

أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة حالة: تخفيض تكلفة الشاحنة من نوع k66 لمؤسسة S.N.V.I فرع VIR -

THE IMPACT OF USING THE TARGET COST SYSTEM FOR MODERN MANAGERIAL ACCOUNTING IN REDUCING THE COST OF ALGERIAN INDUSTRIAL COMPANIES -CASE STUDY : REDUCING THE COST OF A K66 TRUCK TO SNVI « VIR »-

أ.داحو خيرالدين* ، أ.سالمي ياسين

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر3،

تاريخ الاستلام: 2019/09/28 ؛ تاريخ القبول: 2019/11/10 تاريخ النشر 2019/12/31

ملخص: تهدف هذه الورقة البحثية إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة، وهذا نظرا للتغيرات التي طرأت على البيئة الاقتصادية والتطور التكنولوجي السريع، حيث وجدت المؤسسات نفسها أمام منافسة شديدة مع بعضها البعض، وهو ما دفعها للبحث عن وسائل جديدة فعالة تضمن لها الاستمرارية في السوق الاقتصادية.

وقد خلصت الدراسة أيضا إلى إبراز أهمية هذا النظام في تحقيق الهدف المسطر له، ألا وهو تخفيض تكلفة أحد منتجات المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية « SNVI ».

الكلمات المفتاح: تكلفة؛ سعر مستهدف؛ هامش ربح مستهدف؛ تكلفة مستهدفة.

Abstract: The objective of this research paper is to examine the extent to which the target cost system can be applied as a tool of modern management accounting, this is due to the changes in the economic environment and the fast technological development, the institutions found themselves facing intense competition with each other, and push them to look for new and effective ways to ensure them continuity of the economic market.

The study also highlighted the importance of this system in achieving its stated goal of reducing the cost of an SNVI product.

Keywords: cost; target price; target profit margin; target costing.

Résumé : Cette recherche a pour objectif de connaître la faisabilité du système de coût cible comme outil de comptabilité administratif moderne, ceci est dû aux changements dans la structure économique et au développement technologique rapide, là où les entreprises se sont trouvées confrontées à une concurrence forte entre elles, c'est ce qui l'a incitée à chercher de nouveaux moyens efficaces pour assurer leur continuité sur le marché économique.

L'étude a également conclu en soulignant l'importance de ce système pour atteindre son objectif, qui est de réduire le coût d'un produit de l'entreprise nationale des véhicules industriels « S.N.V.I » .

Mots-clés : coût ; prix cible ; marge bénéficiaire cible ; coût cible.

* داحو خيرالدين

1- تمهيد:

منذ بداية التسعينات عرفت الجزائر تغيرات جذرية في مؤسساتها الاقتصادية، فبعدما كانت تتبع سياسة التخطيط المركزي لم تكن المؤسسات مطالبة بتحقيق الأرباح، فغرضها كان اجتماعي أكثر من اقتصادي، وهو ما نجم عنه خصوصية بعض المؤسسات العمومية أو الدخول في شراكة مع رجال الأعمال التي وجدت نفسها أمام نظام اقتصاد السوق، وهذا ما أدى إلى خلق العديد من المشاكل التي عانت ولا زالت تعاني منها المؤسسات الصناعية الجزائرية في تحديد تكلفة منتجاتها، خاصة وأن سعر البيع أصبح يتحدد في السوق، وهو الأمر الذي يستوجب عليها التحكم في تكلفة منتجاتها بالاعتماد على أساليب وأدوات حديثة وفعالة من بينها نجد نظام التكلفة المستهدفة، والذي يعتبر من أهم أساليب الإدارة الحديثة، وهو عبارة عن نظام لتخفيض تكاليف المنتجات، يحتوي على مجموعة من العناصر الإستراتيجية مثل: الجودة، إرضاء العميل، المنافسة، هامش الربح المرغوب فيه.

وعلى ضوء ما تقدم نلجأ إلى طرح الإشكال الرئيسي التالي:

ما مدى تأثير استخدام نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة منتجات المؤسسات الصناعية الجزائرية؟

ومن خلال السؤال الرئيسي ندرج الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يساهم نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف؟

- ما أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية؟

الفرضيات: بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على مراحل متتالية بدايتها تكون من دراسة السوق؛

- رغم أهمية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية في تخفيض التكاليف إلا أن هناك صعوبات

تحول دون ذلك نظرا لنقص الموظفين المؤهلين في فهم وإسقاط مفاهيم إدارة التكلفة الحديثة.

أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء على أحد أبرز أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة ألا وهو نظام التكلفة المستهدفة الذي يتناسب والبيئة الاقتصادية الحالية للسوق، والذي يعمل على تخفيض تكلفة المنتجات دون الإضرار بجودة ونوعية المنتج.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى التطرق لنظام التكلفة المستهدفة كمدخل حديث للمحاسبة الإدارية مع محاولة إثبات إمكانية تطبيق هذا النظام في المؤسسات الجزائرية. وللوصول للهدف السابق تم القيام بدراسة تطبيقية حول مؤسسة **S.N.V.I** فرع **.VIR**.

المنهج المتبع: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم بجمع المعلومات الكافية والدقيقة عن الموضوع محل الدراسة، بالإضافة إلى ذلك محاولة إسقاط الجانب النظري على دراسة حالة لمؤسسة **S.N.V.I**.

أدوات الدراسة المستعملة: من أجل بلوغ الأهداف المسطر لها في هذه الورقة البحثية تم الاعتماد على مختلف الوثائق والتقارير من المؤسسة محل الدراسة، كما تم الاعتماد على الكتب والأبحاث العلمية.

من أجل هذا ارتأينا تقسيم الدراسة إلى محورين الأول نظري والثاني تطبيقي، حيث يعتبر الجزء الأول كمدخل مفاهيمي لنظام التكلفة المستهدفة من خلال عرض مختلف المفاهيم المتعلقة به، بينما الجزء الثاني تم تخصيصه للدراسة الميدانية التي حاولت من خلالها تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على شاحنة k66 لخفض تكلفتها.

2- الإطار النظري للتكلفة المستهدفة :

2-1. تعريف المحاسبة الإدارية: هي فرع من فروع المحاسبة تعمل على تحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستخدمها الإدارة في أعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار. (فيصل جميل السعايدية، 2007، ص17).

2-2. تعريف التكلفة: تعرف التكلفة عادة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي - لأغراض المحاسبة المالية - لتحقيق هدف معين أو غرض معين. وهو الأمر الذي يعني أنه بانتقاء الغرض أو الهدف ينتقى وجود التكلفة في حد ذاتها. (محمد سامي راضي، 2003، ص18).

2-3. تعريف التكلفة المستهدفة :

● **التعريف الأول:** عرفها sakurai على أنها: " أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخصص التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين لهندسة الإنتاج التصميم وبحوث التسويق والمحاسبة ". (صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، 2016، ص256).

● **التعريف الثاني:** عرفها كل من Ansari et Bell على أنها: "نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر مع محاولة إشباع رغبات العميل، وكذلك التركيز على تصميم المنتج والوظائف المترابطة للمنتج". (طاوش قندوسي، خراز الأخضر، 2014، ص257).

● **التعريف الثالث:** عرف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-I) أن التكاليف المستهدفة هي "نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام ". (عبدالوهاب بن بركية، حفصة بكرون، 2017، ص158).

ومن التعاريف السابقة يمكن تعريف التكلفة المستهدفة على أنها نظام من الأنظمة الحديثة للمحاسبة الإدارية يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات مع مراعاة خصائص المنتج والعوامل الأخرى من وجهة نظر العميل. وأن التكلفة المستهدفة تقوم على فكرة الآتية:

التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها) = سعر البيع المتوقع - الربح المرغوب فيه.

2-4. نشأة و تطور التكلفة المستهدفة:

تؤكد الأبحاث أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان في سنوات الستينات، من القرن الماضي، بعدها ظهرت في الولايات المتحدة وأوروبا في أواخر الثمانينات من القرن الماضي. وتعود أفكار أسلوب التكاليف المستهدفة إلى فترة ندرة الموارد الاقتصادية بعد الحرب العالمية الثانية حيث رفع رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف إنتاجها في الوقت نفسه، والتي عرفت بتقنية هندسة القيمة (تحليل القيمة) Value engineering والتي صارت تطبق من طرف المؤسسات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية. ولقد كان أول استعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت اسم: " Genka kikaku " في مؤسسة TOYOTA سنة 1963، على الرغم من أنها لم تذكر في الكتابات اليابانية حتى سنة 1978، فيما بعد ترجم هذا المصطلح إلى اللغة الإنكليزية تحت اسم: " Target Costing " وهو المصطلح الذي لقي قبولا عاماً في العالم الغربي رغم انتقاد kato على صحة استخدام هذه الترجمة، وفي سنة 1995، وأثناء الاجتماع السنوي لجمعية التكلفة اليابانية (Japen Cost Society) تم وضع الاسم الرسمي (Target Cost Management) إدارة التكلفة المستهدفة. (مسكين الحاج، صالح الياس، 2017، ص109).

