

Ministry of Higher Education and Scientific  
Research

Abbas Laghrour University of khenchela  
Faculty of Economics, Commercial and

Management Sciences

Department of Finance and Accounting

Specialization: Accounting



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عباس لغرور خنشلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم  
علوم  
مالية  
ومحاسبة

تخصص: محاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي بعنوان:

## دور التكلفة المستهدفة للتحكم في تكاليف الانتاج في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة كشرود علي

إشراف الأستاذ(ة):

– زديرة شراف الدين

إعداد الطالب(ة):

طوالي رميساء

فندالي آية

### أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة	الأستاذ
رئيسا	جامعة عباس لغورور خنشلة	استاذ التعليم العالي	بن منصور
مشرفا	جامعة عباس لغورور خنشلة	استاذ التعليم العالي	زديرة شرف الدين
مناقشا	جامعة عباس لغورور خنشلة	استاذة التعليم العالي	عجالي دلال

السنة الجامعية: 2024-2025

## شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على سيدنا محمد أشرف الخلق والمرسلين.

في هذا المقام، لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر وخالص الامتنان لكل من كان له دور في إنجاز هذه المذكرة، سواء بالدعم المعنوي أو العلمي أو الإداري.

نخصّ بالشكر أستاذ المشرف زديرة شرف الدين، على ما قدّمه لنا من توجيه، ونصح، وصبر طوال فترة البحث، فله منا كل التقدير والاحترام.

كما نتوجه بالشكر إلى كل أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبية بجامعة عباس لغرور خنشة على ما قدموه لنا من علم ومعرفة طيلة سنوات التكوين.

ولا ننسى أن نتقدم بجزيل الشكر لإدارة وعمال مؤسسة كشرود خنشة، وكل من ساهم في تسهيل مهمتنا أثناء إجراء الدراسة الميدانية، رغم مشاغلهم اليومية.

## اهداء

إلى من كانا لي الحياة، النور، والسند ...

إلى جدتي الحبيبة، قلب العائلة الدافئ، التي لم تبخل عليّ يومًا بالدعاء والحنان

أهديكِ ثمرة جهدي، وابتسامة نجاحي.

وإلى روح جدي الطاهرة، الذي رحل عن الدنيا، لكنه لم يغب عن قلبي ولا عن دعائي، أهديك هذا الإنجاز، راجيةً أن تصلك فرحتي حيث أنت، وأن تكون فخورًا بي كما كنت دائمًا رحمك الله وأسكنك فسيح جناته.

إلى والديّ العزيزين، من علماني أن لا طريق للنجاح دون تعب، ولا قيمة للعلم دون أخلاق، أهديكما هذا العمل عربون وفاء وامتنان لما بذلتماه من أجل أن أصل إلى هذه اللحظة.

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء،

سندي في الحياة، ورفاق دربي في كل المراحل.

إلى من شاركوني الأفراح والهموم، وكانوا لي العون حين تعثرت، والدافع حين يئست.

إلى من زرعوا في قلبي الثقة، وفي عقلي الطموح، وفي روحي الأمل.

لكم مني كل الحب والامتنان. فأنتم نعمة لا تقدر بثمن، وأنتم الأهل والأمان في هذا العالم.

وإذ أخص بالشكر ابنة أختي الصغيرة، زهرتي الجميلة، التي كانت بابتسامتها البريئة ووجودها اللطيف نبغًا من الفرح.

إلى صديقاتي العزيزات، رفيقات الدرب ومصدر الإلهام والدعم.

فندالي اية

## اهداء

إلى روح والدي الطاهرة، الذي غادر الدنيا ولم تغادر قلبي رحمك الله وأسكنك فسيح جناته، كنت دومًا نبع الحنان  
وعون الطريق.

إلى أمي العزيزة، رمز التضحية والعطاء، بدعائك ورضاك تيسر كل عسير.

إلى أختي الحبيبة، صديقتي ووحيدتي ومصدر دعمي في كل لحظة.

إلى إخوتي الغاليين، سند الحياة ومصدر قوتي حفظكم الله.

إلى ابن أخي، أمل العائلة ونورها القادم.

إلى صديقتي العزيزات وزوجة أخي، رفيقات الدرب ومصدر الإلهام والدعم.

إليكم جميعًا، أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع، تقديرًا لوقوفكم إلى جانبي، ومحبتكم التي منحني القوة.

طوالي رميساء

## الملخص

تناولت هذه المذكرة موضوع التكلفة المستهدفة كأداة استراتيجية حديثة في مجال إدارة التكاليف، ودورها الفعّال في التحكم في التكاليف الإنتاجية داخل المؤسسات الاقتصادية. وقد جاءت هذه الدراسة في ظل التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال، وزيادة حدة المنافسة، مما جعل المؤسسات تبحث عن أساليب جديدة لضبط التكاليف دون التأثير على جودة المنتجات أو رضا الزبائن.

يرتكز نظام التكلفة المستهدفة على مبدأ تحديد السعر السوقي المقبول من طرف المستهلك، ثم طرح هامش الربح المرغوب فيه من هذا السعر للوصول إلى التكلفة القصوى المسموح بها، وهو ما يدفع المؤسسة إلى تصميم منتجاتها وعملياتها بما يضمن عدم تجاوز هذا الحد من التكاليف.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز كيفية مساهمة هذا النظام في ترشيد القرارات الإنتاجية، وتحسين الأداء المالي للمؤسسات، وذلك من خلال التحكم في التكاليف منذ المراحل المبكرة لتطوير المنتج. كما تم التطرق إلى شروط تطبيقه، كضرورة توفر نظام معلومات دقيق، وتعاون متعدد الوظائف .

### الكلمات المفتاحية :

التكلفة المستهدفة، التكاليف الإنتاجية، التحكم في التكاليف.

# Abstract

This thesis explores target costing as a modern strategic tool in cost management and its role in controlling production costs within economic enterprises. The study is motivated by the growing challenges in competitive business environments, which require companies to adopt innovative methods to reduce costs without compromising product quality or customer satisfaction.

Target costing is based on determining an acceptable market price first, then subtracting the desired profit margin to arrive at the maximum

allowable cost. This drives the organization to design its products and processes in a way that ensures the cost does not exceed the target.

The aim of this research is to highlight how this approach contributes to rationalizing production decisions and improving financial performance, by managing costs early in the product development cycle. The study also outlines the key requirements for successful implementation, such as reliable information systems, cross-functional collaboration.

## فهرس المحتويات

I.....	شكر وتقدير.....
II.....	اهداء.....
IV.....	الملخص.....
V.....	<b>Abstract</b> .....
VI.....	فهرس المحتويات.....
X.....	قائمة الجداول.....
XI.....	قائمة الاشكال.....
أ.....	مقدمة عامة.....
ب.....	ا. الإشكالية الرئيسية.....
ب.....	ب. الأسئلة الفرعية.....
ت.....	ت. الفرضيات.....
ت.....	ث. أهمية اختيار الموضوع.....
ت.....	ج. أهداف البحث.....
ث.....	ح. أسباب اختيار البحث.....
ث.....	خ. حدود البحث.....
ث.....	د. المنهج المتبع.....
ج.....	ذ. الدراسات السابقة.....
1.....	الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة.....
2.....	تمهيد الفصل الاول.....
3.....	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف.....
3.....	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف.....
3.....	الفرع الأول: تعريفات حول محاسبة التكاليف.....

4	الفرع الثاني: مبررات ظهور محاسبة التكاليف
5	الفرع الثالث: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف
6	المطلب الثاني: وظائف ومبادئ محاسبة التكاليف
6	الفرع الأول: وظائف محاسبة التكاليف
8	الفرع الثاني: مبادئ محاسبة التكاليف
9	المطلب الثالث: الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف
9	الفرع الأول: طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية
12	المبحث الثاني: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة
12	المطلب الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة والعوامل المؤثرة فيها
12	الفرع الأول: نشأة التكلفة المستهدفة
13	الفرع الثاني: تعريفات حول التكلفة المستهدفة
14	الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة
19	المطلب الثاني: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة وخصائصها
19	الفرع الأول: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة وطرق حسابها
23	الفرع الثاني: خصائص التكلفة المستهدفة
25	المطلب الثالث: مبادئ التكلفة المستهدفة، مزاياها وعيوبها
25	الفرع الأول: مبادئ التكلفة المستهدفة
27	الفرع الثاني: مزايا التكلفة المستهدفة
28	الفرع الثالث: صعوبات التكلفة المستهدفة
29	خلاصة الفصل الأول
30	الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة
31	تمهيد الفصل الثاني
32	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف الإنتاجية

32.....	المطلب الأول: ماهية التكاليف
39.....	المطلب الثاني: مفهوم وأهمية الإنتاج
39.....	الفرع الأول: مفاهيم حول الإنتاج
40.....	الفرع الثاني: أهمية الإنتاج
41.....	المطلب الثالث: عوامل وأساليب الإنتاج
41.....	الفرع الأول: عوامل الإنتاج
42.....	الفرع الثاني: أساليب الإنتاج
43.....	المبحث الثاني: علاقة التكلفة المستهدفة بالتكاليف الإنتاجية
43.....	المطلب الأول: مفهوم التحكم
43.....	الفرع الأول: مفهوم التحكم
43.....	الفرع الثاني: مفهوم التحكم في التكاليف الإنتاجية
44.....	المطلب الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مراحل الإنتاج والأدوات المستخدمة للتحكم في التكلفة
44.....	الفرع الأول: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مراحل الإنتاج
45.....	الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة للتحكم في التكاليف
48.....	المطلب الثالث: المقارنة بين التكلفة المستهدفة والنظم التقليدية للتحكم في التكاليف الإنتاجية
50.....	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة اقتصادية - دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة-
51.....	فوريميد وحدة كشرود خنشلة-
52.....	تمهيد الفصل الثالث
53.....	المبحث الأول: تقديم مؤسسة فوريميد -خنشلة-
53.....	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة فوريميد
53.....	الفرع الأول: لمحة تاريخية
53.....	الفرع الثاني: تقديم عن المؤسسة

54.....	الفرع الثالث: النشاطات الرئيسية للمؤسسة
55.....	المطلب الثاني: لمحة عامة عن مؤسسة (كشروود على خنشلة)
55.....	الفرع الأول: تقديم عام للمؤسسة
55.....	الفرع الثاني: موقعها الجغرافي وطبيعة نشاطها
56.....	الفرع الثالث: البطاقة الفنية للمؤسسة مع بعض إنجازاتها
57.....	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
59.....	المبحث الثاني: واقع التكلفة المستهدفة وتكاليف الإنتاج في مؤسسة كشروود
59.....	المطلب الأول: مراحل إنتاج الخرسانة وأنواعها
59.....	الفرع الأول: مراحل إنتاج الخرسانة ومكوناتها
60.....	الفرع الثاني: أنواع الخرسانة
60.....	المطلب الثاني: حساب سعر تكلفة إنتاج 1 متر مكعب من الخرسانة
62.....	المطلب الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة للتحكم في التكاليف الإنتاجية (مؤسسة كشروود)
64.....	خلاصة الفصل الثالث
65.....	الخاتمة العامة
69.....	المراجع

## قائمة الجداول

الصفحة	الجدول
9	الجدول رقم 1-1: تكاليف وحدات المنتجة
10	الجدول رقم 1-2: تكاليف الوحدات المباعة
21	الجدول رقم 1-3: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة
48	الجدول رقم 2-1: التكلفة المستهدفة / <b>Target costing</b> النظم التقليدية <b>cost-Plus</b>
60	الجدول رقم 3-1: مكونات إنتاج الخرسانة
60	الجدول رقم 3-2: أنواع الخرسانة
60	الجدول رقم 3-3: المواد الأولية (الكمية- السعر)
61	الجدول رقم 3-4: اسعار المعدات
63	الجدول رقم 3-5: المقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية

## قائمة الاشكال

الصفحة	الشكل
6	الشكل رقم 1-1: وظائف محاسبة التكاليف
15	الشكل رقم 1-2: العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج
17	الشكل رقم 1-3: العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات
23	الشكل رقم 1-4: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة
25	الشكل رقم 1-5: خصائص المنتج والتحسينات الوظيفية له
27	الشكل رقم 1-6: دورة حياة المنتج
33	الشكل رقم 2-1: العلاقة بين التكلفة والمصرف والخسارة
35	الشكل رقم 2-2: التبويب الوظيفي
37	الشكل رقم 2-3: التبويب حسب العلاقة بوحدات الإنتاج
58	الشكل رقم 3-1: الهيكل التنظيمي للمؤسسة . كشرود على .

مقدمة عامة

واجهت المؤسسات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة تحديات متنامية تتعلق بجدة المنافسة، وتقلب الأسعار، وزيادة تطلعات العملاء نحو الجودة العالية والتكاليف المنخفضة. في هذا السياق، لم يعد من الممكن الاعتماد فقط على الأساليب التقليدية في إدارة التكاليف، بل أصبح من الضروري اعتماد أدوات وأساليب حديثة تُتيح التخطيط والتحكم الفعال في التكاليف منذ المراحل الأولى لتطوير المنتج.

تُعتبر **التكلفة المستهدفة (Target Casting)** واحدة من هذه الأدوات الحديثة التي تهدف إلى تقليل التكاليف من خلال التصميم والتخطيط المسبق، مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات السوق ورغبات العملاء، وذلك قبل بدء عملية الإنتاج الفعلية. تُستخدم هذه الأداة بشكل استراتيجي خلال مراحل تطوير المنتج لتحديد سعر بيع تنافسي في السوق، ثم تحديد تكلفة مسموح بها تضمن تحقيق هامش ربح مرض.

وانطلاقاً من أهمية هذا الأسلوب في تحقيق الكفاءة الإنتاجية والتنافسية، جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية داخل مؤسسة اقتصادية، من خلال تحليل كيفية تطبيقها، وتحديد أثرها على الأداء المالي والتشغيلي، واستكشاف مدى مساهمتها في تحسين قرارات التسعير والتصميم والإنتاج.

### 1. الإشكالية الرئيسية

في ظل التحديات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية من حيث اشتداد المنافسة والضغط المتزايد لخفض الأسعار وتحسين الجودة، تبرز الحاجة إلى تبني أساليب متطورة في إدارة التكاليف، ومن بينها أسلوب التكلفة المستهدفة. ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور أسلوب التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية داخل المؤسسة الاقتصادية؟

### ب. الأسئلة الفرعية

- ما المفهوم النظري للتكلفة المستهدفة وما هي مكوناتها ومراحلها الأساسية؟
- كيف يتم تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة؟
- ما مدى تأثير التكلفة المستهدفة على التحكم في التكاليف الإنتاجية؟
- كيف يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين عملية اتخاذ القرار الإنتاجي؟

### ت. الفرضيات

- تعتمد التكلفة المستهدفة على منهجية تخطيطية تهدف إلى خفض التكاليف منذ المراحل الأولى لتصميم المنتج.
- تطبيق التكلفة المستهدفة بشكل فعال يؤدي إلى تحسين عملية التحكم في التكاليف الإنتاجية.
- التكلفة المستهدفة تساعد المؤسسة في تحقيق التوازن بين جودة المنتج وسعره وتكلفته، بما يعزز قدرتها التنافسية.
- قد يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في توجيه المؤسسة نحو إنتاج منتجات تتوافق مع متطلبات المستهلك وقدرته الشرائية، ما يعزز فعالية القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد.

### ث. أهمية اختيار الموضوع

- إعطاء نظرة عامة حول محاسبة التكاليف وتكاليف الإنتاج.
- تسليط الضوء على أسلوب حديث في إدارة التكاليف يختلف عن الأساليب التقليدية، وهو " التكلفة المستهدفة ".
- المساهمة في فهم أفضل لكيفية التحكم في التكاليف الإنتاجية دون التأثير على الجودة.

### ج. أهداف البحث

- هناك هدف عام وهو دراسة تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية للمؤسسات الاقتصادية، وكيفية تأثيره على اتخاذ القرارات الإنتاجية والمالية.
- فهم الأساسيات النظرية للتكلفة المستهدفة، ومراحل تطبيقها داخل المؤسسات الاقتصادية.
- التعرف على العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة.
- مقارنة التكلفة المستهدفة بالأساليب الحديثة.
- بناءً على التحليل، تقديم توصيات للمؤسسات حول كيفية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل فعال لتحقيق أفضل النتائج في التحكم بالتكاليف وتحسين الأداء العام.

### ح. أسباب اختيار البحث

- أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.
- أهمية التحكم في التكاليف في ظل التحديات الاقتصادية.
- معظم المؤسسات لا تستعمل أسلوب التكلفة المستهدفة.
- المساهمة في توسيع المجال في هذا الموضوع.

### خ. حدود البحث

لإعداد المذكرة وإنجازها، اعتمدنا على جمع المصادر والبيانات التالية:

- الجانب النظري: اعتمدنا في هذا الجانب على مجموعة من المصادر الخاصة بمجال موضوعنا بالإضافة الى مذكرات وأطروحات ومواقع انترنت.
- الجانب التطبيقي: اعتمدنا على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في الوثائق المؤسسة والتقارير وكذا المقبلات.

### د. المنهج المتبع

اعتمدت هذه الدراسة على المنهجين، وذلك لملاءمتها لطبيعة الموضوع وهما:

- المنهج الوصفي:** حيث يهدف هذا المنهج الى وصف الإطار النظري لمفهوم التكلفة المستهدفة وابعادها المختلفة، ومن ثم تحليل إمكانية تطبيق هذا الأسلوب في المؤسسات الإنتاجية، وتأثيره على التحكم في التكاليف وتحسين الأداء المالي.
- المنهج التحليلي:** كما تم دعم الدراسة باستخدام منهج دراسة الحالية، من خلال تحليل واقع مؤسسة اقتصادية إنتاجية بهدف التعرف على كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة فعلياً، والتحديات التي تواجهها، ونتائج هذا التطبيق.

### ذ. الدراسات السابقة

لإعداد هذه المذكرة تم الاعتماد على مجموعة من البحوث العلمية المتمثلة في:

❖ مسلم عائشة، زعباط آمنة (2019-2020): بعنوان "التكلفة المستهدفة وقابلية تطبيقها في المؤسسات الإنتاجية".

تهدف هذه المذكرة إلى تقديم نظرة شاملة حول أسلوب التكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى دراسة إمكانية تطبيق هذا المدخل كأداة لإدارة التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية. كما تسعى إلى إثبات فعالية استخدام التكلفة المستهدفة في تقليل التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة من خلال اعتماد هذا الأسلوب.

❖ راضية عطوي (2007-2008): بعنوان "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض"

تناولت هذه الدراسة مدخلاً لمحاسبة التكاليف وتطورها، مع التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس لتقليل التكاليف. وقد تم التوصل إلى إمكانية استخدام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل لتحقيق تخفيض فعال في التكاليف.

❖ ميساء محمود محمد راجحان (2002): بعنوان "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات".

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف دور التكاليف المستهدفة في تقليل التكاليف وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية اليابانية، بالإضافة إلى الدول المتقدمة التي اعتمدت هذا الأسلوب في مؤسساتها الصناعية. كما تسعى الدراسة إلى الاستفادة من التجربة اليابانية في تطوير المنتجات في المؤسسات العاملة بالمملكة العربية السعودية.

الفصل الأول: الإطار النظري

للتكلفة المستهدفة

### تمهيد الفصل الاول

يشهد العالم حالياً تطوراً ملحوظاً في مختلف المجالات، مع تنوع المنتجات ومواصفاتها، وتقديم خدمات متميزة للفوز بحصة أكبر في السوق. وقد امتدت المنافسة في الصناعات لتفرض على المؤسسات ضرورة تحسين جودة خدماتها ومنتجاتها بأقل تكلفة ممكنة، مع تلبية احتياجات العملاء. في هذا السياق، أصبحت الأساليب التقليدية لحساب التكلفة المستخدمة في معظم المؤسسات الصناعية مسؤولة، بشكل مباشر أو غير مباشر، عن العديد من مشاكل الإنتاج التي تواجهها هذه المؤسسات. لذا يتعين البحث عن أساليب تكاليف تتناسب مع التغيرات الحديثة، ومن بينها أسلوب التكلفة المستهدفة.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول التطرق الي مبحثين هما:

- المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف
- المبحث الثاني: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

### المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

ان عدم قدرة المحاسبة المالية على تزويد الإدارة بالمعلومات التفصيلية والتحليلية أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف. فقد أصبح من الضروري تحديد وقياس تكاليف إنتاج كل سلعة أو خدمة بشكل منفصل، بالإضافة إلى تكاليف كل قسم أو مركز تكلفة أو مرحلة من مراحل الإنتاج. كما يتطلب الأمر أيضاً معلومات حول تكاليف الأنشطة التسويقية والإدارية والتمويلية لهذه المؤسسات.

#### المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

#### الفرع الأول: تعريفات حول محاسبة التكاليف

قبل التطرق لتعريف المحاسبة سنحاول التعرف على بعض المصطلحات التالية:

**التكلفة:** التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد بهدف الحصول على منافع حاضرة أو مستقبلية.<sup>1</sup>

- **سعر التكلفة:** هي مجموعة التكاليف التي انفقت على المنتج أو الخدمة من بداية العملية إلى غاية البيع، كما يعرف أيضاً على أنها مجموع التكاليف التي يتكفلها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداءً من انطلاق عملية إعدادها إلى وصولها إلى المرحلة النهائية) أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها).<sup>2</sup>
- **الخسارة:** تعرف على أنها "تضحية اختيارية إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة".<sup>3</sup>

لمحاسبة التكاليف عدة تعاريف نذكر منها:

**التعريف الأول:** هي النظام الذي يتضمن مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والإجراءات التي يتم بموجبها تحديد وقياس وتحليل وعرض التكاليف بالصور المختلفة فهناك تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة.<sup>4</sup>

**التعريف الثاني:** محاسبة التكاليف هي العملية التي تهتم بتسجيل وتحليل وتقدير التكاليف المرتبطة بإنتاج السلع والخدمات، وذلك بهدف فهم كيفية استخدام الموارد وتحديد كيفية توزيعها بكفاءة وفعالية، تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير معلومات دقيقة ومفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية في المؤسسات والشركات.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2002

<sup>2</sup> هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج، دراسة حالة، مؤسسة صناعة الكوابل، مذكرة تخرج كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع فحص محاسبي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015، ص 3

<sup>3</sup> حمادي فاطمة، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج، رسالة ماجستير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد لخضر، بسكرة، 2017، ص 3

<sup>4</sup> د. فتح الرحمان الحسن منصور و د. بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، طبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي صنعاء، 2009م، ص 16

<sup>5</sup> دنيا قيس، محاسبة التكاليف، تاريخ الإصدار 2024، ص 3

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

**التعريف الثالث** "نظام معلومات محاسبي داخلي خاص يتلاءم مع المؤسسة وهيكلها، يسمح للمسيرين بمتابعة تطور التكاليف وأسعار التكلفة واتخاذ القرارات التسييرية".<sup>1</sup>

**التعريف الرابع:** يمكن تعريف محاسبة التكاليف على أنها مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة. كما يمكن تعريفها على أنها نظام محاسبي يعمل على تجميع المعلومات، وتصنيفها وتلخيصها، وتحليلها، والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.<sup>2</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل حول محاسبة التكاليف "هي علم يشتمل على مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية اللازمة لتقدير وتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة والرقابة عليها ومساعدة الإدارة في رسم السياسات الإنتاجية والتسويقية، والاختيار من بين البدائل المتاحة لحل المشكل الإدارية) مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط وتنسيق ورقابة واتخاذ قرارات

### الفرع الثاني: مبررات ظهور محاسبة التكاليف

بالرغم من الأهمية الكبيرة التي أولتها المحاسبة المالية من حيث ما تقدمه من بيانات مهمة جدا إلا أنها أصبحت قاصرة في تلبية متطلبات الإدارة من البيانات والمعلومات المتعلقة ب:<sup>3</sup>

- عناصر التكاليف المستخدمة في كل مراكز تكلفة سواء كان أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم إنتاجي حيث يكون فيه المدير معرض للمساءلة عن الكلف.
- تكاليف مجموعة عن عمليات سلسلة القيمة المتعلقة ببيع وتوزيع المنتجات
- كلفة الوحدة الواحدة المنتجة.
- تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتماداً على كلفة العناصر الداخلة في إنتاجه.
- معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج.
- العوائد المحققة من كل سلعة.

<sup>1</sup> دنيا قيس، نفس المصدر، ص 3

<sup>2</sup> "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، 2010م، ص 17

<sup>3</sup> جاروري علي، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، وحدة الحسب ومشتقاته ولاد جلال، رسالة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015م، ص 6.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

### الفرع الثالث: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف

#### أولاً: أهمية محاسبة التكاليف

- ✓ يعمل على تجميع المعلومات، وتصنيفها، وتلخيصها، وتحليلها، والتقرير عنها الى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.<sup>1</sup>
- ✓ مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات السعرية السليمة للمنتجات والخدمات المختلفة التي تقوم الشركة بإنتاجها أو تقديمها.<sup>2</sup>
- ✓ توفير المعلومات الضرورية للإدارة أغراض اتخاذ القرارات عن طريق المقاضلة بين البدائل المختلفة، وكذلك لتقييم أداء الوظائف المختلفة في الشركة؛<sup>3</sup>
- ✓ تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى؛
- ✓ تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التوظائف محاسبة اشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية؛

#### ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف الى عدد من الأهداف تتمثل في:

1. قياس تكلفة الأداء: قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها.<sup>4</sup>
2. الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف: تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم أغراض محاسبة التكاليف، ونقصد برقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج المستخدمة، وعن طريق اتخاذ القرارات بتغيير مادة أولية معينة أو تغيير في شكل السلعة وتصميمها ومراقبة أداء العمال والتقليل من الوقت الضائع أو المنتجات التالفة أو استبدال الآلات لزيادة كفاءتها الإنتاجية وغيره.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> بلعيسة إيمان، دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، دراسة حالة، مؤسسة توزيع الغاز والكهرباء بالمدية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2023م، ص6

<sup>2</sup> بلعيسة إيمان، نفس المرجع، ص7.

<sup>3</sup> كاميليا بلرهي، نور الهدى عمور، دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، شركة الزيبان لصناعة الاجر الأحمر سيدي غزال بسكرة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

<sup>4</sup> مراوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، مؤسسة بيسكو فروي BISCO FRUITS، بسكرة، رسالة ماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، 2022-2023م، ص4.

<sup>5</sup> نائل علس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث نادر اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 7092 ص92 ص9.

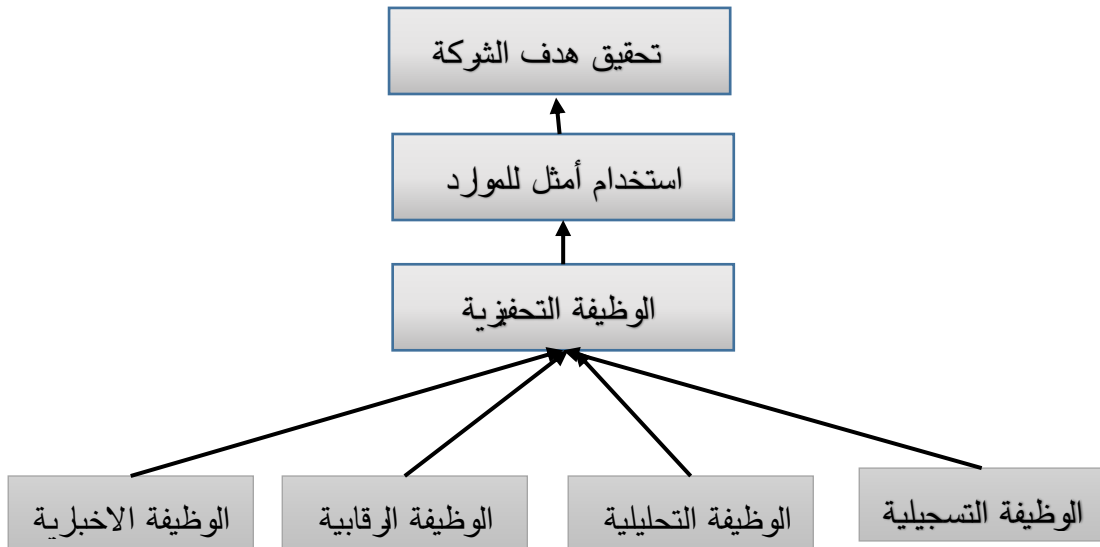
## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

3. المساعدة في وضع سياسات التسعير: تبعا للظروف الاقتصادية تقوم محاسبة التكاليف بوضع بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق ربح معني يتحدد وظروف المنافسة ودخول أسواق جديدة.<sup>1</sup>
4. مساعدة إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات: 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.
5. المساهمة في إعداد الموازنات التقديرية: تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية ونقدية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة ومقبلة وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف باعتماد على البيانات التاريخية وتوقعات يمكن حدوثها.<sup>2</sup>

المطلب الثاني: وظائف ومبادئ محاسبة التكاليف

الفرع الأول: وظائف محاسبة التكاليف

الشكل رقم 1-1: وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التركي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان) الاردن (، 2006، ص 28.

<sup>1</sup> عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002، ص 18  
<sup>2</sup> نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث نادر البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 17، ص 18.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

إن لمحاكاة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستعيد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسة على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي.

- **الوظيفة التسجيلية:** الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات الطابع التكميلي والتي تستخرجها من الوثائق والمستندات وتتم عملية الإثبات في السجلات والدفاتر التكاليفية.
- **الوظيفة التحليلية:** تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.<sup>1</sup>
- **الوظيفة الرقابية:** تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعال ولكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات وسبل الحد منها.
- **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.
- **الوظيفة التحفيزية:** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط له وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق وبهذا ستحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي وهذا فعلا يساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم والشكل التالي يبين وظائف محاسبة التكاليف.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد، لأصول المحاسبة ولأسس علمية في محاسبة التكاليف، عمان، دار الاعصار العلمي، للنشر والتوزيع، 2012، ص 27.

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، الطبعة الأولى، 2010، ص 25، ص 26.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

### الفرع الثاني: مبادئ محاسبة التكاليف

يجب أن تستند عملية محاسبة التكاليف الى مبادئ علمية، معتمدة ومعترف بها بحيث يمكن تحقيق أهدافها بسهولة ومن اهم هذه المبادئ:<sup>1</sup>

- **مبدأ التكلفة التاريخية:** حيث تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للمحاسبة على الأصول والممتلكات وعن الخدمات المستلمة وطبقا لهذا المبدأ فإن العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع كما حدثت فعال وهي التي تخضع للقيود المحاسبي في دفاتر التكاليف وذلك حسب حجمها وسعرها بموجب المستندات السليمة الدالة على إتمام العمليات وهذه التكلفة تكون عادة محددة أو يمكن تحديدها على أساس آخر غير هذه التكلفة سيواجه بمشكلة تحديد قيمة الأصل أو التزام خاصة في حالة عدم البيع أو التنازل.
- **مبدأ التحليل الحدي للتكاليف:** ولتحقيق هدف التحليل الحد للتكاليف فإن نظام التكاليف يعتمد على تبويب النفقات إلى ( ثابتة ومتغيرة) وذلك على أساس سلوك التكاليف وتغيرها مع تغيير حجم الإنتاج أو النشاط وذلك لدراسة العالقة بين تغيرات حجم النشاط وتغيرات التكاليف.
- **مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات:** إن استمرار المنشأة يؤدي إلى تقسيم حياتها الطويلة إلى فترات محاسبية ويقتضي ذلك تحديد إيرادات للوصول إلى صافي الدخل الخاص بتلك الفترة ويعني ذلك أن النفقات ينبغي أن تتبع وتقابل الإيرادات الخاصة به.
- **مبدأ محاسبة التكاليف المسؤولة:** يقضي هذا المبدأ بضرورة ربط المسؤولية عن كل نفقة (تكلفة) بشخص معين تدخل في إطار مسؤولية ولذلك يتم تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وفقا للتنظيم الإداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة ومن قياس التكاليف.
- **مبدأ معايرة التكاليف:** يقصد من تطبيق هذا المبدأ ضرورة ربط الأرقام لفعالية للتكاليف بالمقاييس المحددة مقدما والتي تتخذ أساسا لقياس كفاءة الأداء وقياس انحرافات ودراسة أسبابها والعمل على تخفيضها بقدر الإمكان أو منع تكرارها.

<sup>1</sup> بلعيسة إيمان، نفس المرجع، ص 8.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

### المطلب الثالث: الأساليب التقليدية لحاسبة التكاليف

#### الفرع الأول: طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، لأعمال العقيد الفرنسي Rimailino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، وقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي) بقرار 04 أبريل 1948 وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957.<sup>1</sup>

#### أولاً: مفهوم طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية:

تمثل جميع عناصر التكاليف المتعلقة بوحدة المنتج سواء تلك التكاليف التي تم تخصيصها بصورة مباشرة أو غير مباشرة مع وحدة المنتج، سواء كانت ثابتة أو متغيرة، كما تحمل الجزء المباع من الإنتاج كافة تكاليف البيع المباشرة والغير مباشرة سواء ثابتة أو متغيرة.<sup>2</sup>

أي ان التكلفة الكلية هي التي تحمل لمنتج معين وتمثل كافة البنود المباشرة والغير مباشرة كما يظهر في القائمة التالية:

#### الجدول رقم 1-1: تكاليف وحدات المنتجة

X xx	المواد المباشرة
X xx	العمل المباشر
X xx	تكاليف الصنع الإضافية
X xx	تكاليف الصنع الإضافية الثابتة
X xx	مجموع تكاليف الوحدات المنتجة

المصدر: خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 146.

الوحدات المباعة من هذا المنتج تتحمل كافة تكاليف البيع والتوزيع سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة، سواء كانت تكاليف ثابتة أو متغيرة بالإضافة الى تكاليف الإنتاج، كما هو موضح في الجدول التالي:

<sup>1</sup> دادي عدوان ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص 36.

<sup>2</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 146.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

### الجدول رقم 1-2: تكاليف الوحدات المباعة

Xx	تكاليف الإنتاج
Xx	تكاليف البيع والتسويق المتغيرة
Xx	تكاليف البيع والتسويق الثابتة
Xx	مجموع تكاليف الوحدات المباعة

المصدر: مولاي الزين فاطمة، نقلو كلثوم، محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة احمد دارية، الجزائر، 2017\_2016 م، ص 16.

ثانيا: المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:

وتتمثل هذه المبادئ في: <sup>1</sup>

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور... ) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...).
- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة.
- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة.
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية.
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

ثانيا: اهداف طريقة التكاليف الكلية:

- تسعى المؤسسة من خلال تطبيق طريقة التكاليف الكلية الى مجموعة من الأهداف، من أهمها: <sup>2</sup>
- استخراج نصيب الوحدة لكل وظيفة على حدا من كافة عناصر التكاليف مبنية على أساس مباشر وغير مباشر.
- تحديد تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة.
- مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات خلال الفترة الزمنية وذلك لإبراز الأرباح الإجمالية والصافية للمؤسسة بالنسبة لكل منتج على حدا.
- تقييم المخزون وفق تكلفة الإنتاج محملا بنصيب التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة.

ثالثا: مزايا الطريقة:

<sup>1</sup> حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، بسكرة، 2010-2011، ص 48.

<sup>2</sup> حمادي فاطمة، نفس المرجع، ص 16.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

من بين مزاياها:<sup>1</sup>

- تعتبر طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية، باعتبار أنها تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به: إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية، وبالتالي فهي تكمل معلومات المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية.
- تسمح هذه الطريقة بتقييم المخزونات وحتى الاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها، وبالتالي فهي تساهم في تقييم أهم عنصرين ضمن ممتلكات المؤسسة، مما يساعد على إعداد القوائم المالية للمؤسسة.
- تمكن من قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة؛
- تسمح بمراقبة تطور التكاليف في مختلف الأقسام.
- تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج كتمييز المنتجات الأكثر ربحية والأقل تكلفة، والاستغناء أو استبدال المنتجات التي تسبب الخسارة.
- تحليل سعر التكلفة حسب مراحل العملية الإنتاجية: شراء، إنتاج وتوزيع.

### رابعا: انتقادات الطريقة:

- لا تفييد الطريقة الكلية في وضع سياسات التسعير أو اتخاذ القرارات في المدة القصير، نتيجة تذبذب تكلفة الوحدة مع تغيير حجم النشاط.
- ان تحميل الإنتاج بعناصر التكاليف غير المباشرة يضع للتقدير الشخصي لمحاسب التكاليف، مما يجعل تكلفة المنتج "تقريبية".
- لا تساعد هذه الطريقة إدارة المنشأة على تحقيق الكفاءة الاقتصادية في استخدام عوامل الإنتاج، إذ تحمل وحدات النشاط بكل التكاليف دون أن توضح للإدارة مدى استغلال الطاقة المتاحة حتى يمكن للإدارة التصرف في الاستغلال الطاقة العاطلة، وبحيث أسباب الاستغلال ومحاسبة المسؤولين عن ذلك.

<sup>1</sup> هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص 50، ص 51.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

### المبحث الثاني: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

في ظل الظروف الراهنة التي تشهدها المؤسسات في بيئة اقتصادية تتسم بتصاعد حدة المنافسة، والتسارع الكبير في وتيرة التطور التكنولوجي، وقصر دورة حياة المنتجات، الى جانب تزايد تطلعات المستهلكين نحو الحصول على منتجات مبتكرة تجمع بين الجودة العالية والسعر المناسب، تسعى المؤسسات جاهدة لتلبية احتياجات شريحة أوسع من العملاء. يهدف ذلك الى تعزيز حصتها السوقية وضمان استمرارها في السوق. ومن هذا المنطلق، أصبح من الضروري تسليط الضوء على أحد أبرز الأساليب المستخدمة لتخفيض التكاليف، وهو منهج التكلفة المستهدفة.

### المطلب الاول: مفهوم التكلفة المستهدفة والعوامل المؤثرة فيها

#### الفرع الاول: نشأة التكلفة المستهدفة

تعود نشأة تقنية التكلفة المستهدفة إلى بدايات القرن الماضي أوجدها وطورها هنري فورد في شركة للسيارات ثم تطورت خلال فترة الركود الاقتصادي بعد الحرب العالمية الثانية. بدأت عام 1960 حتى 1980 الشركات اليابانية تستعمل تقنية التكلفة المستهدفة كعامل رئيسي لدعم الموقع التنافسي وسميت "Genka kikaku" و ترجمت إلى اللغة الانكليزية "Target Costing" الذي يعني النشوء "Origin" والسعر "Price" والخطة "Plan"، حيث اعتمدت الشركات لكبيرة في أمريكا الشمالية وأوربان تقنية التكلفة المستهدفة لتحسين إدارة التكلفة، والدعم التنافسي لهم وتطور استعمالها في الدول المختلفة.، ويشير "Noda" إن تقنية التكلفة المستهدفة نشأة في اليابان كمنهج علمي لإدارة التكلفة بفاعلية خلال مرحلة التصميم والتطوير، استخدمها اغلب المنتجين اليابانيين لتحقيق انجازات متفوقة واستخدمت في حقول واساليب العمل المختلفة.<sup>1</sup>

وفقاً لما تقدم، يمكن القول إن تقنية التكلفة المستهدفة تهدف إلى تحقيق غرض إداري يتمثل في إدارة التكلفة بكفاءة وفعالية، فضلاً عن السيطرة على التكاليف. تركز هذه التقنية على المنافسة واهتمامات الزبائن وإمكانيات الوحدة لتطوير المنتج. وقد أكد "Noda" ذلك من خلال تعبيره عن إدارة التكلفة المستهدفة، كما أشار "Feil" عندما وصفها كخطة لتسعير تصل إلى التكلفة.

