



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



الموضوع

استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق
الميزة التنافسية
دراسة ميدانية مؤسسة المطاحن الكبرى
-للجنوب أوماش-بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

الأستاذة المشرفة:

أصيلة العمري

إعداد الطالب:

دائرة بشير عبد القادر

رقم التسجيل:	2019/.....
تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2018-2019

قسم العلوم التجارية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

"یرفع الله الذین امنوا منکم والذین اوتوا العلم درجات والله بما تعملون خبیر"

{سورة المجادلة الآية 11}

صدق الله العظیم

الأهداء

اللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى

نحمد الله عز وجل أنه وفقنا إلى انجاز هذا العمل المتواضع.

إلى خير الأنام، الحبيب المصطفى، سيدنا محمد وكفى

إلى من حملتني تسعا وأرضعتني حولين والى من سقت منبت حياتي وترعرعت في

كنفها وإلى من جعلت الجنة تحت أقدامها أمي الحنون

إلى من يزيدني انتسابي له وذكره فخرا واعتزازا وإلى من سهر الليالي من أجل تربيته

وتعليمي، وجعلني أكبر في أزكى وأطهر فضيلة أبي العزيز

إلى بسمة فؤادي وعماد حياتي إخواني

إلى اعز الأصدقاء

إلى كل من شاءت الأقدار أن تجمعني بهم حدائق الدراسة وتجعل منهم أشقاء

إلى كل أهلي وأقاربي وأحبابي

إلى كل من ذكره قلبي ونسيه قلبي

شكر و عرفان

مصداقا لقوله تعالى: " وَلَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ " صدق الله العظيم.

ولقد حثنا الله عز وجل على الشكر إذ قال: "واشكروني ولا تكفرون" واقتداء بالرسول صلى الله عليه وسلم حيث قال: "الشكر قيد النعمة وسبب دوامها ومفتاح المزيد منها".

نتقدم بالشكر الجزيل إلى من ساهم من قريب ومن بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع، نشكر الأستاذة المشرفة " العمري اصيلة " التي لم تبخل علينا بنصائحها وتوجيهاتها القيمة وكانت عوننا وسندا في كل وقت. إلى جميع أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين لم يبخلوا علينا بعلمهم جزأهم الله خيرا إلى كل من ساعدنا من زملاء في هذا العمل المتواضع ولو بالكلمة الطيبة

نشكر جميع من كان بمثابة الدعم المعنوي لإتمام هذا العمل

شكرا

المخلص:

هدفت هذه الدراسة لتسليط الضوء على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية والتعرف على أسلوب حديث من أساليب محاسبة التكاليف والمتمثل في أسلوب التكلفة المستهدفة بحيث تقوم على تخفيض تكاليف إنتاج منتج في مرحلة تخطيط وتصميم مع التحكم فيه والمحافظة على الجودة المطلوبة من قبل العميل، بعد تحديد سعر البيع بناء على دراسة السوق وهامش الربح الذي نرغب المؤسسة في تحقيقه.

ومن أجل تحقيق هذا الهدف يجب إدماج الجانب النظري على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، وذلك وفق لمعطيات المؤسسة: المعلومات، المقدمة، وقد حاولنا تطبيق هذه الطريقة على المؤسسة لأنه لا يتم حساب التكلفة المستهدفة حيث تكيف المعلومات المقدمة لنا من طرف المؤسسة على الجانب النظري وتم توضيح العلاقة بين التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية وإسقاطها ميدانيا من خلال دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: إن المؤسسة محل لا نطبق طريقة التكلفة المستهدفة في حساب التكاليف وبعد محاولة تطبيقها تحصلنا على فارق بين الطريقة المستخدمة والتكلفة المستهدفة مما يساهم في تحقيق إرباح وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية:

تكلفة مستهدفة، ميزة تنافسية، محاسبة تكاليف.

Abstrac :

The aim of this study is to highlight the use of the cost method to achieve the competitive advantage of the economic institution and to identify a modern method of cost accounting, which is the method of cost target, which is based on reducing the cost of producing a product in the stage of planning and design with control and maintain The quality required by the customer, after determining the selling price based on the market study and the profit margin that the institution wants to achieve.

In order to achieve this objective, the theoretical aspect should be integrated with the Grand Mills Corporation for the South, according to the information provided by the Foundation: Information, Introduction. We tried to apply this method to the institution because the target cost is not calculated. The relationship between the target cost and the competitive advantage was clarified and dropped in the field through a case study of the Grand Mills Company for the South.

The study has reached a number of results, the most important of which is: The institution is the place to apply the method of cost target in the calculation of costs and after trying to apply, we get a difference between the method used and the cost target, which contributes to the achievement of profits and thus achieve the competitive advantage of the institution.

Key words:

Target Cost, Competitive Advantage, Cost Accounting.

• Ž ó î ~ ¢ ä ß • " ä ‹ Ž ×

" Š † .. ± W Š Á c U ^ . § Y I ¢ ü ± x [§ . ¿ Ā — §

قائمة

الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
16	العوامل المؤثرة على تحديد السعر المستهدف	01
20	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة	02
29	أنواع الميزة التنافسية	03
31	قوى ميزة تنافسية	04
34	مراحل دورة حياة الميزة التنافسية	05
37	الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية	06
43	أنشطة القيمة في سلسلة القيمة	07
48	تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية	08
51	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	09
57	مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	10
62	مراحل حساب التكلفة بالمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	11
63	مراحل الحصول على منتج 25 كغ دقيق ممتاز	12

قائمة

الجزء الأول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
65	تحديد تكلفة الإنتاج سنة 2017	01
65	تقسيم الأعباء وفق المتغيرة والثابتة	02
67	إنتاج الدقيق الممتاز	03
69	حساب سعر التكلفة لمنتوج الدقيق الممتاز حجم 25 كغ	04
70	أسعار بيع المؤسسات المنافسة	05

قائمة

الملاحق

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم الملحق
89	تكلفة الإنتاج سنة 2017	01
90	سعر التكلفة سنة 2017	02

مقدمة

في الآونة الأخيرة شهدت المؤسسات تحولات وتطورات كبيرة نتيجة التغيرات الجوهرية التي يفرضها عليها المحيط الخارجي وكذا التنوع في الإنتاج هذا أدى إلى زيادة الرغبة لدى المؤسسات في البقاء والاستمرار من خلال محاولة فرض ذاتها في الأسواق وكسب حصص سوقية أو ما يعرف بالميزة التنافسية، هذا يمكنها من مزاوله نشاطها ومواجهة المنافسة في الأسواق وتحويل نقاط الضعف إلى نقاط قوة لها، ولمواكبة هذه التطورات والعمل بمبادئها من خلال ما يسمى بالتكلفة المستهدفة كتوجه حديثا في ضبط محاسبة التكاليف وذلك باعتبارها من أهم وأنجح نظم إدارة التكاليف المبتكرة، وهذا راجع إلى كونها تعمل على تخفيض التكاليف وتحسين المنتجات وتطويرها وعدم المساس بالجودة والنوعية الخاصة بالمنتج، مع هدف إرضاء العملاء والاستمرارية في تقديم الأفضل مع مراعاة كسب أعلى نسبة ممكنة من المبيعات و الأرباح.

كل هذا من شأنه أن يساهم في خلق أو تحقيق ميزة تنافسية والتي هي نقطة ارتكاز تعتمد عليها المؤسسة فالميزة التنافسية تتسم بالاستدامة والتجديد، ويمكن تحقيقها في إتباع أي استراتيجية من استراتيجيات الميزة التنافسية والتي تستهدف تحقيق ميزة تنافسية في المجال المرغوب.

ومن خلال هذه الدراسة سيتم التركيز على بيان أهمية التكلفة المستهدفة والدور الذي تلعبه في تحقيق ميزة تنافسية وتقديم مكانة المؤسسة في السوق.

