



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

أثر استخدام نظام التكاليف المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية - دراسة حالة مؤسسة نفطال للغاز المميع سكيكدة -

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

تحت إشراف:

د/ شلابي عمار

من إعداد الطلبة:

■ مروة بوحلوف

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
قمرى زينة	استاذ	جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة	رئيسا
شلابى عمار	استاذ	جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة	مشرفا، مقررا
كحلوش امينة	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية 2025-2026

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على اشرف المرسلين سيدنا محمد و على اله و صحبه أجمعين.
الحمد لله تعالى الذي وفقني في دراستي و اعانني على إتمام هذا العمل و علمني ما لم اكن اعلم و كان فضله علي عظيم.

نذكر بكل تقدير و احترام فضب الأستاذ المشرف " شلابي عمار " الذي ساعدنا في انجاز هذه المذكرة الذي لم يبخل علينا بالنصائح و التوجيهات

و شكر موصول لكل الأساتذة الافاضل الذي ساروا معنا طيلة المشوار الدراسي

و كذلك أتقدم بجزيل الشكر و الامتنان لكل من قدم المساعدة من قريب او من بعيد لإطارات مؤسسة نفضال GPL
سكيدة لما قدموه خلال التبرص.

والله و لي التوفيق.

الإهداء

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه

اللهم لا تجعله اخر عهدي مع العلم و اجعلها خير بداية لطريق اعظم

الى والدي العزيزين،

اللذان كان لهما الفضل في كل خطوة خطوتها،

الى من منحاني كل الدعم، و كنا لي السند في طريق العلم و الحياة،

لهما الامتتان الكبير و التقدير الذي لا توفيه الكلمات.

الى عائلتي

اهدي هذا العمل لكل من ساندني في مسيرتي،

و هذا العمل ثمرة جهد و صبر، اقدمه تقديرا ووفاء لكل من كان له دور في الوصول الى هذه اللحظة.

الملخص:

تهدف الدراسة الى معرفة اثر استخدام نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق واحدة من اهم المسائل التي تشغل المؤسسات الا و هو تخفيض التكاليف وزيادة الربحية, تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة النظرية من خلال عرض المفاهيم و التعاريف المتعلقة بمتغيرات الدراسة و العلاقة بينهما، اما في الدراسة التطبيقية تم الاعتماد على منهج دراسة حالة في مؤسسة نفطال للغاز المميع سكيكة بالاعتماد على الملاحظة، المقابلة، تحليل الوثائق و البيانات كأدوات للدراسة.

حيث خلصنا الى ان نظام التكلفة المستهدفة يقوم بدراسة للسوق و معرفة رغبات العميل من اجل تحديد السعر المستهدف، هامش الربح المستهدف و بعدها التكلفة المستهدفة التي يتم تصميم المنتج على أساسها بما يسمح بتخفيض تكاليف مع الحفاظ على الجودة ما يؤدي تحقيق الميزة التنافسية التي تساهم في زيادة المبيعات و بالتالي تعظيم الأرباح بما يخدم جميع الأطراف.

الكلمات المفتاحية: التكاليف المستهدفة، الحد من التكاليف، الربحية، مؤسسة نفطال للغاز المميع سكيكة

Abstract :

This study aims to determine the impact of target costing on achieving one of the most important issues facing organizations: cost reduction and profitability increase

The theoretical framework of this study employs a descriptive-analytical approach, presenting concepts and definitions related to the study variables and their relationships. The applied study utilizes a case study methodology at Naftal Liquefied Gas Company in Skikda, employing observation, interviews, and document and data analysis as research tools

The study concludes that target costing involves market research to understand customer needs and preferences in order to determine the target price, target profit margin, and subsequently, the target cost. The product is then designed based on these target costs, allowing for cost reduction while maintaining quality. This leads to a competitive advantage, which in turn contributes to increased sales ..and, consequently, maximized profits, benefiting all stakeholders

Keywords: Target costing, cost reduction, profitability, NAFTAL Company liquefied gas SKIKDA.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
—	الاهداء
—	الشكر
—	الملخص
—	فهرس المحتويات
—	قائمة الجداول
—	قائمة الاشكال
—	قائمة الملاحق
أ-ث	مقدمة
	الفصل الأول: الادبيات النظرية و التطبيقية لمتغيرات الدراسة
06	تمهيد الفصل الاول
07	المبحث الأول: الادبيات النظرية لنظام التكلفة المستهدفة
07	المطلب الأول: ماهية نظام التكلفة المستهدفة
07	الفرع الأول: اصل نظام التكلفة المستهدفة و تطورها
08	الفرع الثاني: مفهوم نظام التكلفة المستهدفة
09	الفرع الثالث: مبادئ نظام التكلفة المستهدفة و اهدافها
11	الفرع الرابع: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة
15	المطلب الثاني: مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
17	المطلب الثالث: تقييم نظام التكلفة المستهدفة
17	الفرع الأول: مزايا نظام التكلفة المستهدفة
18	الفرع الثاني: عيوب نظام التكلفة المستهدفة
20	المبحث الثاني: دور نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية
20	المطلب الأول: استخدام نظام التكلفة المستهدفة للحد من التكاليف
20	الفرع الأول: عموميات حول التكاليف
21	الفرع الثاني: عموميات حول الحد من التكاليف
26	الفرع الثالث: استخدام نظام التكاليف المستهدفة للحد من التكاليف
28	المطلب الثاني: استخدام نظام التكلفة المستهدفة لزيادة الربحية
28	الفرع الأول: ماهية الربحية

30	الفرع الثاني: وسائل زيادة الربحية
30	الفرع الثالث: استخدام نظام التكلفة المستهدفة لزيادة الربحية
33	المبحث لثالث: الدراسات السابقة و المقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية
33	المطلب الأول: الدراسات السابقة
34	المطلب الثاني: القيمة المضافة للدراسة مقارنة بالدراسات السابقة
36	خلاصة الفصل الاول
38	الفصل الثاني: اثر استخدام نظام التكاليف المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية -دراسة حالة مؤسسة نفطال GPL سكيكة-
38	تمهيد الفصل الثاني
39	المبحث الأول: نبذة عامة حول مؤسسة نفطال GPL
39	المطلب الأول: نشأة و تعريف مؤسسة نفطال
40	المطلب الثاني: تقديم مقاطعة نفطال فرع GPL سكيكة
40	الفرع الأول: تعريف مقاطعة نفطال GPL سكيكة
40	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمقاطعة نفطال GPL سكيكة
45	الفرع الثالث: المهام الرئيسية لمؤسسة نفطال و أهدافها
46	الفرع الرابع: المنتجات المقدمة من طرف مؤسسة نفطال GPL
47	المبحث الثاني: واقع حساب التكاليف في المؤسسة و محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.
47	المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة
48	المطلب الثاني: تحديد التكاليف الخاصة بقرورة غاز البوتان B13
52	المطلب الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة
55	خلاصة الفصل الثاني
57	الخاتمة
61	قائمة المراجع
66	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
49	تكاليف التمويل	01
49	تكاليف الامداد	02
50	تكاليف التعبئة	03
50	تكاليف التخزين	04
51	تكاليف النقل	05
51	التكاليف الكلية الخاص بجزء المبيعات	06
52	التكاليف الكلية الخاص بجزء الاستغلال	07

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة	01
41	الهيكل التنظيمي لمقاطعة نפטال للغاز المميع سكيكة	02
45	الهيكل التنظيمي لمركز تعبئة الغاز المميع سكيكة	03

قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
66	المخطط المحاسبي التحليلي الخاص بالمؤسسة	01
69	جدول تكاليف التمويل	02
70	جدول تكاليف الامداد	03
71	جدول تكاليف التعبئة	04
72	جدول تكاليف التخزين	05
73	جدول تكاليف النقل	06
74	جدول النتائج و التكاليف	07
75	مراكز المسؤولية بالمؤسسة	08

مقدمة

شهدت البيئة الاقتصادية في السنوات الأخيرة تغيرات جذرية غير مسبقة ناتجة عن العولمة ، التحول نحو اقتصادات المعرفة و الطفرة التكنولوجية الهائلة، هذه التحولات بدورها أثرت بشكل واضح و صريح على مفاهيم السوق، المنافسة و حتى العميل و تبرز مظاهر هذا التغيير في اشتداد حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية و السعي نحو السيطرة على الأسواق بالتوازي ظهور أسواق جديدة و مبتكرة التي تفرض عليها التأقلم من اجل السيطرة على اكبر حصص سوقية و تحقيق و تعظيم أرباحها و التغيير الأكبر في متطلبات و اذواق المستهلك الذي يسعى الى مواكبة رغباته مع ما يفرضه العصر مع المحافظة على قدرته المالية في توفير هذه الرغبات.

و في ظل هذه البيئة الاقتصادية شديدة المنافسة أصبحت أساليب إدارة التكلفة التقليدية عاجزة عن تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتخطيط، الإنتاج و التسعير مما يهدد قدرة المؤسسة على البقاء في دائرة المنافسة، لذا ظهرت حاجة ملحة الى الانتقال من الأسلوب التقليدي الذي يحدد التكاليف في اخر مرحلة من دورة حياة المنتج وعلى أساسه يتم تحديد السعر النهائي للمنتج، الى أسلوب أحدث و اكثر مرونة و الذي يقوم على التخطيط و الرقابة المستقبلية في المراحل الأولى و هو نظام التكاليف المستهدفة الذي يعتبر من ابرز اساليب الإدارة الاستراتيجية و المحاسبة الإدارية التي ساهمت في ترشيد التكاليف و تحقيق الأرباح، حيث تمكن القيمة الجوهرية لهذا النظام في القدرة على الحد من التكاليف غير الضرورية و هدر الموارد في مراحل التصميم و التطوير أي قبل حدوثها فعلا دون المساس بالجودة و رغبة المستهلك ما يكسبها ميزة تنافسية تنعكس بشكل مباشر على المركز التنافسي و الحصة السوقية و بالتالي على ربحية المؤسسة و أدائها المالي و استمراريتها في السوق.

و من خلال ما تقدم يمكن صياغة الإشكالية التالية:

الإشكالية الرئيسية:

ما هو اثر استخدام التكاليف المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية في مؤسسة نפטال للغاز المميع سكيكدة؟

و من اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتحليلها الى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بنظام التكلفة المستهدفة؟
- كيف يساهم نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف؟

- ماهي العوامل المؤثرة في التكاليف المستهدفة؟
- كيف يساهم استخدام نظام التكلفة المستهدفة في تعظيم ربحية المؤسسات؟

الفرضيات:

للإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

يعد نظام التكاليف المستهدفة من بين الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة و له تاثير مباشر و إيجابي على كل من الحد من التكاليف و زيادة الربحية في مؤسسة نفطال للغاز المميع سكيكة.

الفرضيات الفرعية:

- نظام التكلفة المستهدفة أسلوب حديث من أساليب الإدارة الاستراتيجية، يهدف لتخفيض التكاليف و زيادة الأرباح؛
- يساهم نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف عن طريق التحكم فيها قبل حدوثها في مرحلة التصميم بالإضافة الاستخدام الكفء للموارد و الأنشطة؛
- من بين العوامل المؤثرة في التكاليف المستهدفة هي سعر السوق، متطلبات العملاء، العلاقة مع الموردين و المنافسة في السوق؛
- يساهم استخدام نظام التكلفة المستهدفة في تعظيم ربحية المؤسسات من خلال خفض التكاليف و تحسين جودة المنتجات.

مبررات اختيار موضوع البحث:

- الرغبة في الاطلاع على الموضوع و مدى إمكانية تطبيقه على ارض الواقع في المؤسسات الاقتصادية؛
- قلة الدراسة التطبيقية في موضوع التكلفة المستهدفة في الجزائر؛
- الميل الشخصي للمواضيع المتعلقة بالتكاليف الحديثة .

اهداف البحث:

- التعرف على نظام التكلفة المستهدفة و دورها كأحد أساليب إدارة التكاليف الحديثة؛
- ابراز أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية؛

- معرفة مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف و تحسين العوائد المالية.

أهمية البحث:

- معالجة إحدى الأساليب الحديثة في نظم التكاليف؛
- استخدام نظام التكلفة المستهدفة كحل لمواجهة أشكال ارتفاع التكاليف؛
- تسليط الضوء على أداة من أدوات تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

حدود البحث:

- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة بمقاطعة نطال الغاز المميع GPL سكيكة.
- الحدود الزمانية: أجريت هذه الدراسة خلال السداسي الثاني من السنة الجامعية 2026/2025 في الفترة الممتدة من 2026/03/24 الى 2026/04/23 بالاعتماد على الوثائق الخاصة بسنة 2025.

منهج البحث:

بغية الإلمام و الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و تحليل ابعاده و للإجابة على الإشكالية و التساؤلات المطروحة و اختبار صحة الفرضيات او نفيها اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية، و دراسة الحالة من خلال جمع و تحليل البيانات و المعلومات، الملاحظات و المقابلات المتعلقة بالجانب النظري و محاولة تطبيقها في المؤسسة محل الدراسة.

صعوبات البحث:

من خلال طرحنا لهذا الموضوع صادفتنا صعوبات في دراسة حالة و المتمثلة في:

- عدم تبني المؤسسة محل دراسة لنظام التكلفة المستهدفة؛
- عدم وضوح المعلومات المعطاة في المؤسسة محل دراسة و احتوائها على تناقضات اثرت بطريقة كبيرة على الفصل التطبيقي و النتائج المتوصل اليها؛
- عدم قبول طلب الخروج الى الميدان و الاطلاع على سير العملية الإنتاجية؛
- صعوبة الحصول على آراء تخلص التكاليف مما اثر على كيفية سير الدراسة.

هيكل البحث:

قمنا بتقسيم بحثنا هذا الى فصلين حيث خصص الفصل الأول للدراسات النظرية لمتغيرات الدراسة اذ قمنا بتقسيمه الى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول:** الادبيات النظرية لنظام التكلفة المستهدفة و الذي تضمن الماهية، مراحل التطبيق و تقييم نظام التكلفة المستهدفة؛
- **المبحث الثاني:** دور نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و زيادة الربحية حيث تطرقنا لماهية المتعيرين و علاقة كل منها بنظام التكلفة المستهدفة؛
- **المبحث الثالث:** الدراسات السابقة و تحليلها.

اما الفصل الثاني فتخصص لدراسة الحالة في مؤسسة نפטال GPL سكيكة للوصول الى اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية.

الفصل الاول

تمهيد الفصل الأول:

يعيش عالم الاعمال المعاصر طفرة تسارعية و تطورا نوعيا في شتى المجالات التكنولوجية و الصناعية، مما أدى الى تنوع المنتجات و تعدد مواصفاتها الفنية، و دفع المنشآت نحو تقديم خدمات متميزة و حاسمة لتعزيز حصتها السوقية. و في ظل هذا الامتداد لحدة المنافسة العالمية، بات لزاما على المؤسسات الارتقاء بمستوى مخرجاتها من خلال طرح منتجات و خدمات ذات جودة و نوعية عاليو و باقل تكلفة ممكنة، مما يضمن تلبية متطلبات و توقعات العملاء بدقة و تحقيق الربحية.

و نتيجة لهذه التحولات أصبحت نظم محاسبة التكاليف التقليدية غير فعالة في معظم المؤسسات و عدم ملائمتها لمواكبة التغيرات الحديثة في بيئة التصنيع؛ الامر الذي استوجب البحث عن أساليب استراتيجية أخرى، يبرز من بينها نظام التكلفة المستهدفة كاحد افضل النظم في مجال إدارة التكاليف.

وتقوم التكلفة المستهدفة على مبدأ السعي الى تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات في مرحلة التصميم دون المساس بالجودة تحقيقا للميزة التنافسية و إرضاء للعملاء و تضخيم حجم المبيعات و الوصول الى الربحية المستهدفة.

و في هذا الفصل من الدراسة سيتم الالمام بكل الجوانب النظرية لما سبق، و عرض بعض الدراسات السابقة التي تعالج مواضيع مشابهة، و تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول:** الادبيات النظرية لنظام التكلفة المستهدفة؛
- **المبحث الثاني:** دور نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و زيادة الربحية؛
- **المبحث الثالث:** الدراسات السابقة و تحليلها.

المبحث الأول: الادبيات النظرية لنظام التكلفة المستهدفة

يشهد القرن الحالي تحديات واسعة النطاق في اطار العولمة الاقتصادية و التي فرضت على المؤسسات السعي نحو التحسين و التطوير المستمر لجودة عملياتها و مخرجاتها من المنتجات بالتوازي مع تخفيض التكاليف الاجمالية؛ و هو الامر الذي يتطلب تبني تقنيات ادارة التكاليف الحديثة.

و من ابرز التقنيات المعاصرة التي اثبتت الكفاءة و الفعالية في النتائج لدى مختلف المؤسسات التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: ماهية نظام التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: اصل التكلفة المستهدفة و تطورها:

كان اول ظهور لإدارة التكلفة المستهدفة الي اليابان و بالضبط لشركة Toyota حيث تبنت هذا الأسلوب في بداية الستينات و بالضبط سنة 1963 ومن ثم بدا انتشارها التدريجي في بيئة الاعمال اليابانية. بينما كانت بداية اهتمام أوروبا و الولايات المتحدة الامريكية بهذا المفهوم في أواخر الثمانينات القرن الماضي.¹

حيث انه و في أوائل القرن العشرين اتخذت بغض الشركات و خاصة في مجال تصنيع السيارات منظور لترشيد التكاليف متمثلة في القيام بتحديد سعر بيع المنتج مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج من الأساس و من ثم تحديد التكاليف التي تساهم في الوصول الى السعر المسطر تحت مفهوم " النهج العكسي لتحديد تكلفة المنتجات the rectrograde approach for determinig product costs" و الذي يعتبر من بين خصائص منهج التكلفة المستهدفة. من بين النماذج شركة فولكس فاغن Volkswagen الألمانية من خلال خطتها لتطوير Volkswagen beetle بهدف سعر مقدر ب 990 DM حيث قامت بوضع بدائل تقنية مختلفة تستند الى محددات التكلفة و بعدها المفاضلة بين الأكثر كفاءة.

و بعد الحرب العالمية الثانية ظهرت تقنية تحت مسمى " هندسة القيمة Value engineering " نتيجة لتبعات هذه المرحلة من نقص و انعدام للموارد و العناصر الأساسية لعملية الإنتاج. حيث سعى الامريكيون من خلاله الى الوصول الى تحسين خصائص المنتج المطلوب بالتوازي مع اقل تكاليف ممكنة وكانت هذه بداية ظهور نظام للتكلفة المستهدفة شامل و متناسق اعتمدته الشركات اليابانية لاحقا لتحقيق ميزة تنافسية تساعدها في تحقيق الصمود و الاستمرارية في السوق مع القيم ببضع تعديلات و إضافات متناسقة مع أفكار أخرى متمثلة في تطبيق طريقة هندسة القيمة قبل بداية مرحلة الإنتاج.

اسم Genka kikaku هو اول اسم ذُكر في الكتب و المراجع اليابانية سنة 1978 لهندسة القيمة رغم ان اول استعمال لهذه التقنية في اليابان كان سنة 1963 من طرف Toyota آنذاك. غير ان المصطلح المستعمل حاليا في مختلف انحاء العالم هو "Target costing" كترجمة للـ Genka kikaku . حيث تم المصادقة على

¹ Driscoll Ganye Kwah , « Target Costing in swedish firms – Fiction, fad or fact ? An Empirical study of some swedish firms », International Management Maters Thesis Numer 2004 :24 p 30

اعتماد "إدارة التكلفة المستهدفة" Management Target Costing " التسمية الرسمية من قبل جمعية التكلفة اليابانية (Japan Cost Society) خلال اجتماعها السنوي سنة 1995 بدل Target Costing " كونه لا يهكس المعنى الحقيقي ل Genka Kikaku ، وهذا ما أشار له Kato بدوره.

تم الوصول الى استنتاج حول كيفية التوصل للفظ Target Costing من المصطلح الياباني kenka kikaku من قبل الباحث ¹Rosler.

الفرع الثاني: مفهوم التكلفة المستهدفة

هنالك عدة تعريفات تم التطرق اليها من قبل مختلف الباحثين حول مفهوم التكلفة المستهدفة نذكر منها:

التعريف الأول:

حيث عرفها Robin Cooper على انها "ان الهدف من التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة انتاج المنتج المقترح بحيث يحقق هامش الربح المطلوب عند بيعه".²

التعريف الثاني:

كما عرفها Michiharu Sakurai "يمكن تعريف التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكلفة لخفض التكلفة الاجمالية للمنتج طوال دورة حياته، وذلك بمساعدة اقسام الإنتاج، الهندسة، البحث، التصميم، التسويق و المحاسبة".³

التعريف الثالث:

كما عرفت جمعية المحاسبين اليابانيون بانها "عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة و ذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج و سعره و شروط توزيعه و غير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج و التي تمكن المنظمة من تحقيق استراتيجيتها للربح على ان يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج و كذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات العملاء".⁴

التعريف الرابع:

و عرفها Kato "هي نشاط يهدف الى خفض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع ضمان الجودة، الموثوقية و متطلبات المستهلك الأخرى، و ذلك من خلال فحص جميع الأفكار الممكنة لخفض التكاليف في

¹ Fail, Yook, kim. « Japanese Target Costing : A Historical Perspective », International Journal of Strategic Cost Management / Spring 2004 p 10-11

² El-fatah Badr, Elshiekh, abd El-Satar, « Traditional Costing System,ABC,& Target Costing », p 7

³ El-fatah Badr, Elshiekh, abd El-Satar , Eped , p 7

⁴ محمد السرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار المنهجية للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2015، ص 12

مراحل تخطيط المنتج، البحث و التطوير و مراحل انتاج النماذج الأولية. و هي ليست مجرد تقنية لخفض التكاليف فحسب، بل هي جزء من نظام إدارة أرباح استراتيجي شامل¹.

