

## إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية

أ. طاوش قندوسي<sup>1</sup>

أ. خراز الأخضر<sup>2</sup>

### المخلص:

مع زيادة حدة المنافسة والتطور الكبير الذي تشهده أساليب الإدارة الحديثة، أصبح على المؤسسات الصناعية تبني أسس تواكب هذا التطور الذي يمكن من تطوير منتجاتها لتحقيق الجودة المطلوبة وإرضاء العملاء بتقديم منتج منافس من حيث الجودة والسعر ويعد أسلوب نظام التكلفة المستهدفة أحد أهم أساليب إدارة التكلفة الحديثة الصناعية الذي ظهر في ستينيات القرن الماضي. تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وكذا المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا النظام. بحيث وزعت 50 استمارة على المؤسسات الصناعية، 35 مؤسسة بولاية سعيدة و15 استمارة بولاية سيدي بلعباس، وتم معالجة كل الاستمارات المطروحة لدى المؤسسات باستخدام البرنامج الإحصائي ( SPSS version 19) وذلك لاعتمادنا أسلوب المقابلة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها، أن المؤسسات محل الدراسة لا يمكن أن تطبق نظام التكلفة المستهدفة وذلك لوجود عدد من العراقيل التي تحول دون تطبيق هذا النظام، كما أوصت الدراسة بضرورة توفير الإمكانيات المادية والمالية والمعنوية من أجل وضع هذا النظام في الخدمة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

**الكلمات المفتاحية:** إدارة التكلفة الحديثة الصناعية، نظام التكلفة المستهدفة، إرضاء

العملاء، البرنامج الإحصائي (SPSS v 19)

<sup>1</sup> - أستاذ مساعد، جامعة سعيدة.

<sup>2</sup> - أستاذ مساعد، جامعة سعيدة.

**Summary:**

With the increasing intensity of competition and the great development witnessed in modern management methods, the modern industrial enterprises find it necessary to establish a set of regulations in order to cope with this development which will help it to improve its productions; so as to achieve the required quality and customer's satisfaction to provide a competitive product in terms of quality and price as well. Target cost system is considered as one of the most important methods of modern industrial cost, which appeared in the sixties of the last century.

The aim of this study is to investigate the possibility of applying the target cost system in the Algerian industrial enterprises; as well as, the obstacles that present the application of this system. 50 firms were distributed to industrial enterprises as follows: 35 from SAIDA and 15 from Sidi Bel Abbas. All the firms have been processed in the institutions using the statistical program called (SPSS version 19) by adopting a corresponding method.

One of the most important results which the study found was that the institutions under study cannot apply the implementation of this program. The study recommended the need to provide material and moral possibilities to put this system in service in the Algerian industrial enterprises.

**Key words:** Administration cost of modern industrialization; Target cost system; customer; Satisfaction; Statistical program (SPSS 19)

**مقدمة:**

يكتسي عنصر التكلفة أهمية كبيرة، لما له من تأثير مباشر وغير مباشر على القرارات المختلفة، إلى جانب تأثره هو الآخر بما يتخذ من قرارات وزادت أهميته مع التطور التكنولوجي من ناحية وزيادة حدة المنافسة بين المؤسسات مما أدى إلى تعاظم دور إدارة التكلفة، حيث حرصت المؤسسات على تخفيض تكاليف منتجاتها بما يضمن بقاءها في السوق التنافسية. ومن هنا ظهرت أهمية قيام كل مؤسسة بتصميم نظام دقيق لإدارة التكلفة بما يحقق تدفق المعلومات المناسبة عن التكلفة.

**1. نظام التكاليف وتطوراتها****1. مفهوم التكاليف وتصنيفاتها**

**مفهوم التكلفة<sup>1</sup>:** التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد بهدف الحصول على منافع حاضرة أو مستقبلية

من هذا التعريف يمكن استخلاص ثلاثة عوامل لتحقيق هذا المفهوم: عنصر التضحية بموارد اقتصادية. الحرية في اختيار التضحية. الرغبة في الحصول على المنفعة. غير أن مضمون التكلفة وتحليل سلوك عناصرها يختلف تبعا للهدف من استخدامها، كما أن الآثار المحاسبية الناتجة عنها تختلف حسب العلاقة الزمنية بين توقيت التضحية وتوقيت الحصول على المنفعة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان - الأردن - ط2، 2002، ص29  
<sup>2</sup> - عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص03.

**تصنيف التكاليف:** يمكن تصنيف التكاليف حسب طبيعتها والغرض منها إلى التقسيمات التالية:<sup>1</sup>

- علاقة التكلفة بوحدة المنتج: تكاليف مباشرة - تكاليف غير مباشرة.
- علاقة التكلفة بوظائف المؤسسة: - تكاليف التمويل - الإنتاج - التوزيع - الإدارة - التمويل.
- علاقة التكلفة بحجم نشاط المؤسسة: تكاليف متغيرة- تكاليف ثابتة- تكاليف مختلطة.
- لأغراض اتخاذ القرارات: التكاليف التفاضلية- تكاليف الفرصة البديلة - التكاليف الغارقة.
- لأغراض الرقابة: تكاليف قابلة للرقابة- تكاليف غير قابلة للرقابة.
- لأغراض التخطيط: تكاليف مثالية- تكاليف معيارية- تكاليف فعلية.

