



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي: / 2025

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

التخصص: محاسبة ومالية

بغنوان:

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على
تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية
-دراسة حالة مؤسسة فوسفات تبسة-

إشراف الأستاذ:

أ. يوسف رفيق

إعداد الطالبة:

بوصيدة يسرى

نوقشت علنا أمام اللجنة المتكونة من الأساتذة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
زرفاوي عبد الكريم	أستاذ	رئيساً
يوسف رفيق	أستاذ	مشرفاً ومقرراً
حميدة مروة	أستاذ محاضر -ب-	مناقشاً

الموسم الجامعي: 2024-2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان:

مصداقا لقوله تعالى:

" **وَلَيْنَ شُكْرِهِ لِأَزِيدَنكُمْ** "

صدق الله العظيم.

ولقد حثنا الله عز وجل على الشكر إذ قال:

"**واشكروني ولا تكفرون واقتداء بالرسول**

صلى الله عليه وسلم حيث قال الشكر قيد

النعمة وسبب دوامها ومفتاح المزيد منها."





الاهداء :

الحمد لله الذي هدانا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله إذا عززت
يداك عن المكافأة فلن يعجز لسانك عن الشعر؛

أهدي عملي هذا:

إلى صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير، فلقد كان الفضل الأول
في بلوعي التعليم العالي... (والدي الحبيب) أطال الله في عمره؛
إلى من وضعتني على طريق الحياة وجعلتني رابط الجأش ورعتني
حتى صرت كبيراً... (أمي الغالية) أطال الله في عمرها،

إلى اخوتي من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب؛

إلى من في قلبي رفيق دربي أدامه الله؛

إلى كتاكيت اخوتي الاعزاء (ميران، ميمونة، فرات، ميار، اويس)

حفظهم الله ورعاهم في ستره؛

إلى كل من ذكره قلبي ونسأه قلبي.

بوصيدة يسرى

2025

الملخص:

هدفت هذه إلى التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة وكل المفاهيم الي تتعلق بها، بالإضافة إلى مختلف الجوانب الملمة بتخفيض التكاليف بالإضافة إلى تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

ومن أجل الدراسة الميدانية وقع التربص في أحد المؤسسات الخرائية الا وهي مؤسسة فوسفات somiphos التي تقع شرق الخرائ ولاية تبسة وكان ذلك بتوزيع الاستبيان على عينة مكونة من مجموعة عمال بالمؤسسة محل الدراسة للإمام بالموضوع.

تم التوصل إلى أن المؤسسة لا تقوم بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، ولا تلتم بكامل مراحلها الأساسية (تحديد السع المستهدف، الربح المستهدف، التكلفة المستهدفة) وأن المؤسسة محل الدراسة لا تولي اهتمام له ولا تترك مدى أهمية هذا الأسلوب في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية.

الكلمات المفتاحية: أسلوب التكلفة المستهدفة، تخفيض التكاليف، مؤسسة somiphos، أساليب تخفيض التكاليف.

Abstract:

This study aimed to explore the target costing method and all the concepts related to it, in addition to various aspects associated with cost reduction, particularly through the use of the target costing approach.

For the field study, the internship was conducted at one of the Algerian companies, namely Somiphos Phosphate Company, located in the east of Algeria, in the Tébessa province. A questionnaire was distributed to a sample of employees in the company under study to gain insights into the topic.

The results showed that the company does not apply the target costing method and does not adhere to its main stages (determining the target price, target profit, and target cost). Furthermore, the company under study does not give importance to this approach nor does it recognize its role in cost reduction and achieving competitive advantage.

Keywords: Target Costing Method, Cost Reduction, Somiphos Company, Cost Reduction Techniques

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
-	شكر وعرقان
-	الاهداء
-	الملخص
ii-i	قائمة المحتويات
iii	قائمة الجداول
iv	قائمة الأشكال
v	قائمة الملاحق
أ-ج	المقدمة العامة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: المبحث الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف
4	المطلب الأول: ماهية أسلوب التكلفة المستهدفة
11	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول تخفيض التكاليف
20	المطلب الثالث: تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة
25	المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية
26	المطلب الأول: المطلب الأول: دراسات باللغة العربية
27	المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية
29	المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية.
31	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
33	تمهيد
34	المبحث الأول: لمحة عامة عن مؤسسة فوسفات -تبسة-
34	المطلب الأول: المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة
36	المطلب الثاني: هيكل تنظيمي مؤسسة somiphos
39	المطلب الثالث: مراحل سيرورة الإنتاج بشركة مناجم الفوسفات somiphos

قائمة المحتويات

41	المبحث الثاني: واقع تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في مؤسسة فوسفات -تبسة-
41	المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
43	المطلب الثاني: عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة الميدانية
48	المطلب الثالث: عرض وتحليل محاور الدراسة الميدانية
56	خلاصة الفصل
58	الخاتمة العامة
62	المراجع
68	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
42	محاوّر الاستبيان	الجدول رقم (01)
42	درجات الموافقة لمقياس ليكارت الخماسي	الجدول رقم (02)
42	اختبار ألفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبيان	الجدول رقم (03)
43	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	الجدول رقم (04)
44	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن	الجدول رقم (05)
46	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	الجدول رقم (06)
47	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	الجدول رقم (07)
48	يمثل البعد الأول (السعر المستهدف)	الجدول رقم (08)
50	يمثل البعد الثاني (الربح المستهدف)	الجدول رقم (09)
52	يمثل البعد الثالث (التكلفة المستهدف)	الجدول رقم (10)
53	عرض وتحليل المحور الثاني (تخفيض التكاليف)	الجدول رقم (11)
55	يمثل اجمالي المتوسط العام والانحراف المعياري للمحورين	الجدول رقم (12)

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
8	المراحل الأساسية لتطبيق تكلفة المستهدفة	الشكل رقم (01)
9	توضيح مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة	الشكل رقم (02)
44	أعمدة بيانية تمثل الجنس	الشكل رقم (03)
45	يمثل توزيع عينة دراسة حسب متغير السن	الشكل رقم (04)
46	يمثل توزيع عينة دراسة حسب مستوى التعليمي	الشكل رقم (05)
47	يمثل توزيع عينة دراسة حسب الخبرة المهنية	الشكل رقم (06)

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
68	اتفاقية التربص	الملحق رقم (01)
70	استمارة تحكيم	الملحق رقم (02)
71	الاذن بالطبع	الملحق رقم (03)
72	الاستبيان	الملحق رقم (04)
78	ألفا كرومباخ للمحورين	الملحق رقم (05)
78	ألفا كرومباخ للمحور الأول	الملحق رقم (06)
78	ألفا كرومباخ للمحور الثاني	الملحق رقم (07)
79	مخرجات البيانات الشخصية	الملحق رقم (08)
82	مخرجات المحور الأول	الملحق رقم (09)
91	مخرجات المحور الثاني	الملحق رقم (10)

مقدمة

مقدمة

مقدمة عامة:

نتيجة المنافسة المتزايدة عالمياً وما تواجهه المؤسسات من تقدم تكنولوجي في طرائق الإنتاج والتغيرات الجوهرية فيها، وكذلك سعي المؤسسات الاقتصادية الي ارضاء العملاء عن طريق تكريم منتج منافس من حيث الجودة والسعر والذي يتطلب من تلك المؤسسات تطوير منتجاتها لتحقيق الجودة وتقديمها في أسواق تتميز بالمنافسة الشديدة بسعر منافس وفي وقت تصير وحتى تتمكن المؤسسة كذلك من تحقيق الأرباح المرغوب فيها ظهر ما يسمى بأسلوب التكلفة المستهدفة كأحد الاتجاهات الحديثة في نظم محاسبة التكاليف لذلك تعتبر أحد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، لأنها تعمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، بالإضافة إلى إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.

1-الإشكالية الرئيسية:

الي أي مدى يساهم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف في مؤسسة فوسفات تبسة؟
ومن هنا يتم صياغة التساؤلات الآتية:

- الي أي مدى تهتم المؤسسة بتحديد السعر المستهدف عند اعداد سياستها التسويقية؟
- هل تولى المؤسسة أهمية لتحديد الربح المستهدف عند عرض منتجاتها في السوق؟
- هل تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المستهدفة لكل منتجاتها؟
- هل يساهم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في المؤسسة محل الدراسة؟

2-فرضيات الدراسة:

وللإجابة على ما سبق تم صياغة الفرضيات الآتية:

➤ الفرضية الرئيسية:

لا يساهم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف في مؤسسة فوسفات تبسة.

➤ الفرضيات الفرعية:

- فرضية فرعية 1: تهتم المؤسسة بتحديد السعر المستهدف عند اعداد سياستها التسويقية؛
- فرضية فرعية 2: تهتم المؤسسة بتحديد الربح المستهدف عند عرض منتجاتها؛
- فرضية فرعية 3: تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المستهدفة لكل منتجاتها؛
- فرضية فرعية 4: لا يؤدي استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة الي تخفيض التكاليف في المؤسسة محل الدراسة.

المقدمة

3-أسباب اختيار الموضوع:

لقد وقع الاختيار للموضوع للأسباب منها:

- ✚ الرغبة في دراسة هذا الموضوع لأهميته العلمية؛
- ✚ الموضوع ضمن التخصص الأكاديمي؛
- ✚ حداثة الموضوع حيث أصبح التحكم في التكاليف من الاهتمامات الكبرى للمؤسسات الاقتصادية؛
- ✚ قلت الدراسات في هذا الموضوع على المستوى الوطني والاقتصادي على بعض المقالات.

4-حدود الدراسة:

- ✚ الحدود الزمانية: تمت الدراسة خلال سنة 2025 خلال الفترة الممتدة من أفريل الي ماي؛
- ✚ الحدود المكانية: وقع التبرص في مؤسسة فوسفات تبسة التي نشط في قطاع التعدين في مجال الفوسفات.

5- منهج الدراسة:

بغرض الإجابة على إشكالية الدراسة وأسئلتها والالمام بأهم جوانبها تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري عن طريق جمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث تم الاستعانة بمجموعة من الدراسات والبحوث المتوفرة سواء كانت في شكل كتب، مذكرات، مجالات، مقالات، أطروحات، رسائل جامعية، مراجع أجنبية.

كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية حيث تم تجميع البيانات من أفراد عينة التي قمنا بتوزيع الاستبيان عليها، وتحليلها ومن ثم تفسيرها واستخلاص النتائج منها.

6-أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة الي التطرق والتعرف على أهم وأحداث طرق إدارة التكاليف وأبرز أدوات المحاسبة الإدارية ألا هو أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يناسب البيئة الاقتصادية الحالية للسوق، الذي يعمل على تخفيض تكلفة المنتجات دون الاضرار بجودة ونوعية المنتج.

7-أهداف الدراسة:

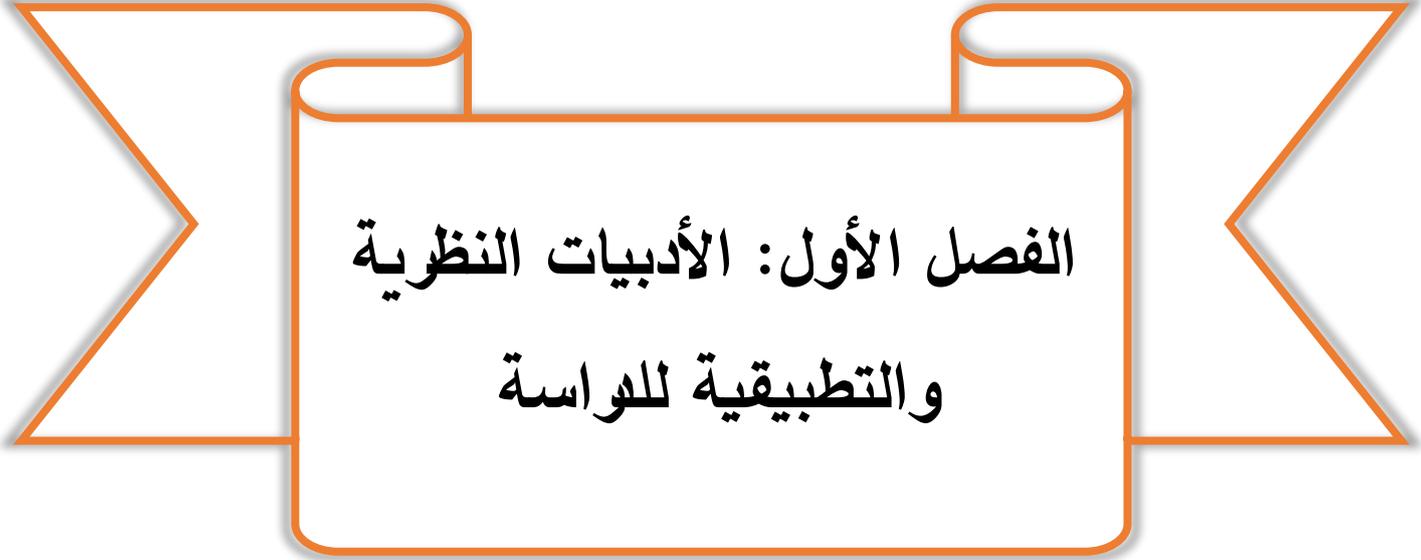
- ✚ التعرف على مدى تطبيق مؤسسة فوسفات تبسة لأسلوب التكلفة المستهدفة،
- ✚ قياس مدى وعي واهتمام المؤسسة بكامل مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة (السعر المستهدف، الربح المستهدف، التكلفة المستهدفة)؛
- ✚ مدى مساهمة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكاليف في مؤسسة محل الدراسة؛
- ✚ مدى اهتمام المؤسسة محل الدراسة بعملية تخفيض التكاليف.

8- هيكل الدراسة:

من أجل معالجة اشكالية البحث وتحقيق أهدافه تم تقسيم الدراسة إلى فصلين رئيسيين، يحتوي كل فصل على مجموعة من المباحث والمطالب وفق الترتيب الآتي:

أما الفصل الأول بعنوان الإطار النظري والتطبيقي للدراسة يحتوي على الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف (ماهية أسلوب التكلفة المستهدفة، مفاهيم أساسية حول تخفيض التكاليف، تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة) هذا بالنسبة للمبحث الأول، أما بالنسبة للمبحث الثاني فكان تحت عنوان الدراسات السابقة ومقارنتها بالحالية (دراسات عربية، دراسات أجنبية، مقارنة بينها) و خلاصة الفصل.

أما الفصل الثاني (الدراسة الميدانية) فقسم إلى مبحثين، المبحث الأول (لمحة عامة عن مؤسسة فوسفات تبسة) ثم التطرق فيه إلى (تعريف المؤسسة، هيكلها تنظيمي، مراحل سيرورة الانتاج في مناجم الفوسفات)، أما المبحث الثاني فتم التطرق فيه إلى معرفة واقع تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في مؤسسة محل الدراسة من خلال استبيان يوزع على مجموعة عمال في المؤسسة محل الدراسة ومن ثم تحليل خصائصها عينتهم ثم تحليل محاوره وأخير خلاصة فصل وخاتمة تتضمن اختبار فرضيات ونتائج الدراسة النظرية والتطبيقية بالإضافة إلى توصيات وآفاق مستقبلية.



الفصل الأول: الأدبيات النظرية
والتطبيقية للدراسة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

تمهيد:

مع التطورات السريعة التي يشهدها العالم في مختلف المجالات، أصبحت المؤسسات الصناعية تواجه تحديات متزايدة تتطلب منها تنوع منتجاتها وتقديم خدمات مبتكرة لضمان تحقيق ميزة تنافسية والحفاظ على حصتها السوقية، وفي ظل هذه البيئة الديناميكية لم يعد تحقيق الجودة العالية كافياً بل أصبح من الضروري أيضاً التحكم في التكاليف وتقديم منتجات تلبي متطلبات العملاء بأفضل الأسعار، ولهذا برز أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أهم وأحدث منهجيات إدارة التكاليف، حيث يسهم في تقليل النفقات مع ضمان مستوى عالٍ من الجودة، مما يتيح للمؤسسات تحقيق أعلى معدلات الربحية والمبيعات مع تعزيز قدرتها التنافسية.

وضمن هذا الفصل سيتم التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة وكذا كيفية تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى دراسات سابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية لإبراز أوجه الشبه والاختلاف من المباحث الآتية:

✚ المبحث الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف؛

✚ المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

المبحث الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف

يعد التحكم في التكاليف من التحديات الأساسية التي تواجه المؤسسات الصناعية في ظل بيئة تنافسية متزايدة، حيث تسعى هذه المؤسسات إلى تحقيق ميزة تنافسية من خلال تحسين التكاليف الإنتاجية وتقليل التكاليف دون المساس بجودة المنتج.

ومن بين هذه الأساليب الحديثة التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف؛ يبرز أسلوب التكلفة المستهدفة بوصفه أداة استراتيجية تهدف إلى ضبط التكاليف منذ المراحل الأولى لتصميم المنتج، وذلك من خلال التقدير المسبق للتكاليف استناداً إلى السعر المحدد في السوق.

وفي هذا السياق، يهدف هذا الفصل إلى تقديم الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة كيفية تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

أين قسم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب كالآتي:

➤ **المطلب الأول:** ماهية أسلوب التكلفة المستهدفة؛

➤ **المطلب الثاني:** مفاهيم أساسية حول تخفيض التكاليف؛

➤ **المطلب الثالث:** تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

المطلب الأول: ماهية أسلوب التكلفة المستهدفة

سوف يتم التطرق في هذا المطلب الى نشأة وتعريف، خصائص وأهداف، مبادئ ومراحل، صعوبات ومزايا أسلوب التكلفة المستهدفة.

أولاً: نشأة التكاليف المستهدفة

ترجع بدايات تقنية التكاليف المستهدفة الي العقود الأولى، من القرن الماضي في شركة Ford الأمريكية وشركة Volkswagen Beetle الألمانية وذلك أثناء عقد الثلاثينات، ففي شركة Volkswagen ومن أجل تحقيق السعر المستهدفة للمركبة DM900 إيجاد تقنية بديلة تقوم على أساس تخفيض كلفة التصنيع الا أن التطور المتكامل لتقنية التكاليف المستهدفة بدأ أثناء مدة ندرة الموارد الاقتصادية أعقاب الحرب العالمية 2، ففي ذلك الوقت تبين رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف انتاجها في الوقت نفسه اذ عرفت هذه التقنية بهندسة القيمة والتي صارت تطبق من قبل الشركات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية وفي الستينات تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع أي في مرحلة التخطيط والتطوير وكان أول استخدام لها اليابان، من قبل شركة Toyota لصناعة السيارة وذلك عام 1963م على الرغم من عدم اشارة الأدبيات في اليابان لذلك في عام 1978م.¹

ثانياً: تعريف التكلفة المستهدفة: وهناك العديد من التعريفات التي تناولت التكلفة المستهدفة نذكر منها الاتي:

عرفت بأنها: "طريقة تخطيط الربح وإدارة الكلفة التي تركز على المنتجات ذات عمليات التصنيع المنفصلة، وتهدف الي تصميم تكاليف المنتجات أثناء مرحلة البحث والتطوير والهندسة لكامل دورة حياة المنتج، بدلا من محاولة تخفيض التكاليف في أثناء مرحلة التصنيع".²

كما عرفت على أنها: "مجموعه من أساليب وأدوات الإدارة الي تسمح بالانتقال من أهداف التكلفة والنشاط إلى التصميم والتخطيط الأساسي إلى التحكم ويتم تنفيذها لاحقا خلال مرحلة التشغيل لضمان أن تصل هذه المنتجات إلى أهداف الربحية المحددة لدورة حياتها".³

1 - طه - عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الموصل، العدد 83، أكتوبر 2010، ص:4.

2 - حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجيا، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010، ص:142.

3- Claude et separi sabine, contrôle de gestion : Manuel et Application ; paris ; p :634

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

كما عرفت على أنها: " أسلوب تخطط بموجبه الشركة مسبقا لنقاط السعر وتكاليف المنتج والهوامش التي تريد تحقيقها لمنتج جديد، فهي ليست مجرد طريقة لتقدير التكاليف، بل هي تقنية إدارة حيث تحديد الأسعار حسب ظروف السوق ".¹

كما عرفها katce بأنه: " نشاط السوق يهدف الي تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف في أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير في المراحل التجريبية للإنتاج وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلف المتاحة لخفض التكلفة، مع ملاحظة أنه ليس أسلوب لخفض التكلفة فقط، بل أنه جزء من الأنظمة الاستراتيجية لإدارة ربحية المنظمة".²

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج: أن التكلفة المستهدفة هي عبارة عن أسلوب وكذلك يعتبر بمثابة أحد أدوات الادارة الاستراتيجية الهادفة إلى تخفيض التكاليف وتحقيق قدر كافي من الأرباح المطلوبة في ظل الحفاظ على الجودة وتلبية رغبات الزبون مع التركيز على التصميم والانتاج في مراحل المبكرة.

ثالثا: خصائص وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة

سوف يتم إبراز خصائص وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة على النحو الآتي:³

1- خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة: يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة كغيره من الأساليب بالعديد من الخصائص يذكر منها مايلي:

✚ يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة بمثابة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة؛

✚ تعمل التكلفة المستهدفة على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة للسوق؛

✚ تعتبر التكلفة المستهدفة أداة رقابية على تحديد نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والأساليب التقنية المستخدمة أثناء مرحلة الإنتاج؛

✚ يعمل على التخطيط لأجل الطويل، حيث يحدد التكلفة والربح المناسب ويجعل منهما هدفا يلتزم بالوصول اليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للمنتج؛

1- M.com (Semester Tv), uajani Gupta, Starategie cast Accounting, Topic - Life- cvyle casting University of Luckrow, p:01.

2 - محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 21، العدد الأول، 2005، ص:19.

3 - حسام مراجع مؤمن النعاس، مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة -دراسة حالة -مجلة المختار، جامعة ليبيا، المجلد 2، 2015، ص:141-142.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

✚ يناسب المنتوجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتوجات التي لها دورة حياة طويلة، وذلك سهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في المدى القصير ولكذا سرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد.¹

من خلال ما تم ذكره من الخصائص يمكن ملاحظة أن أسلوب التكاليف المستهدفة يختلف عن الأنظمة التقليدية كونه لا يركز فقط على الإمكانيات الداخلية للمؤسسة وإنما على كل العناصر التي لها علاقة بالتكلفة وتأثيرها.

2- أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة:

تعددت أهداف منهج التكلفة المستهدفة حسب وجهة نظر كل باحث، ولكن الهدف المشترك والرئيسي نجد هو خفض التكلفة والمحافظة على الجودة، وهناك أهداف أخرى نذكرها كالآتي:²

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

✚ تحفيز موظفي الشركة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف وذلك بتعميم العمل بأسلوب التكلفة للمستهدفة على كافة مستويات العاملين في المؤسسة؛

✚ التخطيط الاستراتيجي للمشروع وبما يكفل خفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره.

