وزارة التعليـــم العـــالي والبـــحث العلمـــــي

جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلـــوم الاقتصادية والعلـــوم التجارية وعلـــوم التسيير

قسم العلـــوم التجاريـــة

عنوان المذكرة

حدود وإمكانيات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

دراسة حالة مركب المضادات الحيوية بالمدية (فرع أنتيبيوتيكال 2017-2018)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالب:

حميدي حسين

تحت إشراف الأستاذ:

زاهي محمَّد أمين

لجنة المناقشة :

بولصنام محمَّد...جامعة المدية	**رئيسا**
زاهي محمَّد أمين ....,,,,,,,,,,,,,,,جامعة المدية	**مشرفا و مقررا**
هارون عمر,,,,,,,,,,,,,..............................جامعة المدية	**ممتحنا**

السنة الجامعية : 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

شكر و تقدير

أولا وقبل كل شيء أحمد الله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا من أجل إتمام هذا العمل والوصول إلى هذه المرتبة من العلم والنجاح

أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف زاهي مُحَمَّد أمين الذي لم يبخل علي بالنصائح والتوجيهات سواء في مرحلة الدراسة أو التأطير، فقد كان مثالا في التعامل وقدوة في العمل، فله منا كل الشكر و التقدير.

أتوجه بالشكر المسبق إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين سيبذلون جهدا في قراءة هذه المذكرة من أجل تقييمها.

كما أتوجه بشكري واحترامي إلى أساتذة وإدارة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير بجامعة المدية على المساعدات التي قدموها لنا طوال فترة الدراسة.

ولا يفوتني التوجه بالشكر والاحترام إلى الأستاذ زاهي مُحَمَّد أمين على النصائح والتوجيهات التي قدمها لنا طوال فترة إعداد هذه المذكرة.

كما أتقدم بالشكر والعرفان لكل من ساعدني من قريب أو بعيد لإتمام هذا البحث.

دون أن أنسى السيد رئيس عمالة المحاسبة العامة بمقر الإنتاج للمجمع الصناعي صيدال بالمدية السيد بوعلام العيداني على المساعدات الخاصة بالجانب التطبيقي.

.

إهـــــــــــــــداء

...أهدي عملي هذا إلى كل طالب علم

حميدي حسين

الملخص:

تعد التكاليف المستهدفة واحدة من التقنيات المهمة التي تستخدمها الوحدات الاقتصادية في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج على أساس سعر السوق في حالة المنافسة الشديدة بعد الأخذ بالاعتبار متطلبات الزبون و رغباته وضمان الجودة المناسبة للمنتج، ومن ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تضمن للوحدة الاقتصادية الميزة التنافسية التي تبتغيها وبنفس الوقت تحقق هامش ربح مستهدف مقبول لدى الإدارة والمستثمرين.

وعند دراسة الواقع العملي لمجمع صيدال (فرع أنتيبيوتيكال) بالمدية، وجد إنه بالإمكان أن تلعب التكلفة المستهدفة دورا مهما في تحسين الوضع التنافسي لمنتجاتها وذلك بتخفيض تكلفة منتجاتها مقارنة بأسعار المنتجات الأجنبية المنافسة.

الكلمات المفتاحية: التكلفة، التكلفة المستهدفة، الشركات الصناعية.

Abstract :

Target costs are one of the key technologies used by the Entity of economic in identifying the target selling price of the product on the basis of market price in the case of stiff competition, after taking into account customer requirements and desires and to ensure appropriate quality of the product, and then access the target cost to ensure the integrity of the Entity of economic competitive advantage which desires the same time achieving a target profit margin is acceptable to management and investors.

When examining the practice of the groupe saidal (filiale antibiotical) in the medea, he found that she did not use this technique in pricing and costing of their products which has deprived the market share for the benefit of foreign products and reduced the amount of their profits earned.

Key words : cost ,target cost, industrial companies.

الفهرس

فهرس المحتويات

الموضوع **الصفحة**

تشكرات I

الإهداء II

ملخص III

الفهرس .....

قائمة الجداول والأشكال IV

مقدمة عامة ..... أ- ز

الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

تمهيد 1

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف 4

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف..... 4

المطلب الثاني:مدلول التكاليف وأنواعها..... 5

المطلب الثالث: تطبيق مجالات تخفيض التكاليف..... 8

المبحث الثاني: تصنيف مجالات تخفيض التكاليف..... 13

المطلب الأول: مجالات تخفيض التكاليف..... 13

المطلب الثاني:استعمال المداخل الحديثة في تخفيض التكاليف..... 14

المطلب الثالث: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف..... 19

المبحث الثالث: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة..... 21

المطلب الأول: أسباب وتاريخ ظهور التكلفة المستهدفة..... 21

المطلب الثاني: مفهوم وخصائص التكلفة المستهدفة..... 24

المطلب الثالث: أهداف ومبادئ التكلفة المستهدفة..... 27

خلاصة 29

الفصل الثاني: إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

تمهيد 30

المبحث الأول: طريقة تحديد التكاليف المستهدفة وتطبيقها في المؤسسات الصناعية..... 31

المطلب الأول: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة..... 31

المطلب الثاني: العوامل والصعوبات المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها..... 36

المطلب الثالث: طرق تحديد التكلفة المستهدفة..... 43

المبحث الثاني: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة..... 45

المطلب الأول: مقارنة المدخل التقليدي مع مدخل التكلفة المستهدفة..... 45

المطلب الثاني: مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة..... 50

المطلب الثالث: العوامل التي تساعد في تطبيق التكلفة المستهدفة 51

المبحث الثالث: متطلبات ومعوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة..... 53

المطلب الأول: مزايا استخدام التكلفة المستهدفة..... 53

المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة..... 54

المطلب الثالث: توجيهات علمية للوصول إلى أفضل تكلفة مستهدفة..... 57

خلاصة..... 58

الفصل الثالث: دراسة حالة مجمع صيدال (فرع المضادات الحيوية بالمدية).....

تمهيد 59
المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال..... 60
المطلب الأول: عرض شامل لمجمع صيدال..... 60
المطلب الثاني: عرض شامل لفرع أنتيبيوتيكال وهيكله التنظيمي..... 67
المطلب الثالث: مبررات اختيار المؤسسة محل الدراسة..... 76
المبحث الثاني: طريقة التكاليف المعمول بها في الفرع..... 78
المطلب الأول: تحديد التكاليف الكلية..... 78
المطلب الثاني: تحديدالتكاليف الغير المباشرة..... 79
المطلب الثالث:توزيع التكاليف (التكاليف الأساسية والتكاليف المساعدة)..... 80
المبحث الثالث: طريقة تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات محل الدراسة..... 82
المطلب الأول: مقارنة أسعار بيع المنتجات والبدائل المقابلة لها في مؤسسات أخرى..... 82
المطلب الثاني: كيفية حساب التكلفة المستهدفة..... 85
المطلب الثالث: مقارنة بين التكلفة المقدرة مع التكلفة المستهدفة..... 88
خلاصة 89
خاتمة..... 90
قائمة المراجع..... 93
الملاحق 98

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	خطوات تحديد التكلفة المستهدفة	35
02	العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق	36
03	مثلث منطقة البقاء للمنتج	38
04	الاستراتيجية المتبعة مع الموردين	43
05	مقارنة بين المدخل التقليدي للتكاليف والتكلفة المستهدفة	46
06	مراحل إنشاء مجمع صيدال	62
07	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	66
08	الهيكل التنظيمي لفرع أنتيبيوتيكال	72

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجداول	الصفحة
01	الفرق بين المدخل التقليدي للتكاليف ومدخل التكاليف المستهدفة	49
02	تحديد الأقسام الرئيسية والثانوية	80
03	التوزيع الثانوي للأعباء المباشرة وغير المباشرة	82
04	أسعار بيع المؤسسات المنافسة لمنتجات مختلفة	84
05	أسعار البيع المعتمدة	85
06	أسعار بيع المنتجات بعد التخفيض	86
07	تحديد الربح المستهدف	87
08	إجمالي سعر البيع المستهدف لمنتجات ورشة إنتاج الأقراص	88
09	حساب التكلفة المستهدفة	89
10	مقارنة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة	89

مقدمة

نتيجة المنافسة الشديدة والمتزايدة عالميا وما تواجه المؤسسات من تقدم تكنولوجي في طرائق الإنتاج والتغيرات الجوهرية فيها، وكذلك سعي المؤسسات الاقتصادية إلى إرضاء العملاء عن طريق تقديم منتج منافس من حيث الجودة والسعر، والذي يتطلب من تلك المؤسسات تطويرا لتحقيق تلك الجودة وتقديمها في أسواق تتميز بالمنافسة الشديدة بسعر منافس وفي وقت قصير، وحتى تتمكن المؤسسة من تحقيق الأرباح المرغوب فيها لابد لها من التركيز على التكلفة والعمل على تخفيضها وبالتالي كان لابد من الاهتمام بمداخل التكاليف المستخدمة ومن بين هذه المداخل أسلوب التكلفة المستهدفة، كأحد الاتجاهات الحديثة في نظم محاسبة التكاليف لذلك يعتبر أحد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة لأنها تعمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس لجودة النوعية للمنتجات، بالإضافة إلى إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.

ولقد ثبت من خلال العديد من الدراسات أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى توفير بيانات تكاليف تساعد على اتخاذ قرارات إدارية سليمة بشكل أفضل مما لو تم تطبيق أساليب التكاليف التقليدية، وقد طبق في بداية تطبيقه على الأنشطة الصناعية حيث أثبت نجاعة كبيرة في التخطيط للتكاليف وقياسها في القطاع الصناعي مما ترتب عليه تحسين القرارات الإدارية والمالية، إلا أن تطبيقه ما زال ضعيفا في كثير من البلدان بسبب وجود محددات تعيق تطبيقه.

وحتى تتمكن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من بلوغ أهدافها ودخولها الأسواق المحلية والعالمية يجب عليها التحسين من استخدام الأساليب المحاسبية المتاحة وأن تعمل على التحكم في مختلف تكاليفها و وضع استراتيجيات تنافسية تجعل المؤسسة تنتج بأقل من تكلفة منافسيها مراعية بذلك عنصر الجودة،، والبحث عن مصادر لتحقيق مزايا التغيرات، وذلك لأن محاسبة التكاليف لم تعد مجرد وسيلة لقياس ما تم من مصاريف فعلية داخل المؤسسة وإنما أصبحت تدنيتها تشكل عملية مهمة في خفض أسعار المنتجات ودعم ميزتها التنافسية وفرض مكانتها في الأسواق.

إشكالية البحث:

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وقد تم استخدامه في العديد من المؤسسات الاقتصادية في بعض الدول مثل اليابان والولايات المتحدة الأمريكية ولقد حقق نجاحا كبيرا في قدرته على حساب تكلفة الوحدة المنتجة، إلا أن هناك العديد من الصعوبات والمحددات التي تواجه المؤسسات الصناعية الجزائرية عند محاولتهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك ما يتسبب في عدم القدرة على تخطيط تكلفة المنتجات بصورة دقيقة، مما يؤدي إلى تفويت فرصة اتخاذ قرارات إدارية ملائمة من ضمنها القرار المتعلق بتقدير حجم الموازنة السنوية اللازمة لتلك المؤسسات.

ومما سبق سنحاول التطرق من خلال هذا البحث إلى دراسة أسلوب التكلفة المستهدفة وإبراز أهميته كمدخل وإبراز أهميته كمدخل حديث من مداخل إدارة التكاليف وما يمكن أن تحققه المؤسسة الاقتصادية من مكاسب عديدة ، مع إثبات أو نفي إمكانية تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة الميدانية.

ومن هذا المنطلق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث في السؤال التالي:

ما مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب المضادات الحيوية بالمدية ؟

و للإجابة عن الإشكالية سيتم طرح الأسئلة الفرعية التالية والتي ستتمحور حولها هذه الدراسة:

-هل يدرك مركب المضادات الحيوية بالمدية مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة؟

-هل تواجه المؤسسات الصناعية الجزائرية صعوبات تعيق تبني أسلوب التكلفة المستهدفة؟

- ما مدى توفر بيئة الأعمال الملائمة والمناسبة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب المضادات الحيوية بالمدية.

فرضيات الدراسة:

وكمحاولة لتجسيد تصور معين للإجابة على التساؤلات السابقة، قمنا بصياغة الفرضيات التالية التي سيتم اختبارها في هذا البحث:

-هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في مركب المضادات الحيوية بالمدية.

-لا يوجد إدراك تام ووعي كافي لأسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب يمكن تطبيقه في مركب المضادات الحيوية بالمدية.

-توجد صعوبات وعراقيل تواجه عملية تطبيق هذا الأسلوب.

- لا تتوفر بيئة الأعمال المناسبة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب المضادات الحيوية بالمدية.

أهمية الدراسة:

أصبح أسلوب التكلفة المستهدفة مستخدم الآن في الكثير من الدول المتقدمة وذلك بهدف التحكم في التكاليف وتصميم المنتج، حيث أن هذا الأسلوب يلعب دورا حيويا وكبيرا في تخفيض التكاليف والمساعدة في تطوير المنتجات حيث يستعين هذا الأسلوب ببعض النظم الخاصة التي تقوم على تحجيم التكاليف ومن أبرزها هندسة القيمة.

وحتى نتمكن من مجاراة التقدم الصناعي في الدول المتقدمة يجب علينا الاستفادة من خبرات ودراسات ومعرفة ما توصل إليه من سبقونا في هذا المجال وبالتالي فإن أهمية الدراسة تظهر حول مقدار الفائدة التي يمكن أن تجنيها المؤسسات الصناعية الجزائرية من خلال تطبيق هذا الأسلوب وجني ثماره المتمثلة في تخفيض التكلفة المنتج والمقدرة على تسعير المنتجات وزيادة الربحية بالإضافة إلى تحقيق عنصر المنافسة، ومن ثم انعكاس ذلك على الاقتصاد القومي من خلال زيادة الصادرات نتيجة انخفاض تكاليف المنتجات ومن ثم انعكاس ذلك على الدخل القومي بصورة عامة ودخل الفرد بصورة خاصة.

كما تنبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع تحديد تكلفة الوحدة (المنتج) في صناعة الأدوية بهدف تخفيض التكاليف مما يساعد على اتخاذ قرارات سليمة، وحيث إن تطور المؤسسات والمنتجات الصحية يعتبر عنوانا لرفاهية العديد من الدول المتقدمة، فإن القيام بدراسات متعلقة بالمؤسسات الخاصة بصناعة الأدوية يعتبر أمرا في غاية الأهمية لمساعدتها على تحسين أدائها ومواكبة التطورات الإدارية والتقنية التي تتجدد من وقت لآخر على مستوى الوطن أو العالم ككل.

أهداف الدراسة:

جاءت هذه الدراسة لتحقيق مجموعة من الأهداف والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

-التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أهم الأساليب في إدارة التكلفة الحديثة وفوائد تطبيقه.

-إجراء دراسة ميدانية للتعرف على مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في مؤسسة صيدال لصناعة الأدوية بالمدية.

-التعرف على المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة صيدال لصناعة الأدوية بالمدية.

- توضيح دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين جودة القرارات الإدارية.

-التعرف على كيفية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة ومدى تأثيره على المؤسسة.

- بيان مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

ويتم تحقيق هذه الأهداف من خلال التعرف على مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة ومبادئها وخصائصها والعوامل المؤثرة في تحديدها.

حدود الدراسة:

يعتبر ميدان الدراسة واسع جدا، لكن اقتصر بحثنا على دراسة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية عن طريق تدنية تكاليفها أي من خلال تحقيق تكلفة أقل من المنافسين في إنتاج نفس السلعة، وقد اقتصرت دراستنا على حيز مكاني محدد يتمثل في دراسة حالة مجمع صيدال فرع المضادات الحيوية بالمدية، وحيز زماني يشمل سنة 2018 ، وبالتالي نتائج بحثنا تتوقف على مكان وزمان إجراء الدراسة دون أن تتعدى تلك الحدود.

المنهج المستخدم في الدراسة:

لمعالجة هذا البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي فكان استخدامه عبر كامل فصول البحث حسب ما تقتضيه مرحلة المعالجة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع، هذا المنهج الذي نعتبره مناسبا لطبيعة الموضوع إذ يأخذ جانبا كبيرا من الدراسة، بحيث نعتمد عليه بشكل واضح وذلك من خلال وصف وتشخيص موضوع البحث بغرض فهم الإطار النظري، والجانب التحليلي الذي يقوم بجمع وتحليل الوثائق والبيانات المتعلقة بالموضوع محل الدراسة والوصول إلى استنتاجات تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة متضمنة الأسئلة الفرعية للإلمام بموضوع محل الدراسة، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة الحالة وهذا من أجل معرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة وذلك من خلال المقابلات الشخصية مع المسؤولين والمحاسبين للحصول على معلومات ووثائق متعلقة بالموضوع يمكن الاستعانة بها للتعرف على مدى إدراك المستجوبين لأسلوب التكلفة المستهدفة وأهمية تطبيقه وتأثيره في المؤسسات الصناعية.

مجتمع الدراسة:

تضمن مجتمع الدراسة مؤسسة صيدال الصناعية (مركب المضادات الحيوية بالمدية–فرع أنتيبيوتيكال–) لإجراء دراسة حالة كونها تنطبق عليها الشروط المطلوبة لتطبيق موضوع دراستنا المتمثل في التكلفة المستهدفة.

أدوات الدراسة ومصادر البيانات:

-المسح المكتبي من المراجع المتنوعة بين الكتب والمقالات، المداخلات الدولية والوطنية، المذكرات ورسائل الدكتوراه والماجيستير.

- الاعتماد على المقابلة، الملاحظة، دراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات الخاصة بالمؤسسة.

-الموازنات السنوية والسجلات المحاسبية الخاصة بمؤسسة صيدال لصناعة الأدوية (فرع المضادات الحيوية بالمدية).

-أرشيف المؤسسة محل الدراسة.

-الاستفادة من الفضاءات التي توفرها شبكة الأنترنيت.

مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع نابع من الأهمية التي يكتسبها أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية من خلال استخدامه في المشروعات الكبيرة والبلدان المتقدمة لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات وتحقيق أهدافها، ويأتي في هذا البحث جانب مهم يتعلق بإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، وهناك عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع من بين هذه الأسباب نجد:

-حاجة و متطلبات المؤسسات الجزائرية لمثل هذه الدراسات.

- الأهمية التي تكتسبها محاسبة التكاليف بصفة عامة وأسلوب التكلفة المستهدفة بصفة خاصة.

-الاهتمام بهذا المجال وهذا راجع غلى تخصص (محاسبة).

- الرغبة في الاطلاع على الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به.

-حداثة الموضوع في ميدان البحث العلمي في الجزائر.

لهذا فقد تم اختيار هذا الموضوع للبحث قصد التعرف على الوضع الحالي و المدى الذي توصلت إليه المؤسسات الصناعية الجزائرية في مجال محاسبة التكاليف و إمكانية تطبيق هذا الأسلوب ومعرفة الدور الذي يلعبه في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات والتوصل إلى المعوقات التي تحول دون قيامها بذلك.

صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا في إعداد بحثنا هذا ما يلي:

– صعوبة إجراء الدراسة التطبيقية في المؤسسة محل الدراسة، وهذا ناتج عن عدم تطبيق هذه المؤسسة لأسلوب التكلفة المستهدفة.

– صعوبة فهم المقصود بدراستنا عند محاولة إسقاطها على أرض الواقع في المؤسسة محل الدراسة.

– سرية بعض الوثائق التي تعد عائق التي تحد من مجال تطبيقنا للموضوع.

الدراسات السابقة:

بعد اطلاعنا على الدراسات السابقة لهذا الموضوع حسب استطاعتنا وما أمكن التوصل إليه، فإنه تم التركيز على الدراسات الأكثر قربا والأشد علاقة بموضوعنا من أطروحات الدكتوراه أو رسائل الماجستير أو مقالات منشورة في مجلات علمية محكمة على مستوى بعض الجامعات وهي مرتبة كما يلي:

الدراسة الأولى: ميساء محمود مُحَمَّد راجخان سنة 2002، بعنوان دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية في اليابان خاصة، وكذلك في الدول المتقدمة التي قامت باستخدام هذا الأسلوب في مؤسساتها الصناعية وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية العاملة بالمملكة الغربية السعودية والاستفادة من التجربة اليابانية وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

لا يتم تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في المشاريع الصناعية السعودية و يتم إتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها مدخل التكاليف المستهدفة، ولا يتم استخدام معادلة التكاليف المستهدفة التي تعتبر الأساس الأول لهذا النظام، وهناك إمكانية لتطبيق مدحل التكاليف المستهدفة ولكن يحتاج ذلك لبعض الوقت حتى يتم فهم المدخل بصورة صحيحة وحتى يتم التدريب على طريق تطبيق المدخل بصورة كاملة ولكن يمكن استخدامه كأسلوب لمواجهة المنافسة وفرض البقاء في السوق.

وكانت أهم التوصيات:

ضرورة القيام بالمزيد من الأبحاث والدراسات التي تتناول موضوع التكاليف المستهدفة بالشرح والتوضيح وضرورة القيام بدراسة نظرية شاملة مستقلة للمداخل المعادلة لمدخل التكاليف المستهدفة التي تم التعرض لها في هذه الدراسة وضرورة تناول مداخل التكاليف الأخرى التي لم تتعرض لها الباحثة في دراستها من خلال أبحاث قادمة يتم التعرف من خلالها على المداحل المعادلة لمدخل التكاليف المستهدفة.

الدراسة الثانية: غسان فلاح المطارنة سنة 2008، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية(دراسة ميدانية)، هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة للشركات الصناعية الأردنية ومدى توافر العناصر اللازمة لنجاح واستخدام هذا الأسلوب للشركات الصناعية الأردنية وكذلك التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق التكلفة الصناعية المستهدفة للشركات الصناعية الأردنية، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

عدم استخدام التكاليف المستهدفة في تشغيل و تركيب وتوصيل المنتج المباع وعدم استخدام التكاليف المستهدفة في مجال التخطيط والتصميم وعدم استخدامها في مجال البحوث والتطوير بالإضافة إلى عدم استخدامها في مجالات التصنيع المختلفة و تتوفر في الشركات الصناعية الأردنية مجموعة من العناصر اللازمة لاستخدام نظام التكاليف المستهدفة ومن أهم هذه العناصر:

تحديد هامش ربح مستهدف تسعى الشركات إلى تحقيقه وتوفر المواد الخام في السرعة الممكنة وإمكانية تصريف المنتج خلال فترة محددة و توفر سوق يمتاز بالمنافسة الجديدة وقيام الشركات بتحديد المدة التي يستغرقها المنتج لإعادة تطويره وكما أن هناك معوقات تحول دون قيام الشركات الصناعية باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في صناعتها.

ومن أهم التوصيات:

ضرورة قيام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لما يحققه من فوائد ومقدرة تنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة والعمل على تفعيل العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل بصورة أكبر والعمل على إزالة المعوقات التي تواجه تطبيق هذا المدخل واجراء المزيد من الدراسات والبحوث التطبيقية حول مدى فاعلية التكاليف المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج.

الدراسة الثالثة: تهامي 2002، بعنوان التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة هدفت الدراسة إلى تبيان دور التكلفة المستهدفة كمدخل مستحدث في رفع كفاءة عملية اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات في المؤسسات الصناعية المصرية في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالمنافسة الشديدة وسرعة التقدم التكنولوجي، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

أن المنهج المحاسبي للتسعير يقوم على تحميل هيكل التكاليف في المؤسسة وذلك لهدف التوصل إلى الحد الأدنى لسعر

البيع الذي يغطى التكاليف الكمية ويحقق الفائض المرغوب فيه وأنه يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة من تخطيط المنتج بالمواصفات وبالسعر المرغوب بهما من المستهلك بأقل تكلفة ممكنة وهي تعتبر من أهم عوامل النجاح في بيئة الأعمال.

وكانت أهم التوصيات:

الحاجة إلى المزيد من البحوث المتعلقة بمداخل نظم الإدارة الاستراتيجية التي تلائم البيئة الصناعية الحديثة ومنيا مدخل التكلفة المستهدفة مع التركيز على البحوث التجريبية والعملية والاهتمام بمدخل التكلفة المستهدفة في مجال التعميم

الجامعي والمعاهد والقيام بالدورات التعليمية والتدريب المستمر وذلك بهدف زيادة معرفة المحاسبين بأهمية مدخل التكلفة المستهدفة ومزاياها.

تقسيمات البحث:

قسمنا دراستنا إلى ثلاث فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي مبتدئين ذلك بمقدمة لننهيه بخاتمة تجسد النتائج المتوصل إليها ثم إعطاء بعض التوصيات التي نراها مهمة لهذه الدراسة.

الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى عرض مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومن خلاله قمنا بتعريف التكلفة وسعر التكلفة، وكذلك تعريف محاسبة التكاليف وعرض أهدافها وتطبيق مجالات تخفيض التكاليف، والمبحث الثاني تطرقنا إلى تصنيف مجالات تخفيض التكاليف ومن خلاله قمنا بعرض مجالات تخفيض التكاليف وعلاقة تخفيض التكاليف بمقاومة التغيير وإلى استعمال المداخل الحديثة في تخفيض التكاليف وإلى دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، وفي المبحث الثالث مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة حيث تم من خلاله التطرق إلى أسباب ظهور التكاليف المستهدفة ومفهومها وخصائصها، وكذلك أهدافها ومبادئها.

الفصل الثاني: إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

والذي تم التطرق فيه إلى ثلاث مباحث: المبحث الأول طريقة تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها في المؤسسات الصناعية والذي تطرقنا فيه إلى مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وإلى العوامل المؤثرة في تحديدها وإلى طرق حسابها، والمبحث الثاني تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة بحيث تطرقنا فيه إلى مقارنة المداخل التقليدية مع التكلفة المستهدفة وإلى مقومات تطبيق أسلوب التكلفة وكذلك إلى العوامل المساعدة في تطبيق التكلفة المستهدفة، أما المبحث الثالث متطلبات ومعوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومن خلاله تطرقنا إلى مزايا استخدام هذا الأسلوب والصعوبات التي تواجه تطبيق هذا الأسلوب مع إعطاء توجيهات علمية للوصول إلى أفضل تكلفة مستهدفة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة صيدال (فرع المضادات الحيوية بالمدية)

ويتعلق هذا الفصل بالدراسة الميدانية تم تخصيصه لدراسة (فرع المضادات الحيوية بالمدية) بهدف تثمين البحث والتعرف على حدود وإمكانيات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة صيدال .

