

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra  
Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences Finances et  
comptabilité.



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة.

## الموضوع

دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة  
الاقتصادية-دراسة حالة-مؤسسة المطاحن الكبرى  
للجنوب-أوماش-بسكرة

مذكورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

بن بريكة الزهرة

إعداد الطالب(ة):

وشن سعاد

### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصِّفة	مؤسسة الانتماء
1	بلحسن محمد علي	أستاذ مساعد أ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	بن بريكة الزهرة	أستاذ محاضر أ	مشرقا	جامعة بسكرة
3	كرودي سهام	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة بسكرة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra  
Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences Finances et  
comptabilité.



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة.

## الموضوع

دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة  
الاقتصادية-دراسة حالة-مؤسسة المطاحن الكبرى  
للجنوب-أوماش-بسكرة

مذكورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

بن بريكة الزهرة

إعداد الطالب(ة):

وشن سعاد

### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	بلحسن محمد علي	أستاذ مساعد أ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	بن بريكة الزهرة	أستاذ محاضر أ	مشرقا	جامعة بسكرة
3	كرودي سهام	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة بسكرة

# شكر وتقدير

نحمد الله ونشكره الذي هدانا وعلمنا ما لم نكن نعلم, ويسر لنا هذا العمل ونصلي ونسلم على أشرف خلق الله وعلى آله وصحبه ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد ونخص بالذكر الأستاذة الفاضلة بن بركة الزهرة المشرفة على العمل و الأستاذة كردودي سهام, وكافة الأساتذة الذين سهروا على تعليمنا من الابتدائي إلى الجامعة.

## إهداء

إلى مذلل صعابي و منارة حياتي، إلى سندي في الحياة إلى الذي رسم معالم دربي وعبّد الطرقات أمامي فسرت بخطي ثابتة مرفوعة الرأس دون أن أنحني إلى: أبي العزيز.

إلى مرسى الأمان إلى منبع الدفء والحنان إلى ماسحة الدمع و الأحزان إلى التي وضع الخالق الجنة تحت أقدامها إلى الصدر الحنون: أمي الغالية.

إلى جدتي الحبيبة عجيبة حفظها الله وعافاها.

إلى إخوتي وأخواتي كل باسمه: عبد الجليل، عقبي، عبد الحق، عمار، نريمان، رزيقة، نبيلة، ميلود، ربيع ونجاح.

إلى أختي العزيزة وقدوتي دلال وزوجها عبد الرؤوف وأولادها، سيف، عبد الحي، جنى وإباد.

إلى حبيتي وأختي فلة وزوجها فريد وأولادها: رحمة، عبدو، غفران وسجود.

إلى زوجة أخي وأختي الثانية: نسرين أدام الله المودة بيننا وولديها محمد ولقمان.

إلى ابن أخي قصي حفظه الله.

إلى أحوالي وخالاتي: عبد القادر، يمينة، حدة، مباركة، لخضر، صالح، فاطنة ومبروكة وأزواجهم وزوجاتهم وأولادهم..

إلى أعمامي وعماتي: بلقاسم، حفصية وعيشة.

إلى روح عمي الطاهرة ميلود وبناته وفاء (سميحة وابنها تميم الساجد) وماجدة رحمهم الله وتغمدهم برحمته الواسعة.

إلى صديقاتي وحيياتي: فاتن، أحلام، صفية، نادية، نوال، وفاء، أسماء، سناء، سميحة، حدة، سهام، سعاد، ليلي، .

سعاد

# المُلخَصَات

## ملخص:

تسعى معظم المؤسسات وخاصة الإنتاجية إلى ضمان البقاء على المدى الطويل، وكذا ضمان مكانة لها في السوق في ظل المنافسة الشديدة بين المؤسسات.

ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم الأساليب الحديثة التي تساهم في تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة من الإنتاج (مرحلة التخطيط والتصميم)، حيث يساعد المؤسسة على التحكم في الأسعار وتحقيق رغبات زبائنهم مع ضمان جودة المنتج من جهة، ومن جهة أخرى خلق تنافسية مع المؤسسات الأخرى والسعي إلى تحقيق الريادة.

**الكلمات المفتاحية:** التكاليف - محاسبة التكاليف - تخفيض التكلفة - التكلفة المستهدفة.

## Abstract :

Most of enterprises, especially productivity, seek to ensure in the long term survival as well as a market place under intense competition among enterprises.

The targeted cost method is considered one of the most important modern methods that contribute to reducing costs in the early stages of production (planning and design stage), where it helps the enterprise to control prices, achieve the desires of its customers while ensuring the quality of the product on the one hand, and on the other hand create competitiveness with other institutions and seeking leadership.

**Keywords:** costs - cost accounting - cost reduction - target cost.

# مقدمة عامة



## تمهيد

إن نجاح المؤسسة الاقتصادية في القيام بوظائفها المختلفة بما فيها التخطيط ورقابة يعتمد على قدرتها على التخطيط السليم والرشد لعملية الإنتاج بما يحقق تخفيضاً كبيراً لعناصر التكاليف إلى أدنى حد ممكن الأمر الذي يؤدي بدوره بالمؤسسة إلى تحقيق أقصى أرباح ممكنة بحيث يتجلى دورها الرئيسي في توفير قدر كبير من المعلومات التي يطلبها المهتمون بشؤونها الخاصة ووضعيتها المالية الحالية والمستقبلية لتساعدهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة والرشيده، إذ تتمثل هذه الجهات في المستثمرين الحاليين والمتوقعين في المستقبل والدائنين والمنافسين والوكالات والهيئات الحكومية ومؤسسات البحث العلمي، إذ أن عدم توفير هذه المعلومات بشكل دقيق وواضح يؤدي بتلك الجهات إلى زيادة نسبة اتخاذ قرارات خاطئة وغير صائبة من طرفهم لذلك تعمل المنشأة الاقتصادية على وضع أنظمة المعلومات التي توفر لها القدر الكافي من المعلومات الدقيقة التي تساعد في إخلاء مسؤولياتها اتجاه الأطراف المختلفة وتمكنها من القيام بعملها على أحسن صورة ممكنة ومن بين هذه الأنظمة نظام محاسبة التكاليف.

وعلى اعتبار أن مخرجات أنظمة الإدارة التقليدية للتكاليف لم تعد كافية في مد الإدارة بالمعلومات المتكاملة والشاملة في ظل المتغيرات المتعددة والمتسارعة التي فرضتها بيئة الأعمال الحديثة، كان لزاماً على المؤسسات الاقتصادية اعتماد أساليب الإدارة الحديثة حتى تؤمن لنفسها البقاء في هذه البيئة المتميزة بشدة التنافس ومن بين هذه الأساليب نجد أسلوب التكلفة المستهدفة.

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم الأساليب الإدارية الحديثة حيث ظهر في ستينيات القرن الماضي ويعتبر أسلوب بياني وهو من أفضل الأساليب لتحسيد إستراتيجية الريادة في التكلفة وهو عبارة عن برنامج كامل لتخفيض تكاليف المنتوجات وتحتوي على مجموعة من العناصر الاستراتيجية مثل: الجودة، إرضاء العميل المنافسة، وقسط الربح المرغوب فيه.

## إشكالية الدراسة

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

**كيف تساهم التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية؟**

وللإجابة على الإشكالية يمكن أن نطرح الأسئلة التالية:

- ما المقصود بتخفيض التكاليف؟
- هل التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لتخفيض التكاليف؟
- هل هناك علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف؟

## دراسات السابقة:

1. دراسة ميساء محمود محمد راجحان ( 2002 ) بعنوان " دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات- دراسة ميدانية على مشروعات الصناعية في مدينة جدة: هدفت الدراسة إلى بيان دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات إضافة إلى مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المشاريع الصناعية في مدينة جدة قد توصلت الدراسة إلى ان نظام التكاليف المستهدفة غير مطبق في المشاريع الصناعية بجدة بل يتم إتباع المبادئ والأسس يقوم عليها النظام.

2. دراسة راضية عطوي ( 2008 ) بعنوان " دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف

"دراسة حالة تخفيض تكلفة صنوبر مخطط وحيد الثقب لحوض المطبخ من نوع Prima": هدفت الدراسة إلى توضيح المركبات الجوهرية للتكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة عن هذا الأسلوب الذي تم اعتباره كمدخل حديث لإدارة التكاليف وإثبات إمكانية استعماله كأداة فعالة لإدارة التكاليف بالنسبة للمسيرين كما يمكن المؤسسة أن تكتسب ميزة تنافسية من خلال تطبيقه بالإضافة إلى إبراز مفاهيم خاصة بتحليل القيمة واعتبارها كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج بغية الوصول إلى التكلفة المستهدفة. وقد توصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية لحساب التكلفة بل نظام متكامل للتسيير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح يأخذ بعين الإعتبار السوق (لتحديد السعر التنافسي)، ومتطلبات العملاء (لتحديد خصائص المنتج) كما أنه يمكن استخدام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل لتخفيض تكلفة المنتج.

3. دراسة هبة عبدالوهاب التوم رحمة الله بعنوان "التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد ودوره في خفض تكاليف الإنتاجية" دراسة حالة صناعة الصابون بولاية الخرطوم" هدفت الدراسة الى اقتراح التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد كنظام تكلفة في مصانع الصابون بالخرطوم وبيان مدى قدرة هذا التكامل في تحديد الدقة في القياس في المصانع المذكورة إضافة الى تحديد مدى مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد في تخفيض التكلفة بمصانع الصابون بولاية الخرطوم، وقد توصلت إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بتكامل مع نظام الإنتاج في الوقت المحدد بمصانع الصابون بالخرطوم يؤدي إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة.

4. دراسة أمل ابراهيم أحمد وادي بعنوان "أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في خفض تكاليف الإنتاج" دراسة حالة الشركة السودانية العربية للزيوت المحدودة" هدفت الدراسة إلى توفير إطار علمي لإبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج وبيان أثر تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وكذلك استكشاف مساهمة التكاليف المستخدمة في أنشطة تخفيض تكاليف الشركات الصناعية. وقد توصلت إلى أن تطبيق التكلفة المستهدفة مدعم بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يوفر معلومات مهمة تساعد الإدارة في تخفيض تكاليف الإنتاج.

## فرضيات البحث:

- تخفيض التكاليف هو الانتقال من المستوى الحالي للتكاليف إلى مستوى أقل منه.
- تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
- هناك علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف

## تصميم البحث

### أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

- التطرق إلى نظام التكلفة المستهدفة كمدخل حديث لنظام التكاليف.
- إثبات صحة الإشكالية المطروحة وهي مدى مساهمة تطبيق التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف من عدمها.

### أسباب اختيار الموضوع:

لا شك أن الرغبة في إنجاز أي عمل له أسباب معينة، اختيارنا لهذا الموضوع راجع إلى:

- محاولة فهم كيفية مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في المؤسسات الإقتصادية.
- الميولات الشخصية نحو مواضيع المحاسبة التحليلية.
- تزويد المكتبة والطلاب بمراجع حول هذا الموضوع.

### أهمية الدراسة:

يكتسي البحث أهمية كبيرة كونه يسلط الضوء على موضوع ذو أهمية بالغة بالنسبة لأي مؤسسة تسعى جاهدة إلى تقوية تنافسيتها والرفع من حصتها في السوق والمحافظة على استمرائتها ألا وهو أسلوب التكلفة المستهدفة حيث يعتبر من أهم أساليب إدارة التكاليف الحديثة وذلك لأنها تفترض خفض التكاليف وتطوير المنتجات والمحافظة على جودتها ونوعيتها مع السعي إلى تحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.

### المنهج المتبع:

لمعالجة هذا الموضوع ومن أجل الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالدراسة وبغية اختيار الفرضيات ارتأينا ضرورة انتهاز المنهج الوصفي بوصفنا للمؤسسة محل الدراسة، إضافة إلى منهج دراسة الحالة الفصل الثالث المتضمن الدراسة التطبيقية لموضوع بحثنا.

# مقدمة

حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

**الحدود الموضوعية:** نسحاول في هذه الدراسة كيف تؤثر التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية، والتكلفة المستهدفة هي التكلفة المتوسطة التي تحسبها المؤسسة خلال دورة إنتاجية واحدة

**الحدود الزمانية:** قمنا بحساب التكاليف والمتوسطة ومحاولة إيجاد دورها في تخفيض الأعباء في المؤسسة محل الدراسة للدورة الإنتاجية 2020 وذلك وفقا للمعطيات المتحصل عليها من طرف المؤسسة محل الدراسة.

**الحدود المكانية:** نظرا لظروف الراهنة والمتزامنة مع مرض كوفيد فانه تعذر علينا التنقل للمؤسسات من اجل اجراء دراسة ميدانية لان اغلب المؤسسات لا تستقبل أي طالب لذلك اخترنا مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-أوماش-بسكرة و قمنا بتحليل المعلومات المتحصل عليها من مواقع الانترنت.

## خطة مختصرة للدراسة

من اجل الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار الفرضيات الموضوعية في هذا البحث قمنا بتقسيم هذا البحث الى ثلاث فصول أساسية كما يلي:

الفصل الأول: الإطار العام للتكاليف وتخفيضها

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي

المبحث الثاني: تخفيض التكلفة

المبحث الثالث: الإطار العملي لتخفيض التكلفة

الفصل الثاني: أثر أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

المبحث الأول: التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني: أسس التكلفة المستهدفة

المبحث الثالث: فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - أوماش - بسكرة.

المبحث الأول : تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

المبحث الثاني: واقع استخدام نظام محاسبة التكاليف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-أوماش - بسكرة.

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودوره في تخفيض التكاليف.

الفصل الأول:

الإطار العام للتكاليف وتخفيضها

تمهيد:

إن الصعوبات والمشاكل التي عرفها الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال وفي نهاية الثمانينات على وجه الخصوص، دفعت بالمسيرين إلى التفكير في إدخال تغييرات وإصلاحات عميقة، وذلك من خلال التخلي عن المنهج الإيديولوجي الاشتراكي الذي فرضته ظروف اقتصادية واجتماعية وثقافية وغيرها آنذاك، والتوجه التدريجي نحو إيديولوجية اقتصاد السوق والحرية الاقتصادية، في حين نجد التطورات المتسارعة التي طرأت على العالم في أواخر القرن الماضي تشير إلى تشكل وتبلور اقتصاد عالمي جديد يختلف في خصائصه عن الأوضاع الاقتصادية السابقة وذلك من خلال تعاظم دور المؤسسات المتعددة الجنسيات وظهور التكتلات الاقتصادية.

نتيجة للتطورات التكنولوجية السريعة المصاحبة للتغيرات لمتطلبات واحتياجات المستهلك مما أدى إلى قصر دورة حياة المنتجات فقط تميز المحيط الاقتصادي بالمنافسة الشديدة والمتزايدة بين المؤسسات لتحقيق رغبات الزبون ومتطلباته على المدى الطويل، من خلال تقديم خدمات مميزة للفوز بالحصة السوقية حيث امتدت المنافسة في الصناعات لتفرض على المؤسسة الارتقاء بتقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة.

فقد سعت جلة المؤسسات إلى ضمان تسويق ما تقوم بإنتاجه مما أدى إلى ظهور منافسة على الإنتاج بأعلى جودة وبأقل تكلفة وأصبح ينظر إلى التكلفة على أنها قيد ذو أولوية انطلاقا من السوق وهدف يجب بلوغه لزيادة تنافسية المؤسسة بعد أن كانت تعتبر مجرد نتيجة لمجهودات التطوير المبذولة.

وعليه ارتأينا التفصيل في موضوع التكاليف وتخفيض التكلفة من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي

المبحث الثاني: تخفيض التكلفة

المبحث الثالث: الإطار العملي لتخفيض التكلفة

### المبحث الأول: الإطار المفاهيمي

إن مفهوم التكاليف تطور مع تطور احتياجات المحاسبين والاقتصاديين وأصبح يعطي معنى عاما يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه وأصبحت كل صفحة تضاف كلمة تعطي خصوصية تختلف عن الأخرى وكذلك عملية قياس التكلفة وتسجيلها.

#### المطلب الأول: ماهية التكاليف

إن مفهوم التكاليف تطور مع تطور احتياجات المحاسبين والاقتصاديين وأصبح يعطي معنى عاما يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه وأصبحت كل صفحة تضاف كلمة تعطي خصوصية تختلف عن الأخرى وكذلك عملية قياس التكلفة وتسجيلها.

#### الفرع الأول: تعريف التكاليف

إن مفهوم التكاليف تطور مع تطور احتياجات المحاسبين والاقتصاديين وأصبح يعطي معنى عاما يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه وأصبحت كل صفحة تضاف كلمة تعطي خصوصية تختلف عن الأخرى وكذلك عملية قياس التكلفة وتسجيلها.

أما Sturmev و Peace فيعرفانها بأنها الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها . (الشنواني، 207، p. )

ويعرفها محمد نور بأنها تضحية ذات قيمة اقتصادية، في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل (نور ، 2004، p. 65).

ويرى Gerard Melyon بأن التكلفة تتشكل بتجميع كل الأعباء المتعلقة بصنع منتج معين سلعة كانت أو خدمة وهي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة. (G.Mylon, 2001, p. 15)

يعرف J.Margerin التكاليف على أنها مجموعة من الأعباء المحاسبية المنسوبة إلى شيء معين. (J.Margerin, 1991, p. 14)

عرفها Rungers على أنها: الموارد المضحى بها من أجل الوصول إلى غاية معينة وتقاس التكاليف بالوحدات النقدية المدفوعة (سليمان سفيان ومجيد الشرع، 2002، p. 49) .،

من بين الخلافات القائمة بين الاقتصاديين والمحاسبين هي طريقة تفسير أو صياغة معلومة التكلفة ويمكن الحديث عن مفهوم تكلفة الفرصة البديلة، باعتبار الاقتصاديين يعتمدون بصفة كبيرة على هذا المفهوم، والذي يتعلق بتضحيات ببدائل لم يتم الاستفادة منها نظرا لاستخدام الموارد المتاحة في بديل معين بدل البدائل الأخرى.

أما عند المحاسبين التكلفة تتعلق بكل ما تضحي به المؤسسة قصد بلوغ الأهداف المسطرة مع قبول ما يتم التضحية به للقياس الكمي، حيث يتم إظهار مجمل الربح أو الخسارة وصل في الربح والخسارة على ضوء مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات وباعتبار التكلفة تمثل تخفيضا لإيرادات الخام..الخ. (إبراهيم، 2011، pp. 104-103 ،

من مجمل التعاريف المقدمة يمكن استخلاص الأركان الرئيسية لمفهوم التكلفة والتي تتمثل في: (عبد الحفي عبد الحفي مرعي وآخرون، 2002، p. 5 ،

1. **التضحية:** بما أن التكلفة الفعلية تعتبر عبئا يتحمله الشخص أو المنشأة فلا شك أن الشعور المصاحب لتحمل التكلفة غالب ما يكون الضيق وعدم الارتياح، وبناءا على ذلك اعتبرت التكلفة تضحية كما أنه من ناحية أخرى، فإن التكلفة وما يترتب عليها من خروج نقدية عادة ما ينتج عنها نقص لمخزون الثروة أو الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على كون التكلفة تضحية.
2. **مبلغ نقدي:** لاعتراض بالتضحية لابد أن تكون ممثلة في صورة مبلغ نقدي معين وهي شيء أساسي للتعبير عن التكلفة.
3. **تحقيق منفعة:** تعتبر المنفعة جوهر ماهية التكلفة فليس من المنطقي اعتبار أي تضحية نقدية تكلفة ما لم تحقق من ورائها منفعة.

### الفرع الثاني: مدلول التكاليف

#### 1. مدلول التكاليف في الدراسات الاقتصادية:

ترتكز الدراسات الاقتصادية للتكاليف على الجوانب التالية (خليل، 2012، p. 12 ،

- ◀ دراسة دور التكاليف في تحديد الأسعار السوقية للمنتجات والخدمات؛
- ◀ دراسة دور التكاليف في تحديد حجم الإنتاج الأمثل بالنسبة للمشروع؛
- ◀ دراسة دور التكاليف في تعظيم الإنتاج؛

فعلى مستوى المشروع اهتم الاقتصاديون بالتكاليف كعنصر هام في تحديد الإنتاج الأمثل، ويتحدد ذلك إذا تساوى حجم الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية، حيث تعتبر التكلفة الحدية المقياس الأمثل للتغيرات المتوقعة في التكاليف الكلية، نتيجة للتغيرات في حجم الإنتاج على المدى القصير.

#### 2. مدلول التكاليف في الدراسات المحاسبية:



أولت الدراسات المحاسبية اهتمام كبير لإرساء الأسس والمبادئ لإجراءات المحاسبة التحليلية المختلفة، من حصر وتسجيل، وتوزيع ومقارنة عناصر التكاليف المحققة خلال فترة زمنية معينة.

حيث تستخدم المحاسبة التحليلية كقاعدة معطيات لتحديد أسعار المنتجات وتقييم المخزونات، وإعداد الحسابات الختامية للتكاليف.

### 3. مدلول التكاليف في الدراسات الإدارية:

اهتم المسير بدراسة التكاليف باعتبارها أداة لتحقيق الأهداف الاقتصادية للمؤسسة، حيث درس الأشكال المختلفة للتكاليف، فالتكاليف الكلية تساهم في رسم الاستراتيجيات طويلة الأجل، كإستراتيجية النمو و توسيع أحجام الإنتاج، وتنويع المنتجات.

أما التكاليف الإضافية فتلعب دورا أساسيا في دراسة وتقدير طلبات العملاء، حيث تتوقف قرارات الإنتاج على مقارنة التكاليف الإضافية مع الإيرادات الإضافية المتوقعة.

### المطلب الثاني: أنواع التكاليف وعناصرها

#### 1. أنواع التكاليف:

تختلف أنواع التكاليف حسب طبيعة نشاط المؤسسة وتنوع أحجامها حيث يمكن تصنيفها إلى ما يلي:

#### 1. التكاليف الفعلية:

- يواجه تطبيق أسلوب التكاليف الفعلية مجموعة من السلبيات وأوجه القصور نذكر منها (حمدي، 2006، صفحة 100)
- ◀ لا تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية وذلك لأنها مرتبطة بتكاليف حدثت بالفعل في الماضي؛
- ◀ أسلوب التكاليف الفعلية يلي احتياجات الإدارة في تسعير المنتجات التي تخضع لأذواق المستهلك و رغباته؛
- ◀ لا تأخذ التكاليف الفعلية فكرة الوفرة في المهارة المكتسبة التي يكتسبها العامل بمرور الوقت؛
- ◀ إن الانتظار حتى يتم الانتهاء من العمل حتى يتم تحديد التكلفة يساعد في منع الإهدار والإسراف؛
- ◀ تقدم البيانات والمعلومات بعد انتهاء الدورة المالية، وبالتالي تستطيع الإدارة تفادي التكاليف الناتجة عن الهدر وعدم الكفاءة الأمر الذي يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء بعد حدوثها.

◀ لا يقدم مقياس أو أساس يساعد الإدارة في الحكم على مستوى الأداء الفعلي لأنه يظهر التكلفة الفعلية لعمل انتهى.

