



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أحمد دراية _ أدرار



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم تجارية
مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص: مالية مؤسسة
فرع: علوم مالية ومحاسبة
بعنوان

دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير المنتجات وخفض التكاليف
(دراسة تطبيقية على منتج سائل التبريد لمؤسسة تيوريرين لإنتاج مواد النظافة والصيانة بولاية أدرار)

إعداد الطالبتين:

➤ آغا سارة

➤ بربوشي ليلي

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
مونة يونس	أستاذ مساعد أ	رئيسا
بن مسعود محمد	أستاذ محاضر أ	مشرفا
هداجي عبد الجليل	أستاذ محاضر أ	مناقشا

السنة الجامعية 2018/2019

شُكْرٌ وَتَقْدِيرٌ

نحمد الله عز وجل كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه ونشكره على نعمه التي لا تُعد ولا تُحصى. ونرفع إليه أسمى آيات الحمد والثناء حتى يرضى، والصلاة والسلام على سيدنا محمد نبي هذه الأمة وقُدوة الأولين والآخرين وعلى آله وصحبه وسلم أجمعين.

وبعد شكر الله عز وجل وحمده ، يسعدنا أن نتقدم في هذا المقام بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ الدكتور "بن مسعود محمد" الذي تشرفنا بإشرافه على اعداد مذكرتنا و الذي تحمّل عناء تصويب أخطاء هذه الدراسة وسدّ ثغراتها بُغية إخراجها في المستوى المطلوب فجزاه الله خير الجزاء

كما نتوجه بجزيل الشكر للأستاذ الدكتور "ولد باحمو سمير" على حسن تعامله وكرم أخلاقه وسعة صدره وعلى توجيهاته السديدة فلقد أعطانا الكثير من وقته وبذل كل ما في وسعه لتذليل المصاعب وتخطي العقبات التي واجهتنا، وقد كان لكل ما قدمه بالغ الأثر في هذه الدراسة، ومهما قلنا وعبرنا عما في أنفسنا من امتنان فلن نوفيه حقه من التقدير، جعل الله له ذلك في ميزان حسناته ، وجزاه الله خير الجزاء .

و لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الغفير للأستاذ الفاضل "بن زيدي عبد اللطيف" الذي ساعدنا خلال رحلة بحثنا هذه، فلا يسعنا إلا أن نقول جزاه الله خير الجزاء .
وأخيرا تقف كلمات الشكر عاجزة أن تفي بما في النفس من الامتنان والتقدير لكل من ساندنا لإتمام مذكرتنا وتبقى المساحة قاصرة على استيعاب أولئك جميعا .

سارة * ليلي

إهداء

أهدي ثمرة عملي هذا وجهدي إلى من:

لا يمكن للكلمات ولا العبارات ولا الجمل المعبرة أن تؤدي حقهما

ولا يمكن للأرقام أن تحصي فضلهما علي، إلى والدين الغاليين

حفظهما الله وأدامهما إلى جانبي مدى حياتي

وإلى كل أخواني، سندي في الحياة

وكل أحبائي وأصدقائي الذين قضيت معهم نصف مسيرتي الدراسية

وإلى كل الأساتذة الكرام.

ليلي

إهداء

الحمد لله الذي وفقني لإتمام لهذا العمل وأعاني على انجازه

أهدي هذا العمل إلى:

الوالدين العزيزين حفظهما الله ورعاهما

إلى إخواني ينابيع الصدق الصافي

إلى أصدقائي وزملائي الأعزاء

إلى من نقشوا في وجداني حب المعرفة أساتذتي الكرام

إلى كل من نسيهم قلبي ولم ينساهم قلبي

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

سارة

مَقْدَمَةٌ

توطئة:

تواجه المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن تحديات كبيرة فرضتها التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال بسبب التطورات الهائلة في التكنولوجيا، ازدياد حدة المنافسة وقصر دورة حياة المنتجات، إرضاء الزبون والمحافظة على، الجودة والابتكار وغيرها، وحتى تضمن المؤسسة تحسين مردوديتها واستمراريتها ونموها في تلك البيئة، لا بد لها من تبني أساليب الإدارة الحديثة التي تكسبها ميزة تنافسية تستطيع من خلالها التكيف مع متغيرات البيئة المتصفة بالتعقيد وعدم الاستقرار، وخاصة تلك المتعلقة بإدارة التكاليف؛ ذلك أن الأنظمة التقليدية لإدارة التكاليف أصبحت عاجزة عن مواكبة تلك التغيرات، وهذا لعدم قدرتها على توفير المعلومات المتكاملة والشاملة لجوانب التكلفة، الأمر الذي أدى إلى البحث الجاد عن أنظمة بديلة لها القدرة على التحدي، وبالتالي تعظيم دور إدارة التكلفة.

وبالفعل فقد حرصت المؤسسات المتنافسة على تخفيض تكاليف منتجاتها بما يؤمن بقائها في السوق التنافسية، ومن هنا ظهرت أهمية قيام كل مؤسسة بتصميم نظام دقيق لإدارة التكلفة يحقق تدفق المعلومات المناسبة عن التكلفة، تحقيقاً للربح وإرضاءً للزبون وذلك بتسويق منتج بسعر مناسب تراعى فيه متطلبات الجودة العالية.

ويعد نظام التكلفة المستهدفة أحد الأنظمة التي تندرج ضمن نطاق الإدارة الحديثة للتكاليف حيث تسعى المؤسسات لاقصادية من خلاله إلى تحسين كفاءة تسعير منتجاتها وتخفيض تكاليفها بما يحقق لها الريادة في التكلفة .

اشكالية الدراسة:

بناءً على ما سبق ذكره يمكن صياغة الاشكالية التالية:

ما هو دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة التسعير وخفض تكاليف منتج سائل التبريد لمؤسسة تيويرين الإنتاج مواد النظافة والصيانة بولاية أدرار؟

فرضيات الدراسة:

- يحسن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من كفاءة تسعير منتج سائل التبريد الخاص بمؤسسة تيويرين.
- يخفض استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من تكاليف منتج سائل التبريد الخاص بمؤسسة تيويرين.

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة في تناوله عنصرين مهمين ورئيسيين يؤثران بشكل بالغ في حياة المؤسسات وهما (التكلفة والتسعير)، من خلال استعراضه طريقة التكلفة المستهدفة، وامكانية تطبيقها على أحد منتجات مؤسسة تيويرين لإنتاج مواد النظافة والصيانة بولاية أدرار، كونه أصبح مطلباً ملحاً لإدارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خصوصاً في ظل الظروف الراهنة التي تتميز ب: انفتاح الاقتصادي، تعقد البيئة و المنافسة الشديدة.



أهداف الدراسة:

- يمكن تلخيص أهم أهداف الدراسة في النقاط التالية:
- إبراز دور تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير وخفض تكاليف المنتجات.
- إجراء الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة مصغرة.
- إجراء الدراسة التطبيقية على أحد المنتجات الصناعية البسيطة من حيث التركيب.

دوافع اختيار الموضوع:

- تتمثل دوافع ومبررات اختيار الموضوع في:
- الميول الشخصي للمواضع ذات الصلة بالتخصص (مالية المؤسسة).
- أهمية الموضوع البالغة خصوصاً بالنسبة لمسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- قلة الدراسات في جانب التكلفة المستهدفة في الجزائر.
- كون المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في أمس الحاجة لتطبيق آليات تمكنها من ضمان بقائها واستمراريتها في السوق.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: مؤسسة تيويرين لإنتاج مواد النظافة والصيانة بولاية أدرار.
 - الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية لهذا البحث في بيانات مؤسسة تيويرين لإنتاج مواد النظافة والصيانة المتعلقة بسنة 2018 م.
- منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

قصد الإحاطة بجميع جوانب موضوع الدراسة، وللإجابة عن الإشكالية المطروحة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للبحث بهدف توضيح المفاهيم المتعلقة بالتكلفة المستهدفة، التسعير وخفض التكاليف، كما تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي كونه يناسب طبيعة موضوع الدراسة والذي يتضمن إسقاط الجانب النظري على أحد منتجات مؤسسة تيويرين لإنتاج مواد النظافة والصيانة، مع الاستعانة في ذلك بمختلف المراجع العربية والأجنبية وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss).

صعوبات الدراسة:

- من بين أهم الصعوبات التي واجهتنا قبل وأثناء اعداد الدراسة، نجد:
- صعوبة الحصول على القدر الكافي من المعلومات نظراً لعدم احتواء المؤسسة محل الدراسة على مصلحتي المحاسبة والتسويق.
- صعوبة تطبيق الدراسة الميدانية نظراً لعدم ممارسة المؤسسة محل الدراسة للمحاسبة التحليلية بالطرق العلمية المعروفة.

- تعذر إجراء دراسة الحالة على مؤسسة اقتصادية كبيرة تتضمن المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، مما دفعنا لمحاولة تطبيق هذا الأسلوب في مؤسسة مصغرة.

تقسيم الدراسة:

تقتضي طبيعة موضوع الدراسة تقسيمه إلى فصلين:

حيث تضمن الفصل الأول الاطار النظري للدراسة من خلال مبحثين. ناقش المبحث الأول الأدبيات النظرية للمبحث والمتمثلة في أسلوب التكلفة المستهدفة، التسعير، وخفض التكاليف والعلاقة بينها، بينما ناقش المبحث الثاني الأدبيات التطبيقية من خلال عرض الدراسات السابقة والمقارنة بينها وبين الدراسة الحالية . في حين تم التطرق في الفصل الثاني للاطار التطبيقي للدراسة، إذ تم تخصيص المبحث الأول منه لتقديم مؤسسة توريدية لإنتاج مواد النظافة والصيانة من خلال التطرق لنشأتها وتعريفها وكذا نشاطها الأساسي وأهدافها، أما المبحث الثاني فقد كان بعنوان استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحسين كفاءة تسعير المنتج وخفض تكاليفه والذي خصص لإبراز واقع التكاليف والتسعير في مؤسسة توريدية لإنتاج مواد النظافة والصيانة بالإضافة إلى محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحسين كفاءة تسعير منتج سائل التبريد توريدية وخفض تكاليفه مع عرض النتائج المتوصل إليها خلال الدراسة الميدانية.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

فرضت البيئة الحديثة على مؤسسات اليوم إعادة النظر في أساليب التحكم ومراقبة التكاليف حيث تتميز هذه البيئة بالتطور الحاصل في نظم المعلومات ونظم إدارة الإنتاج الحديثة والتغير التكنولوجي وزيادة المنافسة وتنوع المنتجات.

تعتبر سياسة التسعير البرنامج العملي الذي تقوم المؤسسات بالالتزام بتطبيقه بغية تحقيق الأهداف السعرية الموضوعية، والذي يعتمد على العديد من الاعتبارات فلا يركز فقط على معلومات التكاليف، وإنما يتعداها إلى طبيعة المنتجات المنافسة، ودرجة حدة وطبيعة المنافسة في سوق المنتج وسلوك المنافسين، ومن ثمة فإتباع المنهج التقليدي في التسعير الذي يعتمد على التكلفة بالإضافة إلى هامش الربح، أضحى لا يمكن من المنافسة في ظل السعر السائد في السوق التنافسي، والذي يستلزم تحسين النوعية وتخفيض التكلفة، ناهيك عن ما إذا كانت معلومات التكلفة ذاتها مضللة. فهناك عوامل أجبرت المؤسسات اليوم على إعادة النظر في طرق مراقبة والتحكم في التكاليف بما يتلاءم والبيئة الحديثة، وتبني طرق لها بعد استراتيجي، فكانت هناك بحوث أدت إلى ظهور نظام التكلفة المستهدفة كنظام لإدارة التكلفة ورقابتها استراتيجيا؛ والذي يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات حول تخفيض التكلفة مع ضمان متطلبات الزبون من الجودة والملائمة والسعر والخصائص الوظيفية.

وبناء على ما سبق، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى بعض المفاهيم الأساسية حول كل من: التكلفة المستهدفة، السعر و خفض التكاليف بالإضافة إلى علاقة أسلوب التكلفة المستهدفة بتحسين كفاءة تسعير المنتجات وخفض التكاليف. كما سيتم التطرق إلى مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التكلفة المستهدفة كمدخل حديث لإدارة التكلفة و طريقة جيدة للتسعير وذلك على النحو الموالي :

المبحث الأول: الأدبيات النظرية.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية

المطلب الأول: تعريف متغيرات الدراسة

ترجع البدايات لظهور مفهوم التكاليف المستهدفة للعام 1973 في اليابان، ثم ازداد الاهتمام بدراسة و تأصيل جوانب تطبيق هذا المفهوم إلى العديد من دول العالم المتقدمة.

أولاً: تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة

لقد ظهرت العديد من الدراسات التي تشرح وتوضح مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث عرفها (Sakurai) على أنها "أداة لإدارة التكلفة، تهدف إلى تخفيض التكلفة الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة المهندسين والمصممين وبحوث التطوير والمحاسبة."¹

ويرى (Castellano & young) أن أسلوب التكلفة المستهدفة "هو عبارة عن نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام."²

وعرفت أيضا على أنها "نشاط تمارسه الإدارة بغرض تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع مراعاة التأكيد على ضمان وتحقيق جودة المنتجات وتحقيق رغبات الزبائن الأخرى، من خلال دراسة المقترحات المطروحة لخفض التكلفة أثناء مراحل التخطيط والبحث والتطوير للمنتج، خاصة في المراحل التجريبية للإنتاج، من خلال فحص وتقييم التصورات المتاحة لخفض التكلفة."³

كما عرفت على أنها "الطريقة المناسبة لتحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة وهوما يسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج وتمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج."⁴

وبما أن ظهور التكلفة المستهدفة كان في اليابان، فإن من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين للتكلفة المستهدفة، حيث عرفتها بأنها "عملية لإدارة الأرباح عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج بطريقة تمكن المنظمة من تحقيق استراتيجيتها للربح، على أن يتم تحقيق تلك المستويات في مراحل تخطيط وتطوير المنتج للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات الزبائن."⁵

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

² - Castellano.F, & Young, S. 2003, Speed Splashier: An interactive, team-based target costing exercise, Journal of accounting education, 84, (2), p 293.

