

إمكانية استخدام التكلفة المستهدفة كأسلوب للتحليل الاستراتيجي لتحسين القرار المالي لوحدة الألواح الشمسية بالمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية بسيدي بلعباس ENIE.

The possibility of using target costing as a strategic analysis technique to optimise the financial decision of the solar panels unit at ENIE Sidi Bel Abbès.

شعبان فراح*، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس (الجزائر)، Chabanefarah.fr@gmail.com

بن عامر جيلالي، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس (الجزائر)، jilaben87@gmail.com

تاريخ النشر: 2025/03/30

تاريخ القبول: 2025/03/02

تاريخ الاستلام: 2025/01/30

ملخص:

تحاول العديد من المؤسسات تبني نظم جديدة تسمح لها باستمرارية التحكم في مختلف التكاليف المدرجة ضمن تكاليف خلق القيمة المضافة، لأهميتها في تحديد سعر تكلفة منتجاتها وبالتالي تحديد سعر البيع قصد مواجهة المنافسين وتلبية احتياجات عملائها من بينها نظام التكلفة المستهدفة موضوع الدراسة، بوصفه أسلوب عملي/استراتيجي، يسمح في محصلته الأخيرة بتحسين مستوى أداء القرارات المالية. هدفت الدراسة بالاعتماد على المنهج الوصفي، إلى شرح مفاهيم هذا النظام في شقه النظري والتطبيقي، من خلال تقديم رؤية تصورية حول إمكانية استخدام هذا النظام كأسلوب للتحليل الاستراتيجي على مستوى وحدة الطاقة الشمسية بالمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية. تجلت النتائج أن النظام قد أثبت مساهمته في تقديم المعلومات حول تكاليف المؤسسة المختلفة كما الأرباح، وبالتالي فهو نظام متكامل يؤدي إلى فعالية قراراتها المالية والمتمثلة في الوصول إلى هامش الربح المرغوب، وأوصت الدراسة بتعميق إدراك المسؤولين بأهميته مع ضرورة وضعه في الخدمة.

كلمات مفتاحية: تكلفة مستهدفة، تحليل استراتيجي، قرار مالي، وحدة ألواح شمسية، ENIE

تصنيفات JEL: M40، M11

* المؤلف المراسل.

Abstract:

Many organizations adopt new systems that ensure their continuity by controlling the costs of added value, to their importance in determining the cost, selling price of their products , to confront competitors and customer needs. Among them is the target costing as an operational/strategic that improves the financial decisions. The study aimed, based on the descriptive approach, to clarify its concepts in theory. in the practical based on the analysis about the possibility of using it in ENIE .the result, it proved its contribution to providing information about its costs as well as its profits. It is an integrated system that leads to the effectiveness of financial decisions in reaching the profit margin. It recommended about putting it into service.

Keywords: target costing, strategic analysis, financial decision, solar panels unit, ENIE.

Jel Classification Codes: M11,M40

1. مقدمة:

تتأثر المؤسسات بالعديد من المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية، إذ أنها ليست بمنأى عن التحديات المتعلقة بكيفية صمودها أمام نظيراتها التي تسيطر على السوق، مما جعلها تتكيف مع مستجداته لاتخاذ القرار السليم للخروج من هذه المنافسة بنجاح. لعل أهم أسلوب هو تخفيض تكلفة الإنتاج. الأمر الذي يتطلب تطوير إستراتيجية فعالة، أي تحقيق البعد الاستراتيجي في التحليل، استجابة لواقع أن سعر البيع يمثل عاملا أساسيا مؤثرا في دالة طلب المستهلك.

لقد لعبت الأدبيات المحاسبية في هذا الصدد دور محاسبة التكاليف الحديثة مقارنة مع فاعلية الأساليب التقليدية لتحليل التكاليف، بعدما أحدثت هذه الأخيرة تحسينا مستمرا في أداء الأنشطة وبالتالي تحقيق الريادة في ضبط التكاليف مع الحفاظ على المستوى المطلوب من الجودة في المنتجات.

ونظرا لأهمية التحليل الاستراتيجي للتكاليف، و ما يشتمل عليه من أساليب تجعله من أهم المعايير التي تحدد درجة تميز المؤسسة عن غيرها، تم طرح الإشكالية التالية: "هل يمكن استخدام نظام التكلفة المستهدفة كأسلوب استراتيجي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار المالي بوحدة الطاقة الشمسية في

المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية ENIE بسيدي بلعباس؟

أهداف الدراسة :

- 1- إبراز أهمية استخدام نظام التكلفة المستهدفة في تحسين أداء المؤسسة.
- 2- إسقاط نظام التكلفة المستهدفة كأسلوب للتحليل الاستراتيجي بوحدة الطاقة الشمسية في المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية ENIE بسيدي بلعباس.

منهجية الدراسة :

تعتبر هذه الدراسة ذات منهج وصفي من خلال عرض الجانب النظري مستندي في ذلك على مختلف المراجع العلمية المتخصصة ،ثم المنهج التحليلي باستخدام نظام التكلفة المستهدفة على مستوى مؤسسة الصناعات الالكترونية بسيدي بلعباس في الجانب التطبيقي.

الدراسات السابقة :

1-دراسة Nyiko D Mchavi, Collins C Ngwakwe سنة 2025 بعنوان :

« An Assessment of the impact of Target costing on the financial performance of South African state-owned entities ».

تناولت هذه الدراسة تأثير التكلفة المستهدفة على الأداء المالي للمؤسسات الوطنية ،من خلال توضيح تأثير أسلوب إدارة التكلفة الإستراتيجية . حيث توصلت إلى تزايد أهمية الأسلوب في تحسين الربحية التنظيمية من خلال وجود ارتباط إيجابي بينه وبين الأداء المالي. كما قدمت هذه الدراسة رؤى مهمة لصناع القرارات في المؤسسات الوطنية بهدف تعزيز أدائهم المالي من خلال إدارة التكلفة الإستراتيجية.

