



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: علوم التسيير

الموضوع

استخدام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية
دراسة حالة مركب الملح - لوطاية -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

إعداد الطالب:

أصيلة العمري <

عصام رماضنة <

رقم التسجيل:/Master-GE/AUDIT/2017
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016-2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يَأْتِيهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا
فِي الْمَجَلِسِ فَأَفْسَحُوا يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ
وَإِذَا قِيلَ آنشُرُوا فَأَنشُرُوا يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ
ءَامَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ
وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ

(صدق الله العظيم)

" الآية 11 (المجادلة) "

شكر و عرفان

في البداية أشكر الله سبحانه وتعالى وأحمده على توفيقه لي لإتمام هاته الدراسة المتواضعة ، "فاللهم لك الحمد والشكر دائما وأبدا".
أتقدم بجزيل الشكر و الإمتنان والتقدير إلى الأستاذة المشرفة "العمري أصيلة" التي تفضلة بالإشراف على هذا البحث المتواضع.

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى جميع الأساتذة و الأستاذات الكرام الذين لم ييخلوا علي و من قدم لي يد المساعدة والدعم المعرفي وخاصة الأستاذ "مُحَمَّد مِين علون".
وأتقدم بخالص الشكر والتقدير والامتنان إلى كل من قدم لي يد المساعدة ووقف معي من قريب أو بعيد.

الإهداء

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما

إلى من لا يمكن للأرقام أن تحص فضائلهما

إلى أمي وأبي رحمهما الله

إلى من أرى الأمل و الصفاء و البراءة في أعينهم، إلى من

ترعرت بينيم إخوتي الأعزاء و أبناءهم

إلى كل الأصدقاء والأقارب

أتوجه بأسمى التقدير وجزيل الشكر إلى كل موظفي إدارة مركب

الملح بلوطاية الذين ساعدوني في إتمام هذا العمل المتواضع.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أسلوب حديث من الأساليب من محاسبة التكاليف والمتمثل في أسلوب التكلفة المستهدفة حيث تقوم على تخفيض التكاليف والتحكم فيها مع المحافظة على الجودة المطلوبة من قبل العميل إذ تقوم بوضع سعرها وهامش مستهدف قبل إنتاج المنتج مع الحرص على تحقيقهم ومن أجل تحقيق ذلك وجب على المؤسسة تخفيض التكاليف بهدف الحصول على تكلفة أقل من تكلفة المنافسين مع تقديم المنتج بجودة مطلوبة في السوق لتحقيق ميزة تنافسية.

ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم القيام بدراسة حالة مركب الملح - الوطاية - وفقا لمعطيات المؤسسة والمعلومات المقدمة حاولنا تطبيق هذا الأسلوب ولاحظنا أنه يقوم بتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، وهذا من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع أفضل للزبون مع المحافظة على الجودة المطلوبة، كل هاته العوامل تؤدي بالمؤسسة إلى الحصول على حصة سوقية واستمرارها على المدى الطويل وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

الكلمات المفتاحية:

الميزة التنافسية ، التكلفة ، التكلفة المستهدفة ، هامش الربح المستهدف ، سعر البيع المستهدف.

Résumé :

La présente étude tend à faire connaître une des méthodes modernes de comptabilité des frais; à savoir: la méthode des frais ciblés.

Attendu que celle-ci repose sur la diminution des frais et leur contrôle, tout en préservant la qualité requise par le client. En effet, l'entreprise détermine son prix ainsi qu'une marge ciblée avant la production de produits, en faisant attention à bien les réaliser.

Afin d'y parvenir, l'entreprise aura à diminuer les frais afin d'obtenir un coût moindre que celui des concurrents, tout en présentant le produit avec la qualité requise dans le marché afin de parvenir à réaliser l'avantage concurrentiel.

Afin d'atteindre cet objectif, nous avons conduit une étude sur le cas du Complexe des Sels d'El Outaya, suivant les données de l'entreprise et les informations présentées, nous avons tenté d'appliquer cette méthode et avons noté qu'elle réalise l'avantage concurrentiel de l'entreprise et ce, par la production de produits à moindres frais, en réalisant une plus grande satisfaction du client, tout en préservant la qualité requise. Tous ces facteurs conduisent l'entreprise à obtenir une part de marché et à garantir sa continuité au long terme, et de ce fait, réaliser l'avantage concurrentiel.

Mots clés:

Avantage concurrentiel – frais ciblés - marge bénéficiaire ciblée - prix de vente ciblé.

قائمة

المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر وعرهان
	إهداء
I	الملخص
IV-III	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
أ - هـ	مقدمة
61-1	الفصل الأول: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: التكلفة المستهدفة
3	المطلب الأول: التكلفة وأنواعها
12	المطلب الثاني: ماهية التكلفة المستهدفة والعوامل المؤثرة عليها
27	المطلب الثالث: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة
39	المبحث الثاني: الميزة التنافسية
39	المطلب الأول: أساسيات حول الميزة التنافسية
45	المطلب الثاني: محددات ومعايير الحكم على جودة الميزة التنافسية
47	المطلب الثالث: مصادر وقوى الميزة التنافسية ومراحل تطورها
55	المبحث الثالث: فعالية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية
55	المطلب الأول: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التنافسية
57	المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية
59	المطلب الثالث: أهمية البحث عن نظام التكاليف الجديدة في ظل المنافسة
61	خلاصة
89-62	الفصل الثاني: التكلفة المستهدفة وأهمية إستخدامها في تحقيق الميزة التنافسية في مركب الملح - لوطاية -
63	تمهيد
64	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية مركب الملح - لوطاية - بسكرة
64	المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة محل الدراسة
69	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركب الملح - لوطاية - بسكرة

72	المطلب الثالث: أهمية وأهداف والأفاق المستقبلية لمركب الملح - لوطاية -
74	المبحث الثاني: واقع تطبيق محاسبة التكاليف في مركب الملح - لوطاية -
74	المطلب الأول: أنواع التكاليف التي يعمل بها مركب الملح - لوطاية -
75	المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف لمركب الملح - لوطاية -
84	المبحث الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب الملح - لوطاية -
84	المطلب الأول: تحديد أو تخطيط تكلفة منتج « شمسي »
88	المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة بإستخدام أدوات تحجيم التكلفة
90	خلاصة
92	الخاتمة
96	قائمة المراجع
100	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
66	أنواع المنتجات الغذائية بالمؤسسة	01
67	أنواع المنتجات الصناعية بالمؤسسة	02
68	أنواع المنتجات الخاصة بالمؤسسة	03
69	تصنيف العمال في المؤسسة	04
77	جدول المنتجات	05
79	جدول مركز التكلفة	06
80	جدول الربط للمنتجات	07
81	جدول التكاليف العامة	08
82	جدول حساب سعر التكلفة	09
85	جدول حساب الكمية في درجة التعقيد	10
86	جدول إجمالي التكاليف لمنتج شمسي لسنة 2016	11
87	جدول مركز التكلفة لمنتج شمسي لسنة 2016	12
87	جدول حساب التكلفة لمنتج شمسي	13

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
20	العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق	01
22	العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج	02
28	العوامل المؤثرة على تحديد السعر المستهدف	03
44	الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية	04
50	قوى الميزة التنافسية	05
54	المراحل التي تمر بها الميزة التنافسية	06
58	تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية	07
71	الهيكل التنظيمي لمركب الملح - لوطاية -	08

المقدمة

مقدمة

نتيجة المنافسة المتزايدة عالميا وما تواجه المؤسسات من تقدم تكنولوجيا في طرائق الإنتاج والتغيرات الجوهرية فيها، وكذلك سعي المؤسسات الاقتصادية إلى إرضاء العملاء عن طريق تقديم منتج منافس من حيث الجودة والسعر، والذي يتطلب من تلك المؤسسات تطوير منتجاتها لتحقيق تلك الجودة وتقديمها في أسواق تتميز بالمنافسة الشديدة بسعر منافس وفي وقت قصير، وحتى تتمكن المؤسسة كذلك من تحقيق الأرباح المرغوب فيها ظهر ما يسمى بالتكلفة المستهدفة كأحد الاتجاهات الحديثة في نظم محاسبة التكاليف لذلك تعتبر أحد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، لأنها تعمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، بالإضافة إلى إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.

ويبدأ هذا النظام عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم، عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم ويجعل من كل ذلك هدفا محدد له يلزم نفسه بالوصول إليه، مما يولد الإحساس بالمسؤولية لدى جميع الأفراد العاملين بالمشروع، وخاصة الذين لهم علاقة مباشرة بعمليات التصميم وتطوير المنتج للوصول إلى تكلفة محددة تشمل كافة تكاليف دورة حياة المنتج (تطوير، تصميم إنتاج، توزيع، بيع، استخدام والتخلص من المنتج) كما تساهم على تحقيق تنسيق بين كافة الجهود التي ترمى إلى خفض التكلفة داخل المؤسسة.

هذا من شأنه يساهم في تحقيق الميزة التنافسية التي تعتبر القاعدة الأساسية التي يركز عليها أداء المؤسسة، فالميزة التنافسية تعد مفتاح لنجاحها، وبالرغم من هذا فإن المفهوم الشامل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية غير واضح المبادئ والتطبيق، حيث أن هذا الأخير بقي متمسكا بشدة بثقافة التسيير الإداري لأفراد بالرغم من وجود شعور حقيقي بضرورة الاتجاه نحو تطبيقات جديدة والاهتمام أكثر بطرق التسيير الحديثة للبحث عن إستخدام أفضل للموارد لتحقيق ميزة تنافسية تتسم بالاستدامة وتحديد صورة وأداء المؤسسة الاقتصادية التي تميزت غالبا بعدم الكفاءة والفعالية.

إشكالية البحث:

ومن هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية على النحو الآتي:

كيف يمكن إستخدام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية؟

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل أنظمة التكاليف التقليدية تناسب مع المعطيات البيئة التنافسية ؟
- هل تعتبر التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية ؟

مقدمة

- هل تطبق المؤسسة محل الدراسة التكلفة المستهدفة كأسلوب لتحقيق الميزة التنافسية؟

فرضيات البحث:

- للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تمت صياغة الفرضيات التالية:
- أنظمة التكاليف التقليدية لا تتناسب مع البيئة التنافسية وتطبيقها لا يمكن من الحصول على حصة أكبر في السوق وبالتالي لا تحقق الميزة التنافسية.
- يعتبر استخدام التكلفة المستهدفة من أفضل الأساليب المساعدة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة.
- تطبق مؤسسة مركب الملح - لوطاية - أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية.

أهداف البحث :

- يمكن تلخيص بعض أهداف البحث في النقاط التالية :
- التعرف على استخدام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية.
- التعرف على أحد المداخل الحديثة لتخفيض التكاليف والمتمثلة في التكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة عنها وعن كيفية تطبيقها.
- التعرف على كيفية استخدام التكلفة المستهدفة ومدى تأثيرها على المؤسسة.

أهمية البحث:

تبرز أهمية موضوع البحث على أنه يسلط الضوء على طرق حديثة لحساب التكاليف وهو أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يهدف إلى تحقيق أهم مصادر الميزة التنافسية التي تعتمد عليها المؤسسة في مواجهة تحديات أعمال اليوم، وكذلك التعرف على أنواع التكاليف التي تعمل بها المؤسسة.

أسباب إختيار موضوع البحث :

- يمكن تلخيص أهم أسباب اختيار موضوع البحث في :
- محاولة إبراز فعالية استخدام التكلفة المستهدفة كأسلوب لتحقيق الميزة التنافسية.
- التخصص و الميل الشخصي لهذا الموضوع.
- فتح الآفاق المستقبلية لمن أراد مواصلة البحث في هذا الموضوع.

مقدمة

المنهج والأدوات المستخدمة في البحث:

بغية الإلمام بجوانب البحث تم الإعتماد على المنهج الوصفي الذي يمكن من وصف وتحليل دراسة الجوانب النظرية للموضوع بغية التعرف على التكلفة المستهدفة وتحديد إستخدامها في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية. وفي الجانب التطبيقي تم الإعتماد على منهج دراسة حالة، هذا المنهج الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة وهذا من أجل إسقاط الدراسة النظرية تم إختيار المؤسسة الوطنية للأملح-لوطاية-

أما فيما يخص الأدوات المستخدمة في البحث فقد إعتدنا في الجزء النظري من البحث على المسح المكتبي من المراجع المتنوعة بين الكتب، المقالات، المداخلات الدولية والوطنية، المذكرات ورسائل الدكتوراه والمجستير، أما عن أدوات الدراسة الميدانية فقد إعتدنا على المقابلة، الملاحظة، دراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات الخاصة بالمؤسسة الوطنية للأملح-لوطاية -

الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات التي انطلقنا منها في إعداد بحثنا هذا مايلي :

1. دراسة المطارنة (2008) : بعنوان متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات إستخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب، كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه وقد تم من خلال الجانب النظري التعرف إلى مفهوم التكلفة المستهدفة وأهداف التكلفة المستهدفة وخصائصها فضلا عن آلية تطبيق هذا الأسلوب وأساليب تقدير التكلفة المستهدفة، وقد تمت الدراسة على إحدى وثلاثون شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها إهتمام ومعرفة بهذا الأسلوب.

2. دراسة راضية عطوي (2008) : بعنوان دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف وقد تناولت هذه الدراسة مدخل لمحاسبة التكاليف وتطورها، كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس تخفيض التكاليف وتم أيضا القيام بداسة حالة تطبيقية كمحاولة لإسقاط هذه الأساليب على أرض الواقع، وقد تطرقت إلى مختلف الأساليب الحديثة، لكنها غضت النظر عن الأساليب التقليدية وأسعار التنازل.

3. دراسة راجحان (2002) : بعنوان دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة

مقدمة

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية في اليابان خاصة، وكذلك في الدول المتقدمة التي قامت بإستخدام هذا الأسلوب في مؤسساتها الصناعية وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية العاملة بالمملكة العربية السعودية والإستفادة من التجربة اليابانية.

4. دراسة أحمد راجح خليل أبو عواد (2008) : بعنوان أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة

تسعير الخدمات المصرفية

هدفت هذه الدراسة إلى إستكشاف ما إذا كانت البنوك التجارية العاملة في الأردن تدرك المزايا المترتبة على تبني منهج التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها المصرفية، وأهمية هذا المنهج في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية.

5. دراسة عبد الرؤوف حجاج (2006-2007) : بعنوان الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية مصادرها ودور

الإبداع التكنولوجي في تنميتها

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الكشف عن المصادر الخارجية التي تساهم في حصول المؤسسة على ميزة تنافسية ومحاولة الكشف أيضا عن مصادر خارجية التي تساهم في إمتلاك المؤسسة ميزة تنافسية ومحاولة إبراز دور الإبداع التكنولوجي في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة.

من خلال الدراسات السابقة المعروضة أعلاه والتي درست علاقة التكلفة المستهدفة بمتغيرات أخرى كمساهمتها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، وأيضاً أهميتها في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية وما يميز هذه الدراسة محاولتنا لكشف دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة.

هيكل البحث:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والفرضيات شمل مخطط بحثنا فصلين أحدهما نظري والآخر تطبيقي حيث تم في

المقدمة طرح الإشكالية وإظهار التصور العام للبحث

الفصل الأول المعنون بـ: "التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية" والذي تم فيه التطرق إلى: التكلفة

المستهدفة، الميزة التنافسية، وفي الأخير تم التطرق إلى فعالية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

مقدمة

أما في الفصل الثاني والمعنون بـ: "التكلفة المستهدفة وأهمية إستخدامها في تحقيق الميزة التنافسية في مركب الملح - لوطاية" والذي تم فيه التطرق إلى: التعريف بالمؤسسة الوطنية مركب الملح " لوطاية"، واقع تطبيق محاسبة التكاليف في مركب الملح " لوطاية"، وفي الأخير حاولنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب الملح " لوطاية" وفي نهاية خاتمة البحث التي تضمنت أهم نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية، ونتائج إختبار الفرضيات، متبوعة بمجموعة من الإقتراحات والتوصيات، وأخيرا إقتراح آفاق البحث المستقبلية التي يمكن أن تدفع الباحثين للمزيد من البحث في مجال الميزة التنافسية والتكلفة المستهدفة.

الفصل الأول:

التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة
التنافسية

تمهيد:

يشهد العالم في الوقت الحالي تطور في شتى المجالات وتنوع المنتجات ومواصفاتها وتقديم خدمات مميزة للفوز بأكبر حصة سوقية لذلك يجب على المؤسسات أن تأخذ بعين الاعتبار العديد من الجوانب التي تساعد في ذلك. تعتبر التكلفة من أهم العناصر في العصر الراهن وأن إمكانية المنافسة بين المؤسسات في الأسواق يتوقف إلى حد كبير على ضبط ومراقبة العنصر والتحكم فيه بهدف التقليل منه ما أمكن وبالتالي زيادة في ربحية المؤسسات، إلى جانب ذلك تحقيق ميزة تنافسية حيث أن بناء الميزة التنافسية ليس بالشيء، بل هي من أكبر التحديات التي تواجهها المؤسسة لكي تبقى متفوقة وتحافظ على تلك الميزة في محيط سريع التغيرات والتطورات، ولهذا فإن التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية لهما أهمية كبيرة في أي مؤسسة شأنها شأن تحديد المنتج حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمرارها في السوق يرتبط بغرض المنتج المناسب وبالسعر المناسب ولهذا الغرض تستعمل المؤسسات أنظمة لحساب التكاليف من أهمها التكلفة المستهدفة التي هي عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل إلى جانب التكلفة المستهدفة وجب على المؤسسات التفكير في إيجاد آليات تتمكن من خلالها إبقاء ذلك النجاح، ووجدت أن تبني استراتيجيات ملائمة تمكنها من الوصول إلى مزايا تنافسية في فترات مختلفة من خلال البحث على مؤشرات التفوق التنافسي المتميز والعمل على استمرارية وإسناده في المدى الطويل.

وفي هذا الفصل سوف نحاول التطرق إلى ثلاث مباحث هما:

المبحث الأول: التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني: الميزة التنافسية

المبحث الثالث: فعالية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

المبحث الأول: التكلفة المستهدفة

نتيجة للتطور في جميع الميادين خاصة منها الجانب الاقتصادي إهتم المحاسبون والمختصون في تطوير أساليب التكاليف لتلائم مع حاجيات العملاء مع الأخذ بعين الاعتبار لهامش ربح المؤسسة. هذا أدى إلى ظهور ما يعرف بالتكلفة المستهدفة لما جاءت به من مفاهيم جديدة.

المطلب الأول: التكلفة وأنواعها

تعتبر التكلفة المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبياً، وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيراً كبيراً على ربحية المؤسسات الاقتصادية والأعمال التجارية، لكن قبل التطرق للجوانب الأساسية للتكلفة المستهدفة لا بد من تحديد مفهوم التكلفة بصفة عامة وأهم العناصر التي تحكمها.

الفرع الأول: ماهية التكلفة

1- تعريف التكلفة

تعرف التكلفة بأنها: تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي - لأغراض المحاسبة المالية - لتحقيق هدف معين أو غرض معين. وهو الأمر الذي يعني أنه بانتقاء الغرض أو الهدف وجود التكلفة في حد ذاته.¹

كما تعرف على أنها هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل. أو بمعنى آخر هي إستنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة إختيارياً بهدف الحصول على موارد إقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل.² ويقصد بها كذلك "التكلفة تضحية إختيارية بموارد إقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر (الفترة الحالية) أو في المستقبل (الفترة التالية)، وإذا ترتب على هذه التضحية منافع في الفترة الحالية فقط فإن التكلفة تتحول إلى مصروف يخص الفترة ويظهر في قائمة الدخل وفقاً لمبدأ المقابلة (مقابلة إيرادات الفترة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات لتحديد صافي الربح أو الخسارة عن هذه الفترة)، وإذا ترتب على هذه التضحية منافع في المستقبل (الفترة التالية) فإن التكلفة تتحول إلى أصل يظهر في الميزانية العمومية ويساهم في تحديد المركز المالي للوحدة الإقتصادية".³

¹ - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص18.

² - السيد عبد المقصود محمد ديبان وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص59.

³ - ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص37.

من خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن أن نستخلص المفهوم العام للتكلفة فهي تلك التضحية بموارد إقتصادية ملموسة أو غير ملموسة في سبيل الحصول على منفعة ذات قيمة إقتصادية في الحاضر أو المستقبل.

2- أركان التكلفة:

ونظرا لأهمية مفهوم التكلفة - في هذه المرحلة لهذا الفرع من المحاسبة - فإنه يمكن تناول الأركان الرئيسية لمفهوم التكلفة كما يلي:

***التضحية:** بما أن التكلفة الفعلية تعتبر عبئا يتحمله الشخص أو المؤسسة، فلا شك أن الشعور المصاحب لتحمل التكلفة غالبا ما يكون الضيق وعدم الإرتياح، وبناء على ذلك اعتبرت التكلفة تضحية، كما أنه من الناحية الأخرى فإن التكلفة وما يترتب عليها من خروج نقدي عادة ما ينتج عنها نقص لمخزون الثروة أو الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على كون التكلفة تضحية.

***بمبلغ نقدي:** للإعتراف بالتضحية لا بد أن تكون ممثلة في صورة مبلغ نقدي معين (مقاسا بالجنية أو الدولار أو الريال ... إلخ.) فإذا ما سلمنا بهذه القناعة فإنه بالإستنتاج العكسي فإن التعبير عن التضحية بأي شيء خلاف الوحدات النقدية سوف ينفي عنها صفة التكلفة، ويكسبها أي معنى آخر ليس له موضع فيما نحن بصدده الآن وليس أدل على ذلك من قيام شخص معين بالتضحية بجزء من وقته لإستقبال صديق أو تقديم واجب عزاء لجاره ... إلخ. فلا شك أن التضحية هنا لا تعتبر تكلفة طالما لم يترتب عليها خروج نقدي.

***تحقيق منفعة:** تعتبر المنفعة في القلب من تحديد ماهية التكلفة، فليس من المتصور إعتبار أي تضحية نقدية تكلفة ما لم تتحقق من ورائها منفعة. وفي ذلك تمييز للفرق بين التكلفة والخسارة، إذ أن التضحية النقدية التي لن تترتب عليها أي منفعة تعتبر بمثابة خسارة. وهو الأمر الذي يتسق مع مفهوم الخسارة الذي يشير إلى عدم الإنتفاع من المبالغ التي تم تحميلها والتضحية بها. مع ملاحظة أن مفهوم الخسارة قد لا يساوي المبلغ الذي يتم تحمله بالكامل، بل قد يقتصر على جزء منه فقط، ومثال على ذلك حالة الحصول على منفعة أو خدمة تقل عن المبلغ النقدي المدفوع فإن الفرق بينهما يعتبر بمثابة خسارة.

والجدير بالذكر أنه يجب التأكيد - في هذا المقام - على دقة رقم التكلفة التي يتم قياسها، فليس كل ما أنفق في سبيل الحصول على منفعة معينة يعد تكلفة، و لكن من الواجب أن يكون هناك تقنين معين للتكلفة، بحيث إذا زاد المنفق عن المبلغ المقدر يعتبر الفرق إسرافا أو ضياعا ومن هذا المنطق برزت بشكل واضح أهمية إرتباط قياس التكلفة

بالمبلغ المتوقع إنفاقه وليس بالمبلغ الفعلي المنفق، وذلك نظراً لأن القياس في ضوء المتوقع يعتبر أدق لأنه خضع للدراسة المستفيضة قبل تحديده، بينما خضع المبلغ الفعلي الزائد لبعض نواحي الإسراف والضياع.¹
وبصفة عامة نجد أن مفهوم التكلفة يمكن أن ينقسم إلى:²

تكلفة غير مستنفذة: وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة ولم تستنفذ بعد وذلك تعتبر أصول لدى المؤسسة.

تكلفة مستنفذة: وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة واستنفذتها خلال الفترة.
إلا أنه يمكن الإشارة إلى أن تحقيق الإيراد عند إستنفاد المؤسسة لمنافعها خلال الفترة أو عدم تحقيقها لذلك الإيراد من الأهمية بمكان للتمييز بين المصروف والخسارة. فمتى حصلت المؤسسة على إيراد خلال نفس الفترة التي إستنفذت فيها التكلفة سميت هنا التكلفة المستنفذة مصروفاً، أما إذا لم يقابل هذا الإستنفاد حصول المؤسسة على عائد أو إيراد فهي خسارة.

3- سعر التكلفة:

يعرف سعر التكلفة على أنه "السعر الذي يعبر عن التكاليف الإجمالية لإنتاج منتج معين بداية بعملية الشراء إلى غاية توزيعه وهو يخص إذن السلع والخدمات المسوقة ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقة التالية"³:

أ - إذا كانت المؤسسة صناعية فإن:

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتج النهائي المباع + مصاريف التوزيع.

ب - إذا كانت المؤسسة تجارية فإن:

سعر التكلفة = تكلفة شراء السلع المباعة + مصاريف التوزيع.

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه يوجد تداخل بين مفهوم التكلفة ومفهوم القيمة حيث أن طبيعة التداخل بين القيمة والتكلفة تأتي من الإعتقاد السائد لدى البعض، والذي يرى أنه كلما كانت تكلفة السلعة أو الخدمة مرتفعة كلما زادت قيمتها. وعموماً تحمل القيمة في جوهرها مفهوماً معنوياً يتعلق بتحديد ما يستحقه الشيء وذلك من حيث القدر أو مدى الأهمية، فمنفعة الشيء أو قدرته الذاتية على الإشباع هي أساس قيمته.

أما تكلفة الشيء فهي ليست مقياساً دقيقاً لقيمه لأنها قد تتساوى هذه الأخيرة مع التكلفة وقد تنقص عنها أو تزيد تبعاً لمدى دقة توقع هذه القيم. وعلى أي حال فالتكلفة مهمة بصورة أساسية لتقريب القيمة العادلة لتاريخ الإكتساب.

¹ - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 18-19.

² - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، عمان، 2013، ص 15.

³ - نفس المرجع السابق، ص 16-17.

تكاليف الإنتاج

تشكل عناصر التكاليف الإنتاج أهمية كبيرة في العمليات الإنتاجية ومن هذه العناصر عنصر المواد والأجور وتكاليف أخرى غير مباشرة.

