

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي - الأغواط
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية و المحاسبة
تخصص: محاسبة و جباية معمقة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و
المحاسبة

التكلفة المستهدفة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية - حالة مطاحن الأغواط -

تحت إشراف الدكتورة:
أ. بوهالي خيرة

من إعداد الطالبة :
مشراوي سهام

لجنة المناقشة :

رئيسا
مشرفا و مقرا
ممتحنا

أستاذ محاضر
أستاذة محاضرة
أستاذة محاضرة

- أ. قرادي عبد القادر
- أ. بوهالي خيرة
- أ. تهامي و داد

السنة الجامعية: 2024 / 2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الإهداء



الحمد لله الذي تتم به الصالحات و له الحمد في الأولى و الآخرة و له الشكر
الكبير الذي بعونه و قدرته أتممنا إنجاز هذا العمل المتواضع إلى من أعطيت فعلمتني
العطاء ، إلى من أوفيت فعلمتني الوفاء ، إلى من ترعرعت في كنفها ، إلى من كانت
السند القوي في السراء والضراء ، إلى مصدر الحنان والعطف ، إلى من جعل الله الجنة
تحت قدميها إلى من حملتني تسعة أشهر ولم يغمض لها جفن طيلة حولين ، إلى أعز
ما أملك في الوجود

"أمي الغالية حفظها الله"

إلى شمعتي التي ألهمتني : أمي ثانية رحمة الله عليها

إلى كل فرد في عائلة مريزقي حاج إبراهيم من كبير و صغير



شكر و عرفان



الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى اله وصحبه وسلم و بعد

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى :

المشرفة الأستاذة الدكتورة "بوهالي خيرة " التي كانت نعم الناصحة ولم تبخل عليا بإرشاداتها .

جميع الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على منحي شرف مناقشتهم لي.

و جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، كما لا أنسى موظفي مؤسسة

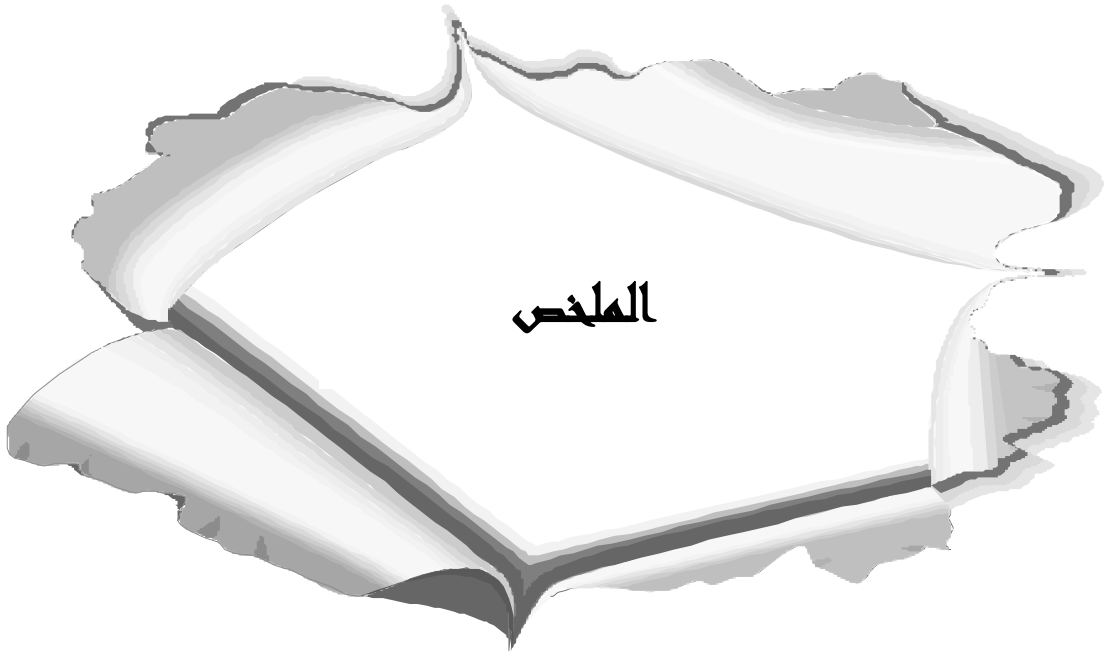
مطاحن الأغواط ، وأخص بالذكر السيد مبارك جعيرن

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد

إلي كل هؤلاء نقول لهم :

"بارك الله لكم و جعلها في ميزان حسناتكم و جعل الجنة مثواكم "

"آمين"



الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على نظام التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف، ودوره في تحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات من خلال تخفيض التكاليف، التكلفة المستهدفة هي أسلوب يعتمد عليه في تخفيض تكلفة إنتاج المنتج خلال مرحلة تخطيطه وتصميمه مع الحفاظ على جودته. وقد تناولت الدراسة جانبين، نظري وتطبيقي، حيث تم في الجانب النظري استعراض مفاهيم ومبادئ هذا النظام، وأساليبه المختلفة، في حين تم في الجانب التطبيقي الإعتقاد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع وتحليل البيانات المتعلقة بنظام التكلفة المستهدفة، وتطبيقه على مؤسسة مطاحن الأغواط، من خلال طريقة الخصم (الطرح) لتحديد فجوة التكلفة، واستخدام أداة التحليل النسبي من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة.

أظهرت نتائج الدراسة أن المؤسسة تعتمد على الطريقة التقليدية لتحديد التكاليف، ولا تطبق نظام التكلفة المستهدفة حالياً، رغم وجود دوافع قوية لذلك، خصوصاً في منتج الكسكس غير المقنن. حيث أن توجه الدولة نحو تسقيف أسعار هذا المنتج مستقبلاً، قد يساعد تطبيق هذا النظام في تحديد الأسعار مستقبلاً. توصي الدراسة بضرورة توعية مسؤولي المؤسسة بأهمية نظام التكلفة المستهدفة، وتوفير التكوين المناسب لاعتماده تدريجياً، بما يضمن تحسين الكفاءة الإنتاجية وتقليل التكاليف.

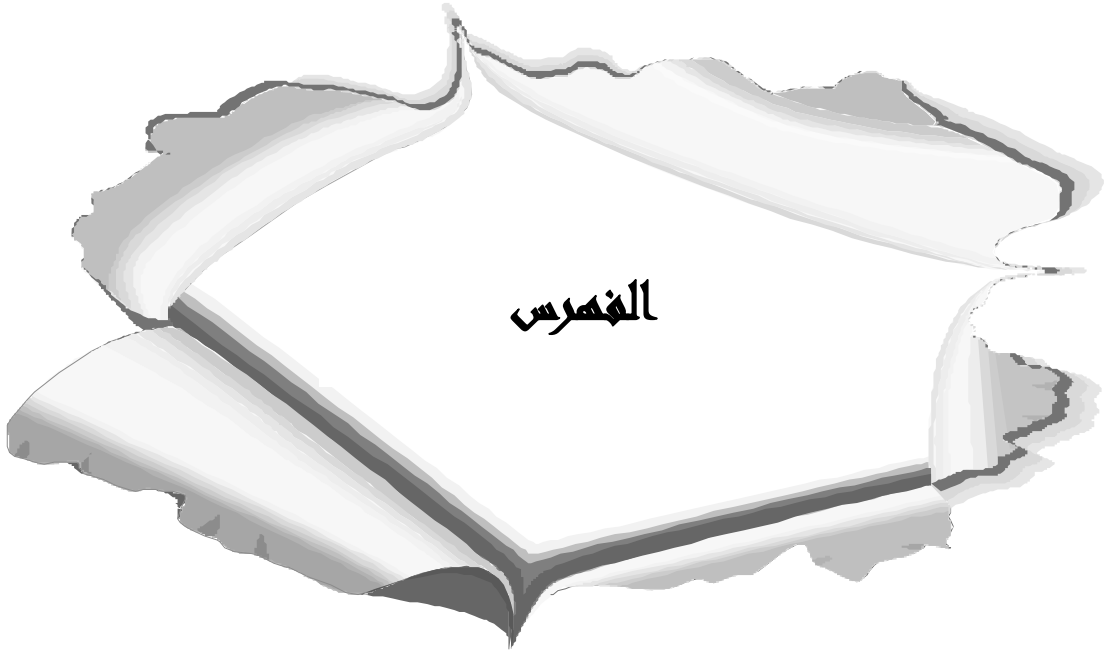
الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، إدارة التكلفة، المؤسسات الاقتصادية، تخفيض التكاليف.

This study aims to shed light on the target costing system as one of the modern cost accounting methods, and its role in improving the productive performance of enterprises through cost reduction. Target costing is a method used to reduce the cost of producing a product during its planning and design stages while maintaining its quality. The study covered two aspects: theoretical and practical. The theoretical part reviewed the concepts and principles of this system and its various methods, while the practical part relied on the descriptive-analytical approach by collecting and analyzing data related to the target costing system and applying it to the case of Laghouat Mills. The deduction method (subtraction) was used to determine the cost gap, and the relative analysis tool was applied to achieve the target cost

The results of the study showed that the company relies on the traditional method of cost determination and does not currently implement the target costing system, despite the presence of strong motivations to do so, especially for the non-subsidized couscous product. As the government moves towards setting a price ceiling for this product in the future, implementing this system may assist in determining future prices. The study recommends raising awareness among the company's officials about the importance of the target costing system and providing appropriate training for its gradual adoption, in a way that

ensures improved production efficiency and cost reduction

Keywords: Target costing, cost management, economic enterprises, cost reduction



الفهرس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	التشكر
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
ب	المقدمة العامة
	الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكلفة المستهدفة
08	تمهيد
09	المبحث الأول: ماهية التكلفة المستهدفة
09	المطلب الأول: تعريف التكلفة المستهدفة
12	المطلب الثاني: نشأة و تطور و أسباب ظهور التكلفة المستهدفة
15	المطلب الثالث: مبادئ التكلفة المستهدفة
16	المبحث الثاني: مدخل إلى التكلفة المستهدفة
16	المطلب الأول: فلسفة و خصائص التكلفة المستهدفة
17	المطلب الثاني: أهداف التكلفة المستهدفة
18	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في تحديد و تطبيق التكلفة المستهدفة
23	المبحث الثالث: التكلفة المستهدفة كمدخل إستراتيجي لإدارة التكاليف
23	المطلب الأول: طرق تحديد التكلفة المستهدفة
26	المطلب الثاني: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة
32	المطلب الثالث: أدوات تطبيق التكلفة المستهدفة
35	المطلب الرابع: مزايا و عيوب التكلفة المستهدفة
38	خلاصة
	الفصل الثاني: دراسة حالة لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط
40	تمهيد
41	المبحث الأول: عموميات عن مؤسسة مطاحن الأغواط
41	المطلب الأول: تعريف بمؤسسة مطاحن الأغواط
43	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الأغواط

44	المطلب الثالث: التعريف بمختلف مصالح المؤسسة
49	المبحث الثاني: تحديد التكاليف في مؤسسة مطاحن الأغواط
49	المطلب الأول: توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المتجانسة
53	المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف
66	المطلب الثالث: حساب النتيجة
69	المبحث الثالث: التكلفة المستهدفة بين النظرية و التطبيق في مؤسسة مطاحن الأغواط - منتج الكسكس -
69	المطلب الأول: واقع التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط
70	المطلب الثاني: تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط - منتج الكسكس -
76	خلاصة
78	الخاتمة
82	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
22	العوامل المؤثرة في تحديد و تطبيق التكلفة المستهدفة	01-01
25	طرق تحديد التكلفة المستهدفة	02-01
34	أدوات تنفيذ التكلفة المستهدفة	03-01
37	مقارنة المزايا و العيوب لتكلفة المستهدفة	04-01
52	توزيع الأعباء غير مباشرة لشهر أبريل 2025	01-02
55	تكلفة الشراء	02-02
56	نسبة استخراج المنتجات من القمح اللين	03-02
56	تكلفة القمح اللين عند السحق	04-02
58	تكلفة الفرينة النهائية	05-02
59	نسبة استخراج المنتجات من القمح الصلب	06-02
59	تكلفة القمح الصلب عند السحق	07-02
62	تكلفة السميد النهائية	08-02
62	تكلفة الكسكس قبل التغليف	09-02
63	تكلفة الكسكس النهائية	10-02
64	سعر تكلفة الفرينة في مراكز البيع	11-02
65	سعر تكلفة السميد في مراكز البيع	12-02
66	سعر تكلفة الكسكس في مراكز البيع	13-02
66	نتيجة الفرينة	14-02
67	نتيجة السميد	15-02
67	نتيجة الكسكس	16-02
72	الفرق بين التكلفة المستهدفة و التكلفة المقدره لمنتج الكسكس	17-02
73	الأهمية النسبية لمكونات سعر التكلفة لمنتج الكسكس 10كغ	18-02
74	الأهمية النسبية لمكونات الأعباء غير مباشرة	19-02

قائمة الأشكال:

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
14	أصل نظام التكلفة المستهدفة	01-01
26	المراحل الأساسية لتكلفة المستهدفة	02-01
30	الفرق بين التكلفة الحالية و التكلفة المستهدفة و التكلفة المسموح بها	03-01
31	التكاليف المتعهد بها و التكاليف المحتملة خلال دورة حياة المنتج	04-01
43	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الأغواط	01-02
50	مخطط توزيع الأعباء غير مباشرة	02-02
54	مخطط مختلف التكاليف	03-02

قائمة الملاحق:

رقم الصفحة	العنوان
01	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الأغواط
02	جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة
03	تكلفة الشراء
04	نسبة استخراج المنتجات من القمح اللين و القمح الصلب
05	المعادلة الرياضية لحساب تكلفة الفرينة
06	تكلفة الفرينة معادلة بدلالة الأخرى
07	تحديد تكلفة الفرينة و النخالة قبل التغليف
08	اسعر أكياس التغليف
09	مختلف تكاليف الفرينة
10	المعادلة الرياضية لحساب تكلفة السميد
11	تكلفة السميد معادلة ذات مجهولين
12	تحديد تكلفة السميد والنخالة و 3sf قبل التغليف
13	مختلف تكاليف السميد
14	مختلف تكاليف الكسكس



مقدمة

المقدمة

تشهد البيئة الاقتصادية العالمية في الوقت الراهن تحولات متسارعة وتغيرات جذرية انعكست بشكل مباشر على طبيعة عمل المؤسسات، وفرضت عليها تحديات كبيرة تمثلت في اشتداد حدة المنافسة، وضغوط خفض التكاليف، وتحقيق الربحية في آن واحد. وفي ظل هذه الظروف، لم يعد من الممكن الاعتماد على الأساليب المحاسبية التقليدية التي أثبتت محدوديتها في مواجهة متطلبات السوق الحديثة، بل أصبح من الضروري التوجه نحو أنظمة وأساليب محاسبية وإدارية أكثر مرونة وفعالية.

ومن بين هذه الأساليب الحديثة، يبرز نظام التكلفة المستهدفة (Target Costing) كأحد الأدوات الاستراتيجية التي تبنتها العديد من المؤسسات الرائدة عالمياً، بهدف التحكم في التكاليف منذ المراحل الأولى لتصميم المنتج، وضمان توافقه مع احتياجات الزبائن والسعر المقبول في السوق. يقوم هذا النظام على تحديد السعر السوقي المقبول أولاً، ثم تحديد هامش الربح المستهدف، ومنه استخراج التكلفة المستهدفة التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها خلال دورة حياة المنتج. ويُعد هذا التوجه تحولاً جوهرياً في الفكر المحاسبي، كونه يدمج بين الجوانب المحاسبية، والتسويقية، والإنتاجية، لضمان تقديم منتج ذي جودة مقبولة وبأقل تكلفة ممكنة.

وانطلاقاً من ذلك، يمكن صياغة الإشكالية التالية: هل يمكن تحقيق التكيف الفعلي لنظام التكلفة المستهدفة، وكيف يمكن تطبيقه في تحسين الأداء وتخفيض التكاليف؟

1. تساؤلات الدراسة

للإجابة عن الإشكالية، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يتم تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الإنتاجية؟ وما هي أبرز الطرق التي يمكن أن تعتمد عليها المؤسسة في تخفيض فجوة التكلفة بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة؟
- ما هي الطريقة المستعملة في تحديد التكاليف في مؤسسة مطاحن الأغواط؟
- هل توجد دوافع لتطبيق التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط؟
- هل تسمح طريقة التكلفة المستهدفة بتخفيض التكاليف؟

2. فرضيات الدراسة

للإجابة عن هذه التساؤلات، انطلقت الدراسة من الفرضيات التالية:

- يتم تطبيق التكلفة المستهدفة انطلاقاً من معرفة سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، مع وجود عدة طرق لتخفيض فجوة التكلفة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

المقدمة

- تعتمد مؤسسة مطاحن الأغواط على الطريقة التقليدية للأقسام المتجانسة لتحديد التكاليف.
- من الممكن أن يساهم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط في تحسين كفاءتها الإنتاجية وتقليل تكاليفها.
- نعم، تسمح التكلفة المستهدفة بتخفيض التكاليف على ثلاث مستويات.

3. أهمية الدراسة

تبرز الأهمية العلمية لهذا البحث في النقاط التالية:

- تلعب الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف دورًا هامًا في توفير معلومات دقيقة وأكثر تفصيلاً تساعد المسيرين في الرقابة على التكاليف والتحكم فيها، واتخاذ القرارات الرشيدة التي تخدم أهداف المؤسسة.
- التكلفة المستهدفة تعد من الأساليب الحديثة لتخفيض التكاليف بفعالية.

4. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على الإطار النظري لنظام التكلفة المستهدفة من حيث المفهوم، والمبادئ، والمراحل الأساسية لتطبيقه.
- دراسة مدى جاهزية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة من حيث البنية التحتية والتنظيم ونظام المعلومات.
- إبراز التحديات والصعوبات التي قد تواجه المؤسسات الجزائرية في تبني هذا النظام.
- تقييم إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط من خلال تحليل واقعها العملي.

5. أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيار هذا الموضوع إلى:

- الأهمية البالغة لنظام محاسبة التكاليف في تحديد النتائج واتخاذ القرارات.
- تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات، مما يستدعي تبني أنظمة حديثة في محاسبة التكاليف.

المقدمة

- تسليط الضوء على مفهوم التكلفة المستهدفة وأسباب ظهورها.
- معرفة مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الجزائرية.
- توافقه مع تخصصنا في المحاسبة.

6. منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي بالنظر لطبيعة الموضوع، وذلك من خلال جمع وتحليل المعلومات من مراجع ودراسات سابقة بهدف بناء إطار معرفي شامل حول مفهوم التكلفة المستهدفة ومبادئها وآليات تطبيقها.

أما في الجانب التطبيقي، فقد تم الاعتماد على دراسة حالة بمؤسسة مطاحن الأغواط، بهدف تقييم مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في بيئة صناعية جزائرية، والتعرف على مدى توفر الشروط الضرورية لذلك. وتم جمع البيانات من خلال الوثائق الرسمية للمؤسسة، والمقابلات، وتحليل المؤشرات المالية ذات الصلة.

7. حدود الدراسة

- الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة على التكلفة المستهدفة، بالتركيز على طرق وكيفية تطبيقها لتخفيض التكاليف.
- الحدود المكانية والزمانية: تم إجراء الدراسة في مؤسسة مطاحن الأغواط، وامتدت من 2025/02/02 إلى 2025/06/10، من خلال الحصول على البيانات اللازمة من قسم المحاسبة ورئيس مصلحة الإنتاج.

8. صعوبات الدراسة

واجهت الدراسة بعض الصعوبات، من أهمها:

- عدم تبني المؤسسة محل الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة.
- كثرة المصطلحات وتعدد المفاهيم، مما صعّب التحكم في صياغة مصطلحات المذكرة.

9. الدراسات السابقة

لقد تناولت العديد من الدراسات النظرية والميدانية موضوع التكلفة المستهدفة، من أبرزها ما يلي:

- دراسة جحيش يسرى (2023-2024) بعنوان "مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

هدفت الدراسة إلى إبراز مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسات، وتوصلت إلى أن المؤسسة محل الدراسة لا تطبق أي أسلوب حديث لتحديد تكلفة منتجاتها، كما لا تعتمد على أسلوب عملي منظم لتوزيع التكاليف مما أدى إلى عدم تحميل المنتجات نصيبها الحقيقي من التكاليف، واقترحت الدراسة إعادة النظر في طرق القياس وتكوين الإطارات في مجال محاسبة التكاليف.

- دراسة محمد نجيب دبابش (2017) بعنوان "تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة: دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة"، منشورة في مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49، جامعة محمد خيضر بسكرة.

هدفت إلى التعرف على مدى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق التفوق التنافسي. وتوصلت إلى أن المؤسسة تعتمد الطريقة الكلاسيكية في حساب التكاليف، مما يؤثر على وضعها التنافسي، وأكدت أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة لتلبية احتياجات الزبائن من حيث الجودة والسعر المناسب.

- دراسة ملاك قرون وسماعين جوامع (2023) بعنوان "مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش بسكرة"، منشورة في مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 13، العدد 01، جامعة محمد خيضر بسكرة.

هدفت إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في دعم نظام التكلفة المستهدفة، وأثبتت النتائج أن المراجعة الداخلية تساهم بفعالية في تحسين نتائج التكلفة المستهدفة، كما أشارت إلى تأثير سياسة تسقيف الأسعار التي تفرضها الدولة.

- دراسة أحمد بن البار ومهني بوريش (2021) بعنوان "مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات: دراسة حالة شركة تشين حليب بجاية"، منشورة في مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 13، العدد 02، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

هدفت إلى إبراز دور التكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في خفض تكلفة المنتجات، وأظهرت النتائج أن هذين الأسلوبين معا يساهمان في خفض التكاليف قبل حدوثها عبر مرحلة التصميم، وأن تحليل القيمة يلعب دوراً في امتصاص فجوة التكلفة الناتجة عن تطبيق التكلفة المستهدفة.

انطلاقاً من الدراسات السابقة، يتضح أنها شكلت قاعدة معرفية مهمة ساعدت على تعميق الفهم النظري والعملي لنظام التكلفة المستهدفة، غير أن الحاجة ما زالت قائمة لتوسيع البحث التطبيقي في هذا المجال على مستوى المؤسسات الجزائرية، وهو ما تسعى هذه الدراسة لتحقيقه من خلال دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأغواط.

10. هيكل الدراسة

تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين رئيسيين، أحدهما نظري والآخر تطبيقي، حيث تم تخصيص فصل مستقل لكل منهما. وقد استهل البحث بمقدمة تضمنت الإشكالية المطروحة، وأهداف الدراسة، والفرضيات، بالإضافة إلى أهمية الموضوع.

تناول الفصل الأول الإطار المفاهيمي للتكلفة المستهدفة من حيث التعريف، الأهمية، مراحل التطور، إلى جانب عرض مختلف الطرق والأدوات المعتمدة في تطبيقها والعوامل المؤثرة فيها.

أما الفصل الثاني، فقد حُصص للدراسة التطبيقية لأهمية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج على مستوى مؤسسة مطاحن الأغواط، وذلك من خلال دراسة حالة واقعية وتحليل واقع تكلفة الإنتاج فيها، ومدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لتحقيق تخفيض فعال في التكاليف. واختتم البحث بخاتمة تضمنت أهم النتائج المتوصل إليها في الجانبين النظري والميداني، بالإضافة إلى جملة من المقترحات والتوصيات التي من شأنها تحسين فعالية نظام التكاليف بالمؤسسة.



الإطار النظري لنظام التكلفة المستهدفة

تمهيد:

تواجه المؤسسات الاقتصادية تحديات كبيرة بسبب التغيرات العالمية والمنافسة والتطور التكنولوجي، مما يفرض عليها تحسين الأداء وخفض التكاليف دون المساس بجودة المنتجات، وبسبب قصور الأساليب التقليدية في إدارة التكاليف اتجهت هذه المؤسسات إلى تبني أساليب حديثة مثل أسلوب التكلفة المستهدفة، الذي يوفر آليات متكاملة للتخطيط المالي والإنتاجي منذ المراحل الأولى لتطوير المنتج.