³ - سامي محمد أحمد غنيمي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمة البنوك التجارية-دراسة تحليلية-،مجلة البحوث التجارية ، يناير 2014،العدد الأول، ص20.

⁴ - محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة،ص12.

⁵ -حسني عابدين محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهزة بقطاع غزة (دراسة ميدانية)،مجلة جامعة الأقصى، يناير 2015،المجلد التاسع عشر،العدد الأول، ص 300.

من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة على أنه أداة مستحدثة في نظام التكاليف تحاول بالدرجة الأولى تخفيض تكاليف المنتج أو تكلفة تقديم الخدمة مع مراعاة الحفاظ على الجودة التنافسية في حدود السعر ووفقاً للمواصفات التي تشبع رغبات الزبائن، إلى جانب تحقيق الأرباح المخططة التي ترضي كلا من المساهمين وإدارة المؤسسة على حد سواء .

ثانياً: تعريف التسعير

حظى تعريف مصطلح السعر باهتمام العديد من الباحثين فمنهم من عرفه على أنه : " تعبير عن قيمة الأشياء التي يتم تبادلها في السوق . " كما تم تعريفه بذات المعنى على أنه " القيمة التبادلية عن المنتجات في التبادل التسويقي " وفي هذين التعريفين إشارة واضحة على أن السعر ما هو إلا صيغة لعلاقة تبادلية ما بين الأفراد الذين يدفعون النقود، والوحدات التسويقية على اختلاف أشكالها والتي تقوم بعملية تقديم المنتجات لهم . وعرف أيضاً على أنه : " القيمة التي يدفعها الزبون مقابل الاستفادة من المزايا والفوائد التي تمثلها السلعة أو الخدمة موضوع اهتمامه.¹

ويمكن تعريف السعر من المنظور التسويقي والمنظور الاقتصادي كما يلي:

- **من المنظور التسويقي :** " يعتبر السعر أحد المحددات الرئيسة للقيمة والتي تمثل الأساس في عملية التبادل لأن قيمة السلعة أو الخدمة تحدد بالنسبة للمستهلكين من خلال المنافع التي يحصلون عليها أو التي يتوقعون الحصول عليها من خلال شراء السلعة أو الخدمة.²
 - **من المنظور الاقتصادي :** " يرى الاقتصاديون أن القيمة هي مواصفات السلعة التي تحقق إشباعاً لاحتياجات المشتري، و يركز الاقتصاديون على مفهوم المنفعة والقيمة في تحديدهم للسعر، فهم يرون أن السعر ما هو إلا القيمة التبادلية للسلعة أو الخدمة معبراً عنها بصورة نقدية، وهو يمثل قيمة المنتج ويربطون بين القيمة والمنفعة فالمنفعة تخلق القيمة والقيمة تقاس عن طريق السعر.³
- ويمكن تعريف السعر من وجهة نظر كل من المشتري والبائع كما يلي:

- **مفهوم السعر من وجهة نظر المشتري:** " هو تلك القيمة التي تم تحديدها من قبل البائع ثمناً لسلعته أو خدمته وما تمثله من منافع أو فوائد . " كما يعرف بأنه تلك القيمة الشرائية التي يظهرها المستهلك للحصول على السلعة أو الخدمة والمطلوبة من قبله، ذلك أن القوة الشرائية للمستهلك تعتمد على

¹ -j. Lendrevie, j.Lévy, D.lindon . Mercator(théories et nouvelles pratiques du marketing) , 9^e édition , dunod, 2009,p307 .

² - محمود جاسم الصميدي، ردينة عثمان يوسف، إدارة التسويق مفاهيم وأسس، الأردن، الدار المناهج للنشر والتوزيع، 2006، ص 146.

³ - خليل الدليمي، حازم على عبد الله المومني، أثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات (دراسة ميدانية على مصانع الأغذية الأردنية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، 2016، المجلد 13، العدد (39) ، ص 390.

عدد من العوامل المؤثرة والتي يعتبر مستوى الدخل أهمها بالإضافة الى درجة الانتماء الممنوحة من قبل البائع ومقدار الثروة المتاحة أمامه.¹

- مفهوم السعر من وجهة نظر البائع: "هو الوسيلة الأساسية التي يحقق من خلالها عائدا معينا، كما أنه المحدد الأول للربح، حيث أن السعر الذي يحدده البائع يحدد الإيراد المتوقع من عملية البيع."²

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف السعر على أنه لفظ عادة ما يطلقه الزبائن على مقدار ما يدفعونه من نقود في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة .

ثالثاً: تعريف تخفيض التكاليف

" إن تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق هو التخفيض في الرقم الاجمالي للنقود، وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية، مثل أن يكون سبب الانخفاض هو التخفيض في كمية الإنتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية في ارتفاع التكلفة و ليس انخفاضها وهذا ليس هو المقصود وإنما المقصود هو تخفيض مجالات الإسراف و الضياع الحتمي و التخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة."³

ولقد عرف أحد الكتاب التخفيض في التكاليف على أنه "تحقيق الخفض الحقيقي و الدائم في تكلفة الأنشطة التي يزولها المشروع أو تكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون التأثير على جودة المنتج أو وظائفه."⁴

كما عرف على أنه " تخفيضات حقيقية و دائمة في تكلفة الوحدة من الإنتاج أو الخدمات المقدمة بدون التأثير على ملاءمتها للاستخدام المطلوب ومن تم البحث عن الوسائل و الطرق الخاصة بتحسين تصميم المنتجات من أجل تدنية التكاليف المرتبطة بها و بذلك فهي تدل على الانتقال من مستوى التكلفة الحالي إلى مستوى أقل منه، ويتطلب ذلك تغيرا في الظروف التي تحسب على أساسها التكاليف بحيث يمكن المؤسسة من إنتاج نفس المنتج بتكلفة أقل، ويكون باستعمال آلة جديدة تؤدي نفس العمليات بتكلفة أقل، أو تعطي إنتاج أكبر بنفس التكلفة، أو عندما يستخدم في الإنتاج مادة خام جديدة ذات تكلفة أقل من تكلفة المادة المستخدمة من قبل، أو عن طريق تغيير نظام العمل كوسيلة للقضاء على الوقت الضائع، أو بتخفيض تكلفة وقت العمل الإضافي."⁵

¹ - محمد ابراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر مدخل سلوكي، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2004، ص 19.

² - خليل الدليمي، حازم على عبد الله المومني، أثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات (دراسة ميدانية على مصانع الأغذية الأردنية)، مرجع سبق ذكره، ص 390.

³ - محمود عبد الله جمعة ابو عنجة، أساليب التحليل الاستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية، رسالة دكتوراه، السودان، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2015، ص 122.

⁴ - مسكين الحاج، صالح إلياس، التكامل بين التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، مجلة المشكاة، 2017، العدد الرابع، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بالعباس، ص 127.

⁵ - إبراهيم إبراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية الانسانية، العدد 05، 2011، الجزائر، جامعة شلف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص 105.

ويعرف أيضا على أنه "الحصول على منافع (مخرجات) أكبر من نفس الموارد (مدخلات)، أو الحصول على نفس المخرجات بمقدار أقل من المدخلات."¹

ومن خلال ما سبق، يمكن استنتاج أن تخفيض التكاليف هو تقليل النفقات بما يحقق الوفورات في التكاليف أو الزيادة في الأرباح عن السابق، ويمكن تحقيقه عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة بالإضافة إلى البحث الدائم عن مظاهر الإسراف و الأنشطة التي لا تضيف قيمة و التخلص منها.

المطلب الثاني: علاقة أسلوب التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات وخفض التكاليف

تعد التكلفة المستهدفة أسلوباً للتسعير تم استحداثه في اليابان، وقد استخدم بشكل واسع من قبل المنشآت اليابانية خاصة تلك العاملة في مجال صناعة السيارات.

أولاً: علاقة أسلوب التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات :

تفترض مناهج التسعير أن عملية الإنتاج قد تمت بالفعل، وأمكن تحديد تكلفة المنتج، وسوف يطرح في الأسواق عند تحديد سعر بيعه. ويمكن أن تجري الأحداث السابقة بطريقة عكسية، أن تحدد المؤسسة أولاً السعر الذي ستبيع به المنتج وبذلك تصبح المشكلة هي تصنيع المنتج الذي يمكن أن يكون مربحاً في ظل هذه الأسعار وتحديد تكلفته. وبذلك يمكن استخدام معادلة التسعير بطريقة عكسية للوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتج.²

إن منهج التكلفة المستهدفة أسلوب للتسعير تم استحداثه في اليابان واستخدم بشكل واسع من قبل المؤسسات اليابانية خاصة تلك العاملة في مجال صناعة السيارات، فبدلاً من تحديد التكلفة لكل بند من البنود ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج، يقوم منهج التكلفة المستهدفة بعكس هذه الإجراءات، إذ يتم تحديد سعر البيع الذي ينسجم مع متطلبات السوق، ثم احتساب هامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع، وستمثل النتيجة أعلى تكلفة مسموح بها أي التكلفة المستهدفة للمنتج. وبعد ذلك يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بالتكلفة المستهدفة للمنتج، واعتمادها كحد أعلى لتكلفة المواد والطرق والإجراءات المطلوبة لتصميمه وإنتاجه. وبذلك ستكون مسؤولية هؤلاء تصميم المنتج وفقاً لتكلفته المستهدفة أو بأدنى منها. وفي حالة الإخفاق في الوصول إلى هذه التكلفة تجري محاولة تخفيضها بإعادة تقييم التصميم الخاص بالمنتج وتحسين إجراءات إنتاجه، وتطوير نظام تجهيز المواد بما يؤمن توفيرها في الوقت المحدد للإنتاج، وإلا يجب استبدال التكنولوجيا المخصصة لهذا المنتج (معدات الإنتاج) بأخرى متطورة لتخفيض تلك التكلفة، وإن تعذر ذلك ينبغي التخلي عن خطة إنتاج ذلك المنتج.

¹ - ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير، جدة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، 2002، ص75.

² - نضال محمد رضا الخلف، وإنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة -دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة عبد العزيز، 2007، المجلد 21، العدد الأول، ص 174.

وتعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له، على خلاف التسعير على أساس التكلفة، فقد تكتشف المؤسسة أن سعر المنتج غير تنافسي بعدما تكون قد استخدمت الموارد في إنتاجه.¹

ثانياً: علاقة أسلوب التكلفة المستهدفة بتخفيض التكاليف

تعتبر التكاليف ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تنافسية، وأساساً قويا لبقاء واستمرار المؤسسات في ظل بيئة تتصف بالتغيير والتطور السريع وظروف المنافسة الشديدة، كما أصبحت رغبات المستهلك في السلع المطلوبة كثيرة ومتعددة، من بينها الجودة وتعدد الخصائص والسعر المنخفض، و تحقيق السعر المنخفض يتطلب تخفيض التكاليف من منظور المستهلك. كما يعد تخفيض التكاليف من أهم الأهداف التي يسعى مدخل التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها، وذلك مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج والإبقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل الزبون، ويتم تخفيض التكلفة والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة من خلال المراحل الأربع التالية:²

1. مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه:

إذ يتم في هذه المرحلة تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج المصمم وفقاً لاحتياجات وتفضيلات الزبون، إذ تتركز جهود المحاسب الإداري في مراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج الجديد لمقارنتها مع دراسات السوق وبيانات التكلفة المستهدفة، وتحديد مدى الجدوى من إنتاج المنتج الجديد، كما يتم في هذه المرحلة العمل على أن تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج، مع المحافظة على مواصفات وجودة المنتج .

2. مرحلة تحليل التكاليف:

إذ يتم تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج، ومحاولة إيجاد وسائل لتخفيضها دون التأثير على جودة أداء المنتج لوظائفه، وذلك بتحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج ومن ثم العمل على تخفيض تكلفته إلى أقصى حد ممكن، و الوصول بها إلى التكلفة المستهدفة، وتتضمن عملية تحليل التكاليف الأنشطة التالية:

✚ اعداد قائمة بأجزاء ووظائف المنتج ؛

✚ إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف ؛

✚ تحليل الأهمية النسبية للزبون؛

✚ إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج؛

¹ - نضال محمد رضا الخلف ، وإنعام محسن حسن زويلف ، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة -دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني ، مرجع سبق ذكره، ص175.

² - مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، 2014، المجلد 41، العدد2، ص ص 173-174.

✚ إعداد الترتيب النسبي (الأهمية النسبية) للوظائف؛

3. مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة):

يتم في هذه المرحلة تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة، وذلك بهدف إنجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة، ودون المساس بجودة المنتج وأدائه، من خلال استخدام مدخل هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج عبر استخدام أساليب كمية خلال مرحلة التصميم والتصنيع للمنتجات، والذي يتم عبر تحليل أنشطة وتكاليف المؤسسة إلى أنشطة وتكاليف تضيف قيمة وأنشطة وتكاليف لا تضيف قيمة، ومن ثم المحافظة على الأنشطة المضيئة للقيمة ومعالجة الأنشطة غير المضيئة للقيمة، إما بالاستغناء عنها أو تحويلها إلى أنشطة مضيئة للقيمة، والذي يمكن في النهاية من الوصول للتكلفة المقدره النهائية ضمن مدخل التكلفة المستهدفة .

