

دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكلفة المنتج-دراسة حالة
شركة «HODNA LAIT» بالمسيلة

The role of target cost and value analysis in reducing the
cost of the product Case Study of «HODNA LAIT »
company in M'sila

د. دبن البار امحمد* جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر m'hamed.benelbar@univ-msila.dz	د. مهني بوريش جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر mhenni.bouriche @univ-msila.dz
---	---

تاريخ القبول: 2021/03/15

تاريخ الاستلام: 2020/04/20

الملخص

يهدف هذا البحث إلى إبراز دور تطبيق طريقتي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تحقيق التخفيض الحقيقي لتكلفة المنتجات، بالتطبيق على شركة «HODNA LAIT» بالمسيلة. ولقد توصل البحث إلى أن تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يساهم في تحديد فجوة التكلفة بينما تطبيق طريقة تحليل القيمة يساهم في امتصاص هذه الفجوة، بحيث تمكنت الشركة محل الدراسة من معالجة فجوة التكلفة بما يعادل تخفيض قدره 12 % من تكلفة المنتج، والتي تُعد نسبة جَدّ معتبرة نلمس تأثيرها الواضح على التكلفة النهائية للوحدة المنتجة ومن ثم على سعر بيعها وذلك مع المحافظة على جودة المنتج. الكلمات المفتاحية: تكلفة المنتج؛ تخفيض التكلفة؛ التكلفة المستهدفة؛ تحليل القيمة؛ شركة «HODNA LAIT».

Abstract

This research aims to highlight the role of applying the target cost and value analysis methods to achieve the real reduction of the cost of products, by applying to a «HODNA LAIT» company in M'sila.

This research concludes that the application of the target cost method contributes to identify the cost gap, while the application of the value analysis method contributes to absorb this gap, so that the company under study was able to address the gap between the target cost and the real cost and achieve a positive gap equivalent to a reduction of 12% The cost of the product, which is considered a very significant percentage, we see its obvious impact on the final cost price of the unit produced and then on the sale price while maintaining the quality of the product.

Keywords: Cost of the product; Cost reduction; Target cost; Value analysis; «HODNA LAIT» company.

*المؤلف المرسل: د.محمد بن البار، الإيميل: m'hamed.benelbar@univ-msila.dz

مقدمة:

لقد أصبحت معظم المؤسسات اليوم تواجه أنواعاً عديدة من المنافسة فيما بينها، الأمر الذي دفعها إلى البحث عن الوسائل والسبل التي تمكنها من مواجهة تلك المنافسة وفرض ذاتها وبقائها في الأسواق، وقد وجدت هذه المؤسسات أنّ من أهم الوسائل التي تساعدها على تحقيق ذلك هي عملية إرضاء الزبائن، من خلال إنتاج منتجات تلبي احتياجاتهم ورغباتهم وتقديمها لهم بأعلى جودة ممكنة وفي الوقت المناسب وبأقل التكاليف، ومن أجل التحكم في هذه الأخيرة والضغط عليها لتخفيضها إلى حدودها الدنيا مع المحافظة على المستويات المطلوبة من الجودة، فإنه يتعيّن على المؤسسة البحث الدائم والمستمر عن اعتماد وتطبيق الطرق والأساليب التي تساعدها في تخفيض تكلفة منتجاتها في ضوء إمكانياتها الداخلية وبيئتها الخارجية والمنافسين بما يمكنها من زيادة حصتها السوقية وتدعيم مركزها التنافسي.

تُعَدُّ أساليب إدارة التكلفة من بين أهم الوسائل المتبناة على مستوى عدد كبير من المؤسسات وخاصة في العالم الغربي المتطور، نظراً لما تحمله من مزايا كترويد المسيرين بالمعلومات الضرورية لتحقيق الربحية في الأجل القصير والمحافظة على المركز التنافسي في الأجل الطويل، والتي من بينها تلك الأساليب التي يتم تطبيقها في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج على اعتبار أنها تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم نظراً لكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل الأخرى التالية لها كأسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة.

وانطلاقاً مما تقدّم يمكن طرح الإشكالية التالية: ما هو دور تطبيق التكلفة المستهدفة

وتحليل القيمة في تخفيض تكلفة المنتج ؟

وانطلاقاً من الإشكالية المطروحة يقوم البحث باختبار الفرضية الرئيسية لتالية:

- يساعد تطبيق تحليل القيمة في تحقيق التكلفة المستهدفة ومنه تخفيض تكلفة المنتج.

أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلي:

- التعرف على طريقتي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة وعلى خطوات تطبيقهما؛
- إبراز أهمية استخدام طريقتي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكلفة المنتج؛
- محاولة تطبيق طريقتي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشركة «HODNA LAIT» بالمسيلة، وبيان أهمية دورهما في تحقيق التخفيض الحقيقي لتكلفة منتجات الشركة.

منهج البحث: اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي من خلال الدراسات والبحوث والكتب ذات العلاقة بموضوع البحث كي يتم تناوله من زوايا متعددة وذلك في جانبه النظري، ومن خلال الاطلاع على الكشوف المالية وحساب النتائج وميزان المراجعة وكذا وثيقة منهجية تحديد سعر التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة في جانبه التطبيقي، بالإضافة إلى اعتماد منهج دراسة حالة أين يتم إسقاط الجزء النظري على شركة «HODNA LAIT» بالمسيلة خلال السنة المالية 2018، بحيث تمت الاستعانة بالمقابلات الشخصية مع الأطراف القائمة على إعداد مختلف هذه الوثائق والمشرفين عليهم، أضف إلى ذلك اعتماد المنهج التحليلي للوصول إلى الاستنتاجات واقتراحات.

1. الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة:

تعتبر التكلفة المستهدفة من أهم أدوات إدارة التكلفة التي تبحث في إمكانية تخفيض التكلفة خلال تصميم المنتجات مع الحفاظ على الجودة وتحقيق الربحية، فهي تعمل على تغيير تفكير المسيرين فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، فالأسعار تحدد التكاليف في التكلفة المستهدفة عكس التسعير على أساس التكلفة التي تكون فيها التكاليف هي التي تحدد الأسعار.

1.1 مفهوم التكلفة المستهدفة:

يقصد بالتكلفة المستهدفة تلك التكلفة المحددة مقدّما في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب أن لا تتعداها التكلفة الفعلية لإنتاج هذا المنتج، بحيث يمكن اعتبارها كمدخل لإحداث تخفيض حقيقي في التكلفة وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في المنتج (العشماوي، 2011، صفحة 331). فالتكلفة المستهدفة تمثل الوسيط بين السوق التي تحدد القيمة التي يوليها الزبائن لمنتج معين، والمهارات والموارد الداخلية التي تحدد تكلفة إنجاز منتج يوافق انتظارات المستهلكين. (GERVAIS, 2009, p. 198) فهي في الحقيقة ليست بتقنية لتقييم التكاليف بل هي برنامج كامل لتخفيض التكاليف والذي يبدأ حتى قبل خلق المخططات الأولى للمنتج. ويتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة للوحدة باستخدام العلاقة التالية:

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

من خلال ما سبق، يمكن القول أنّ التكلفة المستهدفة أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل تخطيط، تصميم وتطوير المنتج، بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة ربحيته وبما

يحقق رضا الزبون، كما تعتبر أسلوب لتخطيط الربحية والأسعار فهي إذن نظام "تغذية أمامية" خلافا لنظام التكلفة الإضافي الذي يمثل نظام "تغذية عكسية".

2.1 أهداف التكلفة المستهدفة:

يهدف أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق: (زعر، 2013، الصفحات 48-49)

- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها؛
- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم تخفيض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً للزبائن؛
- التركيز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من خلال التركيز على مواصفات وخصائص المنتج ورغبات واحتياجات الزبائن وإمكانيات وظروف المنافسين؛
- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- إنتاج المنتجات بالجودة المناسبة والتي تفي باحتياجات الزبون سعراً وجودةً؛
- تخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود؛
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

3.1 خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

يمكن أن يتم تقسيم خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

✓ **تخطيط المنتج وتصميمه:** تبدأ هذه الخطوة عند القيام بإعداد مشروع المنتج وذلك في مرحلة التخطيط، بعد ذلك يتم التقدير المبدئي لتكلفة التصميم بحيث يقوم المحاسب بمراجعة تقديرات تكلفة هذه التصميمات للمنتج الجديد لعرضها على اللجنة التي تستطيع من واقع المعلومات المستقاة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدر لتحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد، وإذا اتضح أنّ هناك جدوى من إنتاجه وتسويقه تبدأ الإدارة الهندسية في إعداد خطة الإنتاج تتضمن تحديد الأجزاء التي سيتكوّن منها ومعايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد. (المطارنة، 2008، صفحة 287)

✓ **تحديد السعر المستهدف:** يقصد به السعر المقدر للسلعة أو الخدمة والذي يرغبه الزبون ويكون قادراً على دفعه؛

✓ **تحديد هامش الربح المستهدف:** هو مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة والمتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة. (الطرلي، 2018، صفحة 100)

✓ **تحديد التكلفة المستهدفة:** يمكن حساب التكلفة المستهدفة عن طريق الفرق بين السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف، ويطلق عليها أحيانا طريقة الخصم لأنه يتم تحديدها عن طريق طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف. كذلك يمكن الحصول على التكلفة المستهدفة عن طريق الإضافة، وهو أن يتم تقرير التكلفة لكل جزء أو نشاط بدءاً بمستوى التكلفة الحالي مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات المحتملة في التكلفة، ويتم تجميع هذه التكلفة لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد. (المطارنة، 2008، صفحة 288)

✓ **تصميم المنتج بشكل يحقق التكلفة المستهدفة:** تتمثل في القيام بالدراسات اللازمة والتي يقوم بها المهندسون بالمؤسسات للوصول إلى الأجزاء وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها. (الأشقر، 2006).

✓ **إعداد التصميم النهائي للمنتج:** يتم في هذه المرحلة ترجمة التكاليف المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط، وتحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبارها معايير ملزمة للأطراف المشاركة في التصميم والإنتاج لا يمكن تجاوزها، وفي تحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة، ويتم بعد ذلك وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقاً للتكاليف المستهدفة حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الالتزام بتحقيق تلك التكلفة أو محاولة إعادة هندسة القيمة مرة أخرى. (المطارنة، 2008، صفحة 290)

2. أساسيات حول أسلوب تحليل القيمة:

يُعدّ تحليل القيمة من الأساليب التي تطبّق في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج بهدف المساعدة في تخفيض التكلفة وتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج، حيث يظهر دورها عندما تكون التكلفة المقدرّة للمنتج أكبر من التكلفة المستهدفة له.