تمثل التكلفة المستهدفة تغييرا جوهريا في حساب التكاليف، حيث تحدد مسبقا بناء على سعر البيع المتوقع الذي يفرضه السوق، وليس بعد الإنتاج كما في الطرق التقليدية. ومن خلال خصم هامش الربح المرغوب، يتم الوصول إلى تكلفة ينبغي عدم تجاوزها لضمان الربح والبقاء في المنافسة.

و من خلال ما سبق جاء هذا الفصل لتقديم اطار نظري شامل حول التكلفة المستهدفة و الذي يتضمن ما يلي:

المبحث الاول: ماهية التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني: مدخل الى التكلفة المستهدفة

المبحث الثالث: التكلفة المستهدفة كمدخل استراتيجي لإدارة التكاليف

المبحث الأول: ماهية التكلفة المستهدفة

نظرًا للتطور السريع في بيئة الأعمال و التنافس بين المؤسسات، أصبح من الضروري اعتماد أساليب حديثة في إدارة التكاليف تساعد الشركات على تحقيق أهدافها بكفاءة والحفاظ على قدرتها التنافسية. ومن بين هذه الأساليب، ظهور التكلفة المستهدفة كأداة استراتيجية تتيح تخطيط وضبط التكاليف منذ المراحل الأولى لتطوير المنتج، بما يضمن تحقيق الربح وتلبية متطلبات السوق.

و في هذا المبحث، سوف نتطرق إلى ما يلي:

- تعريف التكلفة المستهدفة
- نشأة وتطور و أسباب ظهور التكلفة المستهدفة
- مبادئ التكلفة المستهدفة

المطلب الأول: تعريف التكلفة المستهدفة

قبل التطرق الى تعريف التكلفة المستهدفة يجب تقديم فكرة عن التكلفة و التي تعتبر من المفاهيم الأساسية في علم المحاسبة والإدارة، وتمثل إجمالي الموارد المالية التي تُنفق من أجل الحصول على منتج أو خدمة.

تعريف التكلفة و سعر التكلفة: و هي كما يلي :

1. **تعريف التكلفة:** هي مجموع الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين أو مجموع منتجات أو خدمة أو مجموع خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع أو الاداء .

التكلفة هي مجموعة الأعباء المختلفة التي صرفت على المنتج أو الخدمة خلال مرحلة من مراحل الإنتاج مثلا تكلفة الشراء (مرحلة الشراء أو تكلفة الشراء)¹.

2. **أما سعر التكلفة:** فهو مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية (أي تحسب فيها تكاليف البيع).
إن سعر التكلفة لمنتج أو خدمة هو كل ما تكلفه (تحمله) هذا المنتج أو هذه الخدمة إلى غاية وصولها إلى المستوى النهائي للبيع أو تقديم الخدمة.

¹ -د.محمد بداوي و محمد دوة، محاسبة التسيير، الجزء الأول الدروس، مطبعة بن سالم، الأغواط، الجزائر، سنة 2021، ص 14

وهذا التوجه يتضمن نظرة جديدة لبعض النواحي، خاصة ناحية السوق، وبالنظر إلى ضغوطات المنافسة والتي تفرض على المؤسسة سعر محدد، فالمشكلة ليست في حساب سعر البيع انطلاقاً من سعر التكلفة، وإنما البحث عن طريقة تجعل من سعر التكلفة أقل من سعر البيع التنافسي².
سعر التكلفة هو التكلفة الكلية التي يتحملها منتج أو خدمة منذ الشروع في انجازه إلى غاية بيعه و تسليمه لزيون³.

ثانياً: تعريف التكلفة المستهدفة

1. هي العمليات التي تهدف إلى تطوير السلع و الخدمات الجديدة في المراحل المبكرة من العمل، قبل انشاء و تصميم طرق الانتاج التي تكون موجهة من قبل العميل و التركيز على التصميم و مدى شموليتها لدورة حياة المنتج الكلية⁴.

2. التكلفة المستهدفة هي نهج تسويقي خاص بتقدير التكاليف، يعرف معهد تشارترد للتسويق بأنها عملية ادارية مسؤولة عن تحديد و توقع و تلبية متطلبات الزبائن بشكل مريح⁵.
3. أسلوب التكلفة المستهدفة يعرف على أنه نظام للتكاليف الفعالة والشاملة يهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع، من تخطيط وتصميم و انتاج و رقابة، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة، لتحقيق احتياجات العملاء والأرباح المستهدفة⁶.

4. ويعبر مفهوم التكلفة المستهدفة عن مدخل متكامل لإدارة التكلفة استراتيجياً بما يساعد إدارة الشركة على التأكد من تحقيق الربحية المرغوبة في كل من الأجل القصير والأجل الطويل، حيث يحقق استخدام هذا المدخل منفعة عن طريق التغذية الأمامية تسمح بمنع التكلفة خلال مرحلة التصميم بدلاً من محاولة تخفيضها خلال مرحلة الإنتاج والتصنيع، و بالتالي فإن أي منتج جديد يتضح خلال مرحلة تصميمه وتطويره أنه لن يحقق هامش ربح كافي تغض إدارة الشركة النظر عن إنتاجه (عملية اتخاذ القرار)، حيث يعتمد مفهوم التكلفة المستهدفة على المنطق القائل بأن المؤسسة يجب أن تصنع منتجات تحقق الأرباح المرجوة

² - أ. ناصر دادي عدون و أ. عبد الله قويدر، مراقبة التسيير و الاداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص 118 و 119.

³ - د. أمينة بن بولجة و مكي محرز، المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، طباعة مبنجة، بريكة، الجزائر، سنة 2008، ص 9.

⁴ - د. وليد سمير عبد العظيم الجيلي و د. سميرة عباس محمد ابو النيل، اطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد و اسلوب

تكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف و دعم ميزة التنافس، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد 1، جانفي 2023، المجلد 7، ص 363

⁵ - د محمد بداوي و محمد دوة، مرجع سبق ذكره، ص 202.

⁶ - د. جمال السيد ابراهيم رطب، دراسة و تحليل دور سلاسل الامداد كأداة للحد من مخاطر عقود التكلفة المستهدفة، مجلة البحوث المالية و تجارية، المجلد 25 العدد 3، جانفي 2024، جامعة بورسعيد

،في حالة عدم تحقيق منتج لأرباح كافية ،يجب إما تغيير التصميم أو التخلي عن المنتج بدلا من ذلك⁷.

5. التكلفة المستهدفة هي أحد أهم أساليب إدارة التكاليف الذي يسعى إلى تحديد وظائف المؤسسة من تخطيط و تصميم ،إنتاج ورقابة حتى يتمكن من اكتساب القوة التنافسية في السوق ،تسعى التكلفة المستهدفة إلى خفض التكاليف مع المحافظة على الجودة وأداء المنتج وإشباع رغبات العميل مع تحقيق الربح المطلوب ،وعلى هذا الأساس يمكن القول بأن التكلفة المستهدفة هي نظام ضبط تحديد إجمالي تكاليف المنتج عبر مراحل التخطيط ،التصميم والتطوير وذلك عن طريق القيام بدراسة السوق قصد تحديد السعر المتوقع ، والتعرف على رغبات العميل لإشباعها والوصول إلى تحقيق الربح المرغوب فيه⁸.

6. تعريف **kato** هي برنامج شامل لخفض التكاليف ،والذي يبدأ حتى قبل وجود أي خطط لمنتجات جديدة ،فهي تقنية إدارية ظهرت ولا تزال قيد التطوير في الشركات اليابانية ،تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة ،مع ضمان الجودة و الموثوقية ورغبات المستهلك الأخرى ،من خلال فحص جميع الأفكار الممكنة لخفض تكلفة الإنتاج ،فهي ليست مجرد تقنية لخفض التكلفة بل هي جزء من نظام استراتيجي شامل لإدارة الأرباح⁹.

7. تعريف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (**CAM-I**) هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع ويركز على الزبون ويتمحور حول تصميم المنتج ويعمل بوجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام ،ويتيح تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية¹⁰.

و من خلال التعارف السابقة يمكن تلخيصها فيما يلي:

- التكلفة المستهدفة هي أسلوب إداري شامل يهدف إلى إدارة وضبط التكاليف منذ المراحل الأولى لتطوير المنتج ،لضمان تحقيق الربح المستهدف على المدى القصير والطويل؛
- يتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقاً من السعر المتوقع في السوق ،ما يُعرف بالتغذية الأمامية لتجنب التكاليف الزائدة مستقبلاً؛

⁷ حولة عريوة و تمانى صفار زيتون ، دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مجمع صيدال مقر انتاج مدية ،مذكرة ماستر ،جامعة يحي فارس ،المدية ،ص23

⁸ أ.سميرة شهرزاد صالح و أ مسكين الحاج ،التكلفة المستهدفة و امكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،مجلة الابتكار و التسويق ،العدد 3 ،2016 ،جامعة جيلالي لباس ،سيدي بلعباس ،ص 257

⁹ - حبشي اسماء ،استخدام التكلفة المستهدفة لتحكم في تسعير الخدمات الصحية ،اطروحة دكتوراه،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2020 ، ص 28

¹⁰ - نفس المرجع السابق ،ص 29

- تركز التكلفة المستهدفة على معرفة رغبات واحتياجات العملاء، ومن ثم تحديد السعر المقبول من قبلهم، وبالتالي يتم طرح هامش الربح المطلوب من هذا السعر؛
- ان التكلفة المستهدفة تعتمد على جميع الاقسام التصميم، التسويق، الإنتاج، و المحاسبة، و التنسيق الفعّال في ما بينهم خلال جميع مراحل دورة حياة المنتج؛
- تهدف التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف دون التأثير السلبي على جودة المنتج أو وظائفه، بل تسعى إلى تحسين الأداء؛
- تستخدم كمعيار لاتخاذ قرارات الاستمرار أو التوقف عن تطوير منتج معين، فإذا لم يحقق المنتج التكلفة المستهدفة والربح المطلوب، يتم تعديله أو التوقف عن إنتاجه؛
- يعزز المؤسسة موقعها التنافسي من خلال التحكم بالتكلفة وتقديم منتج يلبي احتياجات السوق بسعر مناسب وجودة عالية؛
- هي نظام مستمر يُستخدم طوال دورة حياة المنتج، مع مراجعة دورية للتكاليف وإجراء التحسينات عند الحاجة.

المطلب الثاني: نشأة وتطور واسباب ظهور التكلفة المستهدفة

سوف نتطرق في هذا المطلب كيف نشأة التكلفة المستهدفة و كيف تطورت و ما هي الأسباب التي أدت إلى ظهورها .

أولاً: نشأة وتطور التكلفة المستهدفة

بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية و اكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه الصناعة. حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة (Value Engineering)، ومن ثم تم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية، وقد ظهرت هندسة القيمة في شركة جنرال إلكتريك الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، و أسفرت التجارب العملية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فاعلية عالية ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه، ثم تطور هذا الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجة كفاءة و فاعلية مع خفض التكلفة إلى أدنى مستوى واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب، مثل صناعة السيارات الإلكترونية الأدوات المنزلية وغيرها ومعظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا، نيسان، سوني تستخدم هذا الأسلوب.

وبالرغم من استخدام اليابانيين مدخل التكلفة المستهدفة لما يقارب ثلاثين عاماً باعتباره سلاحاً استراتيجياً لإدارة التكاليف، إلا أن المديرين خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم

الأهمية الكبيرة لهذا المدخل، فقد كان الاعتقاد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يحتوي على جملة نظام تكاليف فإنه يناقش موضوع خاص بعمل المحاسبين وبالتالي فهو خارج اهتمامهم، بالرغم من أن مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل لإدارة التكاليف والأرباح¹¹.

و من الملاحظ أن مصطلح التكلفة المستهدفة يعود لثلاث كلمات وهي الأصل (**Origin**)، السعر (**Price**) والخطة (**Plan**) إذ يعبر سعر الأصل محاسبيا عن التكلفة، أما الخطة فتشير إلى الهدف المنشود.

بالرغم من أن (**Kato**) إنتقد مصطلح التكلفة المستهدفة كترجمة للمصطلح الياباني، إلا أنه اكتسب اعترافا وقبول عام في العالم الغربي، في ظل ذلك تم توثيق هذا المصطلح والكتابة عنه في الأدبيات المحاسبية اليابانية والغربية في بداية التسعينات من القرن الماضي.

إذ أن المقالة الأولى التي نشرت عن التكلفة المستهدفة قد كانت في مجلة (**Fortune**) في سنة 1991، والتي ذكر فيها أن التكلفة المستهدفة تمثل السلاح السري الذكي لليابان، واهتمت كذلك كل من بريطانيا وألمانيا بمفهوم التكلفة المستهدفة بشكل واسع، وأشارت الأدبيات الألمانية إليه بمصطلح (**Zielkosten management**) وتعني إدارة التكلفة المستهدفة¹².

وقد كان أول استعمال للنظام في اليابان تحت اسم (**Genka kikaku**) ثم ترجم إلى الإنجليزية (**Target Costing**) و هو المصطلح المستخدم حاليا .

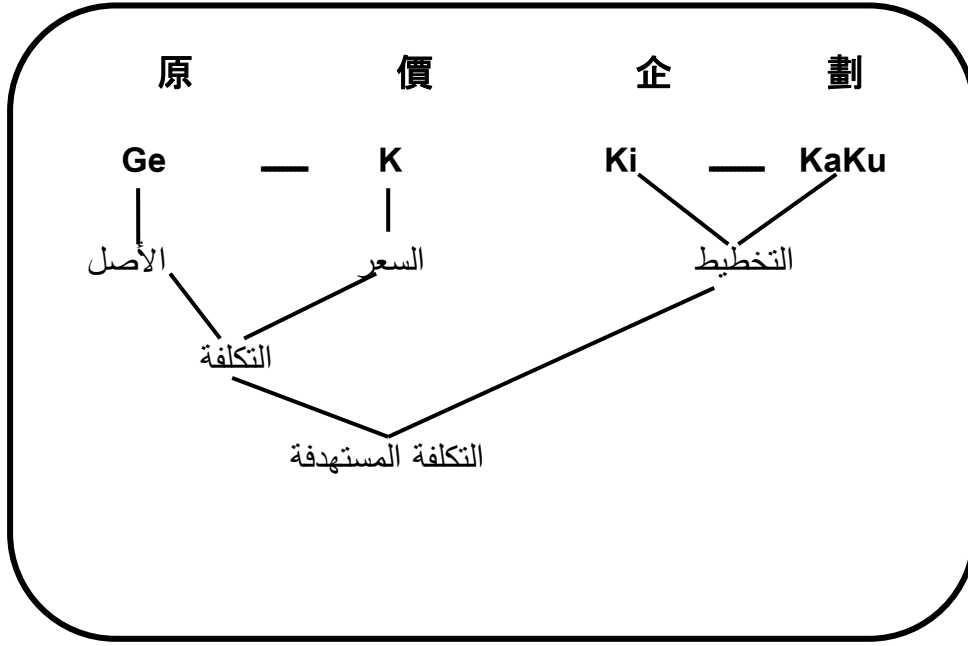
وفي الاجتماع السنوي للمنظمة المحاسبية اليابانية سنة 1995 تم وضع الاسم الرسمي للنظام وهو إدارة التكلفة المستهدفة (**Management Target Cos**) على اعتبار أن الاسم الأول غير واضح ولا يعبر عن المعنى الصحيح (**Genka kikaku**)، منذ ذلك الوقت أصبح نظام التكلفة المستهدفة نظاما ديناميكيا إستراتيجيا لتخفيض التكلفة وتخطيط الأرباح، فهو ليس نظام لحساب التكلفة مثل نظام التكلفة على أساس النشاط أو نظام التكلفة الكلية، وإنما هو برنامج يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع ضمان متطلبات الزبون من الجودة والملائمة لمراقبة تكاليف المنتجات الجديدة، يأخذ النظام مكانه على مستوى مرحلة التصميم لتطوير المنتج الجديد، واعتبار كل الأفكار لتخفيض التكلفة خلال مرحلة تخطيط المنتج وعملية البحث والتطوير، وقد بدأت العديد من الشركات الكبيرة في شمال أمريكا وأوربا تبني نظام التكلفة المستهدفة لتدعيم إدارة التكاليف والرفع من منافستها والشكل التالي يوضح أصل نظام التكلفة المستهدفة¹³.

¹¹ - محمد راجح خليل أبو عواد، أهمية استخدام منهج التكلفة لمستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات مصرفية، ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، مصر، 2008، ص 58 و 59

¹² سمية مساط، أثر تكامل التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة على تخفيض تكاليف المنتجات، أطروحة دكتوراه، المركز الجامعي عبد الحفيظ بالوصوف، ميلة، سنة 2024، ص 21 و 22

¹³ - أ.اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14، جامعة فرحات عباس، سطيف، مارس 2018، ص 230

شكل رقم 01-01: أصل نظام التكلفة المستهدفة



المصدر : أ.اليزيد ساحري - نظام التكلفة المستهدفة مدخل استراتيجي لادارة التكلفة - مجلة الاقتصاد

الصناعي - العدد 14 - جامعة فرحات عباس - سطيف - مارس 2018 - ص 231

- خضوع التكلفة المستهدفة للاختبار العلمي في العديد من الشركات اليابانية التي نجحت في تطبيقه بهدف البحث عن فرص خفض التكلفة، ليس فقط في مرحلة تخطيط المنتج بل أيضاً عند البدء في الإنتاج وخلال دورة حياة المنتج؛
- سعي العديد من الشركات الغربية والأمريكية لمحاولة دراسة تحميل التجربة اليابانية بهدف تكييفها مع البيئة الغربية، لاعتقادهم بأنها أحد الأساليب التي مكنت الشركات اليابانية من تحقيق مزايا تنافسية على الشركات العالمية¹⁴.

ثانياً: أسباب ظهور التكلفة المستهدفة:

يمكن تلخيص بعض أسباب التي أدت إلى التكلفة المستهدفة كما يلي:¹⁵

- ازدياد المنافسة بين المؤسسات دفع أصحابها و مدرائها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا؛
- أصبحت المؤسسات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، إنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة؛

¹⁴ محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة

، سنة 2011، ص 11

¹⁵ - عوادي عبد القادر و شبيخ عبد القادر و العيفة رحيمة، استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة

الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 4، العدد 2، 2022، ص 74

- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار دفعت المؤسسات إلى البحث عن نظام يدل البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة وكرر ذلك باستمرار؛
- في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض و الطلب ،ظهر نظام التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الانتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الاسراف و الانشطة التي لا تضيف قيمة؛
- عند اجراء تخفيض لتكاليف وحدة المنتج فان التركيز يكون على مرحلة الإنتاج من دورة حياة المنتج حيث تقليل الضياع والتلف بالعملية الصناعية في حين أن التكلفة المستهدفة تنظر إلى كل مراحل دورة حياة المنتج وبالذات على مرحلة التصميم حيث التحكم مقدما بالتكاليف قبل بدء الإنتاج ؛
- هناك اختلاف جوهري بين نظام التكاليف التقليدي وتقنية التكلفة المستهدفة وهذا الاختلاف يعود إلى الاختلاف في الأساس الذي بني عليه كل منهما ،وبالتالي اختلاف في النتائج وفي الأسلوب¹⁶.

المطلب الثالث: مبادئ التكلفة المستهدفة

هناك مجموعة من المبادئ لنظام التكلفة المستهدفة نذكرها فيما يلي¹⁷:

أولاً: السعر يؤدي إلى تكلفة: يضع نظام التكلفة المستهدفة هدفاً للتكلفة يعبر عنه بالمعادلة التالية :

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

- ثانياً: تركيز على العميل:** بأخذ متطلباته المتعلقة بالجودة ،التكلفة والوقت بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات؛
- ثالثاً: تركيز على مرحلة التصميم:** يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج وإنجاز التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة؛
- رابعاً: فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة Cross- functional teams :** يكون الفريق متعدد الوظائف مسؤو ل عن كامل العملية من شروع الاختبار إلى النهاية .والمقصود هنا وجود تفاعل بين مختلف الأقسام؛
- خامساً: تخفيض تكلفة دورة الحياة :** بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء؛

¹⁶ اميرة حميد ،دور أسلوب التكلفة المستهدفة في رفع القدرة التنافسية ،مذكرة ماستر ،مركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف ،ميلة ،سنة 2019 ،ص58 و 59

¹⁷ - بوزكري جهاد وكتنور حليلة ، دور الطرق الحديثة لمحاكاة التسيير في اتخاذ القرار بالمؤسسة ،مذكرة ماستر ،جامعة ان خلدون ، تيارت ،سنة 2024 ،ص 25 و 26

سادسا: إدماج سلسلة القيمة: يعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم ادراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء .

المبحث الثاني: مدخل إلى التكلفة المستهدفة

يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة التي تستخدمها المؤسسات لتحديد تكلفة المنتج بطريقة تساعدها على المنافسة في السوق. يركز هذا النظام على تصميم منتجات تحقق الجودة المطلوبة وبسعر مناسب للعملاء، مع ضمان تحقيق أرباح للمؤسسة. في هذا المبحث، سوف نتطرق على ما يلي :

➤ فلسفة و خصائص التكلفة المستهدفة

➤ أهداف التكلفة المستهدفة

➤ العوامل المؤثرة في تحديد و تطبيق التكلفة المستهدفة

المطلب الاول: فلسفة و خصائص التكلفة المستهدفة

سوف نتناول في هذا المطلب فلسفة التكلفة المستهدفة و خصائص التكلفة المستهدفة و هي كالتالي :

أولاً: فلسفة التكلفة المستهدفة

تقوم فلسفة التكلفة المستهدفة على أنه لا يتم تصميم المنتجات في ضوء الإمكانيات والتقنيات المتاحة في تحقيق الاستغلال الأمثل لتلك الإمكانيات فحسب ولكن يتم تصميم المنتجات التي سوف تقابل سعر المطلوب والذي يحقق نجاحاً متوقفاً في السوق، بغض النظر عما إذا كان مدعمة بممارسات الصناعة الجارية أم لا، وهذا من الممكن تحقيقه بواسطة إدارة التكلفة المستهدفة التي تعني تطبيق بعض العمليات الإستراتيجية مع المساعدة في تخفيض تكاليف المنتج عن طريق تحسين العمليات الداخلية والخارجية لكي تحصل المنتجات على مطابقة لحاجات العملاء وعند أدنى سعر ممكن ومستويات جيدة من الوظائف والجودة وتعظيم المنافع المخططة أن التكلفة المستهدفة ليست تقنية فحسب بل هي فلسفة أو مدخل للتسعير وإدارة التكلفة، إذ تعد مدخل استباقي لإدارة التكلفة التي تعكس الاعتقاد بأن التكاليف يتم إدارتها بشكل جيد من خلال القرارات المتخذة لتطوير المنتج ان هذه التقنية تتطلب تعاون مصممي المنتج والمهندسين والملاك والتسويقيين والراداريين وغيرهم الذين يركزون على إدارة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج¹⁸.

ثانياً: خصائص التكلفة المستهدفة

تتميز التكلفة المستهدفة بعدة خصائص تسهم في وضع المؤسسة في موقف تنافسي قوي ومن أهم هذه الخصائص ما يلي¹⁹ :

¹⁸ - وليد سمير عبد العظيم الجبلي و سمير عباس محمد ابو النيل، مرجع سبق ذكره، ص 365 و 366

¹⁹ - د.أحمد بن الدين و د.مجيد نبو، مدخل التكلفة المستهدفة كاداة لترشيد قرار التسعير في المؤسسة الخدمية، مجلة الاجتهاد

للدراستات القانونية و الاقتصادية، مجلد 08، العدد 05، جامعة أحمد دراية، أدرار، سنة 2019، ص 470

الفصل الأول: الجانب النظري لنظام التكلفة المستهدفة

- أنه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيتها، وذلك بتهيئة الظروف وتسخير الإمكانيات، أي أنه ذو توجه خارجي؛
- يعمل على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة للسوق؛
- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل المؤسسة لتحقيق هدف موحد وهو إنتاج منتج بالكيفية المطلوبة؛
- يناسب المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في المدى القصير وكذا سرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد؛
- يستخدم كأداة للرقابة كونه يطبق في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج، وهذا ما يميزه عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج²⁰؛
- إنه نظام لإعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة والعمليات؛
- ساهم في تغيير وتحويل نظرة الإدارة إلى برنامج شامل لخفض رقم التكلفة على مدار دورة حياة المنتج .