أما أضاف (Dekkeh,2003) الآتي:

✚ تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين؛

✚ تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية؛

✚ يساعد مدخل التكلفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج.

ونضيف على هذه الأهداف الآتي:³

1 - خالد محمد أحمد عبد الله، التكامل بين أسلوب التكلفة للمستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء -دراسة حالة شركة سودانية للتوليد الحراري، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان، المجلد16، عدد01، 2015، ص:223.

2- حسين جميل غافل، إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، العراق، العدد 55، 2018، ص: 281.

3 - ألاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط للصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل، مذكرة ماجستير، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، يناير 2012، ص:67.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

- ✚ تحقيق أهداف الإدارة العليا من الأرباح ومنافسته على المدى الطويل في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، وكذلك أذواق المستهلكين؛
- ✚ تحقيق رغبة العملاء، وإشباع احتياجاتهم وذلك بتقديم منتجات منظورة وذات جودة وسعر مناسبين؛
- ✚ تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الاستمرار في الأسواق.

رابعاً: مبادئ ومراحل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة

1- مبادئ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة: نذكرها على النحو الآتي:

- 1-1 **قيادة سعر التكلفة:** لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج وي طرح الربح المستهدف من هذا السعر تحصل على التكلفة المستهدفة الذي يجب تصنيع المنتج بحدودها.¹
 - 1-2 **التركيز على الزبون:** إذا ينبغي على المؤسسة معرفة تفضيلات الزبائن وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم.²
 - 1-3 **التركيز على عملية التصميم:** يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة التصميم، لذا يجب أن تتم التغيرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لتكون التكاليف منخفضة.
 - 1-4 **فرق متداخلة المهام:** حيث أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن المنتج بأكمله من التصور الأولي الي غاية الإنتاج النهائي.
 - 1-5 **كلفة دورة حياة المنتج:** لكل منتج دورة حياة محددة وتمر دورة حياة كل منتج بسلسلة عمليات مرتبطة بتخطيط المنتج وتصميمه وإنتاجه وبيعه وتوزيعه وخدمة العملاء، بعد بيعه لذا لا بد أن تتصب جهود فريق العمل متعددة الوظائف المسؤول على تحليل التكاليف المستهدفة للمنتج على الأخذ بنظر الاعتبار جميع عناصر الكلف خلال دورة حياته وعدم اغفال كلفة أي جزء منه مهما كانت قليلة.³
- #### 2- مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

يبدأ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالاهتمام بالوضع الداخلي للمؤسسة، حيث يجب أن تكون عملية حساب التكاليف المستهدفة واضحة المعالم بالنسبة لأقسام المؤسسة ككل، وتم عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية عبر ثلاثة مستويات من المراحل وهي:⁴

1 - زرعور نعيمة واخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور، خنشلة، العدد الأول، جوان 2017، ص: 398.

2- نضال محمد الخلف، انعام محسن حسن الخلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، جامعة الاسراء الخاصة، المملكة الأردنية الهاشمية، المجلد 21، العدد 2007، ص: 175.

3 - ذاكر عبد الله مفلح مصاورة، عبيد خيون الحفاجب، التكلفة المستهدفة وسلسلة الفتية والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة، مجلة دراسات محاسبية، المجلد 8، العدد 23، الفصل 2، 2013، ص: 328.

4 - صالح سميرة شهرزاد ومسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثالث، 2015، ص ص: 262-265.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

الشكل رقم (01): المراحل الأساسية لتطبيق التكلفة المستهدفة



المصدر: HERGETH Helmut, "Target Costing in the textile Complex" in journal of textile and apparel technology and Management (JTATM), Volume2, Issue1v, Fall 2002,p,03.

2-1 - **على مستوى السوق:** التكلفة المحددة على مستوى السوق تأخذ في الحسبان متطلبات العملاء وحالة السوق وفق الخطوات التالية:

- ✚ وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل؛
- ✚ هيكله خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء؛
- ✚ تحديد سعر البيع المستهدف والذي يغير جوهر التكلفة المستهدفة، مع مراعاة التغيرات التي تطرأ عليه؛
- ✚ تحديد هامش الربح المستهدف؛
- ✚ تحديد التكلفة المستهدفة؛

ومن هنا يتم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال المعادلة الآتية:

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

فسعر البيع يحدده السوق والربح المستهدف هو الربح الذي ترغب به المؤسسة في تحقيقه مع الأخذ بعين الاعتبار مايلي:

2-2 - **على مستوى المنتج:** في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن تحملها مع مراعاة مؤهلات المؤسسة التكنولوجية لأن التكلفة المسموح بها (المستهدفة) التي تم احتياجها في المرحلة الأولى (على مستوى السوق) لم تأخذ في الحسبان لمكانات المؤسسة والموردين، إذ تركز المؤسسة في هذه المرحلة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكاليف الي المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

فجوة التكلفة = التكلفة الحالية - التكلفة المسموح بها

إلا أنه قد لا تستطيع المؤسسة في ظل كل الظروف القضاء على فجوة التكلفة للوصول الي التكلفة المسموح بها، وهنا نقوم بتحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة، وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة) لاحقاً، ونجد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج بالمعادلة التالية:

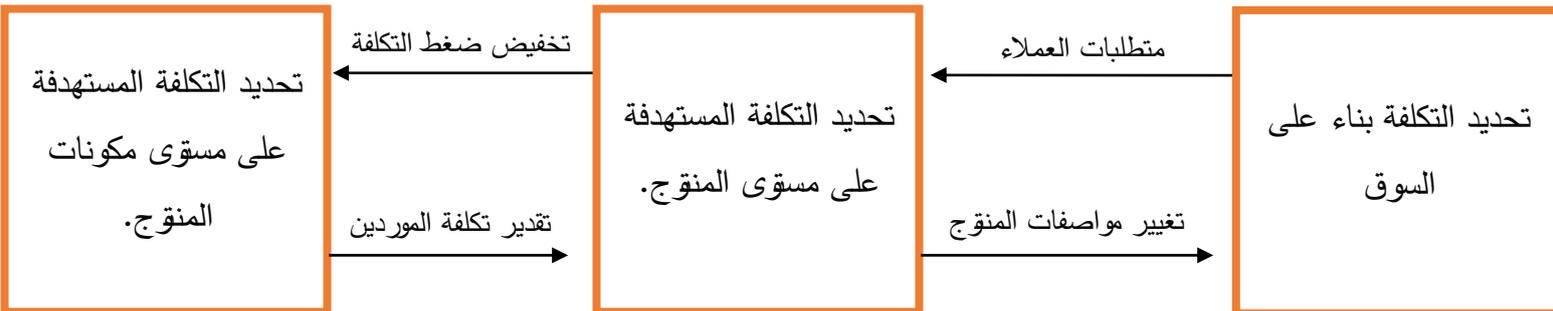
التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج = التكلفة الحالية - أهداف خفض التكلفة الممكنة

2-3- على مستوى مكونات (مركبات) المنتج:

تعتبر هذه المرحلة الثالثة من مراحل تطبيق هذه التكلفة المستهدفة وتكون على مستوى عناصر المنتج ويتم تطبيق هذه المرحلة في حالات عديدة بالتوازي مع المرحلة الثانية الممثلة بالتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، حيث يتم تطبيق نفس الخطوات السابقة من خلال تجزئة العناصر المكونة للمنتج إلى عناصر رئيسية وعناصر فرعية ووظائف رئيسية ووظائف فرعية. حيث يتم حساب التكلفة المستهدفة لكل عنصر من عناصر مكونات المنتج وتحديد الفرق بين التكلفة المستهدفة لكل عنصر والتكلفة المقدرة من نفس العنصر ويتم تحديد هدف خفض التكاليف وامتصاصه من خلال تطبيق هندسة القيمة، والهدف من هذه المرحلة هو إحداث ضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف عناصر مكونات المنتج وبالتالي تمكين الشركة من وضع السعر الذي ترغب في دفعه مقابل عناصر مكونات المنتج الذي ينتجه الموردون بحيث يجب أن تكون هذه الأسعار واقعية وتسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة لهم.¹

ويمكن تلخيص خطوات تلخيص أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (02): توضيح مراحل (خطوات) تطبيق التكلفة المستهدفة



1 - محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركة الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 0233 ص: 06.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

Source: "cooper and slagmuder develop profitable new product with target costing" Sloan management review, vol 40, n 4 summer1999, p:32.

خامسا: مزايا وصعوبات أسلوب التكلفة المستهدفة:

1- مزايا: هناك مزايا عديدة لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر منها: ¹

- + تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين؛
 - + تسهل العمل الجماعي بخلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة يعمل كل أعضاء الفريق المتعدد الوظائف على تحقيقه؛
 - + يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة كذلك في التعينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الامداد وادماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة؛
 - + تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية؛
 - + توفير الكثير من المزايا التي تمكن العملاء من الدفع لشراء منتجات المؤسسة؛²
 - + تعمل على تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ؛
 - + مشاركة العملاء والموردين لتصميم المنتج الصحيح ومعرفة ما يتوقعه العملاء والمستهلكون من المنتج الخاص بالمؤسسة أو المنتجات المنافسة والبديلة؛
 - + يسهل أسلوب التكلفة المستهدفة العمل الجماعي، حيث يعمل على تنمية روح الفريق؛
 - + يوفر أسلوب التكاليف المستهدفة معلومات ملائمة للقرارات على اعتبار السوق هو الإنجاز الأول.³
- 2- الصعوبات (نقاط ضعف) أسلوب التكلفة المستهدفة:

بالرغم من تعدد لمكاسب والمزايا التي يقدمها أسلوب التكاليف المستهدفة الا أنه لابد من توافر نقاط ضعف يمكن ذكر أهمها في مايلي: ⁴

- + يفرض أسلوب التكلفة المستهدفة ضغوطاً كبيرة على العمال من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة؛
- + إن أسلوب التكلفة المستهدفة لما سبق ذكره يبدأ عمل بتحديد السعر المستهدفة (سعرالتنبؤ) لتحديد التكلفة المستهدفة وهذا أمر في غاية الصعوبة خاصة عند تحديد سعر مستقبلي لمنتج جديد؛
- + ضعف قدرة إدارة الشركة على التنبؤ بسعر السوق والذي يغير نقطة البداية لمدخل التكلفة المستهدفة؛
- + صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة الي المنافسين الحاليين؛

1 - راضية عطوي، مرجع سابق الذكر، ص.ص:59-60.

2 - محمد عبد السميع، أحمد طيبة، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، دار حلب، عمان، 2010، ص:83.

3 -صالح سميرة، مسكين الحاج، مرجع سابق، ص: 266.

4 - سامي محمد أحمد، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، العدد الأول، جامعة الزرقازي، القاهرة، مصر، يناير 2014، ص. ص: 23-24.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

- ✚ صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل؛
- ✚ صعوبة التنبؤ بتفضيلات العملاء المستقبلية؛
- ✚ النقص الذي يواجه الشركات: التي توافر المعلومة التفصيلية عن تكلفة المنتجات؛
- ✚ عدم وجود تعاون من قبل الموردين مع إدارة الشركة؛
- ✚ تذبذب أسعار المواد الخام المستخدمة في المنتج؛
- ✚ المعلومات التي يتطلبها أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب الكثير من الجهد والوقت؛
- ✚ تكاليف تطبيق مرتفعة تفوق الفائدة منه.¹

المطالب الثاني: مفاهيم أساسية حول تخفيض التكاليف

قبل التحدث عن ماهية تخفيض التكاليف يجب التطرق إلى مفاهيم حول التكلفة نذكر منها:

أولا تعرف التكاليف: تعبر عن تضحية اختيارية بموارد بهدف الحصول على منافع حاضرة أو مستقبلية.²

من هذا التعريف يمكن استخلاص ثلاثة عوامل لتحقيق هذا المفهوم:

- ✚ الحرية في اختبار التضحية؛
- ✚ الرغبة في الحصول على المنفعة.

تعريف ثاني: كما تعرف بأنها التضحية الاختيارية بالوارد الاقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر (الفترة الحالية) أو في المستقبل (الفترة التالية)، ولذا ترتب على هذه التضحية منافع في الفترة الحالية فقط فإن التكلفة تتحول إلى مصرف يخص الفترة ويظهر في قائمة الدخل وفق لمبدأ لمقابلة إيرادات الفترة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات لتحديد صافي الربح أو الخسارة عن هذه الفترة. وإذا ترتب على هذه التضحية منافع في المستقبل (الفترة التالية) فإن التكلفة تتحول إلى أصل يظهر في الميزانية العمومية ويساهم في تحديد المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية.

ويقصد بها على أنها التضحية المادية الاختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل أو بمعنى آخر استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على مواد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل.³

1 - مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة الدراسات، كلية العلوم الاقتصادية، المجلد الواحد والأربعون، العدد الثاني، جامعة القدس المفتوحة، غزة، فلسطين، 2014، ص: 175.

2 - اسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، محاسب التكاليف كمدخل اداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون نشر، ص: 3.

3 - السعيد مقصود ديبان وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2002-2003، ص: 59.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

ثانياً: أركان التكلفة: نظراً لأهمية التكلفة فإنه يمكن تناول الأركان الرئيسية لمفهوم التكلفة على النحو التالي:¹

1- **التضحية:** بما أن التكلفة تعتبر عبأ يتحمله الشخص أو المشاة، فلا شك أن الشعور المصاحب لتحمل التكلفة غالباً ما يكون الضيق وعدم الارتياح، وبناء على ذلك اعتبرت التكلفة تضحية، كما أنه من ناحية أخرى فإن التكلفة وما يترتب عليها من خروج نقدي عادة ما ينتج عنها نقصى لمخزون الثروة أو الامكانيات المتاحة مما يؤكد على كون التكلفة تضحية.

2- **بمبلغ نقدي:** للاعتراف بالتضحية لابد أن تكون ممثلة بصورة مبلغ نقدي معين مقاس معين، فإذا ما سلفنا بهذه القناعة فإنه بالإنتاج العكسي فإن التعبير عن التضحية بأي شي خلاف الوحدات النقدية سوف ينفي عنها صفة التكلفة، ويكسبها أي معنى آخر، وليس أدل على ذلك من قيام شخص معين بالتضحية بجزء من وقته لاستقبال صديق أو تقديم واجب العزاء لجاره.. الخ، فلا شك هنا لا تعتبر تكلفة طالما لم يترتب عليها خروج نقدي.

3- **تحقيق منفعة:** تعتبر أي تضحية نقدية تكلفة مالم تحقق من ورائها منفعة، وفي ذلك تميز للفرق بين التكلفة والخسارة إذ أن التضحية النقدية التي لم يترتب عليها أي منفعة تعتبر بمثابة خسارة، وهو الأمر الذي يتسق مع مفهوم الخسارة الذي يشير إلى عدم الانتفاع من المبالغ التي تم تحملها والتضحية بها، مع ملاحظة إن مفهوم الخسارة قد لا يساوي المبلغ الذي يتم تحمله بالكامل، بل قد يقتصر على جزء منه فقط، ومثال على ذلك حالة الحصول على منفعة أو خدمة تقل عن المبلغ النقدي المدفوع فإن الفرق بينهما يعتبر بمثابة خسارة.

والجدير بالذكر أنه يجب التأكيد على دقة رقم التكلفة الذي يتم قياسها، فليس كل ما أنفق في سبيل الحصول على منفعة معنية بعد تكلفه، ولكن من الواجب أن يكون هناك تقنين معين للتكلفة بحيث إذ ازداد المنفق عن المبلغ المقدر يعتبر الفرق اسرافاً أو ضاعياً.

ثالثاً: هدف التكلفة:

يقصد بهدف التكلفة الغاية من حساب التكاليف أي تحديد تكلفة المنتج بالنسبة للمؤسسات الصناعية، ثم بعد ما أدخلت محاسبة التكاليف بالمؤسسات الخدمية كالمؤسسات الصحية، البنوك التأمينات، النقل الاتصالات، أصبح الهدف حساب تكلفة الوحدة من الحزمة المقدمة على اختلاف وحدات قياسها.²

مع ظهور دراسات الحديثة حول التكاليف وعلاقته بمحيط المؤسسة، توسع مفهوم هدف التكلفة ليشمل بالإضافة إلى تكلفة المنتج والخدمة قياس تكلفة بعض العناصر التي تهم المؤسسة في اتخاذ قراراتها كحساب

1 - صالح عبد الرزاق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، عمان، 1999، ص: 9.

2 - رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 38.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

تكلفة الطلبية، تكلفت كل عميل، أُوخط أو قناة توزيع، منطقة جغرافية...، وفي الطرق الحديثة يتم البحث عن تكلفة النشاط بدل الوحدة المنتجة أو الخدمة.¹

كما ميز (LORINO) في إطار دراسة للعلاقة (تكلفة - قيمة) بين هدف التكلفة

(L'objectif de cout) وهدف الهامش (l'objectif de mage) بحيث يشمل هدف الهامش علي الربح والتكلفة معا في حين هدف التكلفة يعبر عن التكلفة فقط.²

رابعا: مفهوم تخفيض التكاليف: تعدد المفاهيم واختلفت حول عملية تخفيض التكاليف ومحاولة إبرازها في هذا الفرع الي: تعريف تخفيض التكاليف، مبادئ وعناصر تخفيض التكاليف.

1- تعريف تخفيض التكاليف: هناك عدة تعاريف تناولت تخفيض التكاليف ذكرت منها الآتي:

تعريف أول: يقصد بتخفيض التكاليف الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه (على سبيل المثال تخفيض تكلفة وقت العمل الاضافي أو عندما تعد جداول صيانة منتظمة لصيانة الآلات والمعدات).³

تعريف ثاني: يقصد يعنى بتخفيض التكاليف أو التحكم فيها بتخفيض مجالات الإسراف والتبذير من الأنشطة التي تنشأ عنها تكاليف خفية كتكلفة نقص الجودة، ضعف كفاءة المورد البشري... الخ، بحيث يكون التخفيض بصفة مستمرة لتكلفة الأنشطة التي يزاولها المشروع أو تكلفة الأنشطة المسؤولة على إيجاد الوحدة المنتجة دون التأثير في جودة المنتج أو وظائفه.⁴

تعريف ثالث: عرفه أحد الكتاب على أنه تحقيق الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي يزاولها المشروع أو تكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون التأثير على جودة المنتج أو وظائفه.⁵

وعرفه كاتب اخر على أنه: "الحصول على منافع (مخرجات) أكبر من نفس الموارد (مدخلات)، أو الحصول على نفس المخرجات بمقدار أقل من المدخلات".⁶

ويرى مساء محمود أن تخفيض التكاليف هو: "تقليل النفقات بما يحقق الوحدات في التكاليف أو الزيادة في الأرباح عن السابق أو حتى التوقف عن حدوث الخسائر، وليكن تخفيضه عن طريق التخطيط والتنظيم

1 - RATMBOULT GY, Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle, outils de gestion, Ghiheb édition, Alger, 1994, P :10 .

2 - ثناء علي القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية ، مصر، 2001، ص :13.

3 - مخلد فؤاد الشجاع، دور المحاسبة الرشيقية في تحقيق التكاليف، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ص:7.

4 - درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجيلاني، اليايس، سيدي بلعباس، 2015-2016، ص :11.

5 - أحمد محمد السعيد وسليم كامل درويش، كيفية الأداء التكلفي في منشآت الأعمال السعودية، (جدة: الغرفة التجارية الصناعية، 1411هـ).

6 - إبراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة - طرق التشخيص ووسائل التطبيق، مجلة المحاسبة، الرياض، المجلة السعودية للمحاسبة، عدد التاسع، مايو 1997، ص:37.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

الجيد لأقسام للمشروع ومراحل الانتاج، وعن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع بالإضافة إلى البحث الدائم عن مظاهر الاسراف والانشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها".

2- مبادئ تخفيض التكاليف:

حتى يتم القيام بعملية التخفيض في التكاليف بنجاح وفعالية، لا بد من مراعاة بعض المبادئ

الأسس التالية:¹

✚ التركيز أولاً على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل المجهودات مقارنة مع العناصر الأخرى.

✚ يجب الا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض في التكاليف.

✚ يجب ألا يؤدي التخفيض في التكاليف إلى تخفيض الجودة مما يؤثر على اجمالي الإيرادات.

✚ يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى اتخاذ قرارات إستراتيجية خاطئة كالاستغناء عن أصل ثابت فد يحتاجه لمشروع في المستقبل القريب.

✚ يجب ألا يؤثر (يؤدي) تخفيض التكاليف الى اضعاف الروح المعنوية لدى العاملين مما يؤثر على الإنتاجية.

وترى ميساء محمود رحخان ضرورة أن يتم التخفيض في التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم وعلى ضوء تكلفة المستهدفة.

3- عناصر تخفيض التكاليف: تتعدد العناصر التي يمكن اخضاعها لعملية تخفيض التكاليف وهي ليست

محددة فأى عنصر أو جزء أو قسم من أقسام المشروع أو مرحلة من مراحل هذه العملية قد تعتبر عنصر من عناصر التخفيض يذكر منها:²

✚ الأصول الرأسمالية كالأراضي والمباني والسيارات والآلات؛

✚ مصاريف البيع والتسويق وما تشمله من مصاريف النقل والتغليف والتركيب والتشغيل والصيانة، بالإضافة إلى:

✚ المواد الخام والمواد الأولية المصنعة؛

✚ المصاريف الإدارية والعمومية وما تشمله من مصاريف البحث والتطوير والطاقة وصيانة للمعدات والآلات؛

✚ العمالة المباشرة والغير المباشرة.

1 - فهيم أبو العزم محمد، دور النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، مجلة المحاسبة، الرياض، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد19، ماي 2000، ص: 29.

2 - مهني بوريس بن البار محمد، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكلفة المنتج -دراسة حالة شركة HODNALAIT-، المجلة الجزائرية للعلوم الاقتصادية والاجتماعية، جامعة المسيلة، العدد1، 2021، ص:280.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

سادسا: أساليب تخفيض التكاليف

ظهرت العديد من أساليب وطرق تخفيض التكاليف من قبل الأكاديميين والمهنيين، وقد كانت إحدى المحاولات الأولية لتخفيض التكاليف من قبل شركة تويوتا في نظام الإنتاج من خلال استخدام من منهجية الإنتاج اللحظي، ثم تبع ذلك ظهور المناهج التكاليفية الحديثة لتحديد ورقابة التكلفة بدقة والعمل على تخفيضها مع الحفاظ على مستوى الجودة المرغوبة من قبل العملاء للحفاظ على المركز التنافسي للمنظمات وبتتبع واستقراء الفكر المحاسبي وبناء على ذلك يهدف هذا المبحث الى عرض وتحليل النظم التكاليفية الحديثة المستخدمة في تخفيض التكاليف للتوصل الي مدى فعالية تلك الأساليب في تخفيض التكاليف، ومن أهمها نذكر الآتي:

أولاً: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC : عرفه أحد الباحثين على أنه نظام لقياس تكاليف وأداء الأنشطة ووحدات التكلفة من خلال تحميل التكلفة على الأنشطة باعتبارها مسبب التكلفة، وبذلك يقوم هذا النظام على اعتبار أن الأنشطة هي مسبب التكلفة بالزيادة أو بالنقص والتي يشار إليها بمحركات التكلفة، على سبيل المثال فان تكاليف توليد النشاط من المحتمل أن تكون مرتبطة مجدد من طالبات العروض التي تم انشاؤها. ويعتبر تحديد العلاقة المسببة عملية صعبة تتطلب عادة جمع المعلمات عن أنشطة محددة من أجل ذم محركات التكلفة للعمليات المحددة ونتيجة ذلك فإننا تحديد محركات التكلفة يتطلب فهم الأنشطة والعمليات الخاصة بها.

وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن آلية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تتم من خلال مجموعة معينة من الخطوات يمكن إيجازها في الآتي:¹

أ- **الخطوة الأولى:** يتم تحديد التكاليف غير المباشرة في مجتمعات للتكلفة على أساس الأنشطة، وهذه المجتمعات تختلف في مفهومها وعددها عن تلك المستخدمة في النظم التقليدية، حيث يزيد عدد هذه المجتمعات وفق عدد الأنشطة المسببة للتكاليف.

ب- **الخطوة الثانية:** يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وفقا لعدد الأنشطة المطلوبة لإنجازها حيث تم تحديد مقاييس الأنشطة يطلق عليها مسببات التكلفة وهي عبارة عن أي حدث أو عملية أدت إلى إنفاق التكلفة، فالمنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنطقة وإنما تستهلك أنشطة مختلفة، وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنظمة.

ثانياً: نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII): جاء كخطوة متقدمة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ومن هنا يظهر نظام التكاليف على أسباب المواصفات حسب ولكر باعتباره أول مقترح لهذا النظام، وعرفه المرادوي على أنه أسلوب محاسب يعتمد على تتبع المراحل النهائية للمنتج الذي تحدد من خلالها التكاليف النهائية للمواصفات وأيضا عرفه كل من (BARFIELD, RAIBORN, KINY) على أنه نظام جاء

1 - أميمة رزق على الجبوش، دراسة انتقادية الأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 20، العدد 4، الجزء الثاني، المعهد العالمي للحاسب الآلي وإدارة الأعمال بدمياط، مصر، 2019، ص. ص: (64-65).

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

كامتداد لنظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث يركز على تحديد احتياجات وتلبية رغبات الزبائن من خلال تحليل مواصفات أداء المنتج (مثل الموثوقية، المتانة، الدقة في التنفيذ...) من أجل تعزيز المنفعة لديهم وارضائهم ويستخدم هذا النظام كأداة لتحليل أنشطة مواصفات المنتج كأحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة.¹

خطوات تطبيق نظام ABCII : أنفق كل من هميمي الرفاعي ورضا الخلق وجاسم على تحديد الخطوات المتبعة لتنفيذ نظام التكاليف على أساس المواصفات نوجزها فيما يلي:

✚ تحديد تكلفة مستويات انجاز كل مواصفة من المواصفات؛

✚ تحديد الأنشطة اللازمة لتحقيق مستويات الإنجاز؛

✚ تحديد تكلفة المنتج من خلال جمع التكاليف لكل المواصفات وعند جميع المستويات.

ثالثا: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM: يعتبر نظام الادارة على أساس الأنشطة (ABM) أحد الأنشطة الإدارية اذ يقوم باستخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتمكين الإدارة من القيام بمهامها المختلفة.

حيث عرف أنه " تقنية تركز على الأنشطة كهدف يتعلق بالتكلفة ومن ثم تخفيض تكاليف تلط الأنشطة على المنتجات الزبائن"، كما عرف أيضا على أنه " أسلوب اداري فعال يهدف الي تحسين أداء العمليات"، وعموما يمكن القول أن نظام ABM هو عبارة عن أسلوب اداري يعتمد على المعلومات المقدمة من تطبيق نظام ABC بهدف تعظيم الأنشطة التي تضيف قيمة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي الي تقديم منتجات ذات قيمة مضافة عالية.

✚ دور نظام ABM في تخفيض التكاليف: توجد أربعة تقنيات يمكن استخدامها لتخفيض تكاليف الأنشطة وهي:²

- **تخفيض الوقت والجهد الازم لإنجاز الأنشطة:** وذلك من خلال التركيز على تخفيض الوقت أو أي موارد أخرى مكرسة له وقد يتحقق عن طريق تحسين العملية أو المنتج حيث أن تخفيض الوقت أو الجهد لا يتعلق بالنشاط في حد ذاته وإنما يرتبط بالنشاط الذي قبله.
- **الغاء الأنشطة غير الضرورية:** تكون بعض الأنشطة عرضة للحذف لكونها تفسير عديمة المنفعة عند العميل أو غير ضرورية لسير المؤسسة وإلغاء هذه الأنشطة سيؤدي الي تخفيض التكلفة الكلية للمنتوجات التي لن تستهلك هذه الأنشطة مجددا.

1 - خلايفية ربحانة، بن خليفة حمزة، عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABC II في المؤسسات الاقتصادية-دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة الوادي الجزائر، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 6، العدد2، 2022، ص.ص: (200-201).

2 - قاسم حدة، جرد نور الدين، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف دراسة نظرية تطبيقية بمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة، جامعة الجلفة (الجزائر)، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 13، العدد 2، 2022، ص.ص: (166-167).

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

- **اختيار الأنشطة الأكثر كفاءة (ذات تكلفة منخفضة):** وذلك باختيار النشاط الأكثر كفاءة من بين مجموعة البدائل المتوفرة عند تصميم المنتجات والعمليات حيث أن لكل بديل تكلفة مختلفة واختيار الذي له تأثير على التكلفة.
- **مشاركة الأنشطة كما كان ذلك ممكن:** تعمل هذه التقنية على إيجاد طرق للاستفادة أكثر من الأنشطة الموجودة بتجميع الوظائف بطريقة أكثر كفاءة.

رابعاً: **نظام ادارة الجودة الشاملة:** يعد مفهوم ادارة الجودة من المفاهيم الحديثة الذي تقوم على فلسفة مجموعة الأفكار والمبادئ التي يمكن لأي ادارة أن تتبناها من أجل تحقيق أفضل أداء ممكن، حيث يركز على تلبية رغبات وطالبات العملاء المتجددة والمتطورة في الوقت المناسب بما يحقق رضا العملاء مما يدعم المراكز التنافسي المنشأة لزيادة مبيعاتها وبالتالي زيادة ربحية المنشأة، وقد تم تعريفه من طرف معهد الجودة الفيدرالي بأنه منهج تطبيقي يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل حيث يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات في المنظمة.

ولنظام ادارة الجودة الشاملة مجموعة من الأهداف التي يمكن إيجازها في العناصر التالية:¹

- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- زيادة إنتاجية كل عنصر في المؤسسة؛
- زيادة القدرة الكلية للمؤسسة على التحد للتواصل؛
- زيادة كفاءة المؤسسة في ارضاء المستفيدين والتفوق والتغير على المنافسين؛
- زيادة حركية ومرونة المؤسسة في تعاملها في تعاملها مع المتغيرات المعاصرة؛
- ضمان تحسين المتواصل والشامل لكل قطاعات ومستويات مؤسسة التدريب.

خامساً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD ABC: حظي هذا النظام بمجموعة من التعاريف نتعرف فيما يلي أهميته:²

حسب كابلان وأندرسون فإن نظام TDABC "نسخة بديلة لمعالجة القصور الذي واجهه أسلوب ABC يقوم بقياس تكلفة المنتجات أو الخدمات بطاقتها المستغلة و غير المستغلة بينما أسلوب TDABC يقوم بقياس تكلفة المنتجات

1 - مسعودي سارة، سماش كمال، أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل بيئة الأعمال الحديثة - دراسة استطلاعية من وجهة نظر الأكاديمية ومهنية، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة باجي مختار، مخبر المالية ودراسة الحركة والنهوض الاقتصادي، المجلد 10، العدد 1، 2022، ص.ص: (353-354).

2 - ط. د قاسم حدة، د. جرد نور الدين، مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC" في خفض تكاليف المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة في القسم التجاري لمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر)، المجلد 6، العدد 2، 2022، ص.ص: (257-253).

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

أو الخدمات بطاقتها المستغلة فقط عن طريق استخدام مجالات الوقت وهو الأمر الذي يسمح بإعطاء صورة أكثر دقة ووضوح عن التكلفة.

✚ دور أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TDABC في تخفيض التكاليف:

ان تبني أسلوب TDABC يضمن للمؤسسة تخفيض تكاليف من خلال:

- يساهم تطبيق أسلوب TDABC في تخفيض التكاليف من خلال استبعاد الأنشطة التي يتطلب وقت أكبر والأنشطة المرتفعة التكاليف؛
- يساهم أسلوب TDABC في تقديم أفضل تخصيص لتكاليف المؤسسة على منتجاتها باستخدام موجهات الوقت وربط موارد المؤسسة بأنشطتها ثم توزيعها على المنتجات مما يعطي قياسا دقيقا لتكاليف المنتجات؛
- يعمل أسلوب TOABC على تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة المستغلة للأنشطة وابتعاد تكاليف الطاقة غير المستغلة الأنشطة من تكلفة المنتجات وهذا ما يسهم في تخفيض التكاليف.
- يمكن أسلوب TDABC من التنبؤ بالوقت الازم لأداء الأنشطة المؤقتة نظرا لاستخدامه لمعدات الازم وكذا مساعدتها في اتخاذ قرارات تؤدي الي تخفيض الوقت الازم للأنشطة ومن ثم تخفيض التكاليف؛
- يساهم أسلوب TDABC في اكتشاف الطاقة غير المستغلة والعمل على إعادة تخفيض الموارد المتاحة للمؤسسة ومن ثم تخفيض التكاليف.

سادسا: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: هي أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة.

ان فكرة قياس الأداء المتوازن تركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح المؤسسة وأعمالها.

أهميته: تتمثل أهميته في:¹

- ✚ تعمل بمثابة الحجر الأساسي للنجاح الحالي والمستقبلي للمؤسسة؛
- ✚ توضح الرؤية الاستراتيجية وتحسين الأداء ونضع تسلسلا للأهداف وتوفير التغذية العكسية المرنة؛
- ✚ تمكن من تشخيص وتحديد بصور علمية مجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المؤسسة لتحقيق
- ✚ أهداف المستهلك والمؤسسة؛
- ✚ تعالج النقص الموجود في أنظمة الإدارة التقليدية؛
- ✚ تعمل على ايجاد الترابط بين الأهداف ومقاييس الأداء؛

1 - نعيمة عباس الخفاجي، لحسن محمد باني، استخدام بطاقة الاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء (المصرف التجارية)، المصارف، منظور متعدد الأبحاث، دار هيام للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص:43.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

✚ تزود المدراء بمؤشرات النتيجة عن مؤسساتهم.

سابعاً: أسلوب التكلفة المستهدفة:

وهو محور دراستنا الذي قمنا بتناوله فيما سبق.

ثامناً: **نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Jut):** في ظل فلسفة (Jut) تقتضي المؤسسة المطبقة لهذا النظام أن تحتفظ حدود دنيا من المخزون والوصول به إلى ما يعرف بالمخزون الصفري حيث أن النقطة الجوهرية في هذا النظام هي الوصول بالتخزين إلى أدنى حد ممكن في كافة المداخل الإنتاجية، وعليه فإن تطبيق هذا النظام في المؤسسات سوف يقود إلى تخفيض التكاليف في نظام الإنتاج إذ أن هذا النظام فعال جدا في القضاء على الأنشطة التي تضيف قيمة، ومن ثم التكاليف التي لا تضيف قيمة كما يلي: ¹

✚ **تقليل نشاط الوقت:** يتم تجميع الآلات التي تقوم بإنتاج منتجات مشابهة في خلايا الإنتاج تحد إعداد Jut وفي هذه الخلايا الآلات قريبة من بعض البعض وان الإنتاج تحت التشغيل لا يحتاج إلى نقل لمسافات طويلة، وهذا يقلل من نشاط النقل وتكلفته إلى أدنى مستوى.

✚ **تقليل نشاط التهيئة والأعداد:** من الناحية التكنولوجية المقدمة الآلات يمكن أن تنتج منتجات مختلفة دون الحاجة إلى التكرار إلى التهيئة والأعداد عن استعمال نظام (Jut) وكذلك التهيئة والأعداد أيضا تتخفف إذ أن هناك علاقة إيجابية بين نسبة العمليات التي تم تحويلها إلى بيئة (Jut) وتخفيض وقت التهيئة والأعداد، هذا يعني أن نطبق نظام الوقت المحدد يؤدي إلى تخفيض التكاليف المرتبطة بوقت التهيئة والأعداد مثل التنظيف وإعادة ضبط الآلات...

✚ **تقليل نشاط التخزين:** سيؤدي التخفيضات في مخزون الإنتاج تحت التشغيل إلى إجراء تخفيضات في تكاليف التخزين مثل رواتب الموظفين، الأجور، الإيجار، الكهرباء، تكاليف الامتلاك وتخفيض مخازن الإنتاج تحت التشغيل تؤدي إلى تخفيضات في مخازن البضاعة النامية وتكاليف التخزين المنسوبة إليها.

✚ **تقليل نشاط إعادة التشغيل:** في بيئة (Jut) لا يوجد حاجة لمخازن كبيرة لتجنب المصنع من الإضرابات الناتجة عن الجودة الرديئة بسبب وجود برامج فعالية لمراقبة الجودة في الاستعمال.

✚ **تخفيض وقت الانتظار:** وقت الانتظار، أحيانا يسمى وقت الإنتاجية، أي قياس الوقت عندما المنتج يدخل للنجاح وعندما يكون المنتج كاملا، وقت الانتظار يمكن أن يضيف الي الاتي:

• **وقت الانتظار الذي يضيف قيمة:** أي الوقت المعروف لتحويل المراد الأولية الي وحدات منتجة تامة.

1 - بن بايرة ريمة، دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Jut) في تخفيض تكاليف المنتج -دراسة حالة عينة من المؤسسة الجزائرية-، مجلة الإبداع، جامعة لونيس على البلدية2، المجلد 11، العدد101، 2021، ص:132.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

• **وقت الانتظار الذي لا يضيف قيمة:** أي هو الوقت المعروف لانتظار الوحدات المنتجة للدخول في عملية الإنتاجية الملاحقة أو النقل من عملية الي أخرى.

ويمكن حساب نسبة مدة التوريد لا تضيف قيمة من خلال المعادلة الآتية:

نسبة المدة التي لا تضيف قيمة = وقت الانتظار الذي يضيف قيمة ÷ وقت الانتظار

المطلب الثالث: تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

تسعى المؤسسات لتخفيض التكلفة والتقليل منها من خلال مجموعة من الطرق والأساليب، التي تسمح بتخفيضها وتحديد المستوى الأمثل للتكاليف لها ومن ضمن هذه الأساليب أسلوب التكلفة المستهدفة الذي هو محور داستنا، تهتم التكاليف المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج. وهي بذلك تتقاضي حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع من مواد خام وعماله وأجور ومساحة وغير ذلك. ومن خلال اتباع جميع الوسائل الممكنة لخفض التكاليف بعد تحديد التكلفة المستهدفة، كما أن التكاليف المستهدفة تضع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها دائما من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له، هذا بالإضافة إلى أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل خفض التكاليف.¹

ومما لا شلا فيه أن أسلوب المكلفة المستهدفة جاء استجابة للتحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية المختلفة في مجال المنافسة الشديدة وتكوين الميزة التنافسية وفي الحفاظ على الحصة السوقية، وبنفس الوقت لمعالجة عجز أساليب التكاليف التقليدية في مواجهة المتطلبات الجديدة للبيئة الصناعة، لذا أن أساليب التكاليف التقليدية تعتمد في تسعير المنتجات على فكرة حساب كل التكاليف في سعر التكلفة ثم إضافة هامش الربح لتحديد سعر البيع، ولم يعد هذا الأسلوب يتناسب مع التطورات العالمية، ومع ذلك فهناك اختلافات في وجهات النظر لموضوع إدارة التكاليف بين إدارة المؤسسات الاقتصادية في الوم.ا وأوروبا وبين إدارة المؤسسات الاقتصادية في اليابان فكلاهما يسعيان إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة الا أن أهدافها مختلفة فالإدارة الغربية تسعى الي استخدام معلومات التكاليف في قرارات التسعير، أما الإدارة اليابانية فهي تسعى الي استخدام هذه المعلومات لغرض إدارة التكاليف والسيطرة عليها ومن ثم تخفيضها بدءا من مرحلة تصميم وتطوير المنتج، اذا وجد بأن تكاليف مرحلة التخطيط والتصميم تشكل حوالي من 70% من تكلفة الإنتاج في بعض المؤسسات الاقتصادية.²

1 - ميساء محمود راجحان، مرجع سابق، ص: 55.

2 - خشعي عفاف، عبد القادر الشيخ، مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف -دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي- بسكرة، جامعة محمد خيضر

الجائر، المجلد 3، العدد2، 2021، ص:23.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

وفي ما يلي عرض لأهم الإجراءات المتبعة لتخفيض التكاليف وكذا الأدوات المساعدة لفعل ذلك في ظل هذا الأسلوب:

1- تصميم المنتج وعمليات الإنتاج: يتم تسير التكاليف على مستويين: ¹

1-1- **مستوى مرحلة التصميم:** حيث يتم توجيه عملية التصميم بناء على اعتبارات التكلفة، إذ يؤثر تصميم المنتج على كافة عوامل التكلفة، وتجدر الإشارة إلى أن 80% من تكلفة المنتج يتم التعهد بها في هذه المرحلة، بينما لا يتم تحمل سوى 20% من التكاليف، وهذا يسمح بإمكانية تخفيض التكاليف وذلك ببذل كل الجهود لبلوغ التكلفة المسموح بها شريطة عدم المساس بأداء المنتج، وينتج عن هذا التخفيض الأولي في التكلفة المقدرة للمنتج تكلفة معيارية أقل من التكاليف الحالية للمؤسسة، وتعتبر تكلفة مخططة في المراحل القبلية.

1-2- **مستوى مرحلة الإنتاج:** يتم في هذا المستوى مراقبة التكاليف الفعلية لإبقائها قريبة من التكاليف المستهدفة، بمعنى صيانة التكلفة "maintenance de Cout" أي ضمان أنها تتحرف عن التكاليف المعيارية، بحيث لا تضيع الظروف الحقيقية للتصنيع والتوزيع الوحدات المتوصل إليها في المرحلة الأولى من تخفيض التكاليف، كما يتم الاستفادة من أثر الخيرة.

إن جوهر تخفيض التكاليف هو تخفيض معايير التكاليف الحالية في حد ذاتها وجوهر صيانة التكاليف هو المحافظة على معايير التكلفة التي تم تخفيضها.

2- **مرحلة تحليل التكاليف:** إذ تم تحليل التكلفة بدراسة مكونات المنتج، ومحاولة إيجاد وسائل لتخفيض في المنتج دون التأثير على جودة أداء المنتج لوظائفه، وتشمل بتحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج ومن ثم العمل على تخفيض تكلفته إلى أقصى حد ممكن، والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة، وإن عملية تحليل التكاليف تتضمن الأنشطة التالية:

✚ إعداد قائمة بأجزاء وظائف المنتج؛

✚ إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف؛

✚ تحليل الأهمية النسبية للتكاليف؛

✚ إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج.²

وللمساعدة على تحليل التكاليف يمكن إتباع جملة الأدوات الآتية:³

1 - محمد الصديق الفضيل، أسلوب التكلفة للمستهدفة كبدل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، جامعة لونيبي على - البليدة 02 -، الجزائر، المجلد 05، العدد 01، 2021، ص.ص: 265 - 266.

2 - مجدي وائل الكبيسي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القبلية كأسلوب لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية العامة الفلسطينية، مجلة العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، العدد 2، 2014، ص.ص: (172-173).

3 - ألاء مصطفى خليل، مرجع سابق، ص.ص: 38-42.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

2-1- **التحليل الوظيفي**: يساهم التحليل الوظيفي في تزويد المنشأة ببيانات، دقيقة حول تكاليف كل وظيفة من وظائف المنتج، مما يمكنها من اتخاذ قرارات استراتيجية لتخفيض التكاليف بفعالية. وينتج هذا التحليل للمنشأة استكشاف بدائل متعددة، مثل تعديل الوظائف الحالية، تقليص بعضها، توسيع نطاقها، أو دمجها، بما يحقق كفاءة أعلى في التكلفة. ومن خلال هذه المقاربات، يمكن تعزيز هامش الربح وتحسين القيمة المقدمة للعميل. مما يعزز القدرة التنافسية للمنتج في السوق.

2-2- **التكاليف المعيارية**: تعتمد على مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المتوقعة، مما يجعلها أداة غير فعالة إذا تم استخدامها بمفردها، فقد تؤدي إلى سلوكيات غير مرغوب فيها، مثل شراء مواد خام منخفضة التكلفة ولكن ذات جودة متدنية بهدف تقليل الفجوة السعرية، الأمر الذي قد ينعكس سلباً على المؤسسة، إذ يمكن أن تتكبد تكاليف إضافية نتيجة لفشل عمليات التصنيع أو المشكلات المرتبطة بالضمان.

2-3- **نظام ABC**: بعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في إطار التكلفة المستهدفة من أحدث التطورات في هذا المجال فهو لا يقتصر على التكاليف المباشرة للمنتج فحسب، بل يشمل أيضاً تكاليف الوظائف المساندة، ويعمل هذا النظام على إدراج جميع هذه التكاليف ضمن عملية تحديد التكلفة المستهدفة، مما يساهم في تحسين دقة احتساب التكاليف.

2-4- **جداول التكلفة**: تمثل جداول التكلفة قواعد بيانات محسوبة تحتوي على معلومات مفصلة حول مسببات التكاليف، وأحجام المنتجات والمواد الخام المستخدمة في النفع، كما شمل بيانات حول خصائص المنتجات، مما يساعد في تحليل الفروق في تكلفة الأجزاء ذات الأحجام المختلفة وكذا في تكلفة المواد الخام المتنوعة، الأمر الذي يعزز كفاءة عملية التسعير واتخاذ القرارات.

2-5- **المقاربات المعيارية**: هي منهجية تحليلية تهدف إلى تحسين الأداء غير مقارنة العمليات بالممارسات الأفضل، مما يساعد على خفض التكاليف، وتعزيز الكفاءة، وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة.