1.2 تعريف تحليل القيمة

لقد عرّف تحليل القيمة بأنه تقنية عمل تهدف إلى تحقيق أفضل منتج يستجيب إلى متطلبات

الزبون وبأقل تكلفة ممكنة. (HUBERAC, 2001) كما عرّف على أنه أسلوب نظامي للوصول إلى أفضل قيمة للمنتج بأقل تكلفة ممكنة، فهو تقنية فعالة من تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة التي تستعمل في مرحلة التخطيط والتصميم من أجل تخفيض التكاليف الإنتاجية للمنتج وصولاً إلى التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال استبدال المواد عالية السعر بمواد أرخص تؤدي نفس الوظائف وتحقق نفس الأهداف، أو استبعاد المواد الأقل أهمية والتي لا تضيف قيمة للمنتج. منهج لتصميم المنتج بما يعظم القيمة التي يحصل عليها الزبون عن طريق إجراء فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض دون المساس بالكفاءة الوظيفية للمنتج. (السمرائي و العبيدي، 2018، صفحة 280) فتحليل القيمة إذن عبارة عن وسيلة عمل فريق لخلق منتج بهدف إشباع جيد لحاجات المستهلكين بتكاليف أقل، وأسلوب منهجي يهدف إلى تطوير الميزات التي تجعل المنتج على قدر عالٍ من التنافسية، يتم فيه البحث عن بدائل المواد الأولية والأجزاء والعمليات والأنشطة الصناعية، أو تخفيض عدد الأجزاء والمكونات بهدف تخفيض التكاليف مع الوفاء بالقيمة المقدمة للزبائن متمثلة في مجموعة المنافع التي يحققها المستهلك بامتلاكه أو استخدامه لهذا المنتج.

2.2 أهداف تحليل القيمة:

- يهدف تحليل القيمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها: (كاظم، 2008، صفحة 112)
- ✓ تحقيق تغيير جذري في الأداء أو المنتج: يهدف هذا الأسلوب إلى تحقيق تغيير جذري في الأداء عن طريق تغيير أسلوب وأدوات العمل والنتائج، وكذا تمكين العاملين من تصميم المنتجات وفقاً لاحتياجات الزبائن وأهداف المؤسسة؛
 - ✓ التركيز على الزبائن: يهدف هذا الأسلوب إلى توجيه المؤسسة إلى التركيز على الزبائن من خلال تحديد احتياجاتهم والعمل على تحقيق رغباتهم، بحيث يتم إعادة بناء المنتجات أو العمليات لتحقيق هذا الغرض؛
 - ✓ السرعة: يهدف هذا الأسلوب إلى تمكين المؤسسة من القيام بأعمالها بسرعة عالية من خلال توفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات وتسهيل عملية الحصول عليها؛
 - ✓ تخفيض التكاليف: يهدف هذا الأسلوب إلى تخفيض التكلفة من خلال إلغاء أو استبعاد العمليات أو الأنشطة غير الضرورية والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة.

3.2 خطوات تطبيق تحليل القيمة

إنّ تطبيق تحليل القيمة يمرّ بعدة مراحل يمكن توضيحها من خلال الآتي: (السامرائي و الزالملي، 2018، الصفحات 200-201)

✓ **الدراسة القبليّة:** وتتضمن اختيار المنتج الذي يعاني من مشكلة ارتفاع التكلفة أو مشاكل أخرى متعلقة بالميزة التنافسية، مع تشكيل فريق هندسة القيمة وتحديد نطاق الدراسة.

✓ **دراسة القيمة أو خطة العمل:** وتتضمن هذه المرحلة ما يلي:

• **مرحلة المعلومات:** تتعلق بجمع المعلومات المتعلقة بمجال الدراسة، مثل معلومات عن تكلفة المنتج، مكوناته، مواصفاته، ووظائفه وغيرها من المعلومات الأخرى؛

• **مرحلة التحليل الوظيفي:** تتركز هذه المرحلة على الوظائف وتحليلها من أجل استبعاد الوظيفة التي لا تضيف قيمة للزبون مع تكلفتها دون التأثير في جودة وأداء المنتج، بحيث تُعد هذه المرحلة قلب وروح تحليل القيمة ونجاحها يعتمد على هذا التحليل؛

• **مرحلة الإبداع:** في ظل هذه المرحلة يقوم فريق تحليل القيمة بإتباع منهجية التفكير البنّاء لتحديد الطرائق البديلة لأداء الوظيفة التي تلبّي متطلبات الزبون ورغباته، فضلاً عن البحث عن المجالات التي تحقق للمؤسسة تخفيض في تكلفة الوظيفة، ولتحقيق هذا الهدف فإنه عادة ما يتم استعمال عدة أدوات ولعلّ أهمها التحليل المفكك لتركيزه على تخفيض التكلفة وذلك إذا ما تم تجميع معلومات عن أفضل ما يتم تطبيقه من طرف المؤسسات المنافسة؛

• **مرحلة التقويم:** يتم تقويم النتائج التي أسفرت عن تطبيق مرحلة الإبداع وإعادة النظر في البدائل المقترحة مع التأكيد على اختيار البديل الذي يحقق أقل تكلفة مقارنة بالتصميم الحالي، فضلاً عن أنّ التصميم المقترح يعكس أداءً وظيفياً ينسجم مع حاجات الزبون ويحقق القيمة له؛

• **مرحلة التطوير والتنفيذ:** يتم في هذه المرحلة التأكد من معقولية الأفكار أو البدائل التي تم طرحها في ظل المرحلة السابقة وهل تعمل على إحداث أيّ وفورات في التكلفة، وذلك عن طريق دراسة كل فكرة مع إعطاء وصف مختصر ومركّز عنها وإدخال أيّ عمليات تطوير يمكن أن تعمل على تحسينها؛

• **مرحلة التغذية الراجعة:** يتم في هذه المرحلة مراجعة جميع مراحل تحليل القيمة من طرف فريق تحليل القيمة من أجل التأكد من سلامة تنفيذ هذه المراحل وتجنّب الوقوع في أخطاء، مع وضع الحلول التي يمكن عن طريقها معالجة الأخطاء المتوقعة.

✓ **الدراسة اللاحقة:** يتم التأكد من أنّ تطبيق دراسة القيمة تم وفق آخر المستجدات التي اقترحها فريق تحليل القيمة وذلك لضمان إتمام تحقيق النتائج المرغوبة، وهذا يشتمل على الحصول على أوامر التنفيذ، ومساعدة فريق عمل تحليل القيمة في توزيع المعلومات على الأقسام المستفيدة من خلال تأسيس قاعدة بيانات مشتركة بين أعضاء الفريق، وتقويم النتائج وإعداد التقرير النهائي.