2-5. خصائص نظام التكلفة المستهدفة:

يتميز نظام التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص ومن أهمها نذكر ما يلي: (أحمد حسين علي حسين، 2013، ص 131-132)

- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحقيق جميع خطوات نظام التكلفة المستهدفة؛
- التحكم في التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج؛
- مدخل لإدارة وتخطيط التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج؛
- يساعد على معرفة الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف إلى قيمة المنتج؛
- إنه نظام لإعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة والعمليات؛
- يعمل على تحديد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفا تسعى المؤسسة بالوصول إليه عن طريق تحليل هندسة القيمة؛
- ينمي الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تصنيع منتجات جديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية.

2-6. أهداف نظام التكلفة المستهدفة:

يهدف نظام التكلفة المستهدفة إلى ما يلي: (J. Lee, 1994, p68)

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
 - تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسة قبل طرح المنتج في السوق؛
 - إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تراعي احتياجات العميل؛
 - تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛
 - خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المرغوب؛
 - مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.
- 2-7. مبادئ نظام التكلفة المستهدفة: هناك مجموعة من المبادئ لنظام التكلفة المستهدفة نذكرها فيما يلي: (راضية عطوي، 2016 ص 110).

2-7-1. السعر يؤدي إلى التكلفة: يضع نظام التكلفة المستهدفة هدفا للتكلفة يعبر عنه بالمعادلة التالية:

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

2-7-2. التركيز على العميل: بأخذ متطلباته المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات؛

2-7-3. التركيز على مرحلة التصميم: يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج وإنجاز التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة؛

2-7-4. فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة (Cross-functional teams): يكون الفريق متعدد الوظائف مسؤولا عن

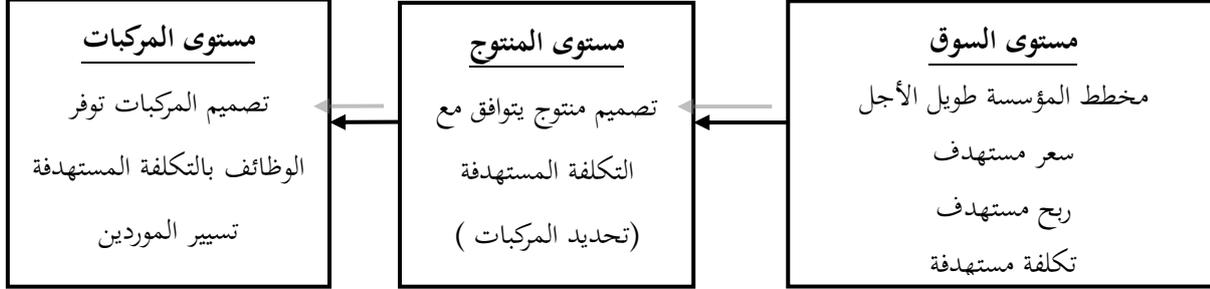
كامل العملية من شروع الاختبار إلى النهاية. والمقصود هنا وجود تفاعل بين مختلف الأقسام؛

2-7-5. تخفيض تكلفة دورة الحياة: بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء؛

2-7-6. إدماج سلسلة القيمة: يعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء.

2-8. مراحل (خطوات) تطبيق نظام التكلفة المستهدفة: يتطلب تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة المرور على ثلاث مراحل أو خطوات أساسية هي: مستوى السوق، مستوى المنتج ومستوى المركبات كما هو موضح في الشكل:

الشكل رقم (01): المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة



La source ; HERGETH Helmut, "Target Costing In the Textile Complex" in Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM), Volume 2, Issue 1V, Fall 2002, p 03 .

2-8-1. على مستوى السوق: في هذه المرحلة يتم تحديد التكلفة المحددة بناء على السوق وتأخذ في الحسبان متطلبات العملاء وحالة السوق، وفق الخطوات التالية: (صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، 2016، ص 263)

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

ومن هنا يتم تحديد التكلفة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

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

فسعر البيع يحدده السوق والربح المستهدف هو الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه.

2-8-2. على مستوى المنتج: في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن تحملها مع مراعاة مؤهلات المؤسسة التكنولوجية لأن التكلفة المسموح بها (المستهدفة) التي تم احتسابها في المرحلة الأولى (على مستوى السوق) لم تأخذ في الحسبان إمكانيات المؤسسة أو الموردين، إذ تركز المؤسسة في هذه المرحلة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية: **فجوة التكلفة = التكلفة الحالية - التكلفة المسموح بها**. إلا أنه قد لا تستطيع المؤسسة في ظل كل الظروف القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها، وهنا تقوم بتحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة، وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة) لا حقا، وتتحدد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج بالمعادلة التالية: (أقاسم عمر، 2010، ص 313)

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

2-8-3. على مستوى المركبات: في حالات عديدة تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية، حيث تتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية وتعاد نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتج ولكن هذه المرة على مستوى المركبات، ويتمثل هدف هذه المرحلة في إحداث ضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف المركبات التي يعرضونها وبذلك تمكين المشتري (المؤسسة) من وضع السعر الذي يرغب في دفعه لكل المركبات الضرورية للمنتج. (راضية عطوي، 2016، ص113).

