



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
شعبة علوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة



بعنوان :

دور التكلفة المستهدفة في تحليل القيمة وتخفيض
التكاليف للمؤسسة الاقتصادية

تحت إشراف:

أ.د. زهواني رضا

إعداد الطالبات:

- هاني قعري
- ريان حريز بلقاسم
- محمد العايبي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

لجنة التقييم متكونة من:

مقيم أول	جامعة حمه لخضر الوادي	
مشرف	جامعة حمه لخضر الوادي	أ.د. زهواني رضا
مقيم ثاني	جامعة حمه لخضر الوادي	

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَالَّذِينَ إِذَا أَنْفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ

قَوَامًا﴾

[الفرقان: 67]

كلما أدبني الدهر أُراني نقص عقلي وإذا ما ازددت علما
ازددت علماً بجهلي.

الشافعي

إهداء

يسعدنا أن نهدي هذا العمل المتواضع ، كبادرة إمتنان:

إلى رموز حينا: أمهاتنا العزيزات

إلى من يعشقنا ويقدرنا تقديراً عالياً ودعّمه مستمر طوال

دراستنا : آبائنا الأعزاء

إلى إخواننا وأخواتنا وجميع أفراد عائلاتنا

و في النهاية نهدي هذه الأطروحة لأصدقائنا وجميع طلبة الدفعة

2023

شكر و تقدير

أحمد الله وأشكره على توفيقه لنا في هذا العمل وأتقدم بخالص الشكر والامتنان لكل من ساعدنا من قريب أو بعيد وبالأخص الأستاذ المشرف « زهواني رضا » الذي فتح لنا باب فكره الواسع وغمرنا بتواضعه وزودنا بملاحظات القيمة وتوجيهاته التي على ضوئها سرنا حتى اكتمل هذا العمل. كما لا يفوتنا تقديم جميل الشكر إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ممثلة في عميدها وإدارتها وهيئات التدريس فيها لما تقدمه من عطاء وجهد للارتقاء بالمستوى التعليمي وإلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في انجاز هذه المذكرة فجزاهم الله كل خير .

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى القاء الضوء على دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف في المؤسسات الصناعية بالجزائر، للحصول على منتجات بأقل تكلفة وبنفس الجودة، حيث تم التطرق في الجانب النظري الى مفاهيم أساسية حول التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ، أما فيم يخص الجانب التطبيق فقد تم اعداد دراسة ميدانية على مستوى مصنع مطاحن صوفيا للصناعات البياضة - الوادي

وقد خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن التكلفة المستهدفة تكون أكثر فاعلية عندما تتكامل مع تقنية تحليل القيمة من أجل تحسين وتطوير المنتجات وتقديمها للمستهلك بالجودة المناسبة والسعر المستهدفة.

كما قام الباحث بعدة توصيات أهمها تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة لتساعد في تحسين تصميم المنتج واستبعاد التكاليف غير الضرورية للوصول الى تكلفة تنافسية للمنتج مع وجود سعر مستهدف ومرغوب في السوق وزيادة الحصة السوقية لاستغلال الطاقة غير المستغلة .

الكلمات المفتاحية : التكلفة المستهدفة، تحليل القيمة، تخفيض التكاليف.

Abstract:

This study aims to shed light on the role of the target cost and the value analysis on the decreasing of costs in the industrial institutions of Algeria for obtaining product with low cost and with the same quality.

In the theoretical part, we presented basic concepts of the target cost and the value analysis .In the practical part we talked a practical study in the moulins soufia Industries bayadha-eloued

and the study gave some of results: Mainly the target cost will be more effective when it is completed with the value analysis technique for ameliorating and developing the products, and giving it to the consumer with the adequate quality and target price.

The researcher also made several recommendations, the most important of which is the application of target costing technology to help improve product design and exclude unnecessary costs to reach a competitive cost of the product with a target and desirable price in the market and increase the market share for the exploitation of untapped energy.

Key words : The target cost, the value analysis, decreasing costs.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
I	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الرموز والإختصارات
أ - ت	المقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية حول التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة	
2	تمهيد الفصل
3	المبحث الأول: التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف
3	المطلب الأول : أصل التكلفة المستهدفة
5	المطلب الثاني : مفهوم التكلفة المستهدفة والمبادئ التي تقوم عليها
7	المطلب الثالث: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة
15	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهلكة :
22	المطلب الخامس : الفلسفة الضمنية للتكلفة المستهدفة
27	المبحث الثاني : تحليل القيمة
27	المطلب الأول : بعض المفاهيم الأساسية التي تقوم عليها التقنية
31	المطلب الثاني : مفهوم تحليل القيمة
34	المطلب الثالث : ظهور وتطور تحليل القيمة
37	المطلب الرابع : أهداف تحليل القيمة
38	المطلب الخامس : خطوات تحليل القيمة
50	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسات السابقة والدراسة الميدانية	

52	تمهيد الفصل الثاني
53	المبحث الأول : الدراسات السابقة
53	المطلب الأول : دراسات سابقة باللغة العربية
59	المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الاجنبية
65	المبحث الثاني : الدراسة ميدانية
65	المطلب الأول : تقديم عام لشركة مطاحن سوفيا للصناعات الغذائية
73	المطلب الثاني : واقع التكاليف في المؤسسة
77	المطلب الثالث : استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كنموذج في المؤسسة
81	خلاصة الفصل الثاني
83	الخاتمة
86	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
67	منتجات المؤسسة	1-2
68	توزيع العمال وعددهم في الشركة لسنة 2022	2-2
74	حساب تكلفة شراء المواد المستعملة	3-2
75	التكاليف المتغيرة	4-2
75	جدول تقسيم التكاليف الثابتة لسنة 2022	5-2
76	حساب سعر تكلفة الفرينة	6-2

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
8	المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة	1-1
10	تحديد الأسعار في أسلوب التكلفة المستهدفة	2-1
12	طريقة التكلفة المستهدفة	3-1
14	نموذج Makido للتحكم في التكاليف	4-1
16	العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق	5-1
18	منطقة البقاء للمنتوج	6-1
19	العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج	7-1
21	العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات	8-1
23	إجراء تحديد التكاليف المستهدفة	9-1
27	الوظائف التقنية للمركبات	10-1
39	الفرق بين الطريقة التقليدية لمعالجة المشاكل وطريقة تحليل القيمة	11-1
40	مراحل تحليل القيمة	12-1
43	شجرة الوظائف لآلة نزع الدبابيس المزدوجة	13-1
45	مخطط FAST لقلم رصاص	14-1
65	الميكمل التنظيمي لشركة مطاحن سوفيا للصناعات الغذائية	15-2
71	مرحلة الإنتاج لشركة مطاحن سوفيا للصناعة والخدمات	16-2

قائمة الرموز والإختصارات

محاسبة التكلفة على أساس النشاط	<i>Activity based costing system</i>	ABC
نظام ادارة التكلفة على أساس النشاط	Activity based cost management system	ABM
اتحاد الإدارة الدولية المتقدمة	Consortium for Advanced Management International	CAM-I
اتحاد الإدارة الدولية المتقدمة	Quality Function Deployment	QFD

المقدمة

المقدمة :

تعتبر محاسبة التكاليف من الركائز الأساسية لأي مؤسسة صناعية، ذلك لما توفره من بيانات مالية عن كيفية احتساب تكلفة منتجاتها، مما يساعد المؤسسة في استخدام مواردها المالية على أفضل وجه، حيث أنها تسعى من خلال محاسبة التكاليف إلى التحكم بتكلفة منتجاتها التي تعتبر الأساس في تحديد السعر الذي سيبيع به المنتج الذي تنتجه أو الخدمة التي تقدمها.

وقد أدت التطورات الاقتصادية في العالم وافتتاح الدول على بعضها ودخولها عصر العولمة والحرية التجارية إلى تعدد أشكال المنافسة ، حيث أصبحت المؤسسة مهددة من فقدان حصتها السوقية لصالح منافسيها ، وهذا ما جعلها تسعى إلى تطوير أنظمة التكاليف الخاصة بها على أسس علمية تسمح لها باتخاذ القرارات المناسبة في هذا المجال.

ولكي تضمن المؤسسة بقاءها واستمرارها في ظل هذه المنافسة، كان لابد لها أن تقوم برفع من قدرتها على المنافسة وتحقيق ميزة تنافسية عن طريق تحسين منتجاتها والخدمات التي تقدمها، لكن في ظل عدم القدرة على زيادة أسعار منتجاتها كان لابد لها من التركيز على التكلفة، وبالتالي الإهتمام بتقنيات إدارة التكلفة مثل (محاسبة التكلفة على أساس النشاط ABC، نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط ABM، إدارة الجودة الشاملة، حساب تكاليف دورة الحياة الكلية، التكلفة المستهدفة أو الإدارة بالتكلفة المستهدفة هندسة القيمة، المقارنة المرجعية، بطاقة الاداء المتوازن...الخ).

وتعتبر تقنية التكلفة المستهدفة إحدى أهم التقنيات الحديثة لإدارة التكاليف التي تطورت لمساعدة إدارة المؤسسة في مواجهة التحديات في بيئة الأعمال الحديثة التي تتمثل في زيادة المنافسة وتنوع رغبات الزبائن وسرعة تغيرها والتقدم في تكنولوجيا المعلومات والصناعة، حيث تعمل هذه التقنية بأثر رجعي من سعر السوق التنافسية لإدارة وتصميم المنتج للوصول

التكلفة المستهدفة التي تمكن المؤسسة من تحقيق الربح المطلوب والاستمرار في السوق عن طريق تقديم منتجات تلي رغبات الزبائن من حيث السعر والجودة¹.

حيث تم إستحداث تقنية التكلفة المستهدفة في اليابان، وهي تعكس التميز الياباني في أنشطة البحث والتطوير، وقد ظهرت أوائل القرن الماضي في مصانع شركة تويوتا لصناعة السيارات، بغرض رفع قدراتها التنافسية وزيادة نسبة مبيعاتها، وقد كان اللجوء الى هذه التقنية بعد عجز الأنظمة التقليدية في مواكبة التطورات الحاصلة في السوق.

كما أن تقنية تحليل القيمة تستخدم كأحد أساليب إدارة القيمة التي تسعى المؤسسة لخفض تكلفتها خاصة في بداية حياة المؤسسة عن طريق سد الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية للمشروع، حيث يهتم أسلوب هندسة

¹ علاء جاسم سلمان ، حنان صحبت عبد الله، جلييلة عيدان حليجل، استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 21 الفصل الرابع، 2012، ص 209

القيمة بخفض تكلفتها عن طريق التعديل المستمر على تصميم المنتجات بحيث تتحدد مناطق القيمة التي تحتاج لتطوير وتحسين من خلال مؤشرات القيمة، ودراسة خصائص ومواصفات المنتجات والعمليات في الشركات الصناعية كما أوضحت دراسات سابقة إمكانية استخدام هندسة القيمة في مراحل سابقة لبدء المشروع لمحاولة خفض التكلفة الرأسمالية للمشروع مما يؤثر على اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمشروع¹.

وقد ظهرت تقنية تحليل القيمة في أواخر الأربعينات في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية، حيث بسبب هذه الحرب حصلت هناك ندرة حادة في المنتجات الاستراتيجية الأساسية، لذا قامت شركة جنرال إلكتريك بتطوير هذه التقنية للحصول على هذه المنتجات بأقل تكلفة وأحسن أداء.

1- إشكالية الدراسة:

في ظل الإنفتاح الاقتصادي الذي تشهده الجزائر منذ سنوات وإمضاءها لعدة اتفاقيات شراكة، مما أدى إلى إشتداد حدة المنافسة على المؤسسات الجزائرية من قبل المؤسسات الخارجية، هذا ما حتم عليها رفع التحدي للمحافظة على الحصة السوقية الخاصة بها والتوسع إلى أسواق جديدة، ومن أجل الوصول إلى ذلك يجب إنتاج سلعة ذات جودة عالية وبأسعار تنافسية، وذلك لا يتم إلا من خلال التحكم في تكلفة منتجاتها باستخدام تقنيات حديثة لإدارة التكلفة كتقنيتي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكال التالية:

- "هل يمكن أن تساهم التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بفاعلية وبشكل متكامل في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية؟"

2- الأسئلة الفرعية:

يمكن أن تدرج ضمن هذه التساؤلات التساؤلات الفرعية التالية:

كيف يمكن أن يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف؟

ما هي العلاقة بين تقنية تحليل القيمة ونظام التكاليف المستهدفة؟

هل يمكن تطبيق مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في المؤسسات الصناعية الجزائرية؟

3. الفرضيات:

رغبة منا بإحاطة بالموضوع بصورة جيدة توجب علينا دعم هذه الدراسة بفرضيات تمكنا من توجيه البحث من خلال قناعاتنا المبدئية في تصور معالجة الإشكالية:

¹ صالح جلال حسن، محمد عبد الحميد محمود، محمد سيد حنفي، استخدم أسلوب هندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية "دراسة ميدانية علي عينة من الشركات الصناعية السودانية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية مجلد 19، العدد 1، 2018، ص 106.

❖ إن كل من التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة تعتبر من الأساليب الحديثة للتحكم بالتكاليف ضمن استراتيجية المؤسسة؛

❖ إن إستعمال أسلوب تحليل القيمة ونظام التكاليف المستهدفة معا يؤدي الى فعالية أكثر في تخفيض التكاليف؛

❖ تتوفر المؤسسات الصناعية الجزائرية على مناخ ملائم لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة.

4. مبررات إختيار الموضوع

إن إختيار موضوع الدراسة ناتج عن عدة عوامل لأهمها:

❖ قلة الدراسات الميدانية الخاصة بالتكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في الجزائر ؛

❖ تطور الأساليب الحديثة في حساب التكلفة ومساهمتها في تحديد النتائج وإتخاذ القرارات؛

❖ الأهمية الكبيرة لمثل هذه الدراسة للاقتصاد الوطني لموجهة التطورات الحاصلة.

5. أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في أن هذه التقنية أصبحت مستخدمة الآن في الكثير من الدول المتقدمة وذلك بهدف التحكم في التكاليف وتصميم المنتج حيث إن هذا المدخل يلعب دورا حيويا وكبيرا في تخفيض التكاليف والمساعدة في تطوير المنتجات حيث يستعين هذا المدخل ببعض النظم الخاصة التي تقوم على تحجيم التكاليف، وحتى تتمكن من مجارة التقدم الصناعي في الدول المتقدمة يجب علينا الاستفادة من خبرات ودراسات ومعرفة ما توصل إليه من سبقنا في هذا المجال، وإمتلاك القدرة على توظيف وتجسيد هذه التقنية المؤسسات الوطنية.

6. أهداف الدراسة:

إن الهدف من هذه الدراسة يتمثل فيما يلي:

❖ التعرف على مجالات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كأهم المداخل في إدارة التكاليف الحديثة؛

❖ إبراز تحليل القيمة كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج والوصول إلى التكلفة المستهدفة؛

❖ التعرف على مدى توافق العناصر اللازمة لإستخدام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة.

7. حدود الدراسة:

تم إختيار مؤسسة سوفيا للصناعة والخدمات بالبياضة - الوادي كعينة لتطبيق هذه الدراسة لتوفر المعلومات والبيانات اللازمة لتطبيق مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة من طرف إدارة المؤسسة، وقد تم الدراسة خلال سنة

2023

8. منهج الدراسة:

يهدف معالجة إشكالية موضوع الدراسة، إستخدامنا المنهج التاريخي في بعض مراحل الدراسة من الفصل النظري لتوضيح المراحل التي مر بها موضوع الدراسة من التطرق إلى النشأة والتطور، كما تم الإعتماد المنهج الوصفي - التحليلي من أجل وصف الظاهرة والبحث عن أسبابها وتفسيرها واستخلاص النتائج للوصول الى المعرفة المتعلقة بمشكلة الدراسة، حيث حولنا وصف متغيرات الدراسة المتمثلة في التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة.

وقد توجت الدراسة بفصل تطبيقي إعتمدنا من خلاله على دراسة حالة التي تعتمد على الدراسة الميدانية والوثائق، حيث تستند على حقيقة وجود إرتباط بين الجانب النظري للدراسة وبين الجانب التطبيقي، هذا ما ساعدنا في الحصول على النتائج والمعلومات فيما يخص تطبيق التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في المؤسسة موضوع الدراسة.

9. مصادر الدراسة:

إعتمدنا في إعداد هذه الدراسة على مصادر البيانات والمعلومات التالية:

المراجع العربية والاجنبية من الكتب والمقالات والرسائل الجامعية؛

الوثائق والتقارير والبيانات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة؛ المعاينة الميدانية لسير مراحل الانتاج في المصنع محل الدراسة.

10. صعوبات البحث :

من أهم الصعوبات التي وجهتنا خلال اعداد هذه الدراسة،

نقص المراجع والابحاث المتعلقة بموضوع الدراسة وخاصة الجانب التطبيقي بخلاف الجانب النظري، بالإضافة إلى صعوبة إيجاد مؤسسة من أجل إعداد الجانب الميداني موضوع الدراسة.

11. هيكل الدراسة:

تمشيا مع طبيعة الموضوع والمبتغى منه والمنهجية المتبعة قسمنا هذه الدراسة فصلين، الفصل الأول بمثابة توطئة نظرية للموضوع بينما خصص الفصل الثاني للجانب التطبيقي الذي هدفنا من خلاله إلى الربط بين الجانب النظري وبين ما يحدث في الواقع.

إحتوى الفصل الأول الموسوم بـ الادبيات النظرية حول التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة وهذا الأخير تم تقسيمه الى مبحثين بحث تناول المبحث الأول التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف أم المبحث الثاني فتطرقنا إلى مفاهيم أساسية حول تحليل القيمة، بينما إحتوى الفصل الثاني على الدراسات السابقة والدراسة الميدانية.

الفصل

الأول

تمهيد الفصل الأول:

نتج عن إستعمال المعلومات التي توفرها الأنظمة التقليدية لإحتساب التكاليف وإدارتها في بيئة المنافسة التي أشد أوزارها في العقدين الماضيين إتخاذ قرارات لا تلي أهداف المنظمة، وذلك لإفتقار هذه المعلومات إلى الصحة والتفصيل، وكان ذلك أحد الاسباب التي أدت إلى ظهور مجموعة من التقنيات والانظمة التي توفر المعلومات الصحيحة والمفصلة التي تحتاجها الادارة لإتخاذ القرارات الرشيدة¹، وعلى رأس هذه التقنيات تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة، وسنتطرق في هذا الفصل بشيء من التفصيل لهتان التقنيتان، بحيث تم تقسيم الفصل الى مبحثين:

المبحث الأول: التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول تحليل القيمة

¹ حيدر علي المسعودي، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010، ص127

المبحث الأول: التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف

تكتسب التكلفة أهمية كبيرة في أي مؤسسة شأنها شأن تحديد المنتج حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمراريتها في السوق يرتبط بعرض المنتج المناسب بالسعر المناسب. يتمثل المدخل التقليدي في تطوير المنتج ثم إدخاله إلى السوق بالسعر الذي تم تحديده من خلال إضافة هامش ربح للتكلفة المحسوبة، على خلاف مدخل التكلفة المستهدفة الذي جعل الآلية عكسية وذلك بالانطلاق من سعر المنتج الذي يتحدد في السوق وطرح الهامش المرغوب تحقيقه من هذا السعر للوصول إلى التكلفة المستهدفة. ومن ثم فإن تطوير المنتج تبعاً لهذا المدخل يتم في محيط يكون فيه كل من السعر والتكلفة المسموح بهما لمركبات المنتج معروفاً.

المطلب الأول : أصل التكلفة المستهدفة

نشأت التكلفة المستهدفة في اليابان في سنوات الستينات وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للشركات اليابانية في سنوات الثمانينات، كما أنها بذلت مجهودات كبيرة لنقلها إلى الشركات الغربية. وقد حاولت العديد من الشركات الكبيرة في شمال أمريكا وأوروبا أن تتبنى التكلفة المستهدفة لتدعيم إدارة تكاليفها وبذلك رفع تنافسيتها. بعد ذلك تم إحداث عدة تغيرات على التكلفة المستهدفة واستعملت في دول مختلفة. ومثل أي ممارسات إدارية وفلسفات أخرى، من غير المفاجئ أن نلاحظ هذه التغيرات في تطبيق التكلفة المستهدفة. تؤكد الأبحاث على أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان، حيث استخدمت مؤسسة **Toyota** الإدارة بالتكلفة المستهدفة سنة 1963 ثم بدأ هذا المفهوم يظهر في أوروبا والولايات المتحدة في أواخر سنوات الثمانينات¹

كما يمكن إيجاد المدخل العكسي لتحديد تكاليف المنتج والذي يعد أحد أهم مميزات التكلفة المستهدفة، عند Volkswagen في ألمانيا في سنوات الثلاثينيات وذلك عند تطوير Volkswagen Beetle. إذ أنه ومن أجل مواجهة هدف السعر لـ DM 1990 تمت المراجعة بين عدة حلول تقنية بديلة على أساس إعتبارات التكلفة. مع ذلك بدأت أفكار مدخل التكلفة المستهدفة في البروز خلال فترة ندرة الموارد بعد الحرب

¹ عباس نوار كحيط الموسوي، دور المقارنة المرجعية في ترشيح قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 69، 2008، ص 5.

العالمية الثانية إذ وخلال هذه الفترة أوجد الأمريكيون مفهوم تعظيم خصائص المنتج المرغوبة وتدنية تكاليفه في آن واحد و عرفت هذه التقنية بمهندسة القيمة (تحليل القيمة) "Value engineering" والتي إستخدمتها فيما بعد المؤسسات اليابانية للصمود أمام المنافسة الشديدة داخل اليابان. وفي سنوات الستينات تم الجمع بين تحليل القيمة وفكرة التأثير على تكاليف المنتج وتخفيضها قدر الإمكان أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتج.

وقد كان أول استعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت اسم "Genka kika" في Toyota سنة 1963، غير أنها لم تُذكر في الكتابات اليابانية حتى سنة 1978 فيما بعد تمت ترجمة "Genka kikaha"¹ إلى "Target Costing" وهو المصطلح المستعمل حاليا في كل أنحاء العالم .

قام Rosler (1996)² ببحث لمعرفة كيف تم اشتقاق مصطلح Target Costing من اللغة اليابانية وعلى الرغم من انتقادات Kato (1993)³ لاستعمال مصطلح Target.

"Costing كترجمة لـ "Genka kikala" إلا أن المصطلح عرف قبولا عاما في العالم الغربي. وفي الاجتماع السنوي لجمعية التكلفة اليابانية (Japan Cost Society) سنة 1995 وُضع الاسم الرسمي target Cost "target Cost Management إدارة التكلفة المستهدفة تحت مبرر أن "Target Costing" مبهمة كثيرا ولا تنقل المعنى الصحيح لـ " Genka kikala "

¹ Patrick fail, Keum-Hyo Yook, Il-Woom Kim, Japanese Target Costing : A Historical Perspective, International Journal of Strategic Cost Management, 2004, p. 10.

² F. R[osler, "Target Costing für die Automobilindustrie", Wiesbaden, 1996

³ Y. Kato, " Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies" Management Accounting Research,4, 1993, pp.33-47.

المطلب الثاني : مفهوم التكلفة المستهدفة والمبادئ التي تقوم عليها

الفرع 1: مفهوم التكلفة المستهدفة :

لم يتفق الكتاب فيما بينهم على تعريف محدد للتكلفة المستهدفة، إذ أن هناك العديد من التعاريف والمفاهيم المتباينة التي تعكس وجهات نظر مختلفة يمكننا أن نورد بعضها منها فيما يلي¹.

فعلى سبيل المثال اعتبر 1995 Cooper² التكلفة المستهدفة مجرد تقنية الحساب تكلفة إنتاج المنتج وهذا يظهر من خلال التعريف التالي الذي وضعه: "إن هدف التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة الإنتاج لمنتج

مقترح بحيث يحقق المنتج عند بيعه هامش الربح المرغوب "

ومن جهة أخرى هناك من اعتبرها كأداة لإدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج مثل Sakurai (1989) الذي عرفها كما يلي: يمكن " تعريف التكلفة المستهدفة على أنها أداة لإدارة التكلفة لأجل تخفيض الكلفة للمنتج على كامل دورة حياته بمساعدة قسم الإنتاج الهندسة البحث والتطوير، التسويق والمحاسبة."

وقد أشار Sakurai هنا إلى ضرورة التعاون بين عدة أقسام لبلوغ التكلفة المستهدفة. أما Takao³ (1993) Tanaka فقد أورد التعريف التالي : التكلفة المستهدفة هي الجهد المبذول في مراحل التخطيط والتطوير لبلوغ هدف تكلفة محدد من طرف الإدارة. ويُستعمل هذا الجهد لامتصاص الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة بأفضل تصميم وأفضل خصائص للمنتج. والهدف النهائي هو السماح للمنتج بتحقيق أهداف ربح خلال كامل حياته التجارية. " وبهذا فالتكلفة المستهدفة من هذا المنظور هي طريقة تسيير.

أما النظرة الأوسع فهي اعتبار التكلفة المستهدفة كنظام للتسيير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح كما موجه يظهر ذلك في التعريف التالي للـ CAM-I: "التكلفة المستهدفة هي نظام لتخطيط الربح وإدارة التكلفة . نحو السعر، يهتم بالعميل، يركز على التصميم والتعاون الوظيفي. تبدأ التكلفة المستهدفة إدارة التكلفة في

¹ حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره ص 141-142

² R. Cooper, When Lean Enterprises Collide, Competing Through Confrontation, Boston, Harvard Business School Press, 1995.

³ T. Tanaka, "Target Costing at Toyota", Journal of Cost Management, 1993

المراحل الأولى لتطوير المنتج وتطبيقها خلال دورة حياته بإدماج فعال لكامل سلسلة القيمة." من التعريف يتبين أن للـ CAM-I اعتبرت التكلفة المستهدفة كأداة إستراتيجية للمؤسسة تدمج السوق واهتمامات العملاء ضمن اهتمامات المؤسسة.

والتكلفة المستهدفة عند عدد كبير من الكتاب ليست مجرد تقنية جديدة لحساب وتحليل التكاليف وإنما هي طريقة لتطوير منتجات جديدة، تنظم المنافسة الهندسية بين الأعضاء المعنيين بالهندسة داخل المؤسسة لأجل بلوغ هدف تكلفة تحت قيد زمني قوي ومع ضرورة تحقيق مستوى جودة عالي. وقد أظهر التحقيق الإحصائي الذي تمت الإشارة إليه سابقاً في مقال Kato وآخرين أن التكلفة المستهدفة نشاط جماعي يتطلب أشخاصاً أقسام مختلفة. أن يكون شخصاً معيناً مسئولاً عن تطبيقها. إلا أن وجود خلايا خاصة في المؤسسات اليابانية تهتم بالطريقة تسمى : مكتب التكلفة المستهدفة « Target costing office » أو وحدة التحسين المستمر للتكلفة « Cost kaizen Unit »

الفرع 2: مبادئ التكلفة المستهدفة :

تحدد معظم التكاليف بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتج والعملية الإنتاجية وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمراً صعباً، لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسياً لضمان تحقيق الربح والتكلفة. المستهدفة وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتج اختيارات المواد المواصفات والتجاوزات المسموحة تصميم العمليات وقرارات الاستثمار قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتج. وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي التالية¹:

أ- السعر يؤدي إلى التكلفة : إستناداً لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة هدف تكلفة بطرح هامش

الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي . وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية :

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

¹ فؤاد محمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، الندوة الثانية عشر أحمد لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية التجارة والعلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، 2010، ص، 17.

ب التركيز على العميل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج بالنسبة للعميل أكبر من تكلفتها¹.

ج- التركيز على مرحلة التصميم: في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية. لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق².