<sup>1</sup> حسين جاسم فلاح الشمري، تقنية التكلفة المستهدفة اداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية دراسة تطبيقية في معمل الأتمتة الكوفة الجديد، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، ص 5.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

### الفرع الثاني: تعريفات حول التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة من وجهة النظر المحاسبية بأنها تضحية بموارد اقتصادية في سبيل تحقيق هدف معين، ويتم قياس هذه التكلفة بوحدة النقد المدفوعة في السلع والخدمات التي تم الحصول عليها، ويعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التكلفة بأنها أي مبلغ (مقاسا بوحدة النقد) يتم إنفاقه للحصول على سلع أو خدمات سواء كان هذا المبلغ قد دفع نقدا أو على هيئة أصول يتم تحويلها للغير، أو نتيجة إصدار أسهم ملكية، أو أداء خدمات، أو تحقق التزامات، ويميز المحاسبون بين التكلفة غير المستنفدة (الأصول) وهي التي تتعلق بتحقيق إيرادات مستقبلية والتكلفة المستنفدة وهي تلك التي لا تتعلق بتحقيق إيرادات مستقبلية وبالتالي يتم معالجتها بتحميلها على إيرادات الفترة كمصروفات<sup>1</sup>.

وأيضا تعرف التكلفة المستهدفة بأنها: نشاط يهدف إلى تحقيق تكاليف المنتجات الجديدة وفي نفس الوقت يضمن جودة المنتج وفي متطلبات المستهلك، وذلك عن طريق فحص كل الأفكار المحتملة من أجل تخفيض التكلفة مسبقا في مرحلة التخطيط وتطوير المنتج.

عرفها Sakurai على أنه "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة"<sup>2</sup>

عرفه Horvath على أنه "التكلفة الإدارية المخططة والمستخدمة في المراحل الأولية من تصميم المنتج، بحيث تؤثر على عملية إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق."<sup>3</sup>

ويمكن تعريف مدخل التكلفة المستهدفة على أنه النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع المحافظة والتأكيد على مواصفات الجودة ووظائف المنتج والثقة والمتطلبات الأخرى للعملاء، من خلال فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل البحوث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة<sup>4</sup> كما تعرف بأنها: "منهج إجرائي يعمل على تطوير الحد الأقصى للتكلفة المسموح بها لإنتاج المنتج المقترح والعمل على تحقيقها لإمكانية الوصول إلى هامش الربح المتوقع تحقيقه من وراء إنتاج ذلك المنتج."<sup>5</sup>

<sup>1</sup> إسماعيل إبراهيم جمعة، زينبات محمد محرم، عمرو عباس العتر، محاسبة التكاليف المتقدمة في مجالات التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، الإسكندرية، 2008م، ص14

<sup>2</sup> راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس 1، مطيف، 2016/2017، ص 117.

<sup>3</sup> ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة وتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية 2002م، ص21.

<sup>4</sup> أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الطبعة 1، الدار الجامعية، مصر، 2013، ص 119-118

<sup>5</sup> حسين بلعجوز ومحمد عريوة 2019

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

يمكننا إذن تعريف التكلفة المستهدفة بناءً على التعريفات السابقة بأنها أداة لإدارة التكاليف، تهدف إلى تقليل التكاليف مع الحفاظ على الجودة المطلوبة ووفقاً لمتطلبات العملاء طوال دورة حياة المنتج. يتم ذلك بمشاركة جميع الأقسام، وفي حال كان المنتج يتمتع بتكاليف مرتفعة وهوامش ربح ضئيلة، قد تقرر الشركة عدم إنتاجه.

### الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة

توجد عدة عوامل تؤثر في تحديد التكلفة المستهدفة وتتمثل فيما يلي:

#### 1. العوامل الخاصة بظروف السوق:

1-1- كثافة وشدة المنافسة : إن كثافة وشدة المنافسة هي أحد العوامل المهمة والمؤثرة في تحديد درجة أو نسبة الأهمية المعطاة للمشروعات المنافسة، فعند ارتفاع شدة المنافسة قد تضطر المشروعات المنافسة إلى شراء منتجات منافسيها لتفكيكها وتحليلها والاستفادة منها في عمليات الاختراع والابتكار، وهذا يجعلها تتحمل تكاليف إضافية كبيرة، لذلك تعتبر التكاليف المستهدفة ضرورية ومفيدة جداً في حالة المنافسة الشديدة، وبدونها قد تتعرض المشروعات إلى خسارة كبيرة، أما في حالة المشروعات التي تكون فيها المنافسة عادية فإن فوائد التكلفة المستهدفة تكون أقل.

#### 2-1- طبيعة العملاء:

هناك عدة خصائص للعملاء من شأنها التأثير في أهمية تطبيق التكاليف المستهدفة وهي تتمثل في الآتي:

#### 1-2-1- مدى نضج وإدراك العملاء:

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

#### 1-2-2- معدل تغير متطلبات العملاء:

يؤثر معدل تغير متطلبات العملاء في مدى أهمية التكاليف المستهدفة ومدى الفوائد الناتجة عنها، فمثلاً نجد في مجال صناعة السيارات التغير السريع لمتطلبات العملاء، مما جعل المشروعات العاملة فيها تبذل مجهودات كبيرة ومتواصلة في التنبؤ بمتطلبات العملاء المستقبلية، أما عندما تكون متطلبات العملاء ثابتة فإن ذلك يتطلب مجهودات أقل في عمليات التنبؤ بالمتطلبات المستقبلية ومثال ذلك صناعة الجرافات وحاملات الأثقال فهي تحتاج إلى مجهودات أقل في عمليات التنبؤ وبالتالي تكون الفائدة أقل من التكاليف المستهدفة.

#### 1-2-3- مدى تفهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية:

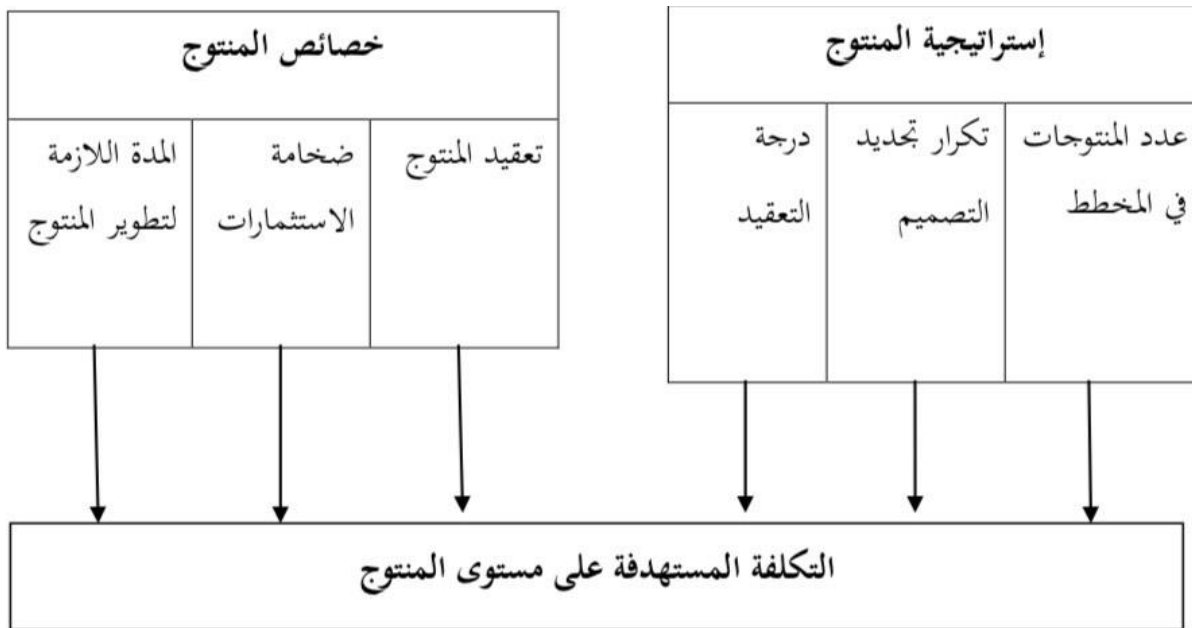
## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

إن درجة معرفة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم الجهود المد المشروعات العاملة بنظام التكاليف المستهدفة في تحليل طلبات العملاء ورغباتهم المستقبلية، فكلما ارتفع مستوى معرفة العملاء بمتطلباتهم المستقبلية كلما كانت الحاجة أكبر لنظام التكاليف المستهدفة وكلما كانت الفائدة منه أعلى.

2. العوامل المؤثرة في المنتج:

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

الشكل رقم 1-2: العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج



المصدر: راضية عطوي، مرجع سابق، ص 53

يلاحظ من خلال الشكل أن الخصائص المتعلقة بالمنتج والمؤثرة في التكلفة المستهدفة هي:

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

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

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

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

- 2- خصائص المنتج : خصائص المنتج المؤثرة على أسلوب التكلفة المستهدفة تشمل ثلاث خصائص أساسية تمثل في :
- تعقيد المنتج: يقصد به عدد مركباته، عدد خطوات الإنتاج المختلفة اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع المركبات التي يتضمنها وأنواع التكنولوجيا اللازمة لإنتاجه. وتحدد درجة تعقيد المنتج مدى تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة، فبالنسبة للمنتجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطة، أما فيما يخص المنتجات التي تتميز بالتعقيد كالسيارات مثلا، فتتطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر رسمية وتعقيدا.
  - ضخامة الاستثمارات التسييقية: يقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الاستعداد للإنتاج والإطلاق الفعلي للمنتج. إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقها لتجنب المخاطرة، لذلك فإن المؤسسات التي تنتج منتجات ذات استثمارات تسييقية مرتفعة تكون لها أصنافا محدودة من المنتجات المصممة بدقة لتلبي احتياجات السوق، وفي ظل هذه الظروف تكون للتكلفة المستهدفة مكاسب مرتفعة لأن كل منتج يجب أن يكون له أعظم احتمال للنجاح.
- المدة اللازمة لتطوير المنتج: أي الفترة الممتدة من تصميم المنتج إلى غاية السماح بإنتاجه أو بتعبير آخر الزمن الذي يأخذه تطوير منتج جديد.

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

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

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

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

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

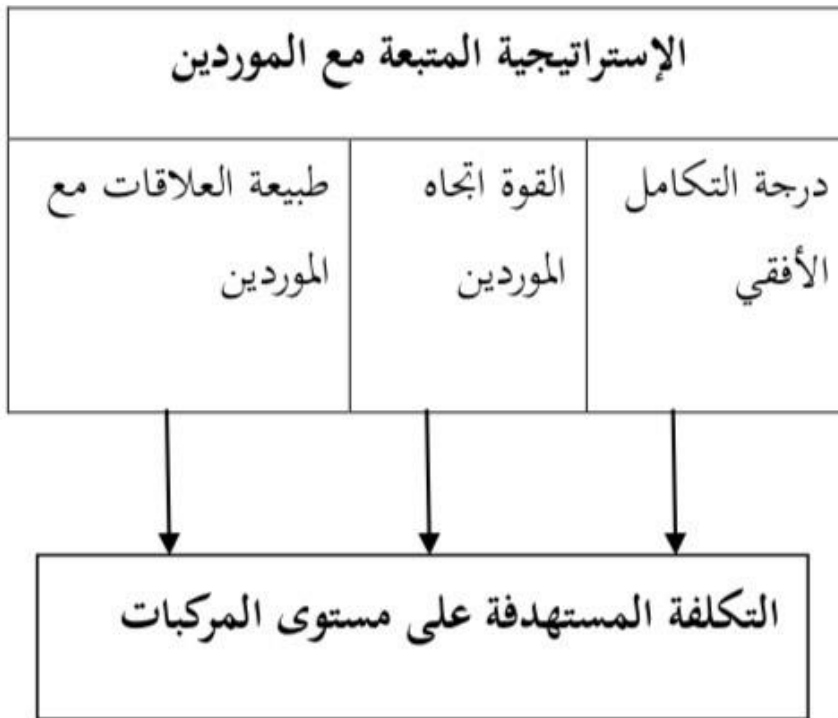
وتحدد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج بالمعادلة التالية:

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

3-العوامل المؤثرة على مستوى المركبات (مكونات المنتج):

تتأثر التكاليف المستهدفة للمركبات أو المواد اللازمة لإنتاج المنتج بالاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها. والشكل التالي يوضح هذه العوامل:

الشكل رقم 1-3: العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات



المصدر: راضية عطوي؛ مرجع سابق؛ ص55

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

من خلال الشكل نلاحظ ان استراتيجية المؤسسة المتبعة مع الموردين تؤثر على أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال العناصر التالية:

- 1) درجة التكامل الأفقي: المؤسسات المتكاملة أفقيا تشتري أكبر نسبة من المدخلات اللازمة لإنتاج منتجاتها من مصادر خارجية. فكلما زاد اعتماد المؤسسات على الموردين الخارجيين كلما زادت أهمية تسيير الموردين وبذلك أهمية التكلفة المستهدفة على المواد الأولية، لأن التكلفة المستهدفة يمكن أن تطبق على كل مادة من المواد المتحصل عليها من مصادر خارجية، لإحداث ضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم، كما يمكن تحقيق عوائد كبيرة من خلال التركيز على إبداع الموردين لأنهم لا يملكون فقط نسبة كبيرة من منتوجات المؤسسة وإنما هم مسؤولون كذلك على جزء كبير من التصميم.
- 2) القوة اتجاه الموردين: إذا كانت المؤسسة تتمتع بقوة كافية تمكنها من فرض سعر شراء المركبات على أغلبية مورديها، يكون لتطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتراة مكاسب كبيرة. أما إذا كانت قوتها ضعيفة فإن المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة على المركبات المشتراة ستكون أقل، لأن الموردين لن يقبلوا هذه الأسعار كأسعار يبيع لمنتجاتهم (إلا إذا كانت تحقق لهم مردودات ملائمة).
- 3) طبيعة علاقات الموردين: كلما كانت علاقات الموردين أكثر تعاونا كلما كان أسلوب التكلفة المستهدفة شكل عام وعلى مستوى المركبات بشكل خاص أكثر مردودية. إذ أن قدرة أي مؤسستين على جمع إبداعيتهما في تصميم لإيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما. لأن العلاقات التعاونية تمكن لصممي المنتج والموردين من جمع خبراتهم لإيجاد حلول مبدعة لرفع الجودة والوظيفة أو تخفيض التكاليف من خلال اللقاءات المشتركة والتفاعلات الدائمة.

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

- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج: تحدد في هذه المرحلة الوظائف الرئيسية للمنتج والتي يمكنه من أداء المهام الرئيسية، ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة من الوظائف الرئيسية للمنتج تمهيدا لتوزيع هذه التكلفة على المكونات التي تتألف منها كل وظيفة.
- تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج: هنا يتم تحديد التكلفة المستهدفة الواردة من قبل الموردين والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية، حيث يقوم مسؤول إنتاج المنتج بتصميم وتحديد مواصفات لمكونات والتكلفة المستهدفة التي يجب التقييد بها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حمادي فاطمة، مرجع سابق، ص 48.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

المطلب الثاني: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة وخصائصها

الفرع الأول: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة وطرق حسابها

أولا مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال المراحل الآتية:

1. دراسة السوق: يتم إجراء دراسة للسوق لمعرفة أنواع المنتجات المنافسة ومواصفاتها وأسعارها ومدى إقبال الزبائن عليها، كما يتم إجراء دراسة للتعرف على رغبات وأذواق الزبائن وما هي متطلباتهم من مواصفات للمنتج ومدى قدرتهم الشرائية لاقتناء المنتج وجمع البيانات والمعلومات وتحليلها بهدف الإفادة منها في تحديد السعر المستهدف من واقع السوق والذي يكون الزبون قادرا على دفعه.

2. تحديد سعر البيع المستهدف: ويعرف السعر بأنه السعر المقدر للمنتج الذي يكون الزبائن على استعداد لدفعه وهذا التقدير يستند على أساس فهم القيمة التي يدركها الزبون للمنتج وأسعار المنافسين أو هو السعر التنافسي التي تسعى الشركات للوصول إليه 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 ويتم تحديد سعر البيع المستهدف في ظل ظروف السوق الذي يتأثر بالعديد من العوامل المتمثلة في الآتي:

- السوق المستهدف لعرض السلعة، والأسعار الخاصة بالسلع المنافسة؛
- استراتيجية المنافسين؛
- الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة التي تقوم بإنتاج المنتج؛
- من خلال الدراسة التفصيلية لتلك العوامل يمكن تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج الذي ينتظر القيام بعملية إنتاجه.

3. تحديد هامش الربح المستهدف: يمكن تعريف الربح المستهدف بأنه الربح الذي ترغب المنشأة في الحصول عليه بعد القيام ببيع المنتج، ولكي يتم تحديد الربح المستهدف في أي منشأة لا بد من أخذ بعض الاعتبارات بالحسبان عند السعي لتحصيله:

- الأرباح المتوقعة من قبل المؤسسة؛
- النتائج التاريخية، وتحليل المنافسة؛
- ويجب الأخذ بعين الاعتبار عند تحديد هامش الربح أن يكون واقعيًا وقابلًا للتحقيق.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

4. حساب التكلفة المستهدفة للمنتج (التكلفة المسموح بها): التكلفة المسموح بها تمثل الحد الأقصى من التكلفة التي يجب على المنتج بأي حال من الأحوال ألا يتجاوزها، ولذلك سميت بالتكلفة المسموح بها، ويمكن حساب التكلفة المستهدفة (المسموح بها) بالمعادلة التالية:

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

5. مرحلة تنفيذ التكلفة المستهدفة:

5-1- التكلفة المستهدفة : وتمثل الخطوة التالية في حساب التكلفة الممكن تحقيقها (التكلفة المبدئية) لهذا المنتج الجديد في ظل الموارد والأنشطة وعمليات التصنيع الحالية آخذا في الاعتبار مواصفات وخصائص التصميم الهندسي الأولى لهذا المنتج الجديد وقبل القيام بأي جهود للتحسين وتخفيض التكلفة.

فإذا كانت التكلفة المبدئية أقل أو تساوي التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد يتم البدء فوراً في إنتاج المنتج الجديد وتقديمه إلى السوق أما إذا كانت التكلفة المبدئية أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد فيتم البدء فوراً في القيام بمحاولات للتحسين وتخفيض تكلفة المنتج الجديد.