1 - عناصر التكاليف المباشرة : وتشمل ما يلي:¹

• المواد:

لا بد من وضع أنظمة دقيقة للإشراف والرقابة على المواد الخام من حيث فحص هذه المواد وإستلامها وتخزينها وصرفها للإنتاج المباشر والغير المباشر وعلى ذلك فإن تكلفة المواد تشمل ما يلي:

- ثمن شراء المواد.
- مصاريف نقل المواد والخام من مخازن المورد إلى مستودعات المؤسسة سواء كانت وسائل النقل تعود ملكيتها للمؤسسة أو مستأجرة من الغير فإذا كانت مملوكة للمؤسسة فإنها تستخدم في نقل المشتريات والمبيعات ويجب التمييز بين كل منهما.
- عمولة مشتريات المواد تعتبر عمولة المشتريات ضمن تكاليف المشتريات وهي جزء من تكلفة المواد المشتراة سواء كانت مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع وتحمل هذه التكلفة على المواد التي تخصها.
- تكاليف مناولة المواد وإستلامها وتخزينها وصرفها للمصنع وتعتبر هذه التكاليف ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحسب هذه التكاليف على أساس تقديري فتحمل كل كمية بما يخصها من مصاريف.
- مقدار الخصم وكما نعلم فإن الخصم نوعان الأول هو الخصم التجاري الذي يسجل على الفاتورة ولا يسجل محاسبا فلا يدخل ضمن عناصر التكلفة حيث تحسب القيمة على أساس صافي الفاتورة.
- أما الخصم الآخر فهو الخصم النقدي أو (تعجيل الدفع) ويعالج هذا الخصم بإعتباره ربحا ماليا للمشتري عند التسديد فورا أو خلال المدة التي يحددها المورد وهو ناتج عن السداد والتمويل لذلك لا علاقة له بتكلفة المواد ولا يخصم منها.
- تكاليف التمويل والإقتراض وتعتبر تكلفة الإقتراض والتمويل تكلفة تحويلية ليس لها علاقة بتكلفة المواد.

¹ - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2002، ص ص 47-50.

• عمليات الشراء و الإستلام و التخزين:

أولاً: عمليات الشراء:

ينظم طلب شراء من مراكز الإنتاج على نسختين تحتوي على معلومات وافية عن المواد والخدمات المراد شراؤها من حيث الصنف والكمية والمواصفات. ترسل نسخة إلى قسم محاسبة المواد وأخرى إلى قسم المشتريات الذي ينظم أمر شراء على ثلاث نسخ واحدة للمورد وأخرى لقسم إستلام المواد والثالثة لقسم المشتريات وتتم المشتريات بالطرق التالية:

- الشراء المباشر
- الشراء بالاتصال المباشر بالمورد
- الشراء عن طريق المناقصة

ثانياً: عمليات الإستلام:

عند إستلام المواد يجب مقارنة الكمية الواردة بالكمية المطلوبة وكذلك مقارنة الأصناف والمواصفات والتأكد من مطابقتها لما ورد في أمر الشراء. ويحرر الإستلام على ثلاث نسخ واحدة لقسم المشتريات وأخرى لإدارة المخازن لإستلام المواد وثالثة لقسم الإستلام.

ثالثاً: التخزين:

يجب مراعاة تخزين المواد في أماكن جيدة التهوية مع وجود مسافات بين الأصناف لتسهيل الحركة كما يجب مراعاة الحجم الأمثل للمخزون لكل صنف من أجل تخفيض تكلفة التخزين إلى أدنى حد ممكن، كما يجب الفصل بين تخزين المواد الخام والمواد نصف المصنعة والأخرى تامة الصنع.

رابعاً: إجراءات الشراء:

ينتج عن عملية الشراء توليد إلتزامات على المؤسسة للغير أو للموردين ولذلك يجب مراعاة قيمة الإلتزامات المقدرة للشراء ومدى كفايتها، ودراسة إمكانية تمويل عمليات الشراء النقدي أو الأجل.

يقوم قسم المشتريات بتقديم طلبات الشراء وتحديد مواصفاتها مع إدارة الإنتاج وطريقة الشراء حسب الإمكانيات المتاحة كما يقوم قسم المشتريات بالاتصال بالموردين و إختيار أفضل الشروط في العروض المقدمة ثم تحرير أمر التوريد ومتابعة إجراءات النقل والتسليم والتأمين أو الشحن والتخليص والجمارك إذا تم الشراء من الخارج.

خامساً: الضبط الداخلي والرقابة على المشتريات:

يتم تحديد مواصفات السلعة المنتجة وبعدها يتم تحديد مواصفات المواد التي تدخل في إنتاج هذه السلعة والكميات اللازمة للإنتاج ثم إصدار أمر الشراء والحصول على أفضل الأسعار بالمواصفات والكميات المطلوبة وتتم مقارنة المواد

المستلمة مع أمر التوريد مع مراعاة تسجيل عملية الشراء في سجلات التكاليف من واقع المستندات التي تؤيدها بهدف التوصل بدقة إلى تحديد تكلفة المشتريات.

كما سبق نرى أن دورة مشتريات المواد تتم على المراحل التالية:

- طلب الشراء ويصدر عن إدارة المخازن أو الإدارات الإنتاجية ويشمل معلومات وافية عن الصنف المراد شراؤه.
- أمر الشراء يصدر عن إدارة المشتريات ويحتوي على أمر التوريد ورقم طلب الشراء، الأصناف والكميات والمواصفات شروط الدفع والتوريد.
- محضر فحص وإستلام المواد يتم فحص المواد التي تم توريدها إلى المخازن للتأكد من مطابقتها للمواصفات والكمية ومقارنتها مع أمر التوريد الصادر عن إدارة المشتريات.
- عند إستلام المواد التي فحصها ومطابقتها يجري تخزينها في المستودعات وإثباتها في بطاقة الصنف والسجلات المحاسبية الخاصة.

• العمل:

تكلفة عنصر العمل تحظى بأهمية بالغة في تحديد تكلفة المواد المصنوعة في جميع المؤسسات الصناعية وتعتبر في المرتبة التالية لتكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج ولذلك تهتم محاسبة التكاليف بضبط هذا العنصر لأنه يمثل أحد أهم أوجه الإنفاق في المؤسسات الصناعية وذلك لتحديد نصيب الوحدة المنتجة الواحدة من هذه الأجرور ويعمل المشروع على تحقيق الكفاءة و الرقابة الدائمة على تكلفة العمل لما له من تأثير على تكلفة السلعة المنتجة وعلى كفاءة العناصر الأخرى كالمواد المباشرة والأجرور غير المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى.

إن الأجرور والرواتب هي العوائد التي يتقاضاها العاملون في المؤسسة مقابل الجهد الذي يبذلونه لتحقيق أهداف تلك المشروع وقد تدفع على أساس الزمن أو الكمية حيث تدفع الرواتب على أساس الزمن وقد تكون الأجرور على أساس القطعة أو الساعة أو اليوم أو الأسبوع. إن عنصر العمل هو الذي يقوم بتحويل المواد الخام إلى مواد تامة الصنع ومنتجات قابلة للإستخدام والبيع.¹
والأجرور تتكون من نوعين:²

1 - الأجرور المباشرة: وهي أجرور ورواتب العاملين في مراكز الإنتاج ويمكن تحميلها بشكل مباشر على الوحدات المنتجة.

¹ - عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص77.

² - نفس المرجع السابق، ص77.

2 - الأجور غير مباشرة: وهي التي لا تحمل بشكل مباشر على المنتجات إلا باستخدام معدلات تحميل معينة ومعايير ملائمة ومنها أجور المراقبين الفنيين وراتب المدير العام وأجور المشرفين وعمال الصيانة وغير ذلك.

2- التكاليف الغير مباشرة

تعتبر التكاليف الغير مباشرة بالتكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالوحدة الانتاجية.

خطوات تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف:¹

1 - تحديد وحدة التكلفة وتقسيم المؤسسة إلى مراكز التكلفة:

إن وحدة التكلفة هي للتعبير عن وصف الإنتاج وقياسه، هي الأساس لإحتساب التكلفة وتختلف وحدة الكلفة من مؤسسة إلى أخرى بسبب اختلاف طبيعة الإنتاج، ففي بعض الصناعات وحدة التكلفة تكون العدد والبعض الآخر الوزن والآخر الحجم، وهكذا فإذاً الخطوة الأولى تتجسد في تحديد وحدة الكلفة هذه، وبعد ذلك تدرس المؤسسة أي سير النشاط فيها، من أجل تقسيمها إلى مراكز تكلفة إنتاجية وهي تلك المراكز التي تخصص بالعمليات الإنتاجية، أي تحويل المواد الخام، إلى منتجات نهائية، مثل مركز تكلفة الغزل، والنسيج في صناعة الغزل والنسيج. والمراكز الخدمية، التي وجودها هو لمساعدة وخدمة المراكز الإنتاجية مثل مركز خدمة الصيانة، المخزن....

2 - حصر وتقدير التكاليف الصناعية الغير مباشرة:

الخطوة الثانية تتمثل بحصر وتقدير التكاليف الصناعية الغير مباشرة، والسبب يعود إلى تقدير هذه التكاليف، إلى أن المقدر من هذه التكاليف سيكون وسيلة لفرض الرقابة الفعالة على إستخدامها من خلال مقارنتها بما يتفق فعلياً ودراسة أسبابها وإبلاغ الإدارة بذلك.

والسبب الثاني هو إدارة كل مؤسسة لا بد لها من معرفة تكلفة إنتاجها قبل البدء بالعملية الإنتاجية لأنه ليس من المعقول أن تكون معرفة نصيب المنتج من هذه التكاليف إلا في نهاية تصنيعه.

3 - تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية الغير مباشرة:

من الأفضل أن تخصص أغلب بنود التكاليف الصناعية الغير مباشرة على الأقسام من خلال ربط السبب بالنتيجة، لأنه كلما كثرت العناصر التي يمكن تخصيصها ستخفف المشكلة ومن البنود التي يمكن تخصيصها، هي المواد الغير مباشرة والأجور الغير مباشرة، من خلال الإعتماد على سندات الصرف المثبت بها الأقسام التي صرفت لها، وعلى قوائم الأجور الصادرة من قسم الرواتب والأجور الذي يحدد أجر العاملين وحسب أقسامهم.

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد، عمان، 2006، ص 138-140.

4 - توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج:

بعد أن تم تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف الصناعية الغير مباشرة على مراكز التكلفة المستفيدة وحسب أساس كل عنصر سواء كانت المراكز الإنتاجية أو مراكز خدمية، تأتي الخطوة الرابعة وهي توزيع تكاليف مراكز الخدمات على الإنتاج وهذا يستلزم إتباع الخطوات التالية:

- تحديد الأساس المناسب لتوزيع تكلفة المراكز الخدمية على المراكز الإنتاجية، وأن إختيار الأساس المناسب لمركز الخدمة يرتبط مباشرة بطبيعة الخدمة المقدمة من مركز الخدمة نفسه إلى المراكز الأخرى.
- إختيار الطريقة المناسبة لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على الإنتاج حيث توجد أربعة طرق للتوزيع:
 - أ - طريقة التوزيع الإجمالي
 - ب - طريقة التوزيع الإفرادي
 - ج - طريقة التوزيع التنازلي
 - د - طريقة التوزيع التبادلي

إن معرفة العناصر المكونة لتكلفة الإنتاج لا تكفي لحساب هذه التكلفة حيث يترتب أحيانا عن عملية الإنتاج خصوصيات تستوجب الأخذ بعين الإعتبار مايلي:¹

- أ - إنتاج منتج نصف مصنع
- ب - عدم الإنتهاء من تصنيع المنتج عند نهاية الفترة
- ج - حدوث فضلات ومهملات
- د - إستعمال الأغلفة

تختلف تقنيا عملية الإنتاج من مؤسسة إلى أخرى، فواحدة تنتج منتوجا واحدا بواسطة مادة أولية واحدة داخل عدة ورشات وأخرى تنتج عدة منتوجات بواسطة مادة أولية واحدة داخل ورشة واحدة.

1 - المنتج النصف مصنع:

المنتج النصف مصنع هو منتج وصلت به عملية التصنيع إلى درجة معينة قد تكون نهائية كما قد تكون جزئية وبالتالي تتطلب عمليات أخرى.

يطلق على المنتج النصف مصنع إسم منتج وسيط أو نصف تام ومن خصوصياته أنه يدخل في إنجاز أو تركيب المنتج النهائي فهو قابل للإستهلاك والتخزين وقد يكون محل بيع في بعض الأحيان.

¹ - علي رحال ، سعر التكلفة و الحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 ، ص ص25-31.

2 - منتج تام الصنع و منتج قيد الصنع:

المنتج قيد الصنع هو إذن منتج غير جاهز وغير منتهي الصنع عند نهاية الفترة الحسابية، إلا أنه يكون كامل الصنع في الفترة الحسابية القادمة.

فمثلا: تحسب المؤسسة الصناعات النسيجية تكلفة الإنتاج في آخر كل شهر للمنتج النهائي، إلا أن داخل الورشات لا تزال منتوجات (ألبسة مثلا) قيد الصنع ولا تكون جاهزة إلا في الشهر القادم.

المنتوجات الغير الجاهزة والموجودة داخل الورشات هي إذن في طريق الصنع، وقد تتراوح هذه العملية من نسبة 1/100 إلى نسبة 99/100 من أنها تصنيع المنتج.

والمنتج في طريق التصنيع آخر فترة يصبح منتوجا في طريق الصنع لبدية الفترة الموالية التي يتحول خلالها إلى منتج نهائي في هذه الحالة تضاف مصاريف هذا المنتج (الذي هو قيد الصنع) إلى تكلفة الإنتاج الإجمالية.

3 - الفضلات و المهملات:

عن بعض عمليات الإنتاج، تنجز فضلات ومهملات، الفضلات موجودة مثلا في صناعة الخشب، البلاستيك... أما المهملات فهي خاصية تطلق على منتج لا تتوفر فيه مميزات المنتج السليم ووجود هذه الفضلات تؤثر بدوره على حساب تكلفة الإنتاج وذلك تبعا للحالات التالية:

- الرمي: إن لم تعد صالحة للإستعمال داخل المؤسسة كما يستحيل بيعها لإفتقارها لأي قيمة عن عملية الرمي تترتب مصاريف إضافية تتمثل في مصاريف الشحن، النقل....
- البيع: إذا أفرزت عملية الإنتاج فضلات ومهملات يمكن بيعها في هذه الحالة تتم المعالجة كما يلي:
 - إما تخفيض تكلفة الإنتاج الإجمالية بقيمة المبيعات.
 - وإما إضافة قيمة المبيعات إلى النتيجة المحصل عليها دون تغيير حساب تكلفة الإنتاج.
- إعادة الإستعمال: غالبا ما تفضل المؤسسات إعادة إستعمال الفضلات والمهملات إذا كان ذلك ممكنا في عملية الإنتاج بتخصيص مصاريف إضافية تطرح قيمة الفضلات والمهملات التي أعيد إستعمالها من تكلفة الإنتاج على أن تضاف هذه المصاريف لتكلفة الإنتاج في الفترة التي أعيد فيها الإستعمال.

4 - الأغلفة التجارية:

- تعرف الأغلفة التجارية على أنها مواد ضرورية لإحتواء المنتج النهائي، أو السلع الموجهة للبيع و تنقسم إلى:
 - الأغلفة المتداولة: وهي غير موجهة للبيع إذ تعتبر جزء من الإستثمار تودع لدى الزبائن مقابل مبلغ مالي يسترد حين تسترجع الأغلفة مثل الصناديق، الزجاجات وتحول مصاريف الأغلفة المتداولة والتي تتمثل في حصص

الإهلاك إلى تكلفة الإنتاج وتجب الإشارة إلى إمكانية إنتاج الأغلفة المتداولة داخل المؤسسة نفسها أو شرائها من مؤسسة أخرى.

- **الأغلفة التالفة:** وهي موجهة للبيع مع المنتج في آن واحد، غير قابلة للإيداع أو الإسترجاع مثل علب المصبرات، الزجاجات البلاستيكية... لهذه الأغلفة قيمة حيث تضاف هذه الأخيرة إلى تكلفة الإنتاج وهذا بشرط أن تتم عملية التغليف داخل الورشات وتعتبر قيمة هذه الأغلفة من مصاريف التوزيع أن تمت عملية التغليف خارج الورشات وبالتالي لا تضاف إلى تكلفة الإنتاج ينتج هذا النوع من الأغلفة في غالب الأحيان داخل المؤسسة كما يمكن شرائه وتخزينه.

المطلب الثاني: ماهية التكلفة المستهدفة والعوامل المؤثرة عليها

الفرع الأول: أسباب ظهور التكلفة المستهدفة:

يمكن تلخيص بعض أسباب التي أدت إلى التكلفة المستهدفة كمايلي:¹

- إزداد 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 نتيجة لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار دفعت المؤسسات 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 نظام 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.

¹ - ميساء محمود مجد رجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الإقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز السعودية، 2002، غير منشورة، ص ص11-12.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للتكلفة المستهدفة:

بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب و المفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه الصناعة، حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة، ومن ثم تم تحويلها على نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية وقد ظهرت هندسة القيمة في شركة جنرالا لكنزريك الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وأسفرت التجارب العلمية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فعالية عالية ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه، ثم تطور هذا الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجة كفاءة وفعالية مع خفض التكلفة إلى أدنى مستوى واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة من الصناعات التجميعية يستخدم هذا الأسلوب مثل صناعة السيارات، الإلكترونيات الأدوات المنزلية وغيرها ومعظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا، نيسان، سوني تستخدم هذا الأسلوب.

وبالرغم من إستخدام اليابانيين مدخل التكلفة المستهدفة لم يقارب ثلاثين عاما بإعتباره سلاحا إستراتيجيا لإدارة التكاليف إلا أن المديرين خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا المدخل فقد كان الإعتقاد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يحتوي على جملة نظام تكاليف فإنه يناقش موضوع خاص بعمل المحاسبين فهو خارج إهتمامهم بالرغم من أن مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل لإدارة التكاليف والأرباح.¹

الفرع الثالث: مفهوم التكلفة المستهدفة:

لقد ظهرت العديد من الدراسات التي تشرح وتوضح مفهوم نظام التكاليف المستهدفة. حيث عرفت على أنها أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة.² كما تعرف على أنها عملية تطور المؤسسة بواسطة أهداف محددة بالنسبة لتكاليفها ل طرح السلعة أو الخدمة، و يتم بناء التكلفة على هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعة أو الخدمة.³

¹ - أحمد راجح خليل أبو عواد، أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، غير منشورة، ص ص 58-59.

² - ميساء محمود مجد رجحان، مرجع سابق، ص ص 12-13.

³ - غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، الأردن، 2008، ص 284.

ويقصد بها كذلك تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة المستهدفة} = \text{سعر الوحدة المستهدف} - \text{ربح الوحدة المستهدف.}^1$$

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التكلفة المستهدفة هي التكلفة التي تسعى إدارة التكاليف الوصول إليها وذلك بغية تخفيض التكاليف الكلية للمنتج مع تحقيق الهدف المنشود.

ويرتبط مفهوم التكاليف المستهدفة بمفاهيم أساسية هي:

السعر المستهدف: هو سعر تقديري للمنتج أو الخدمة يرغب العميل المحتمل في سداده ويعتمد تقدير السعر على فهم القيمة التي يتوقعها العميل للمنتج وعلى استجابة المنافسين، و يعتبر كل من مبيعات المؤسسة وتنظيم السوق أحسن موقع لتلبية إحتياجات العملاء والقيمة التي يتوقعونها من المنتج كما تقوم المؤسسات بالأبحاث حول خصائص المنتج التي يريدها العملاء وبأي سعر يرغبون في دفعها، وعلى المؤسسة أن تراعي تكنولوجيا المنافسين، والمنتجات والظروف المالية.²

الزبون: ينبغي أن يكون لدى المؤسسة القدرة على فهم مدى إستعداد الزبائن على الدفع في ضوء الوضع التنافسي وقدرة المنتج على تلبية رغباته وإحتياجاته.

المنافسة: معرفة قدرة المنافسة على طرح المنتجات البديلة وكيف أن الزبائن يبحثون على المنتجات ذات الوظائف التي تتلائم على متطلباتهم وفي نفس الوقت الحصول على أفضل الأسعار.

إستراتيجية المؤسسة: أي أن تتصرف المؤسسة بكلمة لتحقيق أهدافها لإحتفاظ بحصة سوقية مناسبة.

هامش الربح المستهدف: يعرف على أنه مقدار ذلك الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويل أو المتوسط الآجال التي تعكس التخطيط الإستراتيجي.

وهناك عاملين أساسيين يؤثران على الربح المستهدف فهما:

- المستثمرين.

- إدارة المؤسسة.

¹ - ياسين سالمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، غير منشورة، ص 114.

² - ثناء علي القباني، مدخل إستراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 475.

التكلفة المسموح بها: يقصد بها أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج تتحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف كما تعد على أنها التكلفة المستهدفة وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها إلى أن تصل إلى التكلفة المستهدفة. ويمكن التعبير عنها وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}^1$$

الفرع الرابع: أهداف ومبادئ التكلفة المستهدفة

أولاً: أهداف التكلفة المستهدفة

يهدف هذا الأسلوب إلى تحقيق:²

- تكلفة المنتج قبل حدوثها.
- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج أو الخدمة حتى تقدمه فعلاً للعميل.
- يركز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من رغبات وإحتياجات العميل ومواصفات وخصائص المنتج أو الخدمة وإمكانات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للمؤسسة.
- إدارة تشكيلة المنتجات أو الخدمات، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة المستهدفة، وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي تتم مقارنة تكلفة المنتج أو الخدمة بها.

ثانياً: مبادئ التكلفة المستهدفة

إن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالتالي:³

- **السعر يؤدي إلى التكلفة:** حسب هذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة أي تحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وذلك بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي. وفق المعادلة التالية:

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

¹ - مُجّد منصور الشبلي، ماهية التكاليف المستهدفة، بحث جامعة الأزهر، مصر، 2008، ص10.

² - نعيمة زعور، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجّد خيضر، بسكرة، 2015، غير منشورة، ص 112.

³ - نضال مُجّد رضا الخلف، إنعام محسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، قسم المحاسبة، الاقتصاد والادارة، العدد الأول، الأردن، 2007، ص176.

- **التركيز على العميل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تأخذ بالعين في قرارات المنتج.
- **التركيز على تصميم المنتج:** تعد هندسة التصميم عنصر رئيسي في التكلفة المستهدفة إذ يجب تصميم المنتج وفق حدود التكلفة المستهدفة.
- **التركيز على مرحلة التصميم:** وذلك بفحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة كما يجب أن تصميم المنتجات وفق التكلفة المستهدفة
- **دورة حياة التكاليف:** عند تحديد التكلفة المستهدفة يجب أخذ جميع ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار.
- **فرق متداخلة المهام:** يتطلب تصنيع منتج في حدود التكلفة المستهدفة باستخدام فريق عمل متنوع الإختصاصات كالمختصين في بحوث التسويق والبيع وهندسة التصميم.
- **الإستناد إلى مفهوم سلسلة القيمة:** يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على إشراك ممثلين لكافة مراحل سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء والقائمين بخدمات مابعد البيع في نظام التكلفة المستهدفة ويهدف ذلك إلى بث مفاهيم وجهود خفض التكلفة خلال مراحل سلسلة القيمة من خلال تنمية وتطوير روح التعاون بين كل أعضاء المؤسسات المرتبطة بالمنتج.

الفرع الخامس: خصائص، مزايا وصعوبات التكلفة المستهدفة

أولاً: خصائص التكلفة المستهدفة

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بالخصائص التالية:

- ✓ تستخدم التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة كونها تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات والتي تتميز بها عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.
- ✓ يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق.
- ✓ يساعد على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، ومن ثم تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك.

- ✓ تناسب التكلفة المستهدفة المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في الأجل القصير، وسرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد.
- ✓ يوفر مدخل التكلفة المستهدفة الدافع الذاتي لتحقيق النتائج المنتظرة كونه يعتمد على مشاركة جميع الأطراف المرتبطة بالعملية الإنتاجية، ويوفر دافع الإنتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق هدف حفظ التكلفة.
- ✓ كذلك يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤشرات الأداء غير مالي، مثل تحديد المواصفات التي توافق رغبات العملاء، تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة، توفير رؤية منهجية جديدة في التسعير دراسة وتحليل بدائل تصميم المنتجات، الإهتمام بدورة حياة المنتج.
- ✓ تعمل التكلفة المستهدفة على تنمية وتعميق فكرة فريق العمل بين المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل المؤسسة.
- ✓ يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على تحديد تكاليف الإنتاج للمنتج بما يحقق مستوى الربح عند بيعه ومن ثم فإن هذا المدخل يساعد إدارة المؤسسة على تحقيق مستويات التكاليف التي تعكس الأداء المالي المقترح.
- ✓ يشرح ويصف خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.
- ✓ يعد مدخل التكلفة المستهدفة بمنزلة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة.¹
- ✓ التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم حيث إنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج.
- ✓ إن عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير والتصميم.
- ✓ التعاون بين الأقسام المختلفة مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة.
- ✓ التكلفة المستهدفة مناسب تطبيقها في الصناعات أو المنتجات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكبيرة.²

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص290-291.

² - سالم عبد الله حلس، مُجد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، المجلد العشرون، العدد الثاني، الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، جوان 2012، ص307.

ثانياً: مزايا التكلفة المستهدفة :

هناك مزايا عديدة لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر منها: ¹

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
- تسهل العمل الجماعي بخلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة يعمل كل أعضاء الفريق المتعدد الوظائف على تحقيقه.
- يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.
- تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
- يصبح السعر مسيبا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.
- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لإتخاذ القرارات.
- توفر الكثير من المزايا التي تمكن العملاء من الدفع لشراء منتجات المؤسسة. ²
- تعمل على تخفيض خفض دورة تطوير المنتج.
- تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ.
- تعمل على ترابط الأقسام الداخلية للمؤسسة والعمل كفريق واحد يأخذ على عاتقه مسؤولية تسويق وتخطيط وتطوير وتصنيع وبيع وتوزيع وتركيب المنتج.
- مشاركة العملاء والموردون لتصميم المنتج الصحيح ومعرفة ما يتوقعه العملاء والمستهلكون من المنتج الخاص بالمؤسسة أو المنتجات المنافسة والبديلة.
- يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب الأخذ في الاعتبار جودة المنتج.

¹ - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، قسم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، غير منشورة، ص ص59-60.

² - محمد عبد السميع، أحمد طيبة، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، دار جليس الزمان، عمان، 2010، ص ص83.

ثالثاً: صعوبات التكلفة المستهدفة:

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة إلا أن وضع الأسلوب قيد التنفيذ يتجنب بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون المؤسسة على علم مسبق حتى تتمكن من تخطيطها، ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي:¹

✓ الصراع التنظيمي حيث أن إختلاف الأهداف والتي تسعى إلى تحقيقها كل قسم يؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.

✓ يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.

✓ يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج، وهي تكاليف إختيارية ولهذا أصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخولات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.

✓ تحتاج أنشطة أسلوب التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.

✓ التزام المديرين بنظام عمل المؤسسة والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة وكراهية تحمل المسؤولية.

الفرع السادس: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة

هناك العديد من العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة ونتيجة هذه العوامل تحدد طبيعة وأهمية نظام التكلفة المستهدفة الذي تستخدمه المؤسسة.

