



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعه: 2021

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في

المؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات سوميفوس تبسة -

من إعداد الطالبتين: إشراف الأستاذ:

- أسماء دربال د. مليكة مدفوني

-خلود بلعلاء

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفحة
دريد حنان	أستاذ محاضر قسم "أ"	رئيسا
مليكة مدفوني	أستاذ محاضر قسم "ب"	مشرفا ومقررا
صونيا زحاف	أستاذ محاضر قسم "ب"	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2021

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة ومختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة به كما تم التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بتخفيض التكاليف، بالإضافة إلى العلاقة التي تربط أسلوب التكلفة المستهدفة بتخفيض التكاليف.

ومن أجل تطبيق هذه الدراسة في أحد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وقع اختيارنا على شركة مناجم الفوسفات somiphos تبسة لإجراء الدراسة الميدانية وذلك بتوزيع الاستبيان على عينة مكونة من مجموعة عمال، حيث بلغ عددها 31 فرداً، وتم معالجة البيانات المجمعّة باستخدام برنامج spss.

خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن الشركة على دريادة ووعي كبيرين بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة الذي تطبقه بشكل كبير رغم الصعوبات والعراقيل (ذات المستوى المتوسط) التي تواجهها في فعل ذلك.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، تخفيض التكاليف، أساليب تخفيض التكاليف.

Abstract

This study aimed to identify the target cost method and various basic concepts related to it and addressed various theoretical aspects of cost reduction, as well as the relationship between the cost method targeted for cost reduction.

In order to apply this study to an Algerian economic institution, we selected the phosphate mining company Somiphos Tebessa to conduct the field study by distributing the questionnaire to a sample of a group of 31 workers, and the data collected using spss was processed.

The study concluded with many results, the most important of which is that the company has great knowledge and awareness of the importance of the target cost method, which it applies largely despite the difficulties and obstacles (medium level) it faces in doing so.

Keywords: Targeted cost, cost reduction, cost reduction methods.

شكر وعرافان

مصداقا لقوله تعالى: << و لئن شكرتم لأزيدنكم >> صدق الله العظيم.

نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم من قريب و من بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع، نشكر الأستاذة المشرفة " مدفوني مليكة " التي لم تبخل علينا بنصائحها وتوجيهاتها القيمة وكانت عوننا وسندا في كل وقت.

كما نوجه شكر خاص إلى بعض عمال شركة somiphos تبسة وكذلك عمال المركب المنجمي جبل العنق الذين ساعدونا ولو بكلمة، كما أخص بالذكر كل من الأستاذ كثير محمد الشريف والأستاذ نور الدين جزاهم الله خيرا.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	ملخص
-	شكر وعرفان
I-I	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول
I	فهرس الأشكال
I	فهرس الملاحق
أ- و	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مفاهيم أساسية عن أسلوب التكلفة المستهدفة
03	المطلب الأول: نشأة وتعريف أسلوب التكلفة المستهدفة
05	المطلب الثاني: خصائص وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة
06	المطلب الثالث: طرق قياس التكلفة المستهدفة
09	المبحث الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
09	المطلب الأول: مبادئ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
10	المطلب الثاني: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
14	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة
18	المبحث الثالث: تخفيض التكاليف وعلاقته بأسلوب التكلفة المستهدفة
18	المطلب الأول: مفهوم تخفيض التكاليف
20	المطلب الثاني: عناصر ومبادئ تخفيض التكاليف
22	المطلب الثالث: أساليب تخفيض التكاليف
25	المطلب الرابع: تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة
31	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لشركة مناجم الفوسفات somiphos - تبسة-	

فهرس المحتويات

33	تمهيد
34	المبحث الأول: التعريف بشركة مناجم الفوسفات somiphos
34	المطلب الأول: لمحة حول شركة مناجم الفوسفات somiphos
37	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات somiphos
41	المطلب الثالث: الوضع التنافسي لشركة مناجم الفوسفات somiphos
46	المطلب الرابع: مراحل سيرورة الإنتاج بشركة مناجم الفوسفات somiphos
48	المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
48	المطلب الأول: عينة الدراسة
48	المطلب الثاني: أداة جمع البيانات
51	المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية
52	المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
52	المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات محاور الدراسة
58	المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي
58	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
65	خلاصة الفصل الثاني
66	الخاتمة العامة
68	قائمة المراجع
74	الملاحق

فهرس الجاول

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
43	أهم منافسي شركة مناجم الفوسفات Somiphos	01
44	أهم زبائن شركة مناجم الفوسفات Somiphos	02
49	مقياس الاستبيان	03
49	تقسيمات سلم ليكارت	04
50	قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ	05
52	تحليل بيانات المحور الأول (إدراك والوعي بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة)	06
53	تحليل بيانات المحور الثاني (تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة)	07
56	تحليل بيانات المحور الثالث (صعوبات وعراقيل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة)	08
58	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	09
59	نتائج اختبار one sample T- test المتعلق بالفرضية الأولى	10
61	نتائج اختبار one sample T- test المتعلق بالفرضية الثانية	11
63	نتائج اختبار one sample T- test المتعلق بالفرضية الثالثة	12

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
11	المراحل الأساسية لتطبيق التكلفة المستهدفة	01
12	تحديد الأسعار في أسلوب التكلفة المستهدفة	02
14	طريقة التكلفة المستهدفة	03

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
75	البناء التنظيمي والهيكلي للمؤسسة	01
76	مراحل الانتاج	02
77	الاستبيان	03
80	مخرجات spss	04

المعرفة العامة

المقدمة العامة

إن التطورات التكنولوجية الحديثة التي شهدها العالم والمصاحبة لتغيرات ومتطلبات واحتياجات الزبائن مما أدى إلى قصر دورة حياة المنتجات، أصبحت تفرض على المؤسسات البحث عن أساليب إدارية حديثة ومبتكرة تساعدها على مواجهة المنافسة الشديدة والمتزايدة، وهذا ما جعلها تعمل على ضمان بقائها واستمرارها في السوق واكتساح أسواق جديدة وذلك من خلال طرح منتجات ذات جودة عالية وفي الوقت المناسب وبأسعار مناسبة حيث تلبية متطلبات الزبائن و كسب ثقة أكبر عدد ممكن منهم لأنهم يعتبرون الحكم الأول لبقائها واستمرارها في السوق.

بهذا يتوجب على المؤسسة تبني تقنيات إدارة إستراتيجية حديثة و مبتكرة تعمل على تخفيض التكاليف و تحسين المنتجات و تطويرها و من أهم وأنجح هذه النظم نجد أسلوب التكلفة المستهدفة كونه يعمل على تخفيض تكاليف المنتج و ذلك عن طريق مجموعة أساليب وإجراءات تساعده على ذلك دون المساس بجودته ونوعيته كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة و تحقيق أعلى نسبة هامش وأكبر عدد ممكن من المبيعات والاستمرار في تحقيق الأفضل.

1- إشكالية الدراسة

انطلاقاً من أهمية الدور الذي يلعبه أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف جاءت الدراسة الحالية للبحث في هذه الإشكالية على مستوى إحدى الشركات الاقتصادية الجزائرية والمطروحة بالشكل الموالي:

ما هو واقع تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بشركة مناجم الفوسفات somiphos تبسة؟ و هل يساهم ذلك في تخفيض التكاليف؟

والتي تتحدر عنها مجموعة من التساؤلات الفرعية الموالية:

_ ما هو مستوى إدراك ووعي شركة مناجم الفوسفات somiphos بأهمية تطبيق التكلفة المستهدفة؟

_ إلى أي مدى تطبق شركة مناجم الفوسفات somiphos أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف بها

؟

_ هل تعاني شركة مناجم الفوسفات somiphos من عراقيل ومعوقات في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؟ و ما مستوى ذلك؟

2- فرضيات الدراسة

للإجابة على التساؤلات السابقة تم صياغة ثلاث فرضيات بالشكل الموالي:

- الفرضية الأولى (ف1): تدرك شركة مناجم الفوسفات somiphos أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسات بشكل كبير (مستوى كبير).

- الفرضية الثانية (ف2): تطبق شركة مناجم الفوسفات somiphos أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف بها بشكل كبير (مستوى مرتفع).

- الفرضية الثالثة (ف3): تعاني شركة مناجم الفوسفات somiphos من عراقيل تعيق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و لكن بشكل متوسط (مستوى متوسط).

3- أسباب اختيار الموضوع

لقد وقع اختيارنا للموضوع لعدة أسباب يمكن إيجازها فيما يلي:

- الاهتمام بهذا الموضوع والرغبة الشخصية في معالجته.

- قلة الدراسات في هذا الموضوع على المستوى الوطني واقتصارها على بعض المقالات.

4- أهمية الدراسة

تتجلى أهمية هذه الدراسة في كونها تسلط الضوء على أحد أساليب الإدارة الإستراتيجية والمتمثل في أسلوب التكلفة المستهدفة حيث يلعب دورا حيويا في تخفيض التكاليف من خلال تطبيق مجموعة أدوات التي تساعدها في ذلك، كما أنها تساهم في تحقيق رضاء كل من الزبون من خلال التركيز على الجودة والنوعية وبالسعر المناسب وعلى رضا المؤسسة من خلال تحقيق عوائد واكتساح الأسواق وديمومة الميزة التنافسية.

5- أهداف الدراسة

- الكشف على مدى الوعي بأهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة مناجم الفوسفات somiphos.
- التعرف على الأساليب المستخدمة في شركة مناجم الفوسفات somiphos والتي تساهم في تخفيض التكاليف من اجل ضمان استمرارية نشاطها.
- الكشف عن مختلف العراقيل التي تعاني منها شركة مناجم الفوسفات somiphos .

6- الدراسات السابقة

تناولت الدراسات التي تم الحصول عليها موضوع التكلفة المستهدفة وربطه بعدة متغيرات كالميزة التنافسية، الأداة الإستراتيجية، الأداء وكذا تخفيض التكاليف، حيث تم الاقتصار فقط على أخذ الدراسات المشابهة مباشرة لعنوان الدراسة الحالية، والتي تربط أسلوب التكلفة المستهدفة بتخفيض التكاليف ومنها:

1- دراسة عبد الواحد نسيمية تحت عنوان: "أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة التكلفة أقل"¹,

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بتقنية التكلفة المستهدفة التي ظلت لسنوات طويلة السلاح السري لليابانيين والتي لها دور كبير في تخفيض التكاليف كما تعتبر من أهم تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف التي تتلاءم ومتطلبات البيئة التنافسية الحديثة التي تشهدها المؤسسات الجزائرية، وقد تم تطبيق الدراسة على شركة الأنايبب وعتاد الري بالسقي، وحدة برج بوعريريج في حين اخذت منتج المرش من نوع A40 كعينة للدراسة وتم استخدام منهج المحاكاة المطبق في هذه الشركة.

توصلت هذه الدراسة إلى أن تقنية التكلفة المستخدمة تسمح بتخفيض التكاليف التي بينت حسابيا حيث خفضت التكاليف بشكل ملحوظ ومعتبرا وهذا يساهم في تحقيق ميزة تنافسية ألا و هي ميزة التكلفة إضافة إلى إرضاء متطلبات العميل وذلك بتصميم منتج بخصائص تقنية تتلاءم مع احتياجاته.

¹ عبد الواحد نسيمية، أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة التكلفة أقل: دراسة حالة شركة الأنايبب وعتاد الري بالسقي، مجلة البشائر الاقتصادية، برج بوعريريج، الجزائر، العدد1، المجلد6، أفريل 2020، ص ص: 728-744.

2- دراسة عباس صباح طالب بعنوان " دور تقنية التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات"¹، حيث هدفت هذه الدراسة إلى البحث في تخفيض تكاليف المنتجات باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة ومن ثم زيادة القدرة والاستمرارية على المنافسة في السوق، وقد تم ذلك من خلال تطبيق الدراسة على الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية ببغداد وأخذت كل من منتوجي بيبسي وكوكاكولا كعينات للدراسة، حيث تم استخدام أسلوب المقابلات الشخصية وجمع المعلومات ومن ثم تحليلها.

كما توصل الباحث إلى نتائج أبرزها: ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لأنه يقوم بعملية تخفيض التكاليف من خلال مراقبة العمليات الإنتاجية والبحث عن نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة تمهيد للتخلص منها كما يجب تدريب العاملين وإعداد دورات تدريبية لهم وأكد على ضرورة معالجة المعوقات التي تحول دون وجود نظام تكاليف فعال ومنها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

3- دراسة ميساء محمود راجحان بعنوان " دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات"²، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية الرائدة في اليابان والتعرف على مدى إمكانية تطبيق هذا النظام لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية العاملة بالمملكة العربية السعودية، وقد تم ذلك من خلال تطبيق الدراسة على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، وقد تم استخدام استبيان لجمع البيانات ووزع على عينة تتكون من 130 شخص تم استرجاع 79 استمارة فقط منها 68 صالحة للدراسة وعولجت بياناتها باستخدام برنامج SPSS والمقابلات الشخصية.

حيث توصلت الباحثة إلى مجموعة نتائج من بينها: لنظام التكاليف المستهدفة المقدر على الحد من التضخم و تخفيض التكاليف، بحيث يحصر تكاليف منتجاته في إطار سعر البيع الذي يحقق له المنافسة والأرباح الكافية كما يجب على المشروعات التي لديها الاستعداد لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة الالتزام

¹ - عباس صباح طالب، دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية، مجلة دراسات ومحاسبيية (JAFS)، الجامعة التقنية الوسطى، بغداد، العدد 48، المجلد 14، سنة 2019، ص ص: 51-61.

² - ميساء محمود راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات: دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة عبد العزيز، السعودية، 2002.

بتطبيق معادلة التكاليف المستهدفة بالإضافة لتطبيق جميع مبادئ وأسس هذا النظام حتى تتم الاستفادة الكاملة منه.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تتفق الدراسة الحالية مع دراسة عبد الواحد نسيمة في كونها تعالج نفس المتغيرات وتم استخدام نفس الأساليب، حيث عولجت الدراسة الحالية باستخدام أداة جمع البيانات الاستبيان على عكس الدراسة السابقة تم استخدام الطريقة الحسابية.

وتتفق كذلك مع دراسة عباس صباح طالب في كونها عالجت نفس المتغيرات كما أنها استخدمت نفس الأساليب، وتختلف الدراسة الحالية في أنها أجريت في الجزائر على عكس السابقة في بغداد.

كما أنها تتفق مع دراسة ميساء محمود راجحان في استخدام أداة جمع البيانات الاستبيان و اختلفت الدراسة السابقة في أنها عالجت ثلاثة متغيرات ومنها تطوير المنتجات كمتغير تابع، كما أجريت الدراسة الحالية في الجزائر أما الدراسة السابقة في المملكة العربية السعودية.

7- منهج الدراسة

بغية الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على المنهج الوصفي للتعرف على متغيري الدراسة نظريا المتمثلين في اسلوب لتكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف، كما تم اعتماد نفس المنهج في الدراسة الميدانية للبحث في واقع تطبيق هذا الاسلوب لتخفيض التكاليف بشركة مناجم الفوسفات تبسة.

8- خطة البحث

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، الأول نظري والثاني تطبيقي، بالنسبة للفصل النظري سيتناول المفاهيم المتعلقة بالتكلفة المستهدفة وكذا تخفيض التكاليف بالإضافة إلى تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك من خلال ثلاثة مباحث، وفيما يخص الفصل التطبيقي فقد جاء كدراسة ميدانية بشركة مناجم الفوسفات somiphos أين تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول تقديم الشركة محل الدراسة، ثم تم في المبحث الثاني توضيح منهجية الدراسة الميدانية المجرى من خلال التعريف بعينة الدراسة وإداة جمع البيانات وكذا أساليب التحليل المستخدمة، ليتم بعدها وضمن المبحث

مقدمة عامة

الثالث والأخير عرض نتائج تحليل البيانات المجمعة واختبار فرضيات الدراسة للوقوف في خاتمة المذكرة على جملة من النتائج والتوصيات المقدمة.

الفصل الأول

الإطار النظري لأسلوب الكتابة المستهدفة

وتتضمن الكاليف

تمهيد:

بفضل التطور الذي شهده العالم في الآونة الأخيرة في شتى المجالات أصبحت كل مؤسسة تعمل على تنوع منتجاتها وتقديم خدمات مميزة للفوز بالحصة السوقية، كما وجب على المنشأة الارتقاء بتقديم خدمات و طرح منتجات متنوعة وعالية الجودة وبأقل تكلفة مع توفير متطلبات العملاء من أجل مواجهة المنافسة التي شهدتها مختلف الصناعات، لذلك وجب البحث عن أساليب إدارية حديثة ومبتكرة لكي تواجه بها المنافسة ومتطلبات العملاء ومن بين هذه الأساليب ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة حيث يعتبر أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف مع الحفاظ على مستوى الجودة والتنوعية للمنتجات، وكذلك تحقيق أعلى نسبة ممكنة من الأرباح والمبيعات.

وضمن هذا الفصل سيتم التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة وكذا تخفيض التكاليف والعلاقة بينهما من خلال المباحث التالية :

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية عن أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- المبحث الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- المبحث الثالث: تخفيض التكاليف وعلاقته بأسلوب التكلفة المستهدفة.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية عن أسلوب التكلفة المستهدفة

يشهد القرن الحالي تحديات واسعة في النطاق في إطار العولمة التي تفترض على المؤسسات الاقتصادية التحسين المستمر لجودة عملياتها ومنتجاتها، الأمر الذي يتطلب تبني تقنيات التكلفة والإدارة الحديثة، ومن أبرز هذه التقنيات أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث يعتبر سلاحاً استراتيجياً لإدارة التكاليف كما يحقق مزايا في إنتاج منتجات بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة إنتاجها إلى أدنى مستوى. وبناء على ذلك تطرق هذا المبحث إلى المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتكلفة المستهدفة، من خلال المطالب التالية:

- المطالب الأول: نشأة وتعريف أسلوب التكلفة المستهدفة؛

- المطالب الثاني: خصائص وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة؛

- المطالب الثالث: طرق قياس التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: نشأة وتعريف أسلوب التكلفة المستهدفة

سيتم في هذا المطلب عرض نشأة أسلوب التكلفة المستهدفة وتعريفها.

أولاً: نشأة التكلفة المستهدفة

ترجع بدايات تقنية التكاليف المستهدفة إلى العقود الأولى، من القرن الماضي في شركة Ford الأمريكية وشركة Volkswagen الألمانية وذلك أثناء عقد الثلاثينيات، ففي شركة Volkswagen ومن أجل تحقيق السعر المستهدف للمركبة DM900 تم إيجاد تقنية بديلة تقوم على أساس تخفيض كلفة التصنيع إلا أن التطور المتكامل لتقنية التكاليف المستهدفة بدأ أثناء مدة ندرة الموارد الاقتصادية في أعقاب الحرب العالمية الثانية، ففي ذلك الوقت تبني رجال الأعمال الأمريكيين شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف إنتاجها في الوقت نفسه إذ عرفت هذه التقنية بهندسة القيمة والتي صارت تطبق من قبل الشركات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية وفي الستينات تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع أي في مرحلة التخطيط والتطوير وكان أول استخدام لها في اليابان من قبل شركة Toyota لصناعة السيارات وذلك عام 1963 على الرغم من عدم إشارة الأدبيات في اليابان لذلك حتى عام 1978¹.

¹ - طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الموصل، العدد 85، أكتوبر 2010، ص: 4.

ثانياً: تعريف التكلفة المستهدفة

هناك عدة تعاريف خاصة بالتكلفة المستهدفة يذكر منها الآتي:

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها واحدة من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تعمل على إدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج حيث تهدف تخفيض تكلفة المنتج إلى مستوى محدد، مع مراعاة والمحافظة على العناصر الأساسية السعر، النوعية، التكلفة، والإبداع، باستخدام هندسة القيمة في مرحلة التخطيط والتصميم للمحافظة على متطلبات العميل، ويتم حسابها كما يلي: الفرق بين السعر المستهدف والربح المستهدف¹.