3. دراسة حالة شركة «HODNA LAIT»:

شركة «HODNA LAIT» هي شركة خاصة تأخذ الشكل القانوني (SARL) شركة ذات مسؤولية محدودة، تم إنشاؤها بتاريخ 1998/12/15 برأس مال قدره 60.000.000,00 دج من طرف أربعة (04) شركاء هم: الأخوين ديلملي وشريكين آخرين من ولاية باتنة، بحيث يمتلك كل شريك من الشركاء الأربعة 25 % من الحصص الاجتماعية، ومقرها الاجتماعي في المنطقة الصناعية المسيلة. كانت تسمى هذه الشركة بملبنة الحضنة لاقتصارها على إنتاج الحليب فقط وبعد تخصصها في إنتاج الحليب ومشتقاته أصبحت تسمى حضنة حليب « HODNA LAIT » ورأس مال اجتماعي قدره : 2.100.000.000,00 دج.

1.3 طريقة حساب سعر تكلفة المنتجات بشركة « HODNA LAIT »:

لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة فإنّ شركة «HODNA LAIT» تطبق طريقة التكاليف الكلية، وفيما يلي توضيح نظام التكلفة بالشركة وكذا كيفية حساب تكلفة المنتج.

✓ **نظام التكلفة بالشركة:** تتبع مصلحة المحاسبة المالية بالتنسيق مع خلية مراقبة التسيير في حساب سعر تكلفة منتجاتها طريقة التكاليف الكلية، فهي بذلك تقوم بتحميل كافة الأعباء المباشرة وغير المباشرة، سواء الثابتة أو المتغيرة على المنتجات، وتعتمد في ذلك طريقة الأقسام المتجانسة من أجل حصر كافة التكاليف ثم تحميلها على المنتجات باستعمال مفاتيح التوزيع التي تراها ملائمة، وبذلك فإنّ الشركة تقوم بحساب سعر تكلفة منتجاتها بإتباع المنهجية التالية:

✓ **حصر كافة الأعباء المباشرة للمنتج:** والتي تتكون أساسا من:

- المواد الأولية: والتي تتمثل في مسحوق الحليب بمختلف أنواعه (0 % ، 26 %) وحليب البقر الطازج؛
- التموينات الأخرى: والتي تشمل أساسا عنصرين هما: المواد الكيميائية وقطع الغيار؛

- مواد التعبئة والتغليف: والتي تتمثل في مواد التعبئة الأساسية والمتمثلة في العلب الفارغة، وكذا مواد التعبئة والتغليف الإضافية والتي تشمل أساسا: Film LDV, Bouchon, Adhesif, PEHD, Film thermique, Carton, Colle carton, Intercalaire
- ✓ . حصر كافة الأعباء غير المباشرة: والتي لا يمكن تحميلها مباشرة على المنتج لأنها تشترك فيها العديد من المنتجات وتخص أكثر من منتج، والتي تتمثل أساسا في العناصر التالية:
 - المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات: والتي تشمل عدة عناصر منها: الماء، الكهرباء والغاز، الوقود، ملابس العمل، توريدات الصيانة والتنظيف، ...
 - الخدمات الخارجية: والتي تشمل عدة عناصر منها: الإيجارات، التأمينات، الصيانة والتوصيلات، ...؛
 - الخدمات الخارجية الأخرى: والتي تشمل عدة عناصر منها: أجور الوسطاء والأتعاب، الإشهار والنشر، النقل، البريد والهاتف، الخدمات البنكية، ...؛
 - أعباء المستخدمين: وتشمل أجور المستخدمين، مكافآت الشركاء ومختلف الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية؛
 - الضرائب والرسوم: وتشمل مختلف الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور والضرائب على رقم الأعمال (TAP) وكذا مختلف الضرائب والرسوم الأخرى كقسائم السيارات وغيرها؛
 - الأعباء العملياتية الأخرى: وتشمل مختلف الغرامات والعقوبات والأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري؛
 - الأعباء المالية: وتشمل أعباء الفوائد وخسائر الصرف؛
 - المخصصات للاهتلاكات والضرائب على الأرباح.
- ✓ حساب تكلفة المنتَج بالشركة: تنتج الشركة تشكيلة متنوعة من المنتجات (حوالي 44 نوع) تتمثل أساسا في حليب، لبن، رائب وحليب البقر المبستر في أكياس وفي قارورات؛ ياؤورت طبيعي، معطر، والممزوج بالفواكه في قارورات وفي علب؛ حلوى قشدية في علب؛ فلان كراميل في علب؛ الزبدة والجبن؛ الحليب المعقم بدرجة حرارة جد عالية (UHT) والذي يضم: الحليب كامل الدسم والمنزوع الدسم جزئيا والمنزوع الدسم، وكذا الحليب المنزوع الدسم جزئيا والمعطر، ...

ولتوضيح كيفية حساب الشركة لمختلف التكاليف وسعر التكلفة لمنتجاتها المتنوعة، نكتفي

بتوضيح كيفية حسابها على منتج واحد وهو الحليب المنزوع الدسم جزئيا (Badwa: Demi 1L (ecrémé)).