3- **هندسة القيمة**: هي مجموعة من التقنيات التي تهدف إلى حذف التكاليف والأنشطة غير الضرورية وهذه التكاليف والأنشطة لا تؤدي أي ندرة في تعزيز قيمة المنتج وهي في المقام الأول نهج يستخدم لتعزيز القيمة التي يوفرها المنتج، ويقاس بالعلاقة بين وظائف المنتج والتكاليف المتكبدة وتبدأ هندسة القيمة بإجراء تحليل وظيفي وتنتهي بتخفيض التكلفة.¹

كما عرفها Nedfem على أنها تحليل الجدوى الاقتصادية لمكونات المنتج، أو بمعنى آخر التحليل الوظيفي لعناصر المنتج مع الحفاظ على الأداء الوظيفي للمنتج وجودته وذلك بهدف تخفيض التكلفة، كما تعرف أيضاً

1 - مصطفى حسن على ملك، علاء عبيد الزبيدي، أثر تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في تعزيز المزايا التنافسية، مجلة بورت لبحوث العلوم، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق، العدد 4، 2024، ص: 285.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

من Elicas على أنها الاستخدام الأمثل لبعض الأساليب الهندسية لتحديد مكونات وأجزاء المنتج أو الخدمة الوظيفية التي يؤديها كل جزئ مع تحديد القيمة لكل وظيفة من هذه الوظائف وإنجاز ذلك بأقل تكلفة.¹

تطبيق هندسة القيمة: يتم في هذه الخطوة تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة وذلك بهدف إنجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة، دون المساس بجودة المنتج وأداءه من خلال استخدام مدخل هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج عبر استخدام أساليب كمية خلال مرحلة التصميم والتصنيع للمنتجات، والذي يتم عبر تحليل أنشطة وتكاليف المؤسسة إلى أنشطة وتكاليف تضيف قيمة وأنشطة وتكاليف لا تضيف قيمة، ومن ثم العمل على المحافظة على الأنشطة المضافة للقيمة ومعالجة الأنشطة غير المضافة للقيمة، أما بالاستغناء عنها أو تحويلها إلى أنشطة مضافة للقيمة والذي يمكننا في النهاية من الوصول إلى التكلفة المقدرة النهائية ضمن مدخل التكلفة المستهدفة، وعليه فإن مدخل هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة مكملان لبعضهما، فبينما يسمح مدخل هندسة القيمة بتحديد مكان خفض التكلفة، يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تحقيق آلية خفض التكلفة لضمان تحقيق الربحية على المدى الطويل للمؤسسة.²

كما يتضمن أسلوب هندسة القيمة مايلي:³

تحديد مكونات المنتج التي يمكن خفض تكلفتها: تم اختيار مكونات المنتج المرشحة لعمليات خفض التكلفة وذلك عن طريق اعداد مؤشر القيمة، والمكونات التي لها مؤشر للقيمة أقل من واحد صحيح ترشح لعمليات هندسة القيمة بغرض خفض تكلفة إنتاجها، أما المكونات التي لها مؤشر للقيمة أكبر من واحد صحيح فهي مرشحة لعمليات التحسين والتطوير وذلك لأنه بالنسبة لهذه المكونات فالشركة تتفق عليها أقل من الأهمية النسبية للمكون من وجهة نظر العميل وبالتالي فهذه المكونات مرشحة لعمليات التحسين والتطوير.

توليد أفكار خفض التكلفة: هذا النشاط يتطلب التفكير المبدع وإجراء عمليات العصف الذهني وذلك لإجراء بعض التعديلات في مكونات المنتج مثل الخفض أو الحذف أو التتميط أو الدمج أو الاحلال أو إعادة الترتيب، بحيث يمكن إنتاج المكونات بتكلفة أقل على أن تؤدي نفس الوظائف ونفس درجة الكفاءة والفعالية، ويلاحظ أن نشاط توليد أفكار خفض التكلفة هو نشاط متكامل متعدد الأبعاد ويجب أن يشرك

1 - مجدي وائل الكبيجي، مرجع سابق الذكر، ص:175.

2 - حسين عابدين، محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية المصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية)، المجلد التاسع عشر، العدد 1، جانفي 2015، ص:308.

3 - صديق ادم محمد بوبكر، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، أطروحة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة السودان 2014، ص:155.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

فيه جميع أفراد فريق العمل على اختلاف تخصصاتهم وذلك لتحديد الأفكار التي يمكن تطبيقها لخفض تكلفة إنتاج أجزاء المنتج مع عدم الإخلال بوظائف هذه الأجزاء أو دورها وأهميتها.

اختيار وتطبيق خفض التكلفة: تقييم أفكار خفض التكلفة من أجل تبيان أهميتها فنيا وماليا ودرجة قبولها عند العملاء، مع اختيار الأفكار التي تبين أهميتها ودرجة قبولها لدى العملاء، ومن ثم إدخالها ضمن عمليات المنتج ومراحل إنتاجها مما يشكل ما يدعى بقاعدة أفكار هندسة القيمة، ثم اعداد مصفوفة المكونات والتي توضح العلاقات حين أجزاء المنتج وتكلفة كل جزء والعمر الإنتاجي المتبقي للجزء حتى يصبح غير صالح للاستخدام.

4- **تقدير التكاليف المستهدفة القابلة للتحقق:** تمثل عملية تقدير التكلفة احدى الأنشطة الهامة لأسلوب التكلفة المستهدفة وهو نشاط يمارس في كل مرحلة من مراحل تصميم المنتج، ففي مرحلة اعداد التصميم الأولي للمنتج يتم تقدير التكلفة بشكل تقريبي ودون الدخول في التفاصيل ثم تتم مراجعة التصميم الأولي واعداد تصميمات جديدة متصلة بتنفيذ أفكار هندسة القيمة.

وفي ما يلي أهم طرق التقدير: ¹

تقدير التكاليف الجارية الأولية: يتم تقدير التكلفة الجارية الأولية باستخدام أساليب احصائية متعددة مثل أسلوب تحليل الانحدار وأسلوب منحنيات التعلم وأسلوب التقديرات المعلمة مع ملاحظة أن درجة دقة تقديرات التكلفة تزداد مع دخول المنتج مرحلة التصميم النهائي.

تقدير تكاليف التصنيع: وهنا نكون أمام:

- **طريقة الخصائص الطبيعية:** في ظل هذه الطريقة يتم إيجاد علاقة من الخصائص الطبيعية للمنتج وتكلفة التصنيع ومن أمثلة المؤشرات الطبيعية المستخدمة في هذه الطريقة، المتر المربع والتي يتم استخدامه في تقدير تكلفة الإنشاءات.
- **جدول التكلفة:** حيث تعد تلك الجداول من المصادر المهمة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة وطرق التصنيع البديلة وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوقيع قاعدة معلومة تكلفية، كما تساعد جداول التكلفة جهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج.

1 - صديق ادم محمد بويكر، مرجع السابق، ص: 156.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسات الحالية

في هذا المبحث سوف يتم التطرق للدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة الحالية وهي الدراسات التي ترتبط كلا من أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف وسوف يتم ذكرها في هذا المبحث ومقارنتها مع الدراسة الحالية فتم تقسيم هذا المبحث الي ثلاث مطالب على الآتي:

✚ **المطلب الأول:** دراسات باللغة العربية؛

✚ **المطلب الثاني:** دراسات باللغة الأجنبية؛

✚ **المطلب الثالث:** مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

المطلب الأول: دراسات باللغة العربية

سوف يتم التطرق في هذا المطلب الى مجموعة دراسات عربية تناولت موضوع أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف تذكر كالآتي:

1- دراسة عباس صالح طالب (2019) بعنوان "دور تقنية التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات":

حيث هدفت هذه الدراسة الي البحث في تخفيض تكاليف المنتجات باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة ومن ثم زيادة القدرة على المنافسة في السوق، وقد تم ذلك من خلال تطبيق الدراسة على الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية ببغداد وأخذت كل من منتوجي ببسي وكولا كعينات للدراسة، حيث تم استخدام أسلوب المقابلات الشخصية وجمع المعلومات ومن ثم تحليلها.

كما توصل عباس صباح الي نتائج يذكر منها: ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لأنه يقوم بعملية تخفيض التكاليف من خلال مراقبة العمليات الإنتاجية والبحث عن نواحي الاسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة تمهيد للتخلص منها كما يجب تدريب العاملين واعداد دورت تدريبية لهم وأكد على ضرورة معالجة المعوقات التي تحول دون وجود نظام تكاليف فعال ومنها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.¹

2- دراسة الحميري (2017) بعنوان " تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة تطبيقية في شركة بيكو الانتاج زيت المحركات في ديالى"

هدفت هذه الدراسة إلى عرض كيفية استخدام التكلفة المستهدفة بوصفها استراتيجية حديثة في ادارة التكلفة وخفضها، وكيف يمكن أن تعتمد الشركة عينة الدراسة بهدف خفض الكلف والارتقاء بالجودة، مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة وتعزيز مكانتها في السوق المحلية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها: أن المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة ضرورية لتحديد الفجوة التكاليف التي يتم معالجتها باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، يجب تحديد سعر البيع المستهدف وأسعار المنافسين والربح المستهدف لتحديد التكلفة المستهدفة، التكلفة المستهدفة أسلوب يؤدي الي معالجة الفجوة التكاليفية ويؤدي الي تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة.

أوصت الدراسة بما يأتي: ضرورة تبني الشركات الصناعية لأساليب المحاسبية الإدارية بشكل عام وأسلوب التكلفة المستهدفة بشكل خاص، على إدارة الشركات في العراق إعطاء اهتمام أكبر يقسم المحاسبة وخاصة الإدارية والتكاليف لما لها من دور في تحقيق الميزة التنافسية، ضرورة توجيه المزيد من الأبحاث نحو الاستفادة من تطبيق

1 - عباس صباح طالب، دور تقنية التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات-دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية، مجلة دراسات ومحاسبة (JAFS)، الجامعة التقنية الوسطى، بغداد، العدد48، المجلد 14، سنة2019، ص.ص:51-61.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

أسلوب التكلفة المستهدفة واستخدامه في الشركات الصناعية بشكل تطبيقي لما لها من دور في تحقيق ميزة تنافسية.¹

3- دراسة كويد (2016) بعنوان " التكلفة المستهدفة ودورها في استراتيجية زيادة التكلفة -دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مفهومي التكلفة المستهدفة واستراتيجية زيادة التكلفة، وبيان أثر تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى دور التكلفة المستهدفة في نجاح استراتيجية زيادة التكلفة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها: تعمل التكلفة المستهدفة على خفض التكاليف الإنتاج، وتوفر معلومات تساهم في نجاح استراتيجية التكلفة بالإضافة إلى كون التكلفة المستهدفة واستراتيجية زيادة التكلفة تعتمد على التقنية التكنولوجية الحديثة.

وقد أوصت الدراسة الشركات بالآتي: نشر الوعي داخل الشركات للعمل على اختيار استراتيجية فعالة لدعم نظام التكاليف لتكيف مع التغيرات الحديثة، وتعزيز العمل بأنظمة التكاليف الحديثة للبقاء في دنيا الأعمال، والاهتمام بالبرامج التدريبية المتطورة في مجال التكاليف لمواكبة التغيرات التقنية المسارعة.²

4- دراسة ميساء محمود محمد راجحان (2002) بعنوان "دوران التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات" (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة):

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في خفض تكاليف المنتجات في المشروعات الصناعية في اليابان بصفة خاصة، وكذلك في الدول المتقدمة التي قامت باستخدام هذا الأسلوب في مشروعاتها الصناعية، بالإضافة إلى التعرف على إمكانية تطبيق هذا النظام لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية العاملة بالمملكة العربية السعودية والاستفادة من التجربة اليابانية، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها أنه هناك إمكانية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة ولكن يحتاج ذلك إلى بعض الوقت بغيت فهم المدخل بصورة صحيحة، وحتى يتم التدريب على طريقة تطبيق المدخل بصورة كاملة.³

المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية

كذلك في هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى دراسات أجنبية تناولت موضوع دراسة الحالية بشكل الموالي:

1 - الحميري، فراس ابراهيم (2017)، " تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة -دراسة تطبيقية في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديبالي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الأربعون، العدد110.

2 - كويد، سليمان كومي (2016)، التكلفة المستهدفة ودورها في استراتيجية زيادة التكلفة -دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم.

3 - ميساء محمود راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات -دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة عبد العزيز، السعودية، 2002.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

1- study of Mazahreh, Abdul Rahman, Ghafeer Titled: The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies) Accounting Department Faculty of Administrative and financial sciences Philadelphia University Anuman, Jordan International Journal of Business and Social Science Vol. 5 No. 2;(2014)

هدفت هذه الدراسة إلى تناول طريقة التكلفة المستهدفة بوصفها واحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ودراسة تأثيرها على تحقيق النجاح في مجال التنافسية للشركات الصناعية، وتحقيق مزايا تنافسية، من خلال التفوق على قدرات المنافسين وضمان تعزيز القدرة التنافسية الشركة، كما اعتمد الباحث على دراسة استطلاعية من خلال المسح الميداني لعدة شركات في قطاع الصناعات الهندسية في سوريا باستخدام استبيان لتحديد أثر نظام التكلفة المستهدفة في تعزيز القدرة التنافسية. وتوصلت إلى مجموعة من النتائج منها:

- هنالك علاقة ارتباطية جيدة وإيجابية ومباشرة بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة التكلفة.
- توجد علاقة إيجابية ومباشرة جيدة بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة الجودة.
- توجد علاقة ارتباط متوسطة إيجابية بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز الميزة البيئية.

وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها:

- ضرورة دعم واهتمام الإدارة العليا لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة واهتمامها، لتحقيق تخفيضات كبيرة في تكاليف الإنتاج لتعزيز القدرة التنافسية.
- ضرورة تطور أنظمة التكاليف المطلقة في الشركات الصناعية السورية لكي تكون أنظمة المعلومات الاستراتيجية فعالة من خلال الاعتماد على مداخل حديثة شاملة لإدارة التكاليف من أجل تحقيق الأرباح وتعزيز قدرتها التنافسية.¹

2- Seaty of Marat Kosar Kadir Gondal Matment Fami Karbide (Target costing in Turkish acting enterprise Problem and Perspectives in Manage Volume7, Issue1, (2009)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد إن كان يتم استخدام نظام التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية التركبية ومعرفة ما اذا كانت الشركات التي تستخدم نظام التكلفة المستهدفة تراعي قواعد تطبيق هذا النظام، مثل تلك المتعلقة بتوقعات العملاء، هامش الربح، التكلفة وتحديد السعر، تخفيض التكلفة والعمليات الإدارية، وقد بينت

1- GHAFEER,M, Abdul Rahman, A, Mazahrih, B, (2014)• The tnpactof target cost method to strengthen the competitiveness of industriat companies, interational journal of business and social science,VOL5,no2,Jordan.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

النتائج الأولية للدراسة أن الشركات في تطبق التكلفة المستهدفة أو التي لديها نظام مماثل لديها تحليلات واسعة النطاق للسوق وأنظمة معلومات تسويقية ، كما يتبعون استراتيجيات منافسة متوازنة، كما بينت أيضا أن تسعير المنتجات الجديدة بالاعتماد على التكلفة يشكل عائقا أمام تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بنجاح.

وقد أوصت الدراسة بضرورة إعطاء أهمية أكبر لتوقعات العملاء قبل تصميم المنتج من أجل تحقيق الفوائد المتوقعة من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.¹

3-دراسة Swenson Samules Mohan (2007) بعنوان:

“Target Costing at a Consumer Products Company”

أشارت هذه الدراسة إلى أن المنشآت التي ترغب في تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة خلال مدخل التكلفة المستهدفة، لا بد أن تعتمد على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي: السعر يقود التكلفة، التركيز على العميل، التركيز على التصميم التعاون بين المجموعات التي تكون فريق عمل يعمل على الوصول للتكاليف المستهدفة، الأحد بمفهوم سلسلة القيمة، الأحد بمفهوم دورة حياة المنتج.

وتناولت هذه الدراسة كيفية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على إحدى المنشآت التي ترغب في تصنيع منتج جديد. وقد استطاعت إنتاج هذا المنتج وبيعه وتحقيق الربح المرغوب فيه، وذلك بعد التغلب على الفجوة بين التكلفة الحالية لهذا المنتج والتكلفة المستهدفة.

كما قدمت الدراسة توصيات عدة منها: ضرورة وجود عمالة ماهرة لتقليل وجود التالف والوقت الضائع وتخفيض التكاليف لضمان القدرة على المنافسة، ولضمان خفض تكلفة الإنتاج وزيادة جودة المنتج يجب إحكام الرقابة على المواد الخام، لتقويم نقاط الضعف في تكلفة المنتج يجب الأخذ في الاعتبار تلك المعلومات.²

المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

هنا سوف يتم مناقشة تلك الدراسات من خلال ذكر اوجه التشابه والاختلاف وكذا ذكر القيمة المضافة وذلك كمايلي:

1 - Filomena, T, Neto, Duffey, M, (2009), " Target costing operationalization during product development: Model and application, international journal of production economies", vo1, 118.

2 - Swenson, D, Samuels, J, Mohan ,G, (2007), Target Costing ate Consumer product company, strategie finance journal, UK.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

1- أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة تمثلت في ما يلي:

تشابهت بعض الدراسات في إتباع المنهج الوصفي والتحليلي وأداة الدراسة الاستبتيان مثل دراسة ميساء محمود رحخان: "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات"

اختلفت بعض الدراسات في كونها وطنية والدراسة الحالية محلية، كذلك ان معظم الدراسات تشابهت في عينة الدراسة كونها أجريت في بيئة صناعية كالدراسة الحالية اختلفت دراسة الحالية مع دراسة سابقة في أسلوب دراسة الحالة مثل دراسة الحميري: "تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة "

كذلك اتفقت مع دراسة عباس صباح طالب "دور تقنية التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات" واختلفت عنها في أنها أجريت في الجزائر والآخرى في بغداد.

بصفة عامة إتفقت الدراسات السابقة على هدف مشترك هو التعريف بنظام او أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال خفض التكاليف مع التحكم والمحافظة على الجودة المطلوبة وإمكانية تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة.

2- القيمة المضافة للدراسة مقارنة بالدراسات السابقة:

تبين من خلال استعراضنا للدراسات السابقة أن جميع الدراسات تناولت نظام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية، كما نجد بأن الدراسات السابقة تتحقق بأن استخدام نظام التكلفة المستهدفة يحقق مزايا متعددة للمؤسسات التي تقوم باستخدامه، كما تجمع الدراسات السابقة على أن نظام التكلفة المستهدفة يقود إلى خفض تكاليف المنتجات.

وقد جاءت هذه الدراسة لتضيف قيمة من خلال تعريف المؤسسة محل الدراسة بأحد أهم أساليب الادارة الحديثة الا وهو أسلوب التكلفة المستهدفة وأهميته في تخفيض التكاليف من خلال الاستبتيان تم عرضه عليهم يتضمن متغيرات الدراسة (تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة ،تخفيض التكاليف) من اجل الخروج بمدى اهتمام المؤسسة الصناعية بمثل هذه الاساليب الادارية الحديثة حيث اصبح التحكم في التكاليف من ضمن أولويات وانشغالات المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

ملخص الفصل:

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأدوات الاستراتيجية المهمة التي تهدف إلى تخفيض التكاليف وتحقيق مستويات ربحية مستدامة، مع الحفاظ على الجودة وتلبية متطلبات العملاء. يعتمد هذا الأسلوب بشكل أساسي على التركيز على التصميم والإنتاج في المراحل الأولية، مما يجعله منهجًا فعالاً في إدارة التكاليف. ويتم تحقيق ذلك من خلال عدة آليات تشمل تطبيق مجموعة من المبادئ الأساسية التي تعزز نجاحه، بالإضافة إلى مجموعة من العوامل المؤثرة داخليا وخارجيا.

يعكس هذا الأسلوب الفلسفة الحديثة لإدارة التكاليف، حيث يعد تقليل التكاليف عنصراً أساسياً لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات على المدى الطويل. يعتمد تحقيق ذلك على مجموعة من الأدوات من بينها تصميم المنتجات تحسين عمليات الإنتاج، تحليل التكاليف تطبيق هندسة القيمة، وتقدير التكاليف المستهدفة التي يمكن تحقيقها.

وبناء على ذلك سيتناول الفصل الموالي دراسة ميدانية تهدف إلى تبيان واقع تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في مؤسسة فوسفات تبسة ذلك لتقديم رؤية متكاملة عن مدى تطبيق المؤسسة محل الدراسة لهذا الأسلوب في بيئة صناعية.

الفصل الثاني: الواسة الميدانية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد أن تم في فصل الأول الى عرض الاطار المفاهيمي لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف وكذا تخفيض تكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة سوف يتم ضمن هذا الفصل التطبيقي اسقاط الجانب النظري للدراسة من خلال عرض لمحة عن مؤسسة فوسفات محل الدراسة وشرح هيكلها التنظيمي وتبيان مراحل سيرورة الانتاج بها ضمن مبحث الأول ومن ثم ضمن مبحث ثاني سوف يتم تحليل نتائج استبانة وزعت على عمال بالمؤسسة محل الدراسة ومن ثم تحليل خصائص عينتها وتحليل محاورها لاختبار فرضيات الدراسة والخروج بنتائج من المؤسسة كل هذا سوف يتم عرضه خلال:

✚ المبحث الأول: لمحة عامة عن مؤسسة فوسفات -تبسة-؛

✚ المبحث الثاني: واقع تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في مؤسسة فوسفات تبسة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: لمحة عامة عن مؤسسة فوسفات -تبسة-

تعد شركة مناجم الفوسفات Somiphos من أهم الشركات الجزائرية بنشاطها الاستخراجي والتصديري لمادة الفوسفات، وفي هذا المبحث سيتم إعطاء فكرة عامة أو صورة توضيحية عن الشركة من خلال المطالب الموالية:

✚ **المطلب الأول:** تعريف بالمؤسسة

✚ **المطلب الثاني:** هيكل تنظيمي مؤسسة somiphos

✚ **المطلب الثالث:** مراحل سيرورة الإنتاج بشركة مناجم الفوسفات somiphos

المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة

في قطاع المناجم وبالتحديد استخراج مادة الفوسفات Somiphos تنشط شركة مناجم الفوسفات والعمل على تكريره للحصول على أحسن الأنواع العالمية وأجودها وسيتم في هذا المطلب التعرف على تاريخها وإبراز مكانتها محليا وعالميا.

أولا: تاريخ

ظهرت صناعة الفوسفات بالجزائر في بداية القرن 19 باكتشاف عدة مناجم شرق البلاد، حيث بدأ استغلال المستخرج منه بشكل رئيسي من منجم الكويف -تبسة- سنة 1894م بطاقة إنتاجية بلغ 300.000 طن سنويا ثم ارتفعت إلى 500.000 طن سنة 1920م لترتفع أكثر إلى 584.000 طن سنة 1938م، استمرت عملية الاستغلال حتى بداية الحرب العالمية الثانية أين تم توقف النشاط وتم استئنافه بعدها بإنتاج يفوق 500.000 طن في السنة خلال سنوات الخمسينات لينخفض احتياطي المنجم بعد الاستقلال ويتوقف عن النشاط نهائيا سنة 1978م.