2-دراسة Nurul Isnaini Putri,Nur Ahmadi Bi Rahmani,Yenni Samri Juliati سنة 2024 بعنوان :

« Analysis of the Application of Target Costing in Managing Production Costs to Increase Profits in the Solo Medan Sausage SME »

تم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل مؤسسة UMKM من أجل خفض التكاليف الإجمالية على مستوى قسم الإنتاج ،حتى تتمكن من الحصول على أقصى قدر من الأرباح دون الحاجة إلى زيادة سعر البيع حتى لا تؤثر على قدرتها التنافسية. وتوصلت الدراسة إلى أن هذا الأسلوب من شأنه

أن يساهم في خفض تكاليف الإنتاج مع مراعاة جودة المنتج و ثبات سعر البيع في السوق معا، و بالتالي تحقيق زيادة هامش أرباح مع إمكانية مواجهة المنافسين في المستقبل.

3-دراسة Nur Israq Fauziah, Aristanti Widyaningsih, Denny Andriana سنة 2023، تحت عنوان : " LITERATURE REVIEW: IMPLEMENTATION OF "COSTING IN MSMEs TARGET

قدمت هذه الدراسة مراجعة للأدبيات حول تنفيذ التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بحيث توصلت إلى أنها كأسلوب استباقي لإدارة التكاليف، فإنها تتمتع بإمكانات كبيرة لتحقيق التوازن بين جودة المنتج، القدرة التنافسية و الربحية، و تحسين كفاءة التكلفة.

2.الأسس النظرية للتحليل الاستراتيجي للتكاليف و القرار المالي :

نستعرض في ما يلي المفاهيم الخاصة بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف .

1.2 مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف :

عرفه مجموعة من الباحثين على أنه : "نظام منهجي متكامل، يهدف إلى توفير و تحليل المعلومات المالية و غير المالية الخاصة بالمؤسسة، من خلال توظيف أدوات تحليلية مهمة التي تعمل على فهم و تحليل التكاليف الخاصة بالمؤسسة " في حين يعرفه Shank على أساس مراحل الأربعة و المتمثلة في صياغة، اتصال، تنفيذ و رقابة الإستراتيجية (John K. Shank، 1989، صفحة 50).

في تعريف آخر هو "فلسفة و موقف و مجموعة من التقنيات تساهم في تحديد مستقبل المؤسسة "

(Kumar, 2011, pp. 122-123). و بذلك هو فلسفة لتحسين الإيرادات و أداء التكاليف .

إجمالاً، التحليل الاستراتيجي مدخل يعمل على تحليل بيانات التكاليف كما الإيرادات من منظور استراتيجي، وترجمتها إلى معلومات مفيدة للاستفادة منها في التخطيط الإداري والرقابة، وفي عمليات اتخاذ القرارات طويلة الأجل وقصيرة الأجل. هذا ما يقودنا إلى التطرق للمفاهيم الخاصة بمحاسبة التكاليف.

1.1.2 مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة :

لقد عرفت أساليب مراقبة التكاليف تطورا كغيرها من الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات من

أجل البقاء في السوق، من بينها التكلفة المستهدفة.

1.1.1.2 مفهوم نظام التكلفة المستهدفة :

يعرفها بعض الباحثين على أنها " نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة ،مع ضمان تحقيق جودة المنتج و المتطلبات الأخرى للعملاء ،من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج، البحث و التطوير،و في المراحل التجريبية للإنتاج من خلال فحص و تقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة " (محمد الصديق الفضيل ،2021) ،

يرى المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي أنها تمثل "نظام لتخطيط الأرباح و إدارة التكلفة ،بحيث تعتمد على سعر البيع و التركيز على العميل و تصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام " (طاوش قندوسي ،خراز الأخضر، 2014)

نستنتج من خلال التعريفين السابقين بأن التكلفة المستهدفة تمثل أهم تقنيات الإدارة الإستراتيجية، إذ أنها برنامج متكامل لتخطيط الأرباح. حيث يمثل سعر بيع المنتج أساسا لحساب التكاليف المستهدفة مبني على أساس مدخلات بيانات العميل ، المتمثل في الجودة مع المحافظة على مكانة المؤسسة في السوق.

2.1.1.2 البعد الاستراتيجي لنظام التكلفة المستهدفة :

تمثل التكلفة المستهدفة الأداة الإستراتيجية المثلى للمؤسسة للحصول على الميزة التنافسية بكل أبعادها التكلفة ،الجودة و الوظيفة (اليزيدي ساحري، 2018). فهي إستراتيجية متكاملة كما يلي :

- إستراتيجية لمراقبة التكاليف ،من خلال تقليص الفجوة بين التكلفة المحددة على مستوى السوق والتي يمكن للمؤسسة تحملها .بالاعتماد على أدوات تمكنها من تحقيق هدفها كهندسة القيمة (VE) ،التي تجمع معلومات حول متطلبات الزبون. (Bouarar Ahmed ,Chems eddine, 2014, p. 7) .

- إستراتيجية تخطيط الأرباح المستقبلية ،من خلال توفير المعلومات المساعدة في اتخاذ القرارات المالية
- إستراتيجية التسويق، من خلال تحديد السعر المستهدف للمنتج و الذي بدوره يقود إلى حساب التكلفة المستهدفة (سليمان مليكة ، 2017)، المبني على مدخلات بيانات العملاء و المنافسين.