#### 2. التكاليف الاقتصادية:

تمثل صافي المنفعة التي يمكن أن يحققها هذا المورد لو استخدم أحسن استخدام بخلاف الاستخدام الذي هو فيه، وتعد من أهم الأدوات المستخدمة في تقييم قرارات المسيرين، بناء على معرفة الاستخدامات البديلة للموارد وقت اتخاذ القرار وتعد هذه التكلفة غير مثبتة محاسبيا. (ابو حشيش، 2005، صفحة 56)

### 3. التكاليف المعيارية:

هي تكاليف محددة مسبقا قبل البدء في عمليات الإنتاج وفقا لأسس علمية وتنبؤات دقيقة، حيث توضع معايير تقاس بالكمية والقيمة لعناصر التكلفة. (O.Boukerezzer، صفحة 86)

أي أنها عبارة عن قراءة علمية لبرنامج دقيق مثالي يهدف إلى تحقيق الأهداف المستقبلية للمؤسسة أو الوحدة الإنتاجية، ومن ثم فالتكاليف المعيارية هي الأساس الذي يركز عليه الأداء من حيث عنصر التكلفة وبالتالي يتمكن المسير من تقويم التكلفة الفعلية ومقارنتها بالتكلفة المعيارية لإيجاد الفروق والانحرافات. (René, p. 156)

### 2. عناصر التكاليف

إن معظم التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف والتكلفة النهائية، ومن بين الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة هناك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية وهذا ما يسمى بالأعباء المعتبرة والجزء الباقي والذي لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية يسمى أعباء غير معتبرة، كما نجد أخرى مضافة إلى المحاسبة العامة وهي العناصر الإضافية. (عدون، 1994, p. 23)

#### أ. الأعباء المحتملة أو المعتبرة:

هي التكاليف التي تحسب ضمن التكاليف النهائية والتي تتعلق بعملية التشغيل الفعلي والمتمثلة في المصاريف حسب طبيعتها، والتي تنقسم إلى:

◀ أعباء الإنتاج؛

◀ أعباء الاستغلال؛

#### ب. الأعباء غير المعتبرة:

وهي التكاليف الخارجة عن الاستغلال العادي كما يمكن أن تكون هذه الأعباء استثنائية أو عادية، وتعتبر أنها فوارق التحميل؛

#### ت. الأعباء الإضافية:

هي أعباء نظرية تدخل في حساب التكاليف والتكلفة النهائية، ولا تدخل ضمن الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، ولا تدخل أيضا ضمن تقييم الأصول في الميزانية ولذلك تسمى بالعناصر الإضافية، تتمثل في:

أ. مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال؛

ب. أجرة عمل المستغل.

كما وتوجد مجموعة أخرى من العناصر يمكن عرضها في النقاط الآتية (بوريش 12-13, 2011/2012, pp. 12-13):

◀ **المواد:** تشمل المواد كافة المستلزمات السلعية التي تحتاجها العمليات الإنتاجية في المؤسسة الصناعية ويطلق على المبالغ المنفقة للحصول عليها بتكلفة المواد. حيث نلاحظ أن هناك مواد تستخدم في خلق وتشكيل المنتج وتصبح جزءاً أساسياً فيه، حيث يمكن تتبع هذا النوع من المواد وتخصيصها مباشرة لتكلفة منتج أو نشاط معين.

◀ **الأجور:** يمثل العنصر الأساسي الذي يعمل على تحويل المواد الخام إلى منتجات وبيع كما يشمل تسويق هذه المنتجات أو أي عمل يقوم به العنصر البشري في مختلف الإدارات سواء كان يدوياً أو آلياً، فالنفقات من هذا الشكل والتي تتحملها المؤسسة يطلق عليه تكلفة الأجور.

◀ **الخدمات:** بالإضافة إلى المواد والأجور فإن الخدمات تعتبر أمراً ضرورياً لاستكمال دورة الإنتاج والبيع، حيث يمكن تبويب عناصر الخدمات إلى ثلاثة أنواع من الخدمات: الخدمات الإنتاجية، الخدمات التسويقية، الخدمات الإدارية والتمويلية، وتتميز تكلفة الخدمات أنها لا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة المنتج أو حجم الإنتاج.

المطلب الثالث: تحليل التكلفة وطرق حسابها.

تتم محاسبة التكاليف بجمع عناصر التكاليف وتحليلها ودراستها وفق معايير معينة.

الفرع الأول: تحليل التكلفة

تحليل التكلفة أمر ضروري يُمكن من التحكم الجيد في المؤسسة على هذا الأساس يمكن توضيح كيفية تحليل التكاليف كما يلي: (الرزاق 14-15, 2006/2007, pp. 14-15)

1. **تحليل تكلفة الشراء:** تتكون تكلفة الشراء من سعر الشراء والمصاريف المتعلقة به مثل النقل الشحن والرسوم الجمركية وتحسب كما يلي:  $\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء}$

2. **تحليل تكلفة الإنتاج:** تقوم المؤسسة الإنتاجية بشراء المواد الأولية لغرض تحويلها إلى منتج تام الصنع ولتحقيق ذلك تستخدم عادة العاملين والآلات الموجودة فيها ويطلق على التكلفة التي تتحملها بتكلفة الإنتاج والتي هي عبارة عن المصاريف المختلفة التي تحتاجها في عملية الإنتاج بشكل عام من تكلفة المواد الأولية المستهلكة وتكلفة اليد العاملة المباشرة والنفقات الأخرى التي يجب تحميلها على المنتج.

$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة المواد الأولية المستعملة} + \text{مصاريف الإنتاج}$

حالات خاصة:

عند انتهاء الدورة الإنتاجية عادة تحصل المؤسسة في الورشات الإنتاجية بالإضافة إلى المنتجات التامة الصنع إلى العناصر منها:

**إنتاج النصف المصنع:** وهو المنتج الذي وصلت به عملية الإنتاج إلى درجة معينة قد تكون نهائية أو جزئية ويتم حساب تكلفته وفقا للعلاقة:

$$\text{تكلفة الإنتاج } 1/2 \text{ مصنع} = \text{مجموع تكاليف الدورة}$$

**فضلات ومهملات:**

**الفضلات:** وهي البقايا التي تنتج عن عملية الإنتاج وخاصة في العمليات الإنتاجية التي تستلزم التقطيع والطحن؛

**المهملات:** وهي المنتجات التي تظهر فيها عيوب أو لا تطابق مواصفاتها مع المواصفات العادية والمطلوبة للزبائن.

وهذه الفضلات والمهملات يمكن معالجتها حسب الحالات التالية:

**التلف:** في حالة عدم صلاحية تلك الفضلات والمهملات للاستعمال أو البيع يتم رميها ويترب عن عملية الرمي مصاريف مثل النقل والتنظيف للمكان وفي هذه الحالة تحسب الإنتاج كما يلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} + \text{مصاريف التلف}$$

**البيع:** في حالة بيعها يتم حساب تكلفة الإنتاج كما يلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} - \text{تكلفة الفضلات والمهملات}$$

**إعادة الاستعمال:** أحيانا تفضل المؤسسة إعادة استعمال تلك الفضلات والمهملات إذا كان ذلك ممكن في عملية الإنتاج وذلك بتخصيص مصاريف إضافية في وجود مصاريف المعالجة مما يستوجب إضافتها إلى تكلفة الإنتاج وتحسب كما يلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} + \text{قيمة الفضلات والمهملات}$$

**المنتجات الجارية:** وهي التي تأخذ الشكل المميز لها خلال مرحلة الإنتاج وتظهر بصفة مستمرة ودائمة خلال دورة الإنتاج ووصلت نسبة إنتاجها إلى نسبة معينة، وتحسب تكلفة الإنتاج كما يلي:

$$\text{تكلفة إنتاج المنتجات تامة الصنع} = \text{الإنتاج الجاري الأولى} + \text{تكلفة الإنتاج} - \text{الإنتاج الجاري آخر المدة.}$$

**3. تحليل تكاليف التوزيع:** مصاريف التوزيع هي كافة المصاريف التي تتحملها المؤسسة ابتداء من استلام المنتج إلى غاية بيعه وقد تمتد ما بعد عملية البيع وتتكون عملية التوزيع من العمليات التالية:

- ◀ تخزين المنتج النهائي بعد استلامه من الورشات ونقله وتسليمه إلى العملاء.
- ◀ البيع بالجملة والتجزئة، دراسة السوق الاستثماري.
- ◀ تقديم خدمات ما بعد البيع من تركيب وتصليح وصيانة.
- ◀ تحمل مصاريف التوزيع على الوحدات المباعة وعملية التوزيع هذه تكون حسب وحدات العمل مثل مصاريف النقل ومصاريف البيع.

### الفرع الثاني: طرق حساب التكاليف

تتم محاسبة التكاليف بجمع عناصر التكاليف ومتابعة تدفقاتها وتحليلها ودراساتها وفق أسس متعددة، وتعد عملية تحميل التكاليف على المنتجات المختلفة بغرض القياس وتحديد سعر التكلفة هي الأخرى إحدى الأغراض الرئيسية، حيث تعددت الطرق الخاصة بذلك وأهمها ما يلي: (بودحوش 2007/2008،، pp. 47-48 )،

#### 1. طريقة التكاليف الكلية:

تعتمد هذه الطرق على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشتمل على جميع عناصر التكاليف.

بحيث يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة سواءً كانت ثابتة أو متغيرة بعد تتبعها بالتفصيل لحساب سعر تكلفة المنتجات.

يتم تبويب عناصر التكاليف إلى أعباء مباشرة وهي التي يمكن تخصيصها مباشرة لوحدات المنتج النهائي، وحدوثها يتطابق مع إنتاج تلك الوحدات كالمواد الأولية واللوازم واليد العاملة المباشرة وغيرها من الأعباء، وإلى أعباء غير مباشرة والتي لا يمكن تخصيصها لمنتج معين بل ترتبط بأكثر من غرض (أهداف التكلفة)، ومجموعهما يشكل التكلفة الإجمالية (سعر التكلفة) متضمنة أعباء التسويق والبيع، ويتم حسابها حسب تسلسل مراحل النشاط الإنتاجي وفق الترتيب التالي:

- ◀ تكلفة مباشرة أولية = تكلفة المواد المباشرة ت + كلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة.
- ◀ تكلفة الإنتاج ت = كلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة.
- ◀ تكلفة الإنتاج التام ت = كلفة الإنتاج ت + كلفة المنتجات تحت التشغيل أول مدة ت - كلفة المنتجات تحت التشغيل آخر مدة.
- ◀ تكلفة الإنتاج المباع ت = كلفة الإنتاج التام ت + كلفة الإنتاج التام أول مدة ت - كلفة الإنتاج التام آخر مدة.
- ◀ سعر التكلفة ت = كلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع.

عرفت هذه الطريقة عدة أساليب صاحبت التطور الصناعي والذي تطلب إحداث التغيرات في هذه الطريقة وتطويرها حتى تنسجم مع أساليب تسيير وتنظيم الإنتاج المتبعة في إطار التوسع الإنتاجي الذي شهدته الوحدات الإنتاجية ونجد من بين تلك

الطرق (Jacques Margerin, 1988, p. 197)، طريقة التحميل الإجمالي على أساس معامل إجمالي للتحميل، وتتميز بالبساطة والشمولية لاعتمادها على معامل إجمالي واحد لتحميل الأعباء غير المباشرة وبالتالي فهي غير صالحة للتحليل المحاسبي للتكاليف، وقد طبقت طريقة أخرى أكثر تطوراً منها تسمى بطريقة التحميل حسب مراكز الإنتاج أو مراكز الأعباء، تعتمد على عدة معاملات للتحميل، يتم تحديد معامل لكل مركز لتحميل الأعباء غير المباشرة وتعد أفضل من الطريقة الأولى لأنها تأخذ بعين الاعتبار طبيعة كل مركز، وبالرغم من ذلك فهي لم تعد صالحة خاصة بعد التوسع في الإنتاج (حجم المؤسسات، تعدد تشكيلة المنتجات)....

تمت الإشارة إلى الطريقتين السابقتين على سبيل الذكر فقط - فهناك طريقتين آخرين تعد امتداداً لهما والمتمثلة في طريقة الأقسام المتجانسة مراكز التحليل و طريقة التحميل العقلاني والتي سيأتي بيانهما بالتفصيل فيما يلي:

أ. **طريقة الأقسام المتجانسة:** ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينات بفرنسا وسميت فيما بعد بمراكز التحليل، وقد كان لها مجال واسع في التطبيق بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساساً وكذلك بالنسبة إلى سير حساب التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج مشتريات المواد - التخزين - التصنيع - التوزيع ، بحيث يتم تحميل كل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة عن طريق تتبعها بالتسجيل والمعالجة حسب استفادة كل منتج من المواد والعمل والخدمات، ويتم ذلك بداية من تصنيف التكاليف إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة هذه الأخيرة تتم معالجتها بكيفية تختلف عن الأولى.

تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتمثل فيما يلي:

◀ **تحديد الأقسام:** تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد والتي يمكن التمييز بينها فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات، وتمثل تلك الأقسام غالباً في الشراء، الإنتاج، التوزيع وتحديد أيضاً الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية ونجد من بينها قسم الصيانة، الطاقة، الإدارة، وكثيراً ما نجد خدمات متبادلة بين عدة أقسام وهذا ما يثير صعوبة في تحديد قيمة التبادلات وتوزيعها بدقة. (بودحوش 2007/2008، p. 48 )

◀ **تحديد مفاتيح التوزيع:** يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج، قيمة التمويل، كمية التمويل، قيمة الآلات، المساحة، عدد العمال (عدون 1994، p. 39).

- ◀ **تحديد وحدة العمل:** إن تحديد وحدة العمل يعد عملاً أساسياً، فبدونها لا يمكن توزيع الأعباء غير مباشرة فهي الأساس الذي يعتمد عليه في ذلك، إلا أنه تثار مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة) ، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس مشتركة وقد تختلف من قسم لآخر ونجد من بينها:
- وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة، ويمكن أن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين ويتم قياسه بـ (عدد، وزن، حجم، مساحة... )
  - ساعات اليد العاملة؛
  - ساعات دوران الآلة؛
  - واد أولية مستعملة في قسم معين.
  - وحدة نقدية مثلاً 100 ( دج من رقم الأعمال...)

## 2. طريقة التحميل العقلاني:

تم اللجوء إلى هذه الطريقة بعد الانتقادات التي وجهت إلى طريقة الأقسام المتجانسة، ويقصد بالتحميل العقلاني العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط أي أخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف، الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية وهذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام والمسؤولية على الأداء، ومن ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية.

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، وتهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلاً بضرب الأعباء الثابتة في مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) والنتيجة يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة، وعند تطبيقها نكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني: (بلقاسم، صفحة 8)

- ◀ **النشاط الفعلي = النشاط العادي:** إن مستوى الفعالية (م ت ع) يكون مساوياً لـ 1 مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة)
- ◀ **النشاط الفعلي > النشاط العادي:** مستوى الفعالية (م ت ع) > 1، في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وطبقاً لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة)؛

◀ النشاط الفعلي < النشاط العادي: مستوى الفعالية (م ت ع) < 1، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية.

### المبحث الثاني: تخفيض التكلفة

إن التحكم في التكاليف يمثل بعدا تنافسيا يكون السعي إلى تحقيقه هو اهتمام مستمر لكل مسؤول مؤسسة من أجل اكتساب الميزة التنافسية، فإذا اكتشفت مؤسسة ما مصدرا مهما لتحسين وتخفيض التكاليف يجب عليها أن تبحث عن طرق لتخفيض تكاليف نشاطها وبشكل مستمر.

### المطلب الأول: مفهوم تخفيض التكاليف

إن تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق هو تخفيض الرقم الإجمالي للنقود، وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية مثل أن يكون سبب الانخفاض هو التخفيض في كمية الإنتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هي ارتفاع التكلفة وليس انخفاضها، وهذا ليس هو المقصود وإنما المقصود هو تخفيض مجالات الإسراف والضياع الحتمي والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة. (الجبر، 2007، صفحة 187)

كما عرف تخفيض التكلفة على أنه الانتقال من مستوى التكلفة الحالي إلى مستوى أقل منه ويتطلب ذلك تغير في الظروف التي تحسب على أساسها التكاليف بحيث يمكن الوحدة الاقتصادية من إنتاج نفس المنتج بتكلفة أقل. (جمعة، 1999، صفحة 62)

هي تحقيق الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي تراوحتها المؤسسة أو تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمات المقدمة بدون التأثير على ملاءمتها للاستخدام المطلوب. (السمراي، 1998، صفحة 242)

كما وتعرف على أنها الحصول على منافع أكبر من نفس الموارد، أو الحصول على نفس المخرجات بمقدار أقل من المدخلات. (محمد، 2008، صفحة 29)

إن قرار تخفيض التكاليف لا يكون فعالا إذا لم تدرس آثاره عبر التكاليف الخفية إذ أن تخفيض التكاليف يمكن أن يؤدي إلى ارتفاع تكاليف أخرى خفية بعيدة عن الملاحظة حيث أنه يمكن أن تكون ناتجة عن تخفيض غير مدروس لبعض التكاليف. (Zardet، 2007، صفحة 27)

ولقد عرّف أحد الكتاب التخفيض في التكاليف على أنه " تحقيق الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي يزاؤها المشروع أو تكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون التأثير على جودة المنتج أو وظائفه (السباعي، 2006، صفحة 37).



وعرّفه كاتب آخر على أنه "الحصول على منافع (مخرجات) أكبر من نفس الموارد (مدخلات)، أو الحصول على نفس المخرجات بمقدار أقل من المدخلات". (محمد، 2008، صفحة 29)

### المطلب الثاني: العوامل المؤدية لتخفيض التكاليف

نظرا لأهمية تخفيض التكاليف في زيادة ربحية المؤسسة الاقتصادية، زيادة إنتاجيتها، رفع حصتها السوقية وتحقيق مزايا أخرى، فهي ترتبط بمجموعة من العوامل التي تؤثر فيها سواء كان ذلك من الناحية الإيجابية أي تعزيزها أو من الناحية السلبية أي تؤثر فيها سلبا، لذلك لا بد من التعرف عليها وتحديدها قصد إحكام الرقابة عليها. (بوريش، 2012/2011، صفحة 37)

#### 1. العوامل الداخلية

تكون هذه العوامل موجودة في البيئة الداخلية للمؤسسة وتتفاعل فيما بينها، مما يجعلها تؤثر على المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة وعلى عملية تخفيض التكاليف بصفة خاصة.

##### ◀ العوامل البشرية:

إن العنصر البشري هو أهم ما تملكه المؤسسة وأفكاره هي رؤوس الأموال الحقيقية لها، فمن خلال طاقاته الإبداعية واكتسابه للخبرة العالية في طرق تنظيم العمل وتنفيذه يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة جودة المنتجات، ويمثل العنصر البشري عنصر حاسم في نجاح أو فشل المؤسسة لما يقوم به من إنجازات لصالح المؤسسة فيما يخص عمليات التخطيط، التصميم، التشغيل، الرقابة ومختلف الوظائف الإدارية، ويتفاوت الإنجاز الإنساني مع مستويات القابلية أو المهارة ومستوى الحوافز المقدمة، وقد أكدت العديد من الدراسات عن العلاقة القائمة بين عدد من المتغيرات في هذا المجال مثل قيمة الجهد، الجهد الإنساني وحجم الإنجاز.

##### ◀ العوامل الفنية:

هناك العديد من العوامل الفنية التي تؤثر في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية، نذكر أهمها فيما يلي:

- **طبيعة المنتج:** ينبغي على المؤسسة تصميم منتجاتها بطريقة ملائمة لتحقيق فرص بيعية أكبر وذلك يتحقق عندما تتمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها إذا ما استطاعت تصميمه وفق الشكل الذي يسهل إنتاجه والمؤسسة عليها متابعة وباستمرار طرق وضع مواصفات أحسن للمنتج وذلك لا يؤثر على مستوى جودته ومواصفاته التي تعبر عن قدراته التي يحتوي عليها.

- **وسائل العمل المستخدمة:** تتمثل في مختلف وسائل العمل اليدوية والآلية المستخدمة في تقديم المنتج، وتتأثر هذه الوسائل بالتطور الفني والتكنولوجي وذلك ما ينعكس على مواصفات المنتج، أسلوب العملية الإنتاجية وعلى عامل الزمن، مما يؤثر على إنتاجية الأفراد وبالتالي على تكاليف المؤسسة.

- **الصيانة:** تتعرض العملية الإنتاجية في المؤسسة الاقتصادية إلى عدّة مشاكل من بينها تعطل الآلات، مما يؤدي إلى زيادة التكاليف المؤسسة حيث تتجه إلى القيام بالإصلاحات من خلال التدخل الاضطراري المرتبط بتوقف الآلات بسبب تعطل أحد

أجزائها أو تغيير الأجزاء المتآكلة وهي ما يعبر عنها بالصيانة الإصلاحية. ويمكن أن تكون الصيانة وقائية والتي تتمثل في الإجراءات التي تتكفل بعدم توقف الآلات عن العمل وتضمن سيرها، ونظراً لأن الصيانة هي وظيفة أساسية في جميع الأنشطة، تساهم في ضبط التكاليف وغي تجنب النتائج الخطيرة التي يمكن أن تعود إلى عطل نظام تقني أو خطأ إنساني. (بوريش، 2012/2011، صفحة 37).

#### ◀ العوامل الإدارية:

وتتمثل هذه العوامل في مختلف الوسائل المستخدمة في المجال الإداري على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

- **أساليب التخطيط، الرقابة واتخاذ القرار:** تتمثل في مختلف الوسائل المسخرة التي يتم اعتمادها لإعداد الخطط والتنبؤ، من خلال توفير وتحديد البيانات والمعلومات المستخدمة لأغراض التخطيط، وتشمل المعايير التي يتم اعتمادها في عملية الرقابة على معنويات، نشاطات وأداءات العاملين بالمؤسسة، بالإضافة إلى مختلف الأساليب التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من حيث المركزية واللامركزية ومستوى إشراك العاملين في اتخاذها.

- **نظام المعلومات الإداري:** يمثل هذا النظام، نظام متكامل يتكون من مجموعة من الأفراد، الأجهزة، الإجراءات ومختلف الأنظمة الفرعية للمعلومات التي تزود الإدارة بمختلف المعلومات الدقيقة والكافية التي تحتاج إليها عن الأنشطة الدقيقة وعن إنجاز الوظائف الإدارية من تخطيط، تنظيم، قيادة، رقابة واتخاذ قرارات، وقد أصبحت المعلومات من الموارد الاستراتيجية التي تمنح للمؤسسة قدرة أكبر وأسرع على الاستجابة لمتطلبات السوق سواء على مستوى الإنتاج أو التوزيع، وهذا ما يمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها المختلفة.

#### ◀ عوامل داخلية أخرى:

هذه العوامل تؤثر سلباً على تخفيض التكاليف نظراً لارتكاب بعض الأخطاء على مستوى المؤسسة: (بوريش، 2012/2011، صفحة 38)

- **عوامل تتعلق بأخطاء على مستوى نشاطات المؤسسة:** تتعلق هذه العوامل بأخطاء يتم ارتكابها في المؤسسة وبالذات على مستوى نشاطاتها.