د- فريق أعضائه من وظائف مختلفة (Cross functional teams): ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من الشروع الاختبار إلى النهاية ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة، مثلاً: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

هـ. تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء. وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

و- إدماج سلسلة القيمة: ويعني ، هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد والتوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

المطلب الثالث: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

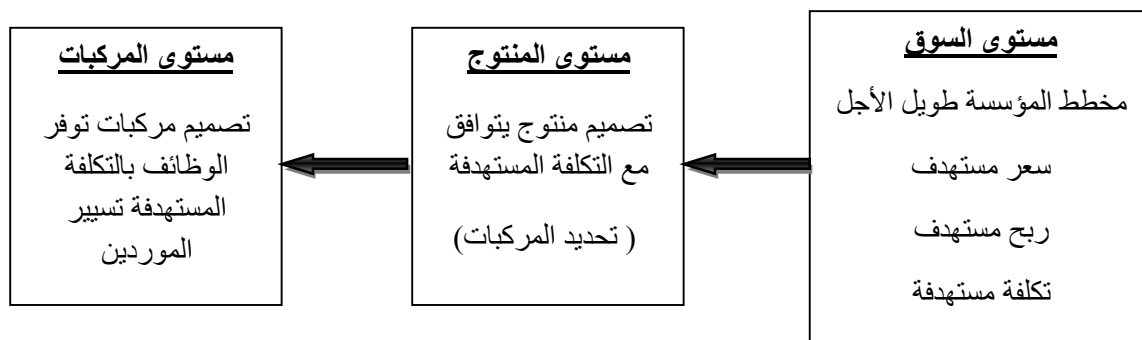
يمكن تقسيم طريقة التكلفة المستهدفة إلى ثلاث مراحل أو مستويات أساسية هي:

مستوى السوق، مستوى المنتج ومستوى المركبات كما هو موضح في الشكل 2 أدناه :

¹ ذاكر عبد الله مفلح مصاروة، عبید حیون الخفاجي، الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الاردني - دراسة ميدانية بمجلة دراسات محاسبية ومالية الاردن، المجلد الثامن، العدد 23 الفصل الثاني، 2013، ص 327.

² نضال محمد رضا الخلف، انعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الادوية البيطرية الاردني، مجلة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والادارة، الاردن، 2007، المجلد 21، العدد 1، ص، 176.

الشكل 1 : المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة



المصدر : (Hergeth , 2002 , p.03)

1- على مستوى السوق :

يتم في هذه المرحلة نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق إلى مصممي وموردي المنتج وذلك بطرح هامش ربح مستهدف من سعر البيع المستهدف لتحديد تكلفة المنتج التي بها يسمح السوق Allowable Cost¹.

وهي التكلفة المستهدفة التي يجب أن تسعى المؤسسة لتحقيقها. وهذا ما يعبر عنه نظريا بالمساواة التالية:

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

$$(\text{Target sales price} - \text{Target profits} = \text{allowable cost})$$

أو: سعر البيع الذي يحدده السوق - الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه - التكلفة المستهدفة

$$(\text{Market driven selling price} - \text{desired profit} = \text{target cost})$$

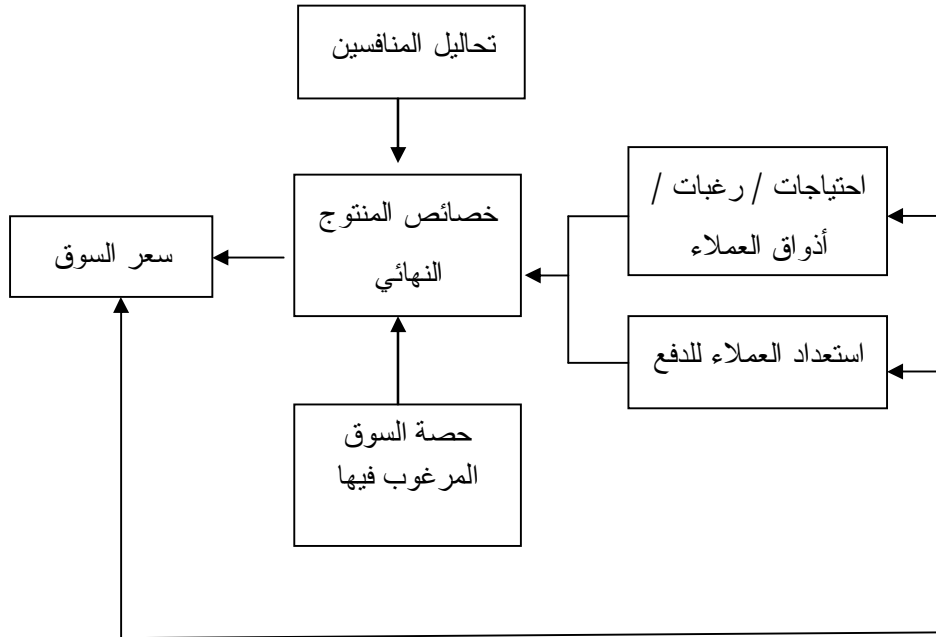
ومن هنا فإن أول خطوة في طريقة التكلفة المستهدفة تؤدي إلى وضع سعر مستهدف للمنتج وهذا هو الاختلاف الجوهرى عن الطريقة التقليدية لحساب التكلفة، حيث أن حساب التكلفة المستهدفة يكون على أساس السعر أي أن هناك توجه نحو السوق. وسواء تعلق الأمر بتحديد سعر منتج جديد أو إعادة تقييم سعر منتج موجود في السوق فإن نقطة البداية تكون من السوق عوضا عن المعايير الداخلية للتكلفة أو تقديرات التكلفة الموجودة.

¹ حسني عابدين محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصنع الباطون الجاهز بقطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الانسانية، فلسطين، المجلد 19 ، العدد الأول، ص، 303.

تتمثل الفكرة الرئيسية لنظام التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة امتلاك المنتج وليس تخفيض السعر الذي يدفعه العميل أثناء الشراء فقط معنى هذا أن كل التكاليف التي تتضمنها تكلفة الامتلاك والمتمثلة في سعر الفاتورة، تكلفة النقل، التوصيلحات والصيانة، الخدمات وتكلفة التخلص من المنتج يجب أن تؤخذ بعين شراء المنتج وفي هذا السياق وخلافا للطريقة التقليدية للتسعير وحساب التكلفة، يتم الأسعار في نظام التكلفة المستهدفة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- احتياجات/ أذواق/ رغبات العملاء : ويقصد بذلك الخصائص المادية والوظيفية للمنتج والتي ستؤثر على السعر
- السعر المرضي: وهو السعر الذي يستعد العملاء لدفعه مقابل الخصائص والوظائف المطلوبة في المنتج
- الوضعية التنافسية للمنافسين، أسعارهم، أصناف منتوجاتهم ووظائفها؛¹
- هدف حصة السوق المتعلق بحجم السوق الذي ترغب المؤسسة في بلوغه. وقد أظهرت الأبحاث
- أن معظم الشركات اليابانية تتبع إستراتيجية وضع أسعار تنافسية للتقدم على المنافسين. والشكل 2 المبين أدناه يلخص كل ما سبق.

الشكل 2: تحديد الأسعار في أسلوب التكلفة المستهدفة



المصدر : (Kwah، 2004 P 54)

¹ علاء جاسم سلمان، حنان صبيحت عبد الله، جلييلة عيدان حليجل، ص، 221.

أ. تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الجديدة :

يعتبر تحديد أسعار المنتجات الجديدة صعبا جدا لأن المؤسسة لا تكون لديها أية معلومات تاريخية حول يعتبر تكلفة هذه المنتجات لتقييم على أساسها تطور السوق. والإستراتيجية الأكثر ملاءمة في هذه الحالة هي القيام بدراسة سوق مكثفة، دراسة منتجات وتقنيات المنافسين... إلخ وتقييم تلك العوامل التي ستساعد المنتج على تقدير تكلفة الإنتاج وسعر البيع وتقييم الربح المتوقع¹.

ب. تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الموجودة في السوق:

تعتبر عملية تحديد السعر المستهدف أسهل عندما يتعلق الأمر بمنتج موجود في السوق، لأن سعر السوق فقط يكون موجودا و ينبغي إعادة تقييمه مع الأخذ بعين الاعتبار أنشطة المنافسين. كما يجب التنبيه بانخفاضات الأسعار المحتمل حدوثها في السوق واتخاذ الإجراءات المناسبة في وقت مبكر لتفادي التفاجؤ بذلك دون استعداد. ومن المهم جدا تحليل السوق التي يخدمها المنتج لأن الاختلافات الوظيفية والإقليمية للأسواق قد تؤدي إلى تطبيق استراتيجيات تسعيرية مختلفة. أخيرا وليس آخرا من المهم الأخذ بعين الاعتبار إستراتيجية المؤسسة طويلة الأجل المتعلقة بالسوق، حيث أنه في العديد من الحالات تظهر الحاجة لإيجاد العلاقة بين حصة السوق أو حجمها والسعر لإيجاد مدى السعر الأمثل².

تساعد المعلومات المتعلقة بنوعية المنتجات المتواجدة في السوق وظائفها، التكنولوجيات الحديثة، التصميم الجديدة، التغيرات البيئية... إلخ المنتجين على تعديل وإعادة هيكلة نظام التسعير. 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 وهذا ما يسمى بالتعديل على أساس الوظائف كما يمكن أن يكون تعديل السعر ناتج عن التعديل في الخصائص المادية للمنتج أو على أساس المنافسين.

¹ Helmut Hergeth, Target Costing In The Textile Complex, in Journal of Textile and Apparel Technology and Management, Volume 2, Issue 1V, Fall 2002, p 4.

² Driscoll Ganye Kwah, "Target Costing in Swedish Firms – Fiction, fad or fact? An Empirical study of some Swedish firms", International Management, Masters Thesis Number, 2004p24, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University, Printed by Elanders Novum, 2004, p 54.

ب-1- تعديل السعر على أساس وظائف المنتج : في هذه الحالة يكون التسعير بناءً على سعر المنتج الموجود في السوق والتعديل الوظيفي الذي سيطرأ عليه. فإذا تمت إضافة أو إزالة وظيفة للمنتج، فإن قيمة هذه الوظيفة سيتم إضافتها أو طرحها من سعر المنتج الموجود في السوق للحصول على سعر المنتج بعد التعديل الوظيفي الذي طرأ عليه.

ب-2- تعديل السعر على أساس الخصائص الفيزيائية للمنتج : يتعلق الأمر هنا بكيفية تأثير تحديد الأسعار بالخصائص المادية المرتبطة بالمنتج مثل فكرة الوزن، قوة الحصان البخاري، التأثير على المحيط... إلخ بالنسبة للسيارات. وقد يحظى هذا بعناية كبيرة عندما تكون الخصائص الوظيفية للمنتج مرتبطة بخصائصه المادية وعندما تكون التغيرات الوظيفية بطيئة جداً.

ب-3- تعديل السعر على أساس المنافسين : هنا تضع المؤسسة السعر أخذاً بعين الاعتبار منافسيها وخصائص منتجاتهم. وتتمثل الإستراتيجية الرئيسية في تقدير قيمة التميز التي تكتسبها منتجات المنافسين بناءً على وظائفها وخصائصها.

ج. تحديد الربح المستهدف :

تتمثل آخر خطوة على مستوى السوق في وضع ربح مستهدف للمنتج وذلك بناءً على إستراتيجية الربح طويل المدى للمؤسسة وإستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير.

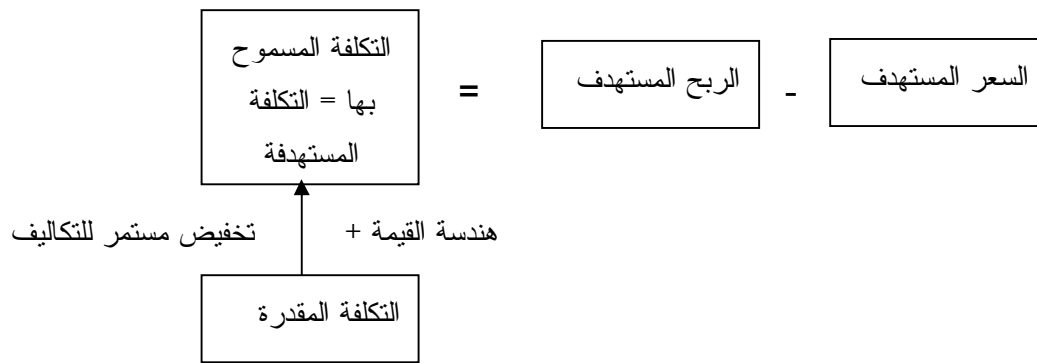
ويتحدد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات الذي تريد المؤسسة تحقيقه بدلاً من العائد على الاستثمار وذلك لأسباب تقنية وإستراتيجية. يتمثل السبب التقني في كون المصنعون في حاجة لإنتاج منتجات متعددة وبكميات قليلة للحفاظ على بقائهم في الأسواق التي تتميز بسرعة تطورها ومن المستحيل استعمال العائد على الاستثمار لحساب ربحية كل منتج من منتجاتهم. أما السبب الإستراتيجي فيتمثل في كون العائد على المبيعات أفضل إختيار لوضع الإستراتيجيات طويلة الأجل، حيث يحتاج المصنعون إلى التركيز على ربحية حافظة لمنتجاتهم والدور الذي يؤديه كل منتج فيها .

د. حساب التكلفة المستهدفة

بعد أن تم تحديد كل من سعر البيع والربح الذي ترغب المؤسسة في أن يحققه المنتج المعني، يمكن حساب التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المتوقع مع ضمان توفر جميع الوظائف الأساسية التي يريدها العملاء في المنتج¹.

2- على مستوى المنتج : إن التكلفة المستهدفة (المسموح بها) التي تم حسابها في المرحلة الأولى لا تأخذ بعين الاعتبار إمكانيات المؤسسة أو الموردين، Cooper, Slagoulder وفي هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها بالنظر إلى مؤهلات المؤسسة وتكنولوجياها وعموما تكون هذه التكلفة المقدرة أكبر المستهدفة وينبغي محاولة امتصاص هذا الفرق الموجود بين التكلفة المستهدفة. والشكل 3 المبين أدناه يلخص الطريقة²

الشكل 3 : طريقة التكلفة المستهدفة³



المصدر : (Alazard, Sèpari, 2001, p.633)

أي أنه في هذه المرحلة يتم تصميم المنتج بحيث يتوافق هذا التصميم . التكلفة المستهدفة. وتُحسب مع التكلفة المقدرة للمنتج الجديد بناء على البيانات المتوفرة حول تكاليف المنتجات الحالية. وغالبا ما تؤخذ هذه البيانات من نظام التكاليف المعيارية التقليدي ويتم القيام بعمل إضافي لتجزئة التكلفة الكلية للمنتج على مركباته. أما إذا كان المنتج جديدا كليا فإن تقدير التكلفة يكون تقريبا وذلك من خلال المقارنة بالمنتجات الموجودة أو المشابهة.

¹ مشتاق كامل فرج، استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة الاقتصاد والادارية، المجلد 18 العدد 67، ص 437.

² Helmut Hergeth, op, 2002, P.5.

³ Alazard, Sèpari, 2001, p.633

بعد تقدير التكلفة وتحديد الفجوة الموجودة بينها وبين التكلفة المستهدفة والتي تمثل القيمة التي يجب أن تخفض بها تكلفة المنتج، يتم توجيه عملية تصميم المنتج بناءً على اعتبارات التكلفة، حيث يتأثر اختيار تصميم المنتج بتأثيره على كل عوامل التكلفة. وتجدد الإشارة إلى أنه في هذه المرحلة تؤخذ كل التكاليف بعين الاعتبار بما فيها تكاليف التمويل والتصنيع، التسويق والتوزيع وخدمة العملاء، إذ أن كل التكاليف تتأثر بتصميم المنتج.

وتُبدل كل الجهود لبلوغ التكلفة المستهدفة دون أن ينخفض أداء المنتج عن الحد الذي يحدده العميل. وهناك قاعدة أساسية حسب Cooper و Slagmulder مفادها أنه: "لا يمكن أبداً تجاوز التكلفة المستهدفة للمنتج وإذا حدث ذلك فإنه لن يتم إطلاق المنتج الجديد في السوق وإلا فإن التكلفة المستهدفة ستفقد أثرها كأداة للتسيير.

معنى هذا أنه يتم إمتصاص الفرق الموجود بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة من خلال تصميم أفضل (اقتصادي أكثر) للمنتج وتحسين التشكيلات التشغيلية وتنظيم الإنتاج المستقبلي. وينبغي أن التحسينات دائماً على أساس مثلوية النسبة بين القيمة والتكلفة فلا يجب أن يكون تخفيض التكلفة مصحوباً بانخفاض في قيمة المنتج لدى العميل.

وتساعد تقنية تحليل القيمة على تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج بينما يكون التخفيض المستمر للتكاليف (Kaizen Costing) في مرحلة الإنتاج. وعموماً يتم تخفيض التكاليف على مراحل متعددة:

المرحلة 1: أول تخفيض في الفرق ينتج عن التحسينات التي تتم في مرحلة التصميم فيما أن نسبة كبيرة التكلفة الكلية للمنتج تتحدد في هذه المرحلة تركز التكلفة المستهدفة على تصميم المنتج معظم التكاليف أي ما يقارب نسبة 70 إلى 50 بالمائة منها يتم التعهد بها في مرحلة التصميم، بينما لا يتم تحمل سوى نسبة 10 إلى 20 بالمائة من التكاليف في هذه المرحلة

وينتج عن هذا التخفيض الأولي في التكلفة المقدرة للمنتج، : تكلفة معيارية أقل التكاليف الحالية للمؤسسة. وتعتبر هذه التكلفة المعيارية المقدرة تكلفة مخططة في المراحل القبلية.

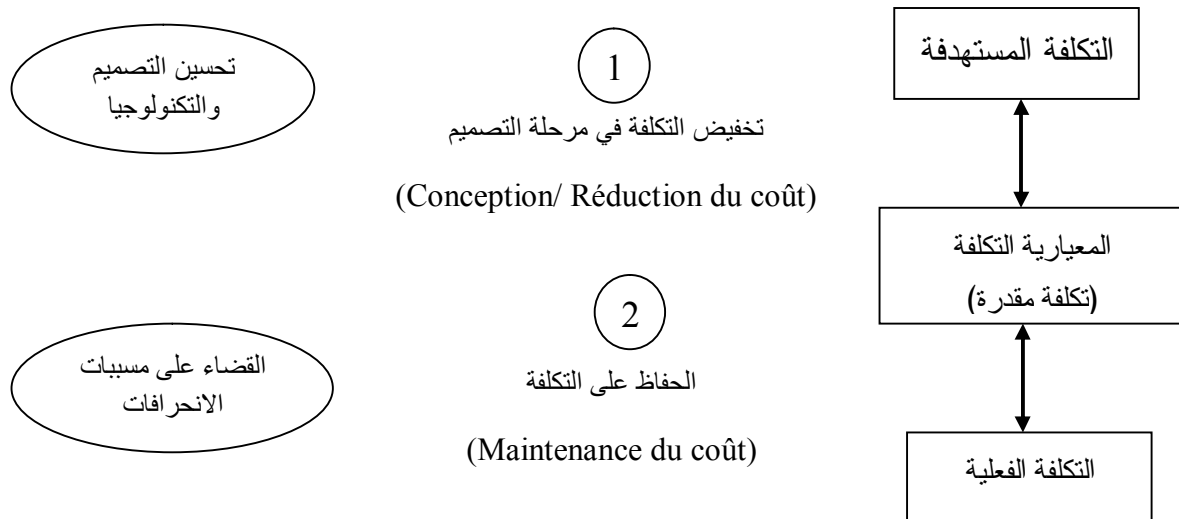
المرحلة 2: تكون في مرحلة الإنتاج وتمثل في مراقبة التكاليف الفعلية لإبقائها قريبة من المستهدفة بحيث لا تضع الظروف الحقيقية للتصنيع والتوزيع الوفورات المتوصل إليها في المرحلة الأولى من تخفيض التكاليف.

وهذا ما لخصه Takao Malkido كما يلي: "جوهر تخفيض التكاليف هو تخفيض معايير التكاليف الحالية في حد ذاتها وجوهر مراقبة التكاليف هو المحافظة على معايير التكلفة التي تم تخفيضها." وبعبارة أخرى بينما ترجع المراقبة إلى معيار ثابت، تقترح طريقة التكلفة المستهدفة إعادة تشكيل (تعديل) المعيار. وقد لخص Makido فكرته في المخطط الموضح في الشكل 04 أدناه.

وبينما حصر Makido إدارة التكلفة في المراحل البعدية (مرحلة الإنتاج في المحافظة على التكلفة، يرى Sakurai أنه بفضل الـ Kaizen (التحسين المستمر) يستمر تحسين معيار التكلفة في مرحلة الإنتاج. ويبدو هذا مرضيا أكثر إلا أن الجزء الأكبر من الفرق بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة يتم امتصاصه في مرحلة التصميم.

تستعمل عدة تقنيات لامتناس الفرق بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة أهمها هندسة القيمة (تحليل القيمة) وقد عبر Kato على ذلك ما يلي: "إن الأدوات الأكثر أهمية وفعالية لبلوغ التكلفة المستهدفة هي هندسة القيمة. وحسب Peter Horvath فإن: "هندسة القيمة مفيدة جدا لترجمة متطلبات السوق إلى حلول تقنية. وقد أظهرت الدراسات حول المؤسسات اليابانية أن هندسة القيمة هي الطريقة الأكثر أهمية لبلوغ التكلفة المستهدفة."

الشكل 04: نموذج Makido للتحكم في التكاليف



المصدر: (Lorinon1997,p412)

وتكمل هندسة القيمة بتقنيات أخرى مثل : التصميم للتصنيع والتركيب والذي يركز على تصميم المنتج بحيث يكون سهل التصنيع والتركيب ومصنوفة QFD التي تربط متطلبات العملاء الخاصة بالمنتج وأهميتها النسبية بوظائف المنتج أو مركباته. وتعتبر نتائجها مهمة لتحليل التكلفة الوظيفية للمنتج وحساب مؤشرات القيمة لكل مركبات المنتج وفي نفس الوقت توفر مصنوفة QFD معلومات عن المركز التنافسي للمنتج فيما يخص كل واحدة من متطلبات العملاء.

3- على مستوى المركبات :

تكون المرحلة الثالثة من أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المكونة للمنتج وفي حالات عديدة تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على مستوى المنتج، حيث تتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية وتعاد نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتج ولكن هذه المرة على مستوى المركبات¹.

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 ويجب أن تكون هذه الأسعار واقعية (معقولة) وتسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة إذا لدلوا كذلك بمجهودات معتبرة لتخطيط تكاليف منتوجاتهم .

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة :

كما سبق ذكره فإن طريقة التكلفة المستهدفة تكون على ثلاث مراحل ولكل مرحلة مخرجاتها حيث ينتج عن المرحلة الأولى تكلفة مسموح بها يحددها السوق وعن المرحلة الثانية تكلفة مستهدفة على مستوى المنتج، أما المرحلة الثالثة فمخرجاتها تتمثل في تكاليف مستهدفة على مستوى مركبات المنتج وبناءاً على ذلك قسم الباحثون العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة إلى ثلاث أقسام هي: العوامل المؤثرة على مستوى السوق، العوامل المؤثرة على مستوى المنتج والعوامل المؤثرة على مستوى المركبات وبناءاً على هذه العوامل تتحدد

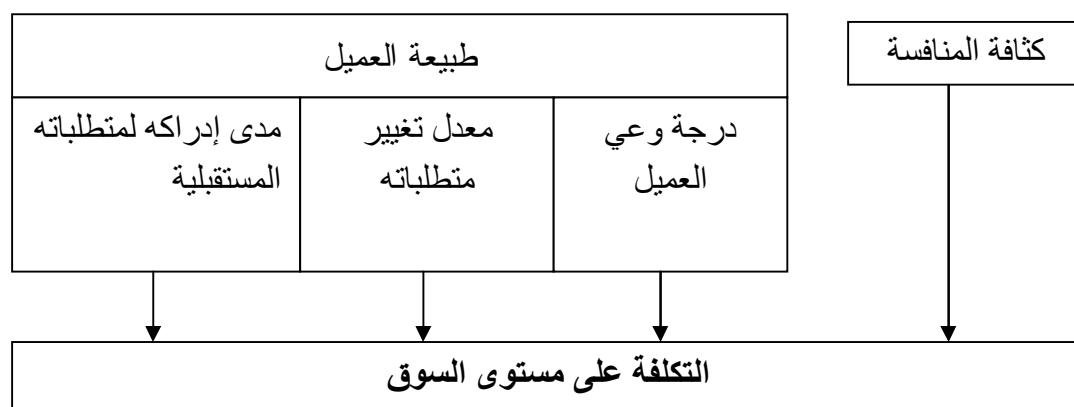
¹ Helmut Hergeth, op, 2002, P.5

طبيعة و أهمية نظام التكلفة المستهدفة الذي تتبناه المؤسسة¹.

1- العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق :

يوجد على مستوى السوق عاملان أساسيان مؤثران على التكلفة المستهدفة هما: كثافة المنافسة وطبيعة العميل كما هو موضح في الشكل 05 أدناه.

الشكل 05: العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق



المصدر : (Cooper, Slagmuller, 1997, P.25)

تساعد هذه العوامل على تحديد مدى الصعوبة التي يمكن مواجهتها لضمان نجاح المنتجات عند إطلاقها وبالتالي ضخامة الأرباح المتأتية عن التكلفة المستهدفة كما تساعد كذلك على تحديد طبيعة ومدى المعلومات التي يتم جمعها عن العملاء والمنافسين في الجزء الخاص بتحليل السوق من عملية التكلفة المستهدفة.

أ- كثافة المنافسة :

تؤثر كثافة المنافسة على مقدار الأهمية الذي توليه المؤسسة للمعروضات المنافسة في أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تؤثر كذلك على تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى للعناصر الثلاثة التي تشكل مثلث البقاء والمتمثلة في

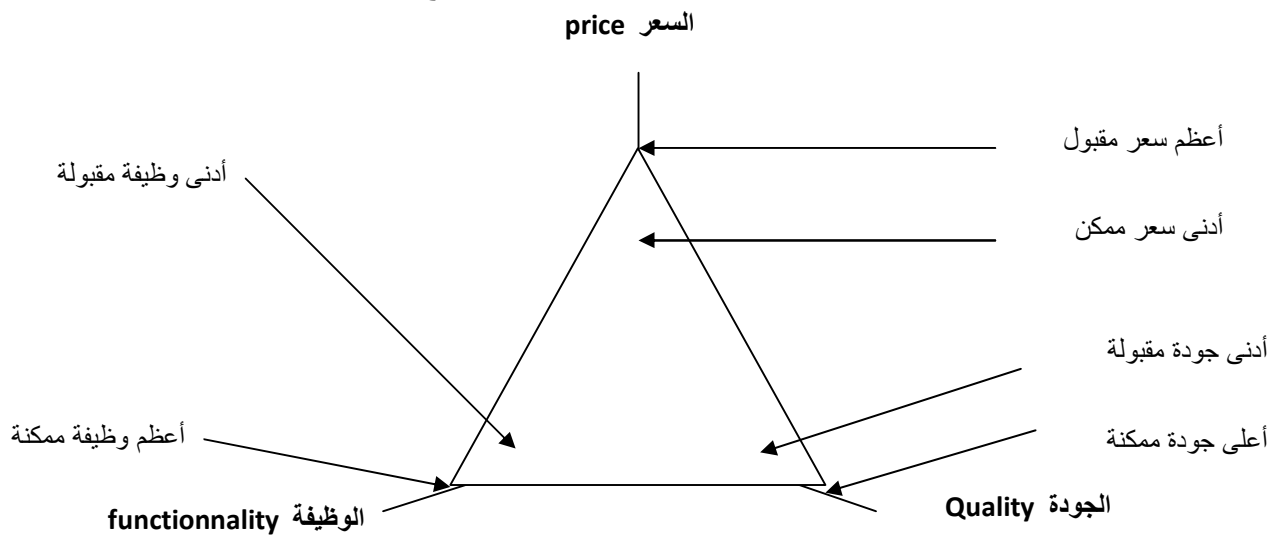
¹ KWAH Discole Ganye, "Target Costing In Swedish Firms- Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms", International Management, Masters Thesis Number 2004:24, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University, Printed by Elanders Novum, 2004, P 47.

السعر الجودة والوظيفية والتي لها دور جوهري في تحديد نجاح المؤسسات¹.

إذ أن لكل منتج تبعه المؤسسة قيمة مختلفة ترتبط بخصائص مثلث البقاء وفقط المنتج الذي يتلاءم مع خصائص مثلث البقاء المقبول لدى العميل له فرصة للنجاح. لذلك فإنه من المجدي تحديد منطقة البقاء لكل منتج والتي تتحدد بالفجوات الموجودة بين القيم العظمى والقيم الدنيا للعناصر الثلاثة المشكلة للمثلث، كما هو موضح في الشكل 06 أدناه. حيث يوافق أدنى مستوى مقبول للجودة والوظيفية أقل قيمة يقبلها العميل لكل منهما بغض النظر عن قيمة العنصرين الآخرين المكونين للمثلث. أما أعظم مستوى ممكن لهما فيمثل أعلى قيمة يمكن أن تحققها المؤسسة دون المساس بالعنصرين الآخرين ويختلف السعر عن العنصرين الآخرين في مثلث البقاء حيث أن الحد الأعظم المقبول له يحدده العملاء بينما تحدد المؤسسة أدنى سعر ممكن.

فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتجات أكثر ضيقاً ولا يصبح للمؤسسة بديل سوى أن تكون رائدة في التكلفة الجودة والوظيفية لتفادي إنتاج منتجات خارج مناطق بقائها وبذلك الحفاظ على استمرارها. وهنا تظهر أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة التي تعمل على تحويل الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة إلى مصممي منتجاتها ومورديها وبذلك تقليص نسبة الخطأ ورفع احتمال أن تكون المنتجات الجديدة داخل مناطق بقائها عند إطلاقها².

الشكل 06 : منطقة البقاء للمنتج



المصدر: (Cooper, Slagmulder, 1997, p26)

¹ COOPER Robin, SLAGMULDER Regine, « Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice», February 25, 1997, p 6

² Cooper, slagmulder, 1997, P.P. 6-7

ب- طبيعة العميل :

يتأثر استعمال التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العميل مثل درجة وعيه تغير متطلباته أو ذوقه ودرجة إدراكه لمتطلباته المستقبلية المتعلقة بالمنتج. وقد أكدت الأبحاث أن هذه الخصائص تحدد المكاسب التي تجنيها المؤسسة من استعمالها للتكلفة المستهدفة لأنها تبحث في اتساع مناطق البقاء معدل تغير موقعها وسهولة توقعه¹

ب- 1- درجة وعي العميل :

تحدد درجة وعي العميل مدى قدرة العملاء على إكتشاف الاختلافات بين سعر، جودة ووظيفية المنتجات المنافسة. حيث أن العميل الواعي على معرفة عالية بمعروضات المنتجات المتوفرة ويمكنه إكتشاف الاختلافات الصغيرة بينها وستكون له حرية التبديل بين المصنعين لشراء المنتجات تشبع احتياجاته بشكل أفضل. وكنتيجه لذلك فإنه كلما كان العميل أكثر وعيا كلما أصبحت منطقة البقاء للمنتجات أكثر ضيقا بذلك تزداد مكاسب التكلفة المستهدفة تطبيق التكلفة المستهدفة

ب 2- معدل تغير متطلبات العميل :

يعتبر معدل تغير متطلبات العميل أحد العوامل المؤثرة على استعمال التكلفة المستهدفة وذلك لأنه يؤثر على هيكلية منطقة بقاء المنتج بحيث يجعلها دائمة التغير مع مرور الوقت.

وعندما تكون منطقة البقاء سريعة التغير يصبح من الصعب على المؤسسة التنبؤ بموقع هذه المنطقة عند إطلاق المنتج مما يجعل ضمان كون المنتج الجديد داخل منطقة بقاءه عند إطلاقه أكثر صعوبة منه عندما يكون تغير المنطقة بطيئا وبذلك كلما زادت سرعة تغير منطقة البقاء كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة لأنها تعمل على رفع احتمال أن تعكس تصاميم المنتجات الجديدة تفضيلات العملاء عند إطلاقها.

ب- 3- مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية :

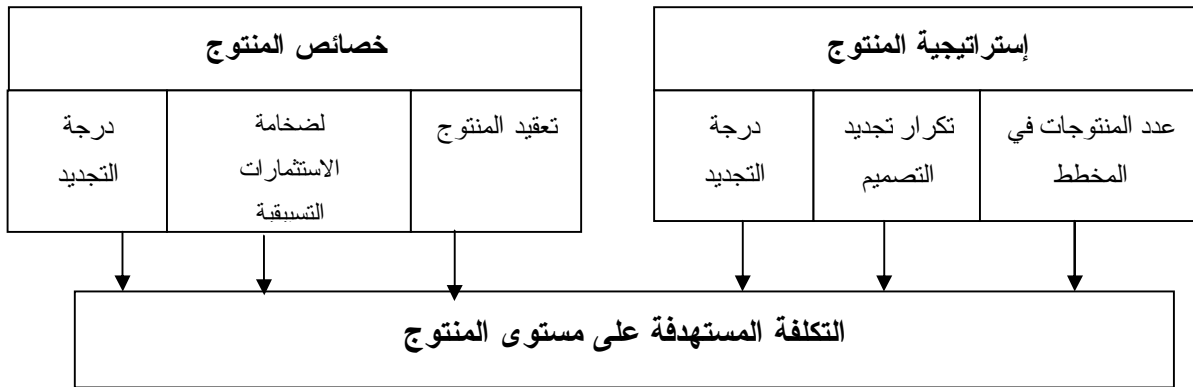
يحدد مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية مقدار الجهود المبذولة في تحاليل العملاء وإن كان من الأفضل تطبيق التكلفة المستهدفة أو لا. فكلما كانت درجة الإدراك مرتفعة كلما أصبح من المفيد الإعتماد على تفضيلات العميل لتحديد الوضعية المستقبلية لمنطقة البقاء وبذلك تزداد مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة، أما عندما يكون العملاء على معرفة ضئيلة بمتطلباتهم المستقبلية المتعلقة بالمنتج فإن المؤسسة التي تولي أهمية كبيرة للعملاء تواجه خطر إطلاق منتجات فاشلة لأنها ستكون خارج مناطق بقائها.

¹ KWAH Discole Ganye, op, 2004, P8

2- العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج :

يتمثل العاملان المؤثران على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج في إستراتيجية المنتج وخصائصه كما يبينه الشكل 07 أدناه. حيث يساعد هذان العاملان على تحديد طبيعة وحجم المعلومات التي يتم جمعها حول اتجاهات التكلفة التاريخية ومتطلبات العملاء.

الشكل 07 : العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج



المصدر : (Cooper, Slagmulder, 1997, P.27)

ب- إستراتيجية المنتج :

تعتبر إستراتيجية المنتج التي تتبعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار المجهود المبذول في التكلفة المستهدفة، لأنها تحدد عدة أشياء من بينها عدد المنتجات في المخطط سواء تلك التي تؤدي إلى التمايز الأفقي أو العمودي، تكرار تجديد التصميم ودرجة التجديد وتعدّ هذه العوامل مهمة لأنها تساعد على تحديد المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة.

يؤثر عدد المنتجات على المكاسب المحققة لأن التكلفة المستهدفة تطبق على مستوى المنتج، لذلك كلما زاد عدد المنتجات المختلفة التي تعرضها المؤسسة (باستثناء الاختلافات الطفيفة كاللون) كلما كانت مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة كبيرة إضافة إلى ذلك تعتبر التكلفة المستهدفة ذات مكاسب خاصة بالنسبة للمؤسسات التي ينبغي عليها تعديل عدد المنتجات التي تنتجها. وبالمثل، يعتبر تكرار تجديد تصميم المنتجات مهماً لأنه يحدد تكرار إطلاق منتجات جديدة وكلما ارتفع معدل إدخال منتجات جديدة للسوق كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة. أما بالنسبة لدرجة التجديد فيقصد بها إن كانت المنتجات جديدة تماماً أم أنها مشابهة لمنتجات موجودة فإذا كانت درجة التجديد منخفضة فإن مكاسب

التكلفة المستهدفة ستكون أكبر نتيجة لتوفر معلومات تاريخية على المنتجات المشابهة التي يمكن الاعتماد عليها. وكلما ارتفعت درجة التجديد كما قلت المكاسب المحققة من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لعدم توفر معلومات تاريخية عن التكلفة يُبنى على أساسها التنبؤ بالتكاليف المستقبلية ولا حتى معلومات تاريخية عن العملاء المنافسين والموردين

ب- خصائص المنتج :

تشمل خصائص المنتج المؤثرة على التكلفة المستهدفة ثلاث خصائص أساسية تتمثل في: **تعقيد المنتج**، **ضخامة الاستثمارات التسويقية والمدة اللازمة لتطوير المنتج** (كما هو موضح في الشكل 08 أعلاه). يقصد **بتعقيد المنتج** عدد مركباته عدد خطوات الإنتاج المختلفة اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع المركبات التي يتضمنها وأنواع التكنولوجيات اللازمة لإنتاجها. وتحدد درجة تعقيد المنتج مدى تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة، فبالنسبة للمنتجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطة. أما فيما يخص المنتجات التي تتميز بالتعقيد كالسيارات مثلاً فتتطلب أساليب تكلفة . مستهدفة أكثر وتعقيداً. أما بالنسبة **لضخامة الاستثمارات التسويقية** فيقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الاستعداد للإنتاج والإطلاق الفعلي للمنتج. إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقها لتجنب المخاطرة، لذلك فإن المؤسسات التي تنتج منتجات ذات استثمارات تسويقية مرتفعة تكون لها أصنافاً محدودة من المنتجات المصممة بدقة لتلبي احتياجات السوق. وفي ظل هذه الظروف تكون للتكلفة المستهدفة مكاسب مرتفعة لأن كل منتج : أن يكون له أعظم احتمال للنجاح. وأخيراً، **المدة اللازمة لتطوير المنتج** أي الفترة الممتدة من تصميم المنتج إلى غاية إنتاجه أو بتعبير آخر الزمن الذي يأخذه تطوير منتج جديد وتكمن أهمية هذه المدة في المساعدة على تحديد خطر فشل المنتج عند إطلاقه. فكلما طالت فترة التصميم كلما زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم وبذلك زيادة خطر فشله عند إطلاقه وبالتالي ترتفع مكاسب تطبيق نظام تكلفة مستهدفة أكثر تعقيداً وذا تفاعل كبير مع وظيفة التسويق¹.

¹ Cooper, Slagmulder, 1997, P.P. 13-14

3 - العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات

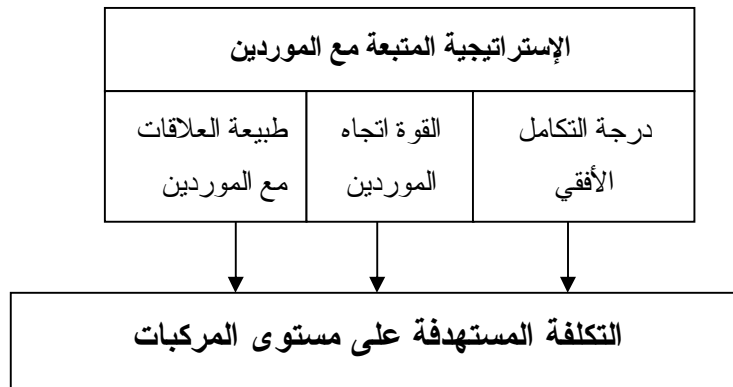
يتمثل أحد أهم مخرجات أسلوب التكلفة المستهدفة في التكاليف المستهدفة للمركبات والتي تمثل الأسعار ترغب المؤسسة في دفعها مقابل المركبات التي يتم الحصول عليها من أطراف خارجية , وتتأثر هذه التكاليف المستهدفة للمركبات بالإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها والتي تلخصها الخصائص الثلاث التالية:

درجة التكامل الأفقي ، القوة اتجاه الموردين ، وطبيعة العلاقات مع الموردين - والشكل 08 أدناه يوضح ذلك:

أ- درجة التكامل الأفقي :

المؤسسات المتكاملة أفقياً تشتري نسبة كبيرة من المدخلات اللازمة لإنتاج منتوجاتها من مصادر خارجية. فكلما زاد اعتماد المؤسسات على الموردين الخارجيين، كلما زادت أهمية تسيير الموردين وبذلك أهمية التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات وذلك لأن التكلفة المستهدفة يمكن أن تطبق على كل مركبة من المركبات المتحصل عليها من مصادر خارجية لإحداث ضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم كما يمكن تحقيق عوائد كبيرة من خلال التركيز على إبداع الموردين حيث أن هؤلاء لا يمتنون فقط نسبة كبيرة من منتوجات المؤسسة وإنما هم مسؤولون كذلك على جزء كبير من التصميم.

الشكل 08 : العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات



المصدر : (Cooper, slagmulder، 1997 p28)

ب القوة اتجاه أغلبية الموردين: إذا كانت المؤسسة تتمتع بقوة كافية تمكنها من فرض سعر شراء المركبات على أغلبية مورديها، يكون لتطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتراة مكاسب كبيرة. أما إذا كانت قوتها ضئيلة فإن المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة على المركبات المشتراة ستكون أقل لأن الموردين لن يقبلوا هذه الأسعار كأسعار بيع لمنتوجاتهم إلا إذا كانت تحقق لهم مردودات ملائمة).

ج- **طبيعة علاقات الموردين:** كلما كانت علاقات الموردين أكثر تعاوناً كلما كان أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل عام وعلى مستوى المركبات بشكل خاص أكثر مردودية. إذ أن قدرة أي مؤسستين على جمع إبداعيتهما في التصميم لإيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما. فعلى سبيل المثال يقوم مهندسو التصميم لـ Komatsu بزيارة مورديهم بشكل متكرر ويساعدونهم على حل مشاكل التصميم. أي أن العلاقات التعاونية تمكن مصممي المنتج والموردين من جمع خبراتهم لإيجاد حلول مبدعة لرفع الجودة والوظيفية أو تخفيض التكاليف من خلال اللقاءات المشتركة والتفاعلات الدائمة¹.

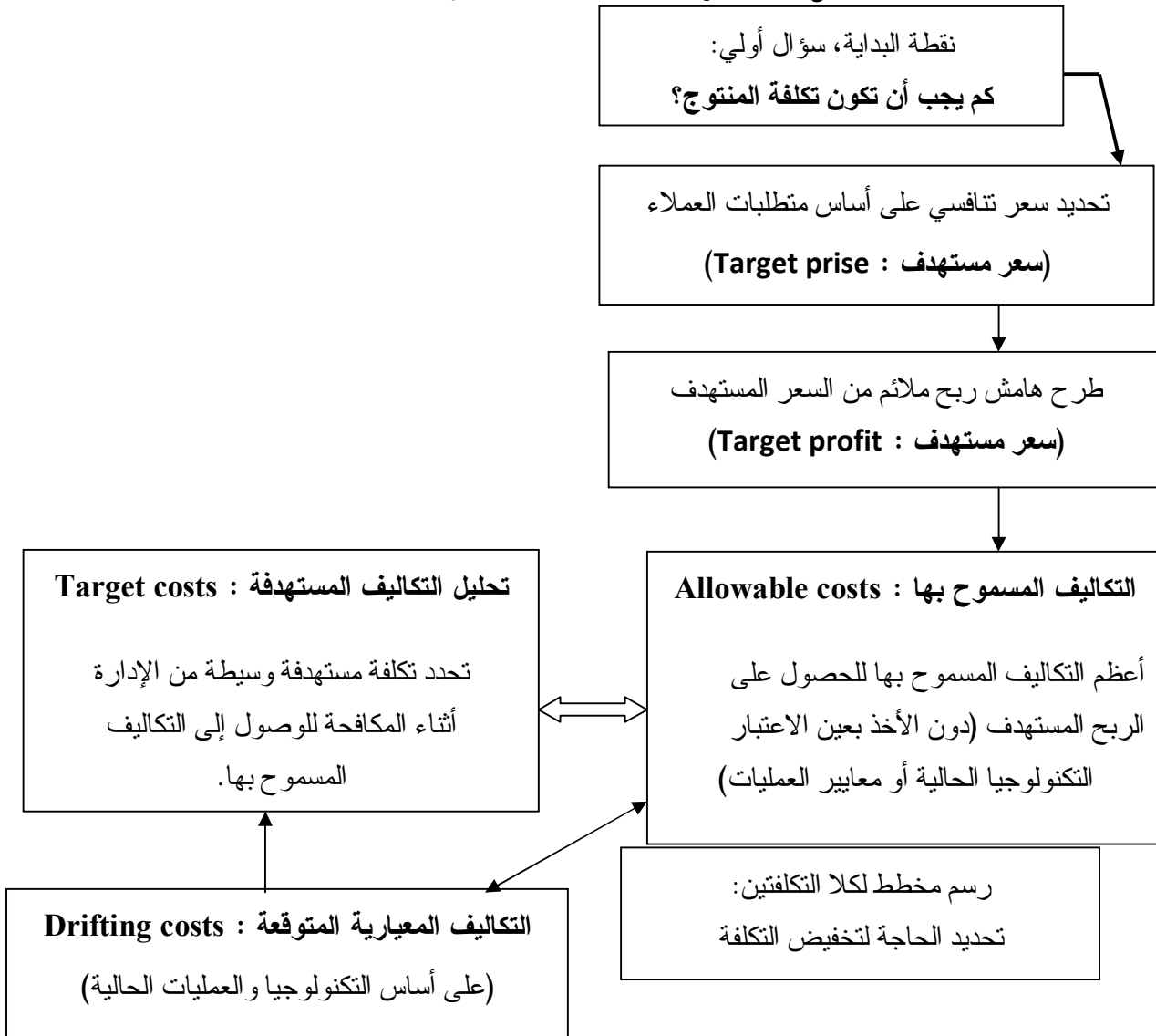
المطلب الخامس : الفلسفة الضمنية للتكلفة المستهدفة

يمكن أن يبدو أن فكرة التكلفة المستهدفة سهلة الفهم والتطبيق إلا أن ذلك لا يجب أن يؤدي إلى افتراض أن تطبيق الطريقة سيؤدي حتماً إلى النتائج المرغوبة، لأن سر نجاح هذه الطريقة يكمن في تبني فلسفتها الأساسية في كل المؤسسة. حيث يرى (Kato 1993) أن التكلفة المستهدفة عبارة عن تركيب لعدة تقنيات مدعمة كلها بفلسفة التكلفة المستهدفة. وغالباً ما يتم إهمال هذا الجانب في المنشورات الغربية بسبب التركيز الكبير على الجانب التقني للطريقة غير أن المثال التالي لـ Toyota يُظهر أهمية الفلسفة الإدارية.

فالشكل 09 أدناه يوضح الإجراء التقني لتحديد التكلفة المستهدفة الذي تطبقه Toyota، لكن هل كل مؤسسة تتبع هذه الخطوات، ستصل إلى نفس النتيجة أو درجة الفعالية؟

¹ Cooper, Slagmulder, 1997, P.P. 15-16

الشكل 09: إجراء تحديد التكاليف المستهدفة



المصدر : (Feil, yook, kim, 2004, P.16)

1- قيادة الإدارة العليا :

يؤمن Hasegawa 1997 بأن القدرة على تنظيم المستخدمين بطريقة تفكير (Mindset) قيادة المؤسسة يعد عاملاً أساسياً لتطبيق Genka kikaku أو Genka kaizen بنجاح. ففي العديد من المؤسسات اليابانية تكون الإدارة العليا وراء المبادرة للتكلفة المستهدفة بشكل كبير كما ذكر Ansari و Bell 1996 أن بطولة الإدارة العليا تخلق الفهم الضروري للتكلفة المستهدفة وتُمكن فريق التكلفة المستهدفة من اكتساب الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف.

2- التوجه الجماعي :

يعد التوجه الجماعي عاملاً أساسياً آخر لنجاح التكلفة المستهدفة وهو جزء من طريقة الحياة اليابانية كما أن الكنفوشية التي تؤيد الانسجام بين الأعضاء لها دور هام إضافة إلى أن الأمان الذي يشعر بها الأفراد داخل المجموعة يمثل جانبا مهما في اليابان تأتي الجماعة دائما قبل الفرد، ففي أعين اليابانيين لا يمكن حل تعقيدات المهام من خلال القرارات الفردية كما يبدو ذلك جليا في الاتصالات اليابانية وعمليات اتخاذ القرارات حيث تتم هذه الأخيرة جماعيا فعلى الرغم من ، أن قائد المجموعة هو الذي يتخذ القرار النهائي إلا أن ذلك يكون بعد قبول أعضاء الفريق لهذا القرار كما لو كان قرارهم.

3- الالتزام بالعمل :

يعد موقف المستخدمين اليابانيين اتجاه عملهم ومؤسستهم أحد أهم الظواهر البارزة لفهم الأعمال اليابانية. فالإحساس بالواجب الذي يشعر به اليابانيون اتجاه رب العمل بينه استقصاء أظهر أن 80% من العمال اليابانيين يؤمنون بأن عملهم يأتي قبل العائلة ويظهر هذا الشعور بالواجب في استعدادهم للعمل ساعات طويلة وحصولهم على عطل قصيرة.

4- الثقة المتبادلة :

أظهر Hasegawa في دراسته أن الإدارة في اليابان تركز على العنصر البشري ويتمثل الاهتمام الرئيسي في خلق الثقة المتبادلة بين المسيرين والمستخدمين وكذلك مع الموردين تكون هذه الثقة المتبادلة مدعومة بوضوح بعوامل توظيف كالاستقلالية المشاركة، التعاون والمرونة. وأفضل مثال عن مقياس خلق الثقة المتبادلة والمتعارف عليه في اليابان هو مدة البقاء في الوظيفة (Lifetime employment) فبدون تحقيق ثقة متبادلة بشكل جيد، لن يُظهر المستخدمون الولاء لمؤسستهم مدى الحياة، كما أن الإدارة العليا لن تضمن لهم وظيفة تدوم مدى الحياة.

5- محاسبة التسيير :

يمكن كذلك إيجاد وجهة النظر السلوكية في هيكلية محاسبة التسيير اليابانية حيث أن هذه الأخيرة لم : فقط لإنتاج معلومات دقيقة لأجل القرارات الإستراتيجية، بل لجعل المستخدمين يعملون حسب إستراتيجية المؤسسة ولجعل تفكيرهم إستراتيجيا. ويتم السعي وراء هذا الهدف بالاستعمال الواسع لمقاييس غير مالية والتوجه التام نحو السوق. إضافة إلى ذلك تتأكد المؤسسات اليابانية من انتقال المعلومات المالية المتحصل عليها أقسام المراقبة كاملة وبسرعة بين المستخدمين ومن فهم المستخدمين لكيفية انعكاس أدائهم على النتائج المالية للمؤسسة.

وقد ذكر Kharbanda 1992¹ الخصائص التالية لمحاسبة التسيير اليابانية والتي ساهمت في نجاح المؤسسات اليابانية :

- أ- أن مراقبة التكلفة ليست مسؤولية المحاسب فقط وإنما هي مسؤولية الجميع
 - ب- أخذ سعر البيع الذي تحدده السوق بعين الاعتبار وتصميم المنتج وتحديد تكلفته على أساس هذا السعر
 - ج- عدم استعمال اليابانيين عادة لفترة استرجاع الأموال المستثمرة (Payback period) أو العائد على الاستثمار في قراراتهم الاستثمارية، بل يسعون لإنتاج أكبر بأقل تكلفة ويهدفون لتعظيم حصة السوق. فالدخول إلى السوق أولاً ثم تعظيم حصة السوق والربح سيأتي لوحده؛
 - د يكون اتخاذ القرار والمسؤولية جماعية في اليابان على عكس الغرب ويتغلغل هذا المفهوم (الفكر) الجماعي في كل الأقسام التصميم التصنيع التسويق، المالية والمحاسبة؛
 - هـ - وأخيراً أن للمحاسبة في اليابان دور تأثيري أكثر منه إعلامي.
- حيث تستعمل معلومات محاسبة التسيير بفعالية للتأثير على المستخدمين وتحفيزهم عوضاً عن مجرد إعلامهم بالبيانات الملائمة عن التكاليف، الانحرافات والأرباح.

6- التعلم :

يعتبر حماس اليابانيين للتعلم أمراً معروفاً كما أن المؤسسات اليابانية تكافح باستمرار لتنمية مهارات مستخدميها من خلال النقل الوظيفي (Job rotation) والتدريب المكثف. وقد أدى التشديد على التعلم الشامل (Comprehensive education) إلى إمكانية فهم وحدات أخرى داخل المؤسسة وتميز التكلفة المستهدفة بوجهة نظر شاملة تعكس توجه الأسلوب الياباني. كما أن التعلم في اليابان يقوم على أساس التعلم بالممارسة مما يؤدي إلى التغير المستمر في تصرفات الفرد وتأثير هذه الأخيرة على محيطه.

7 - شبكة الـ "Keiretsu" الإستراتيجية :

يتميز الاقتصاد الياباني بوجود شبكة إستراتيجية تدعى "Keiretsu" يتم إنشاؤها بين مؤسسات مستقلة قانونياً لكن على أساس روابط مالية أو أعراف مشتركة، حيث يكون هناك تعاون قوي بين هذه المؤسسات ويُدمج هذا التعاون الموردين في عمليات تطوير المنتج وبمثل هذا عنصراً أساسياً في التكلفة المستهدفة.

¹ O. P. Kharbanda, "Japan's Lesson for the West " CMA Magazine, Vol 66 Issue 1, 1992, P.P. 26-28

8- شبكة المعلومات :

تملك المؤسسات اليابانية شبكة معلومات ممتازة مع عملائها ومورديها مما يجعل تطبيق طريقة بحث الأيدي في السوق "Hands-at-the market" ممكناً. وقد عرف (Seidenschwarz 1993) هذا المصطلح كما يلي: طريقة لدراسة السوق تتميز بتدفق عكسي كثيف (an intensive back flow) للمعلومات إلى مطوري

المنتوج حول آراء العملاء المتعلقة بالمنتجات الموجودة حالياً في السوق. "ويبين هذا بأن المؤسسات اليابانية لا تحصل على المعلومات من خلال دراسة السوق الشكلية فقط وإنما كذلك من خلال التعاون المكثف للموردين والمشتريين.

وكخلاصة لما سبق فإن الفهم الجيد للتكلفة المستهدفة كما تم تطويرها في اليابان سيساعد المؤسسات الموجودة خارج اليابان على تكييف التكلفة المستهدفة مع بيئتها الخاصة بنجاح.

سنتناول في هذا المبحث تقنية تحليل القيمة وذلك من خلال التعرض للنقاط التالية:

- المطلب الأول : بعض المفاهيم الأساسية التي تقوم عليها التقنية

- المطلب الثاني : مفهوم تحليل القيمة

- المطلب الثالث : ظهور وتطور تحليل القيمة

- المطلب الرابع : أهداف تحليل القيمة

- المطلب الخامس : خطوات تحليل القيمة

المطلب الأول : بعض المفاهيم الأساسية :

قبل التطرق لتقنية تحليل القيمة بشكل مفصل لابد من الوقوف على بعض المصطلحات الأساسية التي تقوم عليها.

1- الحاجة: يمكن أن نعرفها على أنها ضرورة أو رغبة يحسها المستعمل أو المستهلك وتستدعي خلق المنتج الذي يضمن الوظائف التي تشبعها ويمكن تلخيص هذا بالمخطط التالي :



2- الوظيفة: تعبر عن كل خدمة يقدمها المنتج للمستهلك حيث أن المنتج يجب على احتياجات هذا الأخير من خلال الوظائف التي يضمنها له، أي أن الوظيفة هي الإجابة عن السؤال التالي: «كيف يتم إشباع الحاجة؟»

ويجب التمييز بين وظائف الخدمة للمنتج والوظائف التقنية لمركباته.

أ- وظائف الخدمة: هي الوظائف الموجهة مباشرة لإشباع حاجات أو رغبات المستهلك أو المستعمل. وتنقسم هذه الأخيرة إلى : وظائف الاستعمال ووظائف التقدير¹.

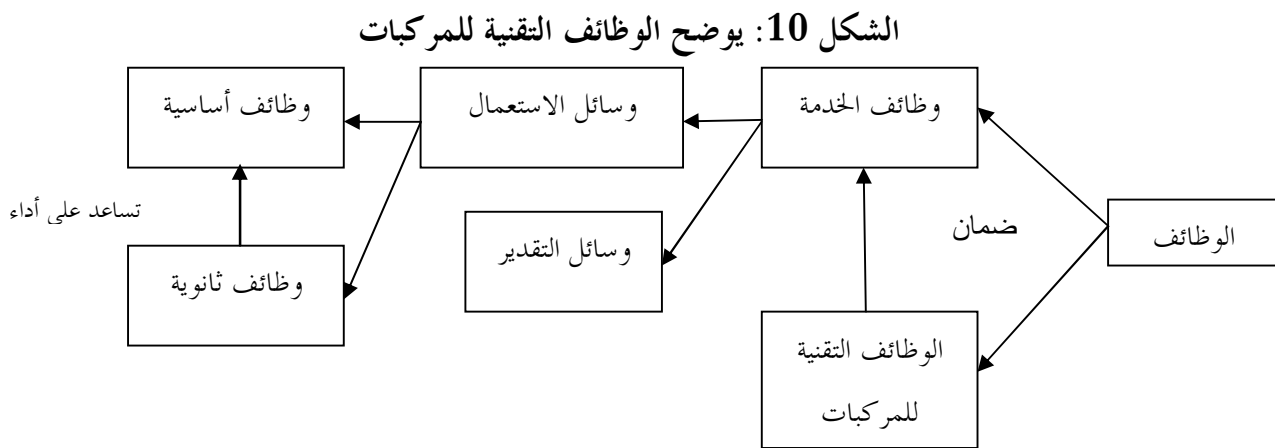
¹ Jouineau, 1976, P.66

أ- 1- وظائف الاستعمال: هي التي تحدد منفعة الشيء وقد تكون أساسية تجيب عن السؤال التالي: «ما الذي يجب أن يؤديه الشيء؟» أي ما هو الغرض الذي صمم لأجله. فالساعة مثلاً صممت لإعلامنا بالوقت. والوظائف الأساسية لا يمكن تغييرها أو إلغاؤها. ويمكن أن تكون وظائف الاستعمال ثانوية تجيب عن السؤال التالي: «ماذا يمكن أن يؤدي هذا الشيء كذلك؟» فبالنسبة للساعة، يمكن أن تكون وظيفتها الثانوية أن توضع على اليد والوظائف الثانوية تكون ضرورية لأداء الوظائف الأساسية إلا أنه يمكن تعديلها أو إلغاؤها لتخفيض التكاليف.