الفصل الأول:

مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

تمهيد:

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أحد أهم الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف التي تطورت مع مرور الزمن لمساعدة إدارة المؤسسة في مواجهة التحديات في بيئة الأعمال الحديثة التي تتمثل في ارتفاع المنافسة وتنوع رغبات الزبائن وسرعة تغيرها والتقدم في تكنولوجيا المعلومات والصناعة حيث تعمل هذه التقنية بأثر رجعي من سعر السوق التنافسية لإدارة وتصميم المنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة التي يمكن المؤسسة من تحقيق الربح المطلوب و الاستمرار في السوق عن طريق تقدم منتجات تلبي رغبات الزبائن من حيث السعر والجودة ،إن من أهم أسباب الاتجاه إلى تقنية التكلفة المستهدفة هي العيوب التي شابت النظم التقليدية للتكاليف فأدت إلى صرف النظر علبها نسبيا لأنها لا تحدد، ويبدأ هذا النظام عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم، عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم. ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم الأساليب الإدارة الحديثة حيث ظهر في ستينيات القرن الماضي وهو أسلوب بياني من أفضل الأساليب لتجسيد استراتيجية الريادة في التكلفة وهو عبارة عن برنامجا كاملا لتخفيض تكاليف المنتوجات وتحتوي على مجموعة من العناصر الاستراتيجية مثل: الجودة، إرضاء العميل، المنافسة، وقسط الربح لمرغوب فيه يرتكز هذا الأسلوب على مبدأ تخفيض تكاليف المنتوجات حيث يبدأ هذا النظام عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم أي في مرحلة القبلية لدورة حياة المنتوج عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العميل وتحديد المواصفات والأسعار التي تناسبهم ومراعاة المنتوجات المنافسة والمطروحة في السوق، و التكلفة المستهدفة هي أهم أساليب إدارة التكاليف التي تقوم بضبط وتنظيم جميع وظائف المشروع من خلال تخطيط وتصميم وتحديد إجمالي تكاليف ومن ثم القيام بعملية الإنتاج ورقابة لانطلاق المنتوج وإعطاءه ميزة تنافسية قوية لتمكينه من أخذ حصته في السوق، ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: تصنيف مجالات تخفيض التكاليف

المبحث الثالث: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

وفي ظل زيادة حدة المنافسة والتطور الكبير الذي تشهده أساليب الإدارة الحديثة، أصبح على المؤسسات الصناعية تبني أسس تواكب هذا التطور الذي يمكن من تطوير منتجاتها لتحقيق الجودة المطلوبة وإرضاء العملاء بتقديم منتج منافس من حيث الجودة والسعر ولعنصر التكلفة أهميه كبيرة لما له من تأثير مباشر وغير مباشر على القرارات المختلفة إلى جانب تأثره هو الآخر بما يتحذ من قرارات، وزيادة أهميته مع التطور التكنولوجي من ناحيه وزيادة حدة المنافسة بين المؤسسات مما أدى إلى تعاظم دور إدارة التكلفة حيث حرصت المؤسسات على تخفيض تكاليف منتجاتها بما يضمن بقائها في السوق التنافسية ، ومن هنا ظهرت أهمية قيام كل مؤسسة بتصميم نظام دقيق لإدارة التكلفة بما يحقق تدفق المعلومات المناسبة عن التكلفة، ولكل مؤسسة نظام للمحاسبة المالية تستخدم في تسجيل و تبويب البيانات المتعلقة بالأنشطة المالية و في إعداد الحسابات الختامية و الكشوفات المالية التي تعبر عن نتائج الأعمال و المركز المالي خلال فترة معينة ولكن هذه الكشوفات والتقارير لا توفر المعلومات التفصيلية عن كل نشاط مالي بالمؤسسة على حدى بل تظهر نتيجة جميع الأنشطة بصورة موحدة وذلك مالا يخدم الإدارة في عمليات اتخاذ القرارات ومن هنا ظهرت أهمية محاسبة التكاليف .

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف

مختلف المعلومات المتعلقة بمحاسبة التكاليف من أجل المساعدة على التخطيط، الرقابة، وترشيد قرارات الإدارة ويطلق على محاسبة التكاليف تسمية المحاسبة التحليلية.

الفرع الأول: مفهوم التكلفة

يعرف J. Margerin:" التكلفة على أنها مجموعة من الأعباء المحاسبية المنسوبة إلى شيء معين".[1]

[1] J.Margerin**, base de la comptabilité analytique**, Edition Sedifor, Grenoble, 1991, P14.

كما عرفت أيضا: " على أنها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل " .[1]

كما اعتبرت التكلفة" هي أي تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية".[2]

وتعرف كذلك على أنها:" قيمة الموارد التي يتم التضحية لها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة، ويتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها أو يتم التعهد بدفعها مستقبلا عند المبادلة، وهذه تعرف بالنفقات.[3]

الفرع الثاني: مفهوم سعر التكلفة

هو مجموعة التكاليف التي أنفقت على المنتوج أو الخدمة من بداية العملية إلى غاية البيع، كما يعرف أيضا على أنه مجموع التكاليف التي يتكفلها منتوج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى وصولها للمرحلة النهائية أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها .

وكذلك هو عبارة عن مجموع التكاليف الخاصة بالمواد الأولية ومختلف عوامل الإنتاج الضرورية لإنتاج سلعة أو خدمة.[4]

كما يرى(J.Margerin) أن سعر التكلفة لمنتج معين هو تحميل هذا المنتج بكافة التكاليف المباشرة وغير مباشرة حتى المرحلة النهائية بما فيها تكاليف التوزيع [5].

ومن هنا يمكن أن نفرق بين مصطلح التكلفة وسعر التكلفة في كون أن التكلفة تتجسد في تلك النفقة على نشاط

---

[1] أحمد محمد نور، **محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر، سنة 2004، ص 65.

[2] غسان فلاح المطارنة ، **مقدمة في محاسبة التكاليف** ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن ، الطبعة 2 ، سنة 2002 ، ص 29 .

[3] محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2007، ص19.

[4] عثمان بودحوش، **تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2008،ص45.

[5] J.Margerin, OP.Cit, P 16.

معين، أما سعر التكلفة فهو عبارة عن محصلة لتكاليف أنشطة مختلفة يتم من خلالها إنتاج منتج تام أو تقديم خدمة. ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقة التالية:[1]

المؤسسة الصناعية: سعر التكلفة=تكلفة إنتاج المنتج النهائي المباع+ مصاريف التوزيع

المؤسسة التجارية: سعر التكلفة=تكلفة شراء السلع المباعة+ مصاريف التوزيع

الفرع الثالث: مفهوم محاسبة التكاليف

تعرف محاسبة التكاليف على أنها: عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النقطة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز وحدات التكلفة.[2]

كما عرفت أيضا أنها: هي تجميع وتخصيص و تحليل تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة

للإعداد و التقارير الخارجية و التخطيط و الرقابة للأعمال الجارية واتخاذ القرارات اللازمة.[3]

وتعرف أيضا :هي عن مجموعة من الأساليب و الاجراءات المستخدمة في جمع وتبويب و تسجيل بيانات

التكاليف و تحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو خدمات أو الأنشطة المختلفة من اجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء.[4]

وهي كذلك "هي مجموعة من الأسس و الاجراءات التي تهتم بتجميع المعلومات و تصنيفها و تخصيصها على أهداف التكلفة سواء كانت السلعة أو أوامر إنتاجية أو مراحل إنتاجية عنها للإدارة مؤسسة لمساعدتها في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات.[1]

---

[1] عثمان بودحوش، **تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية**، مرجع سابق الذكر، 45.

[2] ناصر دادي عدون، **محاسبة التكاليف**، الجزء الثاني، مطبعة البعث، دمشق، 1998 ، ص 13 .

[3] بو يعقوب عبد الكريم ، **المحاسبة التحليلية** ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،الطبعة الثالثة ، 2004 ، ص 32 .

[4] صالح عبد الله رزاق ،عطاء الله وراد خليل ، **محاسبة التكاليف الفعلية** ،دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ،1999 ، ص 8 .

ومن خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن أن نستخلص مفهوم العام لمحاسبة التكاليف " فهي ذلك النشاط أو النظام الذي يشير إلى الطرق تجميع وقياس المعلومات أو البيانات الخاصة بالتكلفة من خلال الأنشطة الإنتاجية وتشغيلها وفقا لقواعد ومفاهيم محددة ,وذلك بفرض تحديد تكلفة المخرجات هذه النشاط الانتاجي من أجل استخدام هذه المعلومات في عملية الرقابة و اتخاذ القرارات.[2]

المطلب الثاني: مدلول التكاليف و أنواعها

الفرع الأول: مدلول التكاليف

حتى نتمكن من تفسير ماهية التكاليف في مختلف الدراسات نقوم باستعراض النواحي المختلفة التي دارت حول تحديد مدلول التكاليف في الفكر الاقتصادي، الإداري والمحاسبي. [3]

أ- **مدلول التكاليف في الدراسات الاقتصادية:** تركزت الدراسات الاقتصادية للتكاليف على الجوانب التالية:

- دراسة دور التكاليف في تحديد الأسعار السوقية للمنتجات والخدمات.

- دراسة دور التكاليف في تحديد حجم الإنتاج الأمثل بالنسبة للمشروع.

- دراسة دور التكاليف في تعظيم الإنتاج.

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

---

[1]عاطف أحرس، ايمان هنيني ، **محاسبة تكاليف صناعية** ، دار البركة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2001 ، 15 .

[2]هناء بن سعيد، **دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتوج**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015،ص19.

[3]مُحَمَّد أحمد خليل، **التكاليف في الوحدات الصناعية** ، دار الجامعات المصرية ، مصر، ص 12 .

ب- مدلول التكاليف في الدراسات المحاسبية: أولت الدراسات المحاسبية اهتمام كبير لإرساء الأسس والمبادئ لإجراءات المحاسبة التحليلية المختلفة، من حصر وتسجيل وتوزيع، ومقارنة عناصر التكاليف المحققة خلال فترة زمنية معينة، حيث تستخدم المحاسبة التحليلية كقاعدة معطيات لتحديد أسعار المنتجات وتقييم المخزونات، وإعداد الحسابات الختامية للتكاليف.

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

أما التكاليف الإضافية فتلعب دورا أساسيا في دراسة وتقدير طلبات العملاء، حيث تتوقف قرارات الإنتاج على مقارنة التكاليف الإضافية مع الإيرادات الإضافية المتوقعة، كما ساهمت الرقابة على التكاليف في تصحيح الانحرافات في التسيير، عن طريق مراقبة الميزانيات. [1]

الفرع الثاني: أنواع التكاليف

تتعدد أنواع التكاليف وتختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة و تنوع أحجامها حيث يمكن أن نصنفها إلى:

1-**التكاليف الفعلية:** تتمثل التكاليف الفعلية في مجموع النفقات المثبتة في السجلات المحاسبية، والتي أنفقت بهدف تحقيق إيراد حاضر أو مستقبلي حيث ترتبط هذه التكلفة بالمنتج او الخدمة المقدمة [2].

2- **التكاليف الاقتصادية:** تعبر التكاليف الاقتصادية عن الفرصة البديلة أو الضائعة،[3] والتي تمثل صافي المنفعة التي يمكن أن يحققها هذا المورد لو استخدم أحسن استخدام خلاف الاستخدام الذي هو فيه، وتعد من أهم الأدوات

[1] العربي عطية ، **تدنية التكاليف باستخدام البرمجة الخطية** ،مذكرة ماجيستير 2003 ،جامعة ورقلة ، ص 4-5 .

[2] ناصر دادي عدون، **محاسبة التكاليف**، مرجع سابق الذكر، ص 14 .

[3] محمد كمال عطية، **أصول محاسبة التكاليف**، دار الجامعات المصرية، القاهرة الطبعة الرابعة، 1993، ص 356.

المستخدمة في تقييم قرارات المسيرين بناء على معرفة الاستخدامات البديلة للموارد وقت اتخاذ القرار، وتعد هذه التكلفة غير مثبتة محاسبيا [1].

3-**التكاليف المعيارية**: هي تكاليف محددة مسبقا قبل البدء في عمليات الإنتاج وفقا لأسس علمية وتنبؤات دقيقة، حيث توضع معايير تقاس بالكمية والقيمة لعناصر التكلفة.

أي أنها عبارة عن قراءة علمية لبرنامج دقيق مثالي يهدف إلى تحقيق الأهداف المستقبلية للمؤسسة أو الوحدة الإنتاجية، ومن ثم فالتكاليف المعيارية هي الأساس الذي يرتكز عليه الأداء من حيث عنصر التكلفة وبالتالي يتمكن المسير من تقويم التكلفة الفعلية ومقارنتها بالتكلفة المعيارية لإيجاد الفروقات والانحرافات.[2]

الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى مجموعة متعددة من الأهداف وتتمثل فيما يلي[3]:

1- تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة: يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المؤسسة من تحديد سعر بيع الوحدة و ضبط التكاليف و تحديد كمية الإنتاج و المبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة.

2-**الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف**: تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم اغراض نظام محاسبة التكاليف و نقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام المواد والعمالة و الآلات و غيرها من عوامل الإنتاج و التكاليف فتعمل على تخفيض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ القرارات الإدارية بتغيير مادة أولية معينة .

---

[1] خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف قياس وتحليل**، دار وائل للنشر، 2005، ص 56.

[2] عثمان بودحوش، **تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية**، مرجع سابق الذكر،47.

[3] نائل عدس ،نضال الخلف ، **محاسبة التكاليف مدخل حديث** ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2014 ، ص 17 ، ص 18 .

3– **مساعدة الإدارة في اتخاذ القرار:** محاسبة التكاليف تقوم بإعداد التقارير التي تساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج المختلفة.

4–**المساهمة في إعداد الموازنات التقديرية:** تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية و مالية و نقدية تفصيلية، تغطي كل نواحي النشاط في المؤسسة لفترة وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف باعتماد على البيانات التاريخية و توقعات يمكن حدوثها.

5–**المساعدة في وضع سياسات التسعير:** تبعا للظروف الاقتصادية تقوم محاسبة التكاليف ببيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج و تحقيق ربح معين يتحدد و ظروف المنافسة و دخول أسواق جديدة .[1]

المطلب الثالث: تطبيق مجالات تخفيض التكاليف

الفرع الأول: مفهوم وأهمية تخفيض التكاليف

يعد مفهوم تخفيض التكاليف فكرة ترتبط بالمجال الذي تعده إدارة المؤسسة مهما وتصنف بموجبه المداخل، إذ تشترك المداخل التقليدية في الاتفاق على أن عنصر العمل يمثل إطار مفاهيمي لها، أما المداخل الحديثة فإنها تؤخذ من فكرة سلسلة القيمة كمجال مفاهيمي لتخفيض التكاليف.

وتظهر الحاجة إلى تخفيض التكاليف في المؤسسات التي تسعى إلى استغلال عناصر التكاليف المتاحة لها استغلال أمثل وتحاول منع وقوع الهدر والتبذير وتحسن أدائها من خلال رفع الكفاءة الإنتاجية حيث تعتبر بمثابة خطة مرسومة على أساس علمي لغرض تجنب الانفاق الغير ضروري من التكاليف المستعملة في جميع الأنشطة المعتمدة داخل المؤسسة بغية تحقيق تخفيض تكلفة المنتج دون المساس بنوعيته، و يمكن القول بأن مفهوم تخفيض التكاليف ليس

[1] عبد الناصر نور، عليان الشريف، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، 2002.

أسلوبا مبنيا على خطوات نمطية ممكن تطبيقها في جميع المؤسسات الصناعية بل هي عملية تتصف بالديناميكية ويختلف في تطبيقها من مؤسسة إلى أخرى نتيجة للاختلاف في مدى الرغبة والحماس الضروريين من الإدارة العليا والعاملين وطبيعة وحجم تلك الوحدة.[1]

ويمكن أن تتجلى مظاهر خفض التكلفة بإحدى البدائل الآتية: [2]

- زيادة كمية المخرجات بينما تبقى كمية المدخلات ثابتة.

- زيادة كمية المخرجات بنسبة أعلى من نسبة الزيادة في المدخلات.

- انخفاض كمية المدخلات مع بقاء كمية المخرجات ثابتة.

- انخفاض كمية المدخلات بنسبة أعلى من انخفاض كمية المخرجات.

- زيادة كمية المخرجات وانخفاض كمية المدخلات.

وتلجأ المؤسسة لغرض تخفيض تكاليفها لاحد البديلين الرئيسيين وهما: [3]

1-تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج عن طريق تعظيم الأرباح الناتجة بزيادة الانتاج أو زيادة العائد .

2-تخفض تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج عن طريق تخفيض التكاليف الكلية لحجم معين من الانتاج .

وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين نوعين من التخفيض للتكاليف هما:

[1] نادية شاكر حسين، **تكامل إعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير**(نموذج مقترح) دراسة تطبيقية في شعبة التكنولوجيا في الشركات العاملة للصناعات الكهربائية في الوزيرية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 18، العدد 69، ص 392.

[2] نفس المرجع السابق، ص292.

[3] البكري رياض حمزة، **التخفيض الوهمي والتخفيض الحقيقي للتكاليف**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد 15، 1998، ص 237 -241 .

أ : **التخفيض غير الحقيقي للتكاليف:** يقصد بالتخفيض غير الحقيقي للتكاليف تلك الفعاليات التي تنصب على تعظيم الأرباح بهدف خفض تكلفة الوحدة الواحدة، أو هو تلك الفعاليات التي تنصب على خفض تكلفة الوحدة الواحدة دون المساس بإجمال التكلفة.

ب : **التخفيض الحقيقي للتكاليف:** يقصد بالتخفيض الحقيقي للتكاليف تلك الفعاليات التي تنصب على اختراق المعايير وتحديها بهدف تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والتكلفة الكلية بكل السبل المتاحة، أو هو مجموعة الفعاليات التي تنصب على تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة بواسطة تخفيض النفقات الكلية لحجم معين من الانتاج وهذا معناه أن هذا النوع من التخفيض نصب على تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج عن طريق تخفيض التكلفة الكلية.

و يعد مفهوم تخفيض التكاليف بمثابة أسلوب التحدي المستمر لواقع التكلفة بمقارنتها مع المعايير الموضوعية لجميع

الأنشطة وكيفية إخضاعها وتقليصها بشرط أن لا تؤثر في كمية ونوعية المنتج أي بمعنى آخر اختيار موضوعي للمعايير بصورة مستمرة في ضوء التغيرات التي تطرأ نتيجة عامل الوقت التي تطلبها عملية تخطيط التكاليف باعتماد خطة استراتيجية محددة .

ومن ناحية أخرى عرف (منير محمود سالم) تخفيض التكلفة بأنه: الانتقال من المستوى الحالي للتكاليف إلى مستوى

أقل منه، ويتطلب ذلك تغيير في الطرق والوسائل التي تحسب على أساسها التكاليف بحيث يمكن المشروع من إنتاج

نفس المنتج بتكاليف أقل.[1]

الفرع الثاني: تعريف تخفيض التكاليف

تعرف على أنها خطة إيجابية موضوعة لتحسين الكفاءة عن طريق استبعاد الضياع والإسراف في الإنتاج وزيادة الكفاءة في جميع المجالات باستعمال وسائل متطورة لتقليل هذا الإسراف.

[1] الغبان ثائر صبري، **خفض الكلفة باستعمال أسلوب تحليل قيمة المنتوج**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد 11، 1997، ص 200 .

ويعد موضوع تخفيض التكاليف من الموضوعات الحيوية، إذ اكتسبت مفاهيم تخفيض التكاليف الأهمية كونها إحدى

الموضوعات التي تثير انتباه الإدارة العليا وتعد إحدى الجوانب الاستراتيجية في اتخاذ القرارات، ونظرا لأن مفاهيم تخفيض التكاليف تعد أفكارا أساسية تطبق من أجل تخفيض مستمر في تكاليف الوحدة الواحدة من المنتجات المصنعة

أو الخدمات بدون التأثير على الاستعمالات النوعية لها مما جعل من تلك المفاهيم أهدافا استراتيجية و يؤكد أهميتها من خلال تقليل التكلفة لغرض زيادة قدرة المؤسسة على المنافسة وترصين مكانتها في السوق.[1]

الفرع الثالث: تخفيض التكاليف والرقابة عنها

إن فرض الرقابة الفعالة على التكلفة سيكون لها دورا كبيرا في تخفيض التكاليف عن طريق المقارنة المستمرة عن طريق المقارنة المستمرة بين الأداء الفعلي والمعياري وتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها واتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من حدوث هذه الانحرافات، وتتم الرقابة عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية لأنشطة المؤسسة بالمخططة وذلك لكشف الانحرافات ومعرفة أسبابها وعمل التقارير بها وبذلك فالرقابة على التكاليف هي محاولة لجعل الواقع مطابق للمعايير الموضوعة، أما تخفيض التكاليف فيتحدى المعايير[2] .

حيث أن المعايير لا تعد الحد الاقصى لخفض التكلفة و إنما تتم مراجعتها باستمرار للبحث عن أفضل سبل في خفض التكلفة، مما سبق يتضح أن الرقابة على التكاليف تعمل في ظل الظروف الحالية الموجودة في المشروع أما تخفيض التكاليف يتطلب تغيير الظروف المحيطة بالمشروع، أي الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه. وعليه هذا فإن الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استعمال الموارد المتاحة في المؤسسة، فضلا عن أن تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة .

وبالرغم من أن رقابة التكاليف وتخفيض التكاليف تعدان أداتين إداريتين كفؤتين ، ولكن مفاهيمهما وإجراءاتهما مختلفة

[1] نادية شاكر حسين، **تكامل إعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير**، مرجع سابق الذكر، ص 393.

[2] التكريتي اسماعيل يحي، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الثانية ، 2008 ، ص 255 .

بشكل واسع، وتتمثل النقاط الرئيسية للاختلافات في بينهما بما يأتي:[1]

1-تهدف رقابة التكلفة إلى الالتزام بالمعايير المحددة مقدما قدر الإمكان بينما يعمل تخفيض التكاليف على اختيار التكلفة والمعايير والسعي نحو تقليلها أي يؤدي إلى تحقيق وفر حقيقي في التكاليف.

2-تعد المعايير بأنها الحالة المطلوبة للكفاءة وتتوجه من خلال الظروف السائدة ومن خلال ما هي أقل تكلفة ممكنة بينما يعد التغيير في التكاليف متوقع الحدوث طالما أن فعاليات المشروع في تغيير مستمر ويكون خفض التكلفة فعالا في مختلف الظروف والأزمات وحتى عندما لا يكون بالإمكان إعداد بعض المعايير.

3-إن رقابة التكاليف تعني التقيد بالمعايير بينما تخفيض التكاليف هو تحدي للمعايير نفسها.

4-إن تخفيض التكاليف يفترض أن هناك فرصا للتحسينات في المعايير المحددة مقدما.

5-إن مراقبة التكاليف محددة بمدى اعتماد وتطبيق نظام التكلفة المعيارية في المشروع في حين تخفيض التكاليف يكون غير محدد بذلك.

و رغم هذه الاختلافات بين تخفيض التكاليف والرقابة على التكاليف إلا أن هدفيهما يصب في مصب واحد وهو استغلال عناصر التكاليف استغلال أمثل ومنع وقوع الهدر والتبذير، وتحسين الأداء ورفع الكفاءة الانتاجية ويمكن القول أنه لا يمكن تخفيض التكاليف بدون وجود عملية رقابية.[2]

[1] الغبان ثائر صبري، **خفض الكلفة باستعمال أسلوب تحليل قيمة المنتوج**، مرجع سابق الذكر، ص201 .

[2] نادية شاكر حسين، **تكامل إعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير**، مرجع سابق الذكر، 394.

المبحث الثاني: تصنيف مجالات تخفيض التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بتحديد و تعريف و قياس و تحليل و التقرير عن مختلف عناصر التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعملية الصناعية وتحدد مجالات تخفيض التكاليف كما يلي:

المطلب الأول: مجالات تخفيض التكاليف

وتقسم مجالات تخفيض التكاليف إلى:[1]

مجالات جزئية: تنحصر غالبا في أحد عناصر التكاليف أو أحد الأنشطة الفرعية وبذلك تنسجم مع المجالات التقليدية التي كانت تركز على عنصر العمل.

مجالات شمولية: تركز على مجموع الأنشطة أو مجموعة عناصر التكاليف وهذا ما جاءت به المداخل الحديثة التي تركز

على مجموع الأنشطة والعناصر معا، أي أن المجالات الجزئية تلتقي مع المجالات التقليدية، في حين تلتقي المجالات الحديثة مع المجالات الشمولية، وأن اعتماد المجالات الجزئية أو التقليدية في تخفيض التكاليف قد ولد العديد من المشاكل والتي تأتي في مقدمتها تردي الأداء فالأخيرة لم تعد ملبية للمستجدات والتغيرات السريعة في بيئة الأعمال المتغيرة في الوقت الحاضر.

علاقة تخفيض التكاليف بمقاومة التغيير:

تنبثق وظيفة خفض التكلفة من رضا إدارة المؤسسة ومشاركة الأفراد العاملين فيها ورغبتهم المستمرة في تحقيق ذلك، إذ تعد العوامل السلوكية للأفراد أكثر أهمية عند تنفيذ خطة تخفيض التكاليف وذلك لاعتماد نجاح تلك الخطة على تقبلها من قبل إدارة وأفراد التنظيم المتأثرين بها، وبما أن وظيفة خفض التكلفة تعد بمثابة وسيلة لإلقاء الضوء على تصرفات الأفراد ولا سيما أفراد الإدارة، فإن رد الفعل الطبيعي الناتج عن القيود والمعايير التي تواجه خفض التكلفة سيتجسد في مقاومة التغيير والدفاع عن النفس .

[1] هاشم علي، **المدخل الاستراتيجي لخفض الكلفة، مجلة العلوم الاقتصادية** ،كلية الادارة و الاقتصاد ، 2011 ، ص 5 .

وتبرز هنا أهمية نشر الوعي الكافي بالمداخل الحديثة لخفض التكلفة، وإقناع المستويات الإدارية ولا سيما العليا منها بأهمية تلك المداخل والحاجة الماسة لتنفيذها، وذلك من خلال بيان مدى تأثيرها في تحسين أداء المؤسسة التي تتبناها

فضلا عن كونها لا تمثل وسيلة لقهر الأفراد وإجبارهم على بذل الجهد اللازم لتنفيذها، بل قد يكون ذلك سببا لزيادة عوائدهم من الأرباح وبهذا يمكن أن تتحقق الأهداف والمصالح الخاصة للأفراد والعاملين فضلا عن أهداف المؤسسة الاستراتيجية في تعظيم الأرباح، كما يقع على عاتق الإدارة مسؤولية بذر وزرع روح الرغبة والحماس لدى العاملين لتحقيق هدف خفض التكلفة من خلال تقليص واستبعاد التكاليف غير الضرورية وتحقيق الأهداف الاستراتيجية في تعظيم الأرباح وبلوغ مواقع تنافسية متميزة في بيئة الأعمال. [1]

المطلب الثاني: استعمال المداخل الحديثة في تخفيض التكاليف

أخذ الاهتمام بتخفيض التكلفة حيزا أكبر نظرا لأهميته في تحسين الوضع التنافسي في السوق من خلال

استعمال مداخل التكلفة الحديثة وربطها بالأهداف العامة للمؤسسة ولقد جاءت مداخل التكلفة الحديثة مثل الABC والتحسين المستمر والتكلفة المستهدفة لتحقيق هدف خفض التكلفة وبالنتيجة تعزيز وتطوير القدرات التشغيلية للمؤسسة كسبا لمواقع تنافسية متقدمة في مجال التصنيع من خلال الاستخدام الأمثل لعناصر الانتاج ورفع معدلات الأداء عن طريق استبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة، و يمكن لكل مدخل من هذه المداخل تحقيق مهمات فلسفة خفض التكلفة بصورة متميزة ويعد نجاح المؤسسة عن طريق استعمالها هو المقياس الاساسي لنجاح تلك المداخل.

أولا– مدخل هندسة القيمة: عادة ما يتم تخفيض التكاليف بصورة عامة من تجزئة المنتج أو المشروع وإلغاء بعض أجزائه في حين تساهم هندسة القيمة في تخفض التكاليف من خلال تحليل وظائف المنتج أو المشروع ثم إيجاد بدائل تؤدي الوظائف المطلوبة من المنتج أدائها ولكن البدائل تكون ذات تكلفة أقل أي، أن الحفاظ على نوعية المنتج والعمل على تحسينها ستتم ولكن بتكلفة أقل، وبذلك ستعمل هندسة القيمة على إضافة قيمة للمنتج وستزيد من

[1] نادية شاكر حسين، **تكامل إعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير**، مرجع سابق الذكر، ص394.

رضا الزبون عن المنتج وهو ما يعد من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسات لتحقيقها، وتحقق هندسة القيمة وفرات من خلال تنفيذ ما يلي:

– استبعاد الأجزاء بدون تخفيض الخواص الوظيفية المتضمنة فيها.

– دمج اثنين أو أكثر من الأجزاء الوظيفية من خلال إعادة التصميم وتوسيع مفهوم النمطية.