- **عوامل تتعلق بأخطاء مرتبطة بتكاليف اللاجودة:** إن اعتماد المؤسسة على تخفيض تكاليفها قد يجعلها تتغاضى عن تحقيق تقدم على مستوى جودة منتجاتها مما ينعكس فيما بعد على المؤسسة من خلال ارتفاع تكاليفها من جديد، رغم أن ذلك يمكن تفاديه عند تحقيق جودة على مستوى منتجاتها، وتتمثل هذه التكاليف فيما يسمى بتكاليف اللاجودة والتي تتعلق بتكاليف تخص نقص أداء المنتج لمتطلبات الزبائن.

#### ◀ عوامل ترتبط بأخطاء أخرى: تتمثل في العوامل التي تكون ناجمة عن بعض الأخطاء والتي تتمثل في:

- حدوث أخطاء في تقدير التكاليف بسبب تقارير غير دقيقة؛
- التركيز على تخفيض التكاليف مما يجعل المنتج غير مقبول لدى الزبائن؛
- اعتماد المؤسسة كلية على تخفيض التكاليف مما يضعها أمام خطر التقليد مما يؤثر على تنافسيتها في السوق؛

- تقليل الإنفاق بشكل يؤدي إلى أضرار على المدى البعيد مثل عدم الإنفاق على صيانة المعدات حيث يؤدي ذلك إلى اختيار المعدات على المدى البعيد.

## 2. العوامل الخارجية

تتناول هذه العوامل جميع المؤشرات الموجودة في البيئة الخارجية والتي لها دورها الذي تلعبه في التأثير على أداء المؤسسة خاصة في مجال تخفيض تكاليفها ومن أهم هذه العوامل يمكن التطرق إلى:

### القوانين والتشريعات:

تتمثل في التعليمات الأساسية والتشريعات ولا يسمح بتجاوزها، وبذلك يمكن أن تؤثر على مستوى وحرية عمل المؤسسة، مما ينعكس على أدائها ومن ثم على تخفيض تكاليفها رغم أن هذه القوانين في بعض الحالات قد تساهم في نجاح المؤسسات كوضع حواجز أمام المنافسة الخارجية أو وضع معايير لدخول المؤسسات الأجنبية تكون تخدم مصلحة المؤسسة الاقتصادية في الداخل.

### التطور التكنولوجي:

أصبح التطور التكنولوجي من أهم العناصر التي تساهم في تصميم منتجات المؤسسة ورفع إنتاجيتها وأسلوب له دوره في تحسين أداء العمليات الإنتاجية من خلال استخدام تقنيات حديثة تساهم في وضع طرق جديدة للإنتاج وتسيير المؤسسات بما يخدم مصالحها ويخفض في تكاليفها وفي سرعة أدائها.

### الدراسات والبحوث:

تعد الدراسات والبحوث بمثابة نشاط إبداعي يتم على أساس قواعد علمية، تهدف إلى زيادة المعرفة العلمية والتقنية واستخدامها في مجال النشاط الإنتاجي، وقد أصبح تطوير وتحسين المنتجات وأداء العمليات في مجالات الأعمال المختلفة، يتوقف بدرجة كبيرة على نشاطات البحث والتطوير، وأصبحت التقنيات الحديثة تساهم في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة عند أخذ بعين الاعتبار دور التجديد والابتكار في تحقيق إستراتيجية المؤسسة خاصة في مجال تخفيض التكاليف. (بوريش، 2012/2011، صفحة 38)

### سوق العمل وتركيبه:

وذلك من خلال ما يوفره هذا السوق من إمكانيات بشرية، مما يؤثر على برامج عمل المؤسسة واتجاهاتها ويتضح تأثيره بشكل كبير في المؤسسات التي تحتاج إلى اختصاصات وخبرات محددة وبمستوى عالي، مما ينعكس على معدلات إنتاجها ومستوى جودة منتجاتها والخدمات المقدمة.

المطلب الثالث: أهمية تخفيض التكاليف

تكمن أهمية تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية في زيادة أرباحها باعتبار أن هامش الربح يعد من المؤشرات التي تساهم في استمرارية ونمو المؤسسات الاقتصادية حيث تعد الربحية الهدف الأساسي للمؤسسات الصناعية والتي تتحقق بزيادة المبيعات، زيادة الإنتاجية وتخفيض التكاليف. (السمراي،، 1998، صفحة 247)

إن تخفيض التكاليف تعتبر من الأمور المهمة، التي تعمل المؤسسة على تجسيدها ويمكن إبراز أهميتها في كونها تحقق الأغراض التالية: (السمراي،، 1998، صفحة 247)

- ◀ الاستخدام الأمثل لما هو متوفر من إمكانية متاحة للمؤسسة الاقتصادية وبالشكل الذي يحقق وفورات مالية مناسبة؛
- ◀ حث الإدارة المختلفة (العليا، الوسطى والتنفيذية) على تقييم أساليب ومعايير العمل المعتمدة من قبلها بالشكل الذي يخدم عملية التطوير المستمر والمطلوبة بالشكل الذي يؤدي بالنتيجة لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية؛
- ◀ المساهمة في تحقيق الرقابة على المؤسسة الاقتصادية؛
- ◀ الوصول إلى المستوى الذي يعزز المركز التنافسي للمؤسسة الاقتصادية؛
- ◀ إيجاد أفضل السبل للاستثمار المثل للطاقات الإنتاجية المتاحة للمؤسسة.

المبحث الثالث: الإطار العملي لتخفيض التكلفة

على ضوء ما تم التطرق له من مفاهيم حول التكلفة تخفيضها توجب علينا شرح الإطار العملي لتخفيض التكلفة أهم المبادئ التي تقوم عليها وعناصرها والطرق والأساليب التي يعتمد عليها لتحقيق الأهداف المرجوة منها.

### المطلب الأول: مبادئ وعناصر تخفيض التكاليف

في هذا المطلب سنتطرق إلى شرح مبادئ تخفيض التكاليف، وعناصر تخفيضها.

#### الفرع الأول: مبادئ تخفيض التكاليف

حتى يتم القيام بعملية التخفيض في التكاليف بنجاح وفعالية، لا بد من مراعاة بعض المبادئ والأسس التالية: (الجبر، 2007، الصفحات 187-188)

- ◀ التركيز أولاً على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل الجهود مقارنةً مع العناصر الأخرى.
- ◀ يجب ألا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض في التكاليف.
- ◀ يجب ألا يؤدي التخفيض في التكاليف إلى تخفيض الجودة مما يؤثر على إجمالي الإيرادات.
- ◀ يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى اتخاذ قرارات إستراتيجية خاطئة كالاستغناء عن أصل ثابت قد يحتاجه المشروع في المستقبل القريب.
- ◀ يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية لدى العاملين مما يؤثر على الإنتاجية، وترى الباحثة ضرورة أن يتم التخفيض في التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم وعلى ضوء تكلفة مستهدفة.

#### الفرع الثاني: عناصر تخفيض التكلفة

يمكن إخضاع عدّة عناصر لعملية تخفيض التكاليف، وهي ليست محددة فأى عنصر أو جزء أو قسم من أقسام المشروع أو مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية قد تعتبر عنصراً من عناصر التخفيض إذا ما تعرضت إلى الارتفاع في التكاليف، من أهم هذه العناصر نذكر: (راجحان،، 2002، صفحة 53)

- ◀ الأصول الرأسمالية كالأراضي والمباني والسيارات والآلات؛
- ◀ العمالة المباشرة وغير المباشرة؛
- ◀ المواد الخام والمواد الأولية المصنعة؛
- ◀ مصاريف البيع والتسويق وما تشمله من مصاريف النقل والتغليف والتكيب والتشغيل والصيانة؛
- ◀ المصاريف الإدارية والعمومية وما تشمله من مصاريف البحث والتطوير والطاقة وصيانة الآلات والمعدات.

#### المطلب الثاني: أساليب تخفيض التكلفة

إن أساليب تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية عديدة ومتعددة، وكلمنها يخدم الآخر، ويساهم في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، ولكن من أهم هذه الأساليب يمكن التطرق إلى (إبراهيم،، 2011، الصفحات 106-107):

### 1. أثر التعلم:

التعلم يساعد المؤسسة على تحقيق استراتيجياتها التنافسية من خلال الاعتماد على العنصر البشري لتحسين قدرتها التنافسية، وذلك عن طريق اكتسابه للخبرة في طرق تنظيم العمل وتنفيذه بما يؤدي إلى تخفيض التكلفة وزيادة الجودة، وهو يتعلق بكل الإجراءات التي يتم بواسطتها إما تعديل أنماط سلوكية حالية أو تطوير أنماط أخرى جديدة، بحيث أن المؤسسة الاقتصادية تختار الأفراد الملائمين واستعدادهم للعمل، وتظهر أهمية التعلم في كونه يسمح للمؤسسة الاقتصادية عند إنتاج منتج جديد بتخفيض في نسبة مئوية من التكلفة الوحودية في كل مرة عند تضاعف وتراكم الإنتاج من هذا المنتج، أي أن عند إنتاج هذا المنتج الجديد يتم اكتساب خبرات ومهارات يتم من خلالها معرفة أسباب عيوب المنتج كلما تم إنتاج عدد أكبر، ومن ثم يتم التعلم مع مرور الوقت، وبذلك فإن المؤسسة التي لها عدة سنوات من الخبرة في إنتاج منتج معين تكون تكلفتها منخفضة مقارنة مع مؤسسة أخرى بدأت الإنتاج في السنة الحالية وكلما تضاعف حجم الإنتاج تنخفض تكلفة الوحدة المنتجة.

### 2. اقتصاديات الحجم:

يسمح الإنتاج الكبير بتخفيض التكلفة ويسمى هذا القانون في علم الاقتصاد باقتصاديات الحجم، ويعني ذلك أن المنتج تقل تكلفته كلما زاد الحجم وذلك لأن التكلفة الثابتة يتم توزيعها على حجم الإنتاج، وهذا ما يجعل التكلفة الثابتة لوحدة المنتج تقل، ولذلك يمكن القول أن اقتصاديات الحجم الكبير هي وفرات يحصل عليها المشروع أو الوحدة الإنتاجية نتيجة للكبر، فكلما زاد حجم المشروع أو المصنع كلما تمكن من الحصول على انخفاض تكاليف الإنتاج بالنسبة لكل وحدة يقوم بإنتاجها، ولكن المؤسسة التي تعمل على تخفيض التكاليف عليها أن تسعى إلى زيادة الحصة السوقية إلى غاية وصول الإنتاج إلى طاقته القصوى حتى تصل إلى تحقيق وفرات الحجم ويقتضي الاستفادة من وفرات الحجم ضرورة الانتفاع بكل إمكانيات هذه الآلات أو المصانع، كما أن اتساع الأسواق وتوافر وسائل النقل والشحن منخفضة التكاليف تساعد المؤسسات على الاستفادة من اقتصاديات الحجم، وفي هذا الإطار أيضا يمكن للمؤسسة الاقتصادية أن تتحالف مع مؤسسة اقتصادية أخرى منافسة لتحقيق مصلحتها المشتركة، وذلك بهدف زيادة أكبر في الإنتاج والحصول على هذه المواد الخام بتكاليف أقل.

### 3. تكنولوجيا الإنتاج:

إن التكنولوجيا هي الجهد المنظم الرامي لاستخدام نتائج البحث العلمي في تطوير أساليب أداء العمليات الإنتاجية، بالمعنى الواسع الذي يشمل الخدمات من الأنشطة الإدارية والتنظيمية وذلك بهدف التوصل إلى أساليب جديدة يفترض أنها مفيدة للمجتمع. وتفيد تكنولوجيا الإنتاج المؤسسة في رفع إنتاجية عاملها وتحسين أدائها، وهي تأخذ شكل اختراعات (أجهزة حديثة) أو ابتكارات (منهجية حديثة)، وتساهم على إنجاز أعمال ومهام أكبر باستثمار موارد أقل من الاعتماد على الطريقة التقليدية في الإنتاج، كما تمكن من تحقيق ذلك في زمن أقصر وتؤدي إلى إنتاج أفضل نوعية، وبذلك فتكنولوجيا الإنتاج تساعد في توسيع قدرات الإنسان وتزيد من الإنتاجية في المؤسسة.

وتعد التكنولوجيا أحد الوسائل الكفيلة بتدنية تكاليف المؤسسة، لأنها تسمح بتحسين كفاءة العملية الإنتاجية في المؤسسة الاقتصادية وتمكنها من تدنية تكاليفها. والهدف من وراء جلب تكنولوجيا جديدة للإنتاج بالنسبة للمؤسسة هو اكتساب أسلوب في متميز في الإنتاج يحسن أدائها من الناحية الفنية والاقتصادية في آن واحد، مما يترتب عنه نتائج إيجابية في مردودية وفي كمية المخرجات وانخفاض التكلفة بالنسبة للوحدة الواحدة.

#### 4. تصميم المنتج:

لقد تزايد الاهتمام بتصميم المنتج وأصبحت له أهميته في خلق العلاقة بين المؤسسة المنتجة وزبائنها، إلى درجة جعلت الكثير من رجال البحوث ينظرون إلى هذه العلاقة باعتبارها في بعض الحالات تعني الفرق بين النجاح والفشل، لذلك فإن التصميم الجيد للمنتج يساعد في تحقيق رغبات المنتج والزبون معا، رغم تعارض مصالحهما بشأنه.

وتجدر الإشارة إلى عمليات تصميم المنتج تحتاج إلى العديد من الأنشطة والعمليات التي تمارسها إدارات مختلفة داخل المؤسسة، نظرا إلى الحاجة لتظافر الجهود في كل من وظائف التسويق، الإنتاج، البحوث والتطوير، التمويل والمحاسبة بالإضافة إلى الإدارة الهندسية المسؤولة عن تصميم وتشغيل خطوط الإنتاج، مع ضرورة الاعتماد على خبرات وقدرات إبداعية.

#### 5. هندسة القيمة:

رجع ظهور أسلوب هندسة القيمة إلى عام 1947 عندما قام لورانس مايلز L.Miles بتطوير نظام من التقنيات أطلق عليه بالتحليل القيمي أو الهندسة القيمية وهو دراسة تحليلية وفق منهج محدد يجري بواسطة فريق عمل متعدد التخصصات على مشروع أو منتج أو خدمة لتحديد الوظائف التي يؤديها لغرض تحقيق تلك الوظائف المطلوبة بأسلوب آخر أو عنصر مغاير وبتكلفة إجمالية أقل أو رفع الأداء أو بهما معا، ويكون ذلك من خلال ابتكار بدائل تؤدي تلك الوظائف المتعلقة وتحقق أهداف المؤسسة وتكاليف أقل، وعلى ذلك يمكن القول أن مجموعة هندسة القيمة تهدف إلى تدنية التكاليف عند تصميم المنتج وذلك عن طريق: تبسيط المنتج إلى أقل عدد من الأجزاء، تنميط المنتج والعمل الدائم على زيادة درجة التنميط، تحسين قدرة المنتج على القيام بوظيفته التي صمم من أجلها، تحسين درجة الأمان في استخدام المنتج، تحسين إمكانية القيام بصناعة المنتج وسهولتها وكذا التوصل إلى تصميم منتج لا يتأثر كثيرا بالتغيرات في عملية الإنتاج والتجميع.

المطلب الثالث: النظم المساهمة في تخفيض التكاليف

حسب دراستنا لهذا المبحث ارتأينا استخلاص أهم النظم التي لها الدور الأهم في تخفيض التكاليف.

الفرع الأول: تخفيض التكاليف من خلال وظيفة الصيانة

1. تعريف الصيانة:

تعود جذور كلمة الصيانة إلى المصطلحات الحربية بمعنى الحفاظ على المعدات وعدد القوات المسلحة في وحدات القتال في مستوى ثابت. (Monchy، 2000، صفحة 4)

تعرف الصيانة الجيدة على أنها تلك الصيانة التي تؤدي إلى تحقيق أقل عدد ممكن من الأعمال وبأقل التكاليف من جهة والتي تضمن أكبر إتاحة ممكنة لمعدات الإنتاج وأحسن جودة للمنتجات المقدمة للزبائن من جهة أخرى. (بودحوش، 2008/2007، الصفحات 87-93)

كما وعرفها المعهد البريطاني للتنميط على أنها مزيج الفعاليات التي تنفذ من أجل الحفاظ على الموجودات المادية في وضع مقبول أو إعادتها إلى حالة مقبولة. (العزاوي،، 2006، صفحة 181)

2. أهداف الصيانة:

إن الصيانة باعتبارها وظيفة من الوظائف الرئيسية للمؤسسة لا تخلوا من أن تكون لها مجموعة من الأهداف تسعى إلى تحقيقها وهي كالاتي: (Maintenance، 1996، صفحة 50)

◀ تحقيق الإنتاج المخطط له:

فالصيانة تعمل على ضمان إتاحة المعدات وسلامة التشغيل من خلال تقليل التوقفات وتخفيض الانحرافات في معدلات الإنتاج؛

◀ الحفاظ على جودة المنتجات:

إن من أهداف نشاط الصيانة المحافظة على التجهيزات الإنتاجية في حالة جيدة، بما يقلل من نسبة العيوب في المنتجات وذلك عن طريق القيام بعمليات التشحيم والتزييت وما إلى ذلك؛

◀ احترام الآجال المحددة:

وهنا ستعلق الأمر بآجال العملية الإنتاجية وآجال تدخلات أعمال الصيانة حيث أن البرامج والجداول الزمنية يتم وضعها بصورة موحدة (الإنتاج والصيانة)، وعلى وظيفة الصيانة احترام كل الآجال التي تتضمنها برامج الصيانة وبرامج الإنتاج، هذه المسؤولية المزدوجة تقتضي:



- المعرفة الدقيقة بحالة كل آلة وضمان تشغيلها خلال الزمن المحدد باستثناء الحوادث؛
  - تحضير وتنظيم الأعمال التي يجب القيام بها، ووصف هذه الأعمال بالدقة الكافية حتى يكون التدخل في الوقت المناسب وبالمدة المناسبة؛
  - وبالمقابل يجب على وظيفة الإنتاج أن تأخذ بعين الاعتبار كل المواعيد والآجال الخاصة بالصيانة المتفق عليها مسبقاً، وذلك تفادياً لضیاع الوقت وتحمل تكاليف إضافية.
  - ◀ تخفيض التكاليف: إن الهدف الرئيسي لأي قسم صيانة جيد هو الوصول إلى أقل تكلفة لكل من:
    - تكاليف عمال الصيانة والمواد المستخدمة؛
    - خسائر الإنتاج الناتجة عن برنامج الصيانة الرديء أو غير الملائم. (النجار، 2006، صفحة 546)
  - ◀ أمن العاملين وسلامتهم: تتكفل الصيانة بضمان أمن القائمين بها من جهة، وبضمان سلامة باقي العاملين في المؤسسة أثناء تواجدهم بأماكن عملهم من جهة أخرى؛
  - ◀ حماية البيئة:
- باعتبار أن المؤسسة مطالبة في ظل التنمية المستدامة أكثر من أي وقت مضى باحترام نظافة المحيط وتفادي تلويثه، فإن للصيانة دور مهم في ذلك من خلال إصلاح بعض الأعطال والاختلالات التي تتسبب في تلويث المحيط وكذلك إصلاح التجهيزات المخففة من التلوث كالمصافي التي تستعملها بعض المصانع.
- 3. دور وظيفة الصيانة في تخفيض التكلفة:**

على ضوء هذا التعريف يمكن ملاحظة الأهمية التي تلعبها وظيفة الصيانة في تخفيض التكلفة من خلال:

#### ◀ تخفيض تكاليف الصيانة:

إن المؤسسة في ظل قيامها بعمليات الصيانة تسعى على تخفيض تكاليف هذه الوظيفة، وذلك من أجل بلوغ هدف واحد وهو ضمان السير العادي للعملية الإنتاجية بأقل تكاليف؛

#### ◀ تخفيض الوحدات المعيبة وزمن توقف العملية الإنتاجية:

كما هو معلوم فعنه في ظل الاستمرار في الإنتاج مع وجود أعطال في الإنتاج سوف يؤدي سواء إلى زيادة الفضلات أو إلى ظهور عاهات وعيوب على مستوى الوحدات المعيبة حيث تعد هاتين الأخيرتين بمثابة تكلفة زائدة يمكن للمؤسسة التخلص منها من خلال القيام بالصيانة الفعالة، بالإضافة إلى ذلك فإن توقف العملية الإنتاجية يفوت على المؤسسة فرص تحقيق عوائد مالية والتي تتمثل في تكلفة الفرصة الضائعة حيث تعد الصيانة بمثابة ضامن لاستمرار العملية الإنتاجية خاصة في ظل أنظمة الإنتاج المستمر. (بودحوش، 2008/2007، صفحة 93).

الفرع الثاني: تخفيض التكاليف من خلال نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

### 1. مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يعرف نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC على أنه النظام الذي يركز على الأنشطة كوحدات بناء لتجميع تكاليف أهداف أخرى، ويمكن أن يكون كجزء من نظام التكاليف الأوامر أو نظام تكاليف المراحل. (عدس، 2013، ، صفحة 271)

هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجموعات للتكلفة ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة، وهو أيضا نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة. (نورالدين، 2016، صفحة 158)

فهو نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى، حيث يتم تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة التي تقوم بها المنظمة أولا، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن ذلك بحسب الاستفادة منها. (بن سعيد، ن.، 2014، صفحة 8)

### 2. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

تكمن أهداف تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC فيما يلي:

➤ تخصيص الموارد المتاحة لتلاءم متطلبات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات، عن طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات؛ (محمد، 2007، صفحة 342)

➤ باعتبار نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد، ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات، وأن هذه الأخيرة هي التي تستهلك الأنشطة، وبالتالي يجب تصنيف التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة، ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة؛ (Colin، 1992، صفحة 276)

➤ باعتبار أن وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط، يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ذو دلالة أكبر ونتائج أفضل؛ (الشيخ، 2008، صفحة 110)

➤ بالإضافة إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، يمكن استخدامه لقياس تكلفة الإنتاج وتحليل الربحية، كما يستخدم أيضا في تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة في المنشآت الصناعية. (نور، 2004، صفحة 343)

### 3. مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكلفة:

وعليه تسعى المؤسسات لتخفيض تكاليف منتجاتها ويعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أهم الميزات التنافسية ومن الأنشطة الرائدة في هذا المجال، أما دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال تخفيض التكاليف فإنه يساعد

على ترشيد جهود الإدارة في هذا المجال بأسلوب مختلف عن نظامي إدارة الجودة الشاملة TQM ونظام التصنيع في الوقت المحدد JIT، فهو يأخذ بعد أوسع من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها، إذ أنه يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية لأنه يوفر معلومات تفصيلية حول الأنشطة والكلفة ومسبباتها تمكن من الفهم الجيد لتكاليف ومن ثم السيطرة عليها، سنوضح كيفية تخفيض التكاليف وفق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC من خلال الخطوات التالية:

◀ تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط أو الفعالية فمثلا يمكن تقليص الوقت والجهد الخاص بنشاط التهيئة من خلال تدريب العمال؛

◀ إلغاء الأنشطة غير الضرورية قد تكون هذه النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال؛

إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتجات أو التي لا تضيف إلى القيمة التي يطلبها المستهلك، فمثلا يمكن إلغاء نشاطات مناولة المواد بواسطة إجراء التغييرات على العمليات أو المنتجات من خلال القيام بجملة من الإجراءات كتسليم الأجزاء مباشرة إلى المخزون وحسب الحاجة أو الطلب من المجهز أو البائع إجراء تغييرات في طريقة الإنتاج لتحسين النوعية أو إعادة تصميم تلك الأجزاء أو غيرها، وأن مثل هذه الإجراءات تجعل من غير الضروري تدقيق الأجزاء عند استلامها وعند وضع الأجزاء على الرفوف في المخزن. وأن القضاء على مثل هذه الأنشطة يقلل من التكلفة الإجمالية وكلفة المنتجات التي لم تعد تستعمل هذه الأنشطة.