2-9. دراسة تقييمية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة :

2-9-1. مزايا نظام التكلفة المستهدفة: هناك عدة مزايا نذكرها فيما يلي: (نوبلي نجلاء، 2015، ص122)

- نظام التكلفة المستهدفة له دور فعال في التخطيط الإستراتيجي للأرباح؛
- تحقيق متطلبات الزبائن مما يسهل كسبهم؛
- تحسين الميزة التنافسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيقها؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها؛
- يساهم في القضاء على مظاهر الهدر والضياع؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبنيه إلا من خلال تعاون الفرق والمجموعات من مختلف المستويات التنظيمية؛
- خلق و تطوير تصاميم المؤسسة من خلال الدراسة المعمقة للسوق.

2-9-2. الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكلفة المستهدفة: هناك معوقات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة نذكرها فيما يلي: (عطوي راضية، 2008، ص60)

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

3- الدراسة التطبيقية - دراسة حالة تخفيض تكلفة الشاحنة من نوع K66 -

شملت هذه الدراسة محاولة تطبيق منهجية التكلفة المستهدفة على أحد منتجات المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI SPA) بالمنطقة الصناعية الروبية بولاية الجزائر والمتمثل في شاحنة من نوع k66 من أجل تخفيض تكلفتها مع مراعاة خصائصها وميزاتها.

3-1. فريق العمل: من أجل بلوغ هدف الدراسة تم تشكيل فريق عمل يتكون من:

- ممثل مصلحة المحاسبة التحليلية؛

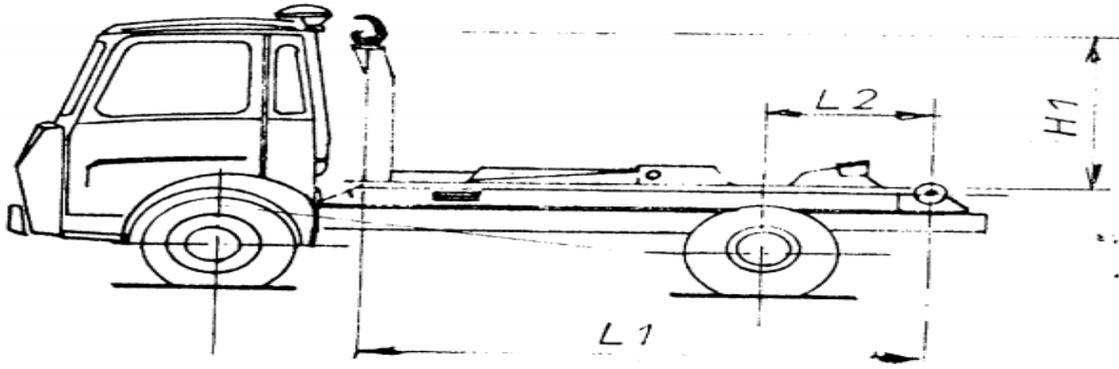
- ممثل المصلحة التجارية؛
- ممثل مصلحة المشتريات؛
- ممثل مصلحة العمليات الإنتاجية.

وسيقوم الباحث بدور منسق الفريق وهمزة وصل بين مختلف أعضائه وسيعمل على جمع المعلومات، البحث عن الأفكار، دراسة وتقييم الحلول وذلك تحت توجيه ومتابعة مختلف المصالح السابقة الذكر.

2-3. المنتج موضوع الدراسة: يتمثل المنتج الذي سنطبق عليه دراستنا في شاحنة متعددة الاستخدامات من نوع k66 التي شرع في إنتاجها بداية من سنة 1975م والمؤسسة مستمرة في إنتاجها إلى يومنا. ويقدر سعر بيعها الحالي في سنة 2018 ب: 6.675.000,00 دج.

والشكل التالي يوضح هيكل الشاحنة.

الشكل رقم (03): هيكل الشاحنة



المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

الجدول رقم (01): البطاقة الفنية للشاحنة

P.T.C	Poids de l'appareil	Charge Utile	Empattement	L1 (mm)	L2 (mm)	H1 (mm)
6600 kg	1260 kg	2900kg	3100 mm	3510	1155	1400

المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

3-3. تحديد سعر البيع المستهدف والتكلفة المستهدفة :

3-3-1. تحديد سعر البيع المستهدف: من خلال تواصلنا مع المصلحة التجارية اتضح أن الفرع VIR يتعامل مع زبون واحد فقط UCV وهو فرع آخر في مؤسسة SNVI وبالتالي تم التنقل إلى مقر الفرع الثاني والتواصل مع مختلف مصالحه من أجل تحديد سعر البيع المستهدف مع المحافظة على هامش الربح المطبق في الحالة العادية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): تحديد السعر المستهدف للشاحنة K66

المبلغ (دج)	البيان
---------------	--------

6.600.000,00	السعر المستهدف في السوق لإرضاء العميل
840.180,00	_ الهامش الذي ترغب فيه وحدة UCV في تحقيقه 12,73%
5.759.820,00	= السعر المستهدف الذي يطبقه الفرع VIR على الفرع UCV

المصدر: من إعداد الباحث.