2.1.2 أهمية نظام التكلفة المستهدفة : تكمن أهمية التكلفة المستهدفة فيما يلي :

1.2.1.2 خلق القيمة : انطلاقا من أن نظام التكلفة المستهدفة يعمل على إنجاحه فريق عمل كامل متداخل الوظائف Cross Functional Team (Abdellaoui fethallah, 2023, p. 24) ، كما ورد في التعاريف السابقة الذكر ، فهو يعمل على كامل العملية الإنتاجية بمعنى إدراج كل وظائف سلسلة القيمة.

1.2.1.3 التكامل بين سلسلة تحليل القيمة و التكلفة المستهدفة :

تعتبر سلسلة القيمة من أهم التقنيات الحديثة المستعملة في مرحلة التخطيط و التصميم من أجل تخفيض التكاليف، حيث تؤدي إلى إلغاء الوظائف الغير ضرورية للمنتج. وتعظم القيمة التي يحصل عليها العميل والمؤسسة معا (عثمان عبدالقادر حمه أمين، تارا حمه رحيم أورحمان(2023)).

2.2.1.2 التحسين المستمر :

يمثل حزمة معينة من الإجراءات التي يمكن أن تساعد المؤسسة على تحسين ما تقوم به، بما يحقق رغبات العميل. إن نظام التكلفة المستهدفة يستجيب لهذه التغييرات، حيث يركز على العميل من ناحية تقديم الجودة ،التكلفة و السعر (Egbuhuzor, Celestine Anayo, Akpeekon, Barisua, Edom, Godwin Onyam,, p. 6) كما أنه يحقق الأرباح. و يجعل المؤسسة قادرة على تحصيل المعلومات التي تمكنها من اتخاذ القرار المالي المناسب دون المس بمجودة و تنافسية المنتج (AFONSO CARNEIRO LIMA, JOSE AUGUSTO GIESBRECHT DA SILVEIRA, SAMAYK HENRIQUE FERRO,, 2014).

2.2. ماهية القرار المالي: نتعرض في هذا الجانب إلى تعريف و أهمية القرار المالي.

1.2.2 مفهوم القرار المالي :

عرفه (Stefanelli 2001) على أنه " التزام المؤسسة بالنشاط ضمن نسق محدد مرتبط بالهدف الذي يجب تحقيقه، باعتباره مرتبط بالمعلومات الواجب التنبؤ بها و الأفكار المتعلقة بالاستراتيجيات البديلة المختارة. تؤدي في محصلتها النهائية إلى تحقيق مخرجات مرغوبة" (Stefanelli, M., 2001) .

تعتبر القرارات المالية أكثرها أهمية. حيث عرفت أنها "مجموعة القرارات المتعلقة بالمسائل المالية بشأن حجم الأموال التي يتم استثمارها، لتمكين المؤسسة من انجاز الأهداف النهائية بداية من نوع الأصول التي يتم شراؤها إلى غاية توزيع الدخل" (علي حسين علي، 2008, p. 17),

2.2.2. خطوات عملية اتخاذ القرار المالي :

تم العملية عبر عدة مراحل (SDM Fact Sheet, 2008) : تحديد المشكل ، صياغة الأهداف التي تحدد بطريقة كمية مرتبطة بمعايير القياس ضمن سياسة معينة للمؤسسة، لتأتي خطوة تحديد البدائل. في الأخير، فإن النتائج الواجب التوصل إليها تخضع قبل تحققها إلى التنبؤ بها مسبقا.

3.2. علاقة نظام التكلفة المستهدفة بالقرار المالي :

أسلوب التكلفة المستهدفة يمثل مصدر معلومات تصحيحية تخص عملية اتخاذ القرار المالي، نظرا لما يقدمه من معلومات عن واقع و تطور مختلف التكاليف التي تحملها كما يلي :

- التقدير المسبق لتكاليف الأنشطة و المنتجات للفترة المستقبلية، مما يساعد على التنبؤ بتبعات القرارات التي يتم اتخاذها في الفترة الحالية.
- الرقابة على التكاليف، من خلال إعداد المعايير و قياس التكاليف الفعلية مع مقارنتها بالتقديرية لتحديد الانحرافات و تحليلها بالشكل الذي يساعد على تحديد مسبباتها، و من ثم اتخاذ القرارات المالية الملائمة لمعالجة المسببات أو التقليل من آثارها) حسين خليل محمود شحادة(2007) ,
- تساعد التكلفة المستهدفة على معرفة أسباب الربح أو الخسارة لأنشطة المؤسسة.

3. الجانب التطبيقي :

1.3. مجتمع و عينة الدراسة :

1.1.3 مجتمع الدراسة: تتمثل في المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية بسيدي بلعباس.

الجدول رقم (1): تعريف مختصر للمؤسسة.

البيان	الرمز
الإسم التجاري	المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية
تاريخ الإنشاء	21 أكتوبر 1969
الشكل القانوني	شركة بالأسهم
طبيعة المؤسسة	EPE مؤسسة عمومية اقتصادية
المقر الاجتماعي	ص.ب 101 المنطقة الصناعية طريق معسكر سيدي بلعباس
رأس المال الاجتماعي	8.320.000.000.00 دج
نمط القيادة	رأس واحد (الرئيس المدير العام)
طبيعة النشاط الرئيسي	إنتاج وبيع الأجهزة الإلكترونية
تعداد العمال	1.156 عامل
شهادة الجودة	ISO 9001
الحصة السوقية	25%
الإشهار التجاري	... رفيقكم الدائم

المصدر: من إعداد الباحثين، بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2.1.3 عينة الدراسة: وحدة الطاقة الشمسية-بالمؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية

تم تأسيس الوحدة في أبريل 2015، كامتداد لمشروع الطاقات المتجددة في محفظة الأنشطة التي تم تبنيتها في 2011، وتوسعت مشاريعها من خلال مشاريع الإنارة العمومية والعربات الشمسية .