◀ انتقاء الأنشطة ذات الكلفة المنخفضة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تلبى الغرض نفسه وبكلفة أقل؛ (عبد الصمد، 2002، الصفحات 66-67)

◀ اختيار موجه الكلفة لكل نشاط رئيسي؛

◀ تخصيص تكلفة الأنشطة للمنتجات أو الخدمات بحسب استهلاكها أو ضبط من الأنشطة. (بن زطة، 2014/2015، صفحة 30)

الفرع الثالث: أسلوب التكلفة المستهدفة

1. تعريف التكلفة المستهدفة

سيتم التطرق إلى هذا العنصر من خلال الفصل الموالي.

2. تحديات ومزايا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

- تحديات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

على الرغم من أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن وضع الأسلوب قيد التنفيذ يتجنب بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون المؤسسة على علم مسبق حتى تتمكن من تخطيطها، ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي: (النايلسي، 2008، صفحة 8)

◀ الصراع التنظيمي حيث أن اختلاف الأهداف والتي تسعى إلى تحقيقها كل قسم يؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف؛

◀ تحتاج أنشطة أسلوب التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل؛

◀ يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج، وهي تكاليف اختيارية ولهذا أصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخولات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة؛

◀ يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة العديد من التغييرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة؛

◀ التزام المديرين بنظام عمل المؤسسة والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية، ومحاربة و كراهية تحمل المسؤولية.

- المزايا:

◀ توفر الكثير من المزايا التي تمكن العملاء من الدفع لشراء منتجات الشركة؛

◀ تعمل على تخفيض خفض دورة تطوير المنتج؛

◀ تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ؛

◀ تعمل على ترابط الأقسام الداخلية للمنظمة والعمل كفريق واحد يأخذ على عاتقه مسؤولية تسويق وتخطيط وتطوير وتصنيع وبيع وتوزيع وتركيب المنتج؛

◀ مشاركة العملاء والموردين لتصميم المنتج الصحيح ومعرفة ما يتوقعه العملاء والمستهلكون من المنتج الخاص بالشركة أو من المنتجات المنافسة والبديلة؛

◀ يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب الأخذ في الاعتبار جودة المنتج؛

◀ يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها. (أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف، 2018)

- ◀ تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحقيق قدرات الموردين على الابتكار بما يقيد المؤسسة والموردين معا بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين؛
- ◀ لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال و التقرير عنها إنما يمتد ليشارك مع فرق العمل في مبادرات تصميم و تطوير و تنفيذ المنتجات. (بن سعيد، ه.، 2014/2015، صفحة 34)

### 3. تخفيض التكلفة بأسلوب التكلفة المستهدفة

هناك قاعدة أساسية حسب Cooper و Slagmulder مفادها أنه لا يمكن أبدا تجاوز التكلفة المستهدفة للمنتج وإذا حدث ذلك فإنه لن يتم إطلاق المنتج الجديد في السوق وإلا فإن التكلفة المستهدفة ستفقد أثرها كأداة للتسيير الاستراتيجي. (عطري،، 2008، صفحة 47)

معنى هذا أن التكلفة المستهدفة التي تم حسابها عند بداية دورة حياة المنتج تسعى المؤسسة إلى تخفيضها باستمرار من خلال دفع عملية التحسين المستمر في تكلفة الإنتاج الفعلي مع زيادة جودة المنتجات، وتهدف هذه التخفيضات في التكاليف إلى الحفاظ على هامش ربح مستقر نسبيا مع انخفاض سعر المنتج على مدار حياته كما أن هندسة القيمة تعتبر من بين الخطوات الهامة لنجاح المنتجات حيث تنطوي هندسة القيمة عن البحث على مختلف الموارد والأساليب الممكن التي من شأنها زيادة وظيفة المنتج وخفض التكاليف. (فoster، 2003، صفحة 313)

من خلال ما سبق يمكن القول بأن التكلفة المستهدفة يمكن اعتبارها كأداة فعالة في التسيير الاستراتيجي أي التخفيض المستمر للتكلفة، إذا ما نجحت المؤسسة في تجسيد فلسفة هذه الطريقة على أرض الواقع.

### خلاصة الفصل:

توجهت العديد من المؤسسات إلى وضع آليات جديدة للتخطيط، التنظيم والإشراف سعياً منها إلى تخفيض تكاليفها وهذا كان باعتماد نظام محاسبة للتكاليف مختلف وجديد يحقق الأهداف المسطرة من طرف هاته المؤسسات.

فقد اتضح لنا من خلال عرضنا لبنود هذا الفصل أن لتخفيض التكلفة دور هام في تطوير إنتاجية المؤسسات ورفع قدرتها التنافسية وهذا باعتمادها على منهجية هادفة تتجسد في مجموعة من النظم والأساليب.

من بين هذه الأساليب أسلوب التكلفة المستهدفة الذي سيتم التعرف عليه بشيء من التفصيل في الفصل الموالي وتبيين مدى قدرته على تخفيض التكاليف.

## الفصل الثاني:

أثر أسلوب التكلفة المستهدفة في

تخفيض التكاليف

## تمهيد:

إن الهدف الرئيسي للمؤسسة من متابعة والتحكم في تكاليفها وضبطها وترشيدها وإتباع استراتيجيات خاصة يعتبر بمثابة الرهان الذي يضمن لها المحافظة على قدرتها التنافسية في السوق، أو بالأحرى تدعيمها إذا تعلق الأمر بميزة تمييز المنتجات أو تخفيض التكاليف الذي يسمح لها بالاستمرار، ولكن هذا لا يتأتى إلا من خلال دراسة وفهم المؤسسة للأسلوب التكلفة المستهدفة وأهم خطوات التي تقوم عليها، والتي تقوم بوضع سعر وهامش ربح المستهدف قبل الإنتاج إذ تحرص على تحقيقهما.

على هذا الأساس اعتمدنا في دراستنا لهذا الفصل إلى التعرّيج لأهم المفاهيم المتعلقة بأسلوب التكلفة المستهدفة وتقديم أسسها وتبيين مدى مساهمتها في تخفيض التكاليف للمؤسسات الاقتصادية من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني: أسس التكلفة المستهدفة

المبحث الثالث: فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف



## المبحث الأول: التكلفة المستهدفة

نظرا لنشاط المؤسسات الحالي في محيط اقتصادي يتميز بالمنافسة المتزايدة، التطور التكنولوجي السريع، قصور دورة حياة المنتجات ورغبة المستهلكين في منتجات متعددة ذات نسبة عالية للجودة والسعر، وتسعى كل مؤسسة في ظل هذه الظروف إلى إشباع رغبات أكبر عدد ممكن من العملاء وبذلك تعظيم حصتها من السوق وضمان بقائها فيه. على ضوء هذا التجديد توجب علينا التطرق إلى أهم مداخل تخفيض التكلفة وهي التكلفة المستهدفة.

## المطلب الأول: نشأة التكلفة المستهدفة

نشأت التكلفة المستهدفة في اليابان في سنوات الستينات وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للمؤسسات اليابانية في سنوات الثمانينات، كما بدلت مجهودات كبيرة لنقلها إلى المؤسسات الغربية، وقد حاولت العديد من المؤسسات الكبيرة في شكال أمريكا وأوروبا أن تتبنى التكلفة المستهدفة لتدعيم إدارة تكاليفها وبذلك رفع تنافسيتها، بعد ذلك تم إحداث عدة تغيرات على التكلفة المستهدفة واستعملت في دول مختلفة. ومثل أي ممارسات إدارية وفلسفات أخرى، من غير المفاجئ أن نلاحظ هذه التغيرات في تطبيقها. وعلى الرغم من مساهمة العديد من المقالات المنشورة في الاستعمال الواسع للتكلفة المستهدفة فإن أغلبها تناول البحث فقط في جانب معين للتكلفة المستهدفة، كما تسبب بعضها في فهم خاطئ للتكلفة المستهدفة اليابانية، ويمكن أن يكون سبب هذا الفهم الخاطئ هو التعرض المحدود لبعض الكتاب لهذا المدخل المقدس في اليابان. (FEIL Patrick, 2004, p. 10)

غير أن يمكن إيجاد فكرة التكلفة المستهدفة عند Henry Ford في قوله: "إنشاء محرك سيارة لجمهور كبير جدا ... بسعر منخفض جدا بحيث يصبح كل رجل يحصل على أجر جيد قادر على امتلاك محرك سيارة"، نلاحظ أن فكرة Henry بعيدة المنال لأنها غيرت صناعة السيارات بأكملها، وقد جعل المنتج المعياري وخط التركيب تخفيض التكاليف ممكنا. حتى أن التكلفة المستهدفة للوقت الحالي غالبا ما تستعمل في صناعة السيارات. (Harri, p. 2)

وبالرغم من استخدام اليابانيين مدخل التكلفة المستهدفة لم يقارب ثلاثين عاما باعتباره سلاحا إستراتيجيا لإدارة التكاليف إلا أن المديرين خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا المدخل فقد كان الاعتقاد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يحتوي على جملة نظام تكاليف فإنه يناقش موضوع خاص يعمل المحاسبين كالتالي فهو خارج اهتمامهم بالرغم من أن مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل لإدارة التكاليف والأرباح. (أبو عواد، 2008، صفحة 58).

المطلب الثاني: تعريف التكلفة المستهدفة

هناك العديد من التعاريف التي أعطيت للتكلفة المستهدفة *Cout cible* والتي تعكس وجهات نظر مختلفة وسنورد البعض منها.

فـ *Lorino* اعتبرها مجرد تقنية للحساب أو طريقة للتسيير، أما *Cooper* فيعتبر أن الغرض من التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة المنتج، بحيث يحقق المنتج عند بيعه هامش الربح المرغوب فيه، فيمكن القول بأن وجهة نظر *Cooper* تعد إدارية أكثر من وجهة نظر *Lorino* التقنية. (Simon, 2003, p. 20)

تعرف التكلفة المستهدفة على أنها التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل القياسي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف. (القباني، 2009، صفحة 381)

عرفت التكلفة المستهدفة على أنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والتطوير، وفي المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التطورات المختلفة المتاحة لتخفيض التكلفة. (محمد،،، صفحة 3)

وهي التكلفة التي يجب أن لا تتجاوز تكلفة المنتج حتى يمكن المحافظة على هامش ربح محدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش المحدد، ولتحديد التكلفة المستهدفة لا بد أولاً من دراسة أسعار البيع التي يمكن أن تستميل العملاء مع الأخذ بعين الاعتبار رؤية المنافسين لهذه الأسعار والمنافسون هم المنشآت التي تنتج منتجات مشابهة للمنتج الذي تريد أن تنتجه المؤسسة. (فخر،،، 2006، صفحة 532)

كما تعرف أيضاً بأنها تقنية لتخفيض الكلفة وتحسين العملية تستعمل المعلومات المجمعة عن تصميم المنتج وعمليات الإنتاج ثم تختبر مختلف خصائص التصميم والعمليات لتشخيص ما مرشح منها لجهود التحسين، فضلاً عن أنها مؤشر على جدية المؤسسات في معالجة مشاكل تخفيض الكلف لتلبية الكلفة المستهدفة للمنتج والبقاء كمنافس في بيئة الأسواق شديدة المنافسة. (بلعقون، ، 2016/2015، صفحة 35)

وعرفت جمعية المحاسبين اليابانيين التكلفة المستهدفة بأنها عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة، وذلك عن طريق تحديد مستويات لجودة المنتجات وأسعارها وشروط توزيعها، وغير ذلك من الأمور المتعلقة بالمنتجات التي يمكن أن تساعد الشركات على تحقيق إستراتيجيتها للربح، وبشرط أن تتم تحقيق هذه المستويات في مرحلة التخطيط والتطوير للمنتجات بحيث تحقق التطلعات وتفي باحتياجات العملاء. (Keun – Hyo, 2005, p. 78)

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها طريقة لتخطيط الكلفة التي تستخدم خلال مرحلة البحث والتطوير والتصميم الهندسي في بداية سلسلة القيمة من دورة حياة المنتج الكلية وهذا النشاط يهدف إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على متطلبات الجودة والمواصفات الأخرى. (Atkinson Anthony A. and Banker, 1997, pp. 608-612)

### المطلب الثاني: أنواع التكلفة المستهدفة

تقسّم التكلفة المستهدفة إلى عدة أقسام حسب المراحل التي يمر بها المنتج خلال دورة حياته، ويختلف ذلك التقسيم من مشروع لآخر وأيضاً من منتج لآخر وذلك حسب الحاجة والأهمية لذلك التقسيم، والذي يهدف إلى تركيز جهودات فريق التكلفة المستهدفة في تحديد التكلفة اللازمة لكل مرحلة من المراحل الإنتاجية للمنتج، وأيضاً في تحديد مواطن حدوث الارتفاع في التكلفة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتخفيضها وبالتالي الوصول للأرباح المستهدفة. ولقد قسمت إحدى الدراسات التكاليف المستهدفة كما يلي:

1. تكاليف مستهدفة للتصنيع مثل:
    - ◀ تكلفة مستهدفة للتصميم .
    - ◀ تكلفة مستهدفة للإنتاج.
    - ◀ تكلفة مستهدفة لنفقات البيع.
  2. تكاليف مستهدفة للعملاء مثل:
    - ◀ تكلفة مستهدفة لتشغيل المنتج .
    - ◀ تكلفة مستهدفة لصيانة المنتج.
    - ◀ تكلفة مستهدفة لمرتجعات بيع المنتج .
- وترى الباحثة أنه يمكن تقسيم التكلفة المستهدفة على مدار دورة حياة المنتج كما يلي:

1. تكاليف مستهدفة لما قبل مرحلة الإنتاج مثل:
  - ◀ تكاليف مستهدفة للبحوث والتطوير .
  - ◀ تكاليف مستهدفة للتخطيط والتصميم.
2. تكاليف مستهدفة لمرحلة الإنتاج مثل :
  - ◀ تكاليف مستهدفة للشراء.
  - ◀ تكاليف مستهدفة للتصنيع.
3. تكاليف مستهدفة لما بعد مرحلة الإنتاج مثل:
  - ◀ تكاليف مستهدفة للتخزين .
  - ◀ تكاليف مستهدفة للبيع والتوزيع.

4. تكاليف مستهدفة لما بعد مرحلة البيع.
- ◀ تكاليف مستهدفة للتشغيل والتركيب والتوصيل .
- ◀ تكاليف مستهدفة للصيانة.
- ◀ تكاليف مستهدفة لإعادة التدوير.

### المطلب الثالث: أهمية وأهداف التكلفة المستهدفة

للتكلفة المستهدفة أهمية تميزها عن باقي التكاليف، كما أن لتطبيقها أهداف يمكن التطرق إليها من خلال هذا المطلب.

#### الفرع الأول: أهداف التكلفة المستهدفة

نظراً للمنافسة الحادة والتطور الهائل في تكنولوجيا نظم الإنتاج والمعلومات التي سادت العالم في الآونة الأخيرة، فقد زادت الدراسات والأبحاث التي تحاول مواجهة تلك التحديات، وفي هذا الإطار ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة لإحداث نوع من التوافق مع تلك التحديات، والذي يهدف تطبيقه إلى:

1. خفض تكلفة الإنتاج أو الخدمات، وهو الهدف الأساسي لتطبيق التكلفة المستهدفة، مع مراعاة الحفاظ علي الجودة والالتزام بكافة الشروط، مثل السعر المناسب وفقاً للأسعار السائدة في السوق، والتوقيت المناسب وإرضاء العملاء، وغيرها.
2. السعي نحو تحقيق الربح المستهدف، من خلال تحفيز العاملين في كافة المستويات الإدارية وتأهيلهم وتدريبهم علي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
3. السعي نحو تحقيق التخفيض المستمر لتكلفة الإنتاج أو الخدمات، من خلال إتباع سياسات التخطيط الاستراتيجي بالشركة، وزيادة فعالية تصميم وتطوير المنتجات أو الخدمات.
4. جذب العملاء وتحسين الموقف التنافسي، من خلال التطوير المستمر للمنتجات أو الخدمات وبث روح الانتماء لدى العاملين بالمنظمة.
5. التركيز علي البيئة الخارجية للمنظمة، من خلال التركيز علي مواصفات المنتج أو الخدمة ورغبات العملاء والمنافسين، مما يساعد علي الوصول إلي التكلفة التنافسية من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج أو الخدمة التي تقدمها المنظمة.
6. تحقيق الأهداف الإستراتيجية للإدارة العليا والحفاظ علي الوضع التنافسي في الأجل الطويل وتحقيق أرباح مقبولة، في ظل التغير المستمر في كل من أذواق العملاء والظروف التكنولوجية والاقتصادية السائدة.
7. توفير احتياجات العملاء وإشباع رغباتهم، من خلال تقديم منتجات أو خدمات جديدة بالجودة والسعر المناسب، وهو ما يضمن الاستمرار في السوق.
8. تحديد التكلفة المستهدفة علي مستوى المكونات يعمل علي زيادة قدرة الموردين علي الابتكار مما يؤدي إلي تحويل ضغوط المنافسة إلي الموردين ، وهذا يعود بالفائدة الإيجابية علي الموردين والشركة معاً.

9. يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة علي تحقيق وفورات تكاليفية كثيرة من خلال إدارة سلسلة القيمة بالشركة وعلاقتها بالعملاء والموردين بحيث يمكن إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة بأفضل توليفة من الإجراءات أو الأنشطة.
10. أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يرسخ فكرة العمل بروح الفريق داخل الشركة، لأنه لا يمكن تطبيقه إلا من خلال تضافر الجهود لمجموعة من الأفراد من مختلف المستويات الإدارية والأقسام داخل الشركة. (غنيمي، 2014، الصفحات 23-24)
11. رفع الأداء المستقبلي للمنتج، و يعتبر الهدف الإنساني لهذه الطريقة
12. تحديد تكلفة الإنتاج لأي منتج، و بهذا تعتبر هذه الطريقة تقنية لحساب التكاليف. (lorindo، 1994، الصفحات 35-45)

### الفرع الثاني: أهمية التكلفة المستهدفة

من التعريف السابق يتضح أن أهمية القدرة التنافسية تكمن في قدرتها علي تحقيق وتغطية ثلاثة أشياء أساسية وهي:

1. خلق قيمة قادرة علي تلبية احتياجات العملاء والحفاظ عليهم؛
2. الاحتفاظ بحصة مناسبة للبنك في السوق تحقيق لها ربحية عالية، وتضمن لها البقاء والنمو والاستمرار في السوق
3. تحقيق التميز الاستراتيجي من خلال التميز في الموارد والكفاءات والاستراتيجيات المطبقة في ظل المنافسة السائدة.

كما أن تلك الأهمية لا يمكن تحقيقها إلا من خلال الاعتماد علي مصدرين أساسيين للقدرة التنافسية وهما الموارد المتميزة والمهارات المتميزة واللذين يمكن من خلال استغلالهما بكفاءة الحصول علي النتائج النهائية التالية:

- ◀ خفض التكلفة؛
- ◀ الجودة المتميزة بين المنافسين؛
- ◀ التوقيت المناسب؛
- ◀ الاحتفاظ بالعملاء وضمأن ولائهم. (غنيمي، 2014، صفحة 32)
- ◀ إنجاح، تسهيل، تنظيم... الخ لقياس الأداء.
- ◀ تطوير و تمثيل الثقافة التطبيقية للاتصال و التنسيق خاصة غير الرسمية.
- ◀ تقديم طريقة عدة تقنيات لتحديد المشاكل. (lorindo، 1994، الصفحات 48-60).

المبحث الثاني: أسس التكلفة المستهدفة

مع التطور الكبير الحاصل في مختلف الميادين منها الاجتماعية والسياسية وخاصة الاقتصادية منها تزايدت حدة المنافسة بين المؤسسات بشكل كبير وتزايد معها استخدام تقنيات وأساليب حديثة لإدارة المؤسسات بشكل عام وإدارة التكاليف بشكل خاص بهدف زيادة القدرة على المنافسة من خلال تقديم منتجات ذات نوعية جيدة تخدم المستهلك من بين هذه الأساليب التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: مبادئ التكلفة المستهدفة

وفقاً لما سبق، وبناءً على ما تم عرضه من تعاريف حول أسلوب التكلفة المستهدفة يحكمه عدة مبادئ أساسية هي:

1. أن سعر البيع المستهدف هو القائد لنظام التكاليف بالشركة؛
  2. الاهتمام بمتطلبات العملاء وإشباع رغباتهم من ناحية السعر والجودة والتوقيت المناسب لحصوله على المنتج؛
  3. أن يكون تصميم المنتج وتطويره من خلال فريق عمل مكون من عدة تخصصات وإدارات مختلفة بالشركة؛
  4. العمل على تخفيض تكلفة المنتج في كافة مراحل دورة حياته، سواء تكاليف الشراء أو التشغيل أو التوزيع أو الصيانة، وبما في ذلك تكلفة التخلص من المنتج بعد نهاية الغرض من استخدامه بالشركة؛
  5. الاهتمام بمراحل سلسلة القيمة، بدءاً من العلاقة مع الموردين وانتهاءً بالعلاقة مع العملاء المستهلكين للمنتج أو المستفيدين من الخدمة. (شحدة، 2011، صفحة 12)
  6. فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة ويتعلق هذا بمجائز أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من المشروع، الاختبار إلى النهاية، ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة، مثلاً المحلل الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية؛
  7. تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع؛ (Ganye, 2004, pp. 44-45)
- كما ويرتكز نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي (Slagmulder, 1999, p. 23):

- ◀ يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.
- ◀ يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة التالية: السعر المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.
- ◀ يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواءً من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين.
- ◀ يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.

- ◀ ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.
- ◀ يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.
- ◀ يعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المشروع.

### المطلب الثاني: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

لأسلوب التكلفة المستهدفة مزايا ونقاط ضعف في المقابل، سنحاول فيما يلي عرض أهمها: (بن سعيد، 2015/2014، صفحة 50)

#### 1. المزايا:

- ◀ يمكن المؤسسة من تسعير منتجاتها وفق معطيات السوق؛
- ◀ إن اتجاه أسلوب التكلفة المستهدفة نحو السوق نقطة محورية للتحليل، فإنها تتجنب مشاكل أخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة فعالة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية؛
- ◀ يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح بناء على أسعار السوق؛
- ◀ إن استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة سيحجر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة بسعر البيع والربحية؛
- ◀ إن من أهم خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف وهذا ما يعزز فرصة زيادة حجم الربح المستهدف، كما أنه يجعل من تسعير المنتجات عملية مرنة بشكل أكبر.