المطلب الثاني: أهداف التكلفة المستهدفة

يتمثل الهدف الأساسي لمدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة المنتج مع المحافظة على نفس الجودة، هذا بالإضافة إلى الأهداف التالية²¹ :

- السيطرة على التكاليف في المرحلة التمهيدية للإنتاج والتوزيع؛
- تخفيض التكاليف طوال دورة حياة المنتج مع الرغبة في التحسين المستمر لإدارة الإنتاج؛
- تطوير المنتجات لتلبية احتياجات الزبائن؛
- المساعدة في صنع القرارات مثل قرارات طرح منتجات جديدة في الأسواق؛
- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية المرغوبة؛
- تحقيق رغبات العملاء وإشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين؛
- تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية؛

²⁰ - سميرة شهرزاد صالح و مسكين الحاج، مرجع سبق ذكره، ص 260 و 261

²¹ - حميدة زايد، مساهمة اساليب القائمة على اساس النشاط لترشيد تكاليف مؤسسة اقتصادية، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر

، بسكرة، سنة 2023، ص 51

➤ إحداهن التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر وذلك لأنه عند إنتاج منتج جديد باستخدام التكاليف المستهدفة، يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع به و المحدد على أساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة²²؛

➤ تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق؛

➤ مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع²³.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في تحديد و تطبيق التكلفة المستهدفة

هناك خمسة عوامل رئيسية تؤثر على عملية تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها وعلى الفوائد الناتجة عنها، اثنان منها متعلقان بظروف السوق، واثنان آخران متعلقان بإستراتيجية الإدارة في المشروع، أما العامل الأخير فهو متعلق بطبيعة العلاقة مع الموردين، وقد تم إدراج هذه العوامل الخمسة تحت ثلاثة أنواع على النحو التالي²⁴:

أولاً: العوامل الخاصة بظروف السوق: وتتمثل في كثافة وشدة المنافسة وطبيعة العملاء

وهي كما يلي :

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

➤ **طبيعة العملاء:** هناك عدة خصائص للعملاء من شأنها التأثير في أهمية تطبيق التكاليف المستهدفة وهي تتمثل في الآتي²⁵:

أ- **مدى نضج وإدراك العملاء:** إن ارتفاع وعي وإدراك العملاء بالمنتجات التي تطرحها المشروعات وقدرتهم على عقد المقارنة بين مختلف هذه المنتجات من حيث السعر والجودة والخصائص الوظيفية، تجبر تلك المشروعات على تكثيف مجهوداتها في تحليل طلبات هؤلاء العملاء والسعي الدائم لتحقيقها، وعليه يمكن القول أن مثل هذه البيانات التي تشتمل على عملاء و على قدر كبير من الوعي تحتاج

⁶ - ميساء محمد محمود راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد

العزيز، المملكة السعودية العربية، سنة 2002، ص 21

⁷ - بوزكري جهاد و حليلة كنتور، مرجع سبق ذكره، ص 21

²⁴ - ميساء محمد راجحان، مرجع سبق ذكره، ص 26

²⁵ - مرجع سبق ذكره، ص 27

بصورة أكبر للتكاليف المستهدفة التي تهتم بإدخال الخصائص الوظيفية المطلوبة من قبل العملاء بالتكلفة المناسبة.

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

ج - مدى تفهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية: إن درجة معرفة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم المجهود المبذول من قبل المشروعات العاملة بنظام التكاليف المستهدفة في تحليل طلبات العملاء ورغباتهم المستقبلية، فكلما ارتفع مستوى معرفة العملاء بمتطلباتهم المستقبلية كلما كانت الحاجة أكبر لنظام التكاليف المستهدفة وكلما كانت الفائدة منه أعلى.

ثانياً: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج:

تشمل العوامل الخاصة بإستراتيجية الإدارة، على عاملين يؤثران على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج هما²⁶:

➤ **إستراتيجية المنتج:** تتضمن إستراتيجية المنتج درجة عالية من عدم التأكد من ردة فعل العميل اتجاه المنتج الجديد، الأمر الذي يدفعها لبذل جهد كبير، وذلك من خلال تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة، حيث يتم تحديد كمية الجهود المبذولة لتحقيق ذلك، كما تحدد الوقت المناسب اللازم لذلك المجهود وكيفية أدائه، وهناك خاصيتان الإستراتيجية المنتج تتمثل في الآتي:

أ- **عدد المنتجات:** كلما ارتفع عدد المنتجات، كلما زادت الحاجة لزيادة المجهودات المبذولة لتحقيق التكاليف المستهدفة.

ب- **درجة تطوير المنتج:** تكاليف تطوير المنتجات المبتكرة أعلى من تكاليف تطوير المنتجات التقليدية، وذلك لأن المنتجات المبتكرة تتطلب إعادة تطوير أكثر، وحاجة أكبر إلى معلومات جديدة. ونتيجة لذلك، يصعب تطبيق التكاليف المستهدفة على المنتجات المبتكرة، وذلك لعدة أسباب منها:

- ❖ صعوبة وضع سعر مستهدف، حيث لا توجد بيانات تاريخية كافية للتنبؤ بالتكلفة الإجمالية؛
- ❖ عدم وجود تكلفة تاريخية، مما يجعل من الصعب تقدير التكلفة الإجمالية؛
- ❖ محدودية الوقت، حيث لا يوجد وقت كاف لجمع المعلومات وإجراء الحسابات اللازمة؛
- ❖ عدم وجود زمن كافٍ لتصحيح الأخطاء، مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة.

➤ **خصائص المنتج:** تؤثر خصائص المنتج بشكل كبير على طريقة تطبيق التكلفة المستهدفة وعلى الفوائد الناتجة عنها، فكلما ارتفعت درجة تعقيد المنتج، كلما ازدادت الحاجة للتكاليف

²⁶ - سمية مساط، مرجع سبق ذكره، ص 51 و 52

المستهدفة وزادت الاستفادة منها، لما لها من تأثير جيد على هندسة التصميم بحيث يصبح أكثر سهولة وأقل تكلفة، ويمكن أن تؤثر ثلاثة عوامل ضمن خصائص المنتج على فعالية تطبيق تقنية الكلفة وهي:

أ- **درجة تعقيد المنتج:** تعرف درجة تعقيد المنتج بأنها مدى صعوبة إنتاجه تؤثر درجة تعقيد المنتج على مدى تعقيد تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة، فكلما كان المنتج أكثر تعقيداً، زاد تعقيد تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة، والعكس صحيح، لذلك من المتوقع أن تزداد فائدة نموذج التكلفة المستهدفة مع زيادة تعقيد المنتج.

ب- **حجم الاستثمارات المقدمة:** تحتاج المؤسسات ذات رؤوس الأموال المستثمرة، والتي تقوم بإنتاج منتجات ذات كلف عالية إلى استخدام نموذج التكلفة المستهدفة، ولتقليل نسبة مخاطرتها بإنتاج منتجات فاشلة، الأمر الذي يدفعها لطرح أصناف محددة من المنتجات، وبالتالي زيادة الحاجة لاستخدام نموذج الكلفة المستهدفة على عكس المؤسسات ذات رؤوس الأموال القليلة، والتي تقوم بإنتاج منتجات صغيرة بتكاليف منخفضة، ولا تقوم إلا بإنفاق القليل من الأموال على تحسين إنتاجها.

ج - **المدة الزمنية المطلوبة لتطوير المنتج:** يمكن استخدام نموذج التكلفة المستهدفة في تطوير جميع المنتجات، ولكن يفضل استخدامه في المنتجات الكبيرة التي تستغرق وقتاً أطول في التطوير. وذلك لأن هذه المنتجات تتطلب إجراء دراسات السوق وتحليلها بشكل مفصل، مما يستغرق وقتاً طويلاً، أما المنتجات الصغيرة الاستهلاكية، فإنها تستلزم وقتاً أقل في إجراء دراسات السوق، وبالتالي لا يُعد نموذج التكلفة المستهدفة أداة ضرورية لتطويرها.

ومنه فإن إستراتيجية المنتج سواء المتعلقة بعدد المنتجات أو درجة تطورها، كذلك خصائص المنتج تؤثر بشكل مختلف على طريقة تحديد نموذج التكلفة المستهدفة، لاسيما تحديد الفوائد الناجمة عنه على مستوى المنتج.

ثالثاً: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات: هناك ثلاثة خصائص

لإستراتيجية المورد تؤثر بشكل خاص وقوي على المزايا التي يجنيها المشروع من التكلفة المستهدفة وهي كما يلي²⁷:

➤ **درجة التكامل الأفقي:** يعني التكامل الأفقي انفصال المشروع الرئيسي عن المشروعات الموردة

له والتي تمده بالاحتياجات، أما التكامل الرأسي فهو يعني اندماج المشروع الرئيسي مع

المشروعات الموردة له، بحيث يكون المشروع المورد جزءاً لا يتجزأ من المشروع الرئيسي،

وتقتصر خاصية التكامل الأفقي أو الرأسي على المشروعات القائمة بالعمليات التجميعية.

وتزداد أهمية التكاليف المستهدفة في المشروعات التي لها صفة التكامل الأفقي عن تلك المشروعات

التي لها صفة التكامل الرأسي، لأن نسبة كبيرة من أجزاء المنتج يتم الحصول عليها من مصادر

خارجية، وبالتالي تكون إمكانية التوفير أكبر من خلال استخدام الضغط على الموردين لتخفيض

²⁷ - ميساء محمود محمد راجحان، مرجع سبق ذكره، ص 29 و 30 .

أسعارهم، وعلى العكس من ذلك تكون إمكانية التوفير أقل في المشروعات الرأسية لأنه يصعب ممارسة الضغط على الموردين في تلك المشروعات لتخفيض تكاليفهم.

➤ **سلطة المشروعات على الموردين:** إن العلاقة النسبية بين المشروع الرئيسي ومورديه تحدد مستوى المجهودات المبذولة في تحديد أسعار المشتريات، فعندما تكون المشروعات ذات سلطة عالية على مورديها، نجد أن هؤلاء الموردين يبذلون مجهودات كبيرة في تطوير التكلفة المستهدفة، بالعكس عندما تكون المشروعات ذات أحجام إنتاجية بسيطة ونفوذ قليل على مورديها فإنها تقابل بمجهودات أقل من قبل الموردين في عملية تطوير التكلفة المستهدفة. وعليه نجد أنه كلما كانت سلطة المشروعات على مورديها أكبر كلما كانت الفوائد الناتجة عن التكاليف المستهدفة أكثر، وذلك نتيجة مدى ممارسة الضغط على الموردين من قبل هذه المشروعات²⁸.

➤ **طبيعة العلاقة مع الموردين:** استخدام الكلفة المستهدفة هو جهد تعاوني بين المؤسسة ومورديها. فكلما زاد عملهم معاً، زادت فعالية التكلفة المستهدفة، خاصة على مستوى المكونات. يتطلب هذا التعاون القدرة على دمج أساليب التصميم الأولية إضافة لأساليب أخرى لتخفيض. فتعاون المؤسسة مع مورديها يعزز من قدرتها على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج، وذلك لإمكانية التنسيق بين خبرات المؤسسة، ومورديها في إيجاد حلول أكثر فعالية لتحسين الجودة وتخفيض التكاليف.

ومنه فإن نموذج التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج يتأثر بالإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها، حيث تزداد أهميته لدى المؤسسات المنتجة التي تكون منفصلة تماماً عن المؤسسات الموردة، شرط وجود علاقات تعاونية²⁹.

و يمكن تلخيص هذه العوامل المؤثرة في تحديد و تطبيق التكلفة المستهدفة في الجدول التالي :

²⁸ ميساء محمود محمد راجحان - مرجع سبق ذكره - ص 29 و 30

²⁹ سمية مساط - مرجع سبق ذكره - ص 53

الفصل الأول: الجانب النظري لنظام التكلفة المستهدفة

جدول 01-01: العوامل المؤثرة في تحديد و تطبيق التكلفة المستهدفة

المستوى	العوامل المؤثرة	التأثير
على مستوى السوق	* شدة المنافسة * طبيعة العملاء	* كلما زادت المنافسة زادت أهمية التطبيق * وعي العملاء يزيد من دقة تحديد المتطلبات
على مستوى المنتج	* استراتيجية المنتج (عدد المنتجات، درجة التطوير) * خصائص المنتج	* المنتجات المعقدة والمبتكرة تتطلب جهود أكبر * المنتجات المتكررة يسهل تقدير تكلفتها
على مستوى المكونات	* درجة التكامل مع الموردين * سلطة المؤسسة على الموردين * طبيعة العلاقة	* التعاون مع الموردين يساهم في خفض التكاليف * العلاقة القوية تساعد في تحسين التصميم

المصدر: من إعداد الطالبة

المبحث الثالث: التكلفة المستهدفة كمدخل استراتيجي لإدارة التكاليف

أصبحت المؤسسات المعاصرة تواجه تحديات كبيرة تتعلق بتحقيق الكفاءة وتقليل التكاليف دون التأثير على جودة المنتجات أو رضا العملاء، الأمر الذي جعل من نظام التكلفة المستهدفة خياراً استراتيجياً مهماً في إدارة التكاليف. يعتمد هذا النظام على تحديد تكلفة المنتج بناءً على السعر الذي يمكن للمستهلك تحمله والربح الذي تسعى المؤسسة لتحقيقه، بدلاً من اتباع الأساليب التقليدية التي تبدأ من التكلفة ثم تضيف الربح. في هذا المبحث، سوف نتطرق إلى ما يلي:

- طرق تحديد التكلفة المستهدفة
- مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة
- أدوات تطبيق التكلفة المستهدفة
- مزايا و عيوب التكلفة المستهدفة

المطلب الأول: طرق تحديد التكلفة المستهدفة

تختلف طريقة حساب التكلفة المستهدفة حسب طبيعة كل مؤسسة ومنتجاتها، ويمكن ذكر من هذه الطرق كما يلي:

أولاً: طريقة الإضافة (الجمع)

في هذه الطريقة تقدر التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حده، بعد ذلك يتم تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقاً للوظائف التي ينتظر أن يؤديها، انطلاقاً من مستوى تكلفة حالي ثم محاولة استغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى. وأكثر ما يعاب على هذه الطريقة أنها³⁰:

- تفشل في الربط بين تخطيط التكلفة وتخطيط الربحية؛
- تركز على فلسفة إنتاجية تقوم على التكاليف المعيارية وترتبط بين أهداف الأداء وبين التكنولوجيا المستخدمة.

تعد واحداً من المداخل التقليدية (المغلقة) لأنظمة التكاليف، في حين أن مدخل التكلفة المستهدفة يراد له أن يكون نظاماً مفتوحاً، وعليه فإن هذه الطريقة تفتقر إلى البعد الاستراتيجي، لأنه يصعب تقدير أثر العوامل الخارجية على تكلفة المنتج ومن ثم فهي لا تساهم في خلق ميزة تنافسية للمؤسسة.

ثانياً: طريقة الخصم (الطرح)

هذه الطريقة تحرر التكلفة المستهدفة اعتماداً على معدل الربح وسعر البيع المستهدف، حيث:

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

³⁰ - أ.اليزيد الساحري، مرجع سبق ذكره، ص 287 و 288

الفصل الأول: الجانب النظري لنظام التكلفة المستهدفة

تعد هذه الطريقة الأكثر استخداماً حيث تطبق في أكثر من 85% من الشركات اليابانية ويعني ذلك أنها³¹:

- تعكس كل العوامل الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تؤثر على الأداء وعلى التكلفة وعلى السعر المستهدف الذي يقبل العميل دفعه وعلى الربح الذي ينتظره المسيرون والمساهمون؛
- تعتبر مدخلاً في المداخل الحديثة في إدارة التكلفة على اعتبار أنها نظاماً مفتوحاً.

ثالثاً: طريقة معدل تخفيض التكلفة

يمكن تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لهذه الطريقة في حالة تطوير منتجات قائمة بذاتها، أو في حال إنتاج منتجات مشابهة للمنتج الجديد من طرف المؤسسة. من خلال محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يترجم معدلات التطور في أداء المهام. تكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو الآتي³²:

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

يعاب على هذه الطريقة الكيفية التي يتم من خلالها تحديد معدل التخفيض المستهدف، ومدى قدرته على التعبير عن التحسينات الحقيقية في الأداء أو التطوير في أساليب الأداء، وأثر ذلك على خفض التكلفة الحالية للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

ومما يستوجب ملاحظته على هذه الطريقة ما يلي :

- أنها صالحة للتطبيق مع منتجات لديها معلومات تاريخية يجري أو جرى إنتاجها مع منتجات جديدة مشابهة لها؛
- تتوقف دقة تقديراتها على مدى الإدراك والتقدير الجيد لمعدل التخفيض المطلوب، وكذلك علاقته بتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.

رابعاً: طريقة فجوة التكلفة

حيث يتم تقدير التكلفة وفق هذه الطريقة بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الحالية، وذلك وفق العلاقة التالية³³:

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

خامساً: طريقة إعادة النظر في معايير التكلفة

³¹ - حولة عريوة و تمانى صفار الزيتون، مرجع سبق ذكره، ص 34

³² - أ.ألبيزيد الساحري، مرجع سبق ذكره، ص 235

³³ - سمية مساط، مرجع سبق ذكره، ص 46

الفصل الأول: الجانب النظري لنظام التكلفة المستهدفة

حسب هذه الطريقة، يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معايير التكلفة إلى غاية الوصول إلى مستوى التكاليف المسموح بها، وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة بالمعادلة التالية³⁴:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها}$$

سادساً: طريقة الحدين الأدنى والأعلى

طبقاً لهذه الطريقة، يتم تقدير التكلفة المستهدفة في النطاق الذي يقع بين الحد الأدنى التكلفة المسموح بها والحد الأقصى التكلفة المتوقعة للتصميم، ويمكن تقدير التكلفة بالمعادلة التالية³⁵:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{المدى بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح}$$

ويمكن تلخيص هذه الطرق مع تبيين مميزات وعيوب كل طريقة من طرق كما هو موضح في

الجدول التالي:

الجدول 01-02: طرق تحديد التكلفة المستهدفة

الطريقة	المعادلة	مميزاتها	عيوبها
طريقة الاضافة (الجمع)	تجميع التكاليف الجزئية لكل مكون للوصول إلى تكلفة إجمالية	تستخدم تفصيل مكونات التكلفة وفق الوظائف	* لا تربط التكلفة بالربحية * تفنقّر للبعد الاستراتيجي
طريقة الخصم (الطرح)	تكلفة مستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف	تحديد التكلفة بين حدين: الحد الأدنى (المسموح) والحد الأعلى (المتوقع)	* تعتمد بشكل كبير على دقة تحديد السعر والربح المستهدف
طريقة معدل تخفيض التكلفة	تكلفة مستهدفة = تكاليف حالية - (معدل التخفيض المستهدف * التكلفة الفعلية الحالية)	تصلح لتطوير منتجات لها معلومات تاريخية أو مشابهة	* صعوبة تقدير معدل التخفيض بدقة * تحتاج معلومات تاريخية دقيقة
طريقة فجوة التكلفة	تكلفة مستهدفة = التكلفة الحالية + فجوة التكلفة	تراعي الفجوة بين الأداء الحالي والمستهدف	تعتمد على دقة تقدير الفجوة وتحليل الفروقات

³⁴ - سمية مساط، مرجع سبق ذكره، ص 47

³⁵ - سمية مساط، المرجع السابق، ص 47

الفصل الأول: الجانب النظري لنظام التكلفة المستهدفة

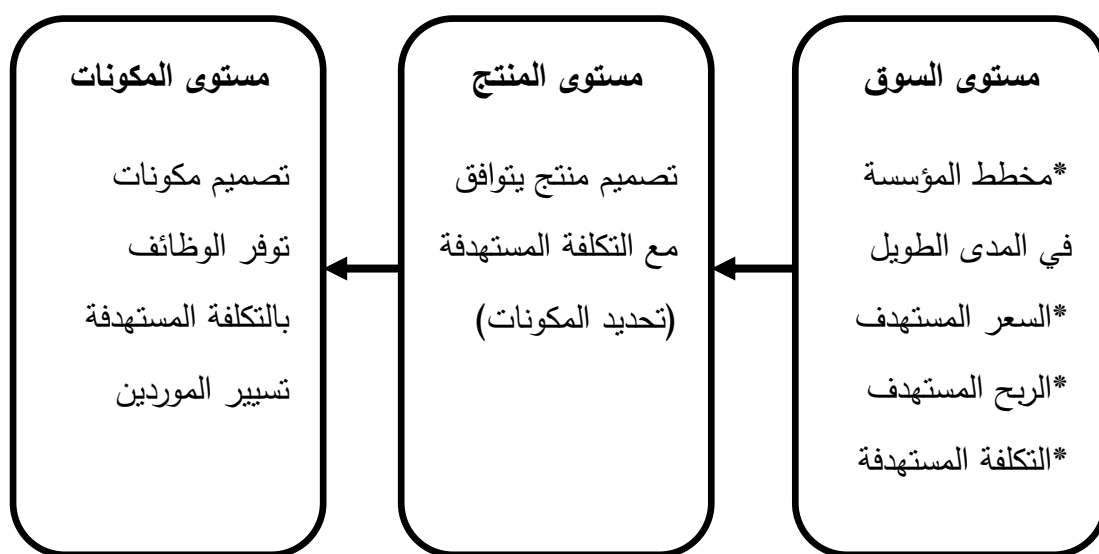
طريقة إعادة النظر في معايير التكلفة	التكلفة المستهدفة = التكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها	تهدف لتحديد تكلفة أكثر واقعية	* تحتاج مراجعة دقيقة وشاملة لكل المعايير
طريقة الحدين الأدنى والأعلى	التكلفة المستهدفة = المدى بين التكلفة المقدره و التكلفة المسموحة	توفر نطاقاً مرناً لتقديرات	* لا تعطي قيمة دقيقة * تعتمد على التقدير وليس التحليل الفعلي الكامل

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

يتم تطبيق التكلفة المستهدفة حسب "Slagmulder" & "Cooper" على ثلاثة مراحل أو مستويات أساسية هي: مستوى السوق مستوى المنتج مستوى المكونات ، كما هو موضح في الشكل أدناه³⁶:

الشكل 01-02: المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة



المصدر: أ. عبد الواحد نسيمه و أ. دبي علي - أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تكلفة اقل - مجلة

البشائر الاقتصادية - مجلد 6 - العدد 1 - 2020

أولاً: على مستوى السوق Market Level: يتم في هذه المرحلة إجراء بحوث على السوق والبيئة السوقية والتنافسية التي تعمل أو تنوي أن تعمل من خلالها المؤسسة، كما يتم أيضاً تحديد احتياجات ومتطلبات العملاء من خلال عرض التصور المبدئي للمنتج على عينة من العملاء المرتقبين ويتم قياس ردود أفعالهم بالنسبة للمنتج (الجودة والتصميم والسعر والشكل النهائي...)، ثم

³⁶ - أ. عبد الواحد نسيمه و أ. دبي علي، مرجع سبق ذكره، ص 731

يتم إجراء تعديل على المنتج وإعادة تصميمه وتحسينه وتعديله حتى الوصول إلى الشكل النهائي له بناءً على تحليل المعلومات التي تم جمعها من العملاء والموردين أولاً بأول، وذلك حتى نتأكد من أن المنتج قد حقق احتياجات ومتطلبات العملاء ويتم في هذا المستوى تحديد العناصر التالية³⁷:

➤ **السعر المستهدف Target Price**: بعد تحديد السعر المستهدف أول خطوة في تقنية التكلفة المستهدفة، ويكون حساب التكلفة المستهدفة على أساس السعر أي التوجه نحو السوق، ويعرف على أنه "السعر المقدر الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه مقابل الحصول على السلعة"، ويستند هذا التقدير إلى أساس فهم القيمة التي يدركها الزبون للمنتج وأسعار المنافسين، وهناك العديد من المحددات التي تستخدمها المؤسسة لتحديد السعر المستهدف مثل:

- أ. احتياجات الزبون المتعلقة بالخواص المادية للمنتجات التي يفضلها الزبون والمتمثلة بشكل المنتج أو مظهره الخارجي، والحجم، واللون، وغيرها؛
- ب. مستوى السعر الممكن قبوله ويتعلق بمدى قبول الزبون للسعر ومقدرته على دفعه؛
- ج. مواصفات المنتج مقارنة بالمنتجات المنافسة في السوق؛
- د. تأثير الأسعار في الحصة السوقية المرغوب فيها.