أ- 2- وظائف التقدير: هي التي تضيف جاذبية للشيء وتجعلنا نختاره فلو عدنا إلى مثالنا السابق لوجدنا أن الشكل الجميل للساعة يُعتبر وظيفة تقدير.¹

ب - الوظائف التقنية للمركبات: تحدد هذه الوظائف كيفية ضمان وظائف الخدمة وذلك بتحديد خصائص مركبات المنتج والعلاقة المتبادلة بينها فمثلاً وظيفة قفل الساعة هي وصل طرفي سوارها لتثبيتها على اليد وتعتبر هذه الوظيفة تقنية لأنها تبين العلاقة بين القفل وطرفي السوار من أجل ضمان وظيفة الاستعمال الثانوية المتمثلة في وضع الساعة على اليد.

وعلى عكس وظائف الخدمة فإن الوظائف التقنية للمركبات يمكن أن تكون موجودة أو لا كما يمكن حذفها لأنها ليست ضرورية مباشرة لإشباع الحاجة. ويمكن أن نلخص كل ما قلناه عن الوظائف في مخطط بسيط كما يلي:



المصدر : Falcon, 1970, P.16

¹ Litaudon, Réfabert, 1995, P.9

3- المنتج : هو كل ما يُقدّم للمستهلك مقابل نقوده سواء كان منتوجاً مادياً أو خدمة. والمقصود بقيمة المنتج في تحليل القيمة هو قيمة خصائصه الوظيفية التي تلي حاجات المستهلك وليس الهيكلية.¹

4- جودة المنتج : استناداً إلى المعيار الفرنسي الذي يتحدث عن جودة المنتج فإن «جودة المنتج ترتبط أولاً بالتعبير عن وظائف خدمته بشكل ملائم وشامل، ثم بقدرته على إشباع هذه الوظائف».²

5- تكلفة المنتج : تتضمن كل الموارد المستعملة لتزويد المستهلك بما يرغب فيه. وتشمل تكاليف التصميم، التمويل، التصنيع والتوزيع.

6- القيمة : قبل التطرق لمفهوم تحليل القيمة ينبغي أن نحدد المقصود بمصطلح القيمة في هذا السياق، حيث أن هذا الأخير يستعمل في عدة مجالات كالفلسفة علم الاجتماع وكذلك الاقتصاد. لكن اهتمامنا هنا ينصب على القيمة الاقتصادية للمنتجات.

يعرف المعيار الفرنسي قيمة المنتج على أنها: «الحكم على المنتج على أساس توقعات ومحفزات المستعمل، معبرا عنه بأهمية تزيد بزيادة إشباع حاجات المستعمل و/أو بانخفاض الإنفاق على المنتج».

أي أن تعظيم قيمة المنتج يعني تعظيم النسبة بين إشباع حاجات المستهلك وتكلفة المنتج. وبما أن احتياجات المستهلك يتم ترجمتها إلى وظائف للمنتج فيمكن القول أن القيمة هي النسبة بين وظائف المنتج وتكلفته.

$$\text{القيمة} = \frac{\text{الإشباع}}{\text{التكلفة}} = \frac{\text{الوظائف}}{\text{التكلفة}}$$

ويجدر التمييز بين قيمة التبادل قيمة المنفعة أو الاستعمال، قيمة التقدير أو القيمة الذاتية، القيمة بالنسبة للزبون والقيمة بالنسبة للمنتج أو الصناعي.

أ- قيمة التبادل: هي قيمة موضوعية تتحدد بتبادل كمية من الشيء الذي نريد تقييمه مقابل كمية من أشياء أخرى. وتظهر يومياً في الأسواق في شكل أسعار موضوعية تفرض على الجميع.³

¹ Falcon, 1970, P.16

² Tassinari, 2005-2006, P.04

³ Mouchot, 1994, P.P.7-8

تمثل قيمة التبادل الشكل الجماعي للقيمة حيث تنتج عن مجموعة من التقديرات الفردية، تظهر بسبب التبادل وتستوجب المقارنة. ويرتبط هذا التقدير الجماعي للسلع بالعرض والطلب حيث ترتفع قيمة التبادل بزيادة ندرة المنتج وتنخفض بوفرته أي أنها ترجمة لحكم مجموعة من الأفراد على المنتج.

وحتى تكون للشيء قيمة تبادل لابد من توفر شرطين أساسيين هما:

أولاً: أن يكون الشيء ذا منفعة أي يلي حاجة أو يشبع رغبة؛

ثانياً: أن تكون هناك صعوبة في الحصول عليه.

ب- قيمة الاستعمال: هي قيمة ذاتية وتعني . منفعة الشيء أو قدرته على إشباع رغبة أو تلبية حاجة معينة مثل الإشباع الذي يحققه تناول طبق من الحلوى أو مشاهدة فيلم... هذا الإشباع غير ملموس ولكنه محسوس فالفرد يحس بهذه القيمة للاستعمال ولكنه لا يستطيع أن يعبر عنها حتى لنفسه¹

إن الأشياء التي لها قيمة منفعة أو استعمال كبيرة غالباً ما تكون لها قيمة تبادل صغيرة أو معدومة والعكس صحيح. فعلى سبيل المثال للماء قيمة استعمال كبيرة وفي المقابل لا يساوي الكثير في المقايضة أي أن قيمته التبادلية صغيرة، على عكس الماس الذي ليست له قيمة استعمال إلا أنه يمكن مبادلاته مقابل عدد كبير من الأشياء الأخرى.²

ج- قيمة التقدير: لها جانب ذاتي ولا تستلزم احتمال حدوث التبادل. فمثلاً الحلي بالنسبة للمرأة، ربطة العنق بالنسبة للرجل، السيارة الفخمة، الموضة، كلها أمثلة عن قيم ذاتية تدفع العميل لاقتناء المنتج لاكتساب تقدير الآخرين.³

د- القيمة بالنسبة للزبون (المستعمل): تتحدد قيمة المنتج بالنسبة للمستعمل أو أي واحد منا بدرجة منفعته (قيمة الاستعمال) وقدرته على إشباع بعض الرغبات (قيمة ذاتية وكذلك بصعوبة الحصول عليه. وبذلك فإن قيمة مجموعة من الأصناف تتحدد بقدرتها على منحنا متعة جمالية وبالصعوبة التي نواجهها لتشكيل هذه المجموعة أي أن صعوبة الامتلاك تؤدي دوراً هاماً وغالباً ما تترجم بدفع سعر مرتفع. ويمكن صياغة ما سبق في المساواة التالية:

¹ Mouchot, 1994, P.8

² Falcon, 1970, P.19

³ Seddiki, 2004, P.299

$$\text{القيمة} = \text{المنفعة} \times \text{صعوبة الامتلاك}$$

وإذا أخذنا القيمة من وجهة نظر الفرد وبالنسبة للمنتج الذي يشتريه تصبح العلاقة السابقة كالآتي:

$$\text{القيمة} = \text{وظائف المنتج} \times \text{سعره}$$

هـ - القيمة بالنسبة للمنتج أو المشتري الصناعي: يرتبط السعر الذي يبيع به المصنع منتوجه بالجودة، حالة السوق والمنافسة، إضافة إلى ذلك هناك مفهوم التكلفة الصناعية للمنتج والتي تختلف عن سعر السوق. فإذا افترضنا وجود منتوجان متكافئان يشبعان نفس الاحتياجات ولهما نفس القيمة بالنسبة للمستعمل فإن المصنع يفضل ذلك الذي يكون ذا تكلفة صناعية أقل. وبهذا فإن القيمة بالنسبة للمصنع تتحدد من جهة بوظائف المنتج شرط أن تكون ضرورية ومن جهة أخرى وبشكل كبير بتكلفته التي يجب أن تكون القيمة = وظائف المنتج تكلفته منخفضة.¹

ونفس الشيء بالنسبة للمشتري الصناعي فإن المنتج الذي يشتريه يكون ذا قيمة إذا كان يتوفر على كل الوظائف الضرورية وسعره أو تكلفة استخدامه منخفضة.

المطلب الثاني : مفهوم تحليل القيمة :

1- يرى Carlos Fallon أن تحليل القيمة عبارة عن تقنية صناعية حديثة تهدف لإيجاد علاقة علمية بين قيمة المنتج وتكلفته والتي ولدت مجموعة من التغيرات تتلاءم كل منها مع الصناعة التي تعنيها لكن تُطبق كلها لإرضاء المستهلك بإعطائه ما أمكن مقابل نقوده دون الإضرار بربح المورد وذلك بتحليل ما يجب أن يتوفر في المنتج مقارنة بتكلفته. وبناء على هذا وضع Fallon التعريف التالي: «تحليل (أو تقنية) القيمة ، طريقة علمية موجهة نحو الوظيفة وتهدف لتحسين المنتج بإيجاد علاقات بين عناصر قيمته وعناصر تكلفته لتوفير الوظيفة المطلوبة في المنتج بأقل تكلفة».²

من خلال هذا التعريف نستخلص الخصائص التالية لتقنية تحليل القيمة:

¹ Jouineau, 1976, P.P. 68-70

² اسماعيل عباس منهل ابور غيف، علي محمد ثجيل المعموري، استخدام تقنيي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض المنتجات (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية واسط)، مجلة دراسات ومالية، المجلد الثامن، العدد 23 2013، ص 216.

أ- **أها طريقة علمية:** بمعنى أنه يجب أن نكون علميين في القياس الكمي لعناصر تكلفة بحساب عناصر قيمته، كما يجب الاستعانة بأرقام لتقدير الجودة الاقتصادية للمنتوج. فمحلل القيمة يجب أن يحدد القياسات والأرقام الضرورية لتكميم عناصر تكلفة المنتوج ويجد سلم القياس الذي يسمح بإعداد العلاقة الكمية بين القيمة والتكلفة؛

ب- **موجهة نحو الوظيفة:** أي تقوم على التحليل الوظيفي للمنتوج بتحديد وظائفه وتقييمها، حيث يعرف المنتوج بمجموعة الوظائف التي يؤديها بدلا من هيكلته؛

ج- **تهدف لتحسين قيمة المنتوج :** المقياس الذي تقدر على أساسه قيمة المنتوج هو الفرق بين ما يعنيه المنتوج للمستهلك والسعر الذي يدفعه مقابل الحصول عليه. وعندما نتحدث عن تحسين قيمة المنتوج فإننا نعني زيادة هذا الفرق أو تحسين النسبة بين ما يعنيه المنتوج وتكلفته بالنسبة للمستهلك؛

د- **إيجاد علاقات بين عناصر قيمة المنتوج وعناصر تكلفته :** ورفع عناصر هذه القيمة شريطة ألا يؤدي ذلك إلى رفع تكلفة المنتوج، أو تخفيض تكلفة المنتوج دون التخفيض من قيمته والإضرار بأدائه. فعند تخفيض عنصر تكلفة يجب معرفة انعكاس ذلك على قيمته بدقة ولذلك لابد من توفر معلومات عن رغبات واحتياجات المستهلكين؛

هـ - **توفير الوظيفة المطلوبة بأقل تكلفة :** أي التوصل إلى إخراج منتوج بتكلفة أقل من تكلفة المنتوجات المنافسة وبذلك يستفيد المستهلك بحصوله على المنتوج بسعر أقل والمنتج بتحقيقه لربح أكبر.¹

2- بالنسبة لـ **Anne Réfabert و Maurice Litandon** فإن تحليل القيمة يعتبر أداة فعالة تساعد في التصميم لأنها في نفس الوقت طريقة تحليل وديناميكية للاتصال ولا يمكن لمهندسي الدراسات، رؤساء المشاريع وكل من يحمل مسؤولية التطوير في المؤسسة تجاهلها. وبذلك فقد عرفها على النحو التالي:

«تحليل القيمة هو طريقة لتصميم أو إعادة تصميم منتوج بشكل يضمن فقط كل الوظائف التي يرغب فيها العميل ويستعد للدفع مقابلها وليس أكثر وبأقل تكلفة... مع كل المتطلبات اللازمة لا غير.»

وبالتالي فإن تحليل القيمة يهدف إلى استخراج التكاليف غير الضرورية للمنتوج وتحسين جودته من خلال إعادة النظر في تصميمه.²

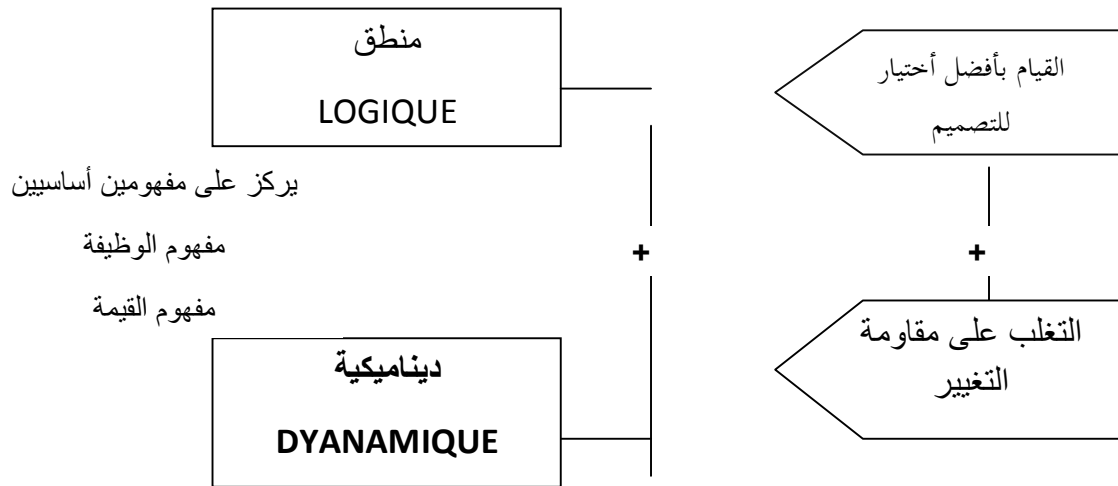
¹ Falcon, 1970, P.P. 15-25

² محمد سعد عطوه، وأشرف محمد كمال الشبراوي، تأثير هندسة القيمة في مشروعات التشييد في المملكة العربية السعودية ، مجلة جامعة الازهر ، قسم العمارة كلية هندسة، المجلد 11، العدد 39، 2016، ص، 2

وتنقسم التكاليف غير الضرورية التي يجب أن يعمل تحليل القيمة على إلغائها إلى نوعين:

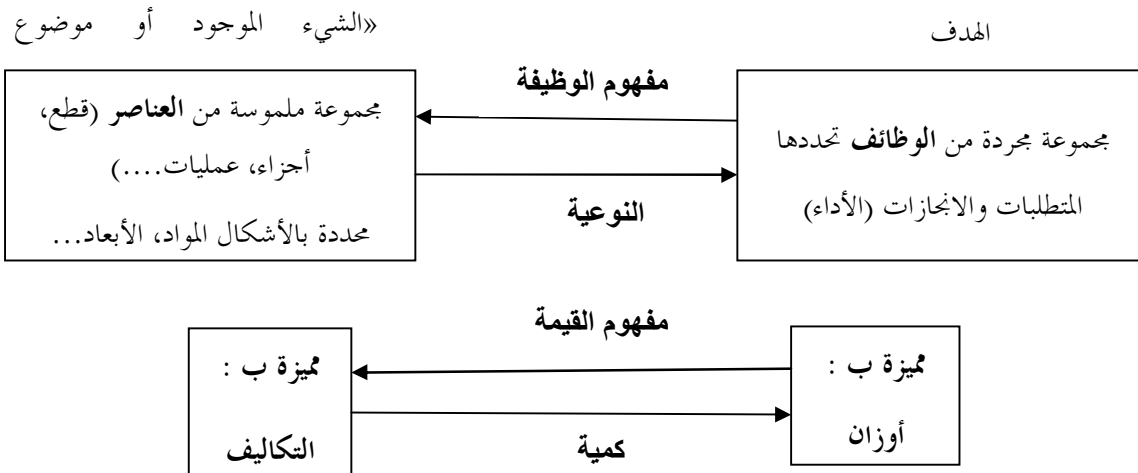
- التكاليف الناجمة عن الوظائف غير الضرورية أو الخصائص الزائدة مقارنة باحتياجات ورغبات المستهلكين؛
- التكاليف المرتفعة جدا لحلول التصميم أو التصنيع التي يمكن تحسينها¹ كما أن تحليل القيمة لا يطبق على المنتجات فقط وإنما يمكن تطبيقه كذلك على كل خدمة أو نظام.

والشكل التالي يلخص معنى تحليل القيمة عند Maurice Litandon و Anne Réfabert :



المصدر: (Litaudon, Réfabert, 1995, P. 4)

يقوم تحليل القيمة على طريقة تفكير منطقية بسيطة تتمثل أساسا في المواجهة بين ما نبحت عنه وما نعرفه



المصدر: (Litaudon, Réfabert, 1995, P. 5)

¹Jouineau, 1976, P.P36-6

3- أما الجمعية الفرنسية للمعايير AFNOR فتعرف تحليل القيمة على النحو الآتي:

«هي طريقة للمنافسة المنظمة والإبداعية تهدف إلى الإشباع الكامل لاحتياجات مستعمل المنتج، الإجراء أو الخدمة بطريقة خاصة بالتصميم أو إعادة التصميم وظيفية اقتصادية وجماعية في آن واحد.» من خلال هذا التعريف نستنتج الخصائص التالية لتحليل القيمة¹:

- هي طريقة وظيفية تهم بوظائف المنتج أو الخدمة أو الإجراء؛

- طريقة إقتصادية : تسعى لتخفيض التكاليف؛

- طريقة جماعية: تتطلب فريق عمل لتطبيقها.

المطلب الثالث : ظهور وتطور تحليل القيمة

1- بداية تحليل القيمة في الولايات المتحدة الأمريكية

يُرجع بعض الكتاب ظهور تحليل القيمة إلى فترة الحرب العالمية الثانية نظرا لندرة المواد التي عرفتها الولايات المتحدة الأمريكية في تلك الحقبة الزمنية حيث كان من الضروري إيجاد حلول بديلة، كما فرضت الضرورة على المهندسين اللجوء إلى الابتكار والابتعاد عن الخصائص الأصلية. ولقد كانت النتائج المتوصل إليها مرضية وغالبا ما كان ذلك مصحوبا بوفرات اقتصادية مما أدى إلى استعمال نفس الطريقة وبشكل إرادي حتى بعد انتهاء فترة الندرة وذلك بالبحث عن حلول تختلف عن الحلول الكلاسيكية ولكن هذه المرة بهدف تحقيق الوفرات الاقتصادية².

وفي سنة 1947 أصبحت هذه الطريقة تسمى تحليل القيمة « Value Analysis » بعد أن قام Lawrence D Miles بتنظيم البحث عن الوفرات الاقتصادية وجمع وتطوير المبادئ والأساليب الأساسية لتحليل القيمة وقد كان ذلك في شركة General Electric أين كان يعمل كرئيس لمصلحة المشتريات، مستفيدا بذلك من المجهودات الأمريكية المبذولة منذ سنة 1930 في مجال البحث عن الأفكار

¹ Jay Mandelbaum, Danny L. Reed, Project Leader, op, 2006, P, 4.

² Jay Mandelbaum, Danny L. Reed, Project Leader, Value Engineering Handbook, Institute for defense analyses, Washington, USA, 2006, PP, 23.

الجديدة والخيال الإبداعي. وقد أظهر Miles العلاقة الضرورية بين الإبداع وطرقه الخاصة المتعلقة بمجهودات تخفيض التكاليف.

كما ظهر تيار من الأفكار القريبة من تحليل القيمة في الولايات المتحدة الأمريكية خلال سنة 1947 حيث بدأ في هذه الفترة الحديث عما يسمى بـ « Purchase Analysis » في كل من القوة الجوية الأمريكية و Ford وتعتبر هذه الطريقة شبيهة بتحليل القيمة غير أنها تركز بشكل أساسي على المشتريات. وبذلك أحرزت تقنية تحليل القيمة نتائج هامة وعرفت تطورا سريعا في شكل خطين متوازيين في الولايات المتحدة الأمريكية، الخط الأول رسمه Miles ومساعديه في General Electric وعدد من الشركات التي اتبعت هذا الطريق الذي كان فيه الاهتمام منصبا على المنتجات الصناعية ككل، حيث يتم تحليلها وفقا لإجراءات محددة من طرف مهندسين مختصين في تحليل القيمة ومسؤولي الشركات أو الأقسام. أما الخط الثاني لتطور تحليل القيمة فتمثل في ذلك المتعلق أساسا بالمشتريات، حيث كان هناك مجالا واسعا للنشاط وأشخاصا ديناميكين وأكفاء ينشطون في هذا المجال، كما أدت مجلة « Purchasing » في الولايات المتحدة الأمريكية دورا كبيرا في نشر أفكار وأساليب تحليل القيمة في مجال المشتريات بشكل أساسي. اعتقد ممثلو مصلحة المشتريات لفترة طويلة أن تحليل القيمة من اختصاصهم ولا بد من إلحاقه بمصلحتهم وأرادوا إثبات ذلك، كما أن بعض الكتاب المتخصصين أيدهم في ذلك و لم يتوصلوا إلا بعد فترة إلى المفهوم الكلي لتحليل القيمة ومكانها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وأنها ليست حكرا على مصلحة المشتريات. وفي سنة 1955 نشرت مجلة Harvard Business Review مقالا ممتازا يعرض مجالات تطبيق تحليل القيمة والأشكال التي يمكن أن تأخذها، كما تطرق لمختلف الحلول لإدماج هذا النشاط في المنظمة الصناعية¹.

وأخيرا توضحت الأفكار حول تحليل القيمة وتواصل تطورها مما نتج عنه إنشاء جمعية مختصين في تحليل القيمة في الولايات المتحدة الأمريكية تضم آلاف الأعضاء وتنظم كل عام مؤتمرا مهما. كما اتسعت مجالات تطبيق تحليل القيمة حيث لم يعد تطبيقها مقتصرًا على المنتجات فقط، بل أصبحت تطبق كذلك على العمليات، الخدمات، الإجراءات والأنظمة... إلخ.

¹ حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الشريف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية كلية الادارة والاقتصاد جامعة الكوفة، المجلد 2، العدد 9، 2008، ص 110-111

2 - انتقال تحليل القيمة إلى أوروبا وفرنسا :

عرفت طريقة تحليل القيمة تحسينات كثيرة في اليابان قبل أن تصل في سنوات الستينات إلى أوروبا بفضل بعض فروع الشركات الأمريكية المتواجدة بها والشركات المتعاملة مع الشركات الأمريكية. كما أن المؤسسات الناشطة مثل تلك المتخصصة في صناعة السيارات التي تهتم وتتابع التطورات الحاصلة في العالم وتحاول الاستفادة من كل ما هو جديد وفعال، توصلت إلى تحليل القيمة — بوسائلها الخاصة ، وبفضل مهام لها في الولايات المتحدة الأمريكية.

ولقد كانت بريطانيا العظمى أول مستفيد من التجربة الأمريكية حيث عرف تحليل القيمة تطورا ملحوظا بها، تبعها بعد ذلك ألمانيا الغربية، الدول الإسكندنافية وهولندا، هذه الدول التي أظهرت اهتماما كبيرا يفوق الاهتمام الذي أولته فرنسا للطريقة. حيث قامت هذه الأخيرة بمحاولاتها الأولى للاستفادة من تحليل القيمة في سنوات 1958 - 1960 إلا أن الجهود الحقيقية كانت في 1961 1962، غير أن الطريقة لم تعرف تطورا ملحوظا في فرنسا إلا بداية من سنة 1964 لأنه كان من الضروري في البداية مواجهة وتجاوز:

- ردود فعل التخوف والارتياح التي أظهرها بعض المسؤولين في الشركات الفرنسية، الذين لم يستوعبوا أن الطرق الجديدة يمكنها أن تحسن ما كانوا يعتبرونه بمثابة الجزء النبيل في نشاطهم والمتمثل في خلق وتطوير المنتجات. إلا أنه تم تجاوز هذه النقطة بسهولة حيث اقتنع هؤلاء المسؤولون بفضل عدة تجارب مناسبة والتي كانت أفضل مروج لتحليل القيمة؛

- التحفظ والتكتم الذي يتميز به الفرنسيون وعدم كشفهم للنتائج الجيدة التي يتوصون إليها ولا لكيفية الوصول إليها، ذلك حتى لا يولوا انتباه منافسيهم للطرق الجديدة التي طبقوها وليستفيدوا من امتياز تطبيقهم لها لأطول مدة ممكنة.

وعلى الرغم من مساهمة هذه الأسباب في إبطاء انتشار تحليل القيمة في فرنسا، إلا أنها طبقت في الفترة الممتدة بين الستينات والسبعينات في عدة مجالات كالكهرباء، الإلكترونيك صناعة السيارات، الآلات، أجهزة القياس، الطيران، الأجهزة الكهربائية، بعض الأدوات... إلخ وقد كانت هذه التطبيقات تتم أحيانا من طرف مؤسسات صغيرة ومتوسطة وأحيانا من طرف مؤسسات ضخمة.

أما عن اهتمام الدولة الفرنسية بتحليل القيمة فقد تجسد في منشور وزارة الدفاع الوطني لسنة 1968، كما قامت لجنة الأسواق سنة 1969 بإصدار نص يعالج المحفزات الاقتصادية لاستعمال المتعاقدين في الأسواق العمومية لتحليل القيمة.

كما ينبغي الإشارة إلى الدور الذي أدته المفوضية الوزارية الفرنسية للتسلح والتي تتضمن مكتب الطرق والتكنولوجيات الحديثة لترويج تطبيق تحليل القيمة على الأسلحة وأنظمة التسلح، حيث تم التوصل إلى نتائج اقتصادية بالغة الأهمية. دون أن ننسى ذكر تطبيق تحليل القيمة في مجال البناء والذي بادرت به وزارة التهيئة والعمارة الفرنسية التي التزمت بأنشطة تتعلق بإمكانيات وطرق تطبيق تحليل القيمة وبذلت جهودا لترويجها.

المطلب الرابع : أهداف تحليل القيمة :

1- يؤدي تحليل القيمة عدة وظائف¹:

- أداة للتحسين: الهدف منها هو إرضاء أفضل للعميل من خلال عرض وظائف تتلاءم أكثر مع احتياجاته ليس هذا فقط وإنما تهدف كذلك لتعظيم الأرباح، حيث يؤدي تحديد وظائف المنتج التي يرغب المستهلك في دفع الكثير من أجلها إلى تعظيم ربح المؤسسة، إضافة إلى أن تحليل القيمة يمكن أن يؤدي إلى تحديد وظائف جديدة ستجعل المنتج أكثر جذبا للمستهلكين وبذلك رفع الأرباح²؛

- أداة للاقتصاد : تسعى إلى تخفيض التكلفة الكلية للمنتج؛

- أداة للتجديد : غالبا ما يجلب تحليل المنتج والبحث عن التحسينات تطورات في نقاط أخرى لم تتم رؤيتها في السابق.

(2) يُحدث تحليل القيمة ديناميكية للمنظمة:

- هي أداة تتطلب حالة انفتاح واتصال حر دون انغلاق فالاكتفاء ليست مكانا للمواجهة والتعارض وإنما بالوصول إلى اتفاق وفائدة مشتركة؛

- هي أداة تسمح بإزالة الحواجز الهرمية والوظيفية داخل المنظمة لأن تحليل القيمة يتطلب اتصالا بين كل المستويات الأفقية . والعمودية للهيكل.