5-2- التكلفة المحسنة : وعادة ما تكون التكلفة المبدئية أكبر من التكلفة المستهدفة أو التكلفة المسموح بها لتقديم هذا المنتج الجديد إلى السوق، ومن هنا تبدأ الإجراءات الخاصة بالبحث عن الفرص المتاحة لتخفيض تكاليف إنتاج هذا المنتج الجديد دون التأثير على خصائصه وجودته ومواصفاته الرئيسية التي يحتاجها العميل، ويطلق على هذه الإجراءات الخاصة بتخفيض التكلفة اسم "تحليل هندسة القيمة" لتحقيق التكلفة المستهدفة، وتعرف هندسة القيمة بأنها عمليات تقييم منتظمة لكل نواحي وظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع المحافظة على الوفاء باحتياجات العملاء من خلال إعادة النظر ومحاولة التحسين في النواحي التالية:

- إعادة النظر في المواد المقترحة للمنتج الجديد (مثلاً: مواد بديلة أرخص في التكلفة وتؤدي نفس الغرض).
- إعادة النظر في التصميم الهندسي المقترح للمنتج الجديد (مثلاً: يجعل التصميم أكثر بساطة واستخداماً لأجزاء يتم إنتاجها حالياً في الشركة).
- إعادة النظر في طريقة التصنيع المقترحة للمنتج الجديد (مثلاً: بإجراء بعض التعديلات تؤدي إلى تخفيض التكاليف).<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خولة عريوة تمني صفار الزيتون، مرجع سابق، ص 28

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

يترتب على محاولات تحسين وتخفيض التكلفة للمنتج الجديد الحصول على ما يسمى "التكلفة المحسنة"، أي التكلفة بعد جهود التحسين، وفي هذه الحالة توجد أربعة نتائج ممكنة:

### الجدول رقم 1-3: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة

<p>يتم البدء فوراً في إنتاج المنتج الجديد وتقديمه إلى السوق</p>	<p>1- إذا كانت التكلفة المحسنة أقل من أو تساوي التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد</p>
<p>يكون القرار هو بداية الإنتاج الفعلي من المنتج الجديد</p>	<p>2- إذا كانت التكلفة المحسنة أكبر بقليل من التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد وكان من الممكن من خلال أثر التعلم تحقيق تخفيض في التكلفة المحسنة لتساوي التكلفة المستهدفة</p>
<p>فيكون القرار هنا الاستمرار في التحسين</p>	<p>3- إذا كانت التكلفة المحسنة أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد ولا زالت توجد فرص أخرى للتحسين وتحقيق تخفيض أكبر في التكلفة المحسنة</p>
<p>في هذه الحالة توجد ثلاثة بدائل يتم التفكير فيها بالترتيب التالي:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. البحث في إمكانية زيادة سعر البيع</li> <li>2. البحث في إمكانية تخفيض العائد (الأرباح المستهدفة)</li> <li>3. تأجيل تقديم المنتج إلى السوق إلى أن يتم التوصل إلى تكنولوجيا جديدة تجعل من الممكن إنتاج هذا المنتج وتقديمه إلى السوق بتكلفة اقتصادية في حدود التكلفة المستهدفة أو أقل</li> </ol>	<p>4- إذا كانت التكلفة المحسنة أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد ولا توجد فرص أخرى للتحسين</p>

المصدر: حسين بلعجوز محاد عربوة؛ والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية تطورات أساليب المحاسبة الإدارية تقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة؛ ودط؛ والمنظمة العربية للتنمية الإدارية؛ وجامعة الدول العربية؛ والقاهرة؛ 2019؛ ص 110

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

ثانيا: طرق حساب التكلفة المستهدفة

1. طريقة الإضافة (الجمع): وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حدا، بعد ذلك يجري تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقا للوظائف التي ينتظر أن يؤديها، انطلاقا من مستوى تكلفة حالي ثم محاولة استغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى.
2. طريقة الخصم (الطرح): هذه الطريقة تحرر التكلفة المستهدفة اعتمادا على معدل الربح وسعر البيع المستهدف، حيث:

### التكلفة المستهدفة - سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

- تعد هذه الطريقة الأكثر استخداما حيث تطبق في أكثر من 85 من الشركات اليابانية ويعني ذلك إلى أنها:
- تعكس كل العوامل الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تؤثر على الأداء وعلى التكلفة وعلى السعر المستهدف الذي يقبل العميل دفعه وعلى الربح الذي ينتظره المسكرون والمساهمون؛
  - تعتبر مدخلا في المداخل الحديثة في إدارة التكلفة على اعتبار أنها نظاما مفتوحا.
3. طريقة تخفيض معدل التكلفة : وفيما يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معدل لتخفيض التكلفة الحالية بما يعكس تطور أداء المؤسسة.

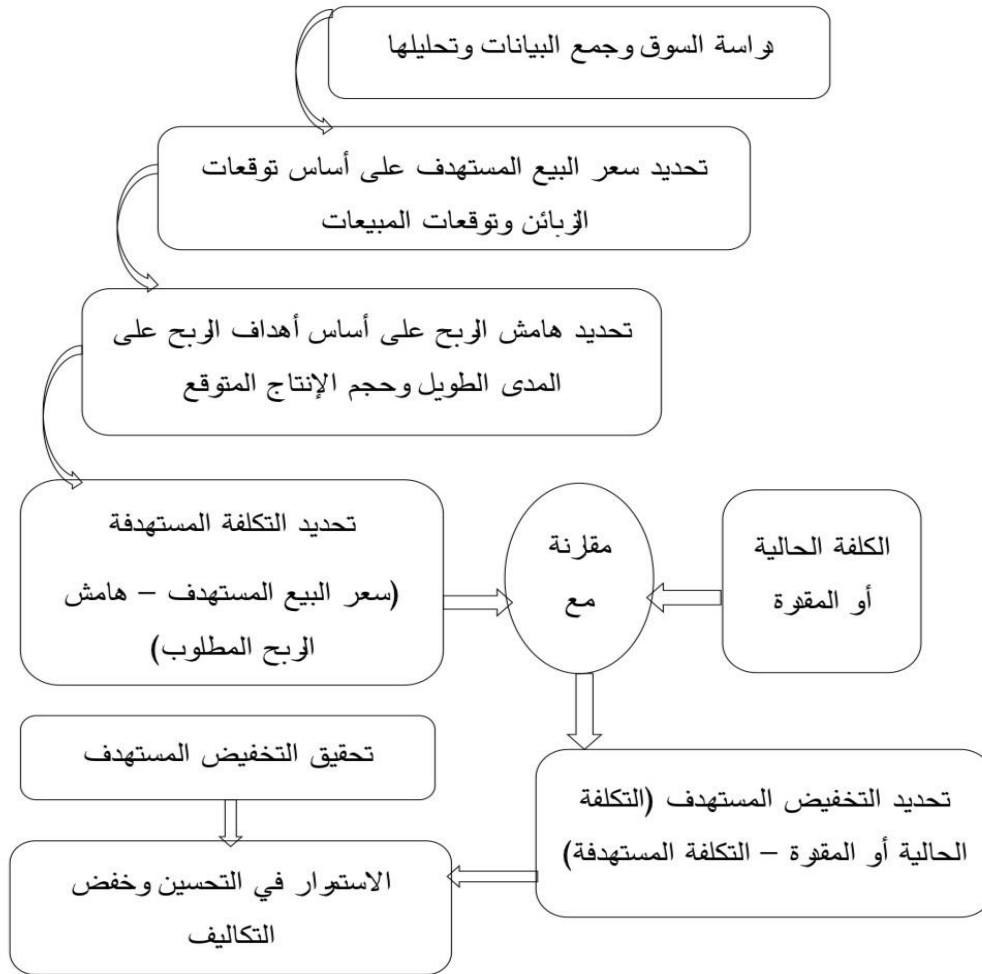
### التكلفة المستهدفة = التكلفة الحالية (1-معدل التخفيض)

- ومما يتوجب ملاحظته في هذه الطريقة ما يلي:
- أنها صالحة للتطبيق مع المنتجات التي تتوفر عنها معلومات عن التكاليف التاريخية يجري أو جرى إنتاجها أو مع منتجات جديدة ولكن قريبة جدا منها؛
  - أن دقة التقديرات فيها تتوقف على مدى الإدراك والتقدير الجيد لمعدل التخفيض المطلوب ومدى علاقته بتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خولة عريوة تمانى صفار الزيتون، مرجع سابق، ص 28

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

الشكل رقم 1-4: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة



المصدر: خولة عريوة، ثماني صفار الزيتون، مرجع سابق؛ ص 33

### الفرع الثاني: خصائص التكلفة المستهدفة

يحمل نموذج التكلفة المستهدفة في طياته خصائص تميزه عن غيره من الأساليب الأخرى نظير نشاطه المتميز الذي لا يقتصر على إدارة وتخفيض التكاليف فحسب، وإنما يتعداها ليهتم بتخطيط التكلفة أثناء إعداد خطط الربحية، لاسيما وضع خطط تطوير وتصميم المنتج وذلك حسب رغبات العملاء ومن أهم خصائص التكلفة المستهدفة أنها نموذج:

- يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة ومحيطها الخارجي مع خلق مستقبل تنافسي قوي لها، وذلك عن طريق دراسة رغبات العملاء والعمل على تلبيتها؛
- يعزز روح التعاون والابتكار بين جميع الأطراف داخل المؤسسة، بغية إنتاج منتج بالكيفية المطلوبة؛

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

- يناسب المنتجات التي تتمي ز بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات ذات دورة حياة طويلة، نظرا لسهولة
- ودقة تحديد تكاليف المدخلات في المدى القصير، وك ذلك التعرف على ردة فعل العملاء تجاه المنتج الجديد بسرعة
- يوضح عمليات التطوير المستمرة للمؤسسة من خلال الإفصاح عن التكاليف والعمل على تحليلها
- وصف خطة التطوير مع مراعاة ديناميكية التسعير، وكذلك تعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين؛
- يجعل المؤسسة قادرة على مواجهة التحديات التي تحصل في بيئة الأعمال التنافسية
- يساهم في معرفة الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف إلى قيمة المنتج؛
- يجعل كل من التكلفة والربح هدف تسعى المؤسسة للوصول إليه من خلال هندسة القيمة؛
- يواكب التقدم التكنولوجي حيث يحفز على البحث والتطوير، سعيا لتصنيع منتجات جديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية
- أكثر واقعية من الأساليب الإدارية الأخرى كونه يركز على كافة العوامل المؤثرة على تحديد
- التكلفة<sup>1</sup>.

من خلال ما ذكر، نلاحظ أن أبرز مميزات نموذج التكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى الخصائص المذكورة سابقاً، هو التوازن بين متطلبات السوق التي تسهم في تحقيق رضا العملاء في ظل المنافسة الشديدة، وما تسعى إدارة المؤسسة إلى تحقيقه من هامش ربح.

<sup>1</sup> سمية مساط، أثر تكامل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على تخفيض تكاليف المنتجات دراسة ميدانية بالمناطق الصناعية لولاية سطيف، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميله معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2023\2024، ص32.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

المطلب الثالث: مبادئ التكلفة المستهدفة، مزاياها وعيوبها

### الفرع الأول: مبادئ التكلفة المستهدفة

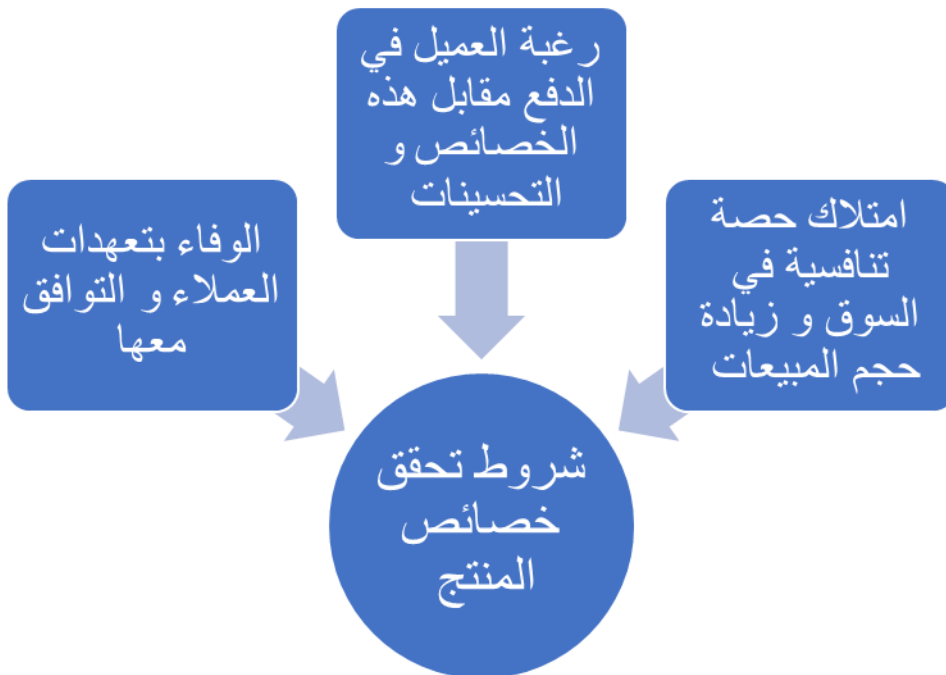
تعتبر التكلفة المستهدفة نظام تسيير استراتيجي للتكاليف والأرباح، إذ إن أغلب التكاليف يتم تحديدها بناء على قرارات متخذة أثناء المراحل الأولى من دورة حياة المنتج، لذلك يجب التركيز على التكاليف أثناء هذا المرحل لتصميم المنتجات من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة، وبناء على ذلك فإن للتكلفة المستهدفة ستة مبادئ، نحدد في الآتي:

1. أولاً قيادة السعر للتكلفة: يتطلب تحديد التكلفة المستهدفة القيام بتقدير سعر المنتج في السوق أولاً، ومن ثم تحديد الربح المتوقع وطرح هاتين القيمتين من بعضهما البعض، وذلك للتوصل إلى التكلفة المستهدفة التي يجب أن يتم تصنيع المنتج بحدودها، وتلخص هذه العملية أو هذا المبدأ في المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

2. التركيز على الزبون: مما لا شك فيه، أن نموذج التكلفة المستهدفة لا يمكن أن ينجح تطبيقه إذا تم التضحية بخصائص المنتج التي يرغب فيها العميل، أو تم تدنية كفاءة أداء المنتج أو خفض درجة استخدامه، أو تأخير طرح المنتج في السوق في الوقت المناسب، وبذلك يتوجب على كل مؤسسة دراسة ردود أفعال بدقة اتجاه المنتجات ودراسة الأسعار المناسبة لهم. ولا تتحقق خصائص المنتج والتحسينات الوظيفية له إلى إذا تحقق التالي:

الشكل رقم 1-5: خصائص المنتج والتحسينات الوظيفية له



## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

3. التركيز على مرحلة التصميم: لا يمكن ضمان تصنيع المنتج بتكلفته المستهدفة إلا من خلال فحص جميع مراحل العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بكفاءة عالية. ونظراً لكون مرحلة تصميم المنتج نقطة البداية لجهود خفض التكاليف، فإنه يتوجب على المصممين والمهندسين مراعاة التكلفة المستهدفة عند تصميم المنتج. حيث أنه من الضروري إتمام التصميم الهندسي قبل بداية الإنتاج لتكون التكاليف منخفضة، وتقديم المنتجات الجديدة في السوق في أقل وقت ممكن. كذلك يفضل التركيز على مرحلة التصميم كعنصر أساسي يراعي الجانب البيئي من خلال استخدام المواد الأقل ضرراً للبيئة واعتماد المواد الآمنة. مع الأخذ في الاعتبار أثر الاستخدام المتكرر للمنتجات أو بعض مكوناتها عند التصميم، والعمل وفق مفاهيم حماية البيئة باستخدام مكونات صديقة للبيئة وغير الضارة بالمستهلكين، لاسيما تخفيض تكاليف المنتجات، من خلال تفادي تكاليف معالجة التلوث الناشئة من استخدام المنتج أو عند التخلص منه كنفائيات في نهاية عمره الإنتاجي، الأمر الذي من شأنه تخفيض تكاليف المنتجات كافة مراحل دورة حياته) من المهد إلى اللحد.

4. فرق عمل متعددة الوظائف: لتصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة لا بد من الاعتماد على فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف الإدارات المؤسسة، كالمختصين في بحوث التسويق والمبيعات، وكذلك هندسة التصميم وجدولة الإنتاج، بالإضافة للتجهيز ومناولة المواد، لاسيما إدارة التكلفة وغيرها من الإدارة. ويتحمل هذا الفريق مسؤولية كافة الأمور المتعلقة بالمنتج انطلاقاً من كونه فكرة إلى استهلاكه وإعادة استخدامه. وعليه ففريق العمل لا يقتصر دوره في المساهمة بخبراته ومهاراته المختلفة، بل يمتد ليشمل مسؤوليته الكاملة عن المنتج في كافة مراحلها. في هذا الصدد تحرص إدارة المؤسسة على إشراك جميع العاملين في وضع مخطط الإنتاج، وذلك لتحفزهم على تنفيذه بكفاءة عالية، كما تؤكد على أهمية تكوين فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنوطة به، بالاعتماد على المعلومات الجديدة من داخل وخارج المؤسسة.

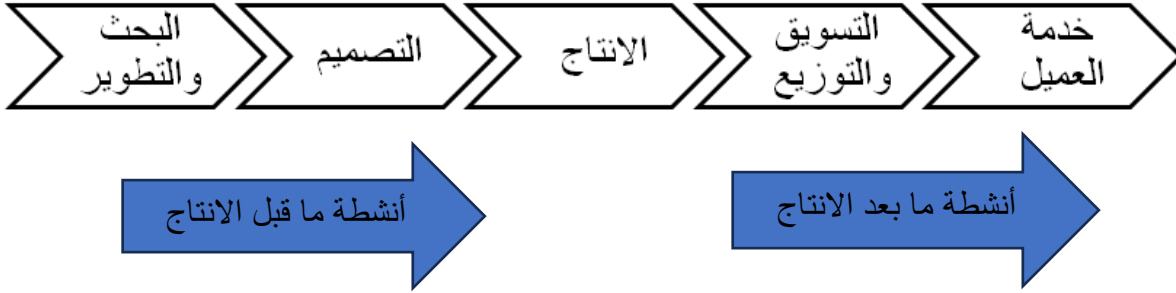
5. التوجه نحو سلسلة القيمة: يهدف نموذج التكلفة المستهدفة إلى تعزيز وتطوير روح التعاون والتفاهم بين جميع أعضاء المؤسسة المرتبطة بالمنتج من الموردين والموزعين والقائمين بخدمات ما بعد البيع، وذلك من أجل خفض التكلفة خلال كافة حلقات سلسلة القيمة في المدى الطويل. أحياناً قد تزيد التكلفة الحالية عن التكلفة المستهدفة، وهنا تتكاثف الجهود لاستبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة، والتي تؤدي لزيادة درجة تعقيد المنتج وتكلفته، بالاعتماد على أسلوب هندسة القيمة، فالتوجه نحو سلسلة القيمة لكامل أنشطة المؤسسة يسهل عملية تحديد فرص تخفيض التكلفة.

6. تكلفة دورة حياة المنتجات: لعل تكلفة دورة حياة المنتجات، من بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة التي تسعى لتخفيض التكاليف، والتي تعرف على أنها تلك التكاليف المتعلقة بالمراحل المتسلسلة التي يمر بها المنتج، بداية من مرحلة التكاليف قبل الإنتاج وتمثل في البحث والتطوير والتصميم، تليها مرحلة تكاليف الإنتاج، إلى غاية مرحلة تكاليف ما بعد الإنتاج، وتشمل التسويق والتوزيع وخدمة العميل. حيث تساعد متخذي القرار على فهم نتائج التصنيع المتحصل عليها حول المنتج المعين، وكذلك مواطن تخفيض التكلفة من خلال توفيرها دراسة محاسبية شاملة

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

عن تكاليف المنتج. تبع ذلك، فإنه لا يكفي ادراج المحاسب الإداري تكاليف ما قبل الإنتاج، بل يجب أيضا ادراج تكاليف الإنتاج وما بعد الإنتاج عند تحديد التكلفة المستهدفة، أي ادراج كافة عناصر التكاليف المتعلقة بامتلاك المنتج خلال جميع مراحل دورة حياته<sup>1</sup>. والتي يتم يمكن ترجمتها في الشكل:

الشكل رقم 1-6: دورة حياة المنتج



### الفرع الثاني: مزايا التكلفة المستهدفة

يعد نظام التكلفة المستهدفة من الأنظمة التي تستند كأساس لتحديد السعر، فهو يعد من أفضل ما يمكن الاعتماد عليه في تطوير وتسعير المنتجات الجديدة، بالإضافة إلى التخلص من التكاليف الإضافية وتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج. فالميزة الأساسية من تبني نظام التكلفة المستهدفة هي تركيزها على مرحلة التصميم لذلك فهي تمتلك أقصى تأثير في تحديد مستوى التكاليف المترجم بها وفضلا عن هذه لميزة نجد مزايا أخرى أهمها:

- ✓ يساعد نظام التكلفة المستهدفة على توجيه وتشجيع العاملين بالمنشأة على العمل الجماعي.
- ✓ تحسين العلاقات مع الموردين من خلال إشراكهم بعملية التصميم.
- ✓ تطوير المنتجات الجديدة وتخفيض التكاليف بالاستخدام الأمثل للمصادر والموارد.
- ✓ يساعد على تخفيض أسعار الإنتاج وتحقيق رغبات العملاء في منتجات عالية الجودة.
- ✓ التحكم في القرارات المتعلقة بالتصميم والإنتاج.
- ✓ يشكل هذا النظام حافزا قويا للبحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي على مستوى المنشأة.
- ✓ التركيز على معطيات السوق لإعطاء سعر السوق المستقبلي وصولا إلى التكلفة المستهدفة.
- ✓ نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية فهو يعتبر نظام لإدارة التكلفة والربحية في ان واحد.

<sup>1</sup> سمية مساط، مرجع سابق، ص 39

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

✓ تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى العناصر يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما فيد المنشأة والموردين معا.<sup>1</sup>

يمكن القول إن نظام التكلفة المستهدفة هو نظام يساهم في تقليل التكاليف قبل حدوثها، حيث يصعب التأثير على التكاليف بعد حدوثها. يعتمد هذا النظام على المعلومات التفصيلية المتوفرة في جداول التكلفة المتعلقة بالسوق ومتطلباته. بالإضافة إلى التكلفة، يبرز عاملان أساسيان يميزان نظام التكلفة المستهدفة وهما الوقت والجودة، إذ يسعى هذا النظام إلى تصميم منتجات بالجودة المطلوبة، ضمن الإطار الزمني المحدد، وبالتكلفة التي تحددها المنشأة.