إن تعدد المحددات يؤدي إلى تعدد طرق تحديد السعر المستهدف والتي تختلف كذلك حسب المنتجات الجديدة والموجودة في السوق ونوجزها فيما يلي:

❖ **تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الجديدة**: إن تحديد أسعار المنتجات الجديدة صعب جداً لأن المؤسسات ليس لديها أي معلومات تاريخية حول تكلفة هذه المنتجات والاستراتيجية الأكثر ملائمة في هذه الحالة هي القيام بدراسة مكثفة للسوق، ودراسة منتجات وتقنيات المنافسين... إلخ. وتقييم تلك العوامل يساعد على تقدير تكلفة الإنتاج وسعر البيع وتقييم الربح المتوقع، ويتم تحديد السعر المستهدف للمنتجات الجديدة باختيار أحد الاستراتيجيتين التاليين:

- أ. **استراتيجية إغراق السوق**: تتطلب التضحية بالأرباح في الأجل القصير من أجل الحصول على حصة من السوق في الأجل الطويل؛
- ب. **استراتيجية التميز**: تكون مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن السلع المنافسة؛

تقوم المؤسسة باختيار واحدة من الاستراتيجيتين السابقتين وفقاً لأهدافها، وتجدر الإشارة إلى ضرورة التركيز على العميل في التسعير إذ ينبغي معرفة تفضيلات العملاء وردود أفعالهم اتجاه السعر المتوقع أو المستهدف.

³⁷ - أ. عبد الواحد نسيمية و أ. دبي علي، مرجع سبق ذكره، ص 732

❖ **تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الموجودة في السوق:** إن تحديد أسعار المنتجات الموجودة في السوق أسهل لإمكانية تقييم أداءها وذلك بمقارنتها مع منتجات المنافسين، كما أن توفر بعض المعلومات التاريخية المتعلقة بأداء المنتج السابق يجعل إعداد مخطط السعر أسهل، وعادة ما يتم تعديل سعر البيع الحالي نتيجة إضافة وظائف أو خصائص جديدة للمنتج، ويتم هذا باعتماد الطرق التالية³⁸:

أ. **تعديل السعر على أساس وظائف المنتج:** يكون التسعير على أساس تقسيم سعر المنتج على مجموعة من العناصر، يعكس كل عنصر قيمة الوظيفة للزبون، وتتكون المنتجات من الكثير من الوظائف مثلا في صناعة السيارات الشكل الراحة التشغيل الجودة، الموديل... ويحسب سعر البيع المتوقع يجمع قيم كل وظائف المنتج؛

ب. **تعديل السعر على أساس الخصائص المادية للمنتج:** يتعلق هذا التعديل بكيفية تحديد تأثير الأسعار بالخصائص المادية للمنتج مثل فكرة الوزن، قوة الحصان البخاري، التأثير على المحيط.... إلخ بالنسبة للسيارات على سبيل المثال، وهذا التعديل يمكن أن يكون كبيرا في حالة شدة ارتباط الخصائص الوظيفية للمنتج بخصائصه المادية؛

ج. **تعديل السعر على أساس المنافسين:** تحدد المؤسسة السعر وتأخذ بعين الاعتبار أسعار منافسيها وخصائص منتجاتهم، تعتمد الاستراتيجية الرئيسية في تقدير قيمة التميز على منتجات المنافس من حيث الوظائف والخصائص.

➤ **الربح المستهدف Target Profit:** يعد تحديد الربح المستهدف للمنتج آخر خطوة على مستوى السوق، وتتطلب عملية التحديد الصحيح للربح المستهدف معرفة جيدة بالمنتج فكل منتج له ربح مخطط ودورة حياة خاصة به، إن عملية تحديد الربح المستهدف ليست بالسهلة، فهي تحتاج إلى الخبرة العلمية في مجال التحليل المالي ومجال التنبؤ بحجم المبيعات وأسعار السوق ودرجة المنافسة... ليتم بعدها تحديد التكلفة المستهدفة³⁹.

➤ **التكلفة المستهدفة Target:** يتم حسابها من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف مع ضمان توفر جميع الوظائف الأساسية التي يريدها الزبائن في المنتج، وينبغي على المؤسسات تصميم المنتج والعمليات اللازمة لإنتاجه بتكاليف لا تتجاوز التكلفة المستهدفة إذا ما أرادت البقاء في سوق المنتج والمنافسة بنجاح مع المنافسين، لأن البقاء والمنافسة يتطلبان إنتاج المنتجات بالسعر والمواصفات التي يحددها الزبائن أو السعر

³⁸ - أ. عبد الواحد نسيمية و أ. دبي علي، مرجع سبق ذكره، ص 733

³⁹ - نفس المرجع السابق، ص 733

والمواصفات التي يقدمها المنافسون، فضلا عن ذلك فإن بلوغ التكلفة المستهدفة يمكن المؤسسة من تحقيق الربح المستهدف⁴⁰.

وتتمثل العوامل التي تؤثر على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في هذا المستوى شدة المنافسة وطبيعة العملاء، واللذان يلعبان دورا بارزا في تحديد مقدار الصعوبة التي تقف بوجه المؤسسة لضمان نجاح المنتج عند طرحه في السوق، بعد تحديد طبيعة ومقدار المعلومات المجمعة حول المستهلكين والمنافسين من خلال تحليل السوق، وفيما يلي توضيح لتلك العوامل⁴¹:

أ. **العامل الأول. قوة المنافسة:** تؤثر شدة المنافسة على مقدار الأهمية الذي توليه الإدارة للمنتجات المنافسة لها، ففي حالة ارتفاع شدة المنافسة قد تضطر المؤسسات إلى شراء منتجات منافسيها وتفكيكها وهو ما يعرف بهندسة التفكيك والتي تهدف إلى تحليل تلك المنتجات والاستفادة منها في تصميم المنتجات؛

ب. **العامل الثاني طبيعة العملاء:** يتأثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العملاء، وقد أثبتت العديد من الأبحاث أن هذه الخصائص تحدد مقدار الفوائد التي تحصلها المؤسسة من استخدامها لأسلوب التكلفة المستهدفة؛

ثانيا :على مستوى المنتج Target costing Product Level: تستخدم المؤسسات التكاليف المستهدفة على مستوى المنتج للوصول مستوى مستهدف لتكاليف المنتج فبمجرد أن تنتهي المؤسسة من حساب التكلفة المسموح بها، فإنها تحتاج للتفكير في الكيفية التي سيتم بها تحقيق هذه الأخيرة، وذلك من خلال الضغط على مهندسي المؤسسة لإيجاد مجموعة من السبل التي تساعد على تخفيض تكاليف التصنيع الخاصة بالمنتجات التي يتم تصميمها، أما في حالة عدم إيجاد التكلفة المسموح بها التي ترضي العملاء، تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج بزيادة تكلفة المنتج المسموح بها إلى غاية المستوى الممكن قبوله من طرف المؤسسة في ظل القدرات المتوفرة لديها ولدى الموردين، ومع تحديد التكلفة على مستوى المنتج سيتيح لنا تقسيم هدف خفض التكلفة (فجوة التكلفة) إلى⁴²:

- **خفض قابل للتحقيق:** وهو ذلك الجزء القابل للتحقيق عن طريق إعادة تصميم المنتج، وهو يمثل الفرق بين التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج وبين التكلفة المبدئية المقدره؛
- **خفض لا يمكن تحقيقه (تحدي استراتيجي):** وهو الجزء الذي يمثل التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة، على اعتبار أنه غير قابل للتحقيق، ويظهر كما في المعادلة التالية:

40 - حبشي اسماء، مرجع سبق ذكره، ص 41 و 42.

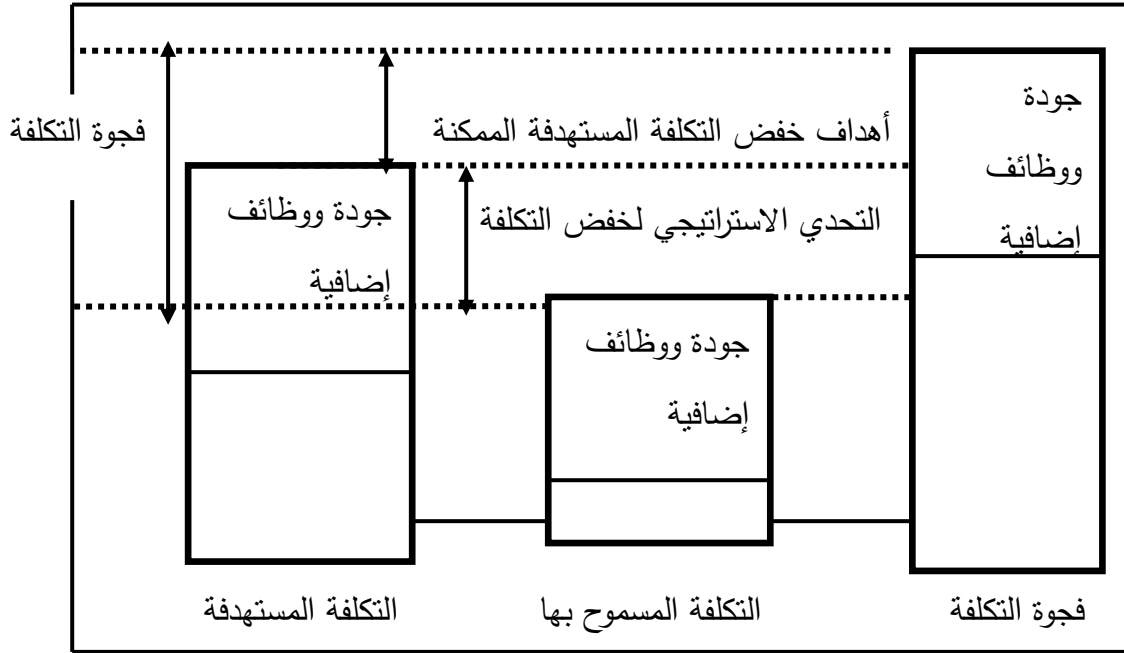
41 - نفس المرجع سابق، ص 43.

42 - سميمة مساط، مرجع سبق ذكره، ص 59 .

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج - التكلفة
المستهدفة المسموح بها

ويمكن توضيح الفروق بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة والمسموح بها كما في الشكل التالي:

الشكل 01-03: الفرق بين التكلفة الحالية و التكلفة المستهدفة و التكلفة المسموح بيها



المصدر: سمية مساط - اثر تكامل التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة على تخفيض تكاليف المنتجات -

رسالة دكتوراه - جامعة بسكرة - 2024 - ص 60

من الملاحظ أنه إذا لم تستطيع المؤسسة التغلب على التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة، سوف يتأثر مركزها المالي، وذلك لتأثر قدرة المؤسسة على تحقيق هامش الربح المستهدف، وعليه يجب التركيز عمليات التحسين المستمر للتغلب على هذا التحدي في المستقبل. ففي المدى القصير، يمكن التنازل بجزء من أرباحها حتى تتمكن من تحقيق خفض التكلفة المطلوب مستقبلاً⁴³.

ثالثاً: على مستوى المكونات Component Level: غالباً ما تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على مستوى المنتج، حيث تتم تجزئة المكونات إلى وظائف فرعية وتعاد نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتج ولكن هذه المرة على مستوى المكونات. ويتم تخفيض التكاليف على مستويين⁴⁴:

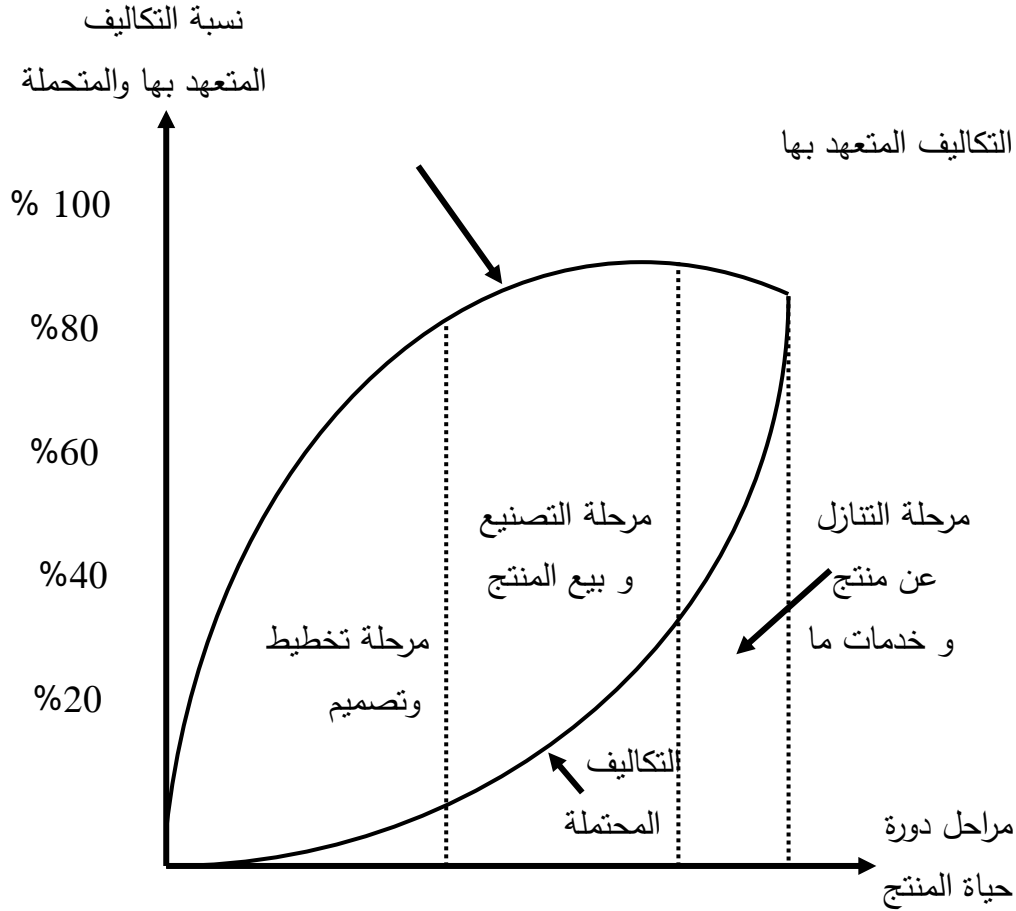
⁴³ - سمية مساط، مرجع سبق ذكره، ص 60.

⁴⁴ - أ.عبد الواحد نسيمة و أ.دي علي، مرجع سبق ذكره، ص 734.

الفصل الأول: الجانب النظري لنظام التكلفة المستهدفة

➤ **مستوى مرحلة التصميم:** يتم توجيه عملية التصميم بناءً 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% منها، مما 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 كما هو مبين في الشكل التالي :

الشكل 01-04: التكاليف المتعهد بها والتكاليف المحتملة خلال دورة حياة المنتج



المصدر: أ.عبد الواحد نسيم و أدبي علي - أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق

ميزة التكلفة اقل، مجلة بشائر الاقتصادية، مجلد 6، العدد 1، جامعة مسيلة، 2020، ص734

➤ **مستوى مرحلة الإنتاج:** يتم في هذا المستوى مراقبة التكاليف الفعلية لإبقائها قريبة من التكاليف المستهدفة، بمعنى صيانة التكلفة أي ضمان أنها لن تتحرف عن التكاليف المعيارية، بحيث لا تضيع الظروف الحقيقية للتصنيع والتوزيع المتوصل إليها في المرحلة الأولى من تخفيض التكاليف، كما يتم الاستفادة من أثر الخبرة.

المطلب الثالث: أدوات تنفيذ التكلفة المستهدفة

لما يتم تحديد هدف تخفيض التكلفة باستعمال التكلفة المستهدفة، تأتي عملية إيجاد الطرق لتنفيذها. يوجد العديد من التقنيات الهندسية يمكنها مساعدة مصممي المنتج لإيجاد طرق تخفيض تكاليف المنتجات وهذه تتضمن هندسة القيمة (VE) value engineering، والتصميم للصناعة والتجميع (DFMA) design for manufacture and assembly، ودالة مصفوفة الجودة (QFD) quality function deployment، و تحليل المفكك Tear-Down Analysis.

والهدف الأساسي من هندسة القيمة هو تعظيم قيمة الزبون، فهي تحاول زيادة الأداء الوظيفي والجودة وفي نفس الوقت تخفيض التكلفة، وبالمقابل تقنية التصميم للصناعة والتجميع تركز على تخفيض التكاليف بصناعة منتجات سهلة التجميع أو التصنيع، والحصول على مستويات أداء وظيفي خاصة، وأخيرا مصفوفة الجودة التي تتطلب فريق عمل متعدد المهارات، مهيكّل الضمان متطلبات الزبون ليست متناسقة خلال عملية التصميم. وفيما يلي شرح لهذه الأدوات⁴⁵:

أولاً: هندسة القيمة Value Engineering: بدأ تطبيق هندسة القيمة وقد قام كل من (Erlicher Miles) (Lawrence Harry) في شركة (General Electric) بالبحث في شركة (GE) عن البدائل المقبولة من ناحية تكلفة وجودة المنتج وقد لاحظا أن هذه البدائل غالبا ما تؤدي إلى تخفيض التكاليف أو تحسين المنتج أو كلاهما.

وتعرف هندسة القيمة بأنها عمليات تقييم منظمة لكل نواحي وظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع المحافظة على الوفاء بمتطلبات العملاء.

تعرف كذلك من Horngren بأنها إعادة تقييم الأنشطة لتخفيض التكلفة الحفاظ على رضا الزبون، وتحتاج إلى فرق متعددة التخصصات، من إدارة التسويق لتحديد حاجات الزبون، ومن إدارة الإنتاج، ومهندسين لتصميم فعال للمنتجات والعمليات، ومحاسبين لتقدير كيف تتأثر التكلفة بذلك. ويتم ذلك من خلال المراحل التالية لهندسة القيمة⁴⁶:

➤ **تجميع المعلومات:** وهذا يتطلب معرفة متطلبات هذا الهدف، إذ أن تحليل الوظيفة Function Analysis يعد أسلوب مهم في هندسة القيمة الذي عادة ما يتم عمله وفي هذه المرحلة الأساسية، وهي تحاول تحديد الخصائص الوظيفية أو خصائص الأداء الهامة.

45 - أ. اليزيد الساحري، مرجع سبق ذكره، ص 236.

46 - المرجع السابق، ص 237.

➤ **إيجاد البدائل:** في هذه المرحلة مهندسو القيمة يريدون معرفة ما هي الطرق البديلة المختلفة لمواجهة الاحتياجات والمتطلبات؟ وما هي الطرق الأخرى التي تحقق نفس هذه الوظائف المرغوبة؟

➤ **التقييم:** في هذه المرحلة يتم تقييم وتثمين كل البدائل المتاحة عن طريق تقييم كيفية انجاز الوظائف المطلوبة وكيفية زيادة التخفيض في التكلفة؛

➤ **التقديم:** في هذه المرحلة النهائية يتم تحديد واختيار البديل الأفضل والذي يتم تقديمه للزبون لغرض اتخاذ القرار النهائي.

ثانيا: التحليل المفكك Tear-Dow Analysis: يعرف أيضا بالهندسة العكسية Reverse Engineering، ويعرف على أنه عملية تقييم منتجات المنافسين من أجل تحديد فرص تطوير منتجات المؤسسة، إذ يتم في هذا النوع من التحليل التوصل إلى التكلفة المستهدفة عن طريق تحليل المنتجات المنافسة لمعرفة وظيفة ومواصفات تصميمها، للتوصل إلى استنتاجات حول العملية التي تم عن طريقها تصنيع وتقديم المنتجات المنافسة، ومن ثم تعديل مواصفات منتج المؤسسة⁴⁷.

ثالثا: التصميم للصناعة والتجميع (DFMA): تهدف إلى تسهيل بنية أو هيكل المنتج وتكاليف المواد أو التجهيزات وتكاليف المعالجة، بالإضافة إلى أنها تهدف إلى تحسين الملائمة وتخفيض المخزون وتكاليف الإنتاج وتحسين الجودة.

رابعا: مصفوفة الجودة: تستخدم نظاميا آليا لترتيب المعلومة حول الأشكال والوظائف والتقييم التنافسي. هذه الوسيلة مهمة للربط بين احتياجات الزبون ومعالم التصميم، والأكثر من هذا جهود كبيرة تؤخذ وتتضمن معلومات حول كيف يقيم الزبائن معروض المنافسين بنفس هذه الأشكال⁴⁸.

ويمكن تلخيص أدوات تنفيذ التكلفة المستهدفة في جدول مع تبين أهداف و خطوات كل أداة كما هو مبين في الجدول التالي :

⁴⁷ - أ.عبد الواحد نسيمة و أ.ديبي علي، مرجع سبق ذكره، ص735

⁴⁸ - أ. البيزيد الساحري، مرجع سبق ذكره، ص237

الفصل الأول: الجانب النظري لنظام التكلفة المستهدفة

جدول 01-03: أدوات تنفيذ التكلفة المستهدفة

خطواتها	أهدافها	التعريف	الأداة
*تجميع المعلومات (تحليل الوظائف) * إيجاد البدائل * تقييم البدائل * تقديم المقترحات	*تحسين الأداء الوظيفي * تخفيض التكلفة * تحقيق رضا الزبون	أسلوب منهجي لتحليل وظائف المنتج بهدف تقليل التكلفة دون التأثير على الجودة	هندسة القيمة (VE)
* تفكيك المنتج المنسافس * تحليل المواصفات والتكلفة * تعديل تصميم منتج المؤسسة بناءً على النتائج	* التعرف على فرص تقليل التكلفة * تحسين تصميم المنتج الخاص بالمؤسسة	تحليل منتجات المنافسين بهدف التعرف على خصائص التصميم والتكلفة والإنتاج	التحليل المفكك (Tear-Down Analysis)
* تقليل الأجزاء * تسهيل التجميع	*تبسيط بنية المنتج * تقليل تكاليف المواد والمعالجة * تحسين الإنتاجية والجودة	تصميم المنتجات بطريقة تسهل صناعتها وتجميعها، وتخفيض التكاليف.	التصميم للتصنيع والتجميع (DFMA)
*تشكيل فريق متعدد التخصصات *تحليل وتوثيق متطلبات الزبون *ترتيب الأولويات التصميمية	*ربط احتياجات الزبون بالتصميم *ضمان التناسق بين الجودة والتوقعات *مقارنة تنافسية	أداة منهجية لتحويل متطلبات الزبون إلى خصائص تصميم.	مصفوفة الجودة (QFD)

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الرابع: مزايا وعيوب التكلفة المستهدفة

سوف نسلط الضوء على مزايا التكلفة المستهدفة و عيوب التكلفة المستهدفة كما يلي :

أولاً: مزايا التكلفة المستهدفة

تتمثل مزايا التكلفة المستهدفة فيما يلي ⁴⁹:

- يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة؛
- تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلاً من توثيق بيانات تاريخية؛
- يصبح السعر مسبباً لعملية تطوير المنتج بدلاً من أن يكون ناتجاً عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح؛
- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بعض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات؛
- توفر الكثير من المزايا التي تمكن العملاء من الدفع لشراء منتجات المؤسسة؛
- يساعد على إنشاء إدارة شركة تعتمد على السوق لتصميم وتصنيع المنتجات التي تلبى السعر المطلوب لنجاح السوق ⁵⁰؛
- تؤكد أن المنتجات تتناسب بشكل أفضل مع احتياجات عملائها؛
- يقلل من دورة تطوير المنتج ويقلل من تكاليف المنتج بشكل كبير؛
- تكمن قيمتها في العملية التي تنطلق وبأقل نتائج عددية أو رقمية متحققة وتتطلب هذه العملية تفكير ثابت من حيث الكفاءة والإنتاجية عند كافة أقسام الشركة خلال دورة حياة المنتج الكلية ⁵¹؛
- إمكانية تحسين الجودة الكلية للمنتج عن طريق وضع التصاميم وتطويرها بدقة والاهتمام بقضايا الإنتاج المتعلقة بمرحلة التصميم وبشكل واضح؛
- تساعد التكلفة المستهدفة في جعل الأعضاء المهنيين واعيين بالتكلفة المستهدفة والإحساس بالتزامهم تجاه الإبداع في منتجاتهم؛
- تخفيض التكاليف من خلال تخفيض تكلفة الأجزاء المشتراة والمواد الأولية والحصول على تصاميم أكثر كفاءة وفاعلية وخلق الدافع والروح المعنوية لفريق العمل الجماعي في الشركة.