نقوم بحساب تكلفة الإنتاج من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 1: حساب تكلفة إنتاج الحليب المنزوع الدسم جزئيا (1ل) لسنة 2018

البيان	المبالغ (دج)
مسحوق الحليب	291 097 596
مواد ولوازم قابلة للاستهلاك	40 295 586
مواد التعبئة والتغليف	113 093 744
أعباء مركز الإنتاج ورشة رقم 05	88 697 549
تكلفة الإنتاج	533 184 475
عدد الوحدات المنتجة	9 503 676
التكلفة الوحديّة للإنتاج	56,10

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معلومات من مصلحة مراقبة التسيير بالشركة

✓ حساب سعر التكلفة: نقوم بحساب سعر التكلفة من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 2: حساب سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئيا (1ل) لسنة 2018

البيان	المبالغ (دج)
تكلفة الإنتاج المباع	533 866 045
أعباء مركز التوزيع	23 219 843
سعر التكلفة	557 085 888

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معلومات من مصلحة مراقبة التسيير بالشركة

✓ حساب سعر التكلفة النهائي: نحسب سعر التكلفة النهائي من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 3: حساب سعر التكلفة النهائي للحليب المنزوع الدسم جزئيا (1ل) لسنة 2018

البيان	المبالغ (دج)
سعر التكلفة	557 085 888
أعباء خارج الاستغلال	24 266 639
سعر التكلفة النهائي	581 352 527
عدد الوحدات المباعة	9 516 329
سعر التكلفة النهائي للوحدة	61,09

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معلومات من مصلحة مراقبة التسيير بالشركة.

2.3 محاولة تطبيق طريقتي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشركة «HODNA LAIT»:

✓ **تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:** لكي يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لأبد من التعرف على العملية الإنتاجية القائمة بها ومساراتها التقنية، حيث نجد أنّ مسار الإنتاج يمرّ بست مراحل هي: مرحلة إعادة التشكيل والتركيب، مرحلة التبريد، مرحلة البسترة، مرحلة التخزين، مرحلة التعقيم، مرحلة التعبئة والتغليف؛ كما يجب أيضا التعرف على المنتج ومختلف مكوناته، فهو يتمثل في الحليب المنزوع الدسم جزئيا (1ل)، بحيث تستعمل الشركة لإنتاج هذا المنتج كل من مسحوق الحليب، مواد التعبئة والتغليف (علب سبتيك)، مواد التغليف الإضافي، المواد الكيميائية، قطع الغيار، المياه، الكهرباء، الغاز، الترمينات الأخرى، بالإضافة إلى اليد العاملة التي تعتبر كلها تكاليف غير مباشرة. وفيما يلي الخطوات المتبّعة لمحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من أجل تخفيض تكلفة منتج الحليب المنزوع الدسم جزئيا (1ل) لسنة 2018:

- **التكلفة الفعلية للمنتج:** لقد تم حساب سعر التكلفة النهائي للتر الواحد أو العبوة الواحدة من الحليب المنزوع الدسم جزئيا 1ل بحيث بلغت **61,09** دج.
- **سعر البيع الحالي:** يختلف تتعامل الشركة بشكل مباشر مع تجار الجملة فقط لذلك سوف نركّز على سعر البيع بالجملة والذي قدر في سنة 2018 بـ **83,30** دج للعبوة الواحدة.
- **هامش الربح:** يتم حساب هامش الربح من خلال العلاقة التالية:

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

ويمكن توضيح هامش الربح المحققة من بيع المنتج محلّ الدراسة في سنة 2018 بالنسبة للموزعين أو الوكلاء المعتمدين من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 4: هامش الربح للحليب المنزوع الدسم جزئيا (1ل) لسنة 2018

البيان	بالنسبة للموزعين (دج)
سعر البيع للوحدة	69,42
سعر التكلفة للوحدة	61,09
هامش الربح للوحدة	8,33
نسبة هامش الربح	12%

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ هامش الربح المطبق من طرف الشركة بالنسبة للموزعين أو الوكلاء المعتمدين يتراوح ما بين 1% و 12%، بحيث تتبع الشركة سياسة رفع السعر وتخفيض هامش الربح لمواجهة الارتفاع في التكلفة وبالخصوص ارتفاع تكلفة شراء مادة مسحوق الحليب، فتستطيع البيع حتى بسعر التكلفة أو أقل (يعني بالخسارة) وذلك للمحافظة على حصتها السوقية في هذا النوع من الإنتاج لأنه بإمكانها تعويض هذه الخسارة أو الهامش الضعيف جدا من خلال تركيزها على التشكيلة الأخرى من المنتجات كالياوورت مثلاً.

• **تحديد السعر المستهدف:** من أجل الوصول إلى هذا السعر يجب الانطلاق من السعر الذي يرغب فيه المستهلك النهائي والذي يطبقه بائع التجزئة لتصل إلى السعر المستهدف لبائع الجملة (الموزع) ثم السعر المستهدف للشركة (المطبق على الموزعين).

وحسب مدير البيع والتسويق بشركة «HODNA LAIT» فإنه يتم تحديد سعر البيع المستهدف بدراسة الشركة للسوق الذي يطرح فيه المنتج وذلك من خلال أخذها بعين الاعتبار الزبائن الذين يمثلون أهم حلقة في تحديد التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى المنافسين، بحيث خلال الاستفسار من الإدارة وبالضبط لدى مدير المالية والمحاسبة بالشركة عن السعر الذي يتم به بيع المنتج وكذلك الربح المستهدف الذي ترغب الشركة في تحقيقه تبيّن أنّ السعر الذي يرغب فيه المستهلك النهائي ويستعد دفعه اعتمادا على بائعي التجزئة في سنة 2018 هو 75 دج للعلبة، وانطلاقا من هذا السعر وهو هامش الربح التي يرغب بائعي التجزئة والجملة في تحقيقها نصل إلى السعر المستهدف بالنسبة للشركة، وهو ما نوضحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 5: سعر البيع المستهدف للحليب المنزوع الدسم جزئيا (1ل) لسنة 2018

البيان	المبالغ (دج)
السعر المستهدف الذي يحقق رضا الزبون	75
هامش الربح المرغوب تحقيقه من طرف بائع التجزئة	9
سعر البيع بالنسبة للموزع	66
هامش الربح المرغوب تحقيقه من طرف الموزع	2,64
السعر المستهدف المطبق على الموزع	63,36

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ انتقال قرارات التسعير من يد الشركة إلى الزبائن، بحيث تم الانطلاق من السعر المستهدف الذي يحقق رضا الزبون وصولاً إلى السعر المستهدف الذي سوف تطبقة الشركة على الموزعين.