ومن أجل الإلمام أكثر بالموضوع والإحاطة بجميع جوانبه تم صياغة الإشكالية التالية:

1- إشكالية البحث:

✓ كيف يمكن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسات الاقتصادية؟

وانطلاقا من الإشكالية المطروحة تم صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

✓ ما المقصود بالتكلفة المستهدفة في المؤسسة؟

✓ ما الهدف من إكساب ميزة تنافسية وكيف يتم تحقيقها؟

✓ ما الدور الذي تلعبه التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية؟

2- فرضيات البحث:

بغية الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية نقتح الفرضيات التالية:

✓ يعتبر استخدام التكلفة المستهدفة من أفضل أساليب تحقيق ميزة تنافسية.

✓ الميزة تنافسية هي كل ما يميز المؤسسة عن غيرها من مؤسسات في نفس القطاع ويمكن تحقيقها من خلال العديد من الأساليب.

✓ تطبق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -أوماش- أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية.

3- أهمية موضوع البحث:

تتبع أهمية الدراسة من خلال تبيننا لموضوع معاصر، حيث تزايد الاهتمام بالتكلفة المستهدفة وذلك الدور الذي تلعبه في تحقيق ميزة تنافسية وعليه لا بد المحافظة عليها بالاستخدام الأمثل وذلك باعتبارها تساهم في تحقيق ميزة تنافسية.

4- أهداف البحث:

من الأهداف التي تسعى لها هذه الدراسة هي محاولة إبراز:

✓ الإطار مفاهيمي للتكلفة المستهدفة وأهدافها.

✓ توضيح وتقديم الميزة التنافسية وكيفية تحقيقها.

✓ التعرف على دور التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية.

5- أسباب اختيار الموضوع:

تتعدد أسباب اختيار الموضوع البحث إلى أسباب ذاتية وأخرى موضوعية:

أ-ذاتية:

✓ الميل الشخص لهذا الموضوع والرغبة في اختياره.

✓ الموضوع ضمن التخصص.

✓ محاولة إثراء الساحة البحثية والمكتبة الجامعية.

ب-موضوعية:

✓ الرغبة في التعرف على أساليب تحقيق الميزة التنافسية.

✓ التعرف على المفاهيم الأساسية المرتبطة بالتكلفة المستهدفة.

6- المنهج البحث:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال توضيح المفاهيم الأساسية المرتبطة بالتكلفة المستهدفة والميزة التنافسية وتحديد العلاقة بينهما. أما في الجانب الميداني فقد تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة من خلال إسقاط الدراسة النظرية ميدانيا من خلال دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة.

7- هيكل البحث:

يهدف الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية واختيار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى فصلين متكاملين مسبقين بمقدمة تم فيها توضيح الإطار المنهجي للدراسة، حيث عنوان الفصل الأول "الإطار النظري للتكلفة المستهدفة والميزة التنافسية" وتم فيه التطرق إلى عموميات حول التكلفة المستهدفة، عموميات حول الميزة التنافسية، علاقة بين التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية، وفي الفصل الثاني والمعنون "استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية" والذي تم فيه تناول العناصر التالية: تقديم مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب أوماش، محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية.

وفي الأخير الخاتمة تضمنت نتائج الدراسة، نتائج اختبار الفرضيات واقتراح بعض التوصيات وأخيرا آفاق الدراسة.

8- صعوبات الدراسة:

- ✓ ضيق الوقت نظرا للمدة الممنوحة من طرف الإدارة التي كانت غير كافية لتقديم الدراسة على أكمل وجه وأحسن صورة.
- ✓ صعوبة الحصول على مراجع المتعلقة بالموضوع.
- ✓ صعوبة الاستقبال من طرف المؤسسات لإجراء الدراسة الميدانية.

9- الدراسات السابقة:

تم الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع نذكر منها:

✓ نحاسية رتيبة، أهمية اليقظة التنافسية في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة، دراسة حالة شركة الخطوط الجوية الجزائرية، رسالة ماجستير في إدارة أعمال، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، سنة 2002/2003.

✓ هدفت الدراسة إلى توضيح كيفية تطبيق اليقظة التنافسية للمؤسسة.

وأهم النتائج المتوصل إليها هي زيادة درجة التعقيد النسبة وارتفاع حدة تنافس فرض على المؤسسة إنشاء نظام لليقظة التنافسية بغية الاستغلال الأمثل لمعلومات المحيط مما يساعدها من تنمية ميزات التنافسية.

✓ غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، سنة 2013/2014.

✓ تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور نظام محاسبة التكاليف كعامل أساسي لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، اعتمادا على العلاقة بين أنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة والتكامل فيما بينها كمصدر لتخفيض التكلفة.

✓ حيث تم التوصل إلى أهم النتائج كما يلي:

- يمثل تحليل سلاسل القيمة للمؤسسة عملية منظمة تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة، بالإضافة إلى استبعاد التكاليف غير الضرورية في كافة مراحل الإنتاج من خلال دراسة العلاقة بين العمليات-الأنشطة-التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية؛

- إن التعاضد الناشئ بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة يساعد على اشتراك جميع مكونات سلسلة القيمة في تطبيق أساليب خفض التكلفة باعتماد على خلق علاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أنشطة سلسلة القيمة؛

- يعد تحليل سلسلة القيمة مدخلا ناجعا لتخفيض تكاليف الأنشطة بالمؤسسة بالاستناد إلى القيمة المضافة للتعاضد الناتج بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة وهندسة القيمة.

✓ بلايلي احمد، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بين مواردها الخاصة وبيئتها الخارجية، أطروحة دكتوراة علوم، في علوم الاقتصادية، تخصص إدارة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2007.

هدفت دراسة إلى الكشف عن علاقة بين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ونموذج الإدارة الاستراتيجية باعتباره الإطار المنهجي والتوجيهي هذه الميزة.

وأهم النتائج المتوصل إليها محاولة التأكيد على الدور الحاسم للموارد الخاصة بالمؤسسة الخاصة تلك الموضوعة بالموارد الاستراتيجية والكفاءات، محاولة تحديد وإبراز الدور الذي يلعبه هيكل الصناعة وقوى المنافسة الذي تحكمه في تأثير سلبا أو إيجابا في مردودية الصناعة وتنافسية مؤسساتها.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

والميزة التنافسية

تمهيد:

تعتبر التكلفة من أهم العناصر في العصر الراهن وإن 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 وإمكانية منافسيها في الأسواق، ولهذا فإن التكلفة تكتسب أهمية كبيرة في إي مؤسسة شأنها شأن تحديد المنتج حيث إن بقاء إي مؤسسة واستمرارها في السوق يرتبط بغرض المنتج المناسب وبالسعر المناسب.

أصبح لزاما على الشركات التي تريد إن تنمو أو لمجرد البقاء في السوق، حتمية البيع وتطوير أساليب فعالة للسيطرة على قيمة منتجاتها في الأسواق، أين المنافسة الشرسة، حيث تشهد الآن ثورات تكنولوجية عميقة جدا لا تقل عمقا عن التحولات الثقافية والاقتصادية والاجتماعية السريعة التي تجعل المؤسسات تطور من العوامل الإنتاج للحفاظ على حصتها في إعداد منتجاتها وكذا تكاليفها الخاصة.

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: عموميات حول التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني: عموميات حول الميزة التنافسية

المبحث الثالث: استخدام أسلوب سلسلة القيمة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية

المبحث الأول: عموميات حول التكلفة المستهدفة

نتيجة للتطور في جميع الميادين خاصة الجانب الاقتصادي اهتم المختصون في تطوير أساليب وأدوات التكاليف لتحقيق التوازن بين حاجيات العملاء وهامش ربح المؤسسة، مما أدى إلى ظهور التكلفة المستهدفة لما تتوفره من مفاهيم جديدة.

المطلب الأول: تقديم عام حول التكاليف

بالرغم من أن التكلفة المستهدفة تعتبر عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا، إلا أنها تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المؤسسات الاقتصادية والأعمال التجارية، لكن قبل التطرق للجوانب الأساسية للتكلفة المستهدفة لابد من تحديد مفهوم التكلفة بصفة عامة وأهم العناصر التي تحكمها.

الفرع الأول: تعريف التكلفة

تعرف التكلفة عادة 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 ينتقى وجود التكلفة في حد ذاتها.¹

كما تعرف التكلفة بأنها التضحية الاختيارية بالموارد الاقتصادية 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 و يظهر في قائمة الدخل وفق 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 (فترات التالية) فإن التكلفة تتحول إلى أصل يظهر في الميزانية العمومية و يساهم في تحديد المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية.²

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

² - ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص37.