وخلال فترة الاستعمار كان استغلال منجم الكويف لصالح شركة الفوسفات قسنطينة P-C-S والتي تخلت عن فعل ذلك سنة 1963م لصالح Barem سنة 1964م وهي شركة أسست مؤقتا لتحويل الملكية فيما بعد لشركة Sonarem سنة 1967م (تاريخ تأسيسها)

كان ذلك عن منجم الكويف أما عن المنجم الثاني للفوسفات فهو منجم جبل العنق الواقع في مدينة بئر العاتر التابعة لولاية تبسة، والذي بدأ استغلاله سنوات الستينات من قبل شركة جبل العنق s-d-o، 1961 وأدمجت فيما بعد في شركة Sonarem سنة 1983، وبإعادة هيكلتها انبثقت عنها شركة Ferphos والتي في سنة 2004م بادرت إلى اعتماد نظام المجمعات الذي طبق سنة 2005م وينبثق عنه (مجمع Ferphos) الفروع المشار إليها سابقا.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تظهر شركة Somiphos كفرع ضمن المجمع بمساهمة تفوق 70 % من رقم أعماله مشكلة بذلك العمود الفقري له، وذلك بفضل المركب المنجمي جبل العنق - بئر العاتر - تبسة - الذي يقدر احتياطيته من مادة الفوسفات ب: 2مليون طن.

وفيما يتعلق بتحويل الفوسفات إلى أسمدة فقد أوكل إلى شركة Sonatrach عقب تأميم شركة SAPCE الفرنسية سنة 1968 حيث وفي سنة 1973 أعد مشروع حمض الفوسفور من قبل شركة جبل العنق تحت إشراف شركة Sonarem وأسند لشركة Sonatrach المكلفة بتطوير صناعة الأسمدة الفوسفاتية لتغطية احتياجات السوق الوطنية وتحسين صادرات الحمض، وبإعادة هيكلتها تولت شركة ASMIDAL الناشئة عنها مهام تطوير صناعة الأسمدة بالجزائر.

وعن الوحدات الناشطة ضمن شركة مناجم الفوسفات -Somiphos- وذلك ابتداء من تاريخ جانفي 2005 وهو تاريخ نشأته كفرع ضمن مجمع Ferphos، تدرج الوحدات الموالية:

- المركب المنجمي جبل العنق بئر العاتر -تبسة- .o.d.m.c.
- المنشآت المينائية بعنابة A.p.i
- مركز الدراسات والبحوث التطبيقية للتطوير بتبسة D.A.R.E.C
- وحدة النقل البري -R T.U- وهي شركة SOTRAMINE تم ضمها إلى المؤسسة بتاريخ 01 أكتوبر 2015.
- وحدة المقر أو المديرية العامة للمؤسسة وتقع بولاية تبسة.

وابتداء من تاريخ 04 جويلية 2016 أصبحت شركة Somiphos تابعة مباشرة لمجمع منال Group Manal الذي تم إنشائه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 11-85 في 16 فيفري 2011 وبإلغاء مجمع Ferphos في 31 ديسمبر 2015 أصبحت phosSomi تمارس نشاطها تحت وصاية مجمع منال.

ثانيا: نشاط وأهداف شركة مناجم الفوسفات Somiphos

1-نشاط شركة مناجم الفوسفات somiphos

تقوم شركة مناجم الفوسفات بإنتاج وتصدير مادة الفوسفات، حيث تتشكل أكبر طبقة لمعدن الفوسفات في الجزائر منذ الستينات بمنطقة جبل العنق التي تقع ببلدية العاتر -ولاية تبسة- الواقعة جنوب شرق الجزائر، يقدر احتياطاتها بقيمة 2 مليار طن، تتم عملية معالجة الفوسفات بطريقتين:

- معبر رطب للغسل؛

- معبر جاف لإزالة الغبار.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

أما عن تشكيلة المادة المصنعة فهي على أربعة أنواع:

(BPL %77 %73). (BPL %72-%69). (BPL %68 -%66).

(BPL %65 -%63) يقدر الإنتاج الحالي بقيمة 1 مليون طن لكل الأنواع وهو موجه للتصدير بشكل رئيسي. وتعتمد شركة مناجم الفوسفات على هذه المادة الخاصة في مستقبلها، لأن مجمل نشاطها يدور حول إنتاج هذه المادة إذ يقدر عائدها بحوالي 51% من مجمل عائداتها بقيمة المنتجات.

عند إنتاج الأنواع الأربعة من الفوسفات ينتج غبار يسمى فوسفات DO20 وهو عبارة عن فضلات العملية الإنتاجية، ويتميز فوسفات جبل العنق بكثرة المسامات وذوبانه في الأحماض العضوية الضعيفة، ويستخدم DO20 كمخصب ومعدل للأراضي المالحة الحامضة والرملية كما يستخدم كمخصب لكل الأراضي والمزروعات ويستعمل كعنصر هام مع خليط الفوسفات والمادة العضوية.

وبخصوص الجهود الحالية لاستخراج وتحويل الفوسفات وتماشيا مع التطورات والوضع الحالي في جميع المجالات سواء كانت اقتصادية أو مالية أو تكنولوجية، ولمواجهة هذه التحديات تعمل شركة مناجم الفوسفات على مواجهة هذه العقبة لتضمن مكانتها في السوق وتكسب زبائن جدد وفق مخطط استراتيجي منذ نشأتها، وذلك بالبحث على شركات وعقود إستراتيجية.

2- أهداف شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

تسعى الشركة بصفة عامة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها:

- البحث وتطوير الإنتاج والتصدير والتوزيع للمنتجات الفوسفاتية؛
- العمل على رفع إمكانيات الشركة حتى تتمكن من تنمية واستغلال احتياطي الفوسفات؛
- تحقيق المردودية الاقتصادية والمالية وزيادة حجم النشاط الإنتاجي والبيع من خلال متابعة توسيع القطاعات السوقية وخلق حركية للشراكة والتعاون؛
- المحافظة على الزبائن الحاليين والعمل على جذب آخرين من خلال متابعة تطور رغباتهم؛ الاستمرارية في العمل من أجل تحقيق الأرباح؛
- تطوير الاستثمارات والاستعمال الأمثل للطاقة الإنتاجية.

المطلب الثاني: هيكل تنظيمي

يضم الهيكل التنظيمي للشركة المديرات والأقسام التالية:

➤ **الرئيس المدير العام:** هو رئيس ومدير مجلس الإدارة، ويمثل هرم المسؤولية لشركة مناجم الفوسفات ومن مهامه:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

- تحقيق الأهداف والمخططات المسطرة؛
- تنفيذ الأوامر وتوجيهات مجلس الإدارة؛
- ترأس اجتماع مجلس المديرية ومتابعة تنفيذ مقرراته؛
- تسيير قضايا العمال والاهتمام بالصحة والعمل؛
- ضبط ضامن توجيه الإدارة (التسيير العام للمؤسسة)؛
- المصادقة على الاستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية؛
- الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للشركة في الخارج؛
- ✚ **الأمانة:** يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبال.
- ✚ **المساعد التقني:** يعتبر إطار سامي يتولى إعداد الملفات التقنية الموكلة إليه من طرف المدير العام والخاصة بمتابعة نشاطات الوحدات الإنتاجية (مركب المنجمي جبل العنق)؛
- ✚ **مساعد تسيير الجودة:** يتولى الإشراف ومتابعة تسيير الجودة والبيئة ويعد الوثائق اللازمة والإجراءات وتوزيعها على مختلف الهياكل؛
- ✚ **مساعد التدقيق والاستشارة:** عملية التدقيق تحتل حيزا في إستراتيجية المؤسسة التسييرية، فمساعد التدقيق يقوم بأعماله تحت إشراف المدير العام وفي نهاية كل مرحلة يقدم تقرير للمدير العام؛
- ✚ **مساعد الاتصال والتخليص:** من مهامه التكفل بالأعمال الإحصائية وتلقي التقارير السنوية من طرف وحدات الإنتاج وإعداد تقرير إجمالي للشركة يقدم للمدير العام؛
- ✚ **مدير مركز الدراسات:** وهو من ضمن وحدات الشركة يشرف عليه مدير برتبة إطار سامي مكلف بإنجاز الدراسات لصالح الشركة؛
- ✚ **مديرية الموارد:** تتكفل هذه المديرية بما يلي:
 - رسم استراتيجيات الشركة في مجال تسيير الموارد البشرية؛
 - إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخططات المسار المهني؛
 - الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للشركة والتنسيق بينهم؛
 - إعداد القانون الداخلي للشركة وإعداد التقارير الدورية وعرضها على المدير العام.
- ✚ **مديرية التسويق:** تتولى هذه المديرية ما يلي:
 - القيام بتسويق منتج الفوسفات حسب البرنامج المسطر؛
 - البحث عن أسواق وزبائن جدد من أجل توزيع منتج الشركة؛
 - دراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها؛

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

- تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته؛
- استقبال الوفود والزبائن الدوليين؛
- إعداد التقارير الدورية وتبليغها إلى السلم الرئاسي.
- + مديرية المحاسبة والمالية: وتتكفل بما يلي:
- القيام بحسابات مختلفة على مستوى الشركة؛
- إعداد المخططات الحسابية والحصيلة الدورية السنوية؛
- إعداد الميزانية السنوية؛
- القيام بالتسيير المالي ومتابعة على مستوى البنوك؛
- إعداد الدراسات اللازمة في مجال المالية.
- + مديرية الموارد البشرية: مهمتها الإشراف على تسيير الموارد التقنية والبشرية، ويقع تحت إدارتها ما يلي:
- + دائرة الموارد البشرية: تقوم هذه الدائرة بمتابعة المسار المهني وتنظيم مختلف احتياجات المؤسسة من العمال الحاليين للتقاعد، وتنظيم وتقدير الاحتياجات المتعلقة بالتوظيف والتكوين وكذا الترقية وتوزيع العمال، كما يقوم بوضع أسس الانضباط داخل الشركة، وحساب أجور العمال.
- + دائرة التكوين: القيام بوضع دورات تكوينية مستمرة للعمال، والسهر على تنفيذها وفق ما هو مخطط لها.
- + دائرة الشؤون القانونية: تهتم هذه الدائرة بالفصل في القضايا المتعلقة بالشركة وكذا فض النزاعات بين العمال والإدارة في إطار قانون العمل، وفض النزاعات مع الأطراف الخارجية.
- + دائرة المعلوماتية
- إبراز صورة الشركة في المعارض والصالونات الدولية، جمع المعلومات التقنية التي تخص الشركة؛
- جمع ونقل المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة سواء كانت هذه المعلومات داخلية تتعلق بالمؤسسة أو خارجية تتعلق بالمحيط الذي تتعامل معه.
- تتولى مهمة نقل المعلومات بين مختلف الوحدات داخل المؤسسة؛
- خلق مجالات التواصل بين المؤسسة والمتعاملين معها؛
- السهر على السير الحسن لأجهزة الإعلام الآلي وتطبيقات ويب ا رمج تكنولوجيا المعلومات وصيانتها في مختلف الأقسام؛
- + دائرة الإدارة العامة: تعمل على توفير مختلف الموارد الضرورية لكل أقسام الشركة، وتعتني كذلك بالتعاملات الخارجية وإبرام العقود مع الزبائن والموردين، وتنظيم المعارض الاقتصادية والندوات، وكل ذلك يندرج تحت مصلحتين أساسيتين هما:
- مصلحة الوسائل العامة؛
- مصلحة العلاقات الخارجية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

إلى جانب الوحدات الأربع الموالية:

✚ **وحدة المنشأة المينائية بعنابة (I.P.A):** وهي وحدة مهمتها حمل وشحن منتجات الفوسفات الموجهة

للتصدير والتي تضم:

- قسم الشحن؛

- قسم الصيانة.

✚ **مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية (C.E.R.A.D):** يقع ببلدية تبسة مهمته العمل على فهم ومتابعة

الأداء الداخلي لعناصر المؤسسة ويضم:

- قسم تقديم الخدمات؛

- إدارة البحوث والتطوير.

✚ **وحدة النقل البري (U.T.R):** وهي وحدة مهمتها نقل منتجات الفوسفات الموجهة للتصدير من بئر العاتر

إلى عنابة وتضم:

- إدارة العمليات؛

- قسم الصيانة.

✚ **وحدة المركب المنجمي جبل العنق (C.M.D.O):** يمثل المركب المنجمي جبل العنق العمود الفقري

للشركة ككل باعتباره يشكل 70 بالمئة من رقم أعمال مجموعة FERPHOS ككل، حيث أنه يتربع على

ثروة فوسفاتية يقدر احتياطها بـ 2 مليار طن، إضافة الي أنه يمتلك مصنع للمعالجة بإمكانه إنتاج ثلاث

نوعيات من الفوسفات المعالج تسوق جميعها إلى الخارج، يبلغ إنتاجها السنوي مليون ونصف طن سنوي،

كما أن عدد العمال به يصل إلى حد 1200 عامل، تمثل نسبة التأطير فيهم حوالي 11 % مهيكليين عبر

5 أقسام عملية وهم: قسم الاستغلال، قسم المعالجة، قسم الصيانة المصنع، قسم الصيانة المتحركة وقسم

الإدارة والتطوير يشرف عليهم مدير المركب برتبة إطار مسير.

المطلب الثالث: مراحل سيرورة الإنتاج بشركة مناجم الفوسفات somiphos

تمر عملية الإنتاج بمرحلتين هما مرحلة التحضير الميكانيكي ومرحلة المعالجة.

أولاً: مرحلة التحضير الميكانيكي

في هذه المرحلة يتم استخراج الفوسفات من جبل العنق ثم يمر على مراحل إلى أن يصبح صالح للمعالجة وذلك كالاتي:

في البداية لاستخراج الفوسفات الخام يجب أولاً نزع واستخراج الطبقة العميقة التي تكسو أو تكون فوق سطح

الفوسفات الخام والتي يتراوح سمكها حوالي 20 م وتكون عملية استخراج الطبقة العميقة عن طريق وضع متفجرات

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

ثم نزع هذه الطبقة ونقلها عبر آلات ورميها لتكون عبارة عن فضلات مهمة، ثم بعد ذلك وبنفس الطريقة يتم استخراج الفوسفات الخام لينر على ورشتين للتفتيت.

يتم تقسيم كمية الفوسفات الخام عشوائياً على الورشتين لكي يتم تفتيتها وسحقها وغربلتها، حيث يمر جزء من كمية الفوسفات الخام إلى ورشة التفتيت ثم تنتقل نفس الكمية إلى ورشة السحق ل يتم سحقها، وبعد ذلك تأتي عملية الغريلة للتخلص من الأحجار السميكة.

أما الكمية الأخرى من الفوسفات فتمر على ورشة التفتيت، السحق والغريلة وذلك من خلال آلة تم اقتنائها حديثاً تقوم بعمل ثلاثة ورشات في أن واحد (تفتيت، سحق وغريلة)، فنسبة 50 % من كمية الفوسفات الخام التي تمر على هذه الورشة تخرج في شكل فوسفات مغربل والنصف الباقي يخرج فوسفاتاً مفتتاً يجب أن يمر بالورشات السابقة، ورشة السحق ثم الغريلة للحصول على كمية من الفوسفات المغربل، وهنا تنتهي مرحلة التحضير الميكانيكي.

ثانياً: مرحلة المعالجة

ويتم فيها تنقية الفوسفات من الشوائب عبر طريقتين، كل طريقة تسمح بالحصول على المنتجين 65\63 و68\66 ولكن الاختلاف بينهما يكون من حيث الجودة والموصفات

1- الطريقة المبللة: يمر جزء من كمية الفوسفات المغربل على ورشة التنقية من الوحل في هذه الورشة ل يتم

غطسها في الماء بغرض تنقيته من الوحل ثم بعد ذلك يتفرع إلى طريقتين:

1-1- الطريق الأول: تمر كمية من الفوسفات المنقى من الوحل على ورشة التحميص في هذه الورشة ل يتم

تجفيفه من الماء إلى درجة التحميص حيث تستخدم درجة حرارة تتراوح بين 700° و900° للحصول على

المنتج النهائي 65\63 فقط.

1-2- الطريق الثاني: تمر الكمية المتبقية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل على ورشة الغسل ثم التجفيف

حيث يتم تجفيف الفوسفات من الماء على درجة حرارة تصل إلى 100° وذلك للحصول على المنتجين

65 / 63 و66 / 68.

2- الطريقة الجافة: بهذه الطريقة تمر كمية الفوسفات المغربل المتبقية الموجهة للمعالجة للتنقية من الشوائب

عبر الورشة النفض للحصول على منتجين، فيمر الفوسفات المغربل مباشرة على ورشة النفض للحصول

على المنتج النهائي 65\63 ثم يتم خلط ومزج كمية الفوسفات المغربل مع كمية من الفوسفات بعد التنقية

من الوحل (الطريق الأول) ل يمر على ورشة النفض للحصول على المنتج النهائي 68\66.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: واقع تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في مؤسسة فوسفات تبسة

هذا المبحث سوف يتم أولاد عرض الإطار المنهجي للدراسة الميدانية ومن ثم عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة واخير عرض وتحليل محاور الدراسة وذلك من خلال المطالب التالية:

➤ **المطلب الأول:** الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛

➤ **المطلب الثاني:** عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة الميدانية؛

➤ **المطلب الثالث:** عرض وتحليل محاور الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة:

سوف يتم التطرق في هذا المطلب الي ذكر عينة الدراسة وأداة جمع البيانات وكذا أساليب المعالجة الإحصائية على النحو الآتي:

أولاً: عينة الدراسة

شكل مجتمع الدراسة الحالية الأشخاص العاملين بمجال البحث والتطوير وسلسلة الإمدادات وكذا التطوير والإنتاج والتسويق جميع وحدات Somiphos ونظر لعدم امكانية تعاملنا المباشر مع هؤلاء الأشخاص. تم التواصل مع وحدة المقر التي قدرت أن يكون حجم العينة التي تعد قسدية في حالنا هذه 29 فرد فقط.

ثانياً: جمع البيانات

في صدد جمع بيانات الدراسة تم تصميم استبيان حول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في مؤسسة فوسفات تبسة محل الدراسة أين احتوى على المحاور الخاصة بالدراسة على النحو الآتي:

المحور الأول: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

يشمل عبادات المتغير المستقل بجميع أبعاده الفرعية (السعر المستهدف، الربح المستهدف، التكلفة للمتصرف) وقد اشتمل على (24) عبارة.

المحور الثاني: تخفيض التكاليف

يحتوي عبارات المتغير التابع وقد اشتمل على 8 عبارات.

والجدول الموالي يوضح محاور الاستبيان مع تحديد أرقام الفقرات:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

جدول رقم (01): محاور الاستبيان

البيان	المحاور	عدد العبارات	أرقام العبارات
المتغير المستقل	السعر المستهدف	08	08-01
	الربح المستهدف	08	16-09
	التكاليف المستهدفة	08	24-17
المتغير التابع	تخفيض التكاليف	08	08-01

تم الاعتماد في قياس إجابات المبحوثين على مقياس ليكارت الخماسي، وهو مقياس ترتيبى يقيس إجابات المبحوثين على أسئلة الدراسة وفق خمس عبارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) ترفع من 1 إلى 5 على الترتيب وتدخل إلى البرنامج الإحصائي Spss وذلك بهدف تحديد درجة الموافقة على فقرات الأسئلة، والجدول الموالي يوضح درجات الموافقة ومجالات الاستجابة لمقياس ليكارت الخماسي:

جدول رقم (02): درجات الموافقة لمقياس ليكارت الخماسي

التقدير	الدرجة	الفئة (المجال)	درجة الموافقة
غير موافق بشدة	1	(1-1,8)	ضعيفة جدا
غير موافق	2	(1,8-2,6)	ضعيفة
محايد	3	(2,6-3,4)	متوسطة
موافق	4	(3,4-4,2)	مرتفعة
موافق بشدة	5	(4,2-5)	مرتفعة جدا

صدق وثبات الإستبيان

يقصد بصدق الأداة قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت وقد تم التحقق من ذلك عن طريق عرض الاستبيان على أساتذة من الكلية بالإضافة إلى المشرف وقد تم التعديل وفق الملاحظات التي وجهت والمقترحات المقدمة وبذلك خرج الاستبيان بصورته النهائية.

- كما تم التحقق من ثبات الاستبيان من خلال حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ الموضحة فيه في الجدول الموالي:

جدول رقم (03) اختبار ألفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبيان

المحور	معامل الثبات	الترتيب	رقم العبارة
الاستبيان الكلي	0,691		
المحور الأول	0,710	1	24-01

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

08-01	2	0,387	المحور الثاني
-------	---	-------	---------------

المصدر: من اعداد الطالبة اعتماد على نتائج Spss.

نلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن معامل الصدق والثبات الاستبيان يقدر بـ (0,691) وهي نسبة مقبولة من الثبات والموثوقية نظراً لاقترابها من الحد الأدنى المقبول احصائياً مما يشير الي درجة مقبولة من الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان، وبالتالي يمكن الاعتماد على نتائجها في التحليل.

ثالثاً: أساليب المعالجة الإحصائية:

بالاستعانة بحزمة البرامج التطبيقية الاحصائية في مجال العلوم الاجتماعية spss النسخة 21 تم تفرغ البيانات المتحصل عليها، ومن ثم تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف المبحوثين (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية)؛
- معامل الثبات ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة المستعملة في جميع البيانات؛
- المتوسط الحسابي لحساب متوسط اجابات أفراد العينة من كل عبارة؛
- الانحراف المعياري لحساب مدى تشتت اجابات أفراد العينة لكل عبارة من عبارات الإستبيان.

الطالب الثاني: عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة الميدانية

تم في هذا المطالب تحليل نتائج المجموعة من الاستبيان الذي تم توزيعه على أفراد عينة الدراسة وذلك يهدف معرفة مستوى اهتمام مؤسسة فوسفات تبسة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف وفي هذا الإطار سيتم أولاً تحليل خصائص عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية ثم عرض النتائج المتعلقة بالمحورين المستقل والتابع.