## 2. نظام إدارة التكلفة

### • مفهوم نظام إدارة التكلفة وأهميته:

- إدارة التكلفة<sup>2</sup>: هي مجموعة من الأساليب والطرق للتحكم في تحسين الأنشطة والعمليات والمنتجات والخدمات الخاصة بالمؤسسة.
- أهمية إدارة التكلفة في المؤسسة:
- توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لإدارة المؤسسة بكفاءة.
- قياس كلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنظمة وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن بها تصور إستراتيجية المؤسسة وتحسين أدائها مستقبلا.

<sup>1</sup> - مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس-الجزائر - 2011، ص13

<sup>2</sup> - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، كلية العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة باتنة - الجزائر - 2008، ص09

- تحقق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل.
- المساعدة على التحكم الجيد في التكاليف من خلال إظهار تكلفه المنتجات بصورة دقيقة

### • متطلبات نظام إدارة التكاليف<sup>1</sup>

- التزام من الإدارة العليا.
- تدخل وإشراك العاملون من جميع المستويات.
- إنشاء نظام التحسين الذاتي المستمر الذي يساهم في تحسين الأنشطة المضيفة للقيمة وتقليل الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

### 3. مراحل تطور نظام التكاليف:

#### تعريف التحليل التقليدي للتكاليف

- يعرف التحليل التقليدي على أنه<sup>2</sup>: "تحليل بيانات التكاليف وترجمتها إلى معلومات مفيدة للاستفادة منها في التخطيط الإداري والرقابة وفي اتخاذ القرارات الطويلة الأجل والقصيرة الأجل"
- مبررات التحول عن التحليل التقليدي للتكاليف:
- يركز التحليل التقليدي على الأنشطة الإنتاجية ويهمل الأنشطة الفرعية الأخرى.
  - يهمل علاقات الارتباط بين الأنشطة طالما أنه يعتمد بصورة أساسية على تحليل كل نشاط بمفرده.

<sup>1</sup>- صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشوء الإسكندرية - مصر - ص327

<sup>2</sup>- حسن حياني، نظرية التكاليف، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2005.

- يتجاهل الموقف التكاليفي للمنافسين، وهذا يعتبر من أهم عيوب التحليل التقليدي للتكلفة عكس التحليل الاستراتيجي الذي يهتم ويقارن الموقف التكاليفي للمؤسسة بالموقف التنافسي للمنافسين

الجدول(01): أهم الفروق بين التحليل التقليدي للتكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة

التحليل التقليدي للتكلفة	التحليل الاستراتيجي للتكلفة	أوجه المقارنة
قياس التكلفة الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية	فحص مساهمة الأنشطة أو المنتجات وتحقيق الإستراتيجية	الهدف
تحليل العوامل داخل المنظمة فقط	تحليل العوامل داخل وخارج المنظمة	النطاق
مالية بالدرجة الأولى	مالية وغير مالية	طبيعة المدخلات والمخرجات
تشغيل قصير الأجل	استراتيجي طويل الأجل	التوجه
تتجاهل ظروف المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة	العلاقة مع المنافسة
قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها مع التكاليف المعيارية	تحليل سلسلة القيمة قياس التكاليف على أساس النشاط تحليل الميزة الثنائية وغيرها	أدوات التحليل

II. أسلوب التكلفة المستهدفة ومتطلبات تطبيقه.

### 1. تعريف التكلفة المستهدفة:

عرفها Sakurai على أنها<sup>1</sup> أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخص التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين لهندسة الإنتاج التصميم وبحوث التسويق والمحاسبة".

وعرفها كل من Ansari et Bell على أنه<sup>2</sup> نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر مع محاولة

<sup>1</sup>-M. Sakurai, Target Costing and How to Use It, *Journal of Cost Management*, Vol.3, No.2, Sum(1989):39

<sup>2</sup>- S.Ansari, Bell, J and CAM-I, Target Cost Core Group, Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management, Consortium for Advanced Manufacturing International, (1997):33.

إشباع رغبات العميل، وكذلك التركيز على تصميم المنتج والوظائف المترابطة للمنتج".

ويرى المجلس الاستشاري التصنيع الدولي (I - CAM) أن التكاليف المستهدفة هي <sup>1</sup> " نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة، بحيث تعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام ".

من التعاريف المذكورة يمكن استخلاص ما يلي:

\* التكلفة المستهدفة هي أحد أهم أنظمة إدارة التكاليف.