### الفرع الثالث: صعوبات التكلفة المستهدفة

هناك معوقات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة نذكرها فيما يلي:

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.
- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.
- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.
- إن تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجيا جديدة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مسلم عائشة زعباط امنة، التكلفة المستهدفة وقابلية تطبيقها في المؤسسات الإنتاجية دراسة حالة مؤسسة سوناريك فرجيوة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص مالية المؤسسة، 2019\2020، ص 64

<sup>2</sup> راضية عطوي، مرجع سابق، ص 60.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

### خلاصة الفصل الأول

تم التطرق في هذا الفصل الى مبحثين، الأول كان بمثابة تمهيدا لموضوع دراستنا، حيث استطعنا من خلاله معرفة المفاهيم العامة لمحاسبة التكاليف واهم اساسياتها، وبعض اساليبها التقليدية، اما المبحث الثاني كان عن التكلفة المستهدفة بشكل مفصل.

مما سبق، تبين ان الأساليب التقليدية غير مجدية ولا يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها في إعطاء نتائج حقيقية، لذا ظهرت التكلفة المستهدفة كأسلوب بديل هدفها الأساسي خفض التكاليف، هو أسلوب يعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مع المحافظة على الجودة.

الفصل الثاني: التحكم في التكاليف

الإنتاجية من خلال التكلفة

المستهدفة

### تمهيد الفصل الثاني

ظهرت في السنوات الأخيرة منهجية التكلفة المستهدفة وهي تختلف عن غيرها من أساليب التكلفة السابقة لأن دورها لا يقتصر على إدارة التكاليف بل يمتد إلى التركيز على عملية التنسيق والتنظيم لكافة إدارات وأقسام المنظمة حيث تشمل عملية الإنتاج منذ بداية التخطيط حتى وصول المنتج إلى يد المستهلك النهائي. وبدلاً من ذلك، قد يتجاوز الأمر هذه المرحلة ويركز أيضاً على مراحل الصيانة والمتابعة والتشغيل لبعض المنتجات التي تتطلب ذلك. ومن ميزات النظام الأخرى أنه لا يقوم بتصميم المنتجات بناءً على القدرات والتقنيات الصناعية الموجودة لدى المؤسسة، بل يقوم بتصميم منتجات تلبي رغبات واحتياجات العملاء بجودة وسعر معقولين.

وقد ينقسم الفصل الى قسمين:

- المبحث الأول: ماهية التكاليف الإنتاجية
- المبحث الثاني: علاقة التكلفة المستهدفة بتكاليف الإنتاج

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

### المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف الإنتاجية

إن الفهم العميق للتكاليف الإنتاجية يُعتبر أمرًا بالغ الأهمية في عملية اتخاذ القرارات المالية، حيث يساعد على تحسين كفاءة الإنتاج والهدر المالي، ما يساهم بشكل كبير في تعزيز القدرة التنافسية في السوق، من خلال هذا الفصل سيتم عرض جوانب مختلفة من التكاليف الإنتاجية، بما في ذلك تصنيفاتها وأهمية التحكم فيها.

#### المطلب الأول: ماهية التكاليف

#### أولاً: مفهوم التكاليف costs

**التعريف الأول:** هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية، أي قبل وصولها إلى البيع.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** التكلفة هي مورد يضحى به من أجل تحقيق هدف معين، وتقاس التكلفة محاسبياً بالقيمة التي يجب التضحية بها أو دفعها مقابل السلع والخدمات.<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** تعرف بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها.<sup>3</sup>

وفي الأخير طي تعريف شامل حول **التكلفة cost** : تُعرف التكلفة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول وصلت بالفعل إلى مقر الشركة لذلك على نسبة المنافع المستنفذة في الحاضر إلى إجمالي المنافع المتوقعة من هذه الأصول ، و عندما تصل الأصول إلى مقر الشركة يتحول رصيد النفقات حتى تاريخه إلى تكلفة و يضاف عليها باقي الثمن النقدي المتفق عليه لهذه الأصول عند التعاقد عليها وما قد يلزم من تكاليف أخرى لتهيئتها للاستخدام لأول مرة باعتبارها تكاليف رأسمالية مرتبطة باقتناء الآلات وليست مصروفات إيرادية مرتبطة بتشغيلها.<sup>4</sup>

ومن المهم التنويه إلى ضرورة التمييز بين التكلفة وبعض المصطلحات المرتبطة بها، كالمصروف والخسارة حيث:

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999م، ص14.

<sup>2</sup> حميدة زايد، مساهمة الأساليب القائمة على أساس النشاط لترشيد تكاليف مؤسسة اقتصادية، دراسة حالة شركة الاسمنت عين النوبة S.C.I.M.A.T، مذكرة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة محمد لخضر، بسكرة، 2022م\2023م، ص 3.

<sup>3</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص18.

<sup>4</sup> عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، مصر، 2002م، ص 5.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

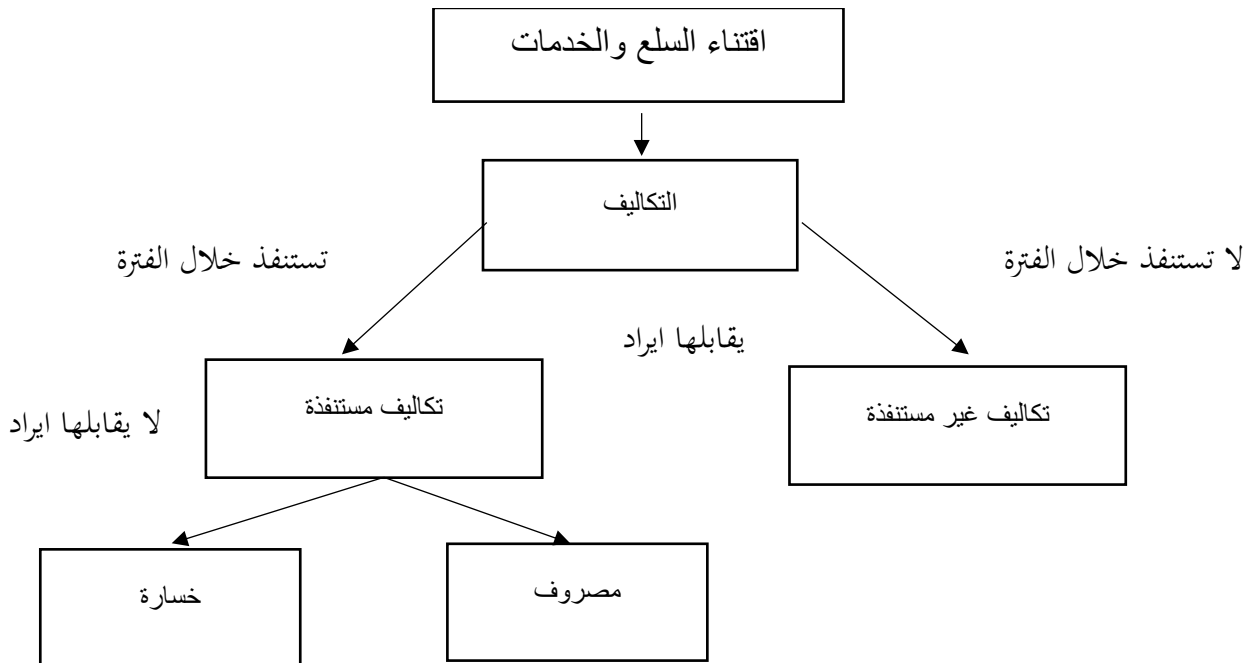
التكلفة: تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل.<sup>1</sup>

الخسارة: تعرف على أنها "تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة".<sup>2</sup>

المصرف: يعرف على أنه "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر".<sup>3</sup>

أما إذا لم يقابل هذا الاستنفاد حصول المؤسسة على عائد أو إيراد فهي خسارة والشكل التالي يبين العلاقة بين التكلفة والمصرف.

الشكل رقم 2-1: العلاقة بين التكلفة والمصرف والخسارة



المصدر: صالح عبد الله الرازق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص25.

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص.59

<sup>2</sup> عبد الحي عبد المحي وآخرون، مرجع سابق، ص 9.

<sup>3</sup> عبد الحي عبد المحي وآخرون، مرجع سابق، ص 3.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

كما نلاحظ أن للتكلفة أركان منها:<sup>1</sup>

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

### ثانياً: تبويب عناصر التكاليف

يقصد بتبويب التكاليف تصنيف عناصر التكاليف في مجموعات متجانسة وفقاً لأسس محددة، وذلك بهدف تسهيل تحليلها واستخدامها في اتخاذ القرارات الإدارية، وتختلف طرق تبويب التكاليف نتيجة لتعدد الأهداف التي تسعى المؤسسات لتحقيقها وتنوع القرارات التي تتخذها الإدارة.

#### ✓ التبويب حسب طبيعتها:

- ويطلق على هذا التصنيف أيضاً التصنيف النوعي، وتميز فيه ما يلي:<sup>2</sup>
- **تكلفة المواد:** وتشمل كل البضائع والمواد واللوازم حيث تقوم المؤسسة بشراء البضائع قصد بيعها مباشرة، بينما المواد واللوازم تشتري قصد إدخالها في العملية الإنتاجية بطريقة مباشرة وغير مباشرة .
  - **تكلفة الأجور:** حيث ترتبط تكلفة الأجور باليد العاملة، ومدى أهمية العمل الذي تقوم به، ونوعية اليد العاملة، فقد تكون يد عاملة بسيطة، كما قد تكون يد عاملة مؤجرة .
  - **تكلفة الخدمات:** وتشمل جميع الخدمات التي تساعد في العملية الإنتاجية للمؤسسة كما تساهم في استقرار نشاط المؤسسة .

#### ✓ التبويب حسب الوظيفة:

يعتمد هذا التبويب على تقسيم وربط عناصر التكلفة حسب علاقتها وربطها بالوظائف والأنشطة المختلفة التي تزاو لها المنشأة في تحقيق أهدافها وتمثل هذه الوظائف الرئيسية داخل المنشأة فيما يلي (الإنتاج، التسويق، التمويل والإدارة العامة).<sup>3</sup>

<sup>1</sup> زعور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، مذكرة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014\2015، ص26.

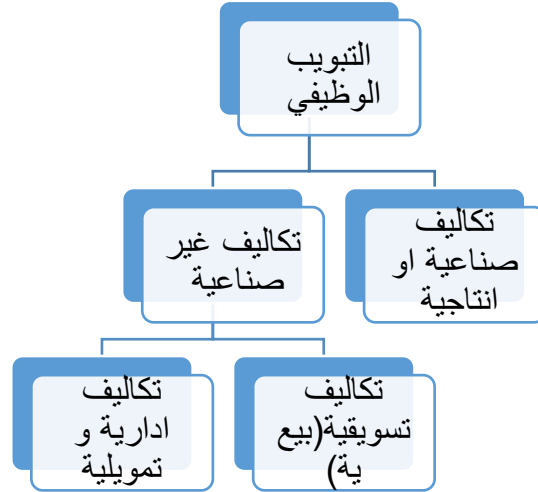
<sup>2</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 42.

<sup>3</sup> سميرة عباس محمد أبو النيل، مبادئ وأصول محاسبة التكاليف، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 2022، ص 12.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

وبالتالي يمكن تبويب عناصر التكاليف وفقاً لعلاقتها بهذه الوظائف الرئيسية لما يلي:

الشكل رقم 2-2: التبويب الوظيفي



المصدر: سميرة عباس محمد أبو النيل، مرجع سابق، ص 13.

### • تكاليف صناعية: Manufacturing costs

وتتضمن كل ما تضحي به المنشأة في سبيل القيام بنشاطها الصناعي وإنتاج منتجاتها التي قامت من أجلها، سواء تمثلت هذه التكاليف في مواد أو أجور أو خدمات، وبذلك تكون هناك تكلفة وأجور صناعية وتكلفة خدمات صناعية.

### • تكاليف تسويقية: Marketing costs

تشمل كل عناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل تسويق وتصريف منتجاتها إلى المستهلك النهائي في الوقت والمكان المناسبين، وتقسيم تكاليف التسويق نوعياً إلى مواد تسويقية وأجور تسويقية وخدمات تسويقية، وبذلك بالنسبة لتكاليف نشاط التسويق في مجملها أو بالنسبة لتكلفة كل نشاط فرعي من أنشطة التسويق مثل الإعلان والتخزين، النقل، التعبئة والتغليف والبيع والتوزيع والشحن والتصدير.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

### • تكاليف إدارية: Administrative costs

تضم كافة ما تضحى به المنشأة في سبيل القيام بالنشاط الإداري اللازم لتسهيل أعمال المنشأة، ويضم النشاط الإداري والتمويلي وعدة وظائف فرعية مثل الإدارة المالية والشؤون الإدارية، وتنقسم تكاليف نوعياً إلى مواد وأجور ومصروفات كما هو الحال مع تكاليف النشاط الصناعي وتكاليف النشاط التسويقي.<sup>1</sup>

### ✓ التوزيع حسب علاقتها بوحدات الإنتاج: ونميز فيه ما يلي:<sup>2</sup>

• **التكاليف المباشرة:** وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدات الإنتاجية كما يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بشكل مباشر وأهم هذه العناصر:

(1) المواد المباشرة: وتشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة بالعملية الإنتاجية مثل المواد الخام (كالخشب في صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل).

(2) الأجور المباشرة: وهي كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الإنتاجية من أجر والذين يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الخام الى عمل نهائي.

(3) المصروفات المباشرة: وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الإنتاجية باستثناء المواد والأجور المباشرة.

• **التكاليف غير مباشرة:** وهي التي تنفق على نشاط المؤسسة بصفة عامة، ولا تنفق على وحدة الإنتاج أو وحدة تكلفة محددة مثل إيجار المصنع، مصاريف التأمين.<sup>3</sup>

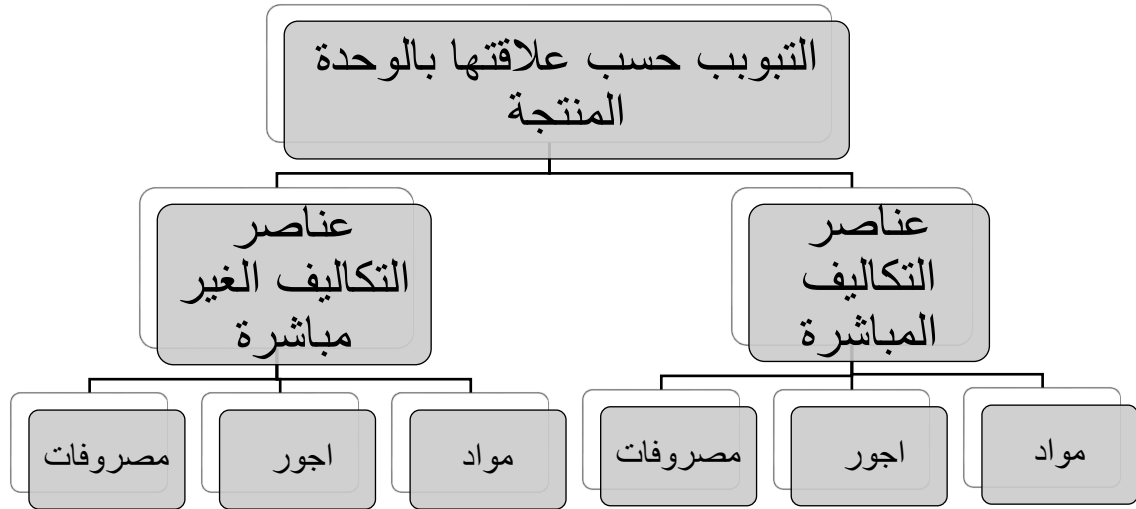
<sup>1</sup> صلاح بسيوني عيد وآخرون، محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، القاهرة، 2018-2019، ص 26، ص 27.

<sup>2</sup> إسماعيل مجي التكريتي، مرجع سابق، ص 36، ص 37.

<sup>3</sup> فاطمة حمادي، مرجع سابق، ص 10.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

الشكل رقم 2-3: التوزيع حسب العلاقة بوحدة الإنتاج



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

### ✓ التوزيع حسب العلاقة بحجم النشاط:<sup>1</sup>

- **تكاليف ثابتة:** هي تلك التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج، فلا تزيد بزيادته ولا تنقص بنقصانه، بل تظل ثابتة في المدى القصير والمتوسط بصرف النظر عن تقلبات حجم النشاط، ويرجع ذلك إلى ارتباط التكاليف الثابتة بعامل الزمن، والثبات المقصود هنا هو في إجمالي التكاليف حيث إن نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير من فترة لأخرى في ظل طاقة معينة خلال الأجل القصير والمتوسط، أما في الأجل الطويل فإن جميع عناصر التكاليف تعتبر متغيرة حيث لا يوجد إلا حجم نشاط واحد مثل تكاليف الدعاية والإعلان، إيجار محلات أو مخازن .
- **تكاليف متغيرة:** تتمثل في العناصر التي تتغير طرديا مع التغير في حجم النشاط فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه، وليس شرطاً أن تكون نسبة الزيادة في عنصر التكلفة مساوية مع نسب الزيادة في حجم النشاط، فالمهم هو أن يكون عنصر التكلفة حساساً اتجاه أحجام النشاط، فإذا أزد حجم النشاط وترتب على ذلك زيادة في بعض عناصر التكاليف فإن التكاليف الإضافية تعتبر تكلفة حدية موجبة، أما إذا انخفض حجم النشاط وترتب على ذلك تكلفة حدية سالبة .
- **تكاليف شبه ثابتة وشبه متغيرة:** وتشمل عناصر التكاليف التي لا تعتبر ثابتة كلها ولا متغيرة كلها، فإذا كان عنصر التكلفة يميل إلى التغير فإنه يعتبر شبه متغير، والعكس إذا كان الجزء الثابت يزيد عن الجزء المتغير يعتبر شبه ثابتة، ويجب إضافة الجزء المتغير والجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة.

<sup>1</sup> محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية: تحليل - قياس - رقابة، المكتبة المصرية، مصر، 2008، ص 118 - 124.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

✓ التبيوب حسب العلاقة باتخاذ القرارات:

في هذا التبيوب هناك عناصر تكاليف مرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة، منها:<sup>1</sup>

- **التكاليف الفارقة:** وهي تلك التكاليف الناتجة على قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية والإدارة لا تستطيع إيقافها.
- **تكاليف الفرص البديلة:** هي تلك التكاليف التي سوف يتم فقدانها إذا تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول وان هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في المحاسبة.
- **التكاليف التفاضلية:** هي تلك التكاليف التي تفرق بين بديلين وان الفرق يلعب دوراً أساسياً في اتخاذ القرارات في حالة تساوي تكاليف البديلين لهذا هذه التكاليف لا تؤثر في اتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> جفروري علي، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014\2015، ص 55.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

### ✓ التبويب حسب العلاقة بالرقابة الإدارية:<sup>1</sup>

- التكاليف الخاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في المؤسسة وضمن مستوى اداري معين من خلال وخلال فترة زمنية منها التكاليف الثابتة.
- التكاليف الغير خاضعة للضريبة: هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها وراقبتها ضمن مستوى اداري معين، منها التكاليف المتغيرة لأنها تخصص لكل مركز إنتاجي فهي اذن تكاليف غير خاضعة للرقابة.