ويقصد بها على أنها التضحية المادية الاختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل.¹

الفرع الثاني: أركان التكلفة

نظرا لأهمية التكلفة فإنه يمكن تناول الأركان الرئيسية لمفهوم التكلفة على النحو التالي:²

أولاً: التضحية

بما أن التكلفة الفعلية تعتبر عبئا يتحمله الشخص أو المنشأة، فلا شك أن الشعور المصاحب لتحمل التكلفة غالبا ما يكون الضيق وعدم الارتياح، وبناء على ذلك اعتبرت التكلفة تضحية، كما انه من ناحية أخرى فان التكلفة وما يترتب عليها من خروج نقدي عادة ما ينتج عنها نقص لمخزون الثروة أو الإمكانيات المتاحة، مما يؤكد على كون التكلفة تضحية.

ثانياً: بمبلغ نقدي

للاعتراف بالتضحية لابد أن تكون ممثلة بصورة مبلغ نقدي معين مقاسا بعملة معينة، فإذا ما سلمنا بهذه القناعة فإنه بالاستنتاج العكسي فان التعبير عن التضحية بأي شيء خلاف الوحدات النقدية سوف ينفي عنها صفة التكلفة، ويكسبها أي معنى آخر، وليس أدل على ذلك من قيام شخص معين بالتضحية بجزء من وقته لاستقبال صديق أو تقديم واجب العزاء لجاره... الخ. فلا شك أن التضحية هنا لا تعتبر تكلفة طالما لم يترتب عليها خروج نقدي.

ثالثاً: تحقيق منفعة

تعتبر أي تضحية نقدية تكلفة ما لم تتحقق من ورائها منفعة. وفي ذلك تمييز للفرق بين التكلفة والخسارة، إذ إن التضحية النقدية التي لن يترتب عليها أي منفعة تعتبر بمثابة خسارة، وهو الأمر الذي يتسق مع مفهوم الخسارة الذي يشير إلى عدم الانتفاع من المبالغ التي تم تحميلها والتضحية بها. مع ملاحظة إن مفهوم الخسارة

¹ - السيد عبد المقصود محمد ديبان و آخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003، ص 59.

² - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 18-19.

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 انه يجب التأكيد على دقة رقم التكلفة التي يتم قياسها، فليس كل ما أنفق في سبيل الحصول على منفعة معينة يعد تكلفة، ولكن من الواجب أن يكون هناك تقنين معين للتكلفة، بحيث إذا زاد المنفق عن المبلغ المقدر يعتبر الفرق إسرافاً أو ضياعاً.

المطلب الثاني: الخلفية النظرية لمحاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة المالية وقد ظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات إلى البيانات من قبل المستخدمين والتي أصبحت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها، وتعمل على تحقيق أهداف المؤسسة فهي لا تعتبر هدف في حد ذاته بل وسيلة لتحقيق الأهداف، حيث شهد نظام محاسبة التكاليف تطوراً مواكباً للتطور الاقتصادي والتكنولوجي مما أدى إلى ظهور مفاهيم وقواعد ومبادئ جديدة وفي نفس الوقت تطورت أهدافها ووظائفها.

الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها "نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبق لقواعد ومفاهيم محددة وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات".¹

كما "تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادر على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات".²

وعرفت أيضاً بأنها "فرع من فروع المحاسبة، تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والطبيعية والإدارية، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة

¹ - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 20، 19.

² - صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، عمان، 1999، ص 7.

من حاجات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم".¹

ومن التعاريف السابقة يمكن تعريف محاسبة التكاليف على أنها: هي نوع من أنواع الوسائل المحاسبية التي تتكون من مجموعة من قواعد مرتبة وفقا لمنهج معين.

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

يمكن تلخيص أهم أهداف محاسبة التكاليف في النقاط التالية:²

أولاً: حديد التكلفة الفعلية لسلع المنتجة أو الخدمة المؤداة

حيث تختص بتجميع البيانات الفعلية للأنشطة وتسجيل وتحليل هذه البيانات بشكل يسمح بتحديد تكلفة مخرجات هذه الأنشطة مثل الوحدة المنتجة في نشاط الإنتاج (كتاب، التلفزيون أو الموبايل...) أو وحدة الخدمة المؤداة في نشاط خدمي (تكلفة الطالب الجامعي، تكلفة التأمين الصحي للمشارك...).

ولا شك أن هذا الهدف غاية في الأهمية حيث يتم استخدام هذه التكلفة الفعلية في حساب تكلفة البضاعة المباعة وكذلك تكلفة المخزون السلعي آخر الفترة، فضلا عن استخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة والتي من أهمها قرارات التسعير.

ثانياً: توفير معلومات حول إعداد القوائم المالية المرحلية والسنوية

وذلك عن طريق حساب تكلفة البضاعة المباعة وتقويم المخزون السلعي في نهاية الفترة والتي تعتبر عناصر أساسية في هذه القوائم سواء في إظهار ربح الفترة من ناحية أو المركز المالي لها من ناحية أخرى.³

ثالثاً: ترشيد قرارات التخطيط والرقابة

حيث تمثل التكاليف التقديرية الأساس في إعداد التخطيط المالي للمؤسسة أو إعداد الموازنات التقديرية، كما إن وجود مثل هذه التكاليف المحددة مقدما في شكل تكاليف معيارية أو تقديرية أو موازنات تقديرية يسهل

¹-حاجي احمد، مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية،

أطروحة ماجستير (غير منشورة)، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 03، 2010/ 2011، ص3.

²- محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص ص 20، 21.

³- نفس مرجع سابق، ص ص 21، 22.

على الإدارة ممارسة دورها الرقابي من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأرقام مقدما، والتأكد من مدى مطابقة الأداء الفعلي للمخطط وتحديد الانحرافات حال وجودها، واتخاذ القرارات التصحيحية إذا ما اقتضى الأمر.

رابعا: تقييم الأداء وتطوير خطط الحوافز

وهذا عن طريق بيانات التكاليف سواء الفعلية أو المحددة مقدما يتم تقييم أداء الأقسام والأفراد والأنشطة، وتحديد مدى التزامهم بالخطط الموضوعية ومدى مساهمتهم في تحقيق الأهداف المحددة. وما قد يترتب على تقييم الأداء من تطبيق أنظمة الحوافز أو حتى إعادة النظر في تطويرها وتحسينها.

المطلب الثالث: ماهية التكلفة المستهدفة

تعددت الدراسات التي تناولت تعريف التكلفة المستهدفة فبعضهم يرى أنها أسلوب لإدارة التكلفة من خلال مرحلة التصميم والتخطيط والتطوير وبعضهم يرى إنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج..... الخ.

الفرع الأول: نشأة التكلفة المستهدفة

ترجع بدايات تقنية التكاليف المستهدفة إلى العقود الأولى، من القرن الماضي في شركة Ford الأمريكية و شركة Volkswagen beetle الألمانية وذلك أثناء عقد الثلاثينيات ففي شركة Volkswagen ومن اجل تحقيق السعر المستهدف للمركبة dm900 تم إيجاد تقنية بديلة تقوم على أساس تخفيض كلفة التصنيع إلا إن التطور المتكامل لتقنية التكاليف المستهدفة بدأ أثناء مدة ندرة الموارد الاقتصادية في أعقاب الحرب العالمية الثانية ففي ذلك الوقت تبني رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف إنتاجها في الوقت نفسه إذا عرفت هذه التقنية بهندسة القيمة التي صارت تطبق من قبل الشركات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية . وفي الستينات تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع أي في مرحلة التخطيط والتطوير وكان أول استخدام لها في اليابان من قبل شركة Toyota لصناعة السيارات وذلك عام 1963 على الرغم من عدم إشارة الأدبيات في اليابان لذلك حتى عام 1978.¹

¹ - محمد ناصر طه عليوي، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيح قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، الإصدار 2010، ص 85، 4.