¹ حاتم كريم كاظم، مرجع سبق ذكره، ص 112

² Yoshikawa, Innes, Mitchell, 2002, P.P. 11-12

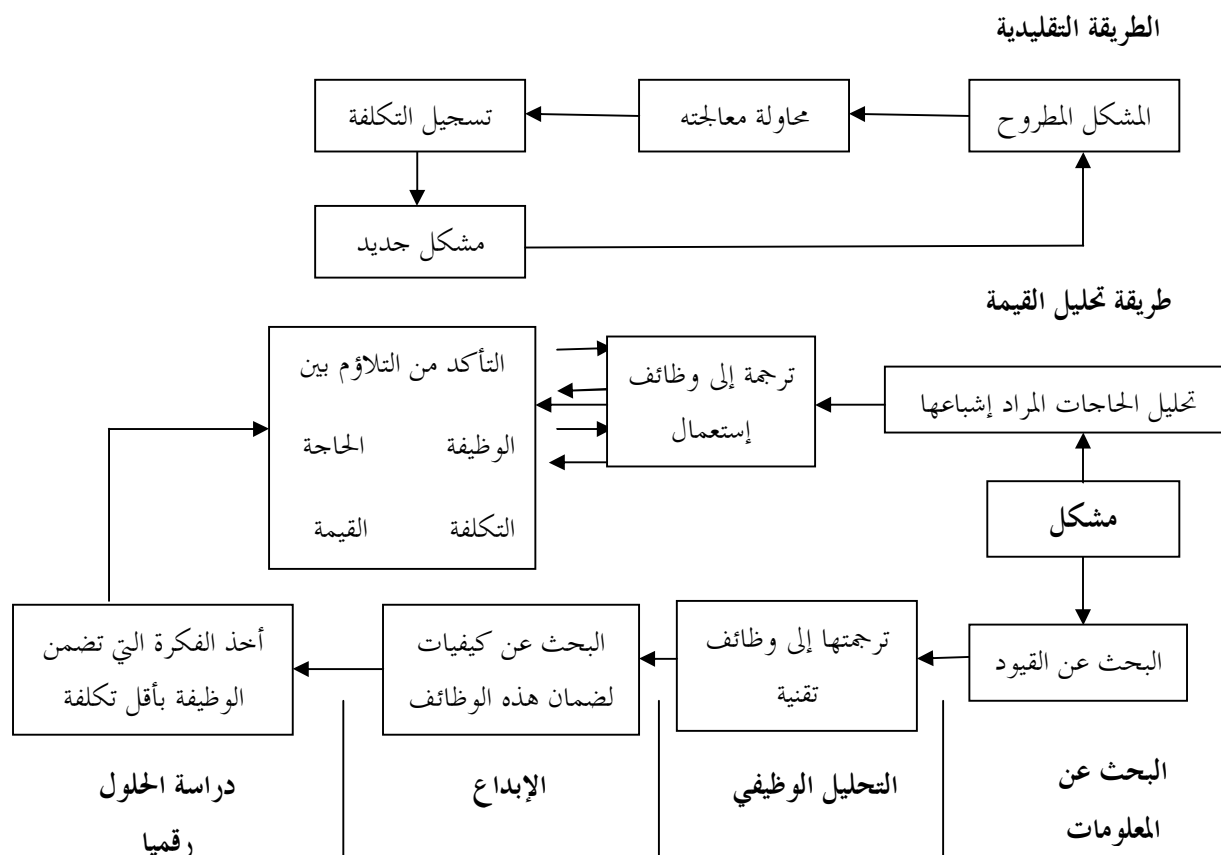
المطلب الخامس : خطوات تحليل القيمة

تقوم طريقة تحليل القيمة على المبدأ الآتي¹:

- التحليل الوظيفي للمنتوج الذي ينتج عنه إعداد دفتر الأعباء الوظيفي وذلك بإحصاء كل الوظائف يؤديها المنتوج لتلبية رغبات واحتياجات العملاء واحترام القيود المتعلقة باستعماله،
 - تقدير تكلفة كل وظيفة لتوجيه البحث اللاحق عن مواضع الاقتصاد،
 - ثم تحديد الوظائف الأساسية للحفاظ عليها أو تحسينها،
 - ما هي الوظائف الجديدة التي يمكن إضافتها لتلبية احتياجات العملاء بشكل أفضل،
 - الوظائف الجديدة التي يمكن الاستغناء عنها،
 - تحديد أقل تكلفة يمكن بلوغها لضمان هذه الوظائف مع إلغاء التكلفة غير الضرورية .
 - و المحافظة على جودة المنتوج.
- والشكل المبين أدناه يوضح الفرق بين الطريقة التقليدية لمعالجة المشاكل وطريقة تحليل القيمة.

¹ منال جبار سرور السامرائي، علي عبد الحسين هاني الزامل، دور تحليل القيمة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين في شركة الصناعات الخفيفة ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، المجلد الخامس عشر العدد 3 2018، ص 200.

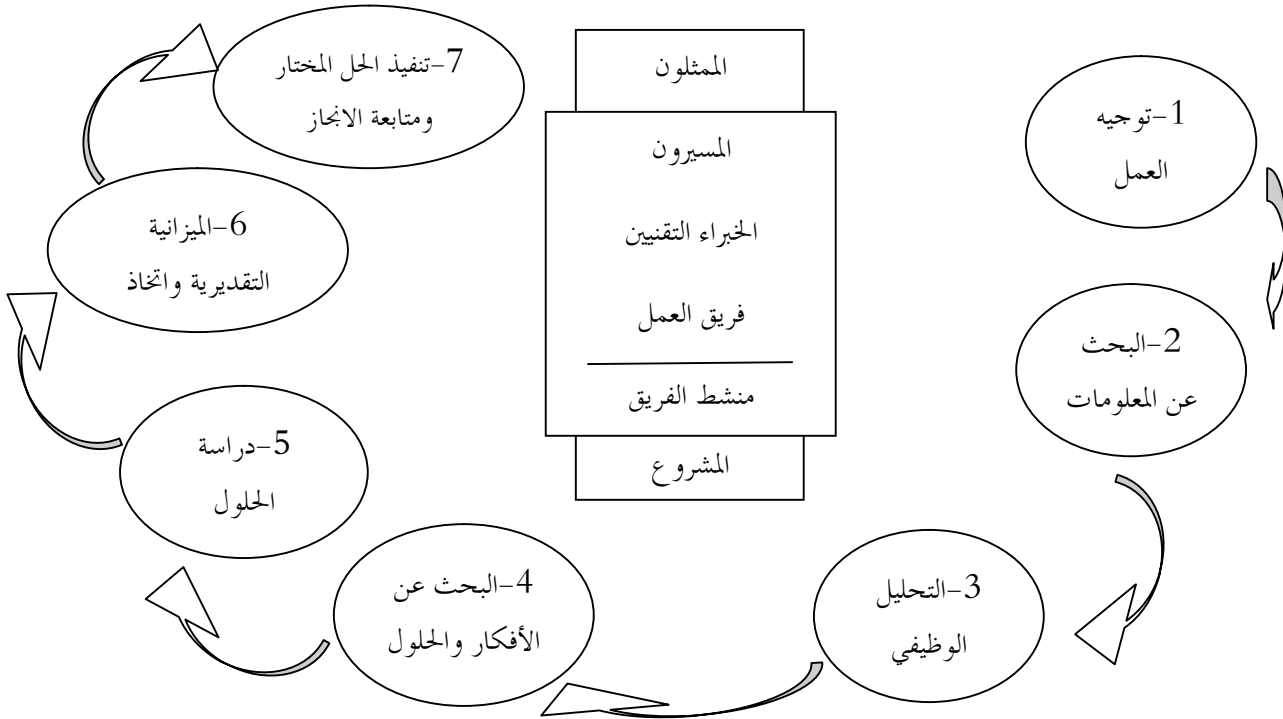
الشكل 11: الفرق بين الطريقة التقليدية لمعالجة المشاكل وطريقة تحليل القيمة



المصدر : (Alazard, Sépari, 2001, P.P. 572-573)

بناءً على هذا المبدأ يتم تطبيق تحليل القيمة على سبع مراحل أساسية يوضحها الشكل التالي :

الشكل 12 : مراحل تحليل القيمة



المصدر : (www.valorisé.com, 8 juin 2007)

- **توجيه العمل**: تتمثل أول خطوة في هذه المرحلة في تحديد مجال الدراسة وبناءا عليه يتم تعيين المكلف باتخاذ القرارات. فإذا كانت الدراسة تتعلق بمنتج مثلا فإن المقرر سيكون مهندس الدراسات وإذا كان موضوع الدراسة المشتريات توكل مهمة اتخاذ القرارات إلى رئيس مصلحة المشتريات وهكذا. يقوم هذا المقرر بتعيين منشط (Animateur) يتمثل دوره في :

- ✓ تشكيل فريق تحليل القيمة؛
- ✓ تحديد مختلف الآجال والتواريخ؛
- ✓ تنشيط الفريق.

وبالتنسيق بين المقرر والمنشط يتم تحديد أهداف وحدود الدراسة وذلك من خلال:

- ✓ تحديد المنتج المراد دراسته وأهداف الدراسة: التكلفة، النوعية، الكمية، السعر،...؛
- ✓ الاحتياجات يجب ، أن يلبها المنتج موضوع الدراسة وبالتالي وظائفه؛
- ✓ المعايير المطبقة في التحليل الوظيفي والاقتصادي؛

✓ ترتيب الأولويات؛

✓ تغيرات المحيط الواجب أخذها بعين الاعتبار (المحيط الداخلي والخارجي)؛

✓ طرق العمل التي سيتم استخدامها ومخطط العمل؛

✓ مصادر المعلومات التي سيتم الاعتماد عليها.

2- جمع المعلومات: تتم هذه المرحلة بالتعاون بين محلل القيمة المنشط، أعضاء الفريق كل ضمن اختصاصه وخبراء آخرين وبكمن الهدف من وراءها في الصياغة التامة للمشكل وجمع وتبويب المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة.

يتطلب جمع المعلومات اللازمة وقتاً وتعتبر هذه المرحلة أساسية لأن البيانات المتحصل عليها تمثل المادة الأساسية للتحليل وتختلف طبيعة هذه البيانات ويمكن تبويبها إلى معلومات حول المنتج، معلومات حول السوق التي يتوجه لها المنتج ومعلومات عن المنافسين. تتعلق هذه المعلومات بمايلي:

أ- وظائف المنتج: تسجل وظائف الخدمة التي يقدمها المنتج الحالي أو التي سيقدمها المنتج الجديد أو المعدل مع التدقيق في خصائصها، أدائها وتأثيراتها. كما يتم البحث عن الوظائف المرغوب في إضافتها.

ب- السوق التي يتجه إليها المنتج: يتم التدقيق في العناصر المتعلقة بالسوق وهيكله الطلب (الكمية المقدرة، السعر، مرونة السوق، الحساسية اتجاه تطور الوظائف طبيعة العملاء، مدة حياة المنتج المقدرة).

ج- المنافسة: الدراسة الدقيقة للمنتجات المنافسة من حيث الوظائف، الخصائص، جودة السعر، التشكيلات....

د- الحلول التقنية الممكنة: اختبار الحلول القديمة، تلك التي اعتمدها المنافسون والتي سبق اقتراحها والتفكير فيها قبل اختيار الحل الحالي بتحليل ميزاتها وسلبياتها ومقارنة تكلفتها.

هـ. الحل الحالي: البحث عن تاريخ الدراسة، تطور المنتج وأسباب اختيار هذا الحل، طبيعة التجارب التي تم تنفيذها، نتائجها، التصميم، التسميات (Nomenclatures)، دراسة الأوزان، مراحل التصنيع والتركيب، قوائم قطع الغيار، نتائج دراسة شكاوي ما بعد البيع...

و- التقنيات المتاحة: يتعلق الأمر هنا بالاستعلام عن التقنيات الحديثة المتوفرة والتي يمكن استعمالها لتصميم وإنجاز المنتج المعني أو المتلائمة معه وتخص هذه التقنيات المنتج ككل، مركباته وعمليات تركيبه.

ي- التكاليف : يتم تكاليف المنتج والتي تكون مقسمة إلى تكاليف مباشرة، مصاريف عامة والتكاليف المخفية التي غالبا ما تكون موزعة على عدة عمليات مثل المراقبة، المناولة، التغليف، الاستهلاك، تكون منعزلة إذا لزم الأمر. كما تتم مراجعة كل العمليات المتبعة لإنجاز المنتج حتى يتم اكتشاف ما تم نسيانه.

أحيانا يتم البحث عن تكاليف التوزيع، الصيانة والاستعمال خاصة إذا تعلق الأمر بتحسين التكلفة الكلية لاستعمال المنتج.

ك - المشتريات: جمع معلومات حول المواد المشتراة (طبيعتها، كيفية الحصول عليها، استعمالاتها) والقطع والواحد الممونة من الخارج.

ل - القيود المختلفة: تحديد القيود بدقة، تلك الخاصة بالمؤسسة، الاتفاقيات المبرمة مع الموردين، يتم المنافسين وتلك المتعلقة بالسوق، المهنة القوانين (المعايير مثلا).¹

3- التحليل الوظيفي: تتم هذه المرحلة بالتعاون بين كل من محلل القيمة وكل أعضاء الفريق ويكمن الهدف من ورائها في إعداد نموذج وظيفي للمنتج (شجرة الوظائف، مخطط تقنية نظام تحليل الوظيفة FAST، إعداد دفتر الأعباء الوظيفي لاحتياجات العملاء، القيام بالتحليل الاقتصادي (تحليل التكاليف) للمنتج وللمنتجات المنافسة. وتستعمل مجموعة من الوسائل لتحقيق هذه الأهداف مثل: دراسة محيط المنتج مخطط FAST، مصفوفة تكاليف وقيم الوظائف

تتم هذه المرحلة على خطوات هي كالآتي:

أ- تحديد وظائف المنتج وإعداد النموذج الوظيفي له :

في هذه المرحلة ينظر إلى المنتج على أنه مجموعة من الوظائف وليس مجموعة من المركبات المادية فلا بد أولا من تحديد وظيفة المنتج بالإجابة عن السؤال التالي :

فيما يستعمل هذا المنتج ؟ « à quoi sert-il » وذلك في صيغة مصدر واسم مثل: نقل الصوت (بالنسبة للهاتف)، حمل الأمتعة (الحقيبة)، التقاط الصور (آلة التصوير)، ... إلخ (Falcon 1970.28) وهذه الطريقة يتم تحديد كل وظائف المنتج التي تشبع احتياجات المستهلك بشكل مفصل ودقيق بشرط عدم تجاوز ما هو مطلوب أي أن المنتج لا بد أن فقط يشبع الاحتياجات المطلوبة لا أكثر، حيث يجب أن يؤدي دائما الوظيفة²:

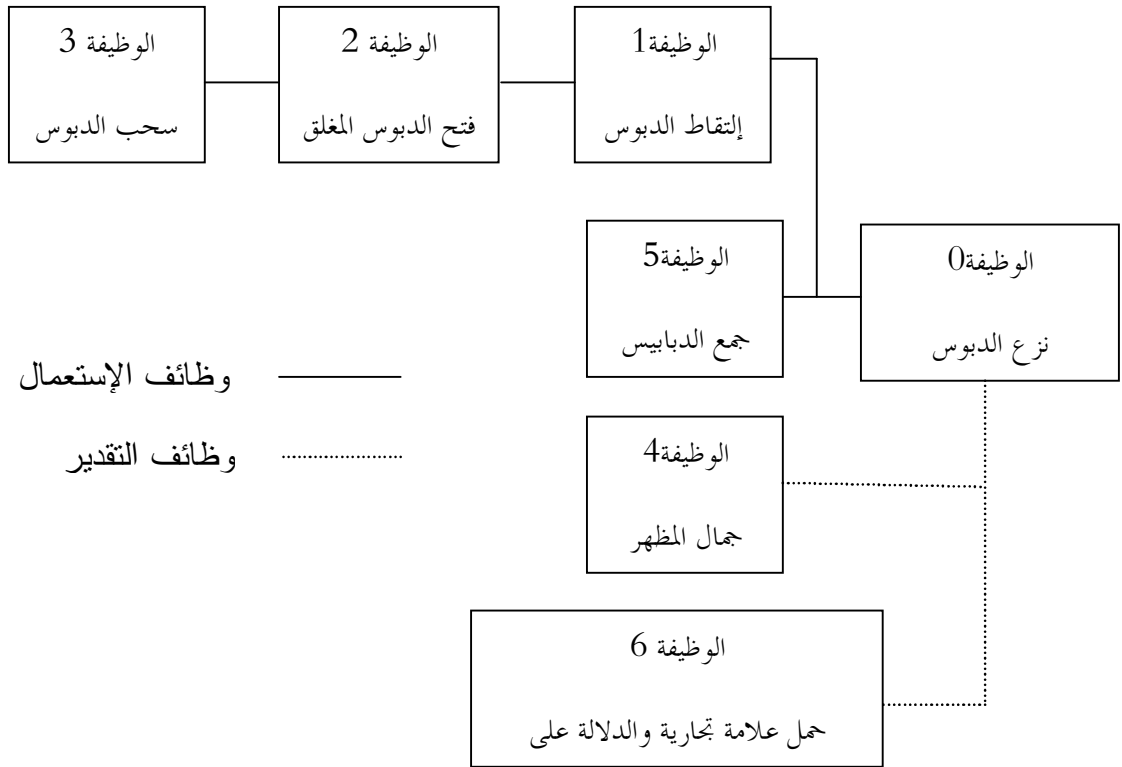
¹ Jouineau, 1976, P.P. 81-84

² رياض البكري، برزين شيخ محمد هندسة القيمة واعادة هندسة العمليات ودورهما في تخفيض التكاليف، مجلة الاقتصاد والعلوم الادارية، المجلد 17، العدد 61، 2011، ص ص 242 243.

- فقط في المكان الذي نكون بحاجة إليها... وليس في كل مكان؛
- فقط عندما نكون بحاجة إليها... وليس دائما؛
- فقط لمن يريدونها... وليس للجميع؛
- وبقدر الحاجة المطلوبة... وليس أكثر

وتتطلب عملية تحديد وظائف المنتج عصفا ذهنيا لأعضاء الفريق ومن المفيد ربط وظائف مختلفة ببعضها البعض وذلك من خلال طرح السؤال: كيف؟ لينتج عن ذلك شجرة الوظائف للمنتج. وفيما يلي مثال عن شجرة الوظائف لآلة نزع الدبابيس المزودة (أنظر الشكل 13 أدناه).

الشكل 13: شجرة الوظائف لآلة نزع الدبابيس المزودة



المصدر : (Yoshikwa, Innes, Mitchell, 2002, P.17)

من خلال الشكل نلاحظ أننا نتنقل من اليمين إلى الشمال بطرح السؤال كيف؟ أي لو طرحنا السؤال كيف تقوم الآلة بوظيفتها الأساسية المتمثلة في نزع الدبابيس؟ لوجدنا أن الإجابة هي بالتقاط الدبابيس وجمعها (الوظيفة 1) و (5) ولو تساءلنا كيف تقوم بالتقاط الدبابيس؟ تكون الإجابة بفتح الدبابيس المغلقة (الوظيفة 2) وهكذا دواليك. أما إذا أردنا الانتقال من اليسار إلى اليمين فنطرح السؤال لماذا؟ مثلا: لماذا تسحب الآلة الدبوس؟ الإجابة هي: من أجل فتح الدبوس المغلق، لماذا تفتح الدبوس المغلق؟ : لأجل التقاطه ... بعد تشكيل

شجرة الوظائف يتم تحويلها إلى مخطط FAST من أجل فهم أفضل للعلاقات التي تربط بين مختلف الوظائف والحلول ويمكن اعتبار مخطط FAST أهم خطوة في التحليل الوظيفي.

يعتمد الـ FAST على المنطق الحدسي في تحديد واختبار ارتباط الوظائف ببعضها ويتم عرض ذلك في شكل نموذج أو مخطط، كما يتعامل في تحليله مع المنتج ككل وليس مع كل جزء من مكوناته على حدى وعند الدراسة يتضح أن الوظائف لا تتم بشكل عشوائي أو مستقل وإنما وجد المنتج نتيجة وجود علاقات بين الوظائف مثلما توجد علاقات بين مركباته. يشبه الـ FAST شجرة الوظائف في استعماله للمحور الأفقي كيف - لماذا؟ «HOW- WHY»، حيث أنه انطلاقاً من الوظيفة الرئيسية أو أي وظيفة أخرى في المخطط تكون الإجابة عن السؤال: كيف تتم هذه الوظيفة؟ بالوظيفة التي تكون على يسارها والتي تمثل الطريقة لأداء الوظيفة محل السؤال. أما الإجابة عن السؤال لماذا؟ لأي وظيفة في المخطط فتكون بالوظيفة الموجودة على يمينها وتمثل هذه الإجابة الهدف من هذه الوظيفة. وبالتالي إذا أخذنا بداية مخطط FAST من اليمين ونهايته من اليسار فنقول أنه يبدأ **بهدف** المنتج وينتهي ببداية **النظام الذي سيحقق هذا الهدف**.

المحور الثاني لمخطط FAST هو المحور العمودي متى؟ «WHEN» وهو لا يعتبر جزءاً من عملية المنطق الحدسي ولكنه يكملها. هذا المحور ليس موجهاً زمنياً وإنما يدل على السبب والآخر.

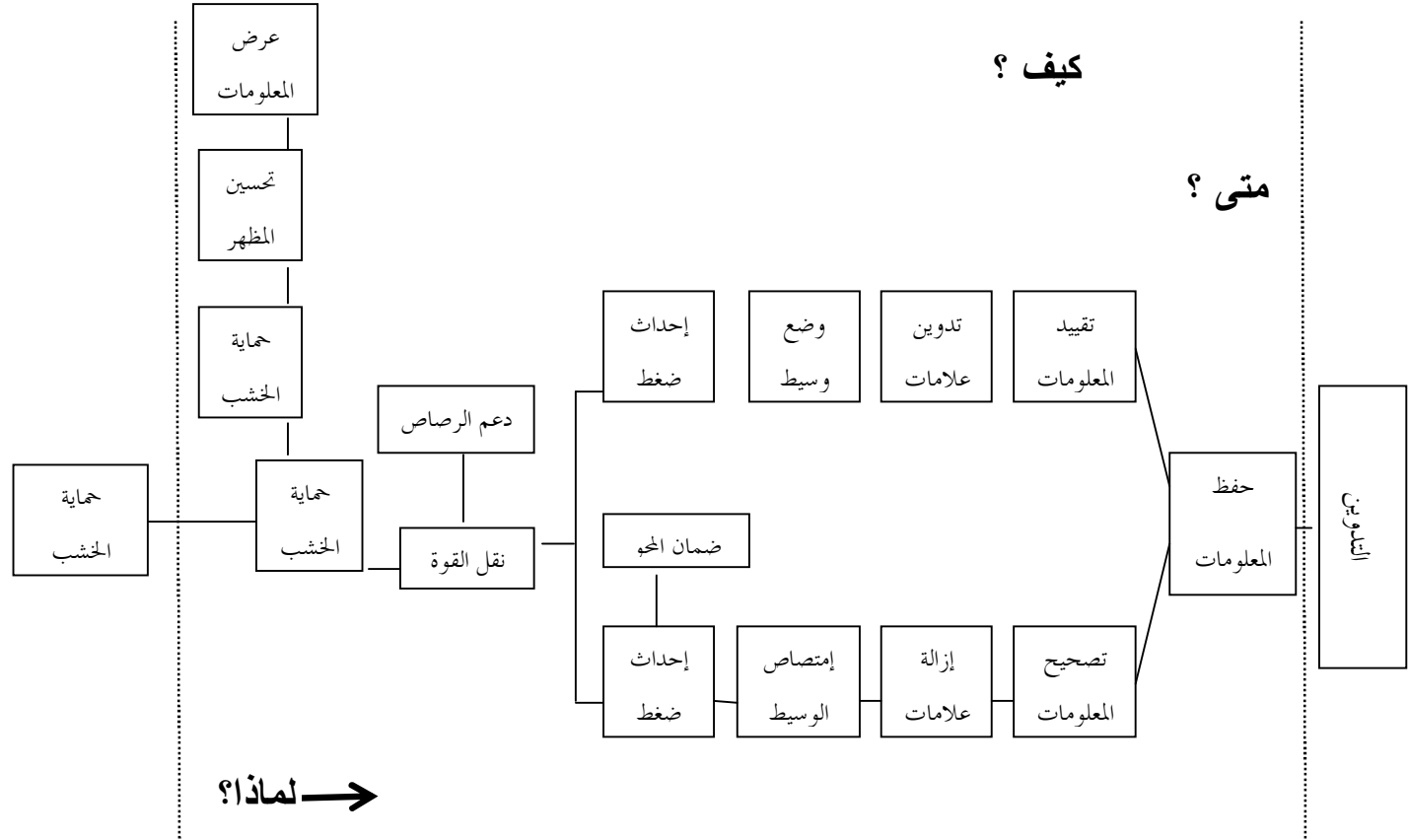
يحتوي مخطط FAST على خطين متقطعين عموديين يمثلان حدود الدراسة أو جانب المشكل الذي يكون الفريق معنياً بدراسته، يحدد الخط الأيمن الوظيفة (الوظائف) الأساسية للدراسة حيث يجب أن تكون هذه الأخيرة دائماً الأولى على يسار هذا الخط وفي وسطه، أما الخط الأيسر فيحدد بداية الدراسة ويفصل الوظائف التي تمثل المدخلات عن مجال الدراسة.

يسمى هدف الدراسة بالوظيفة ذات الدرجة العالية «Highest Order Function» وتتمركز على يمين الوظائف الأساسية وخارج الخط العمودي المتقطع الأيمن. وكل وظيفة تكون على يمين وظيفة أخرى تكون أعلى درجة منها، أما الوظائف التي تكون على اليسار وخارج الخط العمودي المتقطع الأيسر فتمثل جانب المدخلات التي تشغل أو تبدأ الشيء من يء موضوع الدراسة وتعرف بالوظائف ذات الدرجة الدنيا «Function» «Lowest Order» وكل وظيفة تكون على يسار وظيفة أخرى تكون أدنى درجة منها وتمثل الطريقة المختارة لإتمامها.¹

¹ Crow, 2002, P.P. 03-05

الشكل 14 أدناه يوضح مثالا عن مخطط FAST لقلم رصاص:

الشكل 14 : مخطط FAST لقلم رصاص



المصدر : (Crow, 2002, P.05)

ب تقييم الوظائف وتحليل التكاليف :

بعد التعرف على الوظائف التي يؤديها المنتج أو التي يفترض أن يؤديها المنتج المستقبلي يتطلب تحليل القيمة قياس هذه الوظائف من حيث عدة جوانب:

1- من حيث مستوى الأداء: ما إن كانت الوظيفة تتوافق مع المتطلبات أو كانت تشبعها بشكل مفرط أو بحرف (قياس نوعي) ويمكن أن تقيم أو تقاس حسب أدائها (كميا)؛

2- من حيث الوزن أو الأهمية: ليست لكل الوظائف نفس الأهمية حيث أن لبعضها وزنا نسبيا أكبر من غيرها؛

3- السعر الذي يكون العملاء مستعدين لدفعه مقابل الحصول على الوظيفة وهو يعكس في نفس الوقت يتطلب تحليل القيمة في هذه المرحلة كذلك تقدير تكلفة كل وظيفة من وظائف المنتج (التحليل الاقتصادي)

ومن بين الأدوات التي تستعمل لذلك مصفوفة QFD (إرجع للفصل الثاني). كما يمكن استعمال مبدأ 20% 80/20 Paréto من الوظائف تمثل 80% من التكلفة لمعرفة الوظائف التي تمثل نسبة كبيرة من التكلفة والتي سيتم تركيز الجهود عليها لتخفيض التكلفة.

في الأخير يمكن تلخيص نتائج هذه المرحلة في شكل مصفوفة لقيم وتكاليف الوظائف والتي تساعد على إيجاد الحلول المناسبة لتخفيض التكلفة دون الإضرار بالجودة.

ج- إعداد دفتر الأعباء الوظيفي :

دفتر الأعباء الوظيفي هو جدول شامل يكون معداً على أساس الوظائف ويلخص كل ما تم التوصل إليه في الخطوات السابقة، يُعرف هذا الدفتر المشروع والظروف التي تساعد على إنجازه بشكل جيد، كما يوفر معلومات عن المؤسسة والجوانب التقنية والتجارية ويتم الاعتماد عليه كمرجع لاقتراح الحلول.

يحدد دفتر الأعباء أهداف وقيود الدراسة ويعطي تفاصيل كل العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار للإنجاز الجيد للمشروع ويوضح للمؤسسة إمكانياتها ومقاصدها كما يوفر للمصمم المعلومات الضرورية لإنجاز المشروع. ويعتبر في نفس الوقت مرجعاً لكل المعنيين بالمشروع وللحوار بين المؤسسة والمصمم فهو وثيقة ضرورية ليعرف كل متعامل القواعد المفروضة على الجميع ليتصرف على أساسها مما يسمح بربح الوقت واجتناب المضي في اتجاهات خاطئة، غير أن هذه الوثيقة لا ينبغي أن تكون غير قابلة للتغيير بل يجب أن تكون قابلة لإجراء أي تعديلات عليها وإكمالها أثناء إنجاز المشروع.