وإن دمج العديد من الوفرات أعلاه يعمل على تخفيض تكلفة الأجور من خلال تبسيط إنجاز العملية

واستبعاد العمليات الغير ضرورية التي لا تضيف قيمة للمنتج.[1]

ثانيا– مدخل التكاليف على أساس الأنشطة(ABC): يمثل مدخل محاسبي متخصص يهدف إلى تلبية طلبات الإدارة بتوفير المعلومات الضرورية التفصيلية الأكثر دقة مقارنة بأنظمة التكلفة الكلفوية التقليدية وذلك لأنه يوزع التكاليف على أسس منطقية وعادلة وذلك باستعمال موجهات التكلفة عند إجراء عملية توزيع التكاليف المشتركة لأكثر من هدف واحد للتكلفة وذلك لخلق الأجواء التي تتلاءم مع التطورات المتسارعة ومواكبتها على صعيد المنافسة العالمية تمهيدا لإرضاء الزبون لما يحققه من تخفيض في التكاليف، وقد يرغم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مستخدميه على دراسة التكاليف الثابتة بتمعن أكثر لذلك فهو يساهم في التعرف على مجالات عدم الكفاءة في الأنشطة وكذلك تمييز التكاليف التي تعد ثابتة لكنها في الحقيقة متغيرة أو شبه متغيرة إذ يقوم نظام التكاليف على مرحلتين لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص التكاليف المباشرة ككل على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من النشاط المعين، بمعنى أنه إذا لم يستخدم المنتج أو أمر الإنتاج نشاطا معينا فلا يجب أن يحمل بأي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط، فمن خلال التأكيد على استعمال موجهات التكلفة كوسيلة لربط التكاليف بمسبباتها كأنشطة أو أقسام أو منتجات... الخ سيؤدي إلى تمييز التكاليف بحسب سلوكها تجاه التغير في حجم النشاط.

[1] نادية شاكر حسين، تكامل إعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير، مرجع سابق الذكر السابق، ص395

ويتصف المدخل بسهولة وإمكانية تطبيقه في أي وحدة سواء كانت صناعية أو تجارية أو خدمية كذلك يمكن تطبيقه مع أي من الأنظمة الإنتاجية سواء كان نظام أوامر إنتاجية أو نظام مراحل .

و يحتاج إنتاج المنتوجات في أي مؤسسة أن تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد عن طريق تخصيص التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتوج على الأنشطة المتسببة فيها، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتوج أو المنتوجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط.

يعمل هذا المدخل على مساعدة الإدارة في تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة من خلال تحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة ومحاولة تطورها وتحسينها، وإلى أنشطة لا تضيف قيمة ومحاولة الاستغناء عنها واستبعادها بتقليصها أو حذفها أو دمج الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلى تخفيض تكاليفها إلى أدنى حد ممكن.[1]

ثالثا– مدخل التحسين المستمر(كايزن): حالما يتم إقرار المنتج والبدء في تنفيذه، فإن الاهتمام يتحول إلى مفهوم (Kaizen) ومصطلح (Kaizen) هو المفهوم الياباني لعملية التحسين المستمر Continuous improvements إذ يعرف مدخل (Kaizen) بأنه بمثابة أدوات حاسمة في تأكيد أنشطة التحسين المستمر، وهي تدعم عملية تخفيض تكاليف مسار التصنيع وإذا ما وظفت مع التكلفة المستهدفة فإنها تساعد على تحقيق تخفيض التكاليف في دورة تصميم وتطوير وإنتاج المنتجات الكاملة، هذا وإن التركيز لجهود تخفيض التكلفة الموجهة بواسطة (kaizen) هو بمثابة تحسينات إضافية لعملية الإنتاج الحالية أو لعملية تصميم المنتج وهذه التحسينات

تأخذ شكلا من أشكال تطوير عمليات التهيئة المحسنة وتحسين أداء الآلة لخفض الضياع وزيادة تدريب الموظفين وتحفيزهم لتشجعيهم على تحديد وتطبيق التغيرات اليومية الإضافية والتي يمكن أن تحسن أداء التكلفة والنوعية.

وباختصار فإن التركيز حسب مدخل (Kaizen) يكون على العملية وليس المنتج نفسه وبينما توجه التكلفة المستهدفة بواسطة الزبون فإن Kaizen توجه بواسطة أهداف الربحية التي تضعها الإدارة العليا داخليا.[1]

[1] الجبوري نصيف جاسم، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008 ،ص293.

رابعا– مدخل التكلفة المستهدفة (TC) Target Costing: تعد أداة التكلفة المستهدفة من أدوات إدارة التكلفة المتميزة في بيئة التنافس العالمي وذلك لأنها تستهدف ثلاثة عناصر تنافسية رئيسية هي السعر، والنوعية، والتكلفة فضلا عن الإبداع إذ تشكل جميعها محور هذه الفلسفة، و يبدأ مدخل التكلفة المستهدفة بالتحليل الاستراتيجي لبيئة المنافسة واحتياجات الزبون بدءا من النوعية والمتطلبات الوظائفية للمنتج والتي يتم تحديدها في الغالب من قبل الزبون، وبطرح هامش الربح المستهدف من السعر المحدد.

يتم تحديد التكلفة المستهدفة كما هو مبين بالمعادلة الآتية:

Target Cost = Target Price -Target Profit

وهناك ثلاثة عوامل تؤثر في هيكل مدخل التكاليف المستهدفة وهي : [2]

نوع المنتج، الزبون، درجة التأثير على المجهزين، إذ أن إشراك المجهزين يمثل أكثر العوامل أهمية، فإذا ما تم إشراك المجهزين في مرحلة مبكرة من العملية الإنتاجية فإنهم يستطيعون تزويد إدارة المؤسسة بمدخلات ذات قيمة سواء كانت معلوماتية أو مادية تتمثل بالمواد الأولية، وعلى هذا فإن الإشراك المبكر للمجهزين قد يؤدي إلى إعادة هندسة العمليات وتخفيض الوقت و المصروف في السوق، إذ يؤدي إشراك المجهزين في سلسلة القيمة إلى استلام كل الأطراف المشتركة في العملية الإنتاجية المعلومات في لحظة الحاجة إليها، ومن ثم منع حدوث سوء الفهم وعدم الانسجام بين تلك الأطراف، وقيام كل منها بالعمل على تحقيق هدفا مشتركا عن طريق التفكير الدقيق والتخطيط للعملية الإنتاجية منذ بدايتها، وعلى الرغم من أن العديد من المؤسسات ليست على اتصال مباشر مع المستهلكين النهائيين لكون خدمة الزبائن أحد عناصر سلسلة القيمة، وهذا ناشئ من كون ذلك الاتصال مستهلكا كبيرا للوقت ومكلفا

[1] الفضل، مؤيد محمد ونور، عبد الناصر إبراهيم والراوي، عبد الخالق مطلك، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007، ص39.

[2] الموسوي، عباس نوار كحيط، تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وانعكاسهما في استراتيجيات التنافس للمنظمات، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، الجامعة المستنصرية، 2007،ص49-50.

للمؤسسة، إلا أنه يمكن الاتصال بالمجهزين لكي يقدموا الخدمات، فضلا عن خدمات الزبائن، ومن ثم فمن المفيد لكل الأطراف أن يشرك كل واحد منهم الأخر في أعماله.

خامسا– مدخل إدارة الجودة الشاملة(TQM) :في ظل بيئة التصنيع الحديثة أصبح تحقيق الجودة ليس مكلفا وإنما المكلف هو عدم تحقيقها، لذلك أصبحت الجودة ضرورية و يجب توافرها في أي مؤسسة ترغب بتحقيق أهداف النمو والتوازن والاستقرار في السوق، بحيث أصبح مدخل TQM إحدى الأولويات الاستراتيجية لتحقيق المزايا التنافسية للمؤسسة لذلك أصبح هذا المدخل مصب اهتمام الباحثين والمفكرين في الوقت الحاضر لأنها لم تعد تقتصر على جودة المنتجات أو الخدمات التي تقدم إلى الزبائن فحسب بل امتدت الجودة لتشمل الهياكل التنظيمية والعمليات والنظم والاجراءات والموارد البشرية وبذلك فإن مفهوم تقنية TQM لا يقتصر على ضبط الجودة بل يتعداها إلى القيام بعقد لقاءات دورية لكافة المسؤولين كل فترة زمنية قصيرة متفق عليها لتبادل الآراء والاقتراحات حول الحلول المناسبة لمشاكل الجودة والبحث عن فرص إجراء التحسينات المستمرة في مستوى الجودة فضلا عن إشراك الجهات التنفيذية العاملين في تلك العملية.[1]

وبهذا يمكن استنتاج الفكرة الأساسية التي يقوم عليها مدخل TQM وهي إن المؤسسات تعتمد في حركتها على رغبات الزبائن واحتياجاتهم فضلا عن تركيز المؤسسة بشكل كبير على الجودة من خلال توسيع صلاحيات العاملين وتظافر جهود جميع القائمين بأمر المنظمة سواء كانوا عاملين أو في الإدارة العليا إنتاجيين أو إداريين، ومما سبق يمكن القول إن تحقيق جودة شاملة على جميع المستويات بها يحقق رضا الزبائن ومن ثم الحصول على ميزة تنافسية بها يحقق مبيعات أكثر ومن ثم تخفيضا للتكاليف وصولا غلى عائد أكبر.

المطلب الثالث: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

يؤكد(Horngren & Et al) على أهمية التكاليف باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تكاليفية تنافسية، وأساسا قويا لبقاء واستمرار الشركات في ظل بيئة تتصف بالتغير والتطور السريع وظروف المنافسة الشديدة، كما

[1]باسيلي مكرم، **المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء**، الطبعة الثالثة، 2001 ، ص78.

وأصبحت رغبات المستهلك في السلع المطلوبة كثيرة ومتعددة، من بينها الجودة وتعدد الخصائص والسعر المنخفض، وأن تحقيق السعر المنخفض يتطلب تخفيض التكاليف من منظور المستهلك. ويعد تخفيض التكاليف من أهم الأهداف التي يسعى مدخل 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 الأربع التالية:[1]

1- مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه: إذ يتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج المصمم وفقا لاحتياجات وتفضيلات العميل، إذ تتركز جهود المحاسب الإداري في مراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج الجديد لمقارنتها مع

دراسات السوق وبيانات التكلفة المستهدفة، وتحديد مدى الجدوى من إنتاج المنتج الجديد[2]، كما يتم في هذه المرحلة العمل على أن تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج، مع المحافظة على مواصفات وجودة المنتج.[3]

2 – مرحلة تحليل التكاليف: إذ يتم تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج، ومحاولة إيجاد وسائل لتخفيضها في المنتج دون التأثير على جودة أداء المنتج لوظائفه وتتمثل بتحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج ومن ثم العمل على تخفيض تكلفته إلى أقصى حد ممكن، والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة، وان عملية تحليل التكاليف تتضمن الأنشطة التالية: [4]

أ- إعداد قائمة بأجزاء و وظائف المنتج.

ب-إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف.

---

[1] البصول ريما، **مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجيستير ،كلية إدارة المال والاعمال، جامعة آل البيت، الأردن ، 2006، ص29 .

[2] محرم زنات، **استخدام مدحل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظل البيئة الديناميكية المعاصرة**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، لعدد 1، 1995، ص 654 .

[3] عيسى حسين ، **إطار مقترح لتطبيق التكاليف المستهدفة (دراسة تحليلية مقارنة)**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس، العدد2 ، 2001 ، ص 527 .

[4] عيسى حسين، **إطار مقترح لتطبيق التكلفة المستهدفة**، مرجع سابق الذكر، ص 529.

ج-تحليل الأهمية النسبية لمتطلبات العميل.

د- إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج.

هـ-إعداد الترتيب النسبي (الأهمية النسبية) للوظائف.

3- **مرحلة تطبيق هندسة القيمة(تحليل القيمة)**: يتم في هذه الخطوة تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة، وذلك بهدف انجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة و دون المساس بجودة المنتج وأدائه، من خلال استخدام مدخل هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج عبر استخدام أساليب كمية خلال مرحلة التصميم والتصنيع للمنتجات، والذي يتم عبر تحليل أنشطة وتكاليف المؤسسة إلى أنشطة وتكاليف تضيف قيمة وأنشطة وتكاليف لا تضيف قيمة، ومن ثم العمل على المحافظة على الأنشطة المضيفة للقيمة ومعالجة الأنشطة غير المضيفة للقيمة، إما بالاستغناء عنها أو تحويلها إلى أنشطة مضيفة للقيمة، والذي يمكنا في النهاية من الوصول إلى التكلفة المقدرة النهائية ضمن مدخل التكلفة المستهدفة وعليه يرى كل (Ibuski & Kaminski) أن مدخل هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة مكملان لبعضهما، فبينما يسمح مدخل هندسة القيمة بتحديد مكان خفض التكلفة، يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تحقيق الية خفض التكلفة لضمان تحقيق الربحية على المدى الطويل للمؤسسة.[1]

4- **مرحلة الإنتاج (القرار النهائي)**: بناء على التكلفة المقدرة المستهدفة، يتاح للإدارة اتخاذ القرار النهائي بالمضي قدما نحو الإنتاج، والذي يحتاج الى الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل المؤسسة ، وذلك لتحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة.[2]

[1] مجدي وائل الكبيجي، **مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية**، دراسات العلوم الادارية ، المجلد 41 ، العدد 2 الجامعة الاردنية ، 2014،ص 174 .

[2] مجدي وائل الكبيجي، **مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية**، مرجع سابق الذكر، ص 174 .

المبحث الثالث :مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

تعتبر التكلفة المستهدفة من الطرق الحديثة التي ظهرت في الآونة متميزة عن غيرها من الطرق التقليدية السابقة، وذلك لأنها تعتمد على تخفيض إنتاج المنتوج في مرحلة تخطيطه وتصميمه مع المحافظة على جودته، بعد تحديد سعر البيع بناء على دراسة السوق و رغبة العميل وهامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه على عكس الأساليب التقليدية التي تعمل على تحديد سعر البيع بعد تحديد تكلفة المنتوج وبالتالي فإن التكاليف المستهدفة تلعب دور كبير في تحسين سياسة تسعير المنتجات في المؤسسة.

المطلب الأول: تاريخ وأسباب ظهور التكاليف المستهدفة

وقد تم تقسيم هذا المطلب إلى قسمين، يتناول الأول منهما تاريخ ظهور التكاليف المستهدفة، ويتناول الثاني أسباب ظهورها.

الفرع الأول: تاريخ ظهور التكلفة المستهدفة:

نشأت فكرة التكاليف المستهدفة في اليابان في بداية الستينات وبقيت سرية لسنوات عديدة حتى بداية الثمانيات وبعد ذلك انتشر مفهوم التكاليف المستهدفة كعامل رئيسي في المنافسة بين الشركات اليابانية وبعد ذلك انتقل المفهوم إلى الشركات الغربية حيث إن العديد من هذه الشركات حاولت تبني مدخل التكلفة المستهدفة لخفض التكاليف وزيادة المنافسة، حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية نشأت في شركة جنيرال إلكتريك يطلق عليها هندسة القيمة حيث تم تحويل هذه الفكرة إلى نظام لخفض التكاليف وتخطيط الربحية، وقد استخدم اليابانيون مدخل التكاليف المستهدفة ما يقارب من ثلاثين عاما باعتباره سلاح استراتيجي لإدارة التكلفة وعلى الرغم من ذلك فإن المدراء خارج اليابان وبالذات في الولايات المتحد الأمريكية لم يكن لديهم المعرفة الكافية حتى يتبنوا ويستكشفوا أهمية التكلفة المستهدفة وكذلك الاستهانة بقوة التكاليف كأداة تنافسية حيث أو أي موضوع متعلق

بالتكلفة يعتبرون ذلك من مهام المحاسبين وبالتالي لم يستوعب هؤلاء المدراء بأن التكلفة المستهدفة هي منهاج للربح وإدارة التكلفة .[1]

على الرغم من ظهور التكلفة المستهدفة في اليابان في الستينات إلا إنها لم توثق إلا حديثا في الكتابات اليابانية وكذلك الكتابات الغربية ويرجع للأسباب التالية:

– سعي الشركات اليابانية لتطوير وتحسين نظم التكلفة المستهدفة وبصفة خاصة ما بين سنة 1980 و 1990 بهدف تطوير منتجاتها الجديدة وغالبا ما اتسمت بالسرية الشديدة.

–خضوع التكلفة المستهدفة للاختبار العلمي في العديد من الشركات اليابانية التي نجحت في تطبيقه بهدف البحث عن فرص خفض التكلفة ليس فقط في مرحلة تخطيط المنتج بل أيضا عند البدء في الإنتاج وخلال دورة حياة المنتج.

– سعي العديد من الشركات الغربية والأمريكية لمحاولة دراسة تحميل التجربة اليابانية بهدف تكييفها مع البيئة الغربية لاعتقادهم بأنها أحد الأساليب التي مكنت الشركات اليابانية من تحقيق مزايا تنافسية على الشركات العالمية .[2]

الفرع الثاني: أسباب ظهور التكاليف المستهدفة

لقد تم ابتكار نظام التكاليف المستهدفة واستخدامه من قبل المشروعات المتطورة للعديد من الأسباب التي أهمها ما يلي:[3]

---

[1] علاء جاسم سلمان ، **حنان صحبت عبدالله، جليلة عيدان حميحل، استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية**، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد السابع، العدد 21 ، الفصل الرابع، 2012، ص213.

[2] مُحَمَّد حسن الحداد، " **مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة**"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2001، ص13.

[3] زينات مُحَمَّد محرم ،**استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة**، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، ع1(1995)ص639.

– ازدياد المنافسة بين المشروعات دفع أصحابها ومدراءها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا.

– أصبحت المشروعات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجية، إنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة.

– صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة ظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار، دفعت المشروعات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار.

– في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهر نظام التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

– هناك العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المشروعات، لذلك تم ابتكار هذا النظام ليتفادى النقص السابق.

– عجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق.

– جعل الإدارة تبتكر أسلوب التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج .

المطلب الثاني: مفهوم التكلفة المستهدفة وخصائصها

الفرع الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة

هناك العديد من الدراسات التي تناولت مفهوم أسلوب التكاليف المستهدفة، نذكر بعضا منها فيما يلي:

عرفه sakurai على أنه: أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخصص التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة

المنتوج بمساعدة القائمين لهندسة الإنتاج التصميم وبحوث التسويق والمحاسبة [1].

وعرفه Ansari et Bell على أنه "نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر مع محاولة إشباع رغبات العميل، وكذلك التركيز على تصميم المنتوج والوظائف المترابطة للمنتوج [2].

كما عرفه kato بأنه "نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دوره حياة المنتوجات الجديدة، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتوج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف في أثناء مراحل تخطيط المنتوج والبحث والتطوير في المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة، مع ملاحظة أنه ليس أسلوبا لخفض التكلفة فقط، بل إنه جزء من الأنظمة الاستراتيجية لإدارة ربحية المنظمة [3].

ويرى المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي (CAM-I) أن التكاليف المستهدفة هي" نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة إنه يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتوج و وجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام حيث يتيح تطبيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتوج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتوج وذلك من خلال التعامل النشيط مع سلسلة القيمة الكلي والمحاسبة"[4].

كما عرفه Horvarth على أنه "التكلفة الإدارية المخططة والمستخدمة في المراحل الأولية من تصميم المنتج، بحيث تؤثر على عملية إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق[5].

---

[1] M. Sakurai, **Target Costing and How to Use It**, Journal of Cost Management, Vol.3, No.2, Sum(1989)p:39

[2] غسان فلاح المطارنة ، **متطلبات ومعوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات المساهمة العامة الاردنية (دراسة ميدانية)** ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، سوريا ، المجلد 24،العدد الثاني 2008 ،ص 284 .

[3] مُحَمَّد حسن مُحَمَّد عبد العظيم ،**دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الادارة الاستراتيجية في المنظمات** ، مرجع سابق، ص 19.

[4] ذاودي مهيدي، **مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد09 ، جامعة سطيف، 2009،ص210.

[5] P.Horvarth ,Target Costing , State of the Art Report , Arlington , Texas, Computer Aided Manufacturing International (CAM-I)1993;p33

و عرفه Yoshikawa على أنه "مجموعة الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديدها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة، وهي عادة ما تكون مقسمة إلى مراحل، وذلك تسهيلا لتحقيق الأهداف المالية المخططة من قبل الادارة [1].

الفرع الثاني: خصائص التكلفة المستهدفة

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص أهمها:[2]

– هو أسلوب مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانيات لتحقيقها .

– أنه أسلوب يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازية، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد ذلك كثيرا على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك.

– يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.

–يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج.

–ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة للمنتج، أما التكاليف المعيارية فهي تقوم فقط بعملية المقارنة بين ما هو مخطط وبين ما تم تحقيقه فعلا لفترة محاسبية واحدة.

---

[1] T.Yoshikawa, J . Innes , F . Mitchell , and T.masayasu , Target Costing , chapter Four, contemporary Cost Management , first edition , chapman and Hell, 1993 p 33

[2] ميساء محمود مُحَمَّد راجخان، **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات** (دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة) ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002،ص39،38.

-يستخدم في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية على حد سواء مع وجود بعض الاختلاف في الطريقة المتبعة لتحديد تكلفة المنتج في كلا المشروعين عن بعضهما البعض، بحيث يتم تحديد تكلفة المنتج في المشروعات الصناعية على أساس أن المنتج لا يزال تحت الدراسة أو مواد خام أو أجزاء تجميعية، أما في المشروعات الخدمية فيعتبر المنتج جاهز صناعيا وفقط يتم الاستعداد لشرائه وترويجه وبيعه.

-هو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها.

-يعمل على التخطيط في الأجل الطويل خلافا للتكاليف المعيارية (Standard Cost) التي تخطط لفترة

محاسبية واحد حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفا يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال يستخدم كأداة جيدة للرقابة، ويتميز بكونه رقابة مانعة أو وقائية.

-الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج، وهو بذلك يختلف عن التكاليف المعيارية التي تقوم بالرقابة في مرحلتي الإنتاج والبيع.

- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة بمثابة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة ويساعد على صنع القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في صنع أحد المنتجات أو التوقف عنه.

- التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم حيث إنها تختلف عن الطرق التقليدية.

- يساهم في تغيير وتحويل نظرة الإدارة إلى برنامج شامل لخفض رقم التكلفة على مدار دورة حياة المنتوج.[1]

[1] خالد مُحَّد أحمد عبد الله، **التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء** (دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري)، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان، المجلد 16،(1)2015،ص223.

المطلب الثالث: أهداف ومبادئ التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: أهداف التكلفة المستهدفة

يهدف أسلوب التكلفة المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف والتطوير في المنتجات، كما يهدف إلى تحقيق الأهداف التالية :

– خفض تكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج والتقيد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المتناسب مع السعر السائد في السوق.

– تحفيز موظفي المؤسسة المستهدفة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف وذلك بتعميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في المؤسسة .

– التخطيط الاستراتيجي للمشروع وبما يكفل تحقيق الخفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج لتطويره.

– تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين.

– تخفيض تكاليف المنتجات الحالية المستقبلية .

– يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من الواقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج.

– تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية وكذلك تغير أذواق المستهلك.

– تحقيق رغبة العملاء وذلك بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين لإشباع احتياجاتهم.

– تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الاستمرار في الأسواق.

الفرع الثاني: مبادئ التكاليف المستهدفة

يرتكز نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي:[1]

- يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.

- يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقا للمعادلة التالية: السعر المستهدف – الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة

- يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارات ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواء من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين

- يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفا أساسيا في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.

- ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.

- يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.

- يعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من الداخل وخارج المشروع.

[1] ميساء محمود مُحَّد راجخان، **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات**، مرجع سابق الذكر، ص41.

خلاصة:

من خلال ما تم التوصل إليه في هذا الفصل يمكن القول أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعد من الأدوات الاستراتيجية لإدارة التكلفة، حيث يهدف إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مع التأكيد على تحقيق الجودة ومتطلبات العملاء، فهو الأسلوب الذي يمكن من تحديد التكلفة ثم تصميم المنتوج في حدود تلك التكلفة، وهو ما يسمح بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتوج كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في عملية الإنتاج ،و أنه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيتها، وذلك بتهيئة الظروف وتسخير الإمكانات مما يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة

الفصل الثاني: إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

مقدمة:

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم الأساليب المهمة التي تستخدمها الوحدات الصناعية في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج على أساس سعر السوق في حالة المنافسة الشديدة بعد الأخذ بالاعتبار متطلبات الزبون و رغباته وضمان الجودة المناسبة للمنتج، و من ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تضمن للوحدة الاقتصادية الميزة التنافسية التي تبتغيها وبنفس الوقت تحقق هامش ربح مستهدف مقبول لدى الإدارة والمستثمرين.

ويبدأ هذا الأسلوب النظام عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم، عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم. ويجعل من كل ذلك هدفا محددا له يلزم نفسه بالوصول إليه، مما يولد الإحساس بالمسؤولية لدى جميع الأفراد العاملين بالمشروع، وخاصة الذين لهم علاقة مباشرة بعمليات التصميم، بل قد يتجاوز ذلك الإحساس بالمسؤولية حدود المشروع إلى الأطراف الخارجية كالموردين ليجد هؤلاء الموردين أنفسهم مضطرين لخفض تكاليفهم والارتقاء بمستوى منتجاتهم سواء لخامات منها أو تلك المصنعة تصنيعا أوليا.

ولقد دل على ذلك الأبحاث والدراسات العديدة التي ظهرت لتشرح وتوضح هذا الأسلوب والأهداف المرجوة منه والمشروعات الرائدة التي قامت باستخدامه.

وسنتطرق من خلال هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: طريقة تحديد التكاليف المستهدفة وتطبيقها في المؤسسات الصناعية

المبحث الثاني: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

المبحث الثالث: متطلبات ومعوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

المبحث الأول: طريقة تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها في المؤسسات الصناعية

تعتمد التكلفة المستهدفة على إدارة التكلفة خلال مرحلتي تصميم وتطوير المنتج وذلك على الرغم من أنها تستخدم خلال كافة مراحل دورة حياتها ، ويرجع السبب في ذلك إلى أن خصائص ومكونات المنتج و المواد اللازمة لتصنيعه وتكلفة كل مادة وتكاليف التصنيع والتغليف يتم تحديدها والالتزام بها خلال مرحلتي التطوير والتصميم ، كما تأثر هذه العناصر المحددة على هاتين المرحلتين على إمكانية تخفيض التكاليف خلال المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج ، ويعتمد هذا الأسلوب على استراتيجية تخفيض التكاليف ويرتبط بصورة مباشرة مع عمليات التخطيط طويل الأجل لكل من الربحية والإنتاج والمنتجات.

المطلب الأول: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

وتمر عملية تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة بالخطوات التالية:[1]

الخطوة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف

وهو السعر المقدر للمنتج الذي يكون الزبائن على استعداد لدفعه وهذا التقدير يستند على أساس القيمة التي يدركها الزبون للمنتج وأسعار المنافسين أو هو السعر التنافسي التي تسعي المؤسسات للوصول اليه من أجل البقاء في السوق والهدف من السعر المستهدف هو تحديد وتحقيق مستوى الأداء التقني لكل ميزة من مواصفات المنتج التي تساهم في تعظيم الفرق بين القيمة التي يدركها الزبون وبين كلفة المنتج، ولذلك فإن سعر البيع المستهدف يتحدد من خلال الآتي:

1 تحديده على أساس القيمة المدركة من قبل الزبون ويحدد الزبون هذه القيمة على أساس الخصائص الوظيفية التي يمتلكها المنتج وما يقدمه من منافع أو إشباع القدرة الشرائية التي يستطيع أن يتخلى عنها مقابل هذا الإشباع.

[1] علاء جاسم سلمان، حنان صحبت عبدالله، جليلة عيدان حميحل، **استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية**، مرجع سابق الذكر، ص 222.

2- تحديد السعر على أساس أسعار والخصائص الوظيفية للمنافسين التي تحقق قيمة للزبون وهناك العديد من المحددات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد السعر المستهدف من قبل الشركات أهمها ما يلي :

- احتياجات الزبون: وهذا يتعلق بالخواص المادية للمنتجات التي يفضلها الزبون والمتمثلة بشكل المنتج أو مظهره الخارجي أو الحجم أو المون وغيرها.

- مستوى السعر الممكن قبوله: وهذا يتعلق بمدى قبول الزبون للسعر ومدى قدرته دفع ذلك السعر.

- مواصفات المنتج مقارنة مع منتجات المنافسين في السوق.

- تأثير الأسعار في الحصة السوقية المرغوب فيها.

الخطوة الثانية: احتساب التكلفة المستهدفة

يتم احتساب التكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما يتم الاعتماد على نسب الربحية و العائد على الاستثمار في تحديد الربح المستهدف لأنها تفحص قدرة الشركة في توليد الأرباح من المبيعات والأصول و حقوق الملكية ،والأرباح هي المقياس لكفاءة وفاعلية إدارة الشركة في الاستثمار و التشغيل واتخاذ القرارات، وعادة ما يتم تحديد الربح المستهدف كنسبه من سعر البيع المستهدف لكل وحده منتجه أو مباعة ولذلك يتم تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل التالي :

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف .

الخطوة الثالثة: احتساب التخفيض المستهدف

إن التكاليف الحالية تمثل جميع تكاليف العمليات اللازمة لإنتاج و تسليم المنتج غالبا ما تكون هذه التكاليف أكبر من التكلفة المستهدفة وذلك بفعل ضغوط قوى السوق التي تتطلب من الشركة تخفيض تكاليف منتجاتها، ويطبق على الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية تسمية تخفيض التكلفة المستهدفة ، ولذلك فإن الضغوط التنافسية تجعل التكلفة المستهدفة هدفا عاما ينبغي الوصول إليه من خلال استخدام مجموع الأدوات والطرق.

الخطوة الرابعة: الوصول إلى التكلفة المستهدفة

يتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة بالطرق الآتية:

الطريقة الأولى: هندسة القيمة

وهي عملية تحليل تفاضلي بين الأنواع والمستويات المختلفة لوظائف المنتج وخصائصه وبين التكلفة الكمية للمنتج ، أو أنها فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج من أجل ابتكار وسائل لإنجاز غرض معين بالجودة والتكلفة المطلوبة، وتنجز هندسة القيمة من خلال الآتي: [1]

1- وضع تصاميم المنتج بحيث تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج بدون التضحية بالوظيفة .

2- إلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتج التي تؤدي إلى زيادة التكاليف في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع أي مقابل عيني.

إن هندسة القيمة تتطلب إجراءات التحميل الوظيفي وهي عملية تحميل المنتج إلى العديد من وظائفه أو خصائصه ومن ثم يتم مقارنة كل وظيفة مع القيمة المدركة للزبون فإن كانت تكلفة كل وظيفة تزيد عن القيمة المدركة منها فيتم تعديل أو تحسين الوظيفة في ضوء القيمة المدركة من أجل أن تكون القيمة المدركة أكبر من التكلفة وأما إذا كان الزبون غير مستعد للدفع عن وظائف معينة فيتم التخلص من هذه الوظائف وكذلك تأخذ الشركة بعين الاعتبار استخدام المكونات التي تنجز الوظيفة نفسيا في منتجات الشركات الأخرى لكي يتم زيادة استخدام المكونات القياسية والتي غالبا ما تؤدي إلى تخفيض التكلفة .

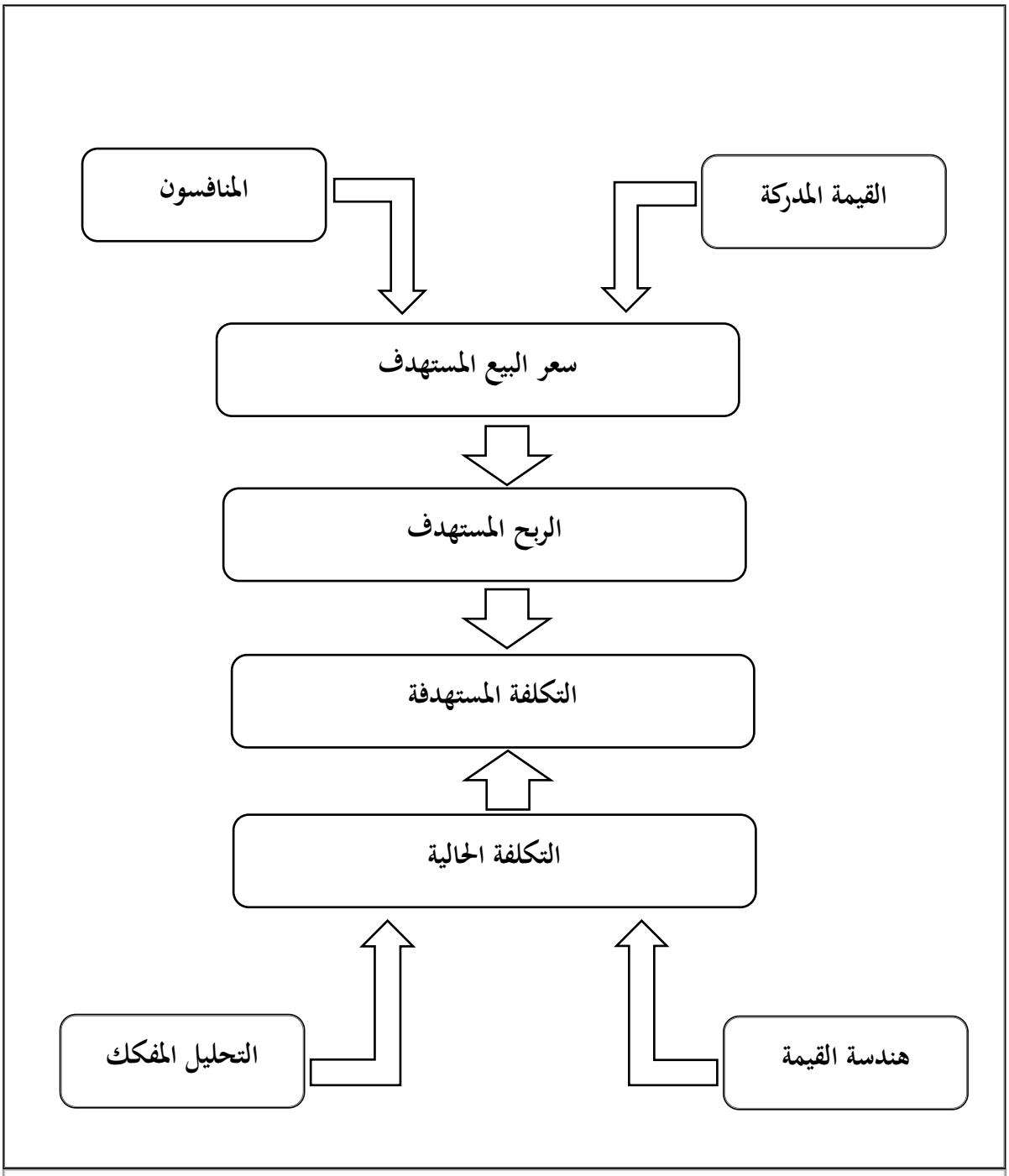
[1] علاء جاسم سلمان ، حنان صحبت عبدالله، جليلة عيدان حميحل، **استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية**، مرجع سابق الذكر،ص223.

الطريقة الثانية: التحميل المفكك

هي عملية تقويم منتجات المنافسين من أجل تحديد الفرص لتحسين المنتج وتخفيض التكاليف حيث يتم تحميل منتجات المنافسين لتحديد وظائفيا وتصميماتها وتوفير رؤية واضحة حول العمليات المستخدمة في إنتاج كل منتج وتكاليف صنعه حتى يتم توفير نوع من المقارنة المرجعية لمنتج الشركة مع منتجات المنافسين لإدخال أي تعديلات تمت ملاحظتها إلى منتج الشركة لتخفيض التكاليف. [1]

[1] علاء جاسم سلمان ، حنان صحبت عبدالله، جليلة عيدان حميحل، **استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية**، مرجع سابق الذكر،ص223.

شكل رقم (1) خطوات تحديد الكلفة المستهدفة



المصدر: ميساء محمود محمد راجخان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، ص 24

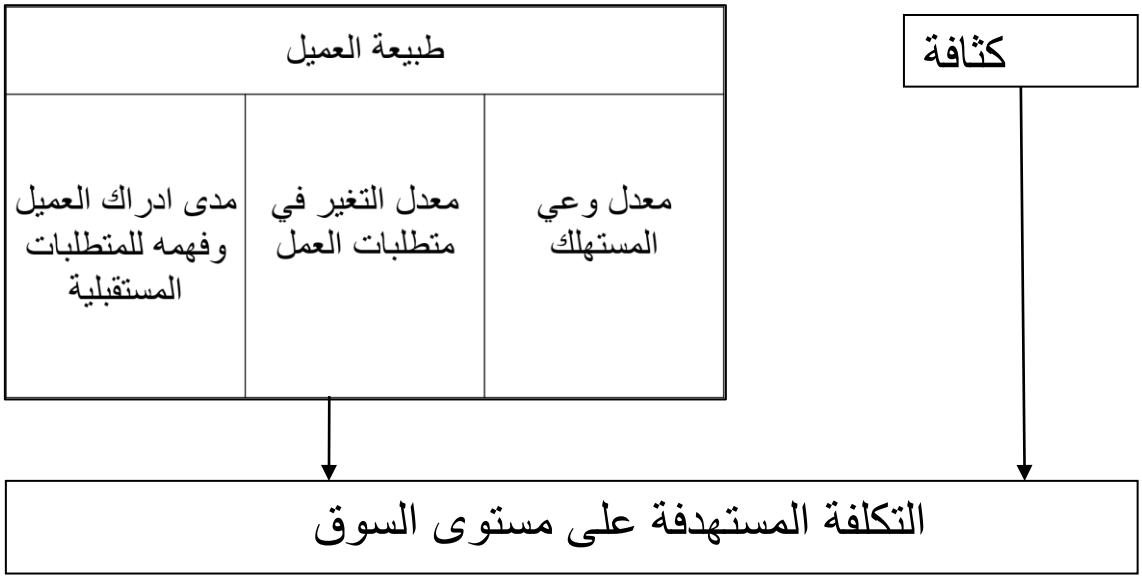
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة

يوجد خمسة عوامل رئيسية تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة إثنان من تلك العوامل متعلقة بظروف السوق واثنان متعلقة بالتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج أما العامل الأخير فهو متعلق بالتكلفة المستهدفة على مستوى عناصر مكونات المنتج .[1]

الفرع الأول: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق

ويتمثلان في عاملان يحددان مقدار الصعوبة التي يمكن أن تواجهها الشركة حتى تضمن نجاح المنتج عند طرحه في الأسواق وهما كثافة المنافسة وطبيعة العميل ومن خلالهما يمكن تحديد طبيعة ومقدار المعلومات المجمعة حول المستهلكين والمنافسين من خلال تحليل السوق كما يتبين في شكل رقم(2)

شكل رقم (02) العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق



المصدر: ميساء محمود مُحَّد راجخان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، ص 25.

[1]Cooper, R and Slagmulder, R(1997) **Factors Influencing the Target Costing Process**: lessons From Japanese Practice the Claremont Graduate School, P165 – 186 .

وفيما يلي تحليل لتلك العوامل:

1-كثافة وشدة المنافسة :إن كثافة وشدة المنافسة هي أحد أهم العوامل في تحديد قدرة المنافسين الآخرين على مستوى الصناعة، ففي حالة ارتفاع شدة المنافسة قد تضطر المشروعات المتنافسة إلى شراء منتجات منافسيها وتفكيكها، وهو والقيام بتحليلها والاستفادة منها في ابتكارات (Tear Down) . وهو ما يعرف بهندسة التفكيك واختراعات وتصميم المنتج مما يحمل الشركة تكاليف إضافية كبيرة لذلك تعتبر التكاليف المستهدفة ضرورية ومفيدة في حالة المنافسة الشديدة أما في حالة المنافسة العادية فإن فوائد التكاليف المستهدفة تكون أقل. [1]

2-طبيعة العملاء: تتأثر عملية تحديد التكلفة المستهدفة بخصائص العملاء وهي التي تساعد في نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة وتحقيق الفائدة المرجوة منها وتتمثل هذه الخصائص في الآتي:

أ- مدى وعي وإدراك العملاء: إن خبرة العميل ودرايته وحنكته تبين أن العميل الجيد يستطيع اكتشاف الفرق والتمييز بين السعر والجودة و الدرجة الوظيفية للمنتجات المتنافسة ومن ثم يمكن اكتشاف الفروقات والاختلافات كما يمكنه الانتقال بحرية بين المنتجات والمصانع المختلفة لشراء المنتج الذي يشبع ويرضى حاجاته بشكل أفضل وكلما كان العميل أكثر وعيا كلما كانت منطقة البقاء والاستمرار للمنتجات أكثر ضيقا وكلما كانت منطقة البقاء ضيقة كلما

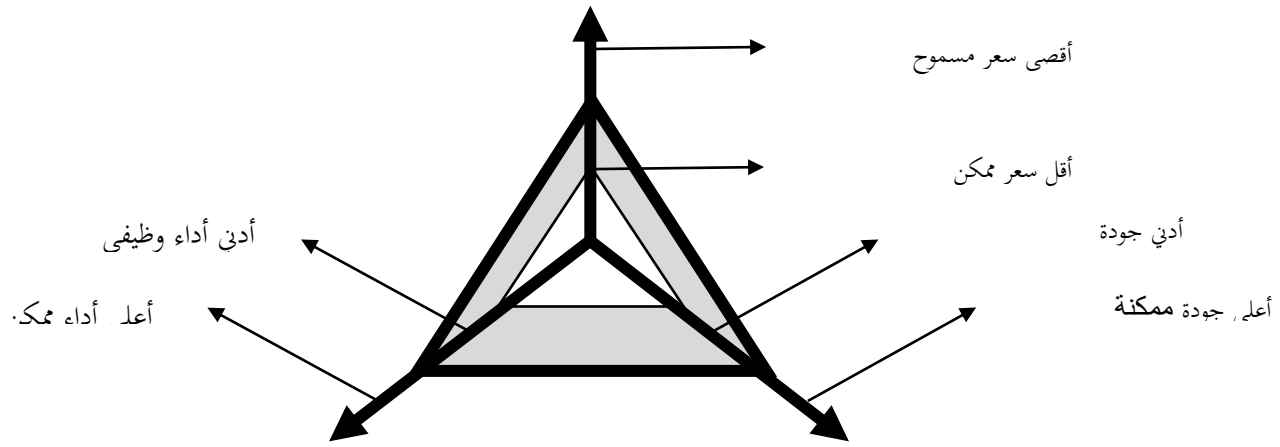
كان المنتج من السهولة لو أن يفشل ويخرج من منطقة البقاء(السوق) وبالتالي تزداد الحاجة هنا لتطبيق التكاليف المستهدفة حتى لا يتم خروج المنتج من منطقة البقاء والاستمرار.

ب- معدل التغير في متطلبات العملاء: إن معدل التغير في متطلبات العملاء المستقبلية يعتبر عامل يؤثر على تطبيق واستخدام التكلفة المستهدفة بسبب أنه يؤثر على التركيبة الهيكلية لمثلث منطقة بقاء واستمرار المنتج حيث يجعلها متغيرة بصورة دائمة مع مرور الوقت وعندما يكون مثلث منطقة البقاء سريع التغير يصبح من الصعوبة للشركة أن تتنبأ بموقع هذه المنطقة عند طرح المنتج في السوق وبالتالي كلما زادت سرعة التغير في مثلث ومنطقة البقاء للمنتج كلما

[1] ميساء محمود محمّد راجخان، **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات**، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة ، ، مرجع سابق الذكر،ص26 .

زادت الفائدة المرجوة من تطبيق التكلفة المستهدفة، فمثلا في صناعة السيارات نجد أن التغير السريع لمتطلبات العملاء يجعل الشركات تبذل جهد كبير في التنبؤ بمتطلبات العملاء مستقبليا أما عندما تكون متطلبات العملاء ثابتة فإن ذلك يتطلب مجهودات أقل في عمليات التنبؤ بالمتطلبات المستقبلية مثال ذلك صناعة الجرافات وأدوات الحفر فهي تحتاج إلى مجهودات أقل في عمليات التنبؤ وبالتالي تكون الفائدة المرجوة من تطبيق التكاليف المستهدفة أقل.[1]

شكل رقم03: مثلث البقاء للمنتج



المصدر: ميساء محمود محمد راجخان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، ص 25.

ج- مدى تفهم العملاء لمتطلباتهم المستقبلية :إن درجة معرفة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم المجهود المبذول من قبل المشروعات والشركات العاملة في نظام التكاليف المستهدفة في تحديد طلبات العملاء ورغباتهم المستقبلية، فكلما ارتفعت درجة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية كلما كانت الحاجة أكبر لنظام التكاليف المستهدفة والعكس صحيح.[2]

[1] Kwah, Discole Ganye(2004) **Target Costing In Swedish Firms**- Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms International Management, Masters,Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University.

[2] ميساء محمد محمود راجخان ، **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات** ، مرجع سابق الذكر، ص 27- 28.

الفرع الثاني: العوامل الخاصة باستراتيجية الإدارة

1- **استراتيجية المنتج** :تعتبر استراتيجية المنتج التي تتبعها الشركة المحدد الأساسي لمقدار الجهد المبذول لأنها تحدد عدد المنتجات على خط الإنتاج سواء تلك التي تؤدي للتمايز الأفقي أو التمايز العمودي ويقصد بالتمايز الأفقي هي تلك المنتجات التي تباع بنفس السعر ولكن تختلف في الجودة والدرجة الوظيفية أما المنتجات التي تتمايز عموديا فتتمثل في تلك التي تختلف من حيث الدرجة الوظيفية التي يقدمها المنتج بالإضافة إلى اختلاف أسعار البيع، حيث كلما كانت أسعار البيع مرتفعة كلما كانت الدرجة الوظيفية مرتفعة وربما الجودة أيضا وبالإضافة لعدد المنتجات على خط الإنتاج هناك ما يعرف بعدد مرات إعادة التصميم (تكرارية التصميم) بالإضافة إلى درجة التجديد في المنتج .[1]

وفيما يلي توضيح ما تتضمنه استراتيجية المنتج:

أ- عدد المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي: يعتبر عدد المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي عاملا مهما ورئيسيا في تحديد الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات، فكلما ارتفع عدد المنتجات كلما ارتفعت الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات وبالتالي إمكانية زيادة أرباحها، مما ينتج عن ذلك زيادة في المجهودات المبذولة لتحقيق التكاليف المستهدفة وتحقيق الفائدة المرجوة منها .[2]

ب- عدد مرات إعادة التصميم: إن معظم المشروعات تفضل إدخال منتجات جديدة على القيام بتطوير منتج سابق إذا كان غير مربح بصورة كافية أو إذا وجد به بعض المواصفات الغير مرغوب فيها، وإن السبب في ذلك هو ارتفاع تكلفة عملية إعادة التطوير عن عملية إدخال منتجات جديدة، بالإضافة إلى محدودية الوقت وعدم وجود زمن كاف لتصحيح الأخطاء، فلو حدث وتم إنتاج منتج غير مربح فإنه سيظل كذلك لحين سحبه من الأسواق.

---

[1] عطوي راضية ، **دور التكلفة المستهدفة وتحميل القيمة في تخفيض التكاليف** ، رسالة ماجستير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2008 ، ص37.

[2] زياد عودة العمرو، **العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن،2007، ص28.

ويرى الباحثين أن عملية تفضيل العديد من المشروعات لإدخال منتجات جديدة بدلا من تلك السابقة الغير مربحة بصورة كافية، هو أن المستهلك غالبا ما يكون غير مستعد للتضحية بنقوده وتجربة المنتج أكثر من مرة إذا لم يكن مرضيا له من المرة الأولى، وهي على ذلك تفضل إنتاج الجديد كلية الذي يتفادى العيوب السابقة ويحقق الإشباع المرغوب من قبل المستهلك.

ج- درجة التجديد: تساعد درجة التجديد في المنتج على تحديد عنصرين وهما: حجم الميزانية المخصصة لتطوير المنتج، ومدى الاعتماد على المعلومات المتاحة لدى المشروع عن تكلفة المنتجات السابقة، بحيث أنه كلما ارتفعت درجة التجديد في تطوير المنتج كلما ارتفعت تكلفته وكلما ارتفعت أيضا الحاجة إلى الحصول على معلومات جديدة، لأن المعلومات القديمة لدى المشروع تصبح حين ذلك دون جدوى أو أهمية للمنتجات المتغيرة بصورة جذرية والمعتمدة على التكنولوجيا الحديثة، وهكذا يكون من الصعب تطبيق التكاليف المستهدفة على المنتجات المتغيرة جذريا لعدة أسباب أولها: صعوبة وضع سعر مستهدف، وثانيها: عدم وجود تكلفة تاريخية، وثالثها: أن هذه العملية تتطلب مجهودا أكبر لمعرفة رغبات العملاء، فعلى سبيل المثال عندما أدخلت تويوتا سيارة لكزس لم تجن فوائد كبيرة من التكاليف المستهدفة لأنها كانت تشتمل على درجة عالية من التجديد.

2خصائص المنتج: لخصائص المنتج تأثيرا قويا على طريقة تطبيق التكلفة المستهدفة وعلى الفوائد الناتجة عنها تتمثل في الآتي:

أ- درجة تعقيد المنتج: إن درجة تعقيد المنتج تعكس عدد المكونات الموجودة في المنتج ومدى صعوبة تصنيعها، كما تعكس عدد الخطوات اللازمة لعملية إنتاجه والتكنولوجيا اللازمة لذلك، فكلما ارتفعت درجة تعقيد المنتج كلما ازدادت الحاجة للتكاليف المستهدفة وازدادت الفائدة المحققة منها، لما لها من تأثير جيد على عملية إدخال التعديلات اللازمة على التصميم بحيث يصبح أكثر سهولة وأقل تكلفة.

ب- حجم الاستثمار الرأسمالي: تختلف الفائدة المجنية من التكاليف المستهدفة حسب رؤوس أموال المشروعات المستخدمة لها، وكذلك حسب الأموال التي تخصصها لعملية تطوير منتجاتها، فالمشروعات ذات رؤوس الأموال

المحدودة تنتج منتجات صغيرة ومحدودة التكاليف وتنفق كذلك أموالا محدودة في سبيل تطوير منتجاتها، فمثلا تنفق مشروعات إنتاج المشروبات الغازية القليل من الأموال على البحوث والتطوير ويكون لديها استعداد كبير للمغامرة بإنزال العديد من المنتجات أملا في أن ينجح البعض منها، وهي لا تتضرر كثيرا عند عدم نجاح بعض هذه المنتجات، وبالتالي تكون التكاليف المستهدفة بالنسبة لها أقل.

أما المشروعات التي لها رؤوس أموال كبيرة وتنتج منتجات باهظة التكاليف فهي تنفق أموالا طائلة في سبيل تطوير منتجاتها، وليس لها الاستعداد الكافي للمخاطرة بأموالها وإنزال منتجات كثيرة قد تحتمل النجاح أو الفشل، وبالتالي فهي تحتاج أكثر للتكاليف المستهدفة وتكون الفائدة التي تجنيها منها أعلى.

ج- المدة التي يستغرقها المنتج لتطويره: تختلف المدة التي تستغرقها عملية التطوير من منتج لآخر، وتبعا لذلك تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة، فكلما ازدادت فترة تصميم المنتج ولكن في حدود معينة كلما أمكن الاستفادة أكثر من نظام التكاليف المستهدفة عن طريق الحصول على تصميمات أفضل و ذات تكلفة أقل، فمنتجات كالجرافات مثلا تحتاج إلى فترة طويلة لتصميمها، وبالتالي تحتاج أيضا إلى بذل مجهودات أكبر في عملية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة.

الفرع الثالث: العوامل الخاصة بالموردين[1]

1-قاعدة المورد الاستراتيجية: هناك ثلاثة خصائص لاستراتيجية المورد تؤثر بشكل خاص وقوي على الفوائد التي يجنيها المشروع من التكلفة المستهدفة وهي:

أ- درجة التكامل الأفقي: يعني التكامل الأفقي انفصال المشروع الرئيسي عن المشروعات الموردة له والتي تمده بالاحتياجات، أما التكامل الرأسي فهو يعني اندماج المشروع الرئيسي مع المشروعات الموردة له، بحيث يكون المشروع

[1] ميساء محمد محمود راجخان ، **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات** ، مرجع سابق ، ص 29 - 30 .

المورد جزءا لا يتجزأ من المشروع الرئيسي، وتقتصر خاصية التكامل الأفقي أو الرأسي على المشروعات القائمة بالعمليات التجميعية.

وتزداد أهمية التكاليف المستهدفة في المشروعات التي لها صفة التكامل الأفقي عن تلك المشروعات التي لها صفة التكامل الرأسي، لأن نسبة كبيرة من أجزاء المنتج يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، وبالتالي تكون إمكانية التوفير أكبر من خلال استخدام الضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم، وعلى العكس من ذلك تكون إمكانية التوفير أقل في المشروعات الرأسية لأنه يصعب ممارسة الضغط على الموردين في تلك المشروعات لتخفيض تكاليفهم .

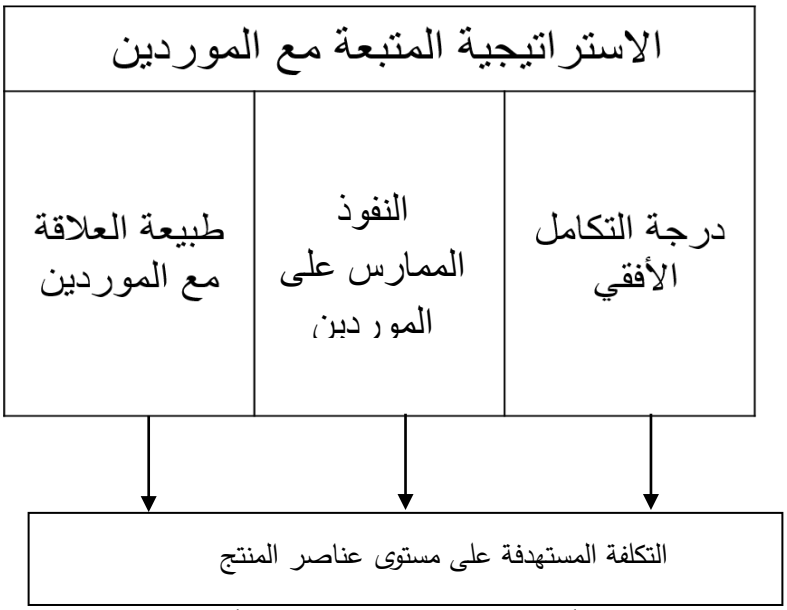
ب- سلطة المشروعات على الموردين: إن العلاقة النسبية بين المشروع الرئيسي وموردية تحدد مستوى المجهودات المبذولة في تحديد أسعار المشتريات، فعندما تكون المشروعات ذات سلطة عالية على مورديها، نجد أن هؤلاء الموردين يبذلون مجهودات كبيرة في تطوير التكلفة المستهدفة، بالعكس عندما تكون المشروعات ذات أحجام إنتاجية بسيطة ونفوذ قليل على مورديها فإنها تُقابل بمجهودات أقل من قبل الموردين في عملية تطوير التكلفة المستهدفة.

وعليه نجد أنه كلما كانت سلطة المشروعات على مورديها أكبر كلما كانت الفوائد الناتجة عن التكاليف المستهدفة أكثر، وذلك نتيجة مدى ممارسة الضغط على الموردين من قبل هذه المشروعات.

ج- طبيعة العلاقة مع الموردين: تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة باختلاف نوعية وطبيعة علاقة المشروعات بمورديها، فكلما اتسمت العلاقة بينهما بتعاون أكبر كلما كانت الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة

أكبر في إيجاد السبل لتخفيض التكاليف، فبوجود هذا التعاون الكبير تتم اللقاءات المتكررة بين المصممين والموردين لإيجاد الحلول المبتكرة التي من شأنها زيادة الأداء الوظيفي والجودة العالية والتخفيض في التكاليف.

شكل رقم(04): الاستراتيجية المتبعة مع الموردين



المصدر: ميساء مُحَمَّد محمود راجخان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، ص30.

المطلب الثالث: طرق تحديد (حساب) التكلفة المستهدفة

هناك طرق مختلفة لتحديد التكلفة المستهدفة من أبرزها طريقة الخصم وطريقة الإضافة وطريقة الدمج:

الفرع الأول: طريقة الخصم

حيث تحدد التكلفة المستهدفة كمستوى للتكلفة المسموح بها وهي عبارة عن الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف وفقا للمعادلة التالية: [1]

التكلفة المستهدفة= سعر البيع المستهدف- هامش الربح المستهدف وهذه تعتبر طريقة شائعة الاستخدام وهنا تعتبر التكلفة المستهدفة مفروضة على فريق تصميم وتطوير المنتج الجديد.

[1] مُحَمَّد حسن الحداد، **مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة**، مرجع سابق الذكر، ص31-32.