بعد التواصل مع مصلحة المحاسبة في الفرع UCV المسؤولة عن تحديد سعر البيع لعملائها، تمت مراسلة أعضاء الفريق عن سعر البيع المستهدف الذي ترغب فيه مع المحافظة على نفس هامش الربح المطبق والذي يحقق لها ربح قيمته 840.180,00 دج و عليه كان سعر الشراء المرغوب فيه هو 5.759.820,00 دج وهو ما يمثل سعر البيع المستهدف لدى الفرع VIR.

3-3-2. تحديد التكلفة المستهدفة: نظرا لصعوبة تحديد هامش الربح و بالعمل مع مختلف المصالح في المؤسسة اتفق الفريق بالاستناد الى خبرتهم على تطبيق هامش ربح بنسبة 12% وبذلك تكون التكلفة المستهدفة كالتالي:

الجدول رقم (03): تحديد التكلفة المستهدفة الأولية

المبلغ (دج)	البيان
5.759.820,00	السعر المستهدف الذي يطبقه الفرع VIR على الفرع UCV
691.178,40	_ الهامش الذي ترغب فيه وحدة VIR في تحقيقه 12%
5.068.641,60	= التكلفة المستهدفة الأولية

المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الجدول السابق استطعنا تحديد التكلفة المستهدفة الأولية للشاحنة والتي كانت قيمتها 5.068.641,60 دج، وقد تمت تسميتها بالأولية كون الشاحنة يتم تجهيزها في الجزء الخلفي بتجهيزات مختلفة وذلك حسب طلب الفرع UCV ومن التجهيزات نجد ما يلي:

- رافعة خلفية؛
- حاوية للتبريد؛
- حاوية نفايات؛
- خزان نقل الوقود والمحروقات؛
- ناقلة البضائع؛
- ناقلة الأشخاص.

والشاحنة قيد الدراسة كانت مجهزة بحاوية نفايات تم صنعها وتركيبها في فرع آخر للمؤسسة CIR، وحسب العقد المبرم بين الفرعين VIR و UCV فإن تكلفة الحاوية لا يطبق عليها هامش ربح وإنما يتم إضافة تكلفتها بعد تحديد سعر البيع بدون الحاوية وعليه فإن التكلفة المستهدفة تكون على النحو التالي:

الجدول رقم (04): تحديد التكلفة المستهدفة

المبلغ (دج)	البيان
5.068.641,60	التكلفة المستهدفة الأولية
1.637.787,00	_ تكلفة الحاوية
3.430.854,60	= التكلفة المستهدفة

المصدر: من إعداد الباحث.

3-4. تحديد التكلفة المقدرة للشاحنة k 66 :

بناءً على المعلومات المتحصل عليها من مصلحة المحاسبة التحليلية فإن التكلفة المقدرة للمنتج لسنة 2018 كانت كالتالي:

الجدول رقم (05): تحديد التكلفة المقدرة للشاحنة k66

التكلفة (دج)	عنصر التكلفة
778.504,00	- المحرك
195.756,00	- علبة السرعة
132.700,00	- محور العجلة
297.811,00	- جسر الشاحنة
64.241,00	- شاحنة القيادة
391.896,00	- مقصورة الشاحنة
88.316,00	- هيكل الشاحنة
219.793,00	- العجلات (7 عجلات)
208.844,00	- قطع ثانوية أخرى
139.031,00	- يد عاملة مباشرة

2.516.892,00	التكلفة الصناعية المباشرة للشاحنة
516.690,00	- التكاليف الصناعية غير المباشرة
3.033.582,00	التكلفة الصناعية الإجمالية
357.053,00	- أعباء إدارية
158.960,00	- أعباء مالية
3.549.595,00	التكلفة الإجمالية بدون حاوية خلفية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مصلحة المحاسبة التحليلية.

3-5. مقارنة التكلفة المقدرة بالتكلفة المستهدفة للمنتج :

انطلاقاً من المعلومات التي تم جمعها في المرحلة السابقة من الدراسة سنعمل على مقارنة التكلفة المقدرة بالتكلفة المستهدفة

وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(06): تحديد فجوة التكلفة

المبلغ (دج)	البيان
3.549.595,00	التكلفة المقدرة
3.430.854,60	_ التكلفة المستهدفة
118.740,40	= فجوة التكلفة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات من المؤسسة.