أولاً: تحليل نتائج خصائص عينة الدراسة

البيانات الشخصية:

1- متغير الجنس:

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينات من حيث متغير الجنس:

جدول رقم (04): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

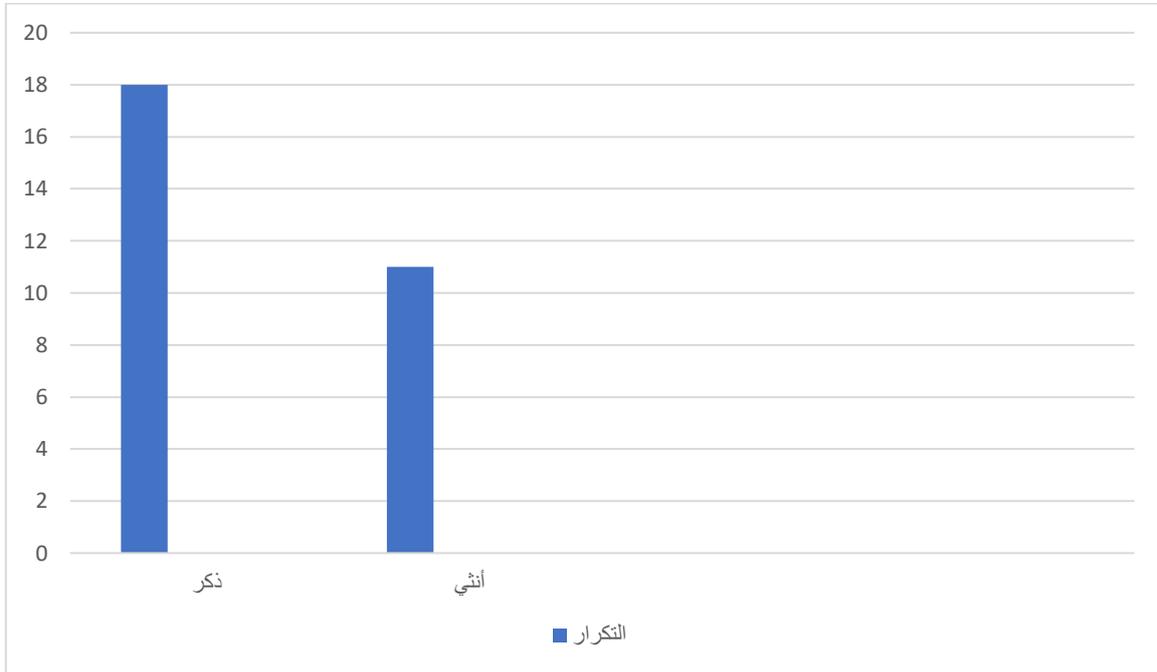
النسب المئوية	التكرار	التمثيل
62,1%	18	الجنس ذكر

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

37,9%	11	أنثي
100%	29	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Spss.

الشكل رقم (04): أعمدة بيانية تمثل الجنس



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من خلال الجدول أن عدد أفراد عينة الذكور تقدر بـ(18) فرد ما يعادل نسبة (62,1%) في حيث يمثل عدد الاناث (11) موظفة ما يعادل نسبة (37,9%) ومنه نستنتج أن نسبة العمال الذكور تفوق نسبة العمال الاناث وهذا التفاوت قد يكون مؤشراً على تركيبة القوى العاملة في المؤسسة، وهو أمر قد يعكس طبيعة الوظائف المتاحة أو سياسات التوظيف المتبعة.

2- متغير السن:

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينات من حيث متغير السن:

جدول رقم (05): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

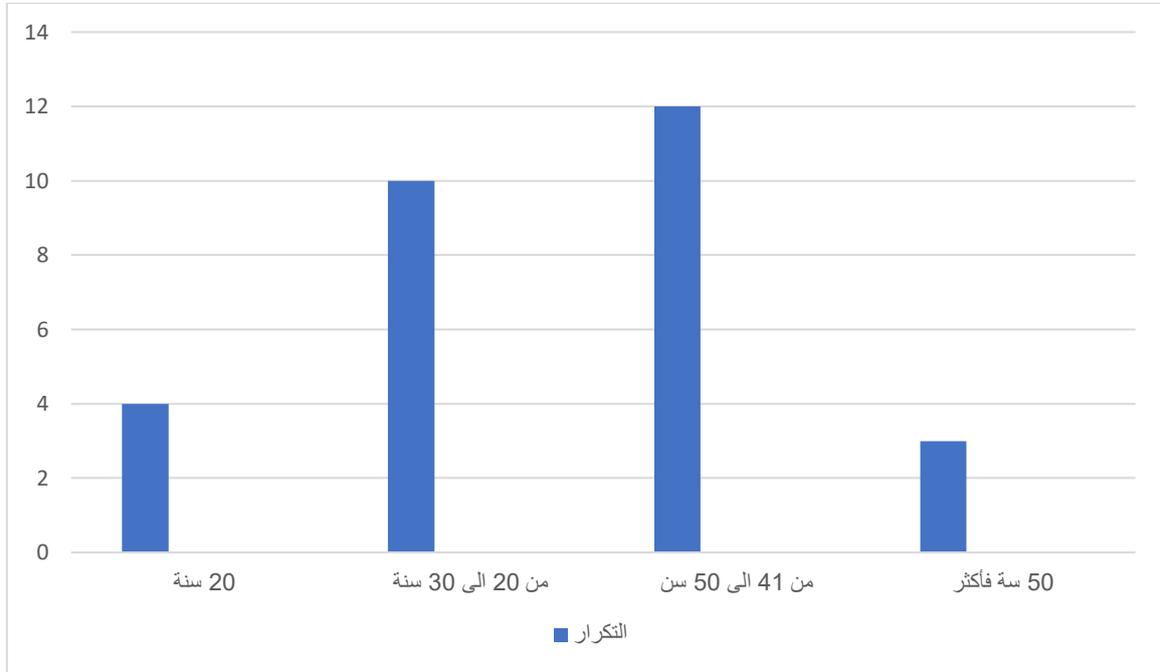
النسبة المئوية	التكرار	التمثيل
13,8%	4	السن
		20 سنة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

34,5%	10	من 20 الى 30 سنة
41,4%	12	من 41 الي 50 سنة
10,3%	3	51 سنة فأكثر
100%	29	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة اعتماد على مخرجات Spss.

الشكل رقم (05): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن



من خلال البيانات الواردة في الجدول نلاحظ أن أعلى فئة عمرية انحصرت بين الفئتين من (41 الي 50 سنة) حيث قدرت بـ(41,4%) وتمثل 12 فرد، تليها في المرتبة الثانية الفئة العمرية (من 20 سنة الي 30 سنة) بنسبة (34,5%) ويمثل 10 أفراد، أما في المرتبة الثالثة فتأتي فئة 20 سنة بنسبة (13,8%) وتمثل 4 أفراد وأخيرا فئة (51 سنة فأكثر) بنسبة (10,3%) وتمثل 3 أفراد.

- تصدر الفئة من (41 سنة الي 50 سنة) الصدارة أمر منطقي لأن الوصول الى مراتب عليا في المؤسسة يتطلب خبرة سنوات من العمل الميداني.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

3- متغير المستوى التعليمي:

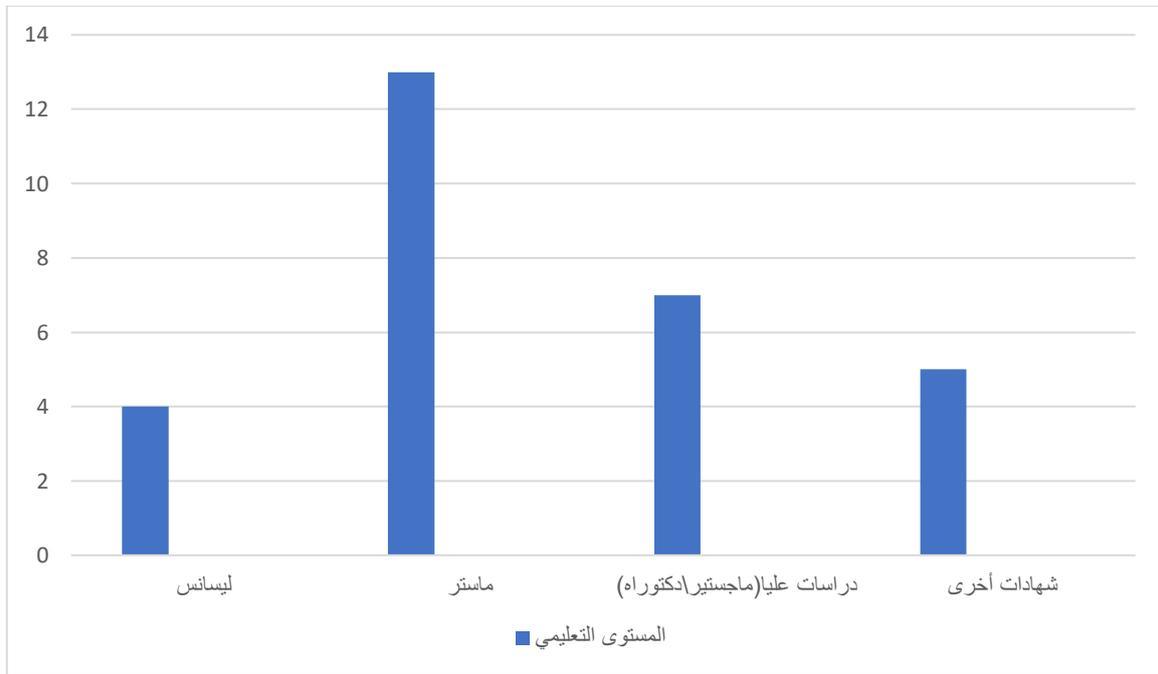
يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينات من حيث المستوى التعليمي:

جدول رقم (06): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرار	التمثيل المستوى التعليمي
13,8%	4	ليسانس
44,8%	13	ماستر
24,1%	7	دراسات عليا (ماجستير/دكتوراه)
17,2%	5	شهادات أخرى
100%	29	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Spss.

الشكل رقم (06): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي



من خلال البيانات الواردة في الجدول والشكل الخاص بالمستوى التعليمي أن أعلى نسبة يمثلها مستوى الماستر حيث بلغ عددهم 13 فرد بالنسبة (44,8%)، تليها مستوى دراسات العليا (الدكتوراه، ماجستير) حيث بلغ عددهم 7 أفراد نسبة (24,1%)، ثم مستوى شهادات أخرى بلغ عددهم 5 أفراد بنسبة (17,2%) وأخيرا مستوى ليسانس بلغ عددهم 4 أفراد بنسبة (13,8%).

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

4- الخبرة المهنية:

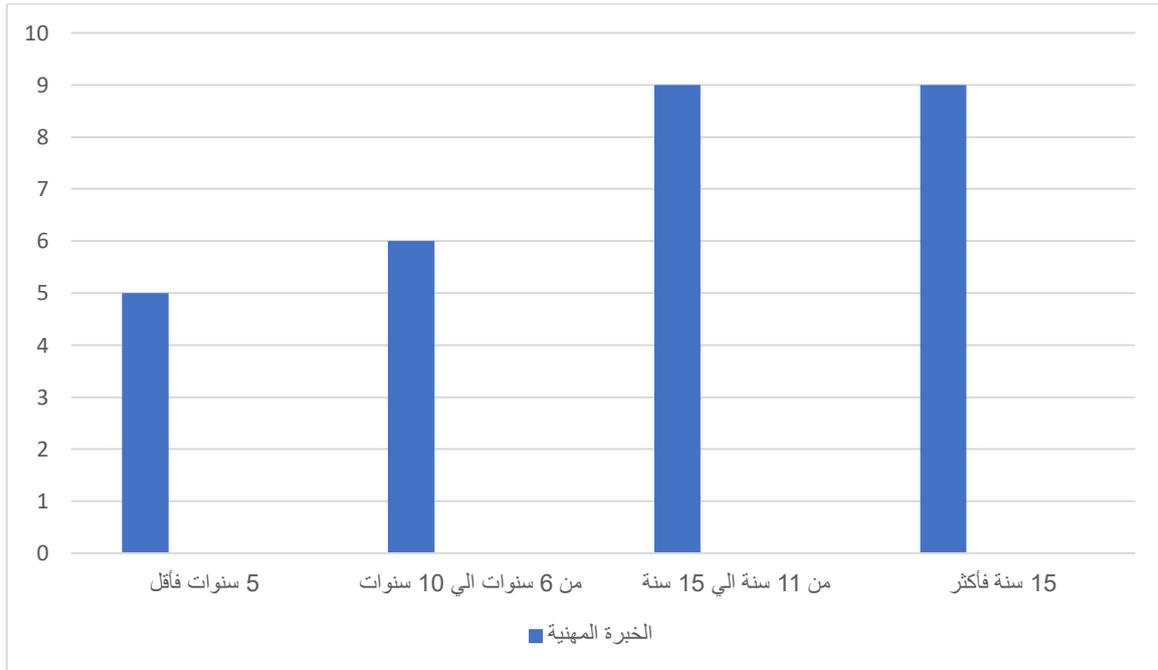
يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينات من حيث متغير الخبرة المهنية:

جدول رقم (07): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	التمثيل الخبرة المهنية
17,2%	5	5 سنوات فأقل
20,7%	6	من 6 سنوات الي 10 سنوات
31,0%	9	من 11 سنة الي 15 سنة
31,0%	9	15 سنة فأكثر
100%	29	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Spss.

الشكل رقم (07): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



يوضح لنا الجدول السابق والشكل توزيع أفراد العينة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق الخبرات مهنية المتوافرة لديهم نجد أن نسبة الأفراد الذي تكون خبرتهم من (11 سنة الي 15 سنة) تتساوى مع فئة (15 سنة فأكثر) وفي المرتبة الأولى البالغة عددهم (9 أفراد) نسبة (31,0%)، وهذا أمر منطقي لأن الوصول لمراتب عليا في المؤسسة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تتطلب خبرة أكثر، ثم تليها فئة (6 سنوات الي عشر سنوات) البالغة عددهم 6 أفراد بنسبة (20,7%) وأخيرًا تأتي فئة 5 سنوات فأقل البالغة عددهم 5 أفراد بنسبة (17,2%)، وهذا يشير الى وجود نسبة معتدلة من الموظفين الجدد في المؤسسة.

مما سبق نستخلص أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بكفاءة علمية ومهنية تخولهم الالمام بمختلف المعارف الأكاديمية والمهنية، عليه إعطاء مصداقية أكثر موضوعية لاجاباتهم على أسئلة الاستبيان.

المطلب الثالث: عرض وتحليل محاور الدراسة الميدانية

عرض وتحليل المحور الأول: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

سوف يتم عرض بيانات متغير المستقل (تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة) مع أبعاده الثلاثة (سعر المستهدف، الربح المستهدف، التكلفة المستهدفة) على النحو الآتي:

الجدول رقم (08): يمثل البعد الأول (السعر المستهدف)

رقم العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
01	التكرار	-	2	3	6	2.03	0.778	2
	%	-	6.9%	10.3%	20.7%			
02	التكرار	1	2	1	9	1.79	0.981	4
	%	3.4%	6.9%	3.4%	31%			
03	التكرار	2	1	2	9	2.03	1.085	3
	%	6.9%	3.4%	6.9%	31%			
	التكرار	2	2	-	8			

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

1	1.1	2.07	27.6%	58.6%	-	6.9%	6.9%	%	04
7	0.636	1.76	9	19	-	1	-	التكرار	05
			31%	65.5%	-	3.4%	-	%	
6	0.620	1.79	9	17	3	-	-	التكرار	06
			31%	58.6%	10.3%	-	-	%	
5	1.085	1.97	10	15	1	1	2	التكرار	07
			34.5%	51.7%	3.4%	3.4%	6.9%	%	
8	0.501	1.59	12	17	-	-	-	التكرار	08
			41.4%	58.6%	-	-	-	%	

تحليل البعد الأول (السعر المستهدف):

الجدول المقدم يعرف نتائج الاستبيان حول مجموعة من العمارات، يظهر الجدول اتفاق المشاركين مع كل عبارة باستخدام خمس عبارات الإجابة: غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة، بالإضافة إلى ذلك، يعرض في الجدول المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودلالة الإحصائية لكل عبارة (الترتيب).

✚ **الاتفاق العام:** معظم العبارات تتراوح بين (1,59 و 2,07) في المتوسط الحسابي، مما يشير الي أن المشاركين لا يميلون بشكل عام للموافقة على العبارات المقدمة.

✚ **أعلى متوسط حسابي:** العبارة رقم 3 حصلت على أعلى متوسط حسابي (2.07) مع إنحراف معياري يبلغ 1,100 يدل على تشتت كبيرة وغير مستقر بين المشاركين على هذه العبارة.

✚ **أدنى متوسط حسابي:** العبارة وقع 8 حصلت على أدنى متوسط حسابي (1,59) مع إنحراف معياري يبلغ 0,501 مما يدل على اتفاق قوي ومستقر بين المشاركين بشأن هذه العبارة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

✚ **الثبات والتفاوت:** الانحراف المعياري يتراوح ما بين 0,501 و 1,100 مما يدل على أن معظم العبارات نسبت في تنوع في الردود مقارنة بالعبادات الأخرى، العبارة رقم 8 كان لديها أدنى انحراف معياري 0,501 يشير إلى اتفاق متوسط بين المشاركين.

✚ **الشب المئوية:** النسب المئوية تشير الى توزيع الردود، على سبيل المثال، العبارة رقم 8 حصلت على 58,6% موافق و 41,4% موافق بشدة هذا يعكس توافق جيد بين المشاركين.

✚ **العبارات ذات أعلى وأدنى متوسط حسابي:**

- العبارة رقم 4 حصلت على أعلى متوسط حسابي يدل على اتفاق نسبي حول هذه العبارة.
- العبارة رقم 8 حصلت على أدنى متوسط حسابي يدل على وجود تفاوت كبير في الآراء حول هذه العبارة.
- **الانحراف المعياري:** يقيس الانحراف المعياري مدى تشتت الردود حول المتوسط القيم تتراوح بين (1,100 و 0,501) وهذا ما أظهرته العبارة 8 و 4.

الجدول رقم (09): يمثل البعد الثاني (الربح المستهدف)

رقم العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
09	التكرار	1	3	2	15	8	2.1	1.047
	%	3.4%	10.3%	6.9%	51.7%	27.6%		
10	التكرار	-	-	-	18	11	1.62	0.494
	%	-	-	-	62.1%	37.9%		
11	التكرار	-	-	2	20	7	1.83	0.539
	%	-	-	6.9%	69%	24.1%		
	التكرار	-	-	-	22	7		

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

3	0.435	1.76	24.1%	75.9%	-	-	-	%	12
4	0.471	1.69	9	20	-	-	-	التكرار	13
			31%	69%	-	-	-	%	
6	0.964	2.00	11	18	-	-	-	التكرار	14
			37.9%	62.1%	-	-	-	%	
2	0.797	1.72	7	19	1	-	2	التكرار	15
			24.1%	65.5%	3.4%	-	6.9%	%	
5	0.553	1.66	11	17	-	-	1	التكرار	16
			37.9%	58.6%	-	-	3.4%	%	

تحليل البعد الثاني (الربح المستهدف):

أظهرت نتائج الجدول رقم 9 المتعلقة ببيانات عبارات المستهدف أن:

- المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد العينة حول اهتمام المؤسسة بتحديد الربح المستهدف محصورة ما بين (1,62-2,10) بدرجة منخفضة وهو ما بين سلبية آراء عينة الدراسة حول تحديد الربح المستهدف خاصة ما أقرته العبارة رقم 10 (تسعى المؤسسة لتحديد هامش الربح المستهدف قبل طرح المنتج في السوق) والعبارة 11 (يتم تحديد الربح المستهدف في المؤسسة بناء على الأهداف المسطرة) بمتوسط حسابي 1,62 وانحراف عياري قدره 0,494، 0,539 على التوالي في حين أن عملية تحديد هامش الربح المستهدف بنسبة دون المتوسط وهذا ما أظهرته نتائج العبارة رقم 1 (تهتم مؤسسة فوسفات نسبة بعملية تحديد هامش الربح المستهدف) بمتوسط قدره 2,10 وانحراف قيمته 1,047 يدل على تشتت في آراء أفراد العينة حول هذه العبارة وأنها أيضا لا تعتمد على هامش الربح المستهدف في تحديد تكاليف منتجاتها بصورة كبيرة وتقدما أظهرته نتائج العبارة الأخيرة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الجدول رقم (10): يمثل البعد الثالث (التكلفة المستهدفة)

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	رقم العبارة
8	0.471	1.69	11	17	1	-	-	التكرار
			37.9%	58.6%	3.4%	-	-	%
7	0.756	2.00	9	20	-	-	-	التكرار
			31%	69%	-	-	-	%
4	0.756	2.00	5	21	2	-	1	التكرار
			17.2%	72.4%	6.9%	-	3.4%	%
6	0.435	1.76	7	22	-	-	-	التكرار
			24.1%	75.9%	-	-	-	%
5	0.759	1.83	8	20	-	-	1	التكرار
			27.6%	69%	-	-	3.4%	%
2	0.912	2.24	5	15	7	1	1	التكرار
			17.2%	51.7%	24.1%	3.4%	3.4%	%
1	0.83	2.24	5	14	8	2	-	التكرار
			17.2%	48.3%	27.6%	6.9%	-	%

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

3	0.889	2.17	4	20	2	2	1	التكرار	24
			13.8%	69%	6.9%	6.9%	3.4%	%	

تحليل البعد الثالث (التكلفة المستهدفة):

نلاحظ من خلا الجدول أعلاه رقم 10 أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد العينة حول مستوى اهتمام المؤسسة محل الدراسة بتحديد التكلفة المستهدفة محصورة ما بين (1,66 - 2,24) بدرجة منخفضة أيضا وهو ما بين سلبية أداء عينة الدراسة حول هذا البعد (التكلفة المستهدفة) وأن المؤسسة لا تقوم بإدارة تكاليفها خلال كامل مراحل الإنتاج وهذا ما أظهرته العبارة رقم (17). بمتوسط حسابي 1,66 وانحراف معياري قدره 0,553 كما أنها لا تعتمد على خصائص ومواصفات منتجاتها في تقدير التكاليف وهذا ما أظهرته العبارة رقم 2 بمتوسط حسابي (1,69) وانحراف معياري قدره 0,471.

بالإضافة إلى مراقبة التكاليف الفعلية لضمان بقائهما قريبة من التكلفة المستهدفة على نحو قريب من المتوسط وهذا ما أظهرته العبارة ذات المتوسط الحسابي 2.24 وانحراف المعياري الذي قدر بـ 0,830.

على العموم ومن خلال تحليل أبعاد المحور الأول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أظهرت النتائج ضعفا إلى غياب في تطبيق هذا الأسلوب من قبل المؤسسة محل الدراسة.

