



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم: علوم التسيير

## الموضوع

دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج  
المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة: مطاحن الأصيل بسيدي عقبة - بسكرة.

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير  
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

إعداد الطالبة:


د/ زاوي صورية

حمادي فاطمة

رقم التسجيل:	MASTER - AUDIT / 2017
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي : 2016\_ 2017

قسم علوم التسيير



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا  
اَكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تَأْخُذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ  
عَلَيْنَا إِصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْنَا مَا  
لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا  
فَاَنْصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ }

(سورة البقرة : آية 286)

# شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى اله وصحبه ومن اهتدى بعباده إلى يوم الدين : بداية احمد

الله سبحانه وتعالى آن وفقني لإكمال هذا العمل و أساله أن ينفعي به في ديني ودنياي،وعلى قاعدة من لا يشكر الناس

لا يشكر الله وأتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير للأستاذة "زاوي صورية " على قبوله الإشراف على هذا العمل

وعلى كل ما أسهمت به من توجيهات ونصائح خلال متابعتها لهذا العمل متمنية لها كل التوفيق والنجاح في مسيرتها

العلمية والعملية،وكما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى كل عمال مؤسسة مطاحن الأصيل بسيدي عقبة - بسكرة ،

وخصوصا المحاسب عمار.

# الاهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك.....

ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.....

ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك.....

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.....

ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.....

ونصح الأمة.....

إلى نبي الرحمة ونور العالمين

سيدنا محمد صل الله عليه وسلم

إلى من قال فيهم الله عز و جل : " ولا تقل لهما أف و لا تنهرهما وقل لهما قولا كريما"

إلى من قال فيها الرسول صلى الله عليه و سلم: " أمك ثم أمك ثم أمك"

رمز العطاء وصدق الإيلاء إلى ذروة العطف والوفاء، لكي أجمل حواء، أنت أُمِّي الغالية أطال الله عمرك.

إلى من يسر لي دربي للمعرفة و بادر بوفاء و إخلاص ليصل إلى مبتغانا والذي شقا

وتحمل من أجل أن يراني أواجه الحياة والذي أنار لي حياتي ومهد طريق العلم

و المعرفة أبي العزيز رحمه الله و اسكنه فسيح جناته

رمز الصداقة وحسن العلاقة زملاء الدراسة دفعة فحص محاسبي.

إلى من هم انطلاقة الماضي وعون الحاضر وسند المستقبل صديقاتي: وفاء، رتيبة، مريم

إلى إخوتي وأخواتي

إلى زوجات إخوتي

إلى كل الأقارب والأهل و أخص بالذكر محمد منذر، إيناس، وملاك، الذين أضافوا النور والبهجة على بيتنا

إلى كل من مد يد المساعدة وساهم في تذليل ما واجهني من صعوبات.

# فهرس المحتويات

البسمة

شكر وعرهان

الإهداء

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

الملخص

المقدمة العامة ..... أ.

الفصل الأول: مدخل لتكاليف الإنتاج

مقدمة الفصل ..... 02

المبحث الأول: ماهية التكاليف ..... 03

المطلب الأول: مفهوم التكاليف ..... 03

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف (أنواعها) ..... 07

المبحث الثاني: طرق تحميل التكاليف ..... 16

المطلب الأول: الطرق التقليدية لتحميل التكاليف ..... 16

المطلب الثاني: الطرق الحديثة لتحميل التكاليف ..... 31

المبحث الثالث: تكاليف الإنتاج ..... 34

- 34.....المطلب الأول: تعريف الإنتاج
- 35.....المطلب الثاني: أهمية الإنتاج
- 36.....المطلب ثالث: عوامل وأساليب الإنتاج
- 39.....خلاصة الفصل الأول:
- الفصل الثاني: علاقة التكلفة المستهدفة بتكلفة الإنتاج**
- 41.....مقدمة الفصل الثاني
- 42.....المبحث الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة
- 42.....المطلب الأول: ماهية التكلفة المستهدفة
- 45.....المطلب الثاني: أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة
- 46.....المطلب الثالث: مقومات وطرق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
- 48.....المبحث الثاني: أهمية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج
- 48.....المطلب الأول: العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة لخفض تكاليف الإنتاج
- 56.....المطلب الثاني: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة لخفض تكاليف الإنتاج
- 62.....المطلب الثالث: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مراحل الإنتاج
- 64.....المطلب الرابع: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة
- 66.....خلاصة الفصل الثاني

**الفصل الثالث: أهمية التكاليف المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج مؤسسة مطاحن الأصيل**

- 68.....مقدمة الفصل الثالث
- 69.....المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الأصيل بسيدي عقبة
- 69.....المطلب الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الأصيل بسيدي عقبة



70	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة .....
74	المبحث الثاني: واقع سعر التكلفة في المؤسسة محل الدراسة.....
77	المطلب الأول: تكاليف المؤسسة محل الدراسة.....
83	المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة بمؤسسة مطاحن الأصيل.....
81	المبحث الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج.....
81	المطلب الأول: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة .....
84	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات.....
85	خلاصة الفصل الثالث .....
86	خاتمة عامة .....
89	قائمة المراجع .....
96	الملاحق .....

الصفحة	بيان الشكل	الرقم
04	العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة	01
07	التبويب الأساسي (الطبيعي)	02
09	التبويب الوظيفي	03
10	تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة المنتجة	04
11	التمثيل البياني للتكاليف الثابتة	05
11	التمثيل البياني للتكاليف المتغيرة	06
12	التمثيل البياني للتكاليف شبه المتغيرة	07
22	حساب التكاليف بطريقة التكلفة المتغيرة	08
49	العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى السوق	09
52	العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج	10
54	العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات	11
71	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأصيل سيدي عقبة	12
75	مراحل عملية الإنتاج	13

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
70	جدول تصنيف العمال	01
74	جدول منتجات المؤسسة	02
78	جدول التكاليف المتغيرة	03
79	جدول التكاليف الثابتة	04
80	جدول حساب سعر تكلفة الفرينة	05

الصفحة	البيان	الرقم
97	جدول الأسعار	(01)
98	جدول التكاليف	(02)

الفتن

## الملخص:

التكاليف المستهدفة أسلوب يعتمد على تخفيض تكلفة إنتاج المنتج في مرحلة تخطيطه وتصميمه مع المحافظة على جودته، بعد تحديد سعر البيع بناءً على دراسة السوق ورغبة العميل، وهامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه.

على عكس الأساليب التقليدية التي تعمل على تحديد سعر البيع بعد تكلفة المنتج، وبالتالي فإن

التكاليف المستهدفة تلعب دوراً مهماً في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسة.

ولتحقيق هدف البحث جرى تقسيمه إلى ثلاثة فصول اختص الفصلين على الجانب النظري بينما الفصل

الثالث تضمن الجانب التطبيقي للبحث والاستنتاجات والتوصيات.

# المُلخَص باللغة الأجنبية

Cible méthode des couts dépend de la réduction du cout de production du produit au stade de la planification et de conception tout en maintenant la qualité, après détermination du prix de vente base sur une étude du marche et de la volonté du client , et la marge de profit que vous voulez dans l'institution atteindre .

Contrairement aux méthodes traditionnelles , le travail pour déterminer le prix de vente après avoir déterminé le cout du produit, de sorte que les couts cibles jouent un rôle important dans la réduction des l'institution .

Pour atteindre l'objectif de la recherche a été divisée en trois chapitres remarqués chapitres sur le cote théorique, tandis que le troisième trimestre a été le cote pratique de la recherche, conclusions et recommandations.

شهد العالم خلال العقود الأخيرة تطور كبير ، ودخلت المؤسسات إلى القرن الحادي والعشرين لتجد نفسها في عالم تغير كثيرا عن ذلك الذي كان في الربع الأخير من القرن العشرين، عالم مسطر تبعا لخريطة سياسية، اقتصادية، تكنولوجية جديدة تحتاج لمن يحسن قراءتها والتكيف معها ، من خلال عوامل رئيسية وهي: التجديد، الوقت، الجودة والتكلفة.

وعليه فإن المؤسسات سوف تكون أمام تحديات كثيرة وكبيرة، لذا عليها في هذه الظروف اتخاذ قرارات صعبة ورسم سياسات تحقق أهدافها وتمكنها من المحافظة على مكانتها واستمرارها في السوق.

ويعتمد نجاح تلك القرارات والسياسات إلى حد كبير على فعالية نظام المعلومات بالمؤسسة إذ تعتبر المعلومات التي ترد في تقارير محاسبة التكاليف أداة هامة في صنع القرارات الإدارية.

ولكن التغيرات في البيئة الصناعية حالت دون صلاحية المعلومات التي تقدمها الأنظمة التقليدية التي كانت تلاءم البيئة والظروف التي وجدت فيها خاصة في مجال تخفيض التكاليف ، ولهذا السبب برزت الحاجة المتنامية لوجود أنظمة تستطيع مسايرة هذه التغيرات وتلبية الاحتياجات المتعددة للإدارة .

وفي هذا الإطار ظهرت بعض الاستراتيجيات ذات العلاقة بخفض التكاليف منها التكلفة المستهدفة ، حيث استخدمت بعض الدراسات العديد من الطرق التطويرية لتحسين كفاءة وفعالية استخدام هذه الاستراتيجيات مثل هندسة القيمة، ومازالت الجهود مستمرة لوضع حلول جديدة لتخفيض التكاليف ووضع برامج أكثر كفاءة وفعالية في إدارة موارد المؤسسة وما يترتب عليه من ضمان إدارة التكاليف بطريقة اقتصادية واضحة، وتقديم منتجات أو خدمات تشبع رغبات العملاء وتحقق متطلبات ظروف المنافسة المحلية والعالمية.

انطلاقا مما سبق، تم صياغة الإشكالية التالية:

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

**1. تساؤلات الدراسة:** للإجابة عن الإشكالية قمنا بوضع الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي التكاليف وما هي تكاليف الإنتاج؟ وما هي التكلفة المستهدفة ؟
- ما هي الطريقة المتبعة لحساب تكاليف الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة ؟
- هل هناك معوقات وصعوبات تحد من تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة؟
- هل يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسة محل الدراسة ؟



2. الفرضيات: للإجابة عن هذه التساؤلات انطلقنا من الفرضيات التالية:

- تتبع المؤسسة محل الدراسة طريقة التكاليف الحقيقية في حساب تكاليف الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة.
- هناك صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.
- يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات في المؤسسة محل الدراسة.

3. أهمية اختيار الموضوع: إن لهذا الموضوع أهمية كبيرة، تنبع من:

- الأهمية الكبيرة التي يؤديها نظام محاسبة التكاليف في تحديد النتائج واتخاذ القرارات.
- تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف.
- تسليط الضوء على مفهوم منهج التكلفة المستهدفة وأسباب ظهورها.
- تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات من الأهداف الأساسية التي تسعى لها المؤسسات وخاصة الإنتاجية.

4. أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:

- البحث عن المركبات الجوهرية لتكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة حول هذا الأسلوب، وكيفية تطبيقه.
- التعرف على التكلفة، تكلفة الإنتاج، والطرق المستخدمة لحسابها.
- إثبات دور التكلفة المستهدفة كأداة في تخفيض التكاليف، وأنه يمكن للمؤسسة أن تكتسب ميزة تنافسية من تطبيقها لهذا الأسلوب.
- الوصول إلى مجموعة من المقترحات التي من شأنها تفعيل دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.

5. الدراسات السابقة:

تم الاعتماد في هذا البحث على مجموعة من الدراسات الجامعية ذات الصلة بالموضوع هي:

- أ. علي عدنان أبو عودة: (2010)، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، وما إذا كان هناك إمكانية لتطبيق هذا المنهج في المصارف العاملة في قطاع غزة، والوقوف على المعوقات التي تحول دون تطبيقه في المصارف والمزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه، وتم التوصل من

خلال هذه الدراسة إلى إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المصارف، مع وجود بعض المعوقات التي يمكن التغلب عليها.

**بأ فضال محمد رضا الخلف وإنعام محسن حسن زويلف:** (2008)، التسعير باستخدام منهج التكلفة

المستهدفة، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة فلسفة وآلية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة، مع بيان الإجراءات اللازم اتخاذها للوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتجات المراد تسعيرها، وبيان أهمية استخدام هذا المنهج، حيث تم توزيع الإستبانة على عينة عشوائية تتكون من خمس شركات عاملة في صناعة الأدوية البيطرية للإطلاع على واقع عملية التسعير فيها كما اتخذت شركة من بين الشركات الخمسة كحالة دراسية وتم تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة عليها.

وهناك مجموعة من النتائج نذكر أهمها: أن قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالزبائن والمنافسين والتكاليف، يعتبر منهج التكلفة المستهدفة طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية.

**تأ راضية عطوي:** (2007-2008)، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، تناولت هذه الدراسة مدخل لمحاسبة التكاليف وتطورها، وتم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس لتخفيض التكاليف، ، وتم التوصل إلى أنه يمكن استعمال التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل لتخفيض التكاليف.

**ثأ عيساء محمود محمد راجحان:** (2002)، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، هدفت الدراسة إلى إظهار دور التكاليف المستهدفة في تخفيض وتطوير المنتجات، والتعرف على مدى تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية في مدينة جدة، وتم التوصل إلى أن نظام التكاليف المستهدفة غير مطبق في المشروعات الصناعية في مدينة جدة، وأنه يمكن استخدامه كأسلوب لمواجهة المنافسة وفرض البقاء في السوق.

**جأ حراسة المطارنة(2008):** متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، جامعة الأردن، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، ومدى توفر العناصر اللازمة لنجاح واستخدام هذا المدخل، والتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيقه، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدم استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في تشغيل وتركيب وتوصيل المنتج المبيع، وعدم استخدام التكاليف المستهدفة في مجال التخطيط والتصميم، والبحوث والتطوير، بالإضافة إلى عدم استخدامها في مجالات التصنيع المختلفة.

ح -دراسة عبد الله حلس ومحمد الحداد (2012): مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العامة في قطاع غزة، جامعة غزة، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى ملائمة البيئة الصناعية الفلسطينية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كمفهوم حديث في إدارة التكاليف، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على استبانة وزعت على (55) من المدراء العاملين في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، وتم التوصل إلى أن هناك وعي وإدراك لمفهوم التكلفة المستهدفة، حيث يتم تطبيق بعض المبادئ التي يقوم عليها هذا المدخل، خاصة فيما يتعلق بالتركيز على العملاء وكسب رضاهم، وتم التوصل بأن البيئة الصناعية في قطاع غزة ملائمة لتطبيق هذا المدخل.

#### 6. منهج البحث:

نعتمد من أجل الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لمختلف العناصر والمتغيرات المؤثرة في متغيرات البحث الساعي إلى بيان دور التكلفة المستهدفة على المنهج الوصفي، لوصف وتحليل أهم المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بها، إلى جانب منهج دراسة الحالة الذي يمكننا من التعمق في فهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده وذلك من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة إضافة إلى الملاحظة ودراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية.

#### 7. هيكل البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بكل جوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة.

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

#### الفصل الأول: معنون ب "مدخل لتكاليف الإنتاج"

تضمن هذا الفصل التعريف بتكاليف الإنتاج، أهميتها، نظام الإنتاج، مع الإشارة إلى التكلفة والمفاهيم المتعلقة بها وكذا طرق تحميل التكاليف.

#### الفصل الثاني: معنون ب "علاقة التكلفة المستهدفة بتكلفة الإنتاج"

حيث تضمن ماهية تكلفة المستهدفة، وأهدافها، ومقومات وطرق تطبيقها، وتضمن أيضا علاقة التكاليف المستهدفة بتخفيض تكاليف الإنتاج.

الفصل الثالث: المعنون بـ "أهمية التكاليف المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج مؤسسة مطاحن الأصيل"

تضمن دراسة حالة مطاحن الأصيل، وواقع سعر التكلفة في المؤسسة، وكذلك مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج.

الخاتمة: تضمنت النتائج النظرية والميدانية، وكذا المقترحات.

تمهيد:

تنتج المؤسسة سلعا أو تقدم خدمات بهدف تحقيق الأرباح من وراء ذلك، غير أن إنتاج هذه السلع يتطلب من المؤسسة التضحية بمواردها الاقتصادية حتى يصبح هذا المنتج تاما.

حيث يعتبر عنصر التكلفة على اختلاف نوعه سواء كان مواد خام أو يد عاملة أو مصاريف أخرى التي تدخل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في مكونات المنتج من العناصر الأساسية التي لا تستطيع المؤسسة التخلي عنها.

كما أن تحديد سعر هذا المنتج أو الخدمة المقدمة يكون انطلاقا من عوامل عديدة لعلا أبرزها التكلفة التي تحملتها المؤسسة طيلة العملية الإنتاجية التي مر بها هذا المنتج أو الخدمة.  
و من أجل توضيح ذلك سنتطرق خلال هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية التكاليف

المبحث الثاني: طرق تحميل التكاليف

المبحث الثالث: تكاليف الإنتاج

## الفصل الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف

## المبحث الأول: ماهية التكاليف

يعالج هذا المبحث كل ما يتعلق بالتكلفة، وذلك من خلال تعريفها وتحديد مكونات سعر التكلفة، وتصنيفها .

## المطلب الأول: مفهوم التكاليف

## أولاً: تعريف التكاليف

التكلفة هي مجموع المصاريف أو الأعباء تعبر عن بلوغ مرحلة معينة من النشاط الاقتصادي، مثل تكلفة الشراء التي تجمع سعر الشراء ومصاريف الشراء.<sup>1</sup>

فهي تضحية ذات قيمة اقتصادية للحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل.<sup>2</sup>

أي أنها الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المؤسسة للحصول على الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها.<sup>3</sup>

و تجدر الإشارة إلى ضرورة التفرقة بين التكلفة وبعض المصطلحات المرتبطة بها كالمصرف، الخسارة، حيث:<sup>4</sup>

**التكلفة:** تشير لكل التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل الوصول إلى أهدافها المسطرة والحصول على سلع ومنتجات أو خدمات.

**أما المصرف:** يعرف على أنه " تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر " أي أعباء تتحملها الإدارة من خلال ممارستها لنشاطها.

فمتى حصلت المؤسسة على إيراد خلال الفترة التي استنفذت فيها التكلفة سميت هنا التكلفة المستنفذة مصرفاً.

**الخسارة:** تعرف على أنها " تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة. "

<sup>1</sup> رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1999، ص 4.

<sup>2</sup> أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، إسكندرية، 1993، ص 36.

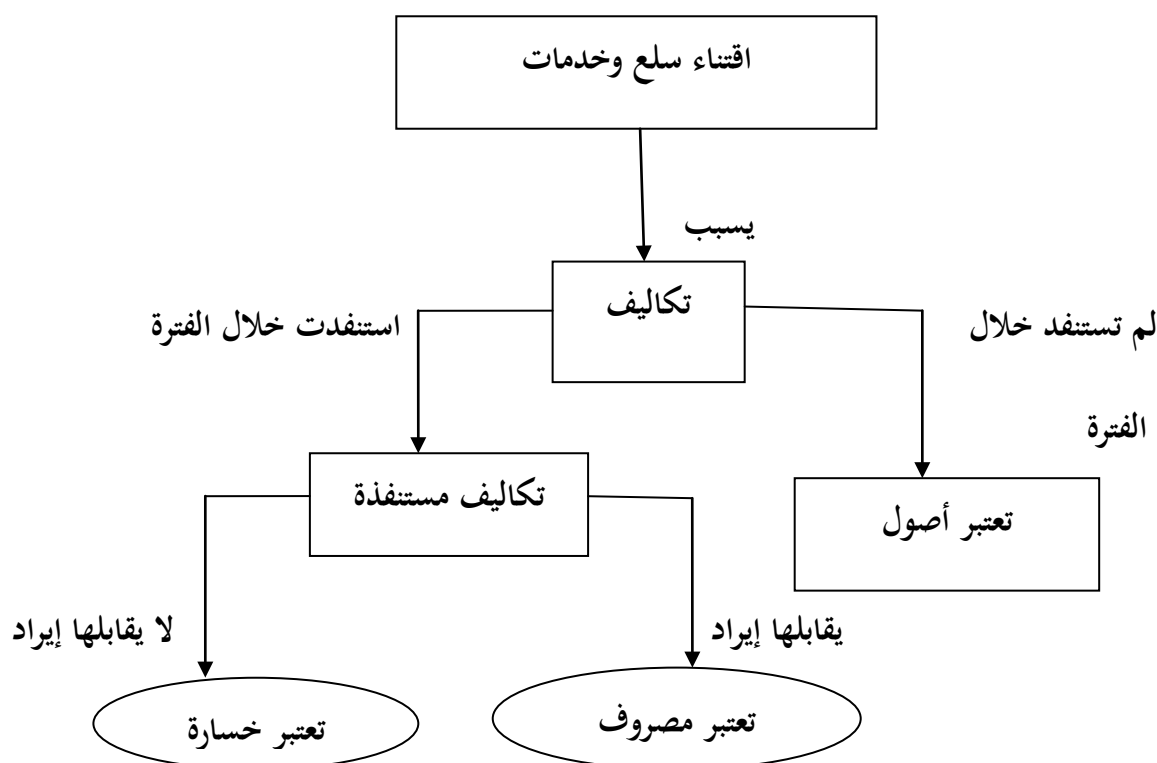
<sup>3</sup> صلاح الدين الشنواني، دراسات في اقتصاد الأعمال، دار النهضة العربية لطباعة والنشر، بيروت، 1970، ص 207.