الفرع الثاني: مفهوم التكلفة المستهدفة ومزاياها

وردت عدة تعاريف للتكلفة المستهدفة يمكن ذكر منها:

أ - هي الطريقة التي تستعملها المؤسسة بتصميم المنتجات والخدمات لتلبي معا كل من رغبات الزبون وأرباح الشركة المستهدفة.

ب- عبارة عن أسلوب لإدارة التكاليف يركز على مراحل البحث والتطوير وتصميم للمنتج من أجل إيجاد الأساليب الممكنة لتخفيض التكاليف على مدى دورة حياة المنتج لزيادة الربحية.

ت- هي عملية التأكد على إن المنتجات المراد تصنيعها في مواصفات ووظائف معينة وأسعار محددة يمكن تصنيعها بتكلفة قابلة لتحقيق مستوى الربحية المنشود مع الضمان التام لاستيفاء احتياجات ورغبات الزبائن.

ث- يمثل مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية والذي يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة تصميم وتطوير المنتج وتقديم منتجات ذات جودة عالية تشبع حاجات الزبائن وتقديم منتجات ذات جودة عالية تشبع حاجات الزبائن.

من خلال ما سبق يمكن صياغة التعريف التالي بأنها: "أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم.

الفرع الثالث: مزايا التكلفة المستهدفة

يعد مدخل التكلفة المستهدفة من الأدوات الاستراتيجية والحديثة في المحاسبة الإدارية لاسيما في مجال خفض التكلفة.

ويمكن عرض أهم أهداف ومزايا مدخل التكلفة المستهدفة كما يلي:¹

- أ. إيجاد فهم حقيقي للتكاليف المتحققة خلال دورة حياة المنتج بدأ من مرحلة تطوير وتصميم المنتج والتي تشكل 80-90% من تكاليف المنتج خلال هذه المرحلة وانتهاء بتكاليف التصنيع والتسويق وتقديم المنتج للمستهلك.
- ب. تخفيض التكلفة بدءا من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج انتهاء بمرحلة خدمات ما بعد البيع.
- ج. العمل على تقديم منتج يلبي رغبات ومتطلبات الزبائن.

¹ -م. حسين جميل غافل، إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، العراق، العدد 55، 2018، ص 281.

من خلال ما سبق يمكن صياغة التعريف التالي:

د. الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المستهدفة وتحديد الفجوة بينهما ومعرفة أسبابها والعمل على سد هذه الفجوة.

هـ. تخطيط ربحية المؤسسة في ضوء الإمكانيات المتاحة للمنشأة على وفق المنظور الخارجي الذي يأخذ بنظر الاعتبار المنافسين في السوق أسعد السوق وتكلفة أسعار.

ح. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق الواحد إذ لا يمكن تبني هذا المدخل إلا عن طريق تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية.

خ. التغلب على المنافسين عن طريق تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة

د. يحقق التخفيض المستمر للتكاليف لاعتماده على أساليب التحسين المستمر كمدخل هندسة القيمة

ذ. يحقق التفاعل الايجابي بين البيئة الداخلية للمؤسسة والبيئة الخارجية لها من زبائن وموردين.

كما يرى الباحثون أن مدخل التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات الكفوية عن طريق إدارة

تشكيلية لأنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة وعلاقتها بأنشطة الموردين والزبائن بحيث يتم إنتاج المنتج

بأفضل توليفة ممكنة.¹

الفرع الرابع: مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة

قبل البدء بتنفيذ منهج التكلفة المستهدفة لابد في البداية من التأكد من وجود نظام تكاليف فضلا عن

استراتيجية واضحة تلائم أهداف المؤسسة الاقتصادية كما يتم تحديد الهدف من تنفيذ منهج التكلفة المستهدفة

وهو تخفيض التكاليف، وتتم عملية تنفيذ منهج التكلفة المستهدفة بمراحل رئيسية وكالاتي²:

¹ - م. حسين جميل غافل، مرجع سابق، ص 282

² - علي عنان، علي أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، نوفمبر، 2010 ص 30.

المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة

ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية:

1. تحديد السعر المستهدف:

والمقصود بالسعر المستهدف هو "السعر المقدر للسلعة أو الخدمة والذي يرغبه الزبون أو العميل ويكون قادر على دفعه بمعنى آخر أن السعر المستهدف هو السعر الذي يحقق الخصائص التالية:

1- هو السعر الذي يستطيع العملاء دفعه، كما يمكن المؤسسة من تحقيق الحصة السوقية المرغوبة بها.

2- هو السعر الذي يحقق الربح المستهدف التي ترغب الإدارة بتحقيقه وهو يمثل أدنى ربح ولا يمكن التنازل عنه.

3- ألا يزيد السعر بأي حال من الأحوال عن أسعار المنافسين .

ويرى الباحث ان هناك عوامل تؤثر على تحديد السعر المستهدف كالاتي:

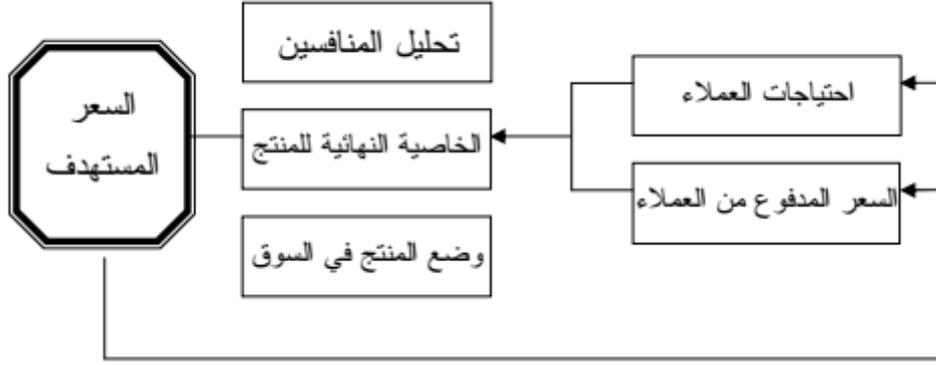
- خصائص وأسعار المنتجات والخدمات المنافسة.
- مدى تقبل العملاء لسعر واستعدادهم لدفعه مقابل الخدمة أو المنتج.
- الأرباح التي ترغب المؤسسة بتحقيقها.
- مدى احتياج العملاء للخدمة.
- تحليل المنافسين.

وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة دراسة السوق لتعرف على أسعار المنافسين وتحليلها للوصول للأسعار

المتوقعة التي تحددها المؤسسة لتسعير خدماتها، وتوضيح ذلك حسب الشكل التالي:

ويمكن توضيح العوامل المؤثرة على تحديد السعر المستهدف من خلال الشكل التالي:

الشكل 01: العوامل المؤثرة على تحديد السعر المستهدف



المصدر: علي عدنان، علي أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، تخصص إدارة أعمال، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، بغزة، ص 30.

2- تقدير تكاليف التصميم:

يتم تحديد مواصفات الخدمة المطلوبة ومستوى الجودة، ثم تحديد متطلبات الخدمة واحتياجاتها وتقدير التكلفة اللازمة لذلك، وعمل دراسة جدوى لتسويق الخدمة مع الأخذ في الاعتبار أسعار المنافسين ونوع المستهلكين المتوقعين للخدمة، ثم بعد ذلك يتم عمل تقدير مبدئي بتكلفة التصميم لعرضها على اللجنة التي تستطيع من واقع البيانات تحديد مدى جدوى تقديم الخدمة الجديد.¹

3- تحديد هامش الربح المستهدف:

يعرف الربح المستهدف على أنه: "مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الاستراتيجي للمشروع، بمعنى أن الربح المستهدف هو الربح الذي تطمح المؤسسة بتحقيقه وهناك عوامل تؤثر في تحقيقه لا بد من أخذها في الاعتبار كالتالي:²

¹ - علي عدنان، علي أبو عودة، مرجع سابق، ص 31-32.

² - نفس مرجع سابق، ص 32.

-تحليل المنافسين وما يرتبط به من أسعار الخدمات وجودتها.

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

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

- أقصى هامش ربح يمكن تحقيقه مع إمكانية تسويق الخدمة.

- أدنى هامش ربح يمكن القبول به، بحيث لا يتعارض مع سياسات الإدارة وأهدافها ويمكنها من المنافسة.