من خلال الجدول يتضح لنا أنه هناك فجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة والتي قدرت ب: 118.740,40 دج

يجب العمل على تقليصها وهذا ما سنعمل عليه في المرحلة الموالية من الدراسة.

3-6. تحليل مكونات الشاحنة:

من خلال تواصلنا مع مصلحة المحاسبة التحليلية تبين أن الشاحنة تحتوي على أجزاء منتجة في ورشات المؤسسة، وأجزاء

أخرى تمت حيازتها وتركيبها مباشرة في الشاحنة، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): مكونات الشاحنة المنتجة والمقتناة

الأجزاء المنتجة في ورشات المؤسسة	الأجزاء المقتناة
----------------------------------	------------------

- محاور العجلة	- المحرك
- جسر الشاحنة	- علبة السرعة
- مقصورة الشاحنة	- شاحنة القيادة
- هيكل الشاحنة	- العجلات
- قطع ثانوية أخرى	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

وبعد دراسة مكونات الشاحنة التي تم إنتاجها في ورشات المؤسسة تم التنقل إلى مصلحة المشتريات وتم اقتراح أنه يمكن اقتناء بعض المواد عوض إنتاجها في الورشات وبتكلفة أقل وخاصة أن تكاليف إنتاج بعضها كانت مرتفعة نوعا ما، وهذه المواد عبارة هي عن قطع ثانوية تستخدم عند تثبيت محاور وجسر الشاحنة فيما بينهما حيث بلغت تكلفة إنتاجها وتكلفة شراءها كما يلي:

الجدول رقم (08): مقارنة تكلفة إنتاج وشراء قطع التثبيت

رمز القطعة	تكلفة إنتاج القطعة الواحدة	عدد القطع اللازمة للشاحنة	المجموع	تكلفة شراء القطعة الواحدة	عدد القطع اللازمة للشاحنة	المجموع
190220	1.548,96	10	15.489,60	180,60	10	1.806,00
190221	1.537,82	10	15.378,20	145,46	10	1.454,60
190357	1.510,77	12	18.129,24	190,91	12	2.290,92
190358	1.527,58	12	18.330,96	201,61	12	2.419,32
190359	1.526,00	12	18.312,00	165,84	12	1.990,08
193478	868,62	12	10.423,44	220,24	12	2.642,88
المجموع	8.519,75		96.063,44	1.104,66		12.603,80

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مصلحة الإنتاج ومصلحة المشتريات.

من خلال الجدول السابق نرى إن كنا قد وفقنا في سد فجوة التكلفة المقدرة بـ: 118.740,40 دج

$$35.280,76 = 12.603,80 + 96.063,44 - 118.740,40$$

إذن فجوة التكلفة الحالية تقدر بـ: 35.280,76 دج، وعليه لازال علينا العمل أكثر من أجل سد هذه الفجوة.

نظرا لكم الهائل من القطع التي تحتويها الشاحنة والتي يقدر عددها بحوالي 3000 قطعة منها ما هي رئيسية وأخرى ثانوية، وعليه تم اجتماع أعضاء الفريق بدعوة من الباحث من أجل إبلاغهم بالنتيجة التي توصل إليها من خلال الدراسة السابقة، وتم الاتفاق بأن المرحلة الموالية من الدراسة ستستهدف كل من الأجزاء المنتجة وهي: محور الشاحنة، جسر الشاحنة، مقصورة الشاحنة، هيكل الشاحنة، ويكون خفض تكلفة إنتاجها بالاعتماد على الأهمية النسبية لكل جزء مقارنة بتكلفة الأجزاء الأربعة وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (09): سد فجوة التكلفة

الأجزاء	التكلفة المقدرة	الأهمية النسبية	التكلفة المخفضة	التكلفة المستهدفة
محور الشاحنة	132.700	14,57 %	5.140,41-	127.559,59
جسر الشاحنة	297.811	32,70 %	11.536,81-	286.274,19
مقصورة الشاحنة	391.896	43,03 %	15.181,31-	376.714,69
هيكل الشاحنة	88.316	9,70 %	3.422,23-	84.893,77
المجموع	910.723	100%	35.280,76-	875.442,24

المصدر: من إعداد الباحث وفريق العمل بالاعتماد على معطيات من المؤسسة.