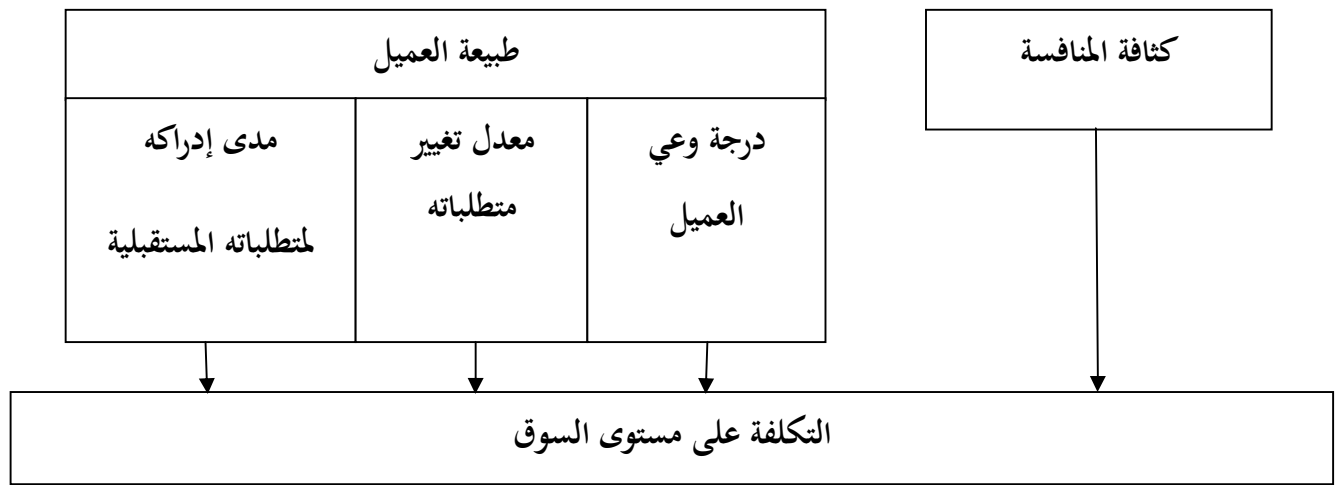
وسوف نتطرق حول العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق، العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، العوامل المؤثرة في إستراتيجية الإدارة، العوامل المؤثرة الخاصة بالموردين.

¹ - طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، قدم هذا البحث إستكمالاً لمتطلبات مادة حلقة في المحاسبة، قسم المحاسبة المالية والمصرفية، جامعة حسين بن طلال، الأردن، 2008، ص 8.

أولاً: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق

يوجد على مستوى السوق عاملان أساسيان مؤثران على التكلفة المستهدفة هما كثافة المنافسة وطبيعة العميل. تساعد هذه العوامل على تحديد مدى الصعوبة التي يمكن مواجهتها لضمان نجاح المنتجات عند إطلاقها وبالتالي ضخامة الأرباح المتأتية عن التكلفة المستهدفة. كما تساعد كذلك على تحديد طبيعة ومدى المعلومات التي يتم جمعها عن العملاء والمنافسين في الجزء الخاص بتحليل السوق من عملية التكلفة المستهدفة.¹ والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (01): العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق.



المصدر: راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008 ، غير منشورة ، ص50.

وهنا نعرف كثافة المنافسة وطبيعة العميل وتأثيره على السوق:²

1 - كثافة المنافسة:

تؤثر كثافة المنافسة على مقدار الأهمية الذي توليه المؤسسة للمعروضات المنافسة في أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تؤثر كذلك على تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى للعناصر الثلاثة التي تشكل مثلث البقاء والمتمثلة في السعر الجودة والوظيفية والتي لها دور جوهري في تحديد نجاح المؤسسات.

إذ أن لكل منتج تبعه المؤسسة قيمة مختلفة ترتبط بخصائص مثلث البقاء و فقط المنتج الذي يتلاءم مع خصائص مثلث البقاء المقبول لدى العميل له فرصة للنجاح. لذلك فإنه من المجدي تحديد منطقة البقاء لكل منتج والتي تتحدد

¹ - راضية عطوي، مرجع سابق، ص50.

² - نفس المرجع السابق، ص ص50-52.

بالفجوات الموجودة بين القيم العظمى والقيم الدنيا للعناصر الثلاثة المشكلة للمثلث، حيث يوافق أدنى مستوى مقبول للجودة والوظيفية أقل قيمة يقبلها العميل لكل منهما بغض النظر عن قيمة العنصرين الآخرين المكونين للمثلث أما أعظم مستوى ممكن لهما فيمثل أعلى قيمة يمكن أن تحققها المؤسسة دون المساس بالعنصرين الآخرين ويختلف السعر عن العنصرين الآخرين في مثلث البقاء حيث أن الحد الأعظم المقبول له يحدده العملاء بينما تحدد المؤسسة أدنى سعر ممكن. فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتجات أكثر ضيقاً ولا يصبح للمؤسسة بديل سوى أن تكون زائدة في التكلفة، الجودة والوظيفية لتفادي إنتاج منتجات خارج مناطق بقائها وبذلك الحفاظ على استمرارها. وهنا تظهر أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة التي تعمل على تحويل الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة إلى مصممي منتجاتها ومورديها وبذلك تقليص نسبة الخطأ ورفع احتمال أن تكون المنتجات الجديدة داخل مناطق بقائها عند إطلاقها.

2 - طبيعة العميل:

يتأثر إستعمال التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العميل مثل درجة وعيه، تغير متطلباته أو ذوقه ودرجة إدراكه لمتطلباته المستقبلية المتعلقة بالمنتج. وقد أكدت الأبحاث أن هذه الخصائص تحدد المكاسب التي تجنيها المؤسسة من استعمالها للتكلفة المستهدفة لأنها تبحث في اتساع مناطق البقاء، معدل تغير موقعها وسهولة توقعه.

2 - أ - درجة وعي العميل:

تحدد درجة وعي العميل مدى قدرة العملاء على اكتشاف الاختلافات بين سعر، جودة ووظيفية المنتجات المنافسة حيث أن العميل الواعي على معرفة عالية بمعرضات المنتجات المتوفرة ويمكنه اكتشاف الاختلافات الصغيرة بينها وستكون له حرية التبديل بين المصنعين لشراء المنتجات التي تشبع احتياجاته بشكل أفضل وكتيجة لذلك فإنه كلما كان العميل أكثر وعياً كلما أصبحت منطقة البقاء للمنتجات أكثر ضيقاً بذلك تزداد مكاسب التكلفة المستهدفة تطبيق التكلفة المستهدفة.

2 - ب - معدل تغير متطلبات العميل:

يعتبر معدل تغير متطلبات العميل أحد العوامل المؤثرة على استعمال التكلفة المستهدفة وذلك لأنه يؤثر على هيكله منطقة بقاء المنتج بحيث يجعلها دائمة التغير مع مرور الوقت وعندما تكون منطقة البقاء سريعة التغير يصبح من الصعب على المؤسسة التنبؤ بموقع هذه المنطقة عند إطلاق المنتج مما يجعل ضمان كون المنتج الجديد داخل منطقة بقائه عند إطلاقه أكثر صعوبة منه عندما يكون تغير المنطقة بطيئاً وبذلك كلما زادت سرعة تغير منطقة البقاء كلما زادت

المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة لأنها تعمل على رفع احتمال أن تعكس تصاميم المنتجات الجديدة تفضيلات العملاء عند إطلاقها.

2 - ج - مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية:

يحدد مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية مقدار الجهود المبذولة في تحليل العملاء وإن كان من الأفضل تطبيق التكلفة المستهدفة أو لا فكلما كانت درجة الإدراك مرتفعة كلما أصبح من المفيد الاعتماد على تفضيلات العميل لتحديد الوضعية المستقبلية لمنطقة البقاء وبذلك تزداد مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة.

أما عندما يكون العملاء على معرفة ضئيلة بمتطلباتهم المستقبلية المتعلقة بالمنتج فإن المؤسسة التي تولي أهمية كبيرة للعملاء تواجه خطر إطلاق منتجات فاشلة لأنها ستكون خارج مناطق بقائها.

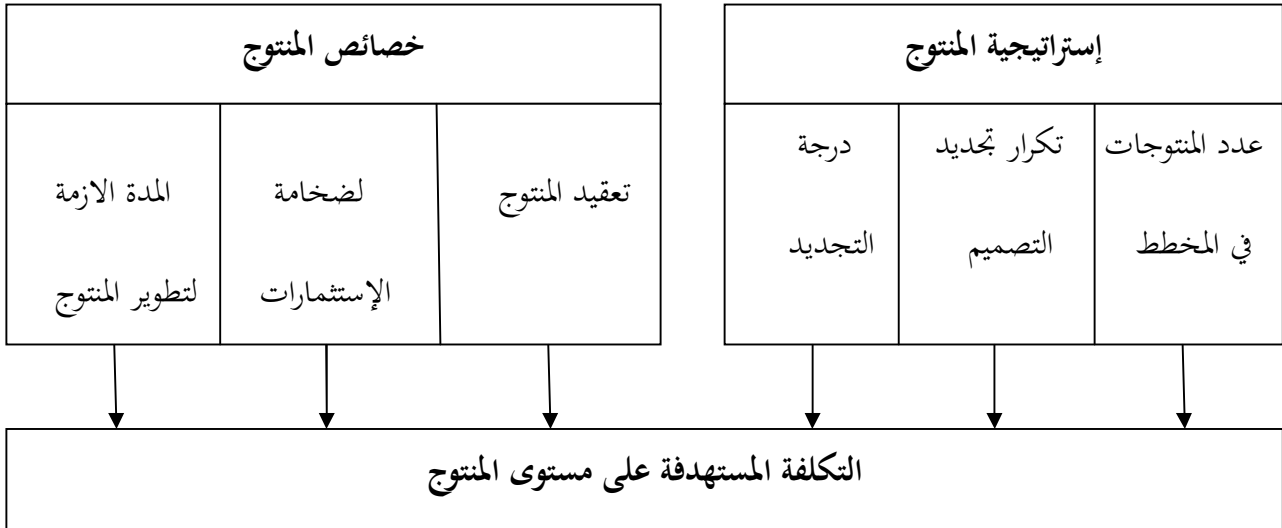
ثانيا : العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج

يتمثل العاملان المؤثران على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج في:¹

إستراتيجية المنتج وخصائصه حيث يساعد هذان العاملان على تحديد طبيعة وحجم المعلومات التي يتم جمعها حول اتجاهات التكلفة التاريخية ومتطلبات العملاء.

والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (02) : العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج



المصدر : راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة

الماجستير، تخصص إدارة أعمال، قسم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008 ، غير منشورة ، ص53.

¹ - راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص 52 - 54.

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

يؤثر عدد المنتجات على المكاسب المحققة لأن التكلفة المستهدفة تطبق على مستوى المنتج، لذلك كلما زاد عدد المنتجات المختلفة التي تعرضها المؤسسة (باستثناء الاختلافات الطفيفة كاللون) كلما كانت مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة كبيرة إضافة إلى ذلك، تعتبر التكلفة المستهدفة ذات مكاسب خاصة بالنسبة للمؤسسات التي ينبغي عليها تعديل عدد المنتجات التي تنتجها وبالمثل، يعتبر تكرار تجديد تصميم المنتجات مهما لأنه يحدد تكرار إطلاق منتجات جديدة. وكلما ارتفع معدل إدخال منتجات جديدة للسوق كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة أما بالنسبة لدرجة التجديد فيقصد بها إن كانت المنتجات جديدة تماما أم أنها مشابهة لمنتجات موجودة. فإذا كانت درجة التجديد منخفضة فإن مكاسب التكلفة المستهدفة ستكون أكبر نتيجة لتوفر معلومات تاريخية على المنتجات المشابهة التي يمكن الاعتماد عليها وكلما ارتفعت درجة التجديد كما قلت المكاسب المحققة من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لعدم توفر معلومات تاريخية عن التكلفة يبنى على أساسها التنبؤ بالتكاليف المستقبلية ولا حتى معلومات تاريخية عن العملاء، المنافسين والموردين.

ب - خصائص المنتج: تشمل خصائص المنتج المؤثرة على التكلفة المستهدفة ثلاث خصائص أساسية تتمثل في تعقيد المنتج، ضخامة الاستثمارات التسببية والمدة اللازمة لتطوير المنتج.

يقصد بتعقيد المنتج عدد مركباته، عدد خطوات الإنتاج المختلفة اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع المركبات التي يتضمنها وأنواع التكنولوجيات اللازمة لإنتاجها وتحدد درجة تعقيد المنتج مدى تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة فبالنسبة للمنتجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطة أما فيما يخص المنتجات التي تتميز بالتعقيد كالسيارات مثلا، فتتطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر رسمية وتعقيدا. أما بالنسبة لضخامة الاستثمارات التسببية فيقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الاستعداد للإنتاج والإطلاق الفعلي للمنتج. إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقها لتجنب المخاطرة، لذلك فإن المؤسسات التي تنتج منتجات ذات استثمارات تسببية مرتفعة تكون لها أصنافا محدودة من المنتجات المصممة بدقة لتلبي احتياجات السوق وفي ظل هذه الظروف تكون للتكلفة المستهدفة مكاسب مرتفعة لأن كل منتج يجب أن يكون له أعظم احتمال للنجاح وأخيرا، المدة اللازمة لتطوير المنتج أي الفترة الممتدة من تصميم المنتج إلى غاية السماح بإنتاجه

أو بتعبير آخر الزمن الذي يأخذه تطوير منتج جديد وتكمن أهمية هذه المدة في المساعدة على تحديد خطر فشل المنتج عند إطلاقه. فكلما طالت فترة التصميم كلما زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم وبذلك زيادة خطر فشله عند إطلاقه وبالتالي ترتفع مكاسب تطبيق نظام التكلفة المستهدفة أكثر تعقيدا وذا تفاعل كبير مع وظيفة التسويق.

ثالثا: العوامل المؤثرة الخاصة بإستراتيجية الإدارة

وهنا سوف نتحدث عن أهم الخصائص الإستراتيجية للإدارة في تحقيق التكلفة المستهدفة وتمثل في مايلي:¹

1- إستراتيجية المنتج: وتتكون من ثلاث خصائص التالية:

أ - عدد المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي:

يعتبر عدد المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي عاملاً مهماً ورئيسياً في تحديد الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات فكلما ارتفع عدد المنتجات كلما ارتفعت الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات وبالتالي إمكانية زيادة أرباحها، مما ينتج عن ذلك زيادة في الجهود المبذولة لتحقيق التكاليف المستهدفة والحصول على فائدة أعلى منها.

ب - عدد مرات إعادة التصميم:

إن معظم المشروعات تفضل إدخال منتجات جديدة على القيام بتطوير منتج سابق إذا كان غير مربح بصورة كافية أو إذا وجد به بعض المواصفات الغير مرغوب فيها، وإن السبب في ذلك هو ارتفاع تكلفة عملية إعادة التطوير عن عملية إدخال منتجات جديدة، بالإضافة إلى محدودية الوقت وعدم وجود زمن كاف لتصحيح الأخطاء، فلو حدث وتم إنتاج منتج غير مربح فإنه سيظل كذلك لحين سحبه من الأسواق.

وعملية تفضيل العديد من المؤسسات لإدخال منتجات جديدة بدلا من تلك السابقة الغير مربحة بصورة كافية، هو أن المستهلك غالباً ما يكون غير مستعد للتضحية بنقوده وتجربة المنتج أكثر من مرة إذا لم يكن مرضياً له من المرة الأولى وهي على ذلك تفضل إنتاج الجديد كليةً الذي يتفادى العيوب السابقة ويحقق الإشباع المرغوب من قبل المستهلك.

ج - درجة التجديد:

تساعد درجة التجديد في المنتج على تحديد عنصرين وهما: حجم الميزانية المخصصة لتطوير المنتج، ومدى الاعتماد على المعلومات المتاحة لدى المؤسسة عن تكلفة المنتجات السابقة، بحيث أنه كلما ارتفعت درجة التجديد في تطوير المنتج كلما ارتفعت تكلفته وكلما ارتفعت أيضاً الحاجة إلى الحصول على معلومات جديدة، لأن المعلومات القديمة لدى المؤسسة تصبح حين ذلك دون جدوى أو أهمية للمنتجات المتغيرة بصورة جذرية والمعتمدة على التكنولوجيا الحديثة

¹ - ميساء محمد محمود رجحان، مرجع سابق، ص ص 17 - 19.

وهكذا يكون من الصعب تطبيق التكاليف المستهدفة على المنتجات المتغيرة جذرياً لعدة أسباب أولها صعوبة وضع سعر مستهدف، وثانيها عدم وجود تكلفة تاريخية، وثالثها أن هذه العملية تتطلب مجهوداً أكبر لمعرفة رغبات العملاء.

2- خصائص المنتج:

لخصائص المنتج تأثيراً قوياً على طريقة تطبيق التكلفة المستهدفة وعلى الفوائد الناتجة عنها، تتمثل في الآتي:

أ - درجة تعقيد المنتج:

إن درجة تعقيد المنتج تعكس عدد المكونات الموجودة في المنتج ومدى صعوبة تصنيعها، كما تعكس عدد الخطوات اللازمة لعملية إنتاجه والتكنولوجيا اللازمة لذلك، فكلما ارتفعت درجة تعقيد المنتج كلما ازدادت الحاجة للتكاليف المستهدفة وازدادت الفائدة المحققة منها، لما لها من تأثير جيد على عملية إدخال التعديلات اللازمة على التصميم بحيث يصبح أكثر سهولة وأقل تكلفة.

ب - حجم الإستثمار الرأسمالي:

تختلف الفائدة المجنية من التكاليف المستهدفة حسب رؤوس أموال المؤسسات المستخدمة لها، وكذلك حسب الأموال التي تخصصها لعملية تطوير منتجاتها، فالمؤسسات ذات رؤوس الأموال المحدودة تنتج منتجات صغيرة ومحدودة التكاليف وتنفق كذلك أموالاً محدودة في سبيل تطوير منتجاتها، فمثلاً تنفق مؤسسات إنتاج المشروبات الغازية القليل من الأموال على البحوث والتطوير ويكون لديها استعداد كبير للمغامرة بإنزال العديد من المنتجات أملاً في أن ينجح البعض منها وهي لا تتضرر كثيراً عند عدم نجاح بعض هذه المنتجات، وبالتالي تكون التكاليف المستهدفة بالنسبة لها أقل فائدة. أما المؤسسات التي لها رؤوس أموال كبيرة وتنتج منتجات باهظة التكاليف فهي تنفق أموالاً طائلة في سبيل تطوير منتجاتها، وليس لها الاستعداد الكافي للمخاطرة بأموالها وإنزال منتجات كثيرة قد تحمل النجاح أو الفشل وبالتالي فهي تحتاج أكثر للتكاليف المستهدفة وتكون الفائدة التي تجنيها منها أعلى.

ج - المدة التي يستغرقها المنتج لتطويره:

تختلف المدة التي تستغرقها عملية التطوير من منتج لآخر، وتبعاً لذلك تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة فكلما ازدادت فترة تصميم المنتج ولكن في حدود معينة كلما أمكن الاستفادة أكثر من نظام التكاليف المستهدفة عن طريق الحصول على تصميمات أفضل وذات تكلفة أقل، فمنتجات كالجرافات مثلاً تحتاج إلى فترة طويلة لتصميمها وبالتالي تحتاج أيضاً إلى بذل مجهودات أكبر في عملية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة.

العوامل المؤثرة الخاصة بالموردين.

تعتبر إستراتيجية المورد من الخصائص التي لها حضور قوي وذات ربحية للمؤسسة التي تعتمد على التكلفة المستهدفة

1- قاعدة المورد الإستراتيجية: وتشمل ثلاث خصائص هي:¹

أ - درجة التكامل الأفقي: يعني التكامل الأفقي انفصال المشروع الرئيسي عن المشروعات الموردة له والتي تمده بالاحتياجات، أما التكامل الرأسي فهو يعني اندماج المشروع الرئيسي مع المشروعات الموردة له، بحيث يكون المشروع المورد جزءاً لا يتجزأ من المشروع الرئيسي، وتقتصر خاصية التكامل الأفقي أو الرأسي على المشروعات القائمة بالعمليات التجميعية.

وتزداد أهمية التكاليف المستهدفة في المؤسسات التي لها صفة التكامل الأفقي عن تلك المؤسسات التي لها صفة التكامل الرأسي، لأن نسبة كبيرة من أجزاء المنتج يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، وبالتالي تكون إمكانية التوفير أكبر من خلال استخدام الضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم. وعلى العكس من ذلك تكون إمكانية التوفير أقل في المشروعات الرأسية لأنه يصعب ممارسة الضغط على الموردين في تلك المشروعات لتخفيض تكاليفهم.

ب - سلطة المشروعات على الموردين: إن العلاقة النسبية بين المشروع الرئيسي ومورديه تحدد مستوى الجهود المبذولة في تحديد أسعار المشتريات، فعندما تكون المشروعات ذات سلطة عالية على مورديها، نجد أن هؤلاء الموردين يبذلون مجهودات كبيرة في تطوير التكلفة المستهدفة، بالعكس عندما تكون المشروعات ذات أحجام إنتاجية بسيطة ونفوذ قليل على مورديها فإنها تُقابل بمجهودات أقل من قبل الموردين في عملية تطوير التكلفة المستهدفة. وعليه نجد أنه كلما كانت سلطة المشروعات على مورديها أكبر كلما كانت الفوائد الناتجة عن التكاليف المستهدفة أكثر، وذلك نتيجة مدى ممارسة الضغط على الموردين من قبل هذه المشروعات.

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

¹ - ميساء مُجد محمود رجحان، مرجع سابق، ص ص 20 - 21.

المطلب الثالث: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة

يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على الأخذ بعين الإعتبار سعر المستهدف والمتأثر بالسوق كأساس لبناء ووضع التكلفة المستهدفة وعند تحديد الأهداف الخاصة بالمؤسسة يجب أن يكون لديها رؤية وفكرة واضحة عن إحتياجات العملاء والمنتجات التي يكونون مستعدين للدفع من أجلها ولتحديد التكلفة المستهدفة للمؤسسة ما يجب تطبيق عدة خطوات.

وسوف نتطرق حول مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة، طرق تقدير التكلفة المستهدفة، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.

تتم عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل رئيسية وهي:

المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة

ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية:

1 - تحديد السعر المستهدف: ويقصد به:¹

هو السعر المستهدف المقدر للسلعة أو الخدمة والذي يرغب الزبون أو العميل ويكون قادر على دفعه

بمعنى آخر يرى الباحث أن السعر المستهدف هو السعر الذي يحقق الخصائص التالية:

- هو السعر الذي يستطيع العملاء دفعه، كما يمكن المؤسسة من تحقيق الحصة السوقية المرغوبة بها.
- هو السعر الذي يحقق الربح المستهدف التي ترغب الإدارة بتحقيقه وهو يمثل أدنى ربح ولا يمكن التنازل عنه.
- ألا يزيد السعر بأي حال من الأحوال عن أسعار المنافسين ويرى الباحث أن هناك عوامل تؤثر على تحديد السعر المستهدف كالأتي:

1 - خصائص وأسعار المنتجات والخدمات المنافسة.

2 - مدى تقبل العملاء لسعر واستعدادهم لدفعه مقابل الخدمة أو المنتج.

3 - الأرباح التي ترغب المؤسسة بتحقيقها.

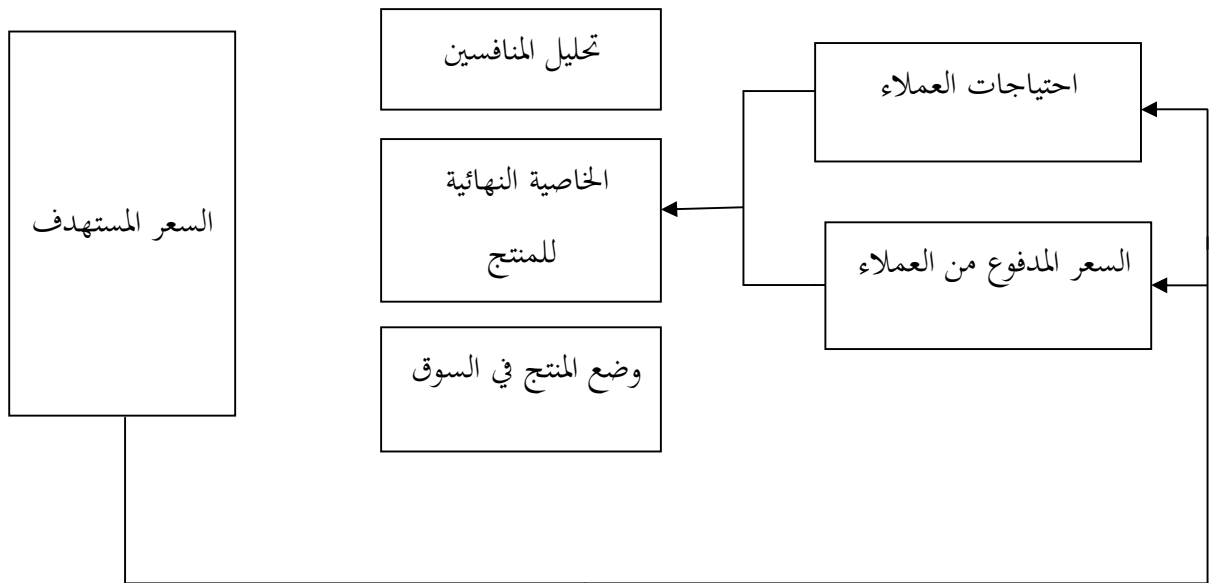
4 - مدى احتياج العملاء للخدمة.

5 - تحليل المنافسين.

¹ - علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2010، ص 29 - 30.

وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة دراسة السوق لتعرف على أسعار المنافسين وتحليلها للوصول للأسعار المتوقعة التي تحددتها المؤسسة لتسعير خدماتها، وتوضيح ذلك حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (03) : العوامل المؤثرة على تحديد السعر المستهدف



المصدر: علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2010 ، ص30.

2 - وضع هامش الربح المستهدف:

الهامش الذي يجب أن تحققه المؤسسة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل، وهذا الهامش يتم تحديده بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع، والنتائج التاريخية، وتحليل المنافسة. وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج. وفي كثير من الأحيان يتحدد هامش الربح المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على الأصول أو معدل العائد المستهدف على المبيعات، وينبغي الإشارة هنا إلى أنه مهما كان الأمر فإنه ينبغي مراعاة واقعية وكافية هامش الربح المستهدف، ويمكن للمؤسسة أن تحدد هامش ربح واقعي عن طريق إحدى طريقتين كما يلي:

1 - الطريقة الأولى: تبدأ المؤسسة بهامش الربح الفعلي للمنتج السابق ثم يعدل هذا الهامش طبقاً للتغيرات المتوقعة في ظروف السوق وبناءً على هذه العلاقة التاريخية تحدد المؤسسة هامش الربح المستهدف.