وفي ضوء ذلك تختار الإدارة بين البديلين الذي يتوافق م سياستها التسعيرية وأهدافها.

4-تحديد التكلفة المستهدفة (المسموح بها):

يقصد بالتكلفة المسموح بها هي أقصى تكلفة يمكن للإدارة تحملها، ويمكن الوصول له واحتسابها عن طريق الفرق بين السعر المستهدف والربح المستهدف ويمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية:

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

وتمر عملية تحديد التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية:

1- دراسة السوق:

والهدف من دراسة السوق التعرف على ظروف السوق الذي سوف تباع وتقدم به الخدمة، ومعرفة العرض والطلب عليه، والتعرف على خصائص الخدمة وسعرها وتكلفتها المستهدفة التي سوف تقدم الخدمة في حدودها وذلك وفق المعادلة التالية¹:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

¹-علي عدنان، علي أبو عودة، مرجع سابق، ص 31-32

2- دراسة الإمكانيات المتوفرة تمهيدا لتعديلها:

بعد أن يتم تحديد سعر البيع والربح المطلوب والوصول إلى التكلفة المستهدفة، ثم يتم بعد ذلك التعرف على جميع الإمكانيات المادية والبشرية، كما يتم تحديد تكلفة الخدمة حسب الإمكانيات المتوفرة قبل تعديلها، وذلك بهدف الوصول إلى:

- مواطن النقص أو الارتفاع في التكاليف.

- حساب مقدار الارتفاع في التكاليف إن وجد من خلال المعادلة التالية.

التكلفة الحالية - التكلفة المستهدفة (المسموح بها)

3- القيام بالتعديل وتخفيض التكاليف وتصميم الخدمة:

بعد أن يتم تحديد مواطن حدوث الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع، يتم دراسة جميع الوسائل الممكنة للتخلص من ذلك الارتفاع والوصول بالتالي للتكاليف المستهدفة (المسموح بها) أو الاقتراب منها قدر الإمكان.

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"، ومن أشهر هذه الأدوات ما يلي:

- هندسة القيمة.

- الهندسة المتزامنة.

- جداول التكلفة.

- تحليل التكلفة الوظيفي.

- نظم دعم التكلفة المستهدفة.

هندسة القيمة:

تعد هندسة القيمة أحد الجهود المنظمة 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.

يعتبر أسلوب هندسة القيمة من أشهر الأساليب لتحقيق التكلفة المستهدفة، كان أول ظهور لأسلوب هندسة القيمة في أثناء الحرب العالمية الثانية حيث كان هناك نقص في وجود بعض المواد الخام فحاول مهندسي التصميم إنتاج المنتجات بالاعتماد على مصادر بديلة للمواد والأجزاء الغير المتاحة، ثم تم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيين لاستخدامها في محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق إجراء بعض التغييرات الهندسية على المنتج دون الإضرار بوظائف أو خصائص المنتج.¹

ويعرف أسلوب هندسة القيمة بأنها: "التقويم المنظم لكافة جوانب وأنشطة البحوث والتطوير، وتصميم المنتجات والعمليات، والإنتاج والتسويق، والتوزيع وخدمة العملاء بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق واستيفاء احتياجات العملاء.

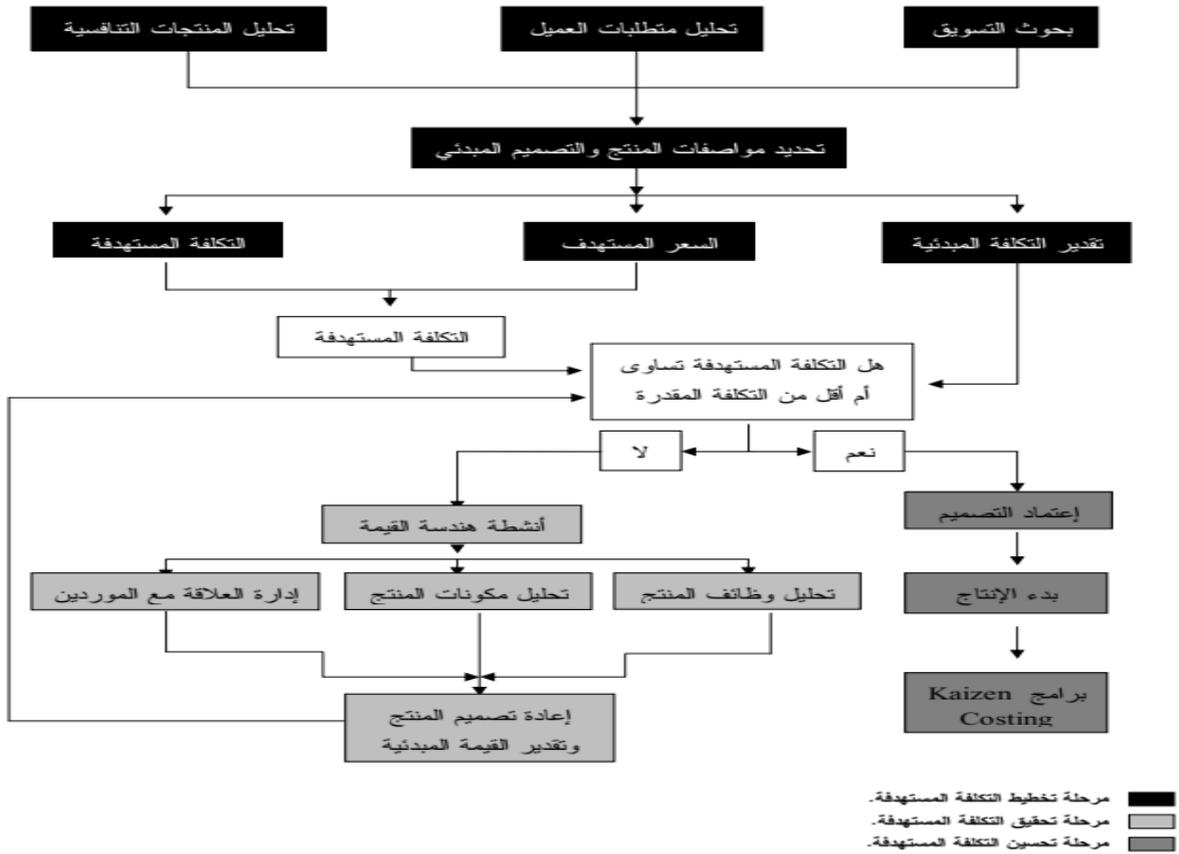
ويهدف أسلوب هندسة القيمة إلى التعرف على الأجزاء والأنشطة التي تضيف قيمة، والأنشطة والأجزاء التي لا تضيف قيمة حتى يتم حذفها لتخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة، بمعنى آخر أن أسلوب هندسة القيمة معنية بالحصول على نفس الوظائف ونفس درجات الأمان والاعتمادية ونفس الاستخدام، ولكن بتكلفة أقل منخفضة، وتتم الدراسات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

ومراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة كالتالي:

- تحديد الأهداف التي تكمن في عملية التحسين والتطوير.
- جمع المعلومات عن المنتج عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف وفريق العمل الهندسي.
- إعداد التصميم الهندسي للمنتج وفقاً لاحتياجات ورغبات العملاء.
- تقديم الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسية للمنتج وفقاً لاحتياجات العملاء عن طريق العصف الذهني لفريق العمل. (وتسمى بالمرحلة الإبداعية).

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

- تقييم ما تم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقق من مدى إمكانية تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتج.
 - تطوير الأفكار والعمليات التي قدمت مع المحافظة على الأداء الوظيفي للمنتج وتقديم قائمة توضح الأجزاء الأساسية للمنتج وتكلفة كل جزء منها.
 - مرحلة تقديم خطة هندسة القيمة.
 - مرحلة تطبيق خطة هندسة القيمة مع متابعة وتقييم النتائج التي يتم التوصل إليها. (ويكون ذلك بعد موافقة الإدارة، ويكون التطبيق وفق الخطة التي تم وضعها¹).
- ويمكن توضيح مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال الشكل التالي :



الشكل 02 : مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

المصدر: علي عدنان، علي أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، تخصص إدارة أعمال، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 36

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

الفرع الخامس: أسباب ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجهها

أولاً: أسباب ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة

لقد تم ابتكار نظام التكلفة المستهدفة وتطبيقه من المؤسسات المتطورة للعديد من الأسباب أهمها: -ازدياد المنافسة بين المؤسسات ودفع أصحابها ومدرائها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا.