كما عرفت على أنها مجموعة من أساليب وأدوات الإدارة التي تسمح بالانتقال من أهداف التكلفة والنشاط إلى التصميم والتخطيط الأساسي إلى التحكم ويتم تنفيذها لاحقاً خلال مرحلة التشغيل، لضمان أن تصل هذه المنتجات إلى أهداف الربحية المحددة لدورة حياتها².

كما عرفت على أنها أسلوب تخطط بموجبه الشركة مسبقاً لنقاط السعر وتكاليف المنتج والهوامش التي تريد تحقيقها لمنتج جديد، فهي ليست مجرد طريقة لتقدير التكاليف، بل هي تقنية إدارة حيث يتم تحديد الأسعار حسب ظروف السوق³.

كما تحدد التكلفة المستهدفة على أنها طريقة إدارة تعمل طوال دورة حياة المنتج بأكملها، بدءاً من سعر البيع الذي يرغب السوق في دفعه وفقاً لشروط الجودة والوقت المحدد والذي تشارك فيه جميع الإدارات بطريقة متكاملة وموحدة⁴.

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التكلفة المستهدفة هي عبارة عن أسلوب وكذلك يعتبر بمثابة أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية الهادفة إلى تخفيض التكاليف وتحقيق قدر كافٍ من الأرباح المطلوبة في ظل الحفاظ على الجودة وتلبية رغبات الزبون مع التركيز على التصميم والإنتاج في مراحله المبكرة.

¹ - بعضي آسيا، مساهمة تسيير القيمة في التحكم في تكاليف الإنتاج في المؤسسة الصناعية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019، ص: 31.

² - Claude et separi sabine, **contrôle de gestion : Manuel et Applications**, Paris, 2013, P : 634.

³ - M .com (Semester Iv), rajani Gupta, **Strategie cost Accounting, Topic –Life- cycle costings**, University of Lucknow, P: 01.

⁴ - Ofileanudimi and Bumbescu Sorina Simona, **Target costing - The Response of the managerial Accounting to changes in the Environment**, Annals of the "Constantin Brâncuși" University of targuuiu, Économy series, Issue 3/2014, P: 46.

المطلب الثاني: خصائص وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة

سيتم في هذا المطلب إبراز خصائص وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة.

أولاً: خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة

- 1- يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة كغيره من الأساليب بالعديد من الخصائص يذكر منها ما يلي:
 - يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة بمثابة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة؛
 - ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة.
 - كما تتميز التكلفة المستهدفة كأسلوب بكونه أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تمزج بين إدارة التكلفة وبين مدخل الإدارة الإستراتيجية بغرض خفض التكلفة، كهدف استراتيجي وصولاً إلى التكاليف إلى التكاليف التنافسية التي تحقق مزايا تنافسية ويقبلها العملاء.²
 - بالإضافة إلى الخصائص السابقة توجد كذلك الخصائص التالية وهي:³
 - تعمل التكلفة المستهدفة على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة للسوق؛
 - يناسب المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في المدى القصير وكذا سرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد.

¹- حسام مراجع مؤمن النعاس، مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة -دراسة حالة-، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، جامعة طبرق ليبيا، المجلد 2، العدد 2015، ص 141-142.

²- صباح فوزي طالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص: 35.

³- مجيد نبو، امحمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 5، الجزائر، 2019، ص: 470.

ثانياً: أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة

يسعى أسلوب التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتج كهدف رئيسي والذي يتطلب مراقبة التكلفة المتخصصة، الجودة العالية، إشباع رغبات العميل ووقت طرح المنتج في السوق، ويمكن تلخيص أهداف التكاليف المستهدفة فيما يلي:¹

- 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 إلى احتياجات العميل.
- بالإضافة إلى الأهداف السابقة تهدف التكلفة المستهدفة إلى:²
- تحسين الموقف التنافسي للشركة عن طريق توفير منافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة؛
 - تركيز على دراسة البيئة الخارجية للشركة، في رغبات واحتياجات العميل ومواصفات وخصائص المنتج، وإمكانيات وظروف المنافسين حيث تحدد الميزة التنافسية للشركة؛
 - إدارة تشكيلة المنتجات، كما تساعد في تحديد تكلفة المنتج المستهدفة وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي يتم مقارنة تكلفة المنتج بها.

المطلب الثالث: طرق قياس التكلفة المستهدفة

هناك عدة طرق مستخدمة في تحديد التكلفة المستهدفة وتختلف باختلاف الهدف من قياس وفلسفة الإدارة واستراتيجياتها، ونوع المنتج ودرجة تقدمه وغير ذلك من الاعتبارات، إلا أن الطرق الشائعة في هذا المجال هي:³

أولاً: طريقة الإضافة

وفق هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط بدء من مستوى التكلفة الحالي مع الأخذ في الاعتبار أي التخفيضات محتملة في التكلفة لأسباب داخلية وخارجية، ويتم تجميع التكلفة

¹- مسكين الحاج، صالح إلياس، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة ميدانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد الاقتصادي 24 (2)، ص: 109.

²- بعضي آسيا، مرجع سابق، ص: 32.

³- صديق آدم محمد بوبكر، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، أطروحة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة السودان، 2014، ص ص: 128-129.

الجزئية لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها للوصول إلى التكلفة الإجمالية المستهدفة للمنتج وتعتمد هذه الطريقة على اختبارات الجدوى للتحسينات الفنية والهندسية ذات القيمة التي يقترح إدخالها على المنتج عند تطويره، إلا أن أهم ما يعيب هذه الطريقة هو صعوبة ربطها بطريقة منتظمة بخطط الشركة وأهدافها الإستراتيجية، بالإضافة إلى صعوبة تقدير أثار التحسينات المتوقعة على تكلفة المنتج خاصة الجانب المتعلق بالعوامل الخارجية.

ثانياً: طريقة معدل تخفيض التكلفة

وفقاً لهذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة من خلال دراسة التكلفة الحالية للمنتج ومحاولة تخفيض تلك التكلفة بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، ويتطلب تطبيق هذه الطريقة في حالة المنتجات القائمة المراد تطويرها والتي لها تكاليف فعلية أو معلومات متراكمة عن التكاليف، أو في حالة قيام الشركة بإنتاج منتجات جديدة مشابهة إلى حد كبير للمنتجات الحالية التي تنتجها الشركة فعلاً، إلا أن أهم ما يعيب هذه الطريقة هو الأسلوب الذي يتم به تحديد معدل التخفيض المطبق، ومدى تعبير هذا المعدل عن التحسينات الحقيقية في الأداء أو التطوير الحقيقي في أساليب الأداء ومدى تأثير ذلك على خفض التكلفة الحالية للوصول إلى التكلفة المستهدفة من التحسينات وفقاً لهذه الطريقة فإن:

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

ثالثاً: طريقة الخصم

يتم وفقاً لهذه الطريقة تحديد التكلفة المستهدفة من خلال تحديد العائد المستهدف (المعدل المستهدف) ثم سعر البيع المستهدف (السعر الذي يقبله المستهلك ويتماشى مع أسعار المنافسين)، وبذلك تصاغ معادلة التكلفة المستهدفة كما يلي:

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

وتعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق شيوعاً في التطبيق خاصة في الشركات اليابانية، حيث أوضحت الدراسات أن أكثر من 85% من الشركات اليابانية تطبق طريقة الخصم، وتمتاز هذه الطريقة على غيرها من الطرق الأخرى بأنها أكثر دقة وموضوعية؛ بالإضافة إلى أنها تأخذ في الاعتبار كافة العوامل المحيطة والمؤثرة على الأداء الداخلية كانت أم خارجية خاصة الأسعار المستهدفة التي ترضي العملاء والأرباح المستهدفة التي تحقق سياسة الإدارة وقيمة المساهمين¹.

¹ - صديق آدم بوبكر، مرجع سابق، ص ص: 129-130.

مما سبق يتبين أن تقنية التكاليف المستهدفة تعود إلى عقود الأولى وتعرف على أنها واحدة من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، حيث تهدف بصفة أساسية إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات وذلك من خلال عدة طرق مستخدمة في تحديدها من بينهم طريقة الإضافة، معدل تخفيض التكلفة وطريقة الخصم، كما تقوم على مجموعة من المبادئ التي تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .

المبحث الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة كغيره من الأساليب على مجموعة من المبادئ التي تساعده على التطبيق، ويبدأ هذا الأسلوب عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم، كما توجد مجموعة عوامل داخلية وخارجية متعلقة بالسوق والعملاء والموردين وتؤثر فيهم بشكل مباشر أو غير مباشر. كل هذا سيتم تفصيله من خلال المطالب الموالية:

- المطالب الأول: مبادئ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- المطالب الثاني: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- المطالب الثالث: العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: مبادئ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

يتضمن أسلوب التكلفة المستهدفة مجموعة من المبادئ سيتم إدراجها في هذا المطلب.

أولاً: قيادة سعر التكلفة

لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج بحدودها¹.

ثانياً: التركيز على الزبون

إذا ينبغي على المؤسسة معرفة تفضيلات الزبائن وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم².

ثالثاً: التركيز على عملية التصميم

في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج، لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وأقل زمن لإطلاق منتج جديد في السوق³.

¹ - نضال محمد رضا الخلف - إنعام محسن حسن زوليف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، جامعة الإسراء الخاصة، المملكة الأردنية الهاشمية، المجلد 21، العدد 2007، ص: 175.

² - زعور نعيمة وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور، خنثلة، العدد الأول، جوان 2017، ص: 398.

³ - حنان سليمان العماري وآخرون، مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية، مجلة البحوث الأكاديمية، جامعة مصراتة، ليبيا، جوان 2019، ص: 49.

رابعاً: فرق متداخلة المهام

يتطلب تصنيع المنتج في حدود تكلفته المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق، البيع، هندسة التصميم،... إلخ¹.

خامساً: كلفة دورة حياة المنتج

لكل منتج دورة حياة محددة وتتم دورة حياة كل منتج بسلسلة عمليات مرتبطة بتخطيط المنتج وتصميمه وإنتاجه وبيعه وتوزيعه وخدمة العملاء بعد بيعه، لذا لا بد أن تنصب جهود فريق العمل متعددة الوظائف المسؤول على تحليل التكاليف المستهدفة للمنتج على الأخذ بنظر الاعتبار جميع عناصر الكلف خلال دورة حياته وعدم إغفال كلفة أي جزء منه مهما كانت قليلة².

سادساً: الإسناد إلى مفهوم سلسلة القيم

أعضاء سلسلة القيمة مثل: الموردين والموزعين والقائمين على خدمات الصيانة يعتبروا جزءاً هاماً من نظام التكاليف المستهدفة ويساعد في عمليات خفض التكلفة من خلال تطبيق مفهوم سلسلة القيمة، ويلاحظ أن إتباع أسلوب التكاليف المستهدفة يساعد على اشتراك جميع أعضاء سلسلة القيمة في تطبيق أساليب خفض التكلفة وذلك على أساس أن هذا النظام يعتمد على خلق علاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة³.

المطلب الثاني: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

تمر عملية تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها بثلاث مراحل أو مستويات أساسية يوضحها الشكل أدناه:

¹ - أبو بكر أحمد الهادي وآخرون، تكامل مدخل التكلفة المستهدفة مع مدخل التكلفة على أساس النشاط لدعم الميزة التنافسية، مجلة جامعة السلام، العدد 8، يونيو 2019، ص: 16.

² - ذاكر عبد الله مفلح مصاورة، عبيد خيون الحقاقي، التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23، الفصل 2، 2013، ص: 328.

³ - صديق آدم محمد بوبكر، مرجع سابق، ص: 127.

الشكل (1): المراحل الأساسية لتطبيق التكلفة المستهدفة



المصدر:

HERGETH Helmut, **Targetcosting In the Textile Complex**; journal of textile and Apparel Technology and management (JTATM), volume 2, Issue IV, 2002, P: 03.

أولاً: 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 الذي تسمح بها في السوق. وهي التكلفة المستهدفة التي يجب أن تسعى المؤسسة لتحقيقها، وهذا ما يعبر عنه نظرياً بالمعادلة التالية:¹

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

أو: $\text{سعر البيع الذي يحدده السوق} - \text{الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه} = \text{التكلفة المستهدفة}$
ومن هذا يمكن تقسيم مستوى السوق إلى ثلاث خطوات أساسية:

1- تحديد السعر المستهدف

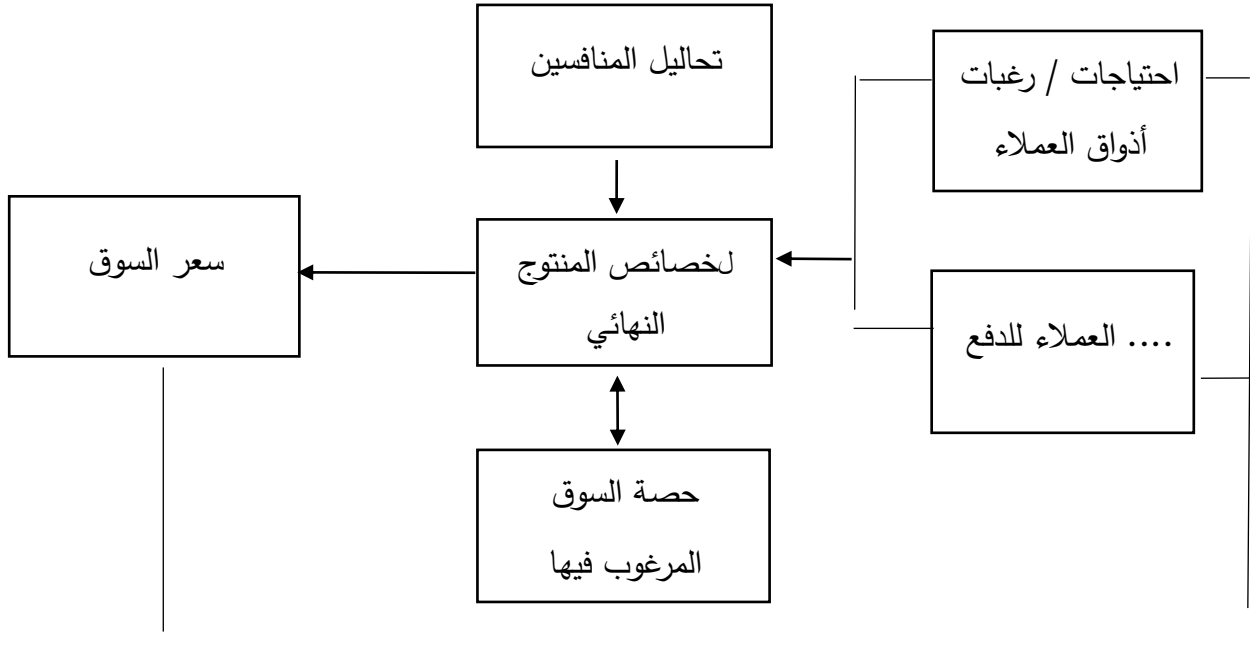
هو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس تحليل السوق ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة، المبدأ الأساسي الذي يسترشد به عند تحديد سعر البيع المستهدف (بالنسبة للمنتجات القائمة) هو أن يظل السعر كما هو ما لم يكن هناك تغيير ما في الكفاءة الوظيفية بالمقارنة بالنموذج السابق قبل التطوير وإذا كان هناك تغيير فإن هذا التغيير سوق يغير من قيمة المنتج في عيون العميل وعليه فإنه يمكن زيادة قيمة المنتج لدى العميل إما عن طريق زيادة الكفاءة الوظيفية للمنتج مع

¹ - راضية عطوي، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف-1، 2017/2016، ص: 122.

ثبات سعره أو تخفيض سعر المنتج مع ثبات كفاءته الوظيفية أو زيادة الكفاءة الوظيفية بمعدل أعلى من معدل زيادة السعر¹.

الشكل الموالي يلخص كيفية تحديد سعر البيع في ظل أسلوب التكلفة المستهدفة.

الشكل (2): تحديد الأسعار في أسلوب التكلفة المستهدفة



المصدر: راضية عطوي، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف -01-، 2016/2017، ص123.

2- تحديد الربح المستهدف

يعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين².

3- تحديد التكلفة المستهدفة

¹ - هبة عبد الوهاب التوم رحمة الله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد ودوره في خفض تكاليف الإنتاجية، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية دراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، أوت 2014، ص ص: 34-35.

² - هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص: 78.

وذلك بطرح هامش الربح المستهدف من سعر السوق المستهدف، وإن هامش الربح يختلف من وحدة اقتصادية إلى أخرى بالاعتماد على السياسة التي تستخدمها الشركة فشركة SONI على سبيل المثال تضع هامش ربح عالي وذلك لتغطية الاستثمارات في التكنولوجيا الحديثة¹.

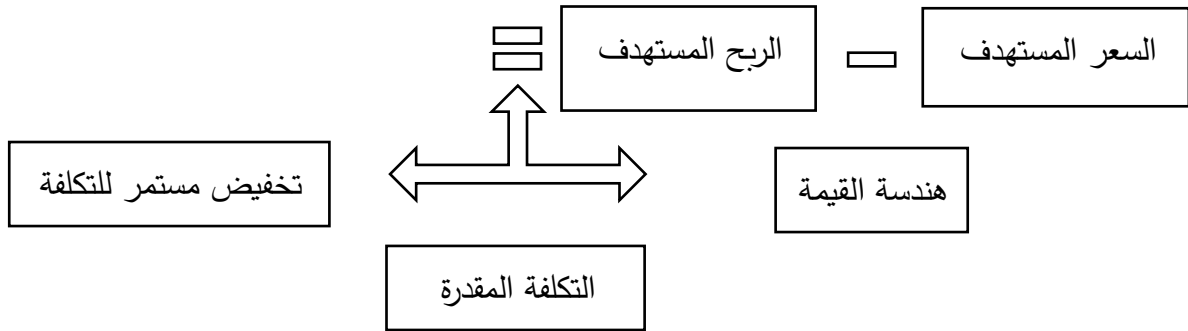
ثانياً: على مستوى المنتج

لا تأخذ التكلفة المستهدفة (المسموح به) المحسوبة في المرحلة الأولى إمكانيات المؤسسة أو الموردين بعين الاعتبار وفي هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها في إطار مؤهلات المؤسسة وتكنولوجياتها وعموماً تكون التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المستهدفة وينبغي محاولة امتصاص الفرق الموجود بين التكاليفتين من خلال تصميم أفضل (اقتصادي أكثر) للمنتج وتحسين التشكيلات التشغيلية وتنظيم الإنتاج المستقبلي على أساس مثولية 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 التكاليف (Kaisencosting) في مرحلة الإنتاج². والشكل المبين أدناه يلخص الطريقة.

¹ - ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعات الإلكترونية، مجلة علمية الكلية التقنية الإدارية، بغداد، 2010، ص: 13.

² - راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف، مجلة الأبحاث الاقتصادية جامعة البليدة 2، العدد 15، ديسمبر 2016، ص: 112.

الشكل (3): طريقة التكلفة المستهدفة



المصدر:

Claude ALAZARD et Sabino SEPARI, **Contrôle de gestion :MANUEL et APPLICATIONS**, Edition Dunod, 3^{ème} édition, Paris, 2013, P :633.

ثالثاً: على مستوى المركبات (مكونات عناصر المنتج)

تعتبر هذه المرحلة الثالثة من مراحل تطبيق هذه التكلفة المستهدفة وتكون على مستوى عناصر المنتج ويتم تطبيق هذه المرحلة في حالات عديدة بالتوازي مع المرحلة الثانية الممثلة بالتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، حيث يتم تطبيق نفس الخطوات السابقة من خلال تجزئة العناصر المكونة للمنتج إلى عناصر رئيسية وعناصر فرعية ووظائف رئيسية ووظائف فرعية.