التعريف الخامس:

كما عرفها المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم CAM-I "التكلفة المستهدفة هي نظام لتخطيط الربح و إدارة التكلفة موجه نحو السعر، يهتم بالعمل، يركز على التصميم و التعاون الوظيفي. تبدأ التكلفة المستهدفة إدارة التكلفة في المراحل الأولى لتطوير المنتج و تطبيقها خلال دورة حياته بإدماج فعال لكامل سلسلة القيمة"².

من خلال التعاريف السابقة يمكن ان استنتاج ان التكلفة المستهدفة أداة من أدوات المحاسبة الادارية الحديثة وهي عبارة عن منهج متكامل يطبق لغايات ابرزها التخفيض و التحكم المسبق في تكاليف المنتج في المراحل الأولى من دورة حياته المتمثلة في مرحلتي التخطيط و التصميم بطريقة تساهم في الحفاظ على الجودة و المواصفات المطلوبة و كسب رضا العملاء من خلال تحديد ثمن البيع بناء على آرائهم و رغباتهم كل هذا لتحقيق الربح المراد.

الفرع الثالث: مبادئ التكلفة المستهدفة و أهدافها

أولاً: مبادئ التكلفة المستهدفة

لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة يجب التطرق للمبادئ الأساسية التي تقوم عليه و المتمثلة في:

➤ **السعر يحدد التكلفة:** عادة ما تكون التكلفة المستهدفة موجهة من السوق و تحديدها يتم على أساس المعادلة الآتية:³

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

و يرى Rajan & Datar ان السعر المستهدف يتأثر بثلاثة عوامل عند تحديده و هي الزبائن، المنافسون، و التكاليف؛ اذ ان محور تاثير الزبائن في السعر يتركز في الطلب على المنتج عن طريق مواصفاته و جودته، اما عامل المنافسون فينحصر في الطريقة التي ينبغي على الوحدات الاقتصادية معرفة مدى

¹ Yutaka Kato , « Target costing support system : lessons from leading Japanese companies », Management Accounting Research , Academic Press Limited ,1993 p 36

²راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة اعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008، ص 42

³زهراء علي جعفر الزبيدي، دور التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة و الكلفة على أساس المواصفات الموجهة بالوقت في تحقيق ميزة تنافسية، مذكرة ماجستير علوم المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2022، ص 24

- استعدادها لتخفيض أسعارها دون تحقيقها أي خسارة عن طريق التعرف على قدراتهم و استراتيجياتهم التشغيلية، و اما التكاليف، فيتطلب الامر ادارتها على النحو الذي يحقق التخفيض المستهدف فيها.
- **التركيز على الزبون:** لغرض تطبيق الكلفة المستهدفة يتوجب على إدارة الوحدة الاقتصادية الاستماع الى زبائننا، و ما المنتجات التي يطلبونها، و ما المواصفات التي يهتمون بها، و المبلغ الذي سيدفعونه مقابل جودة المنتج، و من ثم تكون الإدارة بحاجة ملحة لهذه المعلومات لاعتمادها في تصميم المنتج، و عليه يمكن القول ان مدخل الكلفة المستهدفة يتم تحريكه من قوى السوق.¹
- **التركيز على مرحلة التصميم:** يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج و العملية و انجاز التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة.²
- **فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة:** و يتعلق هذا بحقائق ان الفريق المتعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من المؤسسة، الاختبار الى النهاية. و يعني ان الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل اقسام مختلفة مثلا المحلل المالي الذي يخطط طلب الامدادات و المبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.³
- **دورة حياة التكاليف:** ينبغي ان ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة الى أهمية اخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج فقط، و لا يعير اهتماما كافيا لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج. و يتم التقليل من اجمالي دورة حياة التكلفة لكل من المنتجين و العملاء. و تتضمن دورة حياة التكلفة سعر الشراء ، تكاليف التشغيل، توزيع التكاليف، و معظم منتجات اليوم اقتضت ان تكون لها اقصر دورة حياة من اجل البقاء في دائرة المنافسة حيث يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط و الطويل الاجل للتكاليف و الأرباح.⁴
- **سلسلة القيمة:** أعضاء سلسلة القيمة مثل الموردين و الموزعين و القائمين على خدمات الصيانة يعتبروا جزءا هاما من نظام التكاليف المستهدفة و يساعدوا في علميات خفض التكلفة من خلال تطبيق مفهوم سلسلة القيمة. و يلاحظ ان اتباع نظام التكاليف المستهدفة يساعد على اشتراك جميع أعضاء سلسلة القيمة

¹ زهراء علي جعفر الزبيدي، نفس المرجع السابق، ص 25

² راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف - دراسة حالة: تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة

(BCR) SANIAK، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، الجزائر، العدد 15، 2016، ص 110

³ سامي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة، مذكرة

ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص 118

⁴ محمد الصديق الفضيل، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل و تخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الإدارة،

جامعة لونييسي علي البليدة 2، الجزائر، المجلد 05، العدد 01، 2021، ص 263

في تطبيق أساليب خفض التكلفة و ذلك على أساس ان النظام يعتمد على خلق علاقات طويلة الاجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة.¹

ثانيا: اهداف التكلفة المستهدفة

ان الهدف الرئيسي للتكلفة المستهدفة يتمثل في تخفيض التكاليف في وقت مبكر من دورة حياة المنتج مع الحفاظ على جودة المنتج و تحقيق الربحية ضمان البقاء و الاستدامة في ظل حدة المنافسة. وهناك اهداف أخرى تتم تحقيقها عند تطبيق نظام التكلفة المستهدفة و تتمثل في ما يلي:

- ✓ يطور من فهم طبيعة التكاليف المرتبطة بالمنتجات و الخدمات، مما يمكن من التعرف المبكر على المشكلات التي يمكن ان تظهر في العملية الإنتاجية و معالجتها قبل تكبد تكاليف لا فائدة منها؛
- ✓ تقليل خطر اطلاق منتجات غير مربحة؛²
- ✓ تحفيز موظفي المنشأة على العمل للوصول للربح المستهدف و ذلك بتصميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في الشركة؛³
- ✓ ان التكاليف المستهدفة بتوفيرها للمنتجات بجودة و سعر مناسبين، و تحقيق التطور التكنولوجي المطلوب من قبل العملاء، يؤدي الى الحصول على اكبر قدر ممكن من العملاء، و بالتالي يتعدى الطلب على السلعة حدود البلد المنتج الى بلدان عديدة مما يحقق للشركة الانتشار و الوصول الى الأسواق العالمية و هذا ما هو حاصل اليوم في المنتجات اليابانية و التي تحذو حذوها الصناعات الصينية؛
- ✓ تحقيق اهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح و المنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية و التكنولوجية، و رغم احتياجات السوق المتجددة و الضغوط الداخلية و الخارجية؛⁴
- ✓ احداث التوازن بين السعر التكلفة و راس المال المستثمر.⁵

الفرع الرابع: العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة

-
- ¹ حسين محمد عيسى و اخرون، دراسات في المحاسبة الإدارية، مصر، ص 127
- ² الاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الادوية و مستحضرات التجميل في قطاع غزة "دراسة حالة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012، ص 28
- ³ احمد عدنان أبو الهيجاء، مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2012، ص 18
- ⁴ ذاكر عبد الله مفلح، مدى فاعلية مدل التكلفة المستهدفة و علاقتها بسلسلة القيمة و اثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة جدارا، الأردن، 2010، ص 33
- ⁵ سمية مساط، اثر تكامل التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة على تخفيض تكاليف المنتجات -دراسة ميدانية بالمناطق الصناعية لولاية سطيف-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف ميلة، الجزائر، 2024/2023، ص 34

تتأثر عملية تحديد التكلفة المستهدفة و كيفية تطبيقها و النتائج المترتبة عنها بعدة عوامل يمكن تقسيمها على ثلاثة مستويات: السوق، المنتج و المركبات و سوف نتطرق لها فيما يلي:

أولاً: العوامل المؤثرة على مستوى السوق:

هناك عاملين يؤثران على تحديد التكلفة المستهدفة و هما:¹

1. **كثافة المنافسة:** تؤثر كثافة المنافسة على مقدار الأهمية التي توليه المؤسسة للمعروضات المنافسة في أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تؤثر كذلك على تحديد قيمة الحد الأدنى و الحد الأعلى للعناصر الثلاثة التي تشكل مثلث البقاء و المتمثلة في السعر، الجودة و الوظيفة و التي لها دور جوهري في تحديد نجاح المؤسسات فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتجات أكثر ضيقاً و لا يصبح للمؤسسة بديل سوى ان تكون رائدة في التكلفة، الجودة و الوظيفة لتفادي انتاج منتجات خارج مناطق بقائها و بذلك الحفاظ على استمرارها و هنا تظهر أهمية التكلفة المستهدفة التي تعمل على تحويل الضغط التنافسي الذي توجهه المؤسسة الى مصممي منتجاتها و مورديها، و بذلك تقليص نسبة الخطأ و رفع احتمال ان تكون المنتجات الجديدة داخل مناطق بقائها عند اطلاقها.

2. **طبيعة العميل:** يتأثر استعمال التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العميل مثل درجة وعيه، تغير متطلباته او ذوقه و درجة ادراكه لمتطلباته المستقبلية المتعلقة بالمنتج، و قد اكدت الأبحاث ان هذه الخصائص تحدد المكاسب التي تجنيها المؤسسة من استعمالها للتكلفة المستهدفة لانها تبحث في اتساع مناطق البقاء، معدل تغير موقعها و سهولة توقعه.

1.2 **درجة وعي العميل:** تحدد درجة وعي العميل مدى قدرة العملاء على اكتشاف الاختلافات بين سعر، جودة و وظيفة المنتجات المنافسة، حيث ان العميل الواعي على معرفة عالية بمعروضات المنتجات المتوفرة و يمكنه اكتشاف الاختلافات الصغيرة بينها و ستكون له حرية التبديل بين المصنعين لشراء المنتجات التي تشبع احتياجاته بشكل افضل، و كنتيجة لذلك فانه كلما كان العميل أكثر وعياً كلما أصبحت منطقة البقاء للمنتجات أكثر ضيقاً و بذلك تزداد مكاسب التكلفة المستهدفة تطبيق التكلفة المستهدفة .

2.2 **معدل تغير متطلبات العميل:** يعتبر معدل تغير متطلبات العميل احد العوامل المؤثرة على استعمال التكلفة المستهدفة و ذلك لانه يؤثر على منطقة بقاء المنتج بحيث يجعلها دائمة مع مرور الوقت، و عندما تكون منطقة البقاء سريعة التغير يصبح من الصعب على المؤسسة التنبؤ بموقع هذه المنطقة عند اطلاق المنتج مما يجعل ضمان كون المنتج الجديد داخل منطقة بقائها عند اطلاقه أكثر صعوبة منه عندما يكون تغير المنطقة بطيئاً، و بذلك كلما زادت سرعة تغير منطقة البقاء كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة، لانها تعمل على رفع احتمال ان تعكس تصاميم المنتجات الجديدة تفضيلات العملاء عند اطلاقها.

¹ سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 119

3.2 مدى ادراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية: يحدد مدى ادراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية مقدار الجهود المبذولة في تحاليل العملاء و ان كان من الأفضل تطبيق التكلفة المستهدفة او لا، فكلما كانت درجة الادراك مرتفعة كلما اصبح من المفيد الاعتماد على تفضيلات العميل لتحديد الوضعية المستقبلية لمنطقة البقاء و بذلك تزداد مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة، اما عندما يكون العملاء على معرفة ضئيلة بمتطلباتهم المستقبلية المتعلقة بالمنتج فإن المؤسسة التي تولي أهمية كبيرة للعملاء تواجه خطر اطلاق منتجات فاشلة لانها ستكون خارج مناطق بقائها.

ثانيا: العوامل المؤثرة على مستوى المنتج:

يمثل كل من استراتيجية و خصائص المنتج العاملين المؤثران على تحديد التكلفة المستهدفة و يمكن توضيحهما كما يلي:¹

1. استراتيجية المنتج: تتضمن استراتيجية المنتج درجة عالية من عدم التأكد من ردة فعل العميل اتجاه المنتج الجديد، الامر الذي دفعها لبذل جهد كبير، و ذلك من خلال تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة، حيث يتم تحديد كمية الجهود المبذولة لتحقيق ذلك، كما نحدد الوقت المناسب لذلك الجهود و كيفية أدائه، و هناك خاصيتان لاستراتيجية المنتج تتمثل في الآتي:

1.1 عدد المنتجات: كلما ارتفع عدد المنتجات، كلما زادت الحاجة لزيادة الجهود المبذولة لتحقيق التكاليف المستهدفة.

1.2 درجة تطوير المنتج: تكاليف تطوير المنتجات المبتكرة اعلى من تكاليف تطوير المنتجات التقليدية، و ذلك لان المنتجات المبتكرة تتطلب إعادة تطوير اكثر، و حاجة اكبر الى معلومات جديدة. و نتيجة لذلك، يصعب تطبيق التكاليف المستهدفة على المنتجات المبتكرة، و ذلك لعدة أسباب منها:

- صعوبة وضع سعر مستهدف، حيث لا توجد بيانات تاريخية كافية للتنبؤ بالتكلفة الاجمالية؛

- عدم وجود تكلفة تاريخية، مما يجعل من الصعب تقدير التكلفة الاجمالية؛
- محدودية الوقت، حيث لا يوجد وقت كاف لجمع المعلومات و اجراء الحسابات اللازمة؛
- عدم وجود زمن كاف لتصحيح الأخطاء، مما قد يؤدي الى زيادة التكلفة.

2. خصائص المنتج: تتأثر طريقة تطبيق التكلفة المستهدفة بشكل مباشر بثلاثة عوامل وهي:

1.2 درجة تعقيد المنتج: تعرف درجة تعقيد المنتج بانه مدى صعوبة انتاجه، تؤثر درجة تعقيد المنتج على مدى تعقيد تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة، فكلما كان المنتج اكثر تعقيدا، زاد تعقيد تطبيق تقنية الكلفة

¹ سمية مسايط، مرجع سبق ذكره، ص 51

المستهدفة، و العكس صحيح. لذلك، من المتوقع ان تزداد فائدة نموذج التكلفة المستهدفة مع زيادة تعقيد المنتج.

2.2 حجم الاستثمارات المقدمة: تحتاج المؤسسات ذات رؤوس الأموال المستثمرة، و التي تقوم بإنتاج منتجات ذات كلف عالية الى استخدام نموذج التكلفة المستهدفة. لتقليل نسبة مخاطرتها بإنتاج منتجات فاشلة، الامر الذي يدفعها لطرح أصناف محددة من المنتجات، و بالتالي زيادة الحاجة لاستخدام نموذج الكلفة المستهدفة على عكس المؤسسات ذات رؤوس الأموال القليلة، و التي تقوم بإنتاج منتجات صغيرة بتكاليف منخفضة. و لا تقوم إلا بإنفاق القليل من الأموال على تحسين انتاجها.

3.2 المدة الزمنية المطلوبة لتطوير المنتج: يمكن استخدام نموذج التكلفة المستهدفة في تطوير جميع المنتجات و لكن يفضل استخدامه في المنتجات الكبيرة التي تستغرق وقتاً أطول في التطوير. و ذلك لان هذه المنتجات تتطلب اجراء دراسات السوق و تحليلها بشكل مفصل، مما يستغرق وقتاً طويلاً. اما المنتجات الصغيرة الاستهلاكية، فانها تستلزم وقتاً اقل في اجراء دراسات السوق، و بالتالي لا يعد نموذج التكلفة المستهدفة أداة ضرورية لتطويرها.

ثالثاً: العوامل المؤثرة على مستوى المركبات:

يتمثل احد اهم مخرجات أسلوب التكلفة المستهدفة في التكاليف المستهدفة للمركبات و التي تمثل الأسعار التي ترغب المؤسسة في دفعها مقابل المركبات التي يتم الحصول عليها من اطراف خارجية. و تتأثر هذه التكاليف المستهدفة للمركبات بالاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها و التي تلخصها الخصائص التالية:¹

- 1. درجة التكامل الافقي:** المؤسسات المتكاملة افقياً تشتري نسبة كبيرة من المدخلات اللازمة لإنتاج منتوجا من مصادر خارجية. فكلما زاد اعتماد المؤسسات على الموردين الخارجيين، كلما زادت أهمية تسيير الموردين و بذلك أهمية التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات و ذلك لأن التكلفة المستهدفة يمكن ان تطبق على كل مركبة من المركبات المتحصل عليها من مصادر خارجية لإحداث ضغط على الموردين لتخفيض اسعارهم. كما يمكن تحقيق عوائد كبيرة خلال التركيز على ابداع الموردين حيث ان هؤلاء لا يملكون فقط نسبة كبيرة من منتجات المؤسسة و انما هم مسؤولون كذلك على كبير من التصميم.
- 2. القوة اتجاه اغلبيه الموردين:** إذا كانت المؤسسة تتمتع بقوة كافية من فرض سعر شراء المركبات على اغلبيه مورديها، يكون لتطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتراة مكاسب كبيرة. اما إذا كانت القوة ضئيلة فإن المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة على المركبات المشتراة ستكون اقل لأن الموردين لن يقبلوا هذه الأسعار كأسعار بيع منتوجا ما (الا إذا كانت تحقق لهم مردودات ملائمة) .

¹ راضية عطوي، مرجع سبق ذكره، ص 54

3. طبيعة علاقات الموردين: كلما كانت العلاقة مع الموردين اكثر تعاونا كلما كان أسلوب التكلفة المستهدفة المستهدفة بشكل عام و على مستوى المركبات بشكل خاص اكثر مردودية، إذ ان قدرة أي مؤسستين على جمع ابداعهما في التصميم لايجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما. فعلى سبيل المثال يقوم مهندسو التصميم ل Komatsu بزيارة مورديهم بشكل متكرر و يساعدوهم على حل مشاكل التصميم. أي ان العلاقات التعاونية تمكن مصممي المنتج و الموردين من جمع خبرائهم لايجاد حلول مبدعة لرفع الجودة و الوظيفية او تخفيض التكاليف من خلال اللقاءات المشتركة و التفاعلات الدائمة .