عرض وتحليل المحور الثاني: تخفيض التكاليف

الجدول رقم (11): عرض وتحليل المحور الثاني (تخفيض التكاليف)

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التكرار	رقم العبارة
1	0.986	2.52	3	14	7	4	1	التكرار	01
			10.3%	48.3%	24.1%	13.8%	3.4%	%	
7	0.774	2.21	2	22	3	1	1	التكرار	

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

			6.9%	75.9%	10.3%	3.4%	3.4%	%	02
3	0.739	2.24	4	15	9	1	-	التكرار	03
			13.8%	51.7%	31%	3.4%	-	%	
8	0.711	2.17	4	17	7	1	-	التكرار	04
			13.8%	58.1%	24.1%	3.4%	-	%	
2	0.974	2.34	4	16	5	3	1	التكرار	05
			13.8%	55.2%	17.2%	10.3%	3.4%	%	
6	0.940	2.21	6	14	7	1	1	التكرار	06
			20.7%	48.3%	24.1%	3.4%	3.4%	%	
4	0.912	2.24	5	15	7	1	1	التكرار	07
			17.24%	51.7%	24.1%	3.4%	3.4%	%	
5	0.951	2.24	6	14	5	4	-	التكرار	08
			20.7%	48.3%	17.2%	13.8%	-	%	

تحليل المحور الثاني (تخفيض التكاليف):

نلاحظ في الجدول المتعلق بعبارات المتغير التابع (تخفيض التكاليف)، أي الاتجاه العام لأراء عينة الدراسة ضعيف (منخفض) حول مستوى اهتمام المؤسسة محل الدراسة بعملية تخفيض التكاليف، وذلك بمتوسط حسابي كلي (2,271) يساوي درجة ضعيفة الحياد 2 وانحراف معياري 0,873 كما نلاحظ أن الوسط الحسابي لجميع الفقرات يقع ضمن درجة 2 من سلم ليكارت الخماسي.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

في حين تراوحت المتوسطات الحسابية بين 2.17 و 2,52 بدرجة ضعيفة، وقد جاءت العبارة رقم 1 بأعلى متوسط حسابي مقارنة مع متوسطات عبارات المحور بإنحراف معياري قدره 0,986 مرتفع نوعاً ما، وهذا ما يدل على أن درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة متشعبة وضعيفة. بصورة عامة أن عملية تخفيض التكاليف في مؤسسة محل الدراسة يلقى اهتمام ضعيف وهذا ما أظهرته نتائج إجابات أفراد العينة حول هذا الصرح وهذا ما يؤكد أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لا يؤدي إلى تخفيض التكاليف في مؤسسة محل الدراسة.

جدول رقم (12): يمثل اجمالي المتوسط العام والانحراف المعياري للمحورين

جدول اجمالي المتوسط العام والانحراف المعياري لمحوري الدراسة:

الانحراف المعياري للمحورين				المتوسط العام للمحورين			
المحور الثاني	المحور الأول			المحور الثاني	المحور الأول		
-	البعد 3	البعد 2	البعد 1	-	البعد 3	البعد 2	البعد 1
0,873	0,700	0,655	0,848	2,267	1,943	1,792	0,901
	0,734				1,880		

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

خلاصة الفصل:

تم التعرف من خلال هذا الفصل على شركة مناجم الفوسفات Somiphos وذلك من خلال تقديم لمحة عنها وعن هيكلتها التنظيمي ومختلف مراحل سيرورة الإنتاج بها.

كما تم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع البيانات أين تم توزيعه على عينة تتكون من 29 شخص كانت موجهة لمجموعة من العمال، حيث عالجت باستخدام برنامج Spss ومن خلال النتائج تبين أن المؤسسة محل الدراسة لا تولي أهمية كبيرة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بأبعاده الثلاثة (الربح المستهدف، السعر المستهدف، التكلفة المستهدفة) كما أنها لا تعتمد كأداة إدارية في تخفيض تكاليفها الي جانب نتائج أخرى سوف تتم توضيحها في الخاتمة.

الخاتمة

الخاتمة

الخاتمة:

ختاماً، كان الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة محل الدراسة ومدى ادراك ووعي المؤسسة بهذه الأخيرة ومدى اهتمامها باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة استراتيجية لتخفيض تكاليفها، حيث أن هذه الأخيرة تغير من أهم أدوات الإدارة الحديثة، وقد تم التوصل الي عدم تطبيق هذا الأسلوب في شركة مناجم فوسفات وأنها بعيدة كل البعد على تبني هذا الأسلوب وفي الأخير يمكن القول أن أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم وأحدث الطرق والأساليب في عملية تخفيض التكاليف خلال مرحلة مبكرة وخلال مراحل الإنتاج لذا يجب الاهتمام به وتفعيله في المؤسسة الاقتصادية.

نتائج الدراسة:

1- نتائج الدراسة النظرية:

خلصت الدراسة النظرية الي مجموعة من النتائج، نوجزها في النقاط التالية:

- ✚ تكمن أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في كونه يعمل على تخفيض تكليف المنتج في مراحل المبكرة؛
- ✚ يستخدم أسلوب هندسة القيمة في مرحلة التخطيط والتصميم للمحافظة على متطلبات العميل؛
- ✚ لتخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة العديد من الإجراءات والأساليب وذلك من خلال تصميم المنتج، عمليات الإنتاج، تحليل التكاليف.
- ✚ ان تطبيق المؤسسة لأي أسلوب من أساليب محاسبة التسيير الحديثة يعتبر قفزة نحو الحداثة ومواكبة التطورات الحاصلة.

2- نتائج الدراسة التطبيقية:

اختبار الفرضيات:

من خلال النتائج التي تم التوصل اليها الخاصة بمحاور الدراسة أظهرت النتائج أن:

الفرضية الرئيسية:

- ✚ لا يساهم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف في مؤسسة فوسفات تبسة.

خاتمة

الفرضيات الفرعية:

✚ ترفض الفرضية القائلة بأن مؤسسة فوسفات تبسة تهتم بتحديد السعر المستهدف عند اعداد سياستها التسويقية، حيث أظهرت المتوسطات الحسابية تدنيا ملحوظاً في إدراك أو تبني هذا التوجه من قبل أفراد العينة، ما يشير الى أن المؤسسة لا تعطي أهمية لتحديد السعر المستهدف ضمن سياستها التسويقية.

✚ ترفض الفرضية القائلة بأن مؤسسة فوسفات تبسة تهتم بتحديد الربح المستهدف عند عرض منتجاتها، حيث تشير نتائج الدراسة الميدانية الى تدن في المتوسطات الحسابية المرتبطة بهذا البعد، مما يعكس غياباً نسبياً لهذا المفهوم في الممارسات الفعلية المرتبطة داخل المؤسسة.

✚ ترفض الفرضية القائلة بأن المؤسسة تقوم بتحديد التكلفة المستهدفة لكل منتجاتها، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن آراء العينة تميل الى عدم الموافقة على هذا الطرح، ما يعكس محدودية أو غياب تطبيق هذا الأسلوب بشكل منهجي داخل المؤسسة.

✚ تقبل الفرضية الرابعة القائلة بأن أسلوب التكلفة المستهدفة لا يؤدي الى تخفيض التكاليف في المؤسسة محل الدراسة وهذا ما أظهرته نتائج دراسة محور تخفيض التكاليف.

بالإضافة الي ما سبق تم التوصل الي:

✚ ضعف تبني مؤسسة فوسفات تبسة مدخل السوق كأساس لتحديد الأسعار؛

✚ غياب تصور متكامل حول تحديد الربحية المستهدفة ضمن سياسية المؤسسة محل الدراسة؛

✚ لا تعتمد مؤسسة فوسفات تبسة أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة أساسية في تخفيض التكاليف أو تحسين العمليات؛

✚ لا تولى مؤسسة فوسفات تبسة أهمية بالغة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وبالتالي لا تولي أهمية لكافة أبعاده؛

✚ لا تطبق مؤسسة فوسفات أسلوب التكلفة المستهدفة في ادارة تكاليفها خلال كامل مراحل الإنتاج؛

✚ لا يوجد إدراك ووعي لدى العمال في المؤسسة محل الدراسة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

التوصيات:

✚ ضرورة تبني المؤسسة لأسلوب التسعير على أساس السوق من خلال تحليل ودراسة الأسعار المنافسة

واعتتماد السعر المستهدف كنقطة انطلاق في عملية التصميم والإنتاج؛

✚ الاهتمام بتحديد الربح المستهدف من أجل توجيه عمليات التصميم والإنتاج؛

خاتمة

✚ ضرورة تعميق ووعي وإدراك المسؤولين بالمؤسسة الصناعية بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة؛

✚ طالما أن نسبة كبيرة من الموظفين في المؤسسة محل الدراسة لديهم مستوى جامعي وخبرة مهنية معتبرة يوصي بتدريبهم على مثل هذا الأسلوب لماله من مزايا؛

✚ ضرورة مواكبة المؤسسات الصناعية للتطورات الخاصة لأساليب الحديثة لإدارة التكاليف، إذا أن معظم الدول اليوم نحو عملها تدرجيا نحو الأساليب الحديثة،

✚ تفعيل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة محاسبة وإدارية.

الاقتراحات والأفاق المستقبلية:

✚ اجراء دراسات مماثلة في مؤسسات اقتصادية أخرى للمقارنة وتوسيع قاعدة البيانات؛

✚ دراسة العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومؤشرات الأداء المالي والتنافسي للمؤسسة؛

✚ اقتراح نموذج تطبيق مبسط لتفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الجزائرية.

قائمة المصادر والعراجع

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع العربية

1- الكتب:

- ✚ أحمد محمد السعيد وسليم كامل درويش، كيفية الأداء التكلفة في منشآت الأعمال السعودية، (جدة: الغرفة التجارية الصناعية، 1411هـ).
- ✚ اسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، محاسب التكاليف كمدخل اداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون نشر.
- ✚ ثناء على القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، مصر، 2001.
- ✚ حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010.
- ✚ السعيد مقصود دبيان وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2002-2003.
- ✚ صالح عبد الرزاق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، عمان، 1999.
- ✚ محمد عبد السميع، أحمد طيبة، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، دار حلب، عمان، 2010.
- ✚ نعيمة عباس الخفاجي، لحسن محمد باني، استخدام بطاقة الاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء (المصروف التجارية)، المصارف، منظور متعدد الأبحاث، دار هيام للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

2- أطروحات دكتوراه:

- ✚ درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجبلاني، اليايس، سيدي بلعباس، 2015-2016.
- ✚ صديق ادم محمد بوبكر، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، أطروحة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة السودان 2014.

3- مذكرات ورسائل جامعية:

- ✚ ألاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط الصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل، مذكرة ماجستير، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، يناير 2012.

قائمة المصادر والمراجع

- كوديد، سليمان كومي (2016)، التكلفة المستهدفة ودورها في استراتيجية ريادة التكلفة -دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم.
- محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركة الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة.
- مخلد فؤاد الشجاع، دور المحاسبة الرشيقة في تحقيق التكاليف، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- ميساء محمود راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات -دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة عبد العزيز، السعودية، 2002.
- 4- المجالات والمقالات:**
- إبراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة - طرق التشخيص ووسائل التطبيق، مجلة المحاسبة، الرياض، المجلة السعودية للمحاسبة، عدد التاسع، مايو 1997.
- أميمة رزق على الجبوش، دراسة انتقادية الأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 20، العدد 4، الجزء الثاني، المعهد العالمي للحاسب الآلي وإدارة الأعمال بدمياط، مصر، 2019.
- بن بايرة ريمة، دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Jut) في تخفيض تكاليف المنتج -دراسة حالة عينة من المؤسسة الجزائرية-، مجلة الابداع، جامعة لونيس على البليدة 2، المجلد 11، العدد 101، 2021.
- حسام مراجع مؤمن النعاس، مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة -دراسة حالة -مجلة المختار، جامعة ليبيا، المجلة 2، 2015.
- حسين جميل غافل، إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، العراق، العدد 55، 2018.
- حسين عابدين، محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية المصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية)، المجلد التاسع عشر، العدد 1، جانفي 2015.
- الحميري، فراس ابراهيم (2017)، " تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة -دراسة تطبيقية في شركة بيكو لانتاج زيت المحركات في ديبالى"، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الأربعون، العدد 110.
- خالد محمد أحمد عبد الله، التكامل بين أسلوب التكلفة للمستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء -دراسة حالة شركة سودانية للتوليد الحراري، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان، المجلد 16، عدد 01، 2015 .

قائمة المصادر والمراجع

- ✚ خشعي عفاف، عبد القادر الشيخ، مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف -دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي- بسكرة، جامعة محمد خيضر الجائر، المجلد 3، العدد2، 2021.
- ✚ خلايفية ريحانة، بن خليفة حمزة، عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية-دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة الوادي الجزائر، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 6، العدد2، 2022.
- ✚ ذاكر عبد الله مفلح مصاورة، عبيد خيون الحفاجب، التكلفة المستهدفة وسلسلة الفتية والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة، مجلة دراسات محاسبية، المجلد 8، العدد23، الفصل2، 2013.
- ✚ زعرور نعيمة واخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور، خنشلة، العدد الأول، جوان 2017.
- ✚ سامي محمد أحمد، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، العدد الأول، جامعة الزرقاوي، القاهرة، مصر، يناير 2014.
- ✚ صالح سميرة شهرزاد ومسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثالث، 2015.
- ✚ ط. د قاسم حدة، د. جرد نور الدين، مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC" في خفض تكاليف المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة في القسم التجاري لمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر)، المجلد 6، العدد 2، 2022.
- ✚ طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الموصل، العدد 83، أكتوبر 2010.
- ✚ عباس صباح طالب، دور تقنية التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات-دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية، مجلة دراسات ومحاسبة (JAFS)، الجامعة التقنية الوسط، بغداد، العدد48، المجلد 14، سنة2019.
- ✚ فهم أبو العزم محمد، دور النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، مجلة المحاسبة، الرياض، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد19، ماي 2000.
- ✚ قاسم حدة، جرد نور الدين، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف دراسة نظرية تطبيقية بمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة، جامعة الجلفة (الجزائر)، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 13، العدد 2، 2022.
- ✚ مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القبلة كأسلوب لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية العامة الفلسطينية، مجلة العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، العدد2، 2014.

قائمة المصادر والمراجع

- ✚ مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة الدراسات، كلية العلوم الاقتصادية، المجلد الواحد والأربعون، العدد الثاني، جامعة القدس المفتوحة، غزة، فلسطين، 2014.
- ✚ محمد الصديق الفضيل، أسلوب التكلفة للمستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، جامعة لونيبي على - البلدية 02 -، الجزائر، المجلد 05، العدد 01، 2021.
- ✚ محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 21، العدد الأول، 2005.
- ✚ مسعودي سارة، سماش كمال، أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل بيئة الأعمال الحديثة - دراسة استطلاعية من وجهة نظر الأكاديمية ومهنية، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة باجي مختار، مخبر المالية ودراسة الحركة والنهوض الاقتصادي، المجلد 10، العدد 1، 2022.
- ✚ مصطفى حسن على ملك، علاء عبيد الزبيدي، أثر تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في تعزيز المزايا التنافسية، مجلة بورت لبحوث العلوم، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق، العدد 4، 2024.
- ✚ م، فراس إبراهيم كريم الحميري، تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة - دراسة تطبيقية في شركة بيكو الانتاج زيت المحركات في ديلي - مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 110، 2017.
- ✚ مهني بوريس بن البار محمد، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكلفة المنتج - دراسة حالة شركة HODNALAIT-، المجلة الجزائرية للعلوم الاقتصادية والاجتماعية، جامعة المسيلة، العدد 1، 2021.
- ✚ نضال محمد الخلف، انعام محسن حسن الخلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، جامعة الاسراء الخاصة، المملكة الأردنية الهاشمية، المجلد 21، العدد 1، 2007.
- 5- المطبوعات:
- ✚ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

ثانياً: المراجع بالأجنبية

- ✚ Claude et separi Sabine, cântrole de gestion : Manuel et Application ; Paris.
- ✚ Filomena, T, Neto, Duffey, M, (2009), “ Target costing operationalization during product developrnt: Model and application, international journal of production economies”, vo1 .

قائمة المصادر والمراجع

- ✚ GHAFEER, M, Abdul Rahman ,A, Mazahrih, B, (2014) , The tnpactof target Cost méthode to strengthen the compétitivises of industriat companies, interational journal of business and social science, VOL5, no2, Jordan.
- ✚ M.com (Semester Tv), uajani Gupta, Starategie cast Accounting, Topic – Life-cvyle casting University of Luckrow.
- ✚ RATMBOULT GY, Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle, outils de gestion, Ghiheb édition, Alger, 1994.
- ✚ Swenson, D, Samuels, J, Mohan ,G, (2007) , Taget Costing ate Consumer product company, strategie finance journal, UK.

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق



المادة الثانية: يهدف هذا الترخيص إلى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم والمطابقة للبرنامج والمدرسة والمنهج التعليمية في تخصص الكلية المعين

المادة الثالثة: الترخيص التطبيقي بحري في مصلحة

حاشية المعاينة

الفترة من ٥٢ أبريل إلى ٥٦ مايو

المادة الرابعة: برنامج الترخيص المقدم من طرف الكلية مرافق عند تنفيذه من طرف جامعة نيسة والمؤسسة المعنية

المادة الخامسة:

وعلى غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر بمساعدة تنفيذ الترخيص التطبيقي هؤلاء الأشخاص مكنون أيضا بالحصول على المساعدات الضرورية لتنفيذ الامتثال لتنفيذ الامتثال للبرنامج وكل غياب للتخريف ينبغي أن يكون على استمارة السيرة الذاتية المرفقة من طرف الكلية

المادة السادسة: خلال الترخيص التطبيقي والمحدد بثلاثين يوما يشق الترخيص مجموع الموظفين في وحداته المعدة في النظام الداخلي وعليه يحسب على المؤسسة أن توضح للكلية عند وصولهم أماكن ترسيمهم مجموع التدارير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الأمن والنظافة وتبين لهم الامتلاء الممكنة

المادة السابعة: في حالة الاخلال بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في ايقاف ترخيص الطالب بعد إعلام القسم عن طريق رسالة مسجلة ومؤمنة الوصول

المادة الثامنة: تأخذ المؤسسة كل التدارير لحماية الترخيص ضد مجموع مغامرات حوادث العمل وتسبب بالخصوص على تنفيذ كل تدارير النظافة والأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ الترخيص

المادة التاسعة: في حالة حدوث ما على الترخيص يمكن التوجيه يجب على المؤسسة أن تتلأ إلى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة إلى القسم

المادة العاشرة: تتحمل المؤسسة التكاليف المادية في حدود إمكانياتها وحسب معدل الاتفاقيات الموقعة بين الطرفين عند الوجود والا فإن الكلية يتكفلون بأنفسهم من ناحية النقل - المسكن - المطعم

ادارة المؤسسة المستقبلة

ادارة القسم



قائمة الملاحق

الملحق رقم (02): استمارة تحكيم

استمارة تحكيم

قائمة الأساتذة المخضبة اليد لدينا هذه كرهة ما ستردحتوا
أشركناهم أسلوب التكلفة المستندة على خفض التكاليف والتوسعة الفعلية

الأساتذ	اللقب	الكلية	القسم	الرتبة	الإمضاء
1	محمد خير	لما	مخاضة	استاذ	محمد خير
2	سوتراة	أمنية	مخاضة	استاذ	سوتراة
3	يوسف	رضو	مخاضة	استاذ	يوسف
4					

قائمة الملاحق

الملحق رقم (03): الاذن بالطبع

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشريعة الجزائرية - بسطا

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
مدرسة إعداد الكلية ملكة بالترسانة والاساق الرميطة بالقطرة
مستعمرة الشريعة والتسيير

إذن بالطبع لمذكرة التخرج ماستر / تقارير التريص لبساتين

أنا المعطي أسفله الأستاذ (ة) : لوسلي رحيم

المشرف على مذكرة التخرج : ماستر / تقرير لوسلي لبساتين للسنة الجامعية : 2025/2024

فئة لبساتين

فريق العمل	الاختصاص	عنوان التقرير بالتفصيل
1*		
2*		
3*		
4*		
5*		

فئة الماستر

فريق العمل	الاختصاص	عنوان المذكرة بالتفصيل
1* لوسلي بوشيرة	محاسبة ومالية	أثر استحداث أساليب التكلفة للحد من مخاطر التكاليف في ظل أزمة الإقتصاد دراسة حالة مؤسسة خيرية - بسطا
2*		

وافق على تقديم المذكرة أو تقرير التريص وهذا بعد المراجعة الكاملة.

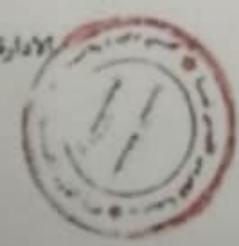
التف والامع للأستاذ المشرف : لوسلي رحيم

الامضاء : [Signature]

تاريخ الامضاء : 2024/05/20

الامضاء : [Signature]

الامارة



قائمة الملاحق

الملحق رقم (04): الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشيخ العربي التبسي - تبسة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: محاسبة

قسم: محاسبة ومالية

استمارة الاستبيان

سيدي الكريم، سيدتي الكريمة، تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لإعداد الدراسة التطبيقية الخاصة بتقرير التربص الموسوم ب: أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف في مؤسسة اقتصادية دراسة حالة مؤسسة فوسفات- تبسة-، الذي نقوم بإعداده استكمالاً للحصول على شهادة الماستر في محاسبة والمالية.

ونظراً لأهمية رأيكم في هذه الدراسة، نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وموضوعية، لأن صحة النتائج تعتمد على صحة اجاباتكم، فمشاركتم ضرورية ورأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها، ونحيطكم علماً أن جميع اجاباتكم لن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي فقط. وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر والاحترام والتقدير.

الأستاذ المشرف:

من اعداد الطلبة:

❖ د. رفيق يوسف

❖ بوصيدة يسرى

قائمة الملاحق

أولاً: البيانات الشخصية والمعلومات الوظيفية

يرجى وضع علامة (×) أمام الإجابة المناسبة

1- الجنس:

ذكر

أنثى

2- السن:

20 سنة

من 20-03 سنة

من 41-50 سنة

51 سنة فأكثر

3- المستوى التعليمي:

ليسانس ماجستير دراسات عليا شهادات أخرى
(ماجستير، دكتوراه)

4- الخبرة المهنية:

5 سنوات فأقل

من 6 الي 10 سنوات

من 11 الي 15 سنة

15 سنة فأكثر

ثانياً: محاور الاستبيان

يرجى التكرم بوضع العلامة (×) في الخانة المناسبة من خلال ملئ المحاور التالية:

قائمة الملاحق

المحور الأول: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة						
البعد الأول: السعر المستهدف						
الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1.	تهتم مؤسسة فوسفات تبسة تحديد سعر البيع لمنتجاتها.					
2.	تقوم المؤسسة بتحديد سعر البيع المستهدف قبل اتخاذ قرار الإنتاج.					
3.	تراعى المؤسسة حالة منتجاتها قبل تحديد سعر البيع المستهدف.					
4.	تقوم المؤسسة بدراسة السوق قبل تحديد سعر البيع المستهدف لمنتجاتها.					
5.	تحدد المؤسسة سعر البيع لمنتجاتها بناء على دراسة الأسعار في الأسواق المحلية.					
6.	تحدد المؤسسة سعر البيع المستهدف لمنتجاتها بناء على دراسة الأسعار في الأسواق الدولية.					
7.	تحرص المؤسسة على تحديد سعر بيع مستهدف يعطي تكاليف منتجاتها.					
8.	تخطط المؤسسة لإنتاج منتجاتها بأسعار تنافسية من خلال تحديد سعر البيع المستهدف مسبقاً.					
البعد الثاني: الربح المستهدف						

قائمة الملاحق

					9. تهتم مؤسسة فوسفات تبسة بعملية تحديد هامش الربح المستهدف.
					10. تسعى المؤسسة لتحديد هامش الربح المستهدف قبل طرح المنتج في السوق.
					11. يتم تحديد هامش الربح المستهدف في المؤسسة بناء على الأهداف المسطرة.
					12. تحدد المؤسسة هامش ربح منتجاتها بناء على دراسة الأسواق.
					13. تحدد المؤسسة هامش ربح منتجاتها نهائياً مع مستويات الإدارة التي تطمح في تحقيقها.
					14. تحدد المؤسسة هامش ربح بالتنسيق مع مختلف الأقسام داخل المؤسسة.
					15. تحرص المؤسسة على مراجعة هوامش ربح المستهدف لمنتجاتها بناء على حجم المنافسة في السوق.
					16. تعتمد المؤسسة في تحديد تكاليف منتجاتها على هامش الربح المستهدف.
البعد الثالث: التكلفة المستهدفة					
					17. تسعى المؤسسة الي إدارة تكاليفها خلال كامل مراحل الإنتاج.