4- البحث عن الأفكار والحلول : يكمن الهدف من هذه المرحلة في تحريك إبداع أعضاء الفريق للوصول إلى طرق أقل تكلفة لتوفير نفس الوظيفة أو لتحقيق أداء أفضل بنفس السعر أو لإحداث تعديل على العناصر المادية لتعظيم قيمة المنتج بأقل تكلفة. وبطبيعة الحال لا يمكننا بلوغ أعظم درجة من الأداء بتكلفة معدومة لكن يمكن تحسين المردودية بتخفيض الضياع. وكل هذا يستدعي الابتكار الذي يتطلب قدرات بشرية مميزة والقدرة على ملاحظة واكتشاف أي خلل في الحلول المقترحة آنياً، كما يعتبر التفكير الانتقادي أحد التقنيات

التي تستعمل لإيجاد حلول هندسية.¹

ويجب مراعاة ما يلي في البحث عن الأفكار:

¹ Falcon, 1970, P.P. 28-29

- يقدم كل أعضاء الفريق إقتراحاتهم في هذه المرحلة حيث لا يتم رفض أي اقتراح مبدئيا لأنه بعد التحليل يمكن أن يصبح الاقتراح الذي كان يبدو سخيًا هو الحل الأمثل، المهم أن يطلق أعضاء الفريق العنان لخيالهم فلا توجد أي فكرة سيئة وما يبدو في البداية غير مهم يمكن أن يصبح ذا أهمية بدججه بفكرة أخرى، المهم أن تكون هناك أفكارا كثيرة ومتدفقة فكلما توفرت أفكار أكثر كلما زادت فرص إيجاد تركيبات جيدة منها ؛

- يجب الفصل بين طرح الأفكار وانتقادها أو التعليق عليها أي أنه لا ينبغي نقد الفكرة فور طرحها وهذا لإبطال مفعول المراقبة الذاتية التي تقيد الخيال فالانتقاد يجب أن يكون في مرحلة لاحقة لمضاعفة إنتاج الأفكار؛ خلق المناخ الملائم للإبداع فإذا اقتضت الحاجة يتم توفير ذلك اصطناعيا كأن يحس أفراد الفريق أنهم في ساحة حرب مثلاً لتطوير نوع من السلحة... أي ربط الواقع بالخيال للوصول إلى أفكار أكثر

- التفكير في حل مشكلة تلوى الأخرى وليس في آن واحد، أي يتم طرح الأفكار المتعلقة بكل وظيفة على حدى لاجتناب القيود التي تفرضها وظائف مختلفة.¹

5- دراسة وتقييم الحلول : كما سبق وأن أشرنا أنه في المرحلة السابقة ينبغي تجنب انتقاد الأفكار المقترحة أثناء طرحها حتى لا نكبح تفكير المشاركين في البحث البناء عن الحلول، لكن عند الانتهاء من طرح الأفكار نمر إلى المرحلة الموالية التي تسمح بانتقاء مجموعة منها.

تتطلب هذه المرحلة موضوعية المشاركين فيها وعدم السماح بالوصول إلى المجاذلات الحادة، يتم تقدير تكلفة كل اقتراح لتقييم مدى صلاحيته وبعدها يتم التسجيل المنهجي لإيجابيات وسلبيات كل حل من الحلول، يمكن أن يُطلب من صاحب الفكرة استخراج سلبياتها بمساعدة الفريق، كما يعمل المنشط على استخراج الإيجابيات مع الفريق كذلك.

بعد اكتمال الاختبار الانتقادي لكل اقتراح يتم الاحتفاظ بكل الأفكار لدراستها، حيث لا تقتصر الدراسة على الأفكار المهمة فقط وإنما تشمل كذلك تلك التي تعد غير واضحة تماماً. وتدخل دراسة الأفكار المنتقاة ضمن السير العادي لعمل مصالح المؤسسة، سواء من حيث الدراسة التجارية، الاقتصادية، من ناحية التصميم، تجريب المنتجات، دراسات أو تجارب التصنيع والبحث عن الموردين. أما فريق تحليل القيمة فيتمثل دوره في هذه المرحلة في :

¹ Litaudon, Réfabert, 1995, P. 32

- إعداد برامج الدراسة : حيث يتم وضع دراسة دقيقة وقابلة للإنجاز يجب على الجميع إحترامها وعلى المنشط أن يضمن السير الجيد لها؛

- توزيع مهام الدراسة وتحديد الآجال : تُولى مهمة دراسة الأفكار المختارة إلى المختصين في الفريق وفي المؤسسة وإذا كان ممكنا الاستعانة بمختصين خارجيين، موردين أو مستشارين تقنيين على سبيل المثال. ومن الضروري أن تتوافق آجال مهام الدراسة مع تلك التي يجب أن يحترمها المنشط وذلك بعد أن تتم مناقشة طبيعة المهمة و أجلها مع من يقوم بتنفيذها ويوافق هذا الأخير عليها؛

- تحليل النتائج الجزئية: في البداية يتم اختبار نتائج مهام الدراسة خارج الاجتماعات مع المسؤولين من قبل المنشط الذي يكون بحاجة للمساعدة لتحليل وعرض هذه النتائج، لكن لابد أن يقوم بعدها فريق العمل بتحليل هذه الأخيرة لأنه يمكن لأعضائه أن يساعدوا ويوجهوا البحث عن الأفكار اللاحقة. كما يجب على فريق العمل أن يلخص الأعمال المنجزة، حيث يمكن لبعض الاقتراحات أن تلغى إذا لم تكن لها أية فائدة في الوقت الحاضر أو المستقبل، أو إذا لم تكن تتلاءم مع وسائل أو إمكانيات المؤسسة، إلا أنه ينبغي الاحتراس عند إلغاء الاقتراحات لأنه قد يكون من المفيد تصنيف حل على أنه غير قابل للاستعمال مؤقتا في الوقت الحاضر لكن يمكن أن يستعمل في المستقبل.

6- الميزانية التقديرية: عرض الحلول المحتفظ بها واتخاذ القرار يساهم في هذه المرحلة كل من محلل القيمة، فريق تحليل القيمة والمقرر ويكمن الهدف من ورائها في عرض الحلول المتوصل إليها في المرحلة السابقة واختيار واحد من بينها ولتحقيق ذلك تستعمل عدة وسائل كالتحليل الاقتصادي، التحليل المقارن بين الحلول ومصفوفة القرار.

يقوم فريق العمل تحت إشراف المنشط بإعداد ملخص بالحلول الموصى بها حيث تعرض فيه الاختيارات بوضوح مع الإشارة إلى إيجابيات وسلبيات كل اختيار يقدم هذا الملخص للمقرر الذي سيختار أحد الحلول فاتخاذ القرار النهائي ليس من صلاحيات الفريق ولكن هذا الأخير مسؤول عن عرض كل العناصر التي تسمح باتخاذ القرار. ومن الطبيعي أن تستند الاقتراحات على ميزانيات تقديرية واضحة.

المخطط العام الملخص للحلول (تقرير الدراسة): يكون كما يلي:

- تعريف المشكل وإطار الدراسة (ملخص للمعلومات الأساسية)؛

- الحلول الممكنة وعناصر اتخاذ القرار (مع نتائج مختلف الحلول الممكنة)؛

- تكلفة الحلول والأرباح الممكنة؛

- المصاريف اللازمة للاستثمارات، مصاريف الدراسة، النموذج الأولي، الأدوات... إلخ؛

- تقييم إيجابيات ومردودية كل حل، سلبياته ومختلف التأثيرات التي يمكن أن يسببها كالتأثيرات التجارية مثلاً؛

- تقديم إقتراحات بالحلول المناسبة؛

- ميزانية دراسة تحليل القيمة.

إضافة إلى الإشارة إلى الحلول التي يمكن استعمالها في المستقبل والأفكار والحلول التي يمكن إدراجها ضمن برنامج البحث للمؤسسة إذا أمكن ذلك.

الهدف الرئيسي من هذا التقرير هو أن يتم اتخاذ القرار في أحسن الظروف بما أن هذه المهمة لا يقوم بها فريق تحليل القيمة ولا أي عضو من أعضائه.

7- تنفيذ الحل المختار ومتابعة الانجاز : بعد أن يختار المقرر الحل الذي سيتم تنفيذه يُوكل مهمة إنجازها إلى المصالح المعنية بالمؤسسة كما يقوم بإعلام فريق تحليل القيمة بذلك ليقوم هذا الأخير تحت إشراف المنشط بمتابعة الإنجاز من خلال إعداد الميزانية الفعلية ومقارنتها بالتقديرية لاستخلاص الفروقات الموجودة بينهما واقتراح إجراءات تصحيحية على المقرر، كما يسهر المنشط كذلك على متابعة تطابق الآجال المحققة مع المخططة

خلاصة الفصل :

تهدف تقنيتي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة الى تطوير تصميم المنتج للوصول إلى التكلفة التي تضمن الربح المطلوب وتعزيز القدرة التنافسية عن طريق تقديم منتجات تلي رغبات العملاء، سواء من حيث السعر أو الجودة.

حيث تظهر أهمية هتان التقنيتان من حيث إنشار إستعمالها من قبل مؤسسات عالمية، وإزدياد الحاجة اليها لفهم متطلبات المنافسة في الاسواق، وخاصة بالنسبة للمنتجات التي دورة حياتها قصيرة نسبيا في السوق. وتكون التكلفة المستهدفة أكثر فعالية كلما كان تطبيقها وفق مراحل والخطوات المتفق عليها، وبالتكامل مع التقنيات المساعدة لغرض بلوغ أهدافها، ومن أهم التقنيات المساعدة هي تقنية تحليل القيمة.

الفصل

الثاني

تمهيد الفصل الثاني:

أصبح من الضروري في ظل ظروف المنافسة الشديدة على المؤسسات الصناعية إيجاد حلول ناجعة لمواجهة هذه المنافسة، وذلك من خلال إنتاج منتوجات بأقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ القيمة المضافة التي تقدمها للمستهلك عن طريق استعمال طرق حديثة في إدارة التكلفة كتقنيي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، وهذا ما سيتم تطبيقها على المؤسسة موضوع الدراسة في هذا الفصل.

وسيتيم تقسيم هذا الفصل الى المبحث الأول الذي سنطرق في الى الدراسات السابقة والمبحث الثاني سنطرق فيه الى الدراسة الميدانية، ويتم ذلك من خلال ما يلي:

المبحث الأول : الدراسات السابقة

المبحث الثاني : الدراسة الميدانية

المبحث الأول : الدراسات السابقة

ويشتمل هذا المبحث على الدراسات السابقة وقد تم تقسيمها إلى دراسات سابقة باللغة العربية ودراسات سابقة باللغة الأجنبية .

المطلب الأول -دراسات سابقة باللغة العربية :

1_دراسة حسين وكرار (2012): «تقنية التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة الجديد». تهدف الدراسة الى ابراز دور تقنية التكلفة المستهدفة كأداة متكاملة لإدارة التكلفة الاستراتيجية من خلال بناء اطار متكامل للتكلفة المستهدفة في معمل اسمنت الكوفة استنادا الى خبرة بعض الشركات اليابانية باعتبارها احد التقنيات الحديثة في تسعير المنتجات الصناعية بالاعتماد على مدخل السوق في تحديد سعر المستهدف للمنتج للوصول لتكلفة المستهدفة وتحقيق ميزة تنافسية مع التأكيد على الجودة والحصول على رضا الزبائن وضمان ولائهم للمنتج¹.

وقد خلصت الدراسة الى:

تساهم تقنية التكلفة المستهدفة في ادارة التكلفة الاستراتيجية من خلال الدور الاستراتيجي لمستويات الادارة الاستراتيجية واجراءاتها المنهجية لتخفيض التكلفة من المراحل الأولى للمنتج بالاعتماد على هندسة القيمة وأنشطة التحسين.

وقد أوصى الباحث بعدة توصيات أهمها :

تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة لتساعد في تحسين تصميم المنتج واستبعاد التكاليف غير الضرورية للوصول الى تكلفة تنافسية للمنتج مع وجود سعر مستهدف ومرغوب في السوق وزيادة الحصة السوقية لاستغلال الطاقة غير المستغلة .

¹ حسين جاسم فلاح الشمري، كرار عبد الاله عريعر الخالدي، تقنية التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة الجديد مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد جامعة الكوفة، المجلد 14 العدد 2، 2012،

2- دراسة رائد وسعد (2013): «استعمال ادوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية».

هدفت الدراسة إلى إمكانية تطبيق أسلوب المحاسبة الرشيقة لغرض تحديد الأسباب الرئيسة والمشاكل والمزايا والإمكانات المتوفرة في هذه الشركات عن طريق مجموعة من الأدوات تمثلت مشكلة الدراسة في إمكانية استخدام الشركات الصناعية لأدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف في ظل عدم ملائمة الأساليب التقليدية للتطورات الحديثة للإنتاج إتبعَت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الإستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي¹.

وقد خلصت الدراسة الى:

تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة بما فيها التكلفة المستهدفة يمكننا من تحديد التكاليف الفعلية للإنتاج والعمل على تخفيضها.

وقد أوصى الباحث بـ:

الإهتمام بسلسلة القيمة من خلال نظام يظهر فيه كافة الأنشطة والخطوات والإجراءات التي تتضمنها كل دورة من دورات العمل وبالتالي تخفيض التكاليف.

3- دراسة الكبيجي (2014) بعنوان: مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية»

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، وبيان مدى الإدراك لمفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها للحصول على منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة ولتحسين الربحية، وتوضيح تأثير استخدام مدخل هندسة القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالي الوصول إلى التكلفة المستهدفة، والتعرف على

¹ رائد مجيد عبد محمد سعد سلمان عواد المعيني استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف بحث تطبيقي في شركة العامة للصناعات الكهربائية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن العدد الثامن، العدد 25 ، الفصل الرابع 2013، ص ص 280-340

الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة تم توزيعها على المديرين الماليين ورؤساء الحسابات في الشركات والبالغ عددها (11) شركة، وقد تمثلت عينة الدراسة التي تجاوبت مع الباحث (9) شركات صناعية مساهمة عامة، والتي تمت مخاطبتها الاستبيان بواقع استبانة واحدة لكل شركة¹.

و قد خلصت الدراسة الى:

أنه يتوافر لدى الشركات الصناعية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مما يدل على أن الشركات الصناعية الفلسطينية لديها البيئة المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، تبين أن الشركات تدرك مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها ولتحسين الربحية الشركات تستخدم مدخل هندسة القيمة لتحقيق تخفيضاً في التكاليف وذلك للوصول إلى التكلفة المستهدفة .

أظهرت النتائج أن هناك بعض الصعوبات التي قد تواجهها الشركات عند تبنيها للمدخل والتي أهمها الكلفة المالية العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة.

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات والاقتراحات من أهمها:

قيام الشركات بتمكين مهارات وخبرات مديريها الماليين وعبر إطلاعهم على تجارب الشركات الموجودة في دول أخرى تطبق تلك المداخل وتشجيع القطاع الصناعي عموماً في فلسطين على مواكبة وتبني التطورات الحديثة في إدارة التكاليف ليتسنى لتلك الشركات تحقيق المزيد من الأرباح في ظل البيئة التنافسية السائدة.

4_ دراسة إدريس (2017) بعنوان : تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان.

¹ مجدي وائل الكبيسي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 41، العدد 2، 2014، 170-190

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على تحليل مسببات التكلفة للأنشطة الصناعية، ودراسة وتحليل أثر العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحليل الأنشطة التعرف على دور الموازنة على أساس الأنشطة على العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف¹.

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم إختبار بيانات الدراسة من واقع بيانات الدراسة الميدانية والتي تم جمعها عبر (226) إستبانة بنسبة إستجابة بلغت (90%) من جملة الإستبانات الموزعة، وتم إختبار الفرضيات بعد التأكد من صلاحية واعتمادية الأبعاد، عن طريق إستخدام أسلوب تحليل المسار (نمذجة) المعادلة البنائية) لقياس هيكلية النموذج الذي يوضح العلاقة بين المتغيرات.

قد خلصت الدراسة الى:

- ✓ يؤدي تحليل الأنشطة إلى الكشف عن مواطن القصور في أنشطة الشركة التي تحتاج إلى عمليات تحسين ويوضح أي الأنشطة تحتاج إلى حذف أو تخفيض في الموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة.
- ✓ القيام بعمليات التحسين المستمر لعمليات الإنتاج في مختلف الأنشطة يساعد في تجنب الأنشطة غير الضروري.
- ✓ الموازنة على أساس الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف، من خلال الإهتمام بتحديد تكلفة كميات الإحتياجات من الموارد والسعي لتقليل أخطاء التشغيل الزائدة.

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات والاقتراحات من أهمها :

- ضرورة التركيز على أداء العمليات الضرورية ذات القيمة المضافة، والعمل على رفع الكفاءة الإنتاجية.
- تتبع مصادر التكلفة حتى يمكن حذف تكاليف الأنشطة غير المضافة للقيمة قبل حدوثها.
- تحليل الموقف الخارجي لمكونات البيئة الخارجية للمنشأة من موردين وعملاء ومنافسين لتوجيه قدرة الشركة للتعرف على مواطن القدرة والخفض الحقيقي للتكلفة.

¹ ادريس الصديق عثمان على تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية (دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان)، رسالة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية، كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017

5_ دراسة نادية (2018): أسلوب هندسة القيمة بين رفع الجودة وخفض التكاليف».

تهدف هذه الدراسة الى معرفة كيفية استخدام أسلوب هندسة القيمة، حيث تطرق الى نشأة الأسلوب وتعريفه، وأهم التكاليف محل التخفيض في المنشآت، وتطرق الى عرض أسلوب هندسة القيمة، وتطبيقه، ومقوماته مع بيان بعض سبل التخفيض المتوقعة، انتهاء بمرحلة الاعداد والتنفيذ، ولتحقيق ذلك اتبع المنهج الوصفي التحليلي¹.

و قد خلصت الدراسة الى:

– أن هندسة القيمة يعد أسلوباً للتفكير، ويساعد في عملية التخطيط ويحقق أهداف المنشأة من خلال قدرته على تحقيق الريادة في التكلفة .

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات والاقتراحات من أهمها:

عند أسلوب هندسية القيمة ينبغي تكوين فريق عمل على درجة من الكفاءة والقدرة على تنفيذ هذا الاسلوب بصورة دقيقة.

– يعد أسلوب هندسة القيمة من أهم الاساليب التي تدعم تخفيض التكلفة في الشركة من خلال النظر في تصميم المنتج /الخدمة دون التأثير على جودته

6_دراسة رشم و أرسلان (2018) : «أثر تطبيق الهندسة القيمة على خفض التكاليف في المشاريع الانشائية في العراق»².

يهدف هذا البحث إلى استعراض التحديات والمعوقات التي تواجه تطبيق الهندسة القيمة في المشاريع الانشائية في البيئة العراقية وهي تحديات كبيرة تعود لأسباب عديدة فنية وإدارية وسلوكية واجتماعية، وقد تم أيضاً التطرق إلى الجهود التي يمكن ان تبذل للتكيف مع البيئة الجديدة وتعزيز فرص النجاح فيها وذكر التجارب

¹ نادية ميلاد محمد المبروك، أسلوب هندسة القيمة بين رفع الجودة وخفض التكاليف، المجلة العلمية، المجلد 9، العدد 3، 2018، ص ص، 587 - 605

² محمد حسن رشم، مؤيد أكرم أرسلان، أثر تطبيق الهندسة القيمة على خفض التكاليف في المشاريع الانشائية في العراق، مجلة جامعة جيهان اربيل العلمية، العراق، الجزء A، العدد 2، 2018، ص ص 431-452

والتطبيقات المختلفة لهذه التقنية على المشروعات الانشائية في الدول المطبقة وعرض عينة من دراسات حقيقية تم من خلالها تحقيق الجدوى الاقتصادية من تطبيق الهندسة القيمية

وقد خلصت الدراسة إلى:

✓ أن الهندسة القيمية أداة ترشيد فعالة وبرنامج تقييم هندسي منظم يتم استخدامه لتأكيد كفاءة الأداء الوظيفي وضبط التكلفة للمشاريع.

✓ قدرة الهندسة القيمية على تحقيق وفورات مالية كامنة في المشروعات من خلال أسلوبها المتميز في طرح الأفكار والبدائل والتي ساهمت في خفض التكلفة الكلية للمشاريع ذات الميزانية العالية

✓ أهمية ارتباط برنامج الهندسة القيمية بأصحاب القرار وأن يكون في بيئة عملية مناسبة تكفل وتدعم حرية الدراسة في الطرح والتقييم.

أن استرداد التقنية الفنية أو الإدارية من بيئة معينة بغرض تطبيقها في بيئة أخرى يتطلب عملاً كبيراً لا بد أن يسير وفق برنامج علمي منهجي يعتمد على أسس موضوعية تهدف إلى تهيئة البيئة المستوردة من الناحية الفنية والإدارية والاجتماعية ومن ثم تطويعها لتشابه البيئة المصدرة لهذه التقنية أو تلك، والتي نرى ضرورتها وأهميتها في أي تجربة قادمة.

وقد قدم الباحثان مجموعة من التوصيات والاقتراحات من أهمها :

- السعي إلى إيجاد آلية منهجية يمكن من خلالها ترسيخ المفهوم، تهيئة الأجواء لصنع القرار، وطرح الآلية المناسبة على عدد من أصحاب القرار في عدد من الهيئات والمنظمات في القطاعين العام والخاص، ومن ذلك إعداد عدة عروض بأشكال مختلفة، منها القصير لكبار المسؤولين، ومنها المتوسط (حلقات قصيرة للإدارتين العليا والوسط ، ومنها ما يكون على شكل ندوات وورش عمل للمختصين من المهنيين (الممارسين والمهندسين وغيرهم).

- السعي لإنشاء شعبة الهندسة القيمية بالجمعية الهندسية العراقية بهدف توحيد الجهود، وإيجاد مظلة واحدة لفريق العمل لكي يستطيعون من خلاله مضاعفة الجهد وتوجيهه إلى جميع الفئات التي تستفيد من الهندسة القيمية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الاجنبية :

1_ دراسة (waleed and jamal (2012) : العلاقة" بين التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية للجامعات الأردنية الخاصة.

"The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities ".¹

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى استخدام الجامعات الأردنية الخاصة تقنية التكاليف المستهدفة وأبعاد المزايا التنافسية، وتحديد أهم الأبعاد التي تستند عليها تقنية التكلفة المستهدفة في بناء وتعزيز مزايا تنافسية للجامعات الأردنية الخاصة انتهجت الدراسة والمنهج الوصفي التحليلي.

وقد خلصت الدراسة إلى :

تتمتع الجامعات الخاصة بمزايا تنافسية وتستخدم تقنية التكلفة المستهدفة من أجل تعزيز الربحية والإنتاجية ودعم العملية الإستراتيجية لصنع القرار .

لا توجد علاقة بين أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة وأبعاد المزايا التنافسية في الجامعات الأردنية.

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات والاقتراحات من أهمها:

باستخدام المزيد من أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة للحد من تكلفة تطوير التخصصات والبرامج العلمية لتمكين الجامعات من تعزيز مزاياها التنافسية.

تطوير وحدات إدارية متخصصة في جوانب التكلفة المستهدفة واسناد واجبات ومهام أوسع نطاقاً وأكثر شمولاً لأقسام المحاسبة.

الاهتمام بالأبعاد التي حققت التميز للجامعات القائمة وتعزيز المزايا التنافسية من خلال تفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة للجامعات التي تود أن تكون لها ميزة تنافسية.

¹ Waleed Mjalli AL_Awawdeh, Jamal Adel AL_Sharairi, The Relation between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities, International Journal of Business and Management, Vo.7, No. 8, April, 2012, PP, 123-142

2- دراسة (2012) Joseph and Vetrivel: «أثير استخدام التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط على تحسين الربحية في مصانع الغزل والنسيج».

Impact of Target Costing and Activity Based Costing on Improving the Profitability of Spinning Mills in Coimbatore¹

المهدف من هذه الدراسة هو إثبات استخدام نهج التكلفة على أساس النشاط (ABC) مع فلسفة التكلفة المستهدفة في تحديد المزيج الأمثل للمنتج لتحسين ربحية مصانع الغزل والنسيج في كويمباتور، وللوصول الى ذلك اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الإستقرائي والإحصائي.

و قد خلصت الدراسة إلى:

أن استخدام نهج التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط يؤدي الى تخفيض التكاليف والرفع من ربحية مصانع الغزل والنسيج.

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات والاقتراحات من أهمها:

بضرورة تطوير منتجات جديد أو إعادة تصميم المنتجات الحالية لتخفيض التكاليف والرفع من الربحية، لتحقيق ميزة تنافسية.

3 دراسة (2013) Farouq: «مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في المصارف التجارية في منطقة العقبة الاقتصادية».

Extent of the Target Cost Application in Commercial Banks in Aqaba Special Economic Zone²

¹ Dr. Jelsy Joseph Mr. A.Vetrivel Impact of Target Costing and Activity Based Costing on Improving the Profitability of Spinning Mills in Coimbatore –Empirical study. Journal of Contemporary Research in Management, Vol. 7, No.2 ,April – June, 2012), PP.41–56.

² Farouq Al Azzam, Extent of the Target Cost Application in Commercial Banks in Aqaba Special Economic Zone, Journal of Management Research, Vol. 5, No. 1, 2013), PP.345–358.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة البنوك في إجراء التحسينات المستمرة لتخفيض التكاليف، والتعرف على الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، ظهرت أهمية الدراسة من خلال أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث يساعد في تخفيض التكاليف إتبع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الإستقرائي .

وقد خلصت الدراسة الى:

— وجود صراع تنظيمي من خلال تضارب الأهداف أدى إلى عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وعدم العمل بروح الفريق والتعاون بين الأقسام. وقد أوصى الباحث بـ:

— الحد من الصراع التنظيمي والعمل بروح الفريق واشراك الموظفين والأخذ بأرائهم في تطبيق الأساليب الحديثة لتخفيض التكاليف.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى معرفة المعوقات التي تصاحب تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في البنوك، وتختلف دراسي عنها في أنها هدفت إلى إمكانية تحديد دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في بالتكامل مع تحليل القيمة.

4 - دراسة (Sorinel., et al (2013): تطبيق الموازنة على أساس النشاط القطاعات الاقتصادية العاملة في صناعة التعدين في رومانيا «.

L of Activity-Based Budgeting Method in the Economic¹

تهدف الدراسة إلى التأكيد على أهمية تطبيق الموازنة القائمة على النشاط (ABB) داخل الهيئات العاملة في صناعة التعدين في رومانيا، ظهرت أهمية الدراسة من خلال

¹ Sorinel Capusneanu et al., Implementation of Activity-Based Budgeting Method in the Economic, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 3, No.1, January 2013, PP. 26-34

داخل الهيئات العاملة في صناعة التعدين في رومانيا، ظهرت أهمية الدراسة من خلال توضيح طرق حساب وتحليل التكاليف في كل عملية وتحديد دقيق للتكاليف حسب المخطط لها وتنفيذ مطالب العملاء وحجم العمل، ومن أجل الوصول الى ذلك استخدمه الدراسة المنهج الوصفي ومنهج التحليل الإحصائي.

وقد خلصت الدراسة الى:

أن من أبرز مزايا تطبيق المؤسسة أسلوب الموازنة القائمة على النشاط ABB هو كيفية حساب وتحليل التكاليف في حالة كل عملية، ويمكن ملاحظة التحديد الدقيق للتكاليف المخططة وفق مستوى كل نشاط، مما يساعد في تحديد مطالب العملاء وحجم العمل اللازم لتلبية طلباتهم على المستوى الداخلي، ويحدد أيضا الاختلافات في نهاية الفترة بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخطط لها .

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات والاقتراحات من أهمها:

أهمية تطبيق أسلوب الموازنة القائمة على النشاط داخل الهيئات العاملة في صناعة التعدين في رومانيا .

5- دراسة (2014) Lawrence and Sanusi : «التكلفة المستهدفة وأداء الصناعة التحويلية في جنوب غرب نيجيريا»

Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South Western Nigeria¹

هدفت الدراسة إلى تحديد مستوى اعتماد وتطبيق التكاليف المستهدفة في الصناعات التحويلية في جنوب غرب نيجيريا. ظهرت أهمية الدراسة من تحديد أثر التكاليف المستهدفة على الأداء العام للصناعات التحويلية من حيث العائد على رأس المال والربحية وتخفيض التكاليف، اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي.

¹ Lawrence Imeokparia, Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South-Western Nigeria, (Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing. Volume 14 Issues 4, Version 1, 2014), PP.1-57.