- أصبحت المشروعات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق اعلي تكنولوجيا وإنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة.

- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد والغموض المحيط ببيئة القرار دفعت المشروعات إلى بحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار - في الوقت التي 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 الاقتصادية لذلك تم ابتكار هذا النظام ليتفادى النقص السابق.¹

- عجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق جعل الإدارة تبتكر أسلوب التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج²

ثانياً: الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

على الرغم من المزايا العديدة التي يحققها هذا الأسلوب إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تعيق تطبيقها أهمها: - عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة ومفهوم هندسة القيمة في الواقع العملي للكثير من المؤسسات الاقتصادية.

- ضعف قدرة إدارة المؤسسات الاقتصادية على التنبؤ بسعر السوق والذي يعد نقطة البداية لمدخل التكلفة المستهدفة لصعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد بالمستقبل فضلاً عن المنافسين الحاليين.

- صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل.

- صعوبة التنبؤ بتفضيلات الزبائن المستقبلية.

¹- م. حسين جميل غافل، مرجع سابق، ص22.

²- نفس مرجع سابق، ص28.

- النقص الذي يواجه المؤسسات في توفر المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات.
- ربط تطبيق التكلفة المستهدفة بتحقيق أرباح حالية فعندما تحقق المؤسسة أرباحا تكون هنالك علاقة ايجابية بين مدخل التكلفة المستهدفة ومستوى الأرباح ولكن إذا تحققت خسائر غالبا ما ترحب الإدارة بأية طريقة لتخفيض التكاليف.

الفرع السادس: أهداف، ومبادئ، وطرق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وطرق لحساب التكلفة المستهدفة

أولاً: أهداف استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

- تعددت أهداف منهج التكلفة المستهدفة حسب وجهة نظر كل باحث، ولكن الهدف المشترك والرئيس نجده هو خفض التكلفة والمحافظة على الجودة، وهناك أهداف أخرى كالآتي:¹
- خفض تكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج والتقيد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المتناسب مع السعر السائد في السوق.
- تحفيز موظفي الشركة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف وذلك بتعميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في المؤسسة.
- التخطيط الاستراتيجي للمشروع وبما يكفل تحقيق الخفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره.

كما أضاف (Dekker, 2003) الآتي:

- تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين.
- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية.
- يساعد مدخل التكلفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج.
- ونضيف على هذه الأهداف الآتي:
- تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، وكذلك تغير أذواق المستهلكين.
- تحقيق رغبة العملاء واشباع احتياجاتهم وذلك بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين.
- تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الاستمرار في الأسواق.

¹- م. حسين جميل غافل، مرجع سابق، ص28.

ثانياً: مبادئ التكلفة المستهدفة

يرتكز نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي:

- يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.
- يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة التالية: السعر المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.
- يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواء من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والوزعين.
- يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.
- ينادي بأهمية انتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة الواحدة.
- يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.
- يعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المشروع.¹

ثالثاً: مناهج وطرف لحساب التكلفة المستهدفة

لقد تطور أسلوب التكلفة المستهدفة من أداة بسيطة للتحكم بتكلفة المشتريات إلى أداة شاملة لإدارة الأرباح حيث أصبح الهدف من أسلوب التكلفة المستهدفة تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج بحيث يتم تعظيم الأرباح طويلة الأجل، ولتحقيق هذا الهدف لا تقتصر التكاليف التي يأخذها أسلوب التكلفة المستهدفة بعين الاعتبار على تكاليف الإنتاج بل جميع التكاليف التي تظهر في كافة دورة حياة المنتج، كما يتم تقليص تكاليف دورة حياة المنتج عبر تطبيق سلسلة القيمة من خلال تطوير علاقة تكاملية بين جميع أعضاء المؤسسة مثل الموردين، و العملاء والموزعين .

هناك ثلاثة مناهج يمكن استخدامها عند حساب التكلفة المستهدفة مصنفة كالتالي²:

¹ - علي عدنان، علي أبو عودة، مرجع سابق، ص 35.

² - آلاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل، مذكرة ماجستير، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، يناير 12 20، ص 67.

- من الأعلى إلى الأسفل وحسب هذا المنهج يتم احتساب التكلفة المستهدفة من المبيعات والأرباح، أي أن الإدارة الدنيا لا تساهم في أي بيانات يتم من خلالها تحديد التكلفة المستهدفة.
- من الأسفل إلى الأعلى وحسب هذا المنهج يتم قبول تقديرات التكلفة المقدمة من قبل المهندسين والمبينة على مهاراتهم وخبراتهم الحالية ومدى توافر وسائل الإنتاج.
- مشتركة وهنا يتم تحديد الأرباح المستهدفة من قبل الإدارة العليا ثم يتم استشارة المهندسين في عملية تحديد التكاليف المستهدفة وهناك أربع طرق لتحديد التكلفة المستهدفة وهي:
- 1. طريقة الخصم :** ويتم من خلال هذه الطريقة التوصل إلى التكلفة المستهدفة من خلال الاعتماد على عوامل خارجية؛ عبر استخدام المعادلة التالية:

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

- ومن عيوب هذه الطريقة أنه يصعب قبولها في ضوء تكنولوجيا الإنتاج الحديثة للمؤسسة.
- 2. طريقة الإضافة :** يتم فيها استخدام البيانات التاريخية عن التكاليف الخاصة بالمؤسسة وعن الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة، وتعتبر هذه الطريقة طريقة قابلة للتطبيق العملي حيث إنها تعبر عن واقع المؤسسة الفعلي.
- 3. الطريقة المتكاملة :** وهي خليط من الطريقتين السابقتين؛ فهي تجمع بين محور اهتمام طريقة الإضافة وهو تكنولوجيا الإنتاج وإمكانيات المؤسسة وبين محور اهتمام طريقة الخصم وهو الموقف السوقي. وهذا يجعل من التكلفة المستهدفة أداة إدارية فعالة بحيث تدعم موقف المؤسسة التنافسي.
- 4. طريقة معدل تخفيض التكلفة :** ويتم تقدير التكلفة المستهدفة في هذه الطريقة عبر تطبيق مدى تخفيض التكلفة الحالية بما يعكس معدل التطور التكنولوجي في أداء المهام على أن يكون معدل التخفيض قابلاً للتطبيق ويعكس التحسينات المؤدية إلى تخفيض التكلفة.

ومن ثم يتم تقسيم التكلفة المستهدفة أو تجزئتها إلى تكاليف مستهدفة تابعة لوظائف متعددة مثل: الإنتاج (التصنيع)، و التسويق، والتوزيع، و خدمة ما بعد البيع، وهكذا. أي أن كل منطقة وظيفية ستكون مسؤولة عن المحافظة على تكاليفها الفعلية بحيث لا تتجاوز التكلفة المستهدفة بأن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC يمكن أن يكون مفيداً ودرجة كبيرة لمهندسي تصميم المنتج عند محاولتهم تحقيق أو بلوغ التكلفة المستهدفة للمنتج، حيث يساعد المصممين على تقسيم عملية إنتاج منتج جديد إلى الأنشطة المكونة لهذه العملية، ومن ثم بإمكانهم تخفيض تكاليف بعض الأنشطة بحيث تصبح التكلفة المخططة في حدود التكلفة

المستهدفة على ذلك بقوله بأن توافر معلومات حول الأداء والنشاطات التي تضيف قيمة يساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالفاعلية.

المبحث الثاني: الميزة التنافسية

في هذا المبحث سوف نحاول الإلمام والتطرق إلى بعض التعاريف المتعلقة بالميزة التنافسية وإبراز أهم النقاط التي من الممكن أن تصبح مصدرا لتحقيق الميزة التنافسية.