• **تحديد التكلفة المستهدفة:** لتحديد التكلفة المستهدفة لمنتج الشركة لابد من تحديد هامش الربح المستهدف الذي ترغب الشركة في تحقيقه والذي يتراوح بين 1 - 12 % ، ونظرا لظروف المنافسة الحادة التي تحيط بالشركة وكذا تغير أسعار شراء مادة مسحوق الحليب، فإننا سنختار الحد الأدنى لهامش الربح وهو 1 % كهامش ربح مستهدف في حالة ارتفاع أسعار شراء مادة مسحوق الحليب والحد الأقصى 12 % في حالة انخفاض أسعار شرائها.

يمكن تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج من خلال العلاقة التالية:

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

فعلى سبيل المثال فإن تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج لسنة 2018 يكون كالتالي:

لدينا: سعر البيع المستهدف الذي يحقق رضا الزبون هو 75 دج؛

هامش الربح المستهدف الذي يرغب بائع التجزئة في تحقيقه هو: 12%

هامش الربح المستهدف الذي يرغب الموزع في تحقيقه هو: 4%

هامش الربح المستهدف الذي ترغب الشركة في تحقيقه هو: 12%

$$\text{إذن: التكلفة المستهدفة لبائع التجزئة} = 75 - (0,12 \times 75) = 9 - 75 = 66$$

$$\text{التكلفة المستهدفة للموزع} = 66 - (0,04 \times 66) = 2,64 - 66 = 63,36$$

$$\text{التكلفة المستهدفة للشركة} = 63,36 - (0,12 \times 63,36) = 7,60 - 63,36 = 55,76$$

منه: التكلفة المستهدفة للمنتج لسنة 2018 هي: 55,76 دج

من خلال ما تقدّم نلاحظ وجود فجوة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة، بحيث يمكن توضيح ذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 6: فجوة التكلفة للحليب المنزوع الدسم جزئيا (ل) لسنة 2018

المبالغ (دج)	البيان
63,36	سعر البيع المستهدف
7,60	الربح المستهدف
55,76	التكلفة المستهدفة
61,09	التكلفة الفعلية

5,33	فجوة التكلفة
%8,72	النسبة (%)

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ نسبة فجوة التكلفة إلى التكلفة الفعلية في سنة 2018 بلغت 8,72 % ، مما يتعيّن على الشركة القيام بإجراءات التخفيض اللازمة من أجل سدّ وامتصاص هذه الفجوة وذلك من خلال تطبيق طريقة تحليل القيمة.

✓ **تطبيق طريقة تحليل القيمة:** من أجل القيام بإجراءات التخفيض بتطبيق أسلوب تحليل القيمة يتم الاعتماد على تقنية التحليل الوظيفي بهدف الوصول إلى المواضع التي يمكن تخفيض التكلفة فيها لبلوغ التكلفة المستهدفة التي سبق لنا تحديدها، بحيث يتم تحديد الفقرات التي ستخضع للتخفيض بما لا يؤثر على جودة ونوعية المنتج. لذلك يجب الاستناد إلى بيان التكلفة الفعلية للعبة الواحدة من الحليب المنزوع الدسم جزئياً (1ل) لتفصيل وتحليل مكوناتها، وهو ما يمكن إظهاره من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 7: الأهمية النسبية لمكونات سعر التكلفة النهائي للعبة (1ل) لسنة 2018

النسبة (%)	المبالغ (دج)	البيان
51	30,63	مسحوق الحليب
7	4,24	مواد ولوازم قابلة للاستهلاك
19	11,90	مواد التعبئة والتغليف
15	9,33	أعباء مركز الإنتاج
4	2,44	أعباء مركز التوزيع
4	2,55	أعباء خارج الاستغلال
100	61,09	سعر التكلفة النهائي للوحدة

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ مسحوق الحليب يحتل المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية لمكونات سعر التكلفة النهائي لمنتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (1ل) لسنة 2018 بنسبة قدرها 51 %، ثم تليه مواد التعبئة والتغليف بنسبة قدرها 19 %، وبعد ذلك تأتي أعباء الإنتاج بنسبة قدرها 15 %، ثم تليها الأعباء الأخرى بنسب أقل.

وعلى الرغم من كمال المكونات التي يتكون منها المنتج في الشركة واعتمادها بالدرجة الأساسية على مادة مسحوق الحليب المستورد من الخارج، فإنه من الضروري عدم إهمال أهمية

أسلوب التحليل المفكك في المساعدة على إيجاد وسائل معينة لتخفيض تكاليف المنتجات بمقارنة مكوناتها مع مكونات المنتجات المنافسة، فمن خلال التعرف على المسار التقني للعملية الإنتاجية والمعاشية البسيطة في الشركة والأسئلة والمعلومات التي تم الحصول عليها من إدارة الشركة والعاملين في الإنتاج، ومعرفة وجهات نظرهم وأفكارهم وكذلك استشارة مهندسي العملية الإنتاجية، فقد تبين أنه يمكن تعويض مادة مسحوق الحليب بمادة الحليب الطازج مما يسهم بشكل كبير في تخفيض تكاليف المواد الأولية الداخلة في عملية تصنيع المنتجات، لما تتمتع به مادة الحليب الطازج المنتجة أو المشتراة محليا من انخفاض تكلفتها مقارنة بمادة مسحوق الحليب المستوردة من الخارج بنسبة تصل إلى 15% ، بالإضافة إلى تمتع الحليب الطازج أيضا بالجودة العالية والمردودية الكبيرة مقارنة بمسحوق الحليب. لذلك يجب إدخال مادة الحليب الطازج في تصنيع الحليب المنزوع الدسم جزئيا (I1) أسوة بالمنتجات المنافسة، الأمر الذي يترتب عليه تخفيض جزء من تكاليف المواد الأولية المباشرة بنسبة قد تصل إلى 20% نتيجة انخفاض المصاريف المباشرة للشراء خاصة تلك المتعلقة بمصاريف الجمركة والنقل والشحن البحري...، بحيث هذه الأخيرة تمثل نسبة هامة من تكلفة شراء مسحوق الحليب والتي لا تقل عن 8% في المتوسط وبالتالي انخفاض سعر تكلفة الوحدة المنتجة. وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 8: مقدار التخفيض في مادة مسحوق الحليب لسنة 2018