الفرع الثاني: طريقة الإضافة

حيث تبدأ من خلال دائرة تطوير المنتج الجديد ويتم تقدير التكلفة على أساس التكلفة الجارية لكل جزء من المنتج وعند تخفيض التكلفة يتم الأخذ بالاعتبار التخفيض لكل جزء من أجزاء المنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة المتعمقة بكل جزء من أجزاء المنتج وبالتالي يمكن حساب التكلفة المستهدفة للمنتج ككل من خلال إضافة التكلفة المستهدفة لكل جزء من أجزاء المنتج الجديد على انفراد .

من خلال هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة من قبل المهندسين حيث تكون مبنية على أساس مهارتهم وخبرتهم وتوفر المرافق المتعلقة بالإنتاج.[1]

الفرع الثالث: طريقة الدمج

هي دمج بين طريقة الإضافة وطريقة الخصم يمكن أن تقود إلى أفضل النتائج حيث إن الإدارة العليا تحدد الربح المستهدف وفي نفس الوقت يتم التعاون بين المهندسين والعاملين من أجل العمل على تحقيق التكلفة طريقة المستهدفة.

[1] محمد حسن الحداد، **مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة**، مرجع سابق الذكر، ص32.

المبحث الثاني: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

لقد شهدت السنوات الأخيرة من القرن المنصرم حدوث تغيرات متلاحقة في البيئة المحيطة بالمؤسسات الصناعية ، وقد شملت تلك التغيرات من ضمن ما شملت نظم الإنتاج التي شهدت تغيرات كثيرة، حيث ظهرت نظم إنتاج حديثة متمثلة في نظم الإنتاج الآلية، ونظم الإنتاج المرن، ونظم الإنتاج الفوري، بالإضافة إلى التغيرات التي كانت بمثابة ثورة في نظم المعلومات والتقدم الكبير في نظم الحاسبات الآلية ونظم الاتصالات.

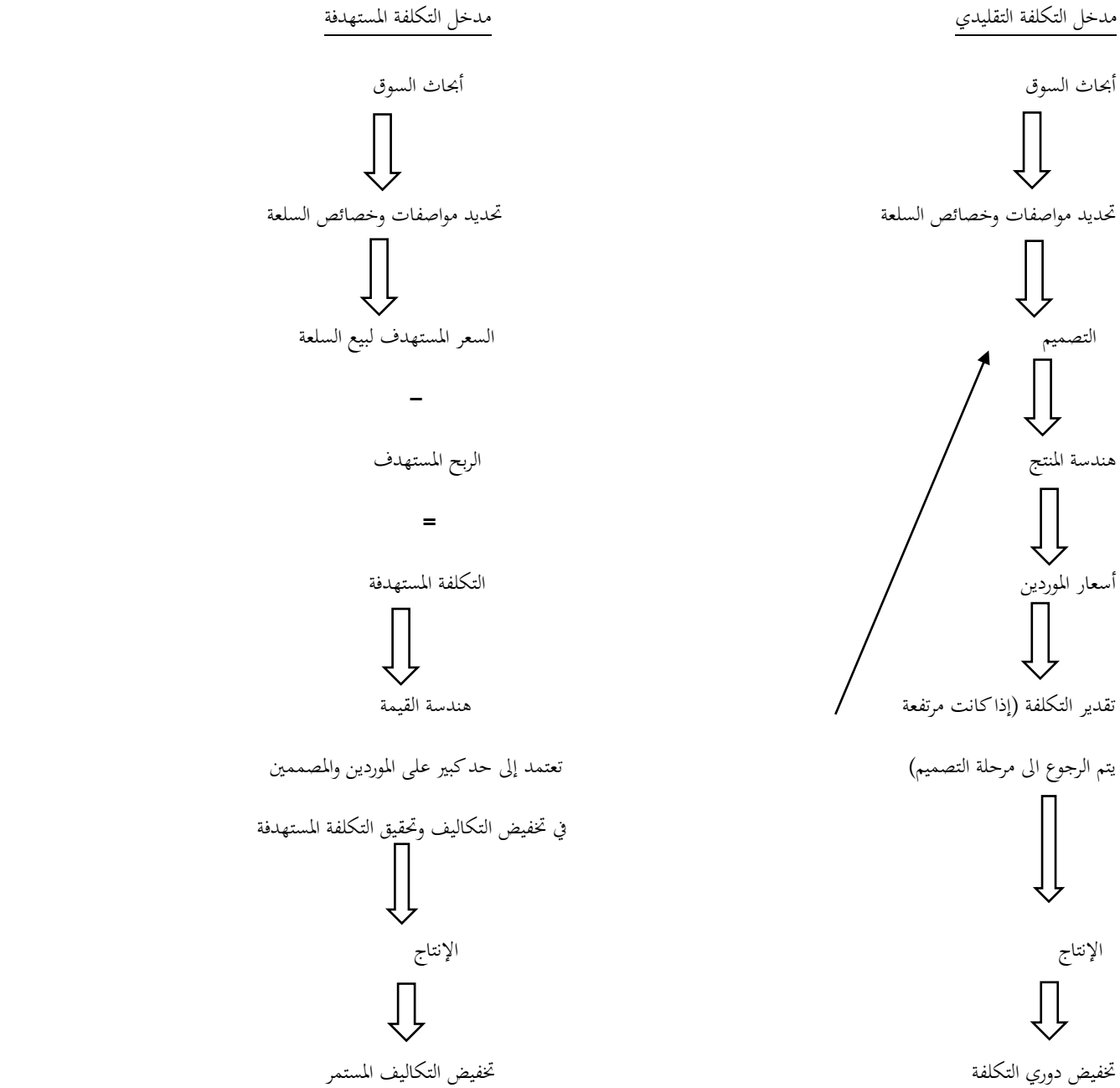
كما حدث تطور مماثل في الفكر المحاسبي، وظهرت بعض المفاهيم المحاسبية المستحدثة كالمحاسبة عن تكلفة النشاط، والمحاسبة عن دورة حياة المنتج، والمحاسبة عن التكلفة بالتدفق العكسي، والتكلفة المستهدفة وغيرها من المفاهيم المحاسبية التي تشهد تطورا كبيرا في الوقت المعاصر وقد أدى إتباع أساليب التصنيع الحديثة وظهور المفاهيم المستحدثة في محاسبة التكاليف إلى الاهتمام بإدارة التكلفة الشاملة والتي تعتبر بمثابة فلسفة إدارية لإدارة كافة موارد المؤسسة من أجل ضمان نجاحها واستمرارها وتعظيم أرباحها في المدى القصير والبعيد.

وأسلوب التكلفة المستهدفة جاء استجابة للتحديات التي تواجه الوحدات الاقتصادية المختلفة في مجال المنافسة الشديدة وفي الحفاظ على الحصة السوقية ، وبنفس الوقت لمعالجة عجز نظام التكاليف التقليدي على مواجهة المتطلبات الجديدة للبيئة الصناعية، إذ إن نظام التكاليف التقليدي يعتمد في تسعير المنتجات على فكرة (التكاليف الزائدة) أي يركز على تكاليف مرحلة الإنتاج من دورة حياة المنتج ثم إضافة هامش الربح لتحديد سعر البيع، ولم يعد هذا الأسلوب يتناسب مع التطورات العالمية.

المطلب الأول: مقارنة مدخل التكلفة التقليدي مع التكلفة المستهدفة

يوجد اختلاف بين منهج التكلفة التقليدي في خفض التكاليف ومنهج التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم (05): مقارنة بين المدخل التقليدي للتكاليف والتكاليف المستهدفة



المصدر:. محمد حسن الحداد، " مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، مرجع سابق الذكر،ص14.

من خلال الشكل رقم (1) يري الباحث أن مدخل التكلفة المستهدفة يهدف إلى السيطرة على التكاليف في مرحلة مبكرة من مراحل تطوير وتصميم المنتج بعكس الحال في منهج التكلفة التقليدي والذي يضع جزء كبير من التكاليف ثابتة والتي يصعب تغيرها والتحكم فيها .

كما توضح المقارنة أن المدخل التقليدي في خفض التكاليف يبدأ من أبحاث السوق لتحديد متطلبات العملاء ومن ثم تحديد مواصفات وخصائص المنتج لذلك فإن الشركة في هذه الحالة تبذل جهد كبير في تحديد خواص ومواصفات المنتج بالاعتماد على أسعار الموردين فتكلفة المنتج في هذه المرحلة ليست ذات أهمية وبعد تحديد تصميم المنتج يتم تقييم تكلفته وفقا للمدخل التقليدي للتكلفة فإذا كانت التكلفة تتسم بالارتفاع يجب إن يتم إعادة تصميم المنتج وفي هذه الحالة يكون هناك تكاليف باهظة قد تم إنفاقها ومن ثم يتم حساب تكلفة المنتج ويتم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر البيع الذي سوف يباع فيه المنتج في السوق أي أن التكلفة تقود إلى سعر البيع فتكون المعادلة حسب المنهج التقليدي كما يلي: [1]

سعر البيع المتوقع = تكلفة المنتج المتوقعة + هامش الربح المرغوب فيه.

أما طريقة مدخل التكلفة المستهدفة فالخطوة الأولى والثانية المتمثلة بأبحاث السوق وتحديد مواصفات المنتج متشابهة في المدخلين أما الخطوات التالية من حيث تحديد سعر البيع والربح المستدف فهي تعتمد على مدى إدراك ووعي الشركة بقيمة المنتج بالنسبة للمستهلك حيث يحدد هامش الربح المستفيد من خلال خطة الأرباح طويلة الأجل للربح المستهدف الذي يتم قياسه بناء على المعدل العائد على المبيعات .

معدل العائد على المبيعات = صافي الدخل / المبيعات

وهكذا فإن العائد على المبيعات هو المقياس الأكثر انتشا را لأنه يعتمد بدرجة كبيرة على ربحية كل منتج.

[1] محمد حسن الحداد، **مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة**، مرجع سابق الذكر، ص 15.

وبالتالي فإن منهج التكلفة المستهدفة يقوم على أساس تصميم المنتج لمرة واحدة حيث لا يمكن الرجوع إلى هذه المرحلة عند ارتفاع التكاليف لإعادة التصميم كما هو الحال في المنهج التقليدي كما أن مرحلة التصميم هي المرحلة التي يتم فيها تحديد التكاليف المستهدفة التي يجب الوصول إليها وتحقيقيا من خلال هندسة القيمة ومن هنا يتبين أن محور التكلفة المستهدفة يدور حول السؤال التالي: ما هي التكلفة التي يجب أن يكون عليها المنتج ؟

فمن الناحية النظرية هذا السؤال يمكن الإجابة عليه بالمعادلة المشهورة وهي:[1]

التكلفة المستهدفة = سعر البيع _ الربح المستهدف

أي أن سعر البيع هو الذي يقود إلى التكلفة وهو عكس ما يقوم عليه المدخل التقليدي للتكلفة ويمكن إيجاز الفرق بين المدخلين السابقين بالجدول التالي:

[1] نفس المرجع السابق، ص15.

جدول رقم (1) الفرق بين المدخل التقليدي للتكاليف ومدخل التكلفة المستهدفة

الرقم	المدخل التقليدي	مدخل التكاليف المستهدفة
1	اعتبارات السوق ليست جزء أساسي من عمليات تخطيط التكلفة.	اعتبارات السوق تتحكم في عمليات تخطيط التكلفة
2	تستخدم التكاليف في تحديد سعر البيع.	يستخدم سعر البيع في تحديد التكاليف.
3	لا توجد علاقه بين سلسة القيمة وتخطيط التكلفة	هناك اعتماد كبير على سلسلة القيمة في تخطيط التكلفة .
4	هو أسلوب للرقابة على التكاليف في المقام الأول	هو وسيلة لتخطيط التكاليف في المقام الأول.
6	عمليات التصحيح في التكاليف تكون بعد الإنتاج عن طريق تحليل الانحرافات.	عمليات التصحيح في التكاليف أثناء مرحلة تصميم المنتج حتى يتم التحكم في التكلفة قبل حدوثها.
7	يتم تخفيض التكلفة عن طريق القضاء على عوامل الإسراف والضياع والتلف أثناء عملية الإنتاج الفعلي.	تستخدم أدوات تحجيم التكلفة مثل هندسة القيمة أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج .

المصدر: مُحَمَّد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مرجع سابق الذكر، ص 16

المطلب الثاني: مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

يتضمن أسلوب التكلفة المستهدفة سبعة مقومات أساسية: [1]

1- **قيادة السعر للتكلفة** :(**Price-led costing**): ان تحديد التكلفة المستهدفة يتطلب القيام بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب أن يتم تصنيع المنتج بحدودها، والتي يمكن عرضها عبر المعادلة التالية:

(Target Cost = Target Price – Target Profit)

(التكلفة المستهدفة= السعر المستهدف – الربح المستهدف)

2- **التركيز على المستهلك** : (**Focus on the Customer**): يجب على الإدارة معرفة تفضيلات المستهلكين والعملاء وردود أفعالهم اتجاه المنتج والسعر الذي يناسبهم .

3- **التركيز على تصميم المنتج**: (**Focus on Product Design**): تعد هندسة التصميم العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه دون أن يتجاوز التكلفة المستهدفة.

4- **التركيز على عملية التصميم**:(**Focus on Process Design**): وهذا يتطلب فحص أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج يتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، وذلك باستخدام الأساليب الممكنة لتصميم جميع أوجه العملية الإنتاجية وفقا للتكلفة المستهدفة للمنتج.

[1] مجدي وائل الكبيجي، **مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية**، مرجع سابق الذكر، ص 173 .

5– **فرق متداخلة المهام** : (**Cross– Functional Teams**): يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة تعاون فرق العمل المتنوعة الاختصاصات في المؤسسة ومن مختلف إدارات المؤسسة ، كالمتخصصين في بحوث التسويق والمبيعات وهندسة التصميم وجدولة الإنتاج والتجهيز ومناولة المواد وإدارة التكلفة وغيرها من الإدارات.

6– **دورة حياة التكاليف**: (**Life Cycle Costs**): أنه يجب أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار بدءاً من مرحلة التصميم والتخطيط وانتهاء بمرحلة ما بعد البيع.

7–**توجيه سلسلة القيمة** :(**Value Chain Orientation**) : أحيانا قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة وذلك قبل البدء بالتصنيع، وبالتالي يجب بذل الجهود لإلغاء التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة.

وبذلك تعد التكلفة المستهدفة أيضا أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، إذ تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له، والسعر الذي يمكن أن يتقبله المستهلك للحصول على المنتج.

المطلب الثالث: أهم العوامل التي تساعد في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

لا يكفى إعجاب الإدارة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاح هذا الأسلوب عند التنفيذ، وإنما ينبغي أن يكون للإدارة إرادة قوية لضرورة هذا الأسلوب وذلك لبقاء المؤسسة وصمودها أمام المنافسة التي أصبحت من متطلبات

تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في السوق المعاصر، وقد أظهر استطلاع للرأي تم إجرائه على عدد 135 شركة يابانية مقيدة في بورصة طوكيو وتستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة، إن أهم عشرة عوامل داعمة لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ما يلي :

– وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبة.

– وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلا من التكاليف التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.

– الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا المدخل ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المؤسسة بالكامل.

– توفير الدورات العملية والتدريب العلمي للإفراد على استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.

– تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات.

– تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة علي التعاون بدلا من ربح طرف علي حساب خسارة الطرف الآخر.

– مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها.

– وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين أو بين الشركة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة لتسهيل تقديم ومنافسة الاقتراحات والحصول على المعلومات.

–اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها علي الابتكار و الإبداع.

– تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للشركة.

المبحث الثالث: متطلبات ومعوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

من خلال هذا المبحث سنلقي الضوء على أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب من أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية، خاصة بعد أن أثبت هذا الأسلوب نجاحه وفعاليته عندما تم استخدامه في التجربة اليابانية، ومن ثم تطبيق هذا الأسلوب على المؤسسات الصناعية الجزائرية بهدف التوصل إلى تصور مقترح لآلية تطبيق هذا الأسلوب.

المطلب الأول: مزايا استخدام أسلوب التكاليف المستهدفة

هناك العديد من المزايا التي يمكن للمؤسسة اكتسابها من خلال تطبيقها أسلوب التكاليف المستهدفة نذكر منها: [1]

- يساهم نظام التكاليف المستهدفة في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية .

- يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد، من خلال تقديم منتوجات أو خدمات مرغوبة من قبل العملاء وبسعر يمكن تحمله ،وأن تكون تلك المنتوجات أو الخدمات محققة لأهداف الربحية.

- يعمل أسلوب التكاليف المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم.

- يسهل أسلوب التكاليف المستهدفة العمل الجماعي ،حيث يعمل على تنمية روح الفريق.

- يبدأ أسلوب التكاليف المستهدفة بالتركيز الخارجي (جلب معلومات عن السوق لنظام التكاليف) لأن بداية هذا الأسلوب هو السوق المستقبلي للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

- يوفر أسلوب التكاليف المستهدفة معلومات ملائمة للقرارات على اعتبار أن السوق هو الاتجاه الأول .

- يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع أسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب الاخذ بعين الاعتبار جودة المنتج .

---

[1] صالح سميرة شهرزاد، **التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية** (دراسة حالة)، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثالث، جامعة سعيدة، 2016، ص266.

- تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ.[1]

- تعمل على ترابط الأقسام الداخلية للمؤسسة والعمل كفريق واحد ، يأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق و التخطيط وتطوير المنتج.

- يمكن أسلوب التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة و الأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم واطراف خارجية مثل الموردين والعملاء.

- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها.

-تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحقيق قدرات الموردين على الابتكار بما يقيد المؤسسة و الموردين معا بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين .

-لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها إنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم و تطوير و تنفيذ المنتجات.

المطلب الثاني :الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

إن مدخل التكلفة المستهدفة مدخل حديث في إدارة التكاليف وبالتالي فإن هذا المدخل يواجه مجموعة من الصعوبات تتمثل بالتالي:[2]

- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على

[1] علاء جاسم سلمان، **استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية**، مرجع سابق الذكر، ص 215.

[2] محمد حسن الحداد، **مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة**، مرجع سابق الذكر، ص30-31.

مستوى الجودة والأداء الوظيفي وبما يؤدي بالوصول إلى التكلفة المستهدفة .

-صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصا في دول العالم النامية.

- عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات المؤسسة.

- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.

- الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة كنتيجة حتمية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة وما يرتبط به من أساليب خفض مستمر في التكلفة من خلال خفض زمن الانجاز والقضاء على الفاقد والتالف والتحسين المستمر في الجودة والذي يتطلب تحقيقه الوصول لدرجات عالية من الرضا الوظيفي .تتساوى مع التكلفة المستهدفة .

-يفرض أسلوب التكاليف المستهدفة ضغوطا كبيرة على العمال من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة ضمن جدول زمني محدد.[1]

- إن أسلوب التكاليف المستهدفة كما سبق ذكره يبدأ عمله بتحديد السعر المستهدف (سعر تنبئ) لتحديد التكلفة المستهدفة وهذا أمر في غاية الصعوبة خاصة عند تحديد سعر مستقبلي لمنتوج جديد.

-كما أن تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجيا جديدة.

- عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة ومفهوم هندسة القيمة في الواقع العملي لكثير من الوحدات الاقتصادية.[1]

[1] عطوي راضية، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف**، مرجع سابق الذكر، ص 60-61 .

– ضعف قدرة إدارة الشركة على التنبؤ بسعر السوق، والذي يعتبر نقطة البداية لمدخل التكلفة المستهدفة.

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

– صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل.

– صعوبة التنبؤ بتفضيلات العملاء المستقبلية.

– صعوبة إدارة التكلفة المستهدفة لتحقيق التكلفة المستهدفة.

– النقص الذي يواجه الشركات في توافر المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات.

– ربط تطبيق التكلفة المستهدفة بتحقيق أرباح حالية فعندما تحقق الشركة أرباحا تكون هناك علاقة ايجابية بين مدخل التكلفة المستهدفة ومستوى الأرباح، ولكن إذا حققت خسائر غالبا ما ترحب الإدارة بأية طريقة أخرى لتخفيض التكاليف.

– الصراع التنظيمي حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم يؤدي لصعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.

– يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.

– يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى تكاليف لتطوير و تجربة المنتج، وهي تكاليف اختيارية و لهذا أصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخولات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.

[1]جريرة طلال، **منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن**(دراسة ميدانية)، مجلة الدراسات للعلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد 38، العدد 1 ،2011، ص 165.

-تحتاج أنشطة أسلوب التكلفة المستهدف إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل .[1]

المطلب الثالث: توجيهات علمية للوصول إلى أفضل تكلفة مستهدفة

– عدم قضاء سنوات طويلة في تطوير المنتج لتحقيق تكلفته المستهدفة، بل يجب تحديد فترة زمنية معينة للوصول للتكلفة المستهدفة، ولكن في حالة أنها انقضت الفترة المحددة للوصول للتكاليف المستهدفة وذلك المنتج لم يستطع تحقيق التكلفة المستهدفة، فمن الأفضل تجاوز ذلك المنتج وتصميم آخر بمواصفات أفضل منه .

– إيجاد آلية أفضل للرقابة والمراجعة داخل إدارة التصميم، بحيث أن المهندس الذي يقوم بتصميم المنتج لا يقوم بمراجعة تصميمه، بل يتم تعيين مهندس آخر لعملية المراجعة وإدخال التحسينات، والحكمة في ذلك أن المهندس الآخر سوف يحرز تقدماً أفضل من الذي قام بتصميم ذلك المنتج، لأن المهندس الأساسي قد يكون استنفذ كل أفكاره، فيأتي المهندس الآخر بأفكار وابتكارات جديدة .

– الرقابة على تكاليف المنتجات بالتبادل، بحيث أن الشخص المسئول عن شراء المواد الخام، يقوم بالرقابة على شراء الأجزاء المصنعة خارجياً، والعكس بالعكس يقوم الشخص المسئول عن شراء الأجزاء المصنعة خارجياً بالرقابة على شراء المواد الخام.

– إن التكلفة المستهدفة طريقة شاملة تهتم بإدارة جميع مراحل وعناصر المشروعات الهادفة للربح، لذلك يجب تطبيقها على جميع مراحل المشروع وعناصره حتى نستطيع تطبيق التكاليف المستهدفة بنجاح.

[1] طارق تيسير النابلسي، **إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية** ، قسم المحاسبة المالية والمصرفية ، جامعة حسين بن طلال ، الاردن ، 2008 ، ص 8 .

خلاصة:

مما سبق تبين أن الأساليب التقليدية غير مجدية و لا يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها في إعطائها نتائج دقيقة ، فلهذا ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب بديل يهدف لتخفيض التكاليف بصفة أساسية على عكس أنواع التكاليف الأخرى التقليدية التي لا تراعي طرق تخفيض التكاليف ولا تضع سعر مستهدف يجعلها تنافس به باقي المؤسسات التي تضمن من خلال هذا التنافس البقاء في السوق ، على خلاف أسلوب التكلفة المستهدفة الذي تتوصل من خلاله المؤسسة إلى أقصى درجات الدقة والتفصيل .

الفصل الثالث:

دراسة حالة فرع

أنتيبيوتيكال – المدية

تمهيد:

بعدما تعرفنا في الفصلين الأول والثاني على مختلف المفاهيم والجوانب النظرية لمحاسبة التكاليف و مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة، سنحاول في هذا الفصل تجسيد ما تم التطرق إليه ميدانيا من خلال الدراسة التي قمنا بها في مجمع صيدال (فرع المضادات الحيوية بالمدية)، محاولة منا تشخيص سياسة الأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق عند تحديد أسعار المنتجات ،ومحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المجمع.

وقد تمت هذه الدراسة الميدانية على ثلاث مباحث أساسية، حيث تناولنا في المبحث الأول تقديم لمجمع صيدال لصناعة الأدوية أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى طريقة التكاليف المعمول بها في الفرع، أما المبحث الثالث فقد تم التطرق فيه طرق تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات محل الدراسة، وكل هذا تم عن طريق جمع المعلومات من مختلف أقسام المؤسسة التي لها علاقة بالموضوع.

المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال

يعتبر مجمع صيدال من أهم المؤسسات الوطنية التي تساعد وتساهم مساهمة فعالة في تطوير المنتجات الدوائية، خصوصا من ناحية الجودة وملائمة الأسعار .

ونتناول في هذا المبحث تاريخ مجمع صيدال وهيكله التنظيمي، التعريف بمركب المضادات الحيوية وهيكله التنظيمي إضافة إلى الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة ومن جهة أخرى محاولة معرفة حدود وامكانيات تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة .

المطلب الأول: عرض شامل لمجمع صيدال

صيدال مؤسسة استطاعت تغطية جزء كبير من الصيدلة و هذا داخل و خارج الوطن ، ومحل اهتمام الجزائريين على حد سواء و الأجانب عامة .

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن مجمع صيدال

إن مجمع صيدال من أكبر مؤسسات إنتاج المواد الصيدلانية في قارة إفريقيا بأكملها وتساهم مساهمة فعالة في تطوير المنتجات الدوائية، خصوصا من ناحية الجودة وملائمة الأسعار.

وكان مجمع صيدال يعرف سابقا بالصيدلية المركزية الجزائرية وهي مؤسسة اشتراكية تأسست (P.C.A) رسميا سنة 1969، حيث كانت مكلفة بالتموين والتوزيع للمنتجات الصيدلانية والمنتجات الكيميائية وضروريات المستشفيات من معدات وتجهيزات، وتم قرار تنظيمها بمرسوم رقم 77-6 المؤرخ في 23 جانفي 1977، والمعدل بمرسوم 82-162 المؤرخ في سنة 1982 وحتى جوان 1986، لتنتقل التسمية بعد ذلك إلى المؤسسة الوطنية للمنتجات الصيدلانية مما أسفر إلى تقسيمها[1]:

[1] مصلحة الاعلام والتوثيق لوحدة انتيبيوتيكال صيدال بالمدية ،2008.

-**Enapharm** : مقرها الجزائر العاصمة ومهمتها الأساسية تلبية احتياجات السوق من المنتجات الصيدلانية في وسط البلاد.

-**Onopharm** : مقرها مدينة وهران ومهمتها تحويل وتوزيع المنتجات الصيدلانية في غرب البلاد

-**Ecopharm**: مقرها مدينة قسنطينة وهي مكلفة بتحويل المنتجات الصيدلانية في شرق البلاد.

-**Enemedi**:المؤسسة الوطنية المكلفة بالتموين بالمواد الطبية المتواجدة بالجزائر العاصمة ومهمتها الأساسية استيراد الأدوات الطبية.

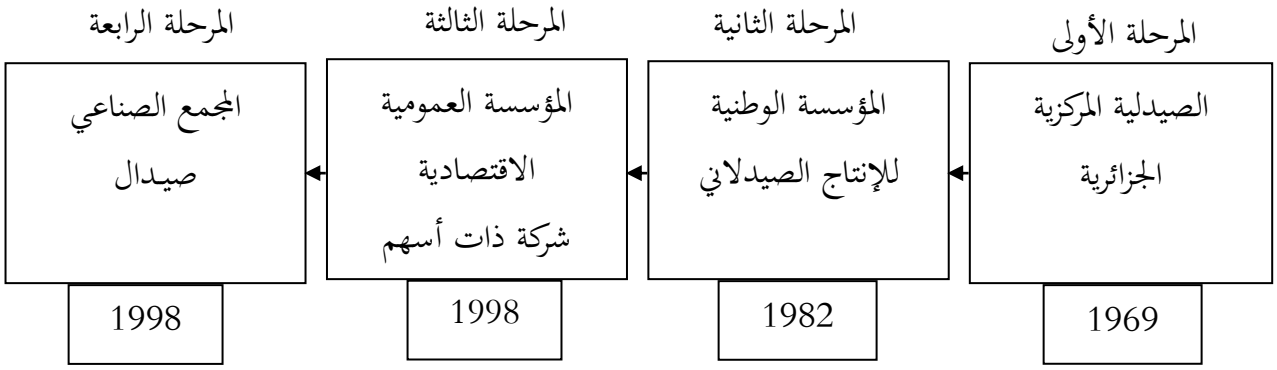
- **Saidal** : مؤسسة الإنتاج الصيدلاني الكائن مقرها بالعاصمة ، وكانت صيدال تمارس نشاطها تحت وصاية وزارة الصحة العمومية، وطبقا للمرسوم رقم 84-151 المؤرخ في 16 جوان 1984 تم نقل المؤسسة تحت وصاية وزارة الطاقة والصناعات الكيميائية والبتروكيميائية، وعدلت التسمية وفقا للمرسوم رقم 85-74 المؤرخ في 13 أفريل 1985، والتي أصبحت تسمى المؤسسة الوطنية الصيدلانية .