حيث يتم حساب التكلفة المستهدفة لكل عنصر من عناصر مكونات المنتج وتحديد الفرق بين التكلفة المستهدفة لكل عنصر والتكلفة المقدرة من نفس العنصر ويتم تحديد هدف خفض التكاليف وامتصاصه من خلال تطبيق هندسة القيمة، والهدف من هذه المرحلة هو إحداث ضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف عناصر مكونات المنتج وبالتالي تمكين الشركة من وضع السعر الذي ترغب في دفعه مقابل عناصر مكونات المنتج الذي ينتجه الموردون بحيث يجب أن تكون هذه الأسعار واقعية وتسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة لهم¹.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة

توجد عوامل رئيسية تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة منها ما هو متعلق بظروف السوق ومنها ما هو متعلق بالمستوي المنتج.

أولاً: العوامل الخاصة بظروف السوق

¹ - محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركة الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص: 26.

تتمثل العوامل الخاصة بظروف السوق في عاملين يحددان مقدار الصعوبة التي يمكن أن تواجهها الشركة حتى تضمن نجاح المنتج عند طرحه في الأسواق وهما كثافة المنافسة وطبيعة العميل.

1- كثافة وشدة المنافسة

يؤدي ارتفاع قوة المنافسة للجوء إلى المشروعات المتنافسة إلى شراء منتجات منافسيها وتحليلها والاستفادة منها في عمليات الاختراع والابتكار وهذا ما يجعلها تتحمل تكاليف إضافية ضخمة¹.

2- طبيعة العملاء

هناك عدة خصائص للعملاء من شأنها التأثير في أهمية تطبيق التكاليف المستهدفة وتتمثل في:²

- **مدى نضج وإدراك العملاء:** إن ارتفاع وعي وإدراك العملاء بالمنتجات التي تطرحها الشركات وقدرتهم على عقد مقارنة بين هذه المنتجات من حيث السعر والجودة والخصائص الوظيفية تجبر تلك الشركات على تكثيف مجهوداتها في تحليل طلبات هؤلاء العملاء والسعي الدائم لتحقيقها، وعليه يمكن القول أن مثل هذه البيانات التي تشتمل على عملاء على قدر كبير من الوعي تحتاج بصورة أكبر للتكاليف المستهدفة. التي تهتم بإدخال الخصائص الوظيفية المطلوبة من قبل العملاء بالتكلفة المناسبة.

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

- **مدى تفهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية:** إن درجة معرفة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم المجهود المبذول من قبل الشركات العاملة بأسلوب التكاليف المستهدفة في تحليل طلبات العملاء

¹- خليل الدميمي-حازم علي عبد الله المومني، أثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات: دراسة ميدانية على مصانع الأغذية الأردنية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد 13 العدد 2016، ص: 39، 388.

²- ذاكر عبد الله مفلح مصاور، مدى فعالية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا، الأردن، 2010، ص ص: 60-61.

ورغباتهم المستقبلية، فكلما ارتفع مستوى معرفة العملاء بمتطلباتهم المستقبلية كانت الحاجة أكبر لأسلوب التكاليف المستهدفة وكانت الفائدة أعلى منه.

ثانياً: العوامل الخاصة بظروف المنتج

تتمثل العوامل الخاصة بظروف المنتج المؤثرة في التكلفة المستهدفة في عاملين هما استراتيجيات المنتج وخصائصه.

1- إستراتيجية المنتج

تعتبر إستراتيجية المنتج التي تتبعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار المجهود المبذول في التكلفة المستهدفة، لأنها تحدد عدة أشياء من بينها عدد المنتوجات في المخطط سواء تلك التي تؤدي إلى التمايز الأفقي أو العمودي، تكرار تجديد التصميم ودرجة التجديد، وتعد هذه العوامل مهمة لأنها على تحديد المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة¹.

2- خصائص المنتج

تشمل خصائص المنتج المؤثرة في التكلفة المستهدفة ثلاث خصائص هي: تعقيد المنتج، ضخامة الاستثمارات التسببية، والمدة اللازمة لتطوير المنتج².

- **تعقيد المنتج:** يقصد به عدد مكوناته، عدد خطوات أو مراحل الإنتاج اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع مكوناته والتكنولوجيا اللازمة لتصنيعها، فبالنسبة للمنتجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطة على عكس المنتجات المعقدة كالسيارات مثلاً والتي تتطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر دقة.

- **ضخامة الاستثمارات التسببية:** يقصد بها الأموال المستهلكة في مراحل البحث والتطوير، إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقها لتجنب المخاطرة وفي ظل هذه الظروف تكون المكاسب مرتفعة، لأن كل منتج يكون مصمماً بدقة ليلبي احتياجات السوق.

¹ - سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص: 120.

² - بلال زويوش، التحليل الاستراتيجي للتكاليف لدعم الميزة التنافسية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2011/2010 ص: 45.

- **المدة الازمة لتطوير المنتج:** أي الفترة الممتدة بين تصميم المنتج إلى غاية سماح بإنتاجه، فكلما طالبت فترة التصميم زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم، وبذلك زيادة خطر فشله عند إطلاقه.

ثالثاً: العوامل الخاصة بالموردين

وتتمثل العوامل الخاصة بالموردين فيما يلي:¹

1- قاعدة المورد الإستراتيجية: هناك ثلاثة خصائص لإستراتيجية المورد تؤثر بشكل خاص وقوي على

الفوائد التي يجنيها المشروع من التكلفة المستهدفة وهي:

- **درجة التكامل الأفقي:** يعني التكامل الأفقي انفصال المشروع الرئيسي عن المشروعات الموردة له والتي تمده بالاحتياجات، إما التكامل الرأسي فهو يعني اندماج المشروع الرئيسي مع المشرعات الموردة له، بحيث يكون المشروع المورد جزء لا يتجزء من المشروع الرئيسي، وتقتصر خاصية التكامل الأفقي أو الرأسي على المشروعات القائمة بالعمليات التجميعية.

- **سلطة المشروعات على الموردين:** إن العلاقة النسبية بين المشروع الرئيسي والموردين تحدد مستوى المجهودات المبذولة في تحديد أسعار المشتريات، فعندما تكون المشروعات ذات سلطة عالية على مورديها، نجد أن هؤلاء الموردين يبذلون مجهودات كبيرة في تطوير التكلفة المستهدف، بالعكس عندما تكون المشروعات ذات أحجام إنتاجية بسيطة ونفوذ قليل على مورديها فإنها تقابل بمجهودات اقل من قبل الموردين في عملية تطوير التكلفة المستهدفة.

- **طبيعة العلاقة مع الموردين:** تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة باختلاف نوعية وطبيعة علاقة المشروعات بمورديها، فكلما اتسمت العلاقة بينهما بالتعاون أكبر كلما كانت الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدف أكبر في إيجاد السبل لتخفيض التكاليف، فبوجود هذا التعاون الكبير تتم اللقاءات المتكررة بين المصممين والموردين لإيجاد الحلول المبتكرة التي من شأنها زيادة الأداء الوظيفي والجودة العالية والتخفيض في التكاليف.

مما سبق يتبين أن لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على مجموعة من المبادئ ولتطبيقها تمر على ثلاث مستويات من بينها على السوق، المنتج والمركبات و عدة عوامل تؤثر عليها متعلقة بالسوق والمنتج وبالموردين، وذلك لتحقيق الهدف الذي تسعى إليه المؤسسات لتخفيض التكاليف والتقليل منها.

¹ - مساء محمود راجحان، دور التكاليف المستهدف في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير في محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص ص: 30-31.

المبحث الثالث: تخفيض التكاليف وعلاقته بأسلوب التكلفة المستهدفة

تسعى المؤسسات لتخفيض التكلفة والتقليل منها من خلال مجموعة من الطرق والأساليب التي تسمح بتحقيقها وتحديد المستوى الأمثل للتكاليف لها، ولزيادة التوضيح يتناول هذا المبحث مفهوم تخفيض التكاليف، عناصرها ومبادئها وكذلك مختلف أساليبها بالإضافة إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف من خلال المطالب الموائية:

- المطالب الأول: مفهوم تخفيض التكاليف؛
- المطالب الثاني: عناصر ومبادئ تخفيض التكاليف؛
- المطالب الثالث: أساليب تخفيض التكاليف؛
- المطالب الرابع: تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: مفهوم تخفيض التكاليف

تعددت المفاهيم واختلفت حول عملية تخفيض التكاليف ومحاولة إبرازها في هذا المطلب:

مفهوم تخفيض التكاليف، أهمية، أهداف، عناصر و مبادئ...الخ.

أولاً: تعريف تخفيض التكاليف

هناك عدة تعاريف خاصة بتخفيض التكاليف يذكر منها ما يلي:

يقصد بتخفيض التكاليف الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه (على سبيل المثال

تخفيض تكلفة وقت العمل الإضافي أو عندما تعد جداول صيانة منتظمة لصيانة الآلات و المعدات)¹.

¹ - مخلد فؤاد الشجاع، دور المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ص:7.

وعرفت عملية تخفيض التكاليف على أنها تحقيق الوفورات إلى تكاليف الأنشطة من خلال تخفيض الوقت والجهد اللازم لإتمامها، أو من خلال استبعاد بعض الأنشطة المتداخلة والتي لا تضيف أي قيمة للمنتجات بشرط أن يكون استبعادها غير مؤثر على جودة وخصائص المنتج¹.

ويقصد أيضا بتخفيض التكاليف أو التحكم فيها بتخفيض مجالات الإسراف والتبذير من الأنشطة التي تنشئ عنها تكاليف خفية كتكلفة نقص الجودة، ضعف كفاءة المورد البشري... الخ، بحيث يكون التخفيض بصفة مستمرة لتكلفة الأنشطة التي يزاولها المشروع أو تكلفة الأنشطة المسؤولة عن إيجاد الوحدة المنتجة دون التأثير في جودة المنتج أو وظائفه².

كما عرف الخفض في التكاليف على أنه تحقيق الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة غير الضرورية التي يزاولها المشروع أو التكلفة غير الضرورية أو الزائدة للمنتج بدون التأثير على جودة المنتج أو وظائفه ويكون هذا الخفض بناء على خطة محددة مسبقا³.

مما سبق نستنتج أن تخفيض التكاليف هو الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه من خلال تخفيض الوقت والجهد اللازم مع تخفيض تكلفة الأنشطة غير الضرورية أو الزائدة لوحدات المنتج بناء على خطة محددة مسبقا.

كما يمكن استنتاج من التعاريف السابقة أن تخفيض التكاليف يتميز بـ:

- التركيز على العناصر التي تتحمل التخفيض بأقل جهد ووقت؛
- يجب أن لا يمس التخفيض جودة المنتجات بما يؤثر في إيراد المؤسسة؛
- استبعاد الأنشطة غير الفعالة لصناعة المنتج.

ثانيا: أهمية وأهداف تخفيض التكاليف

¹ - أميمة رزق علي الجيوشي، دراسة انتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 20، العدد 04، الجزء الثاني، المعهد العالي للحاسب الآلي وإدارة الأعمال بدمياط، مصر، 2019، ص: 60.

² - درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، إدارة أعمال، جامعة الجليلي اليابس، سيدي بلعباس، 2015-2016، ص: 11.

³ - هبة عبد الوهاب التوم، مرجع سابق، ص: 66.

تزداد أهمية تخفيض التكاليف خاصة في القطاعات التي تتميز بالمنافسة الشديدة وذلك من خلال:¹

- زيادة أرباح المؤسسة باعتبار أن هامش الربح يعد من المؤشرات التي تساهم في استمرارية ونمو المؤسسات الاقتصادية؛

- زيادة الإنتاجية والمبيعات؛

- الاستخدام الأمثل لما هو متوفر من إمكانيات متاحة للمؤسسة وبالشكل الذي يحقق وفورات مالية مناسبة؛

- المساهمة في تحقيق الرقابة على المؤسسة والوصول إلى المستوى الذي يعزز مركزها التنافسي؛

- إيجاد أفضل السبل للاستثمار الأمثل للطاقات الإنتاجية المتاحة في المؤسسة.

أما عن أهداف تخفيض التكاليف تتلخص كما يلي:

فالتحكم في التكاليف يمثل بعد تنافسياً يكون السعي إلى تحقيقه هو اهتمام مستمر لكل مسؤول مؤسسة من أجل اكتساب الميزة التنافسية، فإذا اكتشفت المؤسسة مصدراً مهماً لتحسين وتخفيض التكاليف وجب عليها البحث عن طرق لتخفيض تكاليف نشاطها وبشكل مستمر ذلك أن نشاط التكاليف ليس ثابتاً أو دائماً فهو يتطلب تحسين مستمر وبحوث متواصلة وأساليب أكثر كفاءة².

المطلب الثاني: عناصر ومبادئ تخفيض التكاليف

هناك العديد من العناصر والمبادئ التي تقوم عليها عملية تخفيض التكاليف، يحاول هذا المطلب التطرق إليها.

أولاً: عناصر تخفيض التكاليف

¹ - مهني بوريش، أساسيات لتخفيض التكاليف وأهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2018-2019، ص ص: 41-42.

² - محروبي شهرزاد، دور إعادة الهندسة في دعم قرارات خفض التكلفة بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجبيلي، اليايس، سيدي بلعباس، 2017-2018، ص ص: 83-84.

تتعدد العناصر التي يمكن إخضاعها لعملية التخفيض في التكاليف، وهي ليست محددة فأى عنصر أو جزء أو قسم من أقسام المشروع أو مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية قد تعتبر عنصرا من عناصر التخفيض إذا ما تعرضت إلى الارتفاع في التكاليف وترى ميساء محمود أن أهم هذه العناصر هي:¹

- الأصول الرأسمالية كالأراضي والمباني والسيارات والآلات؛

- مصاريف البيع والتسويق وما تشمله من مصاريف النقل والتغليف والتركيب والتشغيل والصيانة؛

وهناك عناصر أخرى تمثلت في:²

- المواد الخام والمواد الأولية المصنعة؛

- المصاريف الإدارية والعمومية وما تشمله من مصاريف البحث والتطوير والطاقة وصيانة الآلات والمعدات؛

- العمالة المباشرة وغير المباشرة.

ثانيا: مبادئ تخفيض التكاليف

تتم القيام بعملية التخفيض في التكاليف بنجاح وفعالية، لا بد من مراعاة بعض المبادئ والأسس

التالية:³

- التركيز أولا على العناصر التي تحتل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل الجهود مقارنة مع العناصر الأخرى؛

- يجب أن تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات اكبر من التخفيض في التكاليف؛

- يجب أن لا يؤدي تخفيض التكاليف إلى تخفيض الجودة مما يؤثر على إجمالي الإيرادات .

¹- ميساء محمود راجحان، مرجع سابق، ص: 56.

²- محروبي شهرزاد، مرجع سابق، ص: 81.

³- هبة عبد الوهاب التوم، مرجع سابق، ص: 66.

وهناك أيضا مبادئ أخرى يذكر منها:¹

- يجب أن لا يؤدي تخفيض التكاليف إلى التأثير على حجم المبيعات، أو حصة المؤسسة في السوق وبالتالي إلى أضعاف قدرتها التنافسية؛
- يجب أن لا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية للعاملين وبالتالي التأثير في العملية الإنتاجية؛
- إن تخفيض التكاليف لا يجب أن يكون غاية في حد ذاته بل يجب أن يكون وسيلة للوصول إلى الأداء بتحقيق أهداف المؤسسة بأقل التكاليف الممكنة لذا، يجب أن يكون في ذهن المسير، قناعة بأن ليس كل تخفيض للتكاليف ايجابي وليس كل رفع للتكاليف سلبي للمؤسسة حيث يجب التزود بالمعلومات الكافية التي تسمح بمعرفة مدى وما هي التكاليف الواجب تخفيضها، و ما هي عوائد ارتفاع بعض التكاليف بالإضافة إلى معرفة كل المداخل التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف حتى وان كانت لا تعتمد على المعلومات المحاسبية مع مراعاة أن لا يكون ذلك على حساب إرضاء العميل، حيث أن الهدف من وراء ذلك هو اتخاذ إجراءات تؤدي إلى تخفيض التكاليف ودعم إرضاء العملاء في آن واحد .

المطلب الثالث: أساليب تخفيض التكاليف

تعددت أساليب تخفيض التكاليف وتنوعت وسيتم التعرف على جملة منها في هذا المطلب:

أولاً: أسلوب التكاليف على أساس النشاط

- أدت زيادة المنافسة في الأسواق المحلية والدولية وتغيير هيكل أسعار المنتجات إلى اتجاه المنظمات لتعديل توقعاتها التقليدية وفقاً لنظم المحاسبة والمعلومات الفعلية، وبهذا كان من المتوقع أن تتجه المنظمات لإحداث تغييرات جوهرية في التكاليف التقليدية، وفي عام 1991 ناقش **cooporand** أن الأنظمة التقليدية لحساب التكلفة النهائية لا تلبي احتياجات المديرين وان استخدامها لا يؤدي إلى التوصل لقرارات إدارية سليمة مما يؤدي في النهاية إلى خسائر كبيرة².

¹ - مهني بوريش، مرجع سابق، ص: 44.

² - أميمة رزق علي الجبوشي، مرجع سابق، ص ص: 63-64.

كما أشارت دراسة Narong إلى أن نظم التكاليف التقليدية ليس نظاما مناسباً لعملية صنع القرار لأنه غير كافي بتخصص التكاليف العامة مما يؤدي إلى هيكل غير فعال لتقييم النفقات، وبسبب تلك المشاكل ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط من أوجه قصور النظم التقليدية من أجل التوصل إلى مزيد من التكاليف الحقيقية، و لذلك يعد أحد الأنظمة التي من شأنها دعم صناع القرار وعرض الأنماط والسلوكيات الحقيقية للتكاليف والموارد، وذلك بما يمكن المديرين من تقسيم أعمالهم إلى مجموعة من الخطوات وتحديد الأنشطة المتعلقة ومساهمة كل نشاط في الإيرادات والمصروفات، وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن آلية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط تتم من خلال مجموعة من الخطوات يتم إيجازها في الأتي:¹

الخطوة الأولى: يتم تحديد التكاليف غير المباشرة في مجتمعات للتكلفة على أساس الأنشطة، وهذه المجتمعات تختلف في مفهومها وعددها عن تلك المستخدمة في النظم التقليدية.

الخطوة الثانية : يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وفقاً لعدد الأنشطة المطلوبة لانجازها، حيث يتم تحديد مقاييس للأنشطة يطلق عليها مسببات التكلفة وهي عبارة عن أي حدث أو عملية إنفاق للتكلفة.

ثانياً: أسلوب التحسين والتطوير المستمر

تعتبر فكرة التحسين والتطوير المستمر بمثابة هدف تطويري للأداء يسعى نحو تعظيم منفعة المستهلك عن طريق العمل على تخفيض التكلفة لذا فهو يتعلق بصفة أساسية بالنواحي التشغيلية للمؤسسة فهو يعد من أهم طرق وأساليب تخفيض التكاليف والرفع من الجودة، وهو يعتمد على فلسفة إزالة الفقد من كافة الأنشطة والمسارات الخاصة بعملية إنتاجية معينة داخل المؤسسة الأمر الذي يؤدي إلى تطويرها وتخفيض تكاليفها ويكون ذلك من خلال إحكام الرقابة على تكاليف التخزين من خلال ضبط توقيت استلام المواد اليوم واستعمالها غداً، و ضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج إلى تسليمها للزبائن.²

¹ - نفس المرجع، ص ص: 64-65.

² - حابي أحمد، دراسة التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص:37.

ثالثا: أسلوب محاسبة المسؤولية

تعتبر محاسبة المسؤولية أسلوب دمج بين المحاسبة والإدارة تظهر نتائجه حول مدى مساهمة كل شخص مدرج موقعه الوظيفي في الهيكل التنظيمي في رقم الربح أو الخسارة، بمعنى آخر هو ارتباط عملية تقويم أداء الأفراد في ضوء ما تحقق من نتائج.¹

وهي عبارة أيضا عن نظام رقابي يهدف إلى ربط التكاليف والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها ضمن مراكز المسؤولية ومحاسبتهم وفق الصلاحيات والمسؤوليات، ويمنح المدير الصلاحية اللازمة ليقوم بتنفيذ الأهداف المحددة، وتتم الرقابة على أدلة وتقييم كفاءته إذا وجدت أي انحرافات تتم محاسبته.