⁴⁹ - أ. اليزيد الساحري، مرجع سبق ذكره، ص 26

⁵⁰ - د. أمباركة سالم مفتاح العماري، مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المشروعات الصغيرة، مجلة جامعة فزان العلمية، مجلد 2، العدد 1، جامعة سرت، ليبيا، سنة 2023، ص 78

⁵¹ - وليد سمير عبد العظيم الجيلي و سميرة عباس محمد ابو النيل، مرجع سبق ذكره، ص 371

ثانياً: عيوب التكلفة المستهدفة

تتمثل عيوب التكلفة المستهدفة في ما يلي⁵²:

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل؛
 - عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة ترتبط إيجابياً بدرجة تعقيده وسلبيًا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيداً ومتضمناً لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم؛
 - يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة؛
 - إن تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجيا جديدة⁵³؛
- وبالطبع لا يمكن أن يوجد أسلوب خالي من العيوب، إلا أن هذه النقائص يمكن تجاوزها بسهولة مقارنة بطرق أخرى الأمر الذي جعل التكلفة المستهدفة تحظى بجاذبية على الرغم من نقاط الضعف المذكورة أعلاه⁵⁴؛
- يوضح الجدول التالي مقارنة شاملة بين مزايا و عيوب التكلفة المستهدفة ، موزعة حسب محاور رئيسية تساعد على فهمها اكثر و هو كالتالي:

⁵² - عبد الصمد رحال و بولنوار عبد القادر ، أهمية نظام التكلفة المستهدفة في تعزيز تنافسية المؤسسة ، ماستر ، جامعة بلحاج بوشعيب ، عين تموشنت ، سنة 2024 ، ص 08 .

² - سميرة شهرزاد صالح و مسكين الحاج ، مرجع سبق ذكره ، ص 267 .

¹³ - أ.قمازي نجود و د.كواشي مراد ، مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ، مجلة الحقوق و العلوم الانسانية دراسات اقتصادية ، جامعة زيان عاشور ، الجلفة ، سنة 2016 ، ص 208 .

الفصل الأول: الجانب النظري لنظام التكلفة المستهدفة

جدول رقم 01-04: مقارنة المزايا و العيوب لتكلفة المستهدفة

المحور	المزايا	العيوب
العمل الجماعي والتكامل	*تعزيز التعاون بين الفرق متعددة التخصصات. *إشراك الموردين في تطوير المنتجات. * تحسين إدارة الإمداد.	ضغط كبير على العمال لتحقيق الأهداف في وقت قصير.
التوجيه نحو السوق والعملاء	*تصميم المنتجات وفق متطلبات السوق. *السعر يحفز التطوير بدلاً من أن يكون نتيجة له. *تلبية احتياجات العملاء بشكل أفضل.	*صعوبة التنبؤ بالسعر المستقبلي للمنتج في السوق. *تغير المنافسين والتكنولوجيا يؤثر على التقديرات.
تحسين الكفاءة والجودة	*تقليل دورة تطوير المنتج والتكلفة. *تعزيز الجودة من خلال التصميم الدقيق. *تحقيق أفضل قيمة مقابل المال.	تحديد التكلفة المستهدفة صعب وغير دقيق بدون معرفة واضحة بالسعر المستقبلي.
دعم اتخاذ القرار	*يوفر بيانات ملائمة للقرارات. *يركز على التكلفة كأداة تخطيطية.	*تعقيد النظام يؤدي إلى ضعف الفهم ودقة القياس. *صعوبة فهم النظام مع تعدد المتغيرات.

المصدر: من إعداد الطالبة

خلاصة:

يبرز هذا الفصل أهمية التكلفة المستهدفة كتحول جذري في إدارة التكاليف، حيث تبني التكلفة انطلاقاً من سعر البيع المتوقع وهامش الربح، بدلاً من اتباع الطرق التقليدية، ويظهر هذا الأسلوب توجهها استراتيجياً نحو السوق ورضا المستهلك، مما يجعله أداة فعالة لتحقيق القيمة المضافة، كما يعزز التعاون بين مختلف الأقسام داخل المؤسسة منذ المراحل الأولى لتطوير المنتج، بما يسهم في الابتكار وتحقيق الكفاءة.

لا تقتصر التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف، بل تمثل نظاماً متكاملًا يجمع بين التخطيط المالي والجودة وتطوير المنتجات. وقد أظهرت نشأتها في اليابان ارتباطها بالبيئة التنافسية والتكنولوجية، مما يدل على مرونتها، كما تضمن الفصل عرضاً لمبادئها، مزاياها وعيوبها، ويمثل هذا الفهم أساساً مهماً لتطبيق هذا النظام في المؤسسات، وهو ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني.



الفصل الثاني

دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة
في مؤسسة مطاحن الأغواط

تمهيد:

في إطار السعي المستمر نحو تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات، تبرز محاسبة التكاليف كأداة استراتيجية تسمح بتوفير معلومات دقيقة وموضوعية حول تكلفة المنتجات والخدمات، مما يعزز من جودة القرارات الإدارية والمالية. وتزداد أهمية هذا الجانب في المؤسسات الإنتاجية، حيث تمثل التكاليف أحد العوامل المهمة في تحقيق الربح والقدرة التنافسية.

وانطلاقاً من ذلك، سوف نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة وتحليل واقع التكاليف في مؤسسة مطاحن الأغواط، مع التركيز على إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث لتخفيض التكاليف، ويكون ذلك من خلال ما يلي:

- عموميات حول مؤسسة مطاحن الأغواط
- تحديد التكاليف في مؤسسة مطاحن الأغواط
- التكلفة المستهدفة بين النظرية والتطبيق في مؤسسة مطاحن الأغواط

المبحث الأول: عموميات عن مؤسسة مطاحن الأغواط

في هذا المبحث سيتم تقديم فكرة عامة حول مؤسسة مطاحن الأغواط من خلال التطرق إلى نشأتها وتعريفها، إضافة إلى طبيعة نشاطها، وكذلك أنواع منتجاتها، والتعرف على هيكلها التنظيمي، وأيضًا التعريف بمختلف مصالحتها.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الأغواط

أنشئت مؤسسة مطاحن الأغواط بتاريخ 03 جانفي 1980، حيث تم تجهيزها من طرف الشركة السويسرية **BUHLER**، وأصبحت تحت وصاية فرع الأغواط للحبوب طبقًا لجلسة المداولة المؤرخة في 2016/05/05، حيث قررت الجمعية العامة غير العادية لشركة المساهمة فرع الأغواط للحبوب إنشاء شركة مساهمة في إطار إعادة هيكلتها على شكل مركب ذي الطابع القانوني التالي:

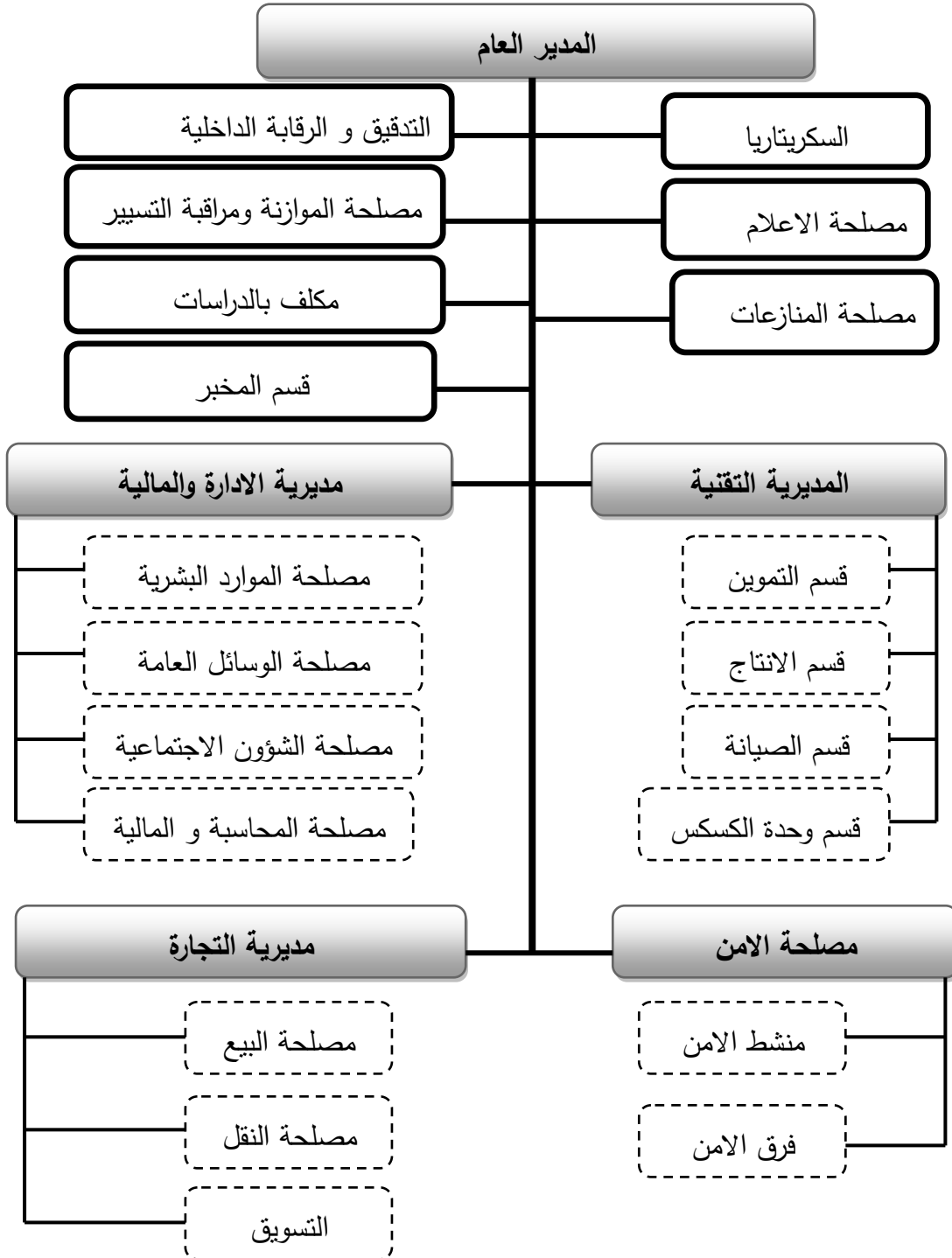
- التسمية: المركب الصناعي والتجاري مطاحن الأغواط
- الوضعية القانونية: تغيرت الوضعية القانونية لمؤسسة مطاحن الأغواط وأصبحت مركبًا صناعيًا وتجاريًا تابعًا لفرع الأغواط للحبوب في شكل شركة ذات أسهم
- رأس المال الاجتماعي 432.000.000 دج
- المساهمون: المجمع العمومي للصناعات الغذائية (فرع الأغواط للحبوب)
- المدير: خنافيري علي
- العنوان: المنطقة الصناعية بوشاكر، الأغواط
- الهاتف: 029133879
- الفاكس: 029133917
- البريد الإلكتروني: ciclaghout@gmail.com
- رقم السجل التجاري: 03/00 - 98 B 0922 082
- الرقم الجبائي: 099803092208220 (NIF)
- الرقم الإحصائي: 099803019145616 (NIS)
- تاريخ بداية النشاط: 1 نوفمبر 1980

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

- النشاط: إنتاج وتسويق السميد، الدقيق، نواتج الطحن، والكسكس
- المساحة الإجمالية للمركب: 59.970 م²
- المساحة الإجمالية: 10 هكتارات – المساحة المبنية: 6 هكتارات
- قدرة التخزين: 125.000 قنطار (قمح صلب، قمح لين)
- القدرة الإنتاجية اليومية:
 - قمح صلب: 1000 قنطار/اليوم
 - قمح لين: 2500 قنطار/اليوم
- المواد المصنعة:
 - سميد ممتاز: 25 كلغ – 10 كلغ
 - سميد عادي: 25 كلغ
 - دقيق ممتاز: 1 كلغ، 2 كلغ، 5 كلغ، 10 كلغ، 25 كلغ
 - دقيق المخابز: 50 كلغ
 - النخالة: من القمح الصلب واللين
 - الكسكس: 1 كلغ، 5 كلغ، 10 كلغ
- الطاقة البشرية: تضم المؤسسة 239 عاملاً موزعين كما يلي:
 - 2 إطار قيادي
 - 19 إطاراً عالياً
 - 28 إطار تنفيذ
 - 132 عون تحكم
 - 58 عون تنفيذ
- شبكة التوزيع: تقوم مطاحن الأغواط بتوزيع منتجاتها على مستوى الأغواط، آفلو، تمنراست، المنبوعة، غرداية، زلفانة، متليلي، البيض، عين صالح، تيارت

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي بالمؤسسة

الشكل رقم 02-01: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الأغواط



المصدر: من طرف رئيس مصلحة المحاسبة¹

¹ - أنظر الملحق رقم 01

المطلب الثالث: التعريف بمختلف مصالح المؤسسة

المديرية العامة:

يتزأسها الرئيس المدير العام، وهو المسؤول الأول عن المؤسسة ويقوم بعدة وظائف يمكن حصرها فيما يلي:

- المسؤول عن العلاقات العامة للمؤسسة.
- المسؤول عن متابعة تطور الإنتاج وسير العمل والعمال.
- إن كل كبيرة وصغيرة في المؤسسة ترجع إليه، وله الأحقية في التصرف وأخذ القرارات، وكل المصالح المذكورة أدناه تابعة مباشرة للإدارة العامة.

أولاً: السكرتارية

مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد، وكذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالرئيس المدير العام، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديریات والمصالح وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

ثانياً: مصلحة الإعلام الآلي

تكمن أهمية هذه المصلحة في إدارة جميع العمليات المتعلقة بصيانة أجهزة الإعلام الآلي وكذا إعداد البرامج ومتابعتها وتطويرها.

ثالثاً: مصلحة المنازعات

هي مصلحة مكلفة بجميع الأمور القانونية المتعلقة بنشاط المؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية.

رابعاً: التدقيق والرقابة الداخلية

تتوفر المؤسسة على خلية للتدقيق والرقابة الداخلية مرتبطة مباشرة بالرئيس المدير العام، يتزأسها مدقق داخلي يقوم بمراقبة جميع المصالح وإعداد التقارير التي تشير إلى نقاط الضعف والقوة فيها وإلى الأساليب التي يمكن القضاء بها على أوجه الضعف التي يلاحظها داخل المؤسسة، وهذا ما

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأعواط

يسمح لها بتحقيق التطوير المستمر لكل هياكلها، ويعتمد في ذلك على دليل التدقيق والرقابة الداخلية المصادق عليه في سبتمبر 2013 والذي تم تحيينه في نوفمبر 2015 من قبل مجلس إدارة المؤسسة.

خامساً: مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير

وهي عبارة عن بنك معلومات للمؤسسة من خلال وظائفها المتمثلة في:

- إعداد الموازنات التقديرية للمؤسسة ومتابعتها.
- إعداد التقارير الشهرية والدورية.
- إعداد التقرير السنوي الشامل لنشاط المؤسسة.

سادساً: قسم المخبر

تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من طرف الديوان الوطني للحبوب الجافة ومشتقاتها، وذلك من أجل تحديد المواصفات النوعية للمنتج النهائي، من خلال:

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، ومتابعة المادة الأولية عند وصولها.
- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.
- إمكانية التخزين.
- تحديد نسبة رطوبة القمح لدراسة إمكانية تخزينه (نسبة امتلاك الماء).
- الوزن النوعي (القمح بنوعيه).
- تحديد نسبة امتصاص الماء بالنسبة للقمح اللين.
- نسبة المواد المعدنية.
- تحديد نسبة الشوائب في القمح اللين والصلب (تربة، أوساخ، فيروسات، تعفن...).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

بعد القيام بالتحاليل التي تستدعيها مواصفات الشراء، ترسل المعلومات إلى رئيس قسم الإنتاج لاتخاذ قرار الشراء من عدمه.

سابعًا: مديرية الإدارة والمالية

يعتبر المال العمود الفقري لأي نشاط سواء كان تجاريًا أو إنتاجيًا، حيث يلبي الرغبات المادية والبشرية للنشاط، وبفضله تسهر مديرية الإدارة والمالية على توجيه العمليات المالية داخل المؤسسة برئاسة مدير مكلف بالإدارة المالية، وهي تضم مجموعة من المصالح:

أ. **مصلحة الموارد البشرية:** تقوم بتسيير شؤون العمال من:

- معالجة الأجور والعطلة السنوية، تقديم المنح والتحفيزات للعمال، تحرير عقود التشغيل.
- المحافظة على العلاقات مع الشريك الاجتماعي (علاقات العمل بين المستخدم والمستخدمين).
- تنفيذ سياسة الاتصالات الداخلية للمؤسسة.

ب. **مصلحة المحاسبة والمالية:** مهمتها الرئيسية هي مراقبة الحسابات وكل التدفقات النقدية للمؤسسة من تسجيل وحساب وجرد. وفي هذا الإطار تعتمد المؤسسة بصفة أساسية على المحاسبة العامة.

ثامنًا: المديرية التقنية

يرأسها مدير مكلف بالجانب التقني ويقوم بالتنسيق بين مجموع المصالح التابعة له، والتي نذكر منها:

- أ. **قسم الإنتاج:** يشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج من السميد والفرينة والمحافظة على مستوى الجودة، وتقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:
- استقبال المادة الأولية من القمح اللين والصلب.
 - تحضير وتنظيف القمح بنوعيه لطحنه.
 - تخزين وتصريف المنتج.

- مراقبة النوعية والجودة من خلال إرسال عينات إلى المخبر كلما تغير فوج العمل (أي كل 8 ساعات).

يتابع رئيس قسم الإنتاج كل مراحل الإنتاج، وتستمر مراقبة كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

ب. قسم التموين

يشرف عليه رئيس قسم التموين، ويعمل تحت سلطة المديرية التقنية، ويقوم بالمهام التالية:

- تلبية حاجات المؤسسة من المواد الأولية واللوازم والمواد الاستهلاكية وفق ما هو محدد في الميزانية التقديرية للتموين.
- إعداد طلبيات الشراء حسب الخصائص والميزات المحددة، والتأكد منها قبل الاستعمال.
- اختيار ومتابعة وتقييم كفاءة الموردين.
- الإشراف على المشتريات والتحقق منها من حيث الكم والنوع والوثائق.
- تحديد قواعد تخزين المواد وفقاً للشروط الأمنية المعمول بها.
- إدارة تدفق المواد وقطع الغيار اللازمة لاستمرارية النشاط... إلخ.

ج. قسم الصيانة

يقوم رئيس قسم الصيانة بالمهام التالية:

- تسيير بطريقة مثلى لكل الآلات والمعدات والتجهيزات والوسائل الأخرى المستخدمة في الإنتاج.
- التخطيط لعمليات الصيانة الوقائية مع الأخذ بعين الاعتبار حاجات مصلحة الاستغلال.
- متابعة حالة كل آلة أو تجهيز على حدة، وذلك من خلال مسك بطاقة تاريخية في ملف كل آلة (تحتوي البطاقة على الصيانة، الإصلاحات، ساعات العمل، ساعات التوقف...).
- المساهمة في اختيار المؤسسات المكلفة بالصيانة، والإشراف على خدماتها داخل المؤسسة.
- توفير واستغلال كل المعطيات الإحصائية المتعلقة بالصيانة.

- المساهمة في إعداد مخطط الإنتاج السنوي.
- ضمان ومتابعة حالة التجهيزات عن طريق الرقابة بالقياس والتجربة.
- تلبية طلبات التصليح المقدمة له حسب شروط الأولوية.
- السهر على التطور التكنولوجي للمعدات والتجهيزات المستخدمة في الصيانة.
- تحديد حاجيات الوحدة من قطع الغيار والمواد الاستهلاكية الخاصة بالمعدات والتجهيزات.

تاسعًا: مديرية التجارة

تعد مديرية التجارة المتحدث الوحيد على مستوى المؤسسة مع الزبائن فيما يتعلق ببيع المنتجات النهائية وقطع الغيار الموافقة داخل المؤسسة، كما نجد لها مهامًا أساسية أخرى:

- توجيه الإنتاج تبعًا لاحتياجات السوق.
- توجيه وتطبيق السياسة التجارية للمؤسسة.
- التنظيم والمراقبة والتنسيق مع نقاط البيع.
- المحافظة على الحصة السوقية للمؤسسة ودعمها.

عاشرًا: مصلحة الأمن

تتمثل في وحدة التدخل التي تضم خمس فرق، أربع فرق بدوام ليلي وفرقة بدوام نهارى، وتقوم أيضًا بخدمات الاستقبال وأعمال التنظيف الداخلية والخارجية، كما تتكفل بالأمن الصناعي.

المبحث الثاني: تحديد التكاليف في مؤسسة مطاحن الأغواط

تنتج المؤسسة ثلاثة أنواع من المنتجات هي الفرينة والسميد والكسكس، وتقوم بالإنتاج حسب الطلب، خاصةً أن منتجاتها تعتبر من المواد الاستهلاكية الأساسية. وقد قمنا في هذا المبحث بتقديم الطريقة التي تعتمد عليها مؤسسة مطاحن الأغواط، وهي طريقة الأقسام المتجانسة للتكاليف، والتي تتضمن ما يلي:

- توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المتجانسة
- حساب تكلفة الشراء
- حساب تكلفة الإنتاج
- حساب سعر التكلفة
- حساب النتيجة

المطلب الأول: توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المتجانسة

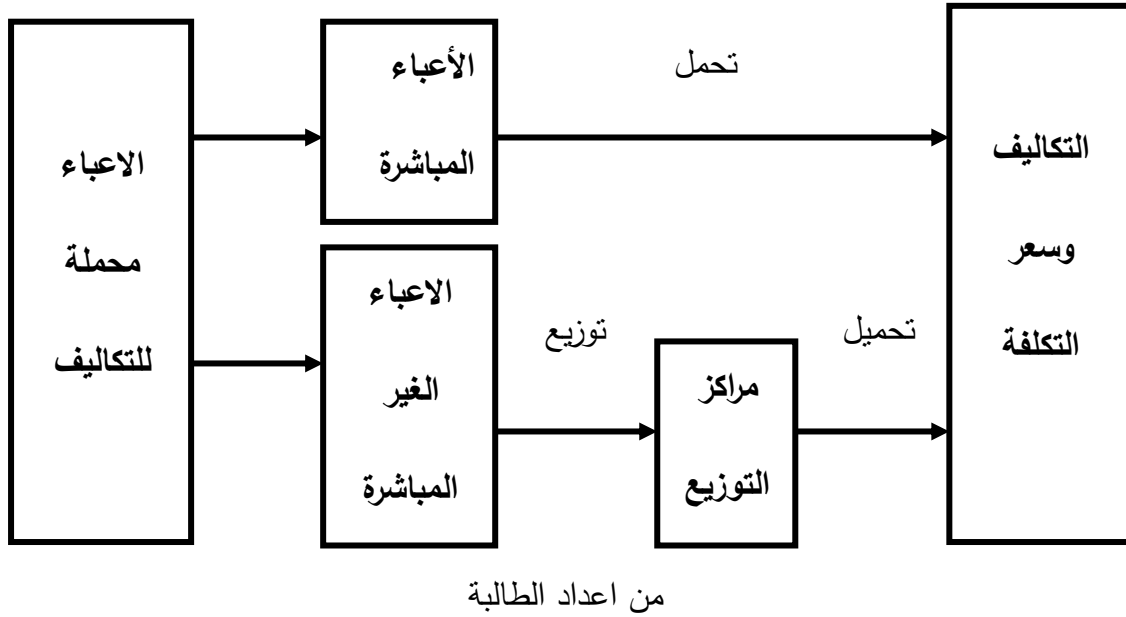
تطبق المؤسسة طريقة الأقسام المتجانسة، وهي إحدى الطرق المستخدمة في محاسبة التكاليف. وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم المؤسسة إلى ثلاثة أقسام متجانسة، والتي تنقسم بدورها إلى قسمين: أقسام رئيسية وأقسام مساعدة، بحيث تكون الأنشطة داخل كل قسم متشابهة من حيث الوظيفة ونوعية الأعباء.