4. مرحلة الإنتاج - القرار النهائي:

بناء على التكلفة المقدره المستهدفة، يتاح للإدارة اتخاذ القرار النهائي بالمضي قدما نحو الإنتاج، والذي يحتاج إلى الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل المؤسسة، وذلك لتمكين المؤسسة من تحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

المطلب الأول: الدراسات العربية

1.دراسة ميساء راجحان (2002) بعنوان " دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات- دراسة ميدانية على مشروعات الصناعية في مدينة جدة."، بحث مقدم كجزء من المتطلبات الحصول على درجة الماجستير بقسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز،السعودية.

هدفت الدراسة إلى بيان دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات إضافة إلى مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المشاريع الصناعية في مدينة جدة. و قد استخدمت الباحثة قوائم الاستقصاء كأداة لجمع البيانات اعتمد منها (68) قائمة بالإضافة بعض المقابلات الشخصية. وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف المستهدفة غير مطبق في المشاريع الصناعية بجدة من ناحية عملية بل يتم إتباع العديد من المبادئ و الأسس التي يقوم عليها النظام، حيث أظهرت النتائج أنه لا يتم استخدام معادلة التكاليف المستهدفة التي تعبر على الأساس الأول للنظام. وأن هناك إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة ولكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت حتى يتم فهم هذا النظام بصورة صحيحة وحتى يتم التدريب على طريقة تطبيقه بصورة كافية، كما يمكن استخدامه كأسلوب لمواجهة المنافسة و فرص البقاء في السوق .

2.دراسة الخلف و زويلف (2007) بعنوان " التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة - دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية "، مجلة جامعة الملك عبد العزيز :الاقتصاد و الإدارة مجلد 21، العدد 01.

هدفت الدراسة إلى دراسة فلسفة و آلية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة و أهمية استخدامها في التسعير في ظل المنافسة الشديدة في الاقتصاد المعاصر، و قد تم إجراء الدراسة على إحدى مؤسسات صناعة الأدوية البيطرية الأردنية، حيث اعتمد الباحث الاستبانة كأداة لجمع البيانات، والتي بلغت (45) استبانة معتمدة. كما تم اختيار مؤسسة كحالة دراسية، وطبق عليها نموذج الدراسة المقترح. و قد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالزبائن و المنافسين و التكاليف وأن اعتماد المنهج التقليدي في التسعير في عصر العولمة و حرية التجارة لا يمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية، وأن منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير و نظام التخطيط والربحية و إدارة التكلفة في البيئة التنافسية، ووجدت الدراسة أن المؤسسات عينة الدراسة تطبق نظام تكاليف الفعلي و تستند في تسعير منتجات بصورة رئيسية على التكلفة الكلية وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تطوير أنظمة التكاليف للمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات و اعتماد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير لرفع كفاءة القرارات ذات الصلة.

3. دراسة أبو عواد (2010) بعنوان "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية_ دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة"، رسالة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة. هدفت الدراسة إلى بيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمة المصرفية، وما إذا كان هناك إمكانية لتطبيق هذا المنهج في المصارف العاملة في قطاع غزة، والوقوف على المعوقات التي تحول دون تطبيقه في المصارف والمزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم قائمة استقصاء تم توزيعها على مجتمع الدراسة والذي يمثل بالأفراد العاملين في المصارف العاملة في قطاع غزة ولهم علاقة بمشكلة الدراسة، وقد بلغ حجم عينة الدراسة (63) قائمة استقصاء معتمدة. وقد أظهرت النتائج إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المصارف، مع وجود بعض المعوقات التي يمكن التغلب عليها والتي من أهمها، عدم وجود نظام تكاليفي فعال في المصرف، كما أظهرت النتائج أن المصارف على دراية تامة بالمزايا المتنوعة المتحققة من خلال تطبيقها لهذا المنهج.

4. دراسة محمد حسن حداد (2011) بعنوان "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة" _دراسة ميدانية_، رسالة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية العاملة في قطاع غزة بالإضافة إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية العاملة في قطاع غزة. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة وقد تم توزيعها على المدراء العاملين في المؤسسات الصناعية العاملة في قطاع غزة حيث تم توزيع (55) استبانة اعتمد منها (45) استبانة لغاية التحليل. وقد تبين من نتائج الدراسة أن المؤسسات الصناعية العاملة في قطاع غزة محل عينة البحث على وعي وإدراك بمفهوم التكلفة المستهدفة إلا أنها لا تقوم باستخدام معادلة التكلفة المستهدفة بصورة عملية حديثة في تخفيض تكاليفها، بالإضافة إلى استخدام وتطبيق كثير من المبادئ المتعلقة بالتكلفة المستهدفة. كما أن بيئة الصناعة في قطاع غزة ملائمة لتطبيق هذا المدخل، وأن المؤسسات تستخدم نظاماً محاسبياً سليماً يساعد في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود بعض المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل أبرزها:

- 1) الظروف السياسية والاقتصادية المتعمقة بسياسة الاحتلال وغلق المعابر.
- 2) عدم وجود معهد مواصفات خاص بالصناعات الفلسطينية يحدد مستوى الجودة المتعلق بالمنتجات الفلسطينية.
- 3) عدم توفر الأبحاث و المنشورات المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة مما يعيق عملية الفهم العملي والإدراك السليم بمراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

5. دراسة وائل مجدي الكبيجي (2014) بعنوان "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 02، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، وبيان مدى الإدراك لمفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، للحصول على منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة ولتحسين الربحية، وتوضيح تأثير استخدام مدخل هندسة القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالي الوصول إلى التكلفة المستهدفة، والتعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة، تم توزيعها على المديرين الماليين ورؤساء الحسابات في المؤسسات والبالغ عددها (11) مؤسسة، وقد تمثلت عينة الدراسة التي تجاوزت مع الباحث (9) مؤسسات صناعية مساهمة عامة. وقد أظهرت النتائج أنه يتوفر لدى المؤسسات الصناعية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مما يدل على أن المؤسسات الصناعية الفلسطينية لديها البيئة المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، كما تبين أن المؤسسات تدرك مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها ولتحسين الربحية، وأنها تستخدم مدخل هندسة القيمة لتحقيق تخفيضاً في التكاليف وذلك للوصول إلى التكلفة المستهدفة. كما أظهرت النتائج أن هناك بعض الصعوبات التي قد تواجهها المؤسسات عند تبنيها لهذا المدخل والتي أهمها، الكلفة المالية العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة.

6. دراسة راضية عطوي (2016) بعنوان " التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف -دراسة حالة تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة SANIAK (BCR)". مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد 15 ديسمبر.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة كنظام لتخفيض التكاليف وإثبات إمكانية استعماله لتخفيض تكاليف المنتجات. ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بدراسة حالة المؤسسة الجزائرية لتصنيع اللواحق الصناعية والصحية من خلال تطبيق منهجية التكلفة المستهدفة على منتج الصنوبر من نوع PRIMA لمحاولة تخفيض تكلفته. وقد أظهرت النتائج أن هناك إمكانية تطبيق منهجية التكلفة المستهدفة في المؤسسة الجزائرية (SANIAK) لتخفيض تكلفة أحد منتجاتها (صنوبر من نوع PRIMA) في إطار التحليل الوظيفي دون أن يؤثر ذلك سلباً على نوعيته.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

1. دراسة Ellram (2002) بعنوان " Supply management involvement in the target costing process , European Journal of Purchasing and Supply Management, Vol.8, issue 4 .
هدفت الدراسة إلى إبراز دور إدارة المشتريات في مراحل التكلفة المستهدفة من خلال حالات تطبيقية على عدد من المؤسسات الأمريكية التي تطبق هذا المبدأ و قد توصلت الدراسة إلى بيان أهمية دور إدارة المشتريات في مراحل التكلفة المستهدفة و خصوصا المراحل الأولية منها كما بينت الدراسة أن إدارة المشتريات تكون أكثر فاعلية عند مشاركتها في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إضافة إلى أنه لا يوجد وظيفة محددة يمكن أن تتولى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

2. دراسة Smidit (2003) بعنوان: " A survey of the adoption and use of target costing in dutch frims , International Journal of Production Economics, Vol. 84 Issue 3.
دراسة مسحية حول تبني و استخدام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الألمانية التي تطبق مفهوم التكلفة المستهدفة أو مفاهيم أخرى مشابهة لها و قد أجريت الدراسة على مجموعة من المؤسسات الألمانية المدرجة أسهمها في السوق المالي البالغ عددها (32) مؤسسة و توصلت الدراسة إلى أن (19) مؤسسة من أصل (32) مؤسسة تطبق ممارسات مشابهة لمفهوم التكلفة المستهدفة و كان الهدف الأساسي من التطبيق هو تخفيض التكلفة. ووجدت الدراسة أن الإدارات الأكثر مساهمة في تطبيق التكلفة المستهدفة هي إدارة التصميم و التطوير و كانت إدارة المحاسبة أقل مشاركة في تنفيذ هذه الطريقة.

3. دراسة Rattray (2007) بعنوان « Target costing in newzealand manufacturing frims » Pacific Accounting Review, Emerald, Vol. 19 Issue 1.

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية النيوزيلندية، وقد تم إجراء دراسة ميدانية للتعرف على هذا الواقع، وقد طبقت الدراسة على (80) مصنعا ومؤسسة، وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج أهمها، أن قسم الإنتاج يسهم بشكل فاعل في تحقيق التكلفة المستهدفة عبر إضافة التحسينات إلى تصميمات المنتج والتعديلات إلى طرق التصنيع، والتي تؤدي إلى تخفيض التكاليف لتعادل التكلفة المستهدفة. كما أن مساهمة الموردين ضمن فريق العمل في تحقيق التكلفة المستهدفة عبر مساهمتهم في أفكار مبتكرة ترتبط بالمنتج وضبط التكلفة كان منخفضا نسبيا، بالإضافة إلى أن إجراء التعديلات على التكاليف المسموح بها يعد أمراً أساسياً في تحقيق مبيعات المنتجات المستقبلية المنافسة ولضمان إنجاز التكلفة المستهدفة.

4. دراسة Kcsoy (2009) بعنوان « Target costing in turksh manufacturing enterprises » journal of Problems and Perspectives in Management, Volume 7, Issue 1, 2009

هدفت الدراسة إلى بيان كيفية استفادة المشاريع الصناعية التركية من التقنيات الحديثة في المحاسبة الإدارية ومن أهم هذه الأساليب التكاليف المستهدفة، خاصة في ظل التطورات السريعة في التكنولوجيا و التغير في توقعات الزبائن، وتقدير دورة حياة المنتج، وزيادة المنافسة العالمية وخاصة بين المؤسسات،

والسعي نحو تخفيض تكلفة المنتج والجودة العالية، وقد اجريت الدراسة على أكبر مؤسسات التصنيع المدرجة في غرفة تجارة إسطنبول والحاصلة على الإيزو، للكشف عن الاختلافات الأساسية بين المؤسسات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة والتي لا تطبقه، وتحليل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأثره على المؤسسات المطبقة له. وبينت الدراسة أن على المؤسسات إتباع استراتيجية تنافسية متوازنة، خاصة وأن غالبية المؤسسات تعمل في ظل ظروف سوق تنافسية، ولكي تجني المؤسسات الفوائد المتوقعة من التكلفة المستهدفة عليها إعطاء أهمية أكبر لتحديد توقعات الزبائن قبل تصميم المنتج .

5. دراسة Filomena (2009) بعنوان « Target costing operationalization during product development » International Journal of Production Economics 118 .

هدفت الدراسة إلى بيان تفعيل التكلفة المستهدفة من خلال تطوير المنتجات كنموذج للتطبيق، عبر التعرف على تجربة لتكلفة تطوير المنتجات في مرحلة مبكرة في مؤسسات صناعية برازيلية متوسطة الحجم عبر اقتراح وتطبيق نموذج للتكلفة المستهدفة، وقد تم تفعيل دور التكلفة المستهدفة عبر تحليل وتخفيض المنتج إلى أجزاء للمنتج وخصائص وعناصر مشتركة مع التركيز على وضع معايير لرقابة التكلفة خلال تطوير المنتج، باستخدام دراسة حالة مفصلة، تحلل بشكل صريح التكاليف المستهدفة إلى أجزاء، وذلك لتوضيح الاستخدام الاستراتيجي للتكلفة المستهدفة. وقد توصلت الدراسة إلى أن المشاركين في المشتريات خاصة المهندسين والمصممين هم أكثر من يتحكم في التكلفة بشكل دقيق.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

❖ أوجه الاختلاف

• من حيث الهدف:

هدفت أغلب الدراسات السابقة إلى:

- بيان مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف منتجات المشاريع الصناعية.
- بيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمة المصرفية.
- التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة.
- بيان إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة الجزائرية كنظام لتخفيض التكاليف.
- إبراز دور إدارة مشتريات في مراحل التكلفة المستهدفة.
- بيان مدى استخدام المؤسسات الألمانية المدرجة في السوق المالي لأسلوب التكلفة المستهدفة أو مفاهيم أخرى مشابهة له.
- بيان واقع تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية النيوزيلندية.
- بيان إمكانية استفادة المؤسسات الصناعية التركية المدرجة في غرفة إسطنبول والحاصلة على الإيزو من تقنية التكلفة المستهدفة.