<sup>4</sup> زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، مذكرة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، 2015، ص 25.

الأصل: "وهي التكلفة التي يترتب عليها منفعة، ولكن في فترة مستقبلية ويتم تصنيف هذه التكلفة باعتبارها أصل وتظهر في ميزانية المؤسسة".<sup>1</sup>

أما إذا لم يقابل هذا الاستنفاد حصول المؤسسة على عائد أو إيراد فهي خسارة و الشكل التالي يبين العلاقة بين التكلفة و الأصل و المصروف و الخسارة.

الشكل رقم(01): العلاقة بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة



المصدر: صلاح عبد الله الرزق وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران لنشر، الأردن، 1999، ص 24.

من خلال الشكل نلاحظ بأنه في حالة اقتناء سلع وخدمات فإن هذا يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف، فإذا ترتب على هذه الأخيرة منفعة فتعتبر أصل، أما إذا حصلت المؤسسة على إيراد من خلال هذه التكاليف فإن هذه التكاليف المستنفذة تعتبر مصروفاً، أما إذا لم يقابل هذا الاستنفاد حصول المؤسسة على عائد أو إيراد فهي خسارة.

مما سبق يمكن استنتاج بأن التكلفة: هي القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة ما أو خدمة معينة.

<sup>1</sup> زينبات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 31.

كما نلاحظ أن للتكلفة مقومات أساسية منها:<sup>1</sup>

1. التضحية: بما أن التكلفة تعتبر عبأ تتحمله المؤسسة فلا شك أن الشعور المصاحب لها غالبا ما يكون الضيق وعدم الارتياح، وعادة ما ينتج عنها نقص في الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على أن التكلفة تضحية.
2. مبلغ نقدي: للاعتراف بالتضحية لا بد أن تكون في صورة مبلغ نقدي معين.
3. تحقيق المنفعة: ليس من المتصور اعتبار أن التضحية نقدية ما لم تحقق من ورائها منفعة، ومنه يمكن تمييز بين التكلفة والخسارة إذ أن التضحية النقدية التي لا يترتب عنها أي منفعة تعتبر خسارة.

ثانيا : تعريف سعر التكلفة

سعر التكلفة هو " مجموعة التكاليف التي أنفقت على المنتج أو الخدمة من بداية العملية إلى غاية البيع".<sup>2</sup>

ويعرف أيضا على أنه "مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة انطلاقا من عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية".<sup>3</sup>

وتختلف عناصر سعر التكلفة من مؤسسة إلى أخرى باختلاف طبيعة هذه الأخيرة كما يلي:

سعر التكلفة لمختلف المؤسسات حسب طبيعتها كما يلي:<sup>4</sup>

✓ سعر التكلفة في المؤسسات التجارية: يتكون من العناصر التالية:

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

✓ سعر التكلفة في المؤسسات الصناعية:

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقة بالبيع .

<sup>1</sup> زعرور نعيمة، مرجع سابق، ص 26.

<sup>2</sup> بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2004، ص 32.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص

<sup>4</sup> بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 32.



ثالثا: العناصر المكونة لسعر التكلفة

يتكون سعر التكلفة من عدة تكاليف، أهمها:<sup>1</sup>

- **تكلفة الشراء:** تتكون من سعر الشراء زائد كل المصاريف التي ترفق العملية (حتى تخزين البضاعة). المصاريف الإضافية للشراء تشمل:

- مصاريف النقل.

- حقوق الجمارك.

- كل المصاريف التي يتم دفعها للغير حتى تصل المواد للمؤسسة.

- **تكلفة الإنتاج:** تتكون من:

- تكلفة شراء المادة الأولية المستهلكة في ورشات التحويل أو الإنتاج.

- الأعباء المباشرة وغير المباشرة الخاصة بالتحويل أو الإنتاج.

- **تكلفة التوزيع:** تضم كل الأعباء الخاصة بعملية التوزيع وتمثل أساسا في:

- مصاريف تخزين المنتج النهائي.

- مصاريف النقل أو الإرسال.

- مصاريف الإشهار.

- مصاريف المرتبطة بمصلحة البيع.

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف (أنواعها)

تقسم التكاليف إلى عدة أنواع و وفقا لعدة معايير أهمها:

<sup>1</sup> مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، 2006، ص 28.

## 1. تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها:

في ضوء هذا التبويب تقسم عناصر التكاليف إلى: <sup>1</sup>

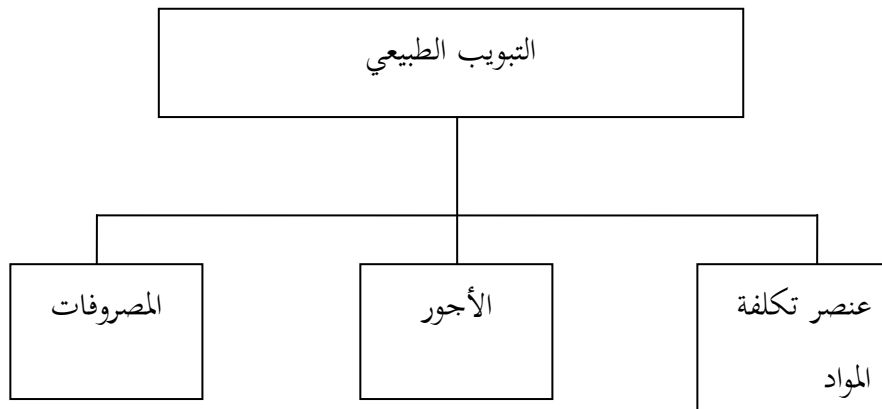
**عنصر تكلفة المواد أو المستلزمات الصناعية:** ويشمل تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في أنشطة المشروع، وعنصر تكلفة المواد

**عنصر الأجر:** ويمثل تكلفة العمل، وهو كل ما يدفعه أو تتحمله المؤسسة للحصول على خدمات سواء كانت هذه الخدمات مباشرة أو غير مباشرة بالنسبة لوحدات الإنتاج.

**عنصر المصروفات الإضافية:** وهي خدمات لازمة لإتمام عملية الصنع، وهي مصاريف تتحملها المؤسسة سواء كانت هذه المصاريف صناعية أو تسويقية أو إدارية.

و للتوضيح أكثر نورد الشكل الموالي:

الشكل رقم (02): التبويب الأساسي (الطبيعي)



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر، عمان، 2009، ص 34.

## 2. تبويب عناصر التكاليف حسب وظيفتها :

الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة من خلال ما ينفق عليها من عناصر التكاليف الأساسية (مواد، أجر، مصروفات).

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار حامد لنشر، عمان 2009، ص 33، 34.

لذا تصنف التكاليف هنا إلى:<sup>1</sup>

- **تكاليف الإنتاج:** تشمل جميع التكاليف التي تخص المواد والعمل والخدمات التي تنفق على السلعة في مراحل الإنتاج قد تكون المواد المستخدمة مواد خام أو نصف مصنعة أو مصنعة وقد تكون مواد مباشرة أو غير مباشرة مثل مواد الصيانة وتشغيل الآلات،... الخ.

أما تكاليف العمل فهي تخص أجور العاملين المباشرة مثل أجور العمال والورش، وخطوط الإنتاج، أما غير مباشرة فتتعلق بخدمات العاملين للآلات وحراسة المصنع والأبحاث والتجارب،... الخ.

وقد تكون مصاريف صناعية غير مباشرة تتعلق بعمليات الإنتاج مثل التأمين على المصنع وصيانة المصنع ونظافته وإيجار المصنع... الخ.

- **تكاليف التسويق:** تتمثل في جميع المصاريف مثل تخزين المواد تامة الصنع ومصاريف الدعاية و الإعلان والترويج والبيع ومصاريف النقل والتوزيع و إيجار المعرض وتشمل:

- تكاليف المواد المستخدمة في عملية التسويق مثل المطبوعات والتغليف والتعبئة والشحن ومصاريف أبحاث التسويق.

- رواتب وأجور العاملين في التسويق منها عمولات وكلاء البيع والتوزيع والنقل ورواتب العاملين في معرض البيع وأجورهم.

- المصاريف الأخرى المتعلقة بعملية التسويق مثل مصاريف الاتصال والبيع والتوزيع والنظافة والضيافة والإنارة والتدفئة وغيرها.

- **التكاليف الإدارية:** وهي المصاريف المتمثلة في رواتب الإدارة المالية ومصاريفها وإدارة الشؤون القانونية وإدارة الأفراد بما يخص عملية الإنتاج ومنها:

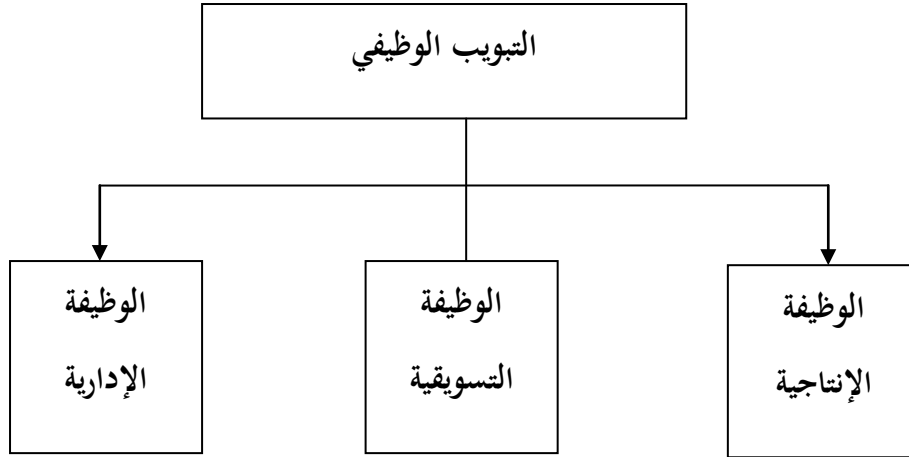
- المواد المستخدمة في المطبوعات والصيانة ومواد النظافة.

- رواتب العاملين بتلك الإدارات وأجورهم منها رواتب الموظفين في الإدارات العامة وقسم الصيانة والنظافة ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

<sup>1</sup> عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة لنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص ص 25، 26.

-المصاريف الإدارية الأخرى مثل استهلاك الأثاث والتأمين على الإدارات السابقة ومصاريف المكالمات الهاتفية والبريد وأتعاب المدققين وغيرها من المصاريف.  
ولتوضيح هذا التصنيف نورد الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): التبويب الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على ( عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 25.

### 3. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة الإنتاج (السلعة المنتجة):

تقسم عناصر التكاليف هنا إلى: <sup>1</sup>

-**التكاليف المباشرة:** هي التكاليف المرتبطة ارتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدة إنتاج معينة، وهي تكاليف صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها.

وتتكون التكاليف المباشرة من: <sup>2</sup>

- تكلفة المواد المباشرة: وتشمل جميع المواد التي تدخل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي.
- تكلفة العمل المباشر: وتمثل أجور عمال التشغيل أو إنتاج السلعة في المصنع.

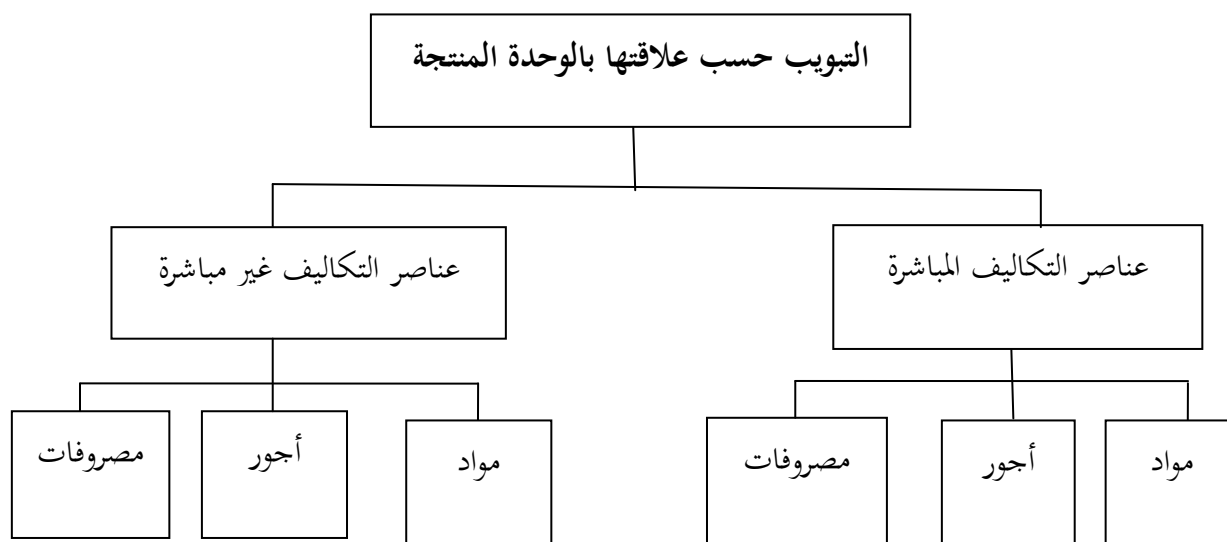
<sup>1</sup> نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، ص 28.

<sup>2</sup> رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 28.

-التكاليف غير مباشرة: وهي التي تنفق على نشاط المؤسسة بصفة عامة، ولا تنفق على وحدة الإنتاج أو وحدة تكلفة محددة مثل إيجار المصنع، مصاريف التأمين.

ويمكن إيضاح هذا التبويب بالشكل التالي:

الشكل رقم (04): تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة المنتجة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر، عمان، ص 38.

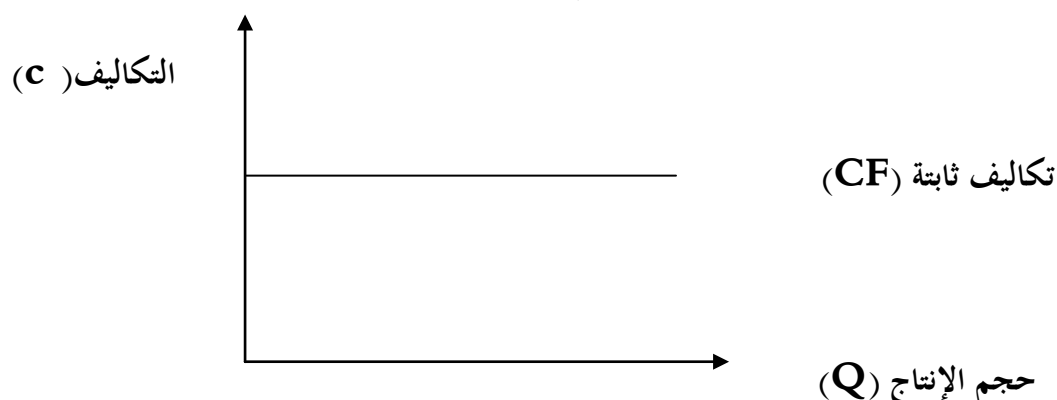
#### 4. تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: (الإنتاج أو البيع)

يمكن تقسيم التكلفة من ناحية علاقتها بحجم الإنتاج أو حجم النشاط إلى:<sup>1</sup>

التكلفة الثابتة **Fixed Cost**: التكلفة الثابتة هي تكلفة لا تتغير في مجموعها مع التغير في حجم الإنتاج، وبالتالي فإن التكلفة الثابتة تتناقص كلما زاد حجم الإنتاج، كما هو موضح في الشكل التالي:

<sup>1</sup> شحاته السيد شحاته، دور محاسبة التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص 35، 36.

الشكل رقم (05): التمثيل البياني لتكاليف الثابتة



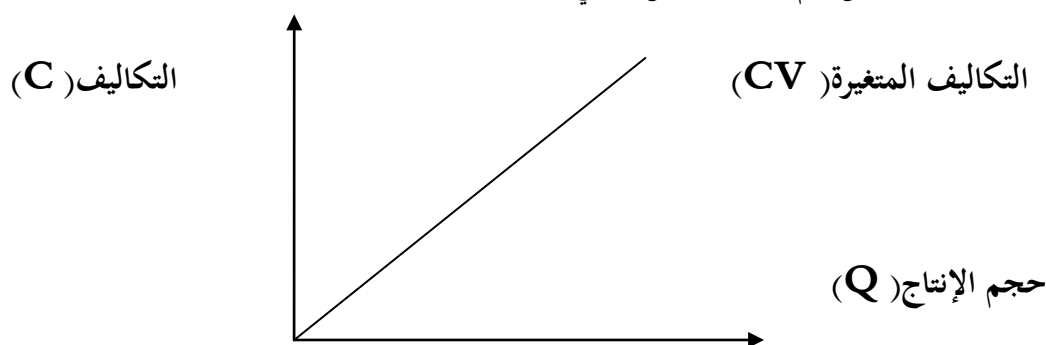
المصدر: وحيد عتروس، أهمية التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 10.

ومن أمثلة التكاليف الثابتة نجد: ومن أمثلة هذه التكاليف: <sup>1</sup>مصاريف الإيجار، مصاريف التأمين، إيجار الإدارة.

**التكلفة المتغيرة Variable Cost:** التكلفة المتغيرة هي التكلفة التي تتغير مع التغير في حجم الإنتاج

وبنفس النسبة، أي هناك علاقة طردية بين حجم الإنتاج وبين هذه التكاليف حيث تزداد بزيادة حجم الإنتاج وتنقص بنقص حجمه، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): التمثيل البياني لتكاليف المتغيرة

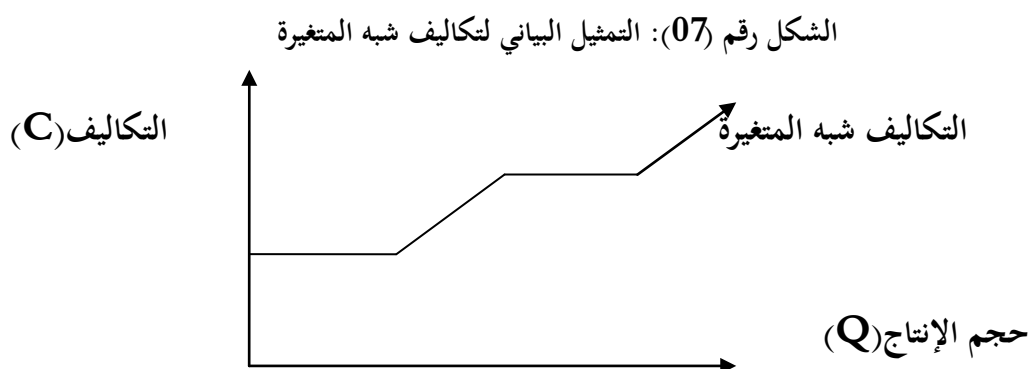


المصدر: أحمد نور، السيد دبيان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الهدى للمطبوعات، الجزائر، 1988، ص 75.

ومن بين التكاليف المتغيرة نجد: تكاليف البضاعة المباعة، عمولة المبيعات، تكلفة الشحن، أجور التوصيل، تكاليف المواد المباشرة.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 40.

-التكاليف شبه المتغيرة (التكلفة المختلطة): التكلفة شبه المتغيرة هي تكلفة تتغير في مجموعها مع التغير في حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس النسبة، كما قد تحتوي على جزء من تكلفة المتغيرة وجزء من تكلفة ثابتة. كما هو موضح في الشكل الموالي:



المصدر: كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية(منهاج علمي وعملي) إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 41.

وبصفة أخرى هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وتتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، الصيانة...<sup>1</sup>

##### 5. تبويب عناصر التكاليف من وجهة نظر الرقابة (على أساس المسؤولية)

تصنف التكاليف وفقا لهذا التصنيف إلى:<sup>2</sup>

-تكاليف خاضعة للرقابة: هي تكاليف تخضع لسلطان المستوى الإداري المسؤول عنها، والذي يمكنه التحكم فيها والتأثير عليها ، فمثلا تعتبر كمية المواد المستخدمة في الإنتاج في مصنع معين قابلة للرقابة من قبل مدير المصنع.

-تكاليف غير خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يمكن التأثير فيها في مستوى إداري معين، وقد تكون هذه التكاليف قابلة للرقابة في مستوى إداري آخر، يكون عادة مستوى أعلى من المستوى الأول، مثال ذلك تكاليف الصيانة فهي تكاليف غير قابلة لرقابة على مستوى الملاحظين في المصنع، ولكن بالنسبة لرؤساء الأقسام تكون قابلة لرقابة ولو جزئيا، أما بالنسبة لمدير المصنع فهي أكثر قابلية لرقابة.

<sup>1</sup> يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية، ط2، دار الحامد لنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 68.

<sup>2</sup> أحمد محمد نور وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 52.

## 6. تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية

هناك بعض عناصر التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة، ومن أمثلة هذه القرارات قرار الزيادة أو عدم الزيادة في إنتاج معين، أو قرار تصنيع سلعة معينة أو شرائها من السوق الخارجي إيقاف خط إنتاجي معين وعدم الاستمرار به، وتعتمد هذه القرارات على بعض البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف ومنها:<sup>1</sup>

- **التكاليف الملائمة (المناسبة):** هي التكاليف المرتبطة بقرار معين فإن لم يتم اتخاذ هذا القرار أصبحت هذه التكلفة ملغاة، فمثلا لو قررت مؤسسة إنتاج سلعة جديدة فإن جميع تكاليف المواد الخام و العمل المباشر تكلفة مناسبة، و في حالة إلغاء قرار إنتاج هذه السلعة فإن تكاليف المواد الخام والعمل المباشر تلغى.