2.3 طريقة حساب سعر تكلفة منتج المؤسسة:

وقع اختيارنا على المنتج لوحة UEP120، لتوضيح طريقة حساب سعر تكلفتها، وسنوظف طريقتين في الحساب: طريقة التكاليف الحقيقية و طريقة التكلفة المتغيرة كطريقة قد تساعد على اتخاذ القرار

1.2.3 الخصوصيات التقنية للمنتج

تحدد تكلفة الشراء أو استهلاك المادة لكل منتج، انطلاقا من التركيبة المعيارية (BOM) التي تحمل وفق تكلفة المورد معاد تقييمها بالعملة الوطنية، بتضمين كل التكاليف الملحقه بالشراء.

الجدول رقم (2): بطاقة التركيبة المعيارية من المواد للمنتج :

العناصر	المصطلح الأجنبي	السعر بالعملة الصعبة	معدل الصرف المطبق	السعر بالعملة الوطنية	المعامل	القيمة
عنصر الإضاءة	Laminer	42,57	171,1076	7 284,27	1	7 284,27
العرض	Luminaire	107,57		18 406,30	1	18 406,30
معدل	Regulateur	39,57		6 770,97	1	6 770,97
إطار	Cadre	132,57		22 683,99	1	22 683,99
القطعة	Tolle	60,57		10 364,24	1	10 364,24
البطارية	Batterie	183,21		31 075,35	1	31 075,35
المجموع				96 585,13		
غرامة التأخير في الاستلام				2 007.72		
المجموع				98 592,82		

المصدر: من إعداد الباحثين، بناءً على معطيات محاسبة المواد

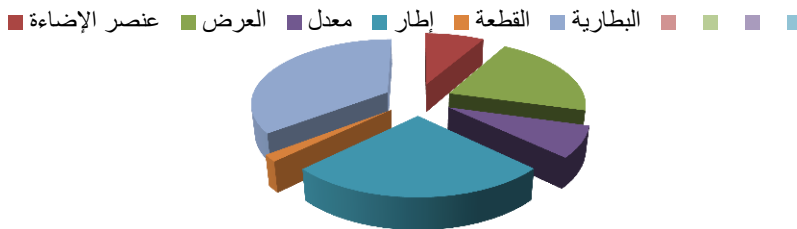
الجدول رقم (3): تكلفة المواد الأولية المكونة للوحة الشمسية من نوع UEP120

المادة الأولية	التكلفة (دج)	النسبة (%)
عنصر الإضاءة	7 284,27	7.39%
العرض	18 406,30	18.67%
معدل	6 770,97	6.87%
إطار	22 683,99	23.00%
القطعة	10 364,24	10.51%
البطارية	31 075,35	31.52%
المجموع :	96 585,13	97.92%
غرامة التأخير في الاستلام	2007.22	2.03%
المجموع	98 592,82	100%

المصدر: من إعداد الباحثين

الشكل رقم (1): الدائرة النسبية لأهمية كل عنصر من المادة الأولية في تركيب اللوحة الشمسية

الدائرة النسبية لأهمية كل عنصر من المادة الأولية في تركيب اللوحة الشمسية من نوع UEP120



المصدر: من إعداد الباحثين

يوضح كل من الجدول رقم (3) و الشكل رقم (1) ، أن ثلاثة مواد (البطارية، الإطار ، العرض) من أصل ستة تدخل في تركيب اللوح UEP120 تمثل 73.19%، و هو ما يستدعي التركيز عليها عند تقدير التكلفة وتخفيضها بحكم نسبتها المرتفعة .أيضاً، هناك ارتفاع سعر شراء المواد الأولية بنسبة 95.19% من تكلفة الشراء الكلية ، قد أضعف من قدرتها التفاوضية في توريد المواد بتكلفة عقلانية، الأمر الذي ترتب عنه من خلال سلسلة التوريد الحصول على مواد بتكلفة شراء عالية، مما انعكس سلباً على قيمة سعر التكلفة، مع احتمال إضعاف قدرة المؤسسة في طرح منتجاتها بسعر تنافسي يستجيب لرغبات الزبائن.

2-2-3. تحديد سعر التكلفة:

الجدول رقم (4): العناصر المعتبرة مع مفاتيح التوزيع المناسبة

البيان	العناصر المعتبرة	مفاتيح التوزيع
مشتريات مستهلكة	0,00	تتعلق بالنشاط التجاري
خدمات خارجية و إستهلاكات أخرى	2 723 069,35	بنسب تقديرية
أعباء المستخدمين	21 596 528,36	هيكل الأجور
ضرائب و رسوم ومدفوعات مماثلة	3 251 791,67	حسب التحميل
الأعباء العملية الأخرى	213 981,06	حسب التحميل
مخصصات للإهلاكات و مؤونات وخسائر القيمة	7 015 968,61	بالتساوي
الأعباء المالية	85 299,33	حسب التعيين
المجموع	34 886 638,38	

المصدر: من إعداد الباحثين، بناءً على معطيات محاسبة المواد

التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة :

الجدول رقم (5): التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية					البيان
المجموع	قسم التوزيع	قسم الإنتاج	قسم التمويل	الدائرة المالية	قسم تسيير المستخدمين والدعم	دائرة الإنتاج	الدائرة التجارية	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	مشتريات مستهلكة
2 723 069,64	0,00	0,00	0,00	544 613,93	680 767,41	816 920,89	680 767,41	خدمات خارجية استهلاكات أخرى
21 596 528,36	3 839 460,18	6 956 135,73	4 239 460,18	607 500,88	3 246 127,70	2 283 391,82	424 451,87	أعباء المستخدمين
3 251 791,67	2 601 433,33	0,00	0,00	0,00	650 358,33	0,00	0,00	ضرائب و رسوم مماثلة
213 981,06	0,00	0,00	0,00	213 981,06	0,00	0,00	0,00	أعباء عملياتية أخرى
7 015 968,61	233 865,62	5 612 774,89	233 865,62	233 865,62	233 865,62	233 865,62	233 865,62	م. إهلاكات وم وخ ق
85 299,33	0,00	0,00	0,00	85 299,33	0,00	0,00	0,00	أعباء مالية
34 886 638,38	6 674 759,13	12 568 910,62	4 473 325,80	1 685 260,81	4 811 119,07	3 334 178,33	1 339 084,90	المجموع الأولي

المصدر: من إعداد الباحثين، بناء على بناء على الأدوات ومفاتيح التوزيع

التوزيع الثانوي للأعباء مع تحديد وحدات العمل

الجدول رقم (6): التوزيع الثانوي للأعباء مع تحديد وحدات العمل

الأقسام الثانوية	قسم التمويل	قسم الإنتاج	قسم التوزيع	المجموع	مفاتيح التوزيع
المجموع الأولي	4 473 325,80	12 568 910,62	6 674 759,13	23 716 995,55	
الدائرة التجارية	669 542,45	0,00	669 542,45	1 339 084,90	حسب التحميل
دائرة الإنتاج	0,00	3 334 178,33	0,00	3 334 178,33	حسب التحميل
دائرة تسيير المستخدمين	1 356 599,38	2 225 917,68	1 356 599,38	4 939 116,44	هيكل الأجور
الدائرة المالية	475 195,84	779 704,64	475 195,84	1 730 096,32	حسب التعداد
المجموع الثانوي	6 974 663,46	18 908 711,27	9 176 096,80	35 059 471,53	

طبيعة وحدة العمل	وحدة مشتراة	وحدة منتجة	وحدة مباءة
------------------	-------------	------------	------------

عدد وحدات العمل	1400	840	270
تكلفة وحدة العمل	4 981,90	22 510,37	33 985,54

3-2-3. حساب سعر التكلفة

تحديد كلفة الشراء

البيان	الكمية	السعر	القيمة
تكلفة الشراء	1 400	98 592,82	138 029 948,00
المصاريف المباشرة وغير المباشرة	1 400	4 981,90	6 974 663,46
تكلفة الشراء	1 400	103 574,72	145 004 611,46

تحديد كلفة الإنتاج : بعد أن تطرقنا لتكلفة شراء المواد الأولية ، سنتطرق لتحديد تكلفة الإنتاج ، حيث تحسب من خلال إعداد الجدول التالي :

البيان	الكمية	السعر	القيمة
تكلفة الإستهلاكات	840	103 574,72	87 002 766,88
مصاريف الصنع المباشرة وغير المباشرة	840	22 510,37	18 908 711,27
تكلفة الإنتاج	840	126 085,09	105 911 478,14

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

البيان	الكمية	السعر	القيمة
تكلفة الإنتاج	270	126 085,09	34 042 975,12
مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة	270	33 985,54	9 176 096,80
سعر التكلفة	270	160 070,64	43 219 071,91

تحديد النتيجة التحليلية : نقوم بحساب النتيجة التحليلية من خلال إعداد الجدول التالي :

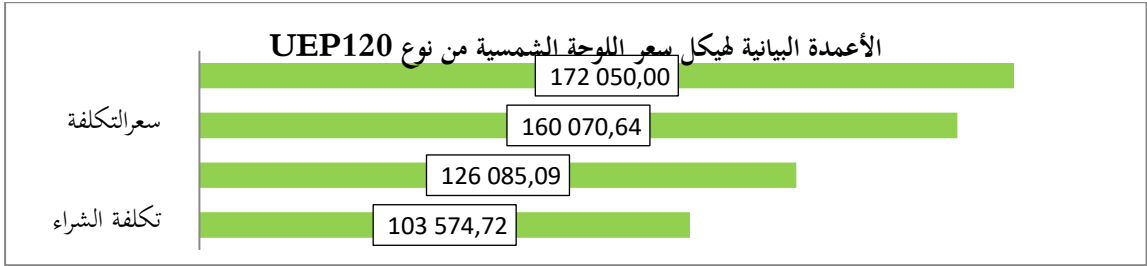
البيان	الكمية	السعر	القيمة
سعر التكلفة	270	160 070,64	43 219 071,91
سعر البيع	270	172 050,00	46 453 500,00
النتيجة	270	11 979,36	3 234 428,09

ربح الدورة الإجمالي = 3 234 428,09

ربح الدورة الوحدوي = 11 979,36

والشكل رقم (2)، يبين حصة كل تكلفة في سعر التكلفة كما يلي :

الشكل رقم (2): هيكل سعر اللوحة الشمسية UEP120



المصدر: من إعداد الباحثين، بناء على بيانات الجداول السابقة.