و قد خلصت الدراسة الى:

- وجود علاقة إيجابية بين اعتماد وتطبيق نظم التكاليف المستهدفة وتخفيض تكلفة الإنتاج.
- وجوب اعتماد وتطبيق التكاليف المستهدفة من قبل الصناعات التحويلية.

وقد أوصى الباحث ب:

ضرورة اعتماد التكاليف المستهدفة في تقدير التكاليف لتحسين الأداء المالي الشركات التصنيع.

6- دراسة Adeniyi (2014): >> تأثير التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في الصناعة التحويلية :

دراسة حالة لشركة في نيجيريا »

Impact of Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing Industry: A Study of Selected Manufacturing Firms in Nigeria¹

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تحديد التكلفة المستهدفة في تعزيز ميزة التكلفة الشركات الصناعية والتأكد من كيفية تحقيق التكاليف المستهدفة ميزت جودة المنتج في الشركات الصناعية، إتبع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، المنهج الاستقرائي.

و قد خلصت الدراسة الى:

تحديد التكاليف المستهدفة تمكن شركات التصنيع للتأكد من الأسعار بطريقة أكثر واقعية وتعزيز المنافسة بين الشركات لتقديم منتجات ذات جودة عالية بتكلفة أقل. أن أسلوب التكاليف المستهدفة تعزز ميزة الجودة في البيئة التنافسية.

¹ Adeniyi Segun. Impact of Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 4, No.3, July 2014, PP. 97-108.

وقد أوصى الباحث بـ:

- ضرورة التنسيق وإشراك العاملين في القطاع المالي والمحاسبي في عملية تطبيق التكاليف المستهدفة والرصد الدقيق للتسويق ومراقبة الجودة في كل عملية ، إختيار الموردين بعناية.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

سنطرق في هذا المبحث الى الدراسة الميدانية من خلال التعريف بمؤسسة مطاحن سوف تعريفها ومعرفة أهدافها وشرح هيكلها التنظيمي، إضافة إلى التعريف بمراحل عمليتها الانتاجية، كما سيتم توضيح مختلف مراحل إعداد الدراسة التطبيقية، وفي عرض النتائج التي يمكن الخروج بها من هذا البحث.

المطلب الأول : تقديم عام لشركة مطاحن سوفيا للصناعات الغذائية

الفرع 1 : لمحة عامة حول الشركة محل الدراسة:

1: تعريف الشركة : هي شركة ذات المسؤولية المحدودة برأسمال قدره 50.000.000 دج وهي متواجدة في المنطقة الصناعية المتعددة النشاط بالبياضة في ولاية الوادي، مختصة في إنتاج الفرينة والنخالة، بدأت نشاطها في أفريل سنة 2006، حيث توزع إنتاجها عبر التراب الوطني إلى عدة ولايات من بينها (ورقلة، غرداية، ادرار، تقرت، تبسة....)¹

2: الطاقة الإنتاجية للشركة : تستعمل المؤسسة 1100 قنطار من القمح اللين يوميا لإنتاج :

- 800 قنطار من الفرينة.
- 250 قنطار من النخالة.

3: أهداف الشركة : تتلخص فيما يلي:²

- تهدف إلى توزيع المنتجات حسب الطلبات في جميع أنحاء الوطن.
- العمل على ضمان البقاء والاستمرار وتطوير نشاطها ومكانتها في السوق.
- تسعى المؤسسة إلى رفع مستويات إنتاجها من خلال انتاج استراتيجيات حديثة سواء في الإدارة أو داخل ورشات الإنتاج.
- البحث والتطوير لتنمية سياستها التنافسية من خلال الإنتاج، التمويل، التوظيف والتخزين.

¹ . بالاعتماد على المقابلة الشخصية وتصريحات المسؤولين.

² . معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة.

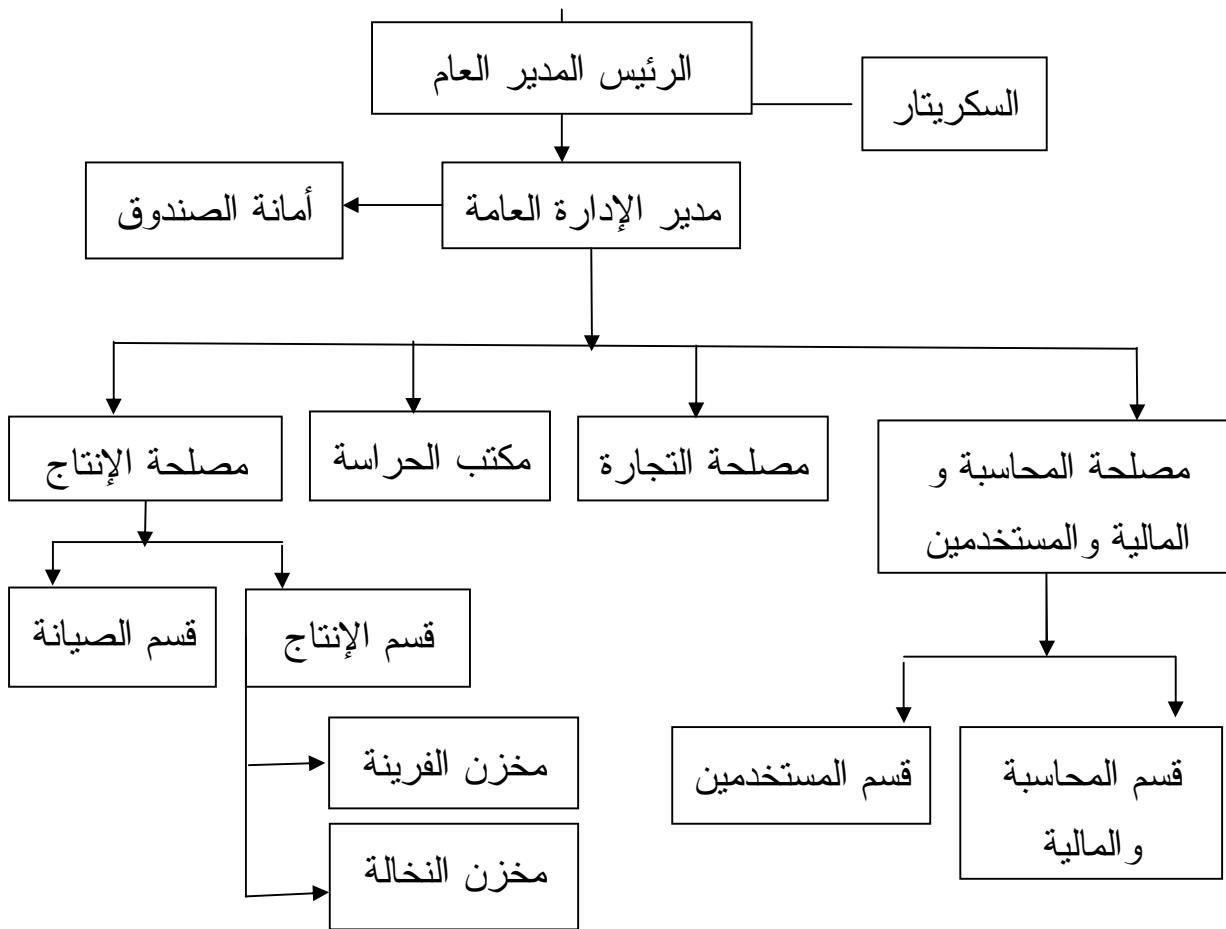
الفرع 2: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحليله:

1: الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

يبرز الهيكل التنظيمي صورة عامة عن مختلف العلاقات التي تربط إدارة ومصالح المؤسسة، مع العلم أن تصميمه مرتبط على حد كبير بتحقيق أهداف المؤسسة، حيث يوضح هذا الهيكل عدد المصالح الموجودة بالمؤسسة والمتمثلة في المدير العام الذي يتفرع منه مدير الإدارة العامة والذي يضم بدوره ثلاث مصالح ومكتب، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل

التالي :

الشكل (15) : الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن سوفيا للصناعات الغذائية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد عن تصريحات المسؤولين

2: تحليل الهيكل التنظيمي:

1-2 الرئيس المدير العام : يعتبر المسير والموجه الأول للشركة يتميز بالأسبقية في تمثيل الشركة والإشراف

العام عليها وهذا بالتنسيق والتشاور مع مختلف الدوائر والمصالح، تلخص

مهامه فيما يلي:

- إصدار التعليمات والأمر بالتنفيذ.
- إقامة اجتماعات وندوات تهم أمر الشركة .
- إبرام العقود والصفقات بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين والماليين الذين لهم صلة مباشرة بالشركة .

2-2 السكرتاريا : تتمثل حلقة الوصل في الشركة فهي مصلحة تربط المديريات بمختلف الوحدات وكذا

الشركة بالحيط الخارجي وتختص في :

- استقبال البريد والمكالمات الهاتفية وتحويلها إلى المصالح المعنية.
- استقبال وتوجيه الزبائن.

3-2 مدير الإدارة العامة : يقوم مدير الإدارة العامة بالإشراف على ثلاث مصالح ومكتب الحراسة، وأمانة

الصندوق، ونذكرها كما يلي :

- أمانة الصندوق: يتمثل دور أمانة الصندوق في الإشراف عن استلام وتسليم النقود.
- مصلحة المحاسبة والمالية والمستخدمين: تعتبر هذه المصلحة بمثابة العصب الرئيسي للمؤسسة، فهي تسهر على ضمان السير الحسن لكل العمليات المالية المحاسبية الخاصة بالشركة والسهر على الوفاء بالتزامات الشركة اتجاه الغير، وتقوم بالمراقبة الدورية للخرينة وإعداد الميزانية وكل الجداول المرفقة، حيث تشرف وتتابع كل ما يتعلق بالشركة من عمليات محاسبية وكذلك تتابع وتنظم شؤون المستخدمين، وتضم هذه المصلحة :

- قسم المحاسبة والمالية : يقوم هذا القسم بالتسجيل المحاسبي لكل النشاطات في السجلات والدفاتر المحاسبية للشركة.

- قسم المستخدمين: يهتم بشؤون المستخدمين.

- مصلحة التجارة: هي مصلحة مختصة أساسا في توزيع المنتج عبر مختلف الولايات ويكون البيع بالجملة .
- مكتب الحراسة : وهو مكتب يهتم بالسهر على أمن الشركة وحمايتها.

- مصلحة الإنتاج : مختصة أساسا في مراقبة عملية الإنتاج ودورته الإنتاجية ابتداء من دخوله إلى المصنع كمادة أولية إلى أن يصبح تام الصنع، وتمثل مهامها في:

- تشرف على مراقبة جودة المواد الأولية والمنتجات المصنعة.

- توفر وتتابع وتستغل كل البيانات الإحصائية المرتبطة بالإنتاج.

وتتضمن هذه المصلحة قسم الإنتاج الذي يشرف عن مخزن الفريضة ومخزن النخالة، وكذلك قسم الصيانة الذي يشرف عن صيانة الأجهزة والمعدات التي تملكها الشركة .

3 : منتجات الشركة والمواد المستعملة

المواد المستعملة: تستعمل الشركة مادة القمح اللين كمادة أولية لإنتاج الفريضة، إضافة إلى أكياس التعبئة من مادي البلاستيك والورق.

المنتجات :

جدول (01) : منتجات المؤسسة

الوحدة دج

المبيعات	الأوزان
الفريضة	50 / 25 / 10/ 5
النخالة	25

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المؤسسة

4: تعداد العمال بالشركة وتوزيعهم.

✓ تعداد العمال:

يبلغ عدد العمال في شركة الرواد للصناعة و الخدمات 40 عاملا منهم 2 عمال مؤقتين.

✓ توزيع العمال حسب المصالح :

يبن الجدول التالي عدد العمال وتوزيعهم في شركة مطاحن سوفيا للصناعة والخدمات لسنة 2022

الجدول رقم (02): توزيع العمال وعددهم في الشركة لسنة 2022

المصالح	الإدارة	الإنتاج	الشؤون القانونية	الصيانة	الإعلام الإلي	التسويق	العمال المؤقتين	مجموع العمال
عدد العمال	08	23	01	03	01	02	02	40

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد عن تصريحات المسؤولين

الفرع 3: العملية الإنتاجية في الشركة

شركة الرواد التي نحن بصدد تحليلها هي مؤسسة صناعية، والعملية الإنتاجية التي تتركز عليها هي تحويل مواد أولية والمتمثلة في القمح اللين إلى منتج نهائي وهو مادة الفرينة، وتتم هذه العملية بعدة مراحل نذكرها في مايلي:

1 - مرحلة التموين:

تمثل هذه المرحلة بداية العملية في النشاط وتتم من خلال التوريد بالمادة الأولية (القمح اللين)، لإنتاج مادة الفرينة، إضافة إلى منتج ثانوي يتمثل في مادة النخالة، وتقوم الشركة بشراء مادة القمح اللين من الديوان الجزائري المهني للحبوب (OAIC)، عن طريق تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية الوادي (CCLS)، وتتبع هذه الخدمة بشهادة تحاليل لمادة القمح اللين المشتراة تبين فيها الصفات النوعية لها، كما تتحمل الشركة في هذه المرحلة مصاريف النقل، ومن هنا تبدأ عملية التخزين الأولي، والتي تتم فيها التصفية الأولية من الشوائب و الزوائد.

2- مرحلة الإنتاج:

تعتبر هذه المرحلة محور وظيفة الاستغلال للشركة، وتتكون هذه المرحلة من عدة مراحل وهي كما يلي:

1-2 مرحلة تصفية وتنقية القمح من الغبار وفصل البذور الأخرى عنه : تتم عملية التنقية وفصل الزوائد عن القمح بواسطة آلات خاصة تعمل بشكل ترتبي من أجل الوصول إلى تصفية القمح، وإخراجه بشكل جيد.

2-2 مرحلة إضافة الماء : في هذه المرحلة تتم عملية غسالة قمح وزيادة الماء التنظيف بواسطة آلة خاصة، وتتم هذه العملية الحساسة لرفع نسبة الرطوبة للقمح حسب نوعية القمح للوصول إلى نسبة الرطوبة المطلوبة.

2-3 مرحلة الانتظار : في هذه المرحلة وبعد عملية الغسل يتم وضع القمح المغسول في مطامير إسمنتية يتم خلالها امتصاص الماء، وتدوم هذه العملية مدة 12 ساعة، ليصبح بعدها القمح جاهز لعملية الطحن.

2-4 مرحلة الطحن : وأهم مرحلة من مراحل الإنتاج بحيث أن المراحل السابقة ماهي إلا عملية تهيئة وتحضير لهذه المرحلة، وتتم عملية الطحن وفق المراحل التالية :

أ - عملية الطحن الأولى وفيها يتم تفريغ القمح في آلة الطحن الأولى والتي تقوم بتقشير وتكسير القمح وبعدها تتم عملية الغربلة لنتيجة الطحن الأولى بواسطة آلة الغربلة، ويستخرج في هذه العملية نسبة من الفرينة، والباقي يوزع على مجموعة من آلات الطحن حسب حجم ونوعية المادة الخارجة من عملية الطحن الأولى.

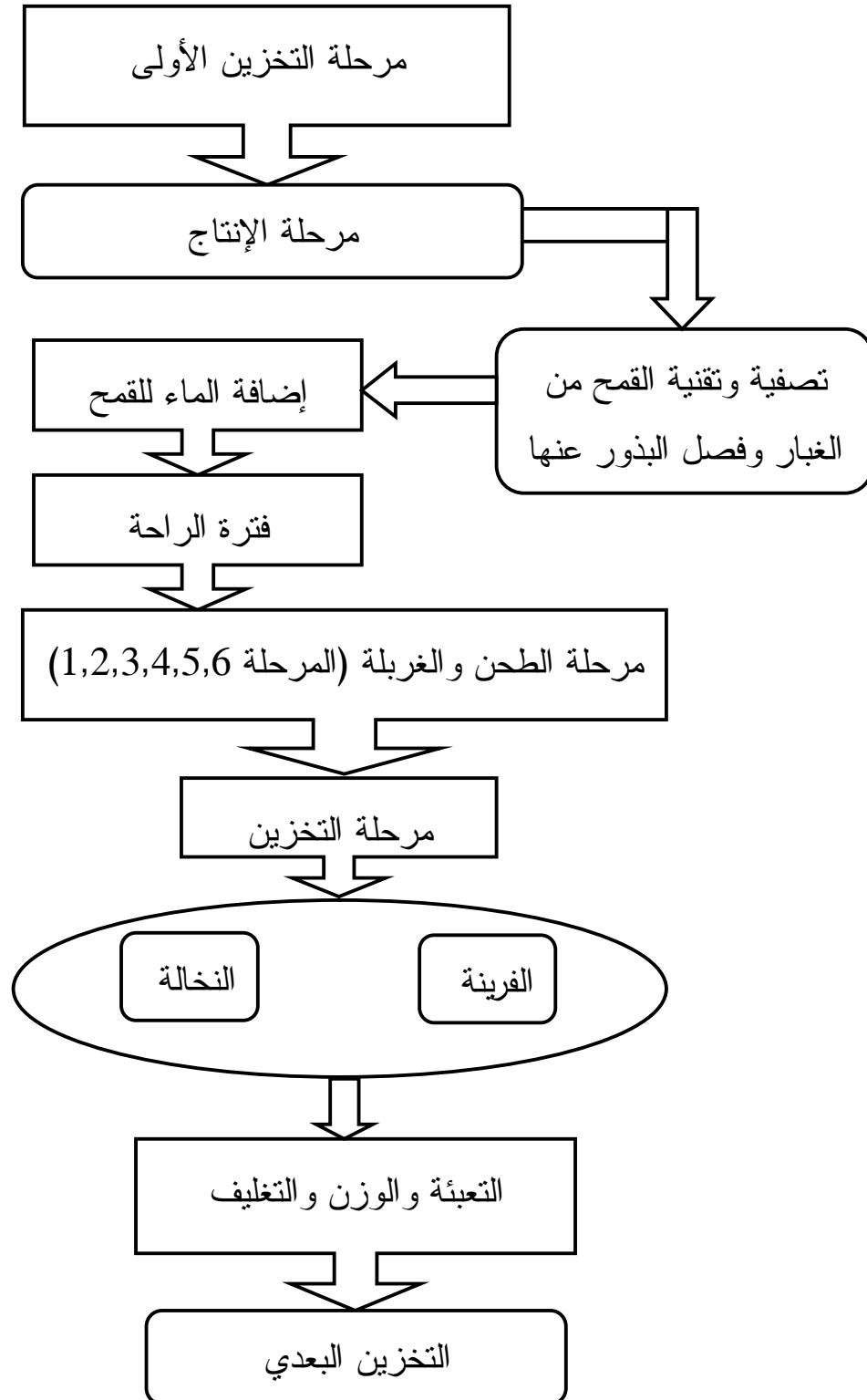
ب - عمليات متتالية من الطحن و الغربلة : كما ذكرنا سابقا فإن النواتج من عملية الطحن الأولى تأخذ مسار معين للطحن والغربلة وفق معايير تقنية خاصة بعملية إنتاج الفرينة، للوصول إلى المنتج التام الصنع، وعادة ماتتراوح نسبة الفرينة المتحصل عليها ما بين 70 % إلى 78% من القمح المطحون والباقي يكون لمادة النخالة. أما نسبة رطوبة الفرينة فتتراوح ما بين 14% إلى 15%

2- 5 مرحلة التعبئة والوزن والتغليف : وتتم في هذه المرحلة تعبئة المنتج التام الصنع من مادة الفرينة في أكياس ذات تعبئة مختلفة حسب الطلب، وهي عادة 01 كغ، 05 كغ، 10 كغ، 25 كغ، 50 كغ بواسطة آلات التعبئة الخاصة وهي تقوم بمجموعة من العمليات من تعبئة وزن وغلق، ويقوم عليها مجموعة من العمال، وكذلك الأمر بالنسبة لمادة النخالة والتي تعبأ في أكياس 25 كغ.

3 - مرحلة التخزين البعدي : بعد الانتهاء من الإنتاج تكون المنتجات جاهزة للتسويق تنقل المنتجات إلى المخازن، وتوضع في مكان بارد و جاف، لتمكث مدة 24 ساعة قبل توزيعها على الزبائن.

4- مرحلة البيع والتوزيع : وهي المرحلة المهمة في أي مؤسسة إنتاجية، وبما أن شركة مطاحن سوفيا تنتج مادة أساسية، وذات استهلاك واسع فإن عملية الترويج لا تكلف المؤسسة الكثير ولا تأخذ الوقت الكبير، لأنها تتوقف فقط على نوعية الفرينة المنتجة، وبما أن منتجات شركة مطاحن سوفيا تتميز بسمعة طيبة لدى المستهلكين، فإن هذه العملية لا تشكل عقبة لدى الشركة.

الشكل (16) : مرحلة الإنتاج لشركة مطاحن سوفا للصناعة والخدمات



المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين

المطلب الثاني : واقع التكاليف في المؤسسة محل الدراسة

الفرع 1: التكاليف المعمول بها في المؤسسة :

1: عناصر التكاليف :

تتمثل التكاليف من مجموعة عناصر للوصول إلى إنتاج مادة الفرينة و هي :

❖ **المواد الأولية :** تعتبر من أهم عناصر تكاليف الإنتاج، وتتمثل في القمح اللين والذي يستخدم لإنتاج الفرينة، تحصل عليه المؤسسة من الديوان الجزائري المهني للحبوب (OAIC)، عن طريق تعاونية الحبوب والبقول الحافة لولاية الوادي (CCLS)

❖ **أكياس التعبئة :** تستخدم في تعبئة وتغليف المنتج النهائي، وهي أكياس ورقية وأكياس بلاستيكية.

❖ **الخط :** تحصل عليه المؤسسة من المورد المحلي.

❖ **البطاقات :** تقوم المؤسسة بطباعتها في مطابع خاصة.

❖ **أجور المستخدمين :** وهي كل ما يتحمله المشروع من مرتبات وأجور العاملين في مجال الإنتاج، ومجال الخدمات الإنتاجية بطريقة مباشرة أو مباشرة.

❖ **مصاريف الكهرباء :** وتتمثل في المصاريف التي تدفعها المؤسسة مقابل استخدامها للآلات الكهربائية.

❖ **الصيانة والإصلاحات :** وهي أعمال تقوم بها المؤسسة بشكل دوري وعند حدوث أعطاب، تتمثل في صيانة وتهيئة مختلف التجهيزات والمعدات.

❖ **المصروفات :** تتمثل في ::

● مصاريف بنكية متعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات؛

● مصاريف النقل الخاصة بأقسام البيع والتوزيع.

❖ **الضرائب و الرسوم :** تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على رقم الأعمال المحقق ، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى .

❖ **الإهلاكات و المؤونات :** وتتمثل في مبالغ إهلاك آلات المصنع خلال الدورة، وكذلك المبالغ المخصصة لمواجهة تدني قيمة المخزون ، الزبون، ... الخ.

2 : حساب سعر التكلفة في المؤسسة محل الدراسة

تعتمد مؤسسة سوفيا في تسعير منتجاتها على التكاليف الكلية (الحقيقية) التي تحملتها من بداية حصولها على المواد الأولية إلى غاية طرح المنتجات في السوق، ومنه فإن سعر التكلفة يقدر كما يلي: "

$$\text{سعر التكلفة للوحدة} = \text{تكلفة المواد المستعملة لإنتاج الوحدة} + \text{مجموع التكاليف} \\ \text{الحدوية المتغيرة} + \text{مجموع التكاليف الحدوية الثابتة}$$

ولكي نوضح سعر تكلفة منتج الفريضة لوزن قنطار أخذنا معطيات المؤسسة لشهر جانفي من سنة 2022

الفريضة

أ. تكلفة اللوازم : بما أن كل قنطار يحتاج كيسين من وزن 50 كغ فإن :

الجدول (03): حساب تكلفة شراء المواد المستعملة

الوحدة : دج

البيان	الصيغة القانونية	العلاقة الرياضية	النتيجة
ثمن شراء الأكياس	ثمن الكيس الواحد $\times 2$	2×26	52
ثمن شراء البطاقات	ثمن البطاقة الواحدة $\times$ عدد البطاقات المستعملة	2×0.58	1.16
ثمن شراء الخيط	ثمن الغرام الواحد $\times$ كمية المستعملة من الخيط	1.2×0.50	0.6

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على معطيات المؤسسة

مما سبق نجد مجموع تكاليف التعبئة والتغليف حيث :

إجمالي تكاليف التعبئة والتغليف = ثمن الأكياس + ثمن البطاقات + ثمن الخيط

$$0.6 + 1.16 + 52 = 53.76 \quad \text{تكاليف التعبئة و التغليف}$$

وعليه فإن تكاليف التعبئة والتغليف = 53.76 دج

ويقدر ثمن شراء القمح اللين ب 1285 دج للقنطار الواحد

ب. تحديد التكاليف المتغيرة للمؤسسة : والتي يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (04) : التكاليف المتغيرة

الوحدة : دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ
6071	الكهرباء	368802.49
6072	مشتريات المواد والتوريدات غير المخزنة (الماء)	9046.33
6073	معدات إطفاء الحريق	5410.00
6201	تحاليل	3200.00
6260	تكاليف البريد والاتصالات	10000.00
6310	مرتبات الموظفين	1261676.64
6350	اقتطاعات الضمان الاجتماعي	284573.60
6410	ضرائب على الرواتب	15458.85
6500	مصاريف التشغيل أخرى	4115.00
المجموع		1962282.91

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ج- تحديد التكاليف الثابتة للمؤسسة لفترة جانفي 2022 :

جدول رقم (05) : جدول تقسيم التكاليف الثابتة لسنة 2022

الوحدة : دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ
615	مصاريف الصيانة	90315.00
مجموع		90315.00

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

د - حساب سعر تكلفة منتج الفريضة :

جدول رقم (06) : حساب سعر تكلفة الفريضة

الوحدة : دج

البيان	الكمية	السعر الوحدوي	المبالغ
القمح	1 قنطار	1285	1285
الأكياس	كيسين (2 كيس)	26	52
البطاقات	2 بطاقات	0.58	1.16
الخيط	2.1	0.50	0.6
تكلفة مواد التعبئة والتغليف	01 قنطار	-	53.76
التكاليف المتغيرة الوحدوية	01 قنطار	-	109.30
التكاليف الثابتة الوحدوية	01 قنطار	-	44
سعر التكلفة			1545.82

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

هـ - استخراج سعر البيع الوحيدة من المنتج :

تعتمد المؤسسة في حساب سعر البيع على مجموع التكاليف التي تحملتها المؤسسة من أجل الحصول على المنتج، مضافا إليه هامش الربح والذي يأخذ بنسبة معينة من سعر التكلفة، حيث يقدر هامش ربح المؤسسة ب 20% وعليه يكون حساب سعر البيع كما يلي:

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

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + (\text{سعر التكلفة} \times \text{نسبة هامش الربح})$$

$$= 1545.82 + (0.20 \times 1545.82)$$

$$= 1545.82 + 309.164$$

$$= 1854.984$$

المطلب الثالث: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كنموذج في المؤسسة محل الدراسة

يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على تقليل التكلفة خلال مراحل الإنتاج (مراحل تصميم وتطوير المنتج) مع المحافظة على نفس الجودة، لذلك سنحاول تطبيق هذا الأسلوب على المنتج محل الدراسة .

مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

1 تخطيط التكلفة المستهدفة:

وتتم هذه المرحلة بالخطوات التالية :

١ - تحديد سعر البيع المستهدف : من خلال الدراسة التسويقية الجودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين و أيضا من خلال أسعار المنافسين تبين لنا المعلومات المقدمة أن سعر المنتج هو السعر المستهدف الذي نريد الوصول إليه، بما أن السعر الذي تباع به المؤسسة هو = 2000 دج للوحدة الواحدة.

ومساعدة قسم المبيعات يخفض سعر بيع المنتج محل الدراسة ليصبح سعر بيع مستهدف يقدر ب 1900 دج

ب - وضع هامش الربح المستهدف : يتم تحديده من خلال التخطيط الإستراتيجي على المدى الطويل وبناء على استراتيجية الربح المعتمد من طرف المؤسسة فإن هامش الربح الذي تود تحقيقه يقدر ب 23% و عليه يمكن تحديد الربح المستهدف كما لتالي :

$$\text{ج- هامش الربح المستهدف : } 1900 \times 23\% = 437 \text{ دج}$$

تحديد التكلفة المستهدفة وهذا بعد تحديد سعر البيع المستهدف والربح المستهدف حيث:

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

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 1900 - 437$$

$$\text{ومنه فإن التكلفة المستهدفة} = 1463 \text{ دج}$$

وبعد أن قمنا بحساب التكلفة المستهدفة، سنقوم بتحديد التكلفة المقدرة للمنتوج محل الدراسة ومن ثم مقارنتها بالتكلفة الحقيقية.