- **تكلفة الفرصة البديلة:** نعني بتكلفة الفرصة البديلة قيمة المزايا أو العوائد المضحية بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار بديل آخر، فمثلا لو اختارت المؤسسة البديل (أ) ورفضت البديل (ب) الذي يحقق أرباحا مقدارها 12000 دينار فإن تكلفة الفرصة البديلة هي 12000 دينار.

ويمكن التفرقة بين نوعين من تكلفة الفرصة البديلة كالتالي:<sup>2</sup>

- ❖ **تكلفة الفرصة البديلة التي يمكن تحقيقها الآن:** وتمثل أقصى عائد (أو أدنى خسارة) ويمكن الحصول عليها نتيجة تحرير المورد من الاستخدام الحالي واستخدامه في أفضل البدائل الممكنة والمتاحة الآن.
- ❖ **تكلفة الفرصة البديلة التي كان من الممكن تحقيقها:** وتمثل أقصى عائد مفقود نتيجة استخدام المورد في البديل الحالي وعدم إمكانية تحريره لاستخدامه في البدائل الأخرى التي كانت متوفرة أثناء اتخاذ قرار الاستخدام الحالي.

- **التكلفة التفاضلية:** هي عبارة عن التكاليف التي تتأثر بأحد البدائل المعروضة، أي أن اختيار أي بديل من البدائل المعروضة يؤثر عليها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص 37.

<sup>2</sup> عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص ص 13،14.

<sup>3</sup> أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 54.



وبعبارة أخرى فإن هذه التكاليف هي عبارة عن الفرق بين مجموع التكاليف بين بديلين عند اختيار أحدهما، فمثلا إذا كانت تكاليف الإنتاج 60000 دينار وتقرر زيادة الإنتاج بنسبة 10% وأصبحت تكاليف الإنتاج 70000 دينار هنا فإن التكلفة التفاضلية هي 10000 دينار.

-**التكلفة الغارقة:** هي تكاليف محققة سابقا نتيجة لقرارات إدارية، فهي تكلفة ماضية، ولا يمكن تجنبها الآن، كما لا يمكن تغييرها مهما كانت الظروف والقرارات والأفعال المتخذة لا حقا.<sup>1</sup>

-**التكلفة المضافة INCREMENTAL COST:** يمكن تمييز التكلفة المضافة عن التكلفة

التفاضلية على أساس أن التكلفة المضافة تعني الزيادة في التكلفة التفاضلية الخاصة بأحد البدائل عن التكلفة التفاضلية الخاصة بأقل تلك البدائل، أي أنها بمثابة التكلفة التفاضلية، وبعبارة أخرى فإن التكلفة المضافة الخاصة بقرار معين هي بمثابة ما يضيفه أو يوفره هذا القرار بالنسبة للقرار الأقل منه تكلفة، ويمكن أن تكون هذه التكاليف سالبة أو موجبة حسب الأحوال ولكن عموما يتم التعبير عنها بصورة موجبة. ونوضح هذه الفكرة من خلال المثال التالي: يستخدم أحد المصانع بمؤسسة الرزق الطريقة (أ) لنقل الإنتاج من قسم لآخر في المصنع، واقترح بعض المهندسين الطريقة (ب) لأنها أكثر كفاءة، وقد اتضح من تحليل هذه الطرق أن التكلفة التفاضلية للطريقة (أ) هي 3500 أما الطريقة (ب) هي 3800، وبناء عليه فإن الطريقة (أ) تحقق وفرات إضافية قدرها 300.<sup>2</sup>

-**التكاليف الضمنية Imputed Cost:** هي نوع من تكلفة الفرصة البديلة، وهي ليست بمثابة تكاليف مدفوعة في عملية مبادلة حدثت فعلا ولكنها متصلة ببعض عمليات المؤسسة، وتعتبر تكاليف حقيقية على الرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر والحسابات لأن العرف المحاسبي لا يسمح بذلك، ولذلك لا ينبغي إهمالها عند اتخاذ القرارات الإدارية.

فمثلا عند استخدام النقدية المتجمعة لدى المؤسسة في الحصول على بضاعة وتخزينها يعني استخدام هذه النقدية في عملية مبادلة متمثلة في شراء البضاعة، هذا بالإضافة إلى دفع نفقات الشحن والتأمين والمخازن.... وطالما أنه لم يتم اقتراض هذه المبالغ التي استخدمت للحصول على هذا المخزون فإن المؤسسة لم تدفع أي فوائد مقابل

<sup>1</sup> عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إتراف للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 29.

<sup>2</sup> أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 56.

استخدام هذا الأصل، ولكن إذا استخدمت هذه الأموال في استثمارات أخرى فإنها تحقق فوائد أو عائد، وهذا العائد يعتبر بمثابة تكلفة ضمنية<sup>1</sup>.

## 7. تبويب التكاليف حسب عامل الزمن:

تقسم التكاليف إلى:<sup>2</sup>

-**التكاليف التاريخية (الفعالية):** هي التكاليف التي استخدمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات، وتعبر عن وقائع حدثت فعلا، ولها ما يعزها من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي.

-**التكاليف النمطية (المعيارية):** هي تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة.<sup>3</sup> وبعبارة أخرى التكاليف المعيارية هي التكاليف التي يجب أن تتحقق في عملية معينة في ظل ظروف عادية، ويتم استخدامها من قبل الإدارة كأداة للرقابة ورفع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.<sup>4</sup>

## المبحث الثاني: طرق تحميل التكاليف

من أجل تحميل التكاليف هناك طرق تقليدية و طرق حديثة حيث سوف نتناول في هذا المبحث هذه الطرق، من خلال معالجة الطرق التقليدية في المطلب الأول، و الطرق الحديثة في المطلب الثاني.

### المطلب الأول: الطرق التقليدية لتحميل التكاليف

#### أولاً: طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية)

1. نشأة طريقة التكاليف الكلية: ترجع هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة ما بين الحربين العالميتين الأولى والثانية، إذ تطورت بعد الحرب العالمية الثانية وتم المصادقة عليها سنة 1957 ضمن المخطط المحاسبي العام، وتم اعتمادها كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة.

<sup>1</sup> أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 59.

<sup>2</sup> رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص 34.

<sup>3</sup> عبد الحي مرعي، دراسات في المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1974، ص 446.

<sup>4</sup> كمال حسن جمعة الريبيعي، سعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص 45.

هذه الطريقة تعتمد على أسلوب التحميل الحقيقي، حيث تحمل وحدة الإنتاج بكافة عناصر التكاليف الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية والتمويلية، وبالتالي مخزون آخر المدة من الإنتاج تام الصنع أو الإنتاج تحت التصنيع يتم على أساس التكلفة الحقيقية.<sup>1</sup>

## 2. أهداف طريقة التكلفة الكلية

تسعى المؤسسة من خلال استخدام طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق عدة أهداف، أهمها:<sup>2</sup>

- استخراج نصيب الوحدة لكل وظيفة على حدا من كافة عناصر التكاليف مبوبة على أساس مباشر وغير المباشر.

- تحديد تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة.

- مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات خلال الفترة الزمنية وذلك لإبراز الأرباح الإجمالية والصافية للمؤسسة بالنسبة لكل منتج على حدا.

- تقييم المخزون وفق تكلفة الإنتاج محملا بنصيب التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة.

## 3. الأسس التقنية والتنظيمية لطريقة التكاليف الكلية<sup>3</sup>

- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل (أو أقسام المتجانسة):

❖ تعريف المراكز: هي أجزاء ذات طابع محاسبي، أين يتم تجميع عناصر الأعباء التي لا يمكن تخصيصها مباشرة قبل تحميلها إلى الحسابات المعنية لتكاليف، أو التكلفة النهائية.

ويوجد نوعان من مراكز التحليل:

- مراكز رئيسية: هي مراكز يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية، تسمح بالمحافظة على العلاقة المباشرة والخطية مع المنتج، وهي تشمل على المراكز التي يتم فيها استعمال وسائل الإنتاج والبيع للمؤسسة، والتي تشمل على: مركز تموين إنتاج، توزيع.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 36.

<sup>2</sup> نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 73.

<sup>3</sup> درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات لتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2004، ص 50.

- **مراكز ثانوية:** وهي المراكز التي يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية بصفة مستقلة على المنتج، وتهدف إلى تسيير عوامل الإنتاج المستعملة من قبل المؤسسة: كتسيير العمال، الصيانة... الخ، حيث أنها تضمن وظائف التنسيق والتنظيم الداخلي للمؤسسة مثل مركز الإدارة، الخدمات الاجتماعية، الصيانة، الخ... .
- ❖ **قياس نشاط المراكز:** تسمح وحدة القياس لأي نشاط بتحميل مصاريف المراكز لمختلف المنتجات ومتابعة إنتاجيتها، ويختلف قياس النشاط بالنسبة لمراكز التحليل الرئيسية حسب الوحدات التي تميز هذا النشاط، حيث إذا كان نشاط المركز مقدر بمقدار مادي أو (كمي) أو عدد المنتجات، أو الحجم أو عدد الساعات في هذه الحالة تسمى بوحدات العمل وعلى أساسها يتم تحميل الأعباء غير مباشرة وتسمى مراكز التحليل هنا بالمراكز العملية centres opérationnels ويتم حساب وحدة العمل كما يلي:

تكلفة المركز

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{تكلفة المركز}}{\text{عدد وحدات العمل}}$$

عدد وحدات العمل

- ❖ **مفاتيح التوزيع:** وهي الطريقة التي تسمح بتوزيع الأعباء الغير مباشرة بين مختلف المراكز، فهي تستعمل قبل وحدات العمل.

المؤسسة تلجأ لهذه المفاتيح من أجل تقييم الأعباء حسب طبيعتها بين مراكز التحليل (ما يسمى بالتوزيع الأولي)، كما تلجأ لها أيضا لتوزيع الأعباء بين المراكز الرئيسية (ما يسمى بالتوزيع الثانوي).

-**تحديد الأعباء المباشرة وغير المباشرة:** وفق طريقة التكلفة الكلية تتكون تكلفة أي منتج صناعي من نوعين من الأعباء:

- ❖ **الأعباء المباشرة:** وهي أعباء مرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج، ويمكن تقييمها أو تحميلها مباشرة على المنتجات فهي تتعلق مباشرة بسعر التكلفة، وتشمل: المواد المستعملة في الإنتاج وتنقسم إلى ( مواد أولية ومواد استهلاكية) واليد العاملة.

- ❖ **الأعباء غير مباشرة:** " ويقصد بها التكاليف التي تنفق على النشاط الإنتاجي الإجمالي، وتعلق بمجموعة من المنتجات والوظائف والأقسام"، فهي تعد جزء من تكلفة المنتج وتحمل وفقا لوحدات القياس على الوحدات المنتجة وتشمل الأعباء منها: الزيوت، الغراء والقوى المحركة...

توزيع الأعباء الغير مباشرة: وفق طريقة التكلفة الكلية توزع الأعباء الغير مباشرة بين الأقسام المتجانسة كما يلي:

❖ **التوزيع الأولي:** هو وسيلة يتم بواسطتها توزيع الأعباء الغير مباشرة على مختلف الأقسام، حيث يتم تصنيفها من الأعباء حسب طبيعتها من ح / 61 إلى ح / 68 إلى أعباء حسب وظيفتها وذلك باستخدام مفاتيح التوزيع الأولي.

❖ **التوزيع الثانوي:** هو توزيع الأعباء من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، بعد التوزيع الأولي ويحمل كل قسم رئيسي بأعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة إلى أخرى، وهدف هذا التوزيع هو تحديد قيمة الأعباء لكل قسم رئيسي حتى يتم تحميلها على المنتجات.

**تحديد وحدات العمل:** دور وحدة العمل يتمثل في تحميل أعباء المراكز الرئيسية إلى المنتجات، ويتم تحديدها عندما تتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل:<sup>1</sup>

❖ **تعريف وحدة العمل:** هي وحدة تمكن من تحميل تكاليف مراكز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات أو الطلبيات. كما تعتبر وحدة مشتركة تمكن من القيام بـ:

تحميل الأعباء غير المباشرة إلى التكاليف وسعر التكلفة.

متابعة تطور التكاليف في الأقسام.

❖ **معايير اختيار وحدة العمل:** يتم اختيار وحدات العمل وفق مواصفات من أهمها:

أن تكون معبرة عن نشاط القسم.

أن تسمح بمتابعة نشاط المركز.

تكون أداة لتحميل الأعباء إلى المنتجات.

تمثل خاصية نشاط المركز.

أن تكون بسيطة وسهلة الاستعمال في حالة العمل وفق نظام الطلبيات.

**تحديد تكلفة وحدات العمل:** وذلك بقسمة تكلفة كل قسم رئيسي ( مجموع التكاليف بعد التوزيع الثانوي) على عدد وحدات العمل.

<sup>1</sup> محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 116.

#### 4. مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية:

##### 1. مزايا الطريقة: من أهمها: <sup>1</sup>

- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرار الصائب عند معرفة التكلفة الكلية.

- الحصول على ربح له أهمية أكبر.

- تساعد الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات وإعداد الموازنات من خلال البيانات المقدمة لإدارة المؤسسة.

- إجراء تحليل التكاليف حسب مراكز المسؤولية.

- تحقيق الرقابة الفعالة من خلال تحميل التكاليف غير مباشرة للمنتجات المختلفة.

##### 2. عيوب الطريقة: من بين أهم عيوب هذه الطريقة: <sup>2</sup>

- صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة.

- صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز.

- لا تساعد في تحديد سعر البيع وخاصة في الأجل القصير.

- كثرة الحسابات (التوزيع الأولي، التوزيع الثانوي، مفاتيح التوزيع).

#### ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة والتحميل العقلاني

##### 1. طريقة التحميل العقلاني

- تعريف طريقة التحميل العقلاني: يعود ظهورها إلى أبحاث GANTT سنة 1951 التي تنص على تحميل

الوحدات المنتجة بالتكاليف الثابتة بالقدر الملائم لها وفقا لمعامل التحميل العقلاني. <sup>3</sup>

- وتعرف هذه الطريقة على أنها : طريقة لحساب سعر التكلفة، حيث تفصل المصاريف إلى مصاريف متغيرة

ومصاريف ثابتة. <sup>4</sup>

<sup>1</sup> وحيد عتروس، مرجع سابق، ص ص 16 ، 17.

<sup>2</sup> هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، 2013 ص 52.

<sup>3</sup> بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، 2014، ص 42.

<sup>4</sup> علي رحال، مرجع سابق، ص 59.

مبدأ طريقة التحميل العقلاني: <sup>1</sup>

- ❖ تحديد حجم النشاط: ينقسم حجم النشاط إلى:
  - النشاط الفعلي: هو نشاط حققته المؤسسة فعلا أثناء العملية الإنتاجية.
  - النشاط العادي: هو حجم النشاط الذي ترجو المؤسسة تحقيقه.
- ❖ مراحل حساب التكاليف والنتيجة التحليلية: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة تركز على تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة كما يلي:
  - حساب معامل التحميل العقلاني: يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{المستوى الحقيقي أو الفعلي لنشاط الاقتصادي} / \text{المستوى العادي لنشاط الاقتصادي}}$$

- حساب الأعباء الثابتة المحملة: وتحسب كما يلي:

$$\text{الأعباء الثابتة المحملة} = \text{الأعباء الثابتة الفعلة} \times (\text{المستوى الحقيقي لنشاط الاقتصادي} / \text{المستوى العادي لنشاط الاقتصادي}).$$

- تحميل الأعباء الثابتة للأقسام المتجانسة: حسب هذه الطريقة يتم فصل الأعباء الثابتة عن الأعباء المتغيرة في كل قسم وتخضع الأولى لتحميل بواسطة معامل التحميل.
- تحديد فروق التحميل العقلاني: من خلال معامل التحميل العقلاني تتحدد طرق التحميل التي تأخذ إحدى الحالات التالية:

معامل التحميل العقلاني أصغر من 1: معناه أن حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي وهذا دليل على أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الإنتاجية.

معامل التحميل العقلاني يساوي 1: أي أن حجم النشاط الفعلي يساوي النشاط العادي وهذا دليل أن التكلفة الإجمالية تساوي التكلفة الثابتة المحملة، وبالتالي ليس هناك فروق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها الإنتاجية.

<sup>1</sup> علي رحال، مرجع سابق، ص 60.

- معامل التحميل العقلاني أكبر من 1: ويدل على أن النشاط الفعلي أكبر من النشاط الطبيعي.
- تحديد فروق المخزونات: يظهر نتيجة الاختلاف الموجود بين تكلفة الإنتاج الحقيقية وتكلفة الإنتاج بطريقة التحميل العقلاني، فإذا كان الفرق موجبا يضاف إلى النتيجة، أما إذا كان سالبا فإنه يطرح من النتيجة.

### تقييم طريقة التحميل العقلاني: <sup>1</sup>

مزايا الطريقة : من أهمها:

- أسعار التكلفة وفق هذه الطريقة تكون مستقرة إلا إذا تغيرت التكلفة المتغيرة للوحدة أو الثابتة.
- تجمع إلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة.
- سهولة تحديد سعر البيع من خلال الثبات النسبي لتكلفة الوحدة.

عيوب الطريقة : من أبرزها ما يلي:

- عدم تقييم المخزون بصفة حقيقية.
- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لعدد المراحل الإنتاجية.
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.

### 2. طريقة التكلفة المتغيرة

تعريف طريقة التكلفة المتغيرة: هي طريقة تفيد في دراسة وتحليل العلاقة بين حجم المبيعات والربح مع التركيز على المردودية و حدود الربح في تحليلها، وتعتمد هذه الطريقة على تحميل المنتج بنصيبه من التكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر <sup>2</sup>

كما هو موضح في الشكل التالي:

<sup>1</sup> وحيد عتروس، مرجع سابق، ص 22.

<sup>2</sup> حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، 2011، ص 53.





+الأسس التقنية والتنظيمية لطريقة التكلفة المتغيرة:

الأسس التقنية والتنظيمية لهذه الطريقة هي: <sup>1</sup>

❖ تقسيم عناصر التكاليف الكلية إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة:

تعتمد هذه الطريقة على تصنيف تكاليف الإنتاج وفقاً لأساس النشاط إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة ومختلطة وهي:

- التكاليف المتغيرة: هي تكاليف تتغير مع تغير حجم النشاط وتكون ثابتة بالنسبة لوحدة النشاط.
- التكاليف الثابتة: وهي التي تكون ثابتة في مجموعها في الأجل القصير بهدف النظر عن تغيرات حجم النشاط، وتكون متغيرة بالنسبة لوحدة النشاط.
- التكاليف المختلطة: وهي التي تتغير مع تغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة .

❖ تحميل وحدات الإنتاج بعناصر التكاليف المتغيرة:

بعد تقسيم التكاليف الإجمالية إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف التي تتغير مع مستوى النشاط، بينما التكاليف التي تبقى على حالها بالرغم من تغير حجم النشاط فهي لا تدخل ضمن حساب تكاليف

$$CT = VQ + F$$

المنتج النهائي بل هي تكاليف أنفقت للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة لذا فهي تحمل لحساب النتيجة ومن خلال النموذج التالي:

حيث:

CT: التكلفة الكلية للمنتج النهائي

VQ: التكلفة المتغيرة الإجمالية حيث  $VQ = Q \times V$

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص ص 71، 75.

V: التكلفة المتغيرة الوحيدة

Q: الكمية المنتجة

F: التكاليف الثابتة

❖ حساب الهامش على التكلفة المتغيرة (MCV): ويتم ذلك بطرح التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال،

والذي يطلق عليه هامش المساهمة أو المساهمة الحدية ويحسب من خلال:

$$\begin{aligned} \text{هامش التكلفة الإجمالي} &= \text{رقم الأعمال} - \text{إجمالي التكاليف المتغيرة} \\ \text{هامش المساهمة الحدي} &= \text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتغيرة الحدية} \end{aligned}$$

ونسبة هامش المساهمة تحسب بالعلاقة التالية:

$$\begin{aligned} \text{نسبة هامش المساهمة} &= \text{هامش المساهمة الإجمالي} / \text{رقم الأعمال} \\ \text{أو هامش المساهمة الحدي} &= \text{سعر البيع} \end{aligned}$$

❖ حساب النتيجة (R): هي الفرق بين الهامش على التكلفة المتغيرة وإجمالي التكاليف الثابتة أي:

$$R = MCV - CF$$

هنا نميز ثلاث حالات<sup>1</sup>:

- MCV أكبر من CF: تكون النتيجة موجبة.
- MCV أصغر من CF: تكون النتيجة سالبة.
- MCV تساوي CF: النتيجة تكون تساوي الصفر.

<sup>1</sup> دحو عبد الكريم، الواضح في تحليل الاستغلال، ط 3، دار هومة، الجزائر، 1999، ص 111.

❖ تحليل التعادل (عتبة المردودية):

تحليل نقطة التعادل هو أداة مهمة في مجال التحليل والرقابة، ويقصد بها التعادل بين الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية للمؤسسة، والزيادة عن هذه النقطة تحقق أرباح، باعتبار أن التكاليف الثابتة ستوزع على عدد كبير من الوحدات ومن ثم يقل نصيب الوحدة من هذه التكاليف كلما زاد حجم الإنتاج.

نقطة التعادل تبنى على العناصر الأساسية وهي: الإيرادات الكلية، التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة، التكاليف الكلية.