2 - الطريقة الثانية: تبدأ المؤسسة بهامش الربح المستهدف لمجموعة من المنتجات مع إجراء زيادة وتخفيض لهوامش الربح داخل مجموعة المنتجات وذلك لظروف السوق المتوقعة مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات معاً.¹

3 - تحديد التكلفة المسموح بها:

يقصد بالتكلفة المسموح بها أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج، والتي تحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وفي بعض الأحيان تعد على أنها هي التكلفة المستهدفة وفي بعض الأحيان تعد على أنها هي التكلفة المستهدفة المسموح بها حتى نصل إلى رقم التكلفة المستهدفة. ويمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة التالية:

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

ونلاحظ أنه طبقاً لمدخل التكلفة المستهدفة فإننا نبدأ بسعر البيع للوصول إلى التكلفة، على عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع.²

4- تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

ويقصد هدف خفض التكلفة هو:³

الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية أي تكلفة المنتج المقترح بإفترض تصنيعه في الوقت الحاضر من المكونات الحالية وباستخدام عمليات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة، ويتكون هدف التخفيض من شقين هما:

■ هدف خفض التكلفة الممكن الوصول إليه:

وهو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج، وتطوير الطاقات المتاحة لدى المؤسسة ولدى الموردين، 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، وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج.

¹ - محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة تمهيدي ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص 7.

² - نفس المرجع السابق، ص 8.

³ - نفس المرجع السابق، ص 8.

ويمكن التعبير عما سبق بمجموعة المعادلات التالية:

- 1..... التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف
- 2..... هدف خفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة الجارية
- 3..... هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية - التكلفة المستهدفة
- 4..... التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة

وباستخدام المعادلة رقم (4) يتم الحصول على التكلفة المستهدفة

وهذا يعني أنه قد تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة المسموح بها (في حالة كان التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة يساوى صفر) وقد تزيد على التكلفة المسموح بها بمقدار قيمة التحدي الإستراتيجي 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.

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة

بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومعرفة رقم التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة وكذلك الفجوة التكاليفية بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها، وكذلك على مقدار الخفض الممكن في التكاليف، وعند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة وهي مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية) ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف.¹

ومن أشهر هذه الأدوات ما يلي:²

- ✓ هندسة القيمة
- ✓ الهندسة المتزامنة
- ✓ جداول التكلفة

¹ - علي عدنان أبو عودة، مرجع سابق، ص ص 32-33.

² - نفس المرجع السابق، ص ص 33-35.

✓ تحليل التكلفة الوظيفي

✓ نظم دعم التكلفة المستهدفة

■ **هندسة القيمة:** تعد هندسة القيمة أحد جهود المؤسسة لتحليل وظائف السلع والخدمات بهدف إيجاد طرق لتحقيق هذه الوظائف عند التكاليف المستهدفة، وتساعد هندسة القيمة على إدارة التكلفة، وإدارة الأداء الوظيفي للخدمة أو المنتج بالتناوب ليس بغرض التخفيض المطلق للتكلفة ولكن بهدف الوصول بها إلى المستوى المستهدف.

ويهدف أسلوب هندسة القيمة إلى التعرف على الأجزاء والأنشطة التي تضيف قيمة، والأنشطة والأجزاء التي لا تضيف قيمة حتى يتم حذفها لتخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة، بمعنى آخر أن أسلوب هندسة القيمة معنية بالحصول على نفس الوظائف ونفس درجات الأمان والاعتمادية ونفس الاستخدام، ولكن بتكلفة أقل منخفضة، وتتم الدراسات من أجل الوصول لتخفيض التكلفة الجارية والمقدرة والاقتراب منها من مستوى التكلفة المسموح بها أو نفس مستوى التكلفة المسموح بها.

■ **الهندسة المتزامنة:** تعتبر الهندسة المتزامنة وسيلة لخفض زمن تطوير المنتج أو الخدمة، من خلال أداء الأعمال الخاصة بالتخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات أو الخدمات الجديدة في وقت واحد وبطريقة متوازنة وليست متعاقبة، بما يترتب عليه وفورات زمنية بالإضافة إلى الوفورات في التكاليف المرتبطة بها مما يساعد في الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

■ **جداول التكلفة:** حيث تعد تلك الجداول من المصادر المهمة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة وطرق التصنيع البديلة وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير قاعدة معلومات تكاليفية، كما تساند جداول التكلفة جهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج.

■ **تحليل التكلفة الوظيفي:** ويتم استخدام التحليل الوظيفي في حالة توفرت معلومات عن تكاليف كل وظيفة من وظائف الخدمة أو المنتج، وتقسيم الوظائف إلى مجموعات رئيسة وثنائية حتى يتم عمل تعديل عليها إما بضمها مع بعضها أو حذفها إذا كانت غير ذات أهمية وذلك بهدف خفض التكلفة.

- **نظم دعم التكلفة المستهدفة:** ساعد وجود التكنولوجيا المتقدمة للمعلومات على توفير العديد من أنظمة المعلومات، والتي لها أثر مهم في تسهيل عملية تحديد التكلفة المستهدفة ولعل من أهمها:
 - النظم المساعدة في حساب الأسعار المستهدفة.
 - النظم المساعدة في حساب الأرباح المستهدفة.
 - النظم المساعدة في البحوث والتطوير.

المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور **kizen Cost**

لا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعنى بداية مرحلة جديدة في مراحل البحث المستمر عن مواطن لإختراق وتخفيض التكلفة كلما أمكن وكلمة (Kizen) هي مصطلح ياباني يعنى إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلاً من إجرائها من خلال إبتكارات كبيرة بما يعنى إستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج. وأهم ما يميز التكلفة المطورة خاصية الاستمرارية في التحسين ومهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطى بمرور الوقت نتائج هامة وإيجابية. وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كان مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على إدارة التكلفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج فإن مدخل التكلفة المطورة يدعم أنشطة التحسين في مرحلة الإنتاج حيث أنه ليس للمدراء وخبراء التصميم من يحدد أفضل طريقة لعمل العمال وسير العمليات، بل إن العمال لإرتباطهم بعملية الإنتاج هم أقدر على تحقيقها ويجب أن يتم منحهم الصلاحيات للمساهمة في تخفيض التكلفة وهذا ما تم إنتقاده حيث أنه يزيد من أعباء العاملين. وكذلك على عكس التكلفة المستهدفة فإن مدخل التكلفة المطورة لا يركز على منتجات فردية، ولكن يركز على جعل عمليات الإنتاج أكثر فعالية بصفة عامة وتطبيق مدخل التكلفة المطورة (Kizen Cost) يعتبر أمر في غاية الأهمية للمحافظة على ربحية المنتجات خاصة عندما تواجه المؤسسة ضغوط تنافسية متزايدة أو كانت تخطط لإحداث تخفيضات مستقبلية على سعر المنتج.¹

طرق تقدير التكلفة المستهدفة:

تختلف طرق تقدير التكلفة المستهدفة باختلاف الأهداف المؤسسة ونذكر منها الطرق التالية:²

1) طريقة الإضافة:

يتم وفق هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط بدلا من مستوى التكلفة الحالية مع أخذ أي

¹ - نُجْد عماد صلاح عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص 11.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 292 - 293.

تخفيضات محتملة في التكلفة سواء لأسباب داخلية أو خارجية، ويتم تجميع التكلفة لكل منتج وفقا للوظائف التي يحققها حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد.

(2) طريقة معدل تخفيض التكلفة:

يمكن تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، وعليه يمكن تطبيق هذه الطريقة على المنتجات قائمة يراد تطويرها، أو في حال إنتاج منتجات جديدة بشكل كبير تكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو الآتي:

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

(3) طريقة الخصم:

يعد تحديد التكلفة المستهدفة عن طريق خصم الربح المستهدف الذي يتم احتسابه على أساس العائد على المبيعات في كثير من الأحيان، ويعد من الطرائق الشائعة الإستخدام والتي يفضل استخدامها لتقدير التكلفة المستهدفة وذلك لأن هذه الطريقة تمكن المدير من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة الأجل وطويلة الأجل، وكذلك التخطيط الإستراتيجي للأعمال والذي يغطي مدة من ثلاث إلى خمس سنوات وهي تتناسب - إلى حد كبير - مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة. لذلك يفضل استخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الاعتماد عليها لرفع كفاءة قرار تسعير المنتجات الجديد.

وفقا لهذه الطريقة تصبح معادلة احتساب التكلفة المستهدفة على النحو الآتي:

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

(4) طريقة فجوة التكلفة:

حيث يتم تقدير التكلفة وفق هذه الطريقة بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الحالية وذلك وفق العلاقة التالية:¹

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الجارية} + \text{فجوة التكلفة}.$$

¹ - نعيمة زعرور، مرجع سابق، ص ص 114 - 115.

(5) طريقة إعادة النظر في معايير التكلفة:

يتم حسب هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة وفق هذه الطريقة بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = التكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها.

(6) طريقة الحد الأدنى والأعلى :

يتم تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) والحد الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم) ويمكن تقدير التكلفة بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = المدى بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها.

ثانياً: الخطوات المتبعة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة: لقد فرضت ظروف المنافسة على المؤسسات تعديل إستراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن الأساليب التقليدية تحدد الأسعار على أساس التكلفة زائد هامش الربح، ويتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة حسب الخطوات التالية:

أ - تطوير المنتج الذي يلي احتياجات الزبائن المرتقبون: تتمثل هذه الخطوة بعملية التخطيط لوضع التعديلات وتغيرات التصميم لأن الزبائن لا يقدرון الخصائص والمميزات الجديدة الإضافية للمنتج الجديد ويفضلون بقاء المنتج بخصائصه الأساسية فقط مقابل عرضه بأقل الأسعار.

ب - تحديد السعر المستهدف: يعتبر تحديد سعر البيع نقطة البداية لأنشطة التكلفة المستهدفة وتوجد عوامل عديدة تؤثر على سعر البيع مثل طبيعة المنتج وصفات العميل المتوقع، السوق المستهدف، كمية المبيعات المتوقعة وغيرها، كما يجب أن يتم تحديد سعر بيع المنافسين، لذلك يجب على المؤسسة أن تقوم بتسعير منتجاتها تقريبا بنفس أسعار المنافسين.

ج - تحديد الربح المستهدف: بعد الحصول على سعر البيع التقديري تكون الخطوة التالية هي حساب الربح المستهدف للمنتج أي ما هو مقدار الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من المنتج المعني، ويجب أن يكون تحديد الربح المستهدف للمنتجات الجديدة مرتبط بأرباح المؤسسة، وتطوير هذه المنتجات بتجانس مع أهداف المؤسسة، ونجد أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتم من خلال حساب إجمالي الربح المستهدف بناء على خطط الأرباح، وبعدها يتم تقسيم إجمالي الربح المستهدف على الأرباح المستهدفة للمنتجات التي سيتم طرحها في السوق خلال هذه الفترة.

د - حساب التكلفة المستهدفة لكل وحدة: ويتم عن طريق المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المتوقع في السوق - العائد المطلوب.

دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.

التكاليف وباعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تكاليفية تنافسية، وأساساً قوياً لبقاء واستمرارية المؤسسات في ظل بيئة تتصف بالتغير والتطور السريع وظروف المنافسة الشديدة، كما وأصبحت رغبات المستهلك في السلع المطلوبة كثيرة ومتعددة، من بينها الجودة وتعدد الخصائص والسعر المنخفض، وأن تحقيق السعر المنخفض يتطلب تخفيض التكاليف من منظور المستهلك. ويعد تخفيض التكاليف على مستوى الجودة المطلوبة من قبل العميل، ويتم تخفيض التكلفة والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة.¹

أولاً: مراحل تخفيض التكلفة: ويتم ذلك من خلال المراحل الأربعة التالية:²

1 - مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه:

إذ يتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج المصمم وفقاً لإحتياجات وتفضيلات العميل، إذ تتركز جهود المحاسب الإداري في مراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج الجديد لمقارنتها مع دراسات السوق وبيانات التكلفة المستهدفة وتحديد مدى الجدوى من إنتاج المنتج الجديد كما يتم في هذه المرحلة العمل على أن تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج، مع المحافظة على مواصفات وجودة المنتج.

2 - مرحلة تحليل التكاليف:

إذ يتم تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج ومحاولة إيجاد وسائل لتخفيضها في المنتج دون التأثير على جودة أداء المنتج لوظائفه وتمثل بتحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج ومن ثم العمل على تخفيض تكلفته إلى أقصى حد ممكن والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة، وإن عملية تحليل التكاليف تتضمن الأنشطة التالية:

- أ- إعداد قائمة بأجزاء ووظائف المنتج.
- ب- إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف.
- ج- تحليل الأهمية النسبية لمتطلبات العميل.
- د- إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج.
- هـ- إعداد الترتيب النسبي (الأهمية النسبية) للوظائف.

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

² - نفس المرجع السابق، ص 174.

3 - مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة):

يتم في هذه الخطوة تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة، وذلك بهدف إنجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة ودون المساس بجودة المنتج وأدائه، من خلال استخدام مدخل هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج عبر استخدام أساليب كمية خلال مرحلة التصميم والتصنيع للمنتجات، والذي يتم عبر تحليل أنشطة وتكاليف المؤسسة إلى أنشطة وتكاليف تضيف قيمة وأنشطة وتكاليف لا تضيف قيمة، ومن ثم العمل على المحافظة على الأنشطة المضيفة للقيمة ومعالجة الأنشطة غير المضيفة للقيمة، إما بالإستغناء عنها أو تحويلها إلى أنشطة مضيفة للقيمة والذي يمكننا في النهاية من الوصول إلى التكلفة المقدرة النهائية ضمن مدخل التكلفة المستهدفة، وعليه فإن مدخل هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة مكملان لبعضهما، فبينما يسمح مدخل هندسة القيمة بتحديد مكان خفض التكلفة، يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تحقيق آلية خفض التكلفة لضمان تحقيق الربحية على المدى الطويل للمؤسسة.

4 - مرحلة الإنتاج - القرار النهائي:

بناء على التكلفة المقدرة المستهدفة، يتاح للإدارة اتخاذ القرار النهائي بالمضي قدماً نحو الإنتاج، والذي يحتاج إلى الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل المؤسسة، وذلك لتمكين المؤسسة من تحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة.

ثانياً: هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة:**1/ تعريف هندسة القيمة:**

يمكن تعريف مدخل هندسة القيمة بأنها عملية فحص عناصر المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج ويعرفها البعض بأنها 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.

وعليه فإنه يمكن القول بأن هندسة القيمة معنية بالحصول على نفس الوظائف، ونفس درجات الأمان والاعتمادية ونفس الاستخدام للمنتج القائم، ولكن بتكلفة منخفضة.¹

تعرف هندسة القيمة على أنها تحليل الجدوى الإقتصادية لمكونات المنتج، أو بمعنى آخر التحليل الوظيفي لعناصر المنتج مع الحفاظ على الأداء الوظيفي للمنتج وجودته وذلك بهدف تخفيض التكلفة.

¹ - حسني عابدين محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية) المجلد التاسع عشر، العدد الأول، جانفي 2015، ص308.

كما تعرف أيضا على أنها الإستخدام الأمثل لبعض الأساليب الهندسية لتحديد مكونات وأجزاء المنتج أو الخدمة والوظيفة التي يؤديها كل جزء مع تحديد القيمة لكل وظيفة من هذه الوظائف وإنجاز ذلك بأقل تكلفة. استخدمت هذه الطريقة لأول مرة في شركة جنرال إلكتريك، وهي طريقة هدفها تركيز تصميم المنتجات فيما هو ضروري فقط ويلبي متطلبات العملاء بهدف القضاء على كل تكلفة غير ضرورية تضخم من تكلفة التصميم والمنتجات وذلك بتركز الجهود على الوظائف الأساسية وعلى تحليل القيمة.

وتستخدم هذه الأداة في محاولة تضيق الفجوة بين مستوى التكلفة الحالية وبين مستوى التكلفة المستهدفة وذلك قبل الشروع في الإنتاج ودون المساس بجودة المنتج أو مستوى أدائه الوظيفي.¹

ويتم ذلك عمليا عبر سبع مراحل متتالية:²

- (1) **تحديد التوجه:** بتحديد الأهداف ومجال البحث.
- (2) **الإعلام:** بتجميع أكبر قدر ممكن من الأفكار والمعلومات عن المنتج (بالتعاون بين مختلف الإدارات) ومقابلتها وتلخيصها.
- (3) **التحليل الوظيفي:** بتحديد المنتج (تصميم أولي تحدد فيه مواصفات وخصائص المكونات والأجزاء والوظائف المنتظرة من كل جزء يعدل حسب إحتياجات العملاء).
- (4) **الإبداع:** بعرض كل الأفكار والأساليب والطرق (بغض النظر عن جودتها) التي تؤدي إلى تحقيق وظائف المنتج.
- (5) **تقييم الحلول:** وذلك بإنجاز دراسة نقدية الأفكار والطرق المقترحة من حيث إمكانية التطبيق، المساهمة في إضافتها إلى قيمة المنتج وتخفيض التكلفة.
- (6) **اتخاذ القرار:** حيث يتم اختيار أفضل الحلول المطروحة (بعد إمكانية تعديلها وتطويرها) وتحديد الموازنة.
- (7) **متابعة الإنجاز:** وفي هذه الأداة بالذات تظهر أهمية تعريف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم CAM-I. ويبدأ أسلوب هندسة القيمة بتحليل المنتج كوحدة متكاملة ثم أجزائه وصولا إلى أصغر جزء فيه، بإتباع الخطوات التالية:³

¹ - ذوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 90، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009، ص 213.

² - نفس المرجع السابق، ص ص 213-214.

³ - فائق مال الله البالكي، التركيز على مرحلة التصميم في تحديد التكاليف المستهدفة للإنتاج في حدود التكاليف المسموح به، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، قسم المحاسبة، كلية الحداية كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 4، العدد 12، جامعة تكريت، 2008، ص ص 174 - 175.

1 - الخطوة الأولى: هو في تحديد وظيفة المنتج صفات وخواص وأبعاد المنتج ومكوناته التي تمثل قيمة إقتصادية للزبون.

2 - الخطوة الثانية: فهي تحديد مقدار مساهمة كل من صفات وخواص المنتج ومكوناته في قيمة كل منها وظيفيا وكذلك تحديد كلفة كل منتج ومكوناته على حد سواء.

3 - الخطوة الأخيرة: فهي مرحلة التطوير في هندسة القيمة والتي من خلالها يتم إعادة تصميم المنتج أو مكوناته بهدف تقليل تكلفته وتحسين قيمته، وخلال هذه المرحلة يقوم فريق العمل بالتركيز على تبسيط التصميم وتقييم المواصفات المناسبة للمنتج من خلال المفاضلة بين بدائل التصميم وتقييمها بمفهوم كل من القيمة والكلفة.

وبناء على ذلك تتحدد المناطق التي تتسبب في حدوث تضحية دون أن تقابلها منفعة وفي نفس الوقت تحدث فيه زيادة في القيمة التي يمكن الحصول عليها من المنتج الذي يتم تقديمه، بمعنى أدق فإنه يتم التركيز على تخفيض كلفة المنتج مع عدم المساس بجودته وفعالته فالتخفيض هنا ينصب على الإنفاق غير الضروري بما ينتج مجالا لاتحاد الهدف والإجراءات فيما بين هندسة الهندسة وتحليل القيمة.

المبحث الثاني: الميزة التنافسية

إن مفهوم الميزة التنافسية من أهم التحديات التي تواجهها المؤسسات حاليا ذلك أن درجة التنافس في السوق تعد من العوامل التي تحدد قدرة المؤسسة على الصمود في وجه منافسيها وضمن إستمرارها فيه وهذا ما سنتناوله في مبحثنا.

المطلب الأول: أساسيات حول الميزة التنافسية

الفرع الأول: مفهوم الميزة التنافسية وخصائصها

أولاً: مفهوم الميزة التنافسية

تعرف الميزة التنافسية على أنها الموقع الفريد طويل الأمد الذي تطوره المؤسسة من خلال أداء أنشطتها بشكل مميز وفعال وإستغلال نقاط قوتها الداخلية باتجاه تقديم منافع قيمة فائقة لزبائنها لا يستطيع منافسوها تقديمها.¹

يعتبر مايكل بورتر Michael Porter، أول من وضع نموذج للميزة التنافسية مبني على متغيرات جزئية.²

والميزة التنافسية يمكن أن تتحقق إذا كان بمقدورها الاحتفاظ بمستوى مرتفع من الإنتاجية والأرباح مقابل انخفاض في التكاليف وارتفاع الحصة السوقية دون أن يكون ذلك على حساب الأرباح.³

كما تعرف على أنها أي شيء يميز المؤسسة أو منتجاتها بشكل إيجابي عن منافسيها في أنظار زبائنها أو المستخدمين النهائيين لمنتجاتها.⁴

كما تعرف الميزة التنافسية على أنها قدرة المؤسسة على استغلال مواردها وقد تتعلق بالجودة والتكنولوجيا والقدرة على تخفيض التكلفة والكفاءة التسويقية والإبتكار ووفرة الموارد المالية والتميز في الفكر الإداري وامتلاك موارد بشرية مؤهلة.⁵

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن الميزة التنافسية هي قدرة المؤسسة على المحافظة على مكانتها المحققة والمتميزة عن منافسيها وذلك بالنظر إلى مدة عوامل من بينها جودة المنتج، التكلفة المنخفضة بالنسبة للمستهلك النهائي.

¹ - محيي الدين القطب، الخيار الإستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار الحامد، عمان، 2012، ص 80.

² - بحضرة سملاي، أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية (مدخل الجودة والمعرفة)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص 7.

³ - أحمد بلالي، تنافسية المؤسسة وتحديات اقتصاد المعرفة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول تسيير المؤسسة، المعرفة الركيزة الجديدة والتحديات التنافسي للمؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية و الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، نوفمبر 2005، ص 01.

⁴ - صلاح عباس هادي، إدارة الجودة الشاملة مدخل نحو أداء منظمي متميز، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، أيام 8، 9 مارس 2005، ص 163.

⁵ - نوال شين، دور الأداء الاستراتيجي في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007-2008، ص 66.

ثانياً: خصائص الميزة التنافسية

هناك عدة خصائص وصفات للميزة التنافسية نذكر منها مايلي:¹

- ✓ إنها نسبية، أي تتحقق بالمقارنة وليس مطلقة.
- ✓ كما أنها تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين.
- ✓ إنها تتبع من داخل المنظمة لأنشطتها أو في قيمة ماتقدم للمشتريين أو كلاهما.
- ✓ كما أنها يجب أن تؤدي للتأثير في المشتريين وإدراكهم للأفضلية فيما تقدم المنظمة وتحفزهم للشراء منها.
- ✓ إنها تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها.

الفرع الثاني: أنواع الميزة التنافسية

هناك نوعين للميزة التنافسية وهما: ميزة التكلفة الأقل والتمايز أو ميزة تميز المنتج

أولاً: ميزة التكلفة الأقل.

نقول عن مؤسسة أنها تحوز على ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المتراكمة بالأنشطة المنتجة للقيمة تحقق على الأقل أكثر من نظيراتها المنافسة، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافس يكسب المنظمة ميزة التكلفة الأقل وتكون كالآتي:²

- 1- **مراقبة الحجم:** من المعروف أن الرفع من الحجم يؤدي إلى انخفاض التكاليف، إلا أنه يجب مراعاة الحجم المرغوب الوصول إليه مع التكاليف المتوقعة لكل النشاطات الأساسية في إطار القطاع المستهدف وذلك لتفادي لأي اختلال قد تنتج عن عدم قدرة استيعاب نشاط أو أكثر لهذا الحجم مما يجعل منه عبئاً يزيد من تكاليف المؤسسة.
- 2- **مراقبة التعلم:** التعلم نتيجة الجهود المبذولة والمتواصلة من قبل كل الموارد البشرية، والتي تؤدي إلى تنمية وتطوير مستواهم وكفاءتهم، لذلك يجب أن لا يتم التركيز على اليد العاملة فحسب، بل يجب أن يتعداه إلى التكاليف والأنشطة الأخرى المنتجة للقيمة وهذا قائم على مقارنة درجة التعلم بين التجهيزات والمناطق ثم مقابلتها بالمعايير المعمول بها في القطاع.
- 3- **مراقبة الروابط:** تحسين المؤسسة من موقعها في ميدان التكاليف إذا تمكنت التعرف على الروابط بين الأنشطة المنتجة للقيمة من جهة وبين استغلالها من جهة أخرى.
- 4- **مراقبة الإلحاق:** ويتم هذا إلا بتجميع الأنشطة المهمة والمنتجة للقيمة وذلك لقصد استغلال الإمكانيات المشتركة أو تحويل معرفة كيفية العمل في تسيير نشاط منتج للقيمة إلى وحدات إستراتيجية تمارس أنشطة مماثلة.

¹ - محيي الدين القطب، مرجع سابق، ص 82.

² - لوزية قويدر، مداخلة بعنوان دور الميزة التنافسية في مجال الأعمال ومصادرها، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، يومي 4، 5 ديسمبر 2007، ص 5.

5- **مراقبة الرزنامة:** قد يتبادر للذهن أن المؤسسات السباقية في دخول قطاع معين ستستحوذ دون غيرها على ميزة التكلفة بشكل دائم بالنظر إلى احتلالها للموقع الأفضل واستباقها الآخرين في توظيف أفضل الموارد البشرية وارتباطها مع أهم الموردين.

6- **مراقبة الإجراءات:** تعتمد المؤسسة على تطبيق إجراءات بصفة طوعية وقد يرجع ذلك لسوء فهم هذه الإجراءات وسرعان ما يكشف تحليل التكاليف عن ضرورة إلغاء أو تغيير بعض الإجراءات التي لا تساهم إيجابيا في ميزة التكلفة الأقل فهي تكلف أكثر مما يجب وبالتالي فإن مراقبة الإجراءات يسمح بفهمها ومن ثم تخفيض التكاليف.¹

ثانيا: ميزة التميز أو التفرد.

معناه قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز، وفريد له قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى، خصائص خاصة للمنتج، خدمات ما بعد البيع)، ومن مصادر ميزة التميز المنتج مايلي:²

- الإجراءات التقديرية، الخاصة بالنشاطات المرغوب ممارستها كإجراء الخدمات ما بعد البيع.
- تنبع خاصية التفرد من الروابط الكامنة بين الأنشطة مع الموردين ومع قنوات التوزيع الخاصة.
- التموضع ومركز المؤسسة وكذا الموقع التي تحتلها وحداتها الإنتاجية أو مراكز التوزيع التابعة لها.
- التعلم وأثار نشره التي تتجلى في تطوير الأداء إلى الأفضل بفضل المعرفة التي يمتلكها كافة أفراد المؤسسة.
- إدراج وإدماج أنشطة جديدة منتجة للقيمة مما يساهم بالتنسيق بين هذه الأنشطة لزيادة تميز المؤسسة.
- حجم النشاط، والذي يتناسب إيجابيا أو سلبا مع عنصر التمييز أو التفرد الخاص بالمؤسسة.
- الرزنامة، إذ تحوز المؤسسة على ميزة التميز كونها السباقية في مجال نشاطها على منافسيها، في حين تحقق مؤسسة أخرى الزيادة بسبب انطلاقتها متأخرة مما يسمح لها باستخدام تكنولوجيا الأكثر تطورا.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على إنشاء الميزة التنافسية وأهميتها

أولا: العوامل المؤثرة على إنشاء الميزة التنافسية

تنشأ الميزة التنافسية نتيجة لعوامل داخلية أو خارجية، نذكرها كالتالي:³

العوامل الخارجية: تتمثل في تغيير إحتياجات العميل أو التغيرات التكنولوجية أو الإقتصادية أو القانونية والتي قد تخلق ميزة تنافسية لبعض المؤسسات نتيجة لسرعة رد فعلهم على التغيرات، على سبيل المثال يمكن القول بأن المؤسسة التي

¹ - لويزة قويدر، مرجع سابق، ص5.