#### 2. نقاط الضعف:

- ◀ من غير السهل بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة، وبناء على ذلك فإنه في حالة تغير سعر السوق في حالة الانخفاض يجب إعادة النظر بتقدير التكلفة المستهدفة؛
- ◀ يكون ربط أسلوب التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها من المستويات العادية لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر نتيجة لانخفاض الأسعار في السوق بسبب حدة المنافسة أو انخفاض الطلب، فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق.

### المطلب الثالث: طرق حساب التكلفة المستهدفة

تختلف طرق تحديد قيمة التكلفة المستهدفة باختلاف استراتيجيات المؤسسة من أهم هذه الطرق المستخدمة ما يلي: (بن سعيد، 2015/2014، صفحة 31)

### 1. طريقة الجمع /طريقة الإضافة:

وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حدى بعد ذلك يجري تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبق للوظائف التي ينتظر أن يؤديها، انطلاقاً من مستوى تكلفة حالياً ثم محاولة استغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى وأكثر ما يعاب على هذه الطريقة أنها:

- ◀ تفشل في الربط بين تخطيط التكلفة وتخطيط الربحية؛
- ◀ تركز على فلسفة إنتاجية تقوم على التكاليف المعيارية وترتبط بين أهداف الأداء وبين التكنولوجيا المستخدمة؛
- ◀ تعد واحدة من الأساليب التقليدية لحساب التكاليف: في حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يراد له أن يكون أسلوب مفتوحاً وعليه الطريقة تفتقر إلى البعد الاستراتيجي، فهي لا تساهم في خلق ميزة تنافسية.

### 2. طريقة الطرح /طريقة الخصم:

في هذه الطريقة تحديد التكلفة المستهدفة اعتماداً على معدل الربح المستهدف وسعر البيع المستهدف حيث:

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

حيث تعد هذه الطريقة الأكثر استخداماً حيث تطبق في أكثر من 25% من الشركات اليابانية يعكس كل العوامل الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تؤثر على الأداء و عليه على التكلفة على السعر المستهدف الذي يقبل العميل بدفعه على الربح الذي ينتظره المسيرين و المساهمون.

كما وتعتبر مدخلا من المداخل الحديثة في إدارة التكلفة على اعتبارها مفتوحة.

### 3. طريقة تخفيض معدل التكلفة :

وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معدل معين لتخفيض التكلفة الحالية ومما يعكس تطور أداء المؤسسة.

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{تكلفة الحالية} (1 - \text{معدل التخفيض})$$

ومما يستخلص على هذه الطريقة مايلي:

- ◀ إنها صالحة لتطبيق مع منتجات تتوفر عنها معلومات تكاليف تاريخية يجري إنتاجها؛
- ◀ إن دقة التقديرات فيها تتوقف على مدى الإدارات و التقدير الجيد بمعدل التخفيض المطلوب ومدى علاقته يتحسن مستوى الأداء في المؤسسة.

المبحث الثالث: فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.



إن الهدف الرئيسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة هو تخفيض التكلفة الخاصة بالمنتج، حيث يساهم بشكل ما في تقديم فرصة للمؤسسة للتحكم في الأسعار من جهة والمحافظة على عملائها من جهة أخرى.

#### المطلب الأول: خصائص التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف.

يتميز نظام التكاليف المستهدفة بالعديد من الخصائص حتى تحقق تخفيض التكاليف وأهمها:

- ◀ هو نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانات لتحقيقها؛ (S. Ansari, 1997, p. 16)
- ◀ أنه نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد ذلك كثيراً على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك؛ (S. Ansari, 1997, p. 12)
- ◀ يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع المورد؛ (Chew, 1996, p. 93)
- ◀ يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج؛
- ◀ ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة؛
- ◀ يستخدم في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية على حدٍ سواء مع وجود بعض الاختلاف في الطريقة المتبعة لتحديد تكلفة المنتج في كلا المشروعين عن بعضهما البعض، بحيث يتم تحديد تكلفة المنتج في المشروعات الصناعية على أساس أن المنتج لا يزال تحت الدراسة أو مواد خام أو أجزاء تجميعية، أما في المشروعات الخدمية فيعتبر المنتج جاهز صناعياً و فقط يتم الاستعداد لشرائه وترويجه وبيعه؛
- ◀ هو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها؛ (Worthy, 1991، الصفحات 72-75)
- ◀ يعمل على التخطيط في الأجل الطويل خلافاً للتكاليف المعيارية Standard Cost التي تخطط لفترة محاسبية واحد حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج. أما التكاليف المعيارية فهي تقوم فقط بعملية المقارنة بين ما هو مخطط وبين ما تم تحقيقه فعلاً لفترة محاسبية واحدة؛
- ◀ يستخدم كأداة جيدة للرقابة، ويتميز بكونه رقابة مانعة أو وقائية، لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج، وهو بذلك يختلف عن التكاليف المعيارية التي تقوم بالرقابة في مرحلتها الإنتاج والبيع (Worthy, 1991، الصفحات 72-75)

◀ يعتبر نظام التكاليف المستهدف بمثابة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوب. وترى الباحثة أن ذلك يساعد على صنع القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في صنع أحد المنتجات أو التوقف عنه. (Chew, 1996, p. 23)

كما أن هذا النظام عند قيامه بتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج وتخطيطه لحصر هذه التكاليف في حدود معينة، فهو يعمل على تنظيم وترتيب جميع أقسام المشروع حسب التسلسل المطلوب لمراحل المنتج الإنتاجية، وبالتالي يضمن توفير الوقت والجهد والتكاليف وتحديد المسؤوليات.

### المطلب الثاني: خطوات تنفيذ التكلفة المستهدفة

تمر التكلفة المستهدفة بمجموعة من المراحل والخطوات التي نعرضها كما يلي:

#### المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين والسعر المتوقع له والذي عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية وإنما المستقبلية. (زامل، 1999، صفحة 109) وتتم مرحلة التخطيط بالخطوات التالية:

#### 1. تحديد سعر البيع المستهدف:

ويتم من خلال تحديد السعر الذي سوف يدفعه المستهلكين مقابل الحصول على المنتج ومن خلال دراسة السوق لأسعار المنتجات المنافسة والوظائف التي يؤديها المنتج (الركابي، 2010، صفحة 13).

وتطلب هذه المرحلة إجراء بحوث السوق وتحديد القيمة المدركة لدى الزبون اتجاه المنتج على أساس وظائفه وصفاته المتغيرة، قيمة التفاضلية المرتبطة بالمنتجات المنافسة وسعر بيع المنتجات المنافسة؛ (القباني، 2009، صفحة 381) وتوجد هناك حالتين:

#### الحالة الأولى:

تعتبر سهلة على اعتبار أن المنتج مطروح في السوق و المعلومات المتعلقة به واستهلاكه متوفرة مما يسمح بوضع تقديرات حول أسعاره.

الحالة الثانية:

تكون صعبة نوعا ما على اعتبار أنها تتمثل في تعيين سعر مستهدف للمنتج جديد سي طرح في السوق وهذا يمكن الاختيار من الإستراتيجيتين التاليتين.

إستراتيجية الاختراق :

بناء على هذه الإستراتيجية يتم البيع بأسعار منخفضة مبدئيا للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة في حالة وجود منتجات متنافسة تتمتع بنفس الجودة. وتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح في الآجال القصيرة من أجل الحصول على حصة من سوق الآجل الطويل (زويلف، 2007، صفحة 109).

إستراتيجية تصفح السوق:

تكون هذه الإستراتيجية مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع بخصائص عن المنتجات المنافسة. وتقتضي هذه الإستراتيجية بتحديد أسعار مرتفعة مبدئيا لتعظيم الأرباح في الآجل القصير، ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجارب مع السوق والمنافسة.

وتقوم المؤسسة باختيار واحدة من الإستراتيجيتين السابقتين وفق لأهدافها.

2. وضع هامش الربح المستهدف:

وذلك من خلال وضع التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل ومحفظة منتجاتها متوسطة الآجل، فتحدد الربح المستهدف يكون بناء على إستراتيجية الربح طويل الآجل للمؤسسة وإستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير.

يحدد هذا الهامش بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع للنتائج التاريخية، تحليل المنافسة..... إلخ وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.

يجرى تحديد الكلفة المستهدفة من حاصل الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، ويمكن التعبير عن هذه العلاقة بالمعادلة الآتية:

$$\text{الكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش ربح المستهدف}$$

ولقيمة هامش الربح المستهدف على العائد الاستثمار المخطط للمؤسسة ككل والربح كنسبة مئوية من المبيعات ثم تحلل إلى الربح المستهدف لكل منتج والذي يخصم بعد ذلك من السعر المستهدف للوصول إلى كلفة المستهدفة. (القباني، 2009، صفحة 381)

### 3. تحديد التكلفة المسموح بها:

يمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية (موسى، 2008، صفحة 7):

$$\text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{الربح المستهدف}$$

بعد حساب التكلفة المسموح بها والمحددة وفقا لمتطلبات السوق، تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المقدرة للمنتج وفقا لقدراتها وظروفها الداخلية (طاقاتها وخصائصها و مواردها ) ثم تقوم المؤسسة بالمقارنة بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية. وإذا ما كانت هذه الأخيرة أكبر من الأولى، تبذل المؤسسة مجهود لتحليل الفجوة، ومحاولة إيجاد الحلول الممكنة لتقليص قدر الإمكان.

على ضوء التصميم المعد من قبل فريق التصميم بعد تحديد الكلفة المستهدفة يقوم المهندسون وملاك إدارة التكاليف ينقسم إجمالي الكلفة المستهدفة للمنتج على أفراده المختلفة قبل البدء بعملية التصميم. (القباني، 2009، صفحة 381)

### 4. تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

هدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية ويقصد بالتكلفة الجارية: تكلفة المنتج المقترحة بافتراضيات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة.

وتتكون هذه الأخيرة من جزأين هما: (الحفيظ، 2002، صفحة 23)

#### ◀ هدف خفض التكلفة الممكن:

هو جزء التكاليف القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج وتطوير الطاقات المتاحة لدى المؤسسة ولدى الموردين، وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج.

يجري النقص عن الطرق الملائمة لتحقيق الكلفة الفعلية إلى الكلفة المستهدفة بعد اعتماد التصميم الهندسي المعدل، يجري مقارنة الكلف المقدر للإنتاج مع الكلف المستهدفة فإذا تم تخفيض كلفة فعلية عن كلفة مستهدفة، يجري النقص عن طريق تخفيض الكلفة الفعلية إلى الكلفة المستهدفة وتكشف الجهود لسد الفجوة لكي تساوي الكلفة المتوقعة مع كلفة مستهدفة. (المسعودي، 2010، الصفحات 154-155)

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة:

وهذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا وغيرها.

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام تقليل التكلفة

بانتهاؤ المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتم معرفة التكلفة المسموح بها و التكلفة المستهدفة و كذلك أن تكون قد حددنا فجوة التكاليف بين تكلفة التصميم المبدئي ( التكلفة الجارية) و التكلفة المسموح بها، وبالتالي مقدار الخفض الممكن في التكاليف والتحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة. في التكاليف والتحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة ومن يأتي دور أدوات تقليل التكلفة و هي مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على فجوة التكاليف.

ويمكن أهم هذه الأدوات فيما يلي: (فودة،، 2007 ، صفحة 213)

أسلوب هندسة القيمة؛

أسلوب الهندسة المتزامنة؛

أسلوب جداول التكلفة؛

الهندسة العكسية.

1. هندسة القيمة كأسلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة :

استخدام أسلوب هندسة القيمة لأول مرة أثناء الحرب العالمية الثانية حيث كان هناك نقص في بعض المواد الخام فحاول مهندسي التصميم إنتاج المنتجات بالاعتماد على مصادر بديلة للمواد و الأجزاء غير المتاحة.

ثم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيون لاستخدامها في محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق إجراء بعض التغييرات الهندسية على المنتج دون الإضرار بوظائف أو خصائص المنتج. (زامل، 1999، صفحة 337)

وتتضمن أسلوب هندسة القيمة القيام بثلاث أنشطة و هي (موسى، 2008 ، صفحة 12):

التحليل الوظيفي للمنتج :

فكل منتج له وظائف رئيسية معينة تتجمع معا لتحقيق الغرض الرئيسي من المنتج، لذا يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية ومقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب العميل في دفعة مقابل الانتفاع منها فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي تثير التغذية العكسية إلى عدم أهميتها من وجهة نظر العميل و بعد التحليل يتم تخفيض التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف وذلك بناء على الأهمية النسبية لكل وظيفة.

تخطط المؤسسة خصائص المنتج والتحديات التي ستجربها عليه استنادا إلى فهمها لاحتياجات الزبائن وتحليل المنتجات المنافسة؛ (القباي، 2009، صفحة 381)

### ◀ تحليل مكونات المنتج :

بمجرد تخصص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة من خلال الاستعانة بالفنيين القائمين بتخطيط وتصميم وتصنيع منتج، ثم يتم إعداد الترتيب النسبي للمكونات في ضوء المنتج و يتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف؛

### ◀ إدارة العلاقة مع الموردين :

حيث أن التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات تحدد أسعار البيع المسموح بها بالنسبة للموردين، أي يتم مقارنة تلك التكاليف بالأسعار المعروضة من قبل الموردين فإذا كانت مرضية تقبلها المؤسسة أما إذا كانت مرتفعة فتقوم بمفاوضات إضافية مع الموردين.

### 2. الهندسة المتزامنة:

تعتبر وسيلة لخفض زمن تطوير المنتج أو الخدمة من خلال أداء الأعمال الخاصة بالتخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات أو الخدمات الجديدة في وقت واحد بما يترتب عليه وفورات زمنية ، بالإضافة إلى الوفورات في التكاليف المرتبطة بها، مما يساعد في الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

### 3. جداول التكلفة:

تعد من المصادر المهمة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة و طرق التصنيع وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير قاعدة معلومات التكاليف، كما تساند جداول التكلفة جهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج(ابو عودة، 2010، الصفحات 25-26).

### 4. أسلوب الهندسة العكسية:

هو عملية تحليل وتقييم المنافسين لمعرفة فرص تحسين منتج المؤسسة، ويبدأ بتحليل منتج المنافسين على مجموعة من المكونات، ومن خلال هذا التحليل يتم تكوين استدلالات واستنتاجات عن المواد الخام وعمليات تصنيع المنتج أو الخدمة كما يوفر معلومات من مزايا وعيوب المنتج المنافس(شهاب، صفحة 7).

### المرحلة الثالثة: تحسين التكلفة المستهدفة باستخدام أسلوب التكلفة المطور:

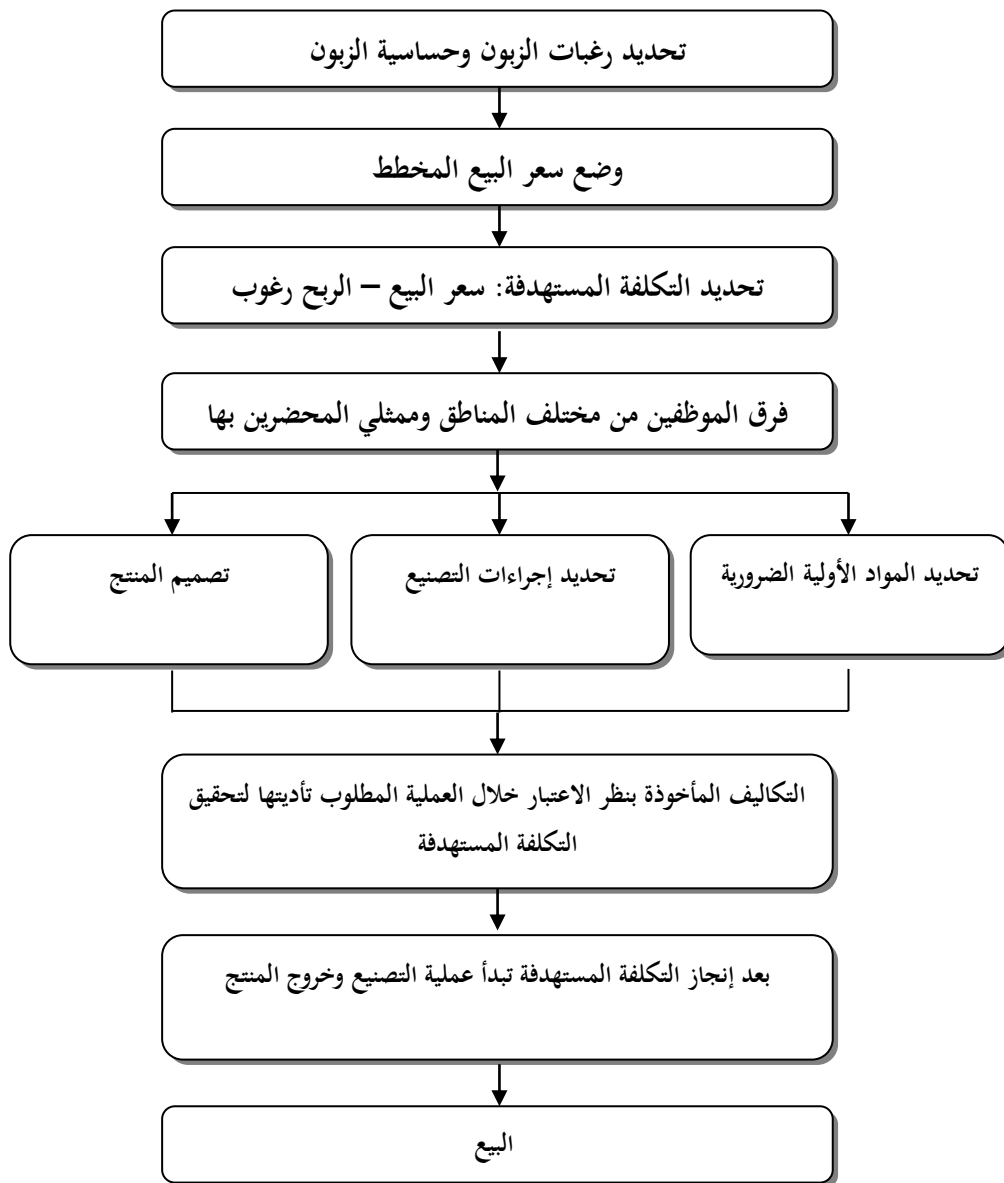
لا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة في البحث المستمر عن مواطن لاختراق وتخفيض التكلفة كلما أمكن وكلمة kinzen هي مصطلح ياباني يعني إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلا من إجرائها من خلال ابتكارات كبيرة، بما يعني الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج.(ابو عودة، 2010، صفحة 28)

وتجدر الإشارة إلى أنه كان أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على إدارة التكلفة في مرحلة تصميم و تطوير المنتج فإن أسلوب التكلفة المطور يدعم أنشطة التحسين في مرحلة الإنتاج و كذلك على عكس التكلفة المستهدفة فإن أسلوب التكلفة المطورة لا يركز على منتجات و لكن بدلا عن ذلك فإنه يركز على جعل عمليات الإنتاج بصفة عامة أكثر فعالية.

وبالتالي فإن أسلوب التكلفة المطور يسمح بتطوير وتحسين التكلفة المستهدفة ليس فقط مرة واحدة عند تصميم المنتج وإنما يستمر تحسين وتخفيض التكلفة حتى في مراحل إنتاجه.

ومن ثم يمكن توضيح مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة



المصدر: حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص 155.

المطلب الثالث: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

حتى يتم تحقيق الهدف من التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف للمؤسسات يجب عليها أن تكون على دراية بشروط معينة وذلك من خلال تحديد جميع المعايير اللازمة من معايير سرعة وكمية والتي تخص المنتج. (قيسي، 2015/2014، صفحة 39)

الفرع الأول: تجديد نظم التكاليف

إن نظام التكاليف التقليدي في المؤسسات غير قادر على تحديد تكلفة أي منتج أو خدمة بشكل خاص، مما أدى بمديري المؤسسات بإدراك أن النوعية المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات ومستواها وتوقيتها مختلفة تماما عن تلك المستخدمة في الماضي، لذلك وجب على نظام تكاليف جديد تقلص ما يلي:

1. فك الارتباط بين الخدمات والمنتجات:

في السابق كانت المؤسسات تقدم مجموعة من الخدمات بسعر واحد على أمل أن يكون متوسط التكاليف الكلية للخدمات المقدمة أقل من العائد المتأتي من مجموعة الخدمات، أما الآن ففتتحه المؤسسات لفك الخدمات كل واحدة منفصلة عن الأخرى، هذا ما يزيد من الطلب على نظام تكاليف جديد؛

2. التشغيل الآلي للتحويلات:

إن استخدام التكنولوجيا في عمليات المؤسسة أدى إلى تخفيض التكلفة المباشرة لكل عملية، لكنه أدى إلى زيادة التكاليف غير المباشرة وربطها بالمنتجات بشكل تحدي لنظام التكاليف؛

3. السعي إلى زيادة الربحية:

اشتداد المنافسة بين المؤسسات جعل من الصعب زيادة أرباحها وحصتها السوقية فهي تزايد وتنافس من أجل تقديم الخدمة التقليدية، مما جعلها تبحث عن طريقة لتحكم بتكاليفها للوصول إلى مستوى ربحية، والطريقة التي تتحكم بالتكاليف هو من خلال فهم إسهام المنتجات في التكاليف غير المباشرة، هذا لا يتحقق بالاعتماد على أنظمة التكاليف التي تعتمد في توزيع التكاليف غير المباشرة على مبدأ الحجم.



الفرع الثاني: مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة

يوضح أسلوب التكلفة المستهدفة هيكل تطوير وتحسين المنتجات وفق عناصر محددة لإستراتيجية المؤسسة التي تشمل إستراتيجية الأسعار ودرجة تعقيد المنتجات وتحليلات دورة حياة المنتج، حيث يمتلك هذا الأسلوب وفق البعد الاستراتيجي آفاقا واسعا مركزا على تحسين الكفاءة التشغيلية، وأيضا يقوم على: (قيسي، 2015/2014، صفحة 40)

- ◀ تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات وهو ما يجعلها تؤثر على دورة حياة المنتج؛
- ◀ يظهر دورها من خلال تأكيدها على أهمية التحليل الاستراتيجي لبيئة المنافسة واحتياجات الزبون والجودة المتميزة التي يتم تحديدها من قبل المستهلك؛
- ◀ دورها الاستراتيجي المتمثل باعتمادها على السعر الموجه بواسطة السوق في تخفيض التكاليف عن طريق إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي تزيد من التعقيد وكلف المنتج.