❖ حساب عتبة المردودية:<sup>1</sup>

رقم أعمال عتبة المردودية بالقيمة ( ر ع ن ) = ( رقم الأعمال الصافي × التكاليف الثابتة ) / الهامش على التكلفة المتغيرة.

ر ع ن بالقيمة = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.

ر ع ن بالكمية = ر ع ن / سعر بيع الوحدة.

ر ع ن زمنيا (بالشهور): = ( ر ع ن × 12 شهرا ) / رقم الأعمال الصافي.

أو ر ع ن زمنيا (بالأيام) = ( ر ع ن × 360 يوم ) / رقم الأعمال الصافي.

❖ هامش الأمان:<sup>2</sup>

هو الفرق بين المبيعات الإجمالية ومبيعات نقطة التعادل.

يمكن حسابه بالعلاقة التالية:

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال} - \text{رقم أعمال عتبة المردودية}$$

<sup>1</sup> سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009، 2010، ص 69.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 69.

مزايا وعيوب طريقة التكلفة المتغيرة:

❖ مزايا الطريقة : نذكر من أهمها: <sup>1</sup>

-تساعد الإدارة عند قيامها بعملية التسعير، بحيث تكون التكاليف المتغيرة هي الحد الأدنى لسعر البيع.

-تقدم المعلومات للقيام بتحليل التعادل وحساب هامش المساهمة.

-تتسم بدرجة عالية من الثبات من فترة لأخرى لعدم تأثيرها بالتغير في حجم النشاط.

-تقدم للإدارة معلومات ملائمة من أجل اتخاذ القرارات وممارسة الرقابة.

❖ عيوب الطريقة : وتتمثل في: <sup>2</sup>

-تجاهل التكاليف الثابتة والتي تمثل جزءا من تكاليف المنتج.

-صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

-اعتماد التكاليف المتغيرة في تحديد تكلفة الإنتاج وتقييم المخزون لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-هذه الطريقة تفترض ثبات أسعار عوامل الإنتاج وأسعار البيع، وهو أمر لا يمكن تحقيقه إلا في المدى القصير،

حيث أن حالة السوق تتغير وهذه التغيرات تؤثر على ناتج الربح الحدي للمنتجات.

-لا يساعد الإدارة في عملية التسعير أو في عملية التخطيط طويل الأجل.

ثالثا: طريقة التكاليف المعيارية

1. تعريف طريقة التكلفة المعيارية:

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا، ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداء داخل المؤسسة لفترة معينة <sup>3</sup>.

كما تعرف أيضا على أنها برنامج مثالي ودقيق يهدف إلى تحقيق الأهداف المستقبلية للمؤسسة. <sup>4</sup>

<sup>1</sup> ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص ص 34، 35.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 35.

<sup>3</sup> مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 145.

<sup>4</sup> عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007، 2008، ص 42.

وتعرف أيضا على أنها تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما، لتمثيل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى أداء جيد في فترة مقبلة.<sup>1</sup>

## 2. أسس طريقة التكاليف المعيارية

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ من أجل الوصول إلى أهدافها، ومن بين هذه الأسس ما يلي:<sup>2</sup>

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية، وكل ذلك يجب أن يكون موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد.

- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية)، وحساب الانحرافات وإبراز الأسباب.

- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، وظروف السوق.

## 3. أهداف طريقة التكاليف المعيارية

الهدف من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق عدة أهداف أهمها:<sup>3</sup>

- تحديد الانحرافات من خلال مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية.

- تحليل الانحرافات لتحديد مستوى وأسباب وقوعها وكذا المسؤول عنها.

- تقييم تحركات المنتج والمواد.

ومن ثم فإن طريقة التكاليف المعيارية تسعى إلى تحقيق تلك الأهداف من خلال أنشطة رئيسية وهي:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، 2013، ص 39.

<sup>2</sup> سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 81.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 81.

<sup>4</sup> سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1978، ص 153.

إعداد المعايير: وتعد أول مرحلة في طريقة التكاليف المعيارية ويتم استخدامها كأساس لتقييم وقياس الأداء، وإعداد المعايير ليس نشاط لحظيا وإنما هو مستمر ودائم، فطالما أن مصادر التكلفة وطرق الإنتاج دائمة التغير فإن الأمر يقتضي إعادة النظر بشكل مستمر ودوري للمعايير وتعديلها كل فترة حسب رؤية الإدارة.

تجميع التكاليف الفعلية: وجود التكاليف المعيارية لا ينفي الحاجة إلى تكاليف فعلية بل العكس هي جزء لا يتجزأ من نظام التكاليف المعيارية والتي يجب أن تكون متاحة لمقارنتها مع التكاليف المعيارية للحصول على ما قد ينشأ من انحرافات.

تحليل الانحرافات: تحدث الانحرافات عندما تتغير الإيرادات أو التكاليف الفعلية والتي يمكن تحليلها إلى انحرافات فرعية، وذلك لتسهيل التحليل و زيادة المعلومات المقدمة لمتخذ القرار، من أجل مساعدته على التخطيط والرقابة وكذا لقياس مستوى الأداء.

#### 4. تحديد الفروقات:

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكلفة المعيارية من تقييم إمكانية المؤسسة وذلك بحساب الفروقات بينها وبين الحقيقة وهذا لمختلف عناصر التكلفة، وهناك ثلاث عناصر يمكن حساب فروقاتها وهي: ( المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة، الأعباء الغير مباشرة لإنتاج).

حيث أن حساب كل واحدة منها يتم وفق المعادلات التالية:<sup>1</sup>

الفروقات على المواد الأولية: نميز فيها نوعين من التحليل:

#### ❖ التحليل الثنائي لانحراف المواد:

السعر = ( السعر الفعلي × السعر المعياري ) الكمية الفعلية.

الكمية = ( الكمية الفعلية × الكمية المعيارية ) السعر المعياري.

الإجمالي = ( السعر الفعلي × السعر الحقيقي ) ( الكمية الفعلية × الكمية المعيارية ).

<sup>1</sup> مرابطي نوال، مرجع سابق، ص ص 149، 150.

❖ التحليل الثلاثي لانحراف المواد:

انحراف السعر = ( السعر الفعلي × السعر المعياري ) . الكمية المعيارية

انحراف الكمية = ( الكمية الفعلية × الكمية المعيارية ) . السعر الفعلي

الإجمالي = ( السعر الفعلي × السعر المعياري ) ( الكمية الفعلية × الكمية المعيارية )

+الفروق على اليد العاملة:

الوقت = ( المدة المعيارية × المدة الفعلية ) . معدل السعر المعياري

السعر = ( معدل السعر المعياري × معدل السعر الفعلي ) . المدة الفعلية

+الفروق على الأعباء غير المباشرة لإنتاج:

الفروق على الموازنة = ( التكلفة المرنة لساعة × التكلفة الحقيقية لساعة ) . المدة المتوقعة لإنتاج الحقيقي

الفروق في النشاط = ( التكلفة المعيارية لساعة × التكلفة المرنة لساعة ) . المدة المتوقعة لإنتاج الحقيقي

الفروق في المردودية = ( المدة المتوقعة لإنتاج الحقيقي × المدة الحقيقية لإنتاج ) . التكلفة المعيارية لساعة.

مع العلم أن <sup>1</sup>:

الفرق المشترك = ( التكلفة المعيارية لساعة × التكلفة الحقيقية لساعة ) ( المدة المتوقعة لإنتاج × المدة الحقيقية

لإنتاج)

التكلفة المرنة      التكلفة المتغيرة + التكلفة الإجمالية الثابتة

\_\_\_\_\_ = \_\_\_\_\_ = التكلفة المرنة لساعة

المدة الحقيقية

المدة الحقيقية

<sup>1</sup> مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 150.



## 5. مزايا وعيوب طريقة التكلفة المعيارية

-مزايا الطريقة : من بينها:<sup>1</sup>

- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات.
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء والانحرافات المسجلة، وذلك لاتخاذ القرارات الصائبة.
- المساعدة في وضع الموازنات التقديرية.
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي.

-**عيوب الطريقة:** على الرغم من وجود إيجابيات إلا أن هناك سلبيات لهذه الطريقة من بينها ما يلي:<sup>2</sup>

- صعوبة تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية في الوحدات التي لا تنتج إنتاجاً نمطياً وفي بعض الأنشطة الخدمية.
- أسلوب الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية يصبح غير مجدياً إذا لم تراعى الدقة في وضع المعيار.
- إذا لم تراعى الدقة في تحديد الانحرافات وأسبابها الحقيقية فإن ذلك يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.
- اختيار أسلوب التكاليف المعيارية في حال عدم مراعاة النواحي السلوكية في تطبيق التكاليف المعيارية.
- هذه الطريقة تهتم بالرقابة على التكاليف فقط، ولا تهتم بالرقابة على الإيرادات، لذا يجب الاستعانة بأسلوب الموازنات

-التقديرية من أجل الرقابة على الإيرادات و وضع تقديرات لها.

## المطلب الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

نظراً لعيوب الطرق التقليدية لنظام التكاليف ظهرت طرق حديثة تعمل على عقلنة التكاليف، ومن أهمها: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ( ABC )، وطريقة التكلفة المستهدفة التي سوف ندرجها في الفصل الثاني.

<sup>1</sup> حابي أحمد، مرجع سابق، ص 59.

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص 350.

## 1. مفهوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تعرف طريقة ABC على أنها: " طريقة لتوزيع التكاليف تعتمد على فكرة الربط بين الموارد المستخدمة و الأنشطة التي تستخدم فيها هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة و المنتج النهائي لتحقيق رقابة أفضل على الأنشطة و الموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها.<sup>1</sup>

ويعرف أيضا بأنه: " مدخل لتخصيص التكاليف غير المباشرة، يحدد الأنشطة المنجزة في الأقسام المختلفة، ويوضح كيف استهلكت هذه الأنشطة الموارد، وما هي المسببات التي أنشأت الحاجة للأنشطة.<sup>2</sup>

تعرف أيضا: " بأنها نظام يركز على تقسيم المؤسسة إلى عدد من الأنشطة الفرعية واعتبارها موقع التكلفة الأساسي".<sup>3</sup>

## 2. المفاهيم المستخدمة في طريقة ABC لحساب التكاليف:

تعتمد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على مفاهيم أساسية تتمثل في:<sup>4</sup>

- **الأنشطة:** هي " مجموعة من العمليات و الإجراءات التي يتم أداؤه داخل المؤسسة الاقتصادية تشكل فيما بينها جوهر العمل والتي يمكن أن تكون على مستوى الوحدة، الطلبية، المصنع".

- **مراكز النشاط:** هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة ومتكاملة وبناء على أساسها يمكن التقرير عن التكاليف.

- **مجمع التكاليف:** هو تجميع التكاليف التي تشترك في مسبب واحد للتكلفة.

- **مسبب التكلفة:** هو العمل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة وتقسّم إلى مسببات الموارد ومسببات الأنشطة.

- **الموارد:** هي عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة وهو أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة

والمنتجات.

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 269.

<sup>2</sup> شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 79.

<sup>3</sup> زينب جبار يوسف وآخرون، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد 4، 2014، ص 934.

<sup>4</sup> أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 71.

### 3. خطوات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يتضمن نظام التكاليف على أساس الأنشطة الخطوات التالية:<sup>1</sup>

-تحديد الأنشطة: أي تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية من أنشطة رئيسية وفرعية من خلال تعريف كل نشاط.

-تحديد تكلفة الأنشطة: تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف الموارد التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط.

-تحديد مسببات التكلفة: أي تحديد العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط.

-تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة: يتم تحميلها طبقاً لحاجة المنتجات للموارد المستهلكة في إنجاز الأنشطة، وذلك عن طريق تحديد معدل تحميل للتكاليف غير مباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب الذي يتم حسابه كما يلي:

معدل تحميل تكلفة المركز = إجمالي تكاليف المركز / عدد المسببات.

### 4. تقييم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

❖ مزايا الطريقة:<sup>2</sup>

-التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة.

-يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.

-تساعد الإدارة على التخلص من المنتجات أو العملاء الأقل ربحية.

<sup>1</sup> محمد حسني عابدين، مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 33.

<sup>2</sup> صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص 41.

- الرقابة على التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف.

- يساهم في تحقيق ميزة إستراتيجية للمؤسسة.

- يساعد على اتخاذ قرارات إدارية أفضل من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات، وبالتالي اتخاذ قرارات

تتعلق بالتوقف عن إنتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه.

### ❖ عيوب الطريقة:

على الرغم من المزايا التي تتمتع بها طريقة ABC إلا أنها لا تخلو من العيوب والانتقادات الموجهة لها، ومن هذه العيوب نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

- تطبيقها مكلف ومعقد، حيث هناك صعوبة في تحديد الأنشطة واختيار المسببات ونجاحها مرتبط بقبول المستخدمين لها.

- إن تطبيقها يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر، مبدأ القابلية للتحقق، وبالتالي يجب على أي مؤسسة عند تطبيق هذه الطريقة أن تصمم نظامين الأول للاستخدام الداخلي، والثاني للاستخدام الخارجي (التقارير المالية)، وهذا مكلف جدا.

- يركز نظام ABC على القرارات الإستراتيجية في الأمد طويل الأجل بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد قصير الأجل.

- يستبعد هذا النظام بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل، مثل: التسويق، الإعلان، البحوث والتطوير، ولذلك يجب على هذا النظام تعديل التحليل كي يتضمن مثل هذه التكاليف وذلك للتوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج.

<sup>1</sup> أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، ص 20.

## المبحث الثالث: تكاليف الإنتاج

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

## المطلب الأول: تعريف الإنتاج

تعد عملية الإنتاج في المؤسسات الإنتاجية أهم عملية لذا ركز العلماء على دراستها وسنحاول دراسة الإنتاج و عوامله وأساليبه.

الإنتاج هو: " ذلك النشاط الذي يمارس من قبل فرد أو مؤسسة قصد إيجاد سلعة أو تقديم خدمة ذات منفعة عامة".<sup>1</sup>

فهو: " إيجاد سلع أو خدمات، أي إيجاد أشياء مادية باستخدام الآلات والمعدات والمواد الخام، أو هو عبارة عن مخرجات القوى العاملة المنتجة".<sup>2</sup>

عرفه ماير (Mayer) بأنه: " عبارة عن عملية خلق الأشياء المادية باستخدام ثلاثة عناصر أساسية، وهي:<sup>3</sup>

- الأفراد العاملين عبر مختلف مستوياتهم

- المعدات والأماكن اللازمة للإنتاج

- المواد الأولية الأساسية والمساعدة

ويعرف أيضا على أنه: " تغيير في خصائص ومواصفات الأشياء المادية لتصبح بعد ذلك بخصائص ومواصفات جديدة ذات فائدة أكبر للمستهلك".<sup>4</sup>

كما يعرف على أنه: " عملية تحويل المدخلات (مواد، أموال، عمال، آلات، ومعلومات) إلى سلع وخدمات".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> غربي فاطمة الزهراء، إنتاجية العمل دراسة مقارنة بين مؤسسة عمومية ومؤسسة خاصة، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007، 2008، ص 20.

<sup>2</sup> أحمد يوسف عريقات وآخرون، إدارة العمليات الإنتاجية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 48.

<sup>3</sup> مؤيد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج (منهج كمي مع حالة دراسية)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2007، ص 21.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص 22.

<sup>5</sup> خالد أحمد فرحان المشهداني وآخرون، إدارة الإنتاج والعمليات، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 13.

ويعرف أيضا: " بأنه خلق المنفعة أو إضافة منفعة جديدة وليس فقط خلق المادة بمعنى إيجاد استعمالات جديدة لم تكن معروفة من قبل، وبهذا فإنه اصطلاحا يمكن أن يطلق عليه:<sup>1</sup>

- ✓ تلك العمليات التي تغير من شكل المادة فتجعلها صالحة لإشباع حاجة ما.
- ✓ عمليات النقل من مكان تظل فيه منفعة الشيء إلى مكان تزيد فيه المنفعة دون تغيير شكله.
- ✓ عمليات التخزين حيث يضيف التخزين منفعة إلى السلعة.
- ✓ كل صور الإنتاج غير المادي التي يطلق عليها اسم الخدمات.

**تعريف الإنتاجية:** تعد مقياسا للقدرة على خلق الناتج (مخرجات) باستخدام عوامل الإنتاج (مدخلات) خلال فترة زمنية محددة.<sup>2</sup>

**الفرق بين الإنتاج والإنتاجية:** الإنتاجية تعني القدرة على تكوين الناتج (المخرجات) باستخدام عناصر محددة خلال فترة زمنية محددة، في حين يعني الإنتاج: تحقيق عدد محدد من الموارد.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: أهمية الإنتاج

تتعد أهمية الإنتاج:<sup>4</sup>

#### أولا: أهمية الإنتاج بالنسبة للمؤسسة الصناعية

يعتبر الإنتاج أهم نشاط اقتصادي بالنسبة للمؤسسة الصناعية، وذلك لأسباب كثيرة نذكر منها:

- مكان تجميع الموارد الإنتاجية ومزجها.
- المليدان الذي يعمل فيه العدد الأكبر من العاملين.
- يحقق عائد مناسب على رأس المال المستثمر أو يحقق معدل من الربح الذي يوزع جزء منه على المساهمين، والجزء الأكبر يستخدم في تطوير مشاريع المؤسسة.

<sup>1</sup> كاسر نصر المنصور، إدارة الإنتاج والعمليات، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 25.

<sup>2</sup> محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1999، ص 52.

<sup>3</sup> أحمد يوسف عريقات، ناصر محمد سعود، مرجع سابق، ص 54.

<sup>4</sup> شارف خوجة الطيب، دور تحليل النشاط الاقتصادي في تحسين إنتاج المؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير، العلوم الاقتصادية، فرع تسيير المؤسسات، جامعة لحاج لخضر، باتنة، 2001، ص ص 9، 10.

ميدان التطوير والتحسين والابتكار.

### ثانياً: أهمية الإنتاج بالنسبة للاقتصاد الوطني

تتمثل أهمية الإنتاج بالنسبة للاقتصاد الوطني في تحقيق غرضين أساسيين هما:

1. تحقيق الهدف الاقتصادي: الإنتاج يحقق الهدف الاقتصادي من حيث:

تزويد السوق الوطنية بمختلف أنواع السلع و المواد.

تصدير ما هو فائض عن السوق الوطنية.

يحدد من الواردات وخاصة المنتجات التي لها نفس مواصفات السلع الوطنية.

استغلال الثروة الوطنية النادرة.

2. تحقيق الهدف الاجتماعي: يحقق الإنتاج الهدف الاجتماعي من خلال تأمين فرص عمل جديدة وبالتالي

امتصاص جزء من البطالة، ورفع مستوى معيشة أفراد المجتمع.

### المطلب الثالث: عوامل وأساليب الإنتاج

أولاً: عوامل الإنتاج: لتحقيق الإنتاجية بشكل فعال سواء في المؤسسة الإنتاجية أو خدماتية لا بد من اللجوء إلى

المستلزمات أو العوامل الأساسية والمتمثلة في: <sup>1</sup>

القوى البشرية: وتعد إحدى المدخلات الأساسية لنظام الإنتاج سواء على مستوى إنتاج السلع أو تقديم

خدمات ولا يمكن الاستغناء عنها في أي حال من الأحوال.

المواد: إنتاج السلع وتقديم الخدمات يعتمد على مدى توفر المواد التي تدخل ضمن عملية الإنتاج.

الآلات والمعدات: فعلى حسب الوظيفة الإنتاجية يحدد اختصاص الآلات والمعدات، وعليه تصميم آلات

ومعدات مختصة ومحددة الوظائف.

المباني والتشييدات: من أجل ممارسة نشاط المؤسسة، تلجأ هذه الأخيرة إلى اختيار التصميم الذي يحقق

أكبر عدد من المزايا من أجل تحقيق الهدف المنشود وبأقل تكلفة.

<sup>1</sup> بوناب بلال، مرجع سابق، ص 67.

ثانياً: أساليب الإنتاج:<sup>1</sup> يمكن تقسيم أساليب الإنتاج إلى إنتاج مستمر، وإنتاج متقطع، حيث أن كل أسلوب من هذه الأساليب يتركز على ثلاث عناصر أساسية وهي: العنصر البشري، الآلات، المواد الأولية، وسوف نقوم بدراسة كل أسلوب من خلال التعرف على المشاكل التي تواجهها وإيجاد الحلول المناسبة لها.

✓ **الإنتاج المستمر:** يستلزم هذا النظام إنتاج كميات كبيرة من السلعة ذاتها لكون معدل الطلب عليها كبير، ويقصد بذلك أن مبررات الإنتاج المستمر هي وجود طلب كبير، ومن أبرز الأمثلة: صناعة الإسمنت ومواد البناء، صناعة تكرير النفط، ويتميز هذا النوع من النظم الإنتاجية بالخصائص التالية:

ـ عمليات ومراحل الإنتاج في حالة الإنتاج المستمر تكون متصلة آلياً في شكل خطوط إنتاجية مستمرة. يحقق النظام الإنتاجي بعض المنافع.

ـ إن المنتجات ليست ذات أسعار مرتفعة.

ـ لا يتطلب سوى مرونة قليلة في استخدام الآلات والأشخاص، حيث يسود استخدام الآلات المتخصصة والعمال المتخصصين.