تم حساب الأهمية النسبية لكل جزء من الأجزاء الأربعة كما يلي:

$$910.723 \leftarrow 100\%$$

$$132.700 \leftarrow \text{الأهمية النسبية لمحور الشاحنة}$$

$$\text{الأهمية النسبية لمحور الشاحنة} = 910.723 \times 100 / 132.700 = 14.57\%$$

بعد تحديد الأهمية النسبية لمحور الشاحنة قمنا بحساب قيمة التكلفة المخفضة بضرب مقدار فجوة التكلفة المتبقية في النسبة

$$\text{المئوية على الشكل التالي: } 35.280,76 \times 14,57\% = 5.140,41 \text{ دج}$$

وبهذا نكون قد حققنا هدفنا المحدد في إشكالية بحثنا، حيث تمكنا من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة وتحديد النقاط التي

يجب التركيز عليها لتخفيض تكلفة إنتاج الشاحنة معتمدين في ذلك بتقنية هندسة القيمة، كما أبدى فريق البحث في المؤسسة قيد

الدراسة عزمهم على مواصلة العمل مستقبلا لإيجاد حلول جديدة ومناسبة للمؤسسة على ضوء النتائج التي توصلنا إليها في دراستنا.

4- الخلاصة:

اشتملت دراستنا لموضوع "أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات

الصناعية الجزائرية، دراسة حالة تخفيض تكلفة الشاحنة من نوع k66 لمؤسسة S.N.V.I فرع VIR"، على أهمية إحدى أدوات

المحاسبة الإدارية الحديثة والمتمثلة في نظام التكلفة المستهدفة من خلال إظهار فعاليته في تخفيض التكاليف،

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

عند التحليل لهذه الدراسة تبين أن:

الفرضية 1: يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على مراحل متتالية بدايتها تكون من دراسة السوق، صحيحة؛ نظرا لكون هذا النظام يعتمد على تحديد سعر البيع المستهدف أولا ثم تحديد هامش الربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

الفرضية 2: رغم أهمية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية في تخفيض التكاليف إلا أن هناك صعوبات تحول دون ذلك نظرا لنقص الموظفين المؤهلين في فهم وإسقاط مفاهيم إدارة التكلفة الحديثة، صحيحة؛ نظرا لصعوبة الانتقال من الأنظمة التقليدية للتكاليف إلى الأنظمة الحديثة عموما، وفي فهم وإسقاط المفاهيم الحديثة على المؤسسات الاقتصادية خاصة، وبالإضافة إلى ذلك تبين من خلال الدراسة الميدانية والاحتكاك بالموظفين أن غالبية إدارات مؤسسة SNVI المسؤولين على قسم المحاسبة التحليلية، لم يكونوا على علم بنظام التكلفة المستهدفة، كونهم ورثوا نظاما قديما من المسؤولين الذي تداولوا على هذه المصلحة وهي طريقة الأقسام المتجانسة.

وكخلاصة فإن الإجابة على الإشكالية المطروحة في بداية الدراسة كانت بـ "نعم" أي أنه يمكن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة الصناعية الجزائرية من أجل تخفيض تكلفة منتجاتها، ولذلك ننصح المسؤولين في الإدارة العليا بتطبيق منهجية هذا النظام، خاصة وأن المؤسسة قامت بفتح ورشة جديدة من أجل طرح منتج جديد في السوق.

ثانيا: نتائج الدراسة

من خلا الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- يختلف نظام التكلفة المستهدفة عن الطرق التقليدية للتسعير وحساب التكاليف كون هذا النظام يعمل بصورة عكسية، بمعنى أن نقطة البداية تكون على أساس السعر الذي يفرضه السوق بغية الوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتجات؛
- 2- تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سيضمن لها وبشكل كبير على فرض نفسها في الأسواق الوطنية والعالمية مستقبلا، وهذا لدقة النظام في تحديد تكلفة المنتج وتحديد السعر التنافسي؛
- 3- يتطلب تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تكوين فريق عمل فعال، منسق يتحلى بروح المسؤولية كونه العامل الرئيسي من أجل نجاح تطبيق هذا النظام؛
- 4- المؤسسة تطبق جزء من المبادئ التي يقوم على أساسها نظام التكلفة المستهدفة من خلال تركيزها على مواصفات المنتج الذي يرضي العملاء؛
- 5- أبدى فريق العمل رغبتهم واستعدادهم من أجل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة خاصة وأن المؤسسة تمر بمرحلة صعبة، ولكن هذا القرار لا يتخذ على مستوى هذه المصلحة بل يخص المستويات العليا للمؤسسة.

ثالثا: الاقتراحات والتوصيات

- 1- إعادة النظر في القطع التي يتم إنتاجها على مستوى المؤسسة بتكلفة مرتفعة، خاصة وأنه يمكن شراء تلك القطع بتكلفة أقل؛
- 2- يمكن تعديل المنتج وذلك عن طريق استعمال البلاستيك الصلب الذي يعوض الحديد في بعض من أجزاء الشاحنة، خاصة مع الارتفاع المستمر في تكلفة المادة الأولية للحديد؛
- 3- العمل على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على منتجاتها بعدما تأكد أن ذلك ممكنا وليس مستحيلا من خلال هذه الدراسة.

5- قائمة المراجع:

أولاً: باللغة العربية:

– الكتب:

1- أحمد حسين علي حسين، 2013، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية.