ولمحاسبة المسؤولية هدف أساسي يتمثل في تمكين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات كما تمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل المؤسسة.²

رابعا: أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب

يعتبر أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب من أهم المستجدات في أساليب الإدارة والتي أحدثت شبه ثورة في بيئة الإدارة والإنتاج ويرجع ذلك بشكل رئيسي إلى ما حققه هذا الأسلوب من نجاح منقطع النظير في الصناعات اليابانية وما ترتب عليه من تخفيض التكاليف وزيادة الربحية والإنتاجية، ويقوم هذا الأسلوب على الأداء الفوري لعملية الشراء والإنتاج ولتلبية احتياجات الطلب الخارجي بالجودة المناسبة مع استبعاد كافة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التحسين المستمر في طرق أداء الأنشطة وحسن الاستغلال الموارد بأفضل طريقة ممكنة.³

خامسا: أسلوب إدارة الجودة الشاملة

¹ عبد اللطيف إمام الحاج عمر وزين عابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2011، ص: 212.

² حابي أحمد، مرجع سابق، ص: 39.

³ نفس المرجع، ص: 40-41.

يقصد بمفهوم إدارة الجودة الشاملة مجموعة من الأفكار والأساليب التي تتضمن جميع جوانب العمل داخل المؤسسة بما يحقق التطوير والتحسين المستمر في مستويات الجودة لكافة المنتجات والعمليات الأمر الذي ينتج عنه تحقيق رضا العملاء، وزيادة الإنتاجية، ومن ثم تدعيم الأداء التنافسي للمؤسسة ويساعد أسلوب إدارة الجودة الشاملة على تخفيض التكاليف وذلك عن طريق منع حدوث أخطاء أو عيوب في المنتجات والعمليات الإنتاجية¹.

سادسا: أسلوب التكلفة المستهدفة

ويمثل هذا الأسلوب موضوع الدراسة حيث تم الحديث عنه بشكل مفصل في المبحثين السابقين .

المطلب الرابع: تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

تهتم التكاليف المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج، وهي بذلك تتفادى حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنتج من مواد خام وعمالة وأجور ومساحة وغير ذلك، ومن خلال إتباع جميع الوسائل الممكنة لخفض التكاليف بعد تحديد التكلفة المستهدفة، كما أن التكاليف المستهدفة تضع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها دائما من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له، هذا بالإضافة إلى أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف وبجانب قيام التكاليف المستهدفة بالعمل على تخفيض التكاليف بالتعاون مع الموردين، فهي أيضا تقوم بفحص كافة مراحل المشروع لتكشف مناطق حدوث الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع لتخفيضه بالقدر اللازم له من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى المؤسسة ومن خلال التعرف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة والاستغناء عنها².

وفيما يلي عرض الإجراءات التنفيذية المتبعة لتخفيض التكاليف وكذا الأدوات المساعدة لفعل ذلك في ظل هذا الأسلوب:

أولا: تصميم المنتج وعمليات الإنتاج

¹ - حابي أحمد، مرجع سابق، ص: 41.

² - ميساء محمود راجحان، مرجع سابق، ص ص: 55-56.

يرى العديد من الباحثين أن 80% من تكلفة المنتج تكون ثابتة بمجرد الانتهاء من مرحلة التصميم، حيث تكون عملية خفض التكلفة صعبة بعد مرحلة التصميم فالتركيز على التكلفة المستهدفة يتم بغرض خفض تكلفة المنتج من خلال التغييرات في تصميمه، لذلك فهي تطبق خلال مرحلة التصميم في دورة حياة المنتج، وفي العديد من المنشآت اليابانية تستخدم التكلفة المستهدفة لتحفيز مهندسي الإنتاج لاختيار التصميم الذي يمكن إنتاجه بتكلفة أقل، كما اعترف اليابانيون بأن الطريقة الأكثر فعالية للحفاظ على بقاء التكاليف في مستوى منخفض هو تصميم التكاليف خارج منتجاتهم وليس تخفيضها بعد دخول المنتجات مرحلة التصميم بالإضافة إلى مرحلة التصنيع في دورة حياة المنتج¹.

ومن أجل خفض التكاليف خلال هذه المرحلة توجد أدوات تساعد على ذلك يذكر منها:²

- التصميم لتجميع التصنيع: يتم استخدام التصميم لتجميع التصنيع DFMA في مرحلة التصميم كاملة وخاصة قبل بناء أول نموذج تجريبي، فهي تقيم فعالية التصميم فيما يتعلق بعمليات التجميع ويكون الهدف تقليل عدد العناصر وتبسيط عمليات التجميع ومن فوائد هذه الأداة بالإضافة إلى تخفيض تكاليف تقليل الأخطاء وإنتاج منتج أكثر موثوقية ومتانة .

- أوراق التحسين المستمر: إن مصطلح " ورق كيتون " يعزز مفهوم التحسين المستمر، فهو يتضمن إعداد الماكينات خطوات التجميع، ومحاكاة سير العملية الإنتاجية على الورق وجعلها أقرب ما تكون إلى الكمال قبل تكبد النفقات الفعلية ومن أجل أن يكون هذا المنهج أكثر فعالية يجب أن يبدأ العمل به فور الانتهاء من تصميم جزء جديد ولكن قبل بدئ العملية التصنيعية .

- مجموعة التكنولوجيا: وهي طريقة يتم استخدامها من أجل تحديد أوجه التشابه بين أجزاء المنتجات المصنعة كي يتم استخدام نقص الجزء في اثنين أو أكثر من المنتجات مما يساعد على تقليل التكاليف وهذه الطريقة تفيد كبار المصنعين الذين يملكون خطوط إنتاج متنوعة مثل : الشركات العاملة في صناعة السيارات، وفي الوقت الذي تقل فيه مجموعة التكنولوجيا من تكاليف التصنيع قد تتسبب في زيادة

¹ - صديق ادم بوبكر، مرجع سابق، ص: 152.

² - ألاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص ص: 41-42.

الخدمات و تكاليف الضمان إذا تم استخدام جزء معيب في عدة منتجات مختلفة، وللتغلب على ذلك يفضل أن يتم تطبيق هذه الطريقة جنبا إلى جنب مع إدارة الجودة الشاملة.

ثانيا: تحليل التكاليف

يتطلب تطبيق عمليات تحليل التكاليف تحليل أجزاء المنتج التي يمكن أن تخفض تكلفتها وتحديد التكلفة المستهدفة لكل جزء، وعملية تحليل التكاليف تتضمن الأنشطة التالية:¹

- إعداد قائمة بأجزاء ووظائف المنتج؛

- تحديد الأهمية النسبية لمتطلبات العميل؛

- إيجاد العلاقة بين خصائص و مواصفات ووظائف المنتج؛

- إعداد الترتيب النسبي للوظائف؛

- إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف.

وللمساعدة على تحليل التكاليف يمكن الاستعانة بمجموعة أدوات تتمثل في:²

- **التحليل الوظيفي:** يساعد المنشأة على الحصول على بيانات التكاليف المتعلقة بكل وظيفة من وظائف المنتج مما يمكن المنشأة من تخفيض التكاليف باستخدام بدائل متعددة فمثال يمكن تعديل وظائف المنتج الحالي أو تخفيضها أو توسيعها أو دمجها من أجل تخفيض التكلفة للحصول على هامش ربح أعلى أو زيادة قيمة المنتج لدى العميل.

- **التكاليف المعيارية:** وتقوم على أساس مقارنة التكاليف الفعلية بتكاليف معيارية (متوقعة) وتعتبر أداة غير فعالة إن استخدمت منفردة لأنها قد تؤدي إلى نتائج غير مرغوب فيها إذ قد يتم شراء مواد خام زهيدة الثمن و قليلة الجودة من أجل تقليل الفرق في الأسعار وهذا غالبا ما يؤدي إلى نتائج عكسية حيث تتكبد المنشأة تكاليف كبيرة نتيجة فشل التصنيع أو ظهور مشاكل الضمانة.

¹ - صديق ادم بوبكر، مرجع سابق، ص:153.

² - ألاء مصطفى خليل، مرجع سابق، ص ص: 38-42.

- **نظام التكاليف على أساس الأنشطة:** يعد توظيف نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في تطبيق التكلفة المستهدفة من أحدث التطورات في نظام ABC خاصة وأنه لا يجب النظر إلى التكاليف الخاصة بالمنتج على أنها تكاليف مباشرة فقط وإنما يجب أن تشمل تكاليف الوظائف المساندة أيضا، إن نظام ABC يقوم بإدخال كل تلك التكاليف في عملية تحديد التكلفة المستهدفة.

- **المقارنة المعيارية:** بالنظر للمقارنات المعيارية على أنها وسيلة لتحسين الأداء، وهي تشمل مقارنة النشاطات وإجراءات العمل الرئيسية مع مثيلاتها من المنشأة البارزة، من أجل تحديد سبل الجودة بالإضافة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج .

- **جداول التكلفة:** وهي عبارة عن قواعد بيانات في الحاسوب تتضمن معلومات شاملة عن مسببات التكاليف، حجم المنتج والمواد الخام المستخدمة في تصنيعه بالإضافة إلى عدد خصائص المنتج إلى المنشأة التي تصنع الفرق في تكلفة الأجزاء ذات الأحجام المختلفة بالإضافة إلى الفرق في تكلفة الأنواع المختلفة من المواد الخام.

ثالثا: تطبيق هندسة القيمة

إن هندسة القيمة ذات مفهوم واسع فهي تعني هندسة وظيفية شاملة لها أهداف معينة منها تخفيض التكاليف إذ يمكن القول أن هندسة القيمة هي ثورة شاملة للتقليل من الإسراف ما دام أن الوظيفة تتم بصورة صحيحة منذ المرة الأولى للمحافظة على الخصائص النوعية لإدارة الوظائف وتحسين جودتها بأقل تكلفة لا تتجاوز التكلفة المستهدفة للمنتج ويساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في زيادة فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وهو ما يتطلب معرفة الخصائص للمنتجات من أجل تطوير الوظائف التي يرغب بها الزبون والتي تضيف قيمة له واستبعاد المكونات التي لا تضيف قيمة ويرى Blocher وآخرون أن هندسة القيمة تستخدم في تصميم التكاليف المستهدفة وأن الخطوة الأساسية في إنجاز هندسة القيمة هو إجراء التحليلات خلال مرحلة التصميم للمنتج. ويمكن القول أن هندسة القيمة ينتج عنها تحسينات في تصميم المنتج والتغيير في مواصفات المواد وطرق تنفيذ العملية حيث أن لهندسة القيمة دور في تخفيض التكاليف وفي نفس الوقت تتم المحافظة على متطلبات الجودة ومواصفات المنتج¹.

¹ عباس صباح طالب، دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف للمنتجات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 14، العدد 48، 2019، ص:55.

ويتضمن أسلوب هندسة القيمة الأنشطة الفرعية التالية:¹

- **تحديد مكونات المنتج التي يمكن خفض تكلفتها:** يتم اختيار مكونات المنتج المرشحة لعمليات خفض التكلفة وذلك عن طريق إعداد مؤشر القيمة، والمكونات التي لها مؤشر للقيمة أقل من واحد صحيح ترشح لعمليات هندسة القيمة بغرض خفض تكلفة إنتاجها، أما المكونات التي لها مؤشر للقيمة أكبر من واحد صحيح فهي مرشحة لعمليات التحسين والتطوير وذلك لأنه بالنسبة لهذه المكونات فالشركة تنفق عليها أقل من الأهمية النسبية للمكون من وجهة نظر العميل وبالتالي فهذه المكونات مرشحة لعمليات التحسين والتطوير؛

- **توليد أفكار خفض التكلفة:** هذا النشاط يتطلب التفكير المبدع الخلاق وإجراء عمليات العصف الذهني وذلك لإجراء بعض التعديلات في مكونات المنتج مثل الخفض أو الحذف أو التتميط أو الدمج أو الإحلال أو إعادة الترتيب، بحيث يمكن إنتاج المكونات بتكلفة أقل على أن تؤدي نفس الوظائف وبنفس درجة الكفاءة والفاعلية (وذلك على مستوى كل مكون من مكونات المنتج)، و يلاحظ أن نشاط توليد أفكار خفض التكلفة هو نشاط متكامل متعدد الأبعاد ويجب أن يشترك فيه جميع أفراد فريق العمل على اختلاف تخصصاتهم وذلك لتحديد الأفكار التي يمكن تطبيقها لخفض تكلفة إنتاج أجزاء المنتج مع عدم الإخلال بوظائف هذه الأجزاء أو دورها أو أهميتها في مجال إشباع احتياجات ومتطلبات العملاء؛

- **اختيار و تطبيق خفض التكلفة:** يتم تقييم أفكار خفض التكلفة للتأكد من جدواها فنيا وماليا وقبولها لدى العملاء، على أن يتم اختيار الأفكار التي تثبت جدواها وتقبلها العملاء ويتم إدخالها ضمن عمليات المنتج ومراحل إنتاجها مما يشكل ما يسمى بقاعدة أفكار هندسة القيمة، ويتم إعداد مصفوفة المكونات والتي توضح العلاقات بين أجزاء المنتج وتكلفة كل جزء والعمر الإنتاجي المتبقي للجزء حتى يصبح غير صالح للاستخدام.

رابعا: تقدير التكاليف المستهدفة القابلة للتحقيق

تمثل عملية تقدير التكلفة إحدى الأنشطة الهامة لأسلوب التكلفة المستهدفة وهو نشاط يمارس في كل مرحلة من مراحل تصميم المنتج، ففي مرحلة إعداد التصميم الأولي للمنتج يتم تقدير التكلفة بشكل تقريبي

¹ - صديق ادم بوبكر، مرجع سابق، ص: 155.

ودون الدخول في التفاصيل ثم تتم مراجعة التصميم الأولي وإعداد تصميمات جديدة متصلة بتنفيذ أفكار هندسة القيمة، وعلى ذلك فإنه مع مراجعة لتصميم المنتج يتم تقدير التكاليف المستهدفة التي يمكن تحقيقها، ويلاحظ أنه عند الوصول إلى التصميم في صورته النهائية التفصيلية فإن التكاليف المقدرة تكون في أكثر درجات الدقة والتفصيل وذلك لوجود بيانات ومعلومات تتيح تقدير التكاليف على هذا المستوى.

وفيما يلي أهم طرق تقدير التكاليف:¹

- **تقدير التكاليف الجارية الأولية:** يتم تقدير التكلفة الجارية الأولية باستخدام أساليب إحصائية متعددة مثل أسلوب تحليل الانحدار وأسلوب منحنيات التعلم وأسلوب التقديرات المعلمية مع ملاحظة أن درجة دقة تقديرات التكلفة تزداد مع دخول المنتج مرحلة التصميم النهائي .

- **تقدير تكاليف التصنيع:** يتم تقدير تكاليف التصنيع باستخدام عدة طرق من بينها ما يلي :

- **طريقة الخصائص الطبيعية:** في ظل هذه الطريقة يتم إيجاد علاقة بين الخصائص الطبيعية للمنتج و تكلفة التصنيع ومن أمثلة المؤشرات الطبيعية المستخدمة في هذه الطريقة، المتر المربع والتي يتم استخدامه في تقدير تكلفة الإنشاءات.

- **جداول التكلفة:** هي طريقة مستخدمة على انتشار واسع في الصناعة اليابانية حيث يتم إعداد قواعد بيانات لمعلومات التكاليف التفصيلية مما يتيح إعداد تقديرات التكلفة للمنتجات الجديدة بدقة وبسرعة و تحتوي قواعد البيانات على معلومات خاصة بعناصر التكاليف مثل : المواد الخام، الأجزاء المشتراة، تكاليف التشغيل ... الخ.

مما سبق يتبين أن فلسفة تخفيض التكاليف تعتبر هدفا أساسيا للمؤسسات التي تسعى إلى الحفاظ على قدرتها التنافسية على مدى طويل الأجل، ويتم التخفيض من خلال مجموعة أساليب معاصرة مستخدمة للقياس والتخفيض والتي تتمثل في التكاليف على أساس النشاط والتكاليف على أساس المواصفات والتكلفة المستهدفة التي تعتبر من بين الأساليب المناسبة والمثلى في ظل توفر مجموعة من الإجراءات والأدوات التي تساعد في ذلك.

¹ - صديق ادم بوبكر، مرجع سابق، ص:155.

خلاصة الفصل:

تعتبر التكلفة المستهدفة احد أدوات الإدارة الإستراتيجية الهادفة إلى تخفيض التكاليف وتحقيق قدر كاف من الأرباح المطلوبة في ظل الحفاظ على الجودة وتلبية رغبات الزبون مع التركيز على التصميم والإنتاج في مراحله المبكرة، وتهدف بصفة أساسية إلى تخفيض التكاليف وذلك من خلال عدة طرق مستخدمة في تحديدها بالإضافة إلى أنها تركز على مجموعة مبادئ التي تساعد على التطبيق، كما تؤثر فيها عدة عوامل داخلية و خارجية.

حيث اتضح من خلال هذه الدراسة أن فلسفة تخفيض التكاليف تعتبر هدفا أساسيا للمؤسسات تسعى من خلالها إلى الحفاظ على قدرتها التنافسية على مدى طويل الأجل، ويتم التخفيض من خلال مجموعة أساليب أبرزها أسلوب التكلفة المستهدفة حيث يعتبر أداة مهمة للقياس والتخفيض ويتم الوصول إلى ذلك من خلال تصميم المنتج وعملية الإنتاج، تحليل التكاليف، تطبيق هندسة القيمة، تقدير التكاليف المستهدفة القابلة للتحقيق.

وبهذا ستكون الدراسة الميدانية ملمة أكثر بأسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تخفيض التكاليف في شركة مناجم الفوسفات **somiphos** تبسة.

الفصل الثاني :

دراسة ميدانية بشركة

معالج القومضات somiphos

تيسة

تمهيد:

بعد أن تعرفنا في الفصل الأول على المفاهيم الأساسية عن أسلوب التكلفة المستهدفة وعن كيفية تطبيقها وتطرقنا أيضا إلى تخفيض التكاليف وعلاقته بالتكلفة المستهدفة، وفي هذا الفصل سنحاول تطبيق ما تم التطرق إليه نظريا في شركة مناجم الفوسفات somiphos عن طريق استخدام أداة جمع البيانات الاستبيان كما عولجت البيانات باستخدام برنامج spss.

وقد قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وردت كما يلي:

- المبحث الأول: التعريف بشركة مناجم الفوسفات somiphos؛
- المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛
- المبحث الثالث: تحليل البيانات و اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: التعريف بشركة مناجم الفوسفات somiphos تبسة

تعد شركة مناجم الفوسفات Somiphos من أهم الشركات الجزائرية بنشاطها الاستخراجي والتصديرية لمادة الفوسفات، وفي هذا المبحث سيتم إعطاء فكرة عامة أو صورة توضيحية عن الشركة من خلال المطالب الموالية:

- المطلب الأول: لمحة حول شركة مناجم الفوسفات somiphos
- المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات somiphos
- المطلب الثالث: الوضع التنافسي لشركة مناجم الفوسفات somiphos
- المطلب الرابع: مراحل سيرورة الإنتاج بشركة مناجم الفوسفات somiphos

المطلب الأول: لمحة حول شركة مناجم الفوسفات somiphos

تنشط شركة مناجم الفوسفات Somiphos في قطاع المناجم وبالتحديد استخراج مادة الفوسفات والعمل على تكريره للحصول على أحسن الأنواع العالمية وأجودها وسيتم في هذا المطلب التعرف على تاريخها وإبراز مكانتها محليا وعالميا .

أولا: تاريخ Somiphos

ظهرت صناعة الفوسفات بالجزائر في بداية القرن 19 باكتشاف عدة مناجم شرق البلاد، حيث بدأ استغلال المستخرج منه بشكل رئيسي من منجم الكويف -تبسة- سنة 1894 بطاقة إنتاجية بلغ 300.000 طن سنويا ثم ارتفعت إلى 500.000 طن سنة 1920 لترتفع أكثر إلى 584.000 طن سنة 1938، استمرت عملية الاستغلال حتى بداية الحرب العالمية الثانية أين تم توقف النشاط وتم استئنافه بعدها بإنتاج يفوق 500.000 طن في السنة خلال سنوات الخمسينات لينخفض احتياطي المنجم بعد الاستقلال ويتوقف عن النشاط نهائيا سنة 1978.