قائمة الملاحق

					18. تعتمد المؤسسة على خصائص ومواصفات منتجاتها في تقدير التكاليف.
					19. تحدد المؤسسة تكاليف عن طريق خصم هامش الربح من السعر المستهدف.
					20. تعظم المؤسسة فرص تخفيض تكاليف منتجاتها من خلال الضغط على التكاليف غير المباشرة للوصول الي التكلفة المستهدفة.
					21. يمكن للمؤسسة تخفيض بعض التكاليف من خلال مراجعة الأسعار مع الموردين.
					22. تبحث المؤسسة عن بدائل أخرى لتخفيض تكاليف الإنتاج من أجل تحقيق التكاليف المستهدفة.
					23. تراقب المؤسسة التكاليف الفعلية باستمرار لضمان بقائها قريبة من التكلفة المستهدفة.
					24. تبحث المؤسسة باستمرار على طرق لتجنب الإنتاج للحفاظ على التكاليف في حدود التكلفة المستهدفة.

المحور الثاني: تخفيض التكاليف

قائمة الملاحق

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1.	تقوم المؤسسة باستخدام موارد ذات التكاليف الأقل.					
2.	تعمل المؤسسة على تخفيض التكاليف غير المتغيرة أثناء عملية الإنتاج.					
3.	تقوم المؤسسة بتوجيه التكلفة الي الأنشطة التي تضيف قيمة.					
4.	تسهر المؤسسة على ابتكار أفضل الطرق التي تحقق الكفاءة في استهلاك الطاقة.					
5.	تسعى المؤسسة الي تدريب العمال على كيفية تنفيذ المهام دون الإهدار للوقت والجهد.					
6.	تستخدم المؤسسة مجموعة من الأسباب التي تساعد على تخفيض التكاليف					
7.	توظف المؤسسة أسلوب تحليل القيمة لتخفيض التكاليف.					
8.	يساهم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.					

قائمة الملاحق

الملحق رقم (05): ألفا كرومباخ للمحورين

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,691	32

الملحق رقم (06): ألفا كرومباخ للمحور الأول

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,710	24

الملحق رقم (07): ألفا كرومباخ للمحور الثاني

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,387	8

قائمة الملاحق

الملحق رقم (08): مخرجات البيانات الشخصية

Statistics

	رقم الاستمارة	الجنس	السن	المستوى التعليمي	الخبرة المهنية
N	Valid	29	29	29	29
	Missing	0	0	0	0
Mean	15,00	1,38	2,48	2,45	2,76
Std. Deviation	8,515	,494	,871	,948	1,091

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	18	62,1	62,1	62,1
Valid أنثي	11	37,9	37,9	100,0
Total	29	100,0	100,0	

السن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنة 20	4	13,8	13,8	13,8
من 20 الي 30 سنة	10	34,5	34,5	48,3
Valid من 41 الي 50 سنة	12	41,4	41,4	89,7
سن فأكثر 51	3	10,3	10,3	100,0
Total	29	100,0	100,0	

قائمة الملاحق

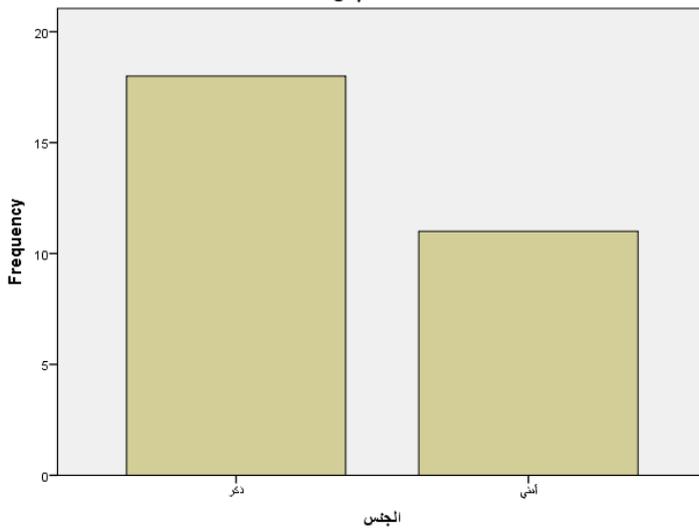
المستوى التعليمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	4	13,8	13,8	13,8
ماستر	13	44,8	44,8	58,6
Valid دراسات عليا(ماجستير، دكتوراه)	7	24,1	24,1	82,8
شهادات أخرى	5	17,2	17,2	100,0
Total	29	100,0	100,0	

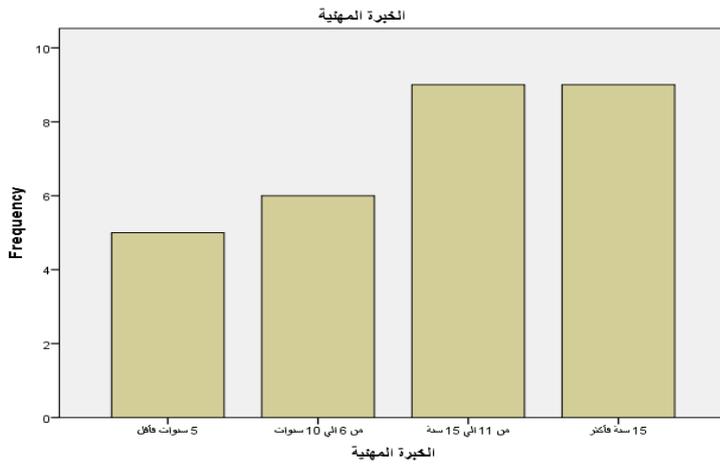
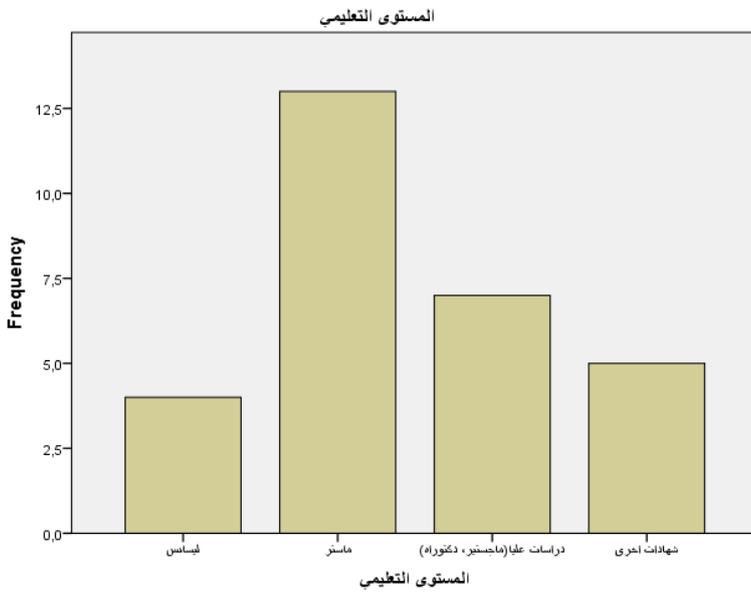
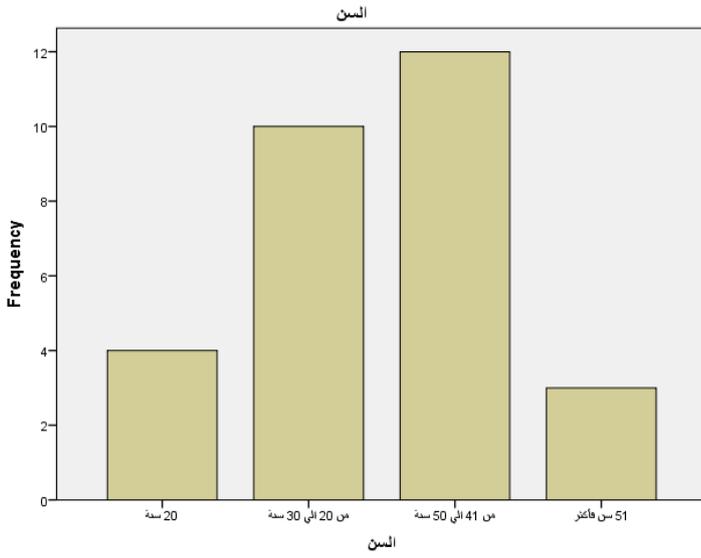
الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات فأقل 5	5	17,2	17,2	17,2
من 6 الي 10 سنوات	6	20,7	20,7	37,9
Valid من 11 الي 15 سنة	9	31,0	31,0	69,0
سنة فأكثر 15	9	31,0	31,0	100,0
Total	29	100,0	100,0	

الجنس



قائمة الملاحق



قائمة الملاحق

الملحق رقم (09): مخرجات المحور الأول

Statistics

	تحدد المؤسسة سعر البيع لمنتجاتها بناء على دراسة الأسعار في الأسواق المحلية.	تقوم المؤسسة بدراسة السوق قبل تحديد سعر البيع المستهدف لمنتجاتها.	تراعى المؤسسة حالة منتجاتها قبل تحديد سعر البيع المستهدف.	تقوم المؤسسة بتحديد سعر البيع المستهدف قبل اتخاذ قرار الإنتاج.	تهتم مؤسسة فوسفات تبسة تحديد سعر البيع لمنتجاتها.
N	Valid Missing	29 0	29 0	29 0	29 0
Mean	1,76	2,07	2,03	1,97	2,03
Std. Deviation	,636	1,100	1,085	,981	,778

Statistics

	تسعى المؤسسة لتحديد هامش الربح المستهدف قبل طرح المنتج في السوق.	تهتم مؤسسة فوسفات تبسة بعملية تحديد هامش الربح المستهدف.	تخطط المؤسسة لإنتاج منتجاتها بأسعار تنافسية من خلال تحديد سعر البيع المستهدف مسبقا.	تحرص المؤسسة على تحديد سعر بيع مستهدف يعطي تكاليف منتجاتها.	تحدد المؤسسة سعر البيع المستهدف لمنتجاتها بناء على دراسة الأسعار في الأسواق الدولية.
N	Valid Missing	29 0	29 0	29 0	29 0
Mean	1,62	2,10	1,59	1,97	1,79
Std. Deviation	,494	1,047	,501	1,085	,620

Statistics

	تحرص المؤسسة على مراجعة هامش ربح المستهدف لمنتجاتها بناء على حجم المنافسة في السوق.	تحدد المؤسسة هامش ربح بالتنسيق مع مختلف الأقسام داخل المؤسسة.	تحدد المؤسسة هامش ربح منتجاتها نهائيا مع مستويات الإدارة التي تطمح في تحقيقها.	تحدد المؤسسة هامش ربح منتجاتها بناء على دراسة الأسواق.	يتم تحديد هامش الربح المستهدف في المؤسسة بناء على الأهداف المسطرة.
N	Valid Missing	29 0	29 0	29 0	29 0
Mean	2,00	1,69	1,76	1,83	1,62

قائمة الملاحق

Std. Deviation	,494	,539	,435	,471	,964
----------------	------	------	------	------	------

Statistics

	تعتمد المؤسسة على خصائص ومواصفات منتجاتها في تقدير التكاليف.	تسعى المؤسسة الي إدارة تكاليفها خلال كامل مراحل الإنتاج.	تعتمد المؤسسة في تحديد تكاليف عن طريق خصم هامش الربح من السعر المستهدف.	تحدد المؤسسة تكاليف عن طريق خصم هامش الربح من السعر المستهدف.	تعظم المؤسسة فرص تخفيض تكاليف منتجاتها من خلال الضغط على التكاليف غير المباشرة للوصول الي التكلفة المستهدفة.
N	Valid 29	29	29	29	29
	Missing 0	0	0	0	0
Mean	1,72	1,66	1,69	2,00	1,76
Std. Deviation	,797	,553	,471	,756	,435

Statistics

	يمكن للمؤسسة تخفيض بعض التكاليف من خلال مراجعة الأسعار مع الموردين.	تبحث المؤسسة عن بدائل أخرى لتخفيض تكاليف الإنتاج من أجل تحقيق التكاليف المستهدفة.	تراقب المؤسسة التكاليف الفعلية باستمرار لضمان بقائها قريبة من التكلفة المستهدفة.	تبحث المؤسسة باستمرار على طرق لتجنب الإنتاج للحفاظ على التكاليف في حدود التكلفة المستهدفة.
N	Valid 29	29	29	29
	Missing 0	0	0	0
Mean	1,83	2,24	2,24	2,17
Std. Deviation	,759	,912	,830	,889

تهتم مؤسسة فوسفات تبسة تحديد سعر البيع لمنتجاتها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	6	20,7	20,7	20,7
موافق	18	62,1	62,1	82,8
محايد	3	10,3	10,3	93,1
غير موافق	2	6,9	6,9	100,0

قائمة الملاحق

Total	29	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

تقوم المؤسسة بتحديد سعر البيع قبل اتخاذ قرار الإنتاج.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	9	31,0	31,0	31,0
موافق	16	55,2	55,2	86,2
محايد	1	3,4	3,4	89,7
غير موافق	2	6,9	6,9	96,6
غير موافق بشدة	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تراعى المؤسسة حالة منتجاتها قبل تحديد سعر البيع المستهدف.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	9	31,0	31,0	31,0
موافق	15	51,7	51,7	82,8
محايد	2	6,9	6,9	89,7
غير موافق	1	3,4	3,4	93,1
غير موافق بشدة	2	6,9	6,9	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تقوم المؤسسة بدراسة السوق قبل تحديد سعر البيع المستهدف لمنتجاتها.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	8	27,6	27,6	27,6
موافق	17	58,6	58,6	86,2

قائمة الملاحق

غير موافق	2	6,9	6,9	93,1
غير موافق بشدة	2	6,9	6,9	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تحدد المؤسسة سعر البيع لمنتجاتها بناء على دراسة الأسعار في الأسواق المحلية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	9	31,0	31,0	31,0
موافق	19	65,5	65,5	96,6
غير موافق	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تحدد المؤسسة سعر البيع المستهدف لمنتجاتها بناء على دراسة الأسعار في الأسواق الدولية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	9	31,0	31,0	31,0
موافق	17	58,6	58,6	89,7
محايد	3	10,3	10,3	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تحرص المؤسسة على تحديد سعر بيع مستهدف يعطي تكاليف منتجاتها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	10	34,5	34,5	34,5
موافق	15	51,7	51,7	86,2
محايد	1	3,4	3,4	89,7
غير موافق	1	3,4	3,4	93,1

قائمة الملاحق

غير موافق بشدة	2	6,9	6,9	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تخطط المؤسسة لانتاج منتجاتها بأسعار تنافسية من خلال تحديد سعر البيع المستهدف مسبقا.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	12	41,4	41,4	41,4
Valid موافق	17	58,6	58,6	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تهتم مؤسسة فوسفات تبسة بعملية تحديد هامش الربح المستهدف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	8	27,6	27,6	27,6
موافق	15	51,7	51,7	79,3
Valid محايد	2	6,9	6,9	86,2
غير موافق	3	10,3	10,3	96,6
غير موافق بشدة	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تسعى المؤسسة لتحديد هامش الربح المستهدف قبل طرح المنتج في السوق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	11	37,9	37,9	37,9
Valid موافق	18	62,1	62,1	100,0
Total	29	100,0	100,0	

قائمة الملاحق

يتم تحديد هامش الربح المستهدف في المؤسسة بناء على الأهداف المسطرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	11	37,9	37,9	37,9
Valid موافق	18	62,1	62,1	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تحدد المؤسسة هامش ربح منتجاتها بناء على دراسة الأسواق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	7	24,1	24,1	24,1
Valid موافق	20	69,0	69,0	93,1
Valid محايد	2	6,9	6,9	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تحدد المؤسسة هامش ربح منتجاتها نهائيا مع مستويات الإدارة التي تطمح في تحقيقها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	7	24,1	24,1	24,1
Valid موافق	22	75,9	75,9	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تحدد المؤسسة هامش ربح بالتنسيق مع مختلف الأقسام داخل المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	9	31,0	31,0	31,0
Valid موافق	20	69,0	69,0	100,0
Total	29	100,0	100,0	

قائمة الملاحق

تحرص المؤسسة على مراجعة هامش ربح المستهدف لمنتجاتها بناء على حجم المنافسة في السوق.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	7	24,1	24,1	24,1
موافق	19	65,5	65,5	89,7
Valid محايد	1	3,4	3,4	93,1
غير موافق بشدة	2	6,9	6,9	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تعتمد المؤسسة في تحديد تكاليف منتجاتها على هامش الربح المستهدف.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	11	37,9	37,9	37,9
موافق	17	58,6	58,6	96,6
Valid غير موافق بشدة	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تسعى المؤسسة الي إدارة تكاليفها خلال كامل مراحل.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	11	37,9	37,9	37,9
موافق	17	58,6	58,6	96,6
Valid محايد	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

قائمة الملاحق

تعتمد المؤسسة على خصائص ومواصفات منتجاتها في تقدير التكاليف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	9	31,0	31,0	31,0
Valid موافق	20	69,0	69,0	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تحدد المؤسسة تكاليف عن طريق خصم هامش الربح من السعر المستهدف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	5	17,2	17,2	17,2
موافق	21	72,4	72,4	89,7
Valid محايد	2	6,9	6,9	96,6
غير موافق بشدة	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تعظم المؤسسة فرص تخفيض تكاليف منتجاتها من خلال الضغط على التكاليف غير المباشرة للوصول الى التكلفة المستهدفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	7	24,1	24,1	24,1
Valid موافق	22	75,9	75,9	100,0
Total	29	100,0	100,0	

يمكن للمؤسسة تخفيض بعض التكاليف من خلال مراجعة الأسعار مع الموردين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	8	27,6	27,6	27,6

قائمة الملاحق

موافق	20	69,0	69,0	96,6
غير موافق بشدة	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تبحث المؤسسة عن بدائل أخرى لتخفيض تكاليف الإنتاج من أجل تحقيق التكاليف المستهدفة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	5	17,2	17,2	17,2
موافق	15	51,7	51,7	69,0
Valid محايد	7	24,1	24,1	93,1
غير موافق	1	3,4	3,4	96,6
غير موافق بشدة	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تراقب المؤسسة التكاليف الفعلية باستمرار لضمان بقائها قريبة من التكلفة المستهدفة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	5	17,2	17,2	17,2
موافق	14	48,3	48,3	65,5
Valid محايد	8	27,6	27,6	93,1
غير موافق	2	6,9	6,9	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تبحث المؤسسة باستمرار على طرق لتجنب الإنتاج للحفاظ على التكاليف في حدود التكلفة المستهدفة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	4	13,8	13,8	13,8

قائمة الملاحق

موافق	20	69,0	69,0	82,8
محايد	2	6,9	6,9	89,7
غير موافق	2	6,9	6,9	96,6
غير موافق بشدة	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

الملحق رقم (10): مخرجات المحور الثاني

Statistics

	تقوم المؤسسة باستخدام موارد ذات التكاليف الأقل.	تعمل المؤسسة على تخفيض التكاليف غير المتغيرة أثناء عملية الإنتاج.	تقوم المؤسسة بتوجيه التكلفة الي الأنشطة التي تضيف قيمة.	تسهر المؤسسة على ابتكار أفضل الطرق التي تحقق الكفاءة في استهلاك الطاقة.	تسعى المؤسسة الي تدريب العمال على كيفية تنفيذ المهام دون الإهدار للوقت والجهد.
N Valid	29	29	29	29	29
N Missing	0	0	0	0	0
Mean	2,52	2,21	2,24	2,17	2,34
Std. Deviation	,986	,774	,739	,711	,974

Statistics

	تستخدم المؤسسة مجموعة من الأسباب التي تساعد على تخفيض التكاليف	توظف المؤسسة أسلوب تحليل القيمة لتخفيض التكاليف	يساهم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
N Valid	29	29	29
N Missing	0	0	0
Mean	2,21	2,24	2,24
Std. Deviation	,940	,912	,951

تقوم المؤسسة باستخدام موارد ذات التكاليف الأقل.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	3	10,3	10,3	10,3

قائمة الملاحق

موافق	14	48,3	48,3	58,6
محايد	7	24,1	24,1	82,8
غير موافق	4	13,8	13,8	96,6
غير موافق بشدة	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تعمل المؤسسة على تخفيض التكاليف غير المتغيرة أثناء عملية الإنتاج.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	2	6,9	6,9	6,9
موافق	22	75,9	75,9	82,8
محايد	3	10,3	10,3	93,1
غير موافق	1	3,4	3,4	96,6
غير موافق بشدة	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تقوم المؤسسة بتوجيه التكلفة الي الأنشطة التي تضيف قيمة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	4	13,8	13,8	13,8
موافق	15	51,7	51,7	65,5
محايد	9	31,0	31,0	96,6
غير موافق	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

قائمة الملاحق

تسهل المؤسسة على ابتكار أفضل الطرق التي تحقق الكفاءة في استهلاك الطاقة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	4	13,8	13,8	13,8
موافق	17	58,6	58,6	72,4
Valid محايد	7	24,1	24,1	96,6
غير موافق	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تسعى المؤسسة الي تدريب العمال على كيفية تنفيذ المهام دون الإهدار للوقت والجهد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	4	13,8	13,8	13,8
موافق	16	55,2	55,2	69,0
Valid محايد	5	17,2	17,2	86,2
غير موافق	3	10,3	10,3	96,6
غير موافق بشدة	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

تستخدم المؤسسة مجموعة من الأسباب التي تساعد على تخفيض التكاليف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	6	20,7	20,7	20,7
موافق	14	48,3	48,3	69,0
Valid محايد	7	24,1	24,1	93,1
غير موافق	1	3,4	3,4	96,6
غير موافق بشدة	1	3,4	3,4	100,0

قائمة الملاحق

Total	29	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

توظف المؤسسة أسلوب تحليل القيمة لتخفيض التكاليف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	5	17,2	17,2	17,2
موافق	15	51,7	51,7	69,0
محايد	7	24,1	24,1	93,1
غير موافق	1	3,4	3,4	96,6
غير موافق بشدة	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

يساهم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	6	20,7	20,7	20,7
موافق	14	48,3	48,3	69,0
محايد	5	17,2	17,2	86,2
غير موافق	4	13,8	13,8	100,0
Total	29	100,0	100,0	