### المطلب الثاني: مفهوم وأهمية الإنتاج

#### الفرع الأول: مفاهيم حول الإنتاج

- ❖ يرى الفكر الاقتصادي الحديث إن الإنتاج ليس خلق المادة وإنما هو خلق المنفعة، أو إضافة منفعة جديدة، بمعنى آخر إيجاد استعمالات جديدة لم تكن معروفة من قبل، فالخلق ليس من صنع الإنسان وإنما هو من عمل ينفرد به الخالق المبدع سبحانه وتعالى وكل ما في طاقة الإنسان هو تغيير شكل المادة بما يتناسب وطرق اشباعها للحاجات<sup>2</sup>.
- ❖ كما يعرفه الأستاذ كساب علي على أن الإنتاج هو إعداد وملائمة للموارد المتاحة بتغيير شكلها أو طبيعتها الفيزيائية والكيميائية حتى تصبح قابلة للاستهلاك الوسيط أو النهائي (إيجاد منفعة)<sup>3</sup>.
- ❖ عرفت المدرسة الكلاسيكية الإنتاج بأنه خلق المنافع أو زيادتها<sup>4</sup>.
- ❖ عرفت المدرسة الحديثة الإنتاج بأنه خلق المنافع بأنواعها المختلفة أو زيادتها وأن خلق هذه المنافع يتطلب تضافر بعض أدوات معينة أطلق عليها الاقتصاديون اسم عناصر أو عوامل الإنتاج<sup>5</sup>.
- ❖ هو الجهد الإنساني المبذول لتحويل المواد بما يجعلها أقدر على إشباع الحاجات<sup>6</sup>.
- ❖ الإنتاج هو ذلك النشاط الذي يمارس من قبل فرد أو مؤسسة قصد إيجاد سلعة أو تقديم خدمة ذات منفعة عامة<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص42، ص44

<sup>2</sup> عامر علي سعيد، مقدمة في الاقتصاد الجزئي، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص 218

<sup>3</sup> ملحق خروبة الطابق الأول. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. الجمعية العلمية نادي الدراسات الاقتصادية. ص 3.

<sup>4</sup> بوعراب رايح، تحليل دالة الإنتاج في القطاع الزراعي دراسة اقتصادية قياسية حالة الجزائر في الفترة 2012\_ 1998، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد كمي، السنة الجامعية 2015\_ 2016، ص 51

<sup>5</sup> بوعراب رايح، نفس المرجع، ص53.

<sup>6</sup> حازم البيلاوي، أصول الاقتصاد السياسي، ط 3؛ مصر، الإسكندرية: منشأة المعارف، 8990، ص 12.

<sup>7</sup> غربي فاطمة الزهراء، إنتاجية العمل دراسة مقارنة بين مؤسسة عمومية ومؤسسة خاصة، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة حسينية بن بوعلوي، الشلف، 2007\_ 2008، ص 20.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

❖ الإنتاج هو إيجاد سلع أو خدمات، أي إيجاد أشياء مادية باستخدام الآلات والمعدات والمواد الخام، أو هو عبارة عن مخرجات القوى العاملة المنتجة<sup>1</sup>.

من خلال هذه التعاريف للإنتاج يمكن استنتاج تعريف شامل ان الإنتاج هو العمل الذي يقوم به الإنسان بهدف إنتاج سلع من خلال تحويل الموارد من حالتها الأولى إلى شكل آخر يكون أكثر فائدة، وذلك لإرضاء الاحتياجات الفردية أو الجماعية.

### مفهوم تكاليف الانتاج

تتمثل في مجموعة من الأعباء الملحقة في عملية انتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية و التي تشمل تكاليف شراء المادة الأولية و اللوازم بالإضافة الى تكاليف التصنيع المباشرة و غير المباشرة<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: أهمية الإنتاج

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

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

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

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

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

- تزويد السوق الوطنية بمختلف أنواع السلع والمواد.
- تصدير ما هو فائض عن السوق الوطنية.
- يجد من الواردات وخاصة المنتجات التي لها نفس مواصفات السلع الوطنية.
- استغلال الثروة الوطنية النادرة.

<sup>1</sup> أحمد يوسف عريقات وآخرون، إدارة العمليات الإنتاجية، إثناء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 48.

<sup>2</sup> زغروري علي ، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة وحدة الجبس و مشتقاته أولاد جلال ، مذكرة شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص فحص محاسبي ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015-2014، ص52.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

2. . تحقيق الهدف الاجتماعي: يحقق الإنتاج الهدف الاجتماعي من خلال تأمين فرص عمل جديدة وبالتالي امتصاص جزء من البطالة، ورفع مستوى معيشة أفراد المجتمع.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: عوامل وأساليب الإنتاج

#### الفرع الاول: عوامل الإنتاج

لتحقيق الإنتاجية بشكل فعال في أية مؤسسة إنتاجية أو خدماتية لا بد من الركون إلى إجراء المستلزمات أو العوامل الأساسية والمتمثلة في:

- **القوى البشرية:** وتمثل إحدى المدخلات الأساسية لنظام الإنتاج سواء على مستوى إنتاج سلع أو تقديم خدمة ولا يمكن لحال من الأحوال الاستغناء عنها .
- **المواد:** يعتمد إنتاج السلع وتقديم الخدمات على مدى توافر المواد التي تدخل ضمن عملية الإنتاج وكذلك على مدى صلاحية هذه المواد من حيث الكم النوع والأوقات والأماكن المطلوبة.<sup>2</sup>
- **المعدات والآلات:** فعلى حسب الوظيفة الإنتاجية يعد اختصاص الآلات والمعدات وعليه تصميم آلات ومعدات مختصة ومحددة الوظائف، في حين كذلك تصمم آلات ومعدات أخرى غير مختصة تؤدي أكثر من عمل وتتسم بالمرونة في إنتاج وأداء مختلف.
- **المباني والتشييدات:** لممارسة نشاط المؤسسة، تلجأ هذه الأخيرة إلى اختيار التصميم الذي يحقق أكبر عدد من المزايا لتحقيق الهدف المنشود وبأقل تكلفة وخاصة عندما تكون أرض المشروع مرتفعة، وكذا مدى مطابقة هذه التصاميم وطبيعة النشاط الإنتاجي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>إشارف خوجة الطيب، دور تحليل النشاط الاقتصادي في تحسين إنتاج المؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير، العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، المؤسسات، جامعة لحاج لخضر، باتنة، 2001، ص 10.

<sup>2</sup>زهواني رضا، تحسين تخطيط الإنتاج في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006\2007.

<sup>3</sup>بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013\2014، ص67.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

### الفرع الثاني: أساليب الإنتاج

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

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

- (1) عمليات ومراحل الإنتاج في حالة الإنتاج المستمر تكون متصلة آليا في شكل خطوط إنتاجية مستمرة.
- (2) يحقق النظام الإنتاجي بعض المنافع.
- (3) إن المنتجات ليست ذات أسعار مرتفعة.
- (4) لا يتطلب سوى مرونة قليلة في استخدام الآلات والأشخاص، حيث يسود استخدام الآلات المتخصصة والعمال المتخصصين.

➤ الإنتاج بالطلبية: يتم الإنتاج وفق هذا النظام بناء على طلب العملاء، وتكون الكميات المنتجة في ظل صغيرة نسبيا، ومن أمثلة هذه المنتجات الأجهزة الضخمة من مولدات، ويتميز هذا النظام بعدة خصائص منها:

- (1) الاختصاص والمهارات الفنية ضروريان للقيام بالتنفيذ.
- (2) تكلفة أو أسعار مرتفعة نظرا للتغير الكبير في النوعيات المطلوبة الذي يجد من القدرة على دراسة العمل وتحسينه.
- (3) التسيير والإنجاز يجريان وفقا لتعليمات وأوامر من المستويات العليا للمسؤولية.

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

- (1) يضم هذا النوع من النظام المنتجات التي يتم إنتاجها بالطلبية تتسم بصغر كمية الإنتاج المطلوب .
- (2) يتطلب مستوى عاليا من المهارات الفنية، كما يتطلب اهتماما أكبر بتطوير الأساليب وتحسينها.
- (3) يختلف معدل تكرار إنتاج المنتجات من وقت لآخر طبقا لدرجة استقرار الطلب عليها.

<sup>1</sup> زهواني رضا، مرجع سابق ، ص 26-27.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

### المبحث الثاني: علاقة التكلفة المستهدفة بالتكاليف الإنتاجية

#### المطلب الأول: مفهوم التحكم

#### الفرع الأول: مفهوم التحكم

السيطرة أو التحكم، هي واحدة من الوظائف الإدارية مثل التخطيط والتنظيم والتوظيف والتوجيه. إنها وظيفة مهمة لأنها تساعد على التحقق من الأخطاء واتخاذ الإجراء التصحيحي بحيث يتم تقليل الانحراف عن المعايير وتحقيق الأهداف المعلنة للمنظمة بالطريقة المطلوبة. وفقاً للمفاهيم الحديثة، تعتبر السيطرة إجراءً متوقعاً في حين لم يتم استخدام مفهوم التحكم السابق إلا عند اكتشاف الأخطاء. التحكم في الإدارة يعني وضع المعايير وقياس الأداء الفعلي واتخاذ الإجراءات التصحيحية<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: مفهوم التحكم في التكاليف الإنتاجية

❖ تتضمن وإدارة النفقات لمنعها من تجاوز المبالغ المدرجة في الميزانية. ويتطلب الأمر اتباع نهج منظم لتحديد التكاليف وتحليلها والتحكم فيها على مختلف المستويات داخل المنظمة. يتضمن ذلك تتبع النفقات المتعلقة بالعمليات والإنتاج والتسويق والنفقات العامة والمجالات الأخرى للتأكد من أنها تتماشى مع الميزانية المخططة.<sup>2</sup>

❖ التحكم في التكاليف هو إجراء يتم من خلاله مراقبة وإدارة نفقات المنظمة لتحقيق الاستقرار المالي السليم وتعظيم الأرباح. وهذا يعني أن العوامل المرتبطة بالتكاليف، مثل سعر النفقات التشغيلية أو تكاليف الإنتاج والمصاريف العامة، يجب تحديدها وتحليلها لاتخاذ تدابير للتقليل أو التحسين.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> تحكم (إدارة)، [https://ar.wikipedia.org/wiki/تحكم\\_\(إدارة\)](https://ar.wikipedia.org/wiki/تحكم_(إدارة))، 1ماي 2025، 23:01.

<sup>2</sup> التحكم في التكاليف: مراقبة الأمور المالية: أهمية التحكم في التكاليف في التخطيط، <https://fastercapital.com/arabpreneur/التحكم-في-التكاليف--مراقبة-الأموال-المالية--أهمية-التحكم-في-التكاليف-في-التخطيط.html#التعريف-والأهداف>، 1ماي 2025، 23:25.

<sup>3</sup> فهم التحكم في التكاليف: التقنيات والاستراتيجيات، <https://batdacademy.com/ar/post/فهم-التحكم-في-التكاليف-التقنيات-والاستراتيجيات>، 1ماي 2025، 23:29.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

المطلب الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مراحل الإنتاج والأدوات المستخدمة للتحكم في التكلفة

الفرع الاول: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مراحل الإنتاج

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

ويتم تخفيض التكلفة والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة من خلال المراحل التالية:

(1) **مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه:** تبدأ هذه الخطوة عند القيام بإعداد مشروع المنتج وذلك في مرحلة التخطيط، بعد ذلك يتم التقدير المبدئي لتكلفة التصميم بحيث يقوم المحاسب بمراجعة تقديرات تكلفة هذه التصميمات للمنتج الجديد لعرضها على اللجنة التي تستطيع مواقع المعلومات المستقاة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدرة لتحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد، وإذا اتضح إن هناك جدوى من إنتاجه وتسويقه تبدأ الإدارة الهندسية في إعداد خطة الإنتاج تتضمن تحديد الأجزاء التي سيتكون منها ومعايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد.<sup>1</sup>

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

حيث تتضمن عملية تحليل التكاليف الأنشطة التالية:

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

**مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة):** يتم هنا تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة، وذلك من أجل إنجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة، ودون المساس بجودة المنتج وأدائه، من خلال استخدام أسلوب هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج، خلال مرحلة التصميم والتصنيع، والذي يتم عبر تحليل أنشطة وتكاليف المؤسسة إلى أنشطة وتكاليف تصنيف قيمة، والعمل على المحافظة على هذه الأخيرة ومعالجة الأنشطة التي لا تضيف قيمة،

<sup>1</sup> احمد بن البار ومهني بوريش، مساهمة التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات -دراسة حالة شركة تشين حليب بيجاية، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2021، المجلد 13، العدد الثاني، ص 116

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

وذلك باستغناء عنها أو تحويلها إلى أنشطة مضيقة للقيمة، والذي يسمح في النهاية للوصول إلى التكلفة المقدرة النهائية ضمن أسلوب التكلفة المستهدفة.

(3) -مرحلة الإنتاج [القرار النهائي]: بناء على التكلفة المقدرة المستهدفة يتيح لإدارة اتخاذ القرار النهائي بالتوجه نحو الإنتاج ، والذي يحتاج إلى جهد جماعي مشترك من قبل فرق العمل المختلفة داخل المؤسسة ، وذلك لتحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة للتحكم في التكاليف

بعد مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة من فهم للسوق و دراسته و كذا معرفة التكلفة المسموح بها و التكلفة المستهدفة ، من ثم يأتي دور أدوات تقليل أو تخفيض التكلفة وهي مجموعة من الإجراءات يتم إستخدامها للقضاء على فجوة التكاليف و من اهم هذه الأدوات :

- أسلوب هندسة القيمة.
- أسلوب الهندسة المتزامنة.
- أسلوب جداول التكلفة.
- تحليل التكلفة الوظيفي.
- الهندسة العكسية.

### أسلوب هندسة القيمة:<sup>2</sup>

تعد هندسة القيمة أحد الجهود المنظمة لتحليل وظائف السلع والخدمات بهدف إيجاد طرق لتحقيق هذه الوظائف عند التكاليف المستهدفة، وتساعد هندسة القيمة على إدارة التكلفة، وإدارة الأداء الوظيفي للخدمة أو المنتج بالتناوب ليس بغرض التخفيض المطلق للتكلفة ولكن بهدف الوصول بها إلى المستوى المستهدف.

يعتبر أسلوب هندسة القيمة من أشهر الأساليب لتحقيق التكلفة المستهدفة، "كان أول ظهور لأسلوب هندسة القيمة في أثناء الحرب العالمية الثانية حيث كان هناك نقص في وجود بعض المواد الخام فحاول مهندسي التصميم إنتاج المنتجات بالاعتماد على مصادر بديلة للمواد والأجزاء الغير المتاحة، ثم تم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيين

<sup>1</sup> حمادي فاطمة، مرجع سابق، ص 63

<sup>2</sup> على عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص 33، ص 34.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

لاستخدامها في محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق إجراء بعض التغييرات الهندسية على المنتج دون الإضرار بوظائف أو خصائص المنتج "

ويعرف أسلوب هندسة القيمة بأنها " :التقييم المنظم لكافة جوانب وأنشطة البحوث والتطوير، وتصميم المنتجات والعمليات، والإنتاج والتسويق، والتوزيع وخدمة العملاء بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق واستيفاء احتياجات العملاء "

ويهدف أسلوب هندسة القيمة إلى التعرف على الأجزاء والأنشطة التي تضيف قيمة، والأنشطة والأجزاء التي لا تضيف قيمة حتى يتم حذفها لتخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة، بمعنى آخر أن أسلوب هندسة القيمة معنية بالحصول على نفس الوظائف ونفس درجات الأمان والاعتمادية ونفس الاستخدام، ولكن بتكلفة أقل منخفضة، وتتم الدراسات من أجل الوصول لتخفيض التكلفة الجارية والمقدرة والاقتراب منها من مستوى التكلفة المسموح بها أو نفس مستوى التكلفة المسموح بها.

### ومراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة كالتالي:

- تحديد الأهداف التي تكمن في عملية التحسين والتطوير .
- جمع المعلومات عن المنتج عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف وفريق العمل الهندسي .
- إعداد التصميم الهندسي للمنتج وفقاً لاحتياجات ورغبات العملاء .
- تقديم الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسة للمنتج وفقاً لاحتياجات العملاء عن طريق العصف الذهني لفريق العمل ( . وتسمى بالمرحلة الإبداعية . )
- تقييم ما تم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقق من مدى إمكانية تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتج .
- تطوير الأفكار والعمليات التي قدمت مع المحافظة على الأداء الوظيفي للمنتج وتقديم قائمة توضح الأجزاء الأساسية للمنتج وتكلفة كل جزء منها .
- مرحلة تقديم خطة هندسة القيمة.
- مرحلة تطبيق خطة هندسة القيمة مع متابعة وتقييم النتائج التي يتم التوصل إليها ( . ويكون ذلك بعد موافقة الإدارة، ويكون التطبيق وفق الخطة التي تم وضعها).

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

### أسلوب الهندسة المتزامنة: <sup>1</sup>

الهندسة المتزامنة هي وسيلة لخفض زمن تطوير المنتج أو الخدمة، من خلال أداء الأعمال الخاصة بالتخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات أو الخدمات الجديدة، في وقت واحد، وبطريقة متوازنة، وليست متعاقبة .

**أسلوب جداول التكلفة:** تعتبر من المصادر المهمة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن إثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة وطرق التصنيع البديلة وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير قاعدة معلومات تكاليفية، كما تساعد هذه الجداول في خفض التكلفة خلال مرحلة دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج.

### أسلوب تحليل التكلفة الوظيفي :

يستخدم التحليل الوظيفي في حالة توفر معلومات عن تكاليف كل وظيفة من وظائف الخدمة أو المنتج، وتقسيم الوظائف إلى مجموعات رئيسية وثانوية، حتى يتم تعديل عليها اسما بضمها مع بعضها أو حذفها إذا كانت غير مهمة وذلك بهدف خفض التكلفة .

### أسلوب الهندسة العكسية: <sup>2</sup>

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

<sup>1</sup> حمادي فاطمة، مرجع سابق، ص 56.

<sup>2</sup> وشن سعاد، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص46.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

### المطلب الثالث: المقارنة بين التكلفة المستهدفة والنظم التقليدية لتحكم في التكاليف الإنتاجية

يمكن ملاحظة اختلاف نظام التكلفة المستهدفة عن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، كما هو موضح في الشكل

الموالي:

#### الجدول رقم 2- 1: التكلفة المستهدفة Target costing / النظم التقليدية cost-Plus

التكلفة المستهدفة Target costing	النظم التقليدية cost-Plus
بحوث السوق لتحديد متطلبات سعر البيع يساهم في تحديد التكاليف.	بحوث السوق لتحديد متطلبات التكاليف تساهم في تحديد السعر المستهدف.
تحديد سعر البيع المستهدف.	تحديد أسعار الموردين.
تحديد هامش الربح المستهدف.	تقدير التكلفة.
تحديد التكلفة المستهدفة.	هامش الربح المطلوب.
يتم اشراك الموردين في مراحل مبكرة من التصميم.	يتم اشراك الموردين بعد إتمام عملية التصميم.
أعضاء الفريق مسؤولون عن إدارة التكلفة.	محاسبي التكاليف مسؤولون عن خفض التكلفة.
خفض التكلفة المستمر.	التقييد بالتكلفة المعيارية وخفض التكلفة الدوري
خاصة بأسواق المشتري.	تلائم أسواق البائع.

المصدر: جمال سعد الخطاب، عبد الفتاح عبد الرزاق السيد، دراسات مقدمة في التكاليف، دار الحسين للطباعة والنشر، مصر، ص 201.

وتوجد بعض الاختلافات الأخرى:<sup>1</sup>

- ◇ بدلا من أن يصمم المنتج ومن ثم تحدد تكلفته، فإن التكلفة المستهدفة توضع أولا وبعد ذلك يصمم المنتج لكي يحقق التكلفة المستهدفة .
- ◇ التكلفة المستهدفة تهتم بالمقاييس غير المالية على نطاق واسع على عكس التكاليف التقليدية .
- ◇ وجود بعض الاختلافات البارزة في طريقة القيام ببحوث السوق:

<sup>1</sup> مسلم عائشة، زعباط آمنة، التكلفة المستهدفة وقابلية تطبيقها في المؤسسات الإنتاجية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية المؤسسة، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، 2019-2020، ص67، ص68.

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

- فبحوث السوق بموجب التكلفة المستهدفة ليست حدث منفرد كما هو في العادة في الأسلوب التقليدي، فعند الحصول في مرحلة مبكرة من حياة المنتج على معلومات تخص الزبون وتفضيلاته عن طريق عملية بحوث السوق، فإنها فضلا عن ذلك تجمع هذه المعلومات باستمرار عن طريق عملية التكلفة المستهدفة.
- ينفق الكثير من الوقت في مرحلة تحديد خصائص المنتج وتصميمه لتخفيض تغيرات التصميم أثناء عملية التصنيع لأن هذا التغيرات تكلف كثيرا.