وخلال فترة الاستعمار كان استغلال منجم الكويف لصالح شركة الفوسفات قسنطينة p-c-s والتي تخلت عن فعل ذلك سنة 1963 لصالح Barem سنة 4196 وهي شركة أسست مؤقتا لتحويل الملكية فيما بعد لشركة Sonarem سنة 1967 (تاريخ تأسيسها).

كان ذلك عن منجم الكويف أما عن المنجم الثاني للفوسفات فهو منجم جبل العنق الواقع في مدينة بئر العاتر التابعة لولاية تبسة، والذي بدأ استغلاله سنوات الستينات من قبل شركة جبل العنق s-d-o، التي تأسست سنة 1961 وأدمجت فيما بعد في شركة Sonarem سنة 1983، وبإعادة هيكلتها انبثقت عنها شركة Ferphos التي في سنة 2004 بادرت إلى اعتماد نظام المجمعات الذي طبق سنة 2005 وينبثق عنه (مجمع Ferphos) الفروع المشار إليها سابقا.

تظهر شركة Somiphos كفرع ضمن المجمع بمساهمة تفوق 70% من رقم أعماله مشكلة بذلك العمود الفقري له، وذلك بفضل المركب المنجمي جبل العنق - بئر العاتر - تبسة - الذي يقدر احتياطيهِ من مادة الفوسفات بـ: 2مليون طن.¹

وفيما يتعلق بتحويل الفوسفات إلى أسمدة فقد أوكل إلى شركة Sonatrach عقب تأميم شركة SAPCE الفرنسية سنة 1968 حيث وفي سنة 1973 أعد مشروع حمض الفوسفور من قبل شركة جبل العنق تحت إشراف شركة Sonarem وأسند لشركة Sonatrach المكلفة بتطوير صناعة الأسمدة الفوسفاتية لتغطية احتياجات السوق الوطنية وتحسين صادرات الحمض، وبإعادة هيكلتها تولت شركة ASMIDAL الناشئة عنها مهام تطوير صناعة الأسمدة بالجزائر.

وعن الوحدات الناشطة ضمن شركة مناجم الفوسفات -Somiphos- وذلك ابتداء من تاريخ جانفي 2005 وهو تاريخ نشأته كفرع ضمن مجمع Ferphos، تندرج الوحدات الموالية:²

- المركب المنجمي جبل العنق بئر العاتر -تبسة- .O.D.M.C.

- المنشآت المينائية بعنابة A.P.I.

- مركز الدراسات والبحوث التطبيقية للتطوير بتبسة D.A.R.E.C.

¹- بناء على معلومات مقدمة من المديرية التجارية.

²- بناء على معلومات مقدمة من المديرية التجارية.

- وحدة النقل البري R. T.U- وهي شركة SOTRAMINE تم ضمها إلى المؤسسة بتاريخ 01 أكتوبر 2015.

- وحدة المقر أو المديرية العامة للمؤسسة وتقع بولاية تبسة.

وابتداء من تاريخ 04 جويلية 2016 أصبحت شركة Somiphos تابعة مباشرة لمجمع منال Group MANAL الذي تم إنشائه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 11-85 في 16 فيفري 2011 وبالغاء مجمع Ferphos في 31 ديسمبر 2015 أصبحت phosSomi تمارس نشاطها تحت وصاية مجمع منال.

ثانيا: نشاط وأهداف شركة مناجم الفوسفات Somiphos

1- نشاط شركة مناجم الفوسفات somiphos

تقوم شركة مناجم الفوسفات بإنتاج وتصدير مادة الفوسفات، حيث تتشكل أكبر طبقة لمعدن الفوسفات في الجزائر منذ الستينات بمنطقة جبل العنق التي تقع ببلدية العاتر -ولاية تبسة- الواقعة جنوب شرق الجزائر، يقدر احتياطاتها بقيمة 2 مليار طن، تتم عملية معالجة الفوسفات بطريقتين:

- معبر رطب للغسل؛

- معبر جاف لإزالة الغبار.

أما عن تشكيلة المادة المصنعة فهي على أربعة أنواع:

(BPL %77 %73). (BPL %72-%69). (BPL %68 - %66). (BPL %65-%63)) يقدر الإنتاج الحالي بقيمة 1 مليون طن لكل الأنواع وهو موجه للتصدير بشكل رئيسي. وتعتمد شركة مناجم الفوسفات على هذه المادة الخاصة في مستقبلها، لأن مجمل نشاطها يدور حول إنتاج هذه المادة إذ يقدر عائدها بحوالي 51% من مجمل عائداتها بقيمة المنتجات.

عند إنتاج الأنواع الأربعة من الفوسفات ينتج غبار يسمى فوسفات DO20 وهو عبارة عن فضلات العملية الإنتاجية، ويتميز فوسفات جبل العنق بكثرة المسامات وذوبانه في الأحماض العضوية الضعيفة،

ويستخدم DO20 كمخصب ومعدل للأراضي المالحة الحامضة والرملية كما يستخدم كمخصب لكل الأراضي والمزروعات ويستعمل كعنصر هام مع خليط الفوسفات والمادة العضوية.

وبخصوص الجهود الحالية لاستخراج وتحويل الفوسفات وتماشيا مع التطورات والوضع الحالي في جميع المجالات سواء كانت اقتصادية أو مالية أو تكنولوجية، ولمواجهة هذه التحديات تعمل شركة مناجم الفوسفات على مواجهة هذه العقبة لتضمن مكانتها في السوق وتكسب زبائن جدد وفق مخطط استراتيجي منذ نشأتها، وذلك بالبحث على شركات وعقود إستراتيجية.

2- أهداف شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

تسعى الشركة بصفة عامة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها:¹

- البحث وتطوير الإنتاج والتصدير والتوزيع للمنتجات الفوسفاتية؛
- العمل على رفع إمكانيات الشركة حتى تتمكن من تنمية واستغلال احتياطي الفوسفات؛
- تحقيق المرودية الاقتصادية والمالية وزيادة حجم النشاط الإنتاجي والبيع من خلال متابعة توسيع القطاعات السوقية وخلق حركية للشراكة والتعاون؛
- المحافظة على الزبائن الحاليين والعمل على جذب آخرين من خلال متابعة تطور رغباتهم؛
- الاستمرارية في العمل من أجل تحقيق الأرباح؛
- تطوير الاستثمارات و الاستعمال الأمثل للطاقة الإنتاجية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات somiphos

يضم الهيكل التنظيمي للشركة المديرات والأقسام التالية:²

- الرئيس المدير العام: هو رئيس ومدير مجلس الإدارة، ويمثل هرم المسؤولية لشركة مناجم الفوسفات ومن مهامه:

¹- بناء على معلومات مقدمة من المديرية التجارية.

²- الملحق رقم 01 (الهيكل التنظيمي).

- تحقيق الأهداف والمخططات المسطرة؛
- تنفيذ الأوامر وتوجيهات مجلس الإدارة؛
- ترأس اجتماع مجلس المديرية ومتابعة تنفيذ مقرراته؛
- تسيير قضايا العمال والاهتمام بالصحة والعمل؛
- ضبط ضامن توجيه الإدارة (التسيير العام للمؤسسة)؛
- المصادقة على الاستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية؛
- الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للشركة في الخارج؛
- الأمانة: يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبال.
- المساعد التقني: يعتبر إطار سامي يتولى إعداد الملفات التقنية الموكلة إليه من طرف المدير العام والخاصة بمتابعة نشاطات الوحدات الإنتاجية (مركب المنجمي جبل العنق)؛
- مساعد تسيير الجودة: يتولى الإشراف ومتابعة تسيير الجودة والبيئة ويعد الوثائق اللازمة والإجراءات وتوزيعها على مختلف الهياكل؛
- مساعد التدقيق والاستشارة: عملية التدقيق تحتل حيزا في إستراتيجية المؤسسة التسييرية، فمساعد التدقيق يقوم بأعماله تحت إشراف المدير العام وفي نهاية كل مرحلة يقدم تقرير للمدير العام؛
- مساعد الاتصال والتخليص: من مهامه التكفل بالأعمال الإحصائية وتلقي التقارير السنوية من طرف وحدات الإنتاج وإعداد تقرير إجمالي للشركة يقدم للمدير العام؛
- مدير مركز الدراسات: وهو من ضمن وحدات الشركة يشرف عليه مدير برتبة إطار سامي مكلف بانجاز الدراسات لصالح الشركة؛
- مديرية الموارد: تتكفل هذه المديرية بما يلي:

- رسم استراتيجيات الشركة في مجال تسيير الموارد البشرية؛
- إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخططات المسار المهني؛
- الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للشركة و التنسيق بينهم؛
- إعداد القانون الداخلي للشركة وإعداد التقارير الدورية وعرضها على المدير العام.
- مديرية التسويق: تتولى هذه المديرية ما يلي:
 - القيام بتسويق منتج الفوسفات حسب البرنامج المسطر؛
 - البحث عن أسواق وزبائن جدد من أجل توزيع منتج الشركة؛
 - دراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها؛
 - تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته؛
 - استقبال الوفود والزبائن الدوليين؛
 - إعداد التقارير الدورية وتبليغها إلى السلم الرئاسي.
- مديرية المحاسبة والمالية: وتتكفل بما يلي:
 - القيام بحسابات مختلفة على مستوى الشركة؛
 - إعداد المخططات الحسابية والحصيلة الدورية السنوية؛
 - إعداد الميزانية السنوية؛
 - القيام بالتسيير المالي ومتابعة على مستوى البنوك؛
 - إعداد الدراسات اللازمة في مجال المالية.
- مديرية الموارد البشرية: مهمتها الإشراف على تسيير الموارد التقنية والبشرية، ويقع تحت إدارتها ما يلي:

- دائرة الموارد البشرية: تقوم هذه الدائرة بمتابعة المسار المهني وتنظيم مختلف احتياجات المؤسسة من العمال الحاليين للتقاعد، وتنظيم وتقدير الاحتياجات المتعلقة بالتوظيف والتكوين وكذا الترقية وتوزيع العمال، كما يقوم بوضع أسس الانضباط داخل الشركة، وحساب أجور العمال.

- دائرة التكوين: القيام بوضع دورات تكوينية مستمرة للعمال، والسهر على تنفيذها وفق ما هو مخطط لها.

- دائرة الشؤون القانونية: تهتم هذه الدائرة بالفصل في القضايا المتعلقة بالشركة وكذا فض النزاعات بين العمال والإدارة في إطار قانون العمل، وفض النزاعات مع الأطراف الخارجية.

- دائرة المعلوماتية

- إبراز صورة الشركة في المعارض والصالونات الدولية، جمع المعلومات التقنية التي تخص الشركة؛

- جمع ونقل المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة سواء كانت هذه المعلومات داخلية تتعلق بالمؤسسة أو خارجية تتعلق بالمحيط الذي تتعامل معه

- تتولى مهمة نقل المعلومات بين مختلف الوحدات داخل المؤسسة؛

- خلق مجالات التواصل بين المؤسسة والمتعاملين معها؛

- السهر على السير الحسن لأجهزة الإعلام الآلي وتطبيقات وبرامج تكنولوجيا المعلومات وصيانتها في مختلف الأقسام؛

- دائرة الإدارة العامة: تعمل على توفير مختلف الموارد الضرورية لكل أقسام الشركة، وتعتني كذلك بالتعاملات الخارجية وإبرام العقود مع الزبائن والموردين، وتنظيم المعارض الاقتصادية والندوات، وكل ذلك يندرج تحت مصلحتين أساسيتين هما:

- مصلحة الوسائل العامة؛

- مصلحة العلاقات الخارجية.

إلى جانب الوحدات الأربع الموالية:

- وحدة المنشأة المينائية بعنابة (I.P.A): وهي وحدة مهمتها حمل وشحن منتجات الفوسفات الموجهة للتصدير والتي تضم:

- قسم الشحن؛
- قسم الصيانة.

- مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية (C.E.R.A.D): يقع ببلدية تبسة مهمته العمل على فهم ومتابعة الأداء الداخلي لعناصر المؤسسة ويضم:

- -قسم تقديم الخدمات؛
- -إدارة البحوث والتطوير.

- وحدة النقل البري (U.T.R): وهي وحدة مهمتها نقل منتجات الفوسفات الموجهة للتصدير من بئر العائر إلى عنابة وتضم:

- إدارة العمليات؛
- قسم الصيانة.

- وحدة المركب المنجمي جبل العنق (C.M.D.O): يمثل المركب المنجمي جبل العنق العمود الفقري للشركة ككل باعتباره يشكل 70 بالمئة من رقم أعمال مجموعة FERPHOS ككل، حيث أنه يتربع على ثروة فوسفاتية يقدر احتياطها بـ 2 مليار طن، إضافة إلى أنه يمتلك مصنع للمعالجة بإمكانه إنتاج ثلاث نوعيات من الفوسفات المعالج تسوق جميعها إلى الخارج، يبلغ إنتاجها السنوي مليون ونصف طن سنوي، كما أن عدد العمال به يصل إلى حد 1200 عامل، تمثل نسبة التأطير فيهم حوالي 11% مهيكليين عبر 5 أقسام عملية وهم: قسم الاستغلال، قسم المعالجة، قسم الصيانة المصنع، قسم الصيانة المتحركة وقسم الإدارة والتطوير يشرف عليهم مدير المركب برتبة إطار مسير.

المطلب الثالث: الوضع التنافسي لشركة مناجم الفوسفات somiphos

تعرف صناعة الفوسفات منافسة كبيرة بين الدول بسبب تعدد استخدامات هذه المادة و زيادة الطلب عليها وخاصة الدول الآسيوية منها بسبب تنمية قطاعها الفلاحي، وللتعرف على الوضع التنافسي الذي تعيشه المؤسسة سيتم التعرف على المنافسين الذين ينشطون أكثر في السوق.

أولاً: المنافسين

شهد إنتاج الفوسفات انخفاضا عام 2019 إذا بلغ مستوى الإنتاج العالمي منه 240 مليون طن مقارنة بـ 249 مليون طن في عام 2018، إلا أنه من المتوقع أن يزداد خلال السنوات القادمة لتلبية الطلب العالمي، ومن أهم منافسي مؤسسة Somiphos ديوان الشريف للفوسفات (P.C.O) المغربية والتي تعد الأولى عربيا في تصدير وإنتاج مادة الفوسفات، حيث بلغت صادراتها لسنة 2019 ستة وثلاثين مليون طن لما بها من احتياطي كبير بمخزون يبلغ 50 مليار طن ويمثل ذلك أكثر من 70 % من الاحتياطي العالمي للفوسفات، ولكونها تطل على المحيط الأطلسي يجعل ذلك منها وجهة معظم الدول الأوروبية وذلك لعدم تحملهم تكاليف نقل إضافية متمثلة في العبور على مضيق جبل طارق وقناة السويس، وبالإضافة إلى هذا امتلاكها لموانئ ضخمة تمكنها من استقطاب بواخر تفوق 60 ألف طن. ليأتي في المرتبة الثانية الأردن حيث بلغ إنتاجها 8 مليون طن إذ انخفض بشكل طفيف بعدما كان 8.02 مليون طن سنة 2018 حيث تمتلك الأردن احتياطي يقدر بـ 6.8 مليار طن، ثم السعودية بمقدار 6.8 مليون طن حيث ارتفع بزيادة طفيفة مقارنة بالعام الماضي الذي بلغ 6.2 مليون طن كما تدير شركة "معادن" أكبر منشأة لتعدين الفوسفات في العالم، وهي "وعد الشمال" والتي تعد مدينة تعدينية متكاملة، ومجمعا كاملا لإنتاج الأسمدة الفوسفاتية.

إضافة إلى هذه الدول هناك مصر على الرغم من أن منتوجها أقل جودة من الفوسفات الجزائري إلى أنها تنشط في سوق الفوسفات وبقوة واحتلت المركز الرابع حيث بلغ إنتاجها 5 مليون طن.

وفي المرتبة الموالية تظهر تونس التي تراجعت بسبب الأزمة السياسية التي لحقت بها في السنوات الفارطة إلا أنها نهضت من جديد وعملت على استرجاع مكانتها نوعا ما حيث بلغ إنتاجها ما يعادل 3 مليون طن.¹

ولإعطاء نظرة سريعة عن أهم منافسي شركة مناجم الفوسفات Somiphos يدرج الجدول الموالي:

¹ - من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من المديرية التجارية.

الجدول رقم 01: أهم منافسي شركة مناجم الفوسفات Somiphos

الوحدة: 10³ طن

الاحتياطي	الإنتاج		البلد
	2019	2018	
2.200	1.200	1.200	الجزائر
50.000	36.000	34.800	المغرب
1000	8.000	8.020	الأردن
1400	6.200	6.090	السعودية
1300	5.000	5.000	مصر
100	3.000	3.340	تونس

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على: U.S.Geological Survey , Minéral commodity Summaries 2020 , U.S. Government publishing offices , January31, 2020, p:123.

ثانيا: الزبائن

تتعامل شركة مناجم الفوسفات Somiphos مع زبائن من مختلف القارات وفقا لنظام الطلب، إذ تعمل على توفير احتياجاتهم حسب المواصفات المطلوبة وحسب رغباتهم وفي الأجل المتفق عليها.

كما تتعامل بالبيع بالأجل في الكثير من الأحيان ولكن في حدود مدة لا تتجاوز 30 يوما، وبالأسعار السائدة في السوق و التي تسمح لها بتحقيق هوامش ربح، ويوضح الجدول الموالي أهم المناطق التي يتواجد بها زبائننا:

الجدول رقم (2): أهم زبائن شركة مناجم الفوسفات Somiphos

الوحدة: 10³ طن

المنطقة	الدولة	حجم الصادرات
أوروبا الغربية	فرنسا	131.90
	ايطاليا	75.00
	اسبانيا	43.90
أوروبا الوسطى	بولونيا	238.10
	كرواتيا	25.40
أوروبا الشرقية	أوكرانيا	45.40
آسيا	الهند	47.90
	تركيا	13.60
أمريكا اللاتينية	البرازيل	181.00
	المكسيك	197.80
	الأوروغواي	95.70

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على إحصائيات تقرير سنة 2019 ل IFA المحصل من المديرية التجارية.

من خلال الجدول يتبين أن معظم الزبائن متمركزون في أوروبا و ذلك لسببين رئيسيين، أولهما قرب المنطقة مما يجعل تكاليف النقل أقل ما يمكن كما أن السوق تعد تقليدية بالنسبة للشركة كونها حافظت

على التعامل مع زبائننا الأوفياء، أما السبب الثاني فيتعلق بتزايد الطلب في هذه المنطقة و كذا منطقة آسيا على مادة الفوسفات وذلك في إطار النهوض بالقطاع الزراعي لتحقيق الاكتفاء الذاتي لشعوبها، كما هو الشأن بالنسبة للهند صاحبة الكثافة السكانية العالية التي جعلتها من أكبر زبائن مادة الفوسفات عالميا.

ثالثا: الموردون

كأي شركة أخرى تحتاج Somiphos إلى العديد من الموارد المادية لضمان نشاطها، وتتعامل في سبيل ذلك مع نوعين من الموردين، محليين وأجانب.

يقتصر التوريد المحلي على المواد المتاحة محليا أبرزها:¹

- مواد التقيير ولواحقها والتي يتم توريدها من الديوان الوطني للمتفجرات (ONEX) التابع لوزارة الدفاع.
- مختلف المواد الطاقوية كالبنزين، الغاز، المازوت، الزيوت ومواد التشحيم.
- مواد البناء والهياكل المعدنية.
- قطع الغيار الخفيفة ومختلف التجهيزات الخفيفة أيضا.

أما التعامل الأجنبي فيخص التجهيز الثقيل المتمثل في آلات الاستخراج كالحفارات، آلة الطحن، التكرير، النقل، الهياكل المعدنية الكبرى... ، ويتم الحصول عليها بطرح مناقصات دولية يتم بناء على نتائج مطابقتها التقنية والمالية تحديد المورد الذي سيتم التعامل معه.