✓ **الإنتاج بالطلبات:** يتم الإنتاج وفق هذا النظام بناء على طلب العملاء، وتكون الكميات المنتجة في ظله صغيرة نسبياً، ومن أمثلة هذه المنتوجات الأجهزة الضخمة من مولدات، ويتميز هذا النظام بعدة خصائص منها:

ـ الاختصاص والمهارات الفنية ضروريان للقيام بالتنفيذ. تكلفة أو أسعار مرتفعة نظراً للتغير الكبير في النوعيات المطلوبة الذي يحد من القدرة على دراسة العمل وتحسينه.

ـ التسيير والإيجاز يجريان وفقاً لتعليمات وأوامر من المستويات العليا للمسؤولية.

✓ **الإنتاج المتقطع:** هو ذلك النظام الذي تكون فيه التسهيلات مرنة بصورة تسمح بإنتاج تشكيلة متباينة من السلع أو أحجام مختلفة لنفس السلعة، وينطوي هذا النظام على عمليات إنتاجية تتوقف عند الإنهاء من صنع كمية معينة من السلعة أو مجموعة من السلع وفقاً لطلبات مسبقة وبناء على رغبات وميول المستهلكين، ويتميز هذا النظام بالصفات التالية:

ـ يضم هذا النوع من النظام المنتجات التي يتم إنتاجها بالطلبات تتسم بصغر كمية الإنتاج المطلوب.

<sup>1</sup> زهواني رضا، تحسين تخطيط الإنتاج في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، 2007، ص ص 26، 27.



-يتطلب مستوى عاليا من المهارات الفنية، كما يتطلب اهتماما أكبر بتطوير الأساليب وتحسينها.

-يختلف معدل تكرار إنتاج المنتجات من وقت لآخر طبقا لدرجة استقرار الطلب عليها.

## خلاصة الفصل:

بناء على ما تم ذكره سابقا في الفصل فإن المؤسسة تتحمل جملة من التكاليف خلال المراحل المختلفة التي يمر بها المنتج أو الخدمة المقدمة إلى غاية وصولها للمرحلة النهائية أو مرحلة البيع.

حيث تناولنا في هذا الفصل المعنون بمدخل لتكاليف الإنتاج ماهية التكاليف وكذا تكاليف الإنتاج.

كما تطرقنا إلى مفهوم التكلفة وسعر التكلفة، وأهم تصنيفات التكلفة وطرق تحميل التكاليف التقليدية منها والحديثة وكذا مفهوم الإنتاج وأهميته وعوامله وأساليبه.

وتبين بأن التكلفة هي تضحية مادية اختيارية للحصول على منافع اقتصادية والتي يتم قياسها من خلال محاسبة التكاليف.

تمهيد:

ظهر نظام التكاليف المستهدفة في الآونة الأخيرة متميزا عن غيره من أنظمة التكاليف السابقة، لأن نشاطه لا يقتصر على إدارة التكاليف فحسب، إنما يتعداه ليهتم بعملية التنسيق والتنظيم لجميع إدارات وأقسام المؤسسة، حيث يتناول العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها وحتى يصل المنتج إلى يد المستهلك النهائي، بل قد يتجاوز هذه المرحلة ليهتم أيضا بمرحلة الصيانة والمتابعة والتشغيل لبعض المنتجات التي تحتاج لذلك، ويتميز هذا النظام كذلك بأنه لا يصمم المنتجات على ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة لدى المؤسسة، وإنما يصمم المنتجات التي تلي رغبات العملاء وتشبع احتياجاتهم بجودة وسعر مناسبين.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني: علاقة التكاليف المستهدفة بتخفيض تكاليف الإنتاج

## المبحث الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

يتميز المدخل التقليدي لحساب تكلفة إنتاج المنتجات في الانطلاق من هذه الأخيرة للوصول إلى سعر بيع المنتج، من خلال إضافة هامش ربح للتكلفة المحسوبة، على خلاف التكلفة المستهدفة، التي تنطلق من سعر المنتج الذي يتحدد في السوق للوصول إلى التكلفة المراد الوصول إليها.

## المطلب الأول: ماهية التكلفة المستهدفة

## أولاً: تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة

تعددت المفاهيم والتعريفات، ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد لأسلوب التكلفة المستهدفة، ومن بين التعريفات نذكر ما يلي:

فأسلوب التكلفة المستهدفة هو " بمثابة برنامج متكامل لخفض التكاليف والإدارة الإستراتيجية للأرباح وليس مجرد آلية مبسطة لخفض التكاليف ولكنها نظام للإدارة الإستراتيجية للأرباح".<sup>1</sup>

"فهو عملية تحديد أقصى تكاليف مسموح بها لمنتج جديد وعبر تطوير نموذج أولي يمكن أن يقدم التكلفة القسوى المستهدفة".<sup>2</sup>

أيضا يعرف بأنه " أسلوب المؤسسة في تصميم منتجاتها بما يلي رغبات الزبائن وتخفيض التكاليف وتحقيق الأرباح، وذلك ضمن مدى معين من خلال الاستهداف للتكلفة".<sup>3</sup>

كما ينظر له بأنه " الجهد المبذول في مراحل التخطيط والتطوير لبلوغ هدف تكلفة محدد من طرف الإدارة. ويستعمل هذا الجهد لامتصاص الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة بأفضل تصميم وأفضل خصائص للمنتج والهدف النهائي هو السماح للمنتج بتحقيق أهداف ربح خلال كامل حياته التجارية".<sup>4</sup>

"إذن أسلوب التكلفة المستهدفة هو نظام يساعد على تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم للمنتج الجديد أو عند تغيير نموذج التصميم للمنتج الحالي بالكامل أو عند إجراء تعديل جزئي على النموذج".

<sup>1</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص 311.

<sup>2</sup> مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، 2014.

<sup>3</sup> معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 21، 2011، ص 180.

<sup>4</sup> راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، ص

أما التكلفة المستهدفة للوحدة " فهي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (أو الخدمة) ، التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف"<sup>1</sup>. وتظهر التكلفة المستهدفة للوحدة: تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق العائد المطلوب"<sup>2</sup>.

### ثانيا: التطور التاريخي لمبدأ التكلفة المستهدفة

ظهر هذا الأسلوب من التكلفة في اليابان عام 1960 ، وكانت 80% من الصناعات الكبرى تتبع هذا الأسلوب بالفعل، حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة، و تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية، وقد ظهر أسلوب هندسة القيمة في شركة (جنرال إلكتريك) الأمريكية خلال الحرب العالمية الثانية، وذلك كمنهج يسعى لإنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، ثم تطور الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى ، واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب، مثل صناعة السيارات، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل نيسان، سوني، تستخدم هذا الأسلوب ، والملاحظ أن اليابانيون استخدموا أسلوب التكلفة المستهدفة لما يقارب ثلاثين عاما، وعلى الرغم من ذلك فإن المديرين خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا الأسلوب.<sup>3</sup>

### ثالثا: أسباب ظهور أسلوب التكاليف المستهدفة

تم ابتكار نظام التكاليف المستهدفة واستخدامه من قبل المؤسسات المتطورة للعديد من الأسباب والتي نذكر من أهمها ما يلي:<sup>4</sup>

أصبحت المؤسسات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، إنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة.

<sup>1</sup> أيمن علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 2009.

<sup>2</sup> أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 112.

<sup>3</sup> محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية، عمان، 2015، ص 10، 11.

<sup>4</sup> علاء جاسم سلمان وآخرون، استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد السابع، العدد 21، الفصل الرابع، 2012، ص 214.

-ازدياد المنافسة بين المؤسسات دفع أصحابها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار لأطول فترة ممكنة في السوق، وذلك عن طريق تقديم منتجات بأقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا.

-صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة وذلك لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار، وهذا ما أدى بالمؤسسات للبحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة.

-الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المؤسسات، لذلك تم ابتكار هذا النظام لتفادي النقائص السابقة.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتميز بعدة خصائص، أهمها: <sup>1</sup>

- التكلفة المستهدفة ليست مجرد طريقة لحساب التكاليف بالمعنى التقليدي، بل تهدف إلى تخفيضها.
- يركز مدخل التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة، وعلى رغبات العميل، وموصفات وخصائص المنتج، مما يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد ذلك في تقليل الزمن المخصص لتصنيع، وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك. <sup>2</sup>
- التكلفة المستهدفة تناسب المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من التي لها دورة حياة طويلة، وذلك لتحديد تكاليف المدخلات بدقة في الأجل القصير وسرعة التعرف على رد فعل العملاء تجاه المنتج الجديد. <sup>3</sup>
- عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية لتكلفة المستهدفة تشمل على تقنيات التطوير والتصميم. <sup>4</sup>

<sup>1</sup> ميساء محمود محمد راجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز السعودية، 2002، ص 38.

<sup>2</sup> أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 107.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008، ص 290.

<sup>4</sup> سالم عبد الله حلس، محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العامة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد 20، العدد 2، جوان 2012، ص 307.

## المطلب الثاني: أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة

لأسلوب التكلفة المستهدفة مجموعة من لأهداف أهمها:<sup>1</sup>

- تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية للمؤسسة.
  - تحديد هامش الربح والذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق.
  - تحقيق أهداف الإدارة من خلال المنافسة والأرباح على المدى الطويل.
  - خفض التكاليف الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود.
  - زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد، ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلا للعميل.
  - التغلب على المنافسين من خلال تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة.
  - العمل على تقديم منتج يلي رغبات ومتطلبات العملاء.
  - يقوم بدراسة تأثير كل عنصر على ربحية المنتج، وتحليل عناصر التكاليف.<sup>2</sup>
  - ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المؤسسة لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة.
  - التنبؤ بالتكاليف المطلوبة للمنتج والتجهيز للإنتاج في حدودها.
  - يعتبر بمثابة وسيلة لتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة.
- أداة لرقابة كونها تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات والتي تتميز بها عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.

<sup>1</sup> طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، 2010، ص 5.

<sup>2</sup> ميساء محمود راجحان، مرجع سابق، ص 38، 39.

## المطلب الثالث: مقومات وطرق تطبيق التكلفة المستهدفة

## أولاً: مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لا بد من توفر عدة مقومات أهمها:<sup>1</sup>

1. قيادة السعر للتكلفة: يتطلب تحديد التكلفة المستهدفة القيام بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، ويطرح الربح المستهدف من السعر نحصل على التكلفة المستهدفة والتي يجب تصنيع المنتج بمحدودها.
  2. التركيز على الزبون: يجب أن تكون الإدارة على دراية بتفضيلات المستهلكين والعملاء، وردود أفعالهم تجاه المنتج والسعر الذي يناسبهم.
  3. التركيز على تصميم المنتج: تعد هندسة تصميم المنتج العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، وعليه يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه دون أن يتجاوز التكلفة المسموح بها.
  4. التركيز على عملية التصميم: وهذا يتطلب فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية، وذلك لتأكد من أن المنتج يتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، من خلال استخدام الأساليب الممكنة لتصميم جميع أوجه العملية الإنتاجية وفقاً لتكلفة المستهدفة للمنتج.
  5. فرق متداخلة المهام: يتطلب تصنيع المنتج في حدود تكلفته المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات المؤسسة كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع، هندسة التصميم، وهندسة الإنتاج ...
  6. دورة حياة التكاليف: عند تحديد التكلفة المستهدفة يجب على المحللون الانتباه إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج فقط، بينما التكاليف المرتبطة بالمنتج لا يعطيها اهتماماً كبيراً.
  7. توجيه سلسلة القيمة: قد تزيد في بعض الأحيان التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهنا تبذل الجهود لخفض التكاليف التي لا تضيف قيمة وذلك لتخفيض التكلفة المخططة.
- وقد تساعد في بعض الحالات النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المؤسسة المدراء على تحديد فرص تقليل التكلفة.

<sup>1</sup> نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، قسم المحاسبة، المجلد 21، العدد 1، 2007، ص ص 175، 176.



ثانيا: طرق تقدير التكاليف المستهدفة

تختلف طرق تقدير التكلفة المستهدفة باختلاف أهداف المؤسسة ونذكر منها الطرق التالية:<sup>1</sup>

1. **طريقة الإضافة:** وفق هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط بدلا من مستوى التكلفة الحالية مع أخذ أي تخفيضات محتملة في التكلفة سواء داخلية أو خارجية، ويتم تجميع التكلفة لكل منتج وفقا للوظائف التي يحققها حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد.
2. **طريقة معدل تخفيض التكلفة:** يتم وفق هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام.

وتكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو الآتي:

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

3. **طريقة الخصم:** تحدد التكلفة المستهدفة عن طريق خصم الربح المستهدف الذي يتم احتسابه على أساس العائد على المبيعات في كثير من الأحيان، وتعد من الطرق الشائعة الاستخدام لأنها تمكن المدير من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة وطويلة الأجل، وكذلك التخطيط الاستراتيجي للأعمال، والذي يغطي مدة من ثلاث إلى خمس سنوات وهي تتناسب إلى حد كبير مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة ، لذلك يفضل استخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الاعتماد عليها لرفع كفاءة قرار تسعير المنتجات جديدة.

و معادلة التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة كما يلي:

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

4. **طريقة فجوة التكلفة:** وهي عبارة عن الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية، و تقدر التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة بالعلاقة التالية:<sup>2</sup>

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

5. **طريقة الحدين الأدنى والأعلى:** وفق هذه الطريقة تقدر التكلفة المستهدفة في المدى الذي يقع بين الحد

الأدنى (التكلفة المسموح بها) والحد الأقصى ( التكلفة المتوقعة لتصميم المنتج)، وتقدر بالمعادلة التالية:

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص 31، 32.

<sup>2</sup> محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف(المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص

**التكلفة المستهدفة = المدى بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها.**

6. طريقة إعادة النظر في معايير التكلفة: تقدر التكلفة المستهدفة بتحديد معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها.

### المبحث الثاني: علاقة التكاليف المستهدفة بتخفيض تكاليف الإنتاج

قسم الباحثون العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة إلى ثلاث أقسام وهي:<sup>1</sup>

- العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق.
- العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج.
- العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات.

لذا فقد أشار كل من كوبر وسلامولدر إلى أن التطبيق الناجح لتكلفة المستهدفة يتم من خلال الخطوات التالية:<sup>2</sup>

- تحديد التكلفة المستهدفة بناء على السوق.
- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج.
- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج.

**المطلب الأول: العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة لخفض تكاليف الإنتاج**

**أولاً: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق**

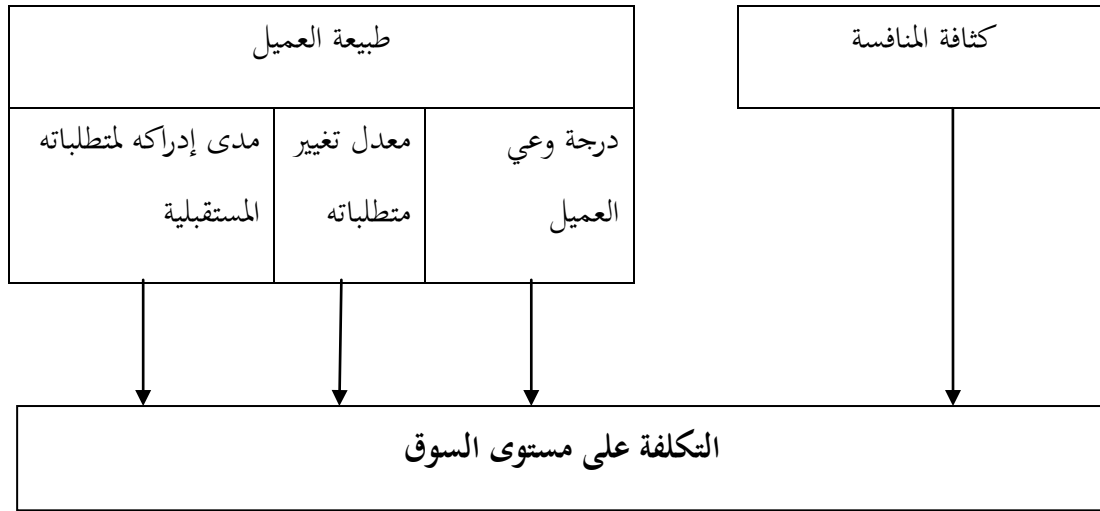
هناك عاملان أساسيان مؤثران على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق وهما: كثافة المنافسة وطبيعة العمل

ويمكن توضيح هذه العوامل من خلال الشكل التالي :

<sup>1</sup> راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص 50، 54.

<sup>2</sup> قاسم عمر، ساوس الشيخ، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة ، مجلة الاجتهاد لدراسات القانونية والاقتصادية، جانفي 2012 ، الجزائر، العدد 1 ، ص ص 253، 254.

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



المصدر: راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008، ص 50.

وهذه العوامل تساعد في تحديد الصعوبة التي يمكن مواجهتها لضمان نجاح المنتجات، وبالتالي ضخامة الأرباح المتأتية من التكلفة المستهدفة، وتساعد أيضا على تحديد طبيعة ومدى المعلومات التي يتم جمعها عن العملاء والمنافسين في الجزء الخاص بتحليل السوق من عملية التكلفة المستهدفة.

نلاحظ من الشكل أن العوامل المتأتية من السوق والمؤثرة في التكلفة المستهدفة هي:<sup>1</sup>

1. كثافة المنافسة: تؤثر على مقدار الأهمية الذي توليه المؤسسة للمعروضات المنافسة في أسلوب التكلفة المستهدفة، وتؤثر أيضا على تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأقصى للعناصر الثلاثة التي تشكل مثلث البقاء و المتمثلة في السعر، الجودة، و الوظيفة، والتي لها دور في تحديد نجاح المؤسسة.

إذ أن لكل منتج تبعه المؤسسة قيمة مختلفة ترتبط بخصائص مثلث البقاء، حيث أن المنتج الذي يتلاءم مع خصائص مثلث البقاء المقبول لدى العميل له فرصة النجاح. لذا فإنه من الضروري تحديد منطقة البقاء لكل منتج والتي تتحدد بالفجوات الموجودة بين القيمة العظمى والقيمة الدنيا للعناصر الثلاثة المشكلة للمثلث، حيث أن أقل قيمة يقبلها العميل توافق أدنى مستوى مقبول للجودة والوظيفة بغض النظر عن العنصرين الآخرين المكونين

<sup>1</sup> راضية عطوي، مرجع سابق، ص 50، 51.

للمثلث، أما أعظم مستوى ممكن لها فيمثل أعلى قيمة يمكن أن تحققها المؤسسة دون المساس بالعنصرين الآخرين في مثلث البقاء حيث أن الحد الأعظم المقبول له يحدده العملاء بينما المؤسسة تحدد أدنى سعر ممكن.

فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق البقاء أكثر ضيقاً، والمؤسسة لا يصبح لها بدليل سوى أن تكون رائدة في التكلفة، الجودة والوظيفة وذلك لتفادي إنتاج منتوجات خارج مناطق بقائها و الحفاظ على استمرارها.

وهنا تظهر أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة التي تعمل على تحويل الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة إلى مصممي منتوجاتها ومورديها، وبذلك تقلص نسبة الخطأ ورفع احتمال أن تكون المنتجات الجديدة داخل مناطق بقائها عند إطلاقها.

**2. طبيعة العميل:** استعمال التكلفة المستهلكة يتأثر ببعض خصائص العميل مثل درجة وعيه، تغير متطلباته أو ذوقه ودرجة إدراكه لمتطلباته المستقبلية المتعلقة بالمنتوج. حيث أن الأبحاث أكدت بأن هذه الخصائص تحدد المكاسب التي تجنيها المؤسسة من استعمالها للتكلفة المستهدفة لأنها تبحث في اتساع مناطق البقاء، معدل تغير موقعها وسهولة توقعها، وتمثل أهم خصائص العميل التي تؤثر على استعمال التكلفة المستهدفة في: <sup>1</sup>

**درجة وعي العميل:** درجة وعي العميل تحدد مدى العملاء على اكتشاف الاختلافات بين سعر، جودة ووظيفة المنتوجات المنافسة، حيث أن العميل الواعي و على معرفة عالية بمعروضات المنتوجات يمكنه اكتشاف الأخطاء الصغيرة بينها وتكون له حرية التبديل بين المصنعين لشراء المنتوجات التي تشبع احتياجاته بشكل أفضل، حيث أنه كلما كان العميل أكثر وعياً كلما أصبحت منطقة البقاء للمنتوجات أكثر ضيقاً بذلك تزداد أهمية التكلفة المستهدفة.

**معدل تغير متطلبات العميل:** من بين أحد العوامل المؤثرة على استعمال التكلفة المستهدفة معدل تغير متطلبات العميل لأنه يؤثر على هيكله منطقة بقاء المنتج بحيث يجعلها دائمة التغير مع مرور الوقت، وهذا ما يصعب على المؤسسة التنبؤ بموقع هذه المنطقة عند إطلاق المنتج، مما يجعل ضمان كون المنتج الجديد داخل منطقة بقائه عند إطلاقه أكثر صعوبة منه عندما يكون تغير المنطقة بطيء، وبذلك كلما زادت سرعة تغير منطقة البقاء كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة لأنها تعمل على رفع احتمال أن تعكس تصاميم المنتوجات الجديدة تفضيلات العملاء عند إطلاقها.

**مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية:** مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية يحدد مقدار الجهود المبذولة في تحاليل العملاء وإن كان من الأفضل تطبيق التكلفة المستهدفة أو لا، فكلما كانت درجة الإدراك

<sup>1</sup> ميساء محمود محمد راجحان، مرجع سابق، ص ص 26، 27.