² - فلة العيهار، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، رسالة الماجستير، تخصص إدارة الأعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2004، ص111.

³ - حريزي بوشعور، صليحة فلاق، رأس المال الفكري ودوره في دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال، ملتقى دولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، يومي 13، 14 ديسمبر 2011، ص9.

استوردت التكنولوجيا الحديثة و المطلوبة في السوق أسرع من غيرها استطاعت خلق ميزة تنافسية عن طريق سرعة رد فعلها على تغير التكنولوجيا و احتياجات السوق.

ومن هنا تظهر أهمية قدرة المؤسسة على سرعة الإستجابة للمتغيرات الخارجية، ويعتمد هذا على مرونتها وقدرتها على متابعة المتغيرات عن طريق تحليل المعلومات وتوقع التغيرات، ووجود نظام معلومات أصلا.

العوامل الداخلية: هي قدرة المؤسسة على إمتلاك موارد أو شراء قدرات لا تكون متوفرة لدى المنافسين الآخرين، من بينها الإبتكار و الإبداع اللذين لهما دور كبير في خلق ميزة تنافسية، ولا ينحصر الإبداع هنا في تطوير المنتج أو الخدمة ولكنه يشمل الإبداع في الإستراتيجية والإبداع في خلق فائدة جديدة.

ثانياً: أهمية الميزة التنافسية

إن أهمية الميزة التنافسية بالنسبة للمؤسسات شيء ضروري من أجل تحقيق التفوق على المؤسسات الأخرى في نفس قطاع الصناعة، إذ إن تحقيق الميزة التنافسية يقود المؤسسة إلى الإستخدام الأمثل للموارد، بحيث تميزها عن بقية المؤسسات الأخرى. والميزة التنافسية تعمل على تطوير أنشطة البحوث وتطوير عمليات المؤسسة بصورة مستمرة من أجل ضمان إستمرارية و ديمومة المزايا التنافسية. كما تضمن الميزة التنافسية البيع بأسعار أعلى من المنافسين و التي تسهم في تحقيق عوائد أعلى للمؤسسة.

كما أن الدراسات والأبحاث ضمن الإستراتيجية التنافسية لا تخلو من مفهوم المزايا التنافسية خصوصا بعد هيمنته على مختلف التوجهات، وجعل الميزة التنافسية مهمة بالنسبة للمؤسسات وتبرز أهمية الميزة التنافسية من خلال الآتي :¹

✓ تعطى الميزة التنافسية مؤشرا قويا للمؤسسات لإحكام سيطرتها على قطاع السوق (الحصة السوقية) أكبر من منافسيها. وقد يعني سيطرة المؤسسة على زبائن كثيرين مقارنة بالمنافسين.

✓ تعد الميزة التنافسية سلاحا قويا تعتمد المؤسسة لمواجهة تحديات المؤسسات المنافسة، أي قيام المؤسسة بتنمية معرفتها التنافسية وقدرتها على تلبية إحتياجات الزبائن في المستقبل عن طريق خلق التقنيات والمهارات الإنتاجية التي تمكنها من التكيف للفرص المتغيرة بشكل سريع.

✓ تعتبر الميزة التنافسية معيارا مهما لنجاح المؤسسات، تميزها من غيرها من المؤسسات الأخرى من حيث إيجاد نماذج مميزة جديدة، يصعب على المنافسين تقليدها.

✓ أكثر المؤسسات الحديثة تعتمد على التكنولوجيا لتحقيق المزايا التنافسية من اجل البقاء والإستمرار. ذلك بسبب التغيرات المستمرة في التكنولوجيا، فإن عدم مواكبة هذا التغير يضع المؤسسات في مواجهة حقيقة

¹ - مروان محمد نجيب، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية، دار شتات، مصر، 2011، ص ص67-68.

للضعف والشلل. لذا تعمل المؤسسات على مواكبة التطورات التكنولوجية والإستفادة قدر الإمكان من المميزات التقنية الجديدة التي تنعكس على جودة الخدمة ونوعيتها.

مما سبق نرى أن أهمية الميزة التنافسية لا تتجلى فقط في إستجابتها للتحديات التي تواجه مؤسسات الأعمال. وإنما باعتبارها منظومة متكاملة لإتخاذ قرارات تتعلق بالتفوق بالميزة التنافسية على منافسيها.

الفرع الرابع: الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية:

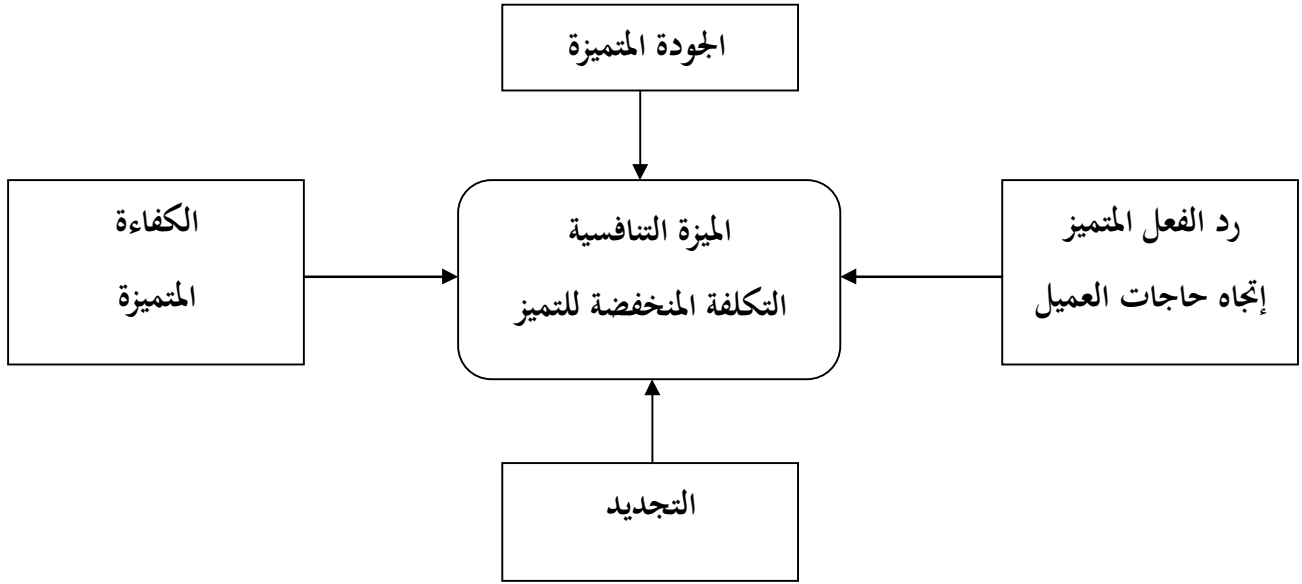
إن المراجعة والتحليل للعديد من الأدبيات في مجال الميزة التنافسية لم يظهر تحديدا متفقا عليه لأسس بناء المزايا التنافسية حيث ما زال هذا الأمر يخضع للاجتهادات الفردية والمحاولات التي نذكر منها النماذج التالية:¹

- نموذج (M.Porter): حيث يرى صاحبه أن أسس المزايا التنافسية تتمثل أساسا في خفض معدلات هيكل التكلفة و تمييز المنتج بطريقة تؤدي إلى خلق قيمة متفوقة للمنتج في نظر المستهلكين مما يعني إستعدادهم لدفع سعر عالي و بالتالي تحقيق معدل ربحية مرتفع للمؤسسة مقارنة مع منافسيها.
- نموذج (B.Petertaf et Pandian): وهو يعتمد على الموارد و القدرات المتميزة في الإدارة كأساس للميزة التنافسية .

- نموذج (C.Hill et G.Jones): ويقوم هذا النموذج على أربعة عوامل أساسية لبناء المزايا التنافسية وهي: الكفاءة، الجودة، التجديد والإستجابة المتفوقة للعميل. وتشكل هذه الأسس الأربعة فيما بينها إطارا متكاملا نظرا للعلاقات المتشابكة التي تضمنها، والشكل التالي يبين هذه الأسس وعلاقتها بالميزة التنافسية.

¹ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص ص 181 - 182.

الشكل رقم : (04) الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية



المصدر : إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، عمان، 2013 ، ص 182.

و فيما يلي شرح موجز لكل عامل من هذه العوامل الاربعة :¹

- **الكفاءة:** إن أبسط مقياس للكفاءة يتمثل في كمية المدخلات المستعملة في العملية الإنتاجية لإنتاج مخرجات محددة. وكلما إرتفع معدل الكفاءة في المؤسسة كلما أدى ذلك إلى تقليص الهيكل الإنتاجي فيها. ومن بين العوامل التي ترفع من الكفاءة نذكر : إقتصاديات الحجم الكبير، أثار التعلم، النظم الإنتاجية الحديثة كالتصنيع المرن، نظام JAT، الإستراتيجيات التسويقية الواضحة، سياسات البحوث والتطوير المتميز تدريب العاملين، فرق التسيير الذاتية، الحوافز العينية كما أن تحقيق الكفاءة يقتضي إلتزام واسع النطاق على مستوى المؤسسة لتحقيق التعاون بين الوظائف المختلفة فضلا عن الدور البارز الذي تلعبه الإدارة العليا في هذه العملية.
- **الجودة:** إن المنتجات ذات الجودة هي السلع والخدمات التي يمكن الإعتماد عليها والثقة بها لإنجاز الوظائف المصممة لأدائها. ويعتبر تأثير الجودة على المزايا التنافسية تأثيرا مضاعفا، فهي من جهة تعد مفهوما مدعما للكمية لدى المستهلكين مما يسمح للمؤسسة بفرض سعر عالي لمنتجاتها ومن جهة ثانية تمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها .

¹ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص ص 182 - 183.

- **التجديد:** يشمل التجديد على كل تقدم يطرأ على أنواع المنتجات وعمليات الإنتاج ونظم الإدارة والهياكل التنظيمية والإستراتيجيات التي تعتمدها الشركة، فالتجديد يمنح للمؤسسة قدرة متفردة في تخفيض التكاليف وبالتالي فرض أسعار مرتفعة مقارنة بمنافسيها.
- **الإستجابة المتفوقة لحاجات العملاء:** لتحقيق هذا العمل بشكل متفوق يتعين على المؤسسة أن تكون قادرة على تحديد وإشباع حاجات عملائها. هذا يعني أن تكون لها قدرة متميزة على منح المستهلكين ما يريدونه وقتما يريدون، ويرتبط تحقيق هذا الهدف بشرطين أساسيين وهما:
 - التركيز على عملاء المؤسسة وإحتياجاتهم وذلك من خلال : القيادة القوية وجذب العملاء وإشراكهم في عمليات تطوير المنتجات الجديدة.
 - إشباع حاجات العملاء وذلك من خلال : تحقيق الجودة والكفاءة والتجديد والإنتاج وفقاً لطلبات العملاء.
 - تحقيق الإستجابة السريعة بالإعتماد على المزاوجة بين نظام JAT و MRP .
 - متابعة العملاء من خلال التغذية العكسية وخدمات ما بعد البيع.

وكخلاصة لما سبق يمكن القول أن الكفاءة والجودة والتجديد والإستجابة للعميل عوامل مهمة في تحقيق المزايا التنافسية إذ تشكل مع بعضها أداة مساعدة للمؤسسة على إستحداث مزيد من القيمة من خلال خفض التكاليف أو تميز منتجاتها بالمقارنة مع منافسيها الأمر الذي يسمح لها بالتفوق عليهم.

المطلب الثاني: محددات ومعايير الحكم على جودة الميزة التنافسية

أولاً: محددات الميزة التنافسية.

تحدد الميزة التنافسية وفقاً لمتغيرين أساسيين من خلالها يتم تحديد مدى قوة إمكانية الميزة التنافسية على مواجهة المنافسين أو الصمود أمامهم وهما :

1- حجم الميزة التنافسية: تتحقق الاستمرارية للميزة التنافسية للمؤسسة إذا كان بإمكانها المحافظة عليها سواءً ميزة أقل تكلفة أو ميزة التميز للمنتج في ظل مواجهة المنافسين الموجودين في قطاع النشاط وبشكل عام كلما زادت الميزة التنافسية كلما تطلبت جهوداً أكبر من المؤسسات المنافسة لتغلب عليها.¹

¹ - عبد الرؤوف حجاج، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مصادرها ودور الابداع التكنولوجي في تنميتها، دراسة حالة شركة الورود الوادي، رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2007/2006، ص 20.

2- نطاق التنافس أو السوق المستهدف: ويعبر هذا النطاق على مدى اتساع أنشطة المؤسسة بغرض تحقيقها لميزة تنافسية وذلك من خلال التركيز على قطاع سوقي معين وخدمته بأقل تكلفة أو لمنتج متميز.

هناك أربع أبعاد لنطاق التنافس من شأنها التأثير على الميزة التنافسية وهي:¹

أ- نطاق القطاع السوقي: يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة، والعملاء الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم إختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق.

ب- النطاق الرئيسي: ويعبر على مدى أداء المؤسسة لأنشطتها داخليا أو خارجيا، بالإعتماد 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.

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 حاليا على نطاق عالمي، حيث تقدم منتجاتها في كل ناحية من نواحي العالم.

د- النطاق الصناعي: ويعبر على مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ضلها المؤسسة، إذ أن وجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنها خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة، فقد يمكن إستخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة.

ثانيا: معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية

إن درجة جودة الميزة التنافسية ونوعيتها تتحدد بثلاث عوامل هي:²

01/ مصدر الميزة:

حيث يمكن أن يتم ترتيب الميزة التنافسية تبعا لدرجتين هما:

أ- مزايا تنافسية من الدرجة المنخفضة مثل: التكلفة الأقل لكل من قوة العمل والمواد الأولية، حيث يسهل نسبيًا تقليدها ومحاكاتها من قبل المنافسين.

ب- مزايا تنافسية من الدرجة المرتفعة مثل: المستوى التكنولوجي وتميز المنتج والصورة الحسنة للعلامة وذلك طبقا للمجهودات التسويقية المتراكمة. أو علاقات وطيدة مع العملاء تحكّمها تكاليف تحول مرتفعة، وتتميز هذه المزايا التنافسية بعدد من الخصائص أهمها:

- تحقيق هذه المزايا يتطلب ضرورة توفر مهارات وقدرات من مستوى مرتفع مثل:

¹ - عبد الرؤوف حجاج، مرجع سابق، ص 22.

² - الوليد هلال، الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة، دراسة حالة شركة الجزائر للهاتف النقال mobilis، مذكرة ماجستير، تخصص علوم تجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2008-2009، ص 32.

الأفراد الذين هم على قدر من التدريب الخاص لقدرات الفنية الداخلية، العلاقات الوثيقة والوطيدة مع كبار العملاء.
- يعتمد تحقيق هذه المزايا على زمن طويل من الاستثمار المستمر والتراكم في التسهيلات المادية، التعلم المتخصص البحوث، التطوير والتسويق.

ويترتب على أداء هذه الأنشطة خلق مجموعة الأصول المادية والمعنوية وفي شكل سمعة طيبة وعلاقات وثيقة مع العملاء، وحصيلة من المعرفة المتخصصة ويمكن القول بأن المزايا التنافسية الناتجة عن التكلفة الأول هي أقل قابلية للاستمرار أو التواصل عن المزايا الناتجة عن تميز المنتجات أو الخدمات.

102/ تعدد مصادر الميزة التنافسية التي تمتلكها الشركة: إن اعتماد الشركة على مصدر وحيد لتحقيق الميزة التنافسية مثل: تصميم المنتج بأقل تكلفة أو القدرة على شراء مواد خام بأسعار منخفضة خطر كبير، حيث يمكن للمنافسين التقليل من آثار هذه الميزة أو إلغائها تماما وبالتالي فإنه يتعين على الشركة الاعتماد على مصادر متنوعة وعديدة لتحقيق التفرد، الأمر الذي من شأنه أن يعقد ويصعب من مهمة المنافسين في تقليد أو محاكاة هذه الميزة كما يضمن استمرارية أطول في التميز.¹

103/ درجة التحسين والتجديد المستمر في الميزة: إن الشركات مطالبة بالتحرك بشكل سريع نحو بناء مزايا جديدة وذلك قبل تمكن الشركات المنافسة من تقليد ومحاكاة المزايا القائمة، لذا يتطلب الأمر قيام الشركات بتطوير مزايا جديدة من خلال إدراك أو اكتشاف طرق جديدة أفضل للمنافسة أو تطبيقها على السوق، ويتم ذلك من خلال إحداث تغيرات في المنتج أو العملية الإنتاجية، وفي طرق ومناهج التسويق وأشكال جديدة للتوزيع... الخ ويتحقق كل ذلك من خلال التعلم التنظيمي وتقديم دعم جدي لوظيفة البحث والتطوير.

المطلب الثالث: مصادر وقوى الميزة التنافسية ومراحل تطورها.

الفرع الأول: مصادر الميزة التنافسية

إن إكتساب ميزة تنافسية مرهون بما تملكه المؤسسة من موارد مختلفة وما تتمتع به من نقاط قوة تؤهلها لاكتسابها فتتفرد بها من غيرها في ظل الظروف البيئية الخارجية والداخلية المتغيرة باستمرار، الأمر الذي يجعل من تلك الظروف ذات تأثير في عملية بناء الميزة التنافسية ولتعدد مصادرها يمكن حصرها في نوعين أساسيين:²

¹ - الوليد هلاي، مرجع سابق، ص32.

² - عبد الوهاب حفيان، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، دار الأيام، عمان، 2015، ص ص51-52.

1- المصادر الخارجية:

وهي تتعلق بالبيئة الخارجية العامة والإطار الذي تعمل فيه المؤسسة إذ تظم مجموع القوى والعوامل الاقتصادية والسياسية والديموغرافية والتكنولوجية التي تؤثر على المؤسسات بالإتجاه السليبي أو الإيجابي.

والعامل الآخر في بناء التنافسية هو حجم ومقدار المنافسة في النشاط الذي تعمل فيه المؤسسة والإمكانيات المتوفرة لدى المنافسين، إذ أن زيادة حجم المنافسة يؤدي بالمؤسسة إلى الاهتمام بالجوانب الإستراتيجية كالتخطيط الاستراتيجي لعملياتها وأنشطتها لمواجهة المنافسين والتميز عليهم من خلال امتلاك خصائص غير موجودة لدى الآخرين تمكن المؤسسة من تقديم منتج ذو قيمة للمتعاملين تحصل من خلاله على رضائهم بما يكسب المؤسسة السمعة الطيبة ويوسع من حصتها على حساب المنافسين الآخرين.

كذلك فإن المتغيرات الفنية والتكنولوجية والتي تتضمن الوسائل المتبناة لإنجاز الأنشطة أو الإنتاج سواء كانت مادية أو غير مادية والإختراعات الجديدة فضلا عن اثر التغيرات التكنولوجية التي قد تأخذ أشكالا مختلفة ومتنوعة، كل هذه العوامل قد تؤدي إلى رجحان كفة البعض في تحقيق الميزة التنافسية قياسا بالآخرين.

2- المصادر الداخلية:

تشمل الموارد التي تملكها المنظمة و تستطيع التحكم فيها وكذلك الأنشطة والمهارات التي تقوم بها و التي تتحدد

بالتالي:

أ- الموارد:

وتشمل ما تملكه المؤسسة من موجودات كالموارد البشرية والموارد الأولية والأجهزة والهيكل والأموال وكذلك العلامات التجارية وقنوات التوزيع وغيرها، وكذلك إمتلاك المؤسسة لهيكل تنظيمي مترابط يسهل عملية تنقل المعلومات من المستويات المتعددة والتي من شأنها أن تساهم في بناء الميزة التنافسية، حيث أن تميز المؤسسة في إمتلاك موارد بشرية من ذوي المؤهلات العلمية المتقدمة أو إمتلاكها لرأسمال كبير قياسا بالآخرين سيجعلها تتميز عن المنافسين الآخرين، والعبرة ليست في الموارد فقط بل هناك شيء مكمل لتوفير الموارد هو الأنشطة والمهارات التي تقوم به وتملكها المؤسسة ويقف في مقدمة هذه النشاطات التخطيط لأعمالها.

إن موارد المؤسسات سواء كانت مادية أو مالية أم بشرية لا تستطيع أن تعمل بمفردها ودون دراية ومعرفة بأعمال

وأنشطة العناصر والإدارات الأخرى في الهيكل التنظيمي.

ب- المهارات و الأنشطة:

وتتعلق بشكل كبير بالإدارة وأساليبها والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة حيث قسم porter عام 1985 من خلال نموذج سلسلة القيمة value أنشطة المؤسسة إلى مجموعتين رئيسيتين هما:¹

المجموعة الأولى: هي مجموعة من الأنشطة الأساسية والتي تؤدي إلى الخلق المادي للسلع والخدمات وخدمات ما بعد البيع وتظم عدة أنشطة من بينها :

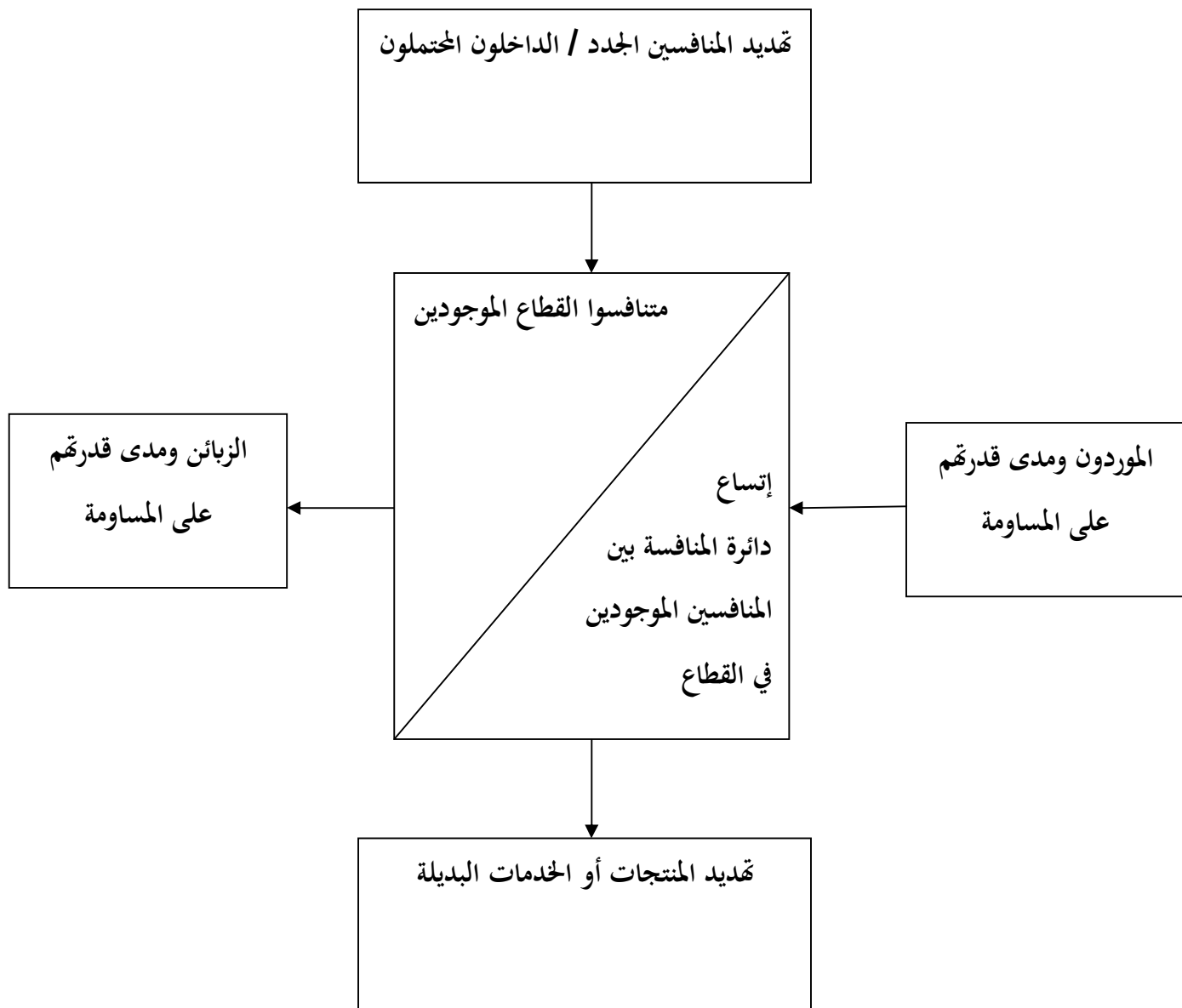
- التوزيع المادي الداخلي: والذي يتضمن استلام مدخلات المنتج والتخزين والسيطرة عليه.
- التوزيع المادي الخارجي: ويتضمن التجميع والتخزين وتوزيع المنتج للزبائن.
- العمليات: وتتضمن كافة الأنشطة التي تؤدي إلى تحويل المدخلات إلى منتج نهائي.
- التسويق: يتضمن كافة النشاطات التي تساهم في تزويد الزبائن بالمنتج ومنها الإعلان، البيع، التوزيع التسعير والترويج.
- الخدمة: أي خدمات ما بعد البيع لزيادة قيمة المنتج وتتضمن التركيز والتدريب والتصليح والإدامة.
- المجموعة الثانية: وتكون مجموعة من الأنشطة المساعدة والمساندة.
- الإمداد: أي الإمداد بالمواد الأولية والمجهزين.
- تطوير التكنولوجيا: وتشمل أساليب وأنظمة العمل وتطوير المنتجات والمدخلات التكنولوجية والأجهزة والمعدات.
- إدارة الموارد البشرية: وتتضمن كافة الأنشطة المتعلقة باختيار وتدريب وتطوير وتعيين الموارد البشرية والحفاظ عليها والإستخدام الأمثل لها.
- البنى الأساسية في المنظمة: وتتضمن أنشطة الإدارة العامة والإدارة المالية والأنظمة المساعدة.

¹ - عبد الوهاب حفيان، مرجع سابق، ص53.

قوى الميزة التنافسية.

إن قوى الميزة التنافسية يمكن التطرق إليها من خلال الشكل التالي:¹

الشكل رقم : (05) قوى الميزة التنافسية



المصدر : عبد الوهاب حفيان، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، دار الأيام، عمان، 2015 ، ص54.

¹ - عبد الوهاب حفيان، مرجع سابق، ص 54.