3.3. تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسة : التكلفة المستهدفة كنظام في وحدة

الألواح الشمسية في مؤسسة ENIE :

1.3.3. محاولة تطبيق التكلفة المستهدفة :

حسب مدير البيع بالمؤسسة محل الدراسة، فإنه يتم تحديد سعر البيع المستهدف بدراسة السوق

الذي يطرح فيه المنتج، آخذين بعين الاعتبار الزبائن و المنافسين، حيث تبين أن السعر المستهدف هو:

165000 دج. وللوصول إلى ذلك، تم تخفيض تكاليف المواد الأولية بـ 10% كما هو موضح في الجدول

الجدول رقم (7): تكاليف المواد الأولية بعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

المادة الأولية	التكلفة الأصلية	التكلفة الجديدة	نسبة تدني القيمة
عنصر الإضاءة	7 284,27	6555.84	10%
العرض	18 406,30	16565.67	10%
معدل	6 770,97	6093.87	10%
إطار	22 683,99	20415.59	10%
القطعة	10 364,24	9327.81	10%
البطارية	31 075,35	27967.81	10%
المجموع:	96 585,13	86926.61	10%
غرامة التأخير في الاستلام	2007.22	1806.49	10%
المجموع	98 592,82	88733.53	10%

-	2 903,94	4 981,90	التكاليف غير المباشرة
11.52%	91 637.47	103 574,72	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الباحثين

✓ تحديد كلفة الشراء بعد تطبيق التكلفة المستهدفة :

البيان	الكمية	السعر	القيمة
تكلفة الشراء	1 400	88 733,53	124 226 942,00
المصاريف المباشرة وغير المباشرة	1 400	2 903,94	4 065 516
تكلفة الشراء	1 400	91 637,43	128 292 458

تحديد كلفة الإنتاج بعد تطبيق التكلفة المستهدفة :

تحديد العناصر المعتمدة

اعتمدنا في هذه المرحلة هندسة القيمة ، بإعادة تكوين القيم السابقة لخفض الإنتاج بتخفيض الفائض في اليد العاملة المباشرة و غير المباشرة . بعد إجراء العمليات التقديرية ، مثل الفائض 15% من أعباء المستخدمين ، و هو ما يقودنا إلى إعداد العناصر المعتمدة من جديد. والجدول رقم (8) يوضح ذلك.

الجدول رقم (8): العناصر المعتمدة مع مفاتيح التوزيع المناسبة

البيان	التكاليف الأصلية	التكاليف الجديدة قبل التحميل
ح/ 60 المشتريات المستهلكة	0,00	00
ح/ 61 و 62 خدمات خارجية	2 723 069,64	2 723 069,64
ح/ 63 أعباء المستخدمين	21 596 528,36	12 687 388,54
ح/ 64 الضرائب و الرسوم والمدفوعات المماثلة	3 251 791,67	3 251 791,67
ح/ 65 الأعباء العملياتية الأخرى	213 981,06	213 981,06
ح/ 68 م. الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	7 015 968,61	7 015 968,61
ح/ 66 الأعباء المالية	85 299,33	85 299,33
المجموع	34 886 638,38	25 977 498,83

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (9): التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية					البيان
المجموع	قسم التوزيع	قسم الإنتاج	قسم التموين	الدائرة المالية	قسم تسيير المستخدمين والدعم	دائرة الإنتاج	الدائرة التجارية	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	المشتريات المستهلكة
2 723 069,64	0,00	0,00	0,00	544 613,93	680 767,41	816 920,89	680 767,41	خدمات الخارجية إستهلاكات أخرى
12 687 388.54	1 839 460,18	2 956 135,73	1 330 320,36	607 500,88	3 246 127,70	2 283 391,82	424 451,87	أعباء المستخدمين
3 251 791,67	2 601 433,33	0,00	0,00	0,00	650 358,33	0,00	0,00	الضرائب والرسوم المماثلة
213 981,06	0,00	0,00	0,00	213 981,06	0,00	0,00	0,00	ح/ 65 الأعباء العملياتية الأخرى
7 015 968,61	233 865,62	5 612 774,89	233 865,62	233 865,62	233 865,62	233 865,62	233 865,62	ح/ 68 مخصصات اهتلاكات وم وخ ق
85 299,33	0,00	0,00	0,00	85 299,33	0,00	0,00	0,00	ح/ 66 الأعباء المالية
25 977 498,83	4 674 759.13	8 568 910.62	1 564 185.98	1 685 260,81	4 811 119,07	3 334 178,33	1 339 084,90	المجموع الأولي

المصدر: من إعداد الباحثين

التوزيع الثانوي للأعباء مع تحديد وحدات العمل

الجدول رقم (10): التوزيع الثانوي للأعباء مع تحديد وحدات العمل

مفاتيح التوزيع	المجموع	قسم التوزيع	قسم الإنتاج	قسم التموين	الأقسام الثانوية
	14807855.73	4 674 759.13	8 568 910.62	1 564 185.98	المجموع الأولي
حسب التحميل	1 339 084,90	669 542,45	0,00	669 542,45	الدائرة التجارية
حسب التحميل	3 334 178,33	0,00	3 334 178,33	0,00	دائرة الإنتاج
هيكل الأجور	4 939 116,44	1 356 599,38	2 225 917,68	1 356 599,38	دائرة تسيير المستخدمين والدعم

الدائرة المالية	475 195,84	779 704,64	475 195,84	حسب التعداد
المجموع الثانوي	4 065 523,65	14 908 711,27	7 176 096,80	26 150 331,72

طبيعة وحدة العمل	وحدة مشتراة	وحدة منتجة	وحدة مبيعة
عدد وحدات العمل	1400	840	270
تكلفة وحدة العمل	2 903,94	17 748,46	26 578,13

البيان	الكمية	السعر	القيمة
تكلفة الإستهلاكات	840	91 637,43	76 975 441,2
مصاريف الصنع المباشرة وغير المباشرة	840	17 748,46	14 908 706,4
تكلفة الإنتاج	840	109 385,89	91 884 147,6

✓ تحديد سعر التكلفة بعد تطبيق التكلفة المستهدفة :

البيان	الكمية	السعر	القيمة
تكلفة الإنتاج	270	109 385,89	29 534 190,3
مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة	270	26 578,13	7 176 095,1
سعر التكلفة	270	135 964,02	36 710 285,4

✓ تحديد النتيجة التحليلية بعد تطبيق التكلفة المستهدفة :

البيان	الكمية	السعر	القيمة
سعر التكلفة	270	135 964,02	36 710 285,4
سعر البيع	270	163 156,82	44 052 341,4
النتيجة	270	27 192,8	7 342 056

سعر البيع الجديد = سعر
 ربح الدورة الإجمالي = 7 342 056
 ربح الدورة وحدوي = 27 192,8
 = 135 964,02 + 27 192,8 = 163 156,82
 البيع المحدد سابقا .