كما يتم تحويل الأعباء من حسابات الأعباء (الصف السادس) إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة.

- فالأعباء المباشرة تُحمل مباشرةً على المنتجات.
- أما الأعباء غير المباشرة فيتم توزيعها في المرحلة الأولى على مختلف أقسام التحليل، ويُسمى ذلك **التوزيع الأولي**، ثم توزع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية في المرحلة الثانية، ويُسمى ذلك **التوزيع الثانوي**.

والمخطط التالي يوضح كيفية توزيع الأعباء غير المباشرة للتكاليف:

الشكل رقم 02-02: مخطط توزيع الاعباء غير مباشرة



وفقا لهذه الطريقة، فإن جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة مطاحن الأغواط يتكوّن من الأقسام التالية:

أولاً: الأقسام المساعدة

وتتكوّن بدورها من قسمين هما:

- قسم الصيانة
- قسم الإدارة

إن وظيفة هذين القسمين تتمثل في توزيع حسابات الأعباء (الصنف السادس) على جميع الأقسام، غير أن الأقسام المساعدة يتوقف توزيعها عند مجموع التوزيع الأولي، ثم يُعاد تقسيم مبالغها على الأقسام الرئيسية حسب التوزيع النسبي، وتتمثل في الأعباء الخاصة بالصيانة والإدارة.

ثانياً: الأقسام الرئيسية، والتي تتكوّن مما يلي:

- قسم التموين: يشمل مجموع التوزيع الثانوي مع تحديد وحدات العمل، والمتمثلة في الكمية المشتراة من القمح بالقنطار، مع إظهار عدد وحدات العمل، وفي الأخير يتم التوصل إلى تكلفة وحدة العمل بالقنطار.
- قسم الإنتاج: ينقسم بدوره إلى ثلاثة فروع حسب منتجات المؤسسة، وهي:

1. فرع السميد

2. فرع الكسكس

3. فرع الفرينة

ويتم حساب الأعباء الخاصة بهذه الفروع بنفس طريقة الأقسام المساعدة، وذلك بالانطلاق من مجموع التوزيع الثانوي مع تحديد وحدات العمل، والمتمثلة في كمية الإنتاج لكل فرع بالقنطار، ومنه يتم التوصل إلى تكلفة وحدة العمل بالقنطار.

• **قسم التوزيع**: يشمل مجموع التوزيع الثانوي مع تحديد وحدات العمل، والمتمثلة في كمية التوزيع بالقنطار، ومنه يتم التوصل إلى تكلفة وحدة العمل.

نوضح ما سبق من خلال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة للمؤسسة لشهر أبريل 2025²:

² - أنظر الملحق رقم 02

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأعواط

الجدول رقم 02-01: جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لشهر افريل 2025

التوزيع	الأقسام الرئيسية				الأقسام المساعدة		المبالغ	البيانات
	الكسبي	السمد	الفرينة	التموين	الصيانة	الادارة		
428557	1058540	654119	1387013	147239	63433	159075	3897976	المشترىات المستهلكة
5641055	306594	281061	281061	212778	122778	2007133	8852459	خدمات
4788571	2660317	2216931	3547090	923728	1684868	5539125	21360631	اعباء المستخدمين
130831	48831	48831	48831	48831	48831	48831	423820	ضرائب
-	-	-	-	-	-	26042	26042	اعباء مالية
722633	4236742	2249035	2249035	2141	14617	650760	10124964	مخصصات الاهلاك
11711648	8311025	5449978	7513030	1334716	1934527	8430967	44685892	مجموع توزيع اولي
3203767.39	674477.34	1686193.36	2444980.37	421548.34	-	(8430967)		التوزيع الثانوي لقسم الادارة
82320.31	452761.70	679142.54	596822.24	123480.46	(1934527)	-		التوزيع الثانوي لقسم الصيانة
14997735	9438264	7815314	10554833	1879745				مجموع التوزيع الثانوي
كمية التوزيع	كمية الانتاج	كمية الانتاج	كمية الانتاج	كمية مشرارة				طبيعة وحدة العمل بالقطار
51643	1980	16200	44190	65709				عدد وحدات العمل بالقطار
290.41	4946.68	482.43	238.85	28.61				تكلفة الوحدة الواحدة للعمل بالقطار

من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة

من خلال الجدول السابق لتوزيع الأعباء غير المباشرة، لاحظنا في مجموع التوزيع الأولي أن قسم التوزيع يُعد أكبر قسم من حيث قيمة الأعباء، والتي قُدرت بـ 11,711,648 دج، وفي المقابل نلاحظ أن أقل قسم من حيث قيمة الأعباء هو قسم التموين بقيمة 1,334,716 دج.

وعند ملاحظة مجموع التوزيع الثانوي، نلاحظ أن قسم التوزيع ما زال أكبر قسم في قيمة الأعباء، والتي قُدرت بـ 14,997,735 دج، في حين بقي قسم التموين أقل الأقسام من حيث قيمة الأعباء بقيمة 1,879,745 دج.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

وبالتالي يتبين أن سبب ارتفاع أعباء قسم التوزيع في مرحلتي التوزيع الأولي والثانوي يرجع إلى كونه يتحمل أعباء النقل والإيجار لمراكز التوزيع الخاصة بالمؤسسة، إضافة إلى أجور المستخدمين بهذه المراكز.

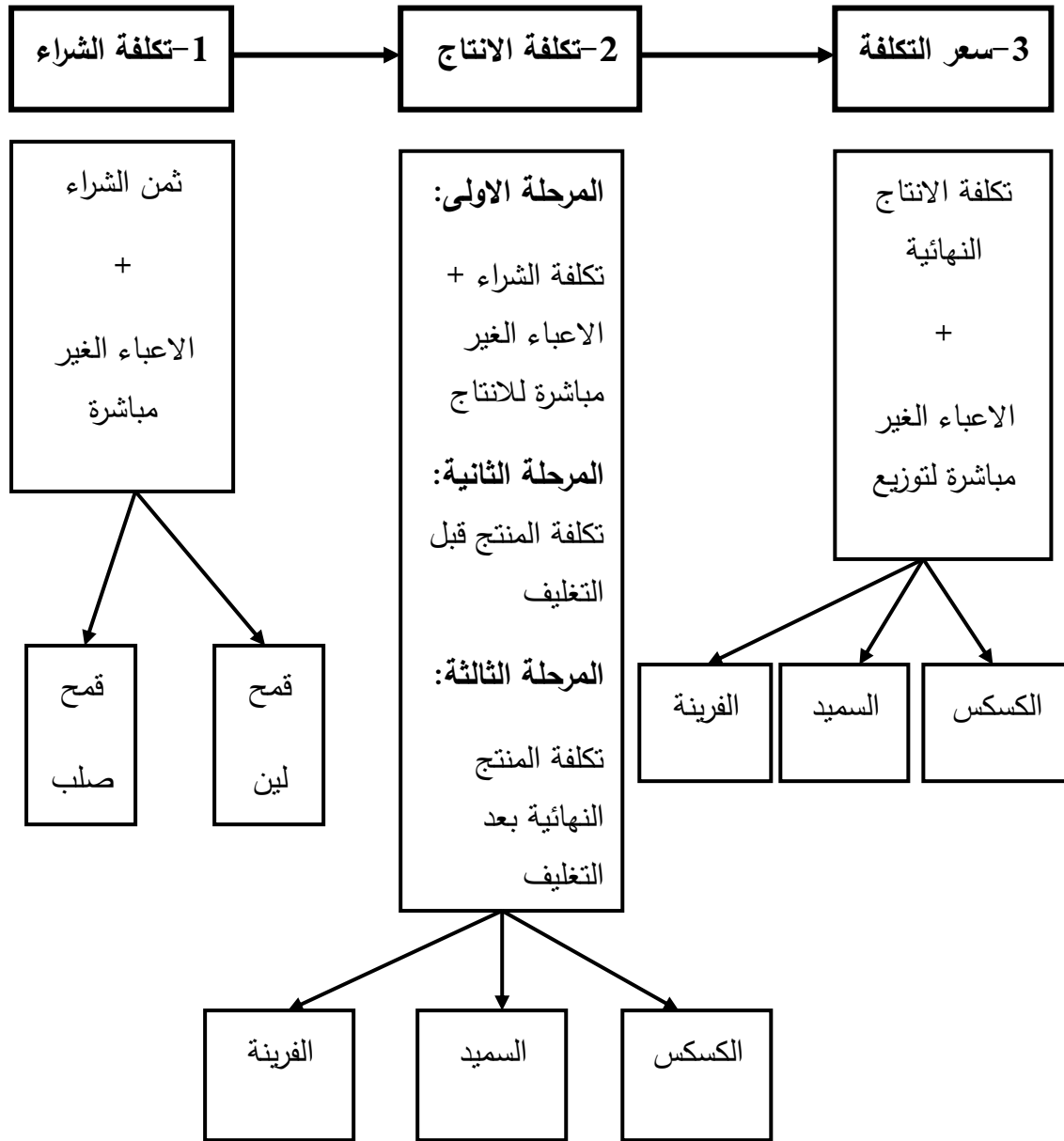
أما عند ملاحظة تكلفة الوحدة الواحدة للعمل، نجد أن قسم إنتاج الكسكس هو أكبر قسم من حيث قيمة التكلفة بمبلغ كبير مقارنة بالأقسام الأخرى، والتي قُدرت بـ 4,946.68 دج للقنطار، بينما بقي قسم التموين هو الأقل من حيث قيمة التكلفة، والتي قُدرت بـ 28.61 دج للقنطار.

وبالتالي يتضح أن سبب انخفاض تكلفة قسم التموين يعود إلى كونه مدعماً من طرف الدولة ومحدد سعر البيع.

المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف

إن كل المعلومات الموظفة في حساب مختلف التكاليف الخاصة بمؤسسة مطاحن الأغواط تخص شهر أبريل 2025، وتُحسب مختلف التكاليف بطريقة متسلسلة كما هو موضح في المخطط التالي:

الشكل رقم 02-03: مخطط مختلف التكاليف



من اعداد الطالبة

أولاً: حساب تكلفة الشراء

تجدر الإشارة إلى أن مؤسسة مطاحن الأغواط تقوم بشراء مادتين أوليتين، وهما كالتالي:

- القمح الصلب (Blé dur)
- القمح اللين (Blé tendre)

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

كما أن هاتين المادتين مدعومتان من طرف الدولة، أي أنهما محددتا السعر ونقاط البيع. وبالتالي يُحسب سعر تكلفة الشراء كما هو موضح في الجدول الآتي، مع العلم أن الكمية مقدرة بالقنطار، والسعر بالدينار الجزائري³:

جدول رقم 02-02: تكلفة الشراء

البيان	قمح صلب	قمح لين
ثمن الشراء	2280	1285
اعباء غير مباشرة	28.16	28.16
تكلفة الشراء للقنطار	2308.61	1313.61
كمية الشراء بالكيلو غرام	100	100
تكلفة شراء وحدة واحدة بالكيلو غرام	23.0861	13.1361

من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + تكلفة الوحدة الواحدة للعمل من قسم التموين

تكلفة شراء القمح الصلب هي $2308.61 \text{ دج} = 2280 \text{ دج} + 28.16 \text{ دج}$

تكلفة شراء القمح اللين هي $1313.61 \text{ دج} = 1285 \text{ دج} + 28.16 \text{ دج}$

نلاحظ أن تكلفة شراء القمح اللين أقل من تكلفة شراء القمح الصلب بفارق قدره 995 دج.

ثانياً: حساب تكلفة الإنتاج

تقوم مؤسسة مطاحن الأغواط بإنتاج ثلاث منتجات رئيسية، وهي: السميد، الفرينة، والكسكس.

وبناءً على ذلك سنوضح كيفية حساب تكلفة إنتاج كل منتج على حدة، كما يلي:

• حساب تكلفة إنتاج الفرينة (Farine):

لإنتاج الفرينة، تُستخدم مادة أولية واحدة هي القمح اللين، الذي يُستخرج منه منتج أساسي وهو

الفرينة بنسبة 76% من كمية القمح اللين، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ 26% فهي عبارة عن

بقايا القمح اللين، والتي تُعرف بالنخالة (Son tendre)

ووفقاً لمعطيات مؤسسة مطاحن الأغواط، تكون المعادلة كما يلي⁴:

³ - أنظر الملحق رقم 03

⁴ - أنظر الملحق رقم 04

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

جدول رقم 02-03: نسبة استخراج المنتجات من القمح اللين

نخالة	فرينة	القمح اللين
Son tendre	Farine	Blés tendre
26%	76%	100%

من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة
ومنه فان حساب تكلفة الفرينة يمر على مرحلتين وهي كالتالي⁵:

أ - حساب تكلفة القمح اللين عند السحق

جدول رقم 02-04: تكلفة القمح اللين عند السحق

البيان	القمح اللين المسحوق
تكلفة شراء القمح اللين	1313.61
اعباء غير مباشرة	238.85
تكلفة القمح اللين عند السحق	1552.46

من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

تكلفة القمح اللين المسحوق = تكلفة شراء القمح اللين + اعباء غير مباشرة لانتاج الفرينة

$$1313.61 + 238.85 = 1552.46$$

أي أن تكلفة القمح اللين المسحوق هو 1552.46 دج

ب - حساب تكلفة الفرينة

وفي هذه المرحلة، يمكن للمؤسسة من خلال آلاتها الإنتاجية أن تقوم بعملية الفصل بين المنتج الأساسي، وهو الفرينة، وبين البقايا التي هي النخالة، والتي يمكن أن نعتبرها منتجاً ثانياً، لأن المؤسسة تقوم أيضاً ببيعها.

ولحساب تكلفة المنتج الأساسي (الفرينة) على حدة، وتكلفة النخالة على حدة، فإن المؤسسة تتبع طريقة رياضية لحساب تكلفة كل منهما، وتكون المعادلة (1) كما يلي⁶:

$$CBTE \text{ تكلفة القمح اللين عند السحق } = 1552.46 = 75\% \text{ فرينة} + 25\% \text{ نخالة}$$

⁵ - أنظر الملحق رقم 03

⁶ - أنظر الملحق رقم 05 مع العلم المعطيات المقدمة خاصة بسنة 2022

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

والانطلاق تكون بتحديد السعر المتوسط لكل من الفريضة والنخالة والذي قدمته لنا المؤسسة وهو كالتالي:

- السعر المتوسط للفريضة هو 2154.48 دج للقنطار
 - السعر المتوسط لنخالة هو 1910.69 دج للقنطار
 - تعتمد المؤسسة نفس هامش الربح للمنتجين الفريضة والنخالة
- لذلك نستخرج تكلفة كل من الفريضة والنخالة انطلاقا مما يلي:
نقوم بصياغة تكلفة المنتج بدلالة الآخر⁷:

$$1.128 = \frac{2154.48}{1910.69} = \frac{\text{سعر بيع المتوسط الفريضة}}{\text{سعر بيع المتوسط النخالة}} = \frac{\text{تكلفة الفريضة}}{\text{تكلفة النخالة}} \text{ أي } \frac{PF}{PS} = \frac{CF}{CST}$$

تكلفة الفريضة قبل التغليف = 1.128 تكلفة نخالة قبل التغليف

وبالتالي⁸:

ومنه حساب تكلفة النخالة قبل التغليف والتي تسبق حساب تكلفة الفريضة قبل التغليف ويكون بالعلاقة الرياضية التالية انطلاقا من المعادلة (1):

$$1552.46 = 75\% (1.128 * \text{تكلفة النخالة}) + 26\% \text{ تكلفة نخالة}$$

$$\text{ومنه فإن: تكلفة النخالة قبل التغليف} = \frac{1552.46}{(76\% * 1.128 + 26.58\%)}$$

$$1552.46 / (76\% * 1.128 + 26.58\%) = 1382.36$$

أي أن تكلفة النخالة قبل التغليف 1382.36 دج للقنطار

ومنه حساب تكلفة الفريضة قبل التغليف بالعلاقة الرياضية التالية

$$\text{تكلفة الفريضة قبل التغليف} = \text{تكلفة النخالة قبل التغليف} * \text{السعر المتوسط للفريضة} / \text{السعر المتوسط لنخالة}$$

$$1382.36 * 2154.48 / 1910.69 = 1558.74$$

أي أن تكلفة الفريضة قبل التغليف هي 1558.74 دج للقنطار

وبعد ذلك نقوم بحساب تكلفة الفريضة النهائية بعد التغليف بحيث ان المؤسسة تقوم بالتغليف في خمسة اكياس متنوعة حسب الميزان وهي⁹:

⁷ - أنظر الملحق رقم 06

⁸ - أنظر الملحق رقم 07 مع العلم أن المعلومات المقدمة خاصة 2022

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

- اكياس 50 كيلوغرام تكلفة الكيس 25.25 دج
- اكياس 25 كيلوغرام تكلفة الكيس 20.71 دج
- اكياس 10 كيلوغرام تكلفة الكيس 19.70 دج
- اكياس 5 كيلوغرام تكلفة الكيس 18.18 دج
- اكياس 1 كيلوا غرام تكلفة الكيس 3.89 دج

وتكون طريقة حساب تكلفة الفرينة النهائية بإضافة سعر الاكياس المقدمة من طرف المؤسسة كما يلي¹⁰:

$$\text{تكلفة الفرينة النهائية} = \text{تكلفة الفرينة قبل التغليف} + \text{سعر كيس التغليف على حسب سعة الكيس}$$

جدول رقم 02-05: تكلفة الفرينة النهائية

البيان	فرينة 50كغ	فرينة 25كغ	فرينة 10كغ	فرينة 5كغ	فرينة 1كغ
تكلفة الفرينة قبل التغليف	1558.74	1558.74	1558.74	1558.74	1558.74
سعر كيس	2*25.25	4*20.71	10*19.70	20*18.18	100*3.89
تكلفة انتاج الفرينة بالقطار	1609.24	1641.56	1755.69	1922.34	1947.74
عدد الوحدات	2	4	10	20	100
تكلفة الوحدة الواحدة	804.62	410.39	17.5569	96.117	19.4774

من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة

• حساب تكلفة السميد

لإنتاج السميد تستخدم مادة أولية واحدة وهي القمح الصلب والذي بدوره يقوم باستخراج منتج أساسي السميد بنسبة 66% من كمية القمح الصلب و 26% بقايا التي يطلق عليها النخالة (son dur) و 12% الباقية يطلق عليها 3SF والتي يعاد تدويرها وهذا حسب معطيات مؤسسة مطاحن الأغواط بحيث تكون المعادلة كالتالي¹¹:

⁹ أنظر الملحق رقم 08

¹⁰ - أنظر الملحق رقم 09

¹¹ - أنظر الملحق رقم 04

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

جدول رقم 02-06: نسبة استخراج المنتجات من القمح الصلب

3SF	نخالة	سميد	القمح الصلب
	Son dur	Semoules	Blés dur
12%	26%	66%	100%

من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

ومنه فإن تكلفة السميد تمر على مرحلتين وهي كالتالي:

أ - حساب تكلفة القمح الصلب عند السحق

جدول رقم 02-07: تكلفة القمح الصلب عند السحق

البيان	القمح الصلب المسحوق
تكلفة شراء القمح الصلب	2308.61
اعباء غير مباشرة	482.43
تكلفة القمح الصلب عند السحق	2791.03

من اعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات المقدمة من المؤسسة

تكلفة القمح الصلب عند السحق = تكلفة شراء القمح الصلب + اعباء غير مباشرة
لإنتاج السميد

$$2308.61 + 482.43 = 2791.03$$

أي أن تكلفة القمح الصلب عند السحق هو 2791.03 دج للفنتار

ب - حساب تكلفة السميد

وفي هذه المرحلة يمكن للمؤسسة، من خلال آلياتها الإنتاجية، أن تقوم بعملية الفصل بين المنتج الأساسي وهو السميد، والبقايا التي هي النخالة و 3SF. ولحساب تكلفة المنتج الأساسي (السميد) على حدة، وكذلك النخالة و 3SF على حدة، فإن المؤسسة تتبع طريقة رياضية لحساب تكلفة كل منهم من خلال المعادلة (1) التالية¹²:

$$\text{CBDE تكلفة القمح الصلب عند السحق } 2791.03 = 65\% \text{ فرينة} + 25\% \text{ نخالة} \\ + 12\% \text{ 3SF}$$

والانطلاق تكون بتحديد السعر المتوسط لكل من السميد والنخالة و sf3 والذي قدمته لنا المؤسسة وهو كالتالي:

¹² -أنظر الملحق رقم 10 مع العلم أن المعطيات المقدمة خاصة 2022

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

- السعر المتوسط للسميد هو 3587.15 دج للقنطار
- السعر المتوسط لنخالة هو 1910.69 دج للقنطار
- السعر المتوسط 3sf هو 1960.36 دج للقنطار
- على اعتبار ان نسبة هامش الربح نفسها بالنسبة للمنتجات الثلاثة السميد و نخالة و 3SF لذلك نستخرج تكلفة كل من الفرينة والنخالة انطلاقا مما يلي¹³ :
نقوم بصياغة تكلفة المنتج بدلالة الآخر

$$PS = CS + MS$$

$$P3S = C3S + M3S$$

$$PSD = CSD + MSD$$

$$\frac{PS}{P3S} = \frac{CS}{C3S}, \quad \frac{P3S}{PSD} = \frac{C3S}{CSD}, \quad \frac{PS}{PSD} = \frac{CS}{CSD}$$

فإن¹⁴

$$1.830 = \frac{3587.15}{1960.36} = \frac{\text{سعر المتوسط السميد}}{\text{سعر المتوسط 3sf}} = \frac{CS}{C3S} = \frac{PS}{P3S}$$

تكلفة السميد قبل التغليف

$$1.829$$

ومنه فإن تكلفة 3SF قبل التغليف =

$$1.877 = \frac{3587.15}{1910.69} = \frac{\text{سعر المتوسط السميد}}{\text{سعر المتوسط النخالة}} = \frac{CS}{CSD} = \frac{PS}{PSD}$$

لذلك

تكلفة السميد قبل التغليف

$$1.877$$

ومنه فإن تكلفة النخالة قبل التغليف =

وقيمة القمح الصلب عند السحق هو 2791.03 دج للقنطار

ومنه حساب تكلفة السميد قبل التغليف والتي تسبق حساب تكلفة النخالة قبل التغليف و SF3 قبل

التغليف يكون بالعلاقة الرياضية التالية انطلاقا من المعادلة (1):

$$\text{القمح الصلب عند السحق} = 66\% \text{ تكلفة السميد قبل التغليف} + 25\% \text{ (تكلفة السميد قبل التغليف / 1.877)} + 12\% \text{ (تكلفة}$$

$$\text{السميد قبل التغليف / 1.830)}$$

$$\text{اي أن: } 2791.03 = 0.66 \text{ تكلفة السميد قبل التغليف} + 0.1331 \text{ تكلفة السميد قبل التغليف} + 0.065 \text{ تكلفة السميد قبل}$$

التغليف

$$\text{ومنه فإن تكلفة السميد قبل التغليف} = \text{القمح الصلب عند السحق} / 0.863$$

¹³ -أنظر الملحق رقم 11 مع العلم أن المعطيات المقدمة خاصة 2022

¹⁴ -أنظر الملحق رقم 12 مع العلم أن المعطيات المقدمة فيه خاصة 2022

$$2791.03 / 0.85846 = 3251.20$$

أي أن تكلفة السميد قبل التغليف هي 3251.20 دج للقنطار

ومنه حساب تكلفة النخالة قبل التغليف وهي بالعلاقة الرياضية التالية حسب معطيات المؤسسة:

$$\text{تكلفة النخالة قبل التغليف} = \text{تكلفة السميد قبل التغليف} * \text{السعر المتوسط لنخالة} / \text{السعر المتوسط لسميد}$$

$$3251.20 * 1910.69 / 3587.15 = 1731.75$$

أي أن تكلفة النخالة قبل التغليف هو 1731.75 دج للقنطار

وبالتالي حساب تكلفة 3SF قبل التغليف تكون بالعلاقة الرياضية كما يلي:

$$\text{تكلفة 3SF قبل التغليف} = \text{تكلفة السميد قبل التغليف} * \text{السعر المتوسط 3SF} / \text{السعر المتوسط لسميد}$$

$$3251.20 * 1960.36 / 3587.15 = 1776.77$$

أي أن تكلفة 3SF قبل التغليف هي 1776.77 دج للقنطار

وبعد ذلك نقوم بحساب تكلفة السميد النهائية بعد التغليف بحيث أن المؤسسة تقوم بالتغليف في نوعين من أكياس حسب الميزان وهي¹⁵:

❖ أكياس 25 كيلوغرام تكلفة الكيس 20.71 دج

❖ أكياس 10 كيلوغرام تكلفة الكيس 19.68 دج

وتكون طريقة حساب تكلفة السميد النهائية بإضافة سعر الأكياس وهو مقدم من طرف المؤسسة ويكون العملية التالية¹⁶:

$$\text{تكلفة السميد النهائية} = \text{تكلفة السميد قبل التغليف} + \text{سعر الكيس حسب سعة الكيس}$$

¹⁵ -أنظر الملحق رقم 08

¹⁶ -أنظر الملحق رقم 13

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

جدول رقم 02-08: تكلفة السميد النهائية

البيان	السميد 25كغ	السميد 10كغ
تكلفة السميد قبل التغليف	3251.20	3251.20
سعر الكيس	4*20.71	10*19.68
تكلفة السميد النهائية بالقطار	3334.02	3427.95
عدد الوحدات	4	10
تكلفة الوحدة الواحدة لسميد	833.505	342.795

من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من المؤسسة

❖ تكلفة السميد سعة 25كغ هي 833.505دج

❖ تكلفة السميد سعة 10كغ هي 342.795دج

➤ حساب تكلفة الكسكس

لإنتاج الكسكس نحتاج مادة السميد بعدما كانت منتج اصبحت هنا مادة أولية، والكسكس أيضا يمر بمرحلتين كما لاحظنا سابقا في منتج السميد والفريضة قبل التغليف وبعد التغليف والتي سوف نتطرق لهم فيما يلي¹⁷:

أ- حساب تكلفة الكسكس قبل التغليف

جدول رقم 02-09: تكلفة الكسكس قبل التغليف

البيان	المبلغ
تكلفة السميد قبل التغليف	3251.20
الاعباء الغير مباشرة لإنتاج الكسكس	4946.68
تكلفة انتاج الكسكس قبل التغليف بالقطار	8197.88

من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من المؤسسة

$$3251.20 + 4946.68 = 8197.88$$

أي أن تكلفة الكسكس قبل التغليف هي 8197.88 دج للقطار

وبعد ذلك نقوم بحساب تكلفة الكسكس النهائية بعد التغليف بحيث أن المؤسسة تقوم بالتغليف في أربعة أنواع من أكياس حسب الميزان وهي¹⁸:

• اكياس 50 كيلوغرام تكلفة الكيس الواحد 27.57 دج

• اكياس 10 كيلوغرام تكلفة الكيس الواحد 33.33 دج

¹⁷ -أنظر الملحق رقم 04

¹⁸ -أنظر الملحق رقم 08

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

- اكياس 5 كيلوغرام تكلفة الكيس الواحد 29.29 دج
 - اكياس 1 كيلوغرام تكلفة الكيس الواحد 3.89 دج
 - تكلفة العلب الواحدة الخاصة بتجميع كسكس 1 كغ هي 30.26 دج
- وتكون طريقة حساب تكلفة الكسكس النهائية بإضافة سعر الأكياس وهو مقدم من طرف المؤسسة ويكون بالطريقة التالية:

$$\text{تكلفة الكسكس النهائية} = \text{تكلفة الكسكس قبل التغليف} + \text{سعر الاكياس حسب سعة الكيس}$$

كما أن التكلفة النهائية للكسكس سعة 1 كيلوغرام تقوم المؤسسة بتغليفه بالأكياس ثم العلب مع العلم ان كل علبه تتسع لي 10 أكياس من سعة 1 كيلوغرام¹⁹.

جدول رقم 02-10: تكلفة الكسكس النهائية

البيان	الكسكس 50 كغ	الكسكس 10 كغ	الكسكس 5 كغ	الكسكس 1 كغ
تكلفة الكسكس قبل التغليف	8197.88	8197.88	8197.88	8197.88
سعر الكيس بالقنطار	2*27.57	10*33.33	20*29.29	100*3.89
سعر العلبه بالقنطار	0	0	0	10*30.26
تكلفة الكسكس النهائية بالقنطار	8253.03	8531.18	8783.68	8889.33
عدد الوحدات	2	10	20	100
تكلفة الوحدة الواحدة	4126.515	853.118	439.184	88.8933

من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة

- تكلفة الكسكس سعة 50 كغ هي 4126.515 دج
- تكلفة الكسكس سعة 10 كغ هي 853.118 دج
- تكلفة الكسكس سعة 5 كغ هي 439.184 دج
- تكلفة الكسكس سعة 1 كغ هي 88.89 دج

ملاحظة:

إن التكلفة النهائية بعد التغليف للمنتجات الثلاثة (الفرينة، السميد، والكسكس) تعتبر أيضاً سعر التكلفة، وتضيف إليها المؤسسة هامش ربح محدد في حالة بيع هذه المنتجات داخل مؤسسة

¹⁹ -انظر الملحق رقم 14

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

مطاحن الأغواط، وذلك حسب المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، والتي لا تتضمن مصاريف التوزيع.

ثالثاً: حساب سعر التكلفة

• حساب سعر تكلفة الفريئة

لحساب سعر تكلفة الفريئة، ننتقل من جدول تكلفة الفريئة النهائية المغلفة، مضافاً إليها توزيع الأعباء غير المباشرة لقسم التوزيع. مع العلم أن سعر التكلفة هو سعر البيع بعد إضافة هامش الربح المحدد من طرف المؤسسة، والذي يتم بيع المنتج به في نقاط (مراكز) البيع الخاصة بمؤسسة مطاحن الأغواط، والتي تتضمن مصاريف البيع والتوزيع، ويكون كالتالي²⁰:

سعر تكلفة الفريئة = تكلفة إنتاج النهائية بعد التغليف للفريئة + الأعباء غير المباشرة لقسم التوزيع

جدول رقم 02-11: سعر تكلفة الفريئة في مراكز البيع

البيان	فريئة 50 كغ	فريئة 25 كغ	فريئة 10 كغ	فريئة 05 كغ	فريئة 01 كغ
تكلفة الفريئة النهائية	1609.24	1641.56	1755.69	1922.34	1947.59
الأعباء غير المباشرة لتوزيع	290.41	290.41	290.41	290.41	290.41
سعر التكلفة	1899.65	1931.97	2046.10	2212.75	2238.00
عدد الوحدات	2	4	10	20	100
سعر تكلفة الوحدة الواحدة	949.825	482.9925	204.61	110.6375	22.38

من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من المؤسسة

- سعر تكلفة الوحدة من 50 كغ للفريئة هو 949.825 دج
- سعر تكلفة الوحدة من 25 كغ للفريئة هو 482.9925 دج
- سعر تكلفة الوحدة من 10 كغ للفريئة هو 204.61 دج
- سعر تكلفة الوحدة من 5 كغ للفريئة هو 110.6375 دج

²⁰ - انظر الملحق رقم 02 و 09

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

- سعر تكلفة الوحدة من 1 كغ للفرينة هو 22.38 دج

• حساب سعر تكلفة السميد:

لحساب سعر تكلفة السميد، ننطلق من جدول تكلفة السميد النهائي المغلف، مضافاً إليه توزيع الأعباء غير المباشرة لقسم التوزيع. مع العلم أن سعر التكلفة هو سعر البيع بعد إضافة هامش الربح المحدد من طرف المؤسسة، والذي يتم بيع المنتج به في نقاط (مراكز) البيع الخاصة بمؤسسة مطاحن الأغواط، والتي تتضمن مصاريف البيع والتوزيع، ويكون كالتالي²¹:

سعر تكلفة السميد = تكلفة إنتاج النهائية بعد التغليف للسميد + الأعباء غير المباشرة لقسم التوزيع

جدول رقم 02-12: سعر تكلفة السميد في مراكز البيع

البيان	سميد 25 كغ	سميد 10 كغ
التكلفة النهائية لسميد	3334.02	3427.95
الأعباء غير المباشرة لتوزيع	290.41	290.41
سعر التكلفة	3624.44	3718.37
عدد الوحدات	4	10
سعر التكلفة للوحدة الواحدة	906.11	371.837

من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة

- سعر التكلفة لوحدة سميد 25 كغ هي 906.11 دج

- سعر التكلفة لوحدة سميد 10 كغ هي 371.837 دج

• حساب سعر تكلفة الكسكس:

لحساب سعر تكلفة الكسكس، ننطلق من جدول التكلفة النهائية للكسكس المغلف، مضافاً إليه توزيع الأعباء غير المباشرة لقسم التوزيع. مع العلم أن سعر التكلفة هو سعر البيع بعد إضافة هامش الربح المحدد من طرف المؤسسة، والذي يتم بيع المنتج به في نقاط (مراكز) البيع الخاصة بمؤسسة مطاحن الأغواط، والتي تتضمن مصاريف البيع والتوزيع، ويكون كالتالي²²:

سعر تكلفة الكسكس = تكلفة إنتاج النهائية بعد التغليف للكسكس + الأعباء غير المباشرة لقسم التوزيع

²¹ -أنظر الملحق رقم 02 و13

²² -نظر الملحق رقم 02 و14

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

جدول رقم 02-13: سعر تكلفة الكسكس في مراكز البيع

البيان	الكسكس 50كغ	الكسكس 10كغ	الكسكس 5كغ	الكسكس 1كغ
التكلفة النهائية للكسكس	8253.03	8531.18	8783.68	8889.33
اعباء الغير مباشرة لتوزيع	290.41	290.41	290.41	290.41
سعر التكلفة	8543.44	8821.59	9074.09	9179.74
عدد الوحدات	2	10	20	100
سعر تكلفة الوحدة	4271.72	882.159	453.7045	91.7974

من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة

- سعر تكلفة الوحدة من كسكس 25 كغ هو 4271.72 دج
- سعر تكلفة الوحدة من كسكس 10 كغ هو 882.159 دج
- ان سعر تكلفة الوحدة من كسكس 5 كغ هو 453.7045 دج
- ان سعر تكلفة الوحدة من كسكس 1 كغ هو 91.7974 دج

المطلب الثالث: حساب النتيجة

وهي تهدف إلى معرفة ما يحققه كل منتج من ربح أو خسارة، ومدى مقدار تلك النتيجة، مع العلم أن الأسعار مقدمة من طرف مؤسسة مطاحن الأغواط، وهي الأسعار التي يتم البيع بها في نقاط (مراكز) البيع الخاصة بالمؤسسة.

أولاً: حساب نتيجة الفريئة

يكون حساب النتيجة بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة} = \text{سعر بيع الفريئة} - \text{سعر تكلفة الفريئة}$$

جدول رقم 02-14: نتيجة الفريئة

البيان	الفريئة 50كغ	الفريئة 25كغ	الفريئة 10كغ	الفريئة 5كغ	الفريئة 1كغ
سعر البيع	1960	3000	3600	3600	4000
سعر التكلفة	1899.65	1931.97	2046.10	2212.75	2238
النتيجة	60.35	1068.03	1553.9	1387.25	1762

من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

- نتيجة الفرينة ساعة 50 كغ ربح بقيمة 60.35 دج للقطار
- نتيجة الفرينة ساعة 25 كغ ربح بقيمة 1068.03 دج للقطار
- نتيجة الفرينة ساعة 10 كغ ربح بقيمة 1553.9 دج للقطار
- نتيجة الفرينة ساعة 5 كغ ربح بقيمة 1387.25 دج للقطار
- نتيجة الفرينة ساعة 1 كغ ربح بقيمة 1762 دج للقطار

ثانيا: حساب نتيجة السميد

ويكون حساب النتيجة بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة} = \text{سعر بيع السميد} - \text{سعر التكلفة لسميد}$$

جدول رقم 02-15: نتيجة السميد

البيان	سميد 25 كغ	سميد 10 كغ
سعر البيع	4000	4000
سعر التكلفة	3624.44	3718.37
النتيجة	375.56	281.63

من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة

- نتيجة السميد ساعة 25 كغ ربح بقيمة 375.56 دج للقطار
- نتيجة السميد ساعة 10 كغ ربح بقيمة 281.63 دج للقطار

ثالثا: حساب نتيجة الكسكس

ويكون حساب النتيجة بالطريقة التالية:

$$\text{النتيجة} = \text{سعر بيع الكسكس} - \text{سعر التكلفة للكسكس}$$

جدول رقم 02-16: نتيجة الكسكس

البيان	كسكس 10 كغ	كسكس 5 كغ	كسكس 1 كغ
سعر البيع	9500	10000	12000
سعر التكلفة	8821.59	9074.09	9179.75
النتيجة	678.41	925.91	2820.26

من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة

- نتيجة الكسكس سعة 10 كغ ربح بقيمة 678.41 دج للقنطار
- نتيجة الكسكس سعة 5 كغ ربح بقيمة 925.91 دج للقنطار
- نتيجة الكسكس سعة 1 كغ ربح بقيمة 2820.26 دج للقنطار

مع العلم أنه لا توجد نتيجة للكسكس 50 كلغ، وذلك لأن المؤسسة لا تقوم ببيعه في نقاط (مراكز) البيع، وإنما توفره حسب الطلب فقط.

المبحث الثالث: التكلفة المستهدفة بين النظرية والتطبيق في مؤسسة مطاحن الأغواط

- منتج الكسكس -

يتناول هذا المبحث واقع التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط، كما يعرض تطبيقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة على منتج الكسكس، بهدف تحديد فجوة التكاليف وطرق تخفيضها، وفي الختام إظهار معوقات تنفيذ التكلفة المستهدفة داخل المؤسسة، ويكون ذلك من خلال ما يلي:

- واقع التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط
- تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط - منتج الكسكس -

المطلب الأول: واقع التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

يتضح من خلال الدراسة أن مؤسسة مطاحن الأغواط لا تعتمد على نظام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، بل لا تزال تركز على الأساليب التقليدية، دون التركيز على العناصر الأساسية التي تؤثر في تكلفة المنتج، مثل سعر البيع، وهامش الربح، وجودة المنتج، ومتطلبات السوق. هذا الغياب للتكامل بين مكونات النظام يؤدي إلى ضعف في اتخاذ القرارات.

كما أن المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية في حساب التكاليف بمختلف أنواعها بطريقة الأقسام المتجانسة، وهي طريقة تفتقر إلى الدقة في تحديد المدخلات والعمليات والمخرجات كما اتضح لنا في المبحث السابق عند حساب تكلفة الإنتاج، مما ينعكس سلباً على دقة النتائج المحاسبية. يضاف إلى ذلك أن المؤسسة لا تتبنى نظم معلومات محاسبية حديثة، بل تكفي بتقارير تقليدية موجهة لأغراض محاسبية عامة، وهو ما يؤثر على مستوى التخطيط المالي والتقدير الاستراتيجي.

وعند مقارنة ذلك بمتطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، يتبين لنا مجموعة من النقص التي تؤثر على ثلاثة مستويات خاصة بمراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

- **أولاً على مستوى السوق:** تعاني المؤسسة من ضعف في التفاعل مع السوق، حيث لا يؤخذ وعي الزبائن وتغير متطلباتهم بعين الاعتبار بشكل دقيق، وهو ما يؤثر سلباً على قدرتها التنافسية.
- **ثانياً على مستوى المنتج:** يعتبر منتج الكسكس من المنتجات الاستهلاكية الأساسية، ويمتاز بهيكل إنتاجي أكثر تعقيداً مقارنة بمنتجات المؤسسة الأخرى، ما يفرض ضرورة تحليل خصائصه ومكوناته بدقة لتحديد فرص تحسين التكلفة.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

- ثالثاً على مستوى المكونات: لا توجد مرونة في العلاقة مع الموردين، خصوصاً أن المؤسسة تعتمد بشكل كامل على الدولة في توفير المادة الأولية (القمح)، ضمن ما يعرف بالنموذج شبه الرأسي، مما يحد من قدرتها على الضغط لتحسين شروط التوريد أو تصميم المنتج. بناءً على ما سبق، يمكن القول إن المؤسسة لا تزال بعيدة عن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

المطلب الثاني: تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

يهدف محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط، قمنا بإجراء مقابلة مع بعض متخذي القرار داخل المؤسسة لجمع المعلومات اللازمة، وتوصلنا إلى أن المؤسسة، وبما أنها تنتج منتجات لها سعر بيع مقنن من طرف الدولة باعتبار أن المادة الأولية التي تشتريها المؤسسة مدعومة من طرف الدولة، فقد اخترنا أن نطبق نظام التكلفة المستهدفة على منتج الكسكس، لأنه المنتج الوحيد الذي لا تفرض عليه الدولة حالياً سعر بيع مقنن.

حيث تطرقنا في المبحث السابق إلى طريقة حساب تكلفة إنتاج الكسكس بالنسبة لمؤسسة مطاحن الأغواط وحساب هامش الربح وتوضيح سعر البيع له، ومنه فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على تقليل التكلفة قبل الإنتاج، وذلك في مراحل التصميم وتطوير المنتج، للمحافظة على نفس جودة المنتج. لذا سنحاول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على منتج الكسكس محل الدراسة، وتوجد عدة طرق لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، من بينها طريقة الخصم (الطرح)، حيث تمر بالمرحل التالية:

أولاً: تخطيط التكلفة المستهدفة

تمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:

1. على مستوى السوق

- تحديد سعر البيع المستهدف: يتم تحديده من خلال دراسة المؤسسة للسوق الذي يتم طرح المنتج فيه محل الدراسة، وذلك من خلال دراسة وتحديد عدة عوامل، وبالتعاون مع رئيس قسم المبيعات تم تخفيض سعر بيع منتج الكسكس ليصبح سعر بيع مستهدف مقدر كما يلي:

▪ كسكس 10 كغ: 9000 دج للقطار

▪ كسكس 5 كغ: 9500 دج للقطار

▪ كسكس 1 كغ: 11000 دج للقطار

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

- وضع هامش الربح المستهدف: يتم تحديده من خلال التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل، وبناء على إستراتيجية الربح، وبمساعدة رئيس قسم المبيعات، افترضنا أن المؤسسة تود تحقيق هامش ربح يقدر بـ:

$$\bullet \quad 8\% \text{ على كسكس } 10 \text{ كغ}$$

$$\bullet \quad 10\% \text{ على كسكس } 5 \text{ كغ}$$

$$\bullet \quad 20\% \text{ على كسكس } 1 \text{ كغ}$$

وعليه يمكن تحديد الربح المستهدف كما يلي:

$$\bullet \quad 720 = 8\% \times 9000$$

$$\bullet \quad 950 = 10\% \times 9500$$

$$\bullet \quad 2200 = 20\% \times 11000$$

- تحديد التكلفة المستهدفة: بعد تحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف لكسكس 10 كغ و 5 كغ و 1 كغ، يمكننا تحديد التكلفة المستهدفة كما يلي:

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

$$\bullet \quad 8280 = 9000 - 720$$

$$\bullet \quad 8550 = 9500 - 950$$

$$\bullet \quad 8800 = 11000 - 2200$$

ومنه فإن التكلفة المستهدفة هي كما يلي:

$$\bullet \quad \text{كسكس } 10 \text{ كغ: } 8280 \text{ دج للقطار}$$

$$\bullet \quad \text{كسكس } 5 \text{ كغ: } 8550 \text{ دج للقطار}$$

$$\bullet \quad \text{كسكس } 1 \text{ كغ: } 8800 \text{ دج للقطار}$$

ثانيا: على مستوى الإنتاج

- مقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة الحقيقية

بعد حساب التكلفة الحقيقية والتكلفة المستهدفة لمنتج الكسكس 10 كغ و 5 كغ و 1 كغ سنقوم

بالمقارنة بينهما وتحليل النتائج، كما هو موضح في الجدول التالي:

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

جدول رقم 02-17: الفرق بين التكلفة المستهدفة و التكلفة المقدرة لمنتج الكسكس

التكاليف	كسكس 10 كغ	كسكس 05 كغ	كسكس 01 كغ
التكلفة المقدرة	8821.59	9074.09	9179.74
التكلفة المستهدفة	8280	8550	8800
الفرق	541.59	524.09	379.74

من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق

$$8280-8821.59=541.59$$

$$9074.09-8550=524.09$$

$$9179.74-8800=379.74$$

نلاحظ من خلال جدول المقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة أن تكلفة المنتجات

باستخدام منهج التكلفة المستهدفة أقل من تكلفتها المقدرة، وهذا يعني وجود فجوة تكاليف تقدر كما يلي:

- 541.59 دج، أي بنسبة 6.14% على كسكس 10 كلغ
- 524.09 دج، أي بنسبة 5.78% على كسكس 5 كلغ
- 379.74 دج، أي بنسبة 4.14% على كسكس 1 كلغ

وعلى الشركة العمل على تقليل هذه الفجوة وتخفيضها بالاعتماد على أحد الأساليب الحديثة في تخفيض التكلفة. وبعد تحليل العمليات السابقة، توصلنا إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تقليل التكلفة مقارنة بالطريقة المعتمدة من طرف الشركة. وفيما يتعلق بعملية التخفيض، يجب سد الفجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة من أجل تحقيق مكانة أفضل، ويمكن سد الفجوة في التكلفة عن طريق استبعاد المكونات غير الضرورية التي لا تضيف قيمة للمنتج واستبدالها بمكونات أقل تكلفة أو التقليل من تكاليفها، ويكون ذلك باستخدام إحدى الأدوات التقنية، ومن بين هذه الأدوات أسلوب الأهمية النسبية لمكونات التكلفة، والذي يطبق على مستوى المكونات، وقد تم اعتماده في بعض الدراسات والمقالات.

ثانياً: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقنية للتكلفة (الأهمية النسبية)

توجد العديد من الأدوات لتقليل التكلفة، حيث اخترنا في دراستنا هذه أسلوب الأهمية النسبية من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة. لذلك يجب الاستناد إلى بيان التكلفة الفعلية لتحليل وتفصيل مكونات منتج الكسكس، واخترنا كسكس سعة 10 كلغ، وهو ما سنوضحه في الجدول التالي:

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

جدول رقم 02-18: الأهمية النسبية لمكونات سعر التكلفة لمنتج الكسكس 10 كغ

البيان	التكلفة المقدرة	الأهمية النسبية	التكلفة المنخفضة	التكلفة المستهدفة
السميد قبل التغليف (مادة أولية)	3251.20	%36.85	199.55	3051.65
الأعباء الغير مباشرة للكسكس	4946.68	%56.07	303.63	4643.05
تكلفة الغلاف	333.3	%3.77	20.41	312.89
أعباء التوزيع	290.41	%3.29	17.81	272.6
المجموع	8821.59	%100	541.52-	8280.19

من إعداد الطالبة

الأهمية النسبية:

$$3251.20/8821.59=\%36.85$$

التكلفة المنخفضة:

$$541.52*\%36.85=199.55$$

التكلفة المستهدفة:

$$3251.20-199.55=3051.65$$

• التحليل الوظيفي للمنتج محل الدراسة:

بعد تحليل وظائف المنتج وما له من قيمة غذائية، تبين أن وظائف المنتج ذات أهمية كبيرة ولا يمكن الاستغناء عنها، لما للمنتج من دور فعال ومهم في الجانب الغذائي. ومن خلال ملاحظتنا لجدول الأهمية النسبية، يظهر لنا أن الأعباء غير المباشرة هي التي تمثل النسبة الأكبر، بـ %56.07 أي أكثر من نصف التكلفة، تليها نسبة المادة الأولية بـ %36.85، والتي كان من المتوقع أن تكون هي الأعلى.