فطبيعة نشاط الشركة تستدعي استخدام تجهيزات خاصة لا تتوفر في السوق الوطنية، الأمر الذي يدفعها إلى استيرادها من الخارج بمراعاة شروط التكاليف والجودة المطلوبة إلى جانب حتمية احترامها لشروط المحافظة على البيئة.

وبالنسبة لطريقة التعامل فيما يخص الدفع تحرص الشركة على التسديد الفوري في ظل الإجراءات المعمول بها للاستيراد ويعد هذا الأمر عاملا جعل منها زبونا يحظى بالاحترام والأولوية في التعامل والحرص على تلبية احتياجاته في الوقت المناسب.

¹ - من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من المديرية التجارية.

المطلب الرابع: مراحل سيرورة الإنتاج بشركة مناجم الفوسفات somiphos

تمر عملية الإنتاج بمرحلتين هما مرحلة التحضير الميكانيكي ومرحلة المعالجة.

أولاً: مرحلة التحضير الميكانيكي

في هذه المرحلة يتم استخراج الفوسفات من جبل العنق ثم يمر على مراحل إلى أن يصبح صالح للمعالجة و ذلك كالآتي:¹

في البداية لاستخراج الفوسفات الخام يجب أولاً نزع و استخراج الطبقة العميقة التي تكسو او تكون فوق سطح الفوسفات الخام و التي يتراوح سمكها حوالي 20 م و تكون عملية استخراج الطبقة العميقة عن طريق وضع متفجرات ثم نزع هذه الطبقة و نقلها عبر آلات و رميها لتكون عبارة عن فضلات مهملة، ثم بعد ذلك وبنفس الطريقة يتم استخراج الفوسفات الخام لينر على ورشتين للتفتيت.

يتم تقسيم كمية الفوسفات الخام عشوائياً على الورشتين لكي يتم تفتيتها و سحقها و غربلتها، حيث يمر جزء من كمية الفوسفات الخام إلى ورشة التفتيت ثم تنتقل نفس الكمية إلى ورشة السحق ليتم سحقها، وبعد ذلك تأتي عملية الغربلة للتخلص من الأحجار السميكة.

أما الكمية الأخرى من الفوسفات فتمر على ورشة التفتيت، السحق والغربلة وذلك من خلال آلة تم اقتنائها حديثاً تقوم بعمل ثلاثة ورشات في أن واحد (تفتيت، سحق و غربلة)، فنسبة 50% من كمية الفوسفات الخام التي تمر على هذه الورشة تخرج في شكل فوسفات مغربل و النصف الباقي يخرج فوسفاتاً مفتتاً يجب أن يمر بالورشات السابقة، ورشة السحق ثم الغربلة للحصول على كمية من الفوسفات المغربل، و هنا تنتهي مرحلة التحضير الميكانيكي.

ثانياً: مرحلة المعالجة

ويتم فيها تنقية الفوسفات من الشوائب عبر طريقتين، كل طريقة تسمح بالحصول على المنتجين 65/63 و 68/66 ولكن الاختلاف بينهما يكون من حيث الجودة والمواسفات.

¹ - معلومات مقدمة من المركب المنجمي جبل العنق، الملحق رقم 02 (مراحل الإنتاج).

1- الطريقة المبللة: يمر جزء من كمية الفوسفات المغربل على ورشة التنقية من الوحل في هذه الورشة ليتم غطسها في الماء بغرض تنقيته من الوحل ثم بعد ذلك يتفرع إلى طريقتين:

1-2- الطريق الأول: تمر كمية من الفوسفات المنقى من الوحل على ورشة التحميص في هذه الورشة ليتم تجفيفه من الماء إلى درجة التحميص حيث تستخدم درجة حرارة تتراوح بين 700° و 900° للحصول على المنتج النهائي 65/63 فقط.

2-2- الطريق الثاني: تمر الكمية المتبقية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل على ورشة الغسل ثم التجفيف حيث يتم تجفيف الفوسفات من الماء على درجة حرارة تصل إلى 100° وذلك للحصول على المنتجين 65/63 و 68/66.

2- الطريقة الجافة: بهذه الطريقة تمر كمية الفوسفات المغربل المتبقية الموجهة للمعالجة للتنقية من الشوائب عبر الورشة النفض للحصول على منتجين، فيمر الفوسفات المغربل مباشرة على ورشة النفض للحصول على المنتج النهائي 65/63 ثم يتم خلط ومزج كمية الفوسفات المغربل مع كمية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل (الطريق الأول) ليمر على ورشة النفض للحصول على المنتج النهائي 68/66.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

يحاول هذا المبحث توضيح مختلف الأدوات والأساليب المستخدمة لإنجاز الدراسة الميدانية الحالية، حيث سيقسم إلى ثلاثة مطالب بالشكل الموالي:

- المطلب الأول: عينة الدراسة؛
- المطلب الثاني: أداة جمع البيانات؛
- المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية.

المطلب الأول: عينة الدراسة

شكل مجتمع الدراسة الحالية الأشخاص العاملين بمجال البحث والتطوير، سلسلة الإمدادات وكذا التطوير والإنتاج والتسويق على مستوى جميع وحدات شركة SOMIPHOS، ونظرا لعدم إمكانية تعاملنا المباشر مع هؤلاء الأشخاص، تم التواصل مع وحدة المقر التي قدرت أن يكون حجم العينة التي تعد قسدية في حالتنا هذه 31 فردا فقط.

المطلب الثاني: أداة جمع البيانات

لجمع بيانات الدراسة تم تصميم استبيان حول أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف بشركة SOMIPHOS تبسة¹، انطلاقا من عناصر الفصل النظري وبالتحديد ما تعلق بتطبيق هذا الأسلوب.

أولا: محتوى الاستبيان (الأداة)

تضمن الاستبيان 27 عبارة غطت المحاور الخاصة بالدراسة، وهي:

- المحور الأول: مدى إدراك والوعي بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة وضم 06 عبارات مرقمة من (01 إلى 06) ؛
- المحور الثاني: عكس تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة وضم 15 عبارة مرقمة من (07 إلى 21) ؛
- المحور الثالث: تمثل في صعوبات وعراقيل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة متضمنا 06 عبارات مرقمة من (22 إلى 27).

ولقياس البيانات تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي وفق الأوزان الموالية:

¹ انظر الملحق رقم 3.

الجدول رقم (3): مقياس الاستبيان

الدرجة	الرأي
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق بشدة

المصدر: عز الدين عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، دار خوارزم العلمية، جدة، السعودية، الطبعة الأولى، ص: 539.

كما تم تقسيم السلم إلى خمسة مجالات تتيح قياس مستوى الإدراك والوعي بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة وكذا مدى تطبيقه لتخفيض التكاليف ومستوى العراقيل التي تعيق تطبيقه بشكل أفضل، كما هو موضح بالجدول الموالي:

الجدول رقم (4): تقسيمات سلم ليكارت

المتوسط المرجح	[1.79-1]	[2,59-1,80]	[3,39-2,60]	[4,19-3,40]	[5-4,20]
اتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المستوى	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر: بوقلقول الهادي، تحليل البيانات باستخدام spss، ندوة علمية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013، ص: 24.

ثانيا: صدق الأداة (الاستبيان)

- **الصدق الظاهري:** تم عرض الاستبيان المعد على بعض مجموعة من أساتذة الكلية بغرض تحكيمه، حيث تم إحداث تصحيحات عليه ليكون مفهوما وواضحا وصالحا لجمع البيانات اللازمة للدراسة.
- **ثبات الأداة:** للتأكد من مدى ثبات الاستبيان لاستخدامه مرة أخرى في ظل نفس الشروط والحصول على نفس النتائج، تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ الموضحة قيمه في الجدول الموالي:

الجدول رقم (5): قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ

رقم المحور	المحور	عدد العبارات	رقم العبارة	قيمة ألفا كرونباخ
01	المحور الأول: مدى إدراك والوعي بأهمية أسلوب	06	06-01	0.883

			التكلفة المستهدفة	
0.916	21-07	15	المحور الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة	02
0.884	27-22	06	المحور الثالث: صعوبات وعراقيل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة	03
0.925	27-01	27		الاستبيان ككل

المصدر: بناء على مخرجات (SPSS(v:20).

من خلال نتائج الجدول أعلاه بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل 0.925، وجاءت كل قيم المحاور مرتفعة، والملاحظ أنها فاقت النسبة المقبولة إحصائيا والمقدرة بـ 60% (0.6) بمعنى أن الأداة المستخدمة تمتاز بالثبات ويمكن الاستعانة ببياناتها لإجراء الدراسة.

المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS(V:20) لمعالجة بيانات الدراسة إحصائيا وذلك بتوظيف كل من:

- معامل ألفا كرونباخ: وظفت قيم هذا المعامل للتأكد من مدى ثبات أداة جمع البيانات (الاستبيان).¹
- الوسط الحسابي (Mean): مؤشرا لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر أفراد العينة المختارة.² فيما يخص تحليل بيانات المحاور وكذا مستوى كل محور ضمن الدراسة.
- الانحراف المعياري (Déviation Standard): لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.³
- اختبار التوزيع الطبيعي: لمعرفة طبيعة التوزيع الذي تتبعه بيانات الدراسة فيما إذا كان طبيعيا أم لا، سيتم استخدام اختبار كولمجروف-سميرنوف أو ما يعرف بـ (Sample K-S)-(Test de Kolmogorov-

¹ - ألفا كرونباخ: هو اختبار لفحص مدى انسجام أسئلة المحور فيما بينها وكذا مدى انسجام محاور الدراسة مجتمعة وعليه فهو يحدد مدى اعتمادية استمارة الاستبيان للدراسة وقدرتها على إعطاء بيانات وقياسات مستقرة نوعا ما وغير متباينة، فكلما كانت قيمة معامل " ألفا كرونباخ " أعلى تكون أداة القياس (استمارة) أفضل وتتراوح قيمة المعامل بين 0 و1 ويعتبر الحد الأدنى المقبول لهذا المعامل هو 60% (أنظر محمود مهدي العتيبي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، دار حامد، الأردن، 2005، ص: 49).

² - عبد اللاه إبراهيم الفقي، الإحصاء التطبيقي باستخدام برنامج SPSS، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص ص : 95-142.

³ - إبراهيم مراد الدعمة ومازن حسن الباشا، أساسيات في علم الإحصاء مع تطبيقات SPSS، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2013، ص: 121.

(Smirnov) ، وبناء على نتائجه يتم تحديد نوع الاختبار الموظف لاختبار فرضيات الدراسة هل هو معلمي أو غير معلمي؛

- اختبار T لعينة واحدة (One Sample t-test): يستخدم لاختبار فرضيات الدراسة، وقد تم اعتماد مستوى معنوية (0,05) لقبول الفرضيات أو رفضها، وهو من المستويات المعنوية المتفق عليها في اختبار الفرضيات¹ في هذا النوع من الدراسات.

¹- تائر فيصل شاهر، اختبار الفرضيات الإحصائية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013، ص: 71.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

سيتم تقسيم محتوى هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب بالشكل الموالي:

- المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات محاور الدراسة؛
- المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي؛
- المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات محاور الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض و تحليل بيانات محاور الدراسة الثلاثة، بالاعتماد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة اتجاه أفراد العينة نحو العبارات الموجهة لهم.

أولاً: عرض و تحليل بيانات المحور الأول(مدى إدراك والوعي بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة)

بعد معالجة البيانات التي تعكس إجابات أفراد العينة حول مدى توفر الإدراك والوعي بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة والممثلة بالعبارات من 1 إلى 06 كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (6): تحليل بيانات المحور الأول (إدراك والوعي بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
1	يتيح أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسات حصة سوقية.	4,06	0,629	موافق	1
2	يتيح أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسات قبل طرح منتجها في السوق	3,97	0,752	موافق	3
3	يتيح أسلوب التكلفة المستهدفة للمؤسسات إنتاج منتجات ذات جودة منافسة ومراعية لاحتياجات العملاء	3,97	0,605	موافق	2
4	يضمن أسلوب التكلفة المستهدفة للمؤسسات تحسين وضعها التنافسي عن طريق تحقيق انتماء عمالها	3,87	0,619	موافق	4

5	يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسات ويضمن لها تحليل رغبات العملاء، تحليل المنافسين وتحديد الميزة التنافسية	3,74	0,682	موافق	6
06	يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة المؤسسات على إدارة تشكيلة منتجاتها وتحديد تكلفتها المستهدفة	3,81	0,654	موافق	5
إجمالي المحور الأول		3.90	0.523	موافق	—

المصدر: بناء على مخرجات برنامج (v:20).spss.

من خلال نتائج الجدول أعلاه، يبدو أن أفراد العينة يتفقون على أن هناك إدراك ووعي بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة وأنها متوفرة بالشركة، حيث أن المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور بلغ 3.90 وتجاوز قيمة 3.40 أي الحد الأدنى لدرجة موافق مع انحراف معياري لم يتجاوز الواحد قدر بـ 0.523، وما يلاحظ أيضا هو اتفاق أفراد العينة في الإجابة على جميع عبارات المحور، ذلك أن متوسطات حسابها يقع في المجال [3.40-4.19]، وهو ما يؤكد أن هناك اتفاق إجمالي (إجماع) بين جميع المبحوثين على أن محور الإدراك والوعي بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة محقق بشكل جيد بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-.

ثانيا: عرض وتحليل بيانات المحور الثاني (تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة)

تم معالجة البيانات التي تعكس إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة والممثلة بالعبارات من 07 إلى 21، وقد جاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (7): تحليل بيانات المحور الثاني (تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة)

الرقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
07	تهتم المؤسسة بتحديد متطلبات الزبائن	4,10	0,700	موافق	2
08	تحدد المؤسسة سعر بيع منتجاتها بناء على دراسة السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية	4,13	0,806	موافق	1

4	موافق	0,814	3,94	تقوم المؤسسة بتحديد هامش الربح الذي ترغب به قبل طرح منتجاتها بالسوق	09
5	موافق	0,651	3,90	تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف	10
9	موافق	0,619	3,87	توظف المؤسسة أسلوب تحليل القيمة لتخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج	11
10	موافق	0,763	3,87	تقوم المؤسسة بمراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج	12
12	موافق	0,735	3,84	تستخدم المؤسسة لتخفيض التكاليف أسلوب التحسين المستمر (كايزن)	13
14	موافق	0,855	3,74	تقوم المؤسسة بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتخفيض التكاليف	14
6	موافق	0,651	3,90	توظف المؤسسة التكنولوجيا لتخفيض التكاليف	15
13	موافق	0,575	3,74	تقوم المؤسسة بمفاوضات مع الموردين لتخفيض أسعار الشراء مع مراعاة عدم إلحاق الضرر بهم	16
8	موافق	0,499	3,87	تحرص المؤسسة على تحسين علاقتها مع مورديها	17
7	موافق	0,831	3,90	توظف المؤسسة فريق عمل متنوع الاختصاصات لتصنيع منتجاتها في حدود التكلفة	18

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
19	تشجع المؤسسة التفكير المبدع والخلق لتخفيض التكاليف	3,97	0,836	موافق	3
20	تعمل المؤسسة على تحليل جميع عناصر التكلفة خلال دورة حياة المنتج وعدم إغفال أي جزء منه مهما كان قليلا	3,87	0,763	موافق	11
21	تمتلك المؤسسة نظام لتحليل التكاليف	3,68	0,832	موافق	15
إجمالي المحور الثاني		3.88	0.507	موافق	—

المصدر: بناء على مخرجات برنامج (spss(v:20).

من خلال نتائج الجدول أعلاه يبدو أن أفراد العينة يتفقون على أن هناك تطبيق لأسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة، حيث أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات العبارات الـ 15 بلغ 3.88 بانحراف معياري عادل 0.507، كما أن جميع عبارات المحور تقع متوسطات الحسابية ضمن المجال [3.40-4.19]، وهو ما يؤكد أن هناك اتفاق بين جميع المبحوثين على أن الشركة تقوم بتطبيق لأسلوب التكلفة المستهدفة .

ثالثا: عرض وتحليل بيانات المحور الثالث (صعوبات وعراقيل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة)

بعد معالجة البيانات التي تعكس إجابات أفراد العينة حول مدى معاناة الشركة من صعوبات وعراقيل لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والمعبر عنها بالعبارات من 22 إلى 27، كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه.

الجدول رقم (8): تحليل بيانات المحور الثالث (صعوبات وعراقيل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة)

الرقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
---------------	---------	-----------------	-------------------	--------	---------

22	عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق هذا الأسلوب	3,35	0,839	محايد	3
23	عدم وجود دراية كافية لدى المؤسسة حول هذا الأسلوب وبالتالي التخوف من تبنيه	3,26	1,094	محايد	5
24	عدم توفر المؤهلات العلمية والعملية لتطبيق هذا الأسلوب	3,16	1,293	محايد	6
25	صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة بسبب سرعة التطور التكنولوجي وحدة المنافسة	3,30	1,088	محايد	4
26	صعوبة إحداث التغييرات التنظيمية التي يتطلبها تطبيق التكلفة المستهدفة	3,39	0,989	محايد	2
27	صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة بسبب اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم (وجود صراع تنظيمي)	3,45	0,888	موافق	1
إجمالي المحور الثالث		3.32	0.853	محايد	—

المصدر: بناء على مخرجات برنامج (v:20).spss

من خلال نتائج الجدول رقم (8)، يبدو أن أفراد العينة لا يتفقون على أن هناك صعوبات وعراقيل لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة، حيث أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات العبارات الـ 06 كان ضمن المجال [2.60-3.39] الذي تشير درجته إلى موقف الحياد، وبالنسبة للعبارات كانت أفراد العينة محايدين في إجاباتهم عليها باستثناء العبارة الأخيرة (رقم 27) التي توضح أنهم متفقون بخصوص وجود الصراع التنظيمي الذي يتسبب في عدم نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة بسبب اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم.

المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي

تم استخدام اختبار كولمجروف- سميرنوف أو ما يعرف بـ (Sample K-S) لمعرفة طبيعة التوزيع الذي تتبعه بيانات الدراسة، وعلى أساسها يتم تحديد نوع اختبار العينة الواحدة الذي سيستخدم لاختبار فرضيات الدراسة هل هو معلمي أم غير معلمي.

وللتذكير تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي حسب هذا الاختبار (التوزيع الطبيعي) إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 5% (0.05) والعكس في الحالة العكسية. وبالنسبة لنتائجه فقد كانت كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (9): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

عناصر الاستبيان	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
المحور الأول: مدى إدراك الوعي بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة	0.938	0.342
المحور الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة	0.868	0.438
المحور الثالث: صعوبات وعراقيل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة	0.966	0.308
الاستبيان ككل	1.147	0.144

المصدر: بناء على مخرجات برنامج (SPSS(V:20).

تشير نتائج مستوى المعنوية الموضحة في الجدول إلى أن بيانات محاور الدراسة وكذا الاستبيان ككل تتبع التوزيع الطبيعي، كون قيمها فاقت 5% .

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة من خلال اختبار الفرضيات المصاغة، سيتم الاعتماد على قيم المتوسطات الحسابية في ظل نتائج اختبار one sample T- test، كون بيانات المحاور الثلاثة كانت تتبع توزيعاً طبيعياً.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى (ف1)

لاختبار الفرضية الأولى للدراسة والتي كان نصها " تدرك شركة مناجم الفوسفات أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسات بشكل كبير"، حيث سيتم كما أشير إليه قبل قليل الاعتماد على نتائج المتوسطات الحسابية ونتائج اختبار one sample T- test الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول رقم (10): نتائج اختبار one sample T- test المتعلق بالفرضية الأولى

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	مستوى معنوية اختبار T	المستوى
1	يتيح أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسات حصة سوقية.	4,06	0.000	مرتفع
2	يتيح أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسات قبل طرح منتجها في السوق	3,97	0.000	مرتفع
3	يتيح أسلوب التكلفة المستهدفة للمؤسسات إنتاج منتجات ذات جودة منافسة ومراعية لاحتياجات العملاء	3,97	0.000	مرتفع
4	يضمن أسلوب التكلفة المستهدفة للمؤسسات تحسين وضعها التنافسي عن طريق تحقيق انتماء عمالها	3,87	0.000	مرتفع
5	يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسات ويضمن لها تحليل رغبات العملاء، تحليل المنافسين وتحديد الميزة التنافسية	3,74	0.000	مرتفع
06	يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة المؤسسات على إدارة تشكيلة منتجاتها وتحديد تكلفتها المستهدفة	3,81	0.000	مرتفع
	مدى الإدراك والوعي بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة	3.90	0.000	مرتفع

المصدر: بناء على مخرجات برنامج spss(v:20).