2.3.3 نتائج تطبيق نظام التكلفة المستهدفة :

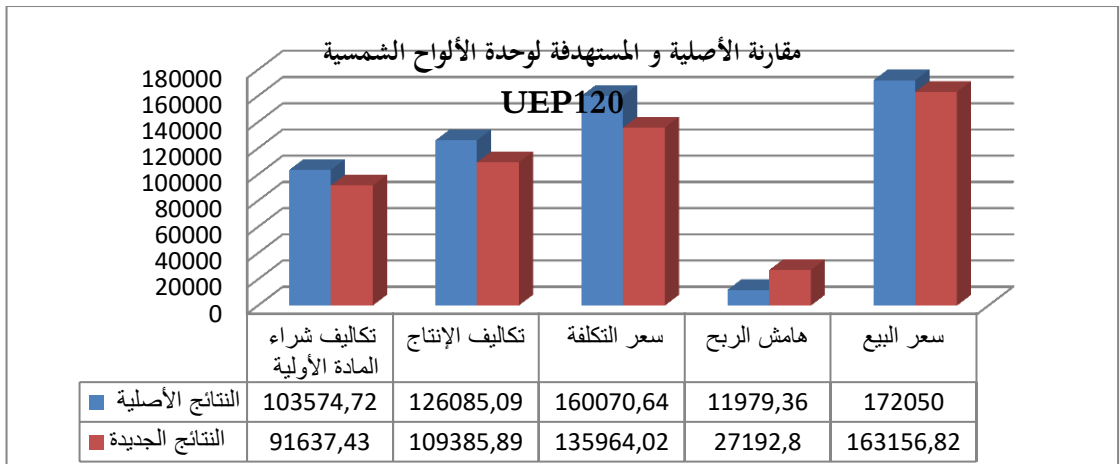
الجدول رقم (11): مقارنة التكاليف الأصلية والمستهدفة لوحدة الألواح الشمسية UEP120

التكاليف	تكاليف شراء المادة الأولية	تكاليف الإنتاج	سعر التكلفة	هامش الربح	سعر البيع
النتائج الأصلية	103 574,72	126 085,09	160 070,64	11 979,36	172 050,00
النتائج الجديدة	91 637,43	109 385,89	135 964,02	27 192,8	163 156,82

المصدر: من إعداد الباحثين

هذه النتيجة المستخلصة من الجدول أعلاه، تشجع المؤسسة على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لأنها سوف تكسبها 15 213.44 دج من الربح بالنسبة لكل وحدة منتجة.

الشكل رقم (3): الأسعار الأصلية والأسعار الجديدة وفق نظام التكلفة المستهدفة



المصدر: من إعداد الباحثين

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه، وجود فارق واضح يعبر عن انخفاض التكاليف عند استخدام نظام التكلفة المستهدفة وفق مكونات التكلفة كما يلي:

1. **تكلفة المادة الأولية:** انخفضت تكلفة شراء المواد الأولية من 103 574,72 دج إلى

91637.43 دج إذ يعكس هذا الانخفاض تشجيع المؤسسة على استبدال المواد الأولية

المستوردة بالمحلية، مما يشجع السوق المحلي على المنافسة.

2. **تكلفة الإنتاج :** أدى استغلال نظام التكلفة المستهدفة إلى خفض تكاليف الإنتاج من مبلغ

126 085,09 دج إلى 109 385,89 دج و المتمثلة أساسا في خفض نفقات أعباء المؤسسة

والتي تظهر بشكل واضح من خلال العدد الهائل للعمال الذي يتطابق مع الكمية المعروضة.

3. **سعر التكلفة الكلي:** تعمل التكلفة المستهدفة على خفض التكاليف في مراحلها الأولى من الإنتاج، فهي تساعد في الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف، وهذا ما وضحته النتائج بعد انخفاض التكلفة 16 070,64 إلى 135964,02 دج.

4. حدوث زيادة على مستوى الإيرادات العامة للمؤسسة بشكل عام و هو ما ينعكس ايجابيا على نشاط المؤسسة.

5. يمنح نظام التكلفة المستهلكة للمنتج قدرة تنافسية في السوق و بالتالي فإن السعر المستهدف يعتبر أساس حسابه و هو ما يتضح من خلال انخفاض سعر البيع بشكل جيد، إذ تراجع من مبلغ 163.156.82 دج إلى 172.050.00 دج.

3.3.3. نتائج الدراسة :

1. أثبت نظام التكلفة المستهدفة قدرته على تقديم معلومات دقيقة حول:

- ✓ وضعية ارتفاع تكاليف الشراء أو الإنتاج، فهو يقوم على تحديد مختلف التكاليف قبل و بعد مرحلة الإنتاج مع إمكانية تخفيضها، نظرا لتوفر المعلومات عن كل مرحلة من مراحل حياة المنتج .
- ✓ بينت المعلومات أسباب ضخامة التكاليف التي تعاني منها المؤسسة و تفسيرها ،والتي ظهرت على مستوى تكاليف الاستغلال، خاصة منها المرتبطة بالمادة الأولية المستوردة، إذ أصبح نشاط المؤسسة أصبح نشاطا تركيبيا، في حين أصبح ما تبقى من التكاليف وفي مقدمتها أجور العمال، تكاليف ثابتة وجب دفعها حتى بدون أداء عملي فعلي.

