



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلا
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



المرجع :/2019

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: مطاحن بني هارون - القرارم قوقة -

مذكرة محملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (ل.م.د.)
تخصص " مالية المؤسسة "

تحت إشراف:

د.قرين ربيع

إعداد الطالبتين:

-العايب إلهام

-بريوة إيمان

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلا	محبوب كريمة
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلا	قرين ربيع
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلا	عريس عمار

السنة الجامعية 2018/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرfan

بسم الله الرحمان الرحيم

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل ونحمده الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووهبنا من القوة والإرادة ما نحتاجه للوصول إلى هذا المستوى وإتمام دراستنا وبحثنا هذا المتواضع.

كما نتقدم بالشكر الجزيل والامتنان العظيم إلى الأستاذ المشرف الدكتور "ربيع قرين" لما بذله من جهود ووقت معنا خلال إشرافه وتوجيهاته ونصائحه القيمة لنا والمعاملة الطيبة.

كما نتوجه بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم وقبولهم مناقشة هذا البحث وتقييمه. ولا ننسى أيضا أن نشكر كل أساتذة المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف كما نوجه الشكر لعمال مؤسسة مطاحن بني هارون - قرارم قوقة - على تعاونهم معنا وتقديم لنا المعلومات اللازمة لإنهاء دراستنا



إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين
ومن اهتدى بهداه إلى يوم الدين أما بعد
بعد الحمد والشكر لله الذي وفقني لإيجاز هذا العمل أهديه إلى:
أعز ما أملك في هذا الوجود، إلى من سهرت و تعبت لراحتي، إلى من فرحت لفرحي
وحزنت لحزني
إلى أمي أمي أمي
إلى من أنار لي درب الحياة و كان السبب في وصولي إلى ما وصلت إليه
إلى من علمني أن الصبر على الأشياء سبيل الظفر بها
إلى أبي مع تمنياتي له بالشفاء
إلى من تقاسمت معهم هموم الدنيا وأفراحها، إلى من عشت معهم صدق المحبة والعطاء
إخوتي
أسماء، فاطمة، ياسين، فايذة، رانية
إلى كتاكيتي الصغار، مرام، ملاك، أصيل
إلى رفيقة مشواري التي تحملت معي عناء هذه المذكرة "إيمان"
إلى جميع صديقاتي بالكلية وإلى كل قريب مني

إلهام

إهداء

الحمد لله رب العالمين الإله الأحد الفرد الصمد والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما و لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما، إلى النور الذي ينير لي درب الحياة والذي العزيزان أدامهما الله. إلى أغلى ما املك إخوتي أمين وحسام إلى زهرة العائلة أختي الوحيدة يسرى. إلى العمّة والأعمام كل باسمه إلى من كان دعمي وقوتي عمي لمين وزوجته إلى الخالات والأخوال وزوجاتهم.

إلى توأم روحي ورفيقة دربي و استمد منها قوتي خالتي مريم. إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة إلى من رافقتني منذ الصغر ولا تزال ترافقتني حتى الآن صديقتي فريدة وأختها بشرى.

إلى صديقات الدراسة وسام، ابتسام، فاطمة، رحمة، نسيبة، رميساء.

إلى من جعلت الأوقات معها أجمل رفيقتي في هذا العمل إلهام.

إلى كل من احمل لهم الحب والاحترام في قلبي.

وأخيرا إلى بهجة العائلة غيلاس وإسحاق وزيزو.

إيمان

ملخص

تهدف هذه الدراسة لإلقاء الضوء على مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية " مطاحن بني هارون " قرارم قوقة"، وذلك من خلال الإلمام بمختلف الجوانب النظرية بأسلوب التكلفة المستهدفة، وإمكانية تطبيقه على مستوى المؤسسة من أجل تحسين ميزتها التنافسية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية لحساب التكلفة، إنما هو نظام متكامل لإدارة التكاليف والأرباح من خلال مرحلة التخطيط والتصميم، كما أنه يأخذ بعين الاعتبار متطلبات الزبون ورغباته، فهو يعمل على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، وتحديد هامش الربح قبل البدء في العملية الإنتاجية قصد الحصول على تكلفة منخفضة دون المساس بجودة المنتج، ومن تم الوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تضمن للمؤسسة الميزة التنافسية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، التكلفة المستهدفة، الميزة التنافسية.

Abstract

this study aims to highlights on the contribution of the target cost method to improving the competitive advantage of the Beni Haroun Flour Mills corporation through the knowledge of the various theoretical aspects of the targeted cost method and the possibility of applying it to the economic institution in order to improve its competitive advantage.

The study concluded that target cost is not just a technique for calculating target cost but an integrated system for managing cost and profits in Starting from the planning and design stage, after taking into account customer requirements, It reduces costs before they occur, and determines the profit margin before starting the production process in order to get a low cost without compromising product quality, and then access the target cost to ensure the integrity of the of the Economic Corporation competitive advantage

Keywords: cost accounting, target cost, competitive advantage



فهرس المحتويات

الصفحة	العناصر
	بسملة
	شكر وتقدير
	إهداء
I	ملخص
II	فهرس المحتويات
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الجداول
ب- و	مقدمة
الفصل الأول	
الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف والتكلفة المستهدفة	
02	تمهيد
13 - 03	المبحث الأول: المدخل النظري لمحاسبة التكاليف
07 - 03	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
09 - 07	المطلب الثاني: أهداف ومزايا محاسبة التكاليف
13 - 09	المطلب الثالث: الأساليب المعتمدة في حساب التكاليف
22 - 13	المبحث الثاني: التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث لمحاسبة التكاليف
17 - 13	المطلب الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة
21 - 17	المطلب الثاني: مبادئ التكلفة المستهدفة والعوامل المؤثرة فيها
22 - 21	المطلب الثالث: أهداف التكلفة المستهدفة وأهميتها
38 - 23	المبحث الثالث: منهجية تطبيق التكلفة المستهدفة ومتطلبات نجاحها
33 - 24	المطلب الأول: مراحل وخطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
37 - 34	المطلب الثاني: عوامل نجاح التكلفة المستهدفة ومتطلبات تطبيقها

38 – 37	المطلب الثالث: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة
39	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني	
فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية	
41	تمهيد
52 – 42	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الميزة التنافسية
47 – 42	المطلب الأول: ماهية الميزة التنافسية
47	المطلب الثاني: مراحل تحقيق الميزة التنافسية
52-48	المطلب الثالث: أنواع الميزة التنافسية ومقومات بنائها
65 – 53	المبحث الثاني: بناء الميزة التنافسية
58 – 53	المطلب الأول: مصادر وقوى الميزة التنافسية
62 – 59	المطلب الثاني: استراتيجيات الميزة التنافسية
65 – 62	المطلب الثالث: محددات الميزة التنافسية ومعايير الحكم على جودتها
66	المبحث الثالث: اعتماد التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية
70-66	المطلب الأول: أهمية البحث عن نظام تكاليف جديد في ظل المنافسة
69 – 67	المطلب الثاني: تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية
70 – 69	المطلب الثالث: دور التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للمؤسسات
71	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث	
مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة	
73	تمهيد
79 – 74	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوّة-
74	المطلب الأول: لمحة حول مؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوّة-
77 – 74	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوّة-

79 - 77	المطلب الثالث: أهداف وأهمية مؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة-
93 - 79	المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة
81 - 79	المطلب الأول: المنتجات المقدمة من قبل مؤسسة مطاحن بني هارون
90 - 82	المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة في المؤسسة
93 - 91	المطلب الثالث: تحديد التكلفة المستهدفة لمؤسسة مطاحن بني هارون
107 - 93	المبحث الثالث: محاولة تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة محل الدراسة بواسطة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
98 - 93	المطلب الأول: تحليل هيكل الصناعة لمؤسسة مطاحن بني هارون
105 - 98	المطلب الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
107 - 106	المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطبيق التكلفة المستهدفة وصعوباتها في المؤسسة
108	خلاصة الفصل
112 - 110	خاتمة
119 - 113	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق



قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
84	توزيع الأعباء حسب طبيعتها	1 - 3
85	إعادة تصنيف الأعباء إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة	2 - 3
86	نسب التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة	3 - 3
87	التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة	4 - 3
88	مفاتيح التوزيع الثانوي لمؤسسة مطاحن بني هارون	5 - 3
88	نسب توزيع أعباء المراكز الرئيسية	6 - 3
89	توزيع الأعباء الغير مباشرة	7 - 3
90	حساب تكلفة إنتاج منتج الفريئة	8 - 3
90	حساب سعر التكلفة	9 - 3
95	مناقصي مؤسسة مطاحن بني هارون في الولايات المجاورة	10 - 3
99	تكلفة إنتاج الفريئة والحصة السوقية لها	11 - 3
104 - 102	مدى تفاعل إطارات مؤسسة بني هارون مع أسلوب التكلفة المستهدفة	12 - 3
105	تكلفة المرتبات للأشهر الثلاث من سنة 2017-2019	13 - 3
105	المشتريات المستهلكة للأشهر الثلاث من سنة 2017-2019	14 - 3



قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
06	وظائف محاسبة التكاليف	1 - 1
08	الرقابة من خلال التقييم	2 - 1
15	مقارنة بين المدخل التقليدي للتكاليف والتكلفة المستهدفة	3 - 1
24	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة	4 - 1
26	العوامل المؤثرة على تحديد السعر المستهدف	5 - 1
32	مستويات تقنية التكلفة المستهدفة	6 - 1
45	العوامل المؤثرة في تحقيق الميزة التنافسية	1-2
52	الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية	2 - 2
56	نموذج المهارات والقدرات	3 - 2
57	نموذج العوامل التنافسية الخمسة لمايكل بورتر	4 - 2
61	استراتيجيات الميزة التنافسية	5 - 2
63	دورة حياة الميزة التنافسية	6 - 2
68	تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق ميزة تنافسية	7 - 2
75	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون	1 - 3
81	مراحل إنتاج الفرينة	2 - 3
97	القوى التنافسية لمؤسسة مطاحن بني هارون	3 - 3
100	تطور الحصة السوقية لمنتوج الفرينة خلال عشر سنوات	4 - 3

مقدمة

تشهد أغلب المؤسسات الاقتصادية في مختلف دول العالم منافسة متزايدة نتيجة للتقدم التكنولوجي الحاصل خاصة في طرق الإنتاج والتغيرات الجوهرية فيها وصعوبة تحديد الأسعار، إلا أن هذه المؤسسات تسعى دوماً إلى إرضاء عملائها عن طريق تقديم منتجات ذات جودة عالية وسعر مناسب، مما أدى إلى إجبار المؤسسة على البحث عن أساليب لإنتاج منتجات بتكلفة منخفضة، وجودة عالية وبأسعار تنافسية، لتحقيق الربح المرغوب فيه من أجل ضمان البقاء والنمو والتطور.

ومع زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات بشكل كبير، تزايدت معها ضرورة البحث عن أنظمة وأساليب حديثة لإدارة المؤسسات بشكل عام وإدارة التكاليف بشكل خاص بهدف زيادة القدرة على المنافسة، ولقد أصبحت أساليب محاسبة التكاليف التقليدية لا تفي بمتطلبات مستخدميها، الأمر الذي جعل الاقتصاديين يبحثون عن أساليب أخرى تحد من قصور أنظمة وتقنيات المؤسسات المطبقة، سعياً نحو إيجاد سبل تعزز بها قدرتها التنافسية والتي أطلق عليها فيما بعد بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، ولعل من أهم هذه الأساليب أسلوب التكلفة المستهدفة.

ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم أساليب الإدارة الحديثة، ويبدأ عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم أي من المرحلة القبلية لدورة حياة المنتج، وذلك بالقيام بدراسة شاملة ومعقدة لظروف السوق من عرض وطلب من أجل معرفة نوعية المنتجات التي يرغب العملاء بها حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم، وتحقيق الهدف الأسمى للمؤسسة والمتمثل في تخفيض التكاليف إلى حدودها الدنيا وتعظيم الربحية وكسب سمعة جيدة، وهذا من شأنه أن يساهم في تعزيز الميزة التنافسية التي تعتبر القاعدة الأساسية التي يتركز عليها أداء أي مؤسسة اقتصادية، ومفتاح نجاحها وهدف تطمح للوصول إليه وتحقيق الريادة على مثيلتها من المؤسسات المنافسة، ومن خلال ما تقدم يمكن صياغة إشكالية الدراسة كما يلي:

أولاً: إشكالية الدراسة

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوباً شاملاً لإدارة التكاليف والأرباح، يهدف إلى مساعدة الإدارة في تخفيض تكاليف منتجاتها وتحسين ميزتها التنافسية، وبالتالي فإن مشكلة البحث تدور حول السؤال الرئيسي التالي:

**كيف ساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية لمؤسسة مطاحن بني هارون
القرارم قوقة؟**

وبناء على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بأسلوب التكلفة المستهدفة ؟
 - هل تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لتحسين الميزة التنافسية؟
 - هل هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوكة-؟
- ثانيا: فرضيات الدراسة:**
- التكلفة المستهدفة هي إحدى الطرق الحديثة التي تهتم بتخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج؛
 - يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداة لتحسين الميزة التنافسية من خلال إدارة التكلفة في دورة حياة المنتج؛
 - هناك صعوبات ومعوقات تمنع من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن بني هارون.

ثالثا: أهمية الدراسة:

تتمحور أهمية الدراسة في تكوين إطار مفاهيمي عن متغيرات الدراسة الرئيسية (أسلوب التكلفة المستهدفة، الميزة التنافسية) بشكل يساهم في تحليل مضامينها وتبسيط الضوء على المؤسسات التي تسعى إلى تعزيز ميزتها التنافسية ورفع حصتها من السوق والمحافظة على بقائها واستمرارها في ظل استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

رابعا: أهداف الدراسة:

نظرا للأهمية البالغة التي يكتسبها الموضوع يمكن استخلاص الأهداف التالية لبحثنا:

- التعريف بأسلوب التكلفة المستهدفة وإعطاء لمحة شاملة عنه؛
- إبراز أهم جوانب الميزة التنافسية التي تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة؛
- تبيان دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع:

- الميول الشخصي للبحث في مواضيع المحاسبة؛
- حداثة الموضوع الذي يعتبر من أهم الأسباب التي دفعتنا إلى اختياره.

سادسا: منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات المقدمة وتحليل نتائجها، اعتمدنا على المنهج الوصفي والتاريخي في الجانب النظري من خلال جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة والاعتماد على الكتب والأطروحات الجامعية التي تناولت هذا الموضوع، أما في الجانب التطبيقي اعتمدنا على المنهج التحليلي من أجل الإلمام بجوانب هذا الأسلوب.

سابعا: الدراسات السابقة:

- 1- دراسة ميساء محمود محمد راجحان (2002) بعنوان " دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة): هدفت الدراسة إلى

التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية في اليابان بصفة خاصة، وكذلك في الدول المتقدمة التي قامت باستخدام هذا الأسلوب في مشروعاتها الصناعية، بالإضافة إلى التعرف على إمكانية تطبيق هذا النظام لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية العاملة بالمملكة العربية السعودية والاستفادة من التجربة اليابانية، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها أنه هناك إمكانية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة، ولكن يحتاج ذلك إلى بعض الوقت بغية فهم المدخل بصورة صحيحة، وحتى يتم التدريب على طريقة تطبيق المدخل بصورة كاملة.

2- دراسة آلاء مصطفى خليل (2002) بعنوان نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (دراسة حالة شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف بأسلوب التكلفة المستهدفة من خلال بناء نموذج مقترح لتطبيقه، وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي دورا مهما في تخفيض التكاليف إن طبق في بيئة تنافسية فعالة.

3- دراسة راضية عطوي (2008) بعنوان دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف: تناولت هذه الدراسة مدخلين حديثين هما التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، مع محاولة تبين أهميتها وفعاليتها في تخفيض التكاليف بشكل متكامل، وتحقيق ميزة تنافسية من استعمالها وإبراز محدودية أنظمة التكاليف التقليدية في ظل تطورات البيئة الاقتصادية، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يمكن استعمال التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل لتخفيض التكاليف

4- دراسة علي عدنان أبو عودة (2010) بعنوان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية (دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة): هدفت الدراسة إلى بيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية في المصارف العاملة في قطاع غزة، وذلك من خلال التحليل الإحصائي لعينة الدراسة التي توصل إليها الطالب، وما إذا كان هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المصارف العاملة في قطاع غزة، والوقوف على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا الأسلوب، وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المصارف وهذا يرجع لتوفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب مع وجود بعض المعوقات التي يمكن التغلب عليها بالعمل الجاد.

5- دراسة محمد الحسن الحداد (2011) بعنوان : مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة: هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كمدخل حديث لتخفيض التكاليف، بالإضافة إلى التعرف على مدى ملائمة البيئة الصناعية

الفلسطينية لهذا المدخل، وأهم المعوقات التي تحول دون تطبيقه، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة على وعي وإدراك بمفهوم هذا الأسلوب، إلا أنها لا تقوم باستخدام خطوات التكلفة المستهدفة بصورة علمية حديثة.

6- دراسة لبنى قيسي (2015) بعنوان دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة حالة مركب الوطاية): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إحدى الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة والتحكم فيها ألا وهو أسلوب التكلفة المستهدفة، إذ أنه يهدف بصفة أساسية إلى تخفيض التكاليف عكس الأساليب الأخرى التقليدية التي لا تراعي طرق تخفيض التكاليف، وحتى تتمكن المؤسسة من تحقيق ميزة تنافسية وجب عليها التكيف مع متطلبات السوق أي إنتاج منتج ذو جودة عالية، وقد توصلت الباحثة في الدراسة إلى أنه توجد إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة الملح - الوطاية-، من خلال تتبع خطوات التكلفة المستهدفة وهذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف وبالتالي تعظيم ربحيتها وتحقيق ميزة تنافسية.

ثامنا: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

أما في ما يخص دراستنا فأهم ما يميزها عن الدراسات السابقة والتي تناولت موضوع التكلفة المستهدفة من جوانب مختلفة، هو أننا سنحاول تسليط الضوء على مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، من خلال محاولة تطبيق هذا الأسلوب على المؤسسة محل الدراسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة - .

تاسعا: هيكل الدراسة:

من أجل الإلمام بكافة جوانب هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول:

- الفصل الأول: بعنوان " الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف والتكلفة المستهدفة ":

حيث نتناول هذا الفصل من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، نتطرق في المبحث الأول إلى المدخل النظري لمحاسبة التكاليف، أما في المبحث الثاني سيتم التطرق إلى التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث لمحاسبة التكاليف، في حين سيتم التطرق إلى منهجية تطبيق التكلفة المستهدفة ومتطلبات نجاحها في المبحث الثالث.

- الفصل الثاني: "فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية":

نتناول هذا الفصل من خلال ثلاثة مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى مفاهيم عامة حول الميزة التنافسية، والمبحث الثاني بناء الميزة التنافسية، أما المبحث الثالث فقد تناولنا فيه اعتماد التكلفة المستهدفة كأداة لتحسين الميزة التنافسية.

- الفصل الثالث: " بعنوان مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية لمؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة -:

حيث تناول هذا الفصل ثلاث مباحث، المبحث الأول عبارة عن تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة، وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة، أما في المبحث الثالث فقد تطرقنا إلى محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة.

عاشرا: صعوبات الدراسة:

- عدم توفر كتب كافية حول أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الجزائرية؛
- عدم تخصيص وقت محدد من طرف المؤسسة من أجل إجراء التريص.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف

والتكلفة المستهدفة

تمهيد

إن هدف أي مؤسسة هو تحقيق الربح، وهذا يتم من خلال كون الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة تكون أكبر من التكاليف التي تتحملها خلال الفترة المالية، فالتكاليف إذن مفردة مهمة جدا ومن الواجب دراستها والاهتمام بها بدقة، لكونها تعتبر العنصر الرئيسي الذي يساهم في تحقيق الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل وبشكل اقتصادي، ومحاسبة التكاليف واحدة من العلوم التي تساعد إدارة المؤسسة على ذلك، ولكن مع الانفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في القطاعات المختلفة إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي، أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات المختلفة اللازمة لتخطيط ورقابة التكاليف، واستغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل.

أصبحت أنظمة الإدارة التقليدية للتكاليف غير كافية في مد الإدارة بالمعلومات المحاسبية المتكاملة والشاملة، في ظل المتغيرات المتعددة والمتسارعة التي فرضتها بيئة الأعمال الحديثة، وهذا ما فرض على المؤسسات الاقتصادية اعتماد أساليب الإدارة الحديثة، حتى تؤمن لنفسها البقاء في هذه البيئة المتميزة بشدة التنافس، ويعد أسلوب التكاليف المستهدفة أحد أهم أساليب الإدارة الحديثة للتكلفة، حيث يبحث عن إمكانية تخفيض التكاليف على مستوى تصميم المنتج، والتأكيد على جودته، وتحسين ميزة المؤسسة في ظل المنافسة الكاملة لتوليد الربحية في ضوء السعر التنافسي.

وفقا لهذا السياق سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى تعريف محاسبة التكاليف ومعرفة أهم خصائصها ومراحل تطورها، وتبيان أهم الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف بالإضافة إلى تناول ماهية التكلفة المستهدفة ومقوماتها وأهم مراحلها وكذا الصعوبات التي تواجهها، وسيكون هذا الفصل مكون من ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: المدخل النظري لمحاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث لمحاسبة التكاليف

المبحث الثالث: منهجية تطبيق التكلفة المستهدفة ومتطلبات نجاحها.

المبحث الأول: المدخل النظري لمحاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف من بين أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارات العصرية في مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب حاجة المؤسسة، ولها قدرة على حل المشكل الأساسي الذي يواجه أي مؤسسة ألا وهو تسيير التكاليف، حيث تقوم محاسبة التكاليف بالتركيز على الإجراءات المحاسبية اللازمة لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة، ويهدف هذا المبحث إلى إدراج المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف من خلال عرض ما يلي:

- ماهية محاسبة التكاليف.
- أهداف ومزايا محاسبة التكاليف.
- الأساليب المعتمدة في حساب التكاليف.

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في إعداد التقارير المالية، كون تكلفة المنتج تمثل عنصراً أساسياً من العناصر اللازمة لتحديد الدخل والمركز المالي للمؤسسة وخاصة الصناعية، وتهتم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة، وسوف نقوم في هذا المطلب بعرض مختلف التعاريف لمحاسبة التكاليف ومراحل تطورها وخصائصها وأهم وظائفها.

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعددت تعريفات محاسبة التكاليف بتعدد كتابها ووجهات نظرهم وسنقوم بالتطرق لبعضها كما يلي:

التعريف الأول: "تعرف محاسبة التكاليف بأنها عبارة عن طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركاتها، في ضوء مجموعة قواعد ومبادئ متعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل، بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق القياس والرقابة واتخاذ القرارات".¹

التعريف الثاني: "تعرف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة، أو هي نظام محاسبي يعمل على تجميع المعلومات وتصنيفها وتلخيصها، وتحليلها، والتقارير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات".²

التعريف الثالث: "هي أحد فروع المحاسبة المالية وأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية،

¹ جمعة أحمد حلمي وآخرين، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص. 04.

² عبد الحكيم الرجبي، محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2009، ص. 18.

تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية".¹

التعريف الرابع: "هي تطبيق التكلفة ومبادئ محاسبة التكاليف وتقنياتها ومفاهيمها كعلم وفن لممارسة السيطرة على عناصر التكاليف لتحقيق الربحية، وتعني تقديم المعلومات لغرض اتخاذ القرارات الإدارية".² ومهما تنوعت التعريفات فهي تؤكد أن:³

- محاسبة التكاليف علم تحكمه مجموعة من النظريات والمبادئ والأساليب والأنظمة والإجراءات والقواعد المتخصصة؛

- لهذا العلم موضوع محدد يبحث فيه ويختص بمتابعته، وتتمثل في عناصر الإنفاق والتكاليف؛

- أنها وسيلة لتحقيق غايات وأهداف محددة؛

- هي مجموعة من الوظائف التي تؤدي إلى إنجاز هذه الأهداف على نحو أمثل.

ثانياً: مراحل تطور محاسبة التكاليف

تطورت محاسبة التكاليف في مراحل مختلفة لتقابل حاجات الإدارة من بيانات التكاليف التحليلية، وقد حققت كل مرحلة منها أهداف معينة موضحة في ما يلي:⁴

1- محاسبة التكاليف الفعلية (التاريخية):

ظهرت محاسبة التكاليف الفعلية لتحديد التكاليف الفعلية للمنتجات عن فترة مالية مضت، بدلا من تحديد التكلفة الإجمالية للمشروع كوحدة واحدة، وهو ما تقدمه المحاسبة المالية، وبذلك أصبح من الممكن تحليل التكاليف الإجمالية وربطها بالمنتجات أو مراكز الإنتاج لتحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو تكلفة كل مركز تكلفة على حدة، مما يساعد في عمليات التسعير وإيجاد ربحية كل صنف ورسم سياسة سعرية سليمة، إلا أن محاسبة التكاليف التاريخية لا تقدم للإدارة وسيلة للرقابة على عناصر التكاليف، لأنها تقدم بيانات عن التكلفة الفعلية فقط، وبالتالي فهي لا تساعد في الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء، ولذلك ظهرت الحاجة إلى وسائل أو نظريات أخرى في التكاليف تساعد في تخطيط عناصر التكاليف والرقابة عليها؛

2- محاسبة التكاليف التقديرية:

تستند محاسبة التكاليف التقديرية على تقدير عناصر التكاليف لفترة قادمة، وتعديل التكاليف الفعلية للفترة السابقة في ضوء ما هو متوقع للفترة التالية، ويتم تحقيق الرقابة على التكاليف بالمقارنة بين التكاليف الفعلية والتقديرية، وتحديد الاختلافات بينها، وتحديد أسبابها والتقرير بذلك للإدارة لاتخاذ الإجراءات المصححة أو العلاجية.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص.23.

² غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2006، ص.16.

³ خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعات الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص.29.

⁴ زهير إبراهيم الحدرب، لوي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص.11-13.

يعاب على التكاليف التقديرية أنها تقوم بتعديل تكاليف حدثت فعلا في ضوء ما هو متوقع مستقبلا، وقد تكون تلك التكاليف غير سليمة أو بها إسراف، مما ينعكس بالتالي على سلامة التكاليف التقديرية، لكنها مع ذلك وفرت مقياسا تقاس عليه التكاليف الفعلية لإعطاء مؤشرات للإدارة عن مدى انحراف التكلفة الفعلية عن التكلفة التقديرية، وبالتالي تحقيق نوع من الرقابة على عناصر التكاليف؛

3- محاسبة التكاليف المعيارية

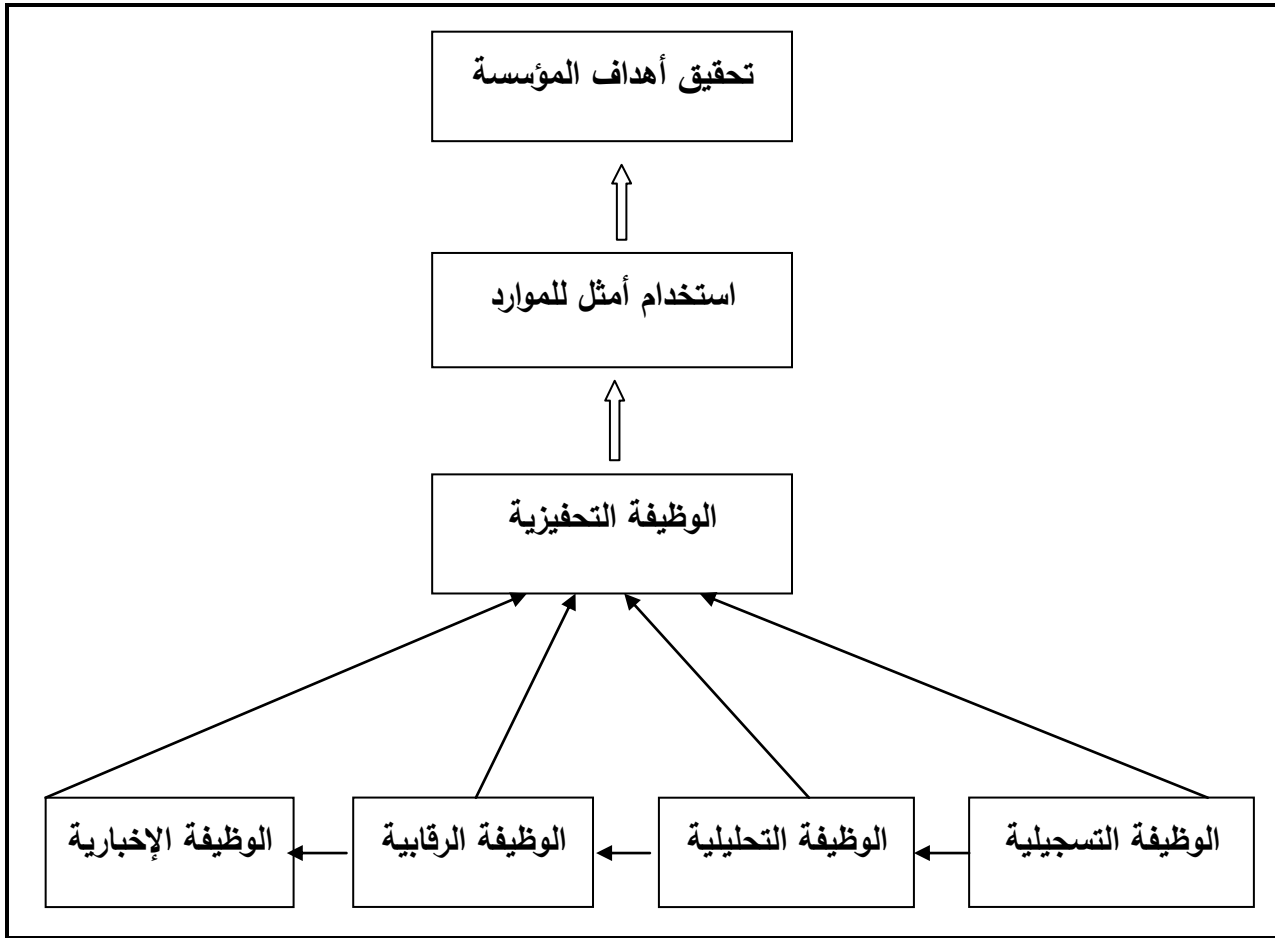
تستند التكاليف المعيارية على تحديد عناصر التكاليف مقدما لفترة قادمة بطرق أكثر دقة مما هو في التكاليف التقديرية، حيث يتم وضع معايير التكلفة بطرق علمية وعملية تحدد عناصر الكلفة بدقة كبيرة، فتكلفة أي عنصر تتكون من معيار كمي يمثل الكمية المعيارية أو الوقت المعياري لإنتاج وحدة الإنتاج، بالإضافة على معيار مالي يمثل السعر الخاص بتلك الكمية، وبضرب معيار الكمية أو معيار الزمن في معيار السعر.

تمارس الرقابة هنا بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لاستخراج الانحرافات السلبية وتحليل أسبابها، واتخاذ الإجراءات الضرورية لمنع حدوثها أو تكرارها في المستقبل، وبذلك يتضح أن هناك ارتباط وثيق بين محاسبة التكاليف الفعلية ومحاسبة التكاليف المعيارية، يؤدي إلى تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف وتقييم الأداء، فلا يمكن العمل بإحدهما بمعزل عن الأخرى، ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة التقليدية مثل الإدارة على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، الإنتاج في الموعد بالضبط ... الخ.

ثالثا: وظائف محاسبة التكاليف

تنقسم محاسبة التكاليف إلى عدة وظائف موضحة في الشكل التالي:

شكل رقم (1-1): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص.24.

يتضح من الشكل أعلاه أن وظائف محاسبة التكاليف متكاملة وتعمل على الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة و بالتالي تحقق أهداف المؤسسة، وتتمثل هذه الوظائف في ما يلي:¹

1- الوظيفة الإخبارية: هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية)، حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق تقدم المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة؛

2- الوظيفة الرقابية: وتعتبر الوظيفة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص.25 .

المصروفة أقل من المعايير المحددة، أو أن تكون الانحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة، وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل الحد من هذه الانحرافات؛

3- الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل يدفع بأقسام المؤسسة إلى تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، وبهذا ستحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ واقتصادي، وهذا فعلا سيساعد في تحقيق الأهداف المرسومة؛

4- الوظيفة التسجيلية: وتعني أن يقوم محاسب التكاليف بتجميع البيانات عن التكاليف وتسجيلها في سجلات ودفاتر منتظمة؛¹

5- الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات المحاسبية لاستخلاص النتائج وتفسير التكاليف، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق، وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.²

المطلب الثاني: أهداف ومزايا محاسبة التكاليف

أولاً: أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف باعتبار هذه المحاسبة أداة أو وسيلة وليست غاية وتتمثل في:³

1- تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة: يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المؤسسة من تحديد سعر بيع الوحدة، وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة، كما أن تحديد التكلفة وقياسها يساعد في معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف، وتساعد أيضا في إعداد القوائم لإظهار نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة؛

2- الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف: تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم أغراض محاسبة التكاليف، وتقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل إنتاج التكاليف، فتعمل على تخفيض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ قرارات إدارية بتغيير مادة أولية معينة، أو تغيير في شكل السلعة وتصميمها، ومراقبة أداء العمال والتقليل من الوقت الضائع أو المنتجات التالفة أو استبدال الآلات لزيادة كفاءتها الإنتاجية؛

¹ عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص. 18.

² صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص. 10.

³ نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف- مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص. 17-19.

3- **المساهمة في تسعير المنتجات أو الخدمات:** تقدم محاسبة التكاليف بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلع المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير، بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق هامش ربح معين يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة ودخول أسواق جديدة؛

4- **المساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية:** تعتبر المعلومات المتعلقة بالتكلفة والتي تقدمها محاسبة التكاليف وتستخدم من قبل الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية من أهم الوظائف التي تطلع بها محاسبة التكاليف، فلا يكاد يخلو قرار إداري من وجود تكلفة تترتب على عملية اتخاذه، وبالتالي لا بد للإدارة من التعرف على ماهية التكاليف التي ينطوي عليها عملية اتخاذ أي قرار واخذ هذه التكاليف بعين الاعتبار.¹

ومن خلال العرض السابق نلخص أهمية محاسبة التكاليف في خدمة ثلاثة أغراض أساسية وهي:²

أ- **قياس تكاليف الأداء فيما يختص بما يلي:**

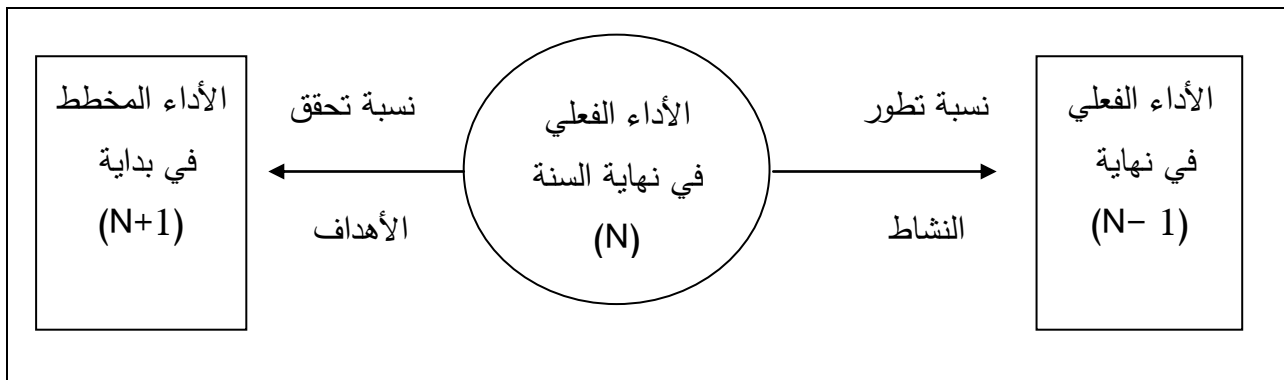
- قياس تكلفة العناصر من المواد أو المستلزمات ومن الأجور والعمالة ومن المصروفات أو الخدمات؛
- توزيع التكاليف غير مباشرة على مراكز التكلفة أو على الإدارات والأقسام بالمنشأة؛
- قياس تكلفة النشاط الإنتاجي والتسويقي والإداري؛
- قياس تكلفة المنتج أو الخدمة.

ب- **الرقابة على التكاليف فيما يختص بما يلي :**

- **رقابة العنصر:** وذلك باستخدام مدخل التقييم ومقارنة النتائج النهائية عند انتهاء التنفيذ بالأهداف أو المعايير المعدة مسبقاً بهدف قياس نسبة تحقق الأهداف، أو بمقارنة هذه النتائج مع ما يقابلها من العام السابق بهدف قياس نسبة تطور النشاط.

والشكل التالي يوضح طريقة الرقابة من خلال التقييم:

شكل رقم (1-2): الرقابة من خلال التقييم



المصدر: محمد عبد الفتاح العشاوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص.36.

¹ محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2013، ص.03.

² محمد عبد الفتاح العشاوي، مرجع سبق ذكره، ص ص. 36-39.

- رقابة مركز المسؤولية: وذلك بتحديد المسؤولية عن كل نشاط تخصيص التكلفة تمهيداً لتحديد التكاليف الخاضعة للرقابة، والقبالة لتحكم مركز المسؤولية المختص، والأخرى غير الخاضعة لرقابة وغير القابلة لتحكم هذا المركز، وإبراز هذه التغيرات من خلال تقارير المسؤولية التي يجب أن تكون إجمالية وإخبارية عند مستوى الإدارة العليا، وتفصيلية تلخيصية عند مستوى الإدارة الوسطى، وأكثر تفصيلاً وتشغيلية عند مستوى الإدارة الدنيا، والتي تكون شهرية عند مستوى الإدارة العليا وأسبوعية عند مستوى الإدارة الوسطى ويومية عند مستوى الإدارة الدنيا.

ج- ترشيد القرارات الإدارية: حيث أن القرار الإداري هو النقطة النهائية في سلسلة العمليات الذهنية المرتبطة بتقييم البدائل، والمفاضلة بينها واختيار أنسبها في ضوء معايير محددة، وذلك في مجالات الشراء والإنتاج، والتسويق والتمويل، وغير ذلك وبالطريقة التي تعمل على تحقيق هدف المنشأة الذي يتمثل في الربحية، أو القيمة المضافة أو العائد على الاستثمار أو الإنتاجية أو الكفاءة أو الفعالية أو غير ذلك.

أولاً: مزايا محاسبة التكاليف

تكمن مزايا محاسبة التكاليف في النقاط التالية:¹

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المشروع، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمشروع من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات؛
- تحديد عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام و أجور ومصاريف صناعية؛
- تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات؛
- مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية؛
- تحديد أسباب الربح والخسارة في المشروع؛
- تزويد الإدارة بالبيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة؛
- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المشروع وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

المطلب الثالث: الأساليب المعتمدة في حساب التكاليف

بالرغم أن أنظمة التكاليف التقليدية تلبى متطلبات المحاسبة المالية، إلا أنها تعاني من ضعف واضح في عملية احتساب التكلفة، وهذا ما أدى إلى ظهور طرق جديدة تعمل على عقلنة التكاليف، ومن أهم هذه الطرق ما يلي:

أولاً: أسلوب حساب التكلفة على أساس الأنشطة ("ABC")

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينيات على بعض الأكاديميين من أمثال "روبين كوبر" و"روبرت كابلان"، حيث أخذوا يثيرون عدد من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص. 18-19.

العملية لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، وفي هذا الوقت تمكن روبن كوبر من تطوير أسلوب جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ويقوم مفهوم هذا الأسلوب الحديث على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى مؤسسات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد، كما يحقق هذا الأسلوب عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي.¹

ويعرف أسلوب حساب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) على أنه:²

طريقة محاسبية يمكن من خلالها تحديد عناصر التكلفة ارتباطا بالأنشطة التي تسبب هذه التكاليف، فمن خلال هذه الطريقة يتم تحديد جميع الارتباطات بين القرارات المسببة للأنشطة والأنشطة المسببة للتكاليف، وبمعرفة مسببة التكاليف تكون الإدارة في وضع أفضل يعمل على تحديد تم تخفيض أو إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى أداء أفضل وقياس أدق، ولقد لقي أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين، وستؤدي الدراسات المختلفة في هذا المجال إلى العديد من التطورات في ميدان تحديد مسببات التكلفة، والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة للمنشأة، مما يؤدي في النهاية إلى رد كل تكلفة إلى النشاط الذي استخدمها وما يلي ذلك من تبعات في تحديد تكلفة المنتجات على أساس الأنشطة التي استهلكته، وتقييم الأداء وترشيد التكاليف، ويتمتع هذا الأسلوب بالمزايا التالية:³

1- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث أن أفضل أساليب تحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة؛

2- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية والغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، كما يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليه، حيث أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها؛

3- يؤثر أسلوب (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث برهن هذا النظام على أنه هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات، وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف؛

¹ محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات العدد الثالث عشر، جامعة الجزائر 3، جوان 2018، ص. 268 .

² محمد مسعود الثعلب، نصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط- الفلسفة والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2015، ص. 26.

³ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2007، ص. 692.

4- يعمل أسلوب (ABC) على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث أنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما امتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.

ثانياً: أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

تقوم فكرة الإدارة على أساس الأنشطة على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة، وهو أسلوب إدارة يركز على الأنشطة والعمليات، كونها تعتبر أكثر استقراراً من حيث تكاليفها والعوامل المسببة لها إلى جانب مساهمتها في توليد القيمة التي ينتظرها العميل، مما أوجب إدارتها بفعالية.

ويمكن تعريف أسلوب (ABM) على أنه: "مجموع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من أجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها مراعية مدى مساهمتها في إيجاد القيمة، معتمدة على المعلومات المحصل عليها من أسلوب (ABC)، ويقوم أسلوب (ABM) على رؤية إستراتيجية، أي أن القرارات المتخذة يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار الآثار على المدى البعيد، وكذلك التغييرات المتوقعة، إلى جانب الاهتمام بالاتصال المستمر مع العملاء من خلال معرفة ما ينتظره المستهلك من أجل إشباعه".¹

ويمكن الفرق بين أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة والتكاليف على أساس الأنشطة في:²

- أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يعرف بأنه المنهجية التي تدبر التكلفة والأداء الجيد من الأنشطة والموارد والأشياء من حيث التكلفة على وجه التحديد، يتم تعيين موارد للأنشطة ثم الأنشطة المخصصة لتكلفة الأشياء على أساس استخدامها العلاقات السببية (مسببات التكلفة) من حيث التكلفة لكل نشاط.

- أما الإدارة على أساس الأنشطة فيركز على إدارة مختلف الأنشطة باعتباره الطريق إلى تحسين القيمة التي تلقاها العملاء، وكذلك تحليل النشاط وقياس الأداء، حيث يستمد هذا النظام المعلومات الرئيسية من نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

ويختلف هذان الأسلوبان في ما يلي:

- ينسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الموارد للأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج.

موارد ← أنشطة ← تكلفة المنتج (الهدف).

- ينسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) الموارد للأنشطة بهدف تقييم الأنشطة.

موارد ← أنشطة ← تقييم الأنشطة (الهدف).

إلا أن هذا الاختلاف لا يعني عدم الترابط بين الأسلوبين.

¹ قدوري هودة سلطان، التكامل بين أنظمة التكاليف، الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات و تفعيل الإبداع، جامعة البليدة، الجزائر، 25-04-2017، ص.10.

² سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص.129.

ثالثاً: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

هو أسلوب أبعد من الرقابة على المخزون ليشمل الإنتاج كله، حيث يتم العمل على إزالة كل مصادر التبذير وأي نشاطات لا تؤدي إلى إضافة قيمة الإنتاج، من خلال توفير الجزء المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المحدد، أي الإنتاج حسب الحاجة وفي الوقت المحدد.¹

ويكون مبنياً على أساس تحكم دقيق للمخزون مع توفر نظام معلوماتي فعال وترتيب دقيق بين العمليات الإنتاجية والموردين، بحيث تصل الطلبات بمواصفاتها وكمياتها ووقتها الدقيق وفي ظل بيئة مستقرة، فيه يتم إنتاج كل جزء بواسطة وحدات الإنتاج داخل المنشأة، وفي اللحظة نفسها يكون القسم التالي لإتمام العملية الإنتاجية على استعداد لاستلام المنتج غير التام وتكون بحاجة له، ويعرف على أنه الأسلوب الذي يتم من خلاله إنتاج كمية محددة في الوقت المحدد، وإذا ما تم الإنتاج في الوقت المحدد والوصول إلى المنتج النهائي كما هو مطلوب من حيث السعر والجودة، فإن ذلك يعني عدم وجود مواد خام- بضاعة- تحت التشغيل وإنتاج تام الصنع، ونصل بذلك إلى المخزون الصفري الذي هو أحد عناصر أسلوب الوقت المحدد (jit).²

ويحقق تطبيق هذا الأسلوب مزايا كثيرة تجعل منه سلاحاً تنافسياً قوياً، بعد أن أظهر قدرة فائقة على التأثير على أبعاد الأداء الإستراتيجي: التكلفة، الجودة، المرونة بوصفه رؤية شاملة ومتكاملة لنظام الإنتاج بمعناه الواسع، بدءاً من الموردين والعمليات التحويلية والمخزون والعاملين وصولاً إلى المنتجات النهائية والموزعون والزبائن، لذلك فإن تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يؤدي إلى تخفيض التكلفة والتحسين في الإيرادات.³

رابعاً: أسلوب التكلفة المستهدفة

مع زيادة حدة المنافسة الشديدة المتعلقة بجودة المنتج وسعره، تلجأ المنظمة إلى بيع منتجاتها حسب أسعار السوق والتي يحددها المستهلك، لذلك يجب عليها الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة لضمان قيمة مضافة، وهذا ما يعرف بطريقة التكلفة المستهدفة لحساب التكاليف، وهي مجموعة الطرق والأساليب الإدارية المبنية على أساس تحسين تصميم المنتج وتخطيطه للوصول إلى هدف تحقيق التساوي بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة، التي تكون على أساس أسعار سوق للمنتجات المستقبلية، خاصة في الوقت الراهن الذي يتميز بقصر دورة حياة المنتج الناتجة عن التطور التكنولوجي السريع، مما يجعل المنتج يبقى فترة قصيرة في السوق وينتج عن ذلك قصر الوقت اللازم لاستدراك وتغطية أخطاء التسعير، فالتكلفة المستهدفة هي تصميم

¹ إلهام يحيوي، نظام الإنتاج في الوقت المحدد JAT وأثره على الجودة والتكاليف، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، مجلة العدد الثاني عشر، باتنة، جوان، 2015، ص. 261.

² سناء نايف اليعقوب، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2009، ص. 16-17.

³ خلود وليد عبد البرديني، نظام تخطيط الموارد (ERP)، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في تحقيق الأسبقية التنافسية، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2014، ص. 27-28.

تكاليف المنتج أثناء مرحلة البحث والتطوير لكامل دورة حياة المنتج، بدلا من محاولة تخفيض التكاليف أثناء عملية التصنيع من أجل تحقيق الربح المطلوب وضمان الاستمرار في السوق، وتعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة للإدارة في سعيها لتسيير التكاليف والأرباح بطريقة إستراتيجية عن طريق التأكد من أن المنتج يمكن إنتاجه بأقل تكلفة ممكنة، وعليه يمكن تسعيره بشكل تنافسي، حيث أصبح الزبون أكثر وعي ومعرفة في قرارات شرائه مما يجعله يطلب منتجات تتمتع بجودة عالية وأسعار معقولة، وسنقوم بالتوسع في أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال المباحث القادمة.¹

المبحث الثاني: التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث لمحاسبة التكاليف

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من الأدوات الإستراتيجية الحديثة في مجال إدارة التكلفة ومحاسبة التكاليف، ولإحاطة أكثر بجوانب هذا الأسلوب خصصنا هذا المبحث لتناول مفهوم التكلفة المستهدفة، ومعرفة المبادئ التي تقوم عليها والعوامل المؤثرة فيها وأهم مراحل تطبيقها، وفي الأخير توضيح أهميتها وأهدافها.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة

أولاً: تاريخ ظهور التكاليف المستهدفة:

نشأت فكرة التكاليف المستهدفة في اليابان في بداية الستينات وبقيت سرية لسنوات عديدة حتى بداية الثمانينات، وبعد ذلك انتشر مفهوم التكاليف المستهدفة كعامل رئيسي في المنافسة بين الشركات اليابانية، وانتقل المفهوم إلى الشركات الغربية حيث أن العديد من هذه الشركات حاولت تبني مدخل التكلفة المستهدفة لخفض التكاليف وزيادة المنافسة، حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية نشأت في شركة جينيرال إلكتريك يطلق عليها هندسة القيمة، حيث تم تحويل هذه الفكرة إلى نظام لخفض التكاليف وتخطيط الربحية، وقد استخدم اليابانيون مدخل التكاليف المستهدفة ما يقارب من ثلاثين عاماً باعتبارها سلاح استراتيجي لإدارة التكلفة، وعلى الرغم من ذلك فإن المدراء خارج اليابان وبالذات في الولايات المتحدة الأمريكية لم يكن لديهم المعرفة الكافية حتى يتبنوا ويستكشفوا أهمية التكلفة المستهدفة، وكذلك الاستهانة بقوة التكاليف المستهدفة كأداة تنافسية.²

بدأت أفكار مدخل التكلفة المستهدفة في البروز خلال فترة ندرة الموارد بعد الحرب العالمية الثانية، فخلال هذه الفترة أوجد الأمريكيون مفهوم تعظيم خصائص المنتج المرغوبة وتدنيته تكاليفه في آن واحد، وعرفت هذه التقنية بهندسة القيمة (تحليل القيمة)، والتي استخدمتها فيما بعد المؤسسات اليابانية للصمود أمام

¹ مليكة سليمان، تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وأثرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة، مجلة الباحث الاقتصادي العدد الثامن، جامعة

مصطفى اسطبولي، معسكر، الجزائر، 2013، ص. 78-79.

² محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة للحصول على

درجة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011، ص. 12-13.

المنافسة الشديدة داخل اليابان، وفي سنوات الستينيات تم الجمع بين تحليل القيمة وفكرة التأثير على تكاليف المنتج وتخفيضها قدر الإمكان أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتج، وقد كان أول استعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت اسم (Genka Kikaku) في مؤسسة TOYOTA سنة 1963، غير أنها لم تذكر في الكتابات اليابانية حتى سنة 1978، وقد تم فيما بعد ترجمة المصطلح (Genka Kikaku) إلى (target costing) وهو المصطلح المستعمل حاليا في كل أنحاء العالم، وقد قام (Rosler) سنة 1996 ببحث لمعرفة كيفية اشتقاق مصطلح "target costing" من اللغة اليابانية، حيث تم الاجتماع السنوي لجمعية التكاليف اليابانية (japan cost society) سنة 1995 على وضع الاسم الرسمي (target cost management) وهو إدارة التكلفة المستهدفة.¹

ثانيا: أسباب ظهور التكلفة المستهدفة

يمكن تلخيص الأسباب التي أدت إلى ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة فيما يلي²:

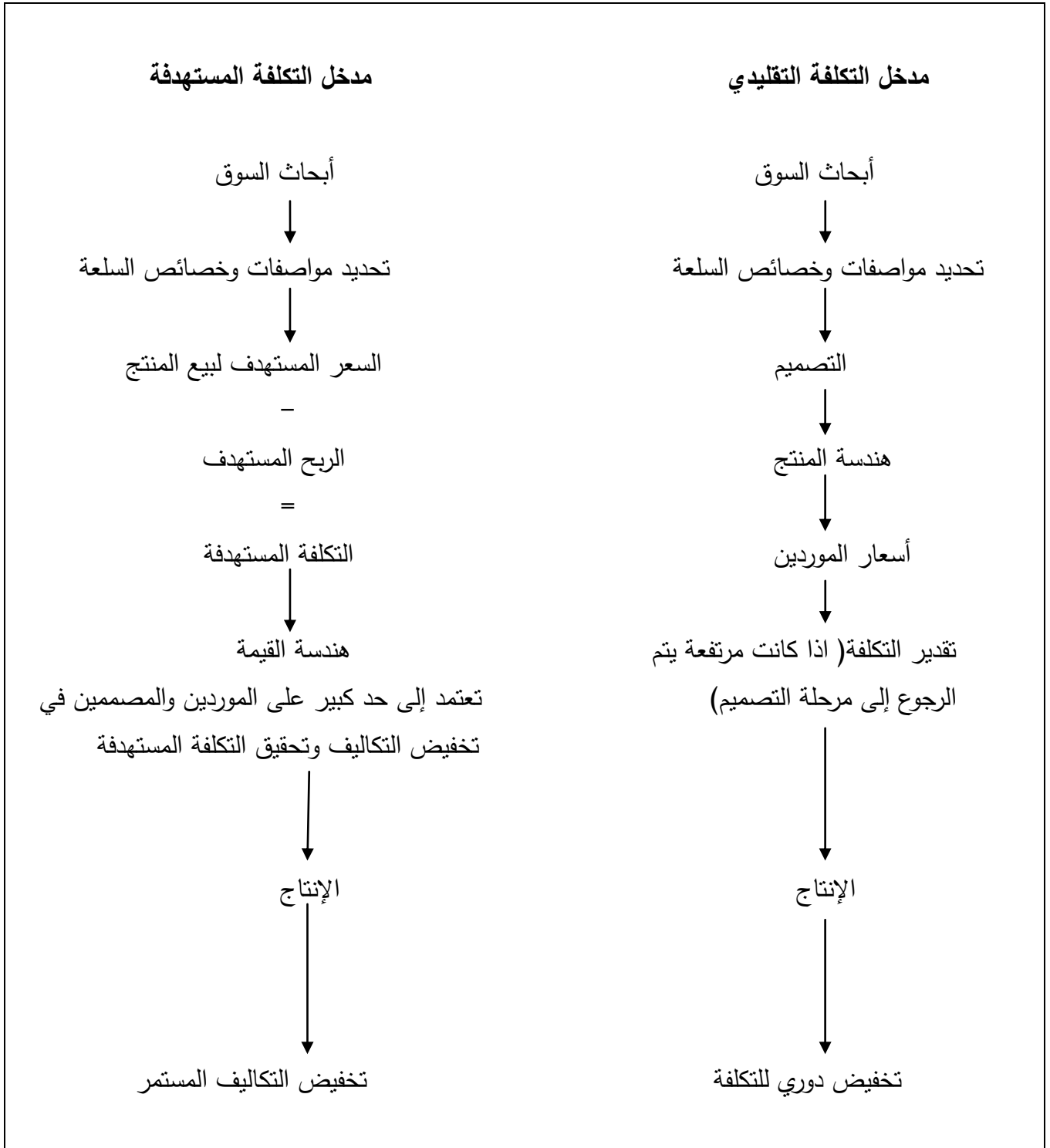
- ازدياد المنافسة بين المؤسسات دفع أصحابها ومدراءها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا؛
- أصبحت المؤسسات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، إنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة؛
- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجةً لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار، دفعت المشروعات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار؛
- في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهر أسلوب التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة، وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة؛
- هناك العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المؤسسات، لذلك تم ابتكار هذا النظام ليتفادى النقص السابق؛
- عجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق، جعل الإدارة تبتكر أسلوب التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج.

ويمكن توضيح الفرق بين المدخل التقليدي للتكاليف والتكلفة المستهدفة في الشكل التالي:

¹ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2007-2008، ص.37-38.

² ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات- دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية، رسالة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، السعودية، 2002، ص.11 .

شكل رقم (1-3) مقارنة بين المدخل التقليدي للتكاليف والتكاليف المستهدفة



المصدر: محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية

العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة،

فلسطين، 2011، ص.14.

ثالثاً: تعريف التكلفة المستهدفة

لقد تعددت التعاريف المقدمة حول التكلفة المستهدفة وقبل التطرق لها يجب أولاً تناول مفهوم التكلفة بصفة عامة

حيث تعرف التكلفة بأنها: " بشكل عام هي عبارة عن التضحية بموارد المنشأة للحصول على غرض معين، وتشير التكلفة إلى سعر شراء البضاعة أو سعر الحصول على الخدمة المستهلكة في أنشطة المنشأة المختلفة.¹

- **وقد عرفت التكلفة المستهدفة بأنها:** " طريقة تخطيط الربح وإدارة الكلفة التي تركز على المنتجات ذات عمليات التصنيع المنفصلة، وتهدف إلى تصميم تكاليف المنتجات أثناء مرحلة البحث والتطوير والهندسة لكامل دورة حياة المنتج، بدلاً من محاولة تخفيض التكاليف في أثناء مرحلة التصنيع".²

- **كما تم تعريفها بأنها:** "نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع والبيئة الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانات لتحقيقها، كما ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة".³

- **وعرف أسلوب التكلفة المستهدفة:** " على أنه أحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية للشركة، الذي يركز على إستراتيجية التميز السعري للمنتج من خلال الوصول لتكلفة تناسب السعر المنافس، مع ضمان جودة للحصول على رضا الزبون".⁴

- **وعرفت على أنها:** " الطريقة المناسبة التي تسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج وذلك من خلال تحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة، وهو ما يساعد على ضبط الطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج، وتمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج".⁵

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف خاص بالتكلفة المستهدفة كما يلي:

"هي أسلوب يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتج في مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير، مع الأخذ بعين الاعتبار جودة ذلك المنتج بما يتلاءم مع رغبات واحتياجات الزبائن".

¹ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص.26.

² حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص.142.

³ هبه عبد الوهاب التوم رحمة الله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد ودوره في خفض تكاليف الإنتاجية، رسالة مقدمة للاستفتاء الجزئي لمتطلبات درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2014، ص. 26 .

⁴ قصي كمال الدين احمد عبد القادر، فعالية الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات بالمنشآت الصناعية، رسالة مقدمة لنيل درجة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2018، ص. 27 .

⁵ صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014، ص.35.

رابعاً: خصائص التكلفة المستهدفة

- تتمثل الخصائص الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة في العناصر التالية:¹
- هو أسلوب يتبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها؛
 - يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة بمثابة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة؛
 - ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة؛
 - يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين؛
 - يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج، وذلك بخلاف مدخل التكاليف المعيارية والذي يتم تطبيقه واستخدامه في مرحلة الإنتاج؛
 - تعتبر التكلفة المستهدفة أداة رقابية على تحديد نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والأساليب التقنية المستخدمة أثناء مرحلة الإنتاج؛
 - يتطلب التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة استخدام بعض الأساليب، مثل التطوير المستمر وأسلوب هندسة القيمة؛
 - يتلاءم استخدام التكاليف المستهدفة في المنشآت الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات متنوعة ذات الأحجام الصغيرة والمتوسطة والتي تتسم بقصر دورة حياة منتجاتها، ولا يتلاءم مع الشركات التي تقوم بإنتاج منتجات قليلة وبأحجام كبيرة، ويرجع السبب في ذلك إلى سهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في الأجل القصير، كما يرجع أيضاً إلى سرعة التعرف على رد فعل العملاء تجاه المنتج الجديد؛
 - ومن الخصائص المميزة لأسلوب التكلفة المستهدفة أيضاً انه يوفر الدافع الذاتي لتحقيق النتائج المرجوة منه؛ لأنه لا يفرض على الشركة من أي جهة خارجية؛
 - يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي للشركة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة من السوق حيث يتم تصميم وتصنيع المنتجات التي تقابل السعر الذي يمكن به تصريف المنتج بنجاح في السوق.

المطلب الثاني: مبادئ التكلفة المستهدفة والعوامل المؤثرة فيها

أولاً: مبادئ التكلفة المستهدفة

يتضمن مدخل التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية سنجزها فيما يلي:

¹ حسام مراجع مؤمن النعاس، مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداته، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الماجستير في المحاسبة، جامعة بنغازي، ليبيا، 2011-2012، ص. 32-33 .

- قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة: لتحديد التكلفة المستهدفة بجنب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، بطرح الربح المستهدف من هذا السعر لنحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها؛
- التركيز على العملاء: لابد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة، السعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج؛
- التركيز على التصميم: وهذا يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية، للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج؛
- التركيز على الإنتاج: تعد هندسة التصميم هي العنصر الرئيسي للتكلفة المستهدفة، إذا يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة؛¹
- فرق عمل متداخلة المهام: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع، والتصميم، وهندسة الإنتاج...؛
- دورة حياة المنتج: ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج فقط، ولا يعير اهتماماً كافياً لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج؛
- توجيه سلسلة القيمة: في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهنا تبذل الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة.²

ثانياً: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة

1: العوامل الخاصة بظروف السوق

ويتمثلان في عاملان يحددان مقدار الصعوبة التي يمكن أن تواجهها الشركة حتى تتضمن نجاح المنتج عند طرحه في الأسواق وهما كثافة المنافسة و طبيعة العملاء ويمكن توضيحهما في ما يلي:³

أ- كثافة وشدة المنافسة: إن كثافة وشدة المنافسة هي أحد العوامل المهمة والمؤثرة في تحديد درجة أو نسبة الأهمية المعطاة للمشروعات المنافسة، فعند ارتفاع شدة المنافسة قد تضطر المشروعات المتنافسة إلى شراء منتجات منافسيها لتفكيكها وتحليلها والاستفادة منها في عمليات الاختراع والابتكار، وهذا يجعلها تتحمل تكاليف إضافية كبيرة، لذلك تعتبر التكاليف المستهدفة ضرورية ومفيدة جداً في حالة المنافسة الشديدة، وبدونها قد تتعرض المشروعات إلى خسارة كبيرة، أما في حالة المشروعات التي تكون فيها المنافسة عادية فإن فوائد التكلفة المستهدفة تكون أقل.

¹ حسني عابدين محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة الأقصى، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين، 2015، ص.302.

² إياد سليم زملط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الانتمائية لشركات المساهمة العامة الكرجة في بورصة فلسطين، رسالة مقدمة للحصول على متطلبات الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013، ص.59.

³ ميساء محمود محمد راجحان، مرجع سبق ذكره، ص. 26-27.

ب- **طبيعة العملاء:** هناك عدة خصائص للعملاء من شأنها التأثير في أهمية تطبيق التكاليف المستهدفة وهي تتمثل في الآتي:

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

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

- **مدى تفهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية:** إن درجة معرفة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم المجهود المبذول من قبل المشروعات العاملة أسلوب التكاليف المستهدفة في تحليل طلبات العملاء ورغباتهم المستقبلية، فكلما ارتفع مستوى معرفة العملاء بمتطلباتهم المستقبلية كلما كانت الحاجة أكبر لنظام التكاليف المستهدفة وكلما كانت الفائدة منه أعلى.

2: العوامل الخاصة بالموردين

يتمثل أحد أهم مخرجات أسلوب التكلفة المستهدفة، في التكلفة المستهدفة للمركبات والتي تمثل الأسعار التي ترغب المؤسسة في دفعها مقابل المركبات التي يتم الحصول عليها من أطراف خارجية، وتتأثر هذه التكلفة المستهدفة للمركبات بالإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها، والتي تلخصها الخصائص الثلاث التالية: درجة التكامل الأفقي، القوة اتجاه الموردين وطبيعة العلاقات مع الموردين والموضحة كالآتي:¹

أ- **درجة التكامل الأفقي:** المؤسسات المتكاملة أفقياً تشتري نسبة كبيرة من المدخلات اللازمة لإنتاج منتجاتها من مصادر خارجية، فكلما زاد اعتماد المؤسسات على الموردين الخارجيين، كلما زادت أهمية تسيير الموردين، وبذلك زيادة أهمية التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات، لأن التكلفة المستهدفة يمكن أن تطبق على كل مركبة من المركبات المتحصل عليها من مصادر خارجية لإحداث ضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم، كما يمكن تحقيق عوائد كبيرة من خلال التركيز على إبداع الموردين.

ب- **القوة اتجاه أغلبية الموردين:** إذا كانت المؤسسة تتمتع بقوة كافية تمكنها من فرض سعر شراء المركبات على أغلبية مورديها، يكون لتطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتراة مكاسب

¹ راضية عطوي، مرجع سبق ذكره، ص ص. 50-55.

كبيرة، أما إذا كانت قوتها ضئيلة فإن المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة على المركبات المشتراة ستكون أقل، لأن الموردين لن يقبلوا هذه الأسعار كأسعار بيع لمنتجاتهم إلا إذا كانت تحقق لهم مردودات ملائمة.

ج- طبيعة علاقات الموردين: كلما كانت علاقات الموردين أكثر تعاوناً كلما كان أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل عام وعلى مستوى المركبات بشكل خاص أكثر مردودية، إذ أن قدرة أي مؤسستين على جمع إبداعهما في التصميم لإيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما.

د - الفلسفة الضمنية للتكلفة المستهدفة: يمكن أن يبدو أن فكرة التكلفة المستهدفة سهلة الفهم والتطبيق إلا أن ذلك لا يجب أن يؤدي إلى افتراض أن تطبيق الطريقة سيؤدي حتماً إلى النتائج المرغوبة، لأن سر نجاح هذه الطريقة يكمن في تبني فلسفتها، إن التكلفة المستهدفة عبارة عن تركيب لعدة تقنيات أساسية في كل المؤسسة، حيث نرى أنها مدعومة كلها بفلسفة التكلفة المستهدفة، وغالباً ما يتم إهمال هذا الجانب في المنشورات الغربية بسبب التركيز الكبير على الجانب التقني للطريقة.

3: العوامل الخاصة بالمنتج:

هناك عاملين يؤثران في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج وهما:¹

أ - إستراتيجية المنتج: تعتبر إستراتيجية المنتج التي تتبعها الشركة المحدد الأساسي لمقدار الجيد المبذول لأنها تحدد عدد المنتجات على خط الإنتاج سواء تلك التي تؤدي للتمايز الأفقي أو التمايز العمودي، ويقصد بالتمايز الأفقي هي تلك المنتجات التي تباع بنفس السعر ولكن تختلف في الجودة والدرجة الوظيفية، أما المنتجات التي تتمايز عمودياً فتتمثل في تلك التي تختلف من حيث الدرجة الوظيفية التي يقدمها المنتج بالإضافة إلى اختلاف أسعار البيع، حيث كلما كانت أسعار البيع مرتفعة كلما كانت الدرجة الوظيفية مرتفعة، وربما الجودة أيضاً وبالإضافة لعدد المنتجات على خط الإنتاج هناك ما يعرف بعدد مرات إعادة التصميم (تكرارية التصميم) بالإضافة إلى درجة التجديد في المنتج.

ب- خصائص المنتج: وتشتمل على الخصائص التالية:

- **درجة تعقيد المنتج :** ويقصد بدرجة تعقيد المنتج هي عدد العناصر الداخلة في تصنيع هذا المنتج ومدى إمكانية توافرها أو تصنيعها وعدد الخطوات اللازمة لإنتاجها، والصعوبات التي يمكن أن تواجهها من خلال التصنيع والإنتاج، كما أنها تعكس التكنولوجيا اللازمة لإنتاجه فكلما ارتفعت درجة تعقيد المنتج كلما ازدادت الحاجة للتكاليف المستهدفة وازدادت الفائدة المرجوة منها والعكس صحيح.

- **حجم الاستثمارات الإستباقية:** ويقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير والاستعداد للإنتاج وطرح المنتج في السوق، حيث أنه كلما زاد حجم تلك الاستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب بها الشركة في طرحها إلى السوق لتجنب المخاطر، لذلك فإن الشركات التي تنتج منتجات ذات استثمارات استباقية عالية تكون لديها أصناف محدودة من المنتجات المصممة بدقة لتلبية احتياجات السوق، وفي ظل

¹ محمد حسن الحداد، مرجع سبق ذكره، ص ص 29 - 31.

هذه الظروف تكون الحاجة إلى التكلفة المستهدفة أكبر ويعكس الحال في الشركات التي تكون لها استثمارات استباقية بسيطة ومحدودة فهي تنتج منتجات صغيرة ومحدودة التكاليف، وبالتالي تنفق أموالاً محدودة في تطوير منتجاتها، ومن ثم يكون لها درجة المغامرة أكبر بإنزال وطرح العديد من المنتجات أملاً في أن ينجح بعضها، وهي لا تتضرر كثيراً في حالة عدم نجاح بعض هذه المنتجات وبالتالي تكون الفائدة المرجوة بدرجة أقل من الحاجة السابقة مثال المشروبات الغازية.

- **المدة اللازمة لتطوير المنتج:** يقصد بها الفترة الممتدة من تصميم المنتج وحتى السماح بإنتاجه بصورة فعلية وهذه المدة تختلف من منتج لآخر وبالتالي تختلف الفائدة المرجوة من تطبيق التكلفة المستهدفة، فكلما زادت فترة تصميم المنتج ولكن في حدود معينة كلما أمكن أن نستفيد من تطبيق التكلفة المستهدفة، بصورة أكبر بسبب المخاطر الناتجة من طول فترة التصميم، والتي يحتمل أن تتغير ظروف السوق خلال تلك الفترة التي فرضت وجود ذلك التصميم وبالتالي زيادة احتمال فشله وبالتالي تزداد الحاجة إلى تطبيق التكلفة المستهدفة.

المطلب الثالث: أهداف التكلفة المستهدفة وأهميتها

أولاً: أهداف التكلفة المستهدفة

تتمثل أهداف التكاليف المستهدفة في:¹

- الإدارة الكفاء للتكلفة، تساهم في توفير برنامج شامل لتخفيض التكلفة عن طريق التركيز على مكان وزمان بدء تخفيض التكلفة قبل حدوثها، على مدار دورة حياة المنتج ومن خلال إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة للشركة؛
- تقوم بتحديد تكلفة المنتج مسبقاً قبل مراحل الإنتاج، أثناء تصميم وتطوير وتجربة المنتج، مما يعني أن كافة الإجراءات المحاسبية التي تتم أثناء الإنتاج تمثل نسبة ضئيلة من تكلفة المنتج؛
- تساهم في نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء فيما بين مهندسي التصميم والتطوير بالشركة مع الموردين والعملاء كأطراف خارج الشركة؛
- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج يساعد على تحفيز الموردين على الابتكار
- توفير المنتج أو الخدمة وفقاً لرغبة العميل بما يعكس الوقت والجودة المطلوبة وفي ظل السعر المناسب له عن طريق التخطيط الهندسي للمنتج؛
- المساهمة في إدارة الأرباح المستقبلية، مما تدفع بالصناعات التي تعتمد على تطبيقها إلى تقديم المنتج بأفضل أداء وجوده تسليم المنتج في الوقت المناسب، وفقاً لرغبات العميل عند المستوى المستهدف للأرباح المستقبلية؛

¹ ادريس الصديق عثمان، تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية، رسالة تخرج مقدمة لنيل الدكتوراه في فلسفة التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2017، ص. 70-71.

- رسم الخطة الإستراتيجية لتسعير المنتجات، التكاليف المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات تعمل في البدء بتحديد سعر البيع الذي يتوافق مع متطلبات السوق ورغبات العميل، ثم يتم تصنيع المنتج ليصبح مربحا في ظل هذا السعر المستهدف وتحديد تكلفته مما يسمح بزيادة القدرة التحليلية في قياس احتمالات نجاح المنتج قبل التخصيص الفعلي للموارد المتاحة له؛
- تحليل وتجزئة عمليات الإنتاج إلى مكوناتها لتحديد تكلفة مستهدفة لكل جزء أو مكون فيها؛
- حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقا بناء على معطيات السوق والضغط على المسؤولين في كافة الأنشطة للسعي للحد من الفاقد والضياع، من خلال إعادة تنظيم أنشطتهم بدءا من تطوير مفهوم المنتج وانتهاء بخدمات ما بعد البيع؛
- تهدف إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة عن طريق توفير منافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة؛¹
- يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للشركة، وعلى رغبات العميل، ومواصفات المنتج، وإمكانيات وظروف المنافسين، مما يدعم القدرة التنافسية للشركة.²

ثانيا: أهمية التكلفة المستهدفة

- تكمن أهمية التكلفة المستهدفة في النقاط التالية وهي:³
- يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية؛
- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد من خلال تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من خلال من قبل العملاء وبسعر يمكن تحمله، وأن تكون تلك المنتجات أو الخدمات محققة لأهداف الربحية؛
- يعمل أسلوب التكاليف المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أثناء مرحلة التصميم؛
- يسهل أسلوب التكلفة المستهدفة العمل الجماعي، حيث يعمل على تنمية روح الفريق؛
- يبدأ أسلوب التكلفة المستهدفة بالتركيز الخارجي (جلب معلومات عن السوق لنظام التكاليف) لأن بداية هذا الأسلوب هو السوق المستقبلي للوصول إلى التكلفة المستهدفة؛
- يوفر أسلوب التكاليف المستهدفة معلومات ملائمة للقرارات على اعتبار أن السوق هو الاتجاه الأول.

¹ محمد حسني عابدين، مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، رسالة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص.30.

² نفس المرجع، ص. 30.

³ صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الابتكار والتسويق العدد الثالث، سعيدة، الجزائر، 2016، ص.266.

المبحث الثالث: منهجية تطبيق التكلفة المستهدفة ومتطلبات نجاحها

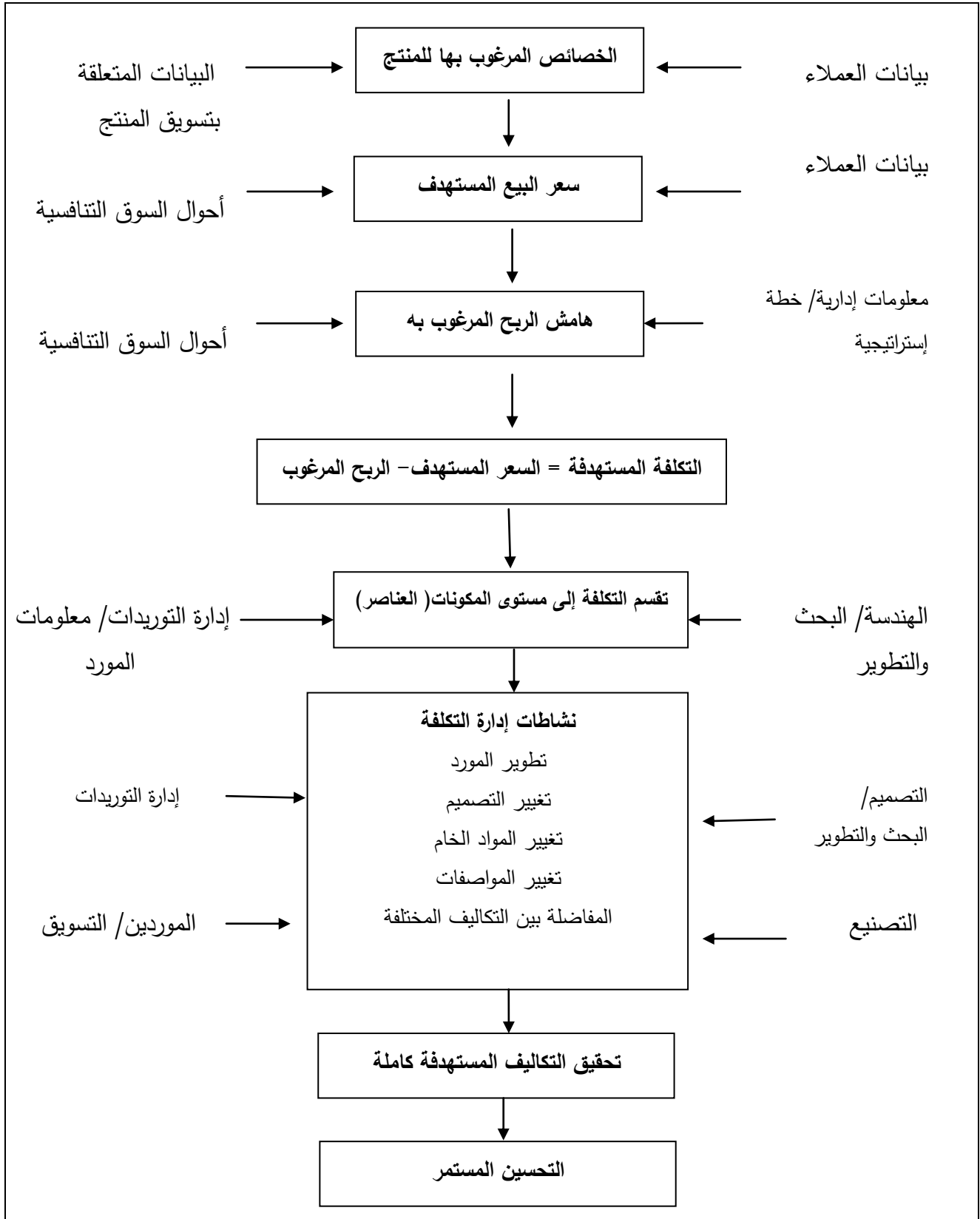
سنتناول في هذا المبحث خطوات تنفيذ التكلفة المستهدفة وأهم العوامل المساعدة على نجاحها إضافة

إلى أهم الصعوبات التي تواجهها

المطلب الأول: مراحل وخطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة عبر عدة مراحل وخطوات موضحة في الشكل التالي:

شكل رقم (1-4): مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة



المصدر: آلاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص. 34 .

أولاً- تخطيط التكلفة المستهدفة

تبدأ هذه الخطوة عند القيام بإعداد مشروع هذا المنتج وذلك في مرحلة التخطيط، وتقوم المنشأة بدراسة جدوى تسويق المنتج وبعد ذلك يتم التوصل إلى المشروع المبدئي بعد القيام بتقييم دراسة السوق مع الأخذ بالحسبان المنافسة، التي تنتمي لها هذه الصناعة ونوع المستهلكين المحتملين لهذا المنتج، بعد ذلك يتم عمل تقدير مبدئي لتكلفة التصميم، ويقوم المحاسب الإداري في هذه المرحلة بمراجعة تقديرات تكلفة هذه التصميمات للمنتج الجديد لعرضها على اللجنة، والتي بدورها تستطيع من واقع المعلومات المستقاة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدرة تحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد، وإذا اتضح أن هناك جدوى من إنتاج وتسويق المنتج الجديد تبدأ الإدارة الهندسية في إعداد خطة لإنتاج المنتج تتضمن تحديد الأجزاء التي سيتكون منها ومعايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد، ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية:

1- الوقوف على الوضع الحالي للسوق:

يتم الوقوف على وضع السوق الحالي عن طريق إجراء البحوث على السوق والبيئة السوقية والتنافسية التي تعمل فيها المنشأة أو تنوي العمل فيها، ويتم ذلك عن طريق جمع المعلومات عن احتياجات ورغبات العملاء سواء من المنتجات الحالية أو المنتجات المتوقعة، والتي في طريقها إلى الإنتاج تستخدم هذه طرق لتحديد احتياجات ومتطلبات العملاء كعرض تصور مبدئي لمنتج معين على عينة من العملاء المرتقبين، ثم قياس ردة أفعالهم للمنتج تجاه مجموعة من الصفات التي يحملها المنتج (الجودة، التصميم، السعر، الشكل النهائي، وغيرها)، وبناء على ذلك يتم إجراء تعديل على المنتج وتحسينه وتعديله وصولاً إلى الشكل النهائي للمنتج الذي يحقق احتياجات ورغبات ومتطلبات العملاء، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد الآتي:

- المنتج الذي تخطط الشركة إلى إنتاجه؛

- السوق الذي ترغب الشركة دخوله؛

- نوعيات العملاء الذين سيتم التركيز عليهم.¹

2- تحديد السعر المستهدف

نعني به سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس تحليل السوق، ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة وينبغي أن يدعم هذا السعر المنافسة في السوق، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف مثل: خصائص المنتج، حصص العملاء المتوقعين ورغباتهم، السوق المستهدف، دورة حياة المنتج، أسعار السلع المنافسة، استراتيجيات المنافسين، والأهداف الإستراتيجية للمنشأة بالنسبة للمنتج، والمبدأ الأساسي الذي يسترشد به عند تحديد سعر البيع المستهدف (بالنسبة للمنتجات القائمة)، هو أن يظل السعر كما هو ما لم يكن هناك تغيير ما في الكفاءة الوظيفية بالمقارنة مع النموذج السابق قبل التطوير، وإذا كان هناك تغيير فإن هذا التغيير سوف يغير من قيمة المنتج في عيون العميل،

¹ محمد بخيت محمد علي، أنظمة التكاليف الحديثة ودورها في تحديد أساليب قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية بالسودان، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2017، ص.122.

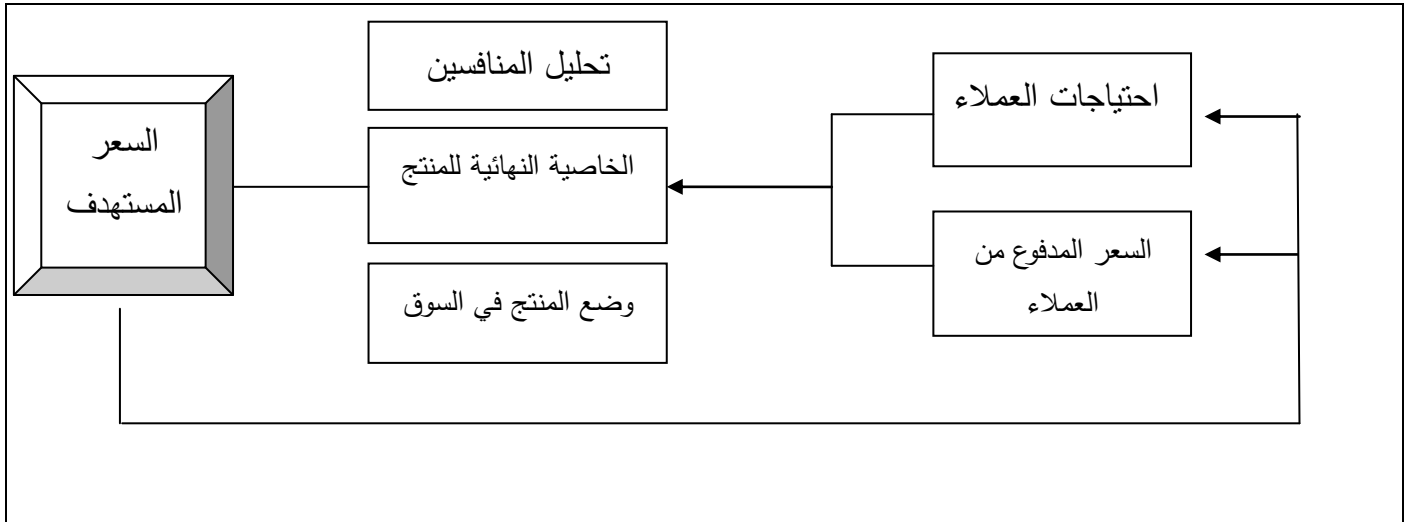
وعليه فإنه يمكن زيادة قيمة المنتج لدى العميل إما عن طريق زيادة الكفاءة الوظيفية للمنتج مع ثبات سعره، أو تخفيض سعر المنتج مع ثبات كفاءته الوظيفية، أو زيادة الكفاءة الوظيفية بمعدل أعلى من معدل زيادة السعر¹.

ويقصد بالأسعار المستهدفة للمنتج تلك الأسعار التي تحقق التوافق بين كل من الاعتبارات الآتية:²

- لا تزيد بأي حال من الأحوال عن أسعار المنافسين، ويفضل أن تقل عنها (أسعار المنافسين)؛
- الأسعار التي يتقبلها المستهلك ويمكن للمشروع من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوبة للمنتج المقترح، أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة؛
- الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تتقبله الإدارة ولا يمكنها التنازل عنه، ويتطلب ذلك وجود إدارة لبحوث التسويق قادرة على دراسة ظروف السوق واحتياجاته، وتجميع البيانات عن أسعار المنافسين وتحليلها، والتنبؤ بالتغيرات المتوقعة في تلك الأسعار، وكذلك التنبؤ بردود أفعال المنافسين تجاه الأسعار المتوقعة التي ترغب المنشأة في تحديدها لمنتجاتها.

ويمكن الاعتماد على الشكل التالي في توضيح العوامل المؤثرة على تحديد السعر المستهدف:

شكل رقم (1-5) : العوامل المؤثرة على تحديد السعر المستهدف



المصدر: علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلب الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010، ص.30.

¹ حسني عابدين محمد عابدين، مرجع سبق ذكره، ص.307 .

² حسام مراجع مؤمن النعاس، مرجع سبق ذكره ، ص.47.

3- تحديد هامش الربح المستهدف:

يعرف الربح المستهدف على أنه مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الإستراتيجي للمشروع، بمعنى أن الربح المستهدف هو الربح الذي تطمح المنشأة، بتحقيقه، وهناك عوامل تؤثر في تحقيقه لابد من أخذها في الاعتبار كالتالي:¹

- تحليل المنافسين وما يرتبط به من أسعار الخدمات وجودتها؛

- مستوى دخول العملاء: يختلف الربح المستهدف الموضوع من قبل الإدارة لأحد المنتجات باختلاف السوق التي سوف يتم بيع المنتج فيها ومستوى دخول العملاء في هذه السوق، بحيث أنه لو كان لهذا المنتج أسواق وأقطار عديدة لبيعه فهذا يعني وجود تفاوت في الربح المستهدف الموضوع له حسب السوق التي يباع فيها وحسب دخول العملاء في تلك السوق، فكلما ارتفع دخل العملاء كلما كان بالإمكان وضع سعر مستهدف أعلى وكلما قل الدخل كلما وجب تخفيض هذا الربح؛

- التخطيط الإستراتيجي (الطويل - المتوسط أو القصير الأجل): تؤثر السياسة أو الخطة الإستراتيجية الموضوعة من قبل الإدارة في تحديد هامش الربح المستهدف، بحيث أنه إذا كانت الخطة طويلة الأجل فهذا يعني أنه سوف يتم تحديد ربح بسيط أو معقول أملاً في تحقيق الربح المطلوب للمنتج مستقبلاً، وهذا بعد تحقيق الاسم والشهرة والمزيد من العملاء وفي ضوء المعلومات السابقة يمكن الإدارة من الوصول إلى خيارين وهما:

- أقصى هامش ربح يمكن تحقيقه مع إمكانية تسويق الخدمة؛

- أدنى هامش ربح يمكن القبول به، بحيث لا يتعارض مع سياسات الإدارة وأهدافها ويمكنها من المنافسة؛ وفي ضوء ذلك تختار الإدارة بين البديلين الذي يتوافق مع سياستها التسعيرية وأهدافها.

4- حساب التكلفة المسموح بها:

تمثل الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، وهناك قضيتين حاسمتين ترتبطان بمفهوم التكلفة المسموح بها يجب أن يعيها تنظيم الأعمال جيداً، وهما:

- أن التكلفة المسموح بها تعكس المركز التنافسي لتنظيم الأعمال لأنها تكون قائمة على أساس أنه إذا كان هامش الربح واقعي وفي ضوء هدف الربح طويل المدى، ويرى (Cooper & Slagmulder) أنه إذا كان هامش الربح المستهدف يعكس إمكانيات وقدرات أكثر المنافسين كفاءة فإن التكلفة المسموح بها يمكن أن تستخدم كمعيار يمثل أفضل أداء للشركات القائمة في هذا المجال.²

¹ على عدنان أبوعودة، مرجع، سبق ذكره، ص.31.

² صديق آدم محمد أبكر، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على عينة من مصانع السكر بالسودان، رسالة تخرج للحصول على دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2014، ص.137.

- إن التكلفة المستهدفة لا تأخذ في الحسبان إمكانيات خفض التكلفة من جانب مصممي المنتج وموردي المستلزمات السلعية والخدمية لذلك المنتج، ومن ثم لا يوجد ضمان لإمكانية تحقيق التكلفة المسموح بها وعندما لا يمكن ذلك يجب على تنظيم الأعمال وضع مستوى أعلى من التكلفة المسموح بها على مستوى المنتج وصولاً إلى التكلفة التي يمكن تحقيقها، وتبرز أهمية هذه المرحلة في أنها توضح متطلبات العميل التي يجب على المنشأة الوفاء بها وبالتالي وضعها في الاعتبار - وباستمرار مع تغير أذواق المستهلكين - عند تصميم المنتج، وذلك بالجودة التي يرغب فيها العملاء والسعر المناسب الذي يكون العميل مستعداً لدفعه مقابل الحصول على السلعة أو الانتفاع بالخدمة التي تقدمها، مع عدم إغفال الهدف الأساسي لمنشآت الأعمال المتمثل في تحقيق الأرباح وتعظيم ثروة الملاك في المدى الطويل¹.

5- تحديد هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة

من المعروف أنه في ظل الأسواق ذات القدرة التنافسية العالية فإن العملاء يتوقعون أن كل جيل من المنتجات لو قيمة أكبر من سابقه من المنتجات، ويمكن زيادة هذه القيمة من خلال تحسين جودة المنتج أو زيادة الدرجة الوظيفية الخاصة به أو من خلال خفض أسعار تلك المنتجات، والقيام بأي إجراء من التحسينات يتطلب من الشركة تخفيض تكاليف المنتج حتى تتمكن الشركة من المحافظة على مستوى الربح المطلوب، ودرجة التخفيض المطلوبة في التكاليف لموصول إلى التكلفة المسموح بها تسمى هدف خفض التكاليف ويمكن التوصل إليها من خلال المعادلة التالية²:

$$\text{هدف خفض التكلفة} = \text{التكلفة الجارية (المقدرة)} - \text{التكلفة المسموح بها.}$$

والتكلفة الجارية هنا هي تكلفة المنتج الجديد إذا ما تم تصنيعه الآن باستخدام العناصر الموجودة والمتوفرة لهذا المنتج، ولا يؤخذ بالاعتبار أي نشاط في تخفيض التكاليف عند حساب التكلفة الجارية للمنتج وحتى تكون التكلفة الجارية ذات مغزى ومعنى يجب أن تكون المكونات المستخدمة في تقديرها مشابهة جداً لتلك المكونات التي سوف تستخدم في نهاية المطاف في المنتج الجديد، ويتكون هدف التخفيض من جزئيين هما³:

- **هدف خفض التكلفة الممكن الوصول إليه:** هو جزء من التكاليف القابل للتحقق عن طريق تطوير

تصميم المنتج، وتطوير الطاقة المتاحة لدى المؤسسة والموردين، وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج.

- **التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة:** وهذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا مستخدمة وغيرها، وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج.

¹ نفس المرجع، ص. 138 .

² محمد حسن الحداد، مرجع سبق ذكره، ص. 23 .

³ محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، تمهيدي ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2008، ص.76.

ويمكن التعبير عما سبق بمجموعة من المعادلات التالية¹:

- **التكلفة المسموح بها** = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف؛
 - **هدف خفض التكلفة** = التكلفة المسموح بها - التكلفة الجارية؛
 - **هدف خفض التكلفة الممكن** = التكلفة الجارية - التكلفة المستهدفة؛
 - **التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة** = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة؛
- وباستخدام المعادلة رقم 4 نجد أن
- **التكلفة المستهدفة** = **التكلفة المسموح بها** - **التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة**؛

ويتعويض التكلفة المسموح بها من المعادلة رقم 1 في المعادلة رقم 5 نجد:

- **التكلفة المستهدفة** = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة وهذا يعني أنه قد تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة المسموح بها (في حالة كان التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة يساوي صفر)، وقد تزيد على التكلفة المسموح بها بمقدار قيمة التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة، وبعد تقدير قيمة التكلفة المستهدفة يتم إمداد مهندسي ومصممي المنتج بها ليتم استخدامها كأعلى تقدير يمكن حدوثه للتكلفة، بحيث تصبح مسؤوليتهم تصميم وإنتاج منتج بهذه التكلفة أو أقل.

ثانياً: تحقيق التكاليف المستهدفة:

تتمثل خطوات مرحلة تحقيق التكاليف المستهدفة في الخطوات الثلاثة التالية²:

1- قياس فجوة التكاليف:

حيث يتم قياس الفرق بين التكلفة المسموح بها (المستهدفة) والتكلفة الجارية والتي تمثل التكلفة الأولية المقدره بناء على عناصر التكاليف المالية للمنتج، يتم تحليل هذا الفرق وتوزيعه وفقاً لدورة حياة المنتج وسلسلة القيمة للمنتج، فالتحليل وفقاً لدورة حياة المنتج يقوم على تخصيص وتوزيع التكلفة الكلية (الفرق) على دورة الحياة من ميلاد المنتج وحتى انتهاء عمره الافتراضي مروراً بأنشطة البحوث والتطوير والتصنيع والتوزيع وخدمات ما بعد البيع والتخلص من المنتج.

في حين أن التحليل وفقاً لسلسلة القيمة يتطلب تقدير التكاليف التي تقع داخل المنشأة، وتلك التكاليف التي تقع خارج نطاق المنشأة مثل التكاليف المتعلقة بالموردين والموزعين والعملاء.

2- تصميم المنتج وخفض عناصر التكلفة:

تعتبر عملية تخفيض التكلفة من خلال تصميم المنتج في أهم خطوات تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة حيث تتم عملية خفض التكلفة من خلال الأنشطة الأساسية الآتية:

¹ محمود عبد الله جمعة، أساليب التحليل الاستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بالسودان، رسالة تخرج للحصول على درجة الدكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2015، ص. 213 .

² محمد بخيت محمد علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 119-121 .

أ- تصميم المنتج:

حيث تبدأ دورة تخطيط التكلفة بإعداد تصميم مبدئي للمنتج والذي يتيح تصميم كل المنتج ومراحل وعمليات الإنتاج بشكل متزامن، حيث يؤدي هذا الأسلوب إلى تجنب حدوث تغيرات ذات تكلفة مرتفعة وذلك في حالة عدم وجود آلات ومعدات غير قادرة على إنتاج المنتج وفقا للتصميم الخاص به.

ب- تحليل التكاليف:

يتطلب تطبيق عمليات تحليل أجزاء المنتج التي يمكن أن تخفض تكلفتها وتحديد التكلفة المستهدفة لكل جزء وتتضمن عملية تحليل التكاليف الأنشطة الآتية:

- إعداد قائمة بأجزاء ووظائف المنتج تحدد المكونات والوظائف التي يتم اختبارها لإشباع احتياجات ومتطلبات العميل وتكلفة القيام بهذه الوظائف؛

- إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف حتى يمكن إعداد قائمة توضح الأجزاء الأساسية للمنتج، ووظيفة كل جزء، والتكلفة الجارية المقدره له، ونسبة هذه التكلفة إلى إجمالي التكاليف الجارية المقدره؛

- تحديد الأهمية النسبية لمتطلبات العميل، حيث للعميل متطلبات ومواصفات في المنتج ويجب أن تتوافق وظائف المنتج مع متطلبات العميل بحيث ينظر إلى المنتج على انه مجموعة من الخصائص وليس مجموعة من الوظائف؛

- إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف (المنتج)، بمعنى إيجاد العلاقة بين متطلبات واحتياجات العميل من ناحية وأجزاء ووظائف المنتج من ناحية أخرى، وذلك على أساس الأهمية النسبية لمواصفات وخصائص المنتج، من وجهة نظر العميل يجب أن تعكس الأهمية النسبية لوظيفة كل جزء من أجزاء المنتج؛

- إعداد الترتيب النسبي (الأهمية النسبية) للوظائف، حيث يتم تقدير نسبة مساهمة كل جزء من أجزاء المنتج في تحقيق مواصفات العمل.

ج- هندسة القيمة:

يهدف أسلوب هندسة القيمة إلى تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة وذلك بهدف انجاز هذه الوظائف بأقل تكلفة كلية ممكنة، وذلك بدون أحداث إلى تخفيض في الأداء المتوقع للمنتج أو جودته أو معدلات الأمان الخاصة به، أو قابليته للاستخدام أو سهولة إعادة التدوير.

تعرف هندسة القيمة بأنها: "عملية فحص عناصر المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج، أو هي منهج لتصميم المنتج بما يعظم القيمة التي يحصل عليها العميل عن طريق إجراء فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج، ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض دون المساس بالكفاءة الوظيفية للمنتج"¹.

¹ محمد حسنى عابدين، مرجع سبق ذكره، ص. 31- 32.

يتضمن أسلوب هندسة القيمة مجموعة أنشطة فرعية تتمثل في¹:

- تحديد مكونات المنتج التي يمكن خفض تكلفتها: حيث يتم اختيار المكونات المرشحة لعمليات خفض التكلفة؛

- توليد أفكار خفض التكلفة: هو نشاط متكامل يجب أن يشترك فيه جميع أفراد فريق العمل على اختلاف تخصصاتهم، وذلك لتحديد الأفكار التي يمكن تطبيقها لخفض تكلفة أجزاء المنتج، مع عدم الإخلال بوظائف هذه الأجزاء ودورها وأهميتها في مجال إشباع احتياجات العملاء؛

- اختبار وتطبيق أفكار خفض التكلفة: حيث يتم تقييم أفكار خفض التكلفة للتأكد من جدواها فنيا وماليا وقبولها لدى العملاء، على أن يتم اختيار الأفكار التي ثبت جدواها وتقبلها العملاء، ويتم إدخالها ضمن عمليات المنتج ومراحل إنتاجه مما يشكل ما يسمى بقاعدة أفكار هندسة القيمة؛

- اعتماد التصميم النهائي: أي تطبيق عمليات التحسين المستمر وهي تمثل الخطوة الأخيرة من تحقيق التكاليف المستهدفة وتشمل على عدة أنشطة مثل خفض التكاليف وتحسين الإنتاجية، وبالتالي الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج؛

ثالثا: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور:

لا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة في مراحل البحث المستمر عن مواطن لاختراق وتخفيض التكلفة كلما أمكن، وأهم ما يميز التكلفة المطورة خاصية الاستمرارية في التحسين، ومهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطي بمرور الوقت نتائج هامة وإيجابية وبمجرد أن يحقق برنامج التكلفة المطورة أهدافه فإن التكلفة الكلية للإنتاج تنخفض بما يجعل التكلفة في كل فترة أفضل من التكلفة في الفترة السابقة لها².

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كان أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على إدارة التكلفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج، فإن أسلوب التكلفة المطورة يدعم أنشطة التحسين في مرحلة الإنتاج وكذلك على عكس التكلفة المستهدفة، فإن أسلوب التكلفة المطورة لا يركز على منتجات فردية ولكن بدلا عن ذلك فإنه يركز على³:

- جعل عمليات الإنتاج بصفة عامة أكثر فاعلية؛

- أن أسلوب التكلفة المطورة يطبق في مرحلة الإنتاج فبعد أن يحقق المنتج وفر تكاليفي من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مراحل الدورة الإنتاجية للمنتج، فإنه يتم تحقيق وفر آخر من خلال تطبيق

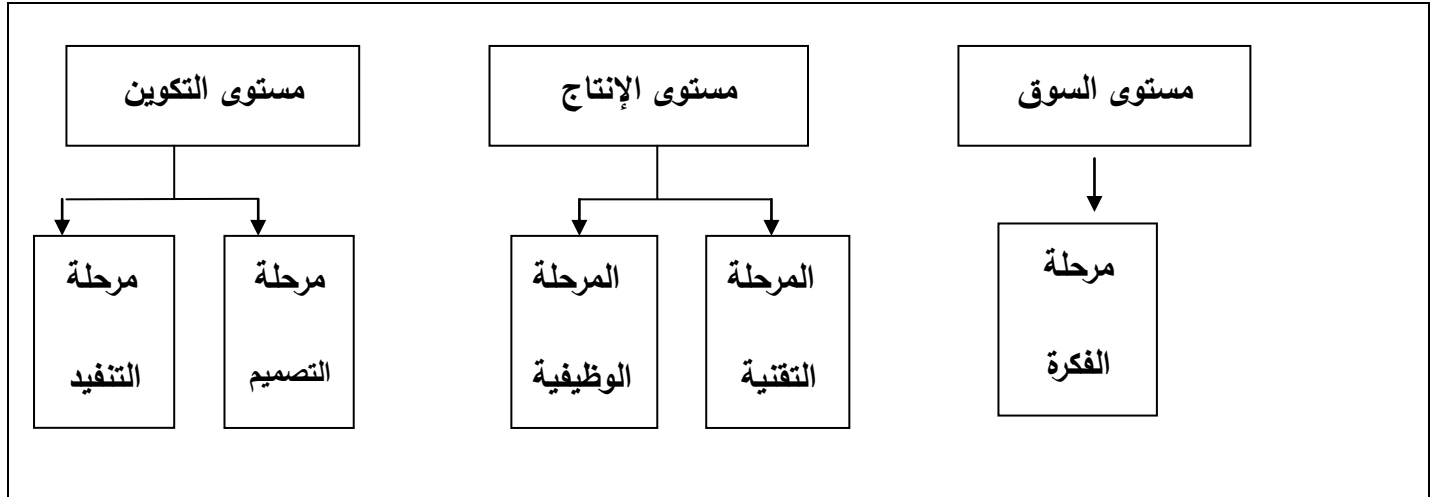
¹ محمد بخيت محمد علي، مرجع سابق، ص. 121.

² عبد الوهاب التوم رحمة الله، مرجع سبق ذكره، ص. 37.

³ نفس المرجع، ص. 37.

أسلوب التكلفة المطورة الذي يعني تحسين العمليات الإنتاجية بما يحقق خفض في التكاليف، وبالتالي فإن تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة المطورة يحقق وفر مضاعف في التكلفة. ومما سبق نستنتج أن عمل تقنية التكلفة المستهدفة يعتمد على ثلاث مستويات موضحة في الشكل التالي:

شكل رقم (1-6): مستويات تقنية التكلفة المستهدفة



المصدر: عباس نوار كحيط الموسوي، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد التاسع والستون، بغداد، العراق، 2008، ص.21.

ويمكن شرح مضمون هذا الشكل في العناصر التالية¹:

✓ مستوى السوق:

يؤدي المستوى الأول إلى تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج، وهذا هو جوهر الاختلاف بين تقنية التكاليف المستهدفة والمدخل التقليدي في احتساب التكاليف، ويتكون من مرحلة واحدة هي مرحلة الفكرة التي يتم عن طريقها القيام بعدة أعمال يمكن توضيحها كالتالي:

- **فكرة المنتج:** ويمكن أن تتأني هذه الفكرة من خارج الشركة أو العاملين أو أي جهة داخل الشركة تتحمل مسؤولية تحديد المنتج، كما أن فكرة المنتج يجب أن تقيم من حيث مدى ملائمتها لطبيعة نشاط الشركة والعمليات التي تجري فيها والتكنولوجيا المتوفرة لديها.

- **بحوث السوق:** عن طريق هذه العملية يتم إجراء دراسات وتقييمات لوضع السوق الحالي والوضع المستقبلي المتوقع إلى حين طرح المنتج المستهدف، وهنا يتم تقييم الحصة السوقية وتوجهات السوق الأساسية ونوع الزبائن ورغباتهم ومدى قدرتهم على شراء المنتج بأسعار معينة بالاعتماد على مستوى دخولهم، ومن ثم مراعاة تلك العوامل في المرحلة اللاحقة.

¹ عباس نوار كحيط الموسوي، مرجع سبق ذكره، ص.21-23.

- **تحليل المنافسة:** يتم دراسة الحالة التنافسية التي تواجه الشركة من الأسعار والنوعية فضلا عن التوجهات المحتملة مستقبلا في سلوك المنافسين، وذلك عن طريق إجراء المقارنات المرجعية مع مستوى أداء المنافسين ودراسة سلوكهم، لكي يمكن التنبؤ بتوجهاتهم المستقبلية واتخاذ الخطط اللازمة لتجنب انعكاس ذلك سلباً في الطلب على منتجاتها.

- **مستوى الأداء التكنولوجي المطلوب:** بعد أن تقوم الشركة في هذه المرحلة بتحديد مواصفات المنتج وحجم الإنتاج الممكن تصريفه في السوق، لابد أن تقيّم مستوى الأداء التكنولوجي المتاح لديها عن طريق مقارنته بمستوى الأداء التكنولوجي المطلوب، فإن كان مناسباً يتم الانتقال إلى المستوى الثاني من تقنية التكاليف المستهدفة وإن كان العكس، فهنا يكون أمام الشركة خياران:

- الخيار الأول: التخلي عن فكرة ذلك المنتج؛

-الخيار الثاني: القيام بتطوير قدراتها الإنتاجية عن طريق اعتماد تكنولوجيا أكثر تطوراً حتى يتسنى لها الانتقال إلى المستوى الثاني.

✓ مستوى الإنتاج:

ينقسم المستوى الثاني إلى مرحلتين، وهما المرحلة التقنية والمرحلة الوظيفية، فأتثناء المرحلة التقنية يتبلور الشكل التقني للمنتج عن طريق تعريفه بشكل تفصيلي لغرض تحديد خيارات التصميم، ومن ثم فإن الناتج من هذه العملية هو توفير الإستراتيجية الواضحة المطلوبة تقنيا والتي تتلاءم مع رغبات الزبون. أما معظم نشاطات التصميم ومن ضمنها التنقية التفصيلية لخصوصيات المنتج، فتحصل أثناء المرحلة الوظيفية، إذ يتم أثناءها تطوير المنتجات والعمليات السائدة لضمان تحقيق التصنيع والنوعية، والتكاليف المستهدفة في الوقت المحدد لها.

يتبين أن هذا المستوى يعد بمثابة خطوة تحضيرية لعملية التصميم والإنتاج الفعلي، إذ يتم عن طريقه تحديد المواصفات التقنية، والتي يجب أن تكون مواكبة للتطورات التكنولوجية، كذلك تحديد المواصفات الوظيفية التي عن طريقها يتم ضمان تحقيق التكاليف والنوعية المستهدفة، وذلك باستخدام أدوات وطرائق عديدة، كما أن للمجهزين أثراً مهماً وبارزاً في هذه العملية، لما لديهم من معرفة بالمنتجات وقدراتها، لذا يجب التركيز عليهم في هذا المستوى والاستفادة من المعلومات التي يقدمونها.

✓ مستوى التكوين:

ينقسم إلى مرحلتين، وهما مرحلة التصميم ومرحلة التنفيذ.

ففي مرحلة التصميم يتم المصادقة على التصميم والتحقق من أن المنتج يمكن أن يُنتج بكميات كبيرة ويحقق الكفاءة في التكلفة، فهندسة القيمة تعد تقنية متعددة الوظائف وكفوة لإنتاج تصميم يرفع من قيمة المنتج بالنسبة للزبون، إذ باستخدامها يتم تحديد وظيفة المنتج على شكل نماذج أو عينات ومن ثم تحديد أي من الخصائص والمواصفات يرفع من قيمة الزبون.

أما مرحلة التنفيذ وهي المرحلة الأخيرة، فيفترض أن يكون المنتج في نهايتها جاهزاً.

المطلب الثاني: عوامل نجاح التكلفة المستهدفة ومتطلبات تطبيقها

أولاً: عوامل نجاح التكلفة المستهدفة:

لا يكفي إعجاب الإدارة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاح هذا الأسلوب عند التنفيذ، وإنما ينبغي أن يكون لدى الإدارة إيمان قوى بضرورة هذا الأسلوب لبقاء المنظمة وصمودها أمام المنافسة الشرسة التي أصبحت من سمات السوق المعاصر، وقد أظهر استطلاع للرأي تم إجرائه على عدد 135 شركة يابانية مقيدة في بورصة طوكيو، وتستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة ومن أهم عشرة عوامل داعمة لنجاح تطبيق التكلفة المستهدفة ما يلي¹:

- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية؛
- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلا من التكاليف التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار؛
- الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذا المدخل ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المنظمة بالكامل؛
- توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على استخدام مدخل التكلفة المستهدفة؛
- تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات؛
- تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلاً من ربح طرف على حساب خسارة للطرف الآخر؛
- مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها؛
- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين أو بين الشركة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات؛
- اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع؛
- تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق إستراتيجية الربح للشركة.

ثانياً: متطلبات تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة:

يتم تحديد متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الآتي²:

1- المتطلبات المادية:

تتمثل إمكانيات ومصادر النظام والممتلكات والأصول التي تساعده على أداء وظائفه والقيام بدوره بكفاءة بما يحقق الأهداف وتجهيز المخرجات بكفاءة وفعالية عالية، وتشمل الإمكانيات التكنولوجية، والإمكانيات البشرية، وقاعدة البيانات والتي يتم التطرق لها فيما يلي:

¹ علي عدنان أبو عودة، مرجع سبق ذكره، ص. 28-29 .

² هبه عبد الوهاب التوم رحمة الله، مرجع سبق ذكره، ص. 31-32 .

أ- **الإمكانات التكنولوجية:** تتمثل في الأصول المتنوعة من آلات ومعدات وتجهيزات عالية للتكنولوجيا والتسهيلات المعاونة التي يتطلبها الأسلوب، وتؤدي إلى الاستجابة السريعة للمتغيرات المؤثرة ومحاكاة البيئة المحيطة، وتشمل على سبيل المثال استخدام الحاسب الآلي في مجال تصميم وتصنيع المنتجات وغيرها، ويؤدي امتلاك تلك المتطلبات المادية إمكانية استخدام الآلية العالية وتبني الأساليب الحديثة في الإنتاج ومن ثم استخدام أسلوب تقنيات الإنتاج المثلى لإدارة الإنتاج، مما يؤدي إلى استخدام أمثل لكافة الموارد والقضاء على الاختناقات، ومعالجة مسببات نقص الإنتاجية، وهي عوامل مساعدة لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة.

ب- **الإمكانات البشرية:** تتمثل في الخبرات الفنية والإدارية والمعرفة المتعلقة بالبيئة المحيطة والمهارات والقدرات للقائمين على الأسلوب في الاتصال والتعامل مع عناصر سلسلة القيمة خلال مراحل الأسلوب، ويتم تشكيل فريق عمل يكون من كافة التخصصات الفنية والإدارية والمالية بالمنشأة، بالإضافة إلى ضرورة اختراق الحدود التنظيمية بضم ممثلين عن العملاء والموردين لضمان توافر الخبرات المتكاملة لإجراء الدراسة والتحليل المتعمق للجوانب المتعددة المتعلقة بالمنتج خلال دورة حياته، بالإضافة إلى ذلك تعتبر الخبرة المكتسبة مصدراً من مصادر تحقيق الوفرة في التكاليف سواء بالنسبة للمنتج الجديد أو المنتجات الحالية، نتيجة لعلاقات التأثير المتبادلة بين تخطيط المنتج الحالي، وليس فقط بالنسبة للأجزاء المشتركة بينهما، بل أيضاً بالنسبة للأجزاء الجديدة، حيث أن إتباع أسلوب التحسين المستمر يؤدي إلى اكتشاف مجالات خفض التكلفة.

ج- **قاعدة البيانات :** وجود قاعدة بيانات متكاملة لأسلوب التكاليف المستهدفة يمثل جزءاً أساسياً من المتطلبات المادية له، حيث يتم تجميع العناصر في إيجاد مجموعة من العلاقات المتبادلة بينها، بالإضافة إلى منع تكرار القرارات الإدارية، فالتطبيق الكفء لأسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب ضرورة التغلب على فجوة المعلومات من خلال الاستفادة من قواعد البيانات، والتحليل المستمر للمتغيرات المؤثرة والتي تشمل البيئة التسويقية، والجوانب الفنية للمنتج، والتحليل الوظيفي للتكلفة.

2- المتطلبات التنظيمية:

تمثل القدرة على تبني الفلسفات الإدارية المستحدثة والتي تلائم بيئة الإنتاج الحديثة والبعد عن الأساليب والنظريات والأساليب الإدارية التقليدية، التي قد تشوه الحقائق وتحد من الوظيفة النفعية للمحاسبة كأداة مساعدة تعمل على توفير المعلومات المناسبة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتشكل التكلفة والعملاء والمنافسين أبرز عناصر أسلوب التكاليف المستهدفة، مما يجعل تبني الفلسفات الإدارية المستحدثة الخاصة بهم عاملاً دافعاً ورصيماً محفزاً لنجاح الأسلوب.

3- المتطلبات السلوكية:

تمثل مراعاة الجوانب والمتغيرات السلوكية لكافة الأطراف والعناصر الإنسانية أحد المتطلبات الأساسية لنجاح أسلوب التكاليف المستهدفة، باعتبار أن العنصر البشري هو عصب الأسلوب والذي يظهر في كافة

مراحله، حيث يمثل تفعيل سلوك كل من العملاء، المنافسين، العاملين، والموردين محددات لكفاءة التطبيق وعاملاً مؤثراً لاستمرار المنشأة وتحسين موقفها التنافسي وذلك على النحو الآتي¹:

أ - **تغيير اتجاه العملاء:** يعتبر التركيز على المستهلك بمثابة فلسفة الأسلوب حيث يبدأ به وينتهي إليه، فمتطلبات العميل تجاه جودة المنتج والسعر والتوقيت تمثل الخطوة الأولى لتطبيق الأسلوب، ودراسة وتحليل أنشطة المنشأة وربطها باحتياجات العملاء تعكس الاستمرار لهذا الاهتمام، ويكمل تطبيق الأسلوب باعتبارها أسلوباً ديناميكياً لخدمة العميل من خلال الاهتمام بخدمات ما بعد البيع من تسليم وصيانة ومعالجة شكاوى العملاء تأكيداً لهذا الاهتمام، وتمثل الدراسة التحليلية لاتجاه ودوافع المستهلكين وتصنيفهم طبقاً لقوتهم الشرائية بداية ضرورية لمحاولة تغيير الاتجاهات، فالتعرف على المسببات الأساسية لسلوك المستهلك يمكن من فهم وتحليل دوافع الشراء للمنتج وتفسير كل من السلوك الإيجابي والسلبي تجاهه، مما يساعد في بناء إستراتيجية متكاملة لتغيير اتجاه العملاء لصالح المنشأة فمن خلال تهيئة المناخ المناسب، وخلق المواقف التي تؤدي إلى تنمية الاتجاهات الإيجابية بتدعيم دوافعها، والعمل على علاج مسببات الاتجاهات السلبية، وتغييرها وتحويلها في صالح المنشأة.

ب - **محاكاة المنافسين :** تمثل محاكاة المنافسين خطوة أساسية من التجارب الناجحة والمميزة للآخرين، ويتم ذلك من خلال الاستعانة بمعايير المنافسة كأحد الأساليب المساعدة لتطبيق الأسلوب بعد تطويعها لتناسب الظروف البيئية لمراعاة الفرق بين بيئة المنشآت والتي قد تخلق ميزة تنافسية.

ج - **قيادة العاملين:** إن الاشتراك الفعلي والحقيقي للعاملين يؤدي إلى القبول والافتتاح بجدوى الأسلوب وعدم مقاومته والالتزام بتحقيق أهدافه وتحمل مسؤوليات التنفيذ، والإدراك والفهم المتكامل للأسلوب يمثل تجسداً للربحية في نجاح الأسلوب من جانب الإدارة والعاملين بترجمته إلى أداء وسلوك فعلي ورغبة في الانجاز، وتكمل الدافعية نجاح الأسلوب حيث تعطي القوة وتحفز وتحرك السلوك في الاتجاه المرغوب فيه للتنفيذ الدقيق لعناصر وجوانب الأسلوب، وقيادة العاملين تعني الإدارة بالمشاركة والمعرفة المتعمقة لسيكولوجية الدوافع والجماعات، وأساليب القيادة الواعية للعاملين، والإشراف الفعال لمراحل التنفيذ لاستثارة السلوك المرغوب فيه.

د - **إدارة الموردين:** يعتمد نجاح أسلوب التكاليف المستهدفة إلى حد بعيد على مدى قدرة المنشأة في الحصول على المواد الخام والأجزاء المشتراة من الغير بالتكلفة التي تحددها المنشأة وبالجودة المستهدفة وفي التوقيت المناسب، فالمورد كعضو أساسي من أعضاء سلسلة القيمة واعتباره بمثابة شريك يساهم في عمليات خفض التكلفة، والقضاء على فجوة التكاليف التي تتم خارج المنشأة لتلبية رغبات العميل من خلال اختراق الحدود التنظيمي، وإذا كان أسلوب التكاليف المستهدفة يتأثر بسلوك وممارسات الموردين، فإن فهم وتحليل ذلك السلوك يعتبر بداية أساسية ومنطقية لتوجيهه إيجابياً لصالح تطبيق الأسلوب، ومحاولة الاستفادة من

¹ نفس المرجع، ص. 33 .

تحسين العلاقات مع الموردين والحصول على مسانداته ويعتبر العاملون بمثابة الركيزة الأساس لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة حيث بدون قبول والافتتاح للعاملين لن يطبق النظام.

المطلب الثالث: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب، فإن أسلوب التكلفة المستهدفة لا يمكن تطبيقه دون معرفة المكاسب التي يمكن تحقيقها منه بالإضافة إلى جوانب النقص.

أولاً: مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة

هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المنظمات من وراء تطبيق التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه المزايا ما يأتي¹:

- تخفيض تكاليف الإنتاج والخدمات، وهو الهدف الأساسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، مع مراعاة الجودة والالتزام بكافة الشروط مثل السعر المناسب، التوقيت المناسب و إرضاء الزبائن؛
- السعي نحو تحقيق الربح المستهدف، من خلال تحفيز العاملين في كافة المستويات الإدارية وتأهيلهم وتدريبهم على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- التخفيض المستمر لتكلفة الإنتاج من خلال إتباع سياسات التخطيط الاستراتيجي بالمؤسسة، وزيادة فعالية تصميم وتطوير المنتجات؛
- تحقيق وفورات تكاليفية كثيرة من خلال إدارة سلسلة القيمة بالمؤسسة وعلاقتها بالموردين والزبائن، بحيث يمكن من إنتاج المنتج بأفضل توليفة من الإجراءات أو الأنشطة؛
- زيادة قدرة الموردين على الابتكار من خلال تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات، مما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة إلى الموردين، وهذا يعود بالفائدة الايجابية على الموردين والمؤسسة معاً؛
- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للإدارة العليا والحفاظ على الوضع التنافسي في الأجل الطويل وتحقيق أرباح مقبولة، في ظل التغيرات المستمرة في كل أذواق الزبائن والظروف التكنولوجية والاقتصادية السائدة؛
- التحسين المستمر للمنتج والخدمات وبث روح الانتماء لدى العاملين بالمؤسسة لجذب الزبائن وتحسين الموقف التنافسي؛
- الوصول إلى التكلفة التنافسية من واقع السوق الخارجي، من خلال التركيز على مواصفات المنتج، الخدمة ورغبات الزبائن والمنافسين؛
- ضمان الاستمرارية في السوق بتلبية احتياجات الزبائن وإشباع رغباتهم من خلال تقديم منتجات وخدمات جديدة بالجودة والسعر المناسبين؛
- يعمل هذا الأسلوب على ترسيخ فكرة العمل بروح الفريق داخل المؤسسة وتضافر الجهود من مختلف مستوياتها.

¹ سامي محمد أحمد غنيمي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، العدد الأول، جامعة الزقازيق، القاهرة، مصر، يناير 2014، ص. 23- 24 .

الفرع الثاني: عيوب التكلفة المستهدفة

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة إلا أن وضع هذا المدخل قبل التنفيذ الفعلي يصطحبه بعضاً من نقاط الضعف التي ينبغي أن تكون الإدارة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيها، ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي¹:

- عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة ومفهوم هندسة القيمة في الواقع العملي لكثير من الوحدات الاقتصادية؛
- ضعف قدرة إدارة الشركة على التنبؤ بسعر السوق والذي يعتبر نقطة البداية لمدخل التكلفة المستهدفة؛
- صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين؛
- صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل؛
- صعوبة التنبؤ بتفضيلات العملاء المستقبلية؛
- النقص الذي يواجه الشركات في توافر المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات؛
- ربط تطبيق التكلفة المستهدفة بتحقيق أرباح حالية، فعندما تحقق الشركة أرباحاً تكون هناك علاقة إيجابية بين مدخل التكلفة المستهدفة ومستوى الأرباح، ولكن إذا حققت خسائر غالباً ما ترحب الإدارة بأيّة طريقة أخرى لتخفيض التكاليف؛
- عدم وجود تعاون من قبل الموردين مع إدارة الشركة؛
- تذبذب أسعار المواد الخام المستخدمة في المنتج؛
- المعلومات التي يتطلبها أسلوب التكلفة المستهدفة تتطلب الكثير من الجهد و الوقت؛
- تكاليف تطبيق مرتفعة وتنفوق الفائدة منه.

¹ تم إعداد هذا العنصر بالاعتماد على المراجع التالية:

- مجدي وائل الكبيسي، **مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية**، مجلة دراسات، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الواحد والأربعون، العدد الثاني، جامعة القدس المفتوحة، غزة، فلسطين، 2014، ص. 175 .

- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص. 299.

خلاصة الفصل:

تعد التكلفة المستهدفة مدخلا مهما من مداخل محاسبة التكاليف فهي تقوم على تخفيض كلفة المنتجات وتحديد أسعار تنافسية لها تلبي رغبات العملاء وتفضيلاتهم، ومن خلال ما تناولناه في هذا الفصل تبين لنا أن من أهم أسباب ظهور التكلفة المستهدفة هي العيوب التي ظهرت في الأساليب التقليدية، وتوصلنا إلى أن التكلفة المستهدفة أداة من أدوات إدارة التكلفة وأنها واحدة من الأساليب المهمة التي تستخدمها الوحدات الاقتصادية في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج، أي بدلا من تحديد تكلفة الإنتاج ثم تحديد سعر البيع.

الفصل الثاني

فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة

في تحسين الميزة التنافسية

تمهيد:

يزداد الاهتمام بالميزة التنافسية في عالم اليوم مع ازدياد حدة المنافسة وزيادة الصراع التجاري العالمي، مما يحتم على الشركات المختلفة تمييز نفسها واكتساب أرضية جديدة في السوق العالمي الكبير ، ويعد بقاء واستمرار المؤسسات في الأسواق أهم الأهداف التي تصبو إليها هذه الأخيرة، ولتحقيق ذلك تسعى كل مؤسسة إلى بناء وامتلاك مزايا تنافسية متعددة تحقق من خلالها التميز، والتفوق على منافسيها لتتال رضا ووفاء عملائها، والميزة التنافسية هي السلاح الذي يحقق للمؤسسة النجاح في سوقها، لذا يجب على المؤسسة أن تسعى لامتلاك ميزة تنافسية تؤهلها لمواجهة مختلف المستجدات، وتعد التكاليف المستهدفة واحدة من التقنيات المهمة التي تستخدمها الوحدات الاقتصادية في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج على أساس سعر السوق في حالة المنافسة الشديدة، بعد الأخذ بالاعتبار متطلبات الزبون ورغباته وضمان الجودة المناسبة للمنتج، ومن ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تضمن للوحدة الاقتصادية الميزة التنافسية التي تبتغيها وبنفس الوقت تحقق هامش ربح مستهدف مقبول لدى الإدارة والمستثمرين.

وفي هذا الفصل سنحاول التطرق إلى ثلاث مباحث هما:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الميزة التنافسية

المبحث الثاني: بناء الميزة التنافسية.

المبحث الثالث: اعتماد التكلفة المستهدفة كأداة لتحسين الميزة التنافسية.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الميزة التنافسية

أصبح مصطلح الميزة التنافسية يشكل حلقة أساسية لدى المفكرين الاقتصاديين والمختصين في إدارة الأعمال والمؤسسات سواء كانت مؤسسات عالمية أو مؤسسات صغيرة ومتوسطة، ويقضي التكيف مع المحيط شديد المنافسة ضرورة سعي المنظمات إلى تثمين مختلف مواردها، وهذا من أجل أن تكون متميزة وتحقق التفوق التنافسي على المنظمات المنافسة من خلال امتلاك ميزة تنافسية، وإن بناء الميزة التنافسية ليس بالشيء الهين، فهي تعتبر من أكبر التحديات التي تواجه المنظمات لكي تبقى متفوقة على منافسيها.

المطلب الأول: ماهية الميزة التنافسية

سنتناول في هذا المطلب تعريف الميزة التنافسية وأسباب تطورها وعوامل ظهورها، بالإضافة إلى معرفة أهم خصائصها.

أولاً: تعريف الميزة التنافسية:

لقد أعطيت للميزة التنافسية عدة تعريفات لكنها تصب جميعها في اتجاه واحد، وهو ما يميز المؤسسة عن باقي المنافسين المتواجدين معها في السوق وقبل استعراض بعض تعاريف الميزة التنافسية سوف نتطرق إلى مفهوم التنافسية والمنافسة.

1- تعريف المنافسة:

"هي شكل من أشكال تنظيم الاقتصاد تحدد آليات العمل داخل السوق والعلاقات المختلفة ما بين الأعوان الاقتصاديين داخله بشكل يؤثر في تحديد السعر".¹

2- تعريف التنافسية:

"هي الجهود والابتكارات والإجراءات والضغوط وكافة الفعاليات الإدارية والتسويقية والإنتاجية والتطويرية التي تمارسها المؤسسات من أجل الحصول على شريحة أكبر، ورقعة أكثر اتساعاً في الأسواق التي تهتم بها".²

وتعني التنافسية استعمال الموارد المتاحة للمؤسسة بشكل يسمح بالحصول على نصيب من السوق يضمن نمو مستمراً خلال المدى الطويل.

يمكن تعريف الميزة التنافسية على النحو التالي:

الميزة التنافسية تعني: " قدرة المؤسسة على جذب الزبائن وبناء المكانة الذهنية لها كمنظمة أو لمنتجاتها، وزيادة القيمة المدركة من قبلهم وتحقيق رضاهم وخلق قيمة للزبون، من خلال الميزة التنافسية لا يعني التركيز على جانب السعر وانخفاضه فحسب، بل أيضاً يعتمد على جودة الإنتاج، الأمان

¹ زغدار أحمد، المنافسة التنافسية والبدائل الإستراتيجية، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص.12.

² بشار يزيد الوليد، المفاهيم الإدارية الحديثة، دار الرابحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص.237.

المتحقق منه المنافع المختلفة التي يحققها قياسا بغيره من المنتجات، وهذا كله ينصب في رضا الآخرين".¹

وعرفها بورثر على أنها: "القيمة التي استطاعت المؤسسة أن تخلقها لزبائنها بحيث يمكن أن تأخذ أسعار أقل بالنسبة إلى أسعار المنافسين بمنافع متساوية، أو بتقديم منافع منفردة في المنتج تعوض بشكل واسع الزيادة السعرية".²

يمكن تعريفها على أنها: "المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمؤسسة إنتاج قيم ومنافع للزبائن تزيد عما يقدمه لهم المنافسون، ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر الزبائن الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتمايز، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون".³

وتعرف أيضا بأنها: "استغلال المؤسسة لنقاط قوتها الداخلية في أداء الأنشطة الخاصة بها، بحيث تخلق قيمة لا يستطيع بقية المنافسون تحقيقها في أدائهم لأنشطتهم".⁴
ومن خلال التعارف السابقة نستخلص أن:

- الميزة التنافسية هي الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة، وتسخيرها في تلبية احتياجات الزبائن؛
- هي تقديم المؤسسة لمنتجات متميزة عن المنتجات المنافسين وبسعر أمثل؛
- قدرة المؤسسة على جذب الزبائن وكسب رضاهم؛
- استغلال المؤسسة لنقاط قوتها الداخلية من أجل خلق قيمة.

ثانياً: أسباب تطور الميزة التنافسية:

هناك أسباب ساعدت على تطور الميزة التنافسية وهي:⁵

- 1- **ظهور حاجات جديدة للمشتري أو تغييرها:** حيث عندما يقوم المشتريين بتنمية وتطوير حاجات جديدة لديهم أو تغيير أولويات الحاجات ففي مثل هذه الحاجات يحدث تعديل في الميزة التنافسية أو ربما تنمية ميزة تنافسية جديدة؛
- 2- **ظهور تكنولوجيا جديدة:** حيث أن التغيير التكنولوجي يمكن أن يخلق فرصا جديدة في مجالات التصميم للمنتج وطرق التسويق والإنتاج والخدمات المقدمة للعميل؛
- 3- **تغير تكاليف المدخلات أو درجة توافرها:** إن الميزة التنافسية تتأثر في حالة حدوث تغيير جوهري في التكاليف المطلقة أو النسبية للمدخلات مثل: العمالة، المواد الخام، الطاقة، الإعلان، النقل... الخ؛

¹ ثامر البكري، استراتيجيات التسويق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص.192.

² Michael Porter, l'avantage concurrentiel, Dunod, Paris, France , 2000 , P8.

³ علي السلمي، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، دار غريب للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2001، ص.104.

⁴ محي الدين القطب، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص.80.

⁵ علاء فرج الطاهر، التخطيط الاقتصادي، دار الريادة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2010، ص.33-34.

- 4- ظهور قطاع جديد في الصناعة: إن ظهور قطاع سوقي جديد في الصناعة يبرر من خلال خلق ميزة جديدة، ويجب التفكير باستمرار في إيجاد طرق جديدة لإنتاج عناصر خاصة في خط الإنتاج؛
- 5- حدوث تغيرات في القيود الحكومية: إن للقيود الحكومية تأثير مباشر على الميزة التنافسية مثل القيود الحكومية في ما يخص مواصفات المنتج، حملات حماية البيئة من التلوث، قيود الدخول والخروج من السوق.¹

ثالثاً: عوامل نشوء الميزة التنافسية

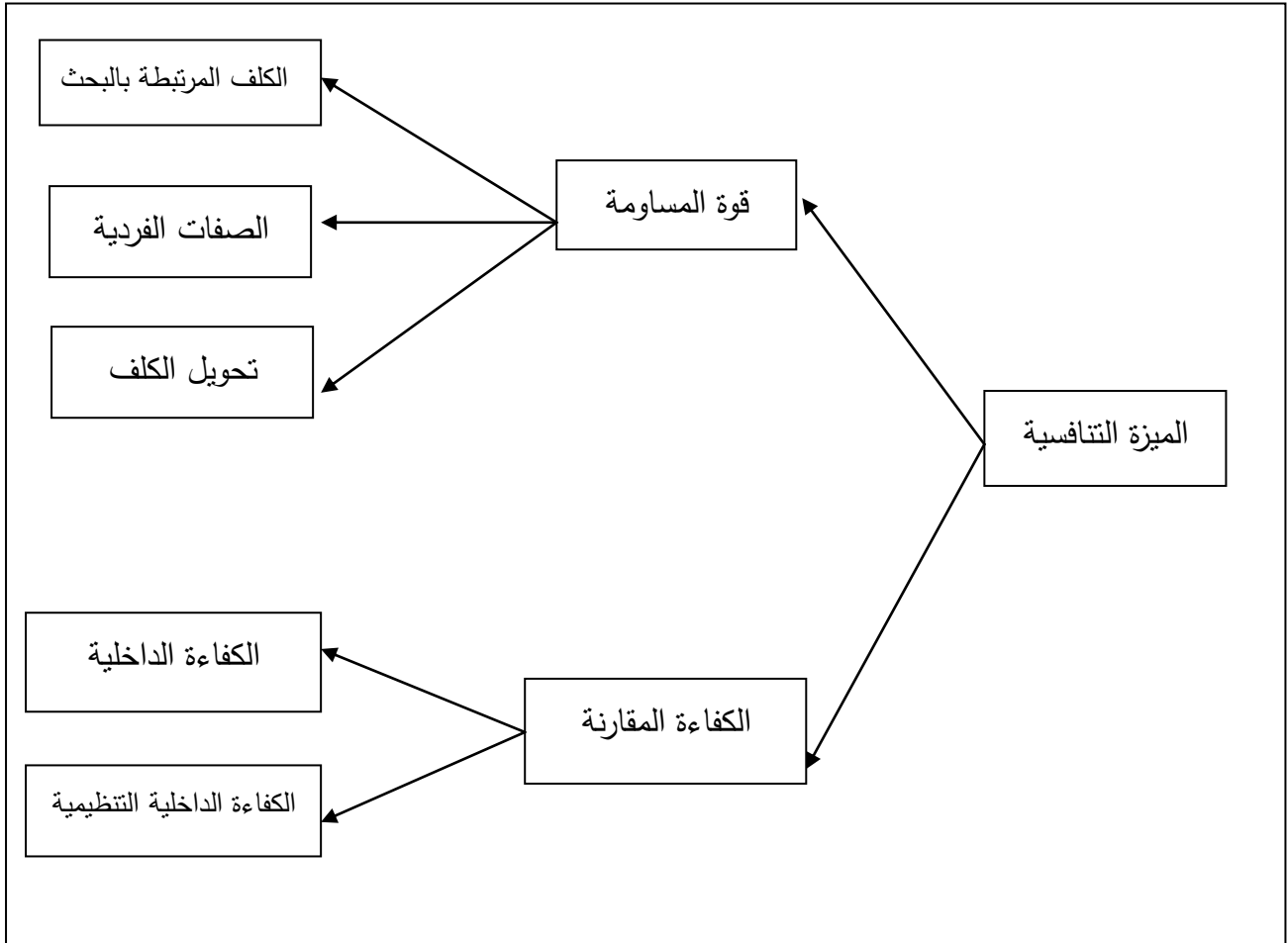
يوجد عاملين مؤثرين في تحقيق ونشوء الميزة التنافسية وهما:²

- 1- الكفاءة المقارنة: التي تستطيع المنظمة من خلالها أن تنتج السلع والخدمات بكلفة أدنى من كلفة إنتاج المنافسين، وتتأثر هذه الحالة بالكفاءة الداخلية التي توضح مستوى التكاليف التي تتحملها الشركة من الداخل، والكفاءة التنظيمية المتبادلة والتي تشير إلى التكاليف التي تتحملها الشركة من خلال تعاملاتها مع الشركات الخارجية.
- 2- قوة المساومة: وهي القوة التي تمتلكها الشركة وتحقق لها ميزة تنافسية في المساومة مع زبائنها ومجهزيها لصالحها الخاص، والشكل التالي يوضح العوامل المؤثرة في تحقيق الميزة التنافسية:

¹ بلال أحمد، الميزة التنافسية وفعالية التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ماي 2004، ص.15.

² فرحاتي لوبزة، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة- دراسة حالة شركة الاسمنت عين توتة- مذكرة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص.152.

شكل رقم (2-1): العوامل المؤثرة في تحقيق الميزة التنافسية



المصدر: فرحاتي لويزة، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة- دراسة حالة شركة الاسمنت عين توتة- مذكرة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص.152.

رابعا: خصائص الميزة التنافسية:

هناك العديد من خصائص الميزة التنافسية نذكر منها:¹

¹ تم إعداد هذا العنصر بالاعتماد على المراجع التالية:

- ظاهر محسن الغالبي، وائل صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص.300.
- زكريا الدوري، علي صالح، الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الأعمال - قراءات وبحوث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص.206.
- مصطفى محمد الدرويش، أحمد علي صالح، الممارسات الأفضل ودورها في تعزيز الميزة التنافسية، مذكرة دكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة حلب، دمشق، سوريا، 2013، ص.66.
- محمد علي فوزي العنوم، رسالة المنظمة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة مقدمة لنيل ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، ماي 2009، ص. 45.

- أن تكون مستمرة ومستدامة بمعنى أن تتابع المؤسسة التطور والتقدم على المدى البعيد؛
- أن تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وقدرات وموارد المؤسسة من جهة أخرى؛
- أن تكون مرنة بمعنى يمكن إحلال ميزات تنافسية أخرى بسهولة وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية؛
- تحديد بالاعتماد على رغبات وحاجات الزبون؛
- توفر الانسجام الفريد بين موارد المؤسسة والفرص في البيئة؛
- تتصف بالقوة وصعوبة تقليد المنافسين لها؛
- أن يتناسب استخدام هذه الميزة مع الأهداف والنتائج التي ترى المؤسسة تحقيقها في المدى القصير والبعيد؛
- يجب أن تؤدي الميزة التنافسية إلى التأثير في الزبائن وإدراكهم للأفضلية فيما تقدمه الشركة وسعيهم للشراء منها؛
- تتعكس في كفاءة أداء المنظمة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدم للمشتريين أو كليهما.

خامسا: أهمية الميزة التنافسية:

يمثل امتلاك الميزة التنافسية هدفا استراتيجيا تسعى جميع المؤسسات باختلاف أنواعها إلى تحقيقه في ظل التحديات التنافسية الشديدة للمناخ الاقتصادي الحالي، إذ ينظر للميزة التنافسية على أنها قدرة المؤسسة على تحقيق حاجات المستهلك، أو القيمة التي يتمنى الحصول عليها من المنتج مثل الجودة العالية والسعر المنخفض، وبالتالي فهي استثمار لمجموعة الأصول المادية، البشرية، التكنولوجية، بهدف إنتاج قيمة للعملاء تلبى احتياجاتهم والتميز عن المنافسين،¹ وتتجسد أهمية الميزة التنافسية في العناصر التالية:²

- 1- تعطي للمؤسسة تفوقا نوعيا وكميا، وأفضلية على المنافسين وبالتالي تتيح لها تحقيق نتائج أداء عالية؛

¹ احمد عيشاوي، إدارة المعرفة وتحسين الميزة التنافسية للمنظمات، مداخلة في ملتقى دولي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، نوفمبر 2005، ص.307.

² تم إعداد هذا العنصر بالاعتماد على المراجع التالية:

- ظاهر محسن منصور الغالي، مرجع سبق ذكره، ص. 309.

- بلقايد إبراهيم، سالم عبد العزيز، دور تكوين العنصر البشري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مجلة أبحاث اقتصادية والإدارية، العدد 15، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص.323.

- فويدر لويزة، كشيده حبيبة، دور الميزة التنافسية في بيئة الأعمال ومصادرها، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007، ص.9-10.

- 2- زيادة ربحية المؤسسة، حيث تؤدي الميزة التنافسية إلى تحقيق أرباح تفوق تكلفة الموارد المستخدمة؛
- 3- المحافظة على الحصة السوقية: حيث أن امتلاك ميزة تنافسية يكسب المؤسسة ولاء العميل الذي يتعلق بها، ويتكون له إدراك ونظرة حسنة على المؤسسة بأنها الوحيدة القادرة على خلق قيمة مضافة، وأنها قادرة على تلبية رغباته وحاجياته بكفاءة وفعالية؛
- وتستمد الميزة التنافسية أهميتها في المؤسسة من خلال جملة الأهداف التي يمكن تحقيقها من امتلاك ميزة تنافسية ومن هذه الأهداف نذكر ما يلي:
- خلق فرص تسويقية جديدة؛
 - دخول مجال تنافسي جديد لسوق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من العملاء أو نوعية جديدة من السلع والخدمات؛
 - تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المؤسسة الوصول إليها والفرص الكثيرة التي ترغب في اقتناصها.

المطلب الثاني: مراحل تحقيق الميزة التنافسية

- من أجل تحقيق الميزة التنافسية تمر المؤسسات بثلاث مراحل أساسية متمثلة في:¹
- 1- **تحليل بنية القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة:** تتحدد بنية القطاع من خلال الضغط الذي تمارسه القوى التنافسية الخمس، ومن خلال دراسة هذه القوى يمكن تحديد جاذبية السوق في ذلك القطاع وتحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة، وازدياد ضغط هذه القوى فإنه يصبح من الصعوبة المحافظة على الوضعية التنافسية للمؤسسة وصعوبة تحقيق عائد على الاستثمار بشكل مقبول.
- 2- **إقرار الإستراتيجية التنافسية:** هنا يوضح لنا بأنه على المؤسسة أن تقوم باختيار إستراتيجية تنافسية محددة من أجل تحقيق الميزة التنافسية، وفي هذا الخصوص حدد وضعيتين تنافسييتين فقط تختار بينهما المؤسسة لتحقيق ميزة تنافسية وهما قيادة الكلفة أي اكتساب ميزة تنافسية من خلال تحقيق أقل التكاليف الإجمالية، أو التمييز أي اكتساب الميزة التنافسية من خلال إبراز صفة خدمة المنتج وذات قيمة في نظر العميل.
- إن أي إستراتيجية بين الاستراتيجيات سوف تكون عالقة في الوسط، ويؤكد "بورتر" بأن المؤسسة وبغض النظر على الإستراتيجية التي تتبعها فإنه يتوجب عليها الحفاظ على نوع من التكافؤ مع منافسيها.
- 3- **تطبيق الإستراتيجية التنافسية:** يجب أن تنظر المؤسسة إلى هذه المرحلة بأنها ليست مرحلة تنتهي بعد مدة معينة، بل أنها مرحلة مستمرة تقوم المؤسسة بها عادة لتقييم القطاع الذي تنتمي إليها ووضعها التنافسي فيه بشكل متواصل.

¹ مغمولي نسرين، دور الذكاء الاقتصادي في الرفع من التنافسية الدولية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016، ص.89.

المطلب الثالث: أنواع الميزة التنافسية و مقومات بناءها**أولاً : أنواع الميزة التنافسية :**

نميز بين نوعين من الميزة التنافسية :

1- ميزة التكلفة الأقل:

يمكن لمؤسسة ما أن تحوز ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المتراكمة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيرتها لدى المنافسين، وللحيازة عليها يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف بحيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل، ومن بين هذه العوامل مراقبة التعلم بحيث إن التعلم هو نتيجة للجهود المتواصلة من قبل الإطارات والمستخدمين على حد سواء لذلك يجب ألا يتم التركيز على تكاليف اليد العاملة فحسب، بل يجب أن يتعداه إلى تكاليف النقابات والأنشطة الأخرى المنتجة للقيمة، فالمسيرون مطالبون بتحسين التعلم وتحديد أهدافه، وليتم ذلك يستند إلى مقارنة درجة التعلم بين التجهيزات والمناطق ثم مقابلتها بالمعايير المعمول بها في القطاع.¹

لكي تستطيع المنظمة تحقيق التميز من خلال خفض التكاليف إلى ما دون تكاليف المنافسين، يجب عليها معرفة العوامل المؤثرة على التكاليف ومن ثم مراقبتها، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل يكسب المنظمة ميزة التكلفة الأقل، وتكون المراقبة على النحو التالي:²

- **مراقبة الحجم:** يمكن للمنظمة أن تخفض من تكاليفها من خلال التوسع في تشكيلة المنتجات أو التوسع في الأسواق أو النشاط التسويقي أو حتى حيازة وسائل إنتاج جديدة، لكن الحجم الذي يتحكم في التكاليف يختلف من نشاط إلى آخر، ومن منطقة إلى أخرى، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه يتعين على المنظمة المحافظة على شرط التوازن في عملية البحث عن اقتصاديات الحجم حيث يجب أن لا يحدث تدهور في الأنشطة الأخرى.

- **مراقبة التعلم:** إن التعلم هو محصلة الجهود المبذولة والمتواصلة من طرف المستخدمين والمسيرين على حد سواء.

- **مراقبة الروابط:** إن تمكن المنظمة من إدراك الروابط الموجودة بين الأنشطة المنتجة للقيمة من جهة واستغلالها من جهة أخرى، يحسن من موقعها في التحكم في خفض التكاليف ويعزز قدراتها التنافسية.

- **مراقبة الإلحاق:** ويقصد بذلك إما تجميع بعض الأنشطة المهمة والمنتجة للقيمة، بهدف استغلال الإمكانيات المشتركة، أو نقل الخبرة المكتسبة في تسيير نشاط منتج للقيمة إلى وحدات إستراتيجية تمارس أنشطة مماثلة.

¹ فلاح حسن الحسيني، إدارة المشروعات الصغيرة، مدخل إستراتيجي للمنافسة، دار الشروق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص.20.

² بن جدو بن علي، الإستراتيجيات التنافسية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة فندق الأوراسي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، شعبة علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014 الجزائر، ص.53.

- **مراقبة الإجراءات:** غالبا ما تلجأ المنظمة إلى تطبيق بعض الإجراءات بصفة مرتجلة، وقد يعود ذلك إلى سوء فهم هذه الإجراءات، وسرعان ما يكشف تحليل التكاليف عن ضرورة إلغاء أو تغيير بعض الإجراءات التي لا تساهم إيجابا في تحقيق ميزة التكلفة الأقل، وزيادة على ذلك فهي تكلف أكثر من اللازم، وبالتالي فإن مراقبة الإجراءات تساهم على فهمها وخفض التكاليف.

- **مراقبة تموضع الأنشطة:** سواء كان هذا التموضع يخص الأنشطة فيما بينها، أو يخص الزبائن والموردين، فإن له تأثيرا على عدة عناصر من بينها: مستوى الأجور، وفعالية الإمداد، وسهولة الوصول إلى الموردين.

- **مراقبة الرزنامة:** إن المنظمات السباقية إلى بعض القطاعات تستفيد من ميزة التكلفة الأقل بشكل مستمر، ويرجع ذلك لموقعها بالدرجة الأولى كتوظيفها لأفضل العمال والإطارات بالإضافة إلى تعاملها مع موردين ذوي خبرة إدارية، أما القطاعات الأخرى التي تتميز بسرعة التغيير في التكنولوجيا المستعملة فإن التريث والترقب يكون هو الأفضل وذلك لتكوين صورة واضحة وشاملة عن المنافسة السائدة في القطاع.

2- ميزة التمييز:

تتميز المؤسسة عن منافسيها عندما يكون بمقدورها الحيازة على خصائص فريدة تجعل الزبون يتعلق بها، وحتى يتم الحيازة على هذه الميزة يستند إلى عوامل تدعى بعوامل التفرد، لنشاط معين، عندما يمارس التعلم بصفة جيدة فالجودة الثابتة في العملية الإنتاجية يمكن تعلمها، ومن ثم فإن التعلم الذي يتم امتلاكه بشكل شامل كفيل بان يؤدي إلى تميز متواصل.¹

ولكي تحظى المؤسسة بخاصية ميزة التمييز، فعلى هذه الأخيرة أن تستند على العوامل التالية:²

- **الإجراءات التقديرية:** عادة ما تقدم المؤسسات على اختيارات تقديرية للأنشطة التي ينبغي أن تعتمد، وعلى الكيفية التي تمارس بها، حيث بالإمكان اعتبار هذه الإجراءات عاملا مهيمنا على انفراد المؤسسة، وتتمثل في خصائص وكفاءة المنتجات المعروضة، الخدمات المقدمة، كثافة نشاط ما (مستوى نفقات الإشهار مثلا)، محتوى نشاط ما (كالمعلومة المتحصل عليها في إطار معالجة طلبية ما)، التكنولوجيا المستعملة في النشاط، جودة عوامل الإنتاج المسخرة لنشاط ما، كفاءة وخبرة المستخدمين في النشاط، المعلومات المستخدمة من أجل مراقبة نشاط ما) كدرجة الحرارة، الضغط... الخ.

- **الرزنامة:** قد ترتبط خاصية التفرد بالتاريخ الذي تبدأ فيه المؤسسة ممارسة نشاط ما، فعلى سبيل المثال: المؤسسة السباقية إلى استعمال صورة معينة لمنتج ما، بإمكانها تحقيق ميزة التميز، وخلافا لذلك

¹ محي الدين القطب، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار حامد للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص. 13.

² عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية -حالة شركة إسمنت عين الكبيرة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007-2008، ص. 16-17.

ففي بعض الأحيان أو بعض القطاعات يكون فيها التريث والتأخر عن الدخول إلى السوق مفيدا، لأنه يسمح باستعمال تكنولوجيا أكثر حداثة على سبيل المثال.

- **التموضع:** قد تحوز المؤسسة على خاصية الإنفراد، إذا ما أحسنت اختيار الموضع الملائم لأنشطتها كالمكان الجغرافي مثلا.

- **عمليات الإلحاق:** قد ينجم عامل الإنفراد عن الاستعمال المشترك لنشاط معين خالق للقيمة، في مختلف الفروع أو الوحدات المكونة للمؤسسة.

- **التمرن وآثار انتشاره:** إن خاصية التمييز قد تتجم عن عملية التمرن إذا ما تمت على أحسن وجه، فالجودة الثابتة والمستمرة في عمليات الإنتاج يمكن التمرن عليها، ومن ثم حيازتها بشكل مستمر كفيل بديمومة التمييز، كما أن عملية بث ونشر التمرن تجاه المنافسين ينجم عنه زوال التمييز الناجم عن هذا العامل، ما عدا ذلك التمرن الذي يمنح للمؤسسة حق الملكية المطلقة عليه، فإنه يؤدي إلى خلق ميزة متواصلة.

- **التكامل:** قد تؤدي درجة التكامل إلى الحصول على خاصية التفرد، فضم أنشطة جديدة منتجة للقيمة كانت تمارس من قبل الموردين أو قنوات توزيع تتيح للمؤسسة استغلال فرص بشكل أحسن، زيادة على مراقبة نتائج الأنشطة وبالتالي إمكانية خلق ميزة التمييز.

- **الحجم:** يمكن أن يؤدي الحجم الكبير لنشاط معين إلى ممارسته بطريقة وحيدة ومنفردة، (زيادة التخصص)، وهو ما لا يمكن تحقيقه إذا ما كان حجم النشاط صغيرا، وقد يكون العكس صحيحا في بعض الأحيان، حيث أن الحجم الكبير للنشاط يؤثر سلبا على التمييز، فقد يضعف من مرونة المؤسسة فيما يخص الاستجابة إلى احتياجات (أذواق) الزبائن.

ثانيا: مقومات بناء الميزة التنافسية:

تتمثل أسس بناء الميزة التنافسية في العناصر التالية:

1- الكفاءة: وتقاس بمقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة، أي أن:

الكفاءة = المخرجات / المدخلات، وكلما كانت المدخلات المطلوبة اقل كانت الشركات أكثر كفاءة،

وهو ما يعني أن الكفاءة تساعد الشركة على تحقيق مزايا تنافسية منخفضة التكلفة، ولعل من أهم مكونات الكفاءة إنتاجية الموظف التي تقاس بمخرجات كل موظف، ولذلك الأثر البالغ في تخفيض التكاليف كلما ازداد عدد المخرجات.¹

2- الجودة: نتيجة لزيادة حدة المنافسة الأمر الذي فرض على المؤسسات التي ترغب في البقاء والاستمرار العمل على توفير منتجات أو خدمات ذات جودة عالية، ومن ثم الاهتمام برغبات المستهلكين

¹ قويدر عياش، إدارة الجودة الشاملة وتحقيق تنافسية المؤسسة في ظل التحولات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2011، ص 156.

والحرص على إرضائهم في الوقت الذي لم يعد فيه السعر وحده العامل المحرك لسلوك المستهلك، حيث أصبحت القيمة التي يريد الحصول عليها والجودة والاهتمام الأول له.

ونقول أن المنتج أو الخدمة ذو جودة عندما يدرك المستهلكون أن هناك قيمة أكبر في صفات المنتج أو الخدمة مقارنة بنفس الصفات في المنتجات أو الخدمات المنافسة.¹

3- التحديث: غالبا ما يستعمل مصطلح الابتكار ومصطلح التحديث كترادفين إلا أنها يجب التفريق بين المصطلحين، ويعتبر التحديث مناهم المصادر الرئيسية في بناء المزايا التنافسية، إذ يمنح التحديث للمؤسسة سواء من خلال المنتجات أو من خلال العمليات شيئا منفردا يفتقر إليه منافسوها مما يسمح بتعزيز قيمة منتجاتها أو خدماتها في أعين زبائنها وبالتالي اختلافها وتميزها فضلا عن إمكانية فرض الأسعار عالية لمنتجاتها أو خفض تكاليف منتجاتها بنسبة كبيرة مقارنة بمنافسيها.²

4- الاستجابة للعميل: تتحقق الاستجابة المتوقعة لاحتياجات العميل متى كانت المؤسسة قادرة المهام بشكل أفضل من منافسيها وبالتحديد فيما يتعلق بإشباع احتياجات عملائها، مما يؤدي إلى خلق قيمة أكبر لمنتجات المؤسسة وزيادة مستوى الولاء للعلامة.

إن تحقيق الاستجابة المتوقعة للعميل يتطلب توفر ثلاثة شروط:³

- التركيز على العميل من خلال التركيز على معرفة احتياجاته ورغباته؛

- التركيز على إشباع احتياجات العملاء؛

- التركيز على وقت الاستجابة،

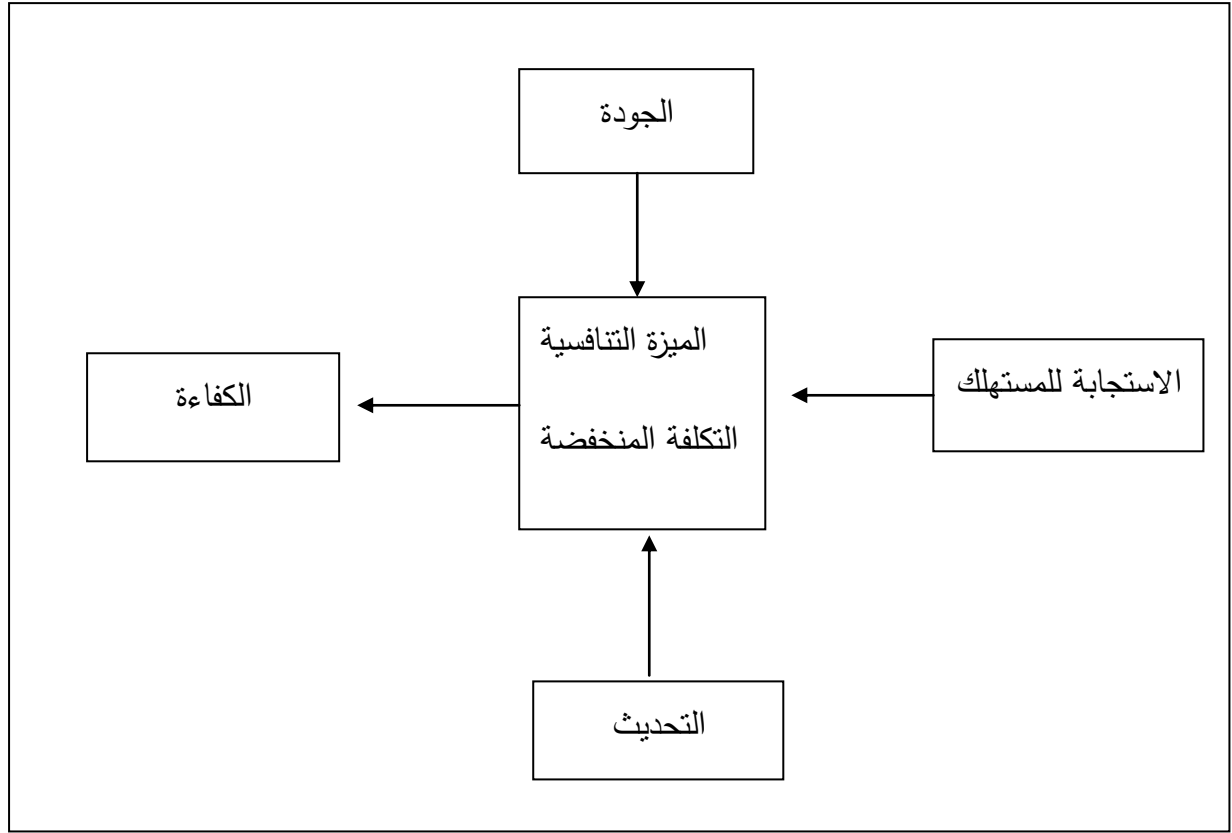
والشكل رقم التالي يوضح هذه العناصر:

¹ وسيلة بوزايد، مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة إستراتيجية، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012، ص 17-18.

² صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كألية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة، مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص 128.

³ نفس المرجع، ص 128.

شكل رقم (2- 2) : الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية



المصدر: سليمان عائشة، دور تسيير الموارد في تحقيق الميزة التنافسية- عامل الكفاءات في المؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011، ص. 10.

- وتتكون الميزة التنافسية من بعدين ينبغي أن تفكر فيهما إدارة المؤسسة وهما كالآتي:¹
- **البعد الأول: التفوق:** يقتضي هذا البعد بناء الميزة التنافسية بالاستفادة من مجالات تستطيع إدارة المؤسسة إحراز تفوق فيها على منافسيها، وتتمثل هذه المجالات في: التفوق بالجودة، التفوق بالكفاءة، التفوق بالإبداع والابتكار التفوق بالاستجابة للزبون.
 - **البعد الثاني: الموارد غير الملموسة:** يوضح هذا البعد دور الموارد البشرية، والإبداع والسمعة كمورد غير ملموسة في بناء الميزة التنافسية، تشكل الموارد غير الملموسة القوة الخفية التي يصعب على المنافسين اكتشافها ونقلها، ومن بين الموارد غير الملموسة نجد الأنواع التالية:
 - أ- **مورد بشرية:** وهي المعرفة والثقة، والاستعدادات الأولية، وأسلوب العمل المنظم المؤلف؛
 - ب- **مورد الإبداع:** وهي الأفكار والاستعدادات العملية وطاقة الإبداع؛

¹ محمد عبد حسين الطائي، نعمة عباس خضير الخفاجي، نظم المعلومات الإستراتيجية منظورة الميزة الإستراتيجية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2009، ص. 160- 161.

ج- **موارد السمعة:** وهي السمعة مع الزبائن، واسم العلامة التجارية، ومدركات جودت المنتج ومثانة المنتج؛

وإمكانية الاعتماد على المنتج، والسمعة مع الموردين، وكفاءة دعم التفاعلات والعلاقات المتبادلة المنافع وفعاليتها؛

د- **المرونة الإستراتيجية:** تعني وضع الاستعدادات المختلفة لمختلف الطلبات والفرص الموجودة في بيئة المنافسة الحركية وغير المؤكدة، ويتطلب تحديد عناصر التحليل البيئي المتصلة بعمليات الرصد والمراقبة والتنبؤ والتقدير لأهداف المنافسين المستقبلية، ومعرفة استراتيجياتهم القائمة والافتراضات والاستعدادات التي تشكل محددات لتوجه استجابة المؤسسة وتفكير إدارتها بالتغيير، والمناورة بمصادر ومجالات بناء الميزة التنافسية.

المبحث الثاني: بناء الميزة التنافسية

تعيش المؤسسات اليوم في بيئة معقدة ومتغيرة بانتظام، حيث أصبح البقاء والنمو مرتبط بامتلاك مزايا تنافسية في ظل تعدد المتنافسين، والتغير المستمر لأذواق المستهلكين ووجود منتجات بديلة، وفي ظل هذا الصراع البيئي يتطلب منها أن تكون يقظة لكل التغيرات والتطورات التي تحدث في البيئة الخارجية وكذا الداخلية، وخصوصاً في ما يتعلق بالمنافسين بدءاً من معرفة من هم أهم المنافسين في السوق، نقاط قوتهم وضعفهم، وصولاً إلى استراتيجياتهم المتبعة، وسنتطرق في هذا المبحث إلى معرفة مصادر وقوى الميزة التنافسية، واستراتيجياتها، إضافة إلى محدداتها.

المطلب الأول: مصادر وقوى الميزة التنافسية

أولاً: مصادر الميزة التنافسية: تتحدد مصادر الميزة التنافسية من خلال عدة مصادر، وقد تكون نتيجة لتأثيرات البيئة أو مجهودات المؤسسة للوصول إليها وهي على النحو التالي:¹

1- المصادر الداخلية: المرتبطة بموارد المؤسسة الملموسة وغير ملموسة مثل العوامل الأساسية للإنتاج، الطاقة والموارد الأولية، قنوات التوزيع، الموجودات... وغيرها. كذلك قد تتأتى الميزة التنافسية من النظم الإدارية المستخدمة والمطورة، أساليب التنظيم الإداري، طرق التحفيز، مردودات البحث والتطوير والإبداع، المعرفة.

2- المصادر الخارجية: وهي كثيرة ومتعددة، تتشكل من خلال متغيرات البيئة الخارجية وتغيرها مما يؤدي إلى خلق فرص وميزات يمكن أن تستغلها المؤسسة وتسفيد منها، كظروف العرض والطلب على المواد الأولية، المالية، الموارد البشرية المؤهلة وغيرها.

¹ خالد محمد بني حمدان، وائل محمد إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي منهج معاصر، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص. 357.

بالإضافة إلى هذه المصادر هناك مصادر أخرى لا تقل أهمية وهي:

أ- الابتكار:

يعد الابتكار مصدراً رئيسياً لتحقيق ميزة تنافسية عالية في البيئة الديناميكية، ونقطة محورية في إستراتيجية الشركات، فمع التطور الهائل في مجال التكنولوجيا والاتصالات بات الابتكار يشكل ركيزة أساسية وبعداً مهماً في الأداء الاستراتيجي، ولذلك فمن الأهمية أن تسعى الشركات إلى التكيف مع البيئة الخارجية والاستجابة للمتغيرات التنظيمية التي تفرضها عليها المنافسة القوية في السوق، بهدف تحقيق ميزة تنافسية مستدامة، وتعظيم الأرباح، وجذب أكبر عدد من الزبائن إليها، ويعرف الابتكار بكونه الاستراتيجيات التي تستخدمها الشركات والتي تقوم على مبدأ استحداث أفكار جديدة وتوليد ممارسات مبدعة لا مثيل لها، ومواكبة متطلبات العصر من تكنولوجيا وخطط وأساليب إدارية حديثة وتنفيذها وتطبيقها، من أجل تحقيق ميزة تنافسية تضاهي غيرها من المنافسون، كما يعد الابتكار الورقة الناجحة، والأرض الصلبة التي تقوم عليها الشركات في تطوير وتنمية أداؤها، فالابتكار والتكنولوجيا يلعبان دوراً جوهرياً في تسويق الإنتاج بصورة عصرية حديثة، ويخلقاً قيمة مضافة للسلع والخدمات، كما يساهم كلاً منهما في تقليل تكلفة الإنتاج وتمكين الشركة من تقديم سلع وخدمات متفردة ومتميزة تضاهي نظيراتها، وتحقق لشركة ميزة تنافسية عالية في السوق.¹

2- الوقت: فالوقت يشكل المصدر الرئيسي لتحقيق الميزة التنافسية، والتي تتطلب من الشركات السرعة في تلبية ومتطلبات واحتياجات الزبائن والتأقلم مع تحولات البيئة المتغيرة، والتي تتطلب تجزئة العمل، والتنبؤ بحدوث التغيرات بشكل دائم، وتحديث الآليات لضمان حصول الزبائن على المنتج والخدمات بسرعة.

وبعد الوقت من أهم المصادر التي تحقق ميزة تنافسية كبيرة للشركة، فالوقت يعادل المال والإنتاجية والجودة والابتكار، فإدارة الوقت تؤدي إلى خفض التكاليف وتحقيق جودة عالية ومتميزة، كما تمكن الشركة من تعظيم أرباحها وتقوي مكانتها في السوق، كما يساهم التدبير والإدارة الجيدة للوقت في تقليص وتقليل حلقة التخطيط في دورة تطوير وتصنيع المنتج، ورفع مستوى الأداء وتطوير وتحسين منتجاتها، كما تلعب إدارة الوقت دوراً في تقديم وطرح المنتجات والسلع للسوق خلال مدة قصيرة، بما يعود على الزبون بالفائدة، ويجذب أكبر عدد من الزبائن المحتملين، وتبرز أهمية الوقت في القدرة على تصميم ورسم خطط إستراتيجية، وإدارة الهيكل التنظيمي للشركة وتحقيق الأرباح خلال مدة زمنية قصيرة، بما ينعكس على تحسين سمعة الشركة وينمي علامتها التجارية، ويطور مكانتها في السوق.²

¹ أحمد إبراهيم سعيد حسين، أثر ممارسات إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشرق

الأوسط، عمان، الأردن، 2017، ص.27.

² المرجع نفسه، ص.28.

3- المعرفة: كما تم تعريفها "هي حصيلة أو رصيد معلومات و خبرة و تجارب و دراسات فرد أو مجموعة أفراد أو مجتمع معين في وقت محدد"، ففي بيئة الأعمال المتغيرة المتصفة بحدة المنافسة العالمية، وسرعة التغير التكنولوجي ومتطلبات السوق وقصر دورة حياة المنتج، يلزم المنظمة التركيز على الإبداع والابتكار اللذان هما نتاج خلق المعرفة الجديدة، وبما أن الميزة التنافسية هي نتاج الإبداع والابتكار فإن المعرفة وإدارتها هي عبارة عن عملية خلق الميزة التنافسية الدائمة من خلال التعلم المستمر (التعلم مدى الحياة)، كما قد تحقق المنظمة ميزة المعرفة عندما تصل إلى معرفة أشياء لا يعرفها المنافسون، وقد أشار إلى أن غالبية المعرفة الإستراتيجية للمنظمة تتمحور حول ثلاثة أصناف تكمل بعضها البعض وهي معرفة المنتج، معرفة الزبون والمعرفة الإدارية، وبناء على هذا فإنه يمكن النظر إلى المعرفة على أنها مورد إستراتيجي هام للمنظمة لأنها تسمح للمنظمة بتحقيق رافعة المعرفة بشكل أفضل وتحسين عملياتها، ومن الفوائد المحققة من ذلك اتخاذ القرار بشكل أفضل وسريع، زيادة الكفاءة وتحسين الإنتاجية وتخفيض التكاليف، وزيادة الحصة السوقية وزيادة الأرباح، وزيادة الإبداع، والتحسين المستمر لجودة المنتج والخدمة، وتحسين مهارات الموظفين وتكوين رأس المال الفكري، الاستجابة السريعة لقضايا الأعمال، وهذه كلها عناصر تمثل مصادر تحقيق وبناء الميزة التنافسية.¹

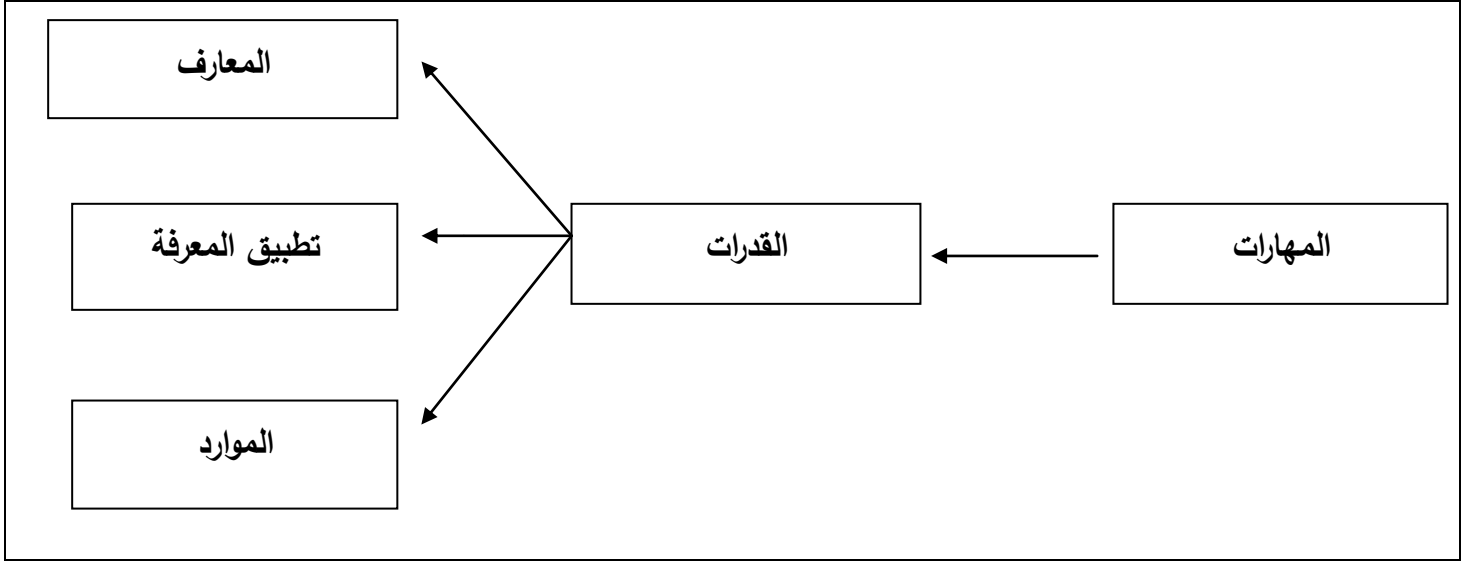
خلاصة القول: إن امتلاك المنظمة للمعرفة المتميزة والمستمرة أفضل من منافسيها يؤدي حتما إلى تحقيق الميزة التنافسية الدائمة للمنظمة.

4- الكفاءات الأساسية: إن اكتساب المعرفة لا يقود بالضرورة إلى تحقيق الميزة التنافسية فهذه المعارف تحتاج بالدرجة الأولى إلى تطبيقها على الميدان والقدرة على فعل ذلك تختلف من مؤسسة إلى أخرى، وكلما زادت إمكانية تحقيق الأسبقية على حساب المنافس والشكل التالي يمثل نموذج المهارات والقدرات.²

¹ عامر بشير، دور الاقتصاد المعرفي في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 2012، ص. 189-190.

² مسعود طحطوح، أهمية التسويق في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص.29.

الشكل رقم(2- 3): نموذج المهارات و القدرات



المصدر: مسعود طحطوح، أهمية التسويق في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008 الجزائر، 2009، ص. 29 .

5- الجودة

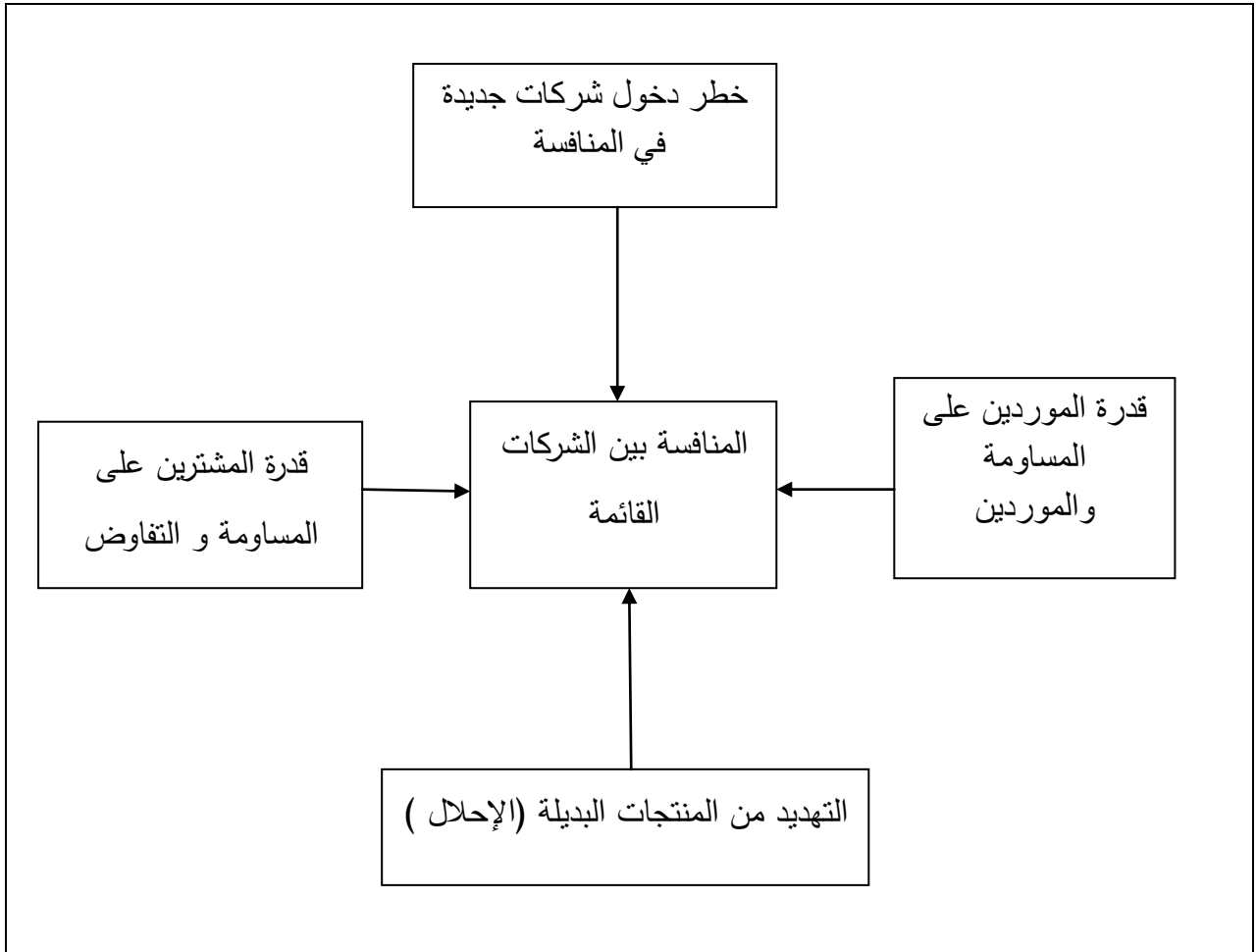
زادت أهمية الجودة في مجال بناء التنافسية بشكل كبير وذلك نتيجة للتغيرات السريعة، كما أنها أصبحت الاهتمام الأول للزبون والقيمة التي يسعى للحصول عليها، وتعرف الجودة بأنها: "مجموعة من الخصائص والمميزات الخاصة بمنتج أو خدمة والتي تسمح بإرضاء حاجات ظاهرة وكامنة"¹.

ثانيا: قوى الميزة التنافسية

قدم مايكل "بورتر" نموذجا للعوامل التنافسية التي تواجه أي صناعة من الصناعات، والذي يمكن أن يكون بسبب واحدة من القوى التنافسية الخمسة التي بينها "بورتر" وأطلق عليها اسم (نموذج القوى التنافسية الخمسة لمايكل بورتر)، إذ توصل "بورتر" وفق هذا النموذج إلى أنه كلما زادت قوة أي من هذه العوامل الخمسة تتراجع قوة المنظمة في تحقيق مزايا تنافسية، أي أن عوامل المنافسة الضعيفة فرصة للمنظمة وبيين الشكل التالي نموذج العوامل الخمسة :

¹ Claude Jan Bart, l'assurance Qualité, édition economica, Paris, France, 1995, P.7 .

الشكل رقم (2-4) : نموذج القوى الخمسة لمايكل بورتر



المصدر: عبد الباري إبراهيم درة، ناصر "محمود سعود"، الإدارة الإستراتيجية في القرن الحادي والعشرون - النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص.213.

يتبين من خلال هذا الشكل أن عوامل المنافسة الخمسة "البورتر" تشمل ما يلي:¹

1- المنافسون المحتملون: يقصد بهم الشركات التي لم تدخل المنافسة بعد، غير أن لديها القدرة على المنافسة عندما ترغب بذلك، تعتبر قوة عامل المنافسة للمنافسين المحتملين مؤشرا مهما على ارتفاع عوائق في الولاء للماركة، ومزايا التكلفة المطلقة، واللوائح الحكومية.

2- قدرة المشتري على المساومة والتفاوض: إن المشتري يمكن أن يكونوا زبائن الشركة الذين يستهلكون منتجاتها، أو الشركات التي توزع منتجاتها على المستخدمين النهائيين، مثل تجار الجملة والتجزئة وعندما تتسم قدرة المشتري بالضعف يمكن للشركة رفع أسعارها وتحقيق أرباح كثيرة ويكون للمشتري قوة في عدة حالات منها: عندما يتألف عرض الصناعة من شركات صغيرة ومشتريين قليلي

¹ عبد الباري إبراهيم درة، ناصر محمود سعود، الإدارة الإستراتيجية في القرن الحادي والعشرون - النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص.21-214.

العدد ولكنهم كبيرو الحجم، وعندما يقوم المشترون بشراء كميات كبيرة فيستغلوا قوتهم الشرائية للمساومة على تخفيض السعر.

3- قدرة الموردين على المساومة والتفاوض: ويمثل هؤلاء تهديدا عندما تكون لديهم القدرة على فرض الأسعار التي يتوجب على الشركة دفعها ثمنا لمدخلاتها أو تخفيض جودة تلك المدخلات، ويكون الموردون في مركز قوي حينما يكون للمنتج الذي يبيعه الموردون بدائل قليلة مع أهمية ذلك المنتج للشركة، وعندما لا تمثل الصناعة التي تنتمي إليها الشركة المشتري عميلا مهما للموردين، وعندما تكون منتجاتهم متميزة بدرجة تؤدي إلى تحمل الشركة تكاليف عالية إذا ما تحولت إلى مورد آخر.

4- تهديد السلع البديلة: لا يقتصر الأمر على تحليل كل المشاركين المزمحين في الصناعة، وكذا القادمين المحتملين إلى الصناعة، بل هناك قوى أخرى محورية لتحديد جاذبية الصناعة، فهناك مؤسسات أخرى تقدم بدائل محل المنتجات أو الخدمات الصناعية، أو تقدم بديل لإشباع هذا الطلب، حيث وجود المنتجات البديلة في السوق يضع حدا لقدرة أو مردودية الصناعة، وهذا يفرض مستوى من الأسعار الممكن تطبيقها، وبالتالي وضع حد للربح الممكن تحقيقه، إن تحديد المنتجات البديلة يتطلب تحديد المنتجات الأخرى التي يمكن أن تؤدي نفس مهام منتجات القطاع.¹

5- المنافسة بين الشركات القائمة: ويمثل هذا العنصر مرتكز نموذج بورتر، لأنه يشير إلى التقاء العناصر الأربعة السابقة، ومن أهم العوامل المؤثرة على شدة التنافس بين المنشآت القائمة حاليا في صناعة معينة ما يلي: معدل النمو في الصناعة، مستويات المنتج، تكاليف التبديل، مقدار التكاليف الرأسمالية، موانع الخروج المرتفعة، درجة التمركز والتوازن بين المنافسين... الخ.

فإذا كانت صناعة ما تتميز بنمو مرتفع وتكاليف ثابتة نسبية أقل، ومدى واسع من إمكانيات تمييز المنتج ودرجة مالية من التمركز، فإن الاحتمال الأكبر هو توافر فرص ربحية جيدة لمعظم المشاركين في الصناعة والعكس صحيح، لذا فإن من المتوقع أن تعمل العوامل الأربعة السابقة بمثابة محددات على درجة التنافس أو المزاومة بين المنافسين.²

¹ هشام الغريبي، إدارة البقاء، مدخل الاستراتيجي، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 1998، ص 13.
² ماجد عبد المهدي مساعدة، الإدارة الاستراتيجية - مفاهيم - عمليات - حالات تطبيقية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2013، ص 169.

المطلب الثاني: استراتيجيات الميزة التنافسية

إن دراسة جوانب القوة والضعف تهدف أساساً إلى محاولة زيادة قدرتها على المنافسة في الأسواق التي تعمل بها، وتجد المؤسسة نفسها أمام ثلاث استراتيجيات تنافسية واضحة كما يلي:

أولاً: إستراتيجية القيادة في التكاليف:

هي إستراتيجية تنافسية تعتمد على التكلفة المنخفضة وموجهة إلى أسواق مستهدفة كبيرة وتتطلب أساليب وأدوات محكمة تتعلق بالتسهيلات البيعية ذات الكفاءة العالية، وملاحقة مستمرة ومحكمة للتكلفة بغرض خفضها، ورقابة صارمة عليها وعلى هامش الربح، بمعنى آخر هي تلك الإستراتيجية التي تضع على رأس القائمة أولوياتها توجيه كل جهود الشركة نحو هدف رئيسي وجوهري هو تخفيض التكاليف الكلية مثل تكاليف الإنتاج والتسويق والتوزيع بالإضافة إلى التكاليف الإدارية والمالية وتكاليف تصميم المنتج، وتسعى الشركة من وراء إتباع هذه الإستراتيجية إلى تحقيق التفوق على المنافسين نظراً أن التركيز على خفض التكلفة يجعل الشركة قادرة على تغيير أسعار منتجاتها لتكون دائماً أقل من أسعار ومنتجات المنافسين، وفي نفس الوقت تحقيق حجم مرضي من الأرباح.¹

والهدف من إتباع هذه الإستراتيجية هو تحقيق التفوق على المنافسين بإنتاج سلع وخدمات بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين، حيث تهدف هذه الإستراتيجية إلى تقوية المركز التنافسي للمؤسسة والسيطرة على السوق من خلال توفير المنتج بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين، وتتمتع المؤسسة المطبقة لهذه الإستراتيجية بميزة التكلفة المنخفضة، كما تكون المؤسسة المطبقة لهذه الإستراتيجية قادرة على فرض سعر أقل من أسعار المنافسين، مع حفاظها على نفس مستوى ربح المنافسين، ويعود هذا لانخفاض تكاليف هذه المؤسسة نسبة إلى تكاليف منافسيها.²

ثانياً: إستراتيجية التمييز:

هي الإستراتيجية التي تهدف إلى تقديم منتج مختلف عن المنتج أو المنتجات التي يقدمها المنافسون من وجهة نظر المستهلك أن القيمة المضافة للمنتج (التمايز) يجب أن يؤثر على قرار المستهلك بشراء السلعة ويحقق له الرضا عنها، وهناك العديد من الطرق التي يمكن عن طريقها تمييز المنتج منها على سبيل المثال سهولة التشغيل، إضافة استخدامات جديدة لنفس المنتج، ويتوقف نجاح إستراتيجية التمايز على عدة عوامل منها: خلق المنفعة للمستهلك، تدعيم القيمة المدركة، صعوبة التقليد.³

- تستطيع المنظمة أن تخلق لنفسها مركزاً تنافسياً مميزاً، من خلال خلق درجة عالية من التمايز لمنتجاتها عن تلك التي يقدمها المنافسون، ومن خلال هذا التمايز يمكن للمنظمة فرض السعر الذي تبغيه، وزيادة

¹ الوليد هلاي، الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2008-2009، ص.54.

² خضر مصباح إسماعيل الطيبي، الإدارة الإستراتيجية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص.211.

³ نعيم إبراهيم الطاهر، الإدارة الإستراتيجية، دار الكتاب العلمي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص.226.

عدد الوحدات المباعة، وتنمية نوع من ولاء المستهلك لعلامتها التجارية، وهناك وسيلتان لتحقيق هذا التمايز:¹

- **الوسيلة الأولى:** محاولة المنظمة تخفيض درجة المخاطرة والتكلفة التي يتحملها المستهلك عند شرائه للسلعة.

- **أما الوسيلة الثانية:** فهي تتمثل في محاولة المنظمة خلق مزايا فريدة في أداء المنتج عن تلك التي توجد في منتجات المنافسين بصورة واضحة ومحددة.

ثالثاً: إستراتيجية التركيز

تعني تركيز المنظمة باتجاه تضيق خطوط أو قطاعات المشترين أو الأسواق الجغرافية المستهدفة، والمنظمة تستخدم هذه الإستراتيجية يجب أن تحصل على الميزة التنافسية المستدامة إما من خلال التمايز أو من خلال مدخل القيادة في التكاليف؛

- إن إستراتيجية التركيز على الكلف تركز على جماعة مشترين محددة أو سوق جغرافي معين وتحاول خدمة هذا القطاع فقط من السوق، أما إستراتيجية التركيز على التمايز فان الشركة تبحث عن التمايز تبحث عن التمايز في قطاع سوقي مستهدف، وهذه الإستراتيجية تعتبر قيمة جدا لأولئك الذين يعتقدون بأن الشركة تركز جميع جهودها لتكون أكثر قدرة على إرضاء وخدمة الحاجات الخاصة بقطاع سوقي مستهدف بشكل أكثر فعالية من المنافسين، حيث أن لكل منظمة إستراتيجية تنافسية شاملة تمثل خليطاً من الأهداف المستخدمة من قبل المنظمة ووسائلها لتحقيق هذه الأهداف، كما يؤكد على أن الإستراتيجية هي إيجاد الموازنة بين أنشطة المنظمة والبيئة، وفي حالة عدم وجود موازنة فليس هناك إستراتيجية مميزة لأن نجاح الإستراتيجية يقوم على إيجاد التكامل بين أنشطة المنظمة وبيئتها، وان الموازنة الإستراتيجية ضرورية لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة لمجمل الأنشطة المترابطة.²

ويمكن توضيح مختلف الاستراتيجيات في الشكل التالي:

¹ عبد العزيز صالح بن حبثور، الإدارة الإستراتيجية - إدارة جديدة في عالم متغير، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2004، ص.229.

² علاء فرحان طالب، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص. 156-157.

شكل رقم (2-5) : استراتيجيات الميزة التنافسية

تدنية التكلفة		التمايز
القيادة بالتكلفة	التمايز	الصناعة ككل الهدف الاستراتيجي
التركيز على التكلفة	التركيز على التمايز	قطاع سوق معين

Source: Michael Porter, *Competitive advantage*, The free press, New York, USA, 1998, P:12

ويتضح من الشكل أن الميزة التنافسية تأتي من مصدرين هما: تميز منتج من المنتجات المنافسة عن طريق إستراتيجية التمييز والثاني هو الكلفة المنخفضة المتحققة عن طريق إستراتيجية قيادة التكلفة، أما المدى التنافسي الذي يكون للزبائن المستهدفين فمن الممكن استهداف منتجات المنظمة بوصفها هدفاً واسعاً يغطي معظم السوق أو يستهدف هدفاً سوقياً، ومن خلال ذلك يتضح أن استخدام المنظمة لهذه الاستراتيجيات التنافسية تكسبها ميزة تنافسية معبرة عنها بالآتي:¹

- الحصول على الأرباح من خلال تخفيض الكلف والوقوف بوجه المنتجات البديلة ما دامت تقدم أسعاراً منخفضة؛

- قدرة المنظمة على تقديم قيمة متميزة ومنفردة للزبائن من خلال الجودة المتميزة وخدمة الزبون؛

- التركيز على مجموعة من الزبائن فان مثل هذه المنظمة تكون أكثر كفاءة وفعالية مقارنة بالمنافسين الذين يتنافسون على نطاق واسع من السوق؛

- وعندما تقرر المؤسسة الاعتماد على هذه الإستراتيجية فان عليها الاختيار بين بديلين للتركيز وهما كالآتي:²

¹ علاء فرحان طالب، مرجع سبق ذكره، ص.158.

² عبد الباري إبراهيم درة، ناصر محمد سعود، مرجع سبق ذكره، ص.181.

أ- التركيز العمودي: ويعني التوسع في نشاط مرتبط بالمنظمة، كان تقرر المنظمة أن تقرر المنظمة بنقل المواد الأولية بدلا من الاعتماد على شركات نقل أخرى، أو إقامة معارض خاصة بدلا من البيع إلى معارض قائمة.

ب- التركيز الأفقي: ويكون من خلال الدخول إلى أسواق جديدة لتسويق منتجات المنظمة من أجل تحقيق عوائد اقتصادية أفضل.

المطلب الثالث: محددات الميزة التنافسية ومعايير الحكم على جودتها

أولاً: محددات الميزة التنافسية:

تحدد الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال متغيرين أو بعدين هامين وهما: حجم الميزة التنافسية ونطاق التنافس.

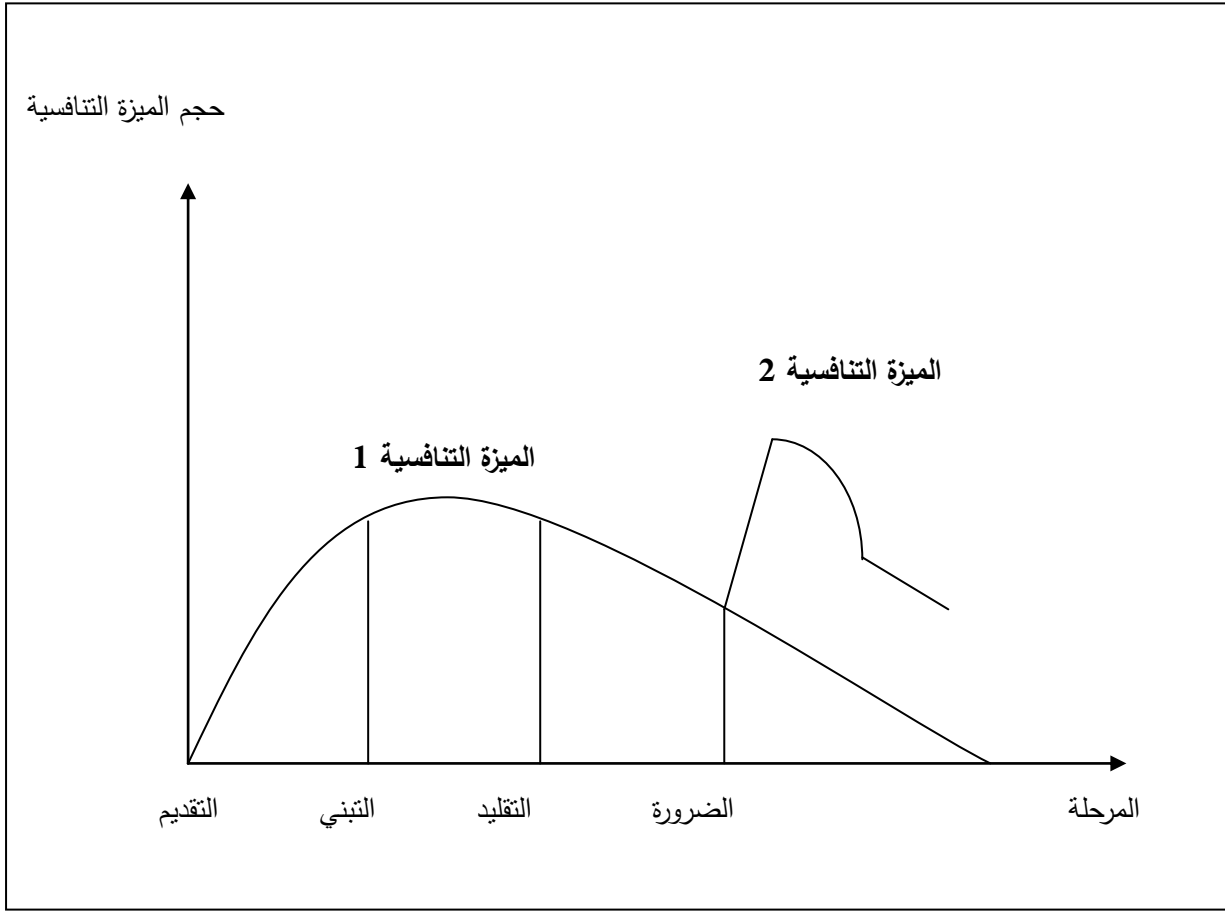
1- حجم الميزة التنافسية:

تحقق الميزة التنافسية سمة الاستمرارية إذا أمكن للمؤسسة المحافظة على ميزة التكلفة الأقل أو تميز المنتج أو الخدمة في مواجهة المؤسسات المنافسة، وبشكل عام كلما كانت الميزة التنافسية أكبر كلما تتطلب جهود أكبر للمؤسسات المنافسة للتغلب عليها أو لتحديد آثارها، حيث تمر الميزة التنافسية بنفس دورة حياة المنتجات.¹

ويمكن توضيح دورة حياة الميزة التنافسية من الشكل التالي:

¹ نعيمة زعرور وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، جامعة عباس لغرور، خنشلة، الجزائر، جوان 2017، ص.403.

شكل رقم (2-6): دورة حياة الميزة التنافسية:



المصدر: سميرة فرحات، مساهمة الذكاء التنافسي في تحسين الأداء الصناعي، مذكرة دكتوراه في علوم الاقتصاد الصناعي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2006، ص.31.

تتضح دورة حياة الميزة التنافسية من خلال المراحل التالية:¹

- أ- **مرحلة التقدم:** تعتبر هذه المرحلة أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة التي اكتسبت ميزة تنافسية كونها تحتاج للكثير من التفكير والاستعداد البشري، المادي، المالي، وتعرف الميزة التنافسية مع مرور الوقت انتشارا أكثر فأكثر، حيث يؤدي ذلك إلى القبول الذي تحظى به من قبل عدد متزايد من الزبائن؛
- ب- **مرحلة التبني:** تعرف الميزة هنا بأنها استقرار نسبي من حيث التوسع والانتشار باعتبار أن المنافسين بدأوا يركزون عليها، وتكون الوفرة هنا أقصى ما يمكن؛

¹ بلعزوز بن علي، فلاق صليحة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الجزائر، الجزائر، 15-16 ماي 2005، ص.7.

- ج- **مرحلة التقليد**: يتراجع حجم الميزة وتتجه شيئاً فشيئاً إلى الركود لكن المنافسين قاموا بتقليد ميزة المؤسسة، وبالتالي تراجع أسبقيتها عليهم، ومن ثم انخفاض في الوفرات؛
- د- **مرحلة الضرورة**: في هذه المرحلة تحاول المؤسسة الانبعاث من جديد وذلك بتحسين الميزة الحالية وتطويرها بشكل سريع وإنشاء ميزة جديدة على أساس الميزة الحالية وإذا لم تتمكن المؤسسة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة فإنها تفقد أسبقيتها تماماً، وعندما يكون من الصعوبة العودة إلى التنافس من جديد إذن فعلى المؤسسة أن تتبّع دورة حياة نشاطها من أجل البقاء والاستمرار؛
- لا يمكن أن تحوز المؤسسة على ميزة تنافسية إلى الأبد، وبالتالي فهي مطالبة بتتبع دورة حياة الميزة والتعرف في نفس الوقت على الزمن المناسب لإجراء التحسين والتطوير أو إنشاء ميزة جديدة.
- 2- نطاق التنافس أو السوق المستهدف:**

يقصد بالنطاق مدى اتساع أنشطة وعمليات المنظمة بغرض تحقيق مزايا تنافسية فنطاق النشاط على مدى واسع يمكن أن يحقق وفرات في التكلفة عن المنظمات المنافسة، ومن أمثلة ذلك الاستفادة من تقديم تسهيلات إنتاج مشتركة، خبرة فنية واحدة، استخدام نفس منافذ التوزيع لخدمة قطاعات سوقية مختلفة أو مناطق مختلفة أو صناعات مترابطة وهناك، وهناك أربعة أبعاد لنطاق التنافس من شأنها التأثير على الميزة التنافسية وهي:¹

- أ- **النطاق الرئيسي**: ويعبر على مدى أداء المؤسسة لأنشطتها داخليا أو خارجيا، بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة، فالتكامل الرأسي المرتفع بالمقارنة مع المنافسين قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التميز، ومن جانب آخر يتبع التكامل درجة أقل من المرونة للمؤسسة في تغيير مصادر التوريد؛
- ب- **نطاق القطاع السوقي**: يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة والعملاء الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم اختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق؛
- ج- **النطاق الجغرافي**: ويعكس عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة، ويسمح النطاق الجغرافي للمؤسسة بتحقيق مزايا تنافسية من خلال المشاركة في تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة، وتبرز مدى أهمية الميزة للمؤسسة التي تعمل حالياً على نطاق عالمي، حيث تقدم منتجاتها في كل ناحية من نواحي العالم؛
- د- **النطاق الصناعي**: ويعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسة، إذ أن وجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنها خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة، فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة.

¹ عبد الرؤوف حجاج، **الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها** - دراسة حالة شركة الورود الوادي، رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2006-2007، ص. 22.

ثانياً: معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية:

تتحدد جودة الميزة التنافسية بمصادرها وإعدادها إضافة إلى درجة التطور الذي تعرفه هذه الميزة التنافسية، وهناك عدة معايير للحكم على جودة الميزة التنافسية موضحة في ما يلي:

1- مصدر الميزة التنافسية:

المقصود بمصدر الميزة التنافسية هو مجموع العوامل التي تساهم في تحديد الميزة التنافسية، في هذا الإطار نجد أن الميزة التنافسية تتحقق بفعل توفر جملة من الشروط التي يتسنى لكل مؤسسة توفيره، فعندما تحوز المؤسسة على عدة مصادر للميزة التنافسية فإنه يصعب عندئذ تقليدها والتغلب عليها، وتبقى المؤسسة بفضل تلك الميزات التي تتمتع بقدرة تنافسية عالية، على عكس الحال التي تكون فيها تلك الميزة مبنية على عدد محدود من مصادر الميزة وأكثر من ذلك عندما تكون تلك المصادر من النوع الذي يمكن التغلب عليه، كما هو الحال بالنسبة للمؤسسة التي تكون غير قابلة للاستمرار لأن المنافسين الآخرين بإمكانهم تحقيق نفس الميزة بربط علاقات جيدة مع الموردين، إضافة إلى كون إنتاج تلك الموارد قد يتوسع بظهور منتجين أو منتجات بديلة، باعتبار أن العديد من المزايا التنافسية التي تتمتع بها مؤسسة من المؤسسات عرضة للتقليد والتغيير فإنه يتعين على المؤسسة التي ترغب في الحفاظ على قدرتها التنافسية أن تسعى إلى تطوير تلك المزايا وإيجاد مزايا تنافسية جديدة.¹

2- عدد مصادر الميزة التنافسية التي تمتلكها المؤسسة:

في حال اعتماد المؤسسة على ميزة واحدة فقط مثل تصميم المنتج بأقل تكلفة أو القدرة على شراء مواد خام رخيصة الثمن فإنه يمكن للمنافسين تحديد أو التغلب على آثار تلك الميزة، أما في حالة تعدد مصادر الميزة فإنه يصعب على المنافسين تقليدها جميعاً.²

3- درجة التحسين والتطوير والتجديد المستمر في الميزة:

يجب أن تتحرك المؤسسات نحو البحث عن مزايا جديدة وبشكل أسرع، وقبل قيام المؤسسات المنافسة بتقليد الميزة القائمة حالياً، لذا يتطلب الأمر قيام المؤسسات بتغيير المزايا القديمة وخلق مزايا تنافسية جديدة أو من رتبة مرتفعة.³

¹ أحمد زغدار، مرجع سبق ذكره ص.36.

² عمار بوشناف، دور الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: مصادرها، تنميتها، وتطورها، رسالة ماجستير في علوم التسويق، جامعة الجزائر، 2002، ص.25.

³ نبيل مرسلي خليل، الميزة التنافسية في مجال إدارة الأعمال، الإسكندرية، مصر، 1998، ص.99.

المبحث الثالث: اعتماد التكلفة المستهدفة كأداة لتحسين الميزة التنافسية

تعد التكاليف المستهدفة واحدة من التقنيات المهمة التي تستخدمها الوحدات الاقتصادية في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج، على أساس سعر السوق في حالة المنافسة الشديدة بعد الأخذ بعين الاعتبار متطلبات الزبون ورغباته، وضمان الجودة المناسبة للمنتج، والاعتماد عليها يؤدي إلى تحسين الوضع التنافسي وتخفيض التكاليف للوحدة الاقتصادية ومن ثم تكوين ميزة تنافسية .

المطلب الأول: أهمية البحث عن نظام تكاليف جديد في ظل المنافسة

إن نظام التكاليف التقليدي الموجود في المؤسسات غير قادر على تحديد تكلفة أي منتج أو خدمة بشكل خاص، مما أدى بمديري المؤسسات بإدراك أن نوعية المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات ومستواها وتوقيتها مختلفة تماما عن تلك المستخدمة في الماضي، لذلك وجب على نظام التكاليف الجديد تقديم ما يلي:¹

1- تقديم منتج أو خدمة جديدة غير تقليدية: يؤدي ذلك إلى تعقيد التكاليف، مما يزيد الحاجة إلى نظام تكاليف دقيق لتصميم وتسعير هذه المنتجات والخدمات؛

2- فك الارتباط بين الخدمات و المنتجات: في السابق كانت المؤسسة تقدم مجموعة من الخدمات بسعر واحد على أمل أن يكون متوسط التكاليف الكلية للخدمات المتقدمة أقل من العائد المتأتي من مجموعة الخدمات، أما الآن فتتجه المؤسسات فك الخدمات كل واحدة منفصلة عن الأخرى، هذا ما يزيد من الطلب على نظام التكاليف الجديدة؛

3- التشكيل الآلي للتحويلات: استخدام التكنولوجيا في عملية المؤسسات أدى إلى تخفيض التكلفة المباشرة لكل عملية، لكنه أدى إلى زيادة تكاليف غير مباشرة وربطها بالمنتجات بشكل تحدي لنظام التكاليف؛

4- السعي إلى زيادة الربحية: اشتداد المنافسة بين المؤسسات جعل من الصعب زيادة أرباحها وحصتها السوقية، مما جعلها تبحث عن طريقة لتتحكم بتكاليفها للوصول إلى مستوى الربحية، والطريقة التي تتحكم بالتكاليف هو من خلال فهم إسهام المنتجات في التكاليف غير مباشرة، هذا يتحقق بالاعتماد على أنظمة التكاليف التي تعتمد في توزيع التكاليف غير المباشرة على مبدأ الحجم.

¹ لبنى قيسي، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية- دراسة حالة مركب الوطاية، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص. 39.

المطلب الثاني: تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية:

ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات التالية:¹

1- التكيف وفقاً لمتطلبات السوق: ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المؤسسة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة، ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق يتوجب على المؤسسة القيام بإعداد عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج، وضمان تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة، ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة؛

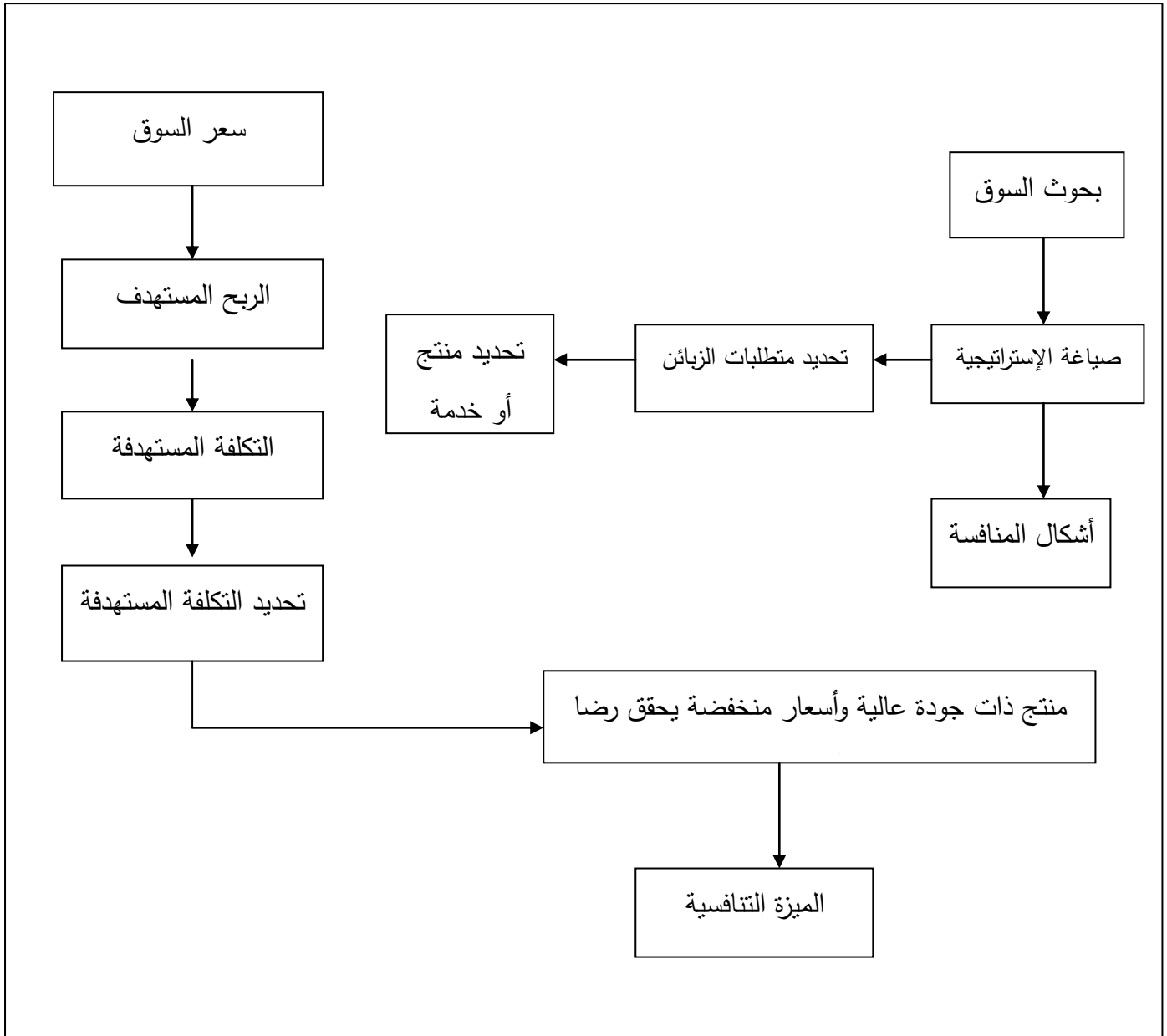
2- التكيف وفقاً لمتطلبات التقدم التكنولوجي: إن الاستجابة والتكيف وفقاً لمتطلبات الابتكارات التكنولوجية يساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما ينعكس بصورة ايجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين على المؤسسة الأخرى المنافسة، وبذلك تحقيق الميزة التنافسية؛

3- التكيف وفقاً لمتطلبات وظيفة المنتج: إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج، وذلك من حيث عدد الوظائف وكفايتها، فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا إن تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية؛

وبناء على ذلك ينبغي أن تبدأ المؤسسة بتخطيط وتصميم التكلفة المستهدفة لكل خاصية من الخصائص المكونة لأجزاء المنتج على أساس متوسط أسعار بيع المنتجات المنافسة في السوق. والشكل التالي يوضح تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية:

¹ نعيمة زعور وآخرين، مرجع سبق ذكره، ص 406-407.

الشكل رقم (7-2) : تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية



المصدر: سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، المجلد السابع عشر، بغداد، العراق، 2011، ص.359.

من خلال الشكل أعلاه يتبين الهدف الرئيسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو:¹
 - إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع أفضل لزبون إن هذين العاملين من العوامل التي يمكن أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بتحقيق الميزة التنافسية، ومنه فإن جودة المواد الخام لمنتجات

¹ المرجع نفسه، ص. 407-408.

المؤسسة إضافة إلى تسليم المنتجات ذات جودة عالية في الوقت المناسب غير كافي لجذب الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية، لأن الزبون لم يكن على استعداد لدفع أسعار هذه المنتجات، لذا ينبغي على المؤسسة أن تقوم أولاً بإجراء بحوث السوق لتحديد سعر منتجاتها الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه قبل البدء بتصميم المنتجات، أما العامل المهم الأخر والمؤثر في تحقيق الميزة التنافسية فهو تخفيض التكاليف بالشكل الذي يحقق أرباح أو قيمة للمؤسسة وبنفس الوقت يحقق رضا أفضل للزبائن مقارنة بالمنتجات المنافسة، أي زيادة ثقة الزبون بمنتجات المؤسسة ذات الأسعار المقبولة والجودة العالية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.

ومما سبق يمكن أن نستنتج بأن التكلفة المستهدفة هي أداة لتحقيق وتحسين الميزة التنافسية وذلك من خلال:¹

- أ- زيادة رضا الزبون أي من خلال التركيز في عملية التصميم وعلى تحقيق قيمة مدركة للزبون تخفيض التكاليف من خلال تصميم المنتجات بمواصفات ذات فاعلية وكفاية عالية؛
- ب- تخفيض إجمالي الوقت المطلوب لتحسين المنتج يكون خلال التحسين والتنسيق في تصميم المنتجات، التصنيع، وإدارة التسويق؛
- ج- تساعد على التقدم تدريجياً للتنافس في الظروف التي يسودها الركود الاقتصادي؛
- د- تساعد على تحسين جودة المنتج بشكل كامل، كتحسين تصميم المنتج بعناية وتصنيع المنتجات لمقابلة احتياجات الزبائن التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر.

المطلب الثالث: دور التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات

توضع تقنية التكلفة المستهدفة هيكل تطوير وتحسين المنتجات وفق عناصر محددة لإستراتيجية المنظمة التي تشمل إستراتيجية الأسعار ودرجة تعقيد المنتجات، وهي تعد تقنية إستراتيجية وشكل مستمر، حيث تمتلك هذه التقنية وفق البعد الاستراتيجي أفقا واسعا مركزا على تحسين الكفاءة التشغيلية، وتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات وهو ما يجعل تقنية التكلفة المستهدفة تؤثر على دورة حياة المنتج، إضافة إلى أن الدور الاستراتيجي التكلفة المستهدفة يظهر من خلال تأكيدها على أهمية التحليل الاستراتيجي لبيئة المنافسة واحتياجات الزبون والجودة المتميزة التي يتم تحديدها من قبل المستهلك، وإضافة إلى دورها الاستراتيجي المتمثل باعتمادها على السعر الموجه بواسطة السوق في تخفيض التكاليف عن طريق إلغاء الأنشطة غير الضرورية و التي تزيد من التعقيد، وهو ما يجعل تقنية التكلفة المستهدفة واقعية ذات أبعاد إستراتيجية لاعتمادها على السعر التنافسي للمنافسين بهدف استهداف التكلفة ومن ثم تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية مستقبلية.²

¹ المرجع نفسه، ص.408.

² معاد خلف الجنابي، الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الواحد والعشرون، المجلد السابع، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة تكريت، العراق، 2011، ص.183.

مما سبق نستخلص أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر من الأدوات الإستراتيجية التي تساعد في تحسين وتطوير منتجات وخدمات المؤسسات بشكل مستمر على تخفيض التكاليف، وكذا تحسين الكفاءة وجودة المنتجات والخدمات ومحاولة إرضاء العملاء، ويكون ذلك من خلال اعتماد إحدى الاستراتيجيات التالية:¹

1 - إستراتيجية التحكم في التكلفة : وتتمثل في تبني وتنفيذ واكتساب ميزة تنافسية من خلال التكلفة المنخفضة، وفقا لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة التي يتم تطبيقها في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات والخدمات.

2- إستراتيجية التميز: ويتم تحقيقها من خلال قدرة المؤسسة على تقديم منتجات وخدمات بجودة عالية ومواصفات مميزة عن منافسيها، ويمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة بتحقيق هذه الإستراتيجية أثناء مرحلة التنفيذ من خلال تخفيض والتحكم في التكلفة مع مراعاة هدف تحقيق الجودة وتلبية رغبات العملاء.

3- إستراتيجية التركيز: وتتمثل في التركيز على فئة معينة من الزبائن أو قطاع معين من أجل التحكم في التكلفة والتميز، وتهتم هذه الإستراتيجية بضمان منتجات ذات مواصفات خاصة بجودة عالية، ويساعد ذلك على تحقيق ميزة تنافسية بأقصى درجة من الكفاءة التي تضمن للمؤسسة البقاء والاستمرار في السوق.

¹ زعرور نعيمة وآخرين، مرجع سبق ذكره، ص 408- 409.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن المنافسة قد أفرزت صراعا حادا بين المؤسسات من أجل تنمية الحصة السوقية والأرباح، وأن الميزة التنافسية هي المحرك الأساسي للمؤسسة في ظل المنافسة الشرسة، وهي تتجسد في خلق قيمة جديدة لدى الزبون سواء كان ذلك في تقديم منتجات جديدة، أو من خلال تخفيض التكلفة مع مراعاة الجودة، ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة نظاما متكاملًا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح وتحسين الميزة التنافسية للمؤسسة، من خلال تخفيض تكلفة المنتج مع الحفاظ على جودته.

ومن خلال الدراسة النظرية التي تطرقنا إليها في هذا الفصل حول تحسين الميزة التنافسية من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، توصلنا إلى أن هذه الأخيرة تمنح المؤسسة الأولوية في إرضاء الزبون وكسب ثقتهم، وهذا يعني كسب حصة سوقية أي خلق ميزة تنافسية تضمن بقائها واستمرارها على المدى الطويل.

الفصل الثالث

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة

في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة

تمهيد

بعد أن تعرفنا في الفصل الأول والثاني على مختلف المفاهيم والجوانب النظرية لأسلوب التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية، وحاولنا إبراز مساهمة التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية، سنقوم في هذا الفصل بتجسيد ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على إحدى المؤسسات الجزائرية من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة مطاحن بني هارون بالقرارم قووة، قصد معرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فيها، ولقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن بني هارون.

المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة.

المبحث الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤسسة بني هارون.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن بني هارون

سوف نقوم من خلال هذا المبحث بتقديم المؤسسة محل الدراسة وذلك من خلال التعريف بها من حيث موقعها وطاقاتها الإنتاجية بالإضافة إلى تناول هيكلها التنظيمي وأهم أهدافها وأهميتها.

المطلب الأول: لمحة حول مؤسسة مطاحن بني هارون

أولاً: التعريف بمطاحن بني هارون "ميلة".

مطاحن بني هارون هو الفرع الوحيد في ولاية ميلة وقد أنشأت مديريته العامة سنة 1977، وكان مقرها ولاية ميلة، وقد ضمت هذه المديرية وحدتين هما: الوحدة الإنتاجية والتجارية - القرارم قوقة - والوحدة الإنتاجية والتجارية - فرجيوة-، لكن في 10-01-1998 أعيدت الهيكلة لفرع بني هارون ميلة، فتم تغيير مكان المديرية العامة من ولاية ميلة إلى الوحدة الإنتاجية والتجارية - القرارم قوقة - .

ثانياً: الموقع والنشاط:

تقع الوحدة الإنتاجية والتجارية لدائرة القرارم قوقة ولاية ميلة على الطريق الوطني رقم 1-2 الرابط بين ولايتي قسنطينة وجيجل، تتربع على مساحة قدرها 7 هكتارات تحمل هذه الوحدة الرقم التسلسلي 431281 بمعنى¹:

-43: يشير إلى الرقم الولائي؛

-12: يشير إلى الشهر الذي بدأت فيه؛

-81: يشير إلى السنة التي انطلقت فيها العملية الإنتاجية؛

تقوم هذه الوحدة بإنتاج الفرينة بنوعها (فرينة الخبز، دقيق الخبز، الدقيق الممتاز) إلى جانب النخالة، وهي ناتجة عن عملية الطحن والغريلة.

ثالثاً: بطاقة فنية عن المؤسسة:

بالنسبة لطاقاتها الإنتاجية والتخزين فهي كالآتي:

- الطاقة الإنتاجية: تقدر ب1600 قنطار يومياً أي ما يعادل 66 قنطار في الساعة من المادة الأولية (القمح اللين) منها: 1200 قنطار فرينة، 400 قنطار نخالة.

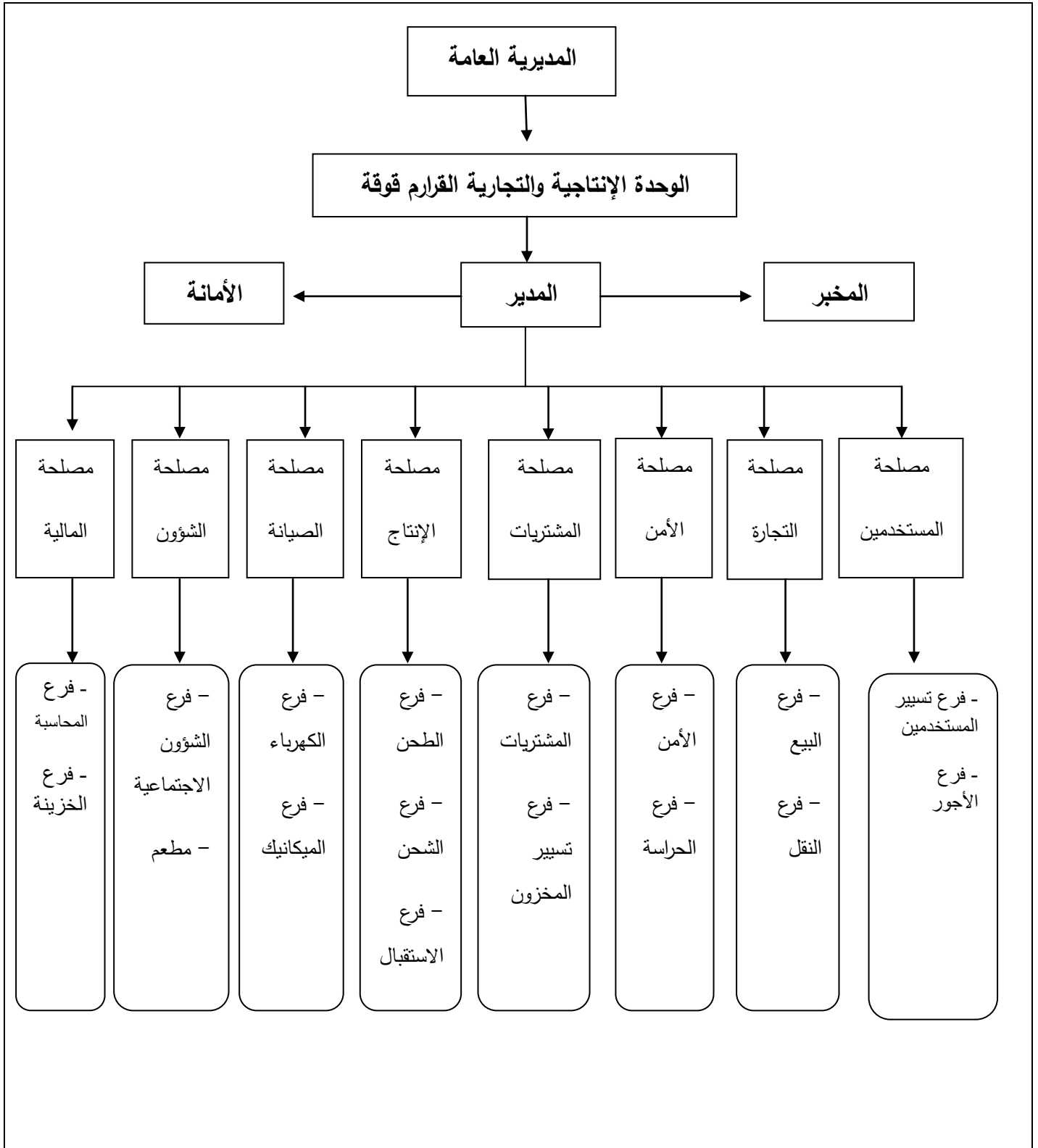
- طاقة التخزين: 12500 قنطار من المادة الأولية (القمح اللين) منها: 9000 قنطار فرينة، و 3500 قنطار نخالة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون

إن الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة يعتبر المرآة العاكسة لها حيث يمكن معرفة مختلف المديريات والمصالح وعلاقتها بعضها البعض، ويمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:

¹ معلومات مقدمة من قبل مؤسسة مطاحن بني هارون، مصلحة المستخدمين، بتاريخ 03 مارس 2019، على الساعة 11:30.

شكل رقم(3-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة-



المصدر: وثائق مقدمة من قبل مؤسسة مطاحن بني هارون، مصلحة المستخدمين، بتاريخ 03 مارس 2019، على الساعة

وسنقدم شرحاً مختصراً لأهم المصالح المكونة للهيكل التنظيمي للوحدة¹:

1- مصلحة المستخدمين: لهذه المصلحة دور كبير وفعال داخل المؤسسة لأنها تعمل على تنظيم الحركات النهائية للمستخدمين، حيث تشرف على العمال في جميع المجالات وذلك ابتداءً من دخولهم إلى العمل إلى غاية خروجهم منه، كالتوقف عن العمل أو الوفاة أو الإحالة على التقاعد، كما تعمل هذه المصلحة على إعداد ملفات تحتوي على جميع المعلومات الخاصة بالعمال بما فيها قسيمة الأجور.

2- مصلحة التجارة: إن الدور الأول والأخير لهذه المصلحة هو تسويق منتجات الوحدة، وتعد شبكة لتوزيع وتسويق الوحدة وتغطية السوق بمختلف المتطلبات من الفرينة، ويعد هذا الدور ثانوي بينما دورها الأساسي هو تموينه بالمواد المنتجة داخل الوحدة.

3- مصلحة الأمن الوقائي: هي مصلحة وقائية تسهر على نظافة المحيط، وتوفير الحماية الدائمة للعمال من الحوادث والأخطار التي يتعرض إليها العمال أثناء العمل، تقديم الإسعافات اللازمة والضرورية لتحقيق الأمن داخل الوحدة، وبذلك مراقبة حركات العمال المبين فيها ساعات الدخول والخروج.

4- مصلحة المشتريات: هي المصلحة التي تقوم بشراء كل المتطلبات ومستلزمات العمال والآلات وكذا تموين الوحدة بقطع غيار، ومواد التعبئة والتغليف بالإضافة إلى المادة الأولية "القمح اللين"، ولها علاقة خارجية متمثلة في الموردين وذلك باتفاق الطرفين من حيث السعر، النوعية وعلاقة داخلية مع مصلحة الصيانة والإنتاج والمحاسبة.

5- مصلحة الإنتاج: وهي بمثابة القلب النابض بالنسبة للمؤسسة حيث تعتبر من أهم المصالح، وهي العضو المحرك بها، وهذا راجع لكون الوحدة الإنتاجية يتمثل دورها في إنتاج وتحويل المادة الأولية (القمح اللين) إلى منتج نهائي، ونظراً لعدم كفاية المنتج المحلي للوحدة تضطر إلى استيراد المادة الأولية من البلدان الأوروبية والأمريكية بنسبة 80% من طرف شركة (OAIC). وتتقسم هذه المصلحة إلى 3 فروع وهي:

أ- **فرع استقبال الحبوب:** وهو استقبال المادة الأولية (القمح)، ولكن قبل عملية التحويل لا بد أن يمر على المخبر حيث يوجد به موظفين متخصصين في الكيمياء والفيزياء، بالإضافة إلى الآلات متخصصة من أجل إجراء تجارب حول المنتج والمادة الأولية، ويوجد مرحلتين يجب أن يمر القمح عليها:

- **المرحلة الأولى: عملية التنظيف:** تنظف عدد من الآلات الحبوب وتفصل الأتربة وغير ذلك من الشوائب المختلطة بالحبوب.

- **المرحلة الثانية: عملية التكييف:** بعد الانتهاء من عملية التنظيف تأتي الآن عملية التكييف المتمثلة في وضع القمح اللين في الماء وذلك للحصول على الرطوبة اللازمة، وبما أنها تختلف من نوع إلى آخر فنجد

¹ وثائق مقدمة من قبل مؤسسة، مطاحن بني هارون، مصلحة المستخدمين، بتاريخ 03 مارس 2019، على الساعة 11:30.

أن نسبة رطوبة القمح المحلي تكون من: 0.8 % إلى 10 %، أما الأجنبي فنسبته تكون من 11 % إلى 13 %.

ب- **فرع الطحن:** تمثل حبة القمح المادة الخام للدقيق، وتتكون حبة القمح من غطاء صلب يسمى القشرة (النخالة)، وجزء طري داخلي منتفخ يسمى السويداء (الاندوسبرم) وجزء صغير يسمى الجنين ولصنع الفرينة يقوم الطاحنون بفصل السويداء عن القشرة والجنين، ثم يتم طحن السويداء إلى فرينة ناعمة، وفي نهاية الطحن يتحول 75 % من القمح إلى فرينة والجزء المتبقي يباع علفا للحيوانات في شكل نخالة.

ج- **فرع الشحن:** في هذا الفرع تتم عملية ملئ الأكياس للمنتج وشحنها حيث سعة الكيس الواحد هي: 5 كلغ و25 كلغ لكن الأكثر طلبا في الوحدة هو الكيس ذو 50 كلغ، وتقدر الطاقة الإنتاجية للمصنع ب 600 قنطار في اليوم تقريبا.

6- **مصلحة الصيانة:** تعتبر هذه المصلحة كجهاز وقائي يتصل مباشرة بمصلحة الإنتاج، وتعمل جاهدة على التسيير الجيد للآلات الإنتاجية ولواحقها لتفادي أي مشكل تقني يتسبب في إعاقة حركة الإنتاج، مما يؤثر على المردود من حيث الكم والكيف، ولهذه المصلحة علاقة بمصلحة المشتريات، هذه الأخيرة توفر قطع الغيار الأزمة والخاصة بالصيانة والميكانيك أما علاقتها بمصلحة المحاسبة فهي محدودة جدا.

7- **مصلحة الشؤون الاجتماعية:** هي المصلحة التي تحافظ على حقوق العمال وتدافع عنهم وتعمل على تحسين وضعيتها والرفع من مستواهم المعيشي، بتوفير الشروط والوسائل اللازمة لتحقيق ذلك.

8- **مصلحة المحاسبة والمالية:** هي ملتقى لكل المصالح السابقة الذكر تعتبر المحطة الأخيرة لكل الوثائق المتداولة في المؤسسة، تسجل كل حركات الوثائق التي تستعملها، وتعتبر كنظام للتسيير المالي والمحاسبي للوحدة الإنتاجية والتجارية، وهي تعمل على المراقبة الدقيقة لجميع المعلومات المحاسبية، حيث تسجلها في دفاتر يومية تقوم بإعداد الميزانية المالية الحسابية، كما تقوم شهرياً بتحرير دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة، جدول النتائج، وتقوم بمراقبة صحة المعلومات القادمة من كل المصالح والتأكد من صحة الأرقام والقيام بالتسجيلات المحاسبية بوجود الوثائق التالية: وثيقة الطلبية، وثيقة الإدخال والإخراج، الفاتورة.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية مؤسسة مطاحن بني هارون:

أولاً: أهداف مؤسسة مطاحن بني هارون: يمكن تلخيصها فيما يلي¹:

1- الأهداف الاقتصادية: تنقسم إلى:

- **تحقيق الربح:** إن استمرار المؤسسة في الوجود لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، وبالتالي توسيع نشاطها للصدوم أمام المؤسسات الأخرى في نفس القطاع الاقتصادي لذا يعتبر الربح من المعايير الأساسية لها.

¹ من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مقدمة من قبل طرف مؤسسة مطاحن بني هارون، مصلحة التجارة، بتاريخ 03 مارس 2019، على الساعة 11:30.

- **تحقيق متطلبات المجتمع:** إن تحقيق مؤسسة مطاحن بني هارون لغايتها يمر عبر عملية تصريف أو بيع إنتاجها من الفرينة والنخالة والدقيق وتغطية التكاليف المتعلقة بذلك، وعند القيام بعملية البيع فهي بذلك تغطي طلبات المجتمع الموجودة به .

- **عقلنة الإنتاج:** يتم ذلك بالاستعمال الرشيد والعقلاني لوسائل الإنتاج ورفع إنتاجيتها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع، بالإضافة إلى مراقبة تنفيذ هذه الخطط أو البرامج وبذلك فإن المؤسسة تسعى إلى تقادي الوقوع في مشاكل اقتصادية ومالية.

2- الأهداف الاجتماعية: وتتمثل فيما يلي:

- **ضمان مستوى مقبول من الأجور:** حيث يعتبر العمال في المنشأة من المستفيدين الأوائل، إذ يتقاضون أجور مقابل عملهم بها، ويعتبر هذا المقابل حق مضمون قانونا وشرعا.

- **تحسين مستوى المعيشة للعمال:** إن التطور السريع التي تعرفه المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات تتزايد باستمرار بظهور منتجات بالإضافة إلى التطور الحضاري لهم، والذي يغير أذواقهم ويحسنها، وذلك بتحسين الإنتاج وتوفير إمكانيات مادية ومالية أكثر للعمال من جهة، ولمؤسساتهم من جهة أخرى.

- **توفير وسائل ترفيهية و ثقافية:** تعمل المؤسسة على اعتياد عمالها على الاستفادة من الوسائل الترفيهية والثقافية التي توفرها لهم ولأولادهم، كتنظيم رحلات نظرا لما لهذا الجانب من تأثير على العمال وشعورهم بالرضا، بالتالي تحسين نوعية عملهم ودرجة أدائهم داخل المؤسسة.

- **تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى:** مع التطور السريع الذي يشهده وسائل الإنتاج وتزايد تعقيدها فإن المؤسسة تجد نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد تدريبا كفيلا بإعطائهم إمكانية استعمال هذه الوسائل بشكل يسمح باستغلالها عقلا، كما أن عمالها القدامى قد يجدون أنفسهم أمام آلات لا يعرفون تشغيلها أحيانا مما يضطر بالمؤسسة إلى إعادة تدريبهم عليها أو على الطرق الحديثة في الإنتاج والتوزيع.

ثانيا: أهمية مؤسسة مطاحن بني هارون:

إن وجود المؤسسة داخل المجتمع أي في حيز زمني ومكاني يجعلها تؤثر وتتأثر به من خلال هذا التأثير تظهر لنا أهمية مطاحن بني هارون والمصنفة في نوعين هما¹:

1- الأهمية الاجتماعية: ويمكن حصرها فيمل يلي:

- **توفير الشغل:** أن إنشاء مطاحن بني هارون يعمل على توفير مناصب شغل وهذا ما يسمح بامتصاص البطالة من المجتمع.

- **التأثير على الأجور:** للمؤسسة دور هام في تحديد الأجور بقوة استقطابها لليد العاملة أو قصد تحويل العمال نحو قطاع معين قصد تدميته وتطويره.

¹ من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مقدمة من قبل مؤسسة مطاحن بني هارون، مصلحة التجارة، بتاريخ 05 مارس 2019، على الساعة

2- الأهمية الاقتصادية: بالإضافة إلى الآثار الاجتماعية التي سبق ذكرها للمؤسسة، هذه الأخيرة لها أهمية اقتصادية تمكنها من تغيير وجهة الاقتصاد الوطني والتي تكمن فيما يلي:

- **ظهور منشآت تجارية جديدة:** بحيث أن زيادة عدد السكان في منطقة أو مدينة يؤدي إلى ظهور مؤسسة أو مجموعة من الفروع التابعة الجديدة، وبالتالي ضرورة القيام بإعداد منشأة تجارية جديدة لتلبية حاجات العمال الجدد، وتلبية مختلف مرافق الحياة الضرورية، ولهذا تظهر الأهمية المتمثلة في ظهور ودفع حركة تنمية في المؤسسات.

- **التأثير على الاستهلاك:** إن سياسات البيع التي تتبعها المؤسسة تؤثر على استهلاك المجتمع فزيادة المبيعات وتنوعها تؤدي إلى المنافسة وبالتالي انخفاض الأسعار مع تنوع السلع وهذا ما يفيد الطبقة العاملة.

- **الاستعمال المنزلي:** أهمية هذه المؤسسة تظهر في استعمال السميد والفريضة في صناعة الخبز الذي يعتبر مادة أساسية والذي يعتبر من حاجات الإنسان الضرورية مدى الحياة، وكذلك استعمالها من طرف محلات الحلويات والعجائن، إضافة إلى البقايا أو ما يعرف بالنخالة والتي تعد نتيجة لعمليات الطحن والغزلة للقمح، فهي تستعمل كغذاء أو علف للحيوانات والدواجن.

المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف في مؤسسة بني هارون - القرارم قوقة-

سنحاول في هذا المبحث التطرق لأهم منتجات المؤسسة ومراحل إنتاج منتج الفريضة، بالإضافة إلى حساب سعر التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة، ونظرا لافتقار المؤسسة على نظام معلوماتي محاسبي يختص بالتكاليف سنحاول الاعتماد على بيانات وتقارير المحاسبة العامة لاستخراج المعلومات اللازمة التي تساعدنا في حساب التكلفة بالاعتماد على طريقة مراكز التحليل.

المطلب الأول: المنتجات المقدمة من قبل مطاحن بني هارون - القرارم قوقة-

يتمثل نشاط المؤسسة في تحويل المادة الأولية المتمثلة في القمح اللين إلى إنتاج تام الصنع والمتمثل في السميد والفريضة بالإضافة إلى منتج ثانوي والمتمثل في النخالة، والذي يحقق هو الآخر رقم أعمال موجب يساهم في زيادة ربح المؤسسة، وتتمثل منتجات المؤسسة في ما يلي¹:

- **الفريضة:** تنتج مطاحن بني هارون مادة الفريضة والتي تعبئ في أكياس مختلفة الأحجام منها ذات حجم 50 كغ، 25 كغ، 5 كغ، 2 كغ، 1 كغ.

- **السميد:** تنتج المؤسسة ثلاثة أنواع من السميد الممتاز، العادي، والسميد الموجه لصناعة العجائن، ويعبئ السميد في أكياس ذات 10 كغ، 25 كغ و 50 كغ.

- **النخالة:** تعبئ في أكياس ذات 50 كغ.

1 مقابلة مع مدير مصلحة الإنتاج السيد " حامة عبد العالي" بتاريخ 26 مارس 2019، على الساعة 10:15.

وتتم عملية إنتاج المنتج النهائي من خلال عدة مراحل تمر بها المادة الأولية وذلك للحصول على منتج ذو جودة عالية ويمكن تلخيصها فيما يلي¹:

1- مرحلة استلام المادة الأولية: حيث تقوم الشاحنات بإفراغ حمولتها على مستوى المخازن، وينتج عن هذه العملية انبعاث للغبار والترية، وهنا يقوم معمل تحاليل الجودة باختبار الحبوب عن طريق قياس درجة رطوبتها، ودرجة نقائها باستخدام مجموعة من الآلات .

2- مرحلة التنظيف الأولي: في هذه المرحلة تقوم آلات تنظيف خاصة بإزالة الأوساخ الملتصقة بالحبوب، كما يعمل فراز آلي هوائي على فصل الشوائب التي تكون أكبر أو أصغر من الحبوب.

3- مرحلة فرز وتخزين المواد الخام: تنتقل الحبوب إلى مصفاة تقوم بفصل المواد الغريبة، وهي مزودة بمراوح سحب إلى نطاق الهواء النظيف، حيث يمر تيار هوائي على الحبوب أثناء نقلها لإزالة الأتربة والغبار.

4- مرحلة إرسال القمح إلى الخلايا على مستوى المطاحن: يتم فيها إرسال القمح إلى خلايا التخزين الموجودة في المطحنة.

5- مرحلة إعادة التنظيف و تبليل القمح: تبلل الحبوب لتيسير فصل سويداء البذرة عن القشرة.

6- مرحلة الطحن: يتم استخدام آلات الطحن وتتم عملية الطحن عدة مرات للحصول على النوعية المطلوبة.

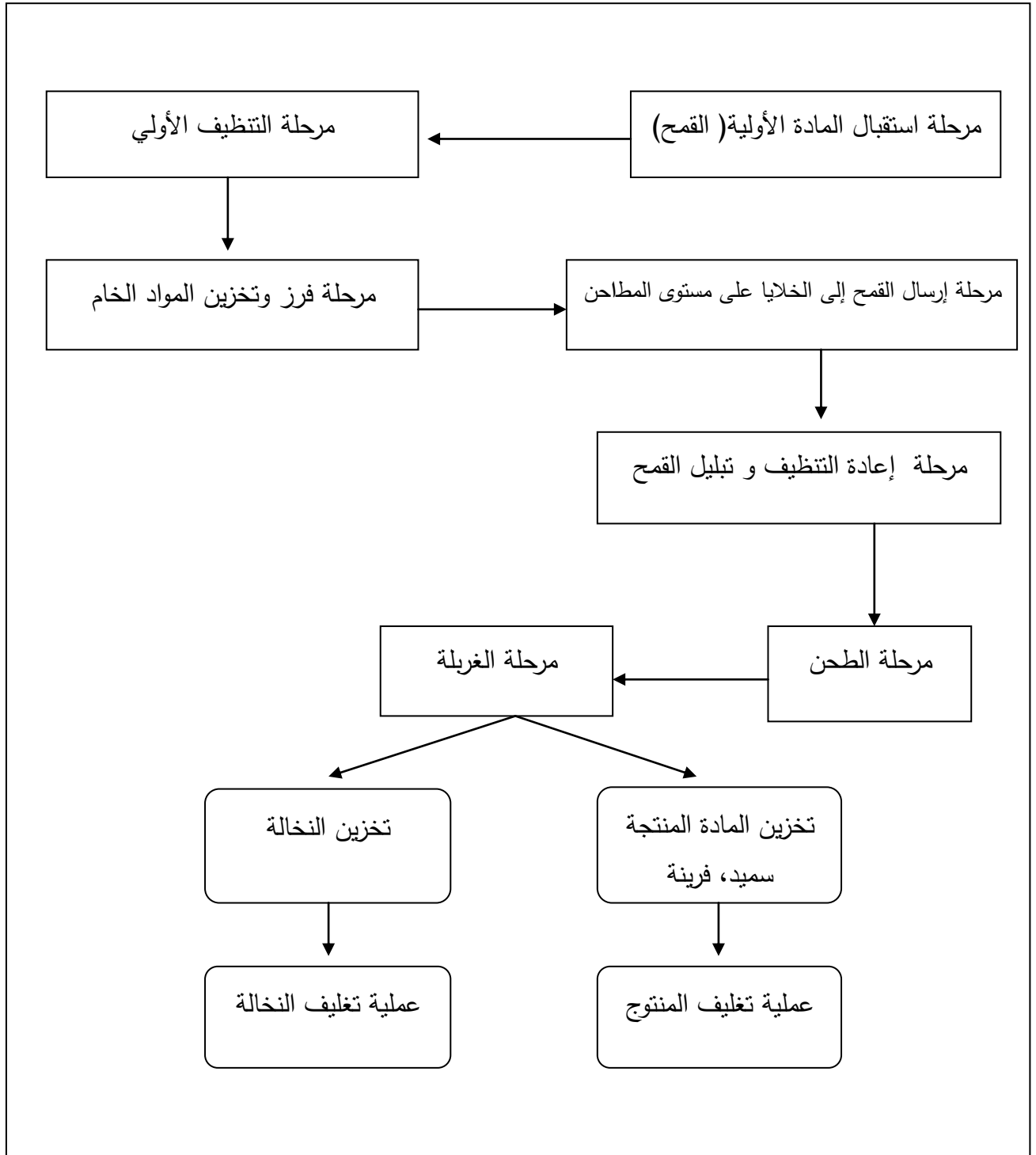
7- مرحلة الغريلة: في هذه المرحلة يتم فصل الفرينة والنخالة باستخدام آلات مخصصة لذلك.

8- مرحلة التغليف: في هذه المرحلة يوضع المنتج في أكياس خاصة ذات مقاييس وأحجام مختلفة.

وسنوضح مراحل إنتاج الفرينة في الشكل التالي:

¹ مقابلة مع مدير مصلحة الإنتاج السيد " حامة عبد العالي"، بتاريخ 26 مارس 2019، على الساعة 10:15.

شكل رقم: (3-2): مراحل إنتاج الفرينة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من مقابلة مع مدير مصلحة الإنتاج، السيد " حامة عبد العالي"، بتاريخ 26 مارس 2019، على الساعة 10:15.

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة في مؤسسة بني هارون - القرارم قوقة - :

من خلال دراستنا الميدانية عرفنا أن المؤسسة محل الدراسة لا تستخدم المحاسبة التحليلية لأجل حساب تكاليف منتجاتها، ولا تتوفر على مصلحة المحاسبة التحليلية وتحتوي فقط على مصلحة المحاسبة العامة والتي تحصلنا من خلالها على المعلومات التي تفيدنا في حساب التكلفة.

أولاً: التكاليف المستخدمة في الإنتاج من قبل مؤسسة مطاحن بني هارون- القرارم قوقة - :

تتمثل التكاليف في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من مادة الفرينة وهي كالأتي¹:

- **المواد الأولية:** وتتمثل في القمح اللين والذي يستخدم في إنتاج الفرينة، تحصل عليه المؤسسة من موردي البلدان الأجنبية؛
- **الأكياس البلاستيكية:** هي تلك الأكياس التي تحصل عليها المؤسسة من المورد المحلي وتستخدمها في عملية تغليف منتجاتها؛
- **البطاقات:** تقوم بطباعتها في مطابع خاصة؛
- **الخيط:** تحصل عليه المؤسسة من المورد المحلي؛
- **أجور المستخدمين:** تتمثل في المبالغ المالية التي يحصل عليها عمال المؤسسة سواء الذين يدخلون بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛
- **الصيانة والإصلاحات:** هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دورياً، بالإضافة إلى أعمال تقوم بها عند وجود أعطاب كأعمال تهيئة مختلف التجهيزات وصيانة مختلف التجهيزات وصيانة مختلف المعدات من الآلات والسيارات؛
- **مصاريف الكهرباء:** وهي مصاريف تتحملها المؤسسة نتيجة استخدام الآلات الكهربائية في أنشطة المؤسسة؛
- **مصاريف النقل:** وهي مصاريف تتحملها المؤسسة نتيجة عملية توصيل أو إزاحة ونقل الموارد الأولية والمنتج النهائي؛
- **المصاريف البنكية:** تتمثل في مختلف المصاريف المتعلقة بكشف الحسابات وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات... الخ؛
- **الضرائب والرسوم:** تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) بالإضافة إلى ضريبة التلوث ومختلف الرسوم الأخرى.
- **الإهلاكات والمؤنات:** تتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة وكذلك مختلف المؤنات المشكلة من أجل مواجهة تدني قيمة المخزون... الخ.

¹ مقابلة مع مدير مصلحة المحاسبة والمالية السيد " زواغي كمال"، بتاريخ 29 أبريل 2019، على الساعة 13:30.

ثانيا: حساب سعر التكلفة في المؤسسة بالاعتماد على طريقة مراكز التحليل

يعتبر جدول حسابات النتائج من أهم التقارير المالية التي يمكن الاعتماد عليها للانتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية، ومن خلاله يتبين أن أعباء المحاسبة التحليلية هي نفسها أعباء المحاسبة العامة، وتعرف مراكز التحليل بأنها عملية تحليل المؤسسة إلى مراكز أو أقسام وتوزيع التكاليف الغير مباشرة على هذه الأقسام، وتتم وفق المراحل التالية:

1- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل

يهدف حساب سعر تكلفة المنتجات سنقوم بتقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل ثانوية ورئيسية وذلك كالآتي:

أ- المراكز المساعدة (الثانوية):

- الإدارة : نشاطها الرئيسي هو إدارة المؤسسة.
- الصيانة: نشاطها الأساسي تصليح الأعطال التي تحدث في المؤسسة.
- المستخدمين: نشاطه الرئيسي هو الإشراف على العمال والموظفين.
- الأمن: نشاطه الرئيسي السهر على حراسة المؤسسة.

ب- المراكز الرئيسية :

- قسم التموين: وظيفته الأساسية إعداد طلبات الشراء، واستقبال الحبوب وتخزينها، واقتناء مختلف التموينات الأخرى الخاصة بالمؤسسة.
- ورشة التحضير: يتم خلالها تهيئة القمح ليصبح جاهزا لعملية الطحن.
- قسم الطحن: يتم من خلالها عملية طحن الحبوب.
- قسم التوزيع: نشاطه الرئيسي استقبال طلبات الزبائن والقيام بعملية التوزيع لمنتجات المؤسسة.

2- توزيع الأعباء غير المباشرة:

الأعباء المباشرة لإعداد منتج الفرينة هي تلك الأعباء التي يمكن تخصيصها بشكل إجمالي لهذا المنتج دون حساب مسبق، وتضم هذه الأعباء تكاليف المواد المباشرة (القمح اللين)، وتكلفة اليد العاملة المباشرة، وكذا تكاليف الخدمات الصناعية المباشرة في المؤسسة، أما الأعباء غير المباشرة فهي تلك الأعباء التي لا تشارك بشكل خاص وانفرادي في هدف التكلفة

ويتم تحميل الأعباء غير المباشرة بإتباع الخطوات التالية:

- أ- التوزيع الأولي: يتم من خلاله بإعادة تصنيف التكاليف حسب الوظيفة بعد تقسيم المؤسسة إلى مراكز أساسية وثانوية والموضحة كالآتي:

جدول رقم(3-1): توزيع الأعباء حسب طبيعتها:

المبلغ	البيان	الرقم
16628871,18	مواد أولية	601
904869,83	تموينات أخرى	602
312000	صيانة وتصليلات	615
202636,34	أقساط التأمين	616
166350	التنقلات والمهمات والاستقبالات	625
2000	الخدمات المصرفية وما شابهها	627
31333115,31	أجور المستخدمين	631
714733,37	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	635
450400	أعباء المستخدمين الأخرى	638
120236	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	64
1705570	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على جدول حسابات النتائج (أنظر الملحق رقم 1).

نلاحظ من خلال الجدول بأن الأعباء مصنفة حسب طبيعتها لذلك سنقوم بإعادة تصنيفها إلى أعباء مباشرة و أعباء غير مباشرة.

جدول رقم (3-2): إعادة تصنيف الأعباء إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة

الأعباء الغير مباشرة		الأعباء المباشرة		رقم الحساب
العبء	النسبة	العبء	النسبة	
-	-	16628871,18	%100	601
226217,46	%25	678652,37	%75	602
156000	% 50	156000	%50	615
202636,34	%100	-	-	616
166350	%100	-	-	625
2000	%100	-	-	627
-	-	3133315,31	%100	631
357366,68	%50	357366,68	%50	635
180160	%40	270240	%60	638
120236	%100	-	-	64
1705570	%100	-	-	68

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات من مدير مصلحة المحاسبة والمالية.

وبعد قيامنا بتجميع مختلف الأعباء الغير مباشرة، سنقوم بتخصيصها على مراكز المؤسسة، وسيتم توزيع الأعباء الغير مباشرة حسب نسب تقريبية معطاة من مصلحة المحاسبة وفقا للجدول التالي:

جدول رقم (3-3): جدول نسب التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة

مراكز رئيسية				مراكز مساعدة				المبلغ الموزع	رقم الحساب
توزيع	إنتاج	تحضير	تموين	أمن	مستخدمين	صيانة	إدارة		
10%	10%	20%	20%	10%	10%	10%	10%	226217,46	602
10%	15%	15%	20%	15%	10%	10%	5%	156000	615
10%	10%	25%	15%	10%	10%	10%	10%	202636,34	616
10%	15%	15%	15%	5%	15%	10%	15%	168350	62
15%	20%	15%	10%	10%	10%	10%	10%	537526,68	63
15%	25%	10%	10%	5%	15%	10%	10%	120236	64
15%	20%	15%	10%	-	10%	15%	15%	1705570	68

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات من مدير مصلحة المحاسبة والمالية.

يبين الجدول أعلاه نسب التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة على مختلف المراكز، وسنقوم بتوزيع هذه النسب في الجدول التالي:

جدول رقم (3-4): جدول التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة

المراكز الرئيسية				المراكز المساعدة				المبلغ الإجمالي	مراكز التكاليف حسب طبيعتها	رقم الحساب
توزيع	إنتاج	تحضير	تموين	أمن	مستخدمين	صيانة	إدارة			
22621,746	22621,746	45243,492	45243,492	22621,746	22621,746	22621,746	22621,746	226217,46	التموينات الأخرى	602
15600	23400	23400	31200	23400	15600	15600	7800	156000	الصيانة والتصليلات	615
20263,63	20263,63	50659,08	30395,45	20263,63	20263,63	20263,63	20263,63	202636,34	أقساط التأمينات	616
16835	25252,5	25252,5	25252,5	8417,5	25252,5	16835	25252,5	168350	الخدمات	62
80629,002	107505,336	80629,002	53752,668	53752,668	53752,668	53752,668	53752,668	537526,68	أعباء المستخدمين	63
18035,4	30059	12023,6	12023,6	6011,8	18035,4	12023,6	12023,6	120236	الضرائب والرسوم	64
255835,5	341114	255835,5	170557	-	170557	255835,5	255835,5	1705570	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68
429820,2278	570216,212	493043,174	368424,71	134467,344	326082,944	396932,144	397549,644	-	مجموع التوزيع الأولي	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق مقدمة من قبل مؤسسة مطاحن بني هارون، مصلحة المالية والمحاسبة، بتاريخ 29 أبريل 2019، على الساعة 13:30.

ب- التوزيع الثانوي: نظرا لعدم توفر المعلومات حول الخدمات المتبادلة بين مختلف المراكز المساعدة سنستخدم طريقة التوزيع التنازلي وليس التبادلي، ويتم من خلال التوزيع الثانوي إعادة تصنيف التكاليف حسب الوظيفة عن طريق الاعتماد على مفاتيح التوزيع التالية:

جدول رقم(3-5): مفاتيح التوزيع الثانوي لمؤسسة مطاحن بني هارون

مراكز التحليل	مفتاح التوزيع المقترح
الإدارة	عدد العمال في كل مركز
المستخدمين	عدد العمال الموجودين في كل مركز
الأمن	يتم توزيعها بالتساوي بين جميع المراكز
الصيانة	يتم توزيعها بالتساوي بين جميع المراكز
التموين	1 دج استهلاكات
التحضير	1 دج استهلاكات
الطحن	قنطار منتج
التوزيع	رقم الأعمال

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات من مدير مصلحة المحاسبة والمالية.

جدول رقم(3-6): نسب توزيع أعباء المراكز الرئيسية

مجموع التوزيع الأولي	مراكز مساعدة							مجموع توزيع الثانوي
	إدارة	صيانة	مستخدمين	أمن	تموين	تحضير	إنتاج	
مجموع التوزيع الأولي	(100%)	11%	12%	20%	8%	12%	20%	15%
إدارة	-	100%	16,5%	16,5%	16,5%	16,5%	16,5%	16,5%
صيانة	-	-	30%	30%	15%	30%	20%	15%
مستخدمين	-	-	-	100%	25%	25%	25%	25%
أمن	-	-	-	-	-	-	-	-
مجموع توزيع الثانوي								

ملاحظة: هذه النسب تقريبية بناء على مصلحة المحاسبة لدى المؤسسة.

جدول رقم (3-7): توزيع الأعباء الغير مباشرة

مراكز رئيسية				مراكز مساعدة				المبلغ الموزع	
توزيع	إنتاج	تحضير	تموين	أمن	مستخدمين	صيانة	إدارة		
-	-	-	-	134467,344	326082,944	396932,144	397549,644		مجموع التوزيع الأولي
59632,45	79509,92	55656,95	31803,97	79509,92	47705,95	43730,46	397549,644	397549,644	إدارة
65493,80	65493,80	65493,80	65493,80	65493,80	65493,80	440662,604	-	396932,144	صيانة
48912,44	65216,58	65216,58	48912,44	97824,88	439282,694	-	-	326082,944	مستخدمين
33616,83	33616,83	33616,83	33616,83	377295,944	-	-	-	134467,344	أمن
207655,52	243837,13	219984,16	179827,04	0	0	0	0		مجموع التوزيع الثاني
رقم الأعمال	قنطار منتج	1 دج استهلاكات	1 دج استهلاكات						طبيعة وحدة القياس
36531900,79	12911	16628871,18	16628871,18						عدد وحدات القياس
0,006	18,88	0,014	0,013						تكلفة وحدة القياس

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مصلحة المالية والمحاسبة.

جدول رقم (3-8): حساب تكلفة الإنتاج لمنتوج فريئة

تكلفة الإنتاج			البيان
T	V	Q	
16628871,18			تكلفة المواد الأولية المستهلكة
678652,37			الأعباء المباشرة:
3916921,99			_ أعباء التمويل
			_ أعباء الإنتاج
			الأعباء الغير مباشرة:
216175,32	0,013	16628871,18	_ أعباء قسم التمويل
232804,19	0,014	16628871,18	_ أعباء قسم التحضير
243759,68	18,88	12911	_ أعباء قسم الطحن
21917184,73	1697,55	12911	تكلفة الإنتاج الإجمالية

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

جدول رقم (3-9): حساب سعر التكلفة

T	V	Q	البيان
21917068,05	1697,55	12911	تكلفة الإنتاج المباع
219191,40	0,006	36531900,79	أعباء التوزيع الغير مباشرة
22136259,45	1714,53	12911	سعر التكلفة

ومنه: سعر تكلفة إنتاج قنطار الفريئة هو: **1714,53** دج، مع العلم أننا اعتمدنا على أسس تقريبية وبالتالي النتائج المتحصل عليها ليست دقيقة.

المطلب الثالث: تحديد التكلفة المستهدفة:

سنحاول في هذا المطلب تحديد التكلفة المستهدفة لمنتج الفرينة 50كغ وذلك من خلال إتباع الخطوات أو المراحل التالية:

أولاً- **تخطيط التكلفة المستهدفة:** ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية:

1- الوقوف على الوضع الحالي للسوق:

مند بداية عمل هذه الوحدة في الثمانينات كان إنتاجها مرتفع وقد حققت مردودية عالية، فكانت تلبى متطلبات السوق من طرف المستهلكين سواء أفراداً أو مؤسسات، لكن في السنوات الأخيرة ظهر تجار خواص حيث بدأت تبرز بعض المؤسسات الخاصة وذلك بعد تدخل الدولة من أجل تحقيق قاعدة التوازن، وهذا ما أدى إلى اشتداد المنافسة بين هذه المؤسسات وتلك الوحدات الإنتاجية مما أدى إلى انخفاض مستمر لحد الآن في الإنتاج وتدبده بهدف تقادي الكساد.

2- تحديد سعر البيع المستهدف:

في العادة يتم تحديد سعر البيع من خلال دراسة معمقة للسوق، والذي تؤثر عليه عدة عوامل كالمنافسة والمقدرة الشرائية للزبائن، لكن هذا الأمر ليس متاحاً لمؤسسة مطاحن بني هارون -القرارم قوقة - فعملية تحديد الأسعار تكون بقرار من الدولة وترجيح المصلحة العامة على مصلحة المؤسسة، ويقدر سعر بيع قنطار من الفرينة نوع 50 كغ بالمؤسسة ب 1970 دج.

3- تحديد هامش الربح المستهدف:

لتحديد هامش الربح المستهدف من قبل مؤسسة مطاحن بني هارون سنقوم أولاً بحساب هامش الربح المحقق حالياً:

لدينا:

هامش الربح = سعر البيع - (تكلفة إنتاج المنتج)

$$1714.53 - 1970 =$$

هامش الربح = 255,47 دج

بفرض أن المؤسسة تهدف إلى تحقيق زيادة تقدر ب 10 % عن هامش الربح المحقق حالياً نجد:

هامش الربح المستهدف = هامش الربح المحقق حالياً + (هامش الربح المحقق حالياً × 10 %)

$$0.10 \times 255.47 =$$

هامش الربح المستهدف = 281.017 دج

4- حساب التكلفة المستهدفة:

بعد تحديد كل من سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف يصبح من السهل تحديد التكلفة المستهدفة

لدينا : التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$281.017 - 1970 =$$

التكلفة المستهدفة = 1688.98 دج

5- تحديد هدف خفض التكلفة للوصول للتكلفة المستهدفة:

- لدينا: التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف... (1)

$$281.017 - 1970 =$$

التكلفة المسموح بها = 1688.98 دج

- ولدينا:

هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية - التكلفة المسموح بها

$$1688.98 - 1714.53 =$$

هدف خفض التكلفة الممكن = 25,55 دج

ومنه: التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

$$1688.98 - 1688.98 =$$

التحدي الاستراتيجي = 0

وباستخدام المعادلة رقم 4 نجد أن:

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة..... (4)

وبتعويض المعادلة رقم (1) في المعادلة رقم (4) نجد:

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

$$1688.98 = 0 - 281.017 - 1970 =$$

ثانيا: تحقيق التكاليف المستهدفة:

وتتم هذه المرحلة بالخطوات التالية:

1- **تصميم المنتج:** إعادة تصميم مبدئي المنتج وفق مراحل الإنتاج بشكل متزامن، ينبغي على المؤسسة تصميم منتجاتها بطريقة ملائمة لتحقيق فرص بيعية أكبر، وذلك يتحقق عندما تتمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها قدر استطاعتها وتصميمه بالشكل الذي يسهل إنتاجه، كتقليل وقت إنتاج الوحدة بإعادة تنظيم العملية الإنتاجية عن طريق الاستغناء عن بعض الأعمال المكررة أو دمج عمليتين في عملية واحدة ولكن بتكلفة إنتاج أقل مع الحفاظ على جودة ومواصفات المنتج.

2- **تطبيق هندسة القيمة:** تطبق على النحو التالي:

أ- **تحديد مكونات المنتج التي يمكن خفض تكلفتها:** بعد تحديد مكونات ووظائف المنتج فريضة لما له من قيمة غذائية تبين أن وظائف المنتج ذات أهمية كبيرة ولا يمكن الاستغناء عنها لما لها من دور فعال ومهم في الجانب الغذائي.

- ب- توليد أفكار خفض التكلفة: أن كفاءة إدارة المؤسسة تؤثر على نجاح تقليل التكلفة لدى العاملين وتحفيزهم على اقتراح أفكار تؤدي إلى تقليل التكلفة ومكافئتهم.
- ج- اعتماد التصميم النهائي: وهي تشمل عدة أنشطة مثل خفض التكاليف وتحسين الإنتاجية والاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج، ومن أجل التطرق إلى التخفيضات التي لا تمس بجودة المنتج استعنا برئيس مصلحة الإنتاج بمؤسسة مطاحن بني هارون و توصلنا إلى:
- التقليل من تكاليف الصيانة: حيث تتعرض العملية الإنتاجية في المؤسسة لمشاكل صيانة عديدة بسبب توقف الآلات وتعطل أحد أجزائها أو تغيير الأجزاء المتآكلة، وقد لاحظنا قدم آلات المؤسسة وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف صيانتها.
 - التقليل من عدد العمال: وهذا من أجل تخفيض التكلفة ومحاولة تقليل تكاليف العمال.
 - التقليل من ساعات العمل الليلية: وهذا بهدف التقليل من مصاريف الكهرباء كون مصاريف المؤسسة مرتفعة.
 - تخفيض فاتورة شراء الأكياس والتعبئة والتغليف: على المؤسسة إعادة النظر في طريقة شرائها لهته الأكياس مع المحافظة على نفس الجودة.
 - تكنولوجيا الإنتاج: وهي أحد وسائل تخفيض التكلفة، فالاستثمار في بناء وشراء التكنولوجيا يؤدي إلى تخفيض التكلفة، فهي تساعد على تحسين كفاءة العملية الإنتاجية وتقلل من زمن إنتاج الوحدة، وبالتالي تقليل كلفة اليد العاملة.

المبحث الثالث: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤسسة بني هارون

سنقوم في هذا المبحث بتحليل تنافسية المؤسسة وفق نموذج بورتر للقوى الخمس، كما سيتم تحديد الإجراءات المنهجية المعتمدة في البحث الميداني بالاعتماد على المقابلة والملاحظة والتطرق إلى أهم العوامل التي تساعد في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة، بالإضافة إلى صعوبات تطبيقها.

المطلب الأول: تحليل تنافسية مؤسسة مطاحن بني هارون

أولاً: التحليل التنافسي للمؤسسة وفقاً لنموذج القوى التنافسية الخمس

يعتبر التحليل الاستراتيجي أداة وأسلوب للحصول على رؤيا شاملة حول المؤسسة ومحيطها وهذا من خلال دراسة حالية ومستقبلية لكل منها والتعرف بعمق على المنافسين للحصول على حصة سوقية أكبر، ولقد وضع مايكل بورتر نمودجا لتحليل هيكل الصناعة (تحليل البيئة التنافسية) بحيث يعد من أكثر النماذج قبولا وشمولية لتحليل البيئة التنافسية للمؤسسة، ويهدف تحليل هيكل الصناعة إلى تحقيق عدة أهداف من بينها¹:

¹ محمد محمد إبراهيم، الإدارة الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016، ص 239.

- التعرف على سلوك المؤسسة الاقتصادية؛
- التعرف على الإستراتيجية المحتملة والممكن استخدامها بواسطة كل مؤسسة؛
- التعرف على القدرة التي تتمتع بها كل مؤسسة بصفة منفردة في مواجهة القوى التي تقع خارج بيئة الصناعة؛
- التعرف على القوى المؤثرة على درجة المنافسة في الصناعة محل الدراسة،
- تعمل مؤسسة مطاحن بني هارون منذ إنشائها في محيط تنافسي يحتوي على مجموعة من المؤسسات التي تعمل في مجال الإنتاج، هذا الجو التنافسي الحاد له تأثير كبير على ربحية المؤسسة ونموها ومزاياها التنافسية، وفيما يلي سنتطرق إلى القوى التنافسية الخمسة المؤثرة أو المكونة لهيكل الصناعة لمطاحن بني هارون:

1- المؤسسات المنافسة:

إن المؤسسة تواجه عددا من المنافسين لخدمتها أو منتجاتها في السوق، وعليها أن تقوم بدراسة وتحليل منافسيها وذلك لتحديد نوع المنافسة القائمة، فبالنسبة لمؤسسة مطاحن بني هارون توجد مؤسسات منافسة تابعة للدولة وأخرى خاصة ويمكن توضيحها في الجدول التالي:

جدول رقم(3-10) : منافسي مؤسسة مطاحن بني هارون في الولايات المجاورة

المنافسون	الطاقة الإنتاجية لليوم لمنتوج الفريئة
1- المنافسون في ولاية ميلة	
بلدية تاجنانت	Moulins TADJ 900 قنطار Moulins Kourtel 500 قنطار
بلدية شلغوم العيد	Moulins yahya 3000 قنطار Moulins el wissal 450 قنطار Moulins Bensalem 288 قنطار
بلدية واد العثمانية	Moulins chaibi 700 قنطار
2- المنافسون في ولاية جيجل	
بلدية الميلية	Moulins yahya 700 قنطار
بلدية الطاهير	Moulins laalaoui 1600 قنطار Moulins djenjen 650 قنطار
3- المنافسون في بعض الولايات	
مطاحن الأوراس باتنة	1000 قنطار
مطاحن جديع تقرت	350 قنطار
مطاحن الواحات تقرت	790 قنطار
مطاحن الحضنة بالمسيطة	790 قنطار
مطاحن الظهرة بعين الدفلى	1130 قنطار
مطاحن الظهرة بمستغانم	4000 قنطار
مطاحن الزيبان بسكرة	1500 قنطار

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مقدمة من قبل مدير مصلحة التجارة.

2- القدرة التفاوضية للموردين: تتمثل في القدرة التفاوضية للمؤسسات أو الأفراد الذين يتولون تزويد مؤسسة مطاحن بني هارون بما تحتاجه من مستلزمات الإنتاج، فهم يتمتعون بموقف قوي في علاقاتهم مع المؤسسة، مما يسمح لهم بالسيطرة على مصادر تمويل المؤسسة بالمادة الأولية، وممارسة الضغط عليها إما برفع الأسعار أو بتدنية مستويات الجودة للموارد التي يوردونها كون المؤسسة تستورد المادة الأولية من الدول الأجنبية، ويتمتع الموردون بالقدرة التفاوضية في الحالات التالية:

- ضعف أو محدودية توفر المادة الأولية (القمح اللين) التي تلجأ إليها مطاحن بني هارون؛
- عندما يعتبر المنتج المستورد أحد المدخلات الأساسية في نجاح العملية الإنتاجية؛
- تأثير الموردين على مردودية نشاط زبائنهم دون خوف من فقدان حصتهم السوقية ومكانتهم في هيكل الصناعة، ومن دون فقدان عملائهم؛

ومن أهم الموردون الذين تتعامل معهم مؤسسة مطاحن بني هارون:

- **الموردين المحليين:** موردو المخزونات، مردو التثبيثات، التعاونية الوطنية للحبوب.
- **الموردين الأجانب:** الاتحاد الأوروبي، أمريكا، كوبا.

3- القدرة التفاوضية للزبائن: تحتاج المؤسسة دوماً إلى القيام بدراسة أسواق العملاء من حيث رغباتهم وأذواقهم واحتياجاتهم، والتغير في سلوكهم، وتبيع مؤسسة مطاحن بني هارون منتجاتها للمؤسسات الخاصة التي تساهم بقدر كبير في رقم أعمال المؤسسة بالإضافة إلى تجار الجملة، كما أنها تتعامل مع الخبازين، حيث تفرض على عملائها شراء باقة لجميع منتجاتها مما يجعلها المستفيد الأكبر من خلال التسويق الجيد لكل نوع من منتجاتها وتتوقف القدرة التفاوضية للمشتريين على عدد من الشروط التالية:

- قدرة المشتريين على التعامل مع بائعين آخرين للمنتج كون مؤسسة مطاحن بني هارون ليست الوحيدة الراجحة في السوق؛

- سعي الزبائن إلى دفع المؤسسة للبيع بأسعار منخفضة؛

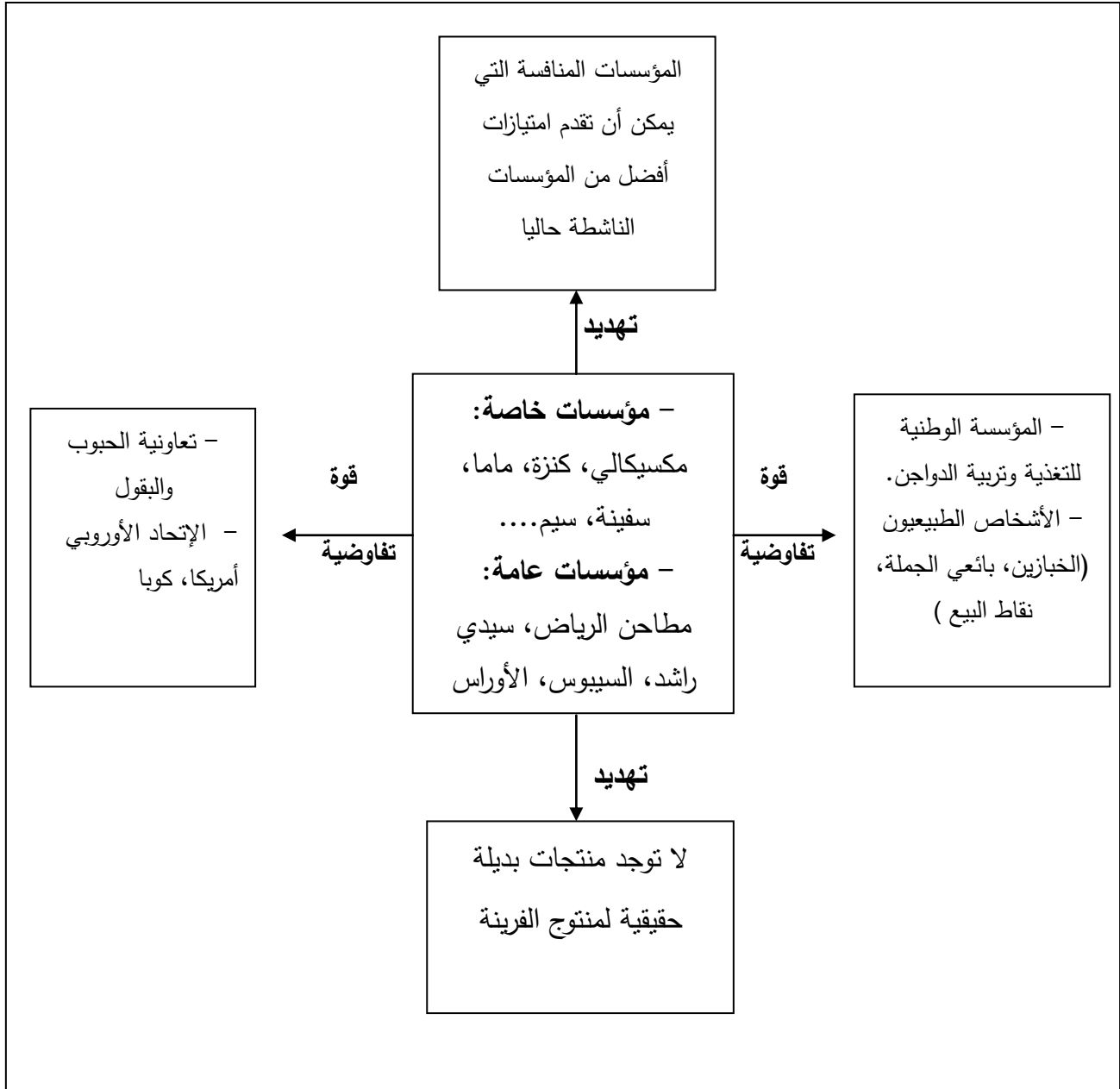
- الحصول تسهيلات أكبر عند شراء المنتج من خلال مطالبة زبائن المؤسسة بشروط دفع وتسديد متميزة ومناسبة لهم؛

- إن القوة الشرائية للعميل تؤثر على ربحية المؤسسة؛

4- تهديد المنافسين الجدد: لا يقتصر تحليل القوى التنافسية على المتنافسين المتواجدين في السوق والسعي وراء تحقيق مزايا تنافسية تمكن من التفوق عليهم، بل يتعداه إلى الداخلين الجدد ما سوف يؤثر على المؤسسة محل الدراسة، وبالتالي يتحتم عليها معرفتهم وإنشاء حواجز من أجل عرقلة دخولهم للسوق، خصوصاً إذا كانت هذه المؤسسات ذات قدرات وموارد عالية وتسعى لامتلاك حصة سوقية أكبر.

5- تهديد المنتجات البديلة: تعبر المنتجات البديلة عن تلك المنتجات التي تؤدي نفس الوظيفة أو تحقق نفس الإشباع، ولها تأثير على سياسة المنتج للمؤسسة وهذا من ناحية النوعية، السعر، التكلفة، وهامش الربح، ومن أمثلة هذه المنتجات النشاء، الشوفان.
والشكل التالي يوضح القوى التنافسية لمطاحن بني هارون:

شكل رقم(3-3): القوى التنافسية لمطاحن بني هارون



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نموذج بورتر للقوى الخمس.

ثانيا: الاستراتيجيات المتاحة لمؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة-:

من خلال المقابلات التي أجريت مع إطارات المؤسسة اتضح أنه يمكن للمؤسسة تبني إستراتيجية تساهم في زيادة قوتها التنافسية، وتعظيم قيمتها من وجهه نظر زبائنها أو المتعاملين معها، وتبين أن الاتجاه سوف يكون نحو اعتماد إستراتيجيتين:

1- إستراتيجية تخفيض التكلفة: يمكن للمؤسسة أن تعتمد إتباع إستراتيجية تدنية التكاليف كونها لها القدرة على تصميم وتصنيع وإنتاج وتسويق منتجاتها بأقل تكلفة مقارنة مع المؤسسات المنافسة لها، وهذا ما ساهم في تحقيق عوائد كبيرة لها.

فمؤسسة مطاحن بني هارون تتمتع بحصانة عالية ضد الزبائن الأقوياء، حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار كما أنها تحتل مركزا تنافسيا ممتازا يمكنها من تخفيض السعر لمواجهة أي هجوم من المنافس الجديد.

2- إستراتيجية التركيز: تركز مؤسسة مطاحن بني هارون القرارم قوقة- قدرتها المالية والوظيفية في إنتاج ثلاث منتجات (فريئة، دقيق، نخالة)، لتنافس بنجاح وتتفوق في السوق، و تأتي أهمية هذه الإستراتيجية في إتاحة الفرص لمطاحن بني هارون في التركيز على هدف محدد ما يجعلها أكثر كفاءة من منافسيها، والاستمرار في إنتاج ما تعرفه يجنبها الوقوع في أخطاء الصناعات الجديدة، فهذه الإستراتيجية تسمح للمؤسسة من اكتساب العديد من المزايا تلخص في الخبرة والتخصص والتركيز على تخفيض التكلفة، ومن بين العوامل المساعدة على إتباع إستراتيجية التركيز نذكر:

- اعتماد المؤسسة على تقديم منتجات بأوزان مختلفة لإرضاء الزبائن و المستهلكين؛
- التموين الكلي للمادة الأولية من طرف الدولة ما جعل أسعار منتجات المؤسسة منخفضة مقارنة مع نفسها؛

- التركيز على نقاط البيع الخاصة بالمؤسسة من أجل الاقتراب من المستهلكين.

المطلب الثاني: الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية.

سنحاول في هذا المطلب إبراز مساهمة التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية عن طريق تحليل الحصة السوقية وكذلك تكلفتها على مدار عشر سنوات متتالية، بالإضافة إلى إجراء مقابلات مع إطارات المؤسسة واستجوابهم.

أولا: مساهمة التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية

تعتبر عملية تتبع وتخفيض التكاليف من أهم القضايا التي توجه إليها المؤسسات جهدها من أجل تحقيق الميزة التنافسية، ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من التقنيات المهمة التي تستخدم في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج على أساس سعر السوق خاصة في ظل المنافسة الشديدة، ولكن يجب على المؤسسة

الأخذ بعين الاعتبار رغبات الزبائن ومتطلباتهم والحفاظ على جودة المنتج، ومنه الوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تمكن المؤسسة من الحصول على ميزة تنافسية وتحقيق أكبر قدر ممكن من الربح.

جدول رقم (3-11): تكلفة إنتاج الفرينة والحصة السوقية لها

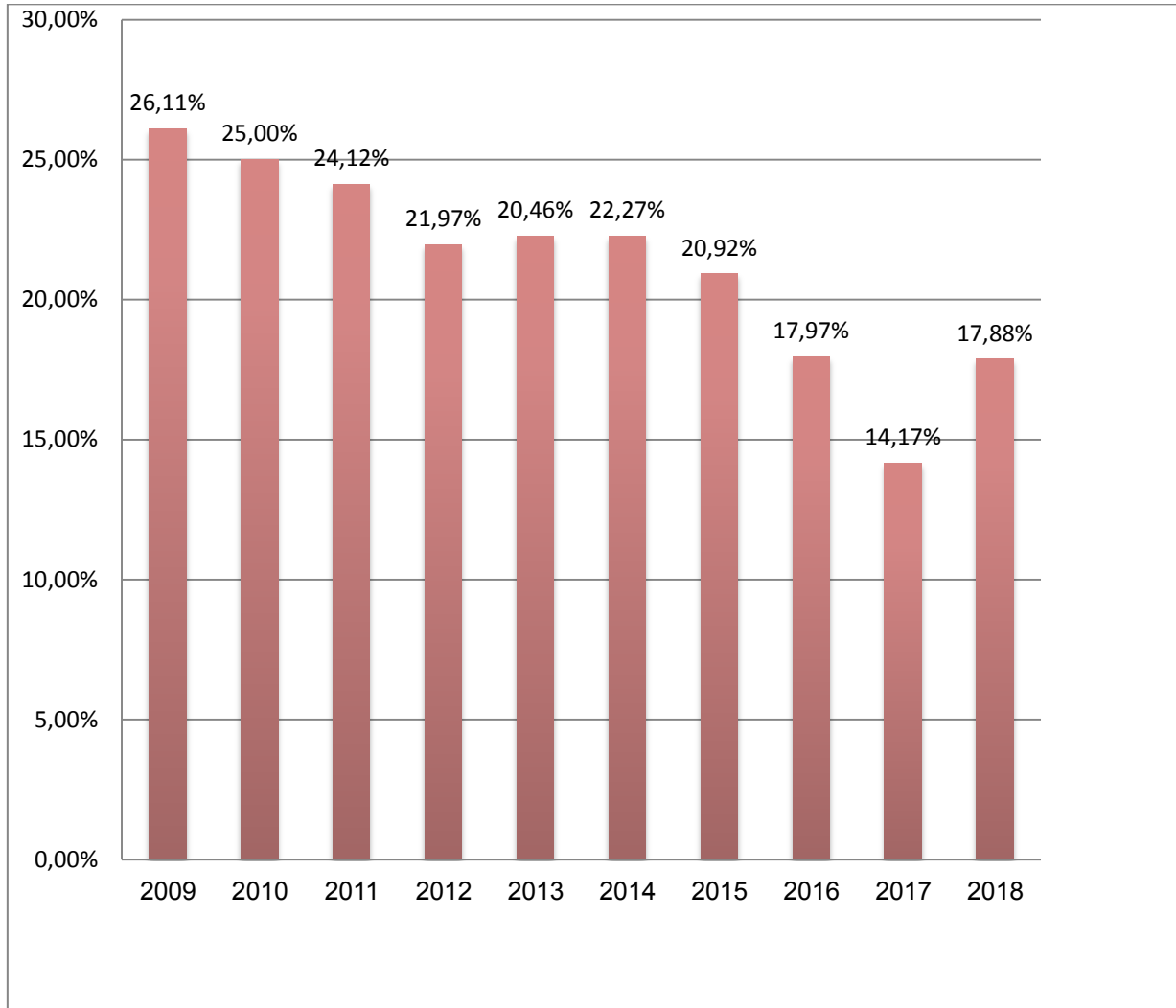
رقم الأعمال	الحصة السوقية %	تكلفة الإنتاج	السنة
1629495774.84	%26.11	1800	2009
1864120459.88	%25	1800	2010
2285411891.91	%24.12	1800	2011
2262348161.64	%21.97	1810	2012
2349870305.90	%20.46	1810	2013
2530989852.95	%22.27	1810	2014
2457573375.42	%20.92	1850	2015
2216234633.35	%17.97	1850	2016
2328434058.82	%14.17	1850	2017
2624399682.86	%17.88	1900	2018

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مقدمة من رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن تكلفة الإنتاج (تكلفة إنتاج الفرينة 50 كغ) في ارتفاع متقطع على مدى السنوات العشر الأخيرة وهذا راجع للتغيير الحاصل في تكاليف المؤسسة وعدم ثباتها. والشكل الموالي يوضح لنا تطور الحصة السوقية لمنتج الفرينة خلال هذه الفترة (2009-2018).

شكل رقم (3-4): تطور الحصة السوقية لمنتج الفرينة خلال عشر سنوات (2009-2018)



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (3-11).

من خلال الشكل السابق نلاحظ أنه يوجد تذبذب في الحصة السوقية لمنتج الفرينة لدى المؤسسة مطاحن بني هارون، إذ نلاحظ أنه يوجد انخفاض مستمر في حصتها السوقية خلال خمس سنوات متتالية (2009 إلى 2013) أي من (26.11% إلى 20.46%)، والسبب في هذا راجع لحدّة المنافسة في السوق نتيجة ظهور منافسين جدد؛

أما في السنة الموالية أي سنة 2014 لاحظنا ارتفاع في الحصة السوقية لهذا المنتج إلى 22.27%، وهذا السبب قيام المؤسسة بتوجيه منتوجها إلى صناعة العجائن مثل معجنات محبوبة، إلا أن هذا الارتفاع لم يدم طويلا فسرعان ما انخفضت حصتها السوقية مرة أخرى خلال ثلاث سنوات الموالية أي من (2015 إلى 2017)، لتصل بذلك حصتها إلى 17.88%؛

أما في السنة الماضية (2018) لاحظنا ارتفاع الحصة مرة ثانية لتصل إلى 17.88% وهذا راجع إلى زيادة الطلب على المنتج نتيجة الدخول به إلى أسواق جديدة.

ثانيا: تحليل نتائج الدراسة

سنتطرق في هذا الفرع إلى إجراء مقابلات مع إطارات المؤسسة واستجوابهم مع إعطاء جل الملاحظات حول أسباب ارتفاع التكاليف في المؤسسة

1: المقابلة: تعتبر المقابلة من بين أهم الوسائل المستعملة في جمع البيانات وأكثرها استخداما في البحث العلمي إذ حاولنا الاستفادة منها في دراستنا للحصول على معلومات دقيقة، فركزنا مقابلتنا مع رؤساء المصالح على غرار رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، رئيس مصلحة التجارة، رئيس مصلحة الإنتاج، رئيس مصلحة التسويق، وذلك للتعرف والإلمام بجوانب هذه المصالح خاصة مصلحة المحاسبة ومصلحة الإنتاج، وهذا عن طريق طرح بعض الأسئلة الشفوية التي رأيناها تصب في صلب الموضوع، وتسجيل أجوبة على أوراق استعملناها بعد إعادة صياغتها في التحليل والعرض في مختلف أجزاء الدراسة الميدانية.

ومن خلال طرح أسئلة المقابلة على إطارات المؤسسة نوضح الأسئلة في الجدول التالي¹:

¹ من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجراء مقابلات مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، رئيس مصلحة التجارة، رئيس مصلحة الإنتاج، رئيس مصلحة التسويق.

جدول رقم(3-11): مدى تفاعل إطارات المؤسسة مع أسلوب التكلفة المستهدفة

01	سؤال	هل تعتمد المؤسسة على نظام محاسبي فعال في تحديد تكاليفها؟
	جواب	لا تزال المؤسسة تطبق المحاسبة العامة في حساب تكاليفها.
	التعليق	لا تزال المؤسسة تفتقر للأنظمة الحديثة في مجال التكاليف وهي عاجزة فعليا عن تحديد تكاليفها بدقة، وهذا راجع لانعدام تطبيق محاسبة حديثة.
02	سؤال	هل لدى المؤسسة دراية كافية بأسلوب التكلفة المستهدفة؟
	جواب	أجاب محاسب المؤسسة بأنه ليس له دراية بأسلوب التكلفة المستهدفة.
	التعليق	إن إطارات مؤسسة بني هارون لم يكونوا على علم بأسلوب التكلفة المستهدفة إلا أنهم يرغبون في التعرف عليه خاصة وأنها رأينا دورها في تحقيق ميزة تنافسية بتخفيض التكاليف.
03	سؤال	هل يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسستكم ؟
	جواب	نعم يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أنه صعب التنفيذ.
	التعليق	المؤسسة تطبق جزء من التكلفة المستهدفة وهذا من خلال الاهتمام بمواصفات وجودة المنتج التي تلبي احتياجاتهم وكذا التركيز على العملاء وكسب رضاهم والتي تعتبر من أهم مبادئ التكلفة المستهدفة إلا أن المؤسسة ترفض أن تكون السبابة لتبنيه وتخاف من تطبيق أسلوب محاسبي حديث يختلف عن الأسلوب التقليدي المعمول به.
04	سؤال	ما هو العامل الذي يزيد من صعوبة تطبيق التكلفة المستهدفة بالمؤسسة؟
	جواب	هناك العديد من العوامل التي تزيد من صعوبة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة من بينها عدم استقلالية الإدارة العليا.
	التعليق	من أهم العوامل التي تزيد من صعوبة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة هو عدم استقلالية الإدارة العليا كونها مؤسسة عمومية خاصة فيما يتعلق بسعر البيع كونه منطلق أسلوب التكلفة المستهدفة.
05	سؤال	هل يتوفر لدى المؤسسة كفاءات بشرية ومادية مؤهلة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؟
	جواب	ليس للمؤسسة كفاءات بشرية مؤهلة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أنه في حالة تطبيقه ستقوم المؤسسة بتكوين عمالها فيما يخص الجانب المحاسبي.

	التعليق	للمؤسسة كفاءات بشرية معتبرة إلا أنها تفتقر للتأهيل ما يتطلب الكثير من الجهد والوقت لتدريب العمال على كيفية تطبيقه من خلال سعي المؤسسة لتكوين عمالها في الجانب المحاسبي عن طريق المشاركة في التجمعات والملتقيات التي تهتم بالعمل المحاسبي.
06	سؤال	هل يسمح لكم نظام المحاسبة المتبني بالاستحواذ على أكبر حصة سوقية مقارنة بمنافسيكم؟.
	جواب	النظام المحاسبي المعمول به في المؤسسة لا يساهم في زيادة الحصة السوقية.
	التعليق	لا تزال المؤسسة تستعمل المحاسبة العامة في حساب تكاليفها ولا تعتمد على التفصيل في جل التكاليف ما أدى إلى ضخامة التكاليف الغير مباشرة، وتناقص الأرباح رغم زيادة حجم المبيعات وهذا راجع لشدة المنافسة.
07	سؤال	ما هي الميزة التي تتمتع بها مؤسستكم؟
	جواب	تتمتع مؤسستنا بميزة التكلفة الأقل.
	التعليق	وذلك من خلال الإنتاج بتكلفة منخفضة مقارنة بمنافسيهم، فالمؤسسة تسعى إلى تخفيض ما يمكن تخفيضه من التكلفة حتى تتمكن في النهاية من بيع منتجاتها بسعر أقل من المنافسين الذين يقدمون نفس السلعة وبنفس الجودة.
08	سؤال	هل يمكن الدفاع عن ميزتكم التنافسية حتى يصعب على المنافسين محاكاتها أو إلغائها؟
	جواب	نعم لنا القدرة على الدفاع عن ميزتنا التنافسية.
	التعليق	هذا راجع لدعم الدولة للمؤسسة من خلال سهولة تمويلها بالمواد الأولية وكذا انخفاض السعر مقارنة بمنافسيها كون المؤسسة قديمة في هذا المجال ما أكسبها خبرة بكيفية التعامل مع الزبائن وجلب أكبر عدد منهم وهذا ما يزيد من حصتها السوقية.
09	سؤال	بماذا تتعلق الأهداف المراد تحقيقها من قبل مؤسستكم؟
	جواب	أهم هدف تسعى المؤسسة لتحقيقه هو تحقيق تكاليف إنتاج أقل من تكاليف إنتاج المنافسين.

	<p>لقد تعددت الأهداف المسطرة التي تسعى لتحقيقها المؤسسة ومن بينها: كسب زبائن جدد وتحقيق زيادة في الحصة السوقية، نمو الأرباح، اختراق أسواق جديدة، التحسين في المنتجات....</p>	<p>التعليق</p>	
	<p>هل تولي إدارة المؤسسة أهمية لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية؟</p>	<p>سؤال</p>	
	<p>أكد مدير مصلحة المحاسبة بأهمية هذا الأسلوب في تحسين التكلفة المستهدفة</p>	<p>جواب</p>	<p>10</p>
	<p>بعد استجواب كل من مدير مصلحة التسويق والتجارة والإنتاج تبين أنه هناك استعداد لتبني هذا الأسلوب كونه يزيد من الحصة السوقية للمؤسسة في السوق المحلي، وهذا يعود عليها بهامش ربح على المدى الطويل، إلا أن القرار لا يتخذ على مستوى إدارة المؤسسة وإنما يجب على الدولة اتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك كون المؤسسة مستقلة إدارياً.</p>	<p>التعليق</p>	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مقابلات مع مدراء مصالح المؤسسة.

الإستنتاج: من خلال هذا الجدول اتضح لنا أن المؤسسة لا تعتمد على أسلوب التكلفة المستهدفة، بل هي لا تزال تتبنى الأساليب التقليدية في حساب تكاليفها نظراً لعدة صعوبات تمنعها من تطبيقه، ومن أهم الصعوبات التي تواجهها عدم استقلالية الإدارة العليا كونها مؤسسة عمومية، وعدم توفر الكفاءات اللازمة كون العاملين بالمؤسسة ليس لهم دراية بالأساليب الحديثة في حساب التكلفة، كما أن المؤسسة تسعى إلى كسب رضا عملائها من خلال تخفيض تكاليفها مع الحفاظ على جودة المنتج وهذا يحقق لها ميزة تنافسية.

2: الملاحظة:

إثر زيارتنا المتكررة لمؤسسة مطاحن بني هارون سجلنا بعض الملاحظات عن طريق تشخيصنا لما يحدث داخل المؤسسة محل الدراسة وذلك لاستخدام هذه الملاحظات في تحليل تكاليف المؤسسة للوصول إلى النتائج المرجوة من الدراسة، وتبين من خلال الملاحظة والاطلاع على حسابات التكاليف أن أهم أسباب ارتفاع التكاليف بالمؤسسة ما يلي:

- **تكلفة العمالة:** تعتبر تكلفة العمالة (أجور ومرتببات) احدى العناصر الهامة المؤثرة في التكلفة، حيث تساهم في ارتفاع التكلفة الكلية للمؤسسة، وتحدد تكلفة العمالة وفقاً لعدد العمالة بالمؤسسة، والجدول التالي يبين تكلفة المرتببات من عام 2017 إلى غاية 2019 للأشهر الثلاثة التالية: جانفي، فيفري، مارس:

جدول رقم(3-12): تكلفة المرتبات للأشهر الثلاث من سنة 2017- 2019

السنوات	الأشهر	جانفي	فيفري	مارس
2017		3882621,37	4267744,54	5862242,97
2018		3596134,56	4210179,07	4118343,01
2019		3924599,66	4382915,39	4298448,68

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على معلومات من مدير مصلحة المحاسبة والمالية.

من خلال الجدول نلاحظ ارتفاع واضح في تكلفة المرتبات وهذا يعتبر أحد أسباب ارتفاع التكلفة مما يتطلب على المؤسسة التقليل من عدد العمال قصد التقليل من التكلفة، وإعادة النظر في تكلفة العمل ومحاولة توزيع العمالة بشكل أكثر كفاءة.

- المشتريات المستهلكة: تتعامل المؤسسة مع مادة أولية رئيسية وهي القمح اللين بالإضافة إلى مختلف المشتريات التي تدخل في العملية الإنتاجية والجدول التالي يوضح المشتريات المستهلكة للمؤسسة خلال ثلاث أشهر وثلاث سنوات متتالية:

جدول رقم (3 - 13): المشتريات المستهلكة للأشهر الثلاث من سنة 2017-2019

السنوات	الأشهر	جانفي	فيفري	مارس
2017		230576,16	607916,50	413527,77
2018		399242,55	357466,45	388211,11
2019		18339941,23	17133639,07	1773677,35

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معلومات من مدير مصلحة المحاسبة والمالية.

نلاحظ من خلال الجدول عدم الاستقرار في مشتريات المؤسسة خلال الأشهر الثلاث وهذا راجع لتغير مشتريات المؤسسة إلا أنه في السنة الأخيرة (2019) نلاحظ ارتفاع كبير في المشتريات المستهلكة وهذا راجع لارتفاع كمية القمح المشتراة وهذا الارتفاع ينجم عنه تدبب في تكلفة المنتج ما يتطلب على المؤسسة الموازنة في المشتريات خلال الأشهر ومحاولة التقليل منه.

المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة

وصعوباتها

أولاً: العوامل المساعدة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة

لمعرفة العوامل المساعدة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن بني هارون قمنا بتقديم شرح حول عوامل نجاح هذا الأسلوب لعمال المؤسسة لمعرفة مدى قدرة المؤسسة على توفير الظروف الملائمة لتطبيقه، هذا إضافة إلى دراستنا لهذا الأسلوب وتقييمه من حيث المزايا والعيوب، وتمكنا من معرفة العوامل التي من شأنها أن تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة والتي تتمثل فيما يلي :

- يتوفر العاملون بمختلف بمستويات الإدارات بمؤسسة بني هارون على مستوى علمي مقبول يمكنهم من استيعاب أسلوب التكلفة المستهدفة والمفاهيم المرتبطة به؛
- هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ولكن قد يحتاج ذلك لبعض الوقت حتى يتم تفهم هذا الأسلوب بشكل صحيح وحتى يتم تدريب العمال على طريقة تطبيقه؛
- اهتمام المؤسسة بتخفيض التكاليف بدرجة كبيرة مع الحفاظ على جودة المنتج، كما أنها تعتمد على معرفة رغبات الزبون وهو جوهر مبادئ التكلفة المستهدفة؛
- توفر المؤسسة على موارد مالية ضخمة كونها تحقق أرباح كبيرة من جهة وكونها مؤسسة ذات طابع عمومي من جهة أخرى، وبالتالي قدرتها على توفير التدريب والتكوين كون أسلوب التكلفة المستهدفة يتوفر على مفاهيم جديدة على العاملين وبالتالي اكتساب الخبرة؛
- اعتماد المؤسسة على حسابها للتكاليف على برامج الإعلام الآلي، الأمر الذي من شأنه أن يسهل من عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- توفر المؤسسة على عنصر الاتصال بين مختلف المصالح والتنسيق فيما بينها من خلال توفر أنظمة معلومات وهو أمر لا غنى عنه في أسلوب التكلفة المستهدفة.

ثانياً: معوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن بني هارون

على الرغم من توفر عوامل كثيرة تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن بني هارون إلا أن هناك بعض المعوقات التي تشكل تحدياً كبيراً أمامها في حالة اتخاذها قرار تطبيقه، ومن بين هذه المعوقات نذكر ما يلي:

- التمسك الإدارة العليا في المؤسسة بالنظام المطبق حالياً وعدم اقتناعها باللجوء إلى أساليب أكثر حداثة؛
- عدم وجود نظام تكاليفي فعال؛
- عدم تحمل المسؤولية من قبل المديرين، وخوفهم من اتخاذ أي خطوات في اتجاه التغيير ما جعلهم متمسكين بالمفاهيم التقليدية في حساب التكاليف؛
- عدم استقلالية المؤسسة من حيث الإدارة واتخاذ القرارات كونها تخضع لسياسة الدولة؛

- صعوبة التحكم في سعر البيع كونه يطرح من قبل الدولة؛
- الخوف من المجازفة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على اعتبار أنه أسلوب غير مطبق في الجزائر ككل؛
- التمسك بمفاهيم إدارة التكلفة التقليدية؛
- عدم استخدام المؤسسة طريقة علمية واضحة في تحديد تكاليفها.

خلاصة الفصل

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل إسقاط ما تم التطرق له في الجانب النظري، حيث تعرفنا على مؤسسة مطاحن بني هارون بالقرارم قوقة في المبحث الأول، وتطرقنا في المبحث الثاني إلى كيفية حساب التكلفة بالاعتماد على مراكز التحليل، كما حاولنا تطبيق إحدى طرق محاسبة التكاليف وهي التكلفة المستهدفة وذلك من أجل تحسين ميزة المؤسسة التنافسية، ومن خلال تجسيد ما توصلنا إليه نظريا على الواقع العملي واجهتنا عدة مشاكل وهذا راجع إلى عدم وجود تجانس بين الأنظمة المعمول بها في المؤسسات الاقتصادية والأنظمة الحديثة، فبالرغم من الإمكانيات المادية للمؤسسة محل الدراسة لتطبيق إحدى أساليب الإدارة الحديثة للتكاليف إلا أن الإدارة العليا تبقى صاحبة القرار بتطبيقه، وتوصلنا إلى أن المؤسسة ليس لها قسم خاص بمحاسبة التكاليف ولا تزال تعتمد على المحاسبة العامة في حساب تكاليفها، وعلى الرغم من توفر المؤسسة على بعض مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أنه هناك معوقات قد تشكل تحديا حقيقيا للمؤسسة في حالة اتخاذها لقرار تطبيقه.



الخاتمة

الخاتمة

لقد أصبحت المؤسسات تعيش في بيئة تنافسية جديدة لا تختلف عن البيئة العالمية، مما أصبح من الضروري أن تدعم ميزتها التنافسية وتحسنها باستخدام أساليب تسمح لها بمواجهة هذا الواقع، خاصة وأنها كغيرها من المؤسسات على مستوى الدول النامية فهي تفتقر لعامل التكنولوجيا، قلة المهارة والإبداع، مما يفرض عليها أحسن استغلال لمواردها لمحاولة تغطية النقص الموجود بها، وكذلك المشاكل والتحديات التي تقف أمامها، ومع زيادة حدة المنافسة تتجلى أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل يربطه بتحقيق أهداف المؤسسة ومن أبرزها تحقيق ميزة تنافسية، فالميزة التنافسية أصبحت مرتبطة بمدى مواكبة المؤسسة للتطورات الحديثة لمحاسبة التكاليف.

وجاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب من أساليب إدارة التكلفة الحديثة، خاصة بعد أن أثبت هذا الأسلوب فعاليته في تخفيض التكاليف وتحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مع ضمان جودة المنتج، والوفاء برغبات الزبائن، حيث يسمح هذا الأسلوب بأن تكون للمؤسسة صورة مستقبلية واضحة عن سعر المنتج والسوق الذي يطرح فيه.

ومن خلال ما تم عرضه في موضوع بحثنا مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية يمكننا القول أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب فعال لإدارة التكاليف ويتم عبر مراحل تكون كل مرحلة مكملة للأخرى، حيث لا يمكن الاستغناء أو تجاهل أي مرحلة من مراحلها إلى غاية الوصول إلى التخفيض، كما توصلنا إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لدى المؤسسات الجزائرية حتما سيكسبها الرهان "المنافسة" وهذا لدقة الأسلوب في تحديد تكلفة المنتج وتحديد السعر المناسب والمرضي الذي يقبله العميل ويكسبها الربحية.

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

- بالنسبة للفرضية الأولى القائلة بأن: "التكلفة المستهدفة هي إحدى الطرق الحديثة التي تهتم بتخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج"، لقد تحقق ذلك من خلال النتائج المتوصل إليها خاصة في الفصل الأول، حيث تم التوصل إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض التكلفة خلال دورة حياة المنتج بداية من مرحلة التخطيط والتصميم حتى مرحلة ما بعد البيع، كما أن أسلوب التكلفة المستهدفة يهدف بالدرجة الأولى إلى إتباع سياسة التحسين المستمر للمنتجات وذلك بالتركيز على زيادة فعالية تطوير المنتجات من خلال دراسة السوق وتحديد احتياجات الزبائن

- فيما يخص الفرضية الثانية القائلة بأن: "التكلفة المستهدفة هي أداة لتحسين الميزة التنافسية"، فقد تم التحقق من صحتها كون أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين ميزة المؤسسة التنافسية من خلال

صيانة وتطبيق الإستراتيجيات والاستغلال الأمثل للإمكانيات والموارد التي تجعلها في أفضل بالنسبة للمؤسسات العاملة في نفس النشاط مما يضمن بقائها واستمرارها.

- أما فيما يخص الفرضية الثالثة ولتي تقول بأنه: "هناك صعوبات تمنع من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن بني هارون"، تم التحقق من صحة هذه الفرضية من خلال ما تم دراسته في الفصل الثالث، وقد توصلنا إلى أنه توجد صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة كون هذه الأخيرة مدعمة من قبل الدولة خاصة في ما يخص شراء المادة الأولية القمح، بالإضافة إلى أن المنتج له خصائص معينة لا يمكن تغييرها أو تبديل مكوناتها والتي تعتبر عناصر يمكن تخفيض التكلفة المستهدفة من خلالها، وهذا لا يمنع من تطبيق هذا الأسلوب فالمؤسسة تتوفر على عوامل تمكن من تطبيق التكلفة المستهدفة مثل: الموارد المالية، التركيز على الزبون وجودة المنتج، توفر على عاملين، يمكنهم من استيعاب هذا الأسلوب.

بعد التأكد من صحة الفرضيات الفرعية، إضافة إلى النتائج المتحصل عليها، تم التحقق من صحة الفرضية الرئيسية والقائلة بأن: أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، حيث تم التوصل إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة وإدارة أرباحها، كما يساهم في تخفيض الإنتاج مع الحفاظ على جودة المنتج وتحقيق رغبات العملاء.

ثانيا: نتائج وتوصيات الدراسة: من خلال هذه الدراسة المتناولة والتي تجلت في الفصول السابقة قمنا بالوصول إلى النتائج والتوصيات التالية:

1: النتائج النظرية

- إن تبني الأساليب التقليدية لخفض التكاليف في المؤسسات الجزائرية تكون نسبة الأرباح فيها ثابتة وهامش الربح تكون بنسبته ثابتة، ما يستدعي الاستعانة بالأساليب الحديثة لحساب التكاليف والتي من بينها التكلفة المستهدفة؛
- تطبيق التكلفة المستهدفة يستلزم موارد وخبرة عالية للعاملين،
- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على رقابة التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المستهدفة وتحديد الفروقات بينهما؛
- لأسلوب التكلفة المستهدفة العديد من الخصائص التي تميزه عن غيره من أنظمة التكاليف التقليدية والتي من أهمها تفاعله المستمر مع البيئة الخارجية لمعرفة رغبات الزبائن وتحقيقها؛
- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة منهجا جديدا في الحصول على منتجات ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة، وبالتالي تحسين ميزة المؤسسة التنافسية.

2: النتائج الميدانية:

- إن مؤسسة بني هارون تولي أهمية كبيرة للمنافسة في الأسواق، وذلك من خلال قيامها بدراسة المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها؛
- اعتماد مؤسسة مطاحن بني هارون على الخبرة الطويلة في مجال تحديد التكاليف أكثر من اعتمادهم على النواحي العلمية؛
- من أهم الصعوبات التي تواجه مؤسسة بني هارون خاصة والمؤسسات الجزائرية عامة عدم استخدام أي أسلوب من الأساليب الحديثة لأنظمة التكاليف؛
- المنافسة تحتم على المؤسسة الحفاظ على حصتها السوقية والسعي نحو تخفيض كلفة المنتج بدلا من رفع سعرها، وللتقليل من أسعار المنتجات لابد من مراعاة تكاليف إنتاجها؛
- تعطي المؤسسة أهمية بالغة لتطوير وتخفيض تكاليف منتجاتها.

3: التوصيات

- يجب العمل على تخفيض وتحديد التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم قبل البدء بأي عملية إنتاجية؛
- ضرورة تجنب المؤسسات الجزائرية تبني الأساليب التقليدية لخفض التكاليف؛
- العمل على إزالة المعوقات والتغلب عليها التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة سواء كانت خارجية أم داخلية؛
- ضرورة توعية أفراد المؤسسة بضرورة وجود أنظمة حديثة لحساب التكاليف وتشجيعهم على التعاون وتنسيق الجهود؛
- زيادة عدد المؤهلين محاسبيا، ورفع درجة كفاءة العاملين الحاليين وتدريبهم وتأهيلهم للعمل في أقسام التكاليف.

4: آفاق الدراسة:

- من خلال الاستمرار في البحث اقترحنا بعض المواضيع التي يمكن أن تكون محل بحث ودراسة مستقبلا وتمثل هذه المواضيع في ما يلي:
- الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة؛
- مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.



قائمة المراجع

1 باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- أحمد حسن ظاهر، " المحاسبة الإدارية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002.
- 2- أحمد زغدار، " المنافسة التنافسية والبدائل الإستراتيجية"، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- 3- إسماعيل يحيى التكريتي، " محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 4- بشار يزيد الوليد، " المفاهيم الإدارية الحديثة"، دار الرابحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 5- ثامر البكري، " استراتيجيات التسويق"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 6- جمعة أحمد حلمي وآخرين، " محاسبة التكاليف المتقدمة"، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- 7- خالد محمد بني حمدان، وائل محمد إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي منهج معاصر، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 8- حيدر علي المسعودي، " إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 9- خضر مصباح إسماعيل الطيبي، الإدارة الإستراتيجية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- 10- زكريا الدوري، علي صالح، " الفكر الإستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الأعمال - قراءات وبحوث"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 11- زهير إبراهيم الحدرب، لؤي وديان، " محاسبة التكاليف"، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 12- صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، " محاسبة التكاليف الفعلية"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
- 13- طاهر محسن الغالبي، وائل صبحي إدريس، " الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل"، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 14- عامر عبد الله شقر، " محاسبة التكاليف الصناعية"، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

- 15- عبد الباري إبراهيم درة، ناصر " محمود سعود" الإدارة الإستراتيجية في القرن الحادي والعشرون - النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
- 16- عبد الحكيم الرجبي "محمد تيسير"، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن، 2009.
- 17- عبد العزيز صالح بن حبثور، " الإدارة الإستراتيجية - إدارة جديدة في عالم متغير"، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2004 .
- 18- علاء فرج الطاهر، " التخطيط الاقتصادي"، دار الرابحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 19- علاء فرحان طالب، " إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- 20- علي السلمي، " إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية"، دار غريب للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2001.
- 21- غسان فلاح المطارنة، " مقدمة في محاسبة التكاليف"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 22- فلاح حسن الحسيني، " إدارة المشروعات الصغيرة، مدخل استراتيجي للمنافسة"، دار الشروق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 23- ماجد عبد المهدي مساعدة، " الإدارة الإستراتيجية - مفاهيم - عمليات - حالات تطبيقية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2013.
- 24- محمد أبو نصار، " محاسبة التكاليف"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2013.
- 25- محمد عبد الحسين الطائي، نعمة عباس خضير الخفاجي، " نظم المعلومات الإستراتيجية منظورة الميزة الإستراتيجية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009 .
- 26- محمد عبد الفتاح العشماوي، " محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- 27- محمد مسعود الثعلب، نصر صالح محمد، " التكلفة على أساس النشاط - الفلسفة والتطبيق"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2015.
- 28- محي الدين القطب، " الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية"، دار حامد للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- 29- نائل عدس، نضال الخلف، " محاسبة التكاليف - مدخل حديث"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

- 30- نبيل مرسي خليل، "الميزة التنافسية في مجال إدارة الأعمال"، الإسكندرية، مصر، 1998.
- 31- نعيم إبراهيم الطاهر، "الإدارة الاستراتيجية"، دار الكتاب العلمي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 32- هشام الغريبي، "إدارة البقاء، مدخل الاستراتيجي"، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 1998.
- ثانيا: الرسائل والأطروحات
- 1- أحمد إبراهيم سعيد حسين، "أثر ممارسات إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية"، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2017.
- 2- إدريس الصديق عثمان، "تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف" (دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية)، مذكرة تخرج مقدمة لنيل الدكتوراه في فلسفة التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2017.
- 3- آلاء مصطفى خليل، "نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة"، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.
- 4- الوليد هلال، "الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة"، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوالضياف، المسيلة، الجزائر، 2008-2009.
- 5- إباد سليم زملط، "أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الانتمائية لشركات المساهمة العامة الكدرجة في بورصة فلسطين"، مذكرة مقدمة للحصول على متطلبات الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013.
- 6- بن جدو بن علي، "الاستراتيجيات التنافسية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة فندق الأوراسي"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، شعبة علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015.
- 7- حسام مراجع مؤمن النعاس، "مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداته"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماجستير في المحاسبة، جامعة بنغازي، ليبيا، 2012.
- 8- خلود وليد عيد البرديني، "نظام تخطيط الموارد (ERP)، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في تحقيق الأسبقيات التنافسية"، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2014.

- 9- خليل إبراهيم عبد الله شقفة، " نموذج مقترح لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعات الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- 10- راضية عطوي، " دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008.
- 11- سميرة فرحات، " مساهمة الذكاء التنافسي في تحسين الأداء الصناعي"، مذكرة دكتوراه في علوم الاقتصاد الصناعي، جامعة بسكرة، الجزائر، 2006.
- 12- سناء نايف اليعقوب، " أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2009.
- 13- صباح فوزي صالح، " الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة"، رسالة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014.
- 14- صديق آدم محمد أبكر، " الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على عينة من مصانع السكر بالسودان"، مذكرة تخرج للحصول على دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2014.
- 15 - عائشة سليمان، " دور تسيير الموارد في تحقيق الميزة التنافسية- عامل الكفاءات في المؤسسة"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011.
- 16 - عامر بشير، " دور الاقتصاد المعرفي في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2012.
- 17- عبد الرؤوف حجاج، " الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها"، دراسة حالة شركة الورود الوادي، رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007.
- 18- عثمان بودحوش، " تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية - حالة شركة إسمنت عين الكبيرة"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2008.
- 19- علي عدنان أبو عودة، " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية"، دراسة قدمت استكمالاً لمتطلب الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010.

- 20- عمار بوشناف، " دور الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: مصادرها، تنميتها، وتطورها"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- 21- عياش قويدر، " إدارة الجودة الشاملة وتحقيق تنافسية المؤسسة في ظل التحولات الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2011.
- 22- قصي كمال الدين احمد عبد القادر، "فعالية الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات بالمنشآت الصناعية"، مذكرة مقدمة لنيل درجة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2018.
- 23- لويبة فرحاتي، " دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة" (دراسة حالة شركة الاسمنت عين توتة)، مذكرة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016.
- 24- لبنى قيسي، " دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية" (دراسة حالة مركب الوطاية)، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014 - 2015.
- 25- محمد حسن الحداد، "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011.
- 26- محمد حسني عابدين، " مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية"، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.
- 27- محمد علي محمد بخيت، " أنظمة التكاليف الحديثة ودورها في تحديد أساليب قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية بالسودان"، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2017.
- 28- محمد علي فوزي العتوم، "رسالة المنظمة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية"، مذكرة مقدمة لنيل ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2009.
- 29- محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، تمهيدي ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2008.
- 30- محمد يزيد صالح، " أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة"، مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016.

- 31- ميساء محمود محمد راجحان، " دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية"، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، السعودية، 2002.
- 32- محمود عبد الله جمعة، " أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بالسودان"، مذكرة تخرج للحصول على درجة الدكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2015.
- 33- مسعود طحطوح، " أهمية التسويق في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.
- 34- مصطفى محمد الدرويش، أحمد علي صالح، " الممارسات الأفضل ودورها في تعزيز الميزة التنافسية"، مذكرة دكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة حلب، دمشق، سوريا، 2013.
- 35- نسرين مغمولي، " دور الذكاء الاقتصادي في الرفع من التنافسية الدولية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016.
- 36- هبة عبد الوهاب التوم رحمة الله، " التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد ودوره في خفض تكاليف الإنتاج"، مذكرة مقدمة للاستفتاء الجزئي لمتطلبات درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2014.
- 37- وسيلة بوزايد، " مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة إستراتيجية، جامعة سطيف1، 2012.
- 38- ياسين سالم، " الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010.
- ثالثا: المجالات:**
- 1- إبراهيم بلقايد، سالم عبد العزيز، " دور تكوين العنصر البشري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الخامس عشر، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014.
- 2- إلهام يحيوي، " نظام الإنتاج في الوقت المحدد JAT وأثره على الجودة والتكاليف، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية"، مجلة العدد الثاني عشر، المؤسسة العمومية الاقتصادية بأشغال الطباعة، جامعة باتنة، الجزائر، جوان 2015.
- 3- حسني عابدين محمد عابدين، " مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعة الأقصى، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين، 2015.

- 4- سامي محمد أحمد غنيمي، " مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية"، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، القاهرة، مصر، 2014.
- 5- سعاد جاسم محمد، " التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، المجلد السابع عشر، بغداد، العراق، 2011.
- 6- سميرة شهرزاد صالح، مسكين الحاج، " التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الابتكار والتسويق العدد الثالث، جامعة سعيدة، الجزائر، 2016.
- 7- عباس نوار كحيط الموسوي، " دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد التاسع والستون، بغداد، العراق، 2008.
- 8- ماجد صيد، رقايقية فاطمة الزهراء، " المناولة الصناعية كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسات"، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، جامعة سوق أهراس، الجزائر، 2017.
- 9 - مجدي وائل الكبيحي، " مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، مجلة دراسات، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 41، العدد 2، جامعة القدس المفتوحة، غزة، فلسطين، 2014.
- 10- محمد الصديق الفضيل، " نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات العدد الثالث عشر، جامعة الجزائر 3، جوان 2018.
- 11- معاد خلف الجناي، " الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد الواحد والعشرين، المجلد السابع، جامعة تكريت، بغداد، العراق، 2011.
- 12- مليكة سليمان، " تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وأثرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة"، مجلة الباحث الاقتصادي العدد الثامن، جامعة مصطفى اسطبولي، معسكر، الجزائر، 2013.
- 13- نعيمة زعرور وآخرون، " التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، جامعة عباس لغرور، خنشلة، الجزائر، جوان 2017.
- رابعاً: الملتقيات**
- 1- أحمد عيشاوي، " إدارة المعرفة وتحسين الميزة التنافسية للمنظمات"، مداخلة في ملتقى دولي، جامعة ورقلة، الجزائر، نوفمبر، 2005.

- 2- الحاج عرابية، نور الدين، " وظيفة البحث والتطوير كأساس لتحقيق ميزة تنافسية جديدة في المؤسسات الاقتصادية"، ملتقى دولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 27-28 نوفمبر، 2007.
- 3- بلال أحمد، " الميزة التنافسية وفعالية التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية"، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، ماي، 2004.
- 4- بلعزوز بن علي، فلاق صليحة، " الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية"، جامعة الجزائر، 15-16 ماي 2005.
- 5- لويظة قويدر، كشيدة حبيبة، " دور الميزة التنافسية في بيئة الأعمال ومصادرها"، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2007.
- 6- هودة سلطان قدوري، " التكامل بين أنظمة التكاليف، الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)"، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة، بتاريخ 2017/04/25.

سادسا: المقابلات

- 1- مقابلة مع مدير مصلحة المحاسبة والمالية السيد " زواغي كمال " بتاريخ 29 أفريل 2019.
- 2- مقابلة مع مدير مصلحة الإنتاج السيد " حامة عبد العالي " بتاريخ 26 مارس 2019.
- II باللغة الأجنبية
- 1-Claude jan Bart, "l'assurance Qualité", édition economica, paris,France, 1995.
- 2-Michael Porter, "Competitive advantage", The free press, New York, USA, 1998.
- 3- Michael Porter, "l'avantage concurrentiel", Dunod, Paris, France , 2000.