مرتفعة كلما أصبح من المفيد الاعتماد على تفضيلات العميل لتحديد الوضعية المستقبلية لمنطقة البقاء وبذلك تزداد مكاسب التكلفة المستهدفة.

أما عندما تكون معرفة العملاء بمتطلباتهم المستقبلية المتعلقة بالمنتج ضئيلة فإن المؤسسة التي تولي أهمية كبيرة للعملاء تواجه خطر إطلاق منتوجات فاشلة لأنها ستكون خارج مناطق بقائها.

وبناء على تلك العوامل يتم تحديد تكلفة المستهدفة للمنتج أو المنتجات، والتي تأخذ بعين الاعتبار رغبات العملاء وحالة السوق، وفق الخطوات التالية:<sup>1</sup>

- وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل.

- هيكلية خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء ما أمكن.

- تحديد سعر البيع المستهدف.

- تحديد هامش الربح المستهدف.

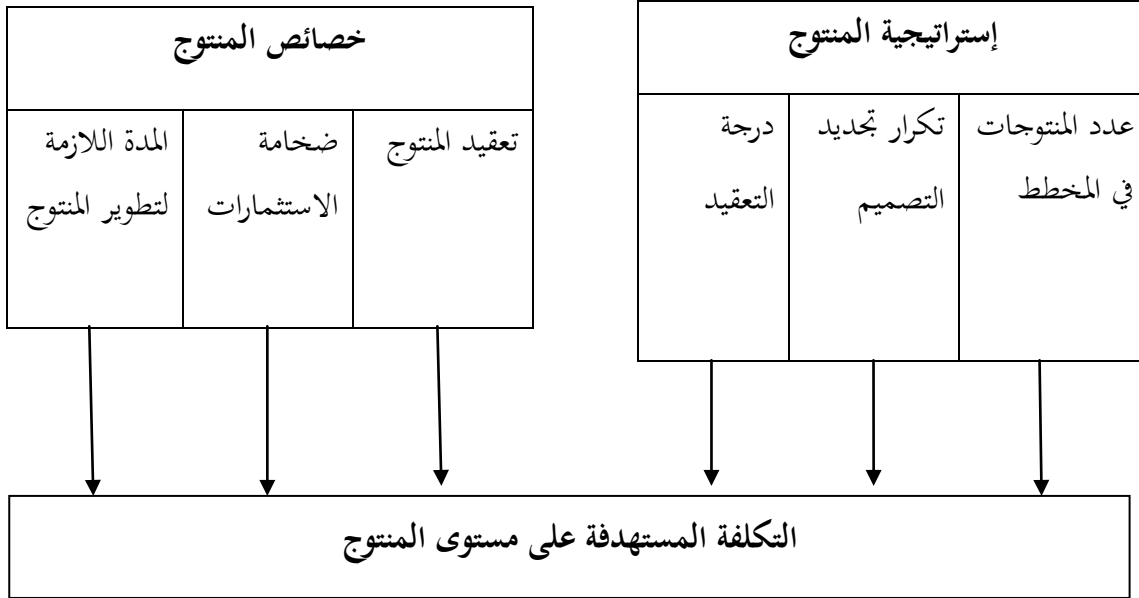
- تحديد التكلفة المسموح بها، حيث أن التكلفة المسموح بها تساوي الفرق بين سعر البيع المستهدف و هامش الربح المستهدف.

**ثانياً: العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج**

إستراتيجية المنتج وخصائصه ويساعدان على تحديد طبيعة وحجم المعلومات التي يتم جمعها حول اتجاهات التكلفة التاريخية ومتطلبات العملاء، كما هو موضح في الشكل الموالي:

<sup>1</sup> قاسم عمر، ساوس الشيخ، مرجع سابق، ص 253.

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



المصدر: راضية عطوي، مرجع سابق، ص 53.

يلاحظ من خلال الشكل أن الخصائص المتعلقة بالمنتج والمؤثرة في التكلفة المستهدفة هي :<sup>1</sup>

1. إستراتيجية المنتج: إستراتيجية المنتج التي تتبعها المؤسسة تعتبر المحدد الأساسي لمقدار الجهود المبذول في التكلفة المستهدفة، لأنها تحدد عدة أشياء من بينها عدد المنتجات في المخطط، تكرار تجديد التصميم ودرجة التجديد وهذه العوامل مهمة لأنها تساعد على تحديد المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة.

ويؤثر عدد المنتجات على المكاسب المحققة لأن التكلفة المستهدفة تطبق على مستوى المنتج، حيث كلما زاد عدد المنتجات المختلفة التي تعرضها المؤسسة (باستثناء الاختلافات كاللون) كلما كانت مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة كبيرة.

تعتبر التكلفة المستهدفة ذات مكاسب خاصة بالنسبة للمؤسسات التي ينبغي عليها تعديل عدد المنتجات التي تنتجها، ويعتبر تكرار تجديد تصميم المنتجات مهم لأنه يحدد تكرار إطلاق منتجات جديدة، وكلما ارتفع معدل إدخال منتجات جديدة للسوق كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة، أما بالنسبة لدرجة التعقيد فيقصد بها إن كانت المنتجات جديدة تماما أم أنها مشابهة لمنتجات موجودة. أما إذا كانت درجة التعقيد منخفضة فإن مكاسب التكلفة المستهدفة ستكون أكبر نتيجة لتوفر معلومات تاريخية على المنتجات المشابهة التي

<sup>1</sup> راضية عطوي، مرجع سابق، ص 52، 54.

يمكن الاعتماد عليها، وكلما ارتفعت درجة التجديد كلما قلت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة لعدم توفر معلومات تاريخية عن التكلفة، يبنى على أساسها التنبؤ بالتكاليف المستقبلية.

2. **خصائص المنتج:** خصائص المنتج المؤثرة على أسلوب التكلفة المستهدفة تشمل ثلاث خصائص أساسية تتمثل في:<sup>1</sup>

**تعقيد المنتج:** يقصد به عدد مركباته، عدد خطوات الإنتاج المختلفة اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع المركبات التي يتضمنها وأنواع التكنولوجيا اللازمة لإنتاجه.

وتحدد درجة تعقيد المنتج مدى تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة، فبالنسبة للمنتجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطة، أما فيما يخص المنتجات التي تتميز بالتعقيد كالسيارات مثلا، فتتطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر رسمية وتعقيدا .

**ضخامة الاستثمارات التسييقية :** يقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الاستعداد للإنتاج والإطلاق الفعلي للمنتج . إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقها لتجنب المخاطرة، لذلك فإن المؤسسات التي تنتج منتجات ذات استثمارات تسييقية مرتفعة تكون لها أصنافا محدودة من المنتجات المصممة بدقة لتلبي احتياجات السوق، وفي ظل هذه الظروف تكون للتكلفة المستهدفة مكاسب مرتفعة لأن كل منتج يجب أن يكون له أعظم احتمال للنجاح .

**المدة اللازمة لتطوير المنتج:** أي الفترة الممتدة من تصميم المنتج إلى غاية السماح بإنتاجه أو بتعبير آخر الزمن الذي يأخذه تطوير منتج جديد.

وتكمن أهمية هذه المدة في المساعدة على تحديد خطر فشل المنتج عند إطلاقه . فكلما زادت فترة التصميم كلما زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم، وبذلك زيادة خطر فشله عند إطلاقه، وبالتالي ترتفع مكاسب تطبيق نظام أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر تعقيدا .

ونظرا لكل تلك العوامل تحدد وتعديل المؤسسة التكلفة المستهدفة بعد تقديرها على مستوى السوق، أين تركز في هذه المرحلة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة من خلال المعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها.}$$

<sup>1</sup> ميساء محمود محمد راجحان، مرجع سابق، ص 29.

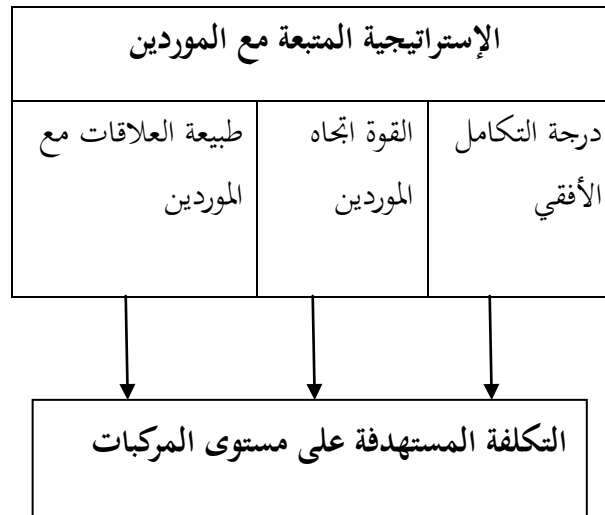
وقد لا تستطيع المؤسسة القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى أسلوب التكلفة المستهدفة، وهنا لا بد من تحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة، وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة).

وتحدد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج} = \text{التكلفة الحالية} - \text{أهداف خفض التكلفة الممكنة}$$

ثالثا: العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات (مكونات المنتج) تتأثر التكاليف المستهدفة للمركبات أو المواد اللازمة لإنتاج المنتج بالإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها. والشكل التالي يوضح هذه العوامل:

الشكل رقم (11): العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات



المصدر: راضية عطوي، مرجع سابق، ص 55.

من خلال الشكل نلاحظ أن إستراتيجية المؤسسة المتبعة مع الموردين تؤثر على أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال العناصر التالية:<sup>1</sup>

**1. درجة التكامل الأفقي:** المؤسسات المتكاملة أفقيا تشتري أكبر نسبة من المدخلات اللازمة لإنتاج منتجاتها من مصادر خارجية. فكلما زاد اعتماد المؤسسات على الموردين الخارجيين كلما زادت أهمية تسيير الموردين وبذلك أهمية التكلفة المستهدفة على المواد الأولية، لأن التكلفة المستهدفة يمكن أن تطبق على كل مادة من المواد المتحصل عليها من مصادر خارجية، لإحداث ضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم، كما يمكن تحقيق عوائد

<sup>1</sup> راضية عطوي، مرجع سابق، ص 54.



كبيرة من خلال التركيز على إبداع الموردين لأنهم لا يملكون فقط نسبة كبيرة من منتوجات المؤسسة وإنما هم مسؤولون كذلك على جزء كبير من التصميم.

**2. القوة اتجاه الموردين:** إذا كانت المؤسسة تتمتع بقوة كافية تمكنها من فرض سعر شراء المركبات على أغلبية مورديها، يكون لتطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتراة مكاسب كبيرة. أما إذا كانت قوتها ضعيفة فإن المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة على المركبات المشتراة ستكون أقل، لأن الموردين لن يقبلوا هذه الأسعار كأسعار بيع لمنتجاتهم (إلا إذا كانت تحقق لهم مردودات ملائمة).

**3. طبيعة علاقات الموردين:** كلما كانت علاقات الموردين أكثر تعاوناً كلما كان أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل عام وعلى مستوى المركبات بشكل خاص أكثر مردودية. إذ أن قدرة أي مؤسستين على جمع إبداعهما في التصميم لإيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما. لأن العلاقات التعاونية تمكن مصممي المنتج والموردين من جمع خبراتهم لإيجاد حلول مبدعة لرفع الجودة والوظيفة أو تخفيض التكاليف من خلال اللقاءات المشتركة والتفاعلات الدائمة.

والملاحظ أن هذه العوامل تحقق هدفاً من أهداف التكلفة المستهدفة، وهو نقل ضغط المنافسة إلى الموردين، وذلك من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج. وتتم هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية:<sup>1</sup>

- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج: تحدد في هذه المرحلة الوظائف الرئيسية للمنتج والتي تمكنه من أداء المهام الرئيسية، ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة من الوظائف الرئيسية للمنتج تمهيداً لتوزيع هذه التكلفة على المكونات التي تتألف منها كل وظيفة.
- تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج: هنا يتم تحديد التكلفة المستهدفة الواردة من قبل الموردين والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية، حيث يقوم مسؤول إنتاج المنتج بتصميم وتحديد مواصفات المكونات والتكلفة المستهدفة التي يجب التقييد بها.

<sup>1</sup> قاسم عمر، ساوس الشيخ، مرجع سابق، ص ص 254، 255.

## المطلب الثاني: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة لخفض تكاليف الإنتاج

تمر عملية تحديد التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل أساسية وهي:<sup>1</sup>

تخطيط التكلفة المستهدفة

تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تخفيض التكلفة

تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات

### أولاً : تخطيط التكلفة المستهدفة

تبدأ هذه المرحلة بالبحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين، والسعر المتوقع الذي في ظله يكون أكثر جاذبية للعملاء، وتتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:

1. تحديد سعر البيع المستهدف: يعد سعر البيع المستهدف الركن الأساسي الأول في هذا الأسلوب الذي

بموجبه تحدد المؤسسة ما هو سعر البيع الذي يحدده السوق للمنتج.<sup>2</sup>

ومن بين الاعتبارات التي تدخل في تحديد السعر المستهدف ما يلي:<sup>3</sup>

— الأسعار التي يتقبلها المستهلك ويمكن للمؤسسة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح.

— ألا يزيد السعر على أسعار المنافسين بأي حال من الأحوال.

— الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف الإدارة إلى تحقيقه ولا يمكن التنازل

عنه.

وعملية تحديد السعر المستهدف تتحدد بناء على عدة عوامل أهمها:<sup>4</sup>

تحليل المنافسين.

وضع المنتج في السوق ومكانته بين منافسيه.

<sup>1</sup> علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص ص 29، 35.

<sup>2</sup> ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعات الالكترونية، مذكرة ماجستير، الكلية التقنية الإدارية، بغداد، 2010، ص 5.

<sup>3</sup> مشتاق كامل فرج، استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ إستراتيجية المواجهة ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 18، العدد 67، 1667 هجري، ص 20.

<sup>4</sup> محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 22.

تحليل خصائص وأسعار المنتجات المنافسة.

السعر الذي يكون العملاء مستعدون لدفعه مقابل الخصائص التي تميز المنتج.

احتياجات العملاء ورغبتهم المرتبطة بالخصائص المادية للمنتج.

وتجدر الإشارة هنا إلى أهمية دراسة السوق للتعرف على أسعار المنافسين وتحليلها للوصول للأسعار المتوقعة التي تحددها المؤسسة من أجل تسعير خدماتها.

2. وضع هامش الربح المستهدف: وهو الهامش الذي على المؤسسة أن تحققه من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل، ويحدد بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع، تحليل المنافسة... الخ.

وينبغي أن يكون هذا الهامش واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج، وغالبا ما يحدد على أساس معدل العائد المستهدف على الأصول أو معدل العائد المستهدف على المبيعات.

والمؤسسة يمكنها تحديد هامش ربح واقعي من خلال إحدى الطريقتين التاليتين:<sup>1</sup>

- الطريقة الأولى: تبدأ المؤسسة بهامش الربح الفعلي للمنتج السابق ثم يعدل طبقا للتغيرات المتوقعة في السوق، وبناء على هذه العلاقة تحدد المؤسسة هامش الربح المستهدف.

- الطريقة الثانية: تبدأ المؤسسة بمجموعة من المنتجات مع إجراء زيادة وتخفيض لهوامش الربح داخل هذه المجموعة طبقا لظروف السوق المتوقعة، مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات معا.

3. تحديد التكلفة المسموح بها: يقصد بالتكلفة المسموح بها أقصى تكلفة يمكن للمؤسسة تحملها، ويمكن الوصول إليها من خلال الفرق بين السعر المستهدف والربح المستهدف.

ويعبر عنها من خلال المعادلة التالية:<sup>2</sup>

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

<sup>1</sup> محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة تمهيدي ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص 7.

<sup>2</sup> محمد راجح خليل أبو عواد وآخرون، استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، جامعة الأردن، المجلد 7، العدد 3، 2011، ص 417.

نلاحظ من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة أننا نبدأ بسعر البيع للوصول إلى التكلفة، على عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع.

وتمر عملية تحديد التكلفة المستهدفة بالمراحل التالية:<sup>1</sup>

-دراسة السوق: وذلك التعرف على ظروف السوق الذي تباع وتقدم فيه السلعة، ومعرفة العرض والطلب عليه، والتعرف على خصائصها وسعرها، ومن ثم تكلفتها المستهدفة التي تقدم في حدودها السلعة، وذلك وفق المعادلة التالية:<sup>2</sup>

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

-دراسة الإمكانيات المتوفرة تمهيدا لتعديلها: بعد تحديد سعر البيع والربح المطلوب والوصول إلى التكلفة المستهدفة، يتم التعرف على جميع الإمكانيات المادية والبشرية للمؤسسة، وتحديد تكلفة السلعة حسب تلك الإمكانيات المتوفرة قبل تعديلها، وذلك بغية الوصول إلى:

-مواطن النقص أو الارتفاع في التكاليف.

-حساب مقدار الارتفاع في التكاليف إن وجد من خلال المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المستهدفة} = \text{فجوة التكلفة}$$

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

يقصد بهدف خفض التكلفة الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية.

أما التكلفة الجارية فهي "تكلفة المنتج المقترح بافتراض تصنيعه في الوقت الحاضر من المكونات الحالية وباستخدام عمليات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة".

<sup>1</sup> علي عدنان أبو عودة، مرجع سابق، ص 32.

<sup>2</sup> جليلة عيدان الذهبي، ثائر صبري الغبان، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 13، العدد 48، 2007، ص 240.

ويتكون هدف التخفيض من جزئين هما:<sup>1</sup>

❖ **هدف خفض التكلفة الممكن الوصول إليه:** هو جزء من التكاليف القابل للتحقق عن طريق تطوير تصميم المنتج، وتطوير الطاقة المتاحة لدى المؤسسة والموردين، وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج.

❖ **التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة:** وهذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا مستخدمة وغيرها، وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج. ويمكن التعبير عما سبق بمجموعة من المعادلات التالية:

- 1) التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف
  - 2) هدف خفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة الجارية
  - 3) هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية - التكلفة المستهدفة
  - 4) التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة
- وباستخدام المعادلة رقم 4 نجد أن

- 5) التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة
- وبتعويض التكلفة المسموح بها من المعادلة رقم 1 في المعادلة رقم 5 نجد:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة  
وهذا يعني أنه قد تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة المسموح بها (في حالة كان التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة يساوي صفر).

وقد تزيد على التكلفة المسموح بها بمقدار قيمة التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة.

وبعد تقدير قيمة التكلفة المستهدفة يتم إمداد مهندسي ومصممي المنتج بما لیتم استخدامها كأعلى تقدير يمكن حدوثه للتكلفة، بحيث تصبح مسؤوليتهم تصميم وإنتاج منتج بهذه التكلفة أو أقل.

<sup>1</sup> أكرم بوعقوب إسماعيل وآخرون، التكاليف المستهدفة في تطوير المنتجات لتعزيز القدرة التنافسية بين الشركات الصناعية، بحث، جامعة دهوك، 2011، ص 10.

ثانياً: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تخفيض التكلفة

هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هدف خفض التكلفة، ومن أشهر هذه الأدوات ما يلي:

✓ هندسة القيمة Value Engineering

✓ الهندسة المتزامنة Simultaneous Engineering

✓ جداول التكلفة Cost Table

✓ تحليل التكلفة الوظيفي Functional cost analysis

✓ نظم دعم التكلفة المستهدفة Target Costing Support Systems

1. هندسة القيمة: تعرف هندسة القيمة على أنها الطريقة أو الأسلوب الذي من خلاله تستطيع المؤسسة تخفيض التكلفة المقدر إلى التكلفة المستهدفة حيث أن كل جزء أو عنصر من المنتج يختبر لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على الوظيفة والجودة وأداء المنتج ككل.

لذا فإن هندسة القيمة تحقق أهدافها للوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال:<sup>1</sup>

✓ تحديد تصاميم المنتج والتي تخفض تكاليف المنتج دون التضحية بوظائف ونوعية المنتج.

✓ حذف الوظائف أو الأنشطة غير الضرورية التي تزيد من تكاليف المنتج.

وهذا يقودنا إلى ضرورة التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة:<sup>2</sup>

– الأنشطة التي تضيف قيمة: هي الأنشطة التي يكون المستهلك مستعداً للدفع مقابل عنها وإن النشاط إذا ما ألغي سوف يخفض الخدمة المقدمة من المنتج على المدى البعيد أو القصير.

– الأنشطة التي لا تضيف قيمة: هي الأنشطة التي يمكن استبعادها وتقليل تكاليفها دون تخفيض الخدمات التي تقدمها المنتجات للمستهلك ويكون المستهلك غير مستعداً للدفع مقابلها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> علاء جاسم سلمان، وآخرون، مرجع سابق، ص 222.

<sup>2</sup> طه عليوي ناصر، مرجع سابق، ص 6.

<sup>3</sup> معاد خلف إبراهيم الجنابي، مرجع سابق، 182.