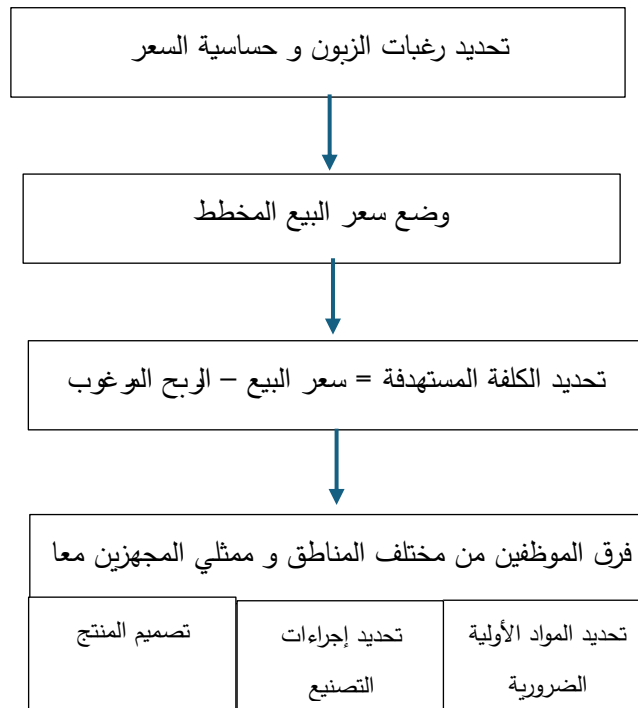
المطلب الثاني: مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

ان مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة المتعارف عليها تتم في 5 مراحل كالآتي:¹

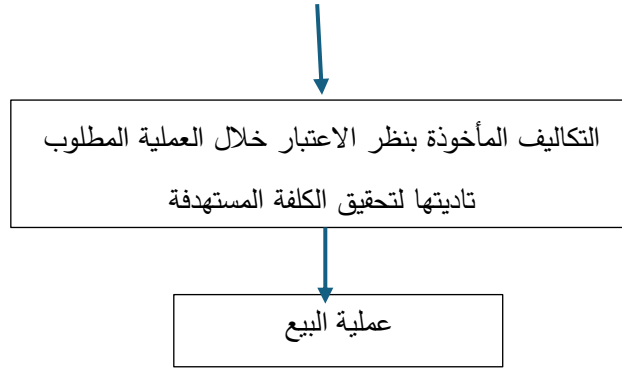
1. المرحلة الأولى: تطوير المنتج الذي يرضى حاجات الزبائن المحتملين؛
2. المرحلة الثانية: تحديد السعر المستهدف الذي يكون الزبون مستعدا لدفعه؛
3. المرحلة الثالثة: تحديد هامش الربح المستهدف الذي يكون الزبون مستعدا لدفعه مقابل المنتج؛
4. المرحلة الرابعة: تخمين الكلفة الفعلية للمنتج؛
5. المرحلة الخامسة: اذا تم تخمين كلفة فعلية تزيد عن الكلفة المستهدفة يجرى التقصي عن الطرق الملائمة لتخفيض التكلفة الفعلية الى الكلفة المستهدفة؛

والشكل التالي يمثل المراحل الخمس المتعارف عليها لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

الشكل رقم (01): مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة



¹ حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 116



المصدر: حيدر المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص 117

و بالنظر الى الخطوات السابقة نجد انها خطوات رئيسية غير مفصلة، و لمعرفة الخطوات التفصيلية اللازمة لتطبيق أسلوب تكلفة مستهدفة شامل في أي منظمة يجب اتباع الخطوات العشر التالية:¹

1. **إعادة توجيه الثقافة و العادات:** و هي الخطوة الأولى و الأكثر تحديا حيث يتم فيها إعادة توجيه التفكير نحو التسعير المبني على السوق و إعطاء الأولوية لاحتياجات العميل، بدلا من الاعتماد فقط على المتطلبات التقنية كأساس لتطوير المنتجات.
2. **تحديد السعر المستهدف بناء على السوق:** بحيث يتم تحديد سعر مستهدف بناء على عوامل مرتبطة بالسوق مثل: حصة الشركة السوقية من اجمالي السوق، استراتيجية اختراق الأسواق و الاعمال، و المنافسة و مدى تاثر السعر بها. فإن كانت الشركة تستجيب لطلب شراء مقابل سعر معروض من قبل المشتري، فإن السعر المستهدف سيكون مبنيا على السعر المعروض مع الاخذ بعين الاعتبار قدرة العميل على الدفع و تحليل للحالة التنافسية.
3. **تحديد التكلفة المستهدفة:** بعد تحديد السعر المستهدف يتم استخدام ورقة عمل لحساب التكلفة المستهدفة، حيث يتم طرح هامش الربح المعياري و احتياطات الضمان و أي مخصصات لا يمكن السيطرة عليها او مراقبتها بالإضافة الى أي تكاليف تطوير غير متكررة الحدوث، يتم طرح كل ما سبق من السعر المستهدف فتحصل الشركة على قيمة التكلفة المستهدفة.
4. **الموازنة بين التكلفة المستهدفة و المتطلبات:** قبل الانتهاء من تحديد التكلفة المستهدفة يجب اخذ متطلبات المنتج بعين الاعتبار. خاصة و ان اكبر فرصة للسيطرة على تكاليف المنتج تكون من خلال الاعداد السليم للمتطلبات و الواصفات، و للقيام بذلك يجب الانتباه جيدا لما يحتاجه العميل و استخدام التحليل المشترك لفهم القيمة التي يضعها العملاء لاي إضافات في المنتج بالإضافة الى استخدام تقنيات تساعد في المفاضلة بين المتطلبات المختلفة للمنتج في حدود التكلفة المستهدفة .
5. **تخطيط عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و تأسيس عمل جماعي في المنظمة:** لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يلزم تخطيط عملية واضحة و محددة جيدا، بحيث يتم دمج الأنشطة و المهام معا. كما

¹ الاء مصطفى الخليل، مرجع سبق ذكره، ص 30

يجب اخذ التكاليف المستهدفة بعين الاعتبار في وقت مبكر و استباقي عند القيام بالتخطيط. علاوة على ذلك يلزم وجود منظمة قائمة على العمل الجماعي بحيث يتم دمج التخصصات الأساسية مثل التسويق، الهندسة، التصنيع، الشراء، المالية بحيث تكون المسؤوليات اللازمة لدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة معروفة و بوضوح.

6. تبادل الأفكار و تحليل البدائل: ثاني اهم فرصة لتخفيض التكاليف تكون عبر النظر في أفكار متعددة و تصاميم مختلفة للمنتج و لعمليات التصنيع و الدعم في كل مرحلة من مراحل دورى التطوير. و هذه الفرصة يمكن تحقيقها عندما يتم اخذ بدائل مبدعة بعين الاعتبار مقروءة بتحليل منظم و أساليب اتخاذ القرارات.

7. انشاء نماذج لتكلفة المنتج بحيث تدعم اتخاذ القرارات: تعتبر نماذج تكلفة المنتج و جداول التكاليف أدوات لتقييم الاثار المترتبة على كل بديل من البدائل المختلفة الخاصة بأفكار و تصميم المنتج. و تعتمد هذه النماذج خلال مرحلة التطوير المبكرة على تقديرات بارامترية او تقنيات مماثلة، و عندما يصبح المنتج و العملية اكثر وضوحا يتم بناء هذه النماذج باستخدام الهندسة الصناعية او أساليب تقديرية أخرى. كما يتم استخدام ورقة عمل خاصة بالتكلفة المستهدفة للالمام بعناصر تكلفة المنتج المختلفة، و مقارنة البدائل، و تتبع التغييرات في التقديرات المتعلقة بالتكلفة المستهدفة خلال مرحلة التطوير.

8. استخدام أدوات لتخفيض التكاليف: استخدام أدوات و منهجيات تتعلق بالتصميم من اجل التصنيع و التجميع و التصميم من اجل الفحص و الاختبار بالإضافة الى تحليل القيمة او التحليل الوظيفي. و يجب ان تحتوي هذه المنهجيات على إرشادات، قواعد بيانات، تدريب، إجراءات و أدوات تحليلية داعمة.

9. تخفيض التكاليف غير المباشرة: غالبا ما تشكل التكاليف غير المباشرة ما نسبته 30-50% من تكاليف المنتج، و لذلك على المنشأة دراسة هذا الجزء المهم من التكاليف و إعادة هندسة العمليات الإدارية غير المباشرة و تخفيض أي تكاليف لا تضيف قيمة، هناك قصور بشكل عام في فهم الموظفين في مجال تطوير العلاقة بين التكاليف غير المباشرة للمنتج و قرارات عملية التصميم التي يتخذونها. ان استخدام أسلوب التكاليف المرتبطة بالانشطة و فهم مسببات التكلفة في المنظمة يمكن ان يساعد على فهم كيف يمكن ان تؤثر قرارات التصميم في التكاليف غير المباشرة، مما يساعد على تقادي أي تكاليف غير مباشرة غير ضرورية.

10. قياس النتائج و المحافظة على اهتمام و تركيز الإدارة: يجب مقارنة التكاليف المقدرة الحالية بالتكلفة المستهدفة خلال مرحلة التطوير، كما تحتاج الإدارة لتركيز انتباهها من اجل الوصول الى التكلفة المستهدفة و تقييم و مدى أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة بالنسبة للمنظمة.

المطلب الثالث: تقييم نظام التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: مزايا نظام التكلفة المستهدفة

يتوفر نظام التكلفة المستهدفة على مجموعة من المزايا نذكر منها:

- تقديم منتجات او خدمات مرغوبة من قبل العميل و بسعر يمكن تحمله؛
- يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية؛
- يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار مما يفيد المنظمة و الموردين معا؛
- يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلية أنشطة سلسلة القيمة؛
- تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي اثناء مرحلة التصميم خاصة في ظل قصر دورة حياة المنتج؛¹
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث انه لا يمكن تبنيه الا من خلال تعاون الفرق و المجموعات من مختلف المستويات التنظيمية؛²
- يوفر أسلوب التكاليف المستهدفة معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات على اعتبار ان السوق هو الاتجاه الأول.³

الفرع الثاني: عيوب نظام التكلفة المستهدفة

بالرغم من تعدد المكاسب و المزايا التي يقدمها نظام التكلفة المستهدفة الى انها هناك جوانب سلبية و التي تحد من فعاليتها نذكرها كالآتي:

- عدم توفر بيانات واضحة على أسعار المنافسين و الأرباح المستهدفة لتحديد التكلفة المستهدفة؛
- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة نتيجة التطور التكنولوجي السريع و المتزايد مع تغيرات السوق؛⁴
- شعور الافراد العاملين في الوحدات الاقتصادية بالارهاق بسبب الضغوطات المستمرة الملقة على عاتقهم من وحداتهم لتحقيق التكلفة المستهدفة، و من ثم يتولد لديهم شعور بالإحباط لعدم تمكنهم من تحقيق ذلك؛
- صعوبة تحديد إمكانيات المنافسين الحاليين و المحتملين؛
- ان عملية تطوير المنتجات تتطلب وقتا طويلا، و ذلك بسبب إعادة دورة "هندسة القيمة" بغرض تحقيق تخفيض الكلفة المستهدفة، وهذا بطبيعته يؤدي الى تأخير طرح المنتج في السوق و من ثم فانه سوف يؤثر في الوحدة الاقتصادية فيما يخص حصولها على الحصة السوقية التي تسعى لها؛
- ان تقنية التكلفة المستهدفة لا تتلاءم مع المنتجات التي تمتاز بطول دورة حياتها، الامر الذي يتطلب سرعة وصول المنتج الى السوق؛⁵

¹ احمد محمود يوسف و آخرون، المحاسبة الإدارية المتقدمة، مصر، 2021، ص 166

² داحو خير الدين، سالمي ياسين، اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية – دراسة حالة: تخفيض تكلفة الشاحنة من نوع k66 لمؤسسة S.N.V.I فرع VIR، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، المجلد 10، العدد 3، 2019، ص 650

³ صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة و إمكانيات تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية-، مجلة الابتكار و التسويق، جامعة سيدي بلعباس، العدد 3، ص 266

⁴ حبشي أسماء، تومي مبلود، استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية دراسات حالة قسم الاشعة مستشفى طب العيون بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، المجلد 14، العدد 2، 2020، ص 334

⁵ زهراء علي جعفر الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 32

- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده و سلبيا بدقة القياس. فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا و منضما لمتغيرات و قياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.¹

¹ راضية عطوي، مرجع سبق ذكره، ص 60

المبحث الثاني: دور نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و زيادة الربحية

تعتبر التكلفة المستهدفة من بين ابرز الاساليب الحديثة التي جاءت لحل الصعوبات التي تعاني منها المؤسسات مع الأنظمة التقليدية و عدم قدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة . لذا تعمل التكلفة المستهدفة على الحد من التكاليف غير الضرورية مما يؤدي الي تحقيق زيادة في الربحية.

المطلب الأول: استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف

الفرع الأول: عموميات حول التكاليف

أولاً: مفهوم التكلفة

هناك عدة مفاهيم تخص التكاليف نتطرق لبعض منها:

تعرف التكلفة بأنها "قيمة التضحية بالموارد التي نقوم بها من اجل الحصول على منافع حالية او مستقبلية، و تكون هذه التضحية ضرورية لتحقيق الأهداف المحددة للوحدة الاقتصادية، و يمكن قياسها نقدياً و بشكل اقتصادي".¹

ويمكن تعريفها أيضاً بأنها "قيمة التضحية التي تتم بهدف الحصول على بضائع و خدمات. و تقاس تلك التضحية بقيمة الانخفاض في الأصول او الخدمات".²

علاوة على ذلك "تعرف التكلفة على انها قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة او تقديم خدمة. و يتم قياس التضحية بالمبالغ التي يتم دفعها او يتم التعهد بدفعها مستقبلاً عند المبادلة، و هذه تعرف بالنفقات، و تعرف النفقة على انها التضحيات النقدية او العينية التي وقعت فعلاً او تلك التي يتم التعهد بوقوعها مستقبلاً من اجل الحصول على سلعة او خدمة. لذا تكون التكلفة الأصل عبارة عن مجموع النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل".³

من خلال ما سبق ذكره يمكن استخلاص مفهوم عام للتكلفة على انها مقدار ما تتحمله المنشأة من اجل الحصول على سلعة، خدمة او منفعة ويتم تحديدها كمياً و متابعتها بعرض الرقابة و اتخاذ القرار.

كما يمكن تصنيف التكاليف الى أربعة أنواع نذكرها كالتالي:⁴

➤ تبويب التكاليف حسب الطبيعة

➤ تبويب التكاليف حسب الوظيفة

¹ نصيف جاسم محمد علي الجبوري، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الرابعة، العراق، 2015، ص 30

² بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، مصر، 2009، ص 2

³ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، الأردن، 2010، ص 17

⁴ داحو خير الدين، اثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في إدارة و تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة شركة سونطراك-، أطروحة

دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2022/2021، ص 23

➤ تبويب التكاليف حسب العلاقة بوحدة المنتج

➤ تبويب التكاليف حسب العلاقة بحجم الإنتاج

ويتضح التصنيف في الشكل التالي:

ثانيا: اهداف التكلفة¹

- ✓ التكلفة هي تضحية او انفاق مورد لتحقيق هدف معين، و في المعتاد ما نقيس التكلفة بالنقود (مثل الدولار و الجنيه و الين...) و التي يجب سدادها ثمنا للسلع و الخدمات، و تقوم النظم بقيد التكاليف بسبب انفاقها (مثل تكاليف اصلاح، تكاليف اعلان...)
- ✓ يتم تجميع (تبويب) التكاليف باشكل أخرى لمساعد المديرين على اتخاذ القرارات مثل أجزاء الوحدات بالمشروع و التوسع او استبعاد منتجات او مناطق جغرافية او استبدال معدات؛
- ✓ يحتاج المدير الى معرفة تكلفة الشيء و هو منتج Cost Object و هو أي شيء يحتاج متخذ القرار ان يحسب له تكاليفه ومن الأمثلة على ذلك الأقسام و المنتجات و المناطق الجغرافية و المسافة التي قطعها الشاحنة و عدد المرضى الذين تم الكشف عليهم.

الفرع الثاني: عموميات حول الحد من التكاليف

أولاً: مفهوم الحد من التكاليف

يعرف الحد من التكاليف او بصيغة أخرى تخفيض التكاليف على انه " الانتقال من مستوى التكلفة الحالي الى مستوى اقل منه و يتطلب ذلك تغير في الظروف التي تحسب على أساسها التكاليف بحيث يمكن الوحدة الاقتصادية من انتاج نفس المنتج بتكلفة اقل".²

كما عرف بانه " تحقيق التخفيض الحقيقي و الدائم في تكلفة الأنشطة التي تزاولها المؤسسة او تكلفة الوحدة المنتجة او الخدمات المقدمة بدون التأثير على ملاءمتها للاستخدام المطلوب".³

وفي نفس السياق عرف الحد من التكاليف على انه " تحقيق تخفيض حقيقي و دائم في تكلفة نشاط المؤسسة او تكلفة الوحدة المنتجة فيها بدون التأثير على جودة المنتج او وظائفه، و يتضمن ذلك تحقيق و فورات حقيقية في تكلفة أداء نواحي النشاط المختلفة في المؤسسة سواء في الإنتاج او التسوق او الإدارة بناء على دراسات

¹ ثناء علي القباني، إدارة التكلفة و تحليل الربحية، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص 19

² مهني بوريش، مساهمة في تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال التحكم في وظيفة التموين دراسة حالة: مؤسسة تصنيع و توزيع الحليب "Tchin-

lait/Candia" -بجاية-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012/2011، ص33

³ مهني بوريش، نفس المرجع السابق، ص 33

علمية و واقعية لطرق و وسائل أداء هذه الأنشطة لمحاولة تحديد المجالات التي يمكن باتباع وسائل مناسبة تحقيق تخفيض في تكلفة أدائها.¹

من خلال التعاريف السابق يمكن ان نستخلص ان الحد من التكاليف في العموم انها مجموعة من الإجراءات المدروسة و القرارات المتخذة بعناية التي تمس مختلف عناصر التكاليف للتقليل و الترشيح منها و الاستخدام الأمثل للموارد ضمن حدود إمكانيات المؤسسة دون المساس بالجودة و الكمية المنتجة من اجل تلبية حاجات الزبائن، تدعيم مركزها التنافسي في السوق ما يساعدها على تحقيق الزيادة في الأرباح و تحقيق الأهداف المستهدفة.

ثانيا: مبادئ الحد من التكاليف²

تعد التكاليف ركيزة أساسية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسات، و ضمان بقائها و استمرارها في ظل بيئة الاعمال المتغيرة و ظروف المنافسة الشديدة. فمع تزايد رغبات العملاء في السلع ذات الجودة العالية و الخصائص المتعددة و السعر المنخفض، اصبح تخفيض التكاليف ضروريا لتحقيق التوازن بين هذه الرغبات و تحقيق الربح. و قد اكد Horngren et al على أهميته على اعتبار ان تخفيض التكاليف من اهم الأهداف التي يهدف نموذج التكلفة المستهدفة الى تحقيقها، و ذلك دون المساس بمواصفات المنتج و الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة من قبل العملاء. لأجل القيام بعملية التخفيض بنجاح و فعالية، ينبغي مراعاة بعض المبادئ التالية:

- التركيز على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف مقارنة مع العناصر الأخرى، و ذلك باقل المجهودات؛
- ينبغي الا تكون تكاليف دراسة و تحليل التكاليف، و كذلك تطبيق المقترحات اكبر من التخفيض في التكاليف؛
- يجب على المؤسسات ان تدرك ان خفض التكاليف على حساب الجودة قد يؤثر سلبا على الإيرادات على المدى؛
- يجب الا يفرض تخفيض التكاليف الى اتخاذ قرارات استراتيجية غير صائبة كالتخلي عن اصل ثابت قد يحتاجه المشروع مستقبلا؛
- تخفيض التكاليف ضروري، لكن لا يجب ان يؤثر على الروح المعنوية لدى العاملين، الامر الذي يؤثر على الإنتاجية.

ثالثا: ابعاد الحد من التكاليف

بما انا الهدف الأساسي من تخفيض التكاليف هو تحقيق الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد المتاحة من جهة، و من جهة أخرى تحقيق رضا الزبائن من خلال تقديم منتجات بالجودة و المواصفات المطلوبة و باقل سعر

¹ مهني بوريش، سياسات تخفيض التكاليف و أهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2018/2019، ص 38

² سمية مساط، مرجع سبق ذكره، ص 152

ممكن، فانه ينبغي ان يأخذ منهج تخفيض التكلفة شكلا متحركا بدلا من الوضع الساكن الذي تم الاعتياد عليه، فالامر لا يتعلق بتحديد مستوى منخفض محدد من التكلفة انما المطلوب هو تحقيق التخفيض المستمر للتكلفة طالما هناك فرصة لإجراء ذلك التخفيض. من هذا المنطلق فإن الابعاد الرئيسية لمضمون تخفيض التكاليف تتحدد في الاتي:¹

- ان تخفيض التكاليف يعني متابعة الأنشطة و تكلفتها مت بداية مرحلة التخطيط و التصميم، ثم مرحلة الإنتاج و حتى مرحلة ما بعد البيع، حيث ان النسبة الأكبر من تكلفة المنتج عادة ما تحدد في مرحلة التخطيط و التصميم؛
- الوصول الى ادنى تكلفة ممكنة في لحظة معينة لا يعني تحقيق هدف تخفيض التكلفة، و لكن يعني بداية مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن اختراق تلك التكلفة و تخفيضها كلما امكن ذلك، مما يحقق هدف استراتيجي هام و هو التحسين المستمر؛
- يجب ان يكون التركيز في تخفيض التكلفة على مسببات حدوث التكلفة، حيث يمكن ذلك من احداث التخفيض ليس فقط في مجالات الأنشطة و العمليات الداخلية، و لكن أيضا في مواطن أخرى مثل خدمات ما بعد البيع؛
- يجب ان يكون التخفيض الحقيقي للتكلفة هدفا استراتيجيا للإدارة ليس فقط في الاجل القصير، و إنما اضا في الاجل الطويل؛
- يجب ان يقوم التخفيض الحقيقي للتكلفة على فلسفة التخفيض الإيجابي، و الذي يعني المحافظة على مستويات و معايير الجودة، مع استبعاد كافة مواطن الاسراف و الضياع التي لا تحقق قيمة للمنتج.