\* تسعى التكلفة المستهدفة إلى تخفض التكاليف مع المحافظة على الجودة

\* تتحدد التكلفة المستهدفة بعاملين أساسيين هما: سعر البيع والربح المرغوب

## 2. خصائص نظام التكاليف المستهدفة<sup>2</sup>:

\* إنه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية  
\* يستخدم كأداة للرقابة كونه يطبق في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج.

<sup>1</sup> [www.word-acc.net/vb/sitemap/index.php/t-2070.html](http://www.word-acc.net/vb/sitemap/index.php/t-2070.html)

<sup>2</sup> - ينظر إلى:

- ميساء محمود راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض وتطوير المنتجات -دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير جامعة الملك عبد العزيز المملكة العربية السعودية- 19، 2002-20.

- عسان فالح المطارنة متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة ميدانية -مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -سوريا - المجلد 24 العدد الثاني، 2008، ص 284

- أقسام عمر، الإمداد الشامل -مدل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة -أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان-الجزائر-2010، ص 286.

\* يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة للسوق.

\* إنه نظام لإعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة والعمليات.

\* يعمل على التخطيط للأجل الطويل حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفا يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للمنتج.

\* ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين بالمؤسسة.

\* يعد نظاما لإدارة الربح.

### 3. أهداف نظام التكاليف المستهدفة:

يسعى نظام التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتج كهدف رئيسي والذي يتطلب مراقبة التكلفة المتخصصة، والجودة العالية وإشباع رغبات العميل ويمكن تلخيصها كما يلي<sup>1</sup>:

\* تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية.

\* تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسة قبل طرح المنتج في السوق.

\* إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تراعي احتياجات العميل.

\* تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.

\* خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المرغوب.

\* مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

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



#### 4. مبادئ نظام التكاليف المستهدفة<sup>1</sup>:

يقوم نظام التكاليف المستهدفة على المبادئ التالية:

- \* قيادة السعر للتكلفة: أي التكلفة يتم قياسها بناء على تحديد السعر التنافسي.
- \* التركيز على العميل: معرفة متطلبات العملاء الخاصة بالجودة وكذا تفصيلاتهم وردود أفعالهم وكذا السعر الذي يناسبهم.
- \* التركيز على تصميم المنتج: استخدام هندسة تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن من إنتاجه في حدود تكلفته المستهدفة.
- \* عمل الفريق: استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة.
- \* دورة حياة التكاليف وتخفيض تكلفتها: الأخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج.
- \* توجيه سلسلة القيمة: وجود علاقات تعاون نشطة طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة (الموردون، العملاء، الموزعون،... الخ).

#### 5. خطوات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة

- يبدأ تطبيق نظام التكاليف المستهدفة بالاهتمام بالوضع الداخلي للمؤسسة.
- وتمر عملية التطبيق عبر ثلاثة مستويات من المراحل هي<sup>2</sup>:
- أولاً: على مستوى السوق: يتم تحديدها وفق الخطوات التالية:
- \* وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل.

<sup>1</sup>- مسكين الحاج مرجع سبق ذكره ص 82-83.

<sup>2</sup>- ينظر إلى:

- أقسام عمر، الإمداد الشامل - مدل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة - أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان-الجزائر-2010، ص310

- زينات محمد محرم، " استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة القرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، المجلة العلمية للاقتصاد، مصر العدد الأول 1995 ص 657

- \* هيكله خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء.
- \* تحديد سعر البيع المستهدف.
- \* تحديد هامش الربح المستهدف.
- \* تحديد التكلفة المستهدفة.

ومن هنا تحدد التكلفة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

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

ثانياً: على مستوى المنتج: في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها مع مراعاة مؤهلات المؤسسة التكنولوجية، لأن التكلفة المسموح بها (المستهدفة) التي تم احتسابها في المرحلة الأولى (على مستوى السوق) لم تأخذ في الحسبان إمكانيات المؤسسة أو الموردين، وهنا يتم التركيز على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها.}$$

#### ثالثاً: على مستوى مكونات (مركبات) المنتج:

وهي المرحلة الثالثة والأخيرة من مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة، والتي تحقق هدفاً من أهداف التكلفة المستهدفة وهو نقل ضغط المنافسة إلى الموردين من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج، والتي يتم تحديدها من خلال الخطوات التالية:

- \* تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج.
- \* تحديد التكلفة المستهدفة للمكونات التي تورد من قبل الموردين والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية.
- \* إدارة الموردين: المشاركة والتعاون مع الموردين.

## 6. العوامل المؤثرة على نظام التكاليف المستهدفة

### أولاً: العوامل الخاصة بظروف السوق<sup>1</sup>:

\* كثافة وشدة المنافسة

\* طبيعة العملاء: تتمثل خصائص العملاء التي لها تأثير على استعمال التكلفة المستهدفة

1. مدى وعي وإدراك العملاء:

2. معدل تغير متطلبات العملاء:

3. مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية.