بالاعتماد على نتائج اختبار one sample T- test البارزة في قيم الجدول أعلاه، والتي كان فيها مستوى الدلالة يقل عن 5% بالنسبة لجميع العبارات، يمكن القول أن عمال المؤسسة المستجوبين على إدراك ووعي كبيرين بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يسمح للمؤسسات بـ:

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسات حصة سوقية؛
- تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسات قبل طرح منتجها في السوق؛
- إنتاج منتجات ذات جودة منافسة ومراعية لاحتياجات العملاء؛
- تحسين وضعها التنافسي عن طريق تحقيق انتماء عمالها؛
- إدارة تشكيلة منتجاتها وتحديد تكلفتها المستهدفة؛
- تحليل رغبات العملاء، تحليل المنافسين وتحديد الميزة التنافسية؛

ذلك أن المتوسطات الحسابية لهذه العبارات كانت واقعة ضمن المجال المرتفع

[3.40 - 4.19] ، ودالة إحصائياً.

وبالاعتماد على دلالة النتائج المتعلقة بالمحور ككل ، والتي كانت قيمتها تقل عن 5% (تساوي 0.000)، يمكن القول أن شركة مناجم الفوسفات تدرك أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسات بشكل كبير، حيث سجل هذا المحور مستوى مرتفع ، وهذا بالرجوع لقيمة المتوسط الحسابي للمحور التي بلغت قيمته 3.90، وهي محصورة ضمن المجال [3.40 - 4.19] والذي يؤكد مستوى الارتفاع بحسب سلم ليكارت الخماسي ، ومنه تثبت وتقبل الفرضية الأولى موضع الاختبار ، والتي كان مفادها " يوجد إدراك ووعي بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة بشركة الفوسفات الجزائرية Somiphos - تبسة - .

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية (ف2)

لاختبار الفرضية التي كان نصها " تطبق شركة مناجم الفوسفات أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بها بشكل كبير"، سيتم اعتماد نفس المنهج والمتمثل في الأخذ بنتائج كل من المتوسطات الحسابية واختبار one sample T- test الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول رقم (11): نتائج اختبار one sample T- test المتعلق بالفرضية الثانية

الرقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	مستوى معنوية اختبار T	المستوى
07	تهتم المؤسسة بتحديد متطلبات الزبائن	4,10	0.000	مرتفع
08	تحدد المؤسسة سعر بيع منتجاتها بناء على دراسة السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية	4,13	0.000	مرتفع
09	تقوم المؤسسة بتحديد هامش الربح الذي ترغب به قبل طرح منتجاتها بالسوق	3,94	0.000	مرتفع
10	تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف	3,90	0.000	مرتفع
11	توظف المؤسسة أسلوب تحليل القيمة لتخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج	3,87	0.000	مرتفع
12	تقوم المؤسسة بمراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج	3,87	0.000	مرتفع
13	تستخدم المؤسسة لتخفيض التكاليف أسلوب التحسين المستمر (كايزن)	3,84	0.000	مرتفع
14	تقوم المؤسسة بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتخفيض التكاليف	3,74	0.000	مرتفع
15	توظف المؤسسة تكنولوجيا لتخفيض التكاليف	3,90	0.000	مرتفع
16	تقوم المؤسسة بمفاوضات مع الموردين لتخفيض أسعار الشراء مع مراعاة عدم إلحاق الضرر بهم	3,74	0.000	مرتفع
17	تحرص المؤسسة على تحسين علاقتها مع مورديها	3,87	0.000	مرتفع

18	توظف المؤسسة فريق عمل متنوع الاختصاصات لتصنيع منتجاتها في حدود التكلفة المستهدفة	3,90	0.000	مرتفع
19	تشجع المؤسسة التفكير المبدع والخلق لتخفيض التكاليف	3,97	0.000	مرتفع
20	تعمل المؤسسة على تحليل جميع عناصر التكلفة خلال دورة حياة المنتج وعدم إغفال أي جزء منه مهما كان قليلا	3,87	0.000	مرتفع
21	تمتلك المؤسسة نظام لتحليل التكاليف	3,68	0.000	مرتفع
	تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة	3.88	0.000	مرتفع

المصدر: بناء على مخرجات برنامج (spss(v:20).

بالاعتماد على نتائج اختبار one sample T- test البارزة في قيم الجدول أعلاه، والتي كان فيها مستوى الدلالة يقل عن 5% بالنسبة لجميع العبارات، يمكن القول أن عمال المؤسسة المستجوبين يؤكدون تطبيق شركة مناجم الفوسفات لأسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف بها بشكل كبير، فالمتوسطات الحسابية لجميع العبارات كانت تقع ضمن المجال [3.40 - 4.19] ودالة إحصائية، حيث كان مستوى المعنوية للاختبار مساويا للصفر التام.

وبالاعتماد على دلالة النتائج المتعلقة بالمحور ككل، والتي كانت قيمتها تقل عن 5% (تساوي 0.000)، يمكن القول أن شركة مناجم الفوسفات تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بشكل كبير، حيث كان المتوسط الحسابي للمحور مرتقعا بقيمته 3.88، ومحصورا ضمن المجال [3.40 - 4.19] الذي يؤكد مستوى الارتفاع بحسب سلم ليكارت الخماسي، ومنه تثبت وتقبل الفرضية الثانية للدراسة موضع الاختبار، والتي كان مفادها " تطبق شركة مناجم الفوسفات أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بها بشكل كبير".

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة (ف3)

لاختبار الفرضية الثالثة التي تنص على: "تعاني شركة مناجم الفوسفات من عراقيل تعيق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ولكن بشكل متوسط"، ستعتمد أيضا نتائج المتوسطات الحسابية ونتائج اختبار one sample T- test الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول رقم (12): نتائج اختبار one sample T- test المتعلق بالفرضية الثالثة

الرقم العبرة	العبرة	المتوسط الحسابي	مستوى معنوية اختبار T	المستوى
22	عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق هذا الأسلوب	3,35	0,025	متوسط
23	عدم وجود دراية كافية لدى المؤسسة حول هذا الأسلوب وبالتالي التخوف من تنبيه	3,26	0,199	متوسط
24	عدم توفر المؤهلات العلمية والعملية لتطبيق هذا الأسلوب	3,16	0,493	متوسط
25	صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة بسبب سرعة التطور التكنولوجي وحدة المنافسة	3,30	0,142	متوسط
26	صعوبة إحداث التغييرات التنظيمية التي يتطلبها تطبيق التكلفة المستهدفة	3,39	0,037	متوسط
27	صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة بسبب اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم (وجود صراع تنظيمي)	3,45	0,008	مرتفع
	صعوبات وعراقيل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة	3.32	0.044	متوسط

المصدر: بناء على مخرجات برنامج (spss(v:20).

بالاعتماد على نتائج اختبار one sample T- test البارزة في قيم الجدول أعلاه، والتي كان فيها مستوى دلالة المحور ككل يقل عن 5% (0,044) ، يمكن القول أن شركة مناجم الفوسفات بشكل عام تعاني من عراقيل تعيق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ولكن بمستوى متوسط، إنطاقا من كون المتوسط الحسابي للمحور البالغ 3.32 يقع في المجال [2.60-3.39].

أما بالنسبة للعبارات المعبرة عن هذه العراقيل، فتؤكد قيم مستوى دلالة الاختبار للعبارات 22، 26 و27 أن الشركة تعاني بشكل متوسط من:

- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضح لتطبيق هذا الأسلوب؛
- صعوبة لإحداث التغييرات التنظيمية التي يتطلبها تطبيق التكلفة المستهدفة؛
- وتعاني من صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة بسبب اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم (وجود صراع تنظيمي) بشكل كبير.

من جهة أخرى، تؤكد مستويات دلالة العبارات المتبقية (23، 24 و25) التي فاقت 5% أن العراقيل التي تتناولها هذه العبارات غير موجودة بالشركة، بمعنى أن الشركة لا تعاني من:

- عدم وجود دراية كافية لدى المؤسسة حول هذا الأسلوب وبالتالي التخوف من تبنيه؛
- عدم توفر المؤهلات العلمية والعملية لتطبيق هذا الأسلوب؛
- صعوبات لاستمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة بسبب سرعة التطور التكنولوجي وحدة المنافسة.

وانطلاقاً من النتائج السابقة، تثبت وتقبل الفرضية الثالثة موضع الاختبار، والتي كان مفادها "تعاني شركة مناجم الفوسفات من عراقيل تعيق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ولكن بشكل متوسط".

خلاصة الفصل الثاني

من خلال محتوى هذا الفصل تم التعرف على شركة مناجم الفوسفات somiphos وذلك عن طريق تقديم لمحة عنها وعن هيكلها التنظيمي بالإضافة إلى التعرف على وضعها التنافسي ، و مختلف مراحل سيرورة الإنتاج بها.

كما تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات ووزع على عينة تتكون من 31 شخص كانت موجهة لمجموعة من العمال، حيث عولجت بياناتها باستخدام برنامج spss ومن خلال تحليل النتائج تم التوصل إلى أن هناك وعي وإدراك بأهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة كما ان هذه الاخيرة تعاني من مجموعة صعوبات تعيق تطبيقه بشكل يفوق المستوى الحالي الذي كان مرتفعا، الى جانب عدة نتائج اخرى سيتم توضيحها في الخاتمة.

العلماء العلماء

الخاتمة العامة

في ظل المنافسة الشديدة التي تشهدها المؤسسات و مع تطور مختلف الصناعات أصبحت تسعى لتخفيض التكلفة و التقليل منها بأقصى قدر ممكن، فظهر أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل للأساليب القديمة حيث يعتبر أداة إدارية إستراتيجية حديثة ومبتكرة تعمل على تخفيض تكاليف المنتج في مراحله المبكرة مرحلتي (التصميم والتخطيط) وليس في مرحلة الإنتاج في حد ذاته، كما يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق قدر كاف من الأرباح المطلوبة في ظل الحفاظ على مستوى الجودة و تلبية رغبات الزبون.

ومن هذا المنطلق جاءت الدراسة الحالية للبحث في الإشكالية التي كان مفادها: ما هو واقع تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بشركة مناجم الفوسفات somiphos تبسة؟ وهل يساهم ذلك في تخفيض التكاليف؟

نتائج الدراسة

- لقد سمحت الدراسة الحالية بالوصول إلى العديد من النتائج على الصعيدين النظري والتطبيقي أهمها:
- تكمن أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في كونه يعمل على تخفيض تكاليف المنتج في مراحله المبكرة؛
 - يستخدم أسلوب هندسة القيمة في مرحلة التخطيط والتصميم للمحافظة على متطلبات العميل؛
 - لتخفيض التكاليف دور في تحقيق أكبر قدر من الأرباح والمبيعات؛
 - توجد عدة إجراءات وأساليب لتخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك عن طريق تصميم المنتج، وعمليات الإنتاج، تحليل التكاليف؛
 - هناك وعي وإدراك بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تخفيض التكاليف في شركة مناجم الفوسفات؛
 - تطبق شركة مناجم الفوسفات أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال قيامها بتحليل السوق وعملية الإنتاج وتوظيف مختلف الأدوات المساعدة؛
 - تقوم شركة مناجم الفوسفات somiphos بتحديد سعر بيع منتجاتها بناء على دراسة السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية، كما أنها تقوم بالقيام بمفاوضات مع الموردين لتخفيض أسعار الشراء؛

- تعاني شركة مناجم الفوسفات somiphos من صعوبة في إحداث التغييرات التنظيمية التي يتطلبها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

التوصيات:

- العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات من أجل تخفيض التكاليف والوصول إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح؛
- ضرورة توفير دورات تدريبية للعمال من أجل الدراية الكافية بهذا الأسلوب؛
- العمل على نفس الهدف من أجل القضاء على الصراع التنظيمي الذي يعيق نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- ضرورة القيام بالمزيد من الأبحاث والدراسات التي تتناول موضوع التكلفة المستهدفة.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية
الكتب

1. عبد اللطيف أمام الحاج عمر وزين عابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2011.

المذكرات والأطروحات

2. أحمد حابي ، دراسة التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة الجزائر، 2010/ 2011.

3. آسيا بعضي، مساهمة تسيير القيمة في التحكم في تكاليف الإنتاج في المؤسسة الصناعية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2020.

4. آلاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

5. بلال زويوش، التحليل الإستراتيجي التكاليف لدعم الميزة التنافسية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2010/2011.

6. خالد هادفي ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013.

7. درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، إدارة أعمال، جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس، 2013/2016.

8. ذاكر عبد الله مفلح مصاورة، مدى فعالية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا، الأردن، 2010.

9. راضية عطوي، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2016/2017.

10. شهرزاد محروبي، دور إعادة الهندسة في دعم قرارات خفض التكلفة بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي الياصب سيدي بلعباس، 2017/2018.

11. صباح فوزي طالح، الإدارة الإستراتيجية التكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.

12. صديق آدم محمد بوبكر، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، أطروحة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة السودان، 2014.

13. محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركة الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

14. مخلد فؤاد الشجاع، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

15. مهني بوريش، أساسيات تخفيض التكاليف وأهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2018/2019.

16. ميساء محمود راجخان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.

17. هبة عبد الوهاب التوم رحمة الله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد ودورة في خفض التكاليف الإنتاجية، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية دراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، أوت2014.

18. ياسين سالمى، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/2009.

المجلات العلمية

19. أبو بكر أحمد الهادي وآخرون، تكامل مدخل التكلفة المستهدفة مع مدخل التكلفة على أساس النشاط لدعم الميزة التنافسية، مجلة جامعة السلام، العدد 8، يونيو 2019.

20. أميمة رزق علي الجيوشي، دراسة انتقادية الأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد20، العدد04، الجزء الثاني، المعهد العالي للحاسب الآلي وإدارة الأعمال، بدمياط مصر، 2019 .

21. حسام مراجع مؤمن النعاس، مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة-دراسة حالة-، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، جامعة طبرق ليبيا، المجلد 2، العدد 4.

22. حنان سليمان العماري وآخرون، مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية مجلة البحوث الأكاديمية، جامعة مصراتة، ليبيا، جوان 2019.

23. خليل الدميمي، حازم علي عبد الله المومني، أثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات :دراسة ميدانية على مصانع الأغذية الأردنية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية،جامعة الكوفة، المجلد 13، العدد 39، 2016.

24. ذاكر عبد الله مفلح مصاورة، عبيد خيون الحقاجي، التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23، الفصل 2، 2013.

25. راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، العدد 15، ديسمبر 2016.
26. طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الاقتصاد والإدارة جامعة الموصل، العدد 85، أكتوبر 2010.
27. عباس صباح طالب، دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات، مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد 14، العدد 48، 2019 .
28. مجيد نبو، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسات الخدمية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 5، 2009.
29. مسكين الحاج، صالح إلياس، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية -، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيانى عاشور الجلفة، العدد الاقتصادي 24(2).
30. ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعات الإلكترونية، مجلة علمية مجلة، الكلية التقنية الإدارة، بغداد، 2010.
31. نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زوليف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، جامعة الإسراء الخاصة، المملكة الأردنية الهاشمية، المجلد 21، العدد 1، 2007.
32. نعيمة زعرور وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور، خنشلة، العدد الأول، جوان 2017.
- ثانيا:المراجع باللغة الأجنبية

Les livres

33. Claude et separi sabine, **contrôle de gestion : Manuel et Applications**, Paris,2013

Les Revues

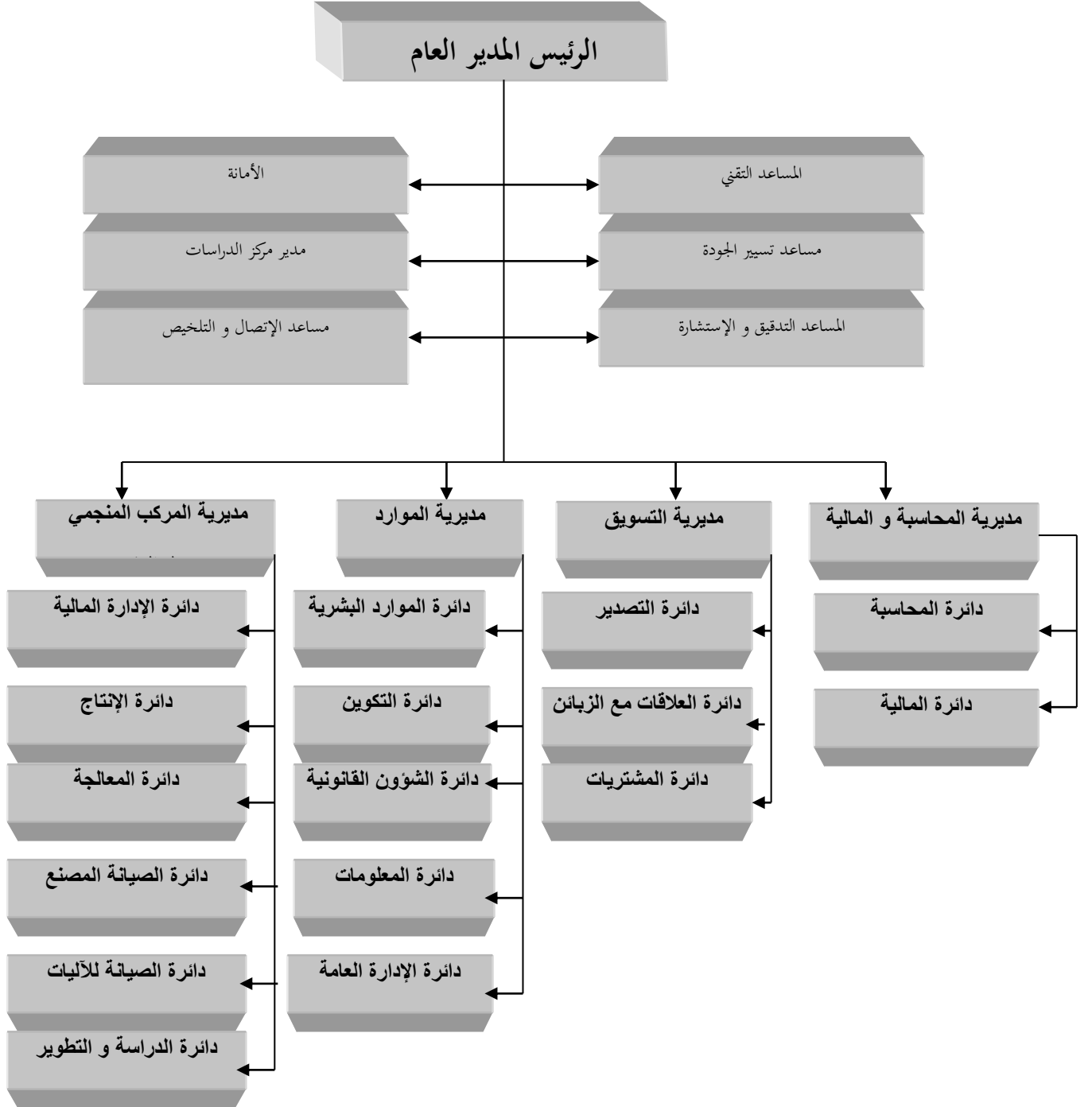
34. M .com (Semestre Iv), rajani Gupta, **Stratégie cost Accounting**, Topic – Life- cycle costings, Université of Lucknow

35. Ofilea nudimi and Bumbescu Sorina Simona, **Target costing - The Response of the managerial Accounting to changes in the Environnement**, Annals of the "Constantin Brancusi" Université of targuuiu, Economiseriez, Issue 3/2014.