هذا ما يجعل أسلوب التكلفة المستهدفة واقعية ذو أبعاد إستراتيجية لاعتمادها على السعر التنافسي للمنافسين بهدف استهداف التكلفة ومن ثم تخفيض التكاليف لتحقيق قدرة تنافسية مستقبلية عن طريق اعتمادها على أحد الاستراتيجيات التنافسية.

على هذا الأساس يظهر دور التكلفة المستهدفة في هاته الاستراتيجيات من خلال: (الجنابي، 2011، صفحة 183)

1. إستراتيجية قيادة التكلفة:

هي قدرة المؤسسة على تخفيض التكاليف بالنسبة لبقية المنافسين دون التأثير على مستوى جودة المنتوجات أو الخدمات المقدمة للعميل؛

2. إستراتيجية التمييز:

وهي تعرف على أنها قدرة المؤسسة على توفير منتج ذو جودة عالية ومواصفات وقيمة منفردة ومتميزة عن منتجات المنافسين، وعليه يظهر دور التكلفة المستهدفة في تحقيق هذه الإستراتيجية من خلال مراحل إستراتيجية قيادة التكلفة.

3. إستراتيجية التركيز:

تعني اختيار شريحة من المستهلكين سواء كانوا أفراد أو مؤسسات حيث يتم التركيز عمليا للوفاء باحتياجاتهم أكثر من غيرهم من الزبائن، ويظهر دور التكلفة المستهدفة من خلال استهداف جزء أو فئة معينة من السوق التي تهتم بتخفيض التكاليف.

الفرع الثالث: التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف

قدم لنا الباحث Feil Kim ثلاث اتجاهات يمكن تحقيق تخفيض التكاليف للمؤسسات من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وهي: (محمد،، 2011، صفحة 359)

1. التكيف وفقا لمتطلبات السوق:

ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المؤسسة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق يتوجب على المؤسسة القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج وضمان تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المناسب المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة.

2. التكيف وفقا لمتطلبات التقدم التكنولوجي:

إن الاستجابة والتكيف وفقا لمتطلبات التطورات والابتكارات التكنولوجية ساهم بتقديم تصميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما انعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين على المؤسسة الأخرى المنافسة وبذلك تحقيق القدرة التنافسية.

3. التكيف وفقا لمتطلبات وظيفة المنتج:

إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفائتها فالمستهلك يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها قدرة تنافسية. (محمد،، 2011، صفحة 359).

خلاصة الفصل:

إن أسلوب التكلفة المستهدفة قائم بالدرجة الأولى على تعزيز المركز التنافسي للتكاليف، حيث يتم تحقيق الميزة التنافسية من خلال خفض التكلفة، التي لا يجب أن تتخطى متوسط تكلفة الصناعة أو قطاع الخدمات تمهيداً لقياس القدرة التنافسية، ويشير الباحث إلى أنه هناك علاقة قوية تربط بين كل من تخفيض وقيادة التكلفة وبين المركز التنافسي للتكاليف، وأن خفض التكاليف يعني تحقيق الميزة التنافسية عن طريق إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة بأقل التكاليف عند مقارنتها مع تكاليف المنافسين، كما يؤكد الباحث على أن دعم القدرة التنافسية من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من الصعب الوصول إليها بدون توفير العديد من المقومات التي يجب أخذها بعين الاعتبار لضمان تحقيق النتائج المرجوة، والوصول إلى الأهداف الإستراتيجية التي تسعى إليها المؤسسة.

## الفصل الثالث:

دور التكلفة المستهدفة في تخفيض

التكاليف في مؤسسة مطاحن

الجنوب الكبرى - اوماش - بسكرة

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين إلى الجانب النظري لكل من التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف بالإضافة إلى الربط بين متغيرات الدراسة سنتطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي وواقع استخدام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وقد قسمنا هذا الفصل إلى :

-المبحث الأول : تقديم مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب - أوماش بسكرة

-المبحث الثاني:واقع استخدام نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.

-المبحث الثالث:واقع استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.

### المبحث الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- أوماش بسكرة.

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تعريفها ونشأتها وطبيعة نشاطها ثم نتقل إلى عرض مراحل إنتاج الدقيق والفرينة .

#### المطلب الأول : التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تقديمها ونشأتها وأهميتها وأهدافها.

#### الفرع الأول: تقديم المؤسسة:

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة خاصة، أنشئت في إطار الشراكة بين مستثمر وطني ومجموعة الغير الإماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية والغذائية، وقد تأسست في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره : 135 مليون دينار جزائري، تقع بمنطقة النشاطات بلدية أوماش التابعة لدائرة أورلال ولاية بسكرة، تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية كما يقطعها الطريق الوطني رقم : 03 الواصل بين شمال الجزائر و جنوبها الشرقي، و يقطعها خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال والجنوب الشرقي و بمحاذاة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضار والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية : القمح بنوعيه "اللين و الصلب"، و لقد تمت إقامة المشروع بلدية أوماش لعدة اعتبارات أهمها الجبائية، حيث أن المؤسسة استفادت من الإعفاءات الضريبية المنصوص عنها في المرسوم التشريعي (12-93)، كون منطقة أوماش ضمن المناطق الخاصة .

و في 4 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (SPA)، وتم رفع رأس مالها الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري .

تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ: 54225 م<sup>2</sup>، منها 4920 م<sup>2</sup> مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق والفرينة بمساحة تقدر ب 2850 م<sup>2</sup> ووحدة الكسكس ب 2070 م<sup>2</sup> .

وتتضمن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أربع وحدات بكل من أوماش و جيجل :

1- منطقة أوماش توجد بها :

- وحدة إنتاج الدقيق والفرينة وهي الوحدة الرئيسية و التي ستكون محل الدراسة الميدانية.

- وحدة إنتاج الكسكس بنوعية المتوسط والرقيق .

2- جيغل توجد بها :

-وحدة الاستيراد و التصدير للمادة الغذائية و مواد التغذية الأنعام و التي بميناء جن جن بجيغل،وقد ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه "اللين و الصلب" بالدرجة الأولى بغية :

- تموين احتياجات وحدة الدقيق والفرينة.

- تموين السوق الجزائري.

-وحدة صوامع تخزين الحبوب وهي في طور الانجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيغل، و يقدر الاستثمار الإجمالي لهذا المشروع ب : 2 مليار دينار جزائري، و يعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب بإفريقيا من ناحية المساحة و من ناحية الطاقة التخزينية، فمساحته تقدر ب : 9,6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب اتفاقية بينها و بين إدارة ميناء "جن جن"، أما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة تقدر ب 160 ألف طن، مع مساحة مغطاة لتخزين كمية قدرها 25 ألف طن، و لقد تم توسعة هذا المشروع كمرحلة ثانية لانجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ : 80 طن، و مساحة مغطاة للتخزين ب 25 ألف طن.

مرت عملية انجاز مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل إلى أن يتم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج، حيث بدأت وحدة الاستيراد و التصدير العمل سنة 2000، باستيراد القمح بنوعيه وبيعه في السوق الوطنية و استغلال وقت الانجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة و تساعدها في تمويل عملية انجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق و الفرينة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000 ونهاية الأشغال في جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتوج الفرينة و الدقيق كان في شهر مارس 2003 كانطلاق فعلي ومستمر .

أما في ما يتعلق بوحدة الكسكس فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001 وانتهت في ديسمبر 2002 ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003.

### الفرع الثاني:أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

تعتبر المؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات طابع استهلاكي واسع، وتوجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس بها المنتجات الأخرى، وهذه نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة، وعموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تتجسد من خلال :

1- منتجات أساسية و ضرورية للمستهلك.

2- تغطي جزءا كبيرا من حاجيات السوق.

3- توفيرها لمناصب شغل و امتصاص جزء من البطالة.

4- الموقع الجغرافي الاستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى.

### الفرع الثالث: أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب :

بعد أن شعرت المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه ولكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها وجذب أكبر قدر ممكن من الزبائن، سطرت مجموعة من الأهداف في الأجلين الطويل و القصير مع التركيز على جانب المنافسة و الزبون و من بين هذه الأهداف:

1- العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية (الدقيق,الفرينة,الكسكس).

2- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.

3- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة .

4- ضمان موقع الريادة في مجال نشاطها.

5- توسيع و تطوير وحدات الإنتاج و العمل.

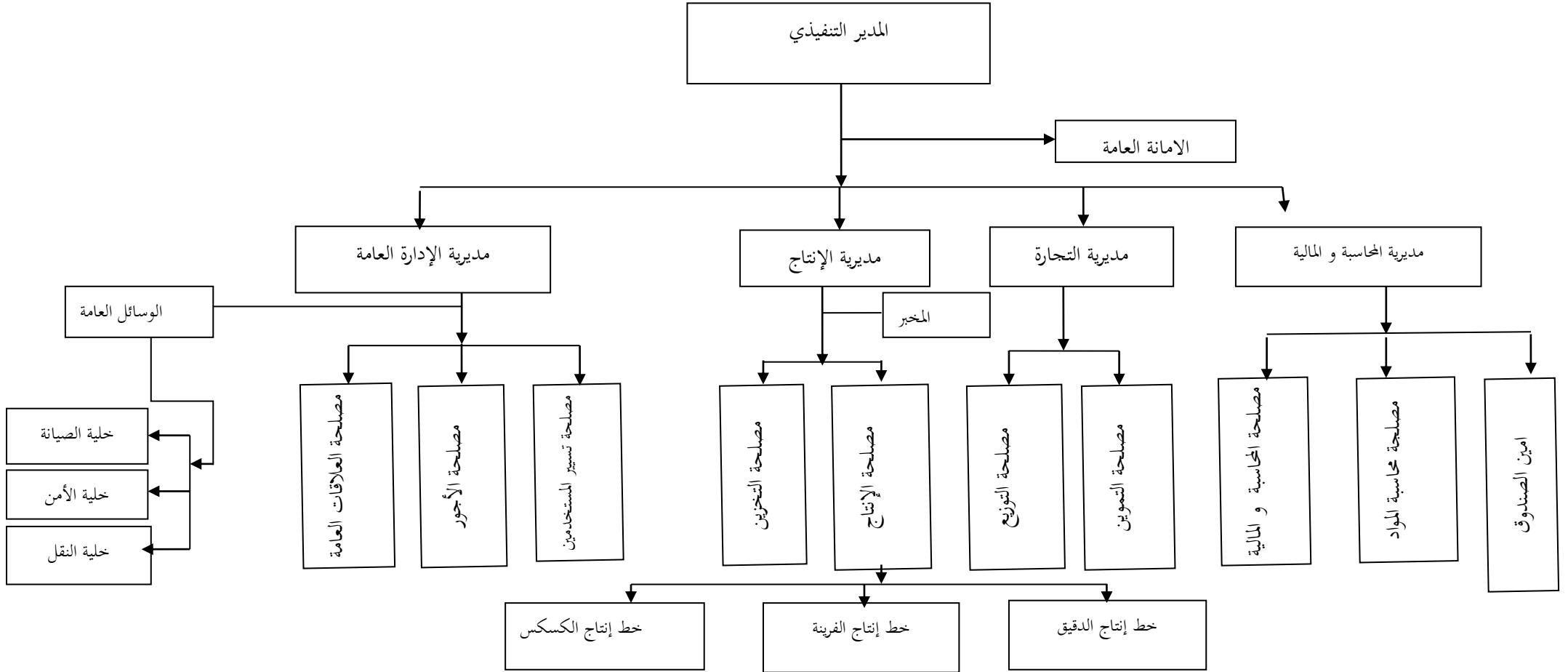
6- تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من اجل الحصول على أسعار تنافسية .

### المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

تقسم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب إلى عدة مديريات و مصالح من أجل التسيير الحسن و تسهيل عمليات الرقابة، و يوضح الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف و المستويات الإدارية و العلاقات المختلفة بين مكونات المؤسسة حسب السلم الهرمي للسلطة كما يلي :



الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب .



المصدر: مديرية الإدارة العامة

وتظهر مهام مكونات هذا التنظيم في ما يلي :

**أولاً: المدير التنفيذي:** مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا و تقنيا، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، كذلك العمل على التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

**ثانياً: الأمانة العامة:** مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد واستقبال العملاء والزوار واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديرات والمصالح، وتبليغ إلى مختلف المصالح.

**ثالثاً: مديرية الإدارة العامة:** تحرص على تطبيق القوانين و ضبطها و تندرج تحتها المصالح التالية:

**1- مصلحة الوسائل العامة:** تعمل على تموين مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد ومعدات ... الخ)، وتقوم بالمهام التالية :

- **الصيانة:** تعمل على صيانة الآلات و وسائل النقل و جميع تجهيزات الخاصة بالمؤسسة، وهي تقوم بعملية الصيانة بنوعيتها الوقائية و العلاجية من خلال:

- الصيانة الميكانيكية.

- الصيانة الكهربائية.

- **خلية الأمن :** تحرص على امن المؤسسة، و تقوم بتسجيل دخول وخروج الشاحنات و حملتها فارغة ومعبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع كمية المدونة في وصل الشراء .

- **خلية النقل :** تحرص على تأمين واستقبال الطلبات الخاصة بالشراء وكذلك إيصال العينات الممنوحة للزبائن وكذلك نقل عمال المؤسسة.

**2- مصلحة تسيير المستخدمين:** هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد وكذا توظيف وتصنيف العمال حسب الخبرة، ومراقبة العمال من حيث الغياب.

**3- مصلحة الأجور:** تقوم بإعداد الأجور وإعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي .

**4- مصلحة العلاقات العامة:** تقوم بجميع أنواع الأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل : صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري ... الخ .

**رابعا: مديرية الإنتاج:** تشرف على الإنتاج من حيث الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للمنتجات كما تقوم ب:

- 1- التعريف بسياسة المنتج .
  - 2- تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل والعمل على تقليص وقت التسليم و كلفة الإنتاج.
  - 3- المشاركة في تحديد خصائص المادة الأولية والمنتج النهائي.
  - 4- العمل على إنتاج منتج مميز وفقا لنظام النوعية.
  - 5- تنظيم تجهيزات الإنتاج و الصيانة.
  - 6- تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية.
  - 7- تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسؤول الإدارة العامة .
- و يندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية:

#### 1/المخبر:

تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من قبل الموردين، وهذا من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهذا من أجل:

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها.

- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.

- إمكانية التخزين.

كما أن هناك تحاليل أساسية على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وهي:

-تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه.

- الوزن النوعي (القمح بنوعيه).

- تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للدقيق.

- نسبة المواد المعدنية.

- نسبة الجلوتين.

- تحديد نسبة الشوائب التي تستدعيها مواصفات الشراء، ترسل المعلومات إلى مدير الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه.

كذلك يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة مدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

## 2/ مصلحة الإنتاج:

تشرف على السير الحسن للعملية الإنتاجية من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال المواد الأولية.

- خلط القمح وتصفيته من الشوائب وتحضيره للطحن

- وزن لقمح المصفى لمعرفة وزن الفضلات المصفاة.

- استقبال الأكياس.

- تخزين وتصريف المنتج.

- الصيانة الوقائية والفنية.

- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

يقوم مسؤول الإنتاج بمتابعة كل مراحل عملية الإنتاج حتى الوصول إلى المنتج النهائي الذي ترسل عينة منه للمخبر الموجود على مستوى المؤسسة لمراقبة النوعية. مع العلم أن المصنع يتبع نظام تسيير الإنتاج بالحاسب الآلي (GPAO).

## 3/ مصلحة التخزين:

تشرف هذه المصلحة على مراقبة عملية التخزين للمواد الأولية والمنتجات وفق الشروط اللازمة لعملية التخزين.

خامسا: مديرية المحاسبة و المالية: تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية و المالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها: مصلحة المحاسبة العامة والمالية، مصلحة محاسبة المواد، أمين الصندوق.

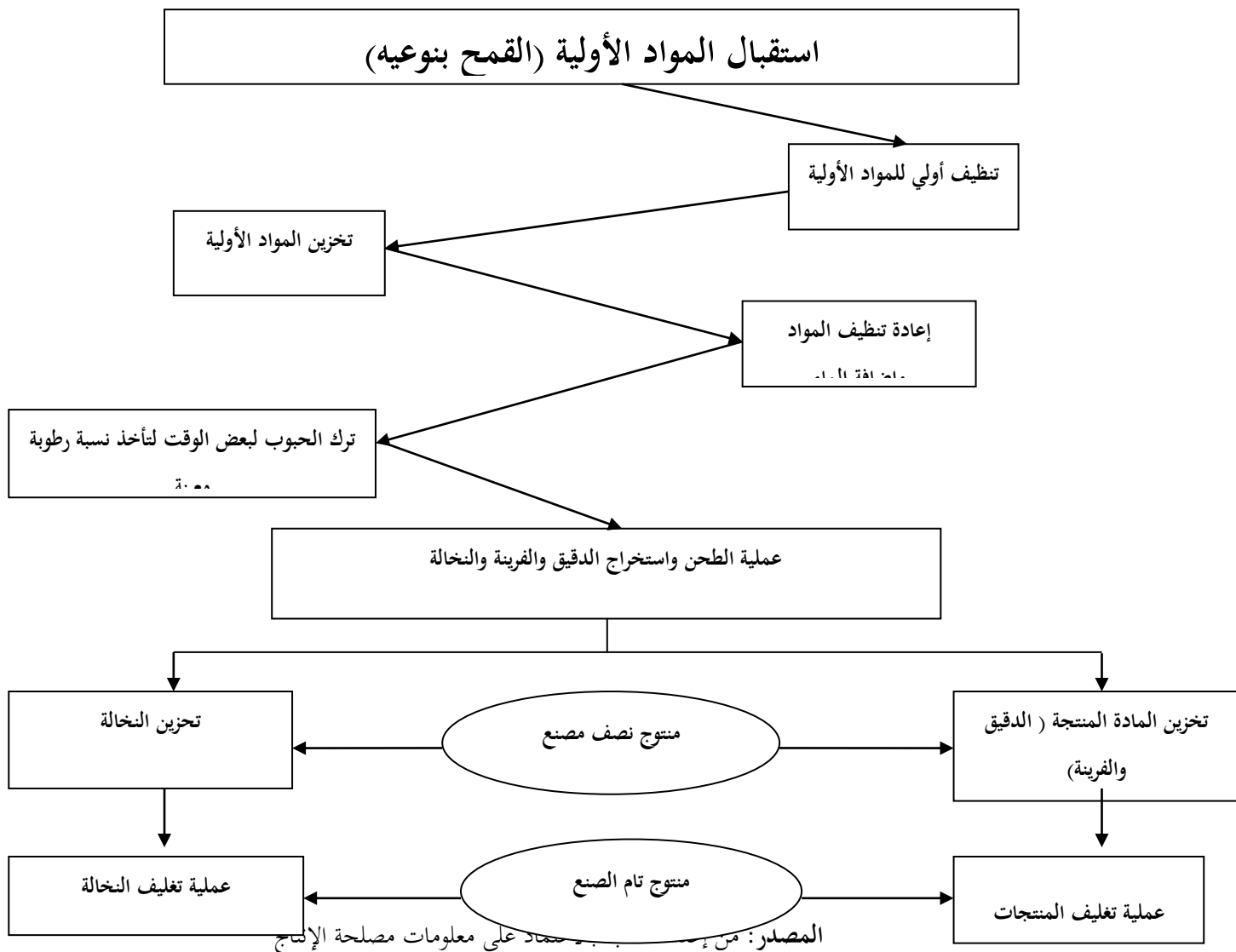
سادسا : مديرية التجارة : وتضم مصلحة التجارة ومصلحة التموين والتوزيع .

المطلب الثالث : مراحل إنتاج الدقيق والفريينة بالمؤسسة محل الدراسة .

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من أكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي حيث تناظر طاقتها الإنتاجية فرع الرياض "سطينف" .

تمتلك المؤسسة تجهيزات إنتاج "مطحنة" عصرية مواكبة للتكنولوجيا، فهي من مؤسسة (BULLHER) السويسرية ذات العلامة التجارية العالمية حيث تمتلك أجود وأحدث أنواع التكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، تقدر الطاقة الإنتاجية النظرية لمطحنة الدقيق ب: 220 طن/يوم، أما الطاقة النظرية لمطحنة الفريينة فهي 330 طن/يوم، مع الإشارة فإن الطاقة الحالية النظرية للطحن تبلغ 550 طن/يوم . ويمكن توضيح مراحل إنتاج الدقيق والفريينة بالمؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (03):مراحل إنتاج الدقيق والفريينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



## المبحث الثاني: واقع استخدام نظام محاسبة التكاليف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش بسكرة.

سنحاول في هذا المبحث التعرف على خطوات حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة وكذا كيفية استخدامها في تخفيض تكاليف الإنتاج.

### المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة:

في الواقع لا يوجد مصلحة محاسبة التكاليف كمصلحة قائمة بذاتها كما هو الحال في بعض المؤسسات الأخرى، لكن تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بحساب سعر التكلفة للمنتجات وإضافة هامش ربح للحصول على سعر بيع، ومن خلال هذا سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة وتوضيح مختلف عناصرها.

الفرع الأول: مصادر حساب التكاليف: تقوم المؤسسة بإنتاج تشكيلة متعددة من منتجات الدقيق والفريئة تظهر من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(01): منتجات الدقيق والفريئة

المنتج	النوع	سعة الكيس
الفريئة	عادية "الخبز"	50/25 كغ
	ممتازة	01/02/05/10/25/50 كغ
الدقيق	خشن	25 كغ
	عادي درجة ثانية	25 كغ
	ممتاز	05/10/25 كغ
	رفيع	10/25 كغ
	سيمولات (SSSF)	25 كغ
	النخالة	100/50 كغ

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج.

ويتم حساب تكاليف هذه المنتجات بالاعتماد على مختلف الوثائق المقدمة من طرف :

- المحاسبة العامة: من خلال حسابات الأعباء ( مجموعة 6 حسابات التسيير )
- مصلحة محاسبة المواد: حيث توفر معلومات تتعلق باستهلاك المواد الأولية و أسعارها.
- مصلحة التخزين: تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية.
- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول الكميات المباعة و أسعار البيع.