- بيان مدى قابلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية البرازيلية لتطوير المنتجات.
- من حيث المعالجة:
- اشتملت أغلب الدراسات السابقة على دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في قطاعات مختلفة.
- اعتماد معظم الدراسات السابقة على قوائم الاستقصاء بشكل كلي.
- في حين هدفت الدراسة الحالية إلى:
- إبراز دور تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير وخفض تكاليف المنتجات.
- إجراء الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة مصغرة.
- إجراء الدراسة التطبيقية على أحد المنتجات الصناعية البسيطة من حيث التركيب.
- اعتماد الدراسة الحالية على قوائم الاستقصاء بشكل جزئي كخطوة أولى تتطلبها الدراسة الميدانية.
- ❖ **أوجه التشابه:**
- تتشابه الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في:
- بيان امكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة الجزائرية كنظام لتخفيض التكاليف .
- إجراء الدراسة التطبيقية على أحد المنتجات الصناعية.
- اعتماد الدراسة على قوائم الاستقصاء بشكل جزئي كخطوة أولى تتطلبها الدراسة الميدانية.
- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأهمية استخدامه في تسعير المنتج.

خلاصة الفصل

لقد تم من خلال هذا الفصل التعرض للموضوع من جانبه النظري، حيث تم التطرق في المبحث الأول لمجموعة من التعريفات المتعلقة بالتكلفة المستهدفة والتسعير وخفض التكاليف، بالإضافة إلى العلاقة التي تربط كلا من التسعير وخفض التكاليف بأسلوب التكلفة المستهدفة. ويمكن تلخيص أهم النتائج في أن التكلفة المستهدفة عبارة عن أداة مستحدثة في نظام التكاليف تحاول بالدرجة الأولى تخفيض تكاليف المنتج أو تكلفة تقديم الخدمة مع مراعاة الحفاظ على الجودة التنافسية في حدود السعر ووفقاً للمواصفات التي تشبع رغبات الزبائن. كما أنها طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في بيئة تنافسية. و أن السعر يمثل مقدار ما يدفعه الزبون من نقود في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة ما .

أما بالنسبة للمبحث الثاني فقد تناول مجموعة من الدراسات العربية وأخرى أجنبية التي لها علاقة بموضوع الدراسة. حيث تم استعراض أهم جوانب هذه الدراسات والمتمثلة في الهدف من الدراسة، عينتها، طريقة المعالجة، وكذا ذكر أهم النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي للدراسة

(دراسة تطبيقية على منتج سائل التبريد

لمؤسسة تيوريرين)

تمهيد :

يعتمد اتخاذ قرار التسعير على العديد من الاعتبارات التي لا تتعلق فقط ببيانات التكاليف، إنما تتعداها إلى طبيعة المنتجات المنافسة ودرجة وطبيعة المنافسة في سوق المنتج وسلوك المستهلكين. لذا فإن اتباع النظام التقليدي في التسعير، أي التسعير على أساس التكلفة أصبح غير ملائم، لأن سعر البيع يتحدد في السوق. وأصبح انشغال المؤسسات هو ضمان تسويق ما يتم انتاجه، مما أدى إلى ظهور منافسة على الانتاج بأعلى جودة وبأقل تكلفة. أي أن التحكم في التكلفة أصبح يمثل سلاحاً تنافسياً مهماً وأصبحت التكلفة قيماً ذات أولوية يتحدد انطلاقاً من السوق وهدفاً يجب بلوغه لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

وفي ظل هذه الظروف ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة كنظام حديث لإدارة التكاليف الذي يقوم على مبدأ اعتبار التكلفة هدفاً استراتيجياً إذ يسعى هذا الأخير إلى تخفيض التكلفة على مستوى تصميم المنتج مع التأكيد على جودته في ظل المنافسة الكاملة لتوليد الربحية في ضوء السعر التنافسي.

ومن هذا المنطلق سنحاول في هذا الفصل تجسيد ما تم التطرق إليه ميدانياً، من خلال الدراسة التي قمنا بها في مؤسسة تيويرين لإنتاج مواد النظافة والصيانة-ولاية ادرار- سعياً منا لتحسين كفاءة تسعير أحد منتجاتها وخفض تكاليفه عن طريق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. وبغية تحقيق هذا الهدف تم تقسيم الفصل التطبيقي إلى مبحثين كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم مؤسسة تيويرين لإنتاج مواد النظافة والصيانة.
- المبحث الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحسين كفاءة تسعير المنتج سائل تبريد تيويرين وخفض تكاليفه.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة تيويرين لإنتاج مواد النظافة والصيانة

المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة تيويرين

سنطرق في هذا المطلب لنشأة المؤسسة وتعريفها وهيكلها التنظيمي كمايلي:

1) نشأة المؤسسة:

نشأة مؤسسة تيويرين في 2015/01/26، من طرف السيد تيويرين وهو المسير الشرعي لها، حيث يحظى هذا الأخير بخمسة عشرة سنة خبرة مهنية في مجال إنتاج مواد التنظيف والتطهير، وقد استفادة من الوكالة الوطنية دعم لتشغيل الشباب (ANSEJ) من أجل إنشاء مؤسسته. أما بداية لإنتاج فقد كانت في 2016/ 01/26.¹

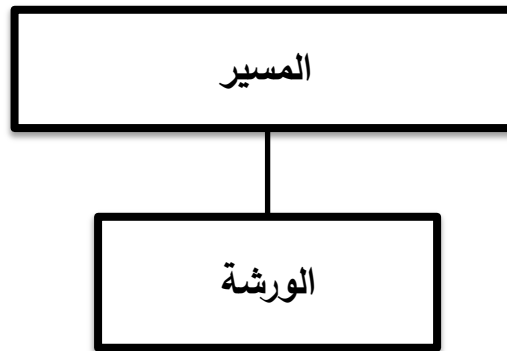
2) تعريف المؤسسة:

تعد مؤسسة تيويرين إحدى الوحدات الإنتاجية والتجارية المصغرة لمواد النظافة والصيانة بولاية أدرار برأسمال قدره 100.000.000 دج وهي تتربع على مساحة قدرها 240 م² ويقدر عدد عمالها بـ: 08 عمال، مقرها الرئيسي بقصر أدغا بولاية أدرار.

تتعامل مؤسسة تيويرين مع 06 مؤسسات محلية لتزويدها بالمواد الخام وباقي لوازم الإنتاج. كما تتعامل خلال تسويقها لمنتجاتها مع تجار الجملة والتجزئة بصفة عامة والإدارات بصفة خاصة مثل : مديرية الجمارك لولاية بشار، المحطة البرية لنقل المسافرين و06 بلديات محلية بولاية أدرار.²

3) الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة تيويرين.



المصدر: مسير المؤسسة

¹ - الوثائق الداخلية للمؤسسة.

² - الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: النشاط الأساسي للمؤسسة وأهدافها

1. النشاط الأساسي للمؤسسة :

يتمثل النشاط الأساسي لمؤسسة تيويرين في إنتاج مواد النظافة والصيانة وهي كالاتي:

الجدول رقم (01):منتجات مؤسسة تيويرين

مواد النظافة	مواد الصيانة
ماء جافيل	سائل التبريد
صاني	منظف الزجاج
نظاف ولماع	ماء مقطر
قريزيل	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

2. أهداف المؤسسة:

تسعى مؤسسة تيويرين كغيرها من المؤسسات الإنتاجية إلى تحقيق طموحها المتمثل في الاستمرار والتطور بالإضافة إلى تحقيق جملة من الأهداف الاستراتيجية والإنتاجية أهمها:³

- ✓ استعمال أحدث الوسائل والتقنيات في الإنتاج بغرض تحديث مواصفات وجودة المنتجات وزيادة كميتها لتحقيق حصة سوقية معتبرة.
- ✓ تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح بغرض تطوير المؤسسة.
- ✓ خلق مناصب شغل جديدة.
- ✓ تخطيط نشاط جديد متمثل في إنتاج مسحوق الغسيل وبعض المنتجات الغذائية كالخل وماء الزهر.

³ - مسير المؤسسة ، أهداف مؤسسة تيويرين، مقابلة شخصية، مؤسسة تيويرين، يوم: 07/04/2019، الساعة:

المبحث الثاني :استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحسين كفاءة تسعير منتج سائل التبريد تيويرين وخفض تكاليفه

يتمثل النموذج المقترح على المؤسسة محل الدراسة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على أحد منتجاتها والمتمثل في سائل التبريد المحركات وذلك لمحاولة تحسين كفاءة تسعيره وخفض تكاليفه دون التأثير على جودته.

المطلب الأول: واقع التكاليف والتسعير في مؤسسة تيويرين

1. تقديم المنتج محل الدراسة

تعتبر منظومة التبريد أحد الأجزاء الضرورية من أجل الحفاظ على محرك السيارة، ويعتبر سائل التبريد بمثابة العمود الفقري لهذه المنظومة حيث يتوقف عليها عمل السيارة بالكامل، كونه يساعد في الحفاظ على درجة حرارة محرك السيارة ويجعلها ثابتة أي لا انخفاض ولا ارتفاع في درجة الحرارة، وهذا الأمر ضروري من أجل الحفاظ على العمر الافتراضي لمحرك السيارة وحماية أجزائه من التعرض للتلف أو التآكل.

وقد تم اختيار منتج سائل تبريد تيويرين قارورة ذات سعة 5 لتر للأسباب التالية:

- كونه يمثل نسبة كبيرة من مبيعات ؛
- نظراً لارتفاع تكلفته مقارنة بتكلفة باقي منتجات المؤسسة؛
- منتج كثير الاستعمال باعتباره مادة ضرورية للحفاظ على محرك السيارة؛

1-1- مكونات سائل تبريد تيويرين:

تستعمل مؤسسة تيويرين لإنتاج سائل التبريد أربع مواد؛ وهي كالآتي:⁴

- أثيلان غليكول: هو عبارة عن مركب عضوي، سائل سام، عديم اللون والرائحة وقليل اللزوجة، يقوم عند اختلاطه بالماء بخفض درجة تجمده لما دون الصفر مئوي ورفع درجة غليانه فيما فوق 100 مئوية وهي الميزة التي جعلته مكون أساسي يدخل في تركيبة سائل التبريد.
- الماء المقطر: هو عبارة عن ماء معالج خالي من الشوائب.
- مضاد الصدأ: هو عبارة عن مادة كيميائية تستخدم في صناعة سوائل التبريد بغرض حماية أجزاء المحرك من التآكل باعتبار أن الظروف الموجودة في دائرة التبريد هي ظروف مثالية جداً لتآكل المحرك (ماء، حرارة، هواء، اثيلان غليكول).
- ملون: هو عبارة عن صبغة صناعية تضاف لسوائل التبريد بغرض تمييز المنتج.

⁴ - مسير المؤسسة ، مكونات سائل التبريد، مقابلة شخصية، مؤسسة تيويرين، يوم: 07/04/2019، الساعة: (10:00-

1-2- مراحل إنتاج سائل التبريد:

يمر إنتاج سائل التبريد بأربعة مراحل وهي كالآتي:⁵

المرحلة الأولى: تنظيف آلة تقطير الماء

يتم في هذه المرحلة تنظيف آلة تقطير المياه من الشوائب العالقة بها وذلك بواسطة محلولي HCL و NaOH حيث تستغرق هذه العملية مدة 10 دقائق.

المرحلة الثانية: تقطير المياه

تملأ آلة التقطير بمياه الحنفية ويتم تشغيلها لمدة 15 دقيقة للحصول في الأخير على الماء المقطر.

المرحلة الثالثة: مرحلة الصنع

بعد الحصول على الماء المقطر، يتم إضافة باقي مكونات سائل التبريد بالترتيب على التوالي:

- ملون؛

- مضاد الصدأ؛

- أثيلان غليكول؛

مع الخلط باستمرار عند إضافة كل مكون. وتتطلب هذه العملية مدة 30 دقيقة ليصبح سائل التبريد جاهزاً.

المرحلة الرابعة: التعبئة

تتم تعبئة سائل التبريد في قارورات ذات سعة 5 لتر بواسطة آلة التعبئة وذلك بإشراف أحد العمال على هذه العملية حيث يتم خلال كل 30 ثانية تعبئة قارورة.

المرحلة الخامسة: التغليف

يتم في هذه المرحلة تغليف كل أربع قارورات من سائل التبريد على حدى بغلاف بلاستيكي وذلك بواسطة آلة التغليف التي يشتغل عليها ثلاث عمال .

2. واقع سعر التكلفة

تستخدم مؤسسة تيويرين لإنتاج مواد النظافة والصيانة أسلوب التكاليف الكلية، وقد تضمنت سنة 2018 التكاليف التالية وهذا لإنتاج 15000 وحدة من سائل التبريد أي ما يعادل 75000 لتر من سائل التبريد.

⁵ - مسير المؤسسة ، مراحل إنتاج سائل التبريد، مقابلة شخصية، مؤسسة تيويرين، يوم 12/04/2019، الساعة: (9:00-11:00).

2-1- حساب تكلفة الشراء لسنة 2018:

الجدول رقم (02): حساب تكلفة الشراء لسنة 2018:

المكونات	الكمية	السعر (دج)	المبلغ (دج)
أثيلان غليكول	ل1600	135	216000
ملون	كغ50	50	2500
مضاد للصدأ	كغ20	233	4660
NAOH	ل100	250	25000
HCL	ل200	950	190000
قارورة ذات سعة 05ل	20000	53	1060000
بطاقات	20000	9	180000
غلاف بلاستيكي	كغ500	153	76500
المجموع			1754660

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

ملاحظة: تكلفة الشراء تتضمن مصاريف الشراء.

2-2- حساب تكلفة إنتاج 15000 وحدة لسنة 2018 :

الجدول رقم (03): حساب تكلفة إنتاج 15000 وحدة لسنة 2018 :

المبلغ (دج)	السعر (دج)	الكمية	المكونات
202500	135	1500ل	أثيلان غليكول
75	50	1,5كغ	ملون
209,7	233	0,9كغ	مضاد للصدأ
18750	250	75ل	NAOH
109250	950	115ل	HCL
795000	53	15000وحدة	قارورة ذات سعة 05ل
135000	9	15000وحدة	بطاقات
38250	153	250كغ	غلاف بلاستيكي
576000	-	-	اليد العاملة
15000	1	15000	الورشة
1890034,7	126	15000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

ملاحظة: تحسب تكلفة الماء المقطر من خلال جمع تكلفة مادتي HCL و NAOH.