تستعمل التكلفة المستهدفة في دورة حياة كاملة يجعلها هدفا رئيسيا لتقليل كلفة امتلاك المنتج طول مدة الاستفادة منه، لذلك لا تؤخذ كلف مثل سعر الشراء المبدئي بنظر الاعتبار فحسب، بدل تكاليف التشغيل، الصيانة، والتخلص من المنتج أيضا .

ومن هنا يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر تعمقا من الأساليب الأخرى التقليدية، حيد أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتم تحديد التكلفة في البداية ثم يتم تصميم المنتج بطريقة تساعد على التوصل ابلى التكلفة المستهدفة، أما الأساليب الأخرى التقليدية يتم فيها تصميم المنتج من ثم يتم حساب التكاليف، وهكذا يمكن القول أن أسلوب التكلفة المستهدفة تختلف تماما على الأساليب التقليدية في حساب التكاليف .

## الفصل الثاني: التحكم في التكاليف الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة

### خلاصة الفصل الثاني

يوضح هذا الفصل أن أسلوب التكلفة المستهدفة يُعتبر من الأساليب الحديثة والفعالة في التحكم في التكاليف الإنتاجية، إذ يُساهم بشكل ملحوظ في تقليل التكاليف قبل وقوعها، من خلال التركيز على مراحل التصميم والتخطيط الأولي للمنتج. يعتمد هذا الأسلوب على مبدأ أساسي يقضي بالانطلاق من سعر البيع الذي يحدده السوق، ثم تحديد التكلفة المسموح بها لتحقيق هامش الربح المطلوب.

كما بين الفصل أن التكلفة المستهدفة تستند إلى التنسيق بين مختلف وظائف المؤسسة (مثل الإنتاج، التسويق، البحث والتطوير، المالية...)، مما يُساعد في تحقيق تكامل وظيفي يُساهم في اتخاذ قرارات استراتيجية تُعزز الأداء العام وتساعد في ضبط التكاليف.

الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في  
التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة  
اقتصادية - دراسة حالة مؤسسة فوريميد  
وحدة كشروء خنشة-

## الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة اقتصادية – دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشة-

### تمهيد الفصل الثالث

سنتقل في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة مؤسسة فوريميد في ولاية خنشة، كونها نموذجاً لمؤسسة إنتاجية.

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مدى اعتماد المؤسسة على أسلوب التكلفة المستهدفة، ورصد دوره في ضبط التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية. كما تهدف إلى تسليط الضوء على الآليات المعتمدة داخل المؤسسة لتخطيط التكاليف والتحكم فيها، ومدى التنسيق بين الأقسام المختلفة لتحقيق التكلفة المثلى.

وسيتم ذلك من خلال جمع البيانات عبر المقابلات مع المسؤولين، تحليل الوثائق المحاسبية والإنتاجية، بالإضافة إلى الملاحظات الميدانية أثناء فترة التبرص، بهدف تقييم فعالية تطبيق هذا الأسلوب، واكتشاف الصعوبات والتحديات التي قد تعيق تطبيقه بشكل فعلي في بيئة إنتاجية محلية مثل مؤسسة فوريميد.

## الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة

### اقتصادية - دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة-

#### المبحث الاول: تقديم مؤسسة فوريميد -خنشلة-

سنحاول في هذا البحث القاء نظرة عامة على مؤسسة فوريميد من خلال تعريفها ونشأتها وطبيعة نشاطها ثم نتطرق الى عرض مراحل انتاج الخرسانة.

#### المطلب الاول: التعريف بمؤسسة فوريميد<sup>74</sup>

##### الفرع الأول: لمحة تاريخية

- شركة FOREMHYD Spa هي مؤسسة اقتصادية عمومية ناتجة عن إعادة هيكلة شركة SONAGHTER السابقة في عام 1982 بموجب المرسوم الرقم 82-469 المؤرخ 18 ديسمبر 1982 وتم آنذاك إنشاء الشركة الوطنية للحفر والاسترداد (ENFR) لأنشطة الحفر والكهروميكانيكية.
- في عام 1986 بمقتضى (المرسوم رقم 86-91 المؤرخ 22 أبريل 1986) تمت إعادة هيكلة شركة ENFR وإنشاء HYDRO-FORAGE-NORD مع نقل أنشطة الحفر الهيدروليكي في الشمال.
- في عام 1990، أصبحت HYDRO-FORAGENORD شركة مستقلة.
- في عام 1994 تم تغيير الاسم من HYDRO-FORAGE-NORD الى الشركة العمومية الاقتصادية لإنجاز اشغال حفر الابار والاشغال الالكتروميكانيكية FOREMHYD spa.
- وبعد حل SGB ERGTHY (بناء على قرار من CBE) وإنشاء مجموعة الدراسات وإنجاز اشغال الري (GERHYD) بتاريخ 12 ابريل 2018، صوتت الجمعية العامة غير العادية ل EPE FOREMHYD بتاريخ 03 يوليو 2018 على قرار الموافقة (لأول والثاني) على دمج واستيعاب كل من:  
EPE HYDRO-EQUIPEMENT (1)  
EPE HYDRO-TRAITEMENT (2)  
EPE KECHROUD KHENVHELA (3)

##### الفرع الثاني: تقديم عن المؤسسة

- التسمية: EPE FOREMHYD
- راس المال 2.000.000.000.00 دينار جزائري
- الشكل القانوني: SPA
- المقر الرئيسي: Rue De Génie Dar El Beida الجزائر
- النشاطات: تنفيذ اعمال حفر الابار المياه، والاشغال الالكتروميكانيكية والهندسة المدنية

<sup>74</sup> وثائق المؤسسة

## الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة اقتصادية – دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة-

■ مجال التدخل: كامل التراب الوطني

■ المؤهل: فئة 09

1. التنظيم: يعتمد تنظيم EPE \ SPA FOREMHYD Spa على المبادئ التالية:

➤ مخطط تنظيمي دقيق ومفصل لجميع وظائف الشركة.

➤ تسلسل هرمي للمهام يهدف بشكل خاص الى تقليص الفجوات بين الفئات المهنية.

➤ التحسين المستمر لوسائل الاعلام الالي.

2. البنية التحتية: يمتلك EPE \ SPA FOREMHYD بني تحتية جيدة تتوزع في كافة التراب الوطني:

● الإدارة العامة ومقرها دار البيضاء.

● المديرية الإقليمية لمؤسسة FOREMHYD CENTRE وتقع في المفتاح.

● المديرية الإقليمية لمؤسسة FOREMHYD EST وتقع في الخروب ولاية قسنطينة.

● المديرية الإقليمية غرب FOREMHYD OUEST يقع في ولاية سيدي بلعباس.

● وحدتان (02)

● KHECHELA KECHROUD الشهيد كشرود علي للهندسة المدنية

● BERAKI وحدة معالجة المياه براقبي.

### الفرع الثالث: النشاطات الرئيسية للمؤسسة

1. حفر واسترداد ابار المياه: من خلال تجاربها وأنشطتها تتدخل في جميع أنحاء التراب الوطني ويستمر وجودها في

الظهور أينما تم طلب ذلك بفضل اسطول المعدات الذي تملكه.

2. الاشغال الالكتروميكانيكية: تمتلك المؤسسة مكتبا هندسيا يستخدم بشكل خاص أحدث التكنولوجيات

(التصاميم والرسومات الالكترونية) والهياكل وذلك بهدف:

● توفير وتركيب المعدات الكهروميكانيكية للآبار ومحطات الضخ ورفع الصرف الصحي .

● انشاء امداد المياه (انابيب فولاذية)

3. معالجة المياه: تقوم المؤسسة بالدراسات وبناء (توريد وتركيب معدات) مرافق معالجة مياه الصرف الصحي.

4. الهندسة المدنية: مع التنظيم الجديد، أصبحت مؤسسة FOREMHYD تمتلك وحدة متخصصة في اعمال

الهندسة المدنية والمتمثلة في وحدة الشهيد كشرود علي خنشلة.

## الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة

### اقتصادية - دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة-

المطلب الثاني: لمحة عامة عن مؤسسة (كشرود على خنشلة)<sup>75</sup>

#### الفرع الأول: تقديم عام للمؤسسة

لقد تم انشاء المؤسسة العمومية الاقتصادية كشرود على من قبل المهندس المعماري "جوليان ديكان" سنة 1945 كمؤسسة تابعة للاستعمار الفرنسي وإعلان الجزائر استقلالها في سنة 1962 حملت المؤسسة اسم الشهيد الراحل "على كشرود" بتعيين السيد "بوتي إبراهيم" كأول مسير لها.

➤ في سنة 1973 تم تأسيسها بقرار رقم 109 بتاريخ 23-03-1973 الصادر عن ولاية أم البواقي.

➤ في سنة 1993 وتبعا للقوانين الجديدة والتوجيهات السياسية والاقتصادية للدولة وبعد التقييم الذي قامت به اللجنة الجهوية تمت هيكلية المؤسسات الصغيرة.

➤ أدرجت مؤسسة كشرود على ضمن حافظة تحتوي مجموعة من المؤسسات العمومية المستقلة، كمؤسسة جهوية وكان ذلك بتاريخ 22.05.1996 حيث كانت الشركة الهولديتيق الجهوية للجنوب الشرقي بسكرة ثم أصبحت بعد ذلك تحت وصاية شركة مساهمات الدولة للدراسات وإنجاز الاعمال الكبرى للري بالجزائر العاصمة.

➤ سنة 2010 بمساعدة من الدولة الجزائرية وبقرار من السيد رئيس الجمهورية انا ذاك والذي ينص على إعادة هيكلة المؤسسات العمومية تمت إعادة هيكلتها مع ادراج برامج جديدة تسمح لها بالدخول في اقتصاد السوق ومواجهة المنافسة.

#### الفرع الثاني: موقعها الجغرافي وطبيعة نشاطها

##### أ . موقعها الجغرافي:

تقع المؤسسة غرب مدينة خنشلة (المنطقة الصناعية) يحدها شمالا مصنع أوارس للإسفننج، وجنوبا طريق بغاي، وشرقا المنطقة الصناعية، وغربا مصنع الورق المقوى. تتربع المؤسسة على مساحة مقدرة ب 11000م من بينها 240م مخصصة للإدارة، اما عدد عمالها فيقدر حاليا بي: 463عاملا.

##### ب . طبيعة نشاطها:

الرئيسية: اشغال الري والبناء والاشغال العمومية.

<sup>75</sup> وثائق المؤسسة.

## الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة اقتصادية – دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة-

الثانوية: انتاج الطوب ومواد البناء.

الاستثنائية: شراء مواد البناء وبيعها.

المستقبلية: اقتناء وبيع التجهيزات الخاصة بالأشغال العمومية.

### الفرع الثالث: البطاقة الفنية للمؤسسة مع بعض إنجازاتها

#### أ . البطاقة الفنية للمؤسسة:

التسمية: المؤسسة العمومية الاقتصادية – كشرود خنشلة

تاريخ الانشاء: سنة 1945 من طرف المعمر الفرنسي جوليان ديكان.

تاريخ الانتقال إلى الاستقلالية: سنة 1996.

رأس مالها الاجتماعي: 202.000.000.00 دج (شركة مساهمة).

المساهمين: شركة التسيير لمساهمات الدولة .SGP

النشاط الرئيسي: البناء، الهندسة المدنية، اشغال الري، والاشغال العمومية.

#### ب . المشاريع المنجزة على مستوى الولاية:

- مؤسسة إعادة التربية ببار.
- دار الثقافة خنشلة.
- قابضة الضرائب خنشلة.
- تهيئة إقامة الوالي (حمام الصالحين).
- مقر الولاية الجديد.
- محافظة الغابات خنشلة.
- المراكز الجامعية الحامة.
- الوكالة الجزائرية لتنمية السكن ADDL مشروع لوكالة قسنطينة.
- إنجاز محكمة خنشلة.

## الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة اقتصادية - دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة-

- تهيئة ساحة الشهداء خنشلة.

ومن المشاريع التي هي في قيد الإنجاز:

- إنجاز القطب الجامعي 6000 مقعد خنشلة.

- إنجاز مقر الاستعجاليات الطبية والجراحية خنشلة.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة<sup>76</sup>

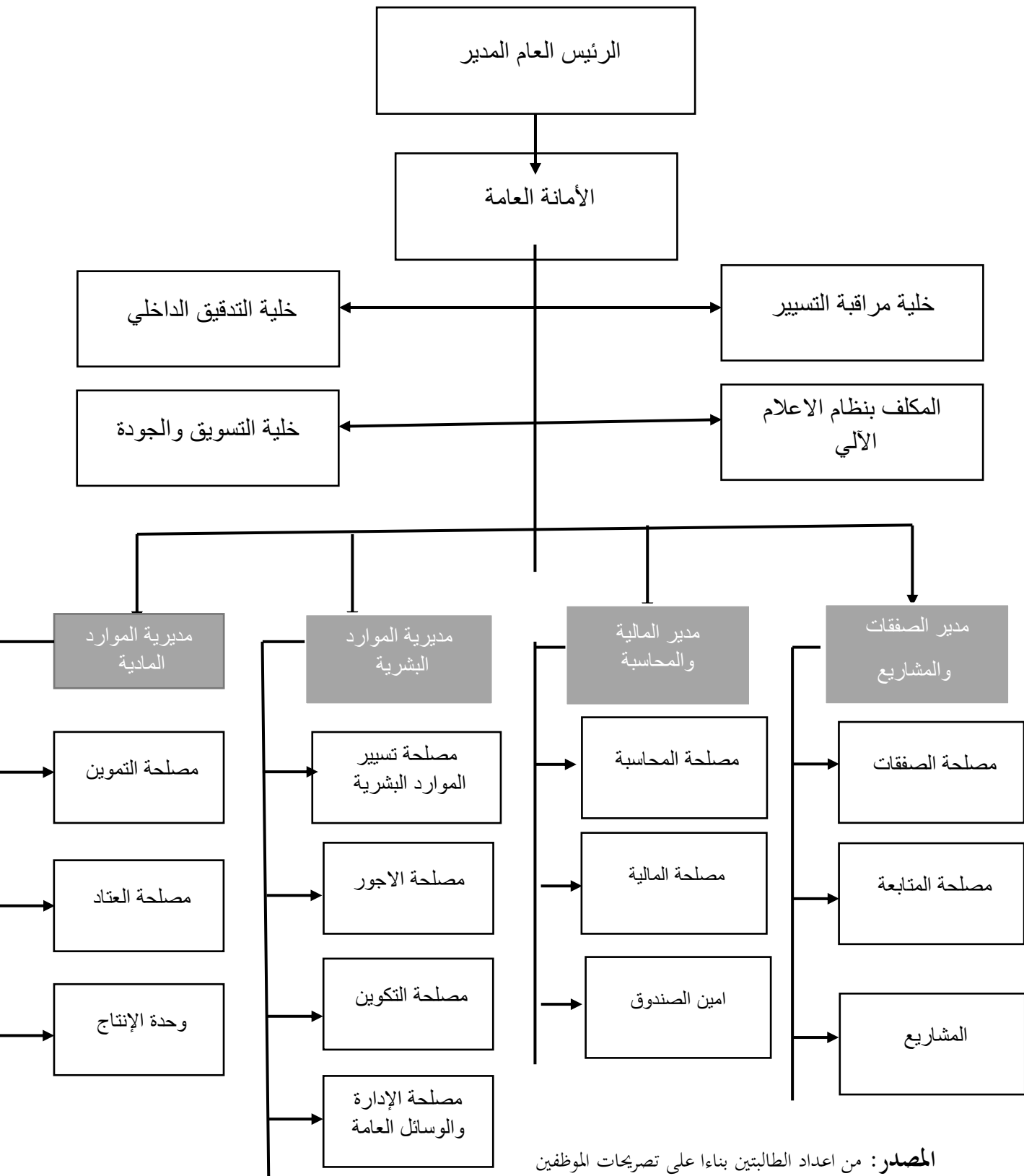
يُعد الهيكل التنظيمي أحد الركائز الأساسية التي تُبنى عليها فعالية المؤسسات الاقتصادية، كونه يُحدد العلاقات الرسمية بين مختلف الوحدات التنظيمية، ويوضح خطوط السلطة والمسؤولية ويُساهم في تنسيق الجهود لتحقيق الأهداف المسطرة. ويكتسي هذا العنصر أهمية خاصة في المؤسسات الإنتاجية، التي تتطلب درجة عالية من التنظيم لضمان الانسياب الفعّال للموارد.

وتُعتبر مؤسسة كشرود خنشلة من المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الصناعي، والتي تسعى إلى تحقيق كفاءة إنتاجية عالية من خلال تحسين أساليب العمل واعتماد تنظيم إداري فعّال. ويُشكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإطار المرجعي الذي تُمارَس ضمنه مختلف الأنشطة والوظائف، بدءاً من الإدارة العامة، مروراً بإدارات الإنتاج والمحاسبة والتسويق، وصولاً إلى الورشات والمصالح التقنية.

<sup>76</sup> وثائق المؤسسة.

الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة اقتصادية - دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة-

الشكل رقم 3-1: الهيكل التنظيمي للمؤسسة . كشرود على .



## الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة

### اقتصادية - دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة-

#### المبحث الثاني: واقع التكلفة المستهدفة وتكاليف الإنتاج في مؤسسة كشرود

من خلال التعريف بالمؤسسة من حيث النشأة ومراحل تطورها وكذا هيكلها التنظيمي، في هذا المبحث سنتطرق الى مراحل انتاج الخرسانة ومكوناتها وأنوعها وكذا حساب سعر التكلفة وتطبيق التكلفة المستهدفة للتحكم في التكاليف.

المطلب الأول: مراحل انتاج الخرسانة وأنوعها

الفرع الأول: مراحل انتاج الخرسانة ومكوناتها

➤ مراحل انتاج الخرسانة:

مراحل انتاج الخرسانة في مؤسسة كشرود تتبع عادة خطوات محددة تتضمن جودة الخرسانة وكفاءتها في الاستخدام، هذه المراحل تتمثل فيما يلي:

1. استلام المواد الأولية: يتم استلام المواد الأساسية المتمثلة في الاسمنت، الرمل، الحصى، المياه، وكذا إضافات أخرى. يجب معاينة هذه المواد للتأكد من مطابقتها للمواصفات.
2. تحضير الخلطات: يتم خلط المواد الخام بنسب محددة وذلك وفقا لمعايير محددة.
3. خلط الخرسانة: يتم خلط المواد في خلاطات الخرسانة يعتمد نوع الخلاط على حجم الكمية المطلوبة ومواصفات الخلطة.
4. التحقق من الجودة: يتم اجراء اختبارات لتحديد جودة المنتج المجمع، مثل فحص مقاومة الضغط والتهوية لضمان المطابقة للمواصفات.
5. الطباة والصب في القوالب: بعد تحضير الخرسانة، يتم نقلها الى الموقع لصبها في القوالب التي تم تحضيرها مسبقا.
6. التحقق النهائي: يتم فحص الخرسانة بعد عملية الشفاء، ومراجعة النتائج لضمان تحقيق الأهداف من حيث الجودة والأداء.

هذه المراحل قد تختلف قليلا بناء على نوع الخرسانة المنتجة، وهذه المراحل الأساسية تظل ثابتة بشكل عام.

الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة اقتصادية - دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشة-

➤ مكونات انتاج الخرسانة:

الجدول رقم 3- 1: مكونات انتاج الخرسانة

Ciment	الاسمنت
Sable	الرمل
G 8/15	الحصي
G 15/25	الحصي
Eau L/M3.	الماء
Adj L/M3	إضافات

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق من المؤسسة

الفرع الثاني: أنواع الخرسانة

الجدول رقم 3- 2: أنواع الخرسانة

الكمية	اسم المنتج
400 كغ / م <sup>3</sup> ، 350 كغ / م <sup>3</sup> ، 300 كغ / م <sup>3</sup> ، 250 كغ / م <sup>3</sup> ، 200 كغ / م <sup>3</sup> ، 150 كغ / م <sup>3</sup> .	الخرسانة

المصدر: من اعداد الطالبتين

المطلب الثاني: حساب سعر تكلفة انتاج 1 متر مكعب من الخرسانة

لحساب سعر تكلفة انتاج متر مكعب من الخرسانة المعيرة ب 350 كلغ\م<sup>3</sup> نتبع الخطوات التالية:

1. المرحلة الاولى: المواد الأولية

الجدول رقم 3- 3: المواد الأولية (الكمية- السعر)

السعر(دج)	الكمية	المادة
2450.00	350 كغ	الاسمنت

الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة  
اقتصادية - دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشة-

800.00	800 كغ	الرمل
740.00	740 كغ	الخرسانة (8\15)
420.00	420 كغ	الخرسانة (15\25)
9.00	180 لتر	الماء (3م)
318.00	2 لتر	الإضافات (لتر\3م)
<b>4737.00</b>		<b>المجموع</b>

2. المرحلة الثانية: المعدات

تكلفة استعمال التجهيزات:

الجدول رقم 3-4: اسعار المعدات

السعر (دج)	المعدات
200.00	محطة الخلط
500.00	الخلاط
66.23	الشاحن
<b>766.23</b>	<b>المجموع</b>

3. المرحلة الثالثة: المصاريف

نسبة مئوية مضافة للتكاليف غير المباشرة 10%:

$$5613.29 \times 10\% = 561.33$$

4. المرحلة الرابعة: الفقد

نسبة 2% من التكلفة الجزئية :

$$5503.23 \times 2\% = 110.06$$

5. المرحلة الخامسة: المجموع بدون هامش ربح

## الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة اقتصادية - دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشة-

نجمع كل ما سبق :

الاستهلاك : 4847.06

المعدات : 766.23

المصاريف : 561.33

المجموع : 6174.62

6. المرحلة السادسة: معامل الربح

معامل النفقات العامة = 20% من 6174.62 = 1234.92 دج

7. المرحلة السابعة: المجموع قبل الضريبة (HT)

المجموع = 6174.62 + 1234.92 = 7409.54

8. المرحلة الثامنة: الضريبة على القيمة المضافة (19% TVA)

19% من 7409.54 = 1407.81 دج

9. النتيجة النهائية :

السعر شامل كل الرسوم (TTC) :

7409.54 + 1407.81 = 8817.36

و منه سعر تكلفة متر مكعب واحد من الخرسانة الجاهزة هو 8817.36 دج

المطلب الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة للتحكم في التكاليف الإنتاجية (مؤسسة كشرود)

في هذا المطلب سنقوم بحساب تكلفة الإنتاج بطريقة التكلفة المستهدفة.

لتطبيق التكلفة المستهدفة في مؤسسة كشرود يجب اتباع الخطوات التالية:

## الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة اقتصادية – دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة-

### 1. تحديد السعر المستهدفة Target Price :

سعر البيع المستهدف مقيم من طرف المؤسسة بعد دراسة السوق، قد تم تحديد سعر بيع متر مكعب من الخرسانة ب: 8500 دج

### 2. تحديد هامش الربح المستهدف Target profit :

هو الربح الذي تسعى المؤسسة الى تحقيقه، المؤسسة تريد تحقيق هامش ربح بنسبة :15%

$$\text{هامش الربح} = 8500 * 15\% = 1275$$

### 3. حساب التكلفة المستهدفة Target cost :

التكلفة المستهدفة هي التكلفة التي تظهر بعد تخفيض هامش الربح من سعر البيع ثم القيام بالمقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية وإخراج الفرق بينهما.

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{هامش الربح} = 8500 - 1275 = 7225$$

### 4. المقارنة مع التكلفة الفعلية:

الجدول رقم 3- 5: المقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية

البيان	الخرسانة 350 كغ/م <sup>3</sup>
سعر البيع المستهدف	8500
هامش الربح المستهدف	1275
التكلفة المستهدفة	7225
التكلفة الفعلية	8817,36
التكلفة المراد تخفيضها	1592,36 دج

المصدر: من طرف الطالبتين

$$\text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المستهدفة} = 8817,36 - 7225 = 1592,36 \text{ دج}$$

عند استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة واستخراج الفرق بينها وبين التكلفة الفعلية التي تُقدر ب 1592,36 دج، تستطيع المؤسسة التحكم في تكاليفها من خلال إيجاد حلول لخفض بعض التكاليف للوصول للتكلفة المستهدفة وتحقيق هامش الربح المطلوب من طرف المؤسسة

## الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية في مؤسسة

### اقتصادية - دراسة حالة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة-

#### خلاصة الفصل الثالث

يهدف هذا الفصل الى ابراز الأهمية العملية لمدخل التكلفة المستهدفة كأداة استراتيجية للتحكم في التكاليف داخل المؤسسات الإنتاجية، من خلال الدراسة التطبيقية، تبين أن استخدام هذا الأسلوب يساعد المؤسسة في تحديد تكلفة المنتج انطلاقا من سعو البيع المتوقع في السوق مخصوصا منه هامش الربح المرغوب فيه، مما يفرض على المؤسسة ضبط عملياتها الإنتاجية وفق حدود التكلفة المسموح بها.

وقد تم تطبيق هذه المنهجية على حالة عملية انتاج متر مكعب من الخرسانة الجاهزة، حيث أظهرت النتائج وجود فجوة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة، وهو ما يستدعي اتخاذ قرارات تصحيحية، مثل: تحسين كفاءة استخدام المواد الخام، تخفيض المصاريف الغير مباشرة ١٠٠٠ الخ.

الخاتمة العامة

في ختام هذه الدراسة التي تناولت "دور التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف الإنتاجية لمؤسسة اقتصادية"، تم التوصل إلى أن اعتماد منهجية التكلفة المستهدفة يُعتبر من الأساليب الحديثة والفعالة في مجال الإدارة المحاسبية، حيث توفر أدوات تحليلية واستراتيجية تساعد المؤسسة على التخطيط الفعال لتكاليف منتجاتها بما يتماشى مع متطلبات السوق ويحقق الربحية المنشودة.

أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق هذا الأسلوب يُمكن من توجيه جهود التصميم والإنتاج نحو تقليل التكاليف منذ المراحل الأولى لتطوير المنتج، مما يعزز القدرة التنافسية للمؤسسة ويزيد من كفاءتها التشغيلية. كما تبين أن نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة يتطلب وجود ثقافة تنظيمية داعمة وتنسيق فعال بين مختلف الأقسام، خاصة بين قسم الإنتاج والمحاسبة والتسويق.

بناءً عليه، فإن التكلفة المستهدفة ليست مجرد وسيلة محاسبية فحسب، بل تمثل فلسفة إدارية شاملة تتطلب التزاماً من جميع المستويات داخل المنظمة. توصي هذه الدراسة المؤسسات الاقتصادية، وخاصة في البيئة الصناعية المحلية، بتبني هذا الأسلوب كآلية للتحكم في التكاليف وتحسين الأداء المالي والتشغيلي.

وفي الختام، نأمل أن تساهم هذه المذكرة في إثراء المكتبة الأكاديمية، وأن تكون أساساً لدراسات مستقبلية أكثر عمقاً وتطبيقاً ميدانياً واسعاً لهذا الأسلوب.

### النتائج:

#### 1) النتائج النظرية

من اهم النتائج نذكر ما يلي:

- ✓ إن مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة يُعد من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل كافٍ لدى المستويات الإدارية المسؤولة.
- ✓ إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الجزائرية سيحقق لها بالتأكيد "المنافسة"، نظراً لدقة هذا الأسلوب في تحديد تكلفة المنتج وتحديد السعر المناسب الذي يتقبله العميل.
- ✓ تُظهر الدراسات النظرية أن التكلفة المستهدفة تمثل تحولاً في منهجية التسيير، حيث تركز على تقليل التكاليف منذ مرحلة التصميم وليس بعد الإنتاج، مما يساهم في تعزيز الربحية على المدى الطويل.
- ✓ بخلاف الأنظمة التقليدية التي تبدأ بحساب التكاليف ثم تضيف هامش الربح، فإن التكلفة المستهدفة تنطلق من تحديد السعر المقبول في السوق ثم تُخصم منه الربحية المطلوبة للوصول إلى تكلفة الإنتاج المستهدفة.

## (2) النتائج التطبيقية:

يمكن تلخيص اهم النتائج التي توصلنا اليها فيما يلي:

- ✓ بينت الدراسة أن مؤسسة كشود خنشلة لا تعتمد نظام التكلفة المستهدفة في تسييرها للتكاليف، وتعتمد بدلاً من ذلك على الطرق التقليدية في تحديد الأسعار والتكاليف بعد عملية الإنتاج.
- ✓ رغم عدم تطبيق النظام، إلا أن بعض الموارد (مثل الخبرة البشرية، والرغبة في التطوير) متوفرة جزئياً، ما يجعل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ممكناً في المستقبل شريطة توفير التكوين وإعادة تنظيم العمليات.
- ✓ إذا استخدمت المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة، فإنها ستحصل على حصة أكبر في السوق، مما سيحقق لها هامش ربح على المدى الطويل.
- ✓ يتطلب تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة توافر إمكانيات بشرية ومادية كبيرة.

### اختبار صحة الفرضيات:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية التي تطرقنا لها لإعداد هذه المذكرة، قمنا باختبار صحة الفرضيات كما يلي:

- ✓ اختبار الفرضية الأولى: " التكلفة المستهدفة تعتمد على منهجية تخطيطية تهدف الى خفض التكاليف منذ المرحلة الأولى لتصميم المنتج "

الفرضية صحيحة الى حد كبير، سواءاً من الناحية النظرية أو التطبيقية، فنظام التكلفة المستهدفة يركز على التحكم في التكاليف قبل حدوثها، أي خلال مرحلة التخطيط والتصميم بدلاً من معالجتها بعد الإنتاج.

- ✓ اختبار صحة الفرضية الثانية: " تطبيق التكلفة المستهدفة بشكل فعال يؤدي الى تحسين عملية التحكم في التكاليف الإنتاجية "

الفرضية صحيحة من الناحية التطبيقية والنظرية، فبمجرد تحديد التكلفة المستهدفة في مرحلة مبكرة من دورة حياة المنتج، تصبح المؤسسة قادرة الى حد كبير على مراقبة التكاليف والتحكم فيها أثناء مرحلة التنفيذ الفعلي للإنتاج.

- ✓ اختبار الفرضية الثالثة: " التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق التوازن بين جودة المنتج وسعره وتكلفته، بما يعزز القدرة التنافسية "

من الركائز الأساسية التي تميز التكلفة المستهدفة عن غيره من الأنظمة التقليدية، لا تركز فقط على تقليص التكاليف، بل تسعى الى تحقيق توازن استراتيجي بين ثلاثة عناصر رئيسية: الجودة، السعر، التكلفة. فمن خلال هذا النظام يتم تحديد السعر رفقا لما يقبله السوق وما يراه المستهلك عادلا مقابل القيمة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

- ✓ اختبار الفرضية الرابعة: " قد يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في توجيه المؤسسات نحو إنتاج منتجات تتوافق مع متطلبات المستهلك وقدرته الشرائية، مما يعزز فعالية القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد "

هذه الفرضية صحيحة وتدعمها التجربة الواقعية في العديد من المؤسسات الصناعية، فبخلاف الأساليب التقليدية التي تبدأ من حساب التكلفة ثم تضيف هامش الربح لتحديد السعر، فإن التكلفة المستهدفة تبدأ من السوق والمستهلك، حيث يتم تحديد السعر الممكن تحقيقه بناءً على قدرات العملاء الشرائية وتوقعاتهم.

### التوصيات:

- ✓ ضرورة تبني منهج التكلفة المستهدفة منذ مراحل التصميم الاولي للمنتج.
- ✓ تنظيم دورات تدريبية للمسيرين حول أدوات تحليل القيمة والتكلفة المستهدفة.
- ✓ تحفيز مسؤولي المؤسسة من خلال توفير أنظمة معلوماتية حديثة بأحدث التقنيات لاستخدامها في تشغيل أسلوب التكلفة المستهدفة واعتماده في تسعير المنتجات.

المراجع

1. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الطبعة 1، الدار الجامعية، مصر، 2013، ص ص 118-119
2. أحمد يوسف عريقات ، ناصر محمد سعود جرادات ، احمد إسماعيل المعاني ، إدارة العمليات الإنتاجية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 48 .
3. إسماعيل إبراهيم جمعة، زينبات محمد محرم، عمرو عباس العتر، محاسبة التكاليف المتقدمة في مجالات التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، الإسكندرية، 2008م، ص 14
4. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان) الأردن (، الطبعة الأولى، 2010، ص 25، ص 26 .
5. محمد بن البار ومهني بوريش، مساهمة التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات -دراسة حالة شركة تشين حليب ببجاية، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2021، المجلد 13، العدد الثاني، ص 116
6. بلعيسة إيمان، دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، دراسة حالة، مؤسسة توزيع الغاز والكهرباء بالمدية، رسالة ماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2023م، ص 6
7. بوعراب رابح، تحليل دالة الإنتاج في القطاع الزراعي دراسة اقتصادية قياسية لحالة الجزائر في الفترة 2012\_1998، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد كمي، السنة الجامعية 2015\_2016، ص 51
8. بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013\2014، ص 67.
9. تحكم (إدارة)، [https://ar.wikipedia.org/wiki/تحكم\\_\(إدارة\)](https://ar.wikipedia.org/wiki/تحكم_(إدارة))، 1 ماي 2025، 23:01.
10. التحكم في التكاليف: مراقبة الأمور المالية: أهمية التحكم في التكاليف في التخطيط، <https://fastercapital.com/arabpreneur/التحكم-في-التكاليف-في-التخطيط.html#التعريف-والأهداف>، 1 ماي 2025، 23:25.
11. جاروري علي، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، وحدة الحبس ومشتقاته وولاد جلال، رسالة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015م، ص 6.
12. جغروري علي، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014\2015، ص 55.

13. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، بسكرة، 2010-2011، ص 48.
14. حازم البلاوي، أصول الاقتصاد السياسي، ط 3؛ مصر، الإسكندرية: منشأة المعارف، 8990، ص 12.
15. حسين بلعجوز ومحمد عريوة 2019
16. حسين جاسم فلاح الشمري، تقنية التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية دراسة تطبيقية في معمل الأئمة الكوفة الجديد، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، ص 5.
17. حمادي فاطمة، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج، رسالة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد لخضر، يسكرة 2017، ص 3
18. حميدة زايد، مساهمة الأساليب القائمة على أساس النشاط لترشيد تكاليف مؤسسة اقتصادية، دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة S.C.I.M.A.T ، مذكرة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة محمد لخضر، بسكرة، 2022\م 2023، ص 3.
19. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 146.
20. د. فتح الرحمان الحسن منصور و د. بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، طبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي صنعاء، 2009م، ص 16
21. دادي عدوان ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص 36.
22. دنيا قيس، محاسبة التكاليف، تاريخ الإصدار 2024، ص 3
23. راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس 1، مطيف، 2016/2017، ص 117.
24. زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، مذكرة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014\2015، ص 26.
25. زغروري علي ، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة وحدة الجبس و مشتقاته أولاد جلال ، مذكرة شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص فحص محاسبي ،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014- 2015، ص 52.
26. زهواني رضا، تحسين تخطيط الإنتاج في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006\2007.

27. سامي محمد الوقاد، لأصول المحاسبة ولأسس علمية في محاسبة التكاليف، عمان، دار الاعصار العلمي، للنشر والتوزيع، 2012، ص 27 .
28. سمية مساط، أثر تكامل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على تخفيض تكاليف المنتجات دراسة ميدانية بالمناطق الصناعية لولاية سطيف، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2023\2024، ص32.
29. سميرة عباس محمد أبو النيل، مبادئ وأصول محاسبة التكاليف، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر 2022، ص 12.
30. السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص59.
31. شارف خوجة الطيب، دور تحليل النشاط الاقتصادي في تحسين إنتاج المؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير، العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، المؤسسات، جامعة لحاج لحضر، باتنة، 2001، ص 10.
32. صلاح بسيوني عيد وآخرون، محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، القاهرة، 2018-2019، ص 26، ص 27 .
33. عامر علي سعيد، مقدمة في الاقتصاد الجزئي، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص 218
34. عبد الحي عبد الحي مرعى ، عطيه عبد الحي مرعى ، صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، مصر، 2002م، ص 5.
35. عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002، ص 18
36. على عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص 33، ص34.
37. غربي فاطمة الزهراء، إنتاجية العمل دراسة مقارنة بين مؤسسة عمومية ومؤسسة خاصة، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007\_ 8200، ص 20.
38. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2002
39. فاطمة حمادي، مرجع سابق، ص 10 .
40. فهم التحكم في التكاليف: التقنيات والاستراتيجيات، <https://batdacademy.com/ar/post/> فهم التحكم-في-التكاليف-التقنيات-والاستراتيجيات، 1ماي2025، 23:29.

41. كاميليا بلرهمي، نور الهدى عمور، دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، شركة الزيبان لصناعة الاجر الأحمر سيدي غزال بسكرة.، رسالة ماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
42. كحول صورية، 2011، صفحة 760
43. محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، 2010م، ص 17
44. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 18 .
45. محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية: تحليل - قياس - رقابة، المكتبة المصرية، مصر، 2008، ص 118 - 124 .
46. مراوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، مؤسسة بيسكو فرووي BISCO FRUITS ، بسكرة، رسالة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، 2022-2023م، ص 4.
47. مسلم عائشة زعباط امنة، التكلفة المستهدفة وقابلية تطبيقها في المؤسسات الإنتاجية دراسة حالة مؤسسة سوناريك فرجيوة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص مالية المؤسسة، 2019\2020، ص 64
48. مسلم عائشة، زعباط آمنة، التكلفة المستهدفة وقابلية تطبيقها في المؤسسات الإنتاجية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية المؤسسة، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف، ميله، 2019-2020، ص 67، ص 68.
49. ملحق خروبة الطابق الأول. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. الجمعية العلمية نادي الدراسات الاقتصادية. ص 3 .
50. ميساء محمود محمد راجخان، دور التكاليف المستهدفة وتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية 2002م، ص 21.
51. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999م، ص 14.
52. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 42.
53. نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث نادر اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 7092 ص 92 ص 9.
54. نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث نادر اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 17، ص 18.

55. هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص 50، ص 51 .
56. هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج، دراسة حالة، مؤسسة صناعة الكوابل، مذكرة تخرج كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، فرع فحص محاسبي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015، ص 3
57. وثائق المؤسسة
58. وشن سعاد، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 46.



خنشلة في : 04/05/2025

الرقم: / ك ع ا ت ق ع م و / 2025

الاسم واللقب : فهد الي آية

تاريخ الميلاد: 04/05/2008

- عنوان تقرير التبرص: دور العكفة المستهدفة في التمتع في التكاليف المتناهية في مؤسسة اقتصادية.
- مكان التبرص: هو مؤسسة كسود
- فترة التبرص من: إلى:

ملاحظة	العلامة	عناصر المواظبة
	04/04.....	المواظبة
	04/04.....	المبادرة
	04/03.....	المعارف التطبيقية
	04/04.....	قدرة العمل
	04/04.....	العلاقة مع العمال
	04/04.....	العلامة النهائية
	20/09.....	

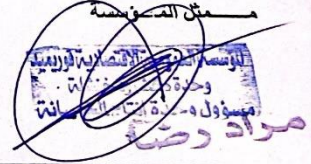
ملاحظات أخرى:

رئيس القسم

أعقاب نور الدين

رئيس قسم المالية والمحاسبة

ممثل المؤسسة



خنشلة في : 04/05/2025

الرقم: / ك ع ا ت ق ع م و / 2025

الاسم واللقب : فهد الي آية

تاريخ الميلاد: 04/05/2008

- عنوان تقرير التبرص: دور العكفة المستهدفة في التمتع في التكاليف المتناهية في مؤسسة اقتصادية.
- مكان التبرص: هو مؤسسة كسود
- فترة التبرص من: إلى:

ملاحظة	العلامة	عناصر المواظبة
	04/04.....	المواظبة
	04/04.....	المبادرة
	04/03.....	المعارف التطبيقية
	04/04.....	قدرة العمل
	04/04.....	العلاقة مع العمال
	04/04.....	العلامة النهائية
	20/09.....	

ملاحظات أخرى:

رئيس القسم

أعقاب نور الدين

رئيس قسم المالية والمحاسبة

ممثل المؤسسة