### ثانياً: العوامل الخاصة بإستراتيجية الإدارة<sup>2</sup>:

وهي العوامل الخاصة بإستراتيجية الإدارة وتتمثل في:

1- إستراتيجية المنتج: عدد المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي - عدد مرات إعادة التصميم - درجة التجديد

2- خصائص المنتج: درجة تعقيد المنتج - حجم الاستثمار الرأسمالي - المدة التي يستغرقها المنتج لتطويره.

### ثالثاً العوامل الخاصة بالموردين:

تتمثل هذه العوامل في الإستراتيجيات التي تتبعها المؤسسة مع مورديها والتي تؤثر بشكل قوي على المكاسب التي تحققها من استخدام التكلفة المستهدفة، ويمكن تلخيصها في ثلاث خصائص هي:

1- درجة التكامل الأفقي.

2- سلطة المؤسسات على الموردين.

3- طبيعة العلاقة مع الموردين.

## 7. مزايا وعيوب نظام التكاليف المستهدفة<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - ميساء محمود محمد راجحان - مرجع سبق ذكره ص 26

<sup>2</sup> - مسكين الحاج - مرجع سبق ذكره - 102 - 104

<sup>3</sup> - مسكين الحاج - مرجع سبق ذكره - ص 129

### - من مزايا نظام التكاليف المستهدفة:

- \* يساهم نظام التكاليف المستهدفة في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.
  - \* يعتبر أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.
  - \* يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها.
  - \* يسهل العمل الجماعي.
  - \* يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية.
  - \* يبدأ بالتركيز الخارجي.
  - \* يوفر معلومات ملائمة للقرارات.
- ### - عيوب نظام التكاليف المستهدفة:

- \* يفرض ضغوطا كبيرة على العمال من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة.
- \* يعتمد على تحديد السعر المستهدف (سعر تنبؤ) لتحديد التكلفة المستهدفة وهذا أمر في غاية الصعوبة خاصة عند تحديد سعر مستقبلي لمنتج جديد.
- \* تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجية جديدة.

### الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة إلى التحقق ميدانيا من التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية. ويمثل مجتمع الدراسة المؤسسات الصناعية العمومية والخاصة التي تنشط بولاية سعيدة وولاية بلعباس. بحيث تم توزيع 50 استمارة تم استرجاعها كليا أي بنسبة 100%، نظم كل واحدة 07 صفحات عبارة عن مجموعة من الأسئلة في شكل محاور تهدف الإجابة عليها في الحصول على بعض المعلومات المهمة

للوصول إلى نتائج البحث التي تمت معالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS version 19)

استخدمت الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل البيانات التي جمعت من خلال الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي وبالاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

- 1 - التكرارات والنسب المؤوية لمتغيرات العينة.
- 2 - مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت من خلال المتوسطات الحسابية الانحرافات المعيارية.
- 3 - الجداول المزدوجة Cross Table لمعرفة التوزيع التكراري لمتغيرين مرتبطين ببعضهما البعض.
- 4 - اختبار التوزيع الطبيعي Kolomogrov – One Sample Smirnov Test لاختبار مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.
- 5 - اختبار الثبات (Cronback Alpha) لقياس مدى ثبات وحدة القياس.
- 6 - اختبار (مان-ويتني) Man-Whitney.
- 7 - اختبار (كروسكال-والاس) Kruskal Wallis.

**أولاً: اختبار التطابق وثبات أداة القياس**

**أ- اختبار التطابق (التوزيع الطبيعي):**

يمكن صياغة الفرضية على النحو التالي:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \text{الطبيعي القانن تتبع عليها المحصل البيانات} \\ H_1: \text{الطبيعي القانن تتبع لا عليها المحصل البيانات} \end{array} \right\}$$

الجدول رقم (1): اختبار التطابق.

المحور 05	المحور 04	المحور 03	المحور 02	المحور 01	البيان
0,000	0,033	0,000	0,000	0,000	القيمة المعنوية sig

استخدم اختبار كلوموغوف-سيرنوفاً للتحقق من مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، حيث بلغت قيمة المعنوية (sig) أقل من 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية المعدومة  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  مما يدل على عدم إتباع البيانات المحصل عليها للتوزيع الطبيعي. أما في المحور 4 فكانت قيمة المعنوية (sig) أكبر من 0,05 وبالتالي البيانات المحصل عليها تتبع التوزيع الطبيعي في هذا المحور.

**ب- اختبار ألفا كرومباخ:**

للتأكد من ثبات أداء القياس المستخدمة استعملنا اختبار ألفا كرومباخ، الذي يستعمل لقياس مدى ثبات أداة قياس الدراسة. الجدول (2): ثبات أداة القياس.

عدد الأسئلة	معامل ألفا كرومباخ
39	0,680

بالنظر إلى الجدول المستخرج من البرنامج فقد بلغت قيمة  $\alpha = 0,68$  وهي درجة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة 0,6.