2-3- حساب سعر التكلفة:

الجدول رقم (04): حساب سعر التكلفة

المبلغ (دج)	السعر (دج)	الكمية	المكونات
1890034,7	126	15000	تكلفة إنتاج الوحدة
75000	5	15000	مصاريف النقل
1965034,7	131	15000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

3- واقع التسعير

تعتمد مؤسسة تيوريرين في تسعير منتجها على النظام التقليدي للتسعير أي التسعير على أساس التكلفة، وذلك بإضافة هامش ربح محدد والذي يقدر ب (50%) لسعر التكلفة مهما كان هذا الأخير، كالتالي:

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + \text{هامش الربح (50\%)}$$

$$\text{سعر البيع} = 131 + (0,5 \times 131)$$

$$\text{سعر البيع} = 131 + 65,5$$

$$\text{سعر البيع} = 196,5 \text{ دج}$$

المطلب الثاني: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحسين كفاءة تسعير منتج سائل تبريد تيوريرين وخفض تكاليفه.

❖ مراحل الدراسة الميدانية

تمر دراستنا بالعديد من المراحل والتمثلة في:

- تقديم المنتج محل الدراسة وجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات المتعلقة به؛
- دراسة سوق المنتج والمنتجات المنافسة؛
- تحديد سعر البيع المستهدف والتكلفة المستهدفة؛
- الاستعانة بتقنية هندسة القيمة (تحليل القيمة) من أجل امتصاص الفجوة بين التكلفة المقدره والتكلفة المستهدفة بهدف تخفيض تكلفة المنتج.

❖ تنفيذ مراحل الدراسة:

1. جمع المعلومات:

بعد تحديد المنتج محل الدراسة، سنعمل في هذه المرحلة على جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات المتعلقة بالسوق بالاعتماد على مصادر خارجية (دراسة السوق) باعتبار أنه قد تم جمع المعلومات المتعلقة بالمنتج والتطرق لها في المطلب الأول.

1-2 معلومات متعلقة بالسوق:

بالاعتماد على مصادر خارجية للمؤسسة، تم التوصل بأن لمنتج سائل تبريد تيوريرين مجموعة من المنافسين الذين يستحوذون على نسبة معينة من السوق وهم كما يلي:

الجدول رقم (05):المنتجات المنافسة لمنتج سائل التبريد تيويرين

المنتجات الأجنبية	المنتجات المحلية
بيترومين	الأوراس
أيادي	السلام
TRADEX	البياض
G12+	كرافت
HORSE	نفظال
BENDIX	ICE BURG
G12 PLUS	
QUIMIEX	
DELTA+	
ARECA	
G13	
TROPICAL	
TOTAL	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مصادر خارجية (دراسة السوق).

2. دراسة سوق المنتج والمنجات المنافسة:

1-2 أهداف دراسة السوق:

تعد دراسة السوق الخطوة الأولى لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وهي تهدف إلى:

- ✓ التعرف على وضعية المنتج محل الدراسة في السوق؛
- ✓ التعرف على رأي الزبائن بخصوص جودة المنتج محل الدراسة؛
- ✓ تحديد العامل الرئيسي المتحكم في قرار شراء المنتج من حيث الجودة، السعر، توفر المنتج، الشهرة؛
- ✓ الوظائف التي يؤديها المنتج محل الدراسة وما يوليه الزبائن من أهمية ؛
- ✓ تحديد السعر التنافسي للمنتج محل الدراسة.

2-2 الوسيلة المستخدمة لدراسة السوق:

من أجل بلوغ الأهداف المسطرة لدراسة السوق والمذكورة أعلاه، تم استخدام طريقة الاستقصاء بالاعتماد على الاستبيان كأداة للحصول على المعلومات الضرورية، ولهذا ارتأينا أن نكتفي بإعداد استبيان واحد المدرج بالملحق رقم (02) والمحكم من طرف الأساتذة المذكور أسماؤهم في الملحق رقم (01)، حيث يوجه هذا الاستبيان للمستهلكين (أصحاب المركبات) بهدف الحصول على المعلومات اللازمة عن السوق واحتياجات الزبائن وتحديد العوامل التي تحكم قرار شرائهم لمنتج سائل التبريد.

❖ أهداف الاستبيان:

يمكن تلخيص أهداف الاستبيان في ما يلي:

✓ تحديد العامل الرئيسي المتحكم في قرار شراء سائل تبريد تيويرين والمنتجات المنافسة من حيث السعر، الجودة، توفر المنتج والشهرة؛

✓ تقييم منتج سائل التبريد تيويرين والمنتجات المنافسة له من حيث السعر؛

✓ تحديد السعر التنافسي لحساب التكلفة المستهدفة.

❖ الافتراضات التي يقوم عليها الاستبيان:

✓ التعبير عن الحصة السوقية للمنتجات من خلال نسب مستعملها في السوق؛

✓ تقييم المنتجات على أساس أربعة معايير وهي كالتالي: السعر، الجودة، توفر المنتج، الشهرة؛

✓ السعر التنافسي هو السعر المقترح من طرف الزبون والذي يكون مستعداً لدفعه؛

❖ المعلومات التي يسعى الاستبيان إلى توفيرها:

✓ الحصة سوقية لكل منتج والمعبر عنها بنسبة مئوية؛

✓ تقييم أسعار المنتجات وفق سلم التقييم ذو المستويات الثلاث؛

✓ تقييم المنتج محل الدراسة وفق سلم التقييم ذو الخمس مستويات؛

✓ السعر التنافسي هو السعر الذي يرغب الزبون في دفعه مقابل الحصول على المنتج محل الدراسة بالجودة المطلوبة؛

✓ الوظائف التي يلبها المنتج محل الدراسة بتصميمه الحالي والتي يوليها الزبائن أهمية.

2-3 نتائج دراسة السوق:

بعد صياغة استمارة الاستبيان الملحق رقم (02) واختيار عينة عشوائية ممثلة لمجتمع الدراسة والمتكونة من 44 مستهلك (أصحاب المركبات) على مستوى ولاية أدرار، ومن خلال تحليل المعلومات المتوصل إليها عن طريق استقصاء أفراد العينة تم التوصل إلى النتائج التالية:

2-3-1 حصة كل منتج من السوق حسب عينة الدراسة:

يوضح الجدول التالي عدد المستهلكين الذين يستعملون سائل التبريد تيويرين محل الدراسة والمنتجات المنافسة:

الجدول رقم(06):الحصة السوقية لمنتج سائل التبريد تيويرين والمنتجات المنافسة

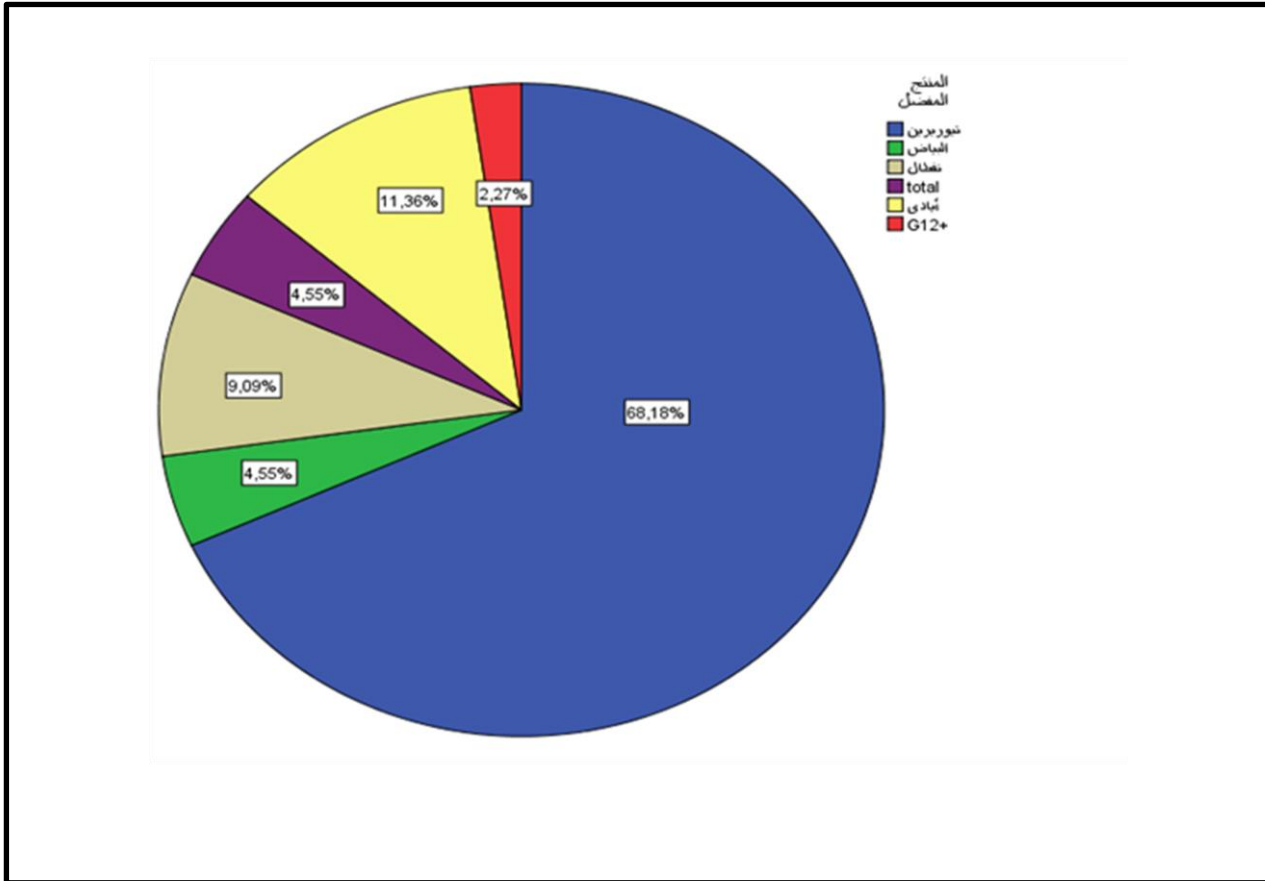
المنتج	عدد المستهلكين	النسبة المئوية%
تيويرين	30	68,2
البياض	2	4,5
نفظال	4	9,1
TOTAL	2	4,5
أيادي	5	11,4
G12+	1	2,3
الأوراس	0	0
السلام	0	0
DELTA+	0	0
بيترومين	0	0
QUIMIES	0	0
كرافت	0	0
ICE BURG	0	0
BENDIX	0	0
HORSE	0	0
G12 PLUS	0	0
TRADEX	0	0
G13	0	0
ARECA	0	0
TROPICAL	0	0
المجموع	44	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة (دراسة تطبيقية على منتج سائل التبريد لمؤسسة تيويرين)

بتحليل معطيات الجدول رقم (06) يتضح لنا أن سائل التبريد تيويرين يحتل المرتبة الأولى من حيث عدد المستعملين (30 مستهلك) مما يدل على أنه يستحوذ على أكبر حصة سوقية، حيث تبلغ نسبة مستعمليه 68,2% من إجمالي العينة المختارة، يليه بعد ذلك سائل التبريد أيادي في المرتبة الثانية بنسبة 11,4%، أما المرتبة الثالثة فكانت لسائل التبريد نفضال بنسبة 9,1%، ثم يليه سائل التبريد البياض و TOTAL في المرتبة الرابعة بنسبة 4,5%، أما المرتبة الخامسة فكانت لسائل التبريد G12+ حيث بلغت نسبة مستعملي هذا المنتج 2,3%، وقد احتلت باقي المنتجات: (الأوراس، السلام، DELTA+، بيترومين، QUIMIES، كرافت، HORSE، BENDIX، ICEBURG، G13، TRADEX، G12PLUS، ARECA، TROPICAL) المرتبة السادسة بنسبة 0% من إجمالي العينة مما يدل على أنها منتجات لا تشهد اقبال حسب العينة المدروسة.

الشكل(02): الحصة السوقية لمنتج سائل التبريد تيويرين والمنتجات المنافسة



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

2-3-2 العامل المتحكم في قرار شراء منتج سائل التبريد

جدول رقم (07): تحديد العامل الرئيسي الذي يحكم قرار شراء منتج سائل التبريد

العامل	التكرار (ni)	التكرارات النسبية (fi=ni/n)
السعر	4	9,09
الجودة	36	81,82
توفر المنتج	3	6,82
الشهرة	1	2,27

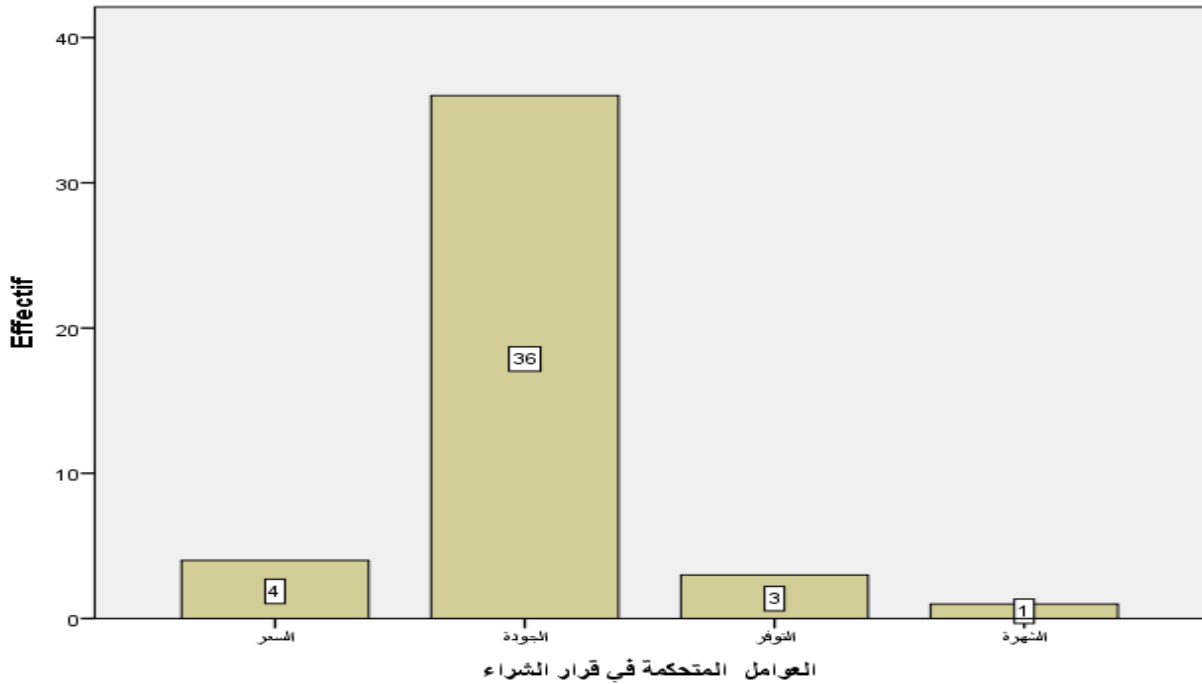
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

حيث أن: n هو حجم العينة ويساوي 44 مستهلك.