ويعر تطبيق أسلوب هندسة القيمة بالمراحل التالية:<sup>1</sup>

- تحديد الأهداف التي تكمن في عملية التحسين والتطوير.
  - جمع المعلومات عن المنتج من خلال التعاون بين إدارة التكاليف و فريق العمل الهندسي.
  - إعداد التصميم الهندسي للمنتج وفقا للاحتياجات ورغبات العملاء.
  - تقديم الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسية للمنتج وفقا لاحتياجات العملاء.
  - تقييم ما تم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقق من مدى إمكانية تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتج.
  - تطوير الأفكار والعمليات التي قدمت مع المحافظة على الأداء الوظيفي للمنتج وتقديم قائمة لتوضيح الأجزاء الأساسية للمنتج وتكلفة كل جزء منها.
  - تقديم خطة هندسة القيمة.
  - تطبيق خطة هندسة القيمة مع متابعة وتقييم النتائج التي يتم التوصل إليها، ويكون ذلك بعد موافقة الإدارة.
2. الهندسة المتزامنة: الهندسة المتزامنة هي وسيلة لخفض زمن تطوير المنتج أو الخدمة، من خلال أداء الأعمال الخاصة بالتخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات أو الخدمات الجديدة، في وقت واحد، وبطريقة متوازنة، وليست متعاقبة.
3. جداول التكلفة: تعتبر من المصادر المهمة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة وطرق التصنيع البديلة وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير قاعدة معلومات تكاليفية، كما تساعد هذه الجداول في خفض التكلفة خلال مرحلة دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج.
4. تحليل التكلفة الوظيفي: يستخدم التحليل الوظيفي في حالة توفر معلومات عن تكاليف كل وظيفة من وظائف الخدمة أو المنتج، وتقسيم الوظائف إلى مجموعات رئيسية وثنائية ، حتى يتم تعديل عليها إما بضمها مع بعضها أو حذفها إذا كانت غير مهمة وذلك بهدف خفض التكلفة.

<sup>1</sup> علي عدنان أبو عودة، مرجع سابق، ص 34.

5. نظم دعم التكلفة المستهدفة: وجود التكنولوجيا المتقدمة ساعد على توفير العديد من أنظمة المعلومات، التي لها أثر مهم في تسهيل عملية تحديد التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه النظم:<sup>1</sup>

-النظم المساعدة في حساب الأسعار المستهدفة.

-النظم المساعدة في حساب الأرباح المستهدفة.

-النظم المساعدة في البحوث والتطوير.

ثالثاً: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور **Kaizen Cost**

هو مصطلح ياباني يعني التحسين المستمر ويتكون من جزأين Kai وتعني تغيير - Zen وتعني إلى الأفضل، بحيث المصطلح يعني التغيير إلى الأفضل أو الأحسن.

أما المعنى الشائع له فهو التحسين التدريجي المستمر **Continual Improvement** في جميع نواحي المؤسسة، وليس فقط في سلسلة عمليات الإنتاج الأساسية، حيث ينخرط جميع العاملين في عملية التحسين، وعلى جميع المستويات الإدارية بغض النظر عن مراكزهم الوظيفية، من الإدارة العليا إلى عامل التنظيف.

إذن يهدف هذا الأسلوب لإدخال تحسينات تدريجية صغيرة وبسيطة ومستمرة على الخدمات والعمليات، تخفيض التكاليف وتقليل التبذير في الموارد، وزيادة معدل الإنتاجية.<sup>2</sup>

المطلب الثالث: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مراحل الإنتاج

يعد تخفيض التكاليف من الأهداف التي يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها، وذلك مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج والإبقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل العميل.

ويتم تخفيض التكلفة والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة من خلال المراحل التالية:<sup>3</sup>

1. مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه: حيث يتم في هذه المرحلة تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج المصمم طبقاً

لاحتياجات وتفضيلات العميل، حيث تتركز جهود المحاسب الإداري في مراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج

<sup>1</sup> علي عدنان أبو عودة، مرجع سابق، ص ص 34، 35.

<sup>2</sup> بتول عطية خلف، الإطار المتكامل لتقنيات تخفيض التكاليف وإعادة هندسة العمليات لتطوير إستراتيجية الشركة، مجلة العلوم الاقتصادية وإدارية، جامعة بغداد، المجلد 21، العدد 86، 2015، ص 495.

<sup>3</sup> مجدي وائل الكبيسي، مرجع سابق، ص 5.



الجديد لمقارنتها مع دراسات السوق وبيانات التكلفة المستهدفة ، وتحديد مدى الجدوى من إنتاج المنتج الجديد، ويتم في هذه المرحلة العمل على مساواة التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج، مع المحافظة على مواصفات وجودة المنتج.

**2. مرحلة تحليل التكاليف:** يتم تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج، ومحاولة إيجاد وسائل لتخفيضها دون التأثير على جودة أداء المنتج لوظائفه، وتمثل في تحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج ، ومن ثم العمل على تخفيض تكلفته إلى أقصى حد ممكن، والوصول إلى التكلفة المستهدفة.

حيث تتضمن عملية تحليل التكاليف الأنشطة التالية:<sup>1</sup>

- إعداد قائمة بوظائف وأجزاء المنتج.
- إعداد التحليل الوظيفي لتكاليف.
- تحليل الأهمية النسبية لمتطلبات العميل.
- إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج.
- إعداد الأهمية النسبية للوظائف.

**3. مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة):** يتم هنا تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة، وذلك من أجل إنجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة ، ودون المساس بجودة المنتج وأدائه، من خلال استخدام أسلوب هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج، خلال مرحلة التصميم والتصنيع ، والذي يتم عبر تحليل أنشطة وتكاليف المؤسسة إلى أنشطة وتكاليف تضيف قيمة، والعمل على المحافظة على هذه الأخيرة ومعالجة الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وذلك باستغناء عنها أو تحويلها إلى أنشطة مضافة للقيمة، والذي يسمح في النهاية للوصول إلى التكلفة المقدرة النهائية ضمن أسلوب التكلفة المستهدفة.

وعليه فإن أسلوب هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة مكملان لبعضهما، فأسلوب هندسة القيمة يسمح بتحديد مكان خفض التكلفة، ويعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق آلية خفض التكلفة لضمان تحقيق الربحية على المدى الطويل للمؤسسة.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 174.

مرحلة الإنتاج [القرار النهائي]: بناء على التكلفة المقدرة المستهدفة يتاح لإدارة اتخاذ القرار النهائي بالتوجه نحو الإنتاج ، والذي يحتاج إلى جهد جماعي مشترك من قبل فرق العمل المختلفة داخل المؤسسة ، وذلك لتحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة.

### المطلب الرابع: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

هناك مزايا وعيوب لهذه الطريقة نلخصها فيما يلي:

#### 1. مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة: من أهمها: <sup>1</sup>

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقة بين الموردين.  
- إيجاد هدف مشترك ولغة مشتركة في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.  
- يساعد على دعم عمل الفريق وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.  
- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها، مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.

- تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.

- تخفيض التكاليف قبل حدوثها، أي أثناء مرحلة التصميم، مما يزيد من أهميتها خاصة في قصر دورة حياة المنتجات.

#### 2. عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة: على الرغم من أهميتها والمزايا التي تتصف بها إلا أن هناك نقاط ضعف يمكن إدراج أهمها فيما يلي: <sup>2</sup>

- صعوبة التنبؤ بتفضيلات العملاء المستقبلية.

- صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين.

- عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في الواقع العملي لكثير من المؤسسات الاقتصادية.

- ربط تطبيق التكلفة المستهدفة بتحقيق أرباح حالية، فعندما تحقق المؤسسة أرباحا تكون هناك علاقة إيجابية بين مدخل التكلفة المستهدفة ومستوى الأرباح، في حين إذا حققت خسائر غالبا ما ترحب الإدارة بأي طريقة أخرى لتخفيض التكاليف.

<sup>1</sup> حسني عابدين محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، مجلة جامعة الأقصى، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين، 2015، ص 301.

<sup>2</sup> مجدي وائل الكبيجي، مرجع سابق، ص 175.

الضغط الكبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.<sup>1</sup>  
تضعف قدرة إدارة المؤسسة على التنبؤ بسعر السوق والذي يعتبر نقطة بداية لأسلوب التكلفة المستهدفة.

---

<sup>1</sup> هادي خالد، مرجع سابق، ص 79.

## خلاصة الفصل:

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من بين الأنظمة الحديثة لتخفيض التكاليف، حيث نظاما متكاملًا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الاعتبار السوق (لتحديد السعر التنافسي)، ومتطلبات العملاء) لتحديد خصائص المنتج، وإستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب)، وبناءً على التكلفة المستهدفة التي يتم تحديدها يتم اتخاذ القرارات لإدارة وتخفيض التكلفة المقدرة لامتناس الفرق بينها وبين التكلفة المستهدفة، كما يمتاز هذا النظام بالكثير من الخصائص كعدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد المنتج المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وتحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد للسوق سيكون مقبولاً مقدماً، وتحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي لسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.

## تمهيد:

بعد معالجة إشكالية البحث في الفصل النظري، قمنا بتجسيد ما توصلنا إليه في الجانب التطبيقي، بدراسة حالة مؤسسة مطاحن الأصيل بسيدي عقبة، محاولة منا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فيها.

وقد تمت هذه الدراسة من خلال مبحثين أساسيين، حيث تناولنا في المبحث الأول دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأصيل، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج، وكل هذا تم عن طريق جمع المعلومات من مختلف أقسام المؤسسة، وإجراء مقابلة معهم، ثم تحليل هذه المعلومات وتفسيرها بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة.

## المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الأصيل سيدي عقبة

المطلب الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الأصيل سيدي عقبة

أولاً: التعريف بالمؤسسة

مؤسسة مطاحن الأصيل هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة، تأسست في 11-02-2013 برأس مال قدره 120000,00 دج، تقع في منطقة التجهيزات ببلدية سيدي عقبة بولاية بسكرة، القطعة 29.30.31.32، ويبلغ عدد الشركاء فيها 5 شركاء.

❖ طبيعة نشاطها: تقوم المؤسسة بإنتاج وتسويق الفرينة والنخالة.

❖ المساحة: مساحتها الإجمالية تقدر ب 23500 م<sup>2</sup>

❖ سعة التخزين:

- 20000 قنطار من القمح اللين.

- 19150 من المنتج النهائي.

❖ احتياجات المؤسسة من الطاقة:

- 2500 لتر من الماء يوميا.

- الكهرباء تستهلك حسب عمل الآلات.

❖ الطاقة التشغيلية: عدد العمال في المؤسسة 41 عامل موزعين كالتالي:

الجدول رقم(01): تصنيف العمال

النسبة %	عدد العمال	التعيين
12.20%	5 عمال	إطارات
17.07%	7 عمال	تقنيين
48.78%	20 عامل	عمال عاديين
21.95%	9 عمال	أعوان أمن
100%	41 عامل	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

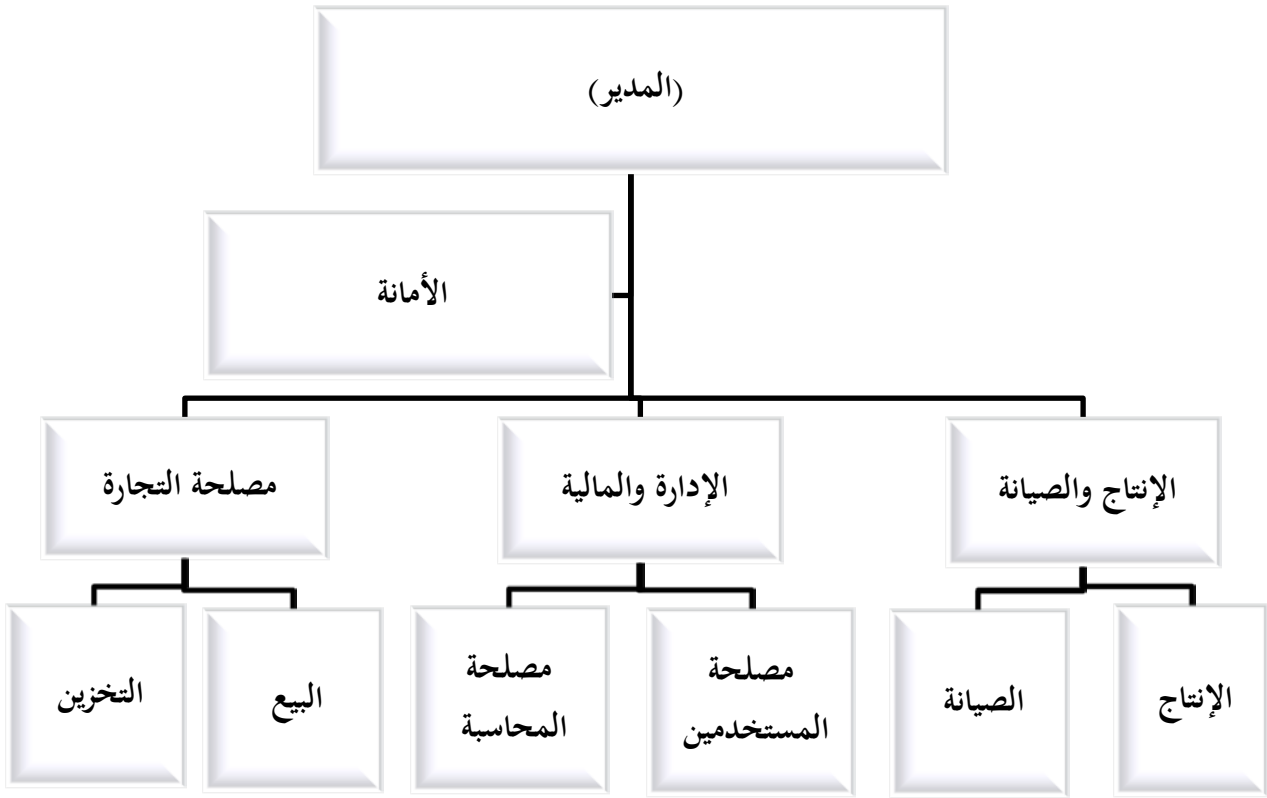
ثانيا: أهداف المؤسسة: تسعى مؤسسة مطاحن الأصيل إلى تحقيق عدة أهداف، أهمها:

1. تلبية جزءا كبيرا من حاجات السوق.
2. امتصاص جزء من البطالة وتوفير مناصب العمل.
3. زيادة الإنتاج من الفرينة في المنطقة خاصة وفي الوطن عامة.
4. توسيع وتطوير وحدات الإنتاج.
5. وضع سياسة تجارية قادرة على مواجهة المنافسة.
6. تموين السوق الوطنية بالمنتجات ريفية الجودة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي من أهم الأشكال التي توضح الوحدات والأقسام المتواجدة بالوحدة، ومن خلاله يمكن التمييز بين الرئيس والمرؤوس، وفصل المهام بين أفراد المؤسسة، ويأخذ الهيكل التنظيمي للمؤسسة الشكل التالي:

الشكل رقم(12): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: مصلحة المحاسبة

من خلال الشكل نلاحظ أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتكون من :

1. **المدير:** مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة وكذلك العمل على التنسيق بين مختلف المديرية في المؤسسة.
2. **الأمانة:** مكلفة بتسيير شؤون الأمانة العامة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد واستقبال الزبائن والزوار واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديرية والمصالح، وتبليغ المعلومات إلى مختلف المديرية.
3. **مديرية الإنتاج:** تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج ومراقبة نوعية المنتج، وتندرج تحت هذه المصلحة المصالح التالية:
  - أ. **مصلحة الإنتاج:** تشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:
    - ـ استقبال المادة الأولية.
    - ـ تحضير وتنظيف القمح اللين لطحنه.



- استقبال الأكياس.

- تخزين وتصريف المنتج.

- الصيانة الوقائية.

- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

**ب. مصلحة الصيانة:** تهتم هذه المصلحة بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج، ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة.

**4. مصلحة التجارة:** يتم هنا التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال بيانات عن حجم الإنتاج والمخزون من المنتج النهائي لكي يتسنى لمصلحة التجارة القيام بمهامها والمتمثلة في:

القيام بتوزيع المنتج حسب الأولوية لان الطلب يفوق حجم الإنتاج، إذ تقوم المصلحة بدراسة الطلبية وترتبها حسب الأولوية أين يوضع في سجل الطلبيات مع تسجيل تاريخ الطلبية، وكذا حجم المعاملات بالنسبة للزبون، حجم الحقوق. وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزون من المنتج وحجم الطلبيات.

استقبال الزبائن وتحديد نوعية الزبون.

كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وكذا تحديد الطلبيات، البحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات. إذ يشرف رئيس المصلحة على هذه العمليات أما الأعوان فإنهم يشرفون على عمليات البيع ومتابعة حقوق المؤسسة لكل زبون وكذلك تحرير الفواتير والقيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا ثم التقرير الشهري لمصلحة المحاسبة مصحوبا بنسخ عن الفواتير المحررة خلال الشهر.

**5. مديرية المحاسبة والمالية:** تقوم هذه المديرية بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق

وإنشاء البرنامج التجاري وتنفذ عنها:

أ. مصلحة المحاسبة العامة والمالية: تقوم بالمهام التالية:

-التقيد المحاسبي وإعداد القوائم المالية.

- إعداد البرامج المالية والميزانيات التقديرية.

-تسيير جميع العمليات المحاسبية.

- العمل على تنظيم ومراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع أرصدة الحسابات البنكية.

- تأمين ومراقبة تنفيذ العمليات الخاصة بالخزينة.

- متابعة المهام الخاصة بالمؤسسة.

اب. مصلحة محاسبة المواد: تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد ( دخول وخروج) وإنشاء كشف المبيعات وجدول

ال شراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات.

اج. أمين الصندوق: يقوم بتسديد مصاريف وأعباء المؤسسة، وكذا تسديد أجور العمال وقبض المداخيل النقدية

للمؤسسة.

1. مديرية الإدارة العامة: تحرس على تطبيق القوانين وضبطها وتدرج تحتها المصالح التالية:

أ. مصلحة تسيير المستخدمين: هذه المصلحة تحرس على حفظ ملفات العمال وتطبيق القانون وتراقب كل عمليات

الفروع تحت مسؤوليتها، وهذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات التشغيل والتسريح وكذلك عقود التشغيل

ومراقبة العمال من حيث الغيابات.

ب. مصلحة الأجور: تحرس على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة

بالضمان الاجتماعي.

## المبحث الثاني: واقع سعر التكلفة في المؤسسة محل الدراسة

## المطلب الأول: تكاليف المؤسسة محل الدراسة

أولاً: إنتاج المؤسسة: تتمثل منتجات المؤسسة في الفرينة والنخالة، ويمكن عرض تلك المنتجات في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): منتجات المؤسسة

المنتج	أنواع الأكياس
الفرينة	50 كغ، 25 كغ، 10 كغ.
النخالة	40 كغ، 25 كغ.

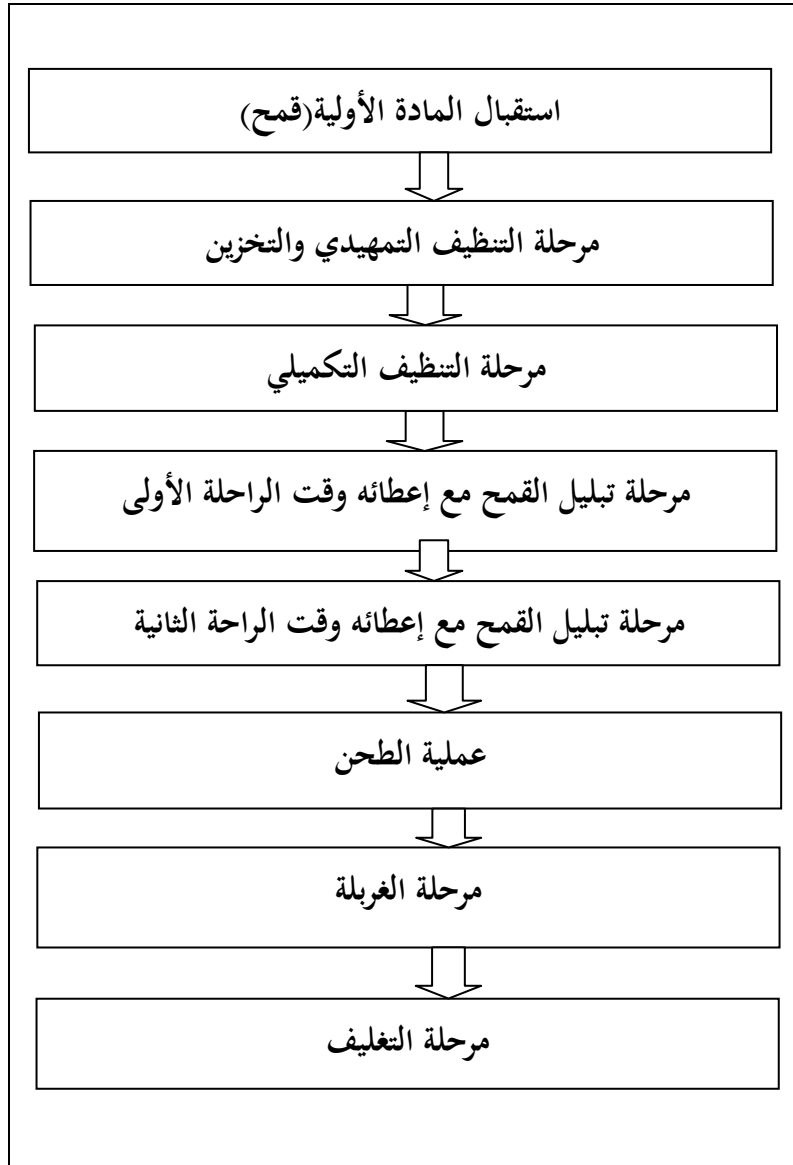
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

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

1. مرحلة استقبال القمح: يتم فيها استقبال القمح على مستوى المخازن.
2. مرحلة التنظيف أولي: يتم فيها التخلص من الأوساخ الكبيرة ومن ثم تخزينها في الخلايا.
3. مرحلة إرسال القمح إلى الخلايا على مستوى المطاحن: يتم فيها إرسال القمح إلى خلايا التخزين الموجودة في المطحنة.
4. مرحلة التنظيف التكميلي: يتم هنا نقل كميات القمح بواسطة مضخات هوائية إلى نوع ثان من أجهزة التنظيف التي تعتمد على الاهتزاز ولها ميل محدد للسطح الذي فوقه كميات القمح، حيث تندرج حبيبات القمح إلى الأسفل، وتجمع في مجاري التخزين، أما الشوائب المتبقية من عملية التنظيف الأولي فترسل إلى الأعلى لسلة الأوساخ.
5. مرحلة تبليل القمح مع إعطائه وقت الراحة الأولى: يتم إضافة كميات محددة من الماء لبلوغ نسبة محددة من الرطوبة وذلك لفصل القشرة عن اللب لتسهيل العملية، وتستغرق فترة الراحة هذه 12 ساعة.
6. مرحلة تبليل القمح مع إعطائه وقت الراحة الثانية: ليمتص القمح الماء فإنه يتطلب وقت لذلك.
7. مرحلة الطحن: يتم استخدام آلات لطحن وتتم عملية الطحن عدة مرات للحصول على النوعية المطلوبة.
8. مرحلة الغربلة: في هذه المرحلة يتم فصل الفرينة والنخالة باستعمال آلات محددة لذلك.
9. مرحلة التغليف: في هذه المرحلة يوضع المنتج في أكياس خاصة ذات مقاييس وسعات مختلفة.