#### الفرع الثاني: عناصر التكاليف:

تتمثل في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من منتجات الدقيق والفرينة وهي:

#### 1/ المواد الأولية والمستلزمات الوسيطة ومختلف المواد الاستهلاكية الأخرى: وتشمل مايلي:

- القمح بنوعيه (صلب ولين): يستخدم القمح الصلب لإنتاج الدقيق والقمح اللين لإنتاج الفرينة، حيث إن المؤسسة تحصل عليه إما بالاستيراد من الخارج أو من الديوان المحلي للحبوب، ومع تغير السياسات الوطنية في نشاط القمح حيث إن القوانين الأخيرة التي تم صدورها تشجع الفلاحين على إنتاج هاتين المادتين بالإضافة إلى الرسم الذي تم فرضه على استيراد القمح من خلال الشراء من عندهم بالنسبة للقمح اللين بـ 1285 دج و الصلب بـ 2280 دج، بينما الأسعار الحقيقية تصل إلى 4500 دج بالنسبة للقمح الصلب و 3500 للقمح اللين، وتسقيف سعر البيع بالنسبة للدقيق حيث يقدر سعر خروج منتج 25 كغ من الدقيق بـ 3500 دج بينما سعر البيع بالنسبة للموزعين لا يتعدى 4000 دج للمستهلك، والفرينة يقدر سعر خروجها بـ 2030 دج للقنطار متضمنة مصاريف التوزيع، و بالتالي لم تعد المؤسسة تستطيع الحصول على ما تحتاجه من الخارج فأصبح المورد الوحيد في أغلب الأوقات هو الديوان المحلي للحبوب حيث يحدد حصة كل مؤسسة بـ 50 % يومياً من الطاقة الإنتاجية لكل نوع من القمح .
- الأكياس: تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس التي تنشط بولاية بسكرة، بالإضافة إلى موردين آخرين.
- الخيط: تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلوغرام.
- البطاقات: تقوم بطباعتها في مطبعة خاصة.
- الماء الصالح لمعالجة القمح: يتم الحصول من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان... الخ، ومن خلال اتفاقهم مع الموردين.
- استهلاكات أخرى: وهي المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين و المازوت لتشغيل معدات النقل، و الكهرباء لتشغيل المطحنة، وكذلك قطع الغيار... الخ.

2/ أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم المهام المكلفين بها، بالإضافة إلى اقتطاعات رب العمل (26%).

3/ الخدمات: وتتمثل في:

- مصاريف الإيجار: تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع وما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية.
- صيانة وإصلاحات: هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة في حالة وجود عطب، وتتمثل في ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، آلات ومعدات... الخ.
- الخدمات الأخرى: وتشمل مصاريف نقل القمح، وخدمات الهاتف والبريد، ومصاريف تحميل السلع والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي الحسابات و محامين... الخ، إضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة.

4/ الضرائب والرسوم غير المسترجعة: تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع منتجات المؤسسة فقط لأن المصنع معفى لمدة 10 سنوات، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقدا، إضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.

5/ المصاريف المالية: وتتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك و عمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف مصاريف المتعلقة بكشف الحساب و تحويل الشيكات والأموال بين الحسابات... الخ.

6/ حقوق الاستغلال: وتتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة وبرنامج الأجور.

7/ المصاريف المختلفة: وتشمل مايلي:

- التأمينات: مصاريف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج الدقيق والفريشة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، والشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الإشارة إلى أن مبنى الإدارة المستغل من طرف وحدة الدقيق والفريشة تابع لوحدة الكسكس إلا أنه لا يدخل ضمن أقساط تأمين المؤسسة.
- اقتطاعات أخرى و منح: تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنوادي الرياضية والإعانات الأخرى... الخ.
- المصاريف المختلفة الأخرى: وهي التي تتحملها المؤسسة والناجحة عن التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات... الخ.



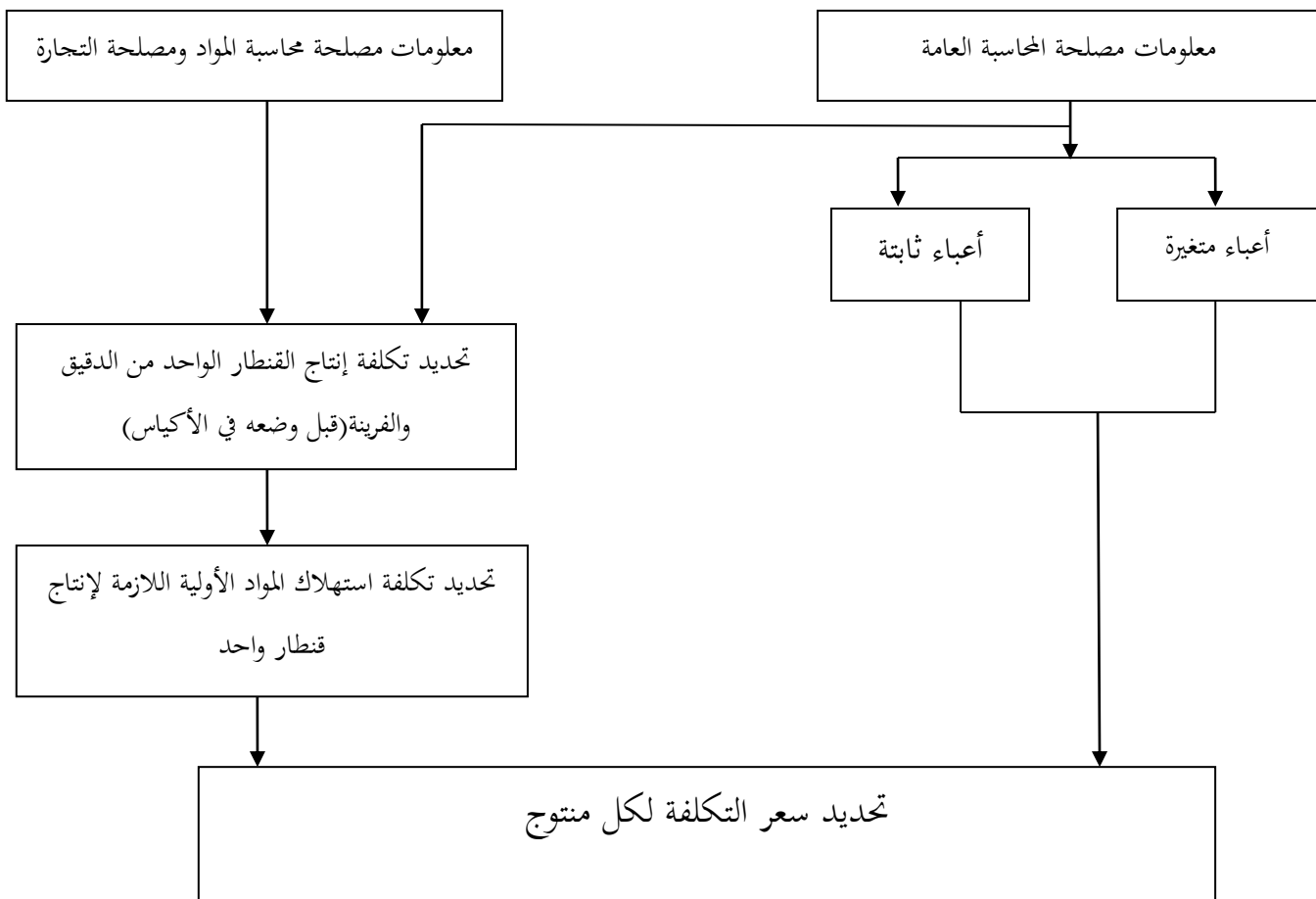
8/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات: و تتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون، والزائن... الخ.

### المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - اوماش بسكرة.

من خلال الدراسة الميدانية وجد أن المؤسسة لا تقوم بتطبيق أية طريقة من الطرق العلمية لحاسبة التكاليف، بل تقوم باستخدام طريقة عملية لتحديد تكلفة المنتجات تمر بالمرحلات التالية:

تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحد من المنتج بنوعيه، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، وأخيرا تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة.

### الشكل رقم(04): مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مصالحة المحاسبة.

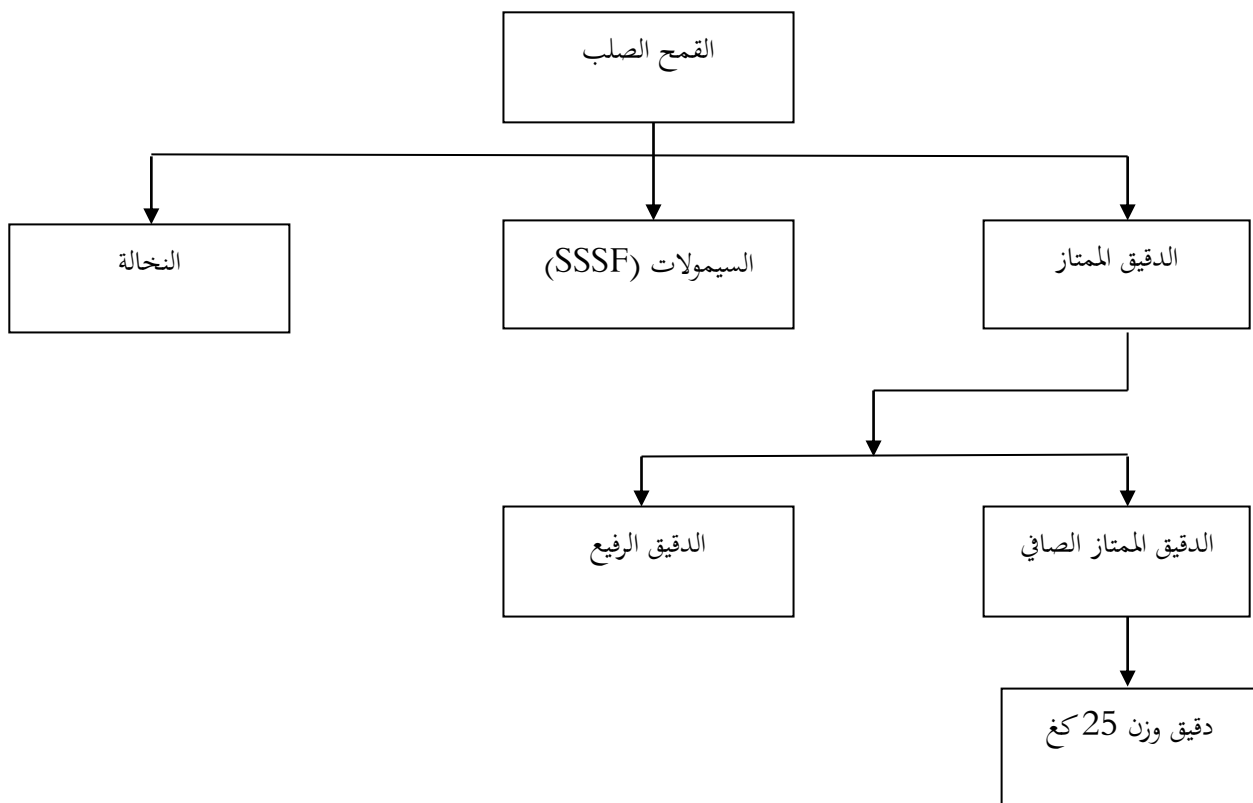
يتبين من الشكل أن عملية تحديد سعر التكلفة تمر بعدة مراحل، تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحد، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، وأخيراً تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.

#### المطلب الثالث: الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

مثلما رأينا من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة فهي لا تحتوي على قسم محاسبة التكاليف، حيث أن مهمة حساب تكلفة الإنتاج تقع على عاتق مصلحة محاسبة العامة والمالية، هذه الأخيرة تعتمد على حساب تكلفة الإنتاج الفعلي فقط.

وستتناول في هذا المطلب كيفية حساب سعر التكلفة لمنتج السميد الممتاز المعبأ في أكياس 25 كغ حيث أن عملية الإنتاج هذه تنتج عنها منتجات ثانوية كالسيمولات (SSSF) والنخالة، ويمكن توضيح هذه العملية بالشكل التالي:

#### الشكل رقم (05): مراحل الحصول على منتج 25 كغ دقيق ممتاز



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج.

يتبين من خلال الشكل أن عملية معالجة القمح الصلب تنتج 3 أنواع من الدقيق هي الدقيق الممتاز، السيمولات (SSSF) والنخالة، كما أن عملية معالجة الدقيق الممتاز ينتج عنها نوعين من الدقيق: الدقيق الرفيع و الدقيق الممتاز الصافي، حيث هذا الأخير يعبأ في أكياس من عدة أحجام منها ذات 25 كغ.

### الفرع الأول: الطريقة المتبعة

1/ تحديد تكلفة الإنتاج المباشرة: يمكن حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = (\text{تكلفة شراء القمح المستعمل} - \text{سعر بيع المنتج الثانوي}) \div (\text{الكمية المنتجة من الدقيق الممتاز})$$

2/ تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى متغيرة وثابتة: يتم تقسيم حسابات التكاليف على أساس تغير المبالغ من سنة إلى أخرى وليس على أساس العلاقة بحجم الإنتاج، ثم تقسم على عدد الوحدات المنتجة من أجل تحديد التكلفة وحدوية وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحدوية} = (\text{المبلغ الكلي للعبء}) \div (\text{عدد الوحدات المنتجة})$$

3/ حساب سعر التكلفة: تحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + (\text{تكلفة الأكياس و الخيط والبطاقات}) + \text{التكلفة المتغيرة الوحدوية} + \text{التكلفة الثابتة الوحدوية}$$

حيث أن التكلفة المتغيرة الوحدوية يتم حسابها وفقا لمصلحة المحاسبة العامة والمالية بجمع قيمة كل من: الكهرباء، الماء، البنزين الخدمات، الضرائب والرسوم، مصاريف بنكية والمصاريف المختلفة، بعدها تتم قسمتها على الكمية المنتجة في ذلك الشهر، كذلك بالنسبة للتكاليف الثابتة الوحدوية حيث يتم جمع قيمة كل من: مصاريف بنكية، إهلاكات، مصاريف الكراء، الأجور، المصاريف المختلفة الثابتة بعدها تقسم القيمة الإجمالية على الكمية المنتجة للشهر المعني.

الفرع الثاني: عرض الطريقة المتبعة

1/ تحديد حجم الإنتاج:

جدول رقم(02): تحديد تكلفة الإنتاج لسنة 2020

الوحدة: قنطار

الرقم	المنتج	الكمية بالقنطار
1	دقيق	134025,44
2	فرينة	275966,62
	المجموع	<b>409992,06</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية.

2/ حساب مجموع الأعباء الوحودية المتغيرة و الثابتة لكل منتج :

الجدول رقم (03): تقسيم الأعباء وفق المتغيرة والثابتة (الوحدة: دج)

رقم الحساب	البيان	المبلغ	سعر الوحدة/ قنطار	
			دقيق	فرينة
601014	الماء	677 490,18	1,65	1,65
601120	محسن الفرينة	1 942 528,26	0,00	4,73
602101	الكهرباء المستهلكة	10 264 594,84	25,04	25,04
602104	قطع الغيار	1 489 500,41	3,63	3,63
602211	خردوات	2 765 446,66	6,75	6,75
602220	مستلزمات مكتب	309 921,28	0,76	0,76
602230	الوقود	1 896 821,19	4,63	4,63
602250	ملابس العمال	33 440,00	0,08	0,08
602290	مواد وأدوات مختلفة	1 589 041,82	3,88	3,88

7,52	7,52	3 083 001,23	صيانة وإصلاحات	615
17,49	17,49	7 168 878,40	أتعاب	622
2,22	2,22	910 470,90	نقل السلع	624
11,23	11,23	4 606 135,89	تنقلات، مهمات واستقبالات	625
6,65	6,65	2 728 383,80	مصاريف البريد والهاتف	626
0,18	0,18	72 465,78	الخدمات البنكية	627
3,45	3,45	1 416 351,03	المساهمات المختلفة	628
6,40	6,40	2 623 588,00	ضرائب ورسوم غير مسترجعة	642
0,69	0,69	282 330,09	ضرائب ورسوم مسترجعة	645
0,03	0,03	14 303,36	أعباء استثنائية	657
<b>107,01</b>	<b>102,28</b>	<b>43 874 693,12</b>	<b>المجموع الجزئي للأعباء المتغيرة</b>	

30,31	9,91	4 062 833,19	مصاريف التأمين	616
121,71	81,92	33 586 940,89	مصاريف الإعلان والنشر	623
166,14	166,14	68 114 781,47	مكافآت العمال	631
37,71	37,71	15 460 805,86	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات، خسائر القيمة	681
<b>355,87</b>	<b>295,68</b>	<b>121 225 361,41</b>	<b>المجموع الجزئي للأعباء الثابتة</b>	
<b>462,88</b>	<b>397,96</b>	<b>165 100 054,53</b>	<b>التكلفة الوحودية الإجمالية</b>	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة.

من خلال قراءتنا للجدول يتبين أنه تم تعيين التكاليف التي تتغير من فترة إلى أخرى، وبعدها تم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة للحصول على التكلفة المتغيرة للوحدة، وبنفس الطريقة يتم حسابها بالنسبة للأعباء الثابتة، ويتم جمعها للحصول على التكلفة المتغيرة الوحودية الإجمالية.

3/ تحديد تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز:

الجدول رقم (04): إنتاج الدقيق الممتاز

المبالغ الإجمالية (دج)	تكلفة الوحدة/القنطار (دج)	الإنتاج /بالقنطار	الطبيعة
14 046 942,28	2 282,00	6155,54	تكلفة شراء القمح الصلب(1)
826 587,00	1 305,00	633,4	ثمن بيع السيمولات (2)
1 821 430,72	1 403,00	1298,24	ثمن بيع النخالة(3)
<b>11 398 924,56</b>	<b>2 698,67</b>	<b>4223,9</b>	تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز(1)-(2)-(3)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات بيانات المحاسبة والمالية.

يبين الجدول التالي كيفية حساب تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز بالاعتماد على ثمن الشراء المتعلق بالقمح الصلب و ثمن بيع المنتجات الثانوية ( السيمولات والنخالة)، حيث تم حساب تكلفة شراء القمح الصلب كما يلي:

1/3 تحديد تكلفة الشراء:

$$\text{تكلفة الشراء} = (\text{الكمية المنتجة}) \times (\text{ثمن شراء القنطار})$$

ومن خلال المعادلة نستنتج أن تكلفة شراء القمح الصلب هي:

$$\text{تكلفة الشراء} = 6155,54 \times 2 282,00 = 14 046 942,28 \text{ دج.}$$

2/3 تحديد سعر بيع المنتجات الثانوية:

$$\text{ثمن بيع المنتج الثانوي} = (\text{الكمية المنتجة}) \times (\text{سعر البيع المتوقع})$$

$$\text{سعر بيع السيمولات} = 633,4 \times 1 305,00 = 826 587,00 \text{ دج}$$

$$\text{سعر بيع النخالة} = 1298,24 \times 1 403,00 = 1 821 430,72 \text{ دج}$$

### 3/3 حساب تكلفة الإنتاج:

تكلفة القنطار من الدقيق الممتاز :

$$\boxed{2\,698,67 \text{ دج}} = (1\,821\,430,72 - 826\,587,00 - 14\,046\,942,28) \div (4223,9)$$

4/ تحديد سعر تكلفة الدقيق الممتاز: تأتي مرحلة حساب سعر التكلفة بعد حساب تكلفة الإنتاج، وبما أن عملية الإنتاج لا تختلف بين أنواع منتجات المؤسسة سيتم تركيز الدراسة على منتج الدقيق الممتاز المعبأ في أكياس 25 كغ من خلال المراحل التالية:

1/4- تحديد تكلفة المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج دقيق ممتاز وزن 25 كغ وتتمثل في:

- قنطار من الدقيق الممتاز والمقيم في المرحلة السابقة ب: 2 698,67 دج؛

- 4 أكياس حجم 25 كغ؛

- 2,4 غرام خيط لإنتاج أربعة أكياس حيث يخصص 0,6 غرام لكل كيس؛

- 4 بطاقات للقنطار أي بطاقة في كل كيس؛

2/4- إضافة التكلفة المتغيرة والثابتة اللاحقة في المرحلة الأولى للحصول على سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج 25 كغ و المقدرة ب: 102,28 دج بالنسبة للتكاليف المتغيرة، و 295,68 دج للتكاليف الثابتة.

وتظهر المراحل السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): حساب سعر التكلفة لمنتج الدقيق الممتاز حجم 25 كغ.

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة الشراء (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	قنطار	1	2 698,67	2 698,67
كيس	كيس	4	29,29	117,16
بطاقة	بطاقة	4	0,35	1,40

الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش  
بسكرة

2 817,23	تكلفة إنتاج القنطار الواحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ ( 1 )
102,28	التكلفة المتغيرة CV ( 2 )
295,68	التكلفة الثابتة CF ( 3 )
3 215,19	سعر تكلفة منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز ( 4 ) = ( 3 ) + ( 2 ) + ( 1 )
3 550,00	سعر بيع القنطار ( 5 )
334,81	هامش الربح ( 5 ) - ( 4 )
<b>10,41%</b>	نسبة الهامش

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة و المالية



### المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودوره في تخفيض التكاليف.

سنحاول في هذا المبحث استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودراسة مدى مساهمة هذا الأسلوب في تخفيض التكاليف، وستكون الدراسة على منتج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز حجم 25 كغ.

#### المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة.

وتمر بالمراحل التالية:

**الفرع الأول: تحديد سعر البيع المستهدف:** ويتم تحديد سعر البيع المستهدف من خلال قيام المؤسسة بدراسة للسوق الذي تنشط فيه أي معرفة أسعار المنتجات المنافسة، ومن خلال هذه الدراسة تحدد المؤسسة سعر البيع المستهدف الذي تنافس به في السوق، حيث حددت أسعار بيع المؤسسات المنافسة في نفس الفترة كالتالي:

#### الجدول رقم(06): أسعار بيع المؤسسات المنافسة

الوحدة: (دج)

المؤسسة	سعر البيع
مطاحن البركة	3 300,00 دج
مطاحن الزيبان (القنطرة)	3 500,00 دج
مطاحن الأوراس (أريس)	3 500,00 دج
مطاحن بن حوحو	3 600,00 دج

**المصدر:** من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات بعض المؤسسات

السعر الذي تباع به المؤسسة منتوجها هو: 3 550,00 دج للقنطار من منتج 25 كغ دقيق ممتاز

وعلى ضوء معطيات السوق والمحيط التنافسي الذي تنشط فيه المؤسسة وبناء على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة التابعة للمؤسسة وبالتنسيق مع مسؤوليها فإنها ترغب في سعر بيع تلي به طلبات زبائنها وكسب مكانة أكبر في السوق حيث تم

الاعتماد على سعر: (3 300,00 دج) كسعر بيع مستهدف حيث تسعى المؤسسة من خلال هذا السعر من السيطرة أكثر على السوق وتعزيز ميزتها التنافسية.

الفرع الثاني: تحديد هامش الربح المستهدف: يتم تحديده من خلال التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل، وبناء على إستراتيجية الربح المعتمدة من طرف المؤسسة فإن نسبة هامش الربح المستهدف هو: 15%.

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} \times \text{نسبة هامش الربح.}$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 3\,300,00 \times 15\% = 495,00 \text{ دج}$$

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

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 3\,300,00 - 495,00 = 2\,805,00 \text{ دج.}$$

الفرع الثالث: تحديد و تحليل الهدف من تخفيض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

ويمكن ترجمتها بالمعادلات التالية:

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

$$\text{التكلفة المسموح بها} = 3\,300,00 - 495,00 = 2\,805,00 \dots\dots (1)$$

$$\text{هدف تخفيض التكلفة} = \text{التكلفة الجارية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{هدف تخفيض التكلفة} = 3\,215,19 - 2\,805,00 = 410,19 \dots\dots (2)$$

$$\text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{التحدي الإستراتيجي لتخفيض التكلفة} = 2\,805,00 - 2\,805,00 = 0 \dots\dots (3)$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التحدي الاستراتيجي لتخفيض التكلفة}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 2\,805,00 - 0 = 2\,805,00$$

ومن خلال العمليات السابقة نلاحظ أن تكلفة المنتج في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة أقل مقارنة مع الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة، حيث يكون التخفيض بحساب الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة، والقيمة المتحصل عليها والتي تساوي 410,19 دج هي القيمة التي تعمل المؤسسة على تخفيضها من أجل تعزيز مكانتها في السوق.

### المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة.

إن عملية تحقيق التكلفة المستهدفة والقضاء على فجوة التكاليف يتم عن طريق مجموعة من الأساليب وفي هذه الدراسة تم اختيار أسلوب هندسة القيمة الذي يقوم على ثلاث أنشطة وهي:

**1/ تحليل وظائف المنتج:** بعد تحليل وظائف منتج الدقيق الممتاز لما له من وظائف وقيم غذائية تبين أن للمنتج وظائف ذات أهمية كبيرة، وقيمة لا يمكن الاستغناء عنها، بالإضافة إلى هذا يلعب هذا المنتج دور فعال في الجانب الغذائي.

**2/ تحليل مكونات المنتج:** من خلال ملاحظتنا لمراحل الإنتاج التي يمر بها منتج الدقيق الممتاز وتحديد مكوناته الأساسية والمتمثلة في القمح الصلب وكمية من الماء، مع إتباع طريقة لتقليل التكاليف، وتبدأ عملية الحصول على منتج الدقيق الممتاز من الحصول على القمح الصلب في شكله الخام من تعاونية الخضر والحبوب الجافة، كما يمكن الحصول على القمح الصلب من خلال الاستيراد عن طريق ميناء جن جن بولاية جيجل، حيث تكون عملية التوريد عن طريق شاحنات يتم وزنها قبل وبعد تفريغ القمح ويتم تخزين القمح في الصوامع المخصصة له.

بعدها تأتي مرحلة التنظيف الأولي للقمح للتخلص من الشوائب التي تصاحب القمح مثل الحديد والخشب والحجر، بعدها يتم تخزين القمح في صوامع أخرى مخصصة لتخزين.

ثم تأتي مرحلة تهيئة القمح للطحن، أين يتم إعادة التنظيف بإزالة القشور والغبار العالق بالقمح بعدها يتم إضافة كمية من الماء وترك القمح يأخذ وقت راحة لأخذ درجة معينة من الرطوبة، وبعد انقضاء هذه المدة يتم إدخال القمح إلى آلات الطحن أين تنتج عنه منتجات ثانوية (السيمولات والنخالة)، وفي الأخير يتم تعبئة المنتج في أكياس، هنا يصبح لدينا منتج دقيق ممتاز وزن 25 كيلوغرام.

والمؤسسة تحاول تقليل التكاليف من خلال التفاوض مع موردي مواد التغليف مثل الأكياس والخيط والبطاقات وبما أنها تحصل على هذه المواد من السوق المحلية يمكن لها التفاوض مع المورد الذي يقدم أقل عرض، كما يمكن الاعتماد على القمح الوارد من تعاونية الخضر والحبوب الجافة الواقعة بجانب المؤسسة لتقليل مصاريف النقل وتغاديا لاستهلاك كميات كبيرة من الوقود، وتوظيف عدد أكبر من العمال من المنطقة التي توجد بها المؤسسة لتقليل تكاليف نقل العمال.

3/ إدارة العلاقة مع الموردين: لا يمكن للمؤسسة التفاوض مع الموردين لأن المورد الأساسي هو تعاونية الخضر والحبوب الجافة وبما أن هذا النشاط مدعم من طرف الدولة فإنها تحصل على المادة الأولية (القمح) بسعر ثابت.

وفي الأخير يمكن القول أن أدوات إدارة التكلفة تعتبر بمثابة الحل الأمثل للمؤسسة للتخلص من بعض الأنشطة الثانوية حتى تتمكن من تخفيض تكاليفها أي القضاء على فجوة التكاليف.

وبالإضافة للحلول المقدمة يمكن لها كذلك إنشاء مصفاة للمياه المستعملة في العملية الإنتاجية كحل بديل لعملية الحصول على المياه الصالحة للشرب من المناطق المجاورة عن طريق الشاحنات وهذا ما يساعدها في تقليل تكاليف الإنتاج لأن الماء يعد عنصر أساسي في العملية الإنتاجية وعملية الحصول عليه تتطلب مبالغ كبيرة، فاستعمال هذه المصفاة سوف يساعدها بشكل كبير من ناحية التكلفة ومن ناحية توفير الوقت.

#### خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل، يمكننا القول أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة ذات أهمية اقتصادية في المنطقة لكونها تنشط في مجال الصناعة الغذائية، وتعتبر هذه المؤسسة من أهم المؤسسات التي تنشط بالمنطقة والولاية ككل، كما أنها تتمتع بموقع جغرافي ممتاز حيث تقع بجانب خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال والجنوب بالإضافة إلى تعاونية الخضر والحبوب الجافة والتي تعتبر بمثابة المورد الأول والأساسي للمؤسسة، كما تقسم المؤسسة إلى مجموعة من المديريات والمصالح إلا أنها لا تحتوي على قسم خاص بحاسبة التكاليف، ولا تطبق الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف، وإنما مصلحة المحاسبة والمالية هي المصلحة المكلفة بحساب سعر تكلفة المنتجات وتعتمد على طرق تقليدية لحساب تكاليفها، وهذا ما يؤثر سلبا على نشاطها.

وفي محاولة منا لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة تبين انه يساهم في تخفيض تكاليفها وبالتالي يمكنها زيادة كمية الإنتاج، كما يمكنها من تعزيز الميزة التنافسية لها من خلال إنتاجها بتكلفة أقل من المنافسين مع الحفاظ على خصائص المنتج والنوعية الجيدة.

خاتمة عامة

## خاتمة

في ظل التطورات المختلفة التي حصلت في الميادين المتعلقة بالإنتاج وتوسع المؤسسات وكبر حجمها أصبحت الأساليب التقليدية لحساب التكاليف عاجزة إلى حد ما على مسايرة هذا التطور وتوفير أدوات المتابعة الناجعة على التكاليف ومراقبة سلوكها والإنتاج ومستويات الأداء، ومشكلة الزيادة المفرطة في التكاليف (التضخم) التي لها آثار مباشرة في ارتفاع الأسعار وجودة المنتج مما يؤدي إلى تدهور المكانة السوقية للمؤسسة .

إن ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل للأساليب التقليدية المختلفة التي تعمل على تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة: مرحلة التخطيط والتصميم ، يسمح بالاختيار في إنتاج المنتج المرغوب فيه أي تكون لديها صورة واضحة عن السعر والسوق الذي يطرح فيه أين يكون لها صورة مستقبلية عن مصير هذا المنتج، يعتمد هذا الأسلوب على دراسة السوق بحيث يتركز على رغبة العمل والمنافسين وغيرهما من الأساليب ثم على ما ترغب أن تكسبه المؤسسة كهامش ربح من هذا المنتج وبعدها يأتي تحديد التكلفة المستهدفة التي يجب إنتاج المنتج بتكاليف من حدودها على عكس السياسات التقليدية للتسعير التي تعتمد على تخفيض التكاليف في مراحل متأخرة مما يجعلها تصل بهامش الربح المرغوب فيه وقد تصل أحيانا إلى الخسارة.

وقد توصلنا من خلال هذا البحث إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

### 1. النتائج النظرية:

- أ. أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية لحساب التكلفة، وإنما نظام متكامل للتسيير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الاعتبار السوق لتحديد السعر التنافسي ومتطلبات العملاء لتحديد خصائص المنتج وإستراتيجية المؤسسة (لتحديد هامش ربح مرغوب فيه) في تحديد التكلفة المستهدفة، وبناء عليها يتم اتخاذ قرار لإدارة التكاليف وتخفيض التكلفة لامتناس الفرق بينها وبين التكلفة المستهدفة.
- ب. أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض التكلفة، وذلك باستبعاده للأنشطة التي لا تضيف قيمة، وكذا تفادي الأخطاء والعيوب.
- ج. تطبيق المؤسسة لنظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى التحسين المستمر لمنتجاتها وإرضاء زبائنها، من خلال تخفيض التكلفة وتحقيق هامش ربح تسعى إدارة المؤسسة إلى تحقيقه والتسعير وفق هذا المنهج يزيد من حصتها في السوق، وبالتالي زيادة معدل دوران المبيعات ومنه تحقيق أرباح.
- د. لنظام التكلفة المستهدفة العديد من الخصائص التي تميزه عن غيره من أنظمة التكاليف التقليدية والتي من أهمها تفاعله المستمر مع البيئة الخارجية لمعرفة رغبات الزبائن وتحقيقها في صورة منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف.
- هـ. اعتماد التكلفة المستهدفة في المؤسسات يتطلب تسخير إمكانيات مادية وبشرية هامة، وقد تستطيع المؤسسة تجاوز العائق المالي، إلا أنه من الصعب عليها مقاومة التغيير الذي يتطلب جهدا أكبر.

### 2. النتائج التطبيقية:

- أ. من خلال الدراسة التطبيقية أثبتنا أنه يمكن استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة المنتج كما أن هذا الأسلوب يساعدها على تعزيز مكانتها في السوق وكذا تعزيز ميزتها التنافسية.

## خاتمة

- ب. يمكن القول أن أسلوب يعد من الأدوات الإستراتيجية لإدارة التكلفة، أين يهدف إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مع التأكيد على تحقيق الجودة ومتطلبات الزبائن، حيث يمكن من تحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة.
- ج. أسلوب التكلفة المستهدفة يهتم بالتخطيط والتنظيم عبر جميع مراحل الإنتاج، وذلك بهدف تقديم منتج متطور بتكلفة منخفضة.
- د. المؤسسة لا تحتوي على مصلحة محاسبة التكاليف كمصلحة قائمة بذاتها، وإنما تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بحساب سعر تكلفة المنتجات وإضافة هامش ربح للحصول على سعر بيع.
- هـ. المؤسسة لا تطبق أي طريقة من الطرق العلمية لمحاسبة التكاليف، بل تستخدم طريقة عملية لتحديد تكاليف المنتجات من خلال تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحد من المنتج بنوعيه، بعدها تحدد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد، ومن ثم تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية مع الأعباء المتغيرة والثابتة.
- و. تحاول المؤسسة تقليل التكاليف من خلال التفاوض مع موردي مواد التغليف التي تحصل عليها من السوق المحلية أي مع المورد الذي يقدم أقل عرض، كما يمكنها تقليل مصاريف النقل بالتعامل مع تعاونية الخضر والحبوب الجافة، كذلك توظيف العمال من المنطقة التي توجد بها المؤسسة للتقليل من مصاريف نقل العمال.
- ز. وأخيرا يمكن القول أن أدوات إدارة التكلفة تعتبر بمثابة الحل الأمثل للمؤسسة للتخلص من بعض الأنشطة الثانوية حتى تتمكن من تخفيض تكاليفها والقضاء على فجوة التكاليف.

### التوصيات:

- ◀ يجب العمل على تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم والتخطيط قبل البدء في عملية الإنتاج من خلال تحجيم التكاليف مثل هندسة القيمة.
- ◀ إجراء دراسات وأبحاث حول نظام التكلفة المستهدفة والعوامل المساعدة على تطبيقه.
- ◀ ضرورة اهتمام المؤسسات بالأساليب الحديثة لإدارة التكاليف ومن بينها نظام التكلفة المستهدفة والتي من خلالها تتمكن المؤسسة من تخفيض تكاليف منتجاتها وحجز مكانة لها في السوق، وتحقيق رضا المستهلك ورفع مستوى الرحية، بالإضافة إلى تحسين مردوديتها.
- ◀ العمل على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من أجل تقديم أحسن وأفضل منتج بأقل تكلفة ممكنة مقارنة مع منافسيها.

# الفهرس العام



الصفحة	الموضوع
I	شكر وتقدير
II	إهداء
III	الملخص
IV	فهرس الجداول و الأشكال
أ-د	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار العام للتكاليف وتخفيضها	
7	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي
7	المطلب الأول: ماهية التكاليف
9	المطلب الثاني: أنواع التكاليف وعناصرها
11	المطلب الثالث: تحليل التكلفة وطرق حسابها
16	المبحث الثاني: تخفيض التكلفة
16	المطلب الأول: مفهوم تخفيض التكاليف
17	المطلب الثاني: العوامل المؤدية لتخفيض التكاليف
20	المطلب الثالث: أهمية تخفيض التكاليف
21	المبحث الثالث: الإطار العملي لتخفيض التكلفة
21	المطلب الأول: مبادئ وعناصر تخفيض التكاليف
22	المطلب الثاني: أساليب تخفيض التكلفة
24	المطلب الثالث: النظم المساهمة في تخفيض التكاليف
30	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: أثر أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف	
32	تمهيد
33	المبحث الأول: التكلفة المستهدفة
33	المطلب الأول: نشأة التكلفة المستهدفة

34	المطلب الثاني: تعريف التكلفة المستهدفة
35	المطلب الثالث: أنواع التكلفة المستهدفة
36	المطلب الرابع: أهمية وأهداف التكلفة المستهدفة
38	المبحث الثاني: أسس التكلفة المستهدفة
38	المطلب الأول: مبادئ التكلفة المستهدفة
39	المطلب الثاني: تقييم اسلوب التكلفة المستهدفة
40	المطلب الثالث: طرق حساب التكلفة المستهدفة
41	المبحث الثالث: فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف
41	المطلب الأول: خصائص التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف
42	المطلب الثاني: خطوات تنفيذ التكلفة المستهدفة
48	المطلب الثالث: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف
51	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.	
53	تمهيد
54	المبحث الأول : تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.
54	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.
56	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.
61	المطلب الثالث: مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة.
62	المبحث الثاني: واقع استخدام نظام محاسبة التكاليف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.
62	المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.
65	المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.
66	المطلب الثالث: الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.
72	المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودوره في تخفيض التكاليف

## فهرس المحتويات

72	المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة.
74	المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة.
76	خلاصة الفصل.
78	الخاتمة.
82	فهرس المحتويات
86	قائمة المراجع.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أ. د محمد العزاوي، الإنتاج وإدارة العمليات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006
2. أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 1999
3. أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2007
4. أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2004.
5. تشارلز هونجمن، جورج فوستر، سريكانت داتار، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ج1، ترجمة د. أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2003
6. ثناء علي القباني، إدارة تحليل الكلفة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009
7. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010
8. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، 2005
9. د. عبد المجيد محسن، د. صباح مجيد النجار، إدارة الإنتاج والعمليات، مكتبة الذاكرة، جامعة بغداد، ط2، 2006
10. سفيان بن بلقاسم وآخر، المحاسبة التحليلية منهجية حسا سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر
11. سليمان سفيان ومجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشرق للنشر والتوزيع، 2002.
12. صلاح الدين الشنواني، دراسات في اقتصاديات الأعمال، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان.
13. عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2002
14. عدنان هاشم السمراني، محاسبة التكاليف - المبادئ الأساسية، الجامعة المفتوحة، الجزء الأول، طرابلس، 1998
15. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
16. محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية، مصر.
17. محمد الجيلاتي، نواف فخر، محاسبة التكاليف - التكاليف المعيارية-، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2006
18. محمد منصور شبلي موسى ، ماهية التكاليف المستهدفة، بحث جامعة الأزهر، 2008
19. ناصر دادي عدون، تسيير محاسبة تحليلية، دار المحمدية الجزائر، 1994

20.

ضال الخلف، نائل عدس، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن،

2013

21. نور، د./ أحمد محمد، وآخرون، محرم، د./ زينات محمد، شحاته، د./ شحاته السيد، المحاسبة الإدارية في بيئة

الأعمال المعاصرة، مكتبة الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005

المذكرات:

22. أحمد راجح خليل أبو عواد، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية

، دراسة إستكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم

الإدارية و المالية ، 2008

23. حماني الدراجي، قرشي عبد الرزاق، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في

علوم التسيير تخصص مالية، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة 2007/2006

24. راضية عطري، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، علوم تجارية، باتنة،

2009/2008

25. عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية -حالة

شركة إسمنت عين الكبيرة-، مذكرة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية قسم

علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2008/2007

26. على عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ن

دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010

27. غسان، ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الالكترونية،

مذكرة ماجستير، كلية التقنية، بغداد، 2010

28. فارس بن زطة، مساهمة تدقيق حسابات التكلفة في تحسين سعر التكلفة - دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان

القطرة ومؤسسة مطاحن الرخاء عين ياقوت-، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014

29. كوثر بلعقون، أهمية تخفيض تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في

علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016/2015

30. لبنى قيسي، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية -دراسة حالة مركب الملح الوطاية-، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014
31. محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، تمهيدي ماجستير ، قسم الدراسات العليا ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، 2002
32. منصور، أ./ محمود، ماهية التكلفة المستهدفة ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة - جامعة الأزهر ، 2008
33. مهني بوريش، مساهمة في تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال التحكم في وظيفة التمويل، مذكرة ماجستير، في العلوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011
34. ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات -دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة ماجستير بقسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة قسم المحاسبة، المملكة العربية السعودية، 2002
35. هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014
- الملتقيات و المحاضرات:
36. إبراهيم إبراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، ورقة بحثية، 2011
37. خالد غازي التميمي، رباب عدنان شهاب، استخدام مصفوفة الجودة و الوظائف وتحقيق تكاليف الخدمة دراسة حالة مستشفيات حلب والموصل، ملتقى جامعة الموصل، العراق
38. طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية ، قدم هذا البحث إستكمالاً لمتطلبات مادة حلقة في المحاسبة ، قسم المحاسبة المالية و المصرفية، جامعة حسين بن طلال ، الأردن، 2008
39. عمر شريف، عبد العالي محمدي، مداخلة حول دراسة مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الإنتاجية بالمنطقة الصناعية لمدينة باتنة، جامعة الجزائر
40. نادية عبد الرحيم، أمين بن سعيد، دور الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في تحقيق الاستراتيجيات التنافسية، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، يومي 01-02 ديسمبر 2014، جامعة الجزائر

41. نجوة عبد الصمد، دور نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، ورقة بحثية مقدمة ضمن ملتقى تنافسية الاقتصادية وتحولات المحيط، 29-30 أكتوبر 2002، بسكرة
- المجلات والجرائد:
42. إبراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة- طرق التشخيص ووسائل التطبيق، مجلة المحاسبة، الرياض- الجمعية السعودية للمحاسبة، ع9، مايو 2006
43. أحمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، جامعة بنها، العدد الأول، 1999
44. خطاب دلال، زعبيط نور الدين، دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في ضبط تكاليف الجودة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قسنطينة2، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، مقال في مجلة دراسات اقتصادية، العدد 03، 2016
45. د. سامي محمد أحمد غنيمي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية - دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، العدد الأول - يناير 2014
46. زعرب، د./ حمدي شحدة، مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث والدراسات الإنسانية، المجلد 25، الإصدار 10، 2011
47. زعرب حمدي، مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمات الصناعية في قطاع غزو - دراسة ميدانية-، مجلة جامعة الأزهر، مجلد9، العدد الأول، غزو، فلسطين 2006
48. سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، مجلد 17، بغداد، 2011
49. شوقي فودة، إطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلة 44، مارس 2007.
50. فهيم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة العدد 19، الرياض، 2008
51. معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 7، العدد 21، جامعة تكريت، 2011.



52. نبيه بن عبد الرحمن الجبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية - دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية - العلوم الإدارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد 3، سبتمبر 2007
53. نضال محمد الخلف، وأنعام محسن حسن زويلف، التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميزانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، العدد الأول، 2007

المراجع باللغة الأجنبية:

54. A. Bhimani and H. Okano, Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the UK, Management Accounting, London, Vol.73, No.6, Jun1995
55. Alain Burlaud et Claude Simon , comptabilité de gestion coûts / contrôle , 3e édition , Vuibert, paris, 2003
56. Atkinson, Anthony A. and Banker , Rajiv D. and Kaplan ,Robert S. and Young Marks . , "Management Accounting" 2<sup>nd</sup> Ed. ,1997
57. Drury Colin, Management and Cost Accounting, édition Chapman, 2002
58. F. Worthy, (1991) Japan's Smart Secret Weapon, Fortune, Japan, Vol.124, No.4, (Aug12),p72-75.
59. FEIL Patrick, YOOK Keun-Hyo, Kim Il-Woon, "Japanese Target Costing: A Historical Perspective" in International Journal of Cost Management, spring , 2004
60. François Monchy , Maintenance méthode et organisation, Dunod, Paris, 2000
61. G.Mylon, Comptabilité analytique, édition Bréal., 2001
62. Groupe de Réflexion et d'orientation en Maintenance , Réussir sa maintenance,édition Mare Nostrum1996
63. Henri Savall et Véronique Zardet, Maîtriser les coûts et performances cachés, édition Economica, 4ème édition, Paris, 2007
64. J. Brausch Target Costing for Profit Enhancement, Management Accounting ,Vol.76, No.5, Nov1994
65. J. Dyer, How Chrysler Created an American Keiretsu, Harvard Business Review, US, Vol.74, No.4,Jul/Aug(1996)
66. J.Margerin, base de la comptabilité analytique, Edition Sedifor, Grenoble, 1991
67. Jacques Margerin, Gérard Ausset , Comptabilité Analytique - outil de gestion , aide à la décision, organisation,1988, Paris
68. Keun - Hyo , Yook, " Target Costing The Construction Industry Evidence from Japan " , Construction Accounting & Taxation, 2005
69. KULMALA Harri I. et al., "Cost Perspectives of Product Development", Cost Management Center, Tampere University of Technology, Industrial Management
70. KWAH Discole Ganye, "Target Costing In Swedish Firms- Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms", *International Management, Masters Thesis Number 2004:24*, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University, Printed by Elanders Novum, 2004
71. O.Boukerezzer, Principe de la comptabilité analytique, Gestion Multiple, Paris

72. Phillipe lorindo, **target costing gestion par cout cible: première partie a outils ou mode d'apprentissage organization: qu'est – ce que le target et costing**, RFC, 225, Avril 1994
73. R. Cooper and B. Chew, **Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs**, Harvard Business Review , US , Vol.74, No.1, Jan/Feb 1996
74. R. Cooper and R. Slagmulder, **Develop Profitable New Product with Target Costing**, Sloan Management Review, Cambridge, Vol.40, No.4, Sum 1999
75. R. Cooper and R. Slagmulder, **Develop Profitable New Product with Target Costing**, Sloan Management Review, Cambridge, Vol.40, No.4, Sum 1999
76. René Demeestère, *Comptabilité de gestion et mesure des performances*, Dunod , Paris
77. S. Ansari, J. Bell, and CAM-I Target cost Cor Group, **Target Cost Core Group, Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management**, Consortium for Advanced Manufacturing International,1997
78. T. Yoshikawa, J. Innes, F. Mitchell and T. Masayasu, **Target Cost, Chapter Four, Contemporary Cost Management**, first edition, Chapman and Hall,1996

المواقع الالكترونية

79. أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف، ورقة بحثية منشورة على الموقع الالكتروني

[www.occyarab.com/acc/showthred.php?t=1896.2e](http://www.occyarab.com/acc/showthred.php?t=1896.2e)