من خلال الجدول رقم (07) نستنتج أن:

- 81,82 % من العينة يعتبرون أن الجودة هي العامل الرئيسي الذي يحكم قرار شراء منتج سائل التبريد .
- 9,09 % من العينة يعتبرون أن السعر هو العامل الرئيسي الذي يحكم قرار شراء منتج سائل التبريد.
- 6,82 % من العينة يعتبرون أن توفر المنتج هو العامل الرئيسي الذي يحكم قرار شراء منتج سائل التبريد.
- 2,27 % من العينة يعتبرون أن الشهرة هي العامل الرئيسي الذي يحكم قرار شراء منتج سائل التبريد.

الشكل (03): العامل المتحكم في قرار شراء منتج سائل التبريد



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

2-3-3 اعتماد السعر كمعيار لتقييم جودة منتج سائل التبريد

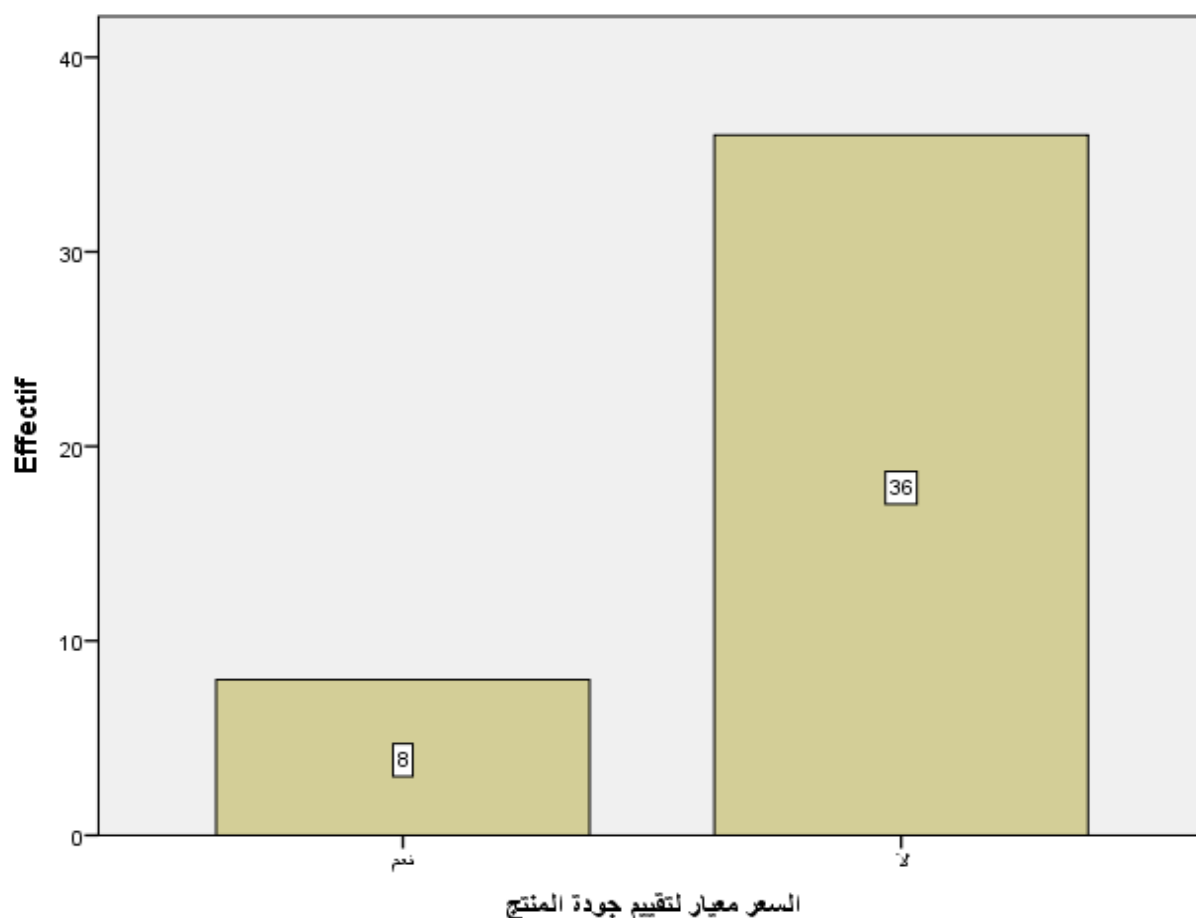
جدول رقم (08): اعتماد السعر كمعيار لتقييم جودة منتج سائل التبريد.

الإجابات	التكرارات	النسبة المئوية%
نعم	8	18,2
لا	36	81,8
المجموع	44	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (08) نلاحظ أن: 81,8 % من العينة كانت إجابتهم ب: لا أي أنهم لا يعتبرون السعر معيار لتقييم جودة منتج سائل التبريد مما يدل على وعي المستهلكين، أما نسبة 18,2 % من أفراد العينة كانت إجابتهم ب: نعم أي أنهم يعتبرون السعر معيار لتقييم جودة منتج سائل التبريد.

الشكل (04): اعتماد السعر كمعيار لتقييم جودة منتج سائل التبريد.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

4-3-2 تقييم سعر كل منتج:

يمثل الجدول التالي تقييم المستهلكين لسعر منتج سائل التبريد تيويرين والمنتجات المنافسة
الجدول رقم (09): تقييم سعر منتج سائل تبريد تيويرين وأسعار المنتجات المنافسة.

المنتج	منخفض	محايد	مرتفع
تيويرين	36	8	0
السلام	19	24	1
البياض	27	17	0
الأوراس	10	34	0
كرافت	2	40	2
نفظال	6	19	19
DELTA+	1	40	3
بيترومين	0	42	2
QUIMIES	0	40	4
ICE BURG	0	42	2
TOTAL	5	27	12
BENDIX	0	41	3
HORSE	0	41	3
G12+	0	40	4
TRADEX	0	40	4
أيادي	2	14	28
G12 PLUS	0	41	3
G13	0	42	2
ARECA	0	40	4
TROPICAL	0	40	4
المجموع	108	672	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

من خلال تحليل الجدول رقم (09): يتضح لنا أن:

- 36 مستهلك اتفقوا على أن سعر سائل تبريد تيويرين منخفض مقارنة بأسعار سائل التبريد الأخرى .
- 42 من إجابات المستهلكين المحايدة كانت لمنتج (بيترومين، G13 ، ICE BURG) مما يدل على أنها منتجات غير معروفة في السوق.
- 28مستهلك اتفقوا على أن سعر سائل التبريد أيادي مرتفع مقارنة بأسعار سائل التبريد الأخرى، وهذا راجع لارتفاع تكلفة الإستيراد باعتباره منتج أجنبي.

2-3-5 تقييم جودة المنتج محل الدراسة (تيويرين):

يمثل الجدول التالي تقييم منتج سائل التبريد تيويرين محل الدراسة باستخدام سلم التقييم ذو الخمس مستويات.

الجدول رقم (10): تقييم جودة منتج سائل تبريد تيويرين باستخدام سلم التقييم ذو الخمس مستويات

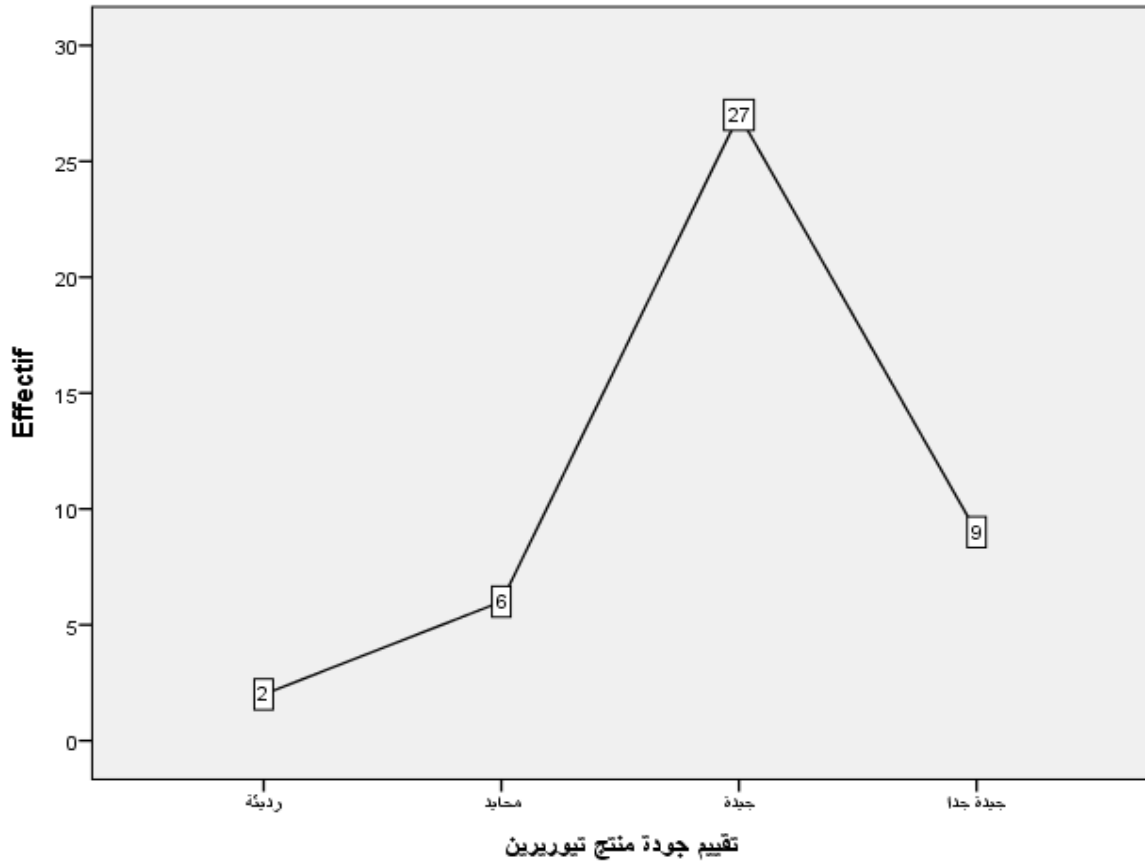
المجموع	1	2	3	4	5	سلم التقييم البيان
	رديئة جداً	رديئة	محايد	جيدة	جيدة جداً	
44	0	2	6	27	9	عدد الأفراد
100	0	4,5	13,6	61,4	20,5	النسبة المئوية %

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال معطيات الجدول (10) نستنتج أن:

- 20,5% من أفراد العينة يرون أن منتج سائل التبريد تيويرين ذو جودة جيدة جداً.
 - 61,4% من أفراد العينة يرون أن منتج سائل التبريد تيويرين ذو جودة جيدة.
 - 13,6% من أفراد العينة كانت اجابتهم محايدة بخصوص جودة منتج سائل التبريد تيويرين.
 - 4,5% من أفراد العينة يجدون أن جودة منتج سائل التبريد تيويرين رديئة.
- وبناء على هذه النتائج نستطيع أن نحكم على جودة منتج سائل التبريد تيويرين بأنها جيدة.

الشكل(05): تقييم جودة منتج سائل تبريد تيويرين



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

6-3-2 السعر الحالي والمقترح لكل منتج:

من أجل اختيار القيمة الأمثل لإجابات أفراد العينة (متوسط حسابي، وسيط، منوال) نقوم باختبار اعتدالية التوزيع باستخدام اختبار الاعتدالية (التوزيع الطبيعي).

الجدول رقم(11):اختبار الاعتدالية(test de Kolmogorov Smirnov à un échantillon)

اختبار	الاعتدالية
القيمة Z	3,325
مستوى الدلالة	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

وعليه يمكن اعتبار أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ومنه أمثل قيمة للبيانات هي المتوسط الحسابي.

- بعد استجواب أفراد العينة لمعرفة السعر المقترح لكل لمنتج تم التوصل إلى النتائج الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): السعر الحالي والسعر المقترح لكل منتج.