ولتوضيح تلك المراحل نورد الشكل التالي:

الشكل رقم (13): مراحل إنتاج الفرينة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مقابلة مع مسؤول مصلحة الإنتاج بالمؤسسة 2015/04/29.

## ثانيا: عناصر التكاليف

تتمثل التكاليف في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من مادة الفرينة وهي:

1. المواد الأولية: يتمثل في القمح اللين والذي يستخدم لإنتاج الفرينة، تحصل عليه المؤسسة من المورد- الديوان الوطني للحبوب-.
2. الأكياس البلاستيكية: المؤسسة تحصل على الأكياس من المورد المحلي.
3. الخيط: تحصل عليه المؤسسة من المورد المحلي.
4. البطاقات: تقوم بطباعتها في مطابع خاصة.
5. أجور المستخدمين: تتمثل في أجور العمال سواء الذين يدخلون بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.
6. مصاريف الكهرباء: وتتمثل في المصاريف التي تتحملها المؤسسة نتيجة استخدام الآلات الكهربائية.
7. الصيانة والإصلاحات: هناك أعمال صيانة تقوم المؤسسة بها دوريا وهناك أعمال تقوم بها عند وجود أعطاب وتتمثل في أعمال تهيئة مختلف التجهيزات وصيانة مختلف المعدات من آلات و سيارات.
8. مصاريف النقل.
9. الضرائب والرسوم: وتتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط البيع، إضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى.
10. المصاريف البنكية: تتمثل في مختلف المصاريف المتعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات.... الخ.
11. الاهتلاكات والمؤونات: تتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة وكذلك مختلف المؤونات المشكلة من أجل مواجهة تدني قيمة المخزون، الزبائن،... الخ.

## المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة بمؤسسة مطاحن الأصيل

تعتمد مطاحن الأصيل في حساب سعر تكلفة منتج الفرينة على توزيع حساب مجموع التكاليف التي تحملتها من بداية شراء المادة الأولية إلى غاية توزيع المنتج.

علما أن المؤسسة توزع مجموع التكاليف إلى تكاليف متغيرة وثابتة، ومنه فإن سعر التكلفة يحسب كما يلي:

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

ولتوضح سعر تكلفة منتج الفرينة وزن قنطار أخذنا معطيات المؤسسة لشهر ماي لسنة 2015

## 1. تكلفة المواد المستعملة:

ثمن شراء الأكياس:

كل قنطار يتطلب 2 أكياس وزن 50 كلغ.

ثمن الأكياس = ثمن الكيس الواحد  $\times 2$

ثمن الأكياس =  $24.89 \times 2$

ثمن الأكياس = 49.78 دج

ثمن شراء البطاقات:

ثمن البطاقات = ثمن البطاقة الواحدة  $\times$  عدد البطاقات المستعملة

ثمن البطاقات =  $0.60 \times 2$

ثمن البطاقات = 1.2 دج

ثمن شراء الخيط:

ثمن الخيط = ثمن لغرام الواحد من الخيط  $\times$  الكمية المستعملة من الخيط

$$\text{ثمن الخيط} = 1.2 \times 0.72 \text{ غ}$$

$$\text{ثمن الخيط} = 0.86 \text{ دج}$$

ومنه مجموع تكاليف التعبئة والتغليف = ثمن الأكياس + ثمن البطاقات + ثمن الخيط

$$\text{تكاليف التعبئة والتغليف} = 49.78 + 1.2 + 0.86 \text{ (أنظر الملحق رقم 01)}$$

ومنه تكاليف التعبئة والتغليف = 52 دج

ويقدر ثمن شراء مادة القمح اللين ب 1286.00 دج للقنطار

2. تحديد التكاليف المتغيرة للمؤسسة:

تحملت المؤسسة خلال الفترة المدروسة التكاليف المتغيرة (أنظر الملحق رقم 01) الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): التكاليف المتغيرة

الوحدة: دج

رقم الحساب	التعيين	المبالغ
607100	الكهرباء	402370.78
607200	مشتريات المواد والتوريدات غير مخزنة (ماء)	23157.89
607300	معدات إطفاء الحريق	4850.00
610000	خدمات خارجية	5250.00
613000	إيجار	26791.67
618000	وثائق أخرى	2425.83
620100	تحاليل	37616.67
622000	مكافأة الوسطاء والرسوم	46141.36
626000	تكاليف البريد والاتصالات	7130.29

1282.13	خدمات بنكية وما يتعلق بها	627000
1879250.80	مرتبات الموظفين	631000
432227.68	اقتطاعات الضمان الاجتماعي	635000
134.19	أعباء المستخدمين الأخرى	638000
6228.17	ضرائب على رواتب	641000
52252.92	ضرائب غير قابلة للاستيراد على المبيعات	642000
4653.34	ضرائب ورسوم أخرى	645000
95.00	مصاريف تشغيل أخرى	650000
<b>2931858.71</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

### 3. تحديد التكاليف الثابتة للمؤسسة لفترة ماي 2015:

جدول رقم(04): جدول تقسيم التكاليف الثابتة لسنة 2015

الوحدة : دج

رقم الحساب	التعيين	المبالغ
616	مصاريف التأمين	7803.27
681	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وحسائر القيمة	772047.68
	<b>المجموع</b>	<b>779850.95</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة



4. حساب سعر تكلفة منتج الفريضة :

بتطبيق العلاقة السابقة أي حساب مختلف التكاليف يتم حساب سعر تكلفة الوحدة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (05): حساب سعر تكلفة الفريضة

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	البيان
1286.00	1286.00	1 قنطار	القمح اللين
49.78	24.89	2 كيس	الأكياس
1.2	0.60	2 بطاقات	البطاقات
0.86	0.72	1.2 غ	الخيط (0.6 غ للكيس)
52		1 قنطار	تكلفة مواد التعبئة والتغليف
197.21		1 قنطار	التكاليف المتغيرة الوحدوية
52.46		1 قنطار	التكاليف الثابتة الوحدوية
<b>1587.67</b>			<b>سعر التكلفة</b>

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

4- استخراج سعر البيع الوحدة من المنتج :

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

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

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + (\text{سعر التكلفة} \times \text{نسبة هامش الربح})$$

$$\text{سعر البيع} = 1587.67 + (1587.67 \times 10\%)$$

$$\text{سعر البيع} = 1587.67 + 158.77$$

$$\text{سعر البيع} = 1746.44 \text{ دج}$$

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

#### المطلب الأول: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة

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

يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمرحلة التالية:

#### 1. المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة

تمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:

**تحديد سعر البيع المستهدف:** يتم تحديده من خلال دراسة المؤسسة للسوق الذي يتم طرح المنتج فيه محل

الدراسة، وذلك من خلال دراسة وتحديد عدة عوامل.

وبالمساعدة مع رئيس قسم المبيعات يخفض سعر بيع المنتج محل الدراسة ليصبح سعر بيع مستهدف يقدر ب 1540 دج

**وضع هامش الربح المستهدف:** يتم تحديده من خلال وضع التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل،

وبناء على إستراتيجية الربح، افترضنا بمساعدة رئيس قسم المبيعات أن المؤسسة تود تحقيق هامش ربح يقدر ب 15%

وعليه يمكن تحديد الربح المستهدف كما يلي:

$$\text{الربح المستهدف} = 0.15 \times 1540 = 231 \text{ دج}$$

**تحديد التكلفة المستهدفة:** بعد تحديد سعر البيع المستهدف والربح المستهدف لمادة الفرينة 50 كغ، يمكن الوصول

إلى التكلفة المستهدفة كما يلي:

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

$$231 - 1540 =$$

ومنه فإن التكلفة المستهدفة = 1309 دج

بعد أن قمنا بحساب التكلفة المستهدفة، نقوم بتحديد التكلفة المقدرة للمنتج محل الدراسة ومن ثم نقوم بمقارنة التكلفة المستهدفة والتكلفة الجارية.

تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

ويعبر عنها بالمعادلات التالية:

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$231 - 1540 =$$

$$1309 =$$

هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الحالية - التكلفة المستهدفة

$$1309 - 1587.67 =$$

ومنه هدف خفض التكلفة = 278.67 دج

التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

$$1309 - 1309 =$$

ومنه التحدي الإستراتيجي = 0

وباستخدام المعادلة 4 نجد أن:

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الإستراتيجي

$$0 - 1309 =$$

$$1309 =$$

بتعويض التكلفة المسموح بها في المعادلة 1 نجد:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الإستراتيجي

$$0 - 231 - 1540 =$$

ومنه التكلفة المستهدفة = 1309 دج

## 2. المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة

أدوات تقليل التكلفة عديدة ومتنوعة حيث قمنا في دراستنا هذه باختيار أسلوب هندسة القيمة من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة، حيث يعمل هذا الأسلوب على تحديد تحسينات والتي يمكن إدخالها على تصميم المنتج، ويمكن من خلالها تخفيض تكلفته.

ـ التحليل الوظيفي للمنتوج محل الدراسة: بعد تحليل وظائف المنتج رفيع لما له من قيمة غذائية تبين أن وظائف

المنتوج ذات أهمية كبيرة و قيمة ولا يمكن الاستغناء عنها لما للمنتوج من دور فعال و مهم في الجانب الغذائي.

ـ تحليل مكونات المنتوج: قمنا وبمساعدة رئيس مصلحة الإنتاج بمؤسسة مطاحن الأصيل إلى التطرق إلى

التخفيضات بحيث لا تلمس الجودة وفي نفس الوقت تحقق مطالبنا.

من خلال ملاحظتنا لعملية إنتاج منتوج الفرينة نلاحظ بأن مصاريف الكهرباء تزيد وذلك خلال الفترة المسائية حيث

تقوم المؤسسة بتجنب الإنتاج في الفترة الممتدة من 5 إلى 9 مساء.

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

وتقوم المؤسسة أيضا بإعادة النظر في تخفيض تكاليف الإشهار وذلك من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج

وتعتبر الأغلفة التي تستعملها المؤسسة في تغليف المنتوج غالية الثمن لذا على المؤسسة إعادة النظر في طريقة شرائها بسعر

أقل مع المحافظة على الجودة.

## المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: تتبع المؤسسة محل الدراسة طريقة التكاليف الحقيقية في حساب تكاليف الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة.

تتبع المؤسسة طريقة توزيع التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة، حيث لاحظنا أن مصاريف المؤسسة المجموعة السادسة منها ما هو ثابت ومنها ما هو متغير، ولكن بدون تتبع طريقة التحميل العقلاني أو طريقة التكاليف المتغيرة كما هو معروف نظرياً، إذن المؤسسة لا تتبع طريقة التكاليف الحقيقية في حساب تكاليف الإنتاج، ومنه نقر بعدم صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: هناك صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة.

من خلال ما تم دراسته لاحظنا أنه يصعب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة، نظراً لعدة صعوبات أو معوقات تحد من ذلك، فالمؤسسة تنشط في قطاع حساس وهو إنتاج منتجات ذات الاستهلاك الواسع، وهذه المؤسسات مدعومة من قبل الدولة خاصة فيما يخص شراء المادة الأولية القمح، إضافة إلى أن المنتج له خصائص معينة لا يمكن تغييرها أو تبديل مكوناتها، أو وظيفتها، والتي تعتبر عناصر يمكن تخفيض التكلفة المستهدفة المحددة أو المتوقع تحقيقها من خلالها، مما يصعب من تطبيق التكلفة المستهدفة، وبالتالي نقر بصحة الفرضية القائلة بأن هناك صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة

الفرضية الثالثة: يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات في المؤسسة محل الدراسة.

هذا ما تم التأكد منه في الدراسة الميدانية من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة حيث يتم من خلال مكونات المنتج و مراحل البحث عن الأنشطة التي تزيد من التكاليف و تقوم بحذف هاته الأنشطة التي تزيد بشكل كبير من التكلفة

لقد حاولنا من خلال دراسة الحالة إسقاط ما تم التطرق له في الجانب النظري، حيث تعرفنا على مؤسسة مطاحن الأصيل بسيدى عقبة في المبحث الأول، وتطرقنا أيضا إلى طريقة المؤسسة في حساب تكلفة الإنتاج، وقمنا بتطبيق إحدى طرق محاسبة التكاليف الحديثة وهي التكلفة المستهدفة وذلك من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج .

إن التطورات المختلفة التي حصلت في مختلف الميادين المتعلقة بالإنتاج وتوسع المؤسسات وكبر حجمها جعل الأساليب التقليدية لحساب التكاليف عاجزة إلى حد ما على مسايرة هذا التطور وتوفير أدوات الرقابة الناجعة على التكاليف والإنتاج ومستويات الأداء وتتبع سلوك التكاليف، ومشكلة تضخم التكاليف التي لها أثر مباشر في ارتفاع الأسعار التي تقلل من حدة المنافسة، فظهر أسلوب التكاليف المستهدفة كبديل للأساليب التقليدية المختلفة والتي تعمل على تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة أي في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج، وليس في مرحلة الإنتاج، ولذلك يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة مدخلا للتخطيط وإدارة التكاليف، وليس للرقابة على التكاليف في مرحلة الإنتاج، لكن على الرغم من المزايا التي يشتمل عليها هذا النظام إلا أن هناك نقاط ضعف والتي من أهمها فرضه لضغط كبير على العمال، صعوبة تحديد التكلفة المستهدفة وكيفية بلوغها حقا بعد تحديدها. وللوقوف على بعد تطبيقي لإعطاء صورة واضحة للجانب النظري قمنا بدراسة تطبيقية وذلك في مؤسسة مطاحن الأصيل بسيدي عقبة، لتوضيح مساهمة التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج.

## أولاً: النتائج

### 1. النتائج النظرية:

من أهم النتائج نذكر ما يلي:

- إن مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة من المفاهيم الحديثة والغير المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة.
- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لدى المؤسسات الجزائرية حتما سيكسبها الرهان "المنافسة" وهذا نظرا لدقة الأسلوب في تحديد تكلفة المنتج وتحديد السعر المناسب والذي يقبله العميل.
- يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تكريس إمكانيات بشرية ومادية هامة، إذ يمكن تجاوز العائق المادي لدى بعض المؤسسات.

## 2. النتائج الميدانية:

يمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا إليها فيما يلي:

-من أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في المؤسسة الجزائرية عدم توفر أنظمة المعلومات اللازمة.

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

-إذا طبقت المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة ستكسب حصة سوقية أكبر في السوق ويعود عليها هذا بعامش ربح في المدى الطويل.

-إن إشارات مؤسسة مطاحن الأصيل لم يكونوا على علم بأسلوب التكلفة المستهدفة وفي نفس الوقت يرغبون في التعرف عليه خاصة وأنا رأينا دورها في تخفيض التكلفة.

-تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب إمكانيات بشرية ومادية هامة.

### ثانيا: المقترحات

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، نقترح ما يلي:

1. طالما أن المؤسسة لها إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يوصى بالعمل الجاد لانتقال نحو تطبيقه في مطاحن الأصيل لما يحققه من فوائد ومزايا.

2. توعية وتدريب الجهات المسؤولة والعاملين في المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة والمزايا التي تحققها وذلك من خلال تخفيض التكاليف.



I. الكتب:

1. أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
2. أحمد نور، السيد دبيان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الهدى للمطبوعات، الجزائر، 1988.
3. أحمد محمد نور، وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
4. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
5. أحمد يوسف عريقات وآخرون، إدارة العمليات الإنتاجية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
6. أيمن علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2006.
7. أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
8. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
9. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت بين النظرية والتطبيق، دار الحامد لنشر والتوزيع، عمان، 2009.
10. إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة لنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2013.
11. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، دار المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 1998.
12. خالد أحمد فرحان المشهداني وآخرون، إدارة الإنتاج والعمليات، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
13. دحو عبد الكريم، الواضح في تحليل الاستغلال، طبعة ثالثة، دار هومة، الجزائر، 1999.
14. رضوان محمد ألعناتي، محاسبة التكاليف: مفاهيم، مبادئ، تطبيقات، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، 2000.
15. زينات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
16. سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1978.
17. شحاته السيد شحاته، دور محاسبة التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015.

18. صلاح الدين الشنواني، دراسات في اقتصاد الأعمال، دار النهضة العربية لطباعة والنشر، بيروت، 1970، ص 207.
19. صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران لنشر والتوزيع، عمان، 1999.
20. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
21. عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
22. عبد الحي عبد الحي مرعي، وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
23. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
24. عبد الحي مرعي، دراسات في المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1974.
25. كاسر نصر المنصور، إدارة الإنتاج والعمليات، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
26. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية (منهاج علمي وعملي)، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
27. محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق الجزائر، بدون سنة نشر.
28. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
29. مؤيد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج (منهاج كمي مع حالة دراسية)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2007.
30. محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1999.
31. محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية، عمان، 2015.
32. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظور التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
33. ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014.
34. ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

35. نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة لنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2014.

36. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

37. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.

38. يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية، طبعة ثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

## II. المجالات:

1. بتول عطية خلف، الإطار متكامل لتقنيات تخفيض التكاليف وإعادة هندسة العمليات لتطوير إستراتيجية الشركة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 21، العدد 86، 2015.

2. جليلة عيدان الذهبي، نائر صبري الغبان، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الحديثة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، بغداد، المجلد 13، العدد 48، 2007.

3. حسني عابدين، محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصنع الباطون الجاهز بقطاع غزة، مجلة جامعة الأقصى، المجلد 19، العدد 1، غزة، 2015.

4. زينب جبار يوسف وآخرون، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد 4، 2014.

5. سالم عبد الله حسن، محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، قسم المحاسبة، غزة، المجلد 20، العدد 2، جوان، 2012.

6. طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارية والاقتصاد، العدد 85، 2010.

7. علاء جاسم سلمان وآخرون، استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7، العدد 21، 2012.

8. غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008.
  9. قاسم عمر، ساوس الشيخ، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب تحليل سلسلة القيمة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جانفي 2012، الجزائر، العدد 1.
  10. مشتاق كمال فرج، استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ إستراتيجية المواجهة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، بغداد، المجلد 18، العدد 67، 1667 هجري.
  11. محمد راجح أبو عواد وآخرون، استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، جامعة الأردن، المجلد 7، العدد 3، 2011.
  12. مجدي وائل الكبيحي، مدى تطبيق التكلفة مستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، 2014.
  13. معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، تكريت، المجلد 7، العدد 21، 2011.
  14. نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المملكة الأردنية الهاشمية، 2007.
- III. المذكرات والأطروحات
1. أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.
  2. بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، 2014.
  3. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، 2011.
  4. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات لتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2004.

5. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008.
6. زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة ، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
7. زهواني رضا، تحسين تخطيط الإنتاج في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، 2007.
8. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009.
9. شارف خوجة الطيب، دور تحليل النشاط الاقتصادي في تحسين إنتاجية المؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير، العلوم الاقتصادية، فرع تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2001.
10. شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
11. صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.
12. عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007، 2008.
13. عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، 2013.
14. علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
15. غربي فاطمة الزهراء، إنتاجية العمل دراسة مقارنة بين مؤسسة عمومية ومؤسسة خاصة، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف 2007، 2008.
16. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، 2006.

17. محمد حسين عابدين، مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.
18. ميساء محمود محمد راجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.
19. محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
20. محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة ، مذكرة ماجستير، قسم الدراسات العليا، جامعة القاهرة، 2008.
21. ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
22. ناجي شايب ألكرابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الالكترونية، مذكرة ماجستير، الكلية التقنية، بغداد، 2010.
23. هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
24. وحيد عتروس، أهمية التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير، تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.

#### IV. البحوث:

1. أكرم بويعقوب إسماعيل وآخرون، التكاليف المستهدفة في تطوير المنتجات لتعزيز القدرة التنافسية بين الشركات الصناعية، بحث، جامعة دهوك، 2011.