البيان	المبالغ (دج)
مسحوق الحليب في حالة الاستيراد	30,63
مسحوق الحليب في حالة الإنتاج أو الشراء محليا	26,04
مقدار التخفيض	4,59

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ إنتاج أو شراء الحليب الطازج محليا عوضا من استيراد مسحوق الحليب يساهم مساهمة فعالة في تخفيض سعر تكلفة المنتج، حيث أنّ مقدار التخفيض يبلغ 4,59 دج، وهو ما يعادل 8% من سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة. كما يمكن للشركة أن تعمل على تخفيض تكلفة مواد التعبئة والتغليف التي تحتل تكلفتها المرتبة الثانية بعد تكلفة مسحوق الحليب بحيث تمثل نسبة جدّ معتبرة من سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة تصل إلى 19% خلال سنة 2018، فإذا استطاعت الشركة إنتاج أو شراء مواد

التعبئة (العلب) محلياً فإنها سوف تتمكن من تخفيض تكاليف هذه المواد قد تصل إلى 15% كون مصاريف شراءها المباشرة من جمركة وشحن بحري،...، مما يساهم أيضاً في تخفيض سعر تكلفة المنتج، وهو ما يمكن توضيحه من خلال الجدول التالي:

الجدول 9: مقدار التخفيض في مواد التعبئة والتغليف لسنة 2018

البيان	المبالغ (دج)
مواد التعبئة والتغليف في حالة الاستيراد	11,90
مواد التعبئة والتغليف في حالة الإنتاج أو الشراء محلياً	10,12
مقدار التخفيض	1,78

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ مقدار التخفيض الذي ينتج عن شراء أو إنتاج العلب محلياً بدلاً من استيرادها يبلغ 1,78 دج، وهو ما يعادل 3% تقريباً من سعر التكلفة للوحدة. كما يمكن للشركة أيضاً أن تخفّض من بعض العناصر المكونة لأعباء الإنتاج دون المساس بجودة المنتج، والتي من بينها: استهلاك بعض المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات كالاقتصاد في الماء، والتقليل من مواد الاستهلاكية للمخبر، ومصاريف الصيانة...، بحيث لو تمكنت من تخفيض ما قيمته 10% فقط من هذه المصاريف فإنّ ذلك سيؤدي إلى تخفيض أعباء الإنتاج بنفس النسبة تقريباً، وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 10: مقدار التخفيض في مواد التعبئة والتغليف لسنة 2018

البيان	المبالغ (دج)
أعباء الإنتاج قبل التخفيض	9,33
أعباء الإنتاج بعد التخفيض	8,40
مقدار التخفيض	0,93

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ مقدار التخفيض الذي ينتج عن ترشيد استهلاك بعض المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات يبلغ 0,93 دج، وهو ما يعادل أكثر من 1,5% من سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة.

من خلال ما تقدم يمكن تلخيص مقدار التخفيض الذي يمكن تحقيقه من مختلف مكونات سعر تكلفة منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (ال)، وذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 11: إجمالي التخفيض الذي يمكن تحقيقه في سعر تكلفة المنتج لسنة 2018

البيان	المبالغ (دج)
مسحوق الحليب	4,59
مواد التعبئة والتغليف	1,78
أعباء الإنتاج	0,93
إجمالي التخفيض من سعر التكلفة	7,30

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق أسلوب تحليل القيمة تم تحقيق تخفيض جدّ معتبر في سعر التكلفة للوحدة المنتجة خلال سنة 2018 مع المحافظة على جودة المنتج، وأنه تم معالجة الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية، بحيث تم تحقيق فجوة إيجابية أي تجاوز إجمالي التخفيض المتحقق (7,30 دج) فجوة التكلفة (5,33 دج) بمقدار **1,97** دج لكل وحدة منتجة.

كما يمكن إظهار نسبة إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة المنتج إلى المستهدف من خلال الجدول التالي:

الجدول 12: نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف للمنتج لسنة 2018

البيان	المبالغ (دج)
سعر التكلفة الفعلي	61,09
سعر التكلفة المستهدف	55,76
الفرق (الفجوة)	5,33
إجمالي التخفيض المتحقق في سعر التكلفة	7,30
نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف	137%

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف بلغت 137%، وأنّ إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (آل) بلغ ما قيمته **7,30** دج للعبوة الواحدة، وهو ما يعادل تخفيض بنسبة **12%** من سعر تكلفة المنتج والتي تُعد نسبة جدّ معتبرة، مما يدل على أنّ تطبيق طريقة تحليل القيمة يساهم مساهمة فعالة في تحقيق تخفيض سعر تكلفة منتج الشركة محلّ الدراسة وبالتالي فهي طريقة مساعدة لتحقيق التكلفة المستهدفة له. وهو ما يعني قبول الفرضية الرئيسية للبحث.