د - تحديد و تحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة : ويمكن التعبير عنها بالمعادلات التالية:

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

$$\text{التكلفة المسموح بها} = 1900 - 437$$

$$\text{التكلفة المسموح بها} = 1463 \text{ دج}$$

$$\text{هدف خفض التكلفة الممكن} = \text{التكلفة الحقيقية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{هدف خفض التكلفة الممكن} = 2000 - 1463$$

ومنه هدف خفض التكلفة = 537 دج

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = 1463 - 1463 = 0

وعليه فإن التحدي الاستراتيجي مساوي للصفر (=0)

و بالاعتماد على:

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الاستراتيجي

التكلفة المستهدفة = 1463 - 0

التكلفة المستهدفة = 1463 دج

بتعويض التكلفة المسموح بها في :

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الإستراتيجي

= 1900 - 437 - 0

ومنه التكلفة المستهدفة = 1463 دج

2 - تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة :

تعددت أدوات تقليل وستقوم في دراستنا باختيار أسلوب هندسة القيمة وذلك بغية الوصول للتكلفة

المستهدفة، يعمل هذا الأخير على تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج مما يؤدي إلى

تخفيض تكلفته

أ - التحليل الوظيفي للمنتوج محل الدراسة : بعد تحليل وظائف منتج الفريضة (سوفيا) لما له من قيمة غذائية ومكانة عالية في الاستعمال اليومي المتري، تبين أن وظائف المنتج المتعددة (الخبز، الحلويات....) ذات أهمية بالغة ولا يمكن التخلي عنها لما له من دور فعال ومهم في الجانب الغذائي.

ب - تحليل مكونات المنتج : بمساعدة رئيس قسم الإنتاج المؤسسة سوفيا قمنا بتناول بعض التخفيضات شرط عدم تأثر جودة المنتج وتحقيق مطالب التكلفة المستهدفة في نفس الوقت.

- من خلال متابعة عملية الإنتاج المنتج الفريضة لاحظنا أن مصاريف الكهرباء ترتفع قيمتها خلال الفترة المسائية لذلك يستوجب على المؤسسة القيام بتجنب الإنتاج في تلك الفترة التي تمتد من الساعة الخامسة (17:00) مساء إلى غاية الساعة التاسعة (21:00) مساء .
- تقوم المؤسسة بتقديم مكافآت قصد التحفيز المعنوي وذلك من أجل كثافة الإنتاج و المحافظة على الآلات.
- على المؤسسة إعادة النظر في طريقة شرائها للأكياس و أن تسعى للحصول عليها بسعر أقل مع المحافظة على جودتها، كون تكلفة شرائها تعتبر غالية الثمن.

خلاصة الفصل :

حاولنا من خلال هذه الدراسة إسقاط ما تطرقنا إليه نظريا، حيث قدمنا تعريف على مؤسسة سوفيا للصناعة و الخدمات بالبياضة – الوادي في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني قمنا بدراسة واقع التكاليف بالمؤسسة ومحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كنموذج في تحليل القيمة وتخفيض التكاليف.

الختامة

الخاتمة :

كان الهدف من هذه الدراسة التطرق إلى مدخلين هما التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بإعتبارهما من أساليب الحديثة لتحكم بالتكلفة ، ومعرفة التفتيات التي تستخدم لتخفيض التكلفة وتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة ، كما أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعد أسلوباً لإدارة التكلفة خلال مراحل التخطيط وتصميم وتطوير المنتجات ، بهدف تخفيض التكاليف ، ولذلك يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداة بما إستراتيجية مهمة ومدخل فعال لتخفيض وتخطيط التكلفة والرقابة عليها وتخطيط الأرباح لإرضاء الزبون ، من ناحية السعر و الجودة وتحقيق الرغبات ، وتخفيض تكاليف دورة الحياة المنتج وتحسين الجودة الملائمة، حيث أن هذا النظام يركز أساساً على فكرة تحديد قيمة الربح المستهدف من خلال السعر المستهدف و الذي بدوره يؤدي للوصول إلى التكلفة المستهدفة وهي أساس هذا النظام التكاليف الحديثة .

ولإعطاء صورة واضحة للجزء النظري قمنا بدراسة تطبيقية في مؤسسة مطاحن سوفيا للصناعة والخدمات بالبيضاة

بغية توضيح التكلفة المستهدفة في تحليل القيمة وتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية. يمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا إليها في ما يلي:

نتائج النظرية :

- ❖ يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة تصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها
- ❖ لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة يجب عليها دراسة السوق وتحليل وضعية منتجاتها ، أي تخفيض تكاليفها مع المحافظة على نفس الجودة حتى تتمكن من تحقيق ميزة التنافسية
- ❖ تعتبر تقنية التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ، التي تلجأ إليها المؤسسة لتحكم بتكاليفها .

نتائج التطبيقية:

- ❖ الاعتماد على أنظمة التكاليف التقليدية في حساب التكلفة منتجاتها، وعدم الإهتمام بأساليب الحديثة لتحكم بالتكاليف
- ❖ عدم توفير أنظمة المعلومات يعتبر عائق لتطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الجزائرية
- ❖ ان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق مكسب سوقي للمؤسسة على مستوى المحلي وربما على المستوى الدولي ، ومنه تحقيق هامش ربح في المدي الطويل

التوصيات :

- ❖ العمل على تعميم تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية
- ❖ تحديد سعر المستهدف الذي يرضي الزبون المستهدف
- ❖ الاهتمام أكثر بأساليب الإحصائية التي تساعد المؤسسة على التنبؤ بالتكاليف لفترات القادمة
- ❖ إعادة تأهيل وتدريب الموظفين على التحكم في الأساليب الحديثة وكيفية التعامل معها

أفاق الدراسة :

- الفرق بين التكلفة المستهدفة ومحاسبة التكاليف
- تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الخدمائية
- ما مدى تاثير التكلفة المستهدفة على التكاليف العامة للمؤسسة.

قائمة

المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً- الكتب

أ- حيدر علي المسعودي، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010

ب- نادية ميلاد محمد المبروك، أسلوب هندسة القيمة بين رفع الجودة وخفض التكاليف، المجلة العلمية، المجلد 9، العدد 3، 2018

ثانياً- الأطروحات والرسائل

ت- ادريس الصديق عثمان على تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية (دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان)، رسالة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية، كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017

ثالثاً - الدوريات والمجلات

ث- اسماعيل عباس منهل ابور غيف، علي محمد ثجيل المعموري، استخدام تقنيي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كاطار متكامل في تخفيض المنتجات (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية واسط)، مجلة دراسات ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، 2013،

ث- حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الشريف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية كلية الادارة والاقتصاد جامعة الكوفة، المجلد 2، العدد 9، 2008

ج- حسني عابدين محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصنع الباطون الجاهز بقطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة الاقصى (سلسلة العلوم الانسانية، فلسطين، المجلد 19، العدد الأول،

ح- حسين جاسم فلاح الشمري، كرار عبد الاله عريعر الخالدي، تقنية التكلفة المستهدفة أداة لادارة التكلفة الاستراتيجية دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة الجديد مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد جامعة الكوفة، المجلد 14 العدد 2، 2012،

خ- ذاكر عبد الله مفلح مصاروة، عبيد خيون الخفاجي، الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الاردني - دراسة ميدانية مجلة دراسات محاسبية ومالية الاردن، المجلد الثامن، العدد 23 الفصل الثاني، 2013.

د- رائد مجيد عبد محمد سعد سلمان عواد المعيني استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف بحث تطبيقي في شركة العامة للصناعات الكهربائية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن العدد الثامن، العدد 25 ، الفصل الرابع 2013،

ذ- رياض البكري، برزين شيخ محمد هندسة القيمة واعادة هندسة العمليات ودورهما في تخفيض التكاليف، مجلة الاقتصاد والعلوم الادارية، المجلد 17، العدد 61، 2011،

ر- صالح جلال حسن، محمد عبد الحميد محمود، محمد سيد حنفي، استخدم أسلوب هندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية "دراسة ميدانية علي عينة من الشركات الصناعية السودانية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية مجلد 19 ، العدد 1، 2018، ص 106.

ز- عباس نوار كحيط الموسوي، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 69، 2008،

س- علاء جاسم سلمان ، حنان صحبت عبد الله، جليلة عيدان حليجل، استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 21 الفصل الرابع، 2012، ص 209

ش- فؤاد محمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، الندوة الثانية عشر أحمد لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية التجارة والعلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، 2010،.

ص- مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 41، العدد 2، 2014،

ض- محمد حسن رشم، مؤيد أكرم أرسلان، أثر تطبيق الهندسة القيمة على خفض التكاليف في المشاريع الانشائية في العراق، مجلة جامعة جيهان اربيل العلمية، العراق، الجزء A، العدد 2، 2018

ط- محمد سعد عطوه، وأشرف محمد كمال الشبراوي، تأثير هندسة القيمة في مشروعات التشييد في المملكة العربية السعودية ، مجلة جامعة الازهر ، قسم العمارة كلية هندسة، المجلد 11، العدد 39، 2016، مشتاق كامل فرج، استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة الاقتصاد والادارية، المجلد 18 العدد 67،

ظ- منال جبار سرور السامرائي، علي عبد الحسين هاني الزامل، دور تحليل القيمة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة استطلاعية لاراء عينة من العاملين في شركة الصناعات الخفيفة ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، المجلد الخامس عشر العدد 3 2018.

ع- -نضال محمد رضا الخلف، انعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الادوية البيطرية الاردني، مجلة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والادارة، الاردن، 2007، المجلد 21، العدد 1،

المراجع باللغة الأجنبية

A- Adeniyi Segun. Impact of Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 4, No.3, July 2014,

B- Alazard, Sèpari, 2001,

C- COOPER Robin, SLAGMULDER Regine, « Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice», February 25, 1997.

D- Crow, 2002,

E- Dr. Jelsy Joseph Mr. A.Vetrivel Impact of Target Costing and Activity Based Costing on Improving the Profitability of Spinning Mills in Coimbatore –Empirical study. Journal of Contemporary Research in Management, Vol. 7, No.2 ,April – June, 2012),.

F- Driscoll Ganye Kwah, "Target Costing in Swedish Firms – Fiction, fact or fact? An Empirical study of some Swedish firms", International Management, Masters Thesis Number, 2004p24, Graduate Business

G- F. R  sler, "Target Costing für die Automobilindustrie", Wiesbaden, 1996

H- Falcon, 1970,

I- Farouq Al Azzam, Extent of the Target Cost Application in Commercial Banks in Aqaba Special Economic Zone, Journal of Management Research, Vol. 5, No. 1, 2013),.

J-Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University, Printed by Elanders Novum, 2004

K- Helmut Hergeth, Target Costing In The Textile Complex, in Journal of Textile and Apparel Technology and Management, Volume 2, Issue 1V, Fall 2002,

L- Jouineau, 1976,

M - KWAH Discole Ganye, op, 2004,

N-Lawrence Imeokparia, Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South-Western Nigeria, (Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing. Volume 14 Issues 4, Version 1, 2014),.

- O- Litaudon, Réfabert, 1995,
- P- Mouchot, 1994,
- Q- O. P. Kharbanda, "Japan's Lesson for the West " CMA Magazine, Vol 66 Issue 1, 1992,
- R- Patrick fail, Keum-Hyo Yook, Il-Woom Kim, Japanese Target Costing : A Historical Perspective, International Journal of Strategic Cost Management, 2004,
- S- R. Cooper, When Lean Enterprises Collide, Competing Through Confrontation, Boston, Harvard Business School Press, 1995
- T- School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University, Printed by Elanders Novum, 2004 .
- U- Sorinel Capusneanu et al., Implementation of Activity-Based Budgeting Method in the Economic, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 3, No.1, January 2013,
- V- T. Tanaka, "Target Costing at Toyota", Journal of Cost Management, 1993
- W- Tassinari, 2005-2006,
- X- Waleed Mjalli AL_Awawdeh, Jamal Adel AL_Sharairi, The Relation between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities, International Journal of Business and Management, Vo.7, No. 8, April, 2012,

Y-Y. Kato, " Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies" Management Accounting Research,4, 1993,

Yoshikawa, Innes, Mitchell, 2002,

الملاحق

MINISTRE DE L'AGRICULTURE DU DÉVELOPPEMENT RURAL ET DE LA PÊCHE
OFFICE ALGERIEN INTERPROFESSIONNEL DES CEREALES
O.A.I.C / E.P.I.C

(O.A.I.C - E.P.I.C) 05, Rue Ferhat Boussad-Alger

N° R. C : 99 .B.0009722-00/16.

CODE FISCAL : 099916000972246

ARTICLE D'IMPOSITION : 16025514004

COMPTE B.A.D.R N°: 003 000 60 000 803 3000.75

Agence centrale Amirouche - 060 . Alger

ORGANISME STOCKEUR : CCLS D'ELOUED

FACTURE /OAIC N°:09/2022

Mode de paiement

Doit : BANQUE AL BARAKA A COMPT SARL SOUFIA

Par:COMPTANT
N°:CH N°8815234

Bancaire: ALBARAKA EL OUED

Raison Sociale : SARL SOUFIA
Adresse : Z.I BAYADA W D EL OUED
N° R. C : 39/00-0542313 B 00
Code Fiscal : 000039040306365
Art. D' imposition : 39040101198

CODE	DESIGNATION / PRODUITS	Quantité (Q X)	Prix de Base (DA/QL)	Montant (DA)
0001	BLE DUR	0,00	2 280,00	0,00
0002	BLE TENDRE	6 160,00	1 285,00	7 915 600,00
Montant de la Facture				7 915 600,00

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE :
SEPT MILLIONS NEUF CENT QUINZE MILLE SIX CENTS DINAR ALGERIEN

Période decadaire du : 01 / 01 / 2022 au : 10 / 01 / 2022

Fait à Eloued, Le:11/01/2022

P/ LE DIRECTEUR GENERAL DE L'OAIC ET PAR DELEGATION



Signature
بهاقي محمد السقار

ش. ذ. م. م
تالی للتغلیف

Siège Social: ~~Zone Industrielle~~ lot no.37 - Sétif

Tél.: 036.62.50.60 / Fax: 036.62.54.64 E-mail: taliemballage@yahoo.fr

Capital Social : 513.040.000,00 D.A. Registre de Commerce : 08 B 0087593
Article d'imposition : 19018644011

Matricule Fiscal : 000819008759373 Article d'Imposition : 19018644011

FACTURE

Réf. Client : 023

CLIENT: SARL SOUFIA INDUSTRIES

ADRESSE : Z.I. BAYADA WILYA D'ELOUED BP 214

RC : 00B3132450

MF:000039040306365

AI : 39040101893

N° Facture : 000022/22

Du : 22/01/2022

N° Commande : 2022

RC : 00B3132450		MF: 000039040306365		AI : 39040101885		
Réf BL	Désignation	UM	Quantité	PU HT	Montant HT	TVA (%)
22BL000024	SAC 50 KG IMPRIME FARINE	SAC	29333	34.00	997 322.00	19 %
22BL000024	SAC 50 KG	SAC	12479	34.00	424 286.00	19 %
				TOTAL HT :	1 421 608.00	

Arrêtée la présente facture à la somme de :

UN MILLION SIX CENT QUATRE VINGT ONZE MILLE SEPT CENT
TREIZE DINARS CINQUANTE DEUX CENTIME(S)

Païement :

A TERME

TOTAL HT :	1 421 608.00
TOTAL TVA :	270 105.52
RET.GARANTIE:	0.00
TIMBRE :	0.00
TOTAL TTC :	1 691 713.52

Tali Emballage
SARL
TOUT N° 37 SETIF



ALGERIE TELECOM EPE/SPA RC 02B 18083

Capital social : 61 275 180 000 DA

Siège Social : Route Nationale n°05, Cinq Maisons, Mohammadia-16200-Alger

NIF : 000 216 001 808 337

NIS : 000 216 290 656 936

www.algerietelecom.dz

Email : contact@at.dz

Tél : +213 (021) 82 38 38

Agences/Point de présence : PP BAYADA

Date : 04/01/2022 08:27:57

Facture

Num : 10603034378

Identification de Client/l'entreprise

Nom de Client	: INDUSTRIE ALIMENTAIRES SOUFIA	Adresse du Client	: LA ZONE INDUSTRIELLE BAYADHA, Cité 18 février 1972, 50 LOGEMENTS, BAYADA, El Oued
Code Client	: 70295802400002	Catégorie du Client	: Entreprise
N° de Désignation	: A32225858		
Code de compte	: 30000004449549		

Période De Souscription Du : 04/01/2022 Au : 02/02/2022

Désignation	Prix unitaires en H.T	Durée	Qté	Montant TVA	Montant en T.T.C
Idoom ADSL PRO jusqu'à 10 Mbps	10 000,00	1	1	0,00	10 000,00

Mode de paiement :

Mode de paiement : Cash

Total Général HT	: 10 000,00
Total Général TVA	: 0,00
Total Général T.T.C	: 10 000,00
Droit de timbre	: 100,00
Total à payer	: 10 100,00 Dinars

La présente facture est arrêtée à la somme de :

Dix Mille Cent Dinars Algériens et Zero Centimes

Cadre réservé à Algérie Telecom

Nom De l'Agence	: PP BAYADA
Num Tel. De l'Agence	: ALGERIE TELECOM Point de Présence Bayada
Address De l'Agence	: Payé
Signature de l'Agent	: Le: BENKHALIFA

Service No.	Produit	offre	Numéro de Série
A32225858		Idoom ADSL PRO jusqu'à 10 Mbps 1 Cycle	



الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز
Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz

FOURNITURE D'ELECTRICITE HAUTE TENSION TYPE A

FACTURE N°:852201A00597

Janvier 2022

Capital Social : 64 000 000 000 DA

Direction de distribution : EL OUED

Adresse: 10 BVD MOHAMED KHEMISTI, EL OUED

N° RC: 39/01-0805455 B06

N° NIF: 0 006 0901 05365 56

N° RIB: BNA 00100710030030001470

N° RIP: 00799999000038020908

N° NIS: 0 006 0901 05365

N° Fax : (032) 14-95-15

N° Tél : (032) 14-95-14

Client

Référence : 396043004626180

N° Contrat: 8540096E2005

N° Client : 8594626

Poste N°: 351

N° IS : 000039040306365

N° RC:

Nom Du Client :SARL SOUFIA

NIF : 000039040306365

Tél : 032221818

Adresse lieux de consommation: BAYADHA

Fax : 032222222

Nom & adresse du destinataire de la facture : SARL SOUFIA Z/I BP 214 BAYADA 39150

Type : Facture cyclique

Tarif: 41

Période de consommation du : 01/01/2022 au 31/01/2022

Consommation :

Compteurs	N° série	Coeff. de Lecture	Index Premier Cadran		Index Second Cadran		Index Troisième Cadran	
			Ancien	Nouveau	Ancien	Nouveau	Ancien	Nouveau
Actif-T-Tarif	031361316349	1.00	6 365 620	6 431 275	501 950	503 383	8 429 757	8 504 400
Reactif-S-T		1.00	14 373 091	14 537 111				
Index Puissance		1.00		485				

Energies	Consommations			Périodes Tarifaires		
	Cadran 1	Cadran 2	Cadran 3	Creuse	Pointe	Pleine
Consom. Active	65 655.00	1 433.00	74 633.00			
P.E.C. Active	0.00	0.00	0.00	65 655.00	1 433.00	74 633.00
P.A.V Active	0.00	0.00	0.00			
Consom. Réactive	164 020.00					
P.E.C Réactive	0.00					164020.00
P.A.V Réactive	0.00					

FACTURATION

Veuillez régler par :

- Virement au compte CCP ou bancaire sus indiqué

- Chèque CCP ou bancaire adressé à notre unité

Contribution aux coûts permanents du système: 1062.91

Avis:

Un délai de paiement de 15 jours à dater de la réception de la présente facture vous est accordé. Passé ce délai, nous serons dans l'obligation d'entamer la procédure de suspension de la fourniture d'énergie.

Energie consommée	Quantité	P.U. (cDA)	A déduire	A ajouter(DA)
Creuse	65 655.00	102.40		67 230.72
Pointe	1 433.00	872.02		12 496.05
Pleine	74 633.00	193.76		144 608.90
Facteur de Puissance (ER/EA)	115.73 %			
Majoration	93 159.50	45.53		42 415.52
Puissance Mise à Disposition	1000	2 585.00		25 850.00
Puissance Maximale atteinte	485	11 615.00		56 332.75
Primes Fixes (DA)	1			36 673.35
Montant énergie HT				387 607.29
TVA énergie Taux 19%				73 645.39
Location (Comptage, Transformateur)				0.00
Entretien du poste transformateur				0.00
Frais de coupure et remise				0.00
Montant prestation Hors Taxes				0.00
TVA prestation Taux 19 %				0.00
Taxe d'habitation				200.00
Soutien de l'état			96 901.82	
Taxe sur vente de produits énergétiques 3 cDA/Kwh				4 251.63
TOTAL FACTURE:				368 802.49

La présente facture est arrêtée à la somme de :

Trois cent soixante-huit mille huit cent deux Dinars et quarante-neuf centimes

Coupon détachable à joindre à votre correspondance

N° Client : 8594626

Facture N°:852201A00597

Référence : 396043004626180

Montant :368 802.49 DA

Clé EBP: 456





FATILAB

Autorisation Ministérielle N°: 154 du 14/07/2009

مخبر التحاليل و مراقبة النوعية و المطابقة
LABORATOIRE D'ANALYSE ET DE CONTRÔLE
DE LA QUALITÉ ET DE LA CONFORMITÉ

R.C: 07 A 2729242 - 39/00 NIF / TIN: 27816380246219500000 ART.I: 39010107671 NIS: 297816420246226
N.COMPTE: 003 00388 0000849300 96 BADR (FATIA ZOUBIRI)

FACTURE

N°: 0213/22
N° Serie: 901
N° Bon Commande: /
Période: /
N° Contrat: /

Client: SARL SOUFIA DES INDUSTRIES
ALIMENTAIRES

Adresse: Zone d'Activité Bayadha, Commune El Bayadha, El
Oued

RC: 39/00-0542313 B 08

NIF: /
ART: /
NIS: /
TIN: /



N°	Désignations	Quantité	Prix Unit ★	Montant
1	Analyse Microbiologique de Farine, Mois Janvier 2022	1	1 400,00	1 400,00
2	Analyse Physico-chimique de Farine, Mois Janvier 2022	1	1 800,00	1 800,00
3	Analyse Microbiologique de Farine, Mois Février 2022	1	1 400,00	1 400,00
4	Analyse Physico-chimique de Farine, Mois Février 2022	1	1 800,00	1 800,00
5	Analyse Microbiologique de Blé	1	1 400,00	1 400,00
6	Analyse Physico-chimique de Blé	1	2 300,00	2 300,00
7	Analyse Microbiologique de Farine, Mois Mars	1	1 400,00	1 400,00
8	Analyse Physico-chimique de Farine, Mois Mars	1	1 800,00	1 800,00
9	Analyse Microbiologique de Farine, Mois Avril 2022	1	1 400,00	1 400,00
10	Analyse Physico-chimique de Farine, Mois Avril 2022	1	1 800,00	1 800,00
11	Analyse Microbiologique de Farine, Mois Mai 2022	1	1 400,00	1 400,00
12	Analyse Physico-chimique de Farine, Mois Mai 2022	1	1 800,00	1 800,00
13	Analyse Physico-chimique de Farine, Le : 12/06/2022, N°: 747-22	1	1 800,00	1 800,00
14	Analyse Microbiologique de Farine, Le : 12/06/2022, N°: 2844-22	1	1 400,00	1 400,00
15	Analyse Microbiologique de Farine, Le: 18/07/2022, N° 3529-22	1	1 400,00	1 400,00

حي 19 مارس 1962 مقابل دار الضيافة - الوادي
Mob: 0770.63.14.87 / 0770.63.16.87
Tel: 032.13.92.24
Fax: 032.13.92.23
WebSite: www.fatilab.com
E-mail: contact@fatilab.com



FATILAB
LABORATOIRE D'ANALYSE ET DE CONTRÔLE DE LA QUALITÉ



FATILAB

Autorisation Ministérielle N°: 154 du 14/07/2009

مخبر التحاليل و مراقبة النوعية و المطابقة
LABORATOIRE D'ANALYSE ET DE CONTRÔLE
DE LA QUALITÉ ET DE LA CONFORMITÉ

R.C: 07 A 2729242 - 39/00 NIF / TIN: 27816380246219500000 ART.I: 39010107671 NIS: 297816420246226
N.COMPTE: 003 00388 0000849300 96 BADR (FATIA ZOUBIRI)

16	Analyse Physico-chimique de Farine , Le; 18/07/2022, , N° 896-22	1	1 800,00	1 800,00
17	Analyses Microbiologique Farine , Mois Aout 2022 , N° 4254-22	1	1 400,00	1 400,00
18	Analyses Physico-chimique de Farine , Mois Aout 2022 , N°1064 -22	1	1 800,00	1 800,00
19	Analyse Physico-chimique de Farine , Le: 20/09/2022	1	1 400,00	1 400,00
20	Analyse Microbiologique de Farine , Le: 20/09/2022	1	1 800,00	1 800,00
21	Analyses Physico-chimique Farine , Mois Octobre 2022	1	1 800,00	1 800,00
22	Analyses Microbiologique Farine , Mois Octobre 2022	1	1 400,00	1 400,00
23	Analyse Microbiologique de Farine , Mois Novembre 2022	1	1 400,00	1 400,00
24	Analyse Physico-chimique de Farine , Mois Novembre 2022	1	1 800,00	1 800,00
25	Analyse Microbiologique de Farine , Mois Décembre 2022	1	1 400,00	1 400,00
26	Analyse Physico-chimique de Farine , Mois Décembre 2022	1	1 800,00	1 800,00

TOTAL HT	42 100,00
Remise 0,00%	0,00
TVA (19%)	7 999,00
Droit de Timbre	0,00
TOTAL TTC	50 099,00

La facture est arrête à la somme de: Cinquante mille quatre-vingt-dix-neuf Dinars Algériens

MODE DE PAYEMENT: À Terme



El Oued le: 31/12/2022



حي 19 مارس 1962 مقابل دار الضيافة - الوادي
Mob:0770.63.14.87 / 0770.63.16.87
Tel: 032.13.92.24
Fax: 032.13.92.23
WebSite: www.fatilab.com
E-mail: contact@fatilab.com





El-oued le:25/09/2022

N°:SERIE : 0132

FACTURE N° :19/2022

R.C N°: 12 A 2740287
M Fisc: 182390101008464
Art.Imp : 39017105944
Banque BEA: 94094220068711
Gérant : Mezouar Youcef

CLIENT: SARL SOUFIA DES INDUSTRIES
ALIMENTAIRES
ZONE INDUSTRIELLE BAYADHA
RCN: 0542313B00
M.Fisc : 000039054231397
NIS: 000039040306365

N°	Désignation	Quantité	Prix	Montant
01	ETIQUETTE FARINE 50 KG	150000	0.58	87,000.00
02	ETIQUETTE FARINE 10 KG	30000	0.58	17,400.00
03	ETIQUETTE FARINE 25 KG	30000	0.58	17,400.00
04	ETIQUETTE SON-GROS 25-40 KG	50000	0.58	29,000.00

Montant Total HT	150,800.00
Montant TVA 19%	28,652.00
Montant Total TTC	179,452.00
Timbre Fiscal	0.00
NET A PAYER	179,452.00

MODE DE PAIEMENT

CHEQUE

Arrêtée la Présente Facture à la Somme de:

CENT SOIXANTE DIX NEUF MILLES QUATRE CENTS CINQUANTE DEUX DINARS

Directeur



MOULINS SOUFIA
MOULINS SOUFIA (MINOTERIE)

Capital 50,000,000.00 DA

Serie N°: 15366

ELOUED Le : 02/01/2022

RC: 00/B/0542313
NIF: 000039054231397
AI: 39040101898
RIB: C.P.A 4000898611.70

Doit : AGUIEB MESSAOUD
BOULANGERIE
EL OGLA ROBBAH EL OUED - EL OUED -

FACTURE N° : 0001 / 2022

RC: 06/A/2727808-00/39 AI: 39250115008
NIF: 177390200189152 NIS: 197739020018922

N°	Désignation	UM	Quantité	P.U	Montant HT
1	FARINE 50 KG	QT	10	2000.00	20,000.00
غير خاضع للرسوم على القيمة المضافة					

Mode de règlement : A TERME.

Arrêtée la présente facture à la somme de :
VINGT MILLE DA.

TOTAL HT	20,000.00
TVA	Exonéré
TOTAL TTC	20,000.00

Cachet et Signature