2- فيصل جميل السعيدة، 2007، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة.

3- محمد سامي راضي، 2003، مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية رمل للنشر والتوزيع.

– الأطروحات والرسائل الجامعية:

4- أقاسم عمر، 2009-2010، الإمداد الشامل – مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة

الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تلمسان، الجزائر.

5- نوبلي نجلاء، 2014-2015، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة ضمن

متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، بسكرة، الجزائر.

6- راضية عطوي، 2007-2008، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة

الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الجزائر، باتنة، الجزائر.

– المقالات:

7- راضية عطوي، 2016 التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف- دراسة حالة-، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، العدد

15، 107-129.

8- صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، 2016، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة ميدانية-

مجلة الابتكار والتسويق، جامعة الجيلالي ليايس، سيدي بلعباس، العدد 3، 251-275.

9- طاوش قندوسي، خراز الأخضر، 2014، إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة التكامل الاقتصادي،

جامعة أحمد دراية، أدرار، العدد 2، 252-278.

10- عبد الوهاب بن بريكة، حفصة بكرون، 2017، إدارة التكلفة إستراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، مجلة دراسات، جامعة الأغواط،

العدد 28، 149-167.

11- مسكين الحاج، صالح الياس، 2017، التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة

الاقتصادية، مجلة المشكاة في التنمية الاقتصاد والقانون، المركز الجامعي لعين تيموشنت، العدد 4، 99-135.

باللغة الأجنبية :

12- HERGETH Helmut, “Target Costing In the Textile Complex” in Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM), Volume 2, Issue 1V, Fall 2002, p 03.

13- J. Lee, USE Target Costing to Improve Your Bottom-Line, CPA Journal, S-JAP, Vol.64-, No.1, Jan(1994), p 68-70.

Referrals and References:

Arabic References:

– BOOKS

- 1- Ahmed Hussein Ali Hussein, 2013, Advanced Management Accounting for Strategic Thought, 1er Edition, Alexandrie, Egypt, University House.
- 2- Faisal Jameel Al-Sa'aida, 2007, Management Accounting, 1er Edition, oman, Jordan, Dar Al-Maisara for Publishing, Distribution and Printing.
- 3- Mohamed Samy Radi, 2003, Principles of Cost Accounting, Alexandrie, Egypt, Raml University for Publishing and Distribution.

- **THESES**

- 4- Akassem Omar, 2009-2010, Comprehensive Supply - Introduction to Cost Management and Policy - Thesis presented in the requirements of obtaining a PhD in Economic Sciences, University of Abu Bakr Belkaid, Faculty of Economic and Management Sciences, Tlemcen, Algeria.
- 5- Noubli Najla, 2014-2015, The use of management accounting tools in improving the financial performance of the economic institution, a thesis submitted within the requirements of obtaining a doctorate, Mohammed Khider University, Faculty of Economic and Commercial Sciences and Management Sciences, Accounting, Biskra, Algeria.
- 6- Radhia Atwi, 2007-2018, The Role of Target Cost and Value Analysis in Cost Reduction, Memorandum of Introduction to the Requirements of Masters in Business Sciences, University el hadj lakhder, Faculty of Economics and Management Sciences, Business Administration, batna, Algeria.

- **ARTICLES**

- 7- Radhia Atwi, 2016 Target Cost as a Tool to Reduce Costs - Case Study-, Journal of Economic Research, Blida University 2, Issue 15, 107-129.
- 8- Saleh Samira Shahrazad, Meskine El Hadj, 2016, Target Cost and Feasibility in the Algerian Economic Establishment - Field Study - Journal of Innovation and Marketing, Jilali Lyabes University, Sidi Bel Abbes, Issue 3, 251-275.
- 9- Tawesh Kandoussi, Kherraz El Akhdar, 2014, Possibility of Applying Target Cost in Algerian Industrial Enterprises, Journal of Economic Integration, Ahmed Derayah University, Adrar, Issue 2, 252-278.
- 10- Abdelouahab Ben Barika, Hafsa Bakroun, 2017, Strategic Cost Management Using Target Cost Technology, Dirassat Journal, Laghouat University, No. 28, 149-167.
- 11- Meskine El Hadj, Saleh Elias, 2017, Integration of Target Cost Systems and Value Engineering as a Cost Reduction Tool in the Economic Institution, Al-Mishkat Journal of Economic Development and Law, Ain Temouchent University Center, Issue 4, 99-135.

Foreign References:

- 12- HERGETH Helmut, "Target Costing In the Textile Complex" in Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM), Volume 2, Issue 1V, Fall 2002, p 03.

13- J. Lee, USE Target Costing to Improve Your Bottom-Line, CPA Journal, S-JAP, Vol.64-, No.1, Jan(1994), p 68-70.