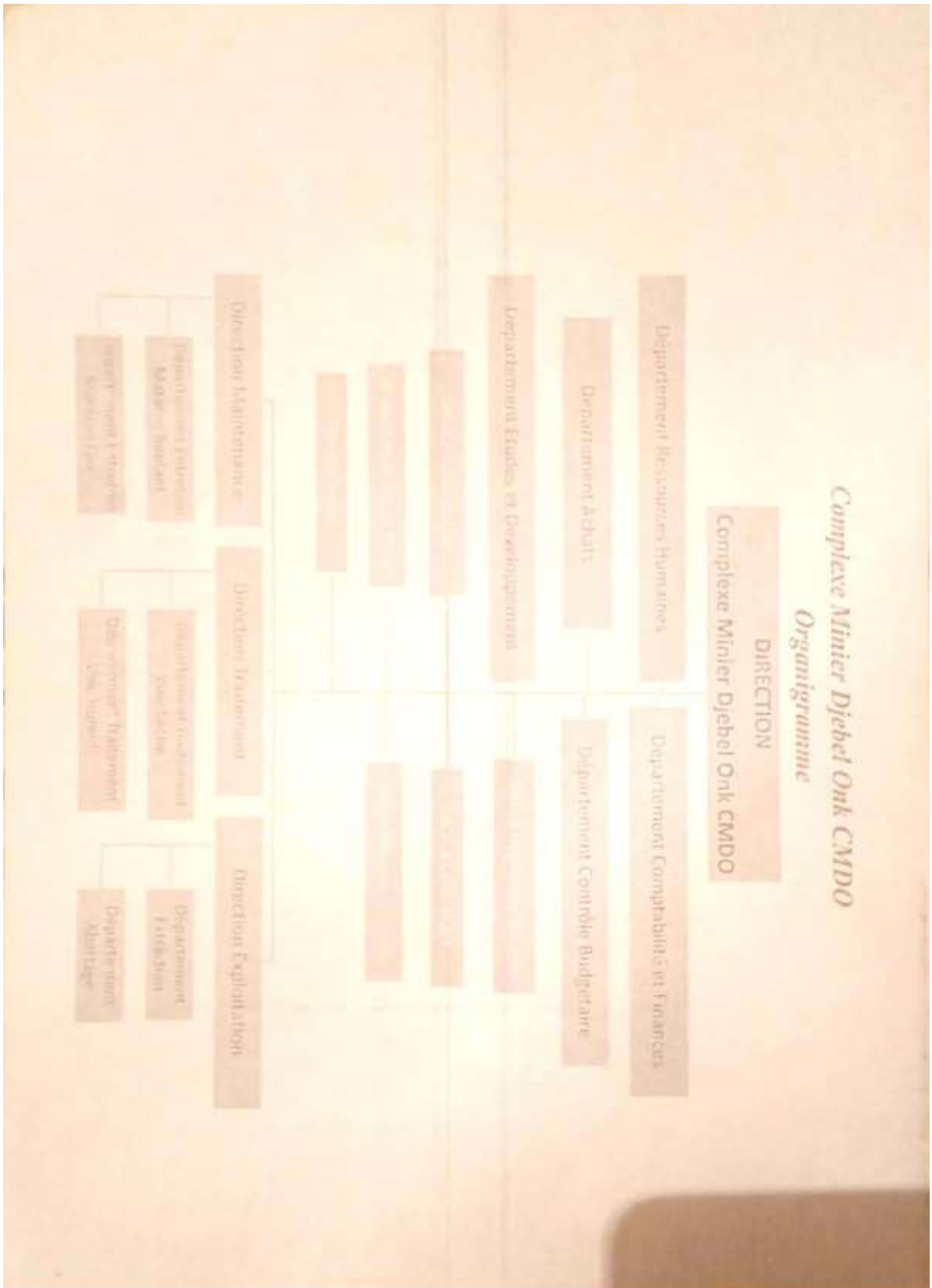
الملاحق

الملحق رقم (01) البناء التنظيمي والهيكلي للمؤسسة

الهيكل التنظيمي والتحليل الوظيفي:



الملحق رقم (02) مراحل الانتاج



الملحق رقم (03): الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشيخ العربي التبسي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

استبيان

بعد أداء واجب التحية،

يسرنا سيدي(تي) أن نضع بين أيديكم هذه الإستبانة العلمية لجمع بيانات تسمح بإعداد الدراسة الميدانية التابعة للدراسة الموسومة بـ : دور اسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف - دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات - SOMIPHOS - تبسة، وذلك في إطار استكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص مالية المؤسسة.

ومن هذا المنطلق نرجوا من حضرتكم تخصيص جزء من وقتكم للإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان، شاكرين لكم حسن تعاونكم واستجابتكم، محيطين إياكم علما بأن كل ما ستدلون به من معلومات سيحضى بكامل السرية وسيوظف لأغراض علمية بحتة.

الأستاذة المشرفة:

- مليكة مدفوني.

الطالبين:

- أسماء دربال.

- خلود بالعلاء.

السنة الجامعية: 2021/2020

يرجى الإجابة على الأسئلة الموائية بوضع علامة X في الخانة المناسبة.

الدرجة					العبارة	رقم العبارة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
المحور الأول: مدى إدراك والوعي بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة						
					1	يتيح أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسات حصة سوقية.
					2	يتيح أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسات قبل طرح منتجها في السوق.
					3	يتيح أسلوب التكلفة المستهدفة للمؤسسات إنتاج منتجات ذات جودة منافسة ومراعية لاحتياجات العملاء.
					4	يضمن أسلوب التكلفة المستهدفة للمؤسسات تحسين وضعها التنافسي عن طريق تحقيق انتماء عمالها.
					5	يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسات ويضمن لها تحليل رغبات العملاء، تحليل المنافسين وتحديد الميزة التنافسية.
					6	يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة المؤسسات على إدارة تشكيلة منتجاتها وتحديد تكلفتها المستهدفة.
المحور الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة						
					7	تهتم المؤسسة بتحديد متطلبات الزبائن.
					8	تحدد المؤسسة سعر بيع منتجاتها بناء على دراسة السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية.
					9	تقوم المؤسسة بتحديد هامش الربح الذي ترغب به قبل طرح منتجاتها بالسوق.
					10	تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف.
					11	توظف المؤسسة أسلوب تحليل القيمة لتخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج.
						تقوم المؤسسة بمراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج.
					12	تستخدم المؤسسة لتخفيض التكاليف أسلوب التحسين المستمر (كايزن).
					13	تقوم المؤسسة بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتخفيض التكاليف.

					توظف المؤسسة تكنولوجيا لتخفيض التكاليف.	14
					تقوم المؤسسة بمفاوضات مع الموردين لتخفيض أسعار الشراء مع مراعاة عدم إلحاق الضرر بهم.	15
					تحرص المؤسسة على تحسين علاقتها مع مورديها.	16
					توظف المؤسسة فريق عمل متنوع الاختصاصات لتصنيع منتجاتها في حدود التكلفة المستهدفة.	17
					تشجع المؤسسة التفكير المبدع والخلق لتخفيض التكاليف.	18
					تعمل المؤسسة على تحليل جميع عناصر التكلفة خلال دورة حياة المنتج وعدم إغفال أي جزء منه مهما كان قليلا.	19
					تمتلك المؤسسة نظام لتحليل التكاليف.	20
المحور الثالث: صعوبات وعراقيل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة						
					عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق هذا الأسلوب.	21
					عدم وجود دراية كافية لدى المؤسسة حول هذا الأسلوب وبالتالي التخوف من تبنيه.	22
					عدم توفر المؤهلات العلمية والعملية لتطبيق هذا الأسلوب.	23
					صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة بسبب سرعة التطور التكنولوجي وحدة المنافسة.	24
					صعوبة إحداث التغييرات التنظيمية التي يتطلبها تطبيق التكلفة المستهدفة.	25
					صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة بسبب اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم (وجود صراع تنظيمي).	26

الملحق رقم 04: مخرجات spss
معامل ألفا كرونباخ الاجمالي

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	96,8
	Exclus ^a	1	3,2
	Total	31	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,925	27

معامل ألفا كرونباخ لإجمالي المحور الأول

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	31	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	31	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,883	6

معامل ألفا كرونباخ لإجمالي المحور الثاني

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	31	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	31	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,916	14

معامل الفا كرونباخ لإجمالي المحور الثالث

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	30	96,8
Observations Exclus ^a	1	3,2
Total	31	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,884	7

المتوسطات والانحرافات المعيارية للعبارات الاستبيان

المحور الأول: مدى إدراك والوعي بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تحديد المستهدفة التكلفة أسلوب يتيح حصة للمؤسسات يحقق الذي البيع سعر سوقية.	31	4,06	,629
تحديد المستهدفة التكلفة أسلوب يتيح المؤسسات فيه ترغب الذي الربح هامش السوق في منتوجها طرح قبل للمؤسسات المستهدفة التكلفة أسلوب يتيح منافسة جودة ذات منتجات انتاج العملاء لاحتياجات ومراعية المستهدفة التكلفة أسلوب يضمن عن التنافسي وضعها تحسين للمؤسسات عمالها انتماء تحقيق طريق	31	3,97	,752
	31	3,97	,605
	31	3,87	,619

على المستهدفة التكلفة اسلوب يركز للمؤسسات الخارجية البيئة دراسة العملاء، رغبات تحليل لها ويضمن التنافسية الميزة وتحديد المنافسين تحليل المستهدفة التكلفة اسلوب يساعد منتجاتها تشكيلة ادارة على المؤسسات المستهدفة تكلفتها وتحديد	31	3,74	,682
N valide (listwise)	31		

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المحور الثاني تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة

Statistiques descriptives			
	N	Moyenne	Ecart type
الزبائن متطلبات بتحديد المؤسسة تهتم	31	4,10	,700
بناء منتجاتها بيع سعر المؤسسة تحدد بالعملية البدء قبل السوق دراسة على الانتاجية	31	4,13	,806
الذي الربح هامش بتحديد المؤسسة تقوم بالسوق منتجاتها طرح قبل به ترغب المستهدفة التكلفة بتحديد المؤسسة تقوم	31	3,94	,814
سعر من المستهدف الربح هامش بطرح المستهدف البيع	31	3,90	,651
القيمة تحليل اسلوب المؤسسة توظف تصميم مرحلة في التكاليف لتخفيض المنتج	31	3,87	,619
في التكاليف بمراقبة المؤسسة تقوم المنتج تصميم مرحلة	31	3,87	,763
التكاليف لتخفيض المؤسسة تستخدم (كايزن) المستمر التحسين اسلوب	31	3,84	,735
للموارد الامثل بالاستغلال المؤسسة تقوم التكاليف لتخفيض المتاحة	31	3,74	,855
لتخفيض التكنولوجيا المؤسسة توظف التكاليف	31	3,90	,651
الموردين مع بمفاوضات المؤسسة تقوم عدم مراعاة مع الشراء اسعار لتخفيض بهم الضرر الحاق	31	3,74	,575
علاقتها تحسين على المؤسسة تحرص مورديها مع	31	3,87	,499

متنوع عمل فريق المؤسسة توظف في منتجاتها لتصنيع الاختصاصات المستهدفة التكلفة حدود	31	3,90	,831
والخلاق المبدع التفكير المؤسسة تشجع التكاليف لتخفيض	31	3,97	,836
جميع تحليل على المؤسسة تعمل المنتج حياة دورة خلال التكلفة عناصر قائلا كان مهما منه جزء اي اغفال وعدم	31	3,87	,763
التكاليف لتحليل نظام المؤسسة تمتلك	31	3,68	,832
N valide (listwise)	31		

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
ومنهجية مفاهيمي إطار وجود عدم الأسلوب هذا لتطبيق واضحة	31	3,35	,839
المؤسسة لدى كافية دراية وجود عدم من التخوف وبالتالي الأسلوب هذا حول تنبه	31	3,26	1,094
والعملية العلمية المؤهلات توفر عدم الأسلوب هذا لتطبيق	31	3,16	1,293
خطة على المحافظة استمرارية صعوبة التطور سرعة بسبب المستهدفة التكلفة المنافسة وحدة التكنولوجي	30	3,30	1,088
التي التنظيمية التغييرات إحداث صعوبة المستهدفة التكلفة تطبيق يتطلبها	31	3,39	,989
المستهدفة التكلفة أسلوب نجاح صعوبة إلى يسعى التي الأهداف اختلاف بسبب (تنظيمي صراع وجود) قسم كل تحقيقها	31	3,45	,888
N valide (listwise)	30		

إجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية للعبارات الاستبيان

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الإجمالي	31	3,7658	,46539
N valide (listwise)	31		

إجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحاور والأبعاد

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الأول_المحور	31	3,9032	,52312
الثاني_المحور	31	3,8882	,50725
الثالث_المحور	31	3,3226	,85303
N valide (listwise)	31		

اختبار التوزيع الطبيعي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		الإجمالي	الأول_المحور	الثاني_المحور	الثالث_المحور
N		31	31	31	31
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,7658	3,9032	3,8882	3,3226
	Ecart-type	,46539	,52312	,50725	,85303
Différences les plus extrêmes	Absolue	,206	,169	,156	,174
	Positive	,093	,169	,095	,101
	Négative	-,206	-,164	-,156	-,174
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,147	,938	,868	,966
Signification asymptotique (bilatérale)		,144	,342	,438	,308

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

اختبار T للمحور الأول:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الأول_المحور	31	3,9032	,52312	,09396

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الأول_المحور	9,613	30	,000	,90323	,7113	1,0951

اختبار T للمحور الثاني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الثاني_المحور	31	3,8882	,50725	,09110

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الثاني_المحور	9,749	30	,000	,88817	,7021	1,0742

اختبار T للمحور الثالث

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الثالث_المحور	31	3,3226	,85303	,15321

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الثالث_ المحور	2,106	30	,044	,32258	,0097	,6355

لعبارات كل محور نتائج اختبار

الفرضية الفرعية الأولى

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المستهدفة التكلفة اسلوب يتيح يحقق الذي البيع سعر تحديد .سوقية حصة للمؤسسات	9,422	30	,000	1,065	,83	1,30
المستهدفة التكلفة اسلوب يتيح ترغب الذي الربح هامش تحديد طرح قبل المؤسسات فيه السوق في منتوجها	7,165	30	,000	,968	,69	1,24
المستهدفة التكلفة اسلوب يتيح ذات منتجات انتاج للمؤسسات ومراعية منافسة جودة العملاء لاحتياجات	8,911	30	,000	,968	,75	1,19
المستهدفة التكلفة اسلوب يضمن وضعها تحسين للمؤسسات انتماء تحقيق طريق عن التنافسي عمالها	7,838	30	,000	,871	,64	1,10
المستهدفة التكلفة اسلوب يركز الخارجية البيئة دراسة على تحليل لها ويضمن للمؤسسات المنافسين تحليل العملاء، رغبات التنافسية الميزة وتحديد	6,061	30	,000	,742	,49	,99
المستهدفة التكلفة اسلوب يساعد تشكيلة ادارة على المؤسسات تكلفتها وتحديد منتجاتها المستهدفة	6,864	30	,000	,806	,57	1,05

الفرضية الفرعية الثانية

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الزبائن متطلبات بتحديد المؤسسة تهتم	8,721	30	,000	1,097	,84	1,35
على بناء منتجاتها بيع سعر المؤسسة تحدد	7,800	30	,000	1,129	,83	1,42
الانتاجية بالعملية البدء قبل السوق دراسة						
الذي الربح هامش بتحديد المؤسسة تقوم	6,400	30	,000	,935	,64	1,23
بالسوق منتجاتها طرح قبل به ترغب						
المستهدفة التكلفة بتحديد المؤسسة تقوم						
سعر من المستهدف الربح هامش بطرح	7,726	30	,000	,903	,66	1,14
المستهدف البيع						
القيمة تحليل اسلوب المؤسسة توظف						
تصميم مرحلة في التكاليف لتخفيض	7,838	30	,000	,871	,64	1,10
المنتج						
مرحلة في التكاليف بمراقبة المؤسسة تقوم						
المنتج تصميم	6,352	30	,000	,871	,59	1,15
التكاليف لتخفيض المؤسسة تستخدم						
(كايزرن) المستمر التحسين اسلوب	6,356	30	,000	,839	,57	1,11
للموارد الامثل بالاستغلال المؤسسة تقوم						
التكاليف لتخفيض المتاحة	4,831	30	,000	,742	,43	1,06
لتخفيض التكنولوجيا المؤسسة توظف						
التكاليف	7,726	30	,000	,903	,66	1,14
الموردين مع بمفاوضات المؤسسة تقوم						
عدم مراعاة مع الشراء اسعار لتخفيض	7,178	30	,000	,742	,53	,95
بهم الضرر الحاق						
مع علاقتها تحسين على المؤسسة تحرص						
مورديها	9,709	30	,000	,871	,69	1,05
متنوع عمل فريق المؤسسة توظف						
حدود في منتجاتها لتصنيع الاختصاصات	6,053	30	,000	,903	,60	1,21
المستهدفة التكلفة						
والخلاق المبدع التفكير المؤسسة تشجع						
التكاليف لتخفيض	6,445	30	,000	,968	,66	1,27
عناصر جميع تحليل على المؤسسة تعمل						
وعدم المنتج حياة دورة خلال التكلفة	6,352	30	,000	,871	,59	1,15
قليلا كان مهما منه جزء اي اغفال						
التكاليف لتحليل نظام المؤسسة تمتلك	4,532	30	,000	,677	,37	,98

الفرضية الفرعية الثالثة

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
ومنهجية مفاهيمي إطار وجود عدم الاسلوب هذا لتطبيق واضحة	2,356	30	,025	,355	,05	,66
حول المؤسسة لدى كافية دراية وجود عدم تبنيه من التخوف وبالتالي الاسلوب هذا	1,313	30	,199	,258	-,14	,66
والعملية العلمية المؤهلات توفر عدم الاسلوب هذا لتطبيق	,694	30	,493	,161	-,31	,64
خطة على المحافظة استمرارية صعوبة التطور سرعة بسبب المستهدفة التكلفة	1,511	29	,142	,300	-,11	,71
المنافسة وحدة التكنولوجي التي التنظيمية التغييرات احداث صعوبة	2,179	30	,037	,387	,02	,75
المستهدفة التكلفة اسلوب نجاح صعوبة الى يسعى التي الاهداف اختلاف بسبب	2,830	30	,008	,452	,13	,78
(تنظيمي صراع وجود) قسم كل تحقيقها						

المادة الخامسة :

و على عرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر يكلف بمتابعة تنفيذ الترخيص التطبيقي هؤلاء الأشخاص مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج و كل عيب للتريخس بمعنى ان يكون غير استمارة السيرة الذاتية من طرف الكلية .

المادة السادسة:

خلال الترخيص التطبيقي و المحدد بثلاثين يوما يتبع الترخيص مجموع الموظفين في وحداته المحددة في النظام الداخلي و عليه بحسب على المؤسسة ان توضح للطلبة عند وصولهم لاماكن تريضهم مجموع النداب المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الاس و النظافة و حين لم تحطاء الممكنة

المادة السابعة :

في حالة الاخلاء بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في ابقاء ترخيص الطلاب بعد اعلان التسم رسالة مسجلة و مؤمنة الوصول

المادة الثامنة :

تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية الترخيص ضد مخاطر حوادث العمل و تسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة و الاس المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ الترخيص

المادة التاسعة :

في حالة حاد ما على الترخيص بمكان التوجيه يجب على المؤسسة ان تتجا إلى العلاج الضروري كما يجب ان ترسل تقريرا مفصلا مناشرة على القسم

المادة العاشرة :

تتحمل المؤسسة التكاليف بالطلبة في حدود امكانية و حسن محمل الاتفاقية الموقعة بين العار من عند الوجوب و الاقل الطلبة يتكفلون بانفسهم من ناحية النقل ، السكن ، المعتم

حورشة : 2019/19/20



ممثل المؤسسة