**ثانياً: التحليل الوصفي للمتغيرات الأولية.**

الجدول أدناه تبين توزيع أفراد عينة البحث خاصة حول خبرة الأفراد، التخصص، والعلاقة الموجودة بينهما، الإدارة التي ينتمون لها ومدى معرفتهم لنظام التكلفة المستهدفة، والمقارنة بين الولايتين ومدى معرفة الأفراد لنظام التكلفة المستهدفة بالولايتين.

الجدول رقم (3): الخبرة المتوافرة لدى أفراد عينة البحث.

النسبة المئوية (%)	التكرارات (ك)	الخبرة
24%	12	أقل من 5 سنوات
30%	15	من 5 إلى 10 سنوات
26%	13	من 10 إلى 15 سنوات
20%	10	أكثر من 15 سنة
100%	50	المجموع

يتضح من الجدول أن معظم أفراد العينة هم من ذوي الخبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 30%، أما نسبة الأفراد ذوي الخبرة من خمس سنوات فأقل هي 24%، وخبرة الأفراد ما بين 10-15 سنوات هي 26%، وخبرة الأفراد لأكثر من 15 سنة هي بنسبة 20%.

الجدول رقم: (4) توزيع أفراد عينة البحث حسب التخصص.

النسبة المئوية (%)	التكرارات (ك)	التخصص
24%	12	علوم محاسبية
14%	7	علوم إدارية
8%	4	علوم هندسية
54%	27	أخرى
100%	50	المجموع

يوضح الجدول السابق أن نسبة الأفراد المتخصصين في العلوم المحاسبية بلغت نسبتهم 24%، أما أفراد العينة المتخصصين في العلوم الهندسية فهم بنسبة 14%، في حين أن أفراد العينة المتخصصين في العلوم الإدارية فنسبتهم هي 8%، وأعلى نسبة هي 54% كانت للأفراد من التخصصات الأخرى. الجدول رقم: (5) توزيع أفراد عينة البحث طبقاً للإدارات التي ينتمون إليها.

النسبة المئوية (%)	التكرارات (ك)	الإدارة
6%	3	إدارة التكاليف
6%	3	إدارة الإنتاج
24%	12	إدارة التصميمات الهندسية
64%	32	إدارة أخرى
100%	50	المجموع

يوضح الجدول السابق أن نسبة أفراد عينة البحث القائمين بتعبئة الاستبيان من إدارة التكاليف هي 6%، وإدارة الإنتاج بلغت نسبة الأفراد القائمين بتعبئة الاستبيان منها أيضا 6% في حين بلغت نسبة الأفراد من التصميمات الهندسية 24%، أما بند أخرى فقد كان له أعلى نسبة وهي 64%، حيث أن الإداريين الذين اختاروا هذا البند كانوا من إدارات مختلفة غالباً من الإدارة العليا وأحياناً من الإدارة المالية وإدارة المحاسبة.

جدول رقم: (6) توزيع أفراد عينة البحث طبقاً لمعرفة نظام التكلفة المستهدفة.

النسبة المئوية	التكرارات	معرفة الأفراد لنظام التكلفة المستهدفة
70%	35	نعم
30%	15	لا
100%	50	المجموع



يوضح الجدول أعلاه أن نسبة أفراد العينة الذين ذكروا أن لهم سابق المعرفة بنظام التكلفة المستهدفة هي 70%، أما الذين ليس لهم معرفة سابقة بالنظام فهم بنسبة 30%.

جدول رقم: (7) توزيع أفراد عينة البحث حسب الولايتين.

الولاية	التكرار	النسبة المئوية (%)
ولاية سعيدة	35	70%
ولاية سيدي بلعباس	15	30%
المجموع	50	100%

يوضح الجدول السابق أنه تم توزيع 35 استمارة من أصل 50 إستمارة على مستوى المؤسسات الصناعية لولاية سعيدة، و15 أخرى على مستوى المؤسسات الصناعية لولاية سيدي بلعباس.

جدول رقم: (8) توزيع أفراد عينة البحث طبقاً لخبرتهم وحسب تخصصاتهم.

الخبرة	التخصص				المجموع
	علوم محاسبية	علوم إدارية	علوم هندسية	أخرى	
5 سنوات فأقل	1	2	2	7	12
من 5-10 سنوات	3	1	1	10	15
من 10-15 سنة	4	3	1	5	13
أكثر من 15 سنة	4	1	-	5	10
المجموع	12	7	4	27	50

يتضح من الجدول أن أفراد العينة ذوي الخبرة لخمس سنوات فأقل هم بتكرار 12، وخبرة الأفراد من 5-10 سنوات هي 15، وخبرة الأفراد من 10-15 سنة هي بتكرار 13، في حين ظهرت خبرة الأفراد لأكثر من 15 سنة بتكرار 10 وكذلك نجد على سبيل المثال: أن تكرار المحاسبين ذوي خبرتهم خمس سنوات

فأقل هو 1 أما الذين خبرتهم من 5-10 سنوات هم 3، والذين خبرتهم من 10-15 سنة فأكبر من 4. أما تخصصات الأفراد الذين اختاروا بند أخرى جاءت كالتالي: خمس سنوات فأقل هم بتكرار 7، من 5-10 سنوات هم بتكرار 10، من 10-15 سنة هم بتكرار 5 وخبرة الأفراد لأكثر من 15 سنة بتخصصات أخرى هي بتكرار 5. أما أفراد العينة ذوي الخبرة لأكثر من 15 سنة بتخصص علوم هندسية لا يوجد.