وفي سنة 1989 سجلت خطوة نحو الاستقلال الذاتي و بعد ذلك اختارت أن تكون من بين المؤسسات المساهمة بهدف احتكار توزيع الأدوية والمنتجات المماثلة، وتزويد السوق الجزائرية بما يكفي من المنتوجات الصيدلانية، وفي سنة 1993 طرأت تحويلات على هياكل المؤسسة ومكنتها من المشاركة في مختلف العمليات الصناعية والتجارية بما يمكنها من إنشاء فروع جديدة .

وفي سنة 1996 أنشأت القباضة العمومية كيمياء – صيدلة التي تملك 100% من رأسمال صيدال، وفي سنة 1997 تبنت المؤسسة برنامج إصلاحي انبثق عنه المجمع الصناعي صيدال، وذلك عن إعادة هيكلة المؤسسة العمومية الاقتصادية صيدال (شركة ذات أسهم) في 02 فيفري 1998[2] ، ويمكن أن نبين مراحل تطور (إنشاء) المجمع الصناعي صيدال حسب الشكل الموالي :

[2]جريدة صيدال الصادرة عن مجمع صيدال ،العدد 8 ، اوت 1999،ص 2 .

الشكل رقم : يبين مراحل إنشاء مجمع صيدال



المصدر: من إعداد الطالب

وخلال سنة 1998 قررت صيدال الدخول إلى سوق القيم المعنوية المنقولة، حيث طرحت 20% من رأس مالها إلى الجمهور، فكان الفضل لها في فتح سوق القيم المنقولة بورصة الجزائر حيث كان دخولها 18 جوان 1998 وذلك بعد أن وصل رقم أعمالها مع نهاية 1998 إلى 4.5 مليار دينار بعد أن كان في سنة 1994 يقدر بـ 1.5 مليار دينار وقدر آنذاك سعر السهم الواحد بـ 800 دج، وكان عدد الأسهم المطروحة في السوق 2000.000 سهم بمبلغ

إجمالي يقدر بـ 1600 مليون دينار وقبل دخولها إلى البورصة كانت قد حققت تطورا في منتجاتها ومبيعاتها مقارنة مع السنوات قبل 1997 وهي نسبة 16% و13% على التوالي لكل من الانتاج والبيع مقارنة مع دورة الاستغلال سنة 1996 وقد فرضت صيدال وجودها في السوق الوطنية بتغطية ما يقارب 40% من احتياجاتها من الأدوية واستطاعت أن تحقق رقم أعمال يقارب 2.128.165.093 دج سنة 2001 كما يرهن المجمع على :

– قدرته في توفير وبصفة مستمرة منتجات موافقة لمتطلبات الزبون والمتطلبات القانونية السارية المفعول.

– زيادة إرضاء زبائنها بالتطبيق الفعال لنظام تسيير الجودة هذه المجريات تمثل للزبون ضمان الجودة، وما تسطره المعايير هو مرجع معترف به دوليا .

ومن الأهداف التي يسعى إليها المجمع من خلال عملية العرض العمومي للبيع ما يلي: تعزيز مكانته في السوق الجزائري عن طريق:

- توسيع قائمة المنتجات، وتقديم أدوية منافسة في مجال الجودة والسعر.

-تكثيف المجهودات في ميدان التسويق والإعلام الطبي والميدان التجاري.

-رفع الإنتاجية، دخول الأسواق الخارجية.

-إبرام عدة اتفاقيات في إطار الشراكة مع أكبر المخابر العالمية.

الفرع الثاني : اتفاقيات مجمع صيدال ومجال الشراكة

لقد استطاعت صيدال أن تفرض وجودها وظلت موادها في السوق الأجنبية رغم الاحتكار الكبير الذي تغريه هذه الأسواق، ولقد انتهجت في السنوات الأخيرة استراتيجية تهدف إلى تعزيز موقعها في السوق، فقامت بإبرام عدة اتفاقيات في مجال الشراكة نذكر منها [3]:

1- أكاديما و سبيماكو (Akadima, Sipimaco):تمت الشراكة مع أكاديما الشركة العربية للأدوية الصناعية والخدمات الطبية للمؤسسة من طرف المجلس الاقتصادي للتحالف العربي في 1976، والمنتظر هو تحقيق إنتاج الحقن والمنتوجات الخاصة بالعيون من خلال الشراكة مع المؤسسة السعودية سبيماكو، قيمة الاستثمار الاجمالية هي 19 مليون دولار.

2- عقد الشراكة مع فايزر (Phizet) مخبر أمريكي: في 9 سبتمبر 1997 تم افتتاح ورشات مصنع انتاج دواء صيدال – فايزر، فمنذ التوقيع على هذه العقد سعى الطرفان على توفير كل المستلزمات الضرورية في معالجة المياه والهواء والعمل حسب القوانين المعمول بها في الجزائر وفي مخابر فايزر لإنجاح المشروع، وقدر رأسمال هذا الاستثمار بـ 25 مليون دولار بقدرة إنتاجية بلغت 30 مليون وحدة، حيث وزعت نسبتها 30% لمجمع صيدال و70% لفايزر.

[3] نشرة داخلية لمؤسسة صيدال .

3- عقد شراكة مع رون بولانك (Rhon Polenc):تم التوقيع في 14 سبتمبر 1998 على القانون الأساسي للشراكة التي تجمع بين رون بولانك الفرنسية ومجمع صيدال، تصل الطاقة الانتاجية لهذا المصنع إلى 30 مليون وحدة بيع وإنشاء 140 منصب عمل، تقدر قيمة الاستثمار بـ 40 مليون فرنك فرنسي مقسمة كما يلي: 70% لرون بولانك و30% لصيدال.

4-عقد شراكة مع مخابر إيلي ليلي (ELLI LILLY):أمضى مجمع صيدال عقد شراكة مع مخابر إيلي ليلي الأمريكية في 6 فيفري 1999 بالمدية لإنتاج المضادات الحيوية، وتتركز هذه الشراكة أساسا على إنتاج سلسلة من منتجات المخبر الأمريكي في المرحلة الأولى، وهذه المرحلة تتمثل في ثلاث منتجات جديدة من مضادات الالتهاب التي تصنع على مستوى مركب المدية، ولقد ركز السفير الأمريكي بهذه المناسبة على أن ما يحدث في المدية يمثل العالم فهو مثل يقتدى به في التعاون ما بين الشمال والجنوب.

5- عقد شراكة مع GEP : تم التوقيع على عقد الشراكة بين مجمع صيدال وشركة أور الجزائرية للأدوية (صوميدال)، والهدف من التعاقد هو تنويع مصادر التموين والمنتجات التي يجب أن تتوفر عبر كامل التراب الوطني، وفي إطار الشراكة تم وضع حجر الأساس لبناء مصنع بالمنطقة الصناعية لرويبة من طرف المدير العام للمجمع.

6- عقد شراكة مع غلاكسو ولكام (Galascowellocom): تم التعاقد مع Galasco Wellcome يوم 8 جويلية وهذه الشركة تعد من بين أكبر الشركات العالمية في المجال الصيدلاني، الهدف من هذا الاستثمار هو تطوير تشكيلة المنتوجات التي تنتجها صيدال، وقدر هذا الاستثمار بـ 40 مليون دولار لإنتاج 30 مليون وحدة تنتج بمصنع رويبة.

7- نوفو نورديسك (الدنمارك) وبيير فابر (فرنسا)(Novomo disk pierre phapre): يعتبر نوفو نورديسك رائد في إنتاج الأنسولين، أما بيير فابر فهو مختص بالمنتجات ضد السرطانية ووحدة الإنتاج هذه التي تتواجد في المنطقة الصناعية في واد عيسى بولاية تيزي وزو، تصل قدرته الإنتاجية إلى 37 مليون وحدة، كما قدرت تكلفته بـ 44 مليون دولار .

8- دار الدواء بالأردن (Dar-Eddawa) :أنشأت شركة جوارسي بين مجمع صيدال وشركة دار الدواء الأردنية للإنتاج الصيدلاني يوم 27 أفريل 1999 حيث بلغت نسبة الشراكة 30% لمجمع صيدال و70% دار الدواء، كما قام كل من سفير الأردن بالجزائر ورئيس المدير العام لمجمع صيدال يوم 02 ماي 2002 بتدشين مصنع لإنتاج قطرات العيون والأنف والأذن بمصنع جسر قسنطينة لمجمع صيدال .

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال

لقد طرأت عدة تحولات على الصعيد التنظيمي، ففي السابق كان التنظيم مركزيا، فكان للمؤسسة هيكل تنظيمي خاص إلى غاية 1997، واليوم تم إعادة تنظيم المؤسسة إلى ثلاث فروع :[4]

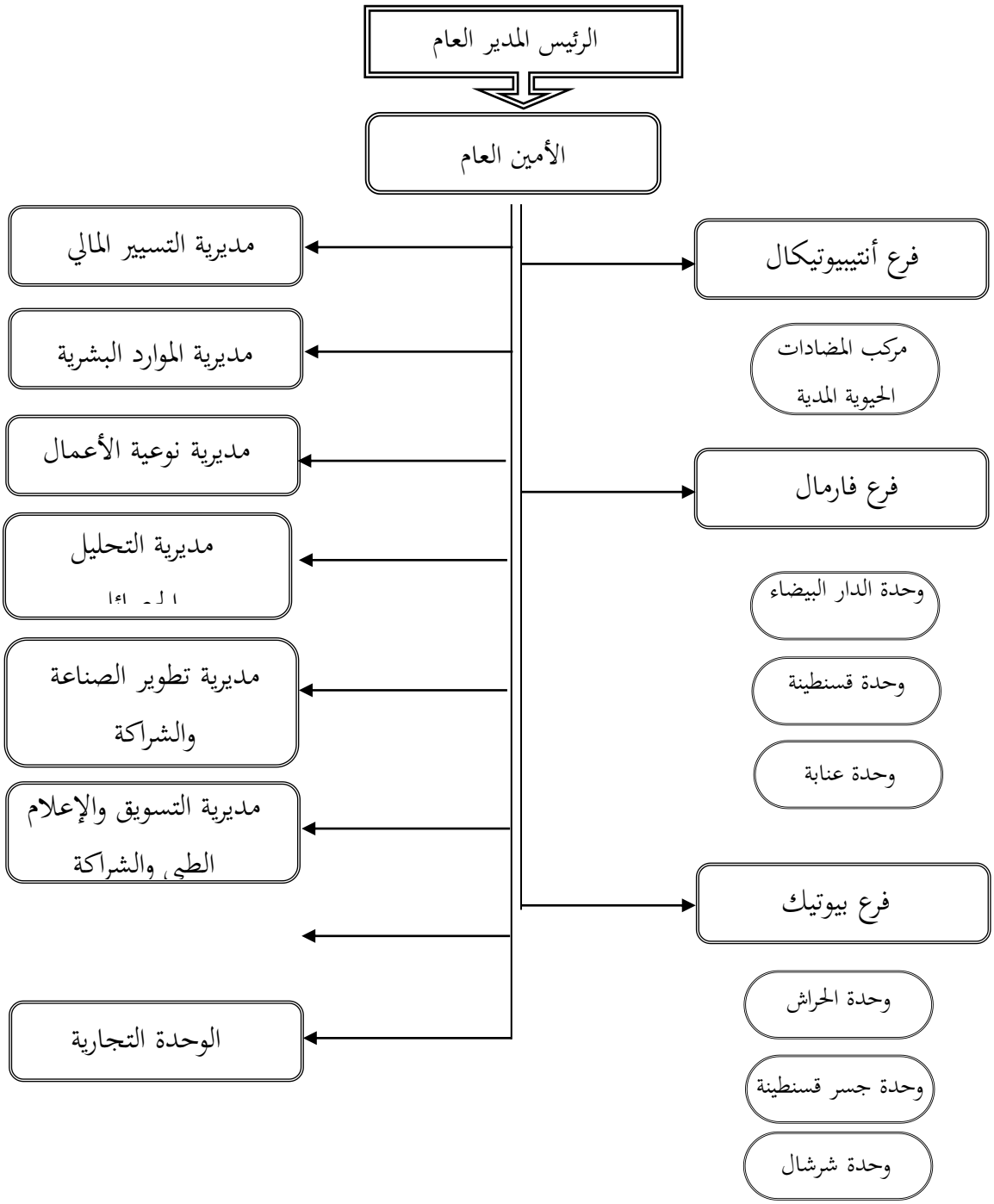
1- فرع أنتيبيوتيكال: يتواجد بولاية المدية، يختص بصناعة المضادات الحيوية البينيسيلينية وغير البنيسيلينسة، وسنتطرق للحديث بالتفصيل عن هذا الفرع في المطلب الثاني.

2- فرع فرمال: مقره بالدار البيضاء بواد السمار، انطلق في عملية الإنتاج عام 1960، حيث يشتغل به 288 عونا مساعدا منهم 55 مؤطر، وله قدرة بيع تقدر بـ 32 مليون وحدة في السنة، ولديه 37 سنة خبرة في ميدان الإنتاج الصيدلاني، وخلال سنة 1998 عرفت فرمال تطورا في مبيعاتها إذ حققت نتائج تقدر بـ 33.485.591 وحدة بيع أي بزيادة أكثر من 20% مقارنة بسنة 1997 ويتكون هذا الفرع من ثلاث وحداته وحدة الدار البيضاء، وحدة قسنطينة، وحدة عنابة .

3- فرع بيوتيك: مقره بالمحمدية بالحراش، انطلق في عملية الانتاج منذ سنة 1971 أنشيء من طرف الصيدلانية المركزية الجزائرية، ويشغل 259 عونا منهم 50 مؤطر، وله قدرة إنتاجية تقدر بـ 14 مليون وحدة بيع في السنة، ويتكون هذا الفرع من ثلاث وحدات: وحدة قسنطينة، وحدة الحراش، وحدة شرشال.

[4] مصلحة الإعلام والتوثيق لوحدة أنتيبيوتيكال صيدال بالمدية ،2008 .

الشكل رقم 2-3 : يبين الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال



المصدر:

المصدر: خلية المعلومات بفرع أنتيبيوتيكال

المطلب الثاني: غرض شامل لفرع أنتيبيوتيكال وهيكله التنظيمي

يعتبر فرع انتيبيوتيكال إحدى الفروع الأساسية والهامة للمجمع، فقبل إعادة هيكلة صيدال كان المقر الرئيسي للمؤسسة العمومية يتواجد بالمدية، وبسبب إعادة الهيكلة انتقل المركب من وحدة إنتاج إلى فرع من فروع مجمع صيدال، وفيما يلي أهم المراحل التي مر بها فرع المضادات الحيوية (أنتيبيوتيكال) .

الفرع الأول: لمحة تاريخية حول فرع أنتيبيوتيكال

إن فرع المضادات الحيوية التابع لشركة مساهمة صيدال، يعد من أهم المركبات الصناعية الصيدلانية في الجزائر، فهو أكبر مصنع في القارة الإفريقية، ولقد كانت فكرة إنجازه سنة 1967 نظرا لعدة أسباب منها انتشار الأمراض المعدية بنسبة عالية وارتفاع تكاليف الأدوية، فتم في 01 جوان 1972 عرض مناقصة دولية بشأن مشروع إنشاء مركب المضادات الحيوية، فوقع اختيار المسؤولين الجزائريين على مؤسسة CTIP الايطالية لما تملكه من خبرة وتكنولوجيا دقيقة فيما يخص بناء المنشآت الصيدلانية.

وفي 05 ماي 1977 تم التوقيع على عقد الإنجاز بين الجزائر ومؤسسةCTIP الايطالية فتسلمت المشروع في 30 جوان 1977 وكانت بداية أشغال هذه المؤسسة في 12 مارس 1978 وذلك بمساعدة المؤسسات الوطنية التالية:[5]

- المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز SONELGAZ
- المؤسسة الوطنية للصناعات الكيميائية SNIC
- مؤسسة تطوير الصناعات الكيميائية EDIC

-إضافة إلى مساعدة بعض المؤسسات الأجنبية مثلSquip الأمريكية ومؤسسة Siemasud، وقدرت مدة الإنجاز بـ 8 سنوات، حيث تسلمت الجزائر المشروع مجسدا في أرض الواقع في 1986، وضع تحت تصرف مؤسسة

[5]معلومات مستخرجة من وثائق إدارية تنظيمية للفرع.

تطوير الصناعات الكيميائية SNIC للاستغلال، أين كانت تنتج به مختلف المواد الكيميائية كالطلاء ثم تحويل المركب من مؤسسة SNIC إلى مؤسسة المنتوجات الصيدلانية صيدال ووضع تحت تصرفها رسميا.

وفي 02 فيفري 1998 كنتيجة لمخطط إعادة الهيكلة التي حدثت بموجب الأمر (98-12) المؤرخ في مارس 1998، أصبح المركب يدعى فرع أنتيبيوتيكال التابع لمجمع صيدال، مستقل إداريا تابع لمركز قرار واحد يدعى بمقر المجمع .

يقع فرع أنتيبيوتيكال بولاية المدية على بعد 80 كلم جنوب الجزائر العاصمة و15 كلم من مركز الولاية، يتربع على مساحة قدرها 25 هكتار من بينها 19 هكتار مبنية، يختص هذا الفرع في إنتاج المضادات الحيوية البينيسيلينية وغير البينسيسلينسة، سواء للإنسان أو الحيوان، وهو مجهز بجميع التجهيزات اللازمة لصناعة الأدوية ابتداء من الحيازة على المواد الأولية الفعالة إلى غاية تشكيل النوع الصيدلاني للمنتوج..

للجودة والنوعية مرجع-2001 *ISO 19949002 version وتحصل الفرع على شهادة 2003 ، وهذا ما يدل على أن منتوجها ذو جودة عالمية وخاضع لكل المقاييس الدولية المعمول بها في هذا الميدان وطرحت 20% من رأسمالها في البورصة وقدر رأس مالها بـ 950.000.000 دج وبينت احصائيات 31 مارس 2006 أن عدد العمال الإجمالي قد بلغ 1380 عامل، يحمل سجل تجاري رقم: 0342252 برأسمال اجتماعي قدره 1.187.500.000 دج .

وللفرع أكثر من 15 سنة خبرة في مجال الإنتاج ومراقبة الأدوية مما مكنه أيضا الحصول على شهادة ثانية 9001 ISOمرجع 2005-2008 ، ويحتل المرتبة الأولى بين الفروع الثلاثة هذا ما أدى إلى عقد اتفاق بين الفروع الثلاثة في نهاية مارس 2003 وهذا من أجل تشكيل وتخزين الأدوية .

الفرع الثاني :الاستراتيجية العامة للفرع

وهي بدورها مشتقة من الاستراتيجية العامة للمجمع، وهذه الأخيرة تتضمن استراتيجيات فرعية على المدى القصير، والمتوسط، والطويل نوجزها فيما يلي:[6]

1- استراتيجية الفرع على المدى القصير: الممتدة ما بين 2006/2005 المتضمنة ما يلي:

- إعادة النظر في الهياكل التنظيمية لمختلف المديريات والوحدات، وبالتالي تصميم هيكل تنظيمي جديد لفرع المضادات الحيوية يتماشى مع أهداف وقدرات الفرع من جهة وإفرازات البيئة الخارجية من جهة أخرى.

- وضع وتسطير قانون داخلي جديد.

- توقيع اتفاقيات جماعية جديدة بين إدارة الفرع والشريك الاجتماعي (النقابة).

- نيل شهادة الجودة العالمية ISO 9002 تمنح من قبل منظمة كندية.

2- استراتيجية الفرع على المدى المتوسط: الممتدة من 2009/2007 المتضمنة ما يلي:

- رفع الطاقة الإنتاجية لوحدة إنتاج المواد الأولية، قصد تصدير للشريك الايطاليALLCHIM .

- تعزيز مكانة الفرع أكثر في السوق الجهوية

-توقيع عقد إنشاء شركة تجارية مع الشريك الايطالي السابق قصد تسويق منتجات الفرع للأسواق العالمية.

- توسيع تشكيلة المنتجات بإضافة سلسلة جديدة من المضادات الحيوية مع الجيل الثاني وتعرف بالسيفالوسبوريم وكذا إنتاج أنواع جديدة من الشراب.

[6] معلومات مستخرجة من وثائق إدارية تنظيمية للفرع ، نفس المرجع السابق.

– التركيز على حماية البيئة وذلك بتغيير تجهيزات معالجة النفايات والمياه السامة وكذا، تغيير آلات التبريد وتعويضها بتلك التي تستهلك غاز مباح دوليا.

– جلب تجهيزات إنتاجية جديدة لخلط الحقن وذلك لرفع الطاقة الإنتاجية بـ40000 وحدة يوميا.

3– استراتيجية الفرع على المدى الطويل: الممتدة ما بين 2011/2007 والمتضمنة ما يلي:

– إنتاج سلع جديدة من المضادات الحيوية (سيفالورين) الجيل الثالث.

– دخول الفرع المجال البيطري.

– الدخول في السوق الدولية للأدوية الصناعية والصيدلانية.

الفرع الثالث : أهداف فرع الأنتيبيوتيكال المستقبلية

يسعى مركب المضادات الحيوية للوصول إلى رقم أعمال يقدر بـ 2.532.000.000 دج، وإنتاج 40.050.000 مليون وحدة بيع في المجال الصيدلاني و52 طن من المواد الأولية المستعملة في إنتاج المضادات الحيوية و160.000.000 وحدة في مجال الطباعة، أما الاستثمار فهو يعادل ما قيمته 6% من رقم أعمال الفرع.

وفيما يخص سياسته التكوينية فإن الفرع المقدر عدد عماله بـ 1380 يعمل على توسيع سياسة تكوينية ملائمة من أجل إعطاء مستوى عمال لعمال أنتيبيوتيكال الذي سمح بالحصول على كفاءات متعددة الجوانب تضمن الاستمرارية الفعالة لمناصب الشغل إضافة إلى الأهداف التالية:[7]

– توسيع أداة الإنتاج والاستغلال الأمثل لقدرات الإنتاج المتاحة وخاصة فيما يخص المنتجات التي لها سرعة دوران كبيرة (البيع والرواج).

– تطوير سياسة ترقية المنتوج.

[7] إدارة الموارد البشرية، خلية التنظيم والإعلام الآلي، سنة 2014.

– تطوير العلاقات مع العملاء حيث في هذه الحالة مصلحة التسويق تتكفل بإعلان كل ما هو جديد وإبلاغه للعملاء وهذا يتم دوريا.

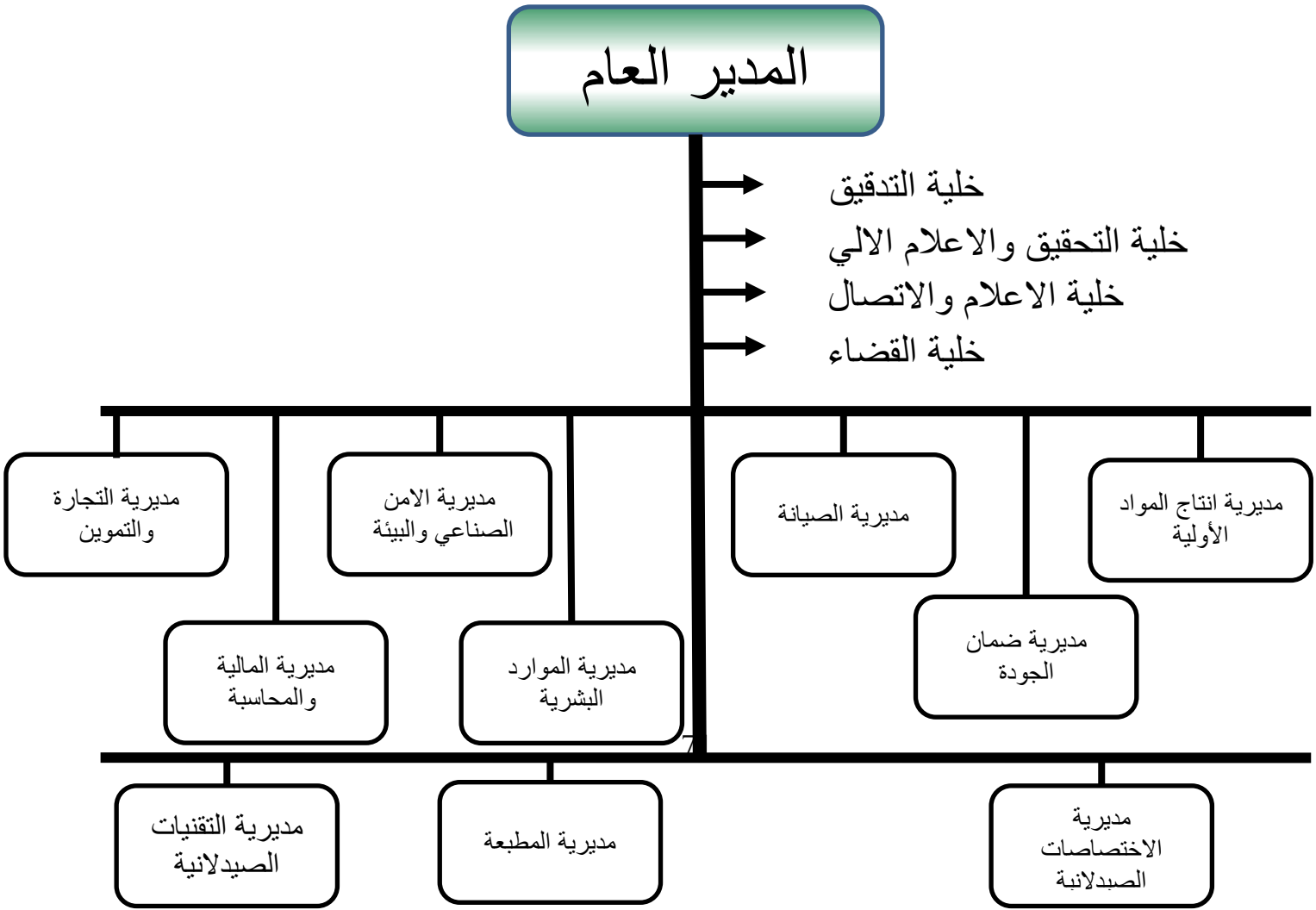
– استخدام شبكة الإعلام الآلي في تسيير كل المصالح.

– تطوير صناعة المنتوجات الصيدلية المرافقة لاحتياجات الدولة ثم تصدير الفائض.

– العمل على بحث واكتشاف أدوية جديدة.

الفرع الرابع: الهيكل التنظيمي لفرع أنتيبيوتيكال:

إن تحديد اختصاصات المؤسسة ومهامها ومعرفة هياكلها ووحداتها وشكل الهرم الإداري لها لا يكون إلا من خلال الهيكل التنظيمي الذي يعد بمثابة التقسيم النظري للعمل وعلى هذا الأساس تهدف المؤسسة من وراء هيكلها التنظيمي إلى تحديد دور كل وحدة بغية تحقيق الفعالية والأهداف المسطرة، وسنتناول فيما يلي الهيكل التنظيمي لفرع



انتيبيوتيكال حيث يتكون هذا الأخير من خلايا ومديريات.

شكل رقم :3-3 يبين الهيكل التنظيمي لفرع أنتيبيوتيكال

المصدر: إدارة الموارد البشرية، خلية التنظيم والإعلام الآلي، سنة 2014.

أولا– الإدارة العامة: تتكون من:

المدير العام: هو صاحب السلطة والقرار داخل المركب، حيث يعتبر هو المسؤول الأول والأخير فيما يحدث داخل المركب.

السكرتارية: وهي الجهة المسؤولة عن ترتيب المواعيد وتسجيل المراسلات ووصل المديريات بمكتب المدير.

المدير العام المساعد: وهو الذي ينوب عن المدير العام في جميع مهامه و في حالة غيابه.

ثانيا– الخلايا: المركب يضم خمسة خلايا وكل خلية لها دور مخول لها وهي على التوالي:[8]

أ – خلية التخطيط والإعلام والاتصال: تشمل كل ما يتعلق بالإعلام الآلي على مستوى الفرع (الفرع البرمجة، التسيير، متابعة المشتريات، وصيانة أجهزة الإعلام الآلي) ومتابعة الهيكل التنظيمي للفرع.