المنتج	متوسط السعر الحالي (دج)	متوسط السعر المقترح (دج)
تيوريرين	236,63	215,67
السلام	275	250
البياض	225	250
الأوراس	250	250
كرافت	325	300
نفضال	575	500
DELTA+	425	400
بيترومين	725	700
QUIMIES	750	700
ICE BURG	225	250
TOTAL	1550	1500
BENDIX	725	700
HORSE	650	600
G12+	2100	2000
TRADEX	675	600
أيادي	775	750
G12 PLUS	1850	1800
G13	1850	1800
ARECA	725	700
TROPICAL	1250	1200

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

$$\bar{X} = \frac{\sum Xi}{ni}$$

حيث أن:

$$\bar{X} = \frac{196,5+200+250+300}{4}$$

متوسط السعر الحالي

$$\bar{X} = 236,63 \text{ دج}$$

متوسط السعر الحالي

$$44/(300 \times 6 + 250 \times 2 + 200 \times 33 + 3 \times 196,5) =$$

متوسط السعر المقترح

$$215,67 \text{ دج}$$

متوسط السعر المقترح

من خلال الجدول رقم (12) نلاحظ أن السعر المقترح من طرف أفراد العينة بالنسبة لمنتج سائل تبريد تيويرين هو 215,67 دج، وهو يمثل لنا السعر المستهدف الذي على أساسه تحسب التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المرغوب تحقيقه من سعر البيع المستهدف.

3. حساب التكلفة المستهدفة:

بعد تحديد السعر المستهدف الذي يمثل السعر التنافسي والذي ينبغي أن تطبقة المؤسسة على منتج سائل التبريد تيويرين (قارورة ذات سعة 5 لتر)، تحسب التكلفة المستهدفة كما يلي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المرغوب فيه

و بمساعدة مسير المؤسسة، افترضنا أن المؤسسة تود تحقيق هامش ربح يقدر ب (50%)، وذلك بناءً على هامش الربح الفعلي، بحيث تكون التكلفة المستهدفة كما يلي:

جدول رقم (13): حساب التكلفة المستهدفة للمنتج:

(الوحدة / دج)

المبلغ	البيان
215,67	السعر المستهدف
(107,84)	الهامش المرغوب (50%)
107,83	التكلفة المستهدفة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال المعلومات السابقة و التي تفيد بأن التكلفة المقدرة لمنتج سائل التبريد تيويرين هي: 126 دج، وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها والتي تشير إلى أن التكلفة المستهدفة للمنتج هي: 107,83 دج، نستنتج وجود فجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة للمنتج والتي تقدر بقيمة: 18,17 دج.

$$\text{الفجوة} = \text{التكلفة المقدرة للمنتج} - \text{التكلفة المستهدفة للمنتج}$$

$$107,83 - 126 = \text{الفجوة}$$

$$18,17 = \text{الفجوة دج}$$

حيث يجب العمل على امتصاص الفجوة وتقليصها، وذلك عن طريق أداة هندسة القيمة (تحليل القيمة) التي تعتبر من الأدوات المستعملة عند وجود فجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة.

4. تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة):

سيتم الاعتماد خلال هذه المرحلة على تقنية التحليل الوظيفي، وذلك بهدف الوصول إلى المواطن التي يمكن تقليص تكلفتها لبلوغ التكلفة المستهدفة المحددة سابقاً، ولتحقيق ذلك نحن بحاجة إلى تحديد وظائف المنتج، تكلفة كل وظيفة على حدى وأهميتها عند المستهلكين.

1-4 تحديد وظائف المنتج:

يمكن تقسيم وظائف منتج سائل تبريد تيويرين محل الدراسة إلى ثلاث وظائف كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): وظائف منتج سائل التبريد تيويرين

نوع الوظيفة	الوظيفة
وظيفة أساسية	تبريد المحرك
وظيفة ثانوية	مضاد الصدأ
وظيفة كمالية	جمال شكل الغلاف

المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال الجدول رقم (14) يتضح أن هناك ثلاث أنواع من الوظائف، فنجد أن الوظيفة الأساسية تمثل الوظيفة العامة لمنتج سائل التبريد مهما كان نوعه أو علامته التجارية، أما الوظيفة الثانوية فهي تختلف من منتج لآخر وذلك بحسب جودة المنتج كونها تترجم بشكل أساسي رغبات الزبائن، وفي الأخير تأتي الوظيفة الكمالية والتي يتم من خلالها التمييز بين المنتجات من خلال حمل العلامة التجارية للمنتج.

2-4 تحليل تكلفة كل وظيفة:

(تكلفة 15000 وحدة/دج)

الجدول رقم (15): تحليل تكلفة كل وظيفة

المجموع	شكل الغلاف	مضاد الصدأ	تبريد المحرك	الوظائف المواد
202500			202500	أثيلان غليكول
75	75			ملون
209,7		209,7		مضاد الصدأ
18750			18750	NAOH
109250			109250	HCL
795000	795000			القارورة
135000	135000			البطاقة
38250	38250			غلاف بلاستيكي
591000	197000	197000	197000	الصنع
1890034.7	1165325	197209,7	527500	المجموع
%100	%61,66	%10,43	%28	نسبة التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم(15) نستنتج أن وظيفة شكل الغلاف تحتل المرتبة الأولى من حيث التكلفة والتي تبلغ نسبتها: 61,66% من إجمالي تكلفة المنتج وهي تعتبر تكلفة مرتفعة نظراً لما تكتسبه الوظيفة من أهمية باعتبارها وظيفة كمالية، تليها وظيفة تبريد المحرك والتي بلغت نسبتها 28% وهي نسبة جد معقولة، أما وظيفة مضاد الصدأ فتحلت المرتبة الثالثة بنسبة قدرها: 10,43% من إجمالي تكلفة المنتج.

3-4 الأهمية النسبية للوظائف:

تعتبر أهمية كل وظيفة على القيمة التي يولها لها الزبون. حيث تم الاعتماد على الرتبة المتوسطة لتحديد هذه الأهمية كما هو موضح في الجدول الموالي، فكلما كانت الرتبة المتوسطة أقرب إلى الواحد كلما اعتبرت الوظيفة ذات أهمية. كما تم التعبير عن الأهمية بشكل نسبي وذلك من أجل حساب التكلفة المستهدفة لكل وظيفة فيما بعد.

الجدول رقم(16): الأهمية النسبية لوظائف منتج سائل التبريد تيويرين

الوظائف	الرتبة			$\sum(ni \times Cij)$	الرتبة المتوسطة	الرتبة المتوسطة /3	الأهمية النسبية
	1	2	3				
تبريد المحرك	28	16	0	60	1,36	2,21	43,76%
مضاد الصدأ	16	28	0	72	1,63	1,64	36,44%
شكل الغلاف	0	0	44	132	3	1	19,80%
المجموع						5,05	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

ni: يعبر عن تكرار الرتبة لكل وظيفة.

Cij: يعبر عن رتبة الوظيفة والتي تتغير من 1 إلى 3.

الرتبة المتوسطة = $(\sum (ni \times Cij) / n)$ ، حيث: n هو حجم العينة ويساوي 44.

نستنتج من معطيات الجدول رقم(16) أن هناك تفاوت في تقدير الزبائن لوظائف المنتج سائل تبريد تيويرين، حيث كانت المرتبة الأولى لوظيفة تبريد المحرك من حيث الأهمية النسبية بنسبة 43,76%، تليها وظيفة مضاد الصدأ في المرتبة الثانية بنسبة أهمية تقدر ب: 36,44%، أما بالنسبة لوظيفة شكل الغلاف فقد احتلت المرتبة الثالثة بنسبة أهمية قدرها 19,80%.

الجدول رقم (17): الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة للوظائف

الوظائف	التكلفة المقدرة للوظيفة (EC)	نسبة التكلفة المقدرة %	الأهمية النسبية للوظيفة %	التكلفة المستهدفة للوظيفة (TC)	% التكلفة - % الأهمية	EC-TC	الأولية
تبريد المحرك	35,165	28	43,76	47,19	-15,76	-12,025	
مضاد الصدأ	13,147	10,34	36,44	39,29	-26,1	-26,143	
شكل الغلاف	77,688	61,66	19,80	21,35	41,86	56,338	1
المجموع	126	100	100	107,83		18,17	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول السابقة.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة (دراسة تطبيقية على منتج سائل التبريد لمؤسسة تيويرين)

بعد تحديد نسبة التكلفة ونسبة الأهمية لكل وظيفة، يمكن الآن إيجاد الفرق بين النسبتين للتوصل إلى الوظائف التي تحظى بأولوية تخفيض تكاليفها- حيث أن الوظيفة التي يكون لها أعظم فرق بين النسبتين هي الأولى- وتحديد الوظائف التي ينبغي الاهتمام بتحسينها نظراً لأهميتها النسبية- الوظائف التي تفوق نسبة أهميتها نسبة تكلفتها-. كما يمكن تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة وذلك بضرب نسبة أهميتها في التكلفة المستهدفة للمنتج كما هو مبين في الجدول رقم(17) والذي يتضح من خلاله أنه لامتناسص الفجوة الموجودة بين التكلفة المقدره والتكلفة المستهدفة للمنتج، لابد من تخفيض تكلفة شكل الغلاف بمقدار: 56,338 دج وفي المقابل تخصيص مبالغ إضافية يقدر مجموعها ب: 38,168 دج (مجموع القيم السالبة في العمود قبل الأخير من الجدول) لتحسين باقي الوظائف لتتناسب تكلفتها مع نسبة أهميتها (حيث يقسم هذا المبلغ بين الوظائف بالمبالغ المحددة في العمود قبل الأخير من الجدول).

5. إدارة العلاقة مع الموردين:

بعد المفاوضات التي قام بها مسير المؤسسة مع موردي لوازم الإنتاج اتضح أنه يمكن تخفيض أسعار البطاقات والغلاف البلاستيكي، والجدول التالي يوضح تكلفة إنتاج سائل التبريد بعد التخفيض.

الجدول رقم (18): تكلفة إنتاج 15000 وحدة بعد التخفيض.

المبلغ	السعر	الكمية	البيان
202500	135	1500	أثيلان غليكول
75	50	1,5	ملون
209,7	233	0,9	مضاد للصدأ
18750	250	75	NAOH
109250	950	115	HCL
795000	53	15000	القارورة
75000	5	15000	البطاقة
36250	145	250	غلاف بلاستيكي
576000	-	-	اليد العاملة
15000	1	15000	الورشة
1828034,7	121,869	15000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال الجدول رقم(18) نستنتج أنه تم الفشل في تخفيض التكلفة المقدره لمنتج سائل التبريد تيويرين والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة والتي تقدر ب: 107,83 دج، كما اتضح أنه لا يمكن استبدال باقي المواد الداخلة في تركيب المنتج باعتبارها مواد أساسية لا بديل لها.

إلا أنه وبالرغم من هذا تستطيع المؤسسة الاستفادة من تخفيض جزئي في فجوة التكاليف تقدر ب: 4,131 دج تتعلق بشكل الغلاف (تكلفة البطاقة والغلاف البلاستيكي).

المطلب الثالث: النتائج المستخلصة من خلال الدراسة الميدانية:

- اتضح من خلال استقصاء آراء المستهلكين حول السعر المقترح للمنتج محل الدراسة، أن مسير المؤسسة قد بالغ في تخفيض سعر المنتج مقارنة بجودته وأسعار المنتجات المنافسة وذلك في إطار تطبيقه لسياسة الاختراق.

- بالنظر لبساطة المنتج محل الدراسة نستنتج أن هذا النوع من المنتجات لا يستفيد بشكل كبير من أسلوب التكلفة المستهدفة مقارنة بالمنتجات المعقدة.

- تؤدي تقنية هندسة القيمة دوراً مكماً ومساعداً في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال تحديد المواطن المحتملة لخفض تكاليف المنتجات.

- يؤثر نوع المؤسسة بشكل كبير على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة باعتبار أن هذه المؤسسة هي مؤسسة مصغرة، وهو ما يوافق نتائج بعض الأدبيات النظرية.

- عدم دراية مسير المؤسسة بأساليب إدارة التكاليف أدى إلى مبالغته في تخفيض سعر المنتج، حيث كان منخفض على السعر المقترح من طرف الزبائن ب: 19,17 دج، وهو ما حرم المؤسسة من تحقيق إيرادات كبيرة إضافة إلى حرمانها من إمكانية الاستفادة من تخفيض التكاليف.

- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نتج عنه إمكانية استفادة المؤسسة من تخفيض جزء من تكاليف الإنتاج المتعلق بشكل الغلاف والذي يقدر ب: 4,131 دج.

- افتقار مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتكوين في الجوانب المتعلقة بإدارة التكاليف وخاصة الطرق الحديثة منها.

خلاصة الفصل:

تم التعرف في هذا الفصل على مؤسسة تيوريرين لإنتاج مواد النظافة والصيانة بولاية أدرار، حيث اتضح أن المؤسسة تطبق أسلوب التكاليف الكلية في تحديد تكاليف إنتاجها كما أنها تتبع النظام التقليدي في تحديد أسعار منتجاتها، كما تم الوقوف على مدى إمكانية استخدام المؤسسة لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير منتج سائل التبريد وخفض تكاليفه، وذلك من خلال البحث عن السعر الذي يرضي الزبون وما تتطلع إليه المؤسسة من أهداف، حيث تم استقصاء آراء المستهلكين عن السعر المناسب الذي يرضون به مقابل الحصول على المنتج بالجودة المرغوبة، وبعد تحديد التكلفة المستهدفة وحساب الفجوة بينها وبين التكلفة المقدره للمنتج تم الاستعانة بتقنية هندسة القيمة كأداة مساعدة ومكملة لأسلوب التكلفة المستهدفة وذلك بهدف تحديد مواطن خفض تكلفة .

وقد اتضح من خلال الدراسة الميدانية أنه يمكن تخفيض جزء من تكاليف الإنتاج المتعلقة بشكل الغلاف والتي تقدر ب: 4,131 دج، واتضح أيضا أن مسير المؤسسة قد بالغ في تخفيض سعر منتجها وهذا نتيجة لاعتماده على النظام التقليدي في التسعير .