هذا الشكل يوضح قوى الميزة التنافسية حسب ما وضعه مايكل بوتر (Michel porter) وسنتطرق بالشرح والتفصيل لهذا الشكل: ¹

أ- **تهديد المنافسين الجدد:** إن أول قوة تنافسية حسب porter تتعامل مع السهولة أو الصعوبة التي يمكن أن يواجهها المنافس الجديد عند بداية العمل في ذلك المجال ومن الواضح أنه كلما زادت صعوبة الدخول إلى السوق قلت المنافسة وزادت الأرباح المحصلة على المدى البعيد، وقد حدد porter سبعة عوائق تواجه المنافسين الجدد في الدخول إلى السوق وهي:

- اقتصاديات الإنتاج الكبير.
- تميز المنتجات.
- متطلبات رأس المال.
- تكاليف التحويل.
- اختراق قنوات التوزيع.
- مزايا لشركات قائمة مسبقا.
- سياسة الحكومة.

ب- **ضغط المنتجات البديلة:** وتتعلق بمدى إستعداد المشتري لتبديل نوع المنتج أو الخدمة على سبيل المثال فإن السيليلوز والصوف الصخري والمواد العازلة يمكن أن تحل محل الفيبر العازل.

و يؤكد porter أن هذا التحول يصبح ذا خطورة واضحة عندما يزود متلقي الخدمة ليس فقط بمورد بديل بل يقدم أسعار تجارية أفضل، فعلى سبيل المثال نظام الإنذار الإلكتروني أثر على شركات الأمن نظرا لأنه يقدم نفس الحماية مع أقل تكلفة.

ج- **التنافس بين المنافسين الحاليين:** يؤكد porter أن مستوى المنافسة في أي مجال يشكل من خلال المنافسة بين المنافسين وتزداد المنافسة عندما يحدث الآتي:

- إذا كان هناك الكثير من المؤسسات المنافسة أو أن المؤسسات المتنافسة تتساوى نسبيا في الحجم أو الموارد.
- عندما يكون نمو النشاط الذي تعمل فيه المؤسسة بطيء التطور.
- وجود مخزون يكلف المؤسسة تكاليف عالية.

¹ - عبد الوهاب حفيان، مرجع سابق، ص ص 55-56.

- عندما تختلف استراتيجيات المنافسين ومبادئهم وشخصياتهم، فقد لاحظ porter أن المؤسسات الأجنبية تجعل البيئة التنافسية أكثر تعقيدا وذلك لأن أهدافهم في العمل مختلفة عن المؤسسات الوطنية وبالمثل بالنسبة للمؤسسات أو المؤسسات الأحدث والأصغر فهي أكثر استعدادا للمغامرة للحصول على فرصة أكبر في السوق.
- عندما تكون عوائق الخروج من السوق كثيرة.

د- قوة مساومة الزبائن: إن قوة مساومة الزبائن الممارسة على قطاع معين تشكل بدورها تهديدا على القطاع باعتبار إن الزبائن يسعون دائما إلى فرض أسعار منخفضة مع المفاوضة على خدمات واسعة الجودة ومناسبة الشيء الذي يؤثر سلبا على مردودية المؤسسة وجاذبيتها لأنه من الصعب الحصول على الزبائن ومن السهل فقدهم لأن الزبون يتميز دائما بعدم الوفاء للتنظيم وبالتالي يؤثر على تنافسية التنظيم.¹

و- قوة مساومة الموردين: إن قوة مساومة الموردين بإمكانها أن تشكل تهديدا حقيقيا للمؤسسة فتقلص من مردوديتها عن طريق الضغط الممارس من قبل الموردين برفع الأسعار أو بتدني مستويات الجودة للمواد التي يوردونها، كما أن التهديد يكون أشد خطورة في حالة عجز المؤسسة عن إدماج إرتفاع التكاليف في سعر الخدمة المقدمة.

من خلال كل ما سبق وتقدم نستخلص بأن الميزة التنافسية الدائمة مسألة نسبية لأن ديمومة الميزة تعتمد بدرجة كبيرة على عدة أنواع من المزايا وليس ميزة واحدة، كما أن الميزة التنافسية الدائمة يتوقف على مدى ما يواجه المنافسين من قيود على خياراتهم و تصرفاتهم فضلا على أن البحث على الميزة الدائمة يتوقف على القدرة على المنافسة وبمدى مرونة الإستراتيجية المتبعة بغرض مجارات تقلبات المنافسة.

¹ - عبد الوهاب حفيان، مرجع سابق، ص ص 56-57.

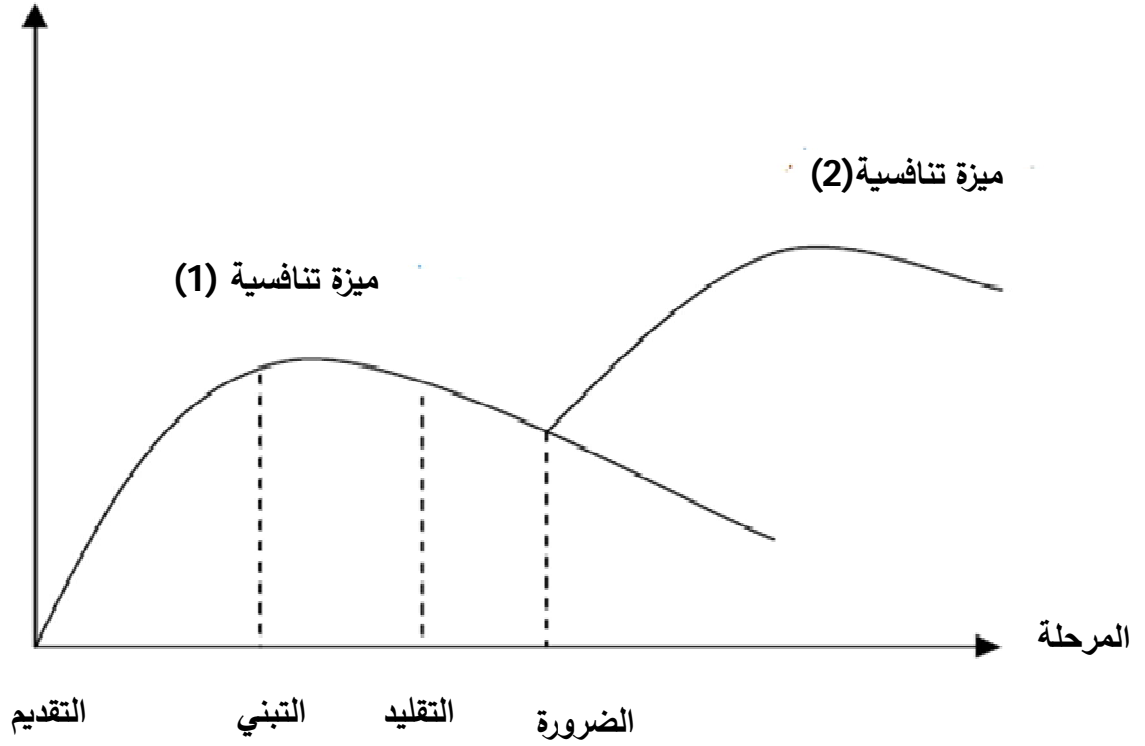
الفرع الثاني: مراحل تطور الميزة التنافسية

يمكن تلخيص مراحل تطور الميزة التنافسية كمايلي:¹

- أ- مرحلة التقديم:** وتكون هذه المرحلة قصيرة أو طويلة وفقاً إلى خصوصية المؤسسة أو المنتجات التي تقدمها وطبيعة السوق التي تعمل بها، وحجم المنافسة السائدة فيها، وكلما طالت هذه الفترة كلما تطلبت المزيد من الاستثمارات واستخدام التكنولوجيا المتطورة تتيح لها الفرصة في التفوق على منافسيها في ذات الصناعة.
- ب- مرحلة التنبؤ:** وهنا تعرف الميزة استقرار نسبي من حيث الانتشار، باعتبار أن المنافسون بدئوا يركزون عليها وتكون الوفورات هنا أقصى ما يمكن.
- ج- مرحلة التقليد:** يتراجع حجم الميزة وتتجه شيئاً فشيئاً إلى الركود لكون المنافسين قاموا بتقليد ومحاكاة ميزة تنافسية وبالتالي تراجع أسبقيتها عليهم ومن ثم انخفاض في الوفورات.
- د- مرحلة الضرورة:** تأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية وتطويرها بشكل سريع، أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماماً على أسس الميزة الحالية، وإذا لم تتمكن المؤسسة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة، فإنها تسبق أسبقيتها تماماً وعندها يكون من الصعوبة العودة إلى التنافس من جديد.

¹ - أسيا رحيل، دور الكفاءات في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء، رسالة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010-2011، غير منشورة، ص51.

الشكل رقم : (06) المراحل التي تمر بها الميزة التنافسية



المصدر: نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص 86.

المبحث الثالث: فعالية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

تتطلب عملية تحقيق الميزة التنافسية عدة عناصر التي تمكنها من تحقيق ذلك أي يجب على المؤسسة أن تتعرف على شروط التي تجعلها في مستوى الأعلى ويكون ذلك من خلال تحديد جميع المعايير اللازمة من معايير سعرية وكمية التي تخص المنتج.

المطلب الأول: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التنافسية

يوضح أسلوب التكلفة المستهدفة هيكل تطوير وتحسين المنتجات وفق عناصر محددة لإستراتيجية المؤسسة التي تشمل إستراتيجية الأسعار ودرجة تعقيد المنتجات وتحليلات دورة حياة المنتج، حيث يمتلك هذا الأسلوب وفق البعد الإستراتيجي أفقا واسعا مركزا على تحسين الكفاءة التشغيلية، وأيضا يقوم على:¹

- تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات وهو ما يجعلها تؤثر على دورة حياة المنتج.

- بإضافة يظهر دورها من خلال تأكيدها على أهمية التحليل الإستراتيجي لبيئة المنافسة وإحتياجات الزبون والجودة المتميزة التي تتحدد من قبل المستهلك.

- دورها الإستراتيجي المتمثل بإعتمادها على السعر الموجه بواسطة السوق في تخفيض التكاليف عن طريق إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي تزيد من التعقيد وتكلفة المنتج.

هو ما يجعل أسلوب T.C واقعية ذو أبعاد إستراتيجية لاعتمادها على السعر التنافسي للمنافسين بهدف إستهداف التكلفة ومن ثم تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة التنافسية مستقبلية عن طريق إعتمادها على أحد الاستراتيجيات التنافسية. وعلى هذا أساس يظهر دور التكلفة المستهدفة في تلك الاستراتيجيات كمايلي:

أولاً: إستراتيجية قيادة التكلفة

حيث تعرف بأنها قدرة المؤسسة على تخفيض التكاليف بالنسبة لبقية المنافسين دون التأثير على مستوى جودة المنتجات أو الخدمات المقدمة للعميل.

ويكون دور التكلفة المستهدفة في تحسين والتطوير في بداية سلسلة القيمة يمكن أن يؤدي إلى وجود فرض لتخفيض التكاليف في آخر سلسلة القيمة، لذلك يجب التركيز على التحسين والتطوير في مرحلة التصميم، إن تخفيض التكلفة يعني قيادة التكلفة وهذا يعني تحقيق ميزة تنافسية من خلال التكلفة الأقل ومن ثم نجاح إستراتيجية التكلفة.

¹ - معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد7، العدد 21، جامعة تكريت، 2011، ص183.

ويترتب على اعتماد هذه الإستراتيجية عدة مزايا هي:¹

- ✓ القدرة على فرض سعر أقل من المنافسين مع تحقيق نفس مستوى الربح.
- ✓ القدرة على مواجهة المنافسة السعرية الشديدة.
- ✓ تحقيق مركز تنافسي أفضل وعائد أعلى للإستثمار.

ثانياً: إستراتيجية التمييز

حيث تعرف بأنها قدرة المؤسسة بتوفير منتج ذو جودة عالية ومواصفات وقيمة منفردة ومتميزة عن منتجات المنافسين وعليه يظهر دور التكلفة المستهدفة في تحقيق هذه الإستراتيجية من خلال مراحل إستراتيجية قيادة التكلفة، ويترتب عن تبني هذه الإستراتيجية عدة مزايا وهي:

- ✓ تعزيز إخلاص وولاء المستهلك لعلامة المنتجات المتميزة مما يوفر الحماية للمؤسسة.
- ✓ توفير عوائق دخول قوية في المؤسسات الساعية للدخول في نفس المجال.
- ✓ القدرة على فرض سعر عالي إستثنائي على المنتجات المتميزة.

ثالثاً: إستراتيجية التركيز

حيث تعرف بأنها إختيار شريحة من المستهلكين سواء كانوا أفراد أو مؤسسات حيث يتم التركيز عملياً للوفاء بإحتياجاتهم أكثر من غيرهم من الزبائن، ويظهر دور التكلفة المستهدفة من خلال إستهداف جزء أو فئة معينة من السوق التي تهتم بتخفيض التكاليف، ويترتب عن تبني هذه الإستراتيجية عدة مزايا وهي:²

- ✓ رفع القدرة التفاوضية للمؤسسة بالنسبة للمشتريين نظراً لتوفيرها منتج لا توفره المؤسسات الأخرى.
- ✓ القدرة على رفع ولاء العملاء وتقليص التهديد الناتج عن المنتجات البديلة.

وبذلك نجد أن أسلوب التكلفة المستهدفة ومن خلال دورها الإستراتيجي ساهمت في تنفيذ وتحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة من خلال العمل على تخفيض التكاليف عن طريق إستهداف السعر ومن ثم إستهداف الربح وصولاً إلى التكلفة المستهدفة مع عدم إغفال وجود درجة مقبولة من الجودة وهو ما يقود إلى ميزة التكلفة الأقل أي تحقيق الميزة التنافسية.

¹ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص ص 192 - 193.

² - نفس المرجع السابق، ص ص 194-195.

المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية

ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهذا ما أكده Feil. Kim وهي كما يلي: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 بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق إستجابة 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 الإستجابة والتكيف وفقاً لمتطلبات التطورات والإبتكارات

التكنولوجية ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وإنخفاض تكاليف الإنتاج، مما إنعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الإستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فعالية 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

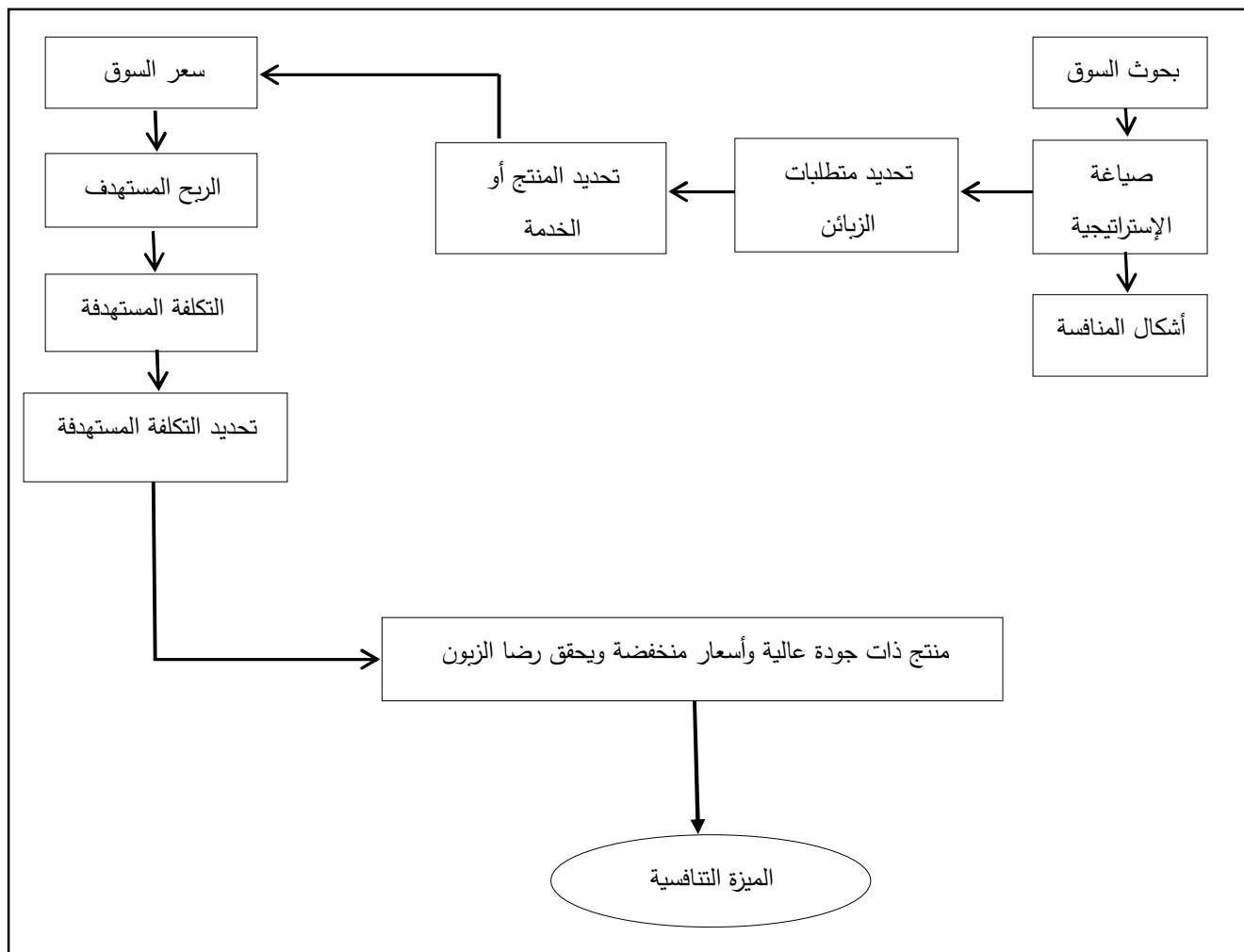
التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفائتها فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها ميزة التنافسية.

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 - سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، المجلد 17، بغداد، 2011، ص 359.

الشكل رقم : (07) 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 17، بغداد، 2011، ص ص 359-360.

من خلال الشكل أعلاه يتبين أن الهدف الرئيسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع أفضل لزبون إن هذين العاملين من العوامل التي يمكن أن تكون مرتبطة إرتباطاً وثيقاً بتحقيق الميزة التنافسية.¹

وهذا ما يؤكد Kwah بأن جودة المواد الخام لمنتجات المؤسسة إضافة إلى تسليم المنتجات ذات الجودة العالية في الوقت المناسب غير كافي لجذب الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية، لأنه 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

¹ - سعاد جاسم محمد، مرجع سابق، ص ص 359-360.

استعداد لدفعه قبل البدء بتصميم المنتجات، أما العامل المهم الآخر 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 الميزة التنافسية وذلك من خلال:

- 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.
- تخفيض إجمالي الوقت المطلوب لتحسين المنتج يكون خلال التحسين والتنسيق في تصميم منتجات التصنيع وإدارة التسويق.
- تساعد على التقدم تدريجياً للتنافس في الظروف التي يسودها الركود الإقتصادي.
- تساعد على تحسين جودة المنتج بشكل كامل، كتحسين تصميم المنتج بعناية وتصنيع المنتجات لمقابلة إحتياجات الزبائن التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر.

المطلب الثالث: أهمية البحث عن نظام التكاليف الجديدة 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 لإتخاذ القرارات ومستواها وتوقيتها مختلفة تماماً عن تلك المستخدمة في الماضي، لذلك وجب على نظام تكاليف جديد تقديم مايلي:¹

- تقديم منتج أو خدمة جديدة غير تقليدية: يؤدي ذلك إلى تعقيد التكاليف، مما يزيد الحاجة لنظام تكاليف دقيق لتصميم وتسعير هذه المنتجات والخدمات
- فك الارتباط بين الخدمات والمنتجات: في السابق كانت المؤسسات تقدم مجموعة من الخدمات بسعر واحد على أمل أن يكون متوسط التكاليف الكلية للخدمات المقدمة أقل من العائد المتأتي من مجموعة الخدمات، أما الآن فتتجه المؤسسات لفك الخدمات كل واحدة منفصلة عن الأخرى، هذا ما يزيد من الطلب على نظام تكاليف جديد.
- التشغيل الآلي للتحويلات: إن استخدام التكنولوجيا في عمليات المؤسسة أدى إلى تخفيض التكلفة المباشرة لكل عملية، لكنه أدى إلى زيادة التكاليف الغير المباشرة وربطها بالمنتجات بشكل تحدي لنظام التكاليف.

¹ - علا أسامة الشعراي، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية، دراسة تطبيقية، لمتطلبات الحصول على الماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص ص 105 - 106.

- السعي إلى زيادة الربحية: إشتداد المنافسة بين المؤسسات جعل من الصعب زيادة أرباحها وحصتها السوقية فهي في تزايد وتنافس من أجل تقديم الخدمة التقليدية، مما جعلها تبحث عن طريقة لتحكم بتكاليفها للوصول إلى مستوى ربحية، والطريقة التي تتحكم بالتكاليف هو من خلال فهم إسهام المنتجات في التكاليف الغير المباشرة، هذا لا يتحقق بالإعتماد على أنظمة التكاليف التي تعتمد في توزيع التكاليف الغير المباشرة على مبدأ الحجم.

خلاصة :

إن التكاليف الأخرى التقليدية لا تأخذ بعين الاعتبار طرق خفض التكاليف، ولا تهتم بوضع سعر مستهدف لتضمن بذلك مكانتها في الأسواق. لذلك ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب بديل هدفه الأساسي خفض التكاليف فالتكلفة المستهدفة أسلوب يعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مع المحافظة على الجودة لذلك تم التطرق إلى مفهوم التكلفة المستهدفة، وأهم خصائصها، ومبدأ عملها. حيث تدرس الخصائص المطلوبة من العميل والوصول إلى أقصى درجات الدقة والتفصيل، وتوفر كل هذا يمكن المؤسسة من كسب الميزة التنافسية.

حيث تعد الميزة التنافسية من أهم العوامل التي تحدد قدرة المؤسسة ومصيرها في الصمود أمام المنافسين، وهي تشكل أهم التحديات التي يجب على المؤسسة مواجهتها والتفطن إليها بسبب اشتداد درجة المنافسة. ومنه فالميزة التنافسية تظهر في خلق قيمة جديدة لدى الزبون سواء كان ذلك بالمحافظة على عنصر الجودة وخفض التكلفة أو طرح منتج متميز في السوق. ومنه تم التعرف على مفهوم الميزة التنافسية وأنواعها.

ومنه كلما زاد حجم الميزة التنافسية للمؤسسة زاد ذلك من فرصة البقاء، وتم التوصل إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتلاءم مع حدة المنافسة في العمل على تحقيق التوازن بين اعتبارات التكلفة والجودة وكافة العوامل المرتبطة بالسوق والتكلفة.

الفصل الثاني: التكلفة المستهدفة وأهميتها
إستخدامها في تحقيق الميزة التنافسية في
مركب الملح - لوطاية -

تمهيد:

لقد تم في الفصل الأول التعرف على التكلفة المستهدفة وتحديد أهمية إستخدامها في تحقيق الميزة التنافسية نظريا. وفي هذا الفصل التطبيقي سيتم إسقاط الدراسة النظرية ميدانيا من أجل التعرف على واقع تطبيق محاسبة التكاليف بصفة عامة وأسلوب التكلفة المستهدفة بصفة خاصة، في مركب الملح - لوطاية - بسكرة وهل إذا تم فعليا تطبيق هذا الأسلوب سيساهم في تحقيق ميزة تنافسية لهذه المؤسسة، لذا سنتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

- ✓ التعريف بمؤسسة الدراسة.
- ✓ واقع تطبيق محاسبة التكاليف في مركب الملح - لوطاية -
- ✓ محاولة تطبيق التكلفة المستهدفة في المركب الملح - لوطاية -.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية مركب الملح - لوطاية - بسكرة

في هذا المبحث سنقوم بتعريف مركب الملح - لوطاية - بسكرة من خلال تقديم بطاقة حول المركب موضوع الدراسة مع إظهار أهم أهدافه وهيكله التنظيمي.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة محل الدراسة.

يعتبر مركب الملح أحد أهم الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح ويقع ببلدية لوطاية التي تبعد 25 كلم عن ولاية بسكرة، تقدر مساحة المركب بـ 13 هكتار، يتوزع على بنايات إدارية، ورشات الإنتاج، مخازن، محجره تبعد حوالي 3 كلم عن المركب.

انطلقت الأشغال به سنة 1976 تحت إشراف Dravo Constori من الشركة الأم الأمريكية DRAVO CORPORATION، التي قامت ببناء المؤسسات القاعدية، وانتهت الأشغال بالمشروع سنة 1983، وكانت الانطلاقة الأولى في الاستغلال في شهر جويلية من نفس السنة حيث تم إنتاج بلورات الملح المكرر.

مركب الملح لوطاية هو وحدة إنتاجية تابعة للمؤسسة الوطنية للملح التي أنشئت بمقتضى المرسوم المؤرخ في 16 جويلية 1983 وتم التحويل القانوني للمؤسسة إلى شركة ذات أسهم تبعا للقانون الأساسي المؤرخ في 04 جوان 1990 وهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال قدره 339000000 دج وأصبحت الآن برأس مال قدره 1600000000 دج، ويحقق متوسط ربح سنوي يقدر بـ 12000000 دج وتعتبر المؤسسة الوطنية للأملاح أكبر منتج وموزع جزائري للملح ويتواجد المقر الاجتماعي (المديرية العامة) بقسنطينة.

وتحتوي المؤسسة الوطنية للأملاح على 06 وحدات إنتاجية و 04 وحدات توزيع توجد على مستوى الوطن وهي:

- 1 - مركب الملح لوطاية بسكرة.
- 2 - وحدة المغير ولاية الوادي.
- 3 - وحدة قرقور العمري سطيف.
- 4 - وحدة سيدي بوزيان ولاية غليزان.
- 5 - وحدة بطيوه ولاية وهران.
- 6 - وحدة إنتاج وتوزيع أولاد زوائي.
- 7 - وحدة توزيع الجزائر العاصمة.
- 8 - وحدة توزيع بجاية.

9 - وحدة توزيع وهران.

10 - نقطة توزيع عنابة.

تتم عملية الإنتاج باستغلال ملح الشطوط (شط المغير) ذات التبلور الطبيعي فبعد نقل هذه المادة الأولية إلى المركب تتم عملية الغسل، العصر، الطحن، التجفيف (وإضافة اليود في حالة إنتاج الملح الغذائي) أخيرا التعليب في أجهزة مخصصة حيث نحصل على مادة كلور الصوديوم بدرجة عالية من النقاوة.

للعلم فإنه تم الاستغناء عن استرجاع مادة الملح من المنجم الجبلي في أكتوبر 2005 وهذا راجع إلى التكلفة الكبيرة في إنتاجه وقد حافظ المركب في إنتاج ملح الشطوط إلى غاية يومنا هذا في توفير الملح الغذائي والصناعي لكل الزبائن كما ونوعا.

ويتركز نشاط المركب على إنتاج 3 أنواع من الأملاح مختلفة الأشكال والأحجام ومتعددة الاستعمالات وهي ملح صناعي، ملح الغذائي، والأملاح الخاصة:

1. أملاح غذائية:

- ملح المائدة (رفيع) بمختلف أنواع التعليب.