الجدول رقم: (9) توزيع أفراد عينة البحث طبقاً لمعرفة نظام التكلفة المستهدفة في الولاياتين.

الولاية	معرفة سابقة لنظام التكلفة المستهدفة		المجموع
	نعم	لا	
لولاية سعيدة	27	8	35
ولاية سيدي بلعباس	8	7	15
المجموع	35	15	50

يتضح من الجدول أن 27 فرد من مجموع 35 فرد قاموا بتعبئة الاستبيان بولاية سعيدة لهم معرفة سابقة بنظام التكلفة المستهدفة، و8 أفراد ليس لهم معرفة سابقة بالنظام. أما بولاية سيدي بلعباس فإن عدد الأفراد الذين لهم معرفة سابقة بنظام التكلفة المستهدفة هم 8 من أصل 15 شخص قاموا بتعبئة الاستبيان بالولاية، و7 منهم ليس لهم معرفة سابقة بالنظام. وأخيراً مجموع الأفراد الذين يعرفون نظام التكلفة المستهدفة بالولايتين هم 35 من أصل 50 فرد قاموا بتعبئة الاستبيان و15 فرد منهم لا يعرفون النظام.

## ثالثا: اختبار فرضيات البحث.

## 1-الفرضية الرئيسية:

أ-مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة طبقا لدرجة معرفة النظام:

يمكن صياغة هذه الفرضية على النحو التالي:

$$\left. \begin{array}{l} H_0 : \text{لا يوجد إمكانية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات.} \\ H_1 : \text{يوجد إمكانية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات.} \end{array} \right\}$$

جدول رقم(10): نتائج اختبار (مان-ويتني) لاختبار معنوية مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة طبقا لدرجة معرفة النظام.

مان-ويتني	قيمة المعنوية	Z قيمة الاختبار	النموذج
230,000	0.442	0.768	المحور 02

يتضح من الجدول السابق والذي يوضح نتائج اختبار (مان-ويتني)

لاختبار معنوية مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة طبقا لدرجة معرفة النظام ما يلي:

-أن قيمة المعنوية  $0,05 < sig$ ، وبالتالي نقبل الفرضية المعدومة، لا يمكن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة طبقا لدرجة معرفة النظام.

ب-المعوقات التي تحول دون تطبيق النظام:

$$\left. \begin{array}{l} H_0 : \text{المستهدفة التكلفة نظام تطبيق دون تحول معوقات توجد لا} \\ H_1 : \text{المستهدفة التكلفة نظام تطبيق دون تحول معوقات توجد} \end{array} \right\}$$

جدول رقم(11): نتائج اختبار (كروسكال-والاس) لاختبار معنوية وجود معوقات التي تحول دون تطبيق النظام.

قيمة المعنوية	المقياس	كي تربيع	النموذج
0.000	3	49	المحور 05

من جدول نتائج اختبار (كروسكال-والاس) لاختبار معنوية وجود معوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، نلاحظ أن قيمة المعنوية sig أكبر من 0,05 وبالتالي نقبل الفرضية المعدومة  $H_0$  ونرفض الفرضية البديلة  $H_1$ . إذن هناك وجود معوقات التي تحول دون تطبيق النظام في المؤسسات.

جدول رقم (12): المعوقات التي تحول دون تطبيق النظام.

المعوقات التي تحول دون تطبيق النظام	التكرار	التكرار النسبي
عدم معرفة الإدارة العليا بهذا النظام سابقا	4	0.08
معوقات مالية	10	0.2
عدم وجود الأفراد المؤهلين إداريا في مجال التكاليف	14	0.28
عدم وجود العمالة المدربة لتطبيق النظام	22	0.44
المجموع	50	1

يوضح الجدول السابق أن أكبر عائق يحد من تطبيق نظام التكاليف المستهدفة من قبل المشروعات الصناعية هو عدم وجود العمالة المدربة لتطبيق هذا النظام، وهذا الأمر طبيعي لأن استخدام أي أسلوب جديد يتطلب كفاءة عالية، وتدريب متميز، ويأتي ذلك من المعوقات عدم وجود الأفراد المؤهلين إداريا في مجال التكاليف.

## 2-الفرضيات الفرعية:

أ-توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ومتغير الخبرة:

$H_0$ : لا يوجد فروق إحصائية بين إمكانية تطبيق نظام التكلفة والمستهدفة ومتغير الخبرة  
 $H_1$ : يوجد فروق إحصائية بين إمكانية تطبيق نظام التكلفة والمستهدفة ومتغير الخبرة  
 الجدول رقم(13):نتائج اختبار (كروسكال-والاس) لاختبار معنوية مدى إمكانية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة ومتغير الخبرة.