خاتمة:

إنّ طريقة التكلفة المستهدفة تُعد أسلوباً لإدارة التكلفة خلال مراحل تخطيط وتصميم وتطوير المنتجات، بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة ربحيته وبما يحقق رضا الزبون، والتي تساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بتحديد تكلفة منتجاتها وأسعار بيعها، فهي أداة لتخطيط الربحية والأسعار ووسيلة لتحقيق المزايا التنافسية. ولا يمكن أن يتحقق ذلك إلا بالتكامل مع طريقة تحليل القيمة التي تعتبر من الأساليب التي تلعب دوراً هاماً في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، حيث أنها تساعد في تحقيق تخفيض التكلفة وتساعد على تحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج التي يتم على أساسها اتخاذ قرارات تخفيض التكلفة المقدره لامتناس الفرق الموجود بينها وبين التكلفة الفعلية.

ومن خلال ما تم تناوله في البحث بشقيه النظري والتطبيقي تم التوصل إلى جملة من

النتائج نذكر منها ما يلي:

- تعمل طريقتي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها، حيث أن فرص تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج تعتبر محدودة، وأن التخفيض الحقيقي يمكن تحقيقه في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج؛

- طريقة التكلفة المستهدفة تعتبر نظام فعال لإدارة التكلفة وتحديد الأسعار وتخطيط الربحية في ظل المنافسة السائدة في الأسواق العالمية، فهي نظام "تغذية أمامية" خلافاً لنظام التكلفة الإضافي الذي يمثل نظام "تغذية عكسية"؛

- طريقة تحليل القيمة منهج لتصميم المنتج بما يعظم القيمة التي يحصل عليها الزبون عن طريق إجراء فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض دون المساس بالكفاءة الوظيفية للمنتج، وبذلك فهي أسلوب يساعد في تحقيق تخفيض التكلفة وتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج؛

- تطبيق طريقتي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشركة «HODNA LAIT» تساهم مساهمة فعالة في تحقيق تخفيض تكلفة المنتج محل الدراسة، إذ بلغت نسبة إجمالي التخفيض المتحقق في سعر التكلفة الفعلية إلى التكلفة المستهدفة له 137%، بحيث تمكنت من معالجة الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية وتحقيق فجوة إيجابية أي تجاوز إجمالي التخفيض

المتحقق (7,30 دج) فجوة التكلفة (5,33 دج) بمقدار 1,97 دج لكل وحدة منتجة، بمعنى أنه تم تحقيق تخفيض في سعر التكلفة قدره 7,30 دج للعبة الواحدة وهو ما يعادل تخفيض بنسبة 12 % من سعر تكلفة المنتج، والتي تُعد نسبة جَدّ معتبرة نلمس تأثيرها الواضح على سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة ومن ثم على سعر بيعها وذلك مع المحافظة على جودة المنتج.

وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن إدراج بعض المقترحات كالتالي:

- ضرورة قيام الجامعات بتدريس النظم المحاسبية الحديثة في برامج المحاسبة بها، لتخريج الإطارات المؤهلة علمياً وعملياً والقادرة على ضمان نجاح تطبيق تلك النظم في الواقع العملي، والعمل على توعية المؤسسات حول أهمية تطبيق هذه الأساليب وفوائدها؛

- ضرورة إعادة النظر في الأساليب المعتمدة في احتساب تكاليف المنتجات وبما يتلاءم مع متغيرات البيئة المعاصرة؛

- ضرورة قيام المؤسسات الصناعية الجزائرية بتطوير نظم المعلومات المحاسبية المطبقة بها، لتصبح قادرة على استيعاب وتطبيق نظم التكاليف غير التقليدية ومواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية العلمية المستمرة؛

- ضرورة تطوير نظم التكاليف المستخدمة بشركة «HODNA LAIT» بهدف ترشيد اتخاذ القرارات، من خلال تطبيق التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة من أجل تحقيق التخفيض الحقيقي لسعر تكلفة منتجاتها، ذلك لأنّ تخفيض التكاليف يعتبر القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار وأنّ التحكم فيها يعدّ مصدراً لخلق القيمة بالنسبة للشركة.

قائمة المراجع:

- المراجع باللغة العربية:

- الكتب:

- أيمن الشنقيطي، عامر الأشقر، (2006)، المحاسبة الإدارية. عمان، الأردن، دار البداية للنشر والتوزيع.
- عبد العزيز سليمان اليوسفي، (2004)، إدارة القيمة: المفهوم والأسلوب، الرياض، مكتبة الملك فهد الوطنية.
- محمد عبد الفتاح العشاوي، (2011). محاسبة التكاليف: المنظور التقليدي والحديث، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع.

- المجلات:

- حاتم كريم كاظم، (2008)، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، 2(9).
- حمدي شحدة محمود زعرب، (2013)، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية .
- غسان فلاح المطارنة، (2008)، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، 24(2).
- كاظم أحمد جواد، (2009)، استخدام أسلوب هندسة القيمة في تحديد أبعاد الجودة على وفق تفضيلات الزبون، مجلة الاقتصاد والإدارة (74).
- محمد مفتاح الطرلي، (جويلية، 2018)، المعوقات التي تراجعه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية اللببية، مجلة المنتدى الأكاديمي، 2(2).
- نال جبار سرور السامراني، وعلي عبد الحسين هاني الزالملي، (2018)، دور تحليل القيمة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، 15(3).
- مهند طالب مجيد السمراني، وعائشة عبد الكريم العبيدي، (2018)، أهمية التحليل الإستراتيجي للبيئتين في تصميم تكلفة المنتج باستعمال تقنيتي هندسة القيمة والمقارنة المرجعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، (54).

- المراجع باللغة الأجنبية:

- GERVAIS, M, (2009), Contrôle de gestion, Paris, ECONOMICA.
- HUBERAC, J.-P, (2001), Guide des méthodes de la qualité: Choisir et mettre en œuvre une démarche qualité qui vous convienne dans l'industrie ou les services, Paris, MAXIMA.