رابعا: أساليب الحد من التكاليف

ظهرت عدة أساليب تخص الحد من التكاليف نذكر أهمها:

1. **التحسين و التطوير المستمر:** تعتبر فكرة التحسين و التطوير المستمر بمثابة هدف تطوير للأداء يسعى نحو تعظيم منفعة المستهلك عن طريق العمل على تخفيض التكلفة، فهو يتعلق بصفة أساسية بالنواحي التشغيلية للمؤسسة. فهو يعد من اهم طرق و أساليب تخفيض التكاليف و الرفع من الجودة، و هو يعتمد على فلسفة إزالة الفقد من كافة الأنشطة و المسارات الخاصة بعملية إنتاجية معينة داخل المؤسسة، الامر الذي يؤدي الى تطويرها و تخفيض تكاليفها، و يكون ذلك من خلال احكام الرقابة على تكاليف التخزين من خلال ضبط توقيت استلام المواد اليوم و استعمالها غدا، و ضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج الى تسليمها للزبائن.²

¹ بوريش مهني، مرجع سبق ذكره، ص 44

² حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2011، ص 50

2. مقياس الأداء المتوازن: ان مقياس الأداء المتوازن يعد اطارا متكاملًا للاداء الاستراتيجي لتنظيم الاعمال، فهو الأداة التي تستخدم لنقل و توصيل استراتيجية المؤسسة الى الوحدات و المستويات الإدارية المختلفة، و هي أداة لترجمة استراتيجيات المؤسسة الى اهداف تشغيلية و مؤشرات عملية نحقق رؤية و مهمة للمؤسسة، و أيضا لقياس نماذج التنفيذ في هذه الوحدات و استخدامها بشكل يضمن تحقيق النتائج المستهدفة بما يدعم قوة المؤسسة و موقفها التنافسي، فهو يجمع بين المقاييس المالية و غير المالية و يهتم بالاهداف في الاجل قصير المدى و طويل المدى و يربط بين الاستراتيجيات و العمليات بما يحقق التوازن بين حاجات الأطراف المعنية بتنظيم الاعمال و هم المستثمرون و العملاء و العاملون و المجتمع.¹
3. التكاليف على أساس الأنشطة: ان أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أداة ناجعة تهدف الى إدارة التكلفة في بيئة الاعمال سواء من حيث تخطيط التكلفة و تقديرها، رقابتها، تجنبها و استيعابها الى غير ذلك، و بغية تحقيق هذا الهدف بكفاءة و فعالية و يجب تقديم هذه الأداة التحليلية التي تحدد الأنشطة المضافة للقيمة من غيرها، و ذلك لاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة قصد التقليل منها بغرض ترشيد التكاليف و دعم الميزة التنافسية للمؤسسة. و يساهم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في خفض التكلفة من خلال النقاط التالية:²

✚ اتخاذ قرارات إدارية افضل من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المؤسسة؛

✚ المساهمة في توفير معلومات مالية و معلومات غير مالية، فالناحية الأولى تتعلق بتقديم

المعلومات المالية و تحديد التكلفة بشكل اكثر دقة، مما يساهم في تخفيض التكلفة عن طريق

تخفيض استهلاك المارد من خلال الربط بين الأنشطة و ما تستهلكه من موارد، كما ان تقديم

المعلومات غير المالية عن عمليات و أنشطة المؤسسة يساهم في تخفيض التكلفة عن طريق رفع

كفاءة أداء الأنشطة و استبعاد الأنشطة غير الضرورية التي لا تحقق قيمة مضافة للمؤسسة؛

✚ يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت و الجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، و الغاء

الأنشطة ذات التكلفة العالية و غير الضرورية و اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، و يقدم

أسلوبا مختلفا بتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة و الرقابة عليها، اذ ان افضل وسيلة

لتخفيض التكلفة هي فهم و معرفة الأنشطة و مسببات التكلفة الخاصة بها،

و يتم تخفيض التكاليف وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة من خلال الخطوات التالية:

✚ تقليص الوقت و الجهد المطلوبين للقيام بالنشاط؛

¹ حابي احمد، نفس المرجع السابق، ص54

² ميلود تومي، يسرى جحيش، مساهمة أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة النسيج و التجهيز (TIFIB) بسكرة، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، المجلد 6، العدد 2، 2022، ص 545

✚ الغاء الأنشطة غير الضرورية: قد تكون هذه النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال، اذ بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول الى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات اة الخدمات التي يطلبها المستهلك؛

✚ انتقاء الأنشطة ذات التكلفة الأصغر في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه و بتكلفة اقل.

4. الإدارة على أساس الأنشطة: توجد أربعة تقنيات يمكن استخدامها تكاليف الأنشطة و هي:¹

✚ تخفيض الوقت و الجهد اللازم لإنجاز الأنشطة: و ذلك من خلال التركيز على تخفيض الوقت او أي موارد أخرى مكرسة له و قد يتحقق ذلك عن طريق تحسين العملية او المنتج حيث ان تخفيض الوقت او الجهد لا يتعلق بالنشاط في حد ذاته و انما يرتبط بالنشاط الذي قبله.

✚ الغاء الأنشطة غير الضرورية: تكون بغض الأنشطة عرضة للحذف لكونها تعتبر عديمة القيمة عند العميل او غير ضرورية لسير المؤسسة و الغاء هذه الأنشطة سيؤدي الى تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات التي لن تستهلك هذه الأنشطة مجددا.

✚ اختيار الأنشطة الأكثر كفاءة (ذات تكلفة منخفضة): و ذلك باختيار النشاط الأكثر كفاءة من بين مجموعة من البدائل المتوفرة عند المنتجات و العمليات حيث ان لكل بديل تكلفة مختلفة و اختيار البديل الذي له تأثير على التكلفة.

✚ مشاركة الأنشطة كلما كان ذلك ممكنا: تعمل هذه التقنية على إيجاد طرق للاستفادة اكثر من الأنشطة الموجودة بتجميع الوظائف بطريقة اكثر كفاءة.

5. نظرية القيود: يمكن للمنشأة تخفيض التكلفة باستخدام نظرية القيود و المحاسبة عن الإنجاز عن النحو التالي:²

✚ قياس معدلات الإنجاز للمنشأة و المتمثل في المعدل الذي تتمكن المنشأة عنده من توليد النقدية و ليس الإنتاج من خلال المورد عند أداء نشاط ما؛

✚ تحديد المخزون الذي يعبر عن حجم الأموال المستثمرة في شراء المواد الخام؛

✚ تحديد نفقات التشغيل اللازمة لتحويل المخزون الى منتج و المتمثل في التدفقات النقدية الخارجة؛

✚ يتم الربط بين معدلات الإنجاز الفعلية خلال فترة زمنية محددة و المارد المستفدة لتحقيق ذلك الإنجاز و يمكن قياسه من خلال هامش الإنجاز؛

✚ ثم التحسين المستمر حيث يتم تحديد مواطن الاسراف و الضباغ في المواد و الوقت و الأنشطة التي لا تضيف قيمة و العمل على التخلص منها ثم قياس هامش الإنجاز لكل ساعة تشغيل و

¹ قاسم حدة، جرد نور الدين، اثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط و نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف دراسة نظرية تطبيقية بمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة الجلفة، الجزائر، المجلد 13، العدد 2، 2022، ص 1-6

² كرار محمد حسن محمد، فارس الطيب محمد عثمان، اثر تطبيق نظرية القيود في تخفيض التكاليف في الشركات الإنتاجية "دراسة حالة: شركة الافريقية للبهيات"، مجلة الإنسانية و الاجتماعية، جامعة قسنطينة 2، المجلد 8، العدد 2، الجزائر، 2022، ص 10

تكلفة ساعة التشغيل بعد عمليات التحسين ثم قياس مقدار الخفض في التكلفة كمردود لاستخدام نظرية القيود.

الفرع الثالث: استخدام نظام التكاليف المستهدفة للحد من التكاليف

يظهر اثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال تطوير المنتج وفق التصميم المقترح من قبل فريق العمل، و تقدير التكلفة المتوقع تحميلها عند انتاج المنتج، و اجراء مقارنة بين التكلفة المستهدفة و التكاليف المقدرة للإنتاج، فإذا كانت التكاليف المقدرة تتطابق مع التكلفة المستهدفة ففي هذه الحالة يتم نتاج المنتج و العمل على محاولة تخفيض التكاليف و الاعتماد على أسلوب التحسين المستمر حتى تكون التكاليف المقدرة اكبر من التكاليف المستهدفة دون التأثير في رغبات العملاء.

اما اذا كانت التكلفة المقدرة اكبر من التكاليف المستهدفة، فانه يتطلب العمل على تخفيض التكاليف المقدرة بالاعتماد على أسلوب هندسة القيمة من خلال اجراء التعديلات اللازمة على تصميم المنتج للوصول الى التصميم الذي يحقق التكلفة المستهدفة و يفي برغبات العملاء.

و يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق ادنى تكلفة من خلال:¹

- دراسة إمكانيات المنشأة و معرفة تكاليف المنافسين؛ حيث توضح دراسة تكلفة المنافسين و تحليلها ابعاد و مواطن جديدة لتخفيض التكاليف، و معرفة أساليب انتاج غير مطبقة، و دلائل مدخلات يمكن استخدامها؛
- نقل الاهتمام بأنشطة تخطيط التكاليف و رقابتها و تخفيضها من مرحلة الإنتاج الى المراحل الأولية للمنتج؛
- تحقيق الجانب السلوكي للتكاليف، بمعنى انه يسعى الى تحقيق التكامل و التفاعل بين العاملين في المنشأة؛ لتحفيزهم و حثهم على المشاركة في تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة، و تعلم فن الاستخدام الرشيدة للموارد للوصول الى الأهداف المحددة؛
- استهداف تخفيض التكاليف توازياً مع استهداف الحفاظ على مستوى الجودة، و ذلك لان تحقيق الجودة يقلل من تكاليف عدم الجودة، و بالتالي يساهم في تخفيض التكلفة؛
- ابتكار الطرق و الأساليب التي تعمل على تخفيض استهلاك الطاقة؛
- المواءمة بين متطلبات العملاء من المنتجات و بين التكاليف اللازمة؛ لتطوير هذه المنتجات لتحقيق رضا العملاء، و تحقيق التكلفة المستهدفة؛
- الترتيب في اعداد الآلات و المكنات و الأجهزة و تهيئتها يؤدي الى تخفيض تكاليف الإنتاج و انسياب العمل.

¹ سالم عبد الله بن كليب، اثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة استكشافية على الشركات الصناعية في محافظة حضرموت)، مجلة الريان للعلوم الإنسانية و التطبيقية، جامعة الريان، المجلد 3، العدد 1، 2020، ص 187

ويتم تخفيض التكلفة و الوصول بها الى التكلفة المستهدفة من خلال المراحل الأربعة التالية:¹

1. **مرحلة تخطيط المنتج و تصميمه:** اذ يتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج المصمم وفقا لاحتياجات و تفضيلات العميل، اذ تتركز جهود المحاسب الإداري في مراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج الجديد لمقارنتها مع دراسات السوق و بيانات التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج، مع المحافظة على مواصفات و جودة المنتج.
2. **مرحلة تحليل التكاليف:** اذ يتم تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج، و محاولة إيجاد المنتج دون التأثير على جودة أداء المنتج لوظائفه و تتمثل بتحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج و من ثم العمل على تخفيض تكلفته الى اقصى حد ممكن، و الوصول بها الى التكلفة المستهدفة، و ان عملية تحليل التكاليف تتضمن الأنشطة التالية:
 - اعداد قائمة باجزاء و وظائف المنتج.
 - اعداد التحليل الوظيفي للتكاليف.
 - تحليل الأهمية النسبية لمتطلبات العميل.
 - إيجاد العلاقة بين خصائص و مواصفات و وظائف المنتج.
 - إعادة الترتيب النسبي (الأهمية النسبية) للوظائف.
3. **مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة):** يتم في هذه الخطوة تحليل وظائف و مكونات المنتج المختلفة، و ذلك بهدف انجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج باقل تكلفة ممكنة، و دون المساس بجودة المنتج و أدائه، من خلال استخدام مدخل هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج عبر استخدام أساليب كمية خلال مرحلة التصميم و التصنيع للمنتجات، و الذي يتم عبر تحليل أنشطة و تكاليف المنشأة الى أنشطة و تكاليف تضيف قيمة و أنشطة و تكاليف لا تضيف قيمة، و من ثم العمل على المحافظة على الأنشطة المضافة للقيمة و معالجة الأنشطة غير المضافة للقيمة، اما بالاستغناء عنها او تحويلها الى أنشطة مضافة للقيمة، و الذي يمكننا في النهاية كن الوصول الى التكلفة المقدره النهائية ضمن مدخل التكلفة المستهدفة، و عليه يرى كل من Ibuski و Kaminski ان مدخل هندسة القيمة و التكلفة المستهدفة مكملان لبعضهما، فبينما يسمح مدخل هندسة القيمة بتحديد مكان خفض التكلفة، يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تحقيق اليه خفض التكلفة لضمان تحقيق الربحية على المدى الطويل للمنشأة.
4. **مرحلة الإنتاج- القرار النهائي:** بناء على التكلفة المستهدفة، يتاح للإدارة اتخاذ القرار النهائي بالمضي قدما نحو الإنتاج، و الذي يحتاج الى الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل المنشأة ، و ذلك لتمكين المنشأة من تحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة.

¹ مجدي وائل الكبيسي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، فلسطين، المجلد 41، العدد 2، 2014، ص 173

المطلب الثاني: استخدام نظام التكلفة المستهدفة في زيادة الربحية

الفرع الأول: ماهية الربحية

أولاً: مفهوم الربحية

تعرف الربحية على أنها " مقياس فاعل لتقييم نتائج اعمال الشركة التي تقوم بممارستها لتحقيق هدفها في الحصول على الربح و الحكم على مدى كفاءة إدارة الشركة في تشغيل أصولها و موارها المتاحة لديها".¹

كما تعرف أيضا على أنها " العوائد التي تكتسبها المنشأة و تعبر عن مدى كفاءتها في استثمار موجوداتها المتاحة بشكل يحقق الغاية منها".²

علاوة على ذلك عرفت على أنها "العلاقة القائمة بين ما هو متحقق و العوامل التي أدت الى تحقيقه أي انها تمثل نتائج ما حققته الشركة من استثمارات و استثمارها الأمثل للموارد المتاحة لديها و تقييم أداء الشركة بناء على ذلك".³

إذا و من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن الربحية هي مؤشر من اهم مؤشرات تقييم الأداء المالي، تعكس مدى إمكانية المؤسسة على تشغيل أصولها، مواردها و أنشطتها بكفاءة ما يعود عليها بإيرادات اكبر مقارنة بالتكاليف و النفقات المستهلكة خلال فترة معينة ما يسمح بضمان استمرارية المؤسسة و تحقيق اهداف أصحاب المصالح.

ثانيا: مؤشرات الربحية⁴

➤ **معدل العائد على الأصول:** يعد معدل العائد على الأصول من ضمن مقاييس الربحية و الذي عن طريقه يمكن معرفة معدل العائد المتحقق من استثمار جميع أموال المؤسسة سواء كانت تشغيلية او غير ذلك، كما انه يستخدم للحكم على كفاءة المؤسسة ككل مقارنة بالمؤسسات الأخرى، و يتم حساب معدل العائد على الأصول من خلال المعادلة التالية:

$$\text{معدل العائد على الأصول} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضرائب}}{\text{اجمالي الموجودات}}$$

➤ **معدل العائد على الملكية (المساهمين):** و يقيس هذا المؤشر معدل العائد المتحقق عن استثمار أموال المالكين، و ان ارتفاع معدل العائد على حق الملكية هو دليل لاداء الإدارة الكفاء، و يمكن ان يكون

¹ مصعب بن سعد النعيم، نورة محمد الشعبي، اثر أسلوب التحسين المستمر على الربحية في المنشآت الصغيرة و المتوسطة في المملكة، مجلة المحاسبة و المراجعة لاتحاد الجامعات العربية، المملكة العربية السعودية، المجلد 14، العدد 1، 2025، ص 434

² العرابي مصطفى، طروبيا نذير، تأثير السيولة على الربحية في المصارف الإسلامية، دراسة قياسية على المصارف الإسلامية في قطر، المجلد 11، العدد 3، 2025، ص 57

³ مصعب بن سعد النعيم، نورة محمد الشعبي، نفس المرجع السابق، ص 434

⁴ معاش امينة دلال، بن تريح بن تريح، اثر تطبيق المسؤولية الاجتماعية على تحسين الربحية -دراسة حالة مؤسسة مطاحن الاغواط-، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الإدارة، جامعة عمار ثلجي الاغواط، الجزائر، المجلد 5، العدد 2، 2021، ص 92

ارتفاعه قليلا دليلا للمخاطرة العالية الناجمة عن زيادة الرافعة المالية، بينما يشير انخفاضه الى تمويل متحفظ من القروض و بحسب الصيغة التالية:

$$\text{معدل العائد على حق الملكية} = (\text{صافي الربح بعد الضريبة} \div \text{حقوق الملكية}) \times 100\%$$

➤ **نسبة الربح التشغيلي:** هذه النسبة تبين العلاقة بين الربح التشغيلي و صافي المبيعات، ان الهدف الرئيسي لحساب هذه النسبة هو تحديد الكفاءة التشغيلية للإدارة، تسمى هذه النسبة أيضا بهامش الربح التشغيلي، و الربح التشغيلي يعني صافي الربح الناتج عن العمليات و الأنشطة العادية للأعمال دون مراعاة المعاملات و المصروفات الخارجية ذات الطبيعة المالية البحتة، كلما ارتفعت نسبة الربح التشغيلي كلما دل على كفاءة تشغيلية افضل و نسبة الربح التشغيلي المرتفعة تعني ان المؤسسة قادرة ليس على زيادة مبيعاتها فقط انما أيضا على تدنية نفقات التشغيل، و يمكن حساب هذه النسبة بالمعادلة التالية:

$$\text{نسبة الربح التشغيلي} = (\text{الربح التشغيلي} \div \text{صافي المبيعات}) \times 100\%$$

➤ **هامش صافي الربح:** تمثل العلاقة بين صافي الربح و المبيعات، ان حساب هذه النسبة يمكن ان يعدل استنادا الى حاجة المحلل مثل استبدال صافي الربح بالعائد قبل تكاليف الفائدة او العائد بعد الفائدة و الضرائب، و يجب على المحلل ان يبحث عن أي دخل / مصاريف او ربح / خسارة غير عادي او غير متكرر فيما يتعلق مباشرة بالنشاط الأساسي للمؤسسة، و يجب ان تستثنى هذه البنود عند قياس فاعلية المؤسسة:

$$\text{هامش الربح الصافي} = (\text{صافي الربح} \div \text{المبيعات}) \times 100\%$$

ثالثا: العوامل المؤثرة على الربحية¹

➤ **عوامل داخلية:** و التي ترتبط بالبيئة الداخلية للشركة و تشمل ما يلي:

- **حجم الشركة:** حيث يعبر حجم الشركة عن مقدار الطاقة الإنتاجية التي تمتلكها او مقدار ما تقدمه من خدمات لعملائها، حيث يعد عامل الحجم مهم خاصة في الشركات الصناعية الكبيرة حيث يمكن انتاج العناصر بتكاليف اقل و هذا ينعكس بشكل إيجابي على ربحية الشركة، حيث تتميز الشركات كبيرة الحجم بان لديها أسواق مختلفة لتصريف منتجاتها و تسويقها و هذا سوف ينعكس بشكل إيجابي على مستوى الربحية لديها.
- **راس المال العامل:** و الذي يمثل الفرق بين أصول الشركة و التزاماتها المتداولة و يتمحور حول مدى قدرة الشركة على سداد التزاماتها المتداولة من مواردها المتاحة لديها و تأتي من مصدرين ذو أهمية تتمثل بالديون و حقوق الملكية و تعتبر من العوامل المهمة المؤثرة في الربحية.

¹ نور الحوراني، اثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، المجلد 27، العدد 2، 2025، ص 21

- **السيولة:** تعبر السيولة عن قدرة الشركة على تحويل أصولها الى نقد و قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الاجل، حيث انه لابد ان تقوم الشركة بتحقيق التوازن بين الربحية و السيولة بحيث تتمكن من الوفاء بالتزاماتها من الموارد المتاحة لديها.
- **عوامل خارجية:** تتعلق بالبيئة الخارجية المحيطة بالشركة و العوامل الاقتصادية التي تؤثر على الاقتصاد المحلي و الاقتصاد العالمي من تضخم و ركود و التغير الحاصل في أسعار الفائدة.

الفرع الثاني: وسائل زيادة الربحية

توجد طرق متعددة لتحسين ربحية الشركات أهمها:¹

- ✚ البحث عن فرص و خدمات جديدة تقدمها الشركة في قطاعات و أنشطة جديدة او في مناطق جغرافية جديدة او لعملاء جدد؛
- ✚ رفع أسعار بعض الخدمات المقدمة للعملاء الحاليين و الجدد على سبيل المثال زيادة نسبة الفائدة على البيع بالتقسيط و غيرها من الخدمات المقدمة؛
- ✚ الانتفاع الكامل بالاموال و الأصول المتاحة تحت تصرف الشركة، من خلال استخدامها افضل استخدام؛
- ✚ الرقابة على النفقات في أي مجال من المجالات و لاسيما في مجال المصروفات العامة و التي تكون اكثر مجالا للانفاق دون رقابة.

مما سبق يتبين بان هناك الكثير من الوسائل التي يمكن استخدامها في شركات المساهمة العامة بهدف تعظيم ربحيتها، حيث تكون هذه الوسائل عبارة عن أفكار مبتكرة يتم الاخذ بها و تطبيقها عمليا من اجل زيادة قيمة الشركة.