قيمة المعنوية	المقياس	كاي تربيع	النموذج
0,297	3	3,680	المحور 02

يتضح من جدول نتائج اختبار (كروسكال-والاس) لاختبار معنوية مدى إمكانية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة ومتغير الخبرة، نلاحظ أن قيمة المعنوية  $0,297 = sig$  وهي أكبر من  $0,05$  وبالتالي نقبل الفرضية المعدومة  $H_0$  ونرفض الفرضية البديلة  $H_1$  إذا لا توجد فروق إحصائية بين إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والخبرة المتوافرة لدى أفراد عينة البحث.

ب- مدى تأثير عاملي تخفيض التكاليف ومتطلبات العملاء على نظام التكلفة المستهدفة:

يمكن صياغة الفرضية على الشكل التالي:

$H_0$ : لا يوجد تأثير دلالة إحصائية لتخفيض التكاليف ومتطلبات العملاء على نظام التكلفة المستهدفة.  
 $H_1$ : يوجد تأثير دلالة إحصائية لتخفيض التكاليف ومتطلبات العملاء على نظام التكلفة المستهدفة.

الجدول رقم(14): نتائج جدول الانحدار لمدى تأثير عاملي تخفيض التكاليف ومتطلبات العملاء على نظام التكلفة المستهدفة.

النموذج	قيم المعاملات	قيمة المعنوية sig
الثابت	0,874	0,003
المحور 03	0,234	0,039
المحور 04	0,164	0,173

من الجدول أعلاه يمكن استنتاج معادلة الانحدار التالية:

$$axe_2 = 0,23axe_3 + 0,16axe_4 + 0,78$$

- بحيث:

$axe_2$ : هو متعلق نظام التكلفة المستهدفة.

$axe_3$ : خاص بتخفيض التكاليف.

$axe_4$ : خاص بمتطلبات العملاء.

ومنه: بما أن قيمة المعنوية  $0,05 \leq sig$  بالنسبة للمحور 4 وبالتالي نقبل الفرضية المعدومة  $H_0$  ونرفض الفرضية البديلة  $H_1$  إذا لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمتطلبات العملاء على نظام التكلفة المستهدفة.

أما المحور 3 فإن قيمة المعنوية  $0,05 \geq sig$  وبالتالي نرفض الفرضية المعدومة  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  إذا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتخفيض التكاليف على نظام التكلفة المستهدفة.

ج- توجد علاقة ارتباطيه بين نظام التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف:

جدول رقم(15): نتائج جدول الإرتباطين نظام التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف.

النموذج	R معامل الارتباط	R <sup>2</sup> معامل التحديد	المعدل R <sup>2</sup>
المحور 03	0,321	0,103	0,084

من جدول الارتباط المستخرج من البرنامج، اتضح أن قيمة ارتباط بيرسون بين نظام التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف تساوي 32,1%، مما يدل على وجود ارتباط خطي موجب بين تخفيض التكاليف ونظام التكلفة المستهدفة، ومن خانة معامل التحديد ( $R^2$ ) نجد أن متغير تخفيض التكاليف يؤثر على متغير نظام التكلفة المستهدفة بحوالي 10%.

د- توجد علاقة ارتباطية بين نظام التكلفة المستهدفة ومتطلبات العملاء:

الجدول رقم (16): نتائج جدول الارتباط بين نظام التكلفة المستهدفة ومتطلبات العملاء.

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد $R^2$	المعدل $R^2$
المحور 04	0,235	0,055	0,035

من جدول الارتباط أعلاه، اتضح أن قيمة ارتباط بيرسون بين نظام التكلفة المستهدفة ومتطلبات العملاء تساوي 23,5%، مما يدل على وجود ارتباط خطي موجب بين متطلبات العملاء ونظام التكلفة المستهدفة، ومن خانة معامل مربع الارتباط نجد أن متغير متطلبات العملاء يؤثر بمتغير نظام التكلفة المستهدفة بحوالي 5% فقط.

-نتائج الدراسة الميدانية:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها لاختبار صحة فروض الدراسة

تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- أثبتت نتائج التحليل الإحصائي أنه لا يوجد إمكانية لدى المؤسسات

الاقتصادية محل الدراسة لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة.

2- من خلال اختبار كروسكال-ولاس هناك معوقات تحول دون تطبيق

نظام التكلفة المستهدفة محل الدراسة، تتركز معظم المعوقات في

عدم توفر الأفراد المؤهلين إداريا وعمليا في مجال التكاليف وكذا

عدم وجود العمالة المدربة لتطبيق النظام.