- ملح الطبخ (شمسي) بمختلف أنواع التعليب.

- ملح المخابز.

2. أملاح صناعية:

- ملح صناعي بمختلف أنواع التعليب.

- ملح أقراص لمعالجة المياه.

3. أملاح خاصة:

- ميدسال: ملح خاص للذين يعانون ضغط الدم. - بيكربونات الصوديوم.

- سلما: ملح خاص لآلات الغسيل. - راحة: ملح الحمام.

- جسيم: ملح خاص للتصبير. - آنية: ملح خاص لغسيل الأواني.

الجدول رقم (01) : أنواع المنتجات الغذائية بالمؤسسة الملح «لوطاية»

Qualité	Produit	Poids
SEL ALIMENTAIRE	Rafie sachet carré	1kg
	Rafie flacon import	60g
	Rafie Sac	20 – 25kg.
	Rafie Flacon Local	250g
	Chamsi sachet carré	1kg
	Sel boulanger sac vrac	15kg
	Sel boulanger	15 * 1kg
	Chamsi sac (séché)	20 – 25kg
	Chamsi flacon	2kg

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم -1- لسنة 2016

الجدول رقم (02) : أنواع المنتجات الصناعية بالمؤسسة

SEL Industriel	Sel industriel	4/25
	Sel traité N/ iodé en big bag	/
	Sel traité N/ iodé-lavé 1fois	1/25
	Sel traité N/ iodé-lavé 2fois	1/25
	Sel en poudre en sac	25kg
	sel rafie non iodé sac	25kg
	Pastilles en sel traité sac	25kg
	Sel en poudre en big bag	/

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (03) : أنواع المنتجات الخاصة بالمؤسسة

SELS SPECIAUX	Medisel flacon	100g
	Bicarbonate de soude	175g
	Sel de bain en dose	60g
	Sel de bain CARAFE	560g
	SELMA pastille	36 boite
	Sel de bain flacon	2kg

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

- تستخدم مادة الملح بنسبة 98% كما يتكون من مادة أساسية هي اليودات والتي يعتبر وجودها ضروريا.
 - الملاحات (flacon) 60 غ ، 250 غ ، 750 غ تم استيرادها من اسبانيا.
 - مادة البيكربونات يتم استيرادها من اسبانيا وتعليبها محليا في شكل عبوة صغيرة (dose) ذات حجم 2 غ ، 60 غ وفي عبوة (flacon) ذات حجم 175 غ.
 - يتم استيراد عبوة الملح الصيدلي ميديسال flacon ذات الحجم 100 غ من اسبانيا.
 - يتم استيراد عبوة ملح الحمام (راحة) bocalle من تركيا.
 - رفيع flacon (ملاحة) ذات الحجم 100 غ من الجزائر.
- يشرف على نشاط المركب عدد من العمال يتوزعون في مختلف مصالح المركب و ذلك حسب التصنيف الآتي:

الجدول رقم (04) : تصنيف العمال في المؤسسة

المعدل	العدد		التصنيف
	مؤقتين	دائمين	
%45,30	33	20	منفذين
	15	30	
%38,46	5	12	مسيرين
%14,53		2	إطارات متوسطة
%1,71			إطارات سامية
%100	117		المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة لسنة 2016.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركب الملح - لوطاية - بسكرة

يتكون هيكل المؤسسة من:

- 1 - المدير: هو المسؤول الأول الذي يقوم بتسيير المركب من خلال اتخاذ جميع القرارات والتنسيق بين جميع المصالح والأقسام.
- 2 - نائب المدير التقني: هو المسؤول عن مصلحة الإنتاج والصيانة، عمليات البيع والشراء، ونيوب عن المدير في تأدية مهامه أثناء غيابه.
- 3 - الأمانة العامة: هي عنصر اتصال بين الإدارة العامة وجميع المصالح والأقسام حيث يتم استقبال المكالمات وتحويلها وإستقبال البريد الوارد والصادر، تنظيم الملفات كل قسم وتنظيم المواعيد.
- 4 - قسم الإنتاج والتقنية: يهتم هذا القسم باستغلال الموارد المتاحة في المركب للقيام بعملية الإنتاج، تحسينه، وتطوير المنتجات ومراقبة المنتج ومطابقته للمقاييس المعمول بها والمطلوبة من طرف الزبائن، حيث يعتمد العمل في المخبر على

الفصل الثاني التكلفة المستهدفة و أهمية إستخدامها في تحقيق الميزة التنافسية في مركب الملح - لوطاية - بسكرة

قياس نسب النقاوة والإضافات الغذائية والكيمائيات وهناك مخطط يتضمن جميع المعطيات التي يقوم بها مهندسو المخبر يوميا.

5 - قسم الأمن: يسهر على حماية أملاك المركب ويؤمنها مدة 24 ساعة خاصة على الأماكن المهمة كالمخازن آلات الإنتاج، خزانات الوقود وتحديد الأخطار المتوقعة حدوثها.

وهو مجهز امنيا بكاميرات مراقبة وأعوان مسلحين وخطوط هاتفية متصلة مباشرة بالحماية المدنية والدرك.

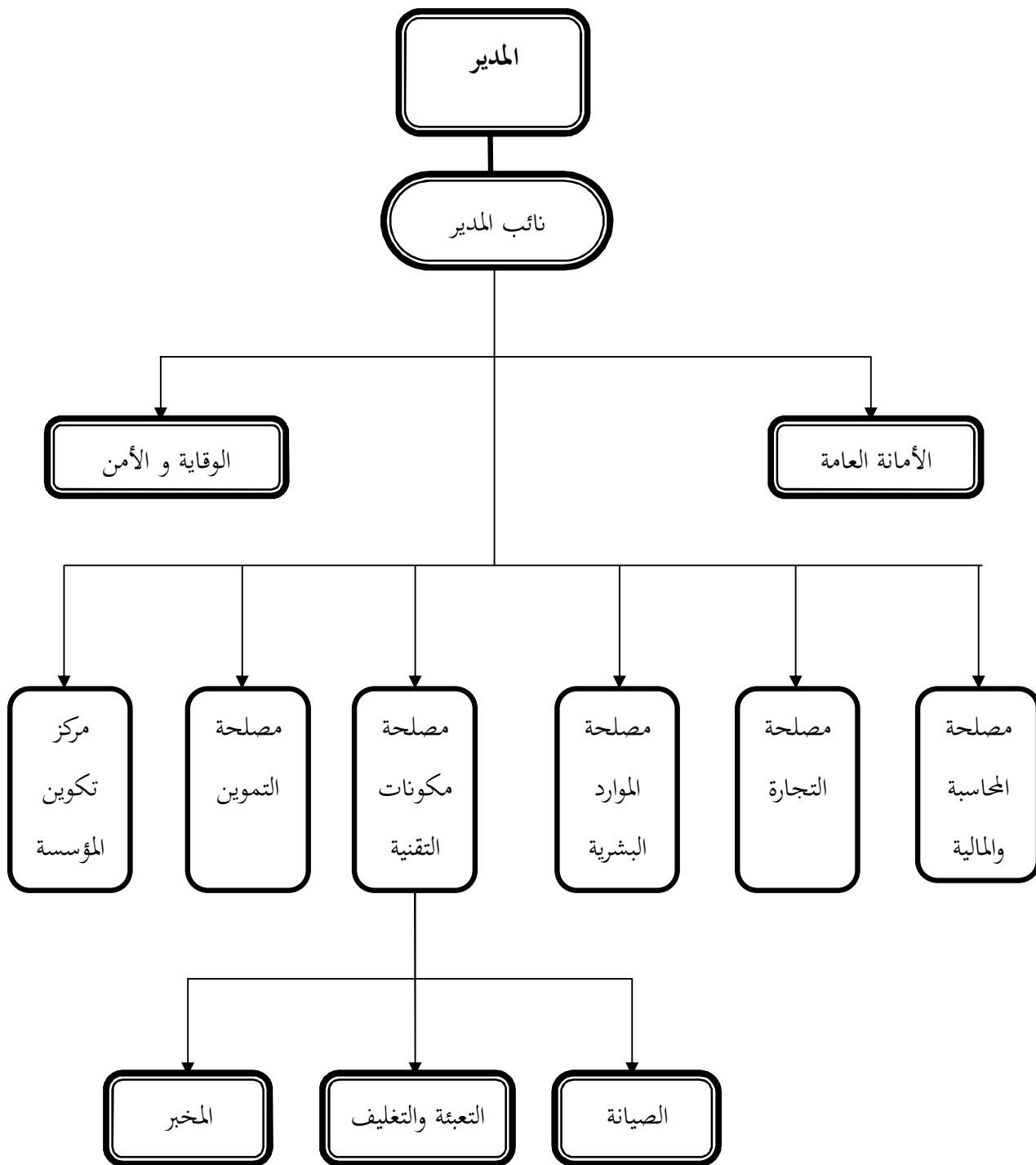
6 - المصلحة التجارية: تكلف بتسويق المنتج من خلال بيعه في السوق المحلي وتأمين التنازلات للوحدات الأخرى أما عملية التصدير فتتم برمجته على مستوى المديرية العامة في قسنطينة، والتي ترسلها سنويا، كما تقوم بالبحث عن الزبائن وعرض المنتجات من قبل الموزعين والوكلاء المعتمدين، تجار الجملة وتجار التجزئة، القطاعات الصحية، مراكز البيع والمعارض.

7 - قسم الصيانة: مهمته تامين صيانة الآلات والبنية التحتية للإنتاج في آجال محددة مسبقا وبأقل تكاليف حيث بعد عملية تشخيص العطب تحدد مدة إصلاحها وكلفتها التي يوافق عليها المستعمل من انجاز العمل المطلوب في أوانه دون تعطيل المستعمل.

8 - قسم المحاسبة والمالية: يعتبر قسم المحاسبة والمالية العمود الفقري للمركب لأن من خلاله يتم التمكن من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، فكل المعلومات من المصالح تصب فيه.

9 - قسم الموارد البشرية: تتكفل باليد العاملة في المركب فيما يخص الرواتب والأجور، التشغيل حقوق التأمين. وفيما يلي المخطط الذي يبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

الشكل رقم (08) : الهيكل التنظيمي لمركب الملح - لوطاية -



المصدر: مصلحة المالية و المحاسبة

المطلب الثالث: أهمية وأهداف والأفاق المستقبلية لمركب الملح - لوطاية -

أولاً: أهمية مركب الملح.

للمؤسسة أهمية ودور كبير في الإقتصاد الوطني من خلال ما تنتجه الوحدات التابعة لها والتي من بينها لوطاية، وتكمن أهميته في:

- ✓ المساهمة في القضاء على التبعية الاقتصادية في مجال نشاطها.
- ✓ المساهمة في تمويل الخزينة العامة من خلال الضرائب المدفوعة.
- ✓ الحصول على إيرادات إضافية من العملة الصعبة، وذلك من خلال تصديرها لمنتجاتها.
- ✓ المساهمة من تخفيض حدة البطالة خاصة في المناطق المتواجدة بها.
- ✓ دور المؤسسة الفعال في التنمية الاقتصادية.
- ✓ العمل على تغطية السوق المحلية بغية القضاء على كل منافسة أجنبية محتملة.
- ✓ تلبية أذواق المستهلكين عن طريق إنتاج منتجات ذات جودة عالية لتطبيقها المعايير العالمية.
- ✓ التعاون مع وزارة الصحة للحد من بعض الأمراض عن طريق توفير اليود في الملح، وتزويد المستشفيات ببعض المنتجات التي تحتاجها.

ثانياً: أهداف مركب الملح

- يطمح مركب الملح -لوطاية- الزيادة أكثر في أنشطته وتنوع منتجاته وتطويرها بغية تلبية حاجات ورغبات زبائنه المتجددة، وزيادة حصته السوقية للتفوق على منافسيه الخواص ويمكن ذكر ما يريد الوصول إليه المركب في العناصر التالية:
- ✓ توسيع وحدة الأملاح الخاصة وذلك بتوسيع الإنتاج أكثر وبكمية كبيرة خاصة بما يتعلق بملح الحمام.
 - ✓ إعادة هيكلة المصنع القديم من خلال توفير آلات وأجهزة جديدة وعصرية.
 - ✓ توفير الإمكانيات المادية لجلب المادة الأولية من المنجم الجبلي.
 - ✓ اقتحام الأسواق المحلية وتصدير منتجاتها إلى أسواق دول أجنبية.

ثالثاً: الأفاق المستقبلية

- يطمح مركب الملح - لوطاية - الزيادة أكثر في أنشطته و تنوع منتجاته وتطويرها بغية تلبية حاجات ورغبات زبائنه المتجددة وزيادة حصته السوقية للتفوق على منافسيه الخواص و يمكن ذكر ما يريد الوصول إليه المركب في العناصر التالية:
- ✓ توسيع وحدة الأملاح الخاصة و ذلك بتوسيع الإنتاج أكثر و بكمية كبيرة خاصة بما يتعلق بملح الحمام.

- ✓ إن هيكله المصنع القديم من خلال توفير آلات ومعدات وأجهزة جديدة وعصرية.
- ✓ توفير الإمكانيات المادية لجلب المادة من المنجم الجبلي.
- ✓ إقتسام الأسواق المحلية وتصدير منتجاتها إلى الأسواق الدول الأجنبية.
- ✓ كسب رضا المستهلكين الحاليين والمرتقبين.

المبحث الثاني: واقع تطبيق محاسبة التكاليف في مركب الملح «لوطاية»

تتمثل أنواع التكاليف التي يتحملها مركب الملح والتي تقوم بتعيينها مديرية قسنطينة، بحيث تقوم هذه المديرية بوضع طرق لحساب التكاليف مما يضمن سيرورة المبادئ الموضوعية، وهذا ما سنحاول تطرق إليه من خلال المطالب الآتية.

المطلب الأول: أنواع التكاليف التي يعمل بها مركب الملح - لوطاية -

تقوم المديرية العامة بتحديد أنواع التكاليف التي تدخل في تسعيرها للمنتوج و التي تعمل بها في نشاطها العادي والمستمر وتمثل هذه التكاليف في:

❖ **التكاليف حسب علاقة الإنتاج:** وتتمثل في تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة وهي كمايلي:

- **التكاليف المباشرة:** هي تلك المصاريف المتعلقة بتكلفة أو سعر التكلفة نشاط أو مرحلة إنتاجية معينة، أي المصاريف التي يمكن ربطها مباشرة مع عملية الإنتاج، وتشمل: الأغلفة وإهلاك الآلات التي تنتج المنتوج مصاريف الموظفين الذين يشتغلون بماته الآلات، أي المصاريف المرتبطة مباشرة مع المنتوج.
- **التكاليف غير المباشرة:** هي المصاريف التي تخص في آن واحد أكثر من منتج أي هي مصاريف مشتركة بين جميع أنواع المنتجات مثل: مصاريف الكهرباء، الصيانة.
 - أغلفة مباشرة.
 - المادة الخام (الملح الخام).
 - الوقود.
 - مواد كيميائية والتي تستخدم في المخبر (اليود وغيره من المحاليل الأخرى).
 - قطاع الغيار المستخدم للشاحنات التي تنقل المنتجات.
 - إهلاك الآلات المستخدمة في العملية الإنتاجية.
 - الأجور والرواتب.
 - الضرائب المختلفة (ضريبة على الكمية المستخرجة، ضريبة على المساحة المستعملة من طرف المؤسسة).
 - النقل بوسائلها الخاصة للمنتجات بين الوحدات أو إيصال المنتجات للعميل.

❖ التكاليف حسب حجم النشاط:

حيث أن المؤسسة تطبق نوعيين من التكاليف تتمثل في:

- التكاليف الثابتة: هي تكاليف الإنتاج التي لا تتغير بنشاط المؤسسة، أي بالإنتاج، هذا النوع تتحمله المؤسسة

مهما كان مستوى نشاطها. و تشمل أرقام الحسابات:

* <60/>: المشتريات المستهلكة.

* <61/>: الخدمات الخارجية.

* <64/>: الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة.

* <65/>: الأعباء التشغيلية الأخرى.

* <66/>: الأعباء المالية.

- التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير من خلال تقرير كمية الإنتاج، وتشمل الحسابات التالية:

* <62/>: الخدمات الخارجية الأخرى.

* <63/>: أعباء المستخدمين.

* <68/>: مخصصات الإهلاك و المؤونات و خسائر القيمة.

* <69/>: الضرائب على النتائج وما يماثلها.

تعرف مفاتيح التوزيع من خلال كمية الإنتاج ودرجة تعقيد الإنتاج (هناك خطوات في إنتاج المنتج على درجة

كبيرة من التعقيد).

المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف في مركب الملح - لوطاية -

تقوم المديرية العامة بتحديد مفاتيح التوزيع بإعتماد على كمية الإنتاج و درجة تعقيد الإنتاج (درجة التعقيد هي المنتج

الذي يخرج من الوحدة في أقل وقت ممكن).

لحساب تكاليف المنتجات النهائية تقوم المؤسسة بعدة إجراءات و هي كالآتي:

أولاً: جمع البيانات: تتمثل في مايلي:

- عملية التصنيع لكل منتج من شأنها أن تحدد درجة تعقيد المنتج.

- الكميات المنتجة من قبل المنتج.

- المصروفات المباشرة المسجلة لكل مركز تكلفة.

- التكاليف الكلية لكل وحدة.

ثانيا: حساب التكلفة: تقوم طريقة الحساب على تحليل تكاليف مركز التكلفة لكل مركز تكلفة وتحدد مصاريفها وهي التكاليف المباشرة التي تتعلق بالإنتاج والباقي من التكاليف هي تكاليف غير مباشرة والتي تحسب بأخذ إجمالي التكاليف المباشرة لكل مراكز التكاليف والمصاريف الإجمالية للوحدة.

ثالثا: تطبيق حساب التكلفة: يتم إدخال البيانات التي تم جمعها في مرحلة جمع البيانات يتم إدخالها في أربع جداول:

- جدول المنتجات.

- جدول مركز التكلفة.

- جدول الربط (المنتج/مركز التكلفة).

- جدول العناصر العامة.

1 - جدول المنتجات: والذي يتكون من:

- الرمز: رقم الحساب المنتج.

- الوصف: وصف المنتجات.

- الكمية: الكمية المنتجة خلال السنة.

- الدرجة: درجة تعقيد المنتج.

- المفتاح: مفتاح توزيع التكاليف غير المباشرة (تحسب تلقائيا).

الجدول رقم (05) : جدول المنتجات

الرمز	الوصف	درجة التعقيد	الكمية	المفتاح
01	Rafie	2		
02	Chamsi PP	1,5		
03	Sel agro	3		
04	Traitement dex eaux	1,5		
05	Sel p/sect.chimique	00		
06	Sel deneigement/ autres	00		
07	Sel cosmetique	2		
08	Sel pharmaceutique	0,5		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية و المحاسبة

ومن خلال هذا الجدول تحسب درجة التعقيد بالكمية الأكثر إنتاجا في المؤسسة للمنتج خلال 8 ساعات وهي موزعة في الجدول وذلك من خلال: الفارق بين كمية إنتاج المنتجات خلال 8 ساعات مثال: خلال 8 ساعات تم إنتاج 14 طن من ربيع و 30 طن من شمسي، فكل منتج يوضع له درجة معينة.

أما حساب مفتاح توزيع التكاليف غير المباشرة = الكمية × درجة التعقيد، والمجموع المتحصل عليه × 100 % ثم

نقسم على (إجمالي الكميات × درجة التعقيد) و يتم ذلك من خلال:

كمية المنتج × درجة التعقيد = (إجمالي الكميات × درجة التعقيد).

إجمالي الكميات × درجة التعقيد ← 100%.

كمية المنتج × درجة التعقيد ← X .

2 - جدول مركز التكلفة: وتشمل كل من:

- الرمز: رمز مركز التكلفة.

- الوصف: وصف مركز التكلفة.

- تكاليف الأغلفة: إجمالي تكاليف الأغلفة المتصلة بمركز التكلفة.

- تكاليف الموظفين: إجمالي تكاليف الموظفين المتصلة بمركز التكلفة.

- الإهلاك: إجمالي الإهلاكات المتصلة بمركز التكلفة.
 - تكاليف أخرى: إجمالي باقي التكاليف المتصلة بمركز التكلفة.
 - الكمية: كمية المنتج من مركز التكلفة.
 - تكاليف متغيرة: معدل التكاليف المتغيرة من خلال تقرير الكميات (تكاليف الموظفين و الإهلاك).
 - تكاليف ثابتة: المعدل بالطن للتكاليف الثابتة من خلال تقرير الكمية (تكاليف الأغلفة و باقي التكاليف المستهلكة).
 - التكاليف المباشرة : معدل التكلفة بالطن لمركز التكلفة.
- و الآن نقوم بتصنيف التكاليف في الجدول التالي:

الجدول رقم (06) : جدول مركز التكلفة

الرمز	الوصف	الأغلفة	الموظفين	الإهلاك	تكاليف أخرى	الكمية	تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف مباشرة
01	Rafie								
02	Chamsi PP								
03	Sel agro								
04	Traitement dex eaux								
05	Sel p/sect.chimique								
06	Sel deneigement/ autres								
07	Sel cosmetique								
08	Sel pharmaceutique								

المصدر : من إعداد الطالب بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية و المحاسبة

3 - جدول الربط: يشمل كل من:

- المنتج.
- مركز التكلفة.

الجدول رقم (07) : الربط للمنتجات

المنتج	مركز الربط
Rafie	Rafie
Chamsi PP	Chamsi PP
Sel agro	Sel agro
Traitement dex eaux	Traitement dex eaux
Sel p/sect.chimique	Sel p/sect.chimique
Sel deneigement/ autres	Sel deneigement/ autres
Sel cosmetique	Sel cosmetique
Sel pharmaceutique	Sel pharmaceutique

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة

4 - جدول العناصر العامة: وتتكون من الحسابات التالية:

- /60: المشتريات المستهلكة.
- /61: الخدمات الخارجية.
- /62: الخدمات الخارجية الأخرى.
- /63: أعباء المستخدمين.
- /64: الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.
- /65: الأعباء العملياتية الأخرى.
- /66: الأعباء المالية.

الفصل الثاني التكلفة المستهدفة و أهمية إستخدامها في تحقيق الميزة التنافسية في مركب الملح - لوطاية - بسكرة

67/ح: العناصر غير العادية (الأعباء).

68/ح: مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة.

69/ح: الضرائب على النتائج وما يماثلها.

تصنف التكاليف حسب أرقام الحسابات، حيث يتم جمع كل المصاريف من جدول حسابات النتائج

و توضع في الجدول الآتي:

الجدول رقم (08) : جدول التكاليف العامة

60/ح	61/ح	62/ح	63/ح	64/ح	65/ح
66/ح	67/ح	68/ح		69/ح	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مصلحة المبيعات المديرية العامة.

النتيجة النهائية للحسابات:

الجدول رقم (09) : حساب سعر التكلفة

المنتج	الكمية	التكاليف المباشرة	التكاليف غ المباشرة	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	سعر التكلفة
Rafie						
Chamsi PP						
Sel agro						
Traitement dex eaux						
Sel p/sect.chimique						
Sel deneigement/ autres						
Sel cosmetique						
Sel pharmaceutique						

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية و المحاسبة

الجدول أعلاه يوضح كيفية الوصول إلى سعر التكلفة.

✓ تجمع وتضاف التكاليف المباشرة.

✓ أما التكاليف الغير مباشرة: نأخذ التكاليف الكلية ونضع جدول به المنتجات ونجمع كمية كل منتج.

✓ نحسب معامل التوازن (مفتاح التوزيع).

✓ نضيف خانة بالجدول بها مركز التكلفة: وهي التكاليف التي تدخل في إنتاج المنتج.

✓ نضيف خانة بالجدول بها العلاقة بين المنتج ومركز التكلفة: أي تجميع التكاليف للوصول إلى المنتج الأخير.

الفصل الثاني التكلفة المستهدفة و أهمية إستخدامها في تحقيق الميزة التنافسية في مركب الملح - لوطاية - بسكرة

- ✓ نضيف خانة بالجدول بها مصاريف إهلاك الآلات ونضيفها إلى التكاليف، إذا كانت الآلة تنتج عدة منتوجات
- نحسب النسبة المئوية للكمية المنتجة لكل منتوج ونوزعها على المنتوجات.
- ✓ نضيف الضرائب على إنتاج المادة الخام ونقسم الضرائب حسب الكمية المنتجة.
- ✓ التكاليف غير المباشرة = التكاليف الكلية - مجموع التكاليف المباشرة.
- ✓ توزع التكاليف غير المباشرة على أساس مفتاح التوزيع.
- ✓ التكاليف غير المباشرة لمنتوج معين = مجموع التكاليف غير المباشرة × مفتاح التوزيع

المبحث الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب الملح - لوطاية - بسكرة

المؤسسة محل الدراسة لا تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في حساب تكاليفها ومحاولة لتطبيق هذا النوع من أساليب حساب التكاليف ومن خلال الدراسة الميدانية والمقابلات التي أجريت مع محاسب المؤسسة، تم إختيارنا لمنتوج شمسي "1كغ" لتطبيق هذا الأسلوب وهذا لما يحتويه من الجودة، والكمية الأكثر طلبا في السوق بالإضافة إلى وجود نوع من المنافسة لهذا المنتج.

المطلب الأول: تحديد أو تخطيط تكلفة منتج « شمسي »

أولا: تحديد سعر البيع المستهدف

من خلال البحث التسويقي لجودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين وأيضا من خلال أسعار المنافسين تبين أن المعلومات المقدمة لسعر المنتج وهو سعر المستهدف الذي نريد الوصول إليه أي سعر منافس بالنسبة لباقي المنافسين.

حيث أن السعر الذي تباع به المؤسسة هو = 15 دج للوحدة الواحدة.

وبناء على معطيات المنتج المنافس سنعمد على السعر المستهدف للمنتوج « شمسي » في السوق الذي يمكن المؤسسة من السيطرة المحلية وهذا من خلال معايير الجودة المستخدمة والسعر الذي ستعتمده السعر المستهدف هو : 13 دج للوحدة الواحدة.

ثانيا: تحديد هامش الربح المستهدف

لغرض تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج الذي تم إختياره لابد من تحديد هامش الربح المستهدف والذي يتحدد من خلال التخطيط الإستراتيجي على الأجل الطويل وبناء على إستراتيجية الربح المعتمد من طرف المؤسسة فإن هامش الربح المستهدف هو 15%

هامش الربح المستهدف = $13 \times 15\% = 1,95$ دج للوحدة الواحدة من منتج شمسي.

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المستهدفة = $13 - 1,95 = 11,05$ دج

سنحاول التركيز في الدراسة على الكمية وتكاليف المنتج شمسي لسنة 2016

1/ جدول المنتجات 2016

الجدول رقم (10) : جدول حساب الكمية في درجة التعقيد لسنة 2016.