الفرع الثالث: استخدام نظام التكلفة المستهدفة لزيادة الربحية

تعد ربحية الشركة محورا رئيسيا في قياس كفاءتها و قدرتها على الاستمرار و النمو، اذ تمثل انعكاسا مباشرا لمدى نجاحها في توظيف مواردها و تعظيم عوائدها، و من هذا المنطلق، يرتبط تحسين الأداء المالي ارتباطا وثيقا بزيادة الربحية، حيث يتطلب ذلك تطبيق استراتيجيات فعالة لتخفيض التكاليف باعتبارها احد اهم ابعاد تحسين الأداء المالي، و تعزيز الكفاءة التشغيلية. و بذلك تصبح ربحية الشركة ليس فقط مؤشرا على أدائها المالي، بل أداة أساسية لدعم استقرارها و تنافسيتها في بيئة الاعمال.

و من هنا برزت الحاجة الى تبني الأساليب الإدارية الحديثة مثل التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة، لما توفره من أدوات فعالة في تخفيض التكاليف و تحقيق التوازن بين جودة المنتجات و متطلبات العملاء، و هو ما يعزز من ربحية الشركة مما يؤدي الى تحسين أدائها المالي.

¹ ايمان عوني أبو يوسف، اثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين مذكرة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2016، ص56

لذلك قد يؤدي التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة الى زيادة الأرباح و من ثم تحسين الأداء المالي من خلال ما يلي:¹

➤ **تخفيض التكاليف:** يعد تخفيض التكاليف من اهم الاستراتيجيات التي تتبناها الشركات لزيادة أرباحها؛ حيث يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد هدف التكلفة للمنتج، مما يحفز الشركات على البحث عن سبل لخفض التكاليف و التحكم فيها لضمان تحقيق الأرباح المطلوبة، و يهتم هذا الاسلوب بتخفيض التكاليف منذ المراحل الأولى لتخطيط المنتج او تصميمه، متبعا بذلك مبدأ "الوقاية خير من العلاج". كما يساهم أسلوب هندسة القيمة على تحقيق هدف التكلفة من خلال تحليل الوظائف المختلفة للمنتج و تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة له و استبعادها، بالإضافة الى استبدال بعض المدخلات ذات التكلفة العالية ببدائل اقل سعرا و تقي بالغرض، مما يؤدي في النهاية الى تخفيض التكاليف.

➤ **تحسين كفاءة استغلال الموارد و تقليل الهدر:** يسهم التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة في تعزيز كفاءة استخدام الأصول و تحسين الأداء التشغيلي للشركات. فعند تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات، ينصب التركيز على تخفيض التكاليف مع الحفاظ على الجودة، و ذلك بتوجيه الجهود نحو تصميم عمليات انتاج فعالة تقلل من هدر الموارد و تزيد من إنتاجية الأصول المتاحة. و في هذا السياق تساهم هندسة القيمة من خلال تحليل دقيق للعمليات التشغيلية بهدف تحديد المجالات القابلة للتطوير و استبعاد الأجزاء غير الضرورية في العمليات الإنتاجية، مما يساعد في تبسيط الإجراءات و تقليل الحاجة الى استثمارات إضافية في أصول غير ضرورية و بالتالي يحقق هذا التكامل اقصى استفادة من الأصول المتاحة و يخفض التكاليف التشغيلية، الامر الذي ينعكس إيجابيا على الكفاءة العامة للشركة و قيمتها السوقية.

➤ **زيادة المبيعات:** يؤدي التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة دورا محورا في تعزيز مبيعات الشركة. فعندما يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج بناء عللا السعر الذي يرغب العميل في دفعه و القيمة التي يتوقعها، و تستخدم هندسة القيمة لتحقيق هذه التكلفة من خلال تحسين وظائف المنتج و تقليل التكاليف غير الضرورية، ينتج عن ذلك تقديم منتجات عالية الجودة بأسعار تنافسية مما يساهم في تحسين رضا العملاء و بناء علاقات قوية معهم، مما يزيد من فرص النمو المستقبلي للشركة و توسيع حصتها السوقية، و بالتالي ارتفاع مبيعاتها، الامر الذي ينعكس إيجابيا على أرباحها.

إذا يمكن القول انه اذا كان تطبيق التكلفة المستهدفة فعالا، فانه يمنح الشركة في الأخير ربحية اكبر. فهذا النظام يأخذ في الاعتبار العاملين الاساسين للربح و هما : التكاليف و السعر. حيث تبدأ العديد من الشركات بتطوير المنتجات ثم تحدد أسعارها بناء على التكاليف. اما عند البدء أولا بالسعر الذي يقبله السوق، فان ذلك

¹ عثمان محمد ياسين فراج و آخرون، اثر التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة على تحسين الأداء المالي للشركات -دراسة تحليلية نظرية-، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، مصر، المجلد 39، العدد 6، 2025، ص 238

يساعد على ضمان الوصول الى منتج يتمتع بمزايا و سعر يقدره العملاء و يروونه مناسباً, و بعبارة أخرى, يمكنك تحقيق افضل علاقة ممكنة بين السعر و التكلفة للمنتجات.¹

¹ Egbuhuzor , Akpeekon ,Edom, Target costing and Value Engineering, Ignatius Ajuru University of Education, p 8

المبحث الثالث: الدراسات السابقة و المقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

المطلب الأول: الدراسات السابقة

1. دراسة الاء مصطفى خليل (2012) بعنوان نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الادوية و مستحضرات التجميل في قطاع غزة (دراسة حالة) دراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين:

هدفت الدراسة الى التعريف بأسلوب التكلفة المستهدفة كاسلوب من أساليب إدارة التكاليف الحديثة و مدى إمكانية تطبيقه و من ثم بناء نموذج مقترح لتطبيق هذا الأسلوب، و خلصت الدراسة الى ان أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحديد المنتجات التي تزيد تكلفتها الفعلية عن المستهدفة مما يمكن إعادة النظر فيها و العمل على تخفيضها للوصول الى التكلفة المستهدفة، كما اوصت بضرورة تطوير نظام التكاليف و وضوح استراتيجية الشركة المتعلقة بالارباح.

2. محمد الصديق الفضيل (2021) بعنوان أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل و تخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الإدارة، المجلد 05، العدد 01، جامعة لونييسي علي البليدة 2 الجزائر : هدف الدراسة الى عرض نظام التكلفة المستهدفة كاداة لتخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية و تعظيم أرباحها من خلال تحديد التكلفة المستهدفة و خلصت الدراسة الى انه من خلال تطبيق نظام التكلفة كاداة هامة لإدارة التكلفة و الربحية يمكن توفير المعلومات اللازمة للإجابة عن زيادة الأرباح و إمكانية مواجهة المنافسة و تحديد سعر البيع التنافسي.

3. خشعي عفاف، عبد القادر الشيخ (2021) بعنوان مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف: دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي بسكرة، مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية و التنمية المستدامة، جامعة محمد خيضر الجزائر:

هدفت هذه الدراسة الى ابراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، بالتعرف على خطوات عمل الأسلوب في تخفيض التكاليف و كذا أهميته في تعظيم أرباح المؤسسة اراح المؤسسات من خلال تطبيقه و خلصت الدراسة الى انه توجد صعوبات في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل المؤسسات الجزائرية بسبب عدم القدرة على تتبؤ و توقع و تحديد احتياجات الزبائن كما يحتاج هذا الأسلوب استخدام بعض الأساليب الأخرى كاسلوب إدارة الجودة الشاملة.

4. سمية مساط (2024) بعنوان اثر تكامل التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة على تخفيض تكاليف المنتجات -دراسة ميدانية بالمناطق الصناعية لولاية سطيف-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، المركز الجامعي عبد الرحمان بوصوف ميلة، الجزائر:

هدفت هذه الدراسة و خلصت الى ان تبني تقنيات التحسين المستمر لا يقوم فقط بتحسين التقديرات الأولية للتكلفة، الأنشطة، العمليات و البدائل، بل يسعى لضمان التحسين المستمر و التخفيض المستمر للتكلفة، مع الحفاظ على الجودة و تحقيق استراتيجية الريادة بالتكلفة الى جانب التكلفة المستهدفة و اكدت على الحرص على الاستغلال الأمثل لمختلف المارد، استهلاك الطاقة و الاستفادة من الطاقة العاطلة في المؤسسات.

5. Hamoud Mohd. Al-Hattami, Jawahar D. Kabra and Murlidhar A. Lokhande, Reducing costs in manufacturing firms by using target costing technique ; Deparment of commerce, Dr.Babasaheb ambedkar marathwada University, Aurangabad, India 2020 :

ان الهدف الرئيسي من الدراسة هو اكتشاف ما اذا كانت الأساليب التقليدية تؤدي الى ارتفاع التكاليف و ما اذا كان استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي الى خفض التكاليف و زيادة هامش ربح الشركة، و توصلت الدراسة الى ان التسعير القائم على التكلفة في المصنع يؤدي الى ارتفاع الأسعار و عدم القدرة على المنافسة بالإضافة الى ان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة اسهم في تحقيق التخفيض المستهدف في التكاليف من خلال استخدام تحليل التفكير و هندسة القيمة.

6. Ali Masadeh, Talal Jrairah, Nashat Ali Almasria, THE IMPACT OF APPLYING THE TARGET COST APPROACH ON PRODUCTS STRUCTURE (PRODUCTS PRICING ;DEVELOPMENT END QUALITY), international journal of professional business review ; Miami, v.8, n.6 ; jordan, 2023

هدفت هذه الدراسة الى فحص اثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على هيكل المنتج في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، كما أظهرت الدراسة الى ان مدخل التكلفة المستهدفة يسهم في تطوير المنتجات و تحسين الربحية من خلال التركيز على تحليل فرص نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له، كما اوصت الدراسة بضرورة تطوير منتجات ناجحة و تسعيرها و فقا لمدخل التكلفة المستهدفة، و ذلك من خلال تحقيق التوازن بين قدرات الشركة و احتياجات العملاء.

المطلب الثاني: القيمة المضافة للدراسة مقارنة بالدراسات السابقة

من خلال عرض الدراسات السابقة تبين ان جميع الدراسات حاولت تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على المؤسسات الاقتصادية باختلاف نشاطها و توصلت الى نتائج متشابهة بكل البيئة الاقتصادية المحلية غير مرنة للتبني السليم لهذا النموذج، كما توصلت الى ان استخدام نظام التكلفة المستهدفة يمنح المؤسسة امتيازات بارزة على مستوى السوق ، كما اكدن ان الطريق الأمثل لتخفيض التكاليف و زيادة الربحية هي استخدام نظام التكلفة المستهدفة.

و قد جاءت هذه الدراسة من اجل تعريف المؤسسة محل دراسة بنظام التكلفة المستهدفة و ما النتائج المترتبة من اعتماده، بالإضافة الى محاولة التنسيق بين نظام التكاليف المعتمد و هو التكاليف على أساس الأنشطة و نظام التكلفة المستهدفة و الخروج بإضافة للمؤسسة من اجل تخفيض تكاليفها و زيادة أرباحها.

خلاصة الفصل الأول:

يعد أسلوب التكاليف المستهدفة من بين أهم أدوات الإدارة الحديثة التي تساعد المؤسسات على مواجهة المنافسة المتزايدة و تحقيق أهدافها المالية، فمن خلال التحكم في التكاليف منذ المراحل الأولى لتطوير المنتج، و تحقيق التوازن بين الجودة، السعر و الربحية تستطيع المؤسسة خفض تكاليفها و تعظيم أرباحها مما يجعلها من أفضل أدوات إدارة التكاليف.

و بناء على ذلك سنتناول في الفصل الثاني دراسة حالة لتبيان اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية في مؤسسة نفضال GPL سكيكة.

الفصل الثاني

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية – دراسة حالة مؤسسة نפטال GPL سكيكة

تمهيد الفصل الثاني:

بعد التطرق في الفصل الأول الاطار النظري و المفاهيمي لنظام التكلفة المستهدفة و كذا الحد من التكاليف و الربحية و اثر الناتج عن استخدام النظام على كلا المتغيرين، و سوف يتم في هذا الفصل اسقاط الجانب النظري للدراسة من خلال دراسة مؤسسة نפטال GPL سكيكة عن طريق التعريف على المؤسسة و طبيعتها نشاطها، هيكلها التنظيمي و سير الإنتاج بها، بالإضافة الى التعرف على نظام التكاليف المطبق في المؤسسة و محاولة الوصول الى نتائج حول اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة من ناحية الحد من التكاليف و زيادة الربحية و اختبار الفرضيات و الوصول الى النتائج كل هذا سيتم عرضه في بحثين:

- **المبحث الأول:** نية عامة حول مؤسسة نפטال GPL سكيكة؛
- **المبحث الثاني:** واقع حساب التكاليف في المؤسسة و محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية – دراسة حالة مؤسسة نفطال GPL سكيكدة

المبحث الأول: نبذة عامة حول مؤسسة نفطال GPL

المطلب الأول: نشأة و تعريف مؤسسة نفطال

شركة نفطال هي شركة عمومية ذات طابع مساهمة برأس مال قدره 160 مليار دينار جزائري، تأسست عام 1982 وهي شركة تابعة مملوكة بالكامل لمجموعة سوناطراك، وتُعدّ جزءاً من قسم التسويق الخاص بها. وتتمثل مهمتها الرئيسية في توزيع وتسويق المنتجات البترولية ومشقاتها في السوق الوطنية مع مراعاة قواعد و أسس الجودة و السلامة حيث تم تقسيم نفطال الى 3 فروع تتمثل في:

• فرع الغاز المميع GPL؛

• فرع الوقود CRB ؛

• فرع التسويق الزيوت والعجلات المطاطية والمحروقات و يرمز له بالرمز CLP .

ولضمان توافر المنتجات في جميع أنحاء البلاد، تستخدم نفطال عدة وسائل نقل:

• النقل البحري الساحلي وخطوط الأنابيب، لتزويد المستودعات من المصافي.

• النقل بالسكك الحديدية لتزويد المستودعات من المستودعات.

• توفير طرق لتوصيل الطلبات للعملاء ومستودعات التوريد التي لا تصلها خطوط السكك الحديدية.

تُورّد نفطال ما يقارب 13.3 مليون طن من المنتجات البترولية سنوياً، وهو رقم يُتوقع أن يرتفع مع تزايد الطلب باستمرار، كما طبقت الشركة رؤية استراتيجية جديدة متوسطة الأجل تركز على العملاء، مصحوبة بخطة تنفيذية.

الفرع الثاني: نشأة نفطال GPL

مرت شركة نفطال بعدة تغيرات و التحولات الهيكلية نذكرها ابرزها فيما يلي:

1980: تم انشاء ما يعرف بالمؤسسة الوطنية لتكرير و توزيع المواد البترولية ERDP بمقتضى مرسوم 80-101 المؤرخ في 1980/06/04 فيما يخص إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية لنقل و تجارة المحروقات.

1984: تم تجميع كل المواد البترولية تحت مسمى وحدة نفطال للتوزيع UND.

1987: تم تقسيم المؤسسة الوطنية لتكرير و توزيع المواد البترولية بمقتضى المرسوم رقم 87-189 المؤرخ في 1987/08/25 الى شركتين وطنيتين هما:

مؤسسة مختصة في تصفية و تكرير البترول نفتاك NAFTEC.

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية – دراسة حالة مؤسسة نفطال GPL سكيكة

مؤسسة مختصة في توزيع و تسويق المنتجات البترولية و مشتقاتها NAFTAL. و يتكون المصطلح الأجنبي من جزئين هما:

NAFT: مصطلح عالمي يقصد به النفط.

AL: الحرفين الاولين لكلمة الجزائر Algérie.

1998: تم تحويل شركة نفطال الى شركة ذات اسهم Spa براسمال يقدر ب 6.650.000.000 دينار جزائري و أصبحت فرعا مملوكا بنسبة 100% لمؤسسة سونطراك (SVH) SONATRACH.

2002: تم رفع راسمال نفطال الى 15.650.000.000 دينار جزائري وفقا لقرار الجمعية العامة الاستثنائية AGEX.

المطلب الثاني: تقديم مقاطعة نفطال فرع GPL سكيكة

الفرع الأول: تعريف مقاطعة نفطال GPL سكيكة

مقاطعة نفطال فرع الغاز المميع سكيكة هي مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري، تقع في المنطقة الصناعية الصغرى لولاية سكيكة. تختص بتسويق و توزيع المواد البترولية المتمثلة في غاز البوتان، غاز البروبان و السيرغاز.

كما تشرف المقاطعة على اربع مناطق هي: سكيكة، عنابة، الطارف و قالمة بحيث تم تكليفها بتلبية حاجيات هذه المناطق من المنتجات السابق ذكرها، وتعتبر من بين الوحدات الخمسة الأكبر على المستوى الوطني.

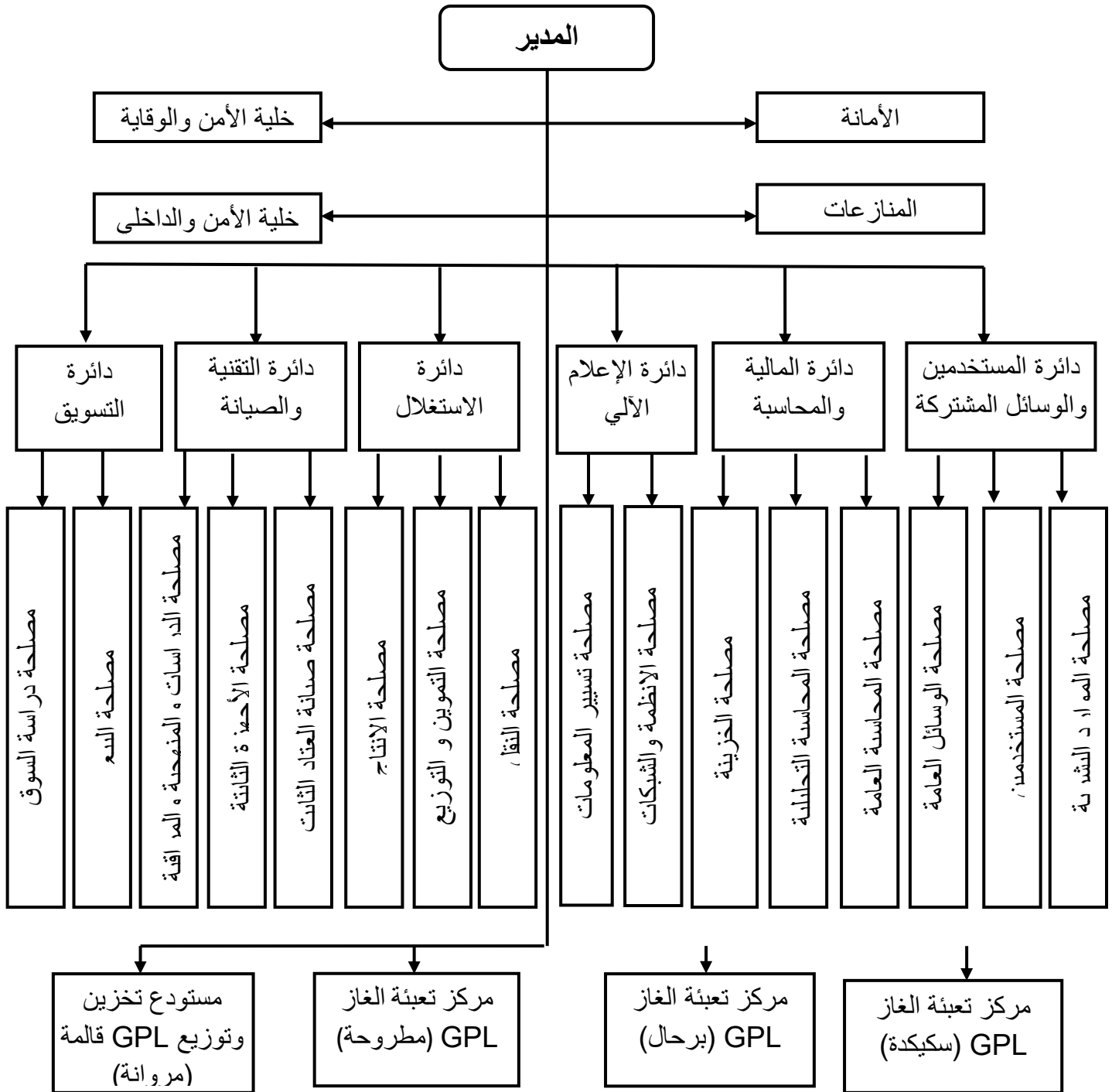
الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمقاطعة نفطال GPL سكيكة

تتكون المقاطعة من مديرية و ستة دوائر رئيسية تتفرع الى ستة عشر مصلحة على أساس طبيعة النشاط القائم في المؤسسة و تنفيذ العمليات بالإضافة الى تحديد المسؤوليات و المهام لتنظيم العمل من اجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية المسطرة . و الشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمقاطعة نفطال للغاز المميع سكيكة:

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية -

دراسة حالة مؤسسة نפטال GPL سكيكة

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمقاطعة نפטال للغاز المميع سكيكة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

❖ **المديرية:** يشرف عليها مدير و هو المنسق الرئيسي بين جميع الأقسام و المصالح، حيث يسعى الى تحقيق المهام الموكلة اليه و المتمثلة في الرقابة، التسيير، التخطيط و التنظيم، كما يقوم بتحقيق الأهداف الموكلة للمؤسسة.

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية -

دراسة حالة مؤسسة نفضال GPL سكيدة

- ❖ **الأمانة:** و يتمثل عملها في تنظيم الملفات، تسجيل، فرز و ترتيب البريد، استقبال المكالمات الداخلية و الخارجية، تسيير البريد الداخلي و الخارجي بالإضافة الى تنظيم استعمال الوقت للمدير.
- ❖ **مصلحة المنازعات:** تكمن مهامها الرئيسية في الدفاع عن مختلف القضايا المتعلقة بمؤسسة نفضال.
- ❖ **خلية الامن و الوقاية:** تنعكس مهامها في احترام و تطبيق قواعد الامن، الاهتمام بالعمال المؤهلين من حيث التكوين في مصلحة الحماية المدنية و الرقابة المستمرة بواسطة مختلف الإمكانيات و الوسائل لحماية ممتلكات المؤسسة.
- ❖ **دائرة الاعلام الآلي:** يشرف عليها رئيس الدائرة الذي يعتبر المسؤول عن السير الحسن لانظمة الاعلام الآلي و كذا المعلومات الخاصة بتسيير المقاطعة و تنقسم الى قسمين:
 - **مصلحة تسيير المعلومات:** تتجلى مهمتها الرئيسية في تسجيل كافة المعلومات الموجودة و المستعملة من طرف مصالح الإدارة كمصلحة المحاسبة على أسطوانات لاستعمالها عند الحاجة.
 - **مصلحة الأنظمة و الشبكات:** مهمتها تسيير و إدارة شبكة الاعلام الآلي بما يكفل حسن سيرها و حمايتها كما تعتبر شبكة وصل بين المقاطعة و الإدارة المركزية بالعاصمة.
- ❖ **دائرة المستخدمين و الوسائل المشتركة:** يشرف عليها رئيس الدائرة الذي يقوم بضمان تسيير إدارة الموارد العامة الخاصة بالمنطقة و ضمان إدارة الموارد البشرية و تنقسم هذه الدائرة الى ثلاثة مصالح هي:
 - **مصلحة الوسائل العامة:** يتمثل اختصاص هذه المصلحة في ضمان تسيير الوسائل الخاصة بالمنطقة حيث توفر لها جميع الإمكانيات و اللوازم لضمان سير العمل في احسن الظروف و مثال على ذلك التجهيزات المكتبية و صيانتها، توفير وسائل النقل و لباس العمل كما تتمثل مهامها في ضمان كل العمليات الخاصة بمهمات الانتقال و غيرها.
 - **مصلحة الموارد البشرية:** تهتم هذه المصلحة بمتابعة و تسيير الملفات الخاصة بالعمال مثل الذين يريدون تغيير مناصبهم، التقاعد، ملفات التوظيف، الاستقالة، كما تقوم بإعداد مخطط يحرك المستخدمين في الوظائف التي تحتاجها المقاطعة. اما التكوين فينصب على المستخدمين في اختصاصات عديدة حيث يمكن ان تتجاوز ستة اشهر كما توجد مراكز تكوين خاصة.
 - **مصلحة المستخدمين:** تقوم تسيير المستخدمين عن طريق مراقبة و تسيير الأجور، علاوات العائلات المتوفرة في ذمتها اثناء العمل، علاوات صندوق الضمان الاجتماعي، تطبيق قانون العمل في حالة الأجور و العطل كما تقوم بدراسة ملفات المستخدمين من حيث الانضباط و تنفرع الى ثلاثة فروع:
 - **فرع التسيير:** يهتم بتسيير الشؤون الإدارية للموظفين، اجراء، متابعة و تنفيذ كل القرارات الخاصة بالحياة المهنية للعامل.

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية -

دراسة حالة مؤسسة نفطال GPL سكيكة

- فرع الشؤون الاجتماعية: تتكفل بالعمال من ناحية التأمينات و تتمثل اهم نشاطاتها في التصريح بحوادث العمل، متابعة التعويضات و تكميل المستحقات من تعاقدية صناعة البترول و المحروقات.
- فرع الأجور: ان أجور العمال محددة مركزيا على مستوى المديرية العامة، اما دور الفرع فهو التكفل بالعمال سواء المؤقتين او الدائمين عن طريق معالجة ورقة الحضور اما تحديد الاجر النهائي فيكون مركزيا.
- ❖ دائرة المالية و المحاسبة: تختص هذه الدائرة بتسجيل كل العمليات الخاصة بدخول و خروج الأموال و هذا من اجل الحفاظ على التوازن المالي بالإضافة الى متابعة النشاطات المحاسبية، الخزينة و الميزانية و تنقسم الدائرة الى ثلاثة مصالح:
 - ✚ مصلحة المحاسبة التحليلية: و تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:
 - توزيع الأعباء غير المباشرة التي وقعت اثناء الدورة؛
 - حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة؛
 - حساب النتيجة التحليلية للمنتوجات؛
 - اعداد الموازنات التقديرية؛
 - المقارنة بين ما هو حقيقي و ما هو مقدر و استخراج الانحرافات؛
 - محاولة اعداد دراسات لتخفيض التكاليف و تعظيم الأرباح.
 - ✚ مصلحة الخزينة المالية: تشرف هذه المصلحة مباشرة على خزينة المؤسسة و الصرف اذ تقوم بتسجيل جميع الأعباء و المصاريف و كذا المداخل في الدفتر اليومي.
 - ✚ مصلحة المحاسبة العامة: مهمتها تسجيل جميع العمليات التي تمر بها المقاطعة مما يسهل الرجوع اليها وقت الحاجة عن طريق مراقبة و تنفيذ الفواتير المختلفة سواء بالشراء او البيع بالإضافة الى المعالجة المحاسبية للأجور التي تعتمد على برنامج الي.
- ❖ دائرة التقنية و الصيانة: يشرف عليها رئيسها الذي يعتبر المسؤول عن حماية وسائل النقل و المعدات الخاصة بالتوزيع و الاعمال الخاصة بالمنطقة سواء بالنسبة للبناء او القيام بالتنظيم و التخطيط، طما تتدرج مهامه في متابعة و مراقبة انجاز الاعمال والدراسات الخاصة بتوزيع المنشأة و اعداد تقارير الأنشطة بشكل دوري و مخططات الميزانية من إيرادات و نفقات، كما تقوم بمتابعة عمليات استهلاك القطع البديلة الخاصة بوسائل النقل و تنقسم الى ثلاثة مصالح:
 - ✚ مصلحة الدراسات و المنهجية و المراقبة: دورها هو دراسة تخطيط محطات البنزين، تحتوي هذه المصلحة على مكتب يشرف عليه مهندسان يختصان في وضع مخطط الموقع ومخطط مفصل عن نوع التجهيزات كما يقومان بالمراقبة التقنية للتجهيزات سنويا.

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية –

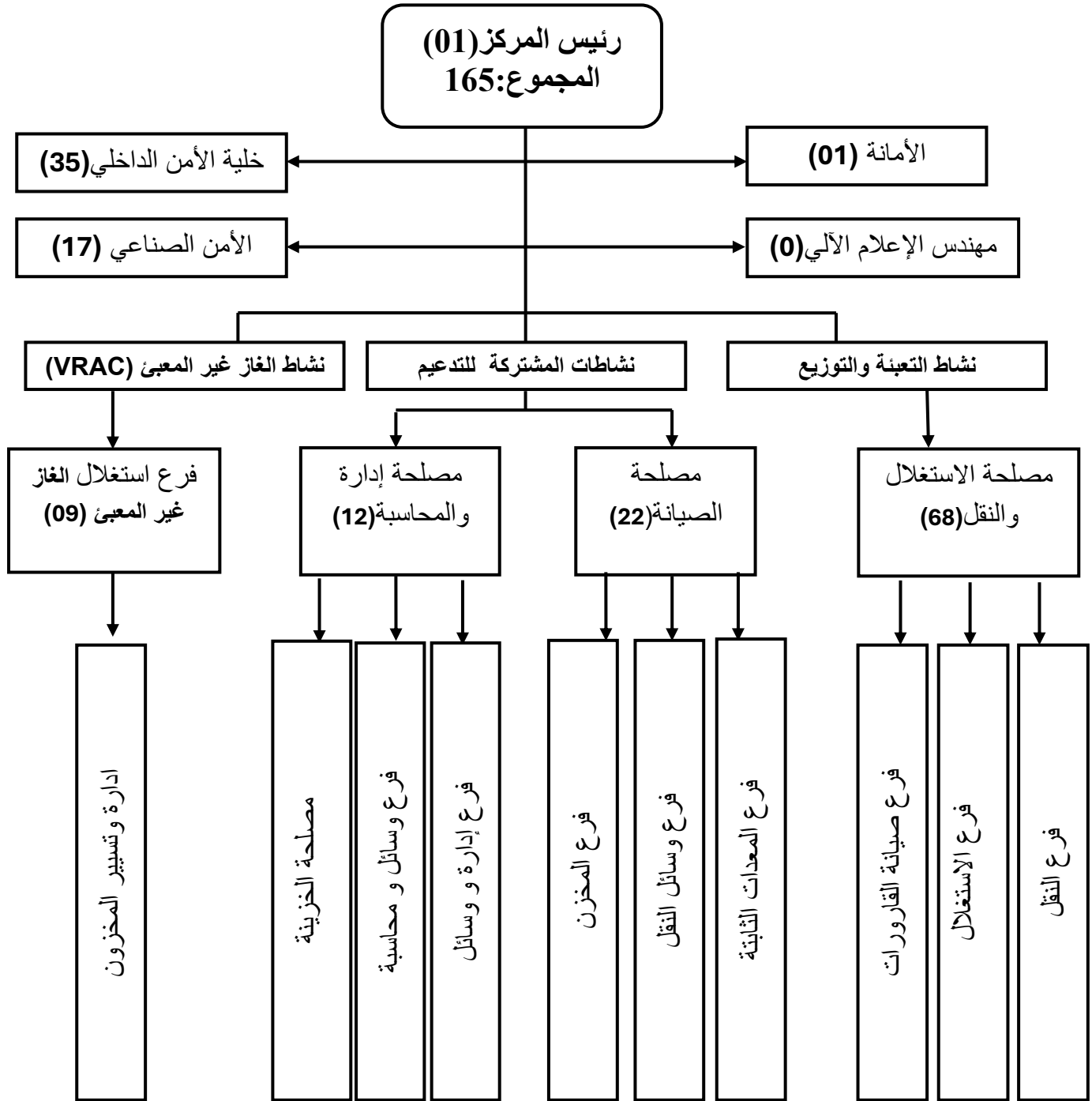
دراسة حالة مؤسسة نפטال GPL سكيكدة

- ✚ مصلحة الأجهزة الثابتة: يتمثل دورها في تصليح أي عطب في الأجهزة الثابتة و في حالة ما اذا كان العطب في نقطة بيع خاصة يقوم صاحب المحطة بتقديم طلب تصليح و بيان عمل يوضح فيه نوع العطب و بعد التصليح يتم فوترة العمليات حسب التكاليف الناتجة.
- ✚ مصلحة صيانة العتاد الثابت: يكمن دورها في متابعة الإجراءات الإدارية بالنسبة للتصليحات، التكاليف، متابعة حالات وقوع الحوادث لوسائل النقل و القيام بالتقارير.
- ❖ **دائرة التسويق:** تعتبر هذه الدائرة العمود الفقري بالنسبة للمقاطعة، تحتوي على رئيس الدائرة له امانة خاصة تتمثل مهامها في تحليل اتجاه السوق المحلي للمنتجات و اعداد التقارير و تنقسم الى مصلحتين:
 - ✚ مصلحة البيع: تهتم بكل عمليات البيع، دراسة السوق، تقدير المبيعات، التعريف بالمنتجات و التسويق بصفة عامة و جلب الزبائن بالإضافة الى تحليل، تسجيل الشكاوى و احتياجات الزبائن.
 - ✚ مصلحة دراسة السوق: تتمثل المهام الأساسية التي تقوم بها هذه المصلحة في تطوير برامج و طرق توقيير المنتجات التي يتطلبها السوق و متابعة تنفيذها.
- ❖ **دائرة الاستغلال:** يشرف عليها الرئيس و هو المسؤول عن متابعة و مراقبة التموين، التخزين، الإنتاج و التوزيع لكل المواد المسوقة من كل المراكز التابعة للمقاطعة و تنقسم الى ثلاثة مصالح: مصلحة الإنتاج، مصلحة النقل و مصلحة التموين و التوزيع.
- ❖ **مركز تعبئة الغاز المميع سكيكدة:** يشرف عليه رئيس يتكلف بمتابعة و مراقبة التموين، التخزين، النتاج و التوزيع لكل المنتجات و بنقسم تنظيمه الى ثلاثة مصالح:
 - ✚ مصلحة الاستغلال و النقل
 - ✚ مصلحة الصيانة
 - ✚ مصلحة الإدارة و المحاسبة
- ✚ فرع استغلال الغاز الغير المعبئ VRAC

و الشكل التالي يمثل الهيكل التنظيمي لمركز تعبئة الغاز المميع سكيكدة:

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية – دراسة حالة مؤسسة نفطال GPL سكيكة

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمركز تعبئة الغاز المميع سكيكة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفرع الثالث: المهام الرئيسية لمؤسسة نفطال و أهدافها

أولاً: المهام

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية -

دراسة حالة مؤسسة نفطال GPL سكيكة

تتمثل المهمة الرئيسية لمؤسسة نفطال في توزيع و تسويق المنتجات البترولية بصفة عامة و من بين المهام الأخرى ما يلي:

- تنظيم و تطوير عمليتي تسويق و توزيع المواد البترولية؛
- تخزين و نقل جميع المواد البترولية المسوقة على مستوى التراب الوطني؛
- تطوير الهياكل القاعدية للتخزين و التوزيع من اجل ضمان تغطية حاجيات السوق؛
- الحرص على تطبيق و احترام التدابير الخاصة بالامن الصناعي و حماية البيئة؛
- القيام بجميع دراسات السوق التي تخص استهلاك المواد البترولية؛
- تطوير صورة و جودة العلامة و نوعيتها؛
- تامين و صيانة مختلف المعدات، الأدوات و المنشآت؛
- تطوير المستوى التاهيلي للعمال و ذلك باجراء تربيصات متوالية؛
- وضع الميزانية التقديرية؛
- تسويق الوقود و الزيوت.

ثانيا: الأهداف

تسعى مؤسسة نفطال لتحقيق الأهداف التالية:

- تنظيم، تطوير و تسيير الأنشطة التجارية و طرق توزيع المواد البترولية؛
- تخزين و نقل كل المواد المسوقة عبر التراب الوطني؛
- السهر على تطبيق الإجراءات المقررة من طرف الحكومة لترقية صناعة غاز البترول المميع والمواد البترولية؛
- تطوير منشآت التخزين و التوزيع لضمان تغطية افضل للسوق المحلية؛
- تطوير الشراكة مع متعاملين من ذوي الخبرة و البحث عن تحالفات استراتيجية؛
- تحسين معدل الخدمة و التطلع لاحتياجات الزبائن المستقبلية.

الفرع الرابع: المنتجات المقدمة من طرف مؤسسة نفطال GPL

يختص فرغ الغاز المميع GPL في مؤسسة نفطال بتعبئة و توزيع الغاز المميع و المتمثل في غاز البوتان Butane ، غاز البروبان Propane و غاز البترول المميع للوقود او ما يسمى بسيرغاز GPL/c ، و تتنوع هذه المنتجات من خلال الطرق و الاحجام المختلفة للتعبئة و التوزيع، و من بين اهم المنتجات المقدمة من طرف المؤسسة:

أولاً: منتجات غاز البوتان

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية -

دراسة حالة مؤسسة نفطال GPL سكيكة

✓ B03: هي قارورة غاز تحتوي على 03 كلغ من البوتان، و تستعمل أساسا في الرحلات، التخييم و المواقف الصغيرة المحمولة.

✓ B06: قارورة غاز تحتوي على 06 كلغ من البوتان، و تستعمل في الجانب المنزلي العادي.

✓ B13: قارورة غاز تحتوي على 13 كلغ من البوتان، و تعتبر من اكثر المنتجات استعمالا لدى المستهلكين من الجانب المنزلي.

ثانيا: منتجات غاز البروبان

✓ P11: قارورة غاز تحتوي على 11 كلغ من البروبان، هذا النوع يستعمل هذا النوع من طرف بائعي المجوهرات (الصائغين) و أطباء الاسنان.

✓ P35: قارورة غاز تحتوي على 35 كلغ من البروبان، يستعمل هذا النوع من قبل الحرفيين في الصناعات و المهن الصغرى.

✓ خزان البروبان غير المعبئ الحجم الصغير Petit Propane VRAC: عبارة عن حاويات من البروبان مختلفة الاحجام 500 كلغ، 1000 كلغ و 1750 كلغ موجهة للاستعمال العملي كالمخابر، الحمامات، الفنادق وكذلك المؤسسات و الإدارات العمومية كالمستشفيات، الثكنات و غيرها بالإضافة الى استخدامها في التدفئة المركزية للمنازل.

✓ خزان البروبان غير المعبئ الحجم الكبير Gros Propane VRAC: و هي عبارة عن حاويات من البروبات يتم استعمالها من طرف المصانع.

ثالثا: منتج السيرغاز:

هو عبارة عن غاز مركب من غازين هما: غاز البوتان و غاز البروبان بنسب مختلفة تتغير بتغير المنطقة المستهدفة و الفصل الحالي، يستعمل كوقود للسيارات بعد تركيب خزان خاص بهذا النوع من الوقود.

المبحث الثاني: واقع حساب التكاليف في المؤسسة و محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة

يعتمد نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة نفطال GPL النظام المعلوماتي للمحاسبة التحليلية « Wincanal القائم على طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي تم وضعه من طرف المديرية العامة بالتكامل مع الأنظمة المحاسبية الأخرى الموجودة في المؤسسة مصحوبا بدليل عملي لكيفية الاستخدام اللازم بالإضافة الى جداول الترميز لمراكز المسؤولية، مفاتيح التوزيع و المخطط المحاسبي التحليلي بهدف تحديد التكاليف و مراكز الأعباء و سعر التكلفة مما يساعد في اتخاذ القرارات الأفضل للمؤسسة. و يمكن شرح الترميز المستخدم كالتالي:

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية –

دراسة حالة مؤسسة نפטال GPL سكيكدة

يقوم بتحميل الأعباء على أساس ترميز يسمح بحجز أعباء المنتجات حسب توجيهها، و الترميز التحليلي الذي يتضمنه المخطط المحاسبي التحليلي يتكون من ستة خانات رقمية مهيكلية في جزئين: XXX+XXX، الجزء الأول منه يمثل مركز مسؤولية المجمع يعطى لكل نوع من الكيان الوظيفي او العملي في الشركة و الجزء الثاني يمثل الأنشطة الرقم الأول منه يمثل طبيعة النشاط ويرقم من 0 الى 9 من إدارة الى تموين و غيرها، اما الرقمين الأخيرين يعطيان حسب مكون النشاط او الهيكل، أي تفصيل الأنشطة كحسابات الأنظمة و المستعملين، مقر المديرية ، الموارد البشرية و غيرها.

و تتمثل الأنشطة الرئيسية في المؤسسة:

- نشاط التموين؛
- نشاط الامداد؛
- نشاط التعبئة؛
- نشاط الإنتاج؛
- نشاط التخزين؛
- نشاط النقل؛
- نشاط التوزيع.

المطلب الثاني: تحديد التكاليف الخاصة بقارورة غاز البوتان B13

تم اختيار منتج واحد من بين المنتجات المقدمة من طرف مؤسسة نפטال GPL سكيكدة و هو قارورة غاز البوتان B13 و هذا لانه اكثر منتج مبيعا في المؤسسة بالإضافة الى ان عملية انتاج القارورة تمر بكافة الأنشطة الموجودة في المؤسسة لذا تعتبر خيارا مثاليا لدراسة التكاليف الخاصة بها. و في مركز تعبئة واحد و هو مركز سكيكدة.

الفرع الأول: تحديد التكاليف الخاصة بالمنتج لسنة 2025

أولا: جدول تكاليف التموين

ان المادة الأولية الخام تصل لمركز الإنتاج عبر قنوات نقل متصلة مع معمل التكرير المتواجد في سكيكدة الى مركز التعبئة و يتم تخزينها في مخازن خاصة بطبيعة مادة البوتان مع الحفاظ على شروط السلامة و الامن الصناعي.

الفصل الثاني **اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية –**
دراسة حالة مؤسسة نפטال GPL سكيكة

الجدول رقم (01): تكاليف التمويل

المبالغ (دج)	البيان
316322042.64	مصاريف النقل البحري
24053752.67	قنوات الامداد
72166807.85	المصاريف الادارية
412542603.17	تكلفة الشراء الاجمالية
75357.72	الكمية المشتراة من غاز البوتان غير المعبئ
5474.46	تكلفة الشراء الوحودية (طن)

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (02)

ثانيا: جدول تكاليف الامداد

يتم امداد او تزويد مراكز التعبئة التي لا تحتوي على تزويد مباشر بالقنوات لذا يتم تزويدهم بالمادة الأولية عن طريق وسائل النقل الخاصة

الجدول رقم (02): تكاليف الامداد

المبالغ (دج)	البيان
4918157.87	خدمات مستلمة
303662.44	النقل بالوسائل الداخلية
237736.31	الأعباء الادارية
5459556.62	تكلفة الامداد(التزويد) الاجمالية
19096.00	كمية الامداد(التزويد) (طن)
285.90	تكلفة الامداد(التزويد) الوحودية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (03)

ثالثا: جدول تكاليف التعبئة

يتم تعبئة و ملأ القارورات بالمادة الأولية المشتراة و المخزنة في المخازن الخاصة

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية – دراسة حالة مؤسسة نفطال GPL سكيكة

الجدول رقم (03): تكاليف التعبئة

المبالغ (دج)	البيان
165403062.86	مصاريف غاز البوتان غير المعبئ vrac
35204256.45	اليد العاملة المباشرة
87601309.61	مصاريف الانتاج
24897749.14	الأعباء الادارية
313106378.05	تكلفة التعبئة الاجمالية
1999894.00	الكمية المعبئة (طن)
156.56	تكلفة التعبئة الوحودية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (04)

رابعاً: جدول تكاليف التخزين

بعد إتمام عملية التعبئة يتم و ضخ القارورات المعبئة في المخازن

الجدول رقم (04): تكاليف التخزين

المبالغ (دج)	البيان
30162149.08	اعمال المناولة في المخزن
18903519.50	الصيانة و الاصلاح
0.00	الاهتلاك و التامين
51964.36	أعباء غير مباشرة
3601819.60	أعباء اخرى
26466.03	الكمية المخزنة
52719452.54	تكلفة التخزين

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (05)

ملاحظة: تكاليف التخزين الموضحة في الجدول تخص كل أنواع المنتجات المعبئة و ليس قارورة غاز البوتان B13 وحدها.

خامساً: جدول تكاليف النقل

الفصل الثاني **اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية –**
دراسة حالة مؤسسة نפטال GPL سكيكة

الجدول رقم (05): جدول تكاليف النقل

المبالغ (دج)	البيان
22173.89	مركز التعبئة سكيكة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (06)

وفي يخص نشاط التوزيع فان المؤسسة تستخدم وسائلها الخاصة في النقل و التوزيع التي تملكها، بالإضافة الى قيامها بالتعاقد مع سائقين بعقد عمل مؤقت او دائم قصد نقل و توزيع المنتج.

التحليل: من خلال جداول التكاليف السابق يمكن ان نلاحظ التنوع في التكاليف في كل نشاط من أنشطة انتاج المنتج، كما نرى ان المبالغ متفاوتة و لكن العامل المشتركة بين كل هذه التكاليف وجود المصاريف الإدارية المختلفة التي تدخل ضمن التكاليف غير المباشرة مما أدى الى رفع التكاليف.

سادسا: جدول التكاليف الكلية

الجزء الخاص بالمبيعات:

الجدول رقم (06): جدول التكاليف الكلية الخاص بجزء المبيعات

المبالغ (دج)	البيان
233837933.54	رقم الاعمال
49724817.80	مشتريات مستهلكة
184113115.74	هامش الربح للزبائن
34745053.08	رقم الاعمال ما بين الوحدات
7166170.40	مواد أولية مستهلكة
27576882.68	هامش التوزيع
211689998.42	الهامش الاجمالي
1576622.93	الفائض من المنتج
213266621.35	الهامش الصافي

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (07)

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية -

دراسة حالة مؤسسة نفطال GPL سكيكة

التحليل: من خلال الجدول يمكن رؤية حجم رقم الاعمال بالمؤسسة و الذي يعتبر مرتفعاً أي انه في صالح المؤسسة. وبعد القيام بطرح الأعباء و المصاريف نتوصل الى الهامش الصافي الإيجابي ما يعني ان المؤسسة تحقق أرباحاً معقولة لكن قبل الحكم النهائي يجب التنسيق مع جدول الاستغلال التالي:

الجزء الخاص بالاستغلال:

الجدول رقم (07): جدول التكاليف الكلية الخاص بجزء الاستغلال

المبالغ (دج)	البيان
0.00	مصاريف التمويل
4598330.82	مصاريف الامداد(التزويد)
73333476.80	مصاريف التخزين
139311313.25	خروج الغاز غير المعبئ
124403638.33	مصاريف التعبئة
64345462.67	مصاريف التوزيع
17115777.60	المصاريف غير المباشرة للمقاطعة
10273694.01	المصاريف غير المباشرة للفرع
11348867.77	المصاريف غير المباشرة للمديرية العامة
444730561.25	مجموع الاعباء
(231463939.90)	النتيجة التحليلية الاجمالية
1703323.00	الكمية المباعة (طن)
(135.89)	النتيجة التحليلية الوحيدة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (07)

التحليل: من خلال الجدول يمكن رؤية مصاريف و أعباء الأنشطة يكتمت ملاحظة الارتفاع الكبير خاصة في مصاريف التعبئة، التخزين و حتى التوزيع مما ادي بالضرورة الى ارتفاع الأعباء الاجمالية، بالإضافة الى الارتفاع الكبير في المصاريف الإدارية غير المباشرة مما يبين عمل وجود رقابة على مختلف مسببات هذه المصاريف.

النتيجة التحليلية سالبة و هذا بسبب ارتفاع الأعباء و الذي لا يقابله هامش الربح الصافي الواجب ان يكون بقيمة خسارة تقدر ب 231463939.90 دج.

المطلب الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية -

دراسة حالة مؤسسة نפטال GPL سكيكة

أولاً: تحديد السعر المستهدف: يجب القيام بدراسة شاملة للسوق و جمع مختلف اراء المستهلكين حول السعر المثالي الذي يساعد جميع أصناف المجتمع، ولكن في حالة مؤسسة نפטال فان المؤسسة نتبع سعر البيع المقنن و المدعم من طرف المصالح القائمة في الدولة. و عليه فان سعر البيع الحالي يقدر ب: 200 دج متضمن الرسم على القيمة المضافة

ثانياً: تحديد الربح المستهدف: ليست هناك نسبة محددة من طرف المؤسسة لهامش الربح الذي ترغب في تحقيقه لكن يمكن ان نقوم بوضع نسبة 5% من سعر البيع كون ان السعر النهائي في الحالة العادية لا يعكس التكلفة الحقيقية للإنتاج حيث انه في الغالب لا تتحصل المؤسسة على أرباح من بيعها هذا المنتج لكنه تقوم بتعويض هذه الخسارة من بيع منتجات أخرى.

ثالثاً: تحديد التكلفة المستهدفة: و يكون ذلك بتطبيق المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

اذا و عليه التكلفة المستهدفة تساوي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 200 - (0.05 \times 200)$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 190 \text{ دج}$$

و بمقارنة التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج و القدرة ب 261.10 دج نجد ان ان هناك فرق يقدر ب 71.1 دج فهذا الفرق عبارة عن تكاليف على المؤسسة يجب على المؤسسة العمل على تخفيضها و ذلك بإعادة النظر في جميع التكاليف و الانشطة الخاصة بدورة حياة المنتج.

رابعاً: إعادة تصميم المنتج بما يساعد على الحد من التكاليف:

- تحديد كمية التموين المناسبة لانتاج الكمية المخططة لها دون فائض يؤدي الى زيادة تكاليف التخزين نظراً لخصوصية المادة الأولية او النقصان الذي يؤدي الي صياح وقت و هذا الوقت يقدر بالاجور و الكهرباء و التكاليف غير المباشرة؛
- العمل على ترشيد استهلاك الكهرباء، الماء و اللوازم الادارية عن طريق وضع أنظمة رقابة فعالة و فرض عقوبات على المخالفين؛
- النظر في مصاريف التوزيع و مدى إمكانية التخلي عن الناقلين الاحرار؛
- إعادة النظر في النشاطات الخاصة بالمنتج و فرزها و اقضاء الأنشطة غير المضييفة للقيمة؛

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية -

دراسة حالة مؤسسة نفضال GPL سكيكة

- وضح خطط استراتيجية تكون على أساس الفصول فالانتاج يكون اكبر في فصل الشتاء ففي هذه الحالة يكون التحكم في التكاليف صعب قليلا لكثرة الطلبات لكن و في المقابل في فصل الصيف يمكن تقليل هذه التكاليف بنسبة قليلة.

هذه بعض التعديلات المقترحة من اجل الحد من التكاليف غير الضرورية من اجل الزيادة في الأرباح. و بعدها يمكن التعديل في التكاليف الفعلية و تقليلها الى غاية الوصول الى ان تكون التكلفة الفعلية اقل من او تساوي التكلفة المستهدفة.

الفصل الثاني اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الحد من التكاليف و زيادة الربحية – دراسة حالة مؤسسة نפטال GPL سكيكة

خلاصة الفصل الثاني:

تم التعرف في هذا الفصل على مؤسسة نפטال GPL سكيكة و ذلك من خلال معرفة تاريخها، مهامها، هيكلها التنظيمي و نظام التكاليف المتبع.

كما تم توضيح مختلف الأنشطة و التكاليف المترتبة عنها لانتاج المنتجات و خاصة منتج قارورة غاز البوتان B13 و أسعار البيع المتبعة في المؤسسة محل الدراسة.

كما تم محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة مع مراعاة خصوصيتها الإنتاجية و سياسة البيع المتبعة من اجل الوصول الى تبيان اثر استخدام النظام في التخفيض من التكاليف غير الضرورية و تحسين الأرباح المحققة.

الخاتمة

ان مواجهة الضغوط التنافسية في الأسواق الحديثة لم يعد يرتبط فقط بالقدرة على الإنتاج، بل بالقدرة على ادارة التكاليف بذكاء و استباقية. ومن بين وسائل تحقيق هذا الامر، استخدام التكلفة المستهدفة حيث انه يعتبر من بين اهم الأدوات الحديثة في تسيير التكاليف داخل المؤسسات، حيث يساهم بشكل فعال في التحكم في التكاليف منذ المراحل الأولى لتصميم المنتج و مراقبتها بدل الاكتفاء بمعالجتها بعد الإنتاج و التفكير في احتياجات الزبائن و العمل على منتج يحقق الربح المستهدف ضمن حدود تكاليف مخططة مسبقا.

و عليه فان تطبيق التكلفة المستهدفة لا يساهم فقط في الحد من التكاليف بل يساعد زياد الربحية و تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق من خلال تقديم منتجات ذات قيمة عالية بسعر مناسب يحقق التوازن بين رضا العملاء و الأهداف المسطرة للمؤسسة.

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية المطروحة، و لاجل ذلك قمنا بتخصيص جزء من هذه الدراسة لالاسس النظرية و الجزء الثاني منها للدراسة التطبيقية و على ضوء ذلك تم اختبار الفرضيات المقدمة و توصلنا على أساسها الى جملة من النتائج و التوصيات.

أولاً: نتائج الدراسة

1. النتائج النظرية:

- يساهم نظام التكاليف المستهدفة في زيادة كفاءة العمليات الإنتاجية نتيجة إعادة تصميم المنتجات و تحسين طرق الانتاج؛
- يؤدي تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع جودة المنتج مع الحفاظ على التكاليف في مستويات مقبولة؛
- تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال تقديم منتجات مناسبة السعر و الجودة وفق ما يمليه نظام التكلفة المستهدفة؛
- يقوم نظام التكلفة المستهدف بتخفيض مختلف التكاليف من بداية دورة حياة المنتج أي من مرحلة تصميم المنتج؛
- يقوم نظام التكلفة المستهدفة بتحسين العمليات التشغيلية و شكل المنتج بما يتوافق مع رغبات العملاء ما يزيد من المبيعات و بالتالي ينعكس إيجاباً على الأرباح؛
- يدعم نظام التكلفة المستهدفة عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة كونه يوفر معلومات دقيقة على التكلفة و الربح.

2. النتائج التطبيقية:

- لا تعتمد مؤسسة نفضال على نظام التكاليف المستهدفة في إدارة تكاليفها خلال العملية الإنتاجية؛

- عدم الاهتمام بنظام التكاليف المستهدفة من قبل المؤسسة نتيجة لعدم إمكانية التحكم في التكاليف المرتفعة داخل المؤسسة؛
 - صعوبة تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسة رغم اعتماد المؤسسة على نظام تكاليف حيث الا و هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة لعدم وضوح توزيعات التكاليف على الأنشطة على الأقل بالنسبة لراينا الشخصي؛
 - يمكن تطبيق نظام التكاليف المستهدفة بشرط تكاثف الجهود و الانفتاح على التغيير و التطوير.
3. اختبار الفرضيات:

الفرضية الرئيسية: تثبت صحة الفرضية، حيث ان استخدام نظام التكلفة المستهدفة يجعل المؤسسة نفعال محل الدراسة تعمل بطريقة استباقية في إدارة التكاليف مما يؤدي الى تقليل الهدر، تحسين الكفاءة و تحقيق ربحية اعلى.

الفرضية الفرعية الأولى: تثبت صحة الفرضية، كون المفهوم الاساسي الذي تقوم عليه التكلفة المستهدفة هو تسبيق تحديد تكلفة المنتج انطلاقا من سعر البيع الذي يحدده السوق لتقليل التكاليف قدر الامكان مما يعود بالإيجاب على الأرباح المحققة.

الفرضية الفرعية الثانية: تثبت صحة الفرضية، لان عمل نظام التكلفة المستهدفة يبدأ من السوق اين تتحدد التكلفة الواجب اتباعها بعد ان تم قبلها تحديد سعر البيع و الربح المستهدفين في مرحلة التصميم و التخطيط.

الفرضية الفرعية الثالثة: تثبت صحة الفرضية، حيث هناك عدة عوامل تؤثر في تحديد التكلفة المستهدفة و تم تقسيمها الى ثلاثة عوامل رئيسية هي السوق كونه مكان اول مرحلة لتحديد التكلفة و هو السعر المستهدف و كسب العملاء و التنافس، المنتج كون خصائصه و كيفية تطويره تؤثر بطريقة مباشرة على التكلفة، بالإضافة الى المركبات و أسعار و مدى توفرها.

الفرضية الفرعية الرابعة: تثبت صحة الفرضية، لانه و بعد تحديد سعر البيع الذي بقبله السوق و الربح المستهدفة فانها تحسب التكلفة المستهدفة التي تكون في ادنى حالاتها و مع تحقيق الجودة المطلوبة للمنتجات فان ذلك سيزيد من القدرة التنافسية و يعزز من الأداء المالي.

4. التوصيات:

- ضرورة المراقبة المستمرة لنظام التكاليف المطبق داخل المؤسسة و توزيع المسؤوليات و الصلاحيات بدقة؛
- التعاون و التنسيق بين الوحدات الإدارية داخل المؤسسة لتحقيق اقصى حد من الأهداف المسطرة؛
- ضرورة أعاد النظر في المصاريف الإدارية و التكاليف غير المباشرة؛
- ضرورة اعتماد نظام التكلفة المستهدفة لما له من دور في تحسين المنتجات و تطويرها، كسب الزبائن، الاستفادة من اقصى قيمة مضافة يمكن تحصيلها عن طريق تخفيض التكاليف و ما يصاحبه من زيادة في الربحية.

5. افاق الدراسة:

- التطبيق الواقعي لنظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات المحلية؛
- محاولة توظيف نظام التكلفة المستهدفة في إدارة الابتكار و تطوير منتجات جديدة؛
- استخدام نظام التكلفة المستهدفة لتحقيق الاستدامة عن طريق تصميم منتجات صديقة للبيئة و اقل تكلفة.

قائمة المراجع

المراجع العربية

الكتب:

1. احمد محمود يوسف و آخرون، المحاسبة الإدارية النقدمة، مصر، 2021.
2. بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، مصر، 2009.
3. ثناء علي القباني، إدارة التكلفة و تحليل الربحية، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
4. حسين محمد عيسى و اخرون، دراسات في المحاسبة الإدارية، مصر.
5. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010.
6. محمد السرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار المنهجية للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2015.
7. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبى، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، الأردن، 2010.
8. نصيف جاسم محمد علي الجبوري، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الرابعة، العراق، 2015.

الاطروحات:

1. داحو خير الدين، اثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في إدارة و تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة شركة سونطراك-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021/2022.
2. سمية مساط، اثر تكامل التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة على تخفيض تكاليف المنتجات - دراسة ميدانية بالمناطق الصناعية لولاية سطيف-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، الجزائر، 2023/2024.
3. مهني بوريش، سياسات تخفيض التكاليف و أهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2018/2019.

المذكرات:

1. احمد عدنان أبو الهيجاء، مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2012.
2. الاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الادوية و مستحضرات التجميل في قطاع غزة "دراسة حالة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012.

3. ايمان عوني أبو يوسف، اثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين مذكرة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2016.
4. حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010.
5. ذاكر عبد الله مفلح، مدى فاعلية مدل التكلفة المستهدفة و علاقتها بسلسة القيمة و اثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة جدارا، الأردن، 2010.
6. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة اعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008.
7. زهراء علي جعفر الزبيدي، دور التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة و الكلفة على أساس المواصفات الموجهة بالوقت في تحقيق ميزة تنافسية، مذكرة ماجستير علوم المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2022.
8. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البلدية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.
9. مهني بوريش، مساهمة في تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال التحكم في وظيفة التموين دراسة حالة: مؤسسة تصنيع و توزيع الحليب "Tchin-lait/Candia" -بجاية-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012/2011.

المجلات:

1. العربي مصطفى، طروبيا نذير، تاثير السيولة على الربحية في المصارف الإسلامية، دراسة قياسية على المصارف الإسلامية في قطر، المجلد 11، العدد 3، 2025.
2. حبشي أسماء، تومي ميلود، استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية دراسات حالة قسم الاشعة مستشفى طب العيون بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، المجلد 14، العدد 2، 2020.
3. داحو خير الدين، سالمى ياسين، اثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة حالة: تخفيض تكلفة الشاحنة من نوع k66 لمؤسسة S.N.V.I فرع VIR-، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، المجلد 10، العدد 3، 2019.

4. سالم عبد الله بن كليب، اثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة استكشافية على الشركات الصناعية في محافظة حضرموت)، مجلة الريان للعلوم الإنسانية و التطبيقية، جامعة الريان، المجلد 3، العدد 1، 2020
5. صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة و إمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية-، مجلة الابتكار و التسويق، جامعة سيدي بلعباس، العدد 3.
6. عثمان محمد ياسين فراخ و آخرون، اثر التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة على تحسين الأداء المالي للشركات -دراسة تحليلية نظرية-، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، مصر، المجلد 39، العدد 6، 2025.
7. قاسم حدة، جرد نور الدين، اثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط و نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف دراسة نظرية تطبيقية بمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة الجلفة، الجزائر، المجلد 13، العدد 2، 2022
8. كرار محمد حسن محمد، فارس الطيب محمد عثمان، اثر تطبيق نظرية القيود في تخفيض التكاليف في الشركات الإنتاجية "دراسة حالة: شركة الافريقية للبوهيات"، مجلة الإنسانية و الاجتماعية، جامعة قسنطينة 2، المجلد 8، العدد 2، الجزائر، 2022.
9. مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، فلسطين، المجلد 41، العدد 2، 2014.
10. محمد الصديق الفضيل، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل و تخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الإدارة، جامعة لونيبي علي البلدية 2، الجزائر، المجلد 05، العدد 01، 2021.
11. مصعب بن سعد التميمي، نورة محمد الشعيبي، اثر أسلوب التحسين المستمر على الربحية في المنشآت الصغيرة و المتوسطة في المملكة، مجلة المحاسبة و المراجعة لاتحاد الجامعات العربية، المملكة العربية السعودية، المجلد 14، العدد 1، 2025.
12. معاش امينة دلال، بن تريح بن تريح، اثر تطبيق المسؤولية الاجتماعية على تحسين الربحية -دراسة حالة مؤسسة مطاحن الاغواط-، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الإدارة، جامعة عمار ثلجي الاغواط، الجزائر، المجلد 5، العدد 2، 2021.
13. ميلود تومي، يسرى جحيش، مساهمة أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة النسيج و التجهيز (TIFIB) بسكرة،

مجلة إضافات اقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، المجلد 6، العدد 2، 2022، ص 545.

14. نور الحوراني، اثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، المجلد 27، العدد 2، 2025.

المراجع الأجنبية:

1. Driscoll Ganye Kwah , « Target Costing in swedish firms – Fiction, fact or fact ? An Empirical study of some swedish firms », International Management Matters Thesis Numer 2004 :24
2. El-fatah Badr, Elshiekh, abd El-Satar, « Traditional Costing System,ABC,& Target Costing »,
3. Egbuhuzor , Akpeekon ,Edom, Target costing and Value Engineering, Ignatius Ajuru University of Education
4. Fail, Yook, kim. « Japanese Target Costing : A Historical Perspective », International Journal of Strategic Cost Management / Spring 2004
5. Yutaka Kato , « Target costing support system : lessons from leading Japanese companies », Management Accounting Research , Academic Press Limited ,1993

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): المخطط المحاسبي التحليلي الخاص بالمؤسسة

Plan Comptable analytique
Centre enfuteur SKIKDA

Code_c	UC	CRG	Type	Lib_c
000000	721	000	S	COMPTES INTERMEDIAIRES
000011	721	000	S	COMPTE INTERM COMMUNE DISTRICT
000012	721	000	S	COMPTE INTERM COMMUNE BRANCHE
000013	721	000	S	COMPTE INTERM COMMUNE SIEGE
001001	721	001	U	REGULE COMPTE A COMPTE
031000	721	031	U	COMPTE D'ATTENTE D'IMPUTATION ANALYTIQUE 6378 OEUVRE SOCIALE
031001	721	031	U	PROVISION DCF
031003	721	031	U	PROVISION DES SALAIRES
031007	721	031	U	ABONNEMENT DE CHARGES
031008	721	031	U	CHARGES CALCULEES DE SUBSTITUTION
040001	721	040	U	ANNULATION RETRAITEMENT FRAIS DE CABOTAGE A INTEGRER EN STOCKS GPL
040089	721	040	U	RETRAITEMENT FRAIS DE CABOTAGE A INTEGRER EN STOCKS GPL
728000	721	728	U	COMPTE D'ATTENTE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728001	721	728	U	CHARGES ET PRODUITS NON INCORPORABLES CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728002	721	728	U	CHARGES ET PRODUITS DES EXERCICES ANTERIEURS CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728005	721	728	S	DIFFERENCES D'INCORPORATION SUR LE PRIX CESSION CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728006	721	728	U	CHARGES ET PRODUITS SUPPLETIVES CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728010	721	728	S	CHARGES COMMUNES CDS CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728011	721	728	S	CHARGES DISTRICT CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728012	721	728	S	FRAIS SIEGE BRANCHE GPL CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728013	721	728	S	FRAIS SIEGE DG CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728020	721	728	U	SUPERVISION ADMINISTRATIVE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728021	721	728	U	SURETE INTERNE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728032	721	728	U	CANTINE ET REPECTOIRE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728042	721	728	U	SECURITE INDUSTRIEL CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728043	721	728	U	MAIN D'OEUVRE DIRECT D'EMPLISSAGE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728049	721	728	U	COULAGE ET EXCEDENT D'EXPLOITATION CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728062	721	728	U	SERVICE BANCAIRE ET ASSIMILIE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728066	721	728	U	OPERATION FINANCIERE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA

728070	721	728	U	MAINTENANCE DES INSTALLATIONS STOCKAGE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728071	721	728	U	MAINTENANCE DES EQUIPEMENTS DE PRODUCTIONS CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728072	721	728	U	ATELIER GARAGE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728075	721	728	U	COUT EXPLOITATION EMBALLAGE BOUTEILLE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728076	721	728	U	COUT EXPLOITATION PALLETTE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728080	721	728	U	PARC AUTO (FONCTIONNEL) CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728081	721	728	U	PARC MATERIEL ROULANT (EXPLOITATION) CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728082	721	728	U	PARC ENGIN DE MANUTENTION CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728083	721	728	U	CANALISATION (PIPE) CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728085	721	728	U	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728086	721	728	U	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS CONDITIONNE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728089	721	728	U	CABOTAGE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728091	721	728	U	MAGASIN D'EXPLOITATION CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728100	721	728	U	APPROVISIONNEMENT PRODUITS VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728101	721	728	U	APPROVISIONNEMENT BUTANE VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728102	721	728	U	APPROVISIONNEMENT PROPANE VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728199	721	728	U	APPROVISIONNEMENT AUTRE PRODUIT CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728200	721	728	U	RAVITAILLEMENT PRODUITS VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728201	721	728	U	RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728202	721	728	U	RAVITAILLEMENT PROPANE VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728203	721	728	U	RAVITAILLEMENT SIRGHAZ CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728204	721	728	U	RAVITAILLEMENT PRODUITS CONDITIONNES CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728205	721	728	U	RAVITAILLEMENT B06 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728206	721	728	U	RAVITAILLEMENT B03 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728207	721	728	U	RAVITAILLEMENT B13 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728208	721	728	U	RAVITAILLEMENT P11 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728209	721	728	U	RAVITAILLEMENT P35 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728299	721	728	U	RAVITAILLEMENT AUTRE PRODUIT CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728303	721	728	U	FABRICATION SIRGHAZ CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728304	721	728	U	EMPLISSAGE CONDITIONNE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728305	721	728	U	EMPLISSAGE B06 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA

728306	721	728	U	EMPLISSAGE B03 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728307	721	728	U	EMPLISSAGE B13 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728308	721	728	U	EMPLISSAGE P11 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728309	721	728	U	EMPLISSAGE P35 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728400	721	728	U	STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728401	721	728	S	MOUVEMENT DE STOCKE BUTANE VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728402	721	728	S	MOUVEMENT DE STOCKE PROPANE VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728403	721	728	U	MOUVEMENT DE STOCKE SIRGHAZ CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728404	721	728	U	STOCKAGE DESTOCKAGE CONDITIONNES CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728405	721	728	U	MOUVEMENT DE STOCKE B06 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728406	721	728	U	MOUVEMENT DE STOCKE B03 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728408	721	728	U	MOUVEMENT DE STOCKE P11 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728409	721	728	U	MOUVEMENT DE STOCKE P35 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728499	721	728	S	TABLE CUMP CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728500	721	728	S	TRANSFERT PRODUIT VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728501	721	728	U	TRANSFERT BUTANE VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728502	721	728	U	TRANSFERT PROPANE VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728503	721	728	U	TRANSFERT SIRGHAZ CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728504	721	728	S	TRANSFERT CONDITIONNE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728505	721	728	U	TRANSFERT B06 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728506	721	728	U	TRANSFERT B03 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728507	721	728	U	TRANSFERT B13 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728508	721	728	U	TRANSFERT P11 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728509	721	728	U	TRANSFERT P35 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728599	721	728	U	TRANSFERT AUTRE PRODUIT CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728600	721	728	U	FRAIS DE DISTRIBUTION PRODUIT VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728601	721	728	U	COUT LIVRAISON BUTANE VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728602	721	728	U	COUT LIVRAISON PROPANE VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728603	721	728	U	COUT LIVRAISON SIRGHAZ VRAC CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728604	721	728	U	FRAIS DE DISTRIBUTION CONDITIONNE CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
728605	721	728	S	COUT LIVRAISON B06 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA



NAFTAL SPA
BRANCHE
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2025 / 01:13
EDITE LE 24/03/2026 09:55:04

721 DISTRICT GPL SIKDA

COUT D'APPROVISIONNEMENT UM:TM

CRG: 728 / 3211 CENTRE ENFUTEUR SIKDA

RUB	ELEMENTS	BUTANE VRAC	PROPANE VRAC	TOTAL
01	FRAIS DE CABOTAGE "REDEVANCES"	0,00	0,00	0,00
02	FRAIS DE CABOTAGE	316 322 042,64	210 988 088,65	527 310 131,29
03	TRANSPORT TIERS	0,00	0,00	0,00
04	TRANSPORT NAFTAL	0,00	0,00	0,00
05	CANALISATION	24 053 752,87	14 513 833,26	38 567 585,93
06	CHARGES COMMUNES CDS	72 166 807,85	43 544 848,49	115 711 656,35
07	COUT D'ACHAT	412 542 603,17	269 046 770,40	681 589 373,57
09	QUANTITE ACHATEE (UM: VRAC TM)	75 357,72	45 470,22	120 827,94
11	FRAIS DE CABOTAGE "REDEVANCES"	0,00	0,00	0,00
12	FRAIS DE CABOTAGE	4 197,61	4 640,14	4 364,14
13	TRANSPORT TIERS	0,00	0,00	0,00
14	TRANSPORT NAFTAL	0,00	0,00	0,00
15	CANALISATION	319,19	319,19	319,19
16	CHARGES COMMUNES CDS	957,66	957,66	957,66
17	COUT D'ACHAT UNITAIRE	5 474,46	5 916,99	5 640,99

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2025 / 01:13

EDITE LE 24/03/2026 11:25:57

721 DISTRICT GPL SKIKDA

COUT DE RAVITAILLEMENT

CRG: 728 / 3211 CENTRE-ENFUTEUR SKIKDA

RUB	ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	B06	B03	B13	P11	P35	TOTAL
01	PRIX DE CESSION	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
02	PRESTATION RECUE	31 838,52	47 328,24	0,00	0,00	0,00	4 918 157,87	0,00	0,00	4 997 324,63
03	TRANSPORT TIERS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
04	CANALISATION	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
05	TRANSPORT MOYENS NAFTAL	115 235,87	118 388,22	0,00	0,00	0,00	303 662,44	0,00	0,00	537 286,53
06	CHARGES COMMUNES CDS	6 301,38	6 473,76	0,00	0,00	0,00	237 736,31	0,00	0,00	250 511,45
07	COUT RAVITAILLEMENT	153 375,77	172 190,22	0,00	0,00	0,00	5 459 556,62	0,00	0,00	5 785 122,60
09	QUANTITE RAVITAILLEMENT	6,58	6,76	0,00	0,00	0,00	19 096,00	0,00	0,00	0,00
11	PRIX DE CESSION	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
12	PRESTATION RECUE	4 838,68	7 001,22	0,00	0,00	0,00	257,55	0,00	0,00	0,00
13	TRANSPORT TIERS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
14	CANALISATION	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
15	TRANSPORT MOYENS NAFTAL	17 513,05	17 513,05	0,00	0,00	0,00	15,90	0,00	0,00	0,00
16	CHARGES COMMUNES CDS	957,66	957,66	0,00	0,00	0,00	12,45	0,00	0,00	0,00
17	COUT RAVITAILLEMENT	23 309,39	25 471,93	0,00	0,00	0,00	285,90	0,00	0,00	0,00

الملحق رقم (04): جدول تكاليف التعبئة

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2025 / 01:13

EDITE LE 24/03/2026 10:07:04

721 DISTRICT GPL SKIKDA

COUT D'EMPLISSAGE

CRG: 728 / 3211

CENTRE ENFUTEUR SKIKDA

46% BUTANE
54% PROPANE

RUB	ELEMENTS	B06	B03	B13	P11	P35	SIRGHAZ	TOTAL
01	FRAIS BUTANE VRAC	5 840,31	44 546,68	165 403 062,86	0,00	0,00	152 589 418,84	318 042 868,68
02	FRAIS PROPANE VRAC	0,00	0,00	0,00	13 571,29	1 189 245,35	175 902 301,53	177 105 118,17
03	MAIN D'OUVRES DIRECTS	1 243,05	9 481,28	35 204 256,45	2 561,92	224 499,96	0,00	35 442 042,66
04	FRAIS DE PRODUCTION	3 093,16	23 592,96	87 601 309,61	6 375,02	558 639,57	0,00	88 193 010,32
05	CHARGES COMMUNES CDS	879,13	6 705,51	24 897 749,14	1 811,89	158 774,66	0,00	25 065 920,32
06	COUT D'EMPLISSAGE	11 055,65	84 326,43	313 106 378,05	24 320,12	2 131 159,55	328 491 720,36	643 848 960,15
								0
08	QUANTITE CONDITIONNEE (UM: GPLIC TM ,	153,00	2 334,00	1 999 894,00	172,00	4 737,00	45 964,29	0,00
								0
10	FRAIS DE DISTOCKAGE BUTANE VRAC	38,17	19,09	82,71	0,00	0,00	3 319,74	0,00
11	FRAIS DE DISTOCKAGE PROPANE VRAC	0,00	0,00	0,00	78,90	251,05	3 826,93	0,00
12	MAIN D'OUVRES DIRECTS	8,12	4,06	17,60	14,89	47,39	0,00	0,00
13	FRAIS DE PRODUCTION	20,22	10,11	43,80	37,06	117,93	0,00	0,00
14	CHARGES COMMUNES CDS	5,75	2,87	12,45	10,53	33,52	0,00	0,00
15	COUT D'EMPLISSAGE UNITAIRE	72,26	36,13	156,56	141,40	449,90	7 146,67	0,00

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2025 / 01:13

EDITE LE 02/04/2026 08:43:39

721 DISTRICT GPL SKIKDA

COUT DE STOCKAGE

CRG: 728 / 3211 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA

RUB	ELEMENTS	STOCKAGE VRAC	S.V UNITAIRE	STOCKAGE CONDIT	S.C UNITAIRE
01	QUANTITE STOCKEE (UM:TM)	121 673.43	0.00	26 466.03	0.00
03	MANUTENTION DE STOCKAGE	14 842 223.06	121.98	30 162 149.08	1 139.66
04	MAINTENANCE ET ENTRETIEN	15 439 144.03	126.89	18 903 519.50	714.26
05	AMORTISSEMENT ET ASSURANCE	113 123 910.42	929.73	0.00	0.00
06	CHARGES INDIRECTE	550 509.77	4.52	51 964.36	1.96
07	AUTRE CHARGES	5 200.00	0.04	3 601 819.60	136.09
08	COUT DE STOCKAGE	143 960 987.28	1 183.18	52 719 452.54	1 991.97

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2025 / 01 13

EDITE LE 02/04/2025 08:45:56

721 DISTRICT GPL SKIKDA

COUT DE TRANSFERT

CRG: 999 / CONSOLIDATION

RUB	ELEMENT	BUTANE.V	PROPANE.V	GPL/C	B06	B03	B13	P11	P36
728	CENTRE ENFUTEUR SKIKDA	7 319.65	8 147.13	0.00	0.00	101 588.68	22 173.89	19 858.80	23 536.90
730	MINI CENTRE ENFUTEUR	13 696.26	16 099.41	0.00	0.00	0.00	25 444.11	0.00	0.00
753	CENTRE VRAC SKIKDA	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
754	CENTRE EMPLISSEUR BERRAHAL	4 838.68	7 001.22	8 829.44	93 370.73	26 490.65	18 300.94	14 491.47	16 815.39
792	D R DISTRIBUTION RAVIT.ANNABU	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
793	D R DISTRIBUTION RAVIT GUELM	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	25 753.06	0.00	0.00

NAFTAL SPA
BRANCHE
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2025 / 01:13
EDITE LE 24/03/2026 09:16:59

721 DISTRICT GPL SKIKDA

COUTS ET RESULTAT (UM:VRAC DATM, COND DAUNITE)

CRG: 728 / 3211 CENTRE ENFUTEUR SKIKDA

RUB	ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	GPLUC	B06	B03	B13	PROMO	P11	P35	AUTRE	TOTAL
01	CHIFFRE D'AFFAIRE	0.00	1 792 171.09	182 209 520.53	16 010.36	116 957.08	233 837 933.64	151 736 072.83	14 908.40	1 549 983.50	1 049 571.60	572 325 128.93
02	PRESTI/TRANSPORT	0.00	507 387.16	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	507 387.16
03	ACHAT CONSOMME	0.00	578 828.54	56 813 896.85	2 359.26	11 433.93	49 724 817.80	72 161 465.56	2 003.30	406 990.50	549 034.77	182 251 830.51
04	MARGE TIERS	0.00	1 719 729.73	123 395 623.68	13 651.10	105 523.15	184 113 115.74	79 576 607.27	12 905.10	1 142 993.00	0.00	390 580 685.60
05	MARGE GO	0.00	0.00	178 122 504.25	0.00	54 880.87	27 576 882.68	0.00	0.00	0.00	0.00	205 754 267.80
06	MARGES BRUTE	0.00	1 719 729.73	301 518 127.93	13 651.10	160 404.02	211 689 998.42	79 576 607.27	12 905.10	1 142 993.00	555.88	596 334 953.40
07	COULAGE ET EXCEDENT	0.00	0.00	3 954 867.41	77.60	566.95	1 576 622.92	131 784.14	12 906.28	1 143 548.88	0.00	5 664 266.10
08	MARGE NETTE	0.00	1 719 729.73	305 472 795.34	13 728.70	160 960.97	213 266 621.35	79 708 391.41	12 906.28	1 143 548.88	0.00	601 999 219.50
10	FRAIS D'APPROV	0.00	1 912 920.72	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1 912 920.72
11	FRAIS RAVITAILLEMENT	0.00	1 224.27	0.00	0.00	0.00	4 596 350.92	17 728 078.03	1 424.26	1 381 614.43	0.00	4 599 555.10
12	FRAIS STOCKAGE	0.00	417 190.49	0.00	277 424.63	590 129.27	73 333 478.90	0.00	0.00	0.00	0.00	93 699 337.89
13	QUOTE-PART CABOTAGE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	5 128.66	1 041 876.34	0.00	625 192 005.29
14	SORTIE VRAC	0.00	0.00	317 898 177.85	5 840.31	43 210.56	139 311 313.25	166 886 458.20	4 062.06	825 193.99	0.00	125 276 696.41
15	FRAIS EMBLISSAGE	0.00	0.00	0.00	5 215.34	38 568.70	124 403 638.33	25 230 506.19	427.57	86 859.69	0.00	207 139 584.50
16	FRAIS DISTRIBUTION	0.00	5 943 499.49	110 512 387.49	548.97	19 892.43	64 345 462.67	18 192 927.95	552.67	112 272.25	0.00	71 207 208.73
17	CHARGES IND DISTRICT	0.00	251 223.93	35 526 494.81	709.58	5 240.94	17 115 777.60	10 920 250.27	331.74	67 391.08	0.00	42 741 912.80
18	CHARGES IND BRANCHE	0.00	150 796.41	21 325 872.11	425.92	3 151.28	10 273 994.01	12 063 088.15	366.45	74 443.76	0.00	47 214 985.82
19	CHARGES IND SIEGE	0.00	166 577.72	23 557 890.42	470.49	3 481.05	11 348 867.77	12 063 088.15	12 293.42	3 589 651.53	0.00	1 218 984 207.26
20	TOTAL CHARGES	0.00	8 843 433.04	508 822 622.69	290 635.23	673 701.29	444 730 561.25	252 021 308.81	612.86	-2 446 102.65	500 536.83	-816 984 987.76
21	RESULTAT ANALYTIQUE	0.00	-7 123 703.31	-203 349 827.34	-276 905.53	-512 740.32	-231 463 938.90	-	-	-	-	0.00
23	QUANTITE VENDUE (UM:	0.00	325.02	44 432.59	153.00	2 284.00	1 703 323.00	25 068.44	65.00	4 150.00	0.00	92 122.92
25	MARGES BRUTE	0.00	5 291.22	6 785.97	89.22	70.85	124.28	3 174.37	198.54	275.42	0.00	0.00
26	COULAGE ET EXCEDENT	0.00	0.00	89.00	0.51	0.25	0.93	5.26	0.02	0.13	0.00	0.00
27	MARGE NETTE	0.00	5 291.22	6 874.97	89.73	71.10	125.21	3 179.63	198.56	275.55	0.00	0.00
29	FRAIS D'APPROV	0.00	5 885.62	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
30	FRAIS RAVITAILLEMENT	0.00	3.77	0.00	0.00	0.00	2.70	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
31	FRAIS STOCKAGE	0.00	1 283.60	0.00	1 813.23	247.41	43.65	707.19	21.91	332.92	0.00	0.00
32	QUOTE-PART CABOTAGE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
33	COUT SORTIE VRAC	0.00	0.00	7 154.82	38.17	19.09	81.79	6 657.23	78.90	251.05	0.00	0.00
34	FRAIS EMBLISSAGE	0.00	0.00	0.00	34.09	17.04	73.04	0.00	62.49	198.84	0.00	0.00
35	FRAIS DISTRIBUTION	0.00	18 286.79	2 487.19	3.59	8.79	37.78	1 046.36	6.58	20.93	0.00	0.00
36	CHARGE IND DISTRICT	0.00	772.95	799.50	4.64	2.32	10.05	725.73	8.50	27.05	0.00	0.00
37	CHARGE IND BRANCHE	0.00	463.97	479.96	2.78	1.39	6.03	435.62	5.10	16.24	0.00	0.00
38	CHARGE IND SIEGE	0.00	512.52	530.19	3.08	1.54	6.66	481.21	5.04	17.94	0.00	0.00
39	TOTAL CHARGE	0.00	27 209.22	11 451.56	1 899.58	-226.48	-135.89	-6 873.70	189.13	864.96	0.00	0.00
40	RESULTAT ANALYTIQUE	0.00	-21 918.01	-4 576.59	-1 809.85	-	-	-	9.43	-589.42	0.00	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 07/02/2026
CPT[C:\wincanal\DOA\2024\] DB [C:\SAVE_WINCANAL\721_2025\01_13_CONSOL]

REF 01 C

DEF

NAFTAL SPA

CENTRE DE RESPONSABILITE GROUPE (CRG)

EDITE LE : 24/03/2026 10:55:09

Unité Comptable : 721 DISTRICT GPL SKIKDA

Page : 1

CRG	UC	CR	SVC	TYPE	LIBELLE
002	721			PRJ	PROJETS
056	721	3521		GAD	SIEGE DISTRICT GPL SKIKDA
218	721	3218		UCG	UNITE CANALISATION SKIKDA
728	721	3211		GCE	CENTRE ENFUTEUR SKIKDA
730	721	3231		GCE	MINI CENTRE ENFUTEUR MATROHA
753	721	3216		GCV	CENTRE VRAC SKIKDA
754	721	3234		GCE	CENTRE EMPLISSEUR BERRAHAL
792	721	3233		GDR	D R DISTRIBUTION RAVIT ANNABA
793	721	3243		GDR	D R DISTRIBUTION RAVIT GUELMA.
837	721	321M		GIP	INSTALLATION PROPANE 21M SKIKDA