خاتمة

من خلال الجانب النظري للدراسة يتضح أن أسلوب التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له بخلاف التسعير على أساس التكلفة والتي قد تكتشف المؤسسة بعد استخدامها للموارد في العملية الإنتاجية أن سعر المنتج غير تنافسي، إضافة إلى ذلك يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أهم الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة، حيث يهتم بعملية التخفيض منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم لتشمل جميع مراحل الإنتاج، وأن تقنية هندسة القيمة هي أحد أدوات الإنتاج المستعملة للمساعدة على تخفيض التكاليف ورفع من الأداء وذلك من خلال تحليل مكونات المنتج ووظائفه، والتي تقوم بعملية البحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج.

أما في الجانب التطبيقي للدراسة فقد تبين أن مؤسسة تيويرين لإنتاج مواد النظافة والصيانة بولاية أدرار تطبق أسلوب التكلفة الكلية في تحديد تكاليف إنتاجها، كما تم التوصل إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة سيساعد في تحسين كفاءة تسعير المنتج محل الدراسة؛ فقد تبين أن المؤسسة قد بالغت في تحديد سعر منخفض لمنتجها نتيجة اعتمادها على النظام التقليدي في التسعير، وبالرغم من ذلك فقد اتضح أن هذا النوع البسيط من المنتجات قد لا يستفيد بالشكل الكافي والكبير من أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.

وبناءً على ما سبق واستناداً للمعلومات المتحصل عليها من وثائق المؤسسة وعن طريق المقابلة الشخصية مع مسير المؤسسة تم اقتراح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على منتج سائل تبريد تيويرين نظراً لدور هذا الأسلوب في تحسين كفاءة تسعير المنتج وخفض جزء من تكاليفه.

ومن خلال ما تم عرضه يمكن اختبار فرضيات البحث وتقديم مجموعة من النتائج واقتراح بعض التوصيات كما يلي:

▪ اختبار الفرضيات:

- تم إثبات صحة الفرضية الأولى القائلة "يحسن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من كفاءة تسعير منتج سائل التبريد الخاص بمؤسسة تيويرين"، حيث يعد أسلوب التكلفة المستهدفة طريقة فعالة في تحسين كفاءة تسعير المنتجات في الأسواق التي تتصف بدرجة عالية من المنافسة، فقد تبين أن المؤسسة قد بالغت في تحديد سعر منخفض للمنتج محل الدراسة نتيجة اعتمادها على النظام التقليدي في التسعير.
- تم إثبات صحة الفرضية الثانية القائلة "يخفض استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من تكاليف منتج سائل التبريد الخاص بمؤسسة تيويرين"، حيث اتضح من خلال الدراسة الميدانية أنه يمكن تخفيض جزء من التكاليف المتعلقة بشكل الغلاف.

■ نتائج الدراسة:

- التكلفة المستهدفة هي عبارة عن أداة مستحدثة في نظام التكاليف تحاول بالدرجة الأولى تخفيض تكاليف المنتج أو تكلفة تقديم الخدمة مع مراعاة الحفاظ على الجودة التنافسية في حدود السعر ووفقاً للمواصفات التي تشبع رغبات الزبائن.
- التكلفة المستهدفة هي عبارة عن طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في بيئة تنافسية.
- يقصد بالسعر مقدار ما يدفعه الزبون من النقود في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة ما .
- يقصد بتخفيض التكاليف التدنية الحقيقية والدائمة في تكلفة الوحدة من الإنتاج أو الخدمات المقدمة دون التأثير على ملاءمتها للاستخدام المطلوب.
- من خلال الأسعار المقترحة من طرف المستهلكين اتضح أن مسير مؤسسة تيويرين قد بالغ في تخفيض سعر المنتج مقارنة بجودته وأسعار المنتجات المنافسة، وذلك في إطار تطبيقه لسياسة الاختراق.
- بالنظر لبساطة المنتج محل الدراسة نستنتج أن هذا النوع من المنتجات لا يستفيد بشكل كبير من أسلوب التكلفة المستهدفة مقارنة بالمنتجات المعقدة.
- تؤدي تقنية هندسة القيمة دوراً مكملاً ومساعداً في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال تحديد المواطن المحتملة لخفض تكاليف المنتجات.
- يؤثر نوع المؤسسة بشكل كبير على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة باعتبار أن هذه المؤسسة هي مؤسسة مصغرة، وهو ما يوافق نتائج بعض الأدبيات النظرية.
- عدم دراية مسير مؤسسة تيويرين بأساليب إدارة التكاليف أدى إلى مبالغته في تخفيض سعر المنتج، حيث كان منخفضاً على السعر المقترح من طرف الزبائن بـ: 17,19 دج، وهو ما حرم المؤسسة من تحقيق إيرادات كبيرة، إضافة إلى حرمانها من إمكانية الاستفادة من تخفيض التكاليف.
- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نتج عنه إمكانية استفادة مؤسسة تيويرين من تخفيض جزء من تكاليف الإنتاج المتعلق بشكل الغلاف والذي يقدر بـ: 4,131 دج.
- انتقال مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتكوين في الجوانب المتعلقة بإدارة التكلفة وخاصة الطرق الحديثة منها.

■ التوصيات:

- انطلاقاً من المعلومات والنتائج المتوصل إليها خلال البحث والمتعلقة بدور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير المنتجات وخفض التكاليف تم وضع بعض الاقتراحات والتوصيات يمكن تقديمها لمؤسسة تيويرين لإنتاج مواد النظافة والصيانة تتمثل في ما يلي:
- ضرورة إدراج قسم التسويق في المؤسسة وذلك لمعرفة التغيرات التي تطرأ في السوق ودراسة وتحليل هذه التغيرات للتوصل إلى حلول ومعرفة الوضعية الحالية لمنتجات المؤسسة بالنسبة للمنتجات المنافسة وغيرها.

• ضرورة إدراج قسم المحاسبة التحليلية في المؤسسة بهدف التمكن من تطبيق الطرق العلمية المتعارف عليها في حساب وتحليل التكاليف.

• ضرورة تكوين مسيري المؤسسات في الجوانب المتعلقة بإدارة التكلفة خاصة الطرق الحديثة منها.

• ضرورة تطبيق المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد أسعار منتجاتها وخفض تكاليفها لضمان بقائها واستمراريتها في الأسواق، خصوصا في الوقت الراهن الذي تتسم فيه الأسواق بدرجة عالية من المنافسة.

▪ **أفاق البحث:**

- أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة المنتج وزيادة ربحية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- أثر التكلفة المستهدفة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب:

1. محمد ابراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر مدخل سلوكي، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2004.
 2. محمود جاسم الصميدي، ردينة عثمان يوسف، إدارة التسويق مفاهيم وأسس، الأردن، الدار المناهج للنشر والتوزيع، 2006.
- #### ❖ المذكرات والرسائل:

1. محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة.
 2. محمود عبد الله جمعة أبو عنجة، أساليب التحليل الاستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية، رسالة دكتوراه، السودان، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2015.
 3. ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير، جدة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، 2002.
- #### ❖ المجلات:

1. إبراهيمية إبراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية الانسانية، العدد 05، 2011، الجزائر، جامعة شلف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية.
2. حسني عابدين محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهزة بقطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة الأقصى، يناير 2015، المجلد التاسع عشر، العدد الأول.
3. خليل الدليمي، حازم على عبد الله المومني، أثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات (دراسة ميدانية على مصانع الأغذية الأردنية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، 2016، المجلد 13، العدد (39).
4. سامي محمد أحمد غنيمي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمة البنوك التجارية-دراسة تحليلية-، مجلة البحوث التجارية، يناير 2014، العدد الأول.
5. مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، 2014، المجلد 41، العدد 2.

6. نضال محمد رضا الخلف، وإنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة – دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة عبد العزيز، 2007، المجلد 21، العدد الأول.

❖ المقابلة الشخصية:

1. مقابلة شخصية مع السيد تيويرين عبد الكريم، مدير المؤسسة.

❖ الوثائق:

1. الوثائق الداخلية لمؤسسة تيويرين.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

❖ Les livres:

1. j. Lendrevie, j.Lévy, D.lindon, **Mercator (théories et nouvelles pratiques du marketing)**, 9e édition, dunod, 2009.

❖ Les Overages

2. Castellano.F, & Young, S. 2003, **Speed Splashier: An interactive, team-based target costing exercise**, Journal of accounting education, 84, (2).

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



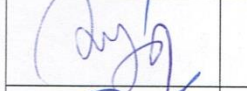

الملاحق

قائمة الأساتذة المعيّنين بتحكيم الاستبيان

دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير المنتجات وخفض التكاليف

اعداد الطالبتان:

- أغا سارة
- بروشلي ليلي

الرقم	الاسم الكامل	الإمضاء
01	د. قالون الجبلاي	
02	د. عياد صالح	
03	د. عياد ليلي	
04	د. ولد باحمو سمير	



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة أحمد دراية - أدرار -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: مالية المؤسسة

قسم: العلوم التجارية

في إطار التحضير لمذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص مالية المؤسسة، والتي سنحاول من خلالها معالجة موضوع "دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير المنتجات وخفض التكاليف"، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف جمع البيانات حول المنتج محل الدراسة.

لذا نرجو منكم الإجابة عن أسئلة هذا الاستبيان، ومما لاشك فيه أن توخي الحذر والدقة في اختيار الإجابة المناسبة سيكون له أثر كبير في تحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى نتائج واقعية ومفيدة، كما نحيطكم علماً أن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لتحقيق أغراض البحث العلمي.

تحت إشراف الأستاذ:

د. بن مسعود محمد

اعداد الطالبتين:

➤ أغا سارة

➤ بربوشي ليلي

1- من بين المنتجات التالية: ما هو المنتج الذي تفضلونه؟

TRADEX	كرافت	تيوريرين
أيادي	نפטال	أوراس
G12+	ICEBURG	السلام
G13	TOTAL	البياض
ARECA	BENDIX	DELTA+
TROPICAL	HORSE	بيترومين
	G12PLUS	QUIMIES

2- ما هو العامل الرئيسي المتحكم في قرار شراء سائل التبريد؟

	السعر
	الجودة
	التوفر
	الشهرة

3- هل يمكن اختيار السعر كمعيار لتقييم جودة منتج سائل التبريد؟

	نعم
	لا

4- كيف تقيمون سعر كل منتج من المنتجات التالية:

المنتجات	منخفض	محايد	مرتفع
تيوريرين			
السلام			
البياض			
اوراس			
كرافت			
نפטال			
DELTA+			
بيترومين			
QUIMIES			
ICEBURG			
TOTAL			
BENDIX			
HORSE			
G12+			
TRADEX			
أيادى			
G12PLUS			
G13			
ARECA			
TROPICAL			

5- ما هو تقييمكم لجودة لمنتج تيويرين؟

	جيد جدا
	جيد
	محايد
	ردئ
	ردئ جدا

6- ما هو السعر الذي تجدونه مقبولا بالمقارنة مع جودة منتجكم ؟

السعر المقترح (دج)	السعر الحالي (دج)	نوع سائل التبريد
	300 - 250 - 200 - 196.5	تيويرين
	250 - 200	أوراس
	350 - 300	كرافت
	300 - 250	السلام
	1600 - 1500	نفظال
	250 - 200	ICEBURGE
	250 - 200	البياض
	800 - 700	QUIMIES
	450 - 400	DELTA+
	800 - 750	TOTAL
	750 - 700	BENDIX
	700 - 600	HORSE
	2200 - 2000	G12+
	1900 - 1800	G12PLUS
	1900 - 1800	G13
	1300 - 1200	TROPICAL
	750 - 700	ARECA

	750 – 700	بيترومين
	750 – 600	TRADEX
	650 – 500	ايدى

7- يمثل الجدول التالي الوظائف التي يؤديها منتج سائل التبريد تيوريرين،

رتبها حسب الاهمية من 1 الى 3

الرتبة			الوظائف
3	2	1	
			تبريد المحرك
			مضاد للصداء
			شكل الغلاف

ملخص:

يهدف البحث إلى دراسة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير المنتجات وخفض التكاليف، وذلك من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على أحد منتجات مؤسسة تيوريرين لإنتاج مواد النظافة والصيانة بولاية أدرار والمتمثل في سائل تبريد المحركات، وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أبرزها: أن أسلوب التكلفة المستهدفة دوراً في تحسين كفاءة تسعير منتج سائل التبريد الخاص بهذه المؤسسة، خصوصاً بعدما كانت تعتمد على النظام التقليدي في تسعير منتجها مما أدى بها إلى تحديد سعر غير تنافسي، كما تبين أن أسلوب التكلفة المستهدفة دوراً في تخفيض تكلفة منتج سائل تبريد تيوريرين، إلا أنه وبالرغم من النتائج المتوصل إليها فقد اتضح أن هذا النوع من المنتجات قد لا يستفيد بالشكل الكبير من تطبيق هذا الأسلوب مقارنة بالمنتجات المعقدة نظراً لبساطته.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، السعر المستهدف، هندسة القيمة، تخفيض التكاليف، الفجوة التكاليفية.

ABSTRACT:

The research aims to study of target costing effectiveness in improving the product pricing and reducing costs where we experimented with Touririne foundation for the production of cleaning and maintenance materials in Adrar; by applying the target cost method to one of the product of this institution, the engine coolant. thought the research ;we reached some of the most prominent results .for instance, the targeted cost method has a role in improving the efficiency of touririne coolant product. the latter relied on the traditional system in the pricing of its product that let to the determination of a non-competitive price for its product.as the cost method is also instrumental in reducing the cost of the product. Yet, this type of products may not benefit from the target cost method as the complex products.

Key word: target cost method, target price, value engineering, reduce costs, costing gap.