المطلب الأول: ماهية الميزة التنافسية

تعتبر التنافسية من أهم التحديات التي تواجه المؤسسة في الوقت الحالي، ذلك أن درجة التنافس في السوق تعد من العوامل التي تحدد قدرة المؤسسة على الصمود في وجه منافسيها وضمان استمرارها.

الفرع الأول: مفهوم التنافسية

ويقصد بالتنافسية على مستوى المؤسسة أنها القدرة على مواجهة القوى المضادة في الأسواق والتي تقلل من نصيبها سواء في السوق المحلي أو العالمي ويترتب على المنافسة الوصول إلى مركز التنافسي، فتستطيع المؤسسة تحسين مركزها التنافسي في الأسواق بآليات عديدة منها:

- تحقيق الوفورات في التكلفة.

- التحكم في الأسعار.

- تحقيق الجودة المطلوبة والسعي إلى تميز المنتجات.

- الالتزام بوقت التوريد.

- المرونة في ضبط وتشغيل الآلات والمصانع.

- درجة مهارة العمال.

- التجديد والابتكار بانتهاج أفضل أساليب البحث والتطوير.

ومن التعريفين السابقين يمكن تعريف التنافسية على أنها القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق.

2-أنواع التنافسية:

تميز الكثير من الأدبيات بين عدة أنواع من التنافسية، أهمها¹:

- تنافسية التكلفة أو السعر: فالبلد ذو التكاليف الأرخص يتمكن من تصدير السلع إلى الأسواق الخارجية بصورة أفضل.
- التنافسية غير السعرية: وتشمل التنافسية النوعية التي تعني النوعية والملائمة وتسهيلات التقديم وعنصر الابتكارية فالبلد ذو المنتجات المبتكرة وذات النوعية والأكثر ملائمة للمستهلك بوجود المؤسسات المصدرة ذات السمعة الحسنة في السوق، يتمكن من تصدير سلعه ولو كانت أعلى سعرا من السلع المنافسة.
- التنافسية التقنية: حيث تتنافس المؤسسات من خلال النوعية في صناعات عالية التقنية.

3-معايير المنافسة:

- معيار مجال التنافس: ويحوي المنافسة المباشرة وغير المباشرة، والمنافسة غير المباشرة تتمثل في الصراع بين المؤسسات القائمة للحصول على الموارد المتاحة في هذا المجتمع، إما المباشرة فهي التي تحدث في المؤسسات التي تعمل في قطاع واحد².
- معيار السعر: وتنقسم إلى منافسة سعرية، ومنافسة غير سعرية.
- معيار موضوع التنافس.
- معيار هيكل السوق.

الفرع الثاني: مفهوم الميزة التنافسية وأنواعها

إن دور الحساس الذي تلعبه الميزة التنافسية في حياة مؤسسات الأعمال يوصي بأهمية التعرف على مفهوم تلك الميزة وما هي المصادر التي تتولد منها الميزة التنافسية.

¹ - هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، *التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مكتبة الوفاء القانونية للنشر، الإسكندرية، 2014، ص138.*

² - *نفس مرجع سابق، ص 141.*

1- مفهوم الميزة التنافسية:

عرفت ميزة تنافسية بأنها عبارة عن تكوين نظام يمتلك مزايا منفردة وتمييزة على باقي المنافسين وأن الفكرة الرئيسية هي خلق قيمة للزبون بطريقة كفؤة ومناسبة.¹ فقد عرّف كوتلر الميزة التنافسية على أنها " مقدرة المؤسسة على أداء أعمالها بالشكل الذي يصعب على منافسيها تقليده، وبما أنه ينظر إلى الميزة التنافسية بالغالب من وجهة نظر العملاء لتحقيق ميزة لهم، لذا يجب على المؤسسة أن تكون قادرة على خلق أو استحداث قيمة للمستهلك، حتى تحقق فاعلية أكبر، وبالتالي الحصول على ميزة تنافسية والتي تقود بالتالي إلى زيادة الأرباح.²

ومن خلال هذه التعاريف نستطيع أن نقول الميزة التنافسية بأنها وسيلة التي تمكن المؤسسة من تحقيق التفوق في ميدان منافستها مع الآخرين.³

2-أنواع الميزة التنافسية:

يمكن تلخيص أنواع الميزة التنافسية في:

2-1-ميزة التكلفة: تلعب التكلفة دور مهم كأسلوب تنافسي حيث لا يمكن تحديد أسعار تنافسية من دون ضبط التكاليف، وهي تعني إمكانية المؤسسة الاقتصادية على تقديم المنتجات نفسها بتكلفة أقل من منافسيها ومن ثم تحقيق عوائد أكبر، وهذا يتطلب أن تكون النفقات العامة منخفضة للغاية من خلال تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة ومرافق فعالة، وتصميم منتجات منخفضة التكلفة والتجميع الآلي مصادر التكلفة متنوعة وتعتمد على هيكل الصناعة.⁴

المزايا التي تحققها ميزة التكلفة:

تحقق ميزة التكلفة العديد من المزايا تتمثل أهمها:

- تكون الوحدة المنتجة أقل في الموقع أفضل من منافسيها بالنسبة للسعر.

¹- هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 111.

²- محمد سلامة المصاروه، دور جودة نظم معلومات الإنتاج في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات صناعية الأردنية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 55 السنة 2016، ص ص 281، 282.

³- هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 112.

⁴- بهاء حسين حمداني، عامر دحام مخلف الصبيحي، المحاسبة عن الانجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة الاقتصاد، جامعة بغداد، السنة 2016، ص 541.

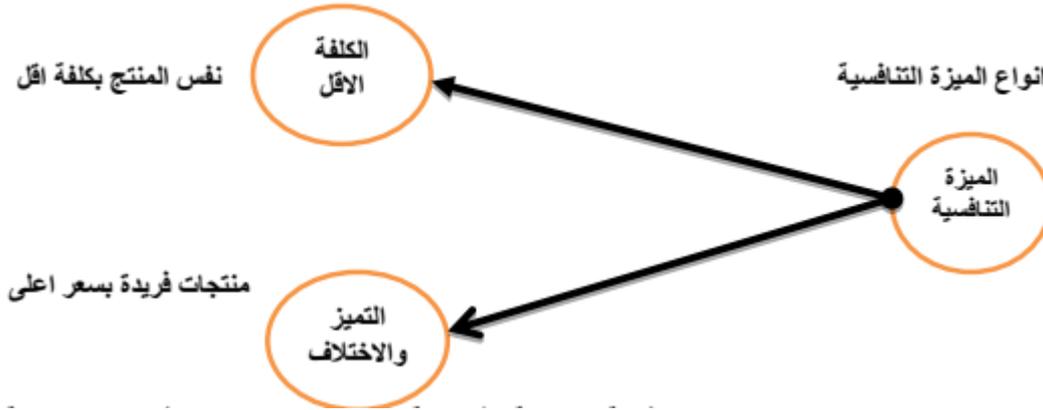
- تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء، إذا لا يمكن المساومة على تخفيض الأسعار.
 - تتمتع بحصانة ضد الموردين الأقوياء الذين يقومون بتحديد أسعار المدخلات.
 - تحتل موقعا تنافسيا ممتازا يمكنها تخفيض السعر ومواجهة أي هجوم من المنافس الجديد.
 - يمكنها المقارنة بمنافسيها، استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد سلع بديلة ذات أسعار جذابة
- 2-2-ميزة التمايز:** في استراتيجية التمايز تسعى المؤسسة الاقتصادية لتكون فريدة في صناعتها مع بعض المقاييس والتي تقدر على نطاق واسع من قبل المشترين. تكون قادرة على تقديم منتج أو خدمة بمواصفات متميزة من خلالها يدرك الزبائن والمنافسين. إن المؤسسة تقدم شيئا منفردا يصعب تقليده.

المزايا التي تحققها ميزة التمايز:¹

- التمييز على أساس التفوق الفني.
 - التمييز على أساس تقديم قيمة أكبر للزبون نظير المبلغ المدفوع.
 - التمييز على أساس الجودة والخدمات.
- ويمكن توضيح أنواع الميزة التنافسية من خلال الشكل التالي:

¹- بهاء حسين حمداني، عامر دحام مخلف، مرجع سابق، ص541.