- 3- أثبتت الدراسة أن تخفيض التكاليف في المؤسسات محل الدراسة يؤثر في تطبيق نظام التكاليف المستهدفة 10%.
- 4- أثبتت الدراسة أن تحقيق رغبات العملاء المؤسسات محل الدراسة لا يؤثر في تطبيق نظام التكاليف المستهدفة 5%.
- 5- أثبتت الدراسة أنه لا توجد فروق إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والخبرة المتوفرة لدى أفراد عينة البحث.
- 6- من خلال اختبار (مان-ويتني) أنه لا توجد فروق إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في ولاية سعيدة وتطبيقه في ولاية سيدي بلعباس لأنه لا يطبق أصلا في كلا الولايتين.

#### خاتمة:

يهدف أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مع التأكد من تحقيق الجودة ومتطلبات العملاء فهو الأسلوب الذي يمكن من تحديد التكلفة وتصميم المنتج في حدود تلك التكلفة، كما يساعد على ضبط تصميم الطاقة الإنتاجية قبل البدء في عملية الإنتاج، حيث أنه يمثل إدارة مثلى للرقابة على التكاليف. من خلال الدراسة النظرية والميدانية التي قمنا بها في مجال التكاليف المستهدفة فقد توصلنا للنتائج التالية:

- ✓ لنظام إدارة التكلفة يقوم على ثلاثة مبادئ أساسية هي: التزام من الإدارة العليا، تدخل وإشراك العاملين من جميع المستويات إضافة إلى إنشاء نظام التحسين الذاتي المستمر الذي يساهم في تحسين الأنشطة المضيئة للقيمة وتقليل الأنشطة غير المضيئة للقيمة.
- ✓ يهتم نظام التكاليف المستهدفة بالتخطيط والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع بهدف تقديم منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف وتشبع احتياجات المستهلك، وبالتالي تحقق الأرباح الكافية على المدى الطويل.



✓ لنظام التكاليف المستهدفة العديد من الخصائص التي تميزه عن غيره من أنظمة التكاليف التقليدية، والتي أهمها تفاعله المستمر مع البيئة الخارجية لمعرفة رغبات العملاء وتحقيقها في صورة منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف.

✓ أثبتت الدراسة وجود معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة محل الدراسة، وتتركز معظم المعوقات في عدم توفر الأفراد المؤهلين إداريا وعمليا في مجال التكاليف وكذا عدم وجود العمالة المدربة لتطبيق النظام.

✓ يؤدي تطبيق نظام التكاليف المستهدفة وإتباع مبادئه بصورة صحيحة منذ البدء بعملية التخطيط والعملية الإنتاجية إلى تخفيض التكاليف. أثبتت الدراسة عدم وجود اهتمام من طرف المؤسسات الصناعية محل الدراسة بتحقيق رغبات العملاء بل تسعى إلى تحقيق رغبات الإدارة العليا (تخفيض التكاليف).

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

- يتعين على الإدارة العليا للمؤسسات الحرص من أجل القضاء على الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المستهدفة حتى نستطيع الاستفادة من مزايا هذا النظام.
- إعادة النظر في تنظيم السلم والمكان الوظيفي لجميع الإداريين والموظفين والعاملين، بحيث يتم وضع الشخص المناسب في المكان المناسب له، مما يساعد ذلك كثيراً على إنجاز المهام بمهارة وإبداع.
- إعطاء العملية الرقابية المزيد من الاهتمام وخاصةً في مرحلة ما قبل الإنتاج، لما لهذه المرحلة من أهمية في تفادي الأخطاء والعيوب والتكلفة الزائدة

- توفير الإمكانيات المادية والمالية والمعنوية من أجل وضع هذا النظام في الخدمة في المؤسسات الاقتصادية.

### المراجع:

1. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان-الأردن- ط2، 2002.
2. عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر- 2000.
3. صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشوء الإسكندرية - مصر - 2002
4. حسن حيانبي، نظرية التكاليف، كلية الاقتصاد، جامعة حلب-سوريا-2005.
5. زينات محمد محرم، " استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة القرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، المجلة العلمية للاقتصاد، مصر العدد الأول 1995
6. M. Sakurai, Target Costing and How to Use It, Journal of Cost Management, Vol.3, No.2, Sum(1989) .
7. SANSARI, Bell, J and CAM-I, Target Cost Core Group, Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management, Consortium for Advanced Manufacturing International, (1997).
8. . Lee, USE Target Costing to Improve Your Bottom-Line, CPA Journal, S-JAP, Vol.64-, No.1, Jan(1994)
9. غسان فالح المطارنة متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية - دراسة ميدانية -مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - سوريا - المجلد 24 العدد الثاني، 2008.
10. أقسام عمر، الإمداد الشامل -مدل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة -أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان-الجزائر-2010.
11. مسكين الحاج،متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة سيدي بلعباس- الجزائر - 2011،
12. راضية عطوى، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة باتنة 2008

13. ميساء محمود راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض وتطوير المنتجات -دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير جامعة الملك عبد العزيز المملكة العربية السعودية-2002.

14. [www.word-acc.net/vb/sitemap/index.php/t-2070.html](http://www.word-acc.net/vb/sitemap/index.php/t-2070.html)