ب – خلية الإعلام والاتصال: تسهر على الأيام الإعلامية والمعارض الدولية والوطنية وكذا التوثيق.

ج – خلية المشاريع: مكلفة بالدراسات الخاصة بالاستثمارات الجديدة ومتابعة المشاريع الإنمائية.

د – خلية التدقيق (التحصيل والحوصلة): مهمتها مراجعة عمليات المؤسسة ومراقبة التسيير.

هـ – خلية القضاء: تسهر على تطبيق القانون وتمثل الفرع في القضايا القانونية والنزاعات المالية بين المؤسسة وزبائنها وممولها وكل هذه الخلايا على اتصال مباشر بالإدارة العامة وهي مستقلة عن باقي مديريات الفرعية.

[8] جريدة صيدال الصادرة عن مجمع صيدال ،العدد08 أوت 1999، ص04.

ثالثا– المديريات: تقوم هذه المديريات بتطبيق سياسة المركب في جميع الميادين، وتقييم أنشطة المشروع، ويضم المركب اثني عشر مديرية.

1– مديرية الأمن الصناعي والبيئة : D.S.E :وظيفتها الأساسية ضمان الأمن الصناعي والاستقرار في الفرع إضافة لمعالجة النفايات الصلبة والسائلة للمحافظة على البيئة، وكذا استرجاع المذيبات من أجل استعمالها في المادة الفعالة.

2 –مديرية الموارد البشرية : D.R.H : تعمل هذه المديرية على توفير الشروط اللازمة لكل المديريات، ومعرفة حاجاتهم من الطاقات البشرية، كما تقوم برسكلة العمال وتقسيمهم حسب الوظائف وتقوم بتقدير الأجر الشهري لكل عامل والتكفل بحوادث العمل، وتطوير الموارد البشرية للفرع خاصة تدعيمها بكفاءات جديدة أو تمكينهم من استخدام تكنولوجيا حديثة.

3– مديرية الاختصاصات الصيدلانية : D.S.P : تكمن وظيفة هذه المديرية في صناعة المنتوج النهائي القابل للاستعمال من طرف الإنسان والحيوان، وتعتبر آخر محطة يمر بها المنتوج، وتشمل ورشتين:

– الورشة (A) وظيفتها إنتاج وتعبئة المنتجات الصيدلانية البنيسيلينية.

– الورشة (B) وظيفتها إنتاج وتعبئة المنتجات الصيدلانية غير البنيسيلينية.

وذلك بمختلف الأشكال والأصناف، حقن، أقراص، كبسولات، مراهم، شراب ومساحيق.

4– مديرية الوسائل العامة : D.S.G : تضم منشآت صناعية ضخمة تزود مختلف مديريات الفرع بجميع أنواع الطاقة اللازمة ويتم فيها أيضا توليد وتحويل وتوزيع الكهرباء، وكذا معالجة المواد وتكييفها مع معايير الصناعة الصيدلانية وكما يتم توليد الطاقة البخارية والهوائية.

5 –مديرية إنتاج المواد الأولية : VRAC :تعتبر ثاني أكبر وحدة في المركب، وتختص في صناعة المادة النشطة أو الفعالة بواسطة استعمال التكنولوجيا الحيوية (البيوتكنولوجية) لتحويلها إلى مضادات حيوية بنيسيلينسة أو غير بنيسيلينية نصف مصنعة على شكل مسحوق أبيض.[9]

6 –مديرية المالية والمحاسبة :D.F.C : هي المديرية المسؤولة عن تقييم المخزونات وكذا التكفل بالتسيير المالي لمختلف مشتريات الفرع والمحاسبة العامة.

7 –مديرية الصيانة المركزية :D.M.C :تعمل هذه المديرية على صيانة ومراقبة التجهيزات الالكترونية والميكانيكية لجميع المديريات ووحدات الفرع، وتقوم بالموازاة مع مهامها الأساسية بتقديم خدمات للزبائن (كتصليح بعض الآلات لمؤسسات أخرى، كراء شاحناتها...وغيرها)، وتضم هذه المديرية عددا من المصالح تظهر في الشكل الموالي:

8– مديرية التجارة والتموين: تعتبر من جهة الشريان الأساسي الذي يمون الفرع بما يحتاجه من مواد أولية مختلفة لإنتاج الأدوية، ومن جهة أخرى المسؤولة عن تسويق المنتجات الصيدلانية للفرع، وكذا عن العلاقات مع الزبائن وهي المسؤولة عن عمليات الشراء المحلي وكذا الأجنبي.

9– مديرية المخابر :D.L.A.B :تعمل هذه المديرية على مراقبة تحليلية كيميائية بمختلف المواد المنتجة المشتريات أو المنتجة في المركب ومطابقتها مع المعايير المطلوبة، كما تقوم أيضا بمراقبة المنتجات النهائية ومتابعتها حتى تسوق.

كما تقوم بتحسين وتطوير والبحث في المعايير المتبعة في عمليات الرقابة من أجل تحسين النوعية وطمأنة المستهلك على سلامة المواد المستعملة في عملية الصنع.

10– مديرية المطبعة: D.I.M.P: تعمل على إنتاج الأغلفة والعبوات الصيدلانية، باعتبار أن هذه الأخيرة هي أغلفة وعبوات خاصة، إضافة إلى إنتاجها لبعض المنشورات كالمجالات والجرائد الخاصة بمجمع صيدال ككل وكذا مختلف القوائم والكتيبات الترويجية (Les Brochures et les Catalogues) وتشمل المطبعة على عدة ورشات

[9]جريدة صيدال الصادرة عن مجمع صيدال ،نفس المرجع السابق،ص05.

مجهزة بتجهيزات وآلات ذات تكنولوجيا نمطية إلى حد ما، والمتمثلة أساسا في المخبر الفوتوغرافي، ورشة التجليد الصناعي وورشة المطبعة.

11- مديرية التقنيات الصيدلانية :D.T.P :مهمتها الأساسية مراقبة وفحص المواد والمنتجات الصيدلانية التي ينتجها الفرع لهذا هي مكلفة بضمان الجودة والنوعية لهذه المنتجات، إضافة إلى كونها المسؤولة على دراسة الملفات التقنية للمنتجات الجديدة المقرر إنتاجها في هذا الفرع.

12- مديرية ضمان الجودة والنوعية: تعمل على تحقيق المعايير الموضوعة والإجراءات الإنتاجية المطلوبة للدواء مع احترام قواعد الجودة والنوعية المتفق عليها مسبقا.

رابعا – نشاطات الفرع:

يعتبر فرع المضادات الحيوية فرعا متكاملا، حيث تشمل وحداته الإنتاجية على كل مراحل الإنتاج، ابتداء من إنتاج المواد الأولية إلى غاية المرحلة النهائية، وهي مرحلة تعبئة المنتجات الصيدلانية النهائية وتخزينها وتسويقها. وتتمحور نشاطات الفرع حول محورين أساسين هما:

1- استخلاص المادة النشطة أو الفعالة بواسطة التكنولوجيا الحيوية وتحويلها إلى مضادات حيوية بنيسيلينية وغير بنيسيلينية نصف مصنعة على شكل مسحوق أبيض، ويتم هذا على مستوى وحدة إنتاج المواد الأوليةVRAC ، وتتمثل المواد الأولية النصف المصنعة البنيسيلينية في : Penicillin G Potassique, Pénicilline V Acides، في حين تتمثل المواد الأولية النصف المصنعة الغير بنيسيلينية : Tetracycline, Oxytetraciline .Hcl

2- إنتاج المنتجات الصيدلانية المتخصصة البنيسيلينية والغير بنيسيلينية بمختلف الأشكال، حقن، أقراص، كبسولات، مراهم، شراب ومساحيق على مستوى التخصصات الصيدلانية انطلاقا من المواد السابقة.

المطلب الثالث: مبررات اختيار المؤسسة محل الدراسة

تعود أسباب اختيارنا لهذا القطاع لأن الدواء يعتبر سلعة ذات أهمية اقتصاديا واجتماعيا، إضافة إلى اعتماده على البحث العلمي الدقيق والمتواصل، كما أنه أردنا أن تشمل الدراسة مجمع صيدال بجميع فروعه إلا أنه لعدة أسباب وعراقيل اقتصر بحثنا على فرع أنتيبيوتيكال بالمدية.

الفرع الأول: أهمية البحث و التطوير بالنسبة لصناعة الأدوية

يعتبر البحث والتطوير ضمان الاستمرار لأي صناعة، وصناعة الدواء بالذات تتميز بخاصية اعتمادها الدائم و المستمر على أنشطة البحث والتطوير، كما تتميز بالارتفاع النسبي للمكون التكنولوجي أو البحث التطويري مقارنة بالصناعات الأخرى وبالتالي تتأثر بشكل سريع بالتقدم التكنولوجي.

تعتبر الدول المتقدمة من أكبر الدول المنتجة للدواء وذلك لتواجد أهم المخابر الصيدلانية العالمية بها، حيث تستعمل هذه المخابر تكنولوجيا البحث والتطوير التي تمكنها من التطوير المستمر للدواء واكتشاف إبداعات تكنولوجية جديدة، هذا ما يتطلب إنفاق مبالغ ضخمة على أنشطة البحث والتطوير، إذ أنفق أكبر مخبر صيدلاني في العالم سنة 2008 مبلغ 7.2 مليار دولار أمريكي في مجال البحث والتطوير، أما ثالث مخبر صيدلاني في العالم الذي يمتلك أكثر من 25 مركزا للبحث والتطوير موزعة على أوربا، آسيا وأمريكا الشمالية قدرت نسبة إنفاقها على البحث والتطوير من رقم أعمالها سنة2007 حوالي 16.17 %، وتعد الولايات المتحدة الأمريكية أكثر الدول المتقدمة اهتماما بأنشطة البحث والتطوير تليها انجلترا، اليابان، السويد ثم فرنسا .[10]

[10] جلالي ياسمينة، **المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية**– مدخل مقارن: دراسة حالة مركز البحث والتطوير –صيدال، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2010،ص 181.

الفرع الثاني: الدور الاقتصادي والاجتماعي

تعتبر صناعة الدواء من أهم الصناعات في كل دول العالم ومن بينها الجزائر، وذلك لما لها من ثقل اقتصادي ومالي واجتماعي، حيث تشكل أهمية مميزة للحكومات والسكان أيضا باعتبار الدواء من السلع الاستراتيجية لسلامة وصحة المجتمعات.

بالنسبة لدوره الاقتصادي فقد تطورت صناعة الدواء في الجزائر بالموازاة مع تطور الخدمات الاجتماعية الصحية وزيادة مستوى الطلب الوطني للدواء، وتعتمد الجزائر في مقابلة الطلب على الدواء على الإنتاج المحلي والاستيراد وعلى الدعم من الاستثمارات الهامة منذ السبعينات بفضل الأحكام القانونية الجديدة المشرعة لصالح إنشاء مصانع جديدة للدواء في الجزائر، وتقدر نسبة تغطية الطلب من الإنتاج الوطني للأدوية بحوالي 35% بينما تتم تلبية النسبة المتبقية من الطلب 65 % عن طريق الاستيراد خاصة وأن حجم الطلب على الدواء في زيادة مستمرة، فقد ارتفع استهلاك الفرد الجزائري للدواء من 1.8 وحدة سنة 2005 إلى 2.5 وحدة سنة2011.

لقد بلغت فاتورة الواردات الجزائرية من المنتجات الصيدلانية 2.23 مليار دولار سنة 2012 مقابل 1.96 مليار دولار خلال 2011 أي زيادة بنسبة بلغت 13.6 %، لهذا يسعى مجمع صيدال من خلال إتباع استراتيجية جديدة إلى تقليص حجم الواردات من خلال تطوير صناعة صيدلانية ناجحة حيث يسعى إلى استثمار أكثر من 200 مليون دولار خلال الفترة 2010-2015 بالنسبة لدوره الاجتماعي فيعتبر من أبرز القطاعات الاقتصادية التي تحتوي على عدد معتبر من اليد العاملة، حيث أن مجمع صيدال لوحده يقوم بتوظيف أكثر من 4100 عامل من جميع الأصناف ويسعى من خلال برنامجه الطموح إلى فتح مصانع أخرى ما يعني استقطاب يد عاملة جديدة وبالتالي التخفيف من أزمة البطالة.[11]

[11] http://www.echoroukonline.com, consulté le, 05/02/2013.

المبحث الثاني: طريقة التكاليف المعمول بها في الفرع

يستخدم فرع أنتيبيوتيكال في حساب تكاليفه، طريقة التكاليف الكلية أو طريقة الأقسام المتجانسة الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (المباشرة وغير المباشرة) في حساب سعر التكلفة، تقوم المديرية العامة بتحديد مختلف التكاليف التي تدخل في تسعيرها للمنتوج و التي تعمل بها في نشاطها العادي والمستمر.

المطلب الأول: تحديد التكاليف الكلية

تقسم التكاليف الكلية إلى أقسام أساسية وأقسام ثانوية مساعدة وهي كالآتي:

الأقسام الأساسية : وتسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتوجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال وتتمثل فيما يلي: [12]

عمارة (A): وتختص هذه العمارة بالمواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف أي المواد المعمقة.

عمارة (B): وتختص بالمواد غير المعمقة.

الأقسام الثانوية (المساعدة): وسميت بالأقسام الثانوية لأن ليس لها علاقة مباشرة مع النشاط الرئيسي للمؤسسة، وقد تم الاستعانة بهذه الأقسام لمساعدة وتسهيل مهمة الأقسام الرئيسية، فكان تقسيمها حسب المحاور الرئيسية لهذا النشاط الفرعي، إذ نجدها مجسدة في ستة أقسام وهي:

وحدة الإدارة، وحدة الصيانة، وحدة التخصصات الصيدلانية (المخبر)، وحدة المصالح العامة أو وحدة الطاقة، وحدة الطباعة، وحدة إنتاج المواد الأولية.

ويمكن تمثيل ما سبق وفق الجدول التالي:

[12] اعتماد على وثائق رسمية للمؤسسة (ملف الأسعار)

الجدول رقم(02): تحديد الأقسام الرئيسية والثانوية

رقم الحساب	المبلغ الموزع	الأقسام الثانوية						الأقسام الرئيسية	
		الإدارة	الصيانة	المخبر	الطاقة	الطباعة	عمارة A	عمارة B	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ملف الأسعار من المؤسسة

المطلب الثاني: تحديد التكاليف غير المباشرة

ويتم تحديد هذه التكاليف غير المباشرة عن طريق الكشوفات والقوائم المحاسبية الموجودة في المؤسسة محل الدراسة ، كما نعلم أن التكاليف تتكون بصفة عامة من تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة ، فالتكاليف المباشرة هي تلك المصاريف المتعلقة بالتكلفة أو سعر التكلفة لنشاط أو مرحلة إنتاجية معينة، أي المصاريف التي يمكن ربطها مباشرة مع عملية الإنتاج، وتشمل: المواد الأولية ، اليد العاملة المباشرة ،مصاريف الإنتاج.

أما التكاليف غير المباشرة وهي تلك المصاريف المشتركة بين جميع أنواع المنتجات أي المصاريف التي تخص أكثر من منتوج ونذكر منها ما يلي : مصاريف النقل(مصاريف النقل الخارجة عن نقل المبيعات) ، مصاريف الصيانة (إصلاحات تتمثل في أعباء عملية الصيانة الدورية والإهتلاك الذي تقوم به مصلحة الصيانة)، الأتعاب (أتعاب المصاريف القضائية ، أعباء العقود والمنازعات)، أعباء التنقلات والاستقبالات (أعباء السفر ، أعباء الإقامة ، أعباء الإطعام)، أعباء الهاتف والكهرباء والماء ، أعباء الضرائب المختلفة (الدفع الجزافي والرسم على النشاط المهني) ، أعباء مختلفة تتمثل التأمينات وتكاليف متنوعة (الأغلفة المباشرة ، الوقود ، المواد الخام ، المواد الكيميائية ، قطع الغيار المستخدم للشاحنات التي تنقل المنتجات).

أما الإهتلاكات فتتمثل أساسا في اهتلاك المباني ، اهتلاك الآلات المستخدمة في العملية الإنتاجية ، المنشآت الهيكلية والمركبية (معدات نقل ، تجهيزات مكتب ، إنشاءات وتركيبات).

ونظرا لكثرت أعباء المؤسسة فإنه من الضروري اعتماد نصف سنة مالية أي سداسي كدورة استغلال، فالأعباء الغير مباشرة مستهدفة التوزيع:[13]

ح/60 المشتريات المستهلكة (مقسمة إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة).

ح/61 -62 الخدمات الخارجية، وخدمات خارجية أخرى (أعباء غير مباشرة).

ح/63 أعباء المستخدمين (مقسمة إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة).

ح/64-65 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة، والأعباء العملياتية الأخرى (أعباء غير مباشرة).

ح/66 مصاريف مالية (أعباء غير مباشرة).

ح/68 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة (مقسمة إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة).

المطلب الثالث: توزيع التكاليف (التكاليف الأساسية والتكاليف المساعدة)

تقوم المؤسسة بتحديد مفاتيح التوزيع بالاعتماد على كمية الإنتاج ودرجة تعقيد الإنتاج (درجة التعقيد هي المنتج الذي من الوحدة في أقل وقت ممكن).

و الجدول أدناه يوضح التوزيع الثانوي للأعباء المباشرة وغير المباشرة على العمارتين AوB:

جدول رقم(03): التوزيع الثانوي للأعباء المباشرة وغير المباشرة

[13]مصادر من المؤسسة (تحديد الأعباء الغير مباشرة في ملف الأسعار)

اسم الحساب	المبلغ الموزع	الأقسام المباشرة	
		عمارة A	عمارة B
مشتريات مستهلكة	619544394,06	59,399 929 191	219 615 202 ,47
الطاقة	32390832,81	08,15 871 508	16 519 324, 73
تكاليف المستخدمين	205057373,34	14,100 533 965	104 523 408 ,20
مخصصات الإهتلاكات	103876634,04	08,47 677 712	56 198 921, 96
مجموع التكاليف المباشرة	960869234,25	89,564 012 376	396 856 857, 36
مشتريات مستهلكة	117172266,88	69,66 788 523	50 383 743, 19
طاقة	76118760,71	38,39 069 806	37 048 954, 33
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	78020619,99	67,38 371 014	39 649 605 ,32
تكاليف المستخدمين	698950424,30	342 676 083,51	356 274 340 ,79
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	44853982,08	25 566 896 ,71	19 287 085 ,37
مصاريف مالية	24835395,66	14 156 245 ,80	10 679 149 ,86
مخصصات الإهتلاكات	132571532,70	68 045 565, 46	64 525 967,24
مجموع التكاليف غير المباشرة	1172522982،32	594 674 136 ,22	10,577 848 846
مجموع التكاليف الكلية	2133392216،57	1 158 686 513,11	974705703,46

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لوثائق مقدمة من طرف المؤسسة في حساب التكاليف

المبحث الثالث: إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة صيدال

طريقة تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات محل الدراسة تقوم على ثلاث عناصر رئيسية وهي: التكلفة المستهدفة والسعر المستهدف والربح المستهدف وللتوصل إلى السعر المستهدف الخاص بورشة إنتاج الكبسولات كان لابد من استعراض أسعار البيع للفرع محل الدراسة في ورشة انتاج الكبسولات ومقارنتها بأسعار بيع المنتجات البديلة والتابعة للمؤسسات المحلية المنافسة لها في السوق.

المطلب الأول: مقارنة أسعار بيع المنتجات لمجمع صيدال مع أسعار منتجات لمؤسسات منافسة لها

تعتبر مرحلة تحديد السعر المستهدف أول مرحلة من مراحل التكلفة المستهدفة وأهمها، ويتم تحديده من خلال دراسة السوق من حيث متطلبات العملاء والسعر المدفوع من طرفهم من جهة والمنافسة السوقية من جهة أخرى.

أولا: تحديد أسعار بيع المؤسسات المنافسة لمنتجات مختلفة

ومن خلال المعلومات التي تم التوصل إليها من طرف إدارة الفرع حول دراسة السوق للمؤسسات المنافسة تبين أن أسعار البيع كانت على النحو التالي:

جدول رقم(04): أسعار بيع المؤسسات المنافسة لمنتجات مختلفة

منتج المؤسسة	المؤسسات المنافسة	سعر البيع
AMOXYPEN 500 MG	Antibiotical	139.32 دج
	Biocare	164.78 دج
	Bouchara-Recordati	139.14 دج
	Cimex	160.97دج
	Sopal	139دج
	Sandoz	143.53 دج
AMPILINE 500 MG	Antibiotical	160دج
	Sopal	160.20دج
	Biocare	167.97 دج
OXALINE 500 MG	Antibiotical	175دج
	Biocare	184.42 دج
	Sopal	162.18 دج

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لوثائق ممنوحة من طرف المؤسسة.

ثانيا: تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج

يتم تحديد وتحليل هدف التحكم في التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال تحديد الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المقدرة من جهة ، والفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج من جهة أخرى ويتم حساب تلك التكاليف وفق المعادلات التالية :

1-التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف – هامش الربح

2- هدف التحكم في التكلفة = التكلفة المسموح بها – التكلفة المقدرة

3- هدف التحكم في التكلفة الممكنة = التكلفة المقدرة – التكلفة المستهدفة

4- التحدي الاستراتيجي للتحكم في التكلفة = التكلفة المسموح بها – التكلفة المستهدفة

ومن خلال المعادلة رقم (4) نستطيع الوصول إلى معادلة التكلفة المستهدفة كالآتي:

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها – التحدي الاستراتيجي للتحكم في التكلفة

ثالثا: تحديد سعر البيع المستهدف

لغرض تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج الذي تم اختياره لابد من تحديد هامش الربح المستهدف والذي يتحدد من

خلال التخطيط الاستراتيجي على الأجل الطويل و بناءا على استراتيجية الربح المعتمدة من طرف المؤسسة فإن هامش الربح المستهدف الذي تفرضه الدولة على صناعة الأدوية هو هامش ربح مقدر ب 20 % ، ومن خلال مقارنة أسعار بيع المنتجات في الفرع مع أسعار المنتجات في المؤسسات المنافسة نستنتج أنه يجب على المؤسسة الاعتماد على أسعار المؤسسات المنافسة الأقل لتحقيق سعر البيع المستهدف ، والسعر المعتمد هو السعر الذي تفرضه الدولة على مؤسسة صيدال وهذا السعر يعتبر كسقف لا يمكن للمؤسسة تجاوزه فهو يراعي القدرة الشرائية للمواطن من جهة والربح من جهة أخرى، وكما سنبين أسعار البيع المعتمدة لبعض المنتجات في الجدول التالي :

الجدول رقم(05): أسعار البيع المعتمدة

المنتج	أموكسيبن 500 غ	أمبيلين 500 غ	أكسلين 500 غ
سعر البيع	139.32 دج	134.90 دج	157.92 دج

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف

المطلب الثاني: كيفية حساب التكلفة المستهدفة

هناك ثلاث طرق لحساب التكلفة المستهدفة كما كنا قد تطرقنا إليهم في الفصل الثاني، ومن حلال دراستنا تم اختيارنا لطريقة معدل تخفيض التكلفة وتحسب كالآتي:

التكلفة المستهدفة = التكلفة الحالية- (معدل التخفيض *التكلفة الفعلية)

أولا: طريقة معدل تخفيض التكلفة

قامت إدارة المؤسسة بتخفيض أسعارها بنسبة 10 % وذلك بعد دراسة أسعار السوق، وبهذا تصبح أسعار بيع المنتجات لورشة الكبسولات على النحو التالي:

الجدول رقم(06): أسعار بيع المنتجات بعد التخفيض

المنتج	سعر منتوج الفرع	سعر البيع بعد التخفيض	سعر بيع المنافسين
أمكسيبن 500 غ	139.32 دج	125.39 دج	139 دج
أمبيلين 500 غ	134.90 دج	121.13 دج	160.20 دج
أكسيلين 500 غ	157.92 دج	142.13 دج	162.18 دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

ثانيا: تحديد الربح المستهدف

من خلال البحث التسويقي لجودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين وأيضا من خلال أسعار المنافسين لنسبة لباقي تبين أن المعلومات المقدمة لسعر المنتج وهو السعر المستهدف الذي نريد الوصول إليه أي سعر منافس المنافسين، وتعتبر خطوة تحديد الربح المستهدف من أهم الخطوات في حساب التكلفة المستهدفة، ومن حلال الدراسة التي قامت بها إدارة الفرع تبين أن الفرع يحقق نسبة 20 % كعائد على المبيعات، لهذا يجب مراعاة أرباح المؤسسات المنافسة بعين الاعتبار مع العلم أن هدف التكلفة المستهدفة هو تعظيم الربح، وبناءا على معطيات المنتج المنافس

سنعتمد على السعر المستهدف للمنتوجات في السوق الذي يمكن المؤسسة من السيطرة المحلية وهذا من خلال معايير الجودة المستخدمة والسعر الذي ستعتمده.

جدول رقم(07): تحديد الربح المستهدف

منتج المؤسسة وسعر المنتج	المؤسسات المنافسة	سعر البيع	إجمالي الربح الوحدوي	نسبة مجمل الربح الوحدوي
أموكسيبن 500 مغ	Antibiotical	125.39 دج	61.86	49%
	Biocare	164.78دج	/	/
	Bouchara-Recordati	139.14دج	/	/
	Cimex	160.97دج	/	/
	Sopal	139دج	/	/
	Sandoz	143.53دج	/	/
	Theracia	176.54دج	/	/
أمبيلين 500مغ	Antibiotical	121.41دج	56.16	46%
	Sopal	160.20دج	/	/
	Biocare	167.97دج	/	/
أكسلين 500مغ	Antibiotical	142.13دج	64.91	45%
	Biocare	184.42دج	/	/
	Sopal	162.18دج	/	/

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

يتم تحديد الربح المستهدف عن طريق إجمالي الربح الوحدوي /سعر البيع = نسبة مجمل الربح الوحدوي

ويظهر لنا الربح المستهدف على النحو التالي:

إجمالي سعر البيع المستهدف = سعر البيع المستهدف *كمية عدد الوحدات المنتجة

والجدول التالي يوضح ذلك كما يلي:

جدول رقم(08): إجمالي سعر البيع المستهدف لمنتجات ورشة إنتاج الأقراص

المنتج	سعر البيع المستهدف	كمية عدد الوحدات	إجمالي سعر البيع المستهدف
أموكسيبن 500 مغ	125.39دج	918882	115218614
أمبلين 500 مغ	121.41دج	101400	14338974
أكسيلين 500 مغ	142.13	1184700	168381411

المصدر: من إعداد الطالب مستخرج من الملحق

ثالثا: حساب التكلفة المستهدفة

بعد القيام بتحديد كل من سعر البيع المستهدف والربح المستهدف اللذان يريد الفرع تحقيقهما سنتطرق إلى حساب التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف

أو التكلفة المستهدفة = (سعر البيع المستهدف الوحدوي –الربح المستهدف الوحدوي) *عدد الوحدات.

الجدول رقم(09): حساب التكلفة المستهدفة

البيان	سعر بيع الوحدة	الربح المستهدف الوحدوي	التكلفة المستهدفة الوحدوية	عدد الوحدات	التكلفة المستهدفة الوحدوية
أموكسيبين 500 مغ	125.39	61.44	63.95	918 882	58 762 504
أمبلين 500 مغ	121.41	65.05	56.36	101 400	5 714 904
أكسالين 500 مغ	142.13	63.95	78.17	1 184 700	92 609 777

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: مقارنة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة

الهدف من هذه الدراسة هو الوصول إلى إمكانية تقدير التكلفة عن طريق نظام التكلفة المستهدفة أما بالنسبة للفرق بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة فهو عبارة عن قيمة التخفيض في التكاليف بالتالي زيادة في الإيرادات ومنه زيادة الحصة السوقية والجدول التالي يبين ذلك:

جدول رقم(10): مقارنة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة

البيان	التكلفة المقدرة	التكلفة المستهدفة	الفرق
أمبلين 500 مغ	دج 65.25	دج56.36	دج 8.89

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال قيامي بمراحل حساب التكلفة المستهدفة توصلت إلى منتج واحد فقط وهو أمبلين 500 مغ ، أما بالنسبة للمنتجين الآخرين فلم أستطيع الوصول إلى النتيجة المرجوة ، وذلك لعدم استطاعتي توفير جميع متطلبات التكلفة المستهدفة.