الشكل 03: أنواع الميزة التنافسية



المصدر: حجاج، عبد الرؤوف، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها، مجلة العلم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة الاقتصاد، جامعة بغداد، سنة 2016، ص 75.

الفرع الثالث: خصائص الميزة التنافسية وشروطها وأهميتها

أولاً: خصائص

يمكن توضيح خصائص الميزة التنافسية من خلال النقاط التالية:¹

- أنها نسبية أي تحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
- أنها تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين.
- أنها تتبع من داخل المؤسسة وتحقق قيمة لها.
- أنها تنعكس في كفاءة أداء المؤسسة في أنشطتها أو في قيمة ما تقدم للمشتريين أو كليهما.
- أنها يجب أن تؤدي إلى التأثير في المشتريين وإدراكهم للأفضلية فيما تقدم المؤسسة وتحفزهم للشراء منها.
- أنها تحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها.

¹ -وهيبة داسي، دور إدارة المعرفة في تحقيق ميزة تنافسية، مجلة الباحث، العدد 11، جامعة قاصدي مرياح، الجزائر، 2012، ص 168.

ثانياً: الشروط الميزة التنافسية:

وحتى تكون الميزة التنافسية فعالة يتم الاستناد إلى الشروط الآتية:¹

- حاسمة، أي تعطي الأسبقية والتفوق على المنافس.
 - الاستمرارية، بمعنى يمكن أن تستمر خلال الزمن.
 - إمكانية الدفاع عنها، أي يصعب على المنافس محاكاتها أو إلغائها.
- تضمن هذه الشروط مجتمعة فعالية الميزة التنافسية: لان كل شرط مرهون بالآخر حيث شرط الحسم مقرون بشرط الاستمرارية وهذا الأخير مقرون بشرط إمكانية الدفاع فكيف لها أن تستمر وهي هشّة يمكن إلغائها، وكيف لها إن تكون حاسمة وهي لم تستمر طويلاً.

3- أهمية الميزة التنافسية:

وتبرز أهمية الميزة التنافسية من خلال الآتي:

- تعطي الميزة التنافسية مؤشراً قوياً للمؤسسات لإحكام سيطرتها على قطاع السوق (الحصة السوقية) أكبر من منافسيها، وقد يعني سيطرة المؤسسة على زبائن كثيرين مقارنة بالمنافسين.²
- تعد الميزة التنافسية سلاحاً قوياً تعتمد المؤسسة لمواجهة تحديات المؤسسات المنافسة، أي قيام المؤسسة بتنمية معرفتها التنافسية وقدرتها على تلبية احتياجات الزبائن في المستقبل عن طريق خلق التقنيات والمهارات الإنتاجية التي تمكنها من التكيف للفرص المتغيرة بشكل سريع.
- تعتبر الميزة التنافسية معياراً مهماً 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 أجل البقاء والاستمرار. ذلك بسبب التغيرات المستمرة في التكنولوجيا، فإن عدم مواكبة هذا التغير يضع المؤسسات في مواجهة حقيقة

¹- هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 113.

²- مروان محمد نجيب، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية، دار شتات، مصر، 2011 ص 67، 68.

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

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

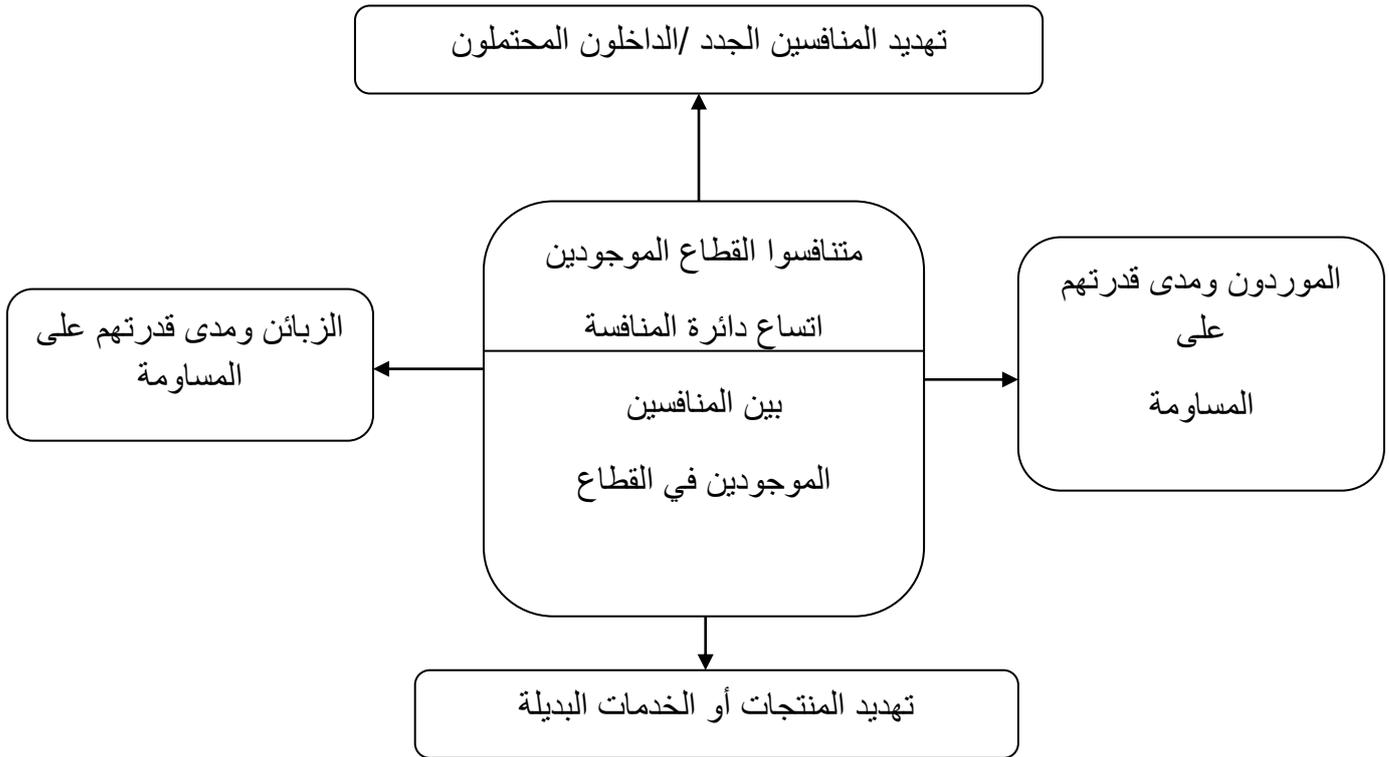
المطلب الثاني: قوى الميزة التنافسية ومحدداتها

تعد الميزة التنافسية من أهم التحديات التي تواجه المؤسسة، وذلك أن درجة التنافس في السوق تعد من العوامل التي تحدد قدرة المؤسسة على الصمود وضمان استمراريتها.

الفرع الأول: قوى الميزة التنافسية

يمكن التطرق لقوى الميزة التنافسية من خلال الشكل التالي¹:

الشكل 04: قوى الميزة التنافسية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

¹-حفيان عبد الوهاب، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، دار الأيام للنشر والتوزيع، 2015، ص 37.

إن هذا الشكل يوضح قوى الميزة التنافسية حسب ما وضعه مايكل بورتر وسنتطرق بالشرح والتفصيل لهذا الشكل:

أ- تهديد المنافسين الجدد: إن أول قوة تنافسية حسب بورتر تتعامل مع السهولة أو الصعوبة التي يمكن إن 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 بورتر سبعة عوائق تواجه المنافسين الجدد في الدخول إلى السوق وهي: ¹اقتصاديات الإنتاج الكبير، تميز المنتجات، متطلبات رأس المال، تكاليف التحويل، اختراق قنوات التوزيع، مزايا لشركات قائمة مسبقا، سياسات الحكومة.

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

ويؤكد بورتر 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 المتنافسين الحاليين: يؤكد بورتر أن مستوى المنافسة في أي مجال يشكل من خلال المنافسة بين المتنافسين 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 المنظمة بطيء التطور.

- وجود مخزن يكلف المؤسسة تكاليف عالية.

- عندما تختلف استراتيجيات المتنافسين ومبادئهم وشخصياتهم