• تحليل مكونات المنتج:

قمنا، وبمساعدة رئيس مصلحة الإنتاج بمؤسسة مطاحن الأغواط، بالتطرق إلى اقتراح التخفيضات بحيث لا تؤثر على جودة المنتج وفي نفس الوقت تحقق أهدافنا. ومن خلال ملاحظتنا لعملية إنتاج منتج الكسكس، نلاحظ أن المنتج يمر عبر مراحل تتمثل في دخول السميد إلى مكان تخزينه، ثم يمر مباشرة إلى التصفية، ثم إلى آلة التصنيع مع إضافة

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

الماء، ثم إلى آلة التفوير، وبعدها آلة التنشيف، ثم آلة التصيير لفرز الكسكس، وفي هذه المرحلة يتم تصفية الكسكس الجاهز وإرساله إلى آلات التغليف، أما غير المطابق فيعاد تصنيعه من جديد. ومن خلال الجدول السابق للأهمية النسبية لمكونات سعر التكلفة، لاحظنا أن الأعباء غير المباشرة تمثل النسبة الأكبر وقدرت بـ 56.07%، والتي نقوم بتوزيعها على الأعباء غير المباشرة حسب الأهمية النسبية، وتتمثل هذه الأعباء فيما يلي:

جدول رقم 02-19: الأهمية النسبية لمكونات الأعباء غير المباشرة

البيان	التكلفة المقدرة	الأهمية النسبية
المشتريات المستهلكة	445.20	9%
خدمات	133.56	2.7%
أعباء المستخدمين	1092.23	22.08%
ضرائب	2.03	0.041%
أعباء مالية	0	0
مخصصات الإهلاك	1741.23	35.2%
الإدارة	395.73	8%
الصيانة	1137.73	23%
المجموع	4946.68	100%

من اعداد الطالبة

نلاحظ من خلال الجدول السابق للأهمية النسبية للأعباء غير المباشرة أن الأعباء ذات التكلفة الكبيرة هي كما يلي:

- **مخصصات الإهلاك**، والتي لها النسبة الأكبر بـ 35.2%، وهي أعباء لا يمكن تخفيضها لأنها تخص آلات الإنتاج، ولأن منتج الكسكس يُنتج بشكل مستقل في ورشات الإنتاج عن المنتجات الأخرى كالفرينة والسميد، لذلك تُحمل أعباء الإهلاك كاملةً على منتج الكسكس.
- **الصيانة**، في المرتبة الثانية بنسبة 23%، ويرجع ذلك إلى أن المؤسسة تتبع نظام الصيانة اليومية من خلال فريقين، كل فريق مكون من عاملين، وذلك لأن آلات الإنتاج لا تتوقف عن العمل إلا إذا توقفت الآلات أو توقف الطلب على المنتج.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط

• **أعباء المستخدمين**، في المرتبة الثالثة بنسبة **22.08%**، وذلك بسبب أن ورشات إنتاج الكسكس بها فوجان من العمال للصيانة وثلاثة أفواج للتصنيع (كل فوج به ثلاثة عمال)، وفوجان للتغليف (كل فوج به أربعة عمال).

• **المشتريات المستهلكة**، والتي قدرت بنسبة **9%**، وتتوزع كما يلي:

- مصاريف الكهرباء والغاز في إنتاج الكسكس تمثل أكبر نسبة، خاصة أن فاتورة الكهرباء والغاز شهرية، ويُخصص مبلغ الغاز بنسبة **100%** لمنتج الكسكس، أما الكهرباء فيستهلك نحو **16.20%** من إجمالي مبلغ الكهرباء، حيث إن مدة الإنتاج تقدر بساعة ونصف.

- لا توجد كمية محددة لاستهلاك الماء، إذ يعتمد ذلك على نوع السميد الداخلى إلى آلات الإنتاج، والذي بدوره يعتمد على نوع القمح المتوفر لدى المؤسسة، ولكن في المتوسط يستهلك كل **300 كغ** سميد نحو **200 لتر** ماء.

- يوجد نوعان من مواد التغليف: نوع خاص بكسكس **10 كغ** و **5 كغ**، أما كسكس **1 كغ** فيغلف بنوع آخر.

تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تقوم بالإنتاج حسب الطلب من المستهلك، وحسب المعلومات المقدمة من طرف رئيس مصلحة الإنتاج فإن **90%** من كمية الإنتاج تغلف في أكياس سعة **10 كغ**، والباقي موزع بين **5 كغ** و **1 كغ**.

وبعد ملاحظة جدول الأهمية النسبية للأعباء غير المباشرة، نستنتج أنه يصعب على مؤسسة مطاحن الأغواط تخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة، نظراً لعدة صعوبات أو معوقات تحد من ذلك، حيث تنشط المؤسسة في قطاع حساس يتمثل في إنتاج منتجات ذات استهلاك واسع، وهي مدعمة من قبل الدولة خاصة فيما يتعلق بشراء المادة الأولية (القمح)، إضافة إلى أن المنتج له خصائص معينة لا يمكن تغييرها أو تعديل مكوناته أو وظيفته، مما يصعب تطبيق التكلفة المستهدفة.

خلاصة:

من خلال دراسة واقع التكاليف في مؤسسة مطاحن الأغواط، يتضح أن المؤسسة تعتمد على نظام تقليدي لتحديد التكاليف، وهو طريقة الأقسام المتجانسة، الذي يستند إلى توزيع الأعباء بين الأقسام الرئيسية والمساعدة، مع اعتماد منهجيات تفصيلية لحساب تكلفة الشراء والإنتاج والتغليف. وقد مكن هذا التحليل من تقديم فهم دقيق لبنية التكاليف داخل المؤسسة.

كما أظهرت نتائج التحليل التطبيقي لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أن هناك إدراكًا متزايدًا لدى المؤسسة لأهمية التحكم في التكاليف، إلا أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لا يزال بعيدًا عن التحقيق، بسبب مجموعة من العوائق المرتبطة بالجانب التنظيمي ونقص أدوات التحليل المتقدمة، وهو ما يستدعي التفكير في تبني منهجيات أكثر تكاملًا تقوم على التخطيط المسبق للتكاليف، والعمل المشترك بين مختلف الإدارات لضمان تقليص فجوة التكلفة وتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة أكبر.



خاتمة

إن التطورات الاقتصادية التي تحدث، وخاصة في مجال الإنتاج، أدت إلى ظهور عدة أساليب، ويُعد أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أهم الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف، الذي يمكن المؤسسة من التحكم في تكاليف منتجاتها منذ المراحل الأولى لتصميمها، بما يضمن تحقيق أهدافها. وقد اتضح من خلال الجانب النظري أن هذا الأسلوب يختلف عن النظام التقليدي من حيث التوجه نحو السوق، واعتماده على السعر كمحدد أساسي للتكلفة وليس العكس.

أما من خلال الجانب التطبيقي الذي تم في مؤسسة مطاحن الأغواط، فقد تم توضيح أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لما له من أهمية في تخفيض تكاليف الأعباء غير المباشرة بصفة خاصة، والتكلفة بصفة عامة.

ورغم أن المؤسسة تحقق ربحها الأساسي من منتج الكسكس، الذي طبقنا عليه أسلوب التكلفة المستهدفة، نظرًا لأن المنتجات الأخرى مسقفة الأسعار من طرف الدولة، إلا أن المؤسسة لديها معلومات تؤكد أنه في المستقبل القريب سوف تُفرض عليها أسعار مقننة على منتج الكسكس من طرف الدولة، وذلك بسبب أن المادة الأولية مقننة من طرف الدولة.

أولاً: النتائج

أ. النتائج النظرية:

- إن مفهوم التكلفة المستهدفة من المفاهيم الحديثة التي تُعد من بين الأساليب لتخفيض التكلفة في المؤسسات الإنتاجية، ويكون ذلك على ثلاثة مستويات: السوق، والإنتاج، والمكونات.
- توجد عدة طرق يمكن أن تعتمد عليها المؤسسة في تطبيق التكلفة المستهدفة، ومن بينها طريقة الخصم (الطرح)، والتي تعتبر من أسهل الطرق وتم اعتمادها في الجانب التطبيقي.
- توجد عدة أساليب لتخفيض الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدر، من بينها أسلوب تحليل القيمة، الذي تم اعتماده في الجانب التطبيقي.
- توجد عدة عوامل تؤثر على تحديد وتطبيق التكلفة المستهدفة، منها ما يتعلق بالسوق، والمتمثل في العملاء وشدة المنافسة، ومنها ما يتعلق بالمنتج، وهو إستراتيجية الإدارة

خاتمة

للمشروع، ومنها ما يتعلق بالمكونات، وهي طبيعة العلاقة مع الموردين لتحسين جودة التصميم.

ب. النتائج التطبيقية:

- الطريقة المستعملة في تحديد التكاليف بمؤسسة مطاحن الأغواط هي الطريقة التقليدية (التكاليف الكلية للأقسام المتجانسة).
- توجد دوافع لتطبيق التكلفة المستهدفة، وذلك لتخفيض التكاليف وخاصة الأعباء غير المباشرة.
- عدم إمكانية تخفيض التكاليف بأسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط، وذلك لأن المؤسسة تعمل تحت سياسة الأسعار المقننة من طرف الدولة، وخاصة إذا تم إضافة منتج الكسكس ضمن المنتجات المقننة.

ثانياً: الإجابة عن الفرضيات

- يتم تطبيق التكلفة المستهدفة انطلاقاً من معرفة سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، وتوجد عدة طرق لتخفيض فجوة التكلفة بأسلوب التكلفة المستهدفة، أهمها طريقة هندسة القيمة، وتوجد كذلك طريقة تحليل القيمة للأهمية النسبية، والتي اعتمدنا عليها في الجانب التطبيقي، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- تقوم مؤسسة مطاحن الأغواط بتطبيق الطريقة التقليدية للأقسام المتجانسة لتحديد مختلف التكاليف، انطلاقاً من جدول توزيع الأعباء غير المباشرة وصولاً إلى حساب النتيجة، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط شبه مستحيل، لأن التخفيض يكون على مستوى الأعباء غير المباشرة، وبالتالي نفي الفرضية الثالثة.
- إن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الأغواط لتحسين كفاءتها الإنتاجية وتقليل تكاليفها يعتبر بعيد المدى، لعدم إدراك المؤسسة لأهمية تطبيق التكلفة المستهدفة، وبالتالي نفي الفرضية الرابعة.

ثالثاً: الاقتراحات

على ضوء النتائج المتوصل إليها، يمكن اقتراح ما يلي:

- نقترح على مؤسسة مطاحن الأغواط إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، لما يحققه من مزايا وفوائد للمؤسسة، باعتباره من الأساليب الحديثة التي تواكب التطورات الاقتصادية، والابتعاد عن الطريقة التقليدية.
- توعية الجهات المسؤولة والعاملين بمصلحة المحاسبة في مؤسسة مطاحن الأغواط بفوائد التكلفة المستهدفة عند تطبيقها في تخفيض التكاليف بالمؤسسة.



قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
2. أمينة بن بوتليجة، مكي محرز، المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ، مطبعة متيجة، بركة، الجزائر، 2018.
3. محمد بداوي، محمد دوة، محاسبة التسيير: الجزء الأول - الدروس، مطبعة بن سالم، الأغواط، الجزائر، 2021.

ثانياً: المجلات

4. أمباركة سالم مفتاح العماري، «مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المشروعات الصغيرة»، مجلة جامعة فزان العلمية، مجلد 2، عدد 1، جامعة سرت، ليبيا، 2023.
5. أحمد بن الدين، مجيد نبو، «مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرار التسعير في المؤسسة الخدمية»، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، مجلد 8، عدد 5، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2019.
6. اليزيد ساحري، «نظام التكلفة المستهدفة مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة»، مجلة الاقتصاد الصناعي، عدد 14، جامعة فرحات عباس، سطيف، مارس 2018، الجزائر.
7. أحمد بن البار، مهني بوريش، «مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات»، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، مجلد 13، عدد 2، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2021.
8. جمال السيد إبراهيم رطب، «دراسة وتحليل دور سلاسل الإمداد كأداة للحد من مخاطر عقود التكلفة المستهدفة»، مجلة البحوث المالية والتجارية، مجلد 25، عدد 3، جامعة بورسعيد، مصر، جانفي 2024.
9. داحو خير الدين، سالم ياسين، «أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية»، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، مجلد 10، عدد 3، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019.
10. سميرة شهرزاد صالح، مسكين الحاج، «التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية»، مجلة الابتكار والتسويق، عدد 3، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016.
11. عوادي عبد القادر، شيخ عبد القادر، العيفة رحيمة، «استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية»، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، مجلد 4، عدد 2، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2022.

قائمة المراجع

12. قمازي نجود، كواشي مراد، «مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية»، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية: دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2016.

13. وليد سمير عبد العظيم الجبلي، سميرة عباس محمد أبو النيل، «إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف ودعم ميزة التنافس»، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مجلد 7، عدد 1، مصر، جانفي 2023.

ثالثا: أطروحات ورسائل

14. حبشي أسماء، استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020.

15. سمية مساط، أثر تكامل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على تخفيض تكاليف المنتجات، أطروحة دكتوراه، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، الجزائر، 2024.

16. حميدة زايد، مساهمة الأساليب القائمة على أساس النشاط لترشيد تكاليف مؤسسة اقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2023.

17. محمد راجح خليل أبو عواد، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، مصر، 2008.

18. محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011.

19. ميساء محمد محمود راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2002.

20. خولة عريوة، تمانى صفار زيتون، دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة حالة مجمع صيدال - مقر إنتاج المدينة، مذكرة ماستر، جامعة يحي فارس، المدينة، الجزائر.

21. أميرة حميود، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في رفع القدرة التنافسية، مذكرة ماستر، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، الجزائر، 2019.

22. بوزكري جهاد، كنتور حليلة، دور الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير في اتخاذ القرار بالمؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة ابن خلدون، تيارت، الجزائر، 2024.

23. عبد الصمد رحال، بولنوار عبد القادر، أهمية نظام التكلفة المستهدفة في تعزيز تنافسية المؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، الجزائر، 2024.



قائمة الملاحق



Calcul des couts de production mois de avril 2025 (PROVISOIRE)

Répartition des charges indirectes:

Désignation	montant	sections aux		sections principales				
		adm	maint	appro	minoterie	semoulerie	couscous	distribution
répartition primaire des charges indirectes								
fournitures consommées	3 897 976	159 075	63 433	147 239	1 387 013	654 119	1 058 540	428 557
services	8 852 459	2 007 133	122 778	212 778	281 061	281 061	306 594	5 641 055
frais du personnel	21 360 631	5 539 125	1 684 868	923 728	3 547 090	2 216 931	2 660 317	4 788 571
impots	423 820	48 831	48 831	48 831	48 831	48 831	48 831	130 831
frais financiers	26 042	26 042	-	-	-	-	-	-
dotation aux ammortissements	10 124 964	650 760	14 617	2 141	2 249 035	2 249 035	4 236 742	722 633
montant apres répartition primaire	44 685 892	8 430 967	1 934 527	1 334 716	7 513 030	5 449 978	8 311 025	11 711 648
répartition secondaire	montant							
	section adm		Clé de répartition	5%	29%	20%	8%	38%
			8 430 967	421 548,34	2 444 980,37	1 686 193,36	674 477,34	3 203 767,39
	section maint		Clé de répartition	6%	31%	35%	23%	4%
		1 934 527	123 480,46	596 822,24	679 142,54	452 761,70	82 320,31	
montant apres répartition secondaire				1 879 745	10 554 833	7 815 314	9 438 264	14 997 735
unités d'œuvre				QUINTAL ACHETE	QUINTAL PRODUIT	QUINTAL PRODUIT	QUINTAL PRODUIT	QUINTAL DISTRIBUE
nbr unité d'œuvre				65 709	44 190	16 200	1 908	51 643
cout indirect de la section				28,61	238,85	482,43	4 946,68	290,41

Le cout indirecte par section :

- Approvisionnement: 28.61da
- Minoterie: 238.85da
- Semoulerie: 482.43da
- Couscouserie: 4946.68da
- Dépôt de ventes: 290.41 da

Calcul du cout d'achat des blés:

- Blé dur: $2280 + 28.61 = 2308.61$ da
- Blé tendre: $1285 + 28.61 = 1313.61$ da

Cout d'achat blés dur	2 308,61
Cout d'achat blés tendre	1 313,61

Cout du blés dur écrasé	2 791,03
Cout du blés tendre écrasé	1 552,46

Cout de production farine en vrac	1 558,74
Cout de production son tendre en vrac	1 382,36

Cout de production semoule en vrac	3 251,20
Cout de production 3SF en vrac	1 776,77
Cout de production son dur en vrac	1 731,75

Cout des farines conditionnées:

FTC 50 KGS	1 609,24
FTS 25 KGS	1 641,56
FTS 10 KGS	1 755,69
FTS 05 KGS	1 922,34
FTS 01 KG	1 947,59

Cout des semoules conditionnées:

Semoules 25 KGS	3 334,02
Semoules 10 KGS	3 427,95

Cout du couscous en vrac	8 197,88
--------------------------	----------

		distribués
Couscous 50 KGS	8 253,03	8 543,44
Couscous 10 KGS	8 531,18	8 821,59
Couscous 05 KGS	8 783,68	9 074,09
Couscous 01 KG	8 889,33	9 179,74

Prix moyen des farines	2 154,48
Prix moyen des issues	1 910,69
Prix moyen des semoules	3 587,15
Prix moyen 3SF (incorporation)	1 960,36

Taux d'extraction blé tendre

Farine	Son tendre	
76%	26%	103%

Taux d'extraction blé dur

semoules	3SF	Son dur	
66%	12%	26%	103%

Cout des farines distribuées:

FTC 50 KGS	1 899,65
FTS 25 KGS	1 931,97
FTS 10 KGS	2 046,10
FTS 05 KGS	2 212,75
FTS 01 KG	2 238,00

Cout des semoules distribuées:

Semoules 25 KGS	3 624,44
Semoules 10 KGS	3 718,37

Calcul du cout de production de la section minoterie

- On a le taux d'extraction = 75%

$$\text{CBTE} = 0.75 * CF + 0.25 * CST = 1475.33$$

CF: cout de production de la farine vrac.

CST: cout de production du son tendre vrac.

CBTE: cout de blé tendre écrasé.

Avec CBTE=cout du blé tendre trituré + charges indirecte de la section minoterie = 1475.33da

Équation à deux inconnus

HYPOTHESE

PF: prix moyen de la farine, MF: marge de la farine.

PS: prix moyen du son tendre, MS: marge du son.

$$PF = CF + MF$$

$$PS = CS + MST$$

On considère que les farines et le son tendre ont le même taux de marge donc:

$$\frac{MF}{PF} * 100 = \frac{MS}{PS} * 100$$

$$\frac{PF}{PS} = \frac{CF}{CST}$$

- Prix moyen des farines = 2115da
- Prix moyen du son tendre = 1874da

$$\frac{PF}{PS} = \frac{CF}{CST} = \frac{2115}{1874} = 1.128 \longrightarrow CF = 1.128 * CST$$

$$0.75 * CF + 0.25 * CST = 1475.33$$

$$0.75 * 1.128 * CST + 0.25 * CS = 1475.33$$

$$CST = 1346.10$$

$$CF = 1518.40$$

Cout production de la farine en vrac = 1518.40

**Cout production du son tendre en vrac =
1346.10**

	HT	TTC	AVEC PERTE 1%
sac PP tissé imp 50kgs	25	29,75	25,25
sac PP tissé imp 25kgs	20,5	24,40	20,71
sac PP tissé lam imp 10kgs	19,5	23,21	19,70
sac PP tissé écru imp 10 kgs	17,5	20,83	17,68
sac PP tissé 50kgs neutre	27,3	32,49	27,57
sac PP tissé 100kgs neutre	33,24	39,56	33,57
sac tissé lam imp 05kgs	18	21,42	18,18
sac kraft 01 kg	3,85	4,58	3,89
carton couscous	29,96	35,65	30,26
sac tissé lam imp bopp 05kgs	29	34,51	29,29
sac tissé lam imp bopp 10kgs	33	39,27	33,33

1,01
363,60
388,85
302,596 691,45

	poids	prix au kg	cout d'achat
cellophane en rouleau (en kg)	74	502	37148,00
le rouleau de cellophane	60 qx couscous 01 kg		

HOLDING AGRODIV

FILIALE CEREALES LAGHOUAT

FICHE ANALYTIQUE MINOTERIE (PROVISOIRE)

MOIS : avril-25

U : DA

	COUT D ACHAT DU BLE TENDRE	COUT DU BLE TENDRE ECRASE	COUT DE PRODUCTION DE LA FARINE VRAC	COUT DE PRODUCTION DU SON TENDRE VRAC	COUT DE PRODUCTION DU SON TENDRE SAC
CIC LAGHOUAT	1 313,61	1 552,46	1 558,74	1 382,36	1 415,60

U : DA

	COUT DE PRODUCTION FARINE 50 KG	COUT DE PRODUCTION FARINE 25 KG	COUT DE PRODUCTION FARINE 10 KG	COUT DE PRODUCTION FARINE 05 KG	COUT DE PRODUCTION FARINE 01 KG
CIC LAGHOUAT	1 609,24	1 641,56	1 755,69	1 922,34	1 947,59

Calcul des couts de production section semoulerie

- On a taux d'extraction 65% semoule, 12% 3sf.
 $CBDE = 0.65 * CS + 0.12 * C3S + 0.23CSD = 2564.40$

CS: cout de production de la semoule.

C3S: cout de production de la 3sf.

CSD: cout du son dur.

CBDE: cout de blé dur écrasé.

**Avec CBDE=cout de blé dur trituré + charges
indirecte de la section semoulerie = 2564.40**

Équation à 3 inconnus

HYPOTHESE:

PS: prix moyen de la semoule, MS: marge de la semoule.

PSD: prix moyen du son dur, MSD: marge du son dur.

$$PS = CS + MS$$

$$P3S = C3S + M3S$$

$$PSD = CSD + MSD$$

On considère que les semoules et le son dur ont le même taux de marge donc:

$$\frac{MS}{PS} * 100 = \frac{M3S}{P3S} * 100 = \frac{MSD}{PSD} * 100$$

$$\frac{PS}{P3S} = \frac{CS}{C3S} \quad \frac{P3S}{PSD} = \frac{C3S}{CSD} \quad \frac{PS}{PSD} = \frac{CS}{CSD}$$

$$\frac{PS}{P3S} = \frac{CS}{C3S} = \frac{3670}{2000} = 1.835$$

$$\frac{PS}{PSD} = \frac{3670}{1874} = \frac{CS}{CSD} = 1.958$$

**cout de production du son dur vrac
= 1572.29 DA**

**cout de production de la 3sf vrac
= 1677.63 DA**

**cout de production de la semoule vrac
= 3078.54 DA**

HOLDING AGRODIV

FILIALE CEREALES LAGHOUAT

FICHE ANALYTIQUE SEMOULERIE (PROVISOIRE)

MOIS : avril-25

U:DA

	COUT D ACHAT DU BLE DUR	COUT DU BLE DUR ECRASE	COUT DE PRODUCTION DE LA SEMOULE VRAC	COUT DE PRODUCTION DE LA SEMOULE SSSF VRAC	COUT DE PRODUCTION SON DUR VRAC
CIC LAGHOUAT	2 308,61	2 791,03	3 251,20	1 776,77	1 731,75

U:DA

	COUT DE PRODUCTION SEMOULE 25 KG	COUT DE PRODUCTION SEMOULE 10 KG	COUT DE PRODUCTION SEMOULE 01 KG	COUT DE PRODUCTION SEMOULE SSSF 25 KG	COUT DE PRODUCTION SON DUR SAC
CIC LAGHOUAT	3 334,02	3 427,95			1 764,99

HOLDING AGRODIV

FILIALE CEREALES LAGHOUAT

FICHE ANALYTIQUE PATES ET COUSCOUS (PROVISOIRE)

MOIS : avril-25

COUT DE PRODUCTION DU COUSCOUS

U:DA

	COUT DE PRODUCTION COUSCOUS VRAC	COUT DE PRODUCTION COUSCOUS 50 KG	COUT DE PRODUCTION COUSCOUS 10 KG	COUT DE PRODUCTION COUSCOUS 05 KG	COUT DE PRODUCTION COUSCOUS 1 kg
CIC LAGHOUAT	8 197,88		8 531,18	8 783,68	8 889,33