كل ما سبق من المعلومات يساهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية المالية الفعالة للمؤسسة محل الدراسة، حيث تتمثل هذه القرارات في إمكانية تخفيض هذه الأعباء قصد التحكم في سعر البيع ما يعني زيادة أرباح المؤسسة و تعظيم قيمتها السوقية.

2. يساهم نظام التكلفة المستهدفة كأسلوب للتحليل الاستراتيجي لإدارة الأرباح المستقبلية كما التكاليف، مع إمكانية مواجهة المنافسين و تحديد سعر البيع التنافسي .

3. يؤدي نظام التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات مصممة لتستجيب لرغبات العميل و تعظم القيمة المحصل عليها، من خلال محاولة التأثير داخليا على عوامل ارتفاع التكلفة دون المساس بجودة المنتج و في نفس الوقت تدر أرباح على المؤسسة ،تطوير نشاطها و أدائها المالي بصفة عامة .

4. هناك إمكانية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة ،ولكن تطبيقه تواجهه عدة قيود ، داخلية تتمثل أساسا في ضعف تكوين العمال، ضعف التسيير . أما القيود الخارجية فتتمثل في القيد على نسبة أرباح المؤسسة و إجبارية التوظيف .و بالتالي تطبيقه يستلزم إزالة هذه المعوقات من خلال توفير البيئة المناسبة و توفير الإمكانيات المادية و البشرية ،وتنمية العمل الجماعي .

خاتمة:

يتضح من خلال الدراسة الحالية بأن نظام التكلفة المستهدفة يستجيب لمتطلبات البيئة الحديثة باستباق التكلفة قبل إنفاقها، حيث يركز خارجيا على متطلبات العميل و المتمثلة في خصائص المنتج و جودته، أما داخل دورة الاستغلال، فان هذا النظام يركز على تحديد هامش الربح المرغوب الوصول إليه بعد التدقيق في العمليات و تصحيح الأخطاء وقت حدوثها و تقليل العيوب. في النهاية فان التجانس بين تخطيط التكلفة و تكامل الأرباح، يتم اتخاذ القرار الفعال لتحسين أداء المؤسسة المالي و منه فان نظام التكلفة المستهلكة نظام متكامل يخدم أهداف التسيير الاستراتيجي للتكاليف و الأرباح معا.

اقتراحات الدراسة:

- إدراج المحاسبة التحليلية بوصفها مشروع حقيقي للتسيير و الرقابة.
- العمل على توفير الوسائل الضرورية لإنجاح هذا المشروع، والاستفادة من خبرات المؤسسات الناجحة في هذا الميدان.
- الالتزام بمعايير الجودة مع ترقية أساليب التسيير الحديثة في حساب التكاليف التي تتميز بالسرعة والدقة، مما تسهل الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لمتخذي القرار.

5. قائمة المراجع:

1-Abdellaoui fethallah. (2023). Target Costing as a Modern System for Managing and Reducing Costs –A Case Study of The Sanitary Ceramics Unit “Ceramig” in

Ghazaouat (Tlemcen) , 7 (2) , 24. Journal Of Economics And Management Volume.

2-AFONSO CARNEIRO LIMA, JOSE AUGUSTO GIESBRECHT DA SILVEIRA, SAMAYK HENRIQUE FERRO,. (2014). « *TARGET COSTING: EXPLORING THE CONCEPT AND ITS RELATION TO COMPETITIVENESS* », (XVII) . SEMEAD Seminários em Administração,.

3-Bouarar Ahmed ,Chems eddine. (2014, janvier). « *Conceptual framework of implementing strategic cost management and reducing costs through target costing system* », Revue DIRASSAT , 5 (1) , 7.

4-Egbuhuzor, Celestine Anayo, Akpeekon, Barisua, Edom, Godwin Onyam,. (s.d.). « *Target Costing and Value Engineering* » , 6. Ignatius Ajuru University of Education.

5-John K. Shank,. (1989). Strategic cost management: new wine or just new bottles? 50. (M. A. Res., Éd.)

6-Kumar, A. (2011, April). Strategic cost management – Suggested Framework For 21st Century. 5 (2) , 122-123. (S. c. (JBRMR), Éd.)

7-SDM Fact Sheet, . (2008). “Structured Decision Making Fact Sheet”.

Introduction to Structured Decision Making CSP, 31, 71,. 1-4.

8-Stefanelli, M. (2001). “*The socio-organizational age of artificial intelligence in medicine*”. *Artificial Intelligence in Medicine* , 23, 25-47.

9-اليزيدي ساحري". (2018). نظام التكلفة المستهدفة ،مدخل استراتيجي لادارة التكلفة) . (14) 1 , " م . ا. الصناعي(Éd.)

10-حسين خليل محمود شحادة .(2007). ،"محاسبة التكاليف الصناعية 20-15. الإسكندرية :،الدار الجامعية للنشر.

11-سليمان مليكة .(2017). تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة و أثرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة " 81. (8) مجلة الباحث الاقتصادي.

12-طاوش قندوسي ،خراز الأخضر". (2014). إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية) . 278-252 , (1) 2 , 'ا. الاقتصادي(Éd.)

13-عثمان عبدالقادر حمه أمين، تارا حمه رحييم أورحمان .(2023). التكامل بين تقنيتي سلسلة القيمة و التكلفة المستهدفة و أثره في تخفيض التكاليف 9 , (3) مجلة جامعة التنمية البشرية.

14-علي حسين علي .(2008). ،"نظرية القرارات الادارية مدخل نظري وكمي 17. "عمان،الأردن :دار الزهران للنشر و التوزيع.

15-محمد الصديق الفضيل ،" .(2021). أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل و تخفيض التكلفة 277-259 , (1) 5 . "مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الإدارة.