خلاصة:

من خلال الدراسة الميدانية لمجمع صيدال والتي نهدف من خلالها إلى تبيان مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية وبالإضافة إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في فرع المضادات الحيوية بالمدية، وذلك من خلال اعتمادنا على المقابلة والملاحظة ودراسة وتحليل بعض الوثائق الخاصة بالفرع محل الدراسة، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج الخاصة بالدراسة كما يلي:

-نقص المعلومات وعدم القدرة على توفير جميع متطلبات نظام التكلفة المستهدفة من الأسباب التي أدت إلى الحد من تطبيق النظام والوصول إلى السعر المستهدف.

-هناك بعض المحددات يجب على المؤسسة الالتزام بها عند تطبيق النظام ، إذ يجب عليها الأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق عند تحديد أسعار المنتجات ، وهناك قوانين وزارية من عند الدولة تحدد هامش الربح الأمر الذي أدى إلى الحد من الوصول إلى الربح المستهدف.

- أثبتت الدراسة وجود معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة محل الدراسة، وتتركز معظم المعوقات في عدم توفر الأفراد المؤهلين إداريا وعمليا في مجال التكاليف وكذا عدم وجود اليد العاملة المؤهلة لتطبيق النظام.

- يؤدي تطبيق نظام التكلفة المستهدفة وإتباع مبادئه بصورة صحيحة منذ البدء بعملية التخطيط وللعملية الإنتاجية إلى تخفيض التكاليف، أثبتت الدراسة عدم وجود اهتمام من طرف المؤسسة الصناعية محل الدراسة بتحقيق رغبات العملاء بل تسعى إلى تحقيق رغبات الإدارة العليا (تخفيض التكاليف).

خاتمة عامة

إن ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل للأساليب التقليدية المختلفة التي تعمل على تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة: مرحلة التصميم والتطوير، ، يسمح بالاختيار في إنتاج المنتوج المرغوب فيه أي تكون لديها صورة واضحة عن السعر و السوق الذي يطرح فيه ،أي يكون لها صورة مستقبلية عن مصير هذا المنتوج، يعتمد هذا الأسلوب على دراسة السوق بحيث يعتمد على الرغبة في العمل وعلى المنافسة وإلى ما ترغب فيه المؤسسة ما تكسبه من هامش ربح من هذا المنتوج وبعدها يأتي تحديد التكلفة المستهدفة التي يجب أن تقوم بتحديد إنتاج المنتوج بتكاليف أقل من حدودها على عكس السياسات التقليدية للتسعير التي تعتمد على تخفيض التكاليف في مراحل متأخرة مما يجعلها تصل بهامش الربح المرغوب فيه وقد تصل أحيانا إلى الخسارة.

ومن خلال بحثنا الذي قمنا به حول دراسة أسلوب التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الصناعية الجزائرية قمنا بإسقاط هذه الدراسة التطبيقية على مؤسسة صناعة الأدوية (صيدال) بالمدية ، بحيث تطرقنا إلى إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف والطرق المستخدمة في تحديد مختلف التكاليف، كما ركزنا على المقارنة بين الأساليب التقليدية وأسلوب التكلفة المستهدفة من حيث التحديد السليم للتكاليف والتكلفة النهائية للمنتوجات، وبعد تطرقنا إلى الجانب التطبيقي تبين أنه هناك استعداد واضح أبداه محاسبو التكاليف في تعلم هذا الأسلوب بهدف تحسين مستوى التسعير المعتمد لدى المؤسسة، وهذا يعني أن هناك استعداد لهذا التغيير، وهذا ما يجعلنا نحكم على إمكانية تطبيق هذا الأسلوب المقترح للمؤسسة وإن كانت تجربتنا اقتصرت على منتوجين أو ثلاث منتوجات فقط في ظل عدم التمكن من جمع البيانات التفصيلية التي تسمح لنا بالتحديد الدقيق لتكلفة المنتج وبالتالي تسعيره بشكل أدق ومناسب ومرضي للعميل، وهذا ما سنحاول الإجابة عليه من خلال الفرضيات واستخلاص بعض النتائج مع إعطاء توصيات لها.

أولا: اختبار الفرضيات:

بعدما تمت دراستنا النظرية و التطبيقية ومحاولتنا لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة صناعة الأدوية بالمدية، قمنا باختبار صحة الفرضيات كما يلي:

اختبار الفرضية الأولى: هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في مؤسسة صيدال لصناعة الأدوية بالمدية، وبعد دراستنا لمحتوى الفصل يمكننا أن نتفق مع مضمون هذه الفرضية في جانب منها، لكن نرى ضرورة تطبيق هذا الأسلوب في المؤسسة محل الدراسة مع الاستعانة بمجموعة من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة.

اختبار الفرضية الثانية: لا يوجد إدراك تام ووعي كاف بأسلوب التكاليف المستهدفة كأسلوب يمكن تطبيقه في مؤسسة صيدال لصناعة الأدوية بالمدية.

اختبار الفرضية الثالثة: هناك معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في مؤسسة صيدال لصناعة الأدوية بالمدية، وذلك عدم توفر المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب وكذا عدم دعم وإدراك الإدارة العليا لأساليب الإدارة الحديثة كانت من أشد العوائق.

اختبار الفرضية الرابعة: لا تتوفر بيئة الأعمال المناسبة لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في مؤسسة صيدال لصناعة الأدوية.

نتائج الدراسة:

تم من خلال هذا البحث التوصل لمجموعة من النتائج تبرز أهمها في :

-من أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الجزائرية بصفة عامة مجمع صيدال محل الدراسة عدم توافر أنظمة المعلومات اللازمة التطبيقية.

- -هناك إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، ولكن يحتاج ذلك بعض الوقت حتى يتم تفهم هذا الأسلوب بصورة صحيحة ويتم التدريب على تطبيقه.

-لدى إطارات مصلحة محاسبة التكاليف بمؤسسة صناعة الأدوية استعداد لتطبيق طريقة أفضل من تلك الطريقة المعتمدة في معالجة التكاليف، لكن هذا القرار لا يتخذ على مستوى هذه المصلحة بل يخص المستويات الإدارية العليا .

-المؤسسة تطبق جزء من مبادئ التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة من خلال التركيز على العملاء وكذلك الاهتمام بمواصفات وجودة المنتج .

-إن طبقت المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة ستكسب بذلك حصة سوقية أكبر في السوق المحلية وربما في السوق الدولية، وهذا يعود عليها بهامش ربح في المدى الطويل.

-وجود محددات يجب على المؤسسة أن تلتزم بها عند تطبيق الأسلوب المعمول به، كالأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق عند تحديد أسعار المنتجات وهامش الربح المطلوب.

- هناك معوقات تحول دون تطبيق أسلوب تكلفة مستهدفة نموذجي في الشركة محل الدراسة ومن تلك المحددات:

- صعوبة تحديد أسعار البيع التنافسية بدقة.
- عدم وجود استراتيجية واضحة تتعلق بمعدل الربح المستهدف.
- عجز أنظمة التكاليف الحالية عن التوصل للتكلفة الفعلية لكل وحدة منتجة.

آفاق الدراسة:

-إجراء دراسات حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة وبيان فائدة ارتباطهما معا في المؤسسات.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية :

الكتب:

1-أحمد مُحَّد نور، **محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر، سنة 2004.

2- باسيلي مكرم، **المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء**، الطبعة الثالثة، 2001.

3- بو يعقوب عبد الكريم ، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2004.

4-التكريتي اسماعيل يحي، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية ، 2008.

5- الجبوري نصيف جاسم، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008.

6- خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف قياس وتحليل**، دار وائل للنشر، 2005.

7- صالح عبد الله رزاق ،عطاء الله وراد خليل، **محاسبة التكاليف الفعلية**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

8- عبد الناصر نور، عليان الشريف، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، 2002.

9- غسان فلاح المطارنة، **مقدمة في محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة 2، سنة 2002.

10-الفضل، مؤيد مُحَّد ونور، عبد الناصر إبراهيم والراوي، عبد الخالق مطلك، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007.

11- مُحَّد تيسير عبد الحكيم الرجعي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2007.

12-مُحَّد أحمد خليل، **التكاليف في الوحدات الصناعية**، دار الجامعات المصرية ، مصر2004.

13- مُحَّد كمال عطية، **أصول محاسبة التكاليف**، دار الجامعات المصرية، القاهرة الطبعة الرابعة، 1993.

14-نائل عدس ،نضال الخلف، **محاسبة التكاليف مدخل حديث**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014.

15-ناصر دادي عدون، **محاسبة التكاليف**، الجزء الثاني، مطبعة البعث، دمشق، 1998.

الرسائل والمذكرات:

1- البصول ريما، **مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجيستير ، كلية إدارة المال والاعمال، جامعة آل البيت، الأردن ، 2006.

2- زياد عودة العمرو، **العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن،2007.

3- طارق تيسير النابلسي، **إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية** ، قسم المحاسبة المالية والمصرفية ، جامعة حسين بن طلال ، الأردن ، 2008 ، ص 8 .

4- عطوي راضية ، **دور التكلفة المستهدفة وتحميل القيمة في تخفيض التكاليف**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008.

5- عثمان بودحوش، **تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية** (حالة شركة إسمنت عين الكبيرة)، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2008 .

6- العربي عطية، **تدنية التكاليف باستخدام البرمجة الخطية**، مذكرة ماجيستير، جامعة ورقلة، 2003.

7- الموسوي، عباس نوار كحيط، **تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وانعكاسهما في استراتيجيات التنافس للمنظمات**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، الجامعة المستنصرية، 2007.

8- ميساء محمود مُحَّد راجخان، **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات** (دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة) ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.

9- هناء بن سعيد، **دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتوج**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015..

المجلات العلمية والاقتصادية:

1- البكري رياض حمزة، **التخفيض الوهمي والتخفيض الحقيقي للتكاليف**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد 15، 1998.

2- جريرة طلال، **منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن**(دراسة ميدانية)، مجلة الدراسات للعلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد 38، العدد 1 ،2011.

3- حسن مُحَّد عبد العظيم ،**دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الادارة الاستراتيجية في المنظمات**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة دمشق سوريا، المجلد 21 العدد الأول 2005.

4- خالد مُحَّد أحمد عبد الله، **التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء** (دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري)، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان، المجلد 16،(1)2015.

5- ذاودي مهيدي، **مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد09 ، جامعة سطيف، 2009.

6- زينات مُحَّد محرم ،**استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة**، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، (ع1) 1995.

7- صالح سميرة شهرزاد، **التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية** (دراسة حالة)، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثالث، جامعة سعيدة، 2016.

8- عيسى حسين ، **إطار مقترح لتطبيق التكاليف المستهدفة** (دراسة تحليلية مقارنة)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس، العدد2 ، 2001 .

9- علاء جاسم سلمان ، حنان صبحت عبدالله، جليلة عيدان حميحل، **استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية**، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد السابع، العدد 21 ، الفصل الرابع، 2012.

10- الغبان ثائر صبري، **خفض الكلفة باستعمال أسلوب تحليل قيمة المنتوج**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد 11، 1997.

11- غسان فلاح المطارنة، **متطلبات ومعوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات المساهمة العامة الأردنية** (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 24، العدد الثاني 2008

12- محرم زنات، **استخدام مدحل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظل البيئة الديناميكية المعاصرة**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، لعدد 1، 1995.

13- مُحَّد حسن الحداد، " **مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة**"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2001.

14- مجدي وائل الكبيجي، **مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية**، دراسات العلوم الادارية ، المجلد 41 ، العدد 2 الجامعة الاردنية ، 2014.

15- نادية شاكر حسين، **تكامل إعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير**(نموذج مقترح) دراسة تطبيقية في شعبة التكنولوجيا في الشركات العاملة للصناعات الكهربائية في الوزيرية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 18، العدد 69،

16- هاشم علي، **المدخل الاستراتيجي لخفض الكلفة**، مجلة العلوم الاقتصادية ، كلية الادارة و الاقتصاد، 2011.

المراجع باللغة الأجنبية:

1-Cooper, R and Slagmulder, R (1997) **Factors Influencing the Target Costing Process**: lessons From Japanese Practice the Claremont Graduate School .

2-J.Margerin, **base de la comptabilité analytique**, Edition Sedifor, Grenoble, 1991.

3- Kwah, Discole Ganye(2004) **Target Costing In Swedish Firms**- Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms International Management, Masters,Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, .Göteborg University.

4-M. Sakurai, **Target Costing and How to Use It,** Journal of Cost, Vol.3, Management No.2, Sum (1989).

5- P.Horvarth, Target **Costing (State of the Art Report**), Arlington, Texas, Computer Aided Manufacturing International (CAM-I) 1993.

6-T.Yoshikawa, J. Innes, F. Mitchell , and T.masayasu **, Target Costing** , chapter Four, contemporary Cost Management , first edition , chapman and Hell, 1993.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 1 : وحدات مجمع صيدال

الملحق رقم 2 : الهيكل التنظيمي لفرع أنتيبيوتيكال بالمدية

الملحق رقم 3 : جدول التكاليف المباشرة و غير المباشرة

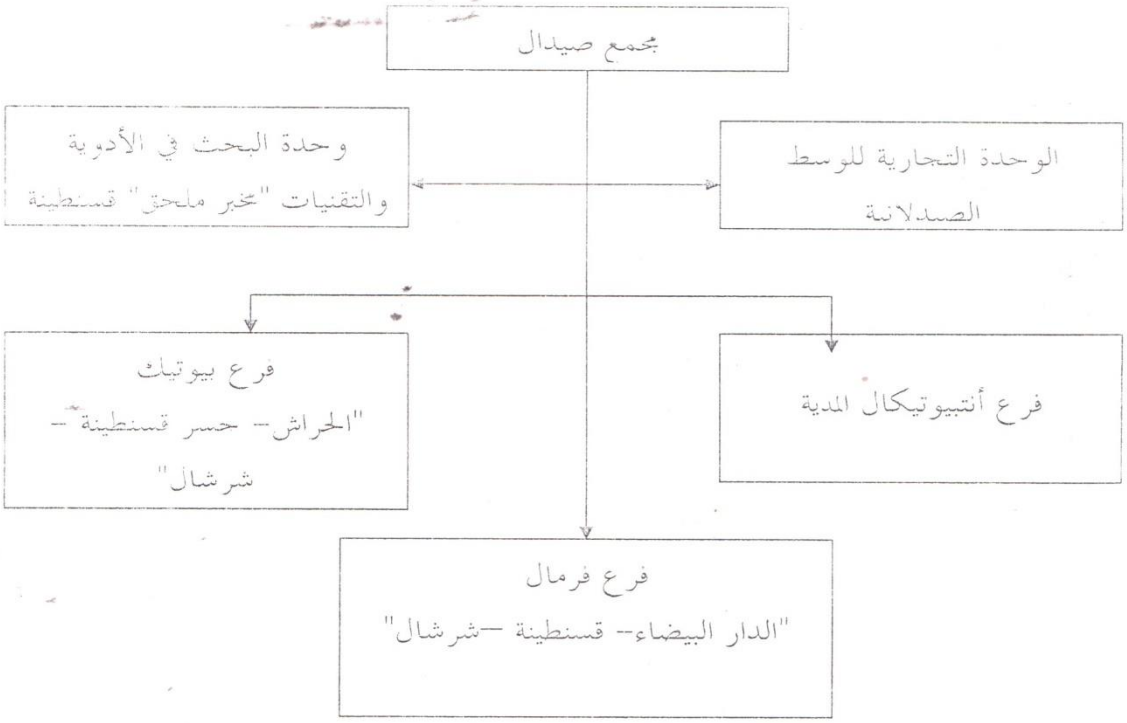
الملحق رقم 4 : جدول توزيع أعباء المبنى أ على الورشات

الملحق رقم 5 : شكل كبسولات المبنى أ

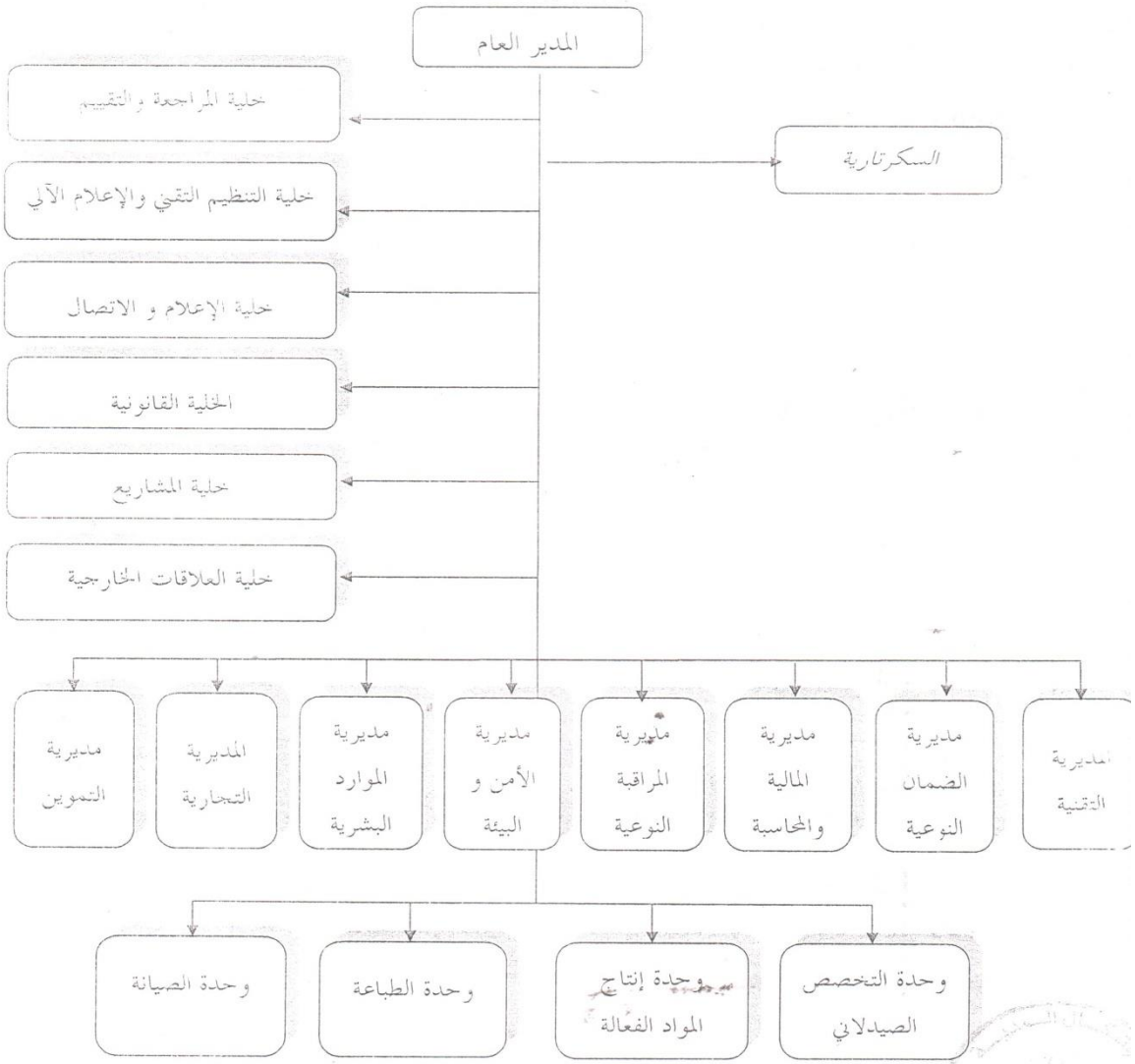
الملحق رقم 6 : إستمارة السعر

الملحق رقم 7 : إستمارة المجموعة

الملحق رقم 08: وحدات مجمع صيدال



الملحق رقم 02: الهيكل التنظيمي لفرع أنتيبيوتيكال بالمدية



ANTIBIOTICAL
FILIALE DE GROUPE SAIDAL
DIRECTION DES FINANCES

الملحق رقم 03: جدول التكاليف المباشرة وغير المباشرة

TABLEAU DES CHARGES DIRECTES ET INDIRECTES

Désignation	somme	BAT-SPC"A"	BAT-SPC"B"
Achats consommés	619 544 394,06	399 929 191,59	219 615 202,47
Energies	32 390 832,81	15 871 508,08	16 519 324,73
charges de personnel	205 057 373,34	100 533 965,14	104 523 408,20
Dot.aux Amortissments	103 876 634,04	47 677 712,08	56 198 921,96
total charges directes	960 869 234,25	564 012 376,89	396 856 857,36
Achats consommés	117 172 266,88	66 788 523,69	50 383 743,19
Energies	76 118 760,71	39 069 806,38	37 048 954,33
Sérvices extérieurs et autres	78 020 619,99	38 371 014,67	39 649 605,32
charges de personnel	698 950 424,30	342 676 083,51	356 274 340,79
impôts ,taxes et versements	44 853 982,08	25 566 896,71	19 287 085,37
charges financiéres	24 835 395,66	14 156 245,80	10 679 149,86
Dot.aux Amortissments	132 571 532,70	68 045 565,46	64 525 967,24
total charges indirectes	1 172 522 982,32	594 674 136,22	577 848 846,10
Total des charges	2 133 392 216,57	1 158 686 513,11	974 705 703,46

NB:ce tableau indique la somme des charges des centres auxiliaires reprtis sur les centres principaux qui sont les Bâtiment de production "Bâtiment A et B"

الملحق رقم 04 جدول توزيع أعباء المبنى "أ" على الورشات

Exercice 2010

ANTIBIOTICAL
FILIALE DE GROUPE SAIDAL
DIRECTION DES FINANCES

TABLEAU DES RÉPARTITION DES CHARGES DU BÂTIMENT" A"SUR SES ATELIERS

Désignation	somme	Atelier Gélules	Atelier comprimés	Atelier poudre pour sirop	Atelier flacon injectables
Achats consommés	399 929 191,59	81 575 135,10	99 016 115,42	89 398 385,75	129 939 555,32
Energies	15 871 508,08	1 915 526,84	1 915 526,84	2 736 466,91	9 303 987,49
charges de personnel	100 533 965,14	19 947 215,31	9 574 663,35	12 766 217,80	58 245 868,69
Dot.aux Amortissments	47 677 712,08	5 754 206,63	5 754 206,63	8 220 295,19	27 949 003,63
total charges directes	564 012 376,89	109 192 083,87	116 260 512,23	113 121 365,64	225 438 415,14
Achats consommés	66 788 523,69	8 831 404,16	9 832 089,56	10 424 659,75	37 700 370,23
Energies	39 069 806,38	4 715 321,46	4 715 321,46	6 736 173,51	22 902 989,95
Sérvices extérieurs et autres	38 371 014,67	5 073 774,95	5 648 683,81	5 989 124,33	21 659 431,57
charges de personnel	342 676 083,51	67 991 286,41	32 635 817,48	43 514 423,30	198 534 556,32
impôts ,taxes et versements	25 566 896,71	3 380 694,55	3 763 760,66	3 990 598,75	14 431 842,75
charges financiéres	14 156 245,80	1 871 871,41	2 083 972,95	2 209 571,91	7 990 829,54
Dot.aux Amortissments	68 045 565,46	8 212 395,83	8 212 395,83	11 731 994,04	39 888 779,75
total charges indirectes	594 674 136,22	100 076 748,77	66 892 041,75	84 596 545,60	343 108 800,11
TOTAL DES CHARGES	1 158 686 513,11	209 268 832,64	183 152 553,98	197 717 911,24	568 547 215,24

NB:ce tableau indque la répartition des charges du bâtiment "A" sur ses différents sous ateliers de production.

الملحق رقم 02 شكل كبسولات مبنى "أ"

ANTIBIOTICAL
FILIALE DE GROUPE SAIDAL
DIRECTION DES FINANCES

Exercice 2010

FORME"GÉLULES " BATIMENT - A -

Désignation	somme	Amoxypen 500 mg	Ampiline 500 mg	Oxaline 500 mg
Achats consommés	81 575 135,10	19 232 891,10	2 314 224,00	60 028 020,00
Energies	1 915 526,84	646 530,29	63 976,91	1 205 019,63
charges de personnel	19 947 215,31	6 732 601,55	666 219,43	12 548 394,33
Dot.aux Amortissments	5 754 206,63	1 942 164,85	192 185,43	3 619 856,34
total charges directes	109 192 083,87	28 554 187,80	3 236 605,77	77 401 290,30
Achats consommés	8 831 404,16	2 980 783,25	294 961,12	5 555 659,78
Energies	4 715 321,46	1 591 519,42	157 487,58	2 966 314,45
Sérvices extérieurs et autres	5 073 774,95	1 712 504,96	169 459,62	3 191 810,38
charges de personnel	67 991 286,41	22 948 478,44	2 270 849,10	42 771 958,87
impôts ,taxes et versements	3 380 694,55	1 141 054,98	112 912,22	2 126 727,35
charges financiéres	1 871 871,41	631 795,68	62 518,86	1 177 556,88
Dot.aux Amortissments	8 212 395,83	2 771 855,02	274 286,79	5 166 254,02
total charges indirectes	100 076 748,77	33 777 991,76	3 342 475,29	62 956 281,72
TOTAL DES CHARGES	209 268 832,64	62 332 179,55	6 579 081,06	140 357 572,02
Qantité oroduit	2 371 320	800 370	79 200	1 491 750
prix de revient		**77,88**	**83,07**	**94,09**

الملحق رقم 06 : استمارة السعر

Direction financiere

Exercice 2010

FICFE DE PRIX

NOM DE MARQUE : AMOXYPEN
DCI : Amoxicilline trihydrate
FORME : Gélules
DOSAGE : 500 MG
PRESENTATION: Boite de 12 gélules
N°= D'enregistrement :003/13G 045/98
Methode des coûts complets

les charges	prix actualisé
Achats consommés	24,84
charges de personnel	8,41
Dot.aux Amortissments	2,43
total charges directes	35,68
Achats consommés	5,71
Sérvices extérieurs et autres	2,14
charges de personnel	28,67
impôts ,taxes et versements	1,43
charges financiéres	0,79
Dot.aux Amortissments	3,46
total charges indirectes	42,20
prix de revient	77,88
P.S.U	93,46
prix de gros	107,47
Prix détail	142,94
S.H.P	2,50
P.P.A	250,41

المكلفة بالدراسات
و . فراح

page6

الملحق رقم 07 : استمارة المجموعة

Groupe SAIDAL
Filiale Antibiotical

Médéa Le : 10/07/2011

Fiche de Lot

Code Produit : 312031 Forme : Gélule

Désignation : **AMOXYPEN 500 mg**

Dosage : 500 mg

Présentation : Blister de 12 gelules Nbr UV/Lot : 33333

Code MP	Désignation	Qt/Lot	UM	Prix Un. (DA)	Total (DA)
09310016 H	AMOXICILLINE 3H2O COMPACTEE	233,3160	KG	2 514,571	586 689,76
09210014 L	STEARATE DE MAGNESIUM	2,3790	Kg	360,249	857,03
09620009 G	TALC	0,6990	Kg	232,577	162,57
09620010 H	AEROSIL 200	2,2390	Kg	1 596,915	3 575,49
02250016 V	Vignette Bande verte	34000,0000	U	0,117	3 978,62
02050004 R	GELULE F0 AMOXI 500 MG	410000,0000	U	0,241	98 851,00
02070001 B	P.V.C / P.V.D.C LAISE 159	118,0000	Kg	334,294	39 446,70
02200018 Z	ETUIS AMOXI 500 MG / GELULE	35000,0000	U	1,537	53 805,50
02210111 V	ETQ CARTON AMOXI 500 MG GELULE	232,0000	U	1,100	255,20
02230004 T	PROSPECTUS AMOXICILLINE (GEL et SIROP)	35000,0000	U	0,540	18 910,50
02430001 F	ALUMINIUM AMOXYPEN 500 MG GEL	18,0000	Kg	825,564	14 860,14
03140002 W	AGRAFFES	1200,0000	U	0,260	312,00
08430003 X	Azote	0,4000	M3	140,000	56,00
00800006 X	SACHET 600X1100	30,0000	U	17,662	529,85
00810001 M	CARTON ONDULE 280X295X235	232,0000	U	24,574	5 701,27

TOTAL : 827 991,65 DA

CMP Unitaire : 24,84 DA