الرقم	المنتج	الكمية	المفتاح	درجة التعقيد	الكمية×درجة التعقيد
01	Rafie	6421	%26,36	2	12842
02	Chamsi PP	16264	%50,08	1,5	24396
03	Sel agro	1531	%9,43	3	4593
04	Traitement dex eaux	2621	%8,1	1,5	3931,5
05	Sel p/sect.chimique	00	% 00	00	00
06	Sel deneigement/ autres	5	% 00	00	00
07	Sel/cosmetique	1250	%5,13	2	2500
08	Sel pharmaceutique	885	%0,90	0,5	442,5
	المجموع	28977	%100	10,5	48705

المصدر : من إعداد الطالب بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية و المحاسبة لسنة 2016

بين جدول كيفية حساب درجة التعقيد بالكمية الأكثر إنتاجا في المؤسسة للمنتج خلال 8 ساعات وهي موزعة في الجدول وذلك من خلال: كمية إنتاج المنتجات خلال 8 ساعات مثال : تم إنتاج 15 طن من الرفيع والشمسي فكل منتج يوضع له درجة معينة كما هو موضح.

ويتم حساب مفتاح توزيع التكاليف الغير المباشرة = (كمية × درجة تعقيد) × 100 ثم يتم قسمته على إجمالي (الكمية × درجة التعقيد).

كمية المنتج × درجة التعقيد = (إجمالي الكميات × درجة التعقيد)

إجمالي المنتج × درجة التعقيد ← 100

كمية المنتج × درجة التعقيد ← 100

و هنا نحصل على مفتاح توزيع التكاليف

• حساب تكلفة المنتج شمسي :

حساب مفتاح توزيع لمنتوج شمسي لسنة 2016 :

$$\left\{ \begin{array}{l} 48705 \leftarrow \% 100 \\ x \leftarrow 24396 \end{array} \right.$$

$$x = 24396 \times \% 100 / 48705 = \% 50,08$$

وبهذه الطريقة يتم حساب جميع المنتوجات.

2 / جدول مركز التكلفة :

من خلال جمع كل التكاليف إعتماذا على جدول حسابات النتائج سنقوم بحساب قيمة منتوج شمسي لسنة 2016

الجدول رقم (11) : جدول إجمالي تكاليف منتوج شمسي لسنة 2016

المبلغ	البيان
474422843,05	إجمالي التكاليف
$= \% 50,08 \times 474422843,05$ 237590959,8	إجمالي التكاليف للمنتوج شمسي
$= 16264 / 237590959,8$ 14608,39644	إجمالي التكاليف للوحدة الواحدة لمنتوج شمسي
$= \% 50,08 \times 14948913,68$ 7486415,971	تكاليف أخرى للمنتوج شمسي
$922,2823414 = 16264 / 15000000$	تكاليف متغيرة = الإهلاك / الكمية
$= 16264 / 14948913,68 + 86575$ 924,4643802	تكاليف ثابتة = الأغلفة + تكاليف أخرى / الكمية المنتجة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية و المحاسبة لسنة 2016

إذن ومن خلال المعطيات في الجدول سنقوم بحساب التكاليف المباشرة للمنتوج شمسي :

التكاليف المباشرة = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة

التكاليف المباشرة = 924,4643802 + 922,2823414 = 1846,746722 دج

الفصل الثاني التكلفة المستهدفة و أهمية إستخدامها في تحقيق الميزة التنافسية في مركب الملح - لوطاية - بسكرة

حساب التكاليف الغير مباشرة للمنتوج شمسي :

التكاليف الغير مباشرة للمنتوج شمسي = إجمالي التكاليف للمنتوج شمسي - التكاليف المباشرة للمنتوج

التكاليف الغير مباشرة = 14608,39644 - 1846,746722 = 12761,64972 دج

الجدول رقم (12) : جدول لمركز التكلفة لمنتج شمسي لسنة 2016

المنتوج	الأغلفة	الإهلاك	تكاليف أخرى	الكمية	تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف مباشرة
شمسي	86575	15000000	7486415,971	16264	922,2823414	924,4643802	1846,746722

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية و المحاسبة لسنة 2016

3 - النتيجة النهائية للحسابات :

التكاليف الثابتة = 60 / > + 61 / > + 64 / > + 65 / > + 66 / > = 245982886 دج

التكاليف الثابتة = 245982886 × 50,08 % / 16264 = 7574,28857 دج

التكاليف المتغيرة = 62 / > + 63 / > + 67 / > + 68 / > + 69 / > = 106847672 دج

التكاليف المتغيرة = 106847672 × 50,08 % / 16264 = 3290,046369 دج

الجدول رقم (13) : جدول لحساب تكلفة لمنتج شمسي

المنتج	الكمية	التكاليف المباشرة	التكاليف غ المباشرة	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	التكلفة
شمسي	16264	1846,746722	12761,64972	7574,28857	3290,046369	10864,33494

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية و المحاسبة لسنة 2016

سنقوم بتحويل المبلغ من كيلو دينار إلى دج.

ومنه تكلفة الوحدة الواحدة للمنتوج شمسي = 10864,33494 / 1000 = 10,86 دج.

ثالثا: تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة :

وفقا للمعطيات السابقة فإن التكلفة المسموح بها والمقدرة بالنسبة للمؤسسة تساوي = 15 دج للوحدة الواحدة. وعلى هذا الأساس نجد أن التكلفة المحتسبة من طرف المؤسسة أكبر من التكلفة المستهدفة وعليه يجب تخفيض التكلفة وتقليص الفارق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة أي تخفيض تكلفة المنتج المقترح للدراسة ويكون ذلك من خلال التحدي الإستراتيجي لتخفيض التكلفة ولكي يتحقق ذلك يجب على المؤسسة تطوير من تكنولوجيتها المستخدمة من أجل تحقيق الميزة التنافسية الأفضل.

ويحسب التحدي الإستراتيجي من خلال الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج.

ويكون ذلك على نحو التالي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المستهدفة = 13 - 1,95 = 11,05 دج

هدف تخفيض التكلفة = التكلفة المستهدفة - التكلفة الجارية

هدف تخفيض التكلفة = 11,05 - 10,86 = 0,19

حيث أن هدف من التخفيض هو التقليص الفارق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة حيث أن النسبة المتحصل عليها والتي تساوي 0,19 دج هي النسبة التي تطمح المؤسسة في الحصول عليها وهذا من أجل تحقيق الميزة التنافسية.

المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة بإستخدام أدوات تحجيم التكلفة

هذا يعني أن التكلفة المستهدفة لا تتساوى مع التكلفة المسموح بها، لذلك وجب تخفيض في قيمة التكلفة، وللقيام بذلك يجب إستخدام أساليب وإجراءات تقضي على فجوة التكاليف، حيث أن هناك عدة أساليب تقوم بذلك حيث تم إختيار أسلوب هندسة القيمة الذي يقوم على:

- تحديد الأهداف التي تكمن في عملية التحسين والتطوير.

- جمع المعلومات عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف والمهندسين.
 - يصمم المنتج هندسيا وفق لحاجيات ورغبات العملاء.
 - تقييم ماتم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقق من مدى تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة.
 - تطوير الأفكار والعمليات المقدمة مع المحافظة على الأداء الوظيفي وتقديم قائمة للأجزاء الأساسية للمنتج.
- ويمكن جمع مراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة التي بدورها تقوم بتحسينات على المنتج وهذا من خلال:
- أ- تحليل وظائف المنتج:** بعد تحليل وظائف المنتج شمسي لما له من قيمة غذائية وفوائد صحية تبين أن وظائف المنتج شمسي ذات أهمية كبيرة وقيمة ولا يمكن الإستغناء عنها لما للمنتج من دور فعال ومهم في الجانب الغذائي.
- ب- تحليل مكونات المنتج:** بعد مشاهدة مراحل الإنتاج التي يمر بها المنتج (شمسي) وتحديد مكوناته الأساسية المتمثلة في كلور الصوديوم واليود، مع المحافظة على إضافة نسبة اليود التي تزيد من جودة المنتج، مع إتباع طريقة لمحاولة تقليل التكاليف، وتبدأ العملية الإنتاجية للمنتج (شمسي) من الحصول على الملح الخام من الصبخات المتواجدة بالمغرب ليتم وضعه في المكان المخصص له ثم يتم نقله بالرافعة إلى داخل وحدة الإنتاج ليتم غمليه مرة واحدة بعدها يُعصر، ثم ينقل عبر الحزام الناقل للقيام بعملية الطحن وبعد ذلك يتم تجفيفه، بعد هذه المرحلة يتم إضافة اليود بالنسبة المحددة قانونيا هنا يصبح لدينا منتج الملح (شمسي) ثم ينقل عبر الحزام الناقل ليتم تغليفه بعد ذلك يوزع على نقاط البيع.
- المؤسسة تحاول تقليل التكاليف من خلال التفاوض مع موردي الأغلفة والتعامل مع الذي يقدم أقل سعر، جعل المكان الذي يوضع فيه الملح الخام قريب من وحدة الإنتاج تفاديا لإستهلاك كميات كبيرة من الوقود، كذلك محاولة تخفيض عدد العمال بحيث تتوفر المؤسسة على ستة آلات لإنتاج الأنواع المختلفة من الملح بحيث كل آلة يشرف عليها خمسة عمال والعمل على تجنب إتلاف المنتجات سواء أثناء إنتاجها أو نقلها. وأيضا محاولة تقليل تكاليف نقل العمال.
- إن المؤسسة حاليا في طور إنشاء مصنع جديد وتزويده بالآلات متطورة بهدف زيادة القدرة الإنتاجية.
- ج- إدارة العلاقة مع الموردين:** لا يمكن للمؤسسة أن تتفاوض مع الموردين لأن المورد الأساسي هو وحدة تابعة للشركة الأم التي تقع بالمغرب و التي تباع لها المادة الخام بمبلغ رمزي وهو سعر ما بين الوحدات.

خلاصة

من خلال هذا الفصل التطبيقي، وباعتمادنا على المقابلة، الملاحظة، ودراسة وتحليل الوثائق الخاصة بمركب الملح لوطاية يمكننا القول أن المؤسسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، وإنما تعتمد على طرق تقليدية لحساب تكاليفها، إلا أنه وفي حالة تطبيق المؤسسة محل الدراسة لهذا الأسلوب يمكنها أن تحقق ميزة تنافسية من خلال إنتاجها منتجات بتكلفة منخفضة والجودة المطلوبة في آن واحد.

الخاتمة

الخاتمة

إن ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل للأساليب التقليدية المختلفة التي تعمل على تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة: مرحلة التصميم و التخطيط ، يسمح بالإختيار في إنتاج المنتج المرغوب فيه أي تكون لديها صورة واضحة عن السعر والسوق الذي يطرح فيه أين يكون لها صورة مستقبلية عن مصير هذا المنتج واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها لتحديد هامش الربح المرغوب في تحديد التكلفة المستهدفة وبناء على هذه الأخيرة يتم اتخاذ قرارات لإدارة التكلفة وتخفيض التكلفة المقدره لامتنعاص الفرق الموجود بينها وبين التكلفة المستهدفة.

إن هدف المؤسسة من متابعة والتحكم في تكاليفها وضبطها وترشيدها وإتباع إستراتيجيات خاصة يعتبر بمثابة الرهان الذي يضمن لها المحافظة على هذه الميزة التنافسية، أو بالأحرى تدعيمها إذا تعلق الأمر بميزة تميز المنتجات أو تخفيض التكاليف الذي يسمح لها بالإستمرار، ولكن هذا لا يتأتى إلا من خلال دراسة وفهم المؤسسة للأسلوب التكلفة المستهدفة وأهم خطوات التي تقوم عليها، والتي تقوم بوضع سعر وهامش ربح المستهدف قبل الإنتاج إذ تحرص على تحقيقهما.

وبعد التطرق للجانب التطبيقي تبين أن هناك علاقة بين التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية وهذا من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع أفضل للزبون مع المحافظة على الجودة المطلوبة، كل هاته العوامل تؤدي بالمؤسسة إلى الحصول على حصة سوقية وإستمرارها على المدى الطويل وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

نتائج الدراسة: تلخص أهم نتائج الدراسة في:

1. النتائج النظرية: وتتمثل في

- لا يمكن إعتماد المنهج التقليدي في تخفيض التكاليف في حدود الأسعار السائدة في السوق التنافسية، مما يتطلب تخفيض التكلفة وتحسين النوعية وهذا يتوفر في التكلفة المستهدفة.
- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لدى المؤسسات الجزائرية حتما سيكسبها الرهان "المنافسة" وهذا لدقة الأسلوب في تخفيض تكلفة المنتج الذي يقبله العميل ويكسبها الربحية.
- التكلفة المستهدفة نظام يساعد في عملية تخفيض التكلفة خلال مرحلة التصميم والتخطيط منتج جديد.
- لا يمكن لأي مؤسسة أن تتمتع بميزة تنافسية إلا إذا توافرت لديها مجموعة من مصادر تنشأ من خلالها هذه الميزة كتقديم خدمات جديدة و متميزة أو من ناحية التكلفة الأقل أو إمتلاك هذه المؤسسة القدرة على التجديد والإبتكار والتكيف مع محيطها وحاجات عملائها بطريقة أفضل من منافسيها.

الخاتمة

• تحقيق الميزة التنافسية من خلال المبادئ التي جاءت بها التكلفة المستهدفة وهذا من خلال إنتاج منتج بأقل تكلفة أو تقديم خدمة مميزة.

• تعتبر التكلفة المستهدفة منهجا جديدا في الحصول على الأرباح وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

2. النتائج التطبيقية: وتتمثل في

• اعتماد المؤسسة على طرق التكاليف التقليدية.

• أهم مبدأ لدى المؤسسة وهو التركيز على جودة المنتج حيث يعتبر الأحسن وطنيا.

• الخوف من تبنى أساليب جديدة تختلف عن الأسلوب التقليدي وهذا لعدم فهم أسلوب التكلفة المستهدفة.

• إن طبقت المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة ستكسب بذلك حصة سوقية أكبر في السوق المحلية وربما في السوق الدولية، وهذا يعود عليها بهامش ربح في المدى الطويل.

• عدم إهتمام المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة الذي يكسبها حصة سوقية أكبر في السوق المحلية أو الدولية وهذا يعود عليها بهامش ربح وتحقيق الميزة التنافسية.

نتائج اختبار فرضيات البحث:

بناء على النتائج السابقة تم التوصل إلى التحقق من اختبار صحة الفرضيات التي تمت صياغتها في بداية البحث.

الفرضية الأولى: أنظمة التكاليف التقليدية لا تتناسب مع البيئة التنافسية وتطبيقها لا يمكن من الحصول على حصة أكبر في السوق ولا يحقق الميزة التنافسية.

والتي أثبتنا صحتها ذلك أن المؤسسة تبحث عن حصة سوقية أكبر تتمكنها من الحصول على الأرباح في ظل التنافسية في السوق، وحتى تحقق هاته الميزة عليها بتخفيض التكاليف أو زيادة هامش الربح، حيث تعتمد التكاليف التقليدية عند حساب سعر التكلفة على التكاليف الكلية والكمية دون مراعاة مراقبة التكاليف ودراسة السوق الذي يسمح بتخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية.

الفرضية الثانية: يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أفضل أساليب مساعدة في دعم تنافسية المؤسسة.

والتي أثبتنا صحتها حيث يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أفضل أساليب التقليل من التكاليف، لما له من خصائص تتعلق بالجودة والسعر للمنتج التي بدورها تكسب رضا العملاء وتعود على المؤسسة بالأرباح على عكس التكاليف التقليدية التي تقلل من الكمية أو مكونات المنتج أي عدم الاهتمام بالجودة، وهذا يؤثر سلبا عليها بخسارتها لربائنها ولمكانتها في السوق.

الخاتمة

الفرضية الثالثة: تستخدم المؤسسة الوطنية للأملاح - لوطاية - التكلفة المستهدفة كأسلوب لتحقيق الميزة التنافسية. هذه الفرضية التي تم نفيها ذلك لأن المؤسسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة وكمحاولة منا قمنا بإسقاط محتوى هذا الأسلوب على أحد منتجات المؤسسة محل الدراسة المتمثل في "شمسي" ومقارنة هذه النتائج بالطريقة المتبعة في المؤسسة لحساب تكلفة هذا المنتج من أجل معرفة إذا كان للتكلفة المستهدفة دور في تحقيق الميزة التنافسية لهذا المنتج في السوق.

الإقتراحات والتوصيات:

بعد تقديم النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية:

- ✓ تقديم أهمية علمية لأسلوب التكلفة المستهدفة خاصة في مناهج الدراسة الجامعية، وهذا ما يجعل خريجي التخصصات المرتبطة بالمحاسبة أكثر إلماماً به، وذلك لكونه من أحدث الأساليب التكاليف الحالية ويساهم هذا التكوين في تحسين وتسهيل عملية تطبيقه في المؤسسات.
- ✓ إنشاء قسم خاص بنظام محاسبة التكاليف.
- ✓ إمكانية توسيع الإنتاج من خلال تدعيم المصنع بخطط إنتاج حديث، حيث يمكنها من تحقيق مزايا أكبر.
- ✓ ضرورة توعية المسؤول عن حساب التكاليف في المؤسسة، بضرورة وجود تكاليف حديثة وتشجيعه على التعاون وتنسيق الجهود وإحترام تعليمات الإدارة.

آفاق البحث: وفي الأخير نقترح بعض المواضيع التي تمثل إشكاليات جديدة بالبحث في هذا المجال:

- ✓ مساهمة مداخل ضبط وترشيد التكلفة في رفع القدرة التنافسية.
- ✓ أثر التكلفة المستهدفة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبة.
- ✓ أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على أداء المؤسسة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

1. إسماعيل حجازي، معالم سعد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، عمان، 2013.
2. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد، عمان، 2006.
3. السيد عبد المقصود مُجدّ ديبان وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003.
4. ثناء علي القباني، مدخل إستراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
5. عبد الناصر إبراهيم نور، عليان شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2002.
6. عبد الوهاب حفيان، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، دار الأيام، عمان، 2015.
7. علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
8. مُجدّ سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية.
9. مُجدّ عبد السميع، أحمد طيبة، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، دار جليس الزمان، عمان، 2010.
10. محيي الدين القطب، الخيار الإستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار الحامد، عمان، 2012.
11. مروان مُجدّ نجيب، دور الميزج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية، دار شتات، مصر، 2011.
12. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2009.

المقالات:

1. حسني عابدين مُجدّ عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية) المجلد التاسع عشر، العدد الأول، جانفي 2015.
2. ذوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 90، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009.
3. سالم عبد الله حلس، مُجدّ حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، المجلد العشرون، العدد الثاني، الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، جوان 2012.
4. سعاد جاسم مُجدّ، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، المجلد 17، بغداد، 2011.
5. غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، الأردن، 2008.
6. فائق مال الله بالكي، التركيز على مرحلة التصميم في تحديد التكاليف المستهدفة للإنتاج في حدود التكاليف المسموح به، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، قسم المحاسبة، كلية الحداية كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 4، العدد 12، جامعة تكريت، 2008.
7. مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، 2014.
8. معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارة والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 7، العدد 21، جامعة تكريت، 2011.

9. نضال مُجد رضا الخلف، إنعام محسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، قسم المحاسبة، الاقتصاد والادارة، العدد الأول، الأردن، 2007.

رسائل ومذكرات:

1. أحمد بلالي، تنافسية المؤسسة وتحديات اقتصاد المعرفة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول تسيير المؤسسة، المعرفة الركيزة الجديدة والتحدي التنافسي للمؤسسات والإقتصاديات، كلية العلوم الإقتصادية و الحقوق، جامعة مُجد خيضر، بسكرة، نوفمبر 2005.
2. أحمد راجح خليل أبو عواد، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، غير منشورة، 2008.
3. الوليد هلاي، الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة، دراسة حالة شركة الجزائر للهاتف النقال mobilis، مذكرة ماجستير، تخصص علوم تجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة مُجد بوضياف، المسيلة، 2008-2009.
4. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، قسم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، غير منشورة، 2008.
5. رحيل أسيا، دور الكفاءات في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء، رسالة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010-2011، غير منشورة.
6. طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، قدم هذا البحث إستكمالا لمتطلبات مادة حلقة في المحاسبة، قسم المحاسبة المالية والمصرفية، جامعة حسين بن طلال، الأردن، 2008.
7. عبد الرؤوف حجاج، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مصادرها ودور الابداع التكنولوجي في تنميتها، دراسة حالة شركة الورود الوادي، رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة سكيكدة، 2006/2007.
8. علا أسامة الشعراي، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية، دراسة تطبيقية، لمتطلبات الحصول على الماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
9. علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2010.
10. فلة العيهار، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، رسالة الماجستير، تخصص إدارة الأعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2005.
11. مُجد منصور الشبلي، ماهية التكاليف المستهدفة، بحث جامعة الأزهر، مصر، 2008.
12. مُجد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة تمهيدي ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008.
13. ميساء محمود مُجد رجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الإقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز السعودية، غير منشورة، 2002.
14. نعيمة زعور، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجد خيضر، بسكرة، غير منشورة، 2015.
15. نوال شين، دور الأداء الاستراتيجي في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة مُجد خيضر، بسكرة، 2007-2008.

16. ياسين سالمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، غير منشورة ، 2010.
17. بحضبة سمالي، أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية (مدخل الجودة والمعرفة)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005.

مداخلات

1. حريري بوشعور، صليحة فلاق، رأس المال الفكري ودوره في دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال، ملتقى دولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعللي، شلف، يومي 13، 14 ديسمبر 2011.
2. صلاح عباس هادي، إدارة الجودة الشاملة مدخل نحو أداء منظمي متميز، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، أيام 8 ، 9 مارس 2005.
3. لويزة قويدر، مداخلة بعنوان دور الميزة التنافسية في مجال الأعمال ومصادرها، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعللي بالشلف، يومي 4 ، 5 ديسمبر 2007.

الملاحق

الملحق رقم - 1 -



المؤسسة الوطنية للأملح
 شركة مساهمة وطنية - ولاية بسكرة - الجزائر
 شركة ذات رأسمال مساهم مسجل بـ 1600 000 000 دج
 هاتف: 00 213 33 70 91 53 فاكس: 00 213 33 70 91 09/08/04

NOMENCLATURE DE PRIX DE SELS En circulation : (actualisée le 01-08-2012)

COMPLEXE SEL EL-OUTAYA 2016

PRODUITS		U/M
ALIMENTAIRE	Rafie sachet carré 1 kg	tonne
	Rafie flacon 60 grs Import	flacon
	Rafie sac 20 - 25 kg	tonne
	Rafie flacon 250 grs local	flacon
	Chamsi sachet carré 1kg	tonne
	Sel Boulanger sac 15 kg vrac	tonne
	Sel Boulanger 15 x 1 kg	tonne
	Chamsi sac 20 -25 kg (Séché)	tonne
	Chamsi flacon 2 kg	flacon
INDUSTRIEL	Sel industriel 4/25	tonne
	Sel traité N/ iodé en Big Bag	tonne
	Sel traité N/ iodé 1/25 -Lavé 1Fois	tonne
	Sel traité N/ iodé 1/25 -Lavé 2Fois	tonne
	Sel en poudre en sac 25 kg	tonne
	Sel rafie non iodé sac 25kg	tonne
	Pastilles en sel traité sac 25 kg	tonne
	Sel en poudre en Big Bag	tonne
Sels Spéciaux	Medisel flacon 100 grs	flacon
	Bicarbonate de soude 175 grs	flacon
	Sel de bain en dose 60g	dose
	Sel de bain CARAFE 560 grs	carafe
	SELMA pastille bte 36 pastilles	boite
	Sel de bain flacon 2 kg	Flacon

الملحق رقم - 2 -

CANEVAS MENSUEL DE PRODUCTION VALORISEE

Mois de Décembre 2016

TYPE DE SEL	U M	PRODUCTION	CUMUL	P.U	VALEUR (KDA)
1/ SEL DOMESTIQUE					
RAFIE					
Rafie sachet carré 1kg	Tonne	736,066	6421,859	15060,00	96713
Rafie Flacon Import. 250 g B	Flacon	0	2744	25,00	68,60
Rafie Flacon Import 750g	Flacon	0	1320	55,00	72,60
Rafie Flacon Local 250 g	Flacon	0	100	20,00	2
Rafie Flacon Import. 20 g B	Flacon	0	0	15,00	0
Rafie Flacon Import. 60 g B	Flacon	0	0	5,00	0
Rafie Sac 4 kg	Sac	0,000	224,000	57,00	13
Rafie Sac 25 kg	Tonne	0,000	51,000	20714,00	1056
CHAMSI					
Chamsi carré 1kg	Tonne	1220,500	16264,823	9857,00	160322
Chamsi En big-bag export	Tonne	0,000	0,000	6200,00	0
Chamsi Sac 4 kg	Sac	0,000	268,000	45,00	12,06
Chamsi sac 25 kg export	Flacon	0,000	0,000	6200,00	0
Chamsi En big-bag	Tonne	30,000	430,000	6200,00	2666
Sel Boulanger 15 x 1kgVrac	Tonne	0,000	29,600	7000,00	207
Chamsi sac 25 kg	Tonne	0,000	587,750	6200,00	3644
2/ SEL AGRO					
Sel traité 1/25 MDN	Tonne	100,000	1531,500	6200,00	9495
Sel traité 1/25	Tonne	0,000	0,000	6200,00	0
JASSIM Boite 4 kg	Sac	0,000	0,000	39,00	0,00
JASSIM sac 4 kg	Sac	0,000	700,000	40,00	8,00
JASSIM sac 2 kg	Sac	0,000	0,000	25,00	0,00
3/ TRAITEMENT DES EAUX					
Pastille Berlingot 25 kg	Tonne	233,075	2621,150	20000,00	52423
SELMA pastilles (36) 250g	Bo	0	226	55,00	12
SELMA pastilles Sac 4 kg	Sac	0	0	300,00	0,00
4/ SEL P/ SECT. CHIMIQUE					
Sel non iodé 4/25 kg	Tonne	0,000	0,100	5500,00	0,55
Sel en poudre	Tonne	31,000	643,000	4981,19	3203
Traité non iodé 1/25kg	Tonne	41,250	394,350	3600,00	1420
Traité non iodé Big.Bag	Tonne	70,000	670,000	2000,00	1340
5/SEL DENEIGEMENT/ AUTRES					
Sel brut Vrac	Tonne	0,000	5,000	935,00	4,68
6/ SEL COSMETIQUE					
Sel de Bain dose 60 g	Dose	0,000	1250,000	7,00	9
Sel de BainCARAFE 560g	Caraf	0,000	0,000	83,00	0
Sel RAHA pot en verre 350 grs	pot	0,000	0,000	43,00	0
Sel RAHA pot en verre 500 grs	pot	0,000	0,000	81,00	0
Sel RAHA pot en verre 750 grs	pot	0,000	0,000	86,00	0
Sel RAHA pot en verre 1.8 kg	pot	0	417	190,00	79
Sel RAHA 1/25 kg	kg	0	2725	40,00	109
7/SEL PHARMACEUTIQUE					
MEDISEL flacon 100g	Flacon	0	885	50,00	44,25
ANIA boite 4 kg	Bo	0	0	46,00	0,00
Bicarbonate Flacon 175g	Flacon	0	593	36,00	21,35

VISA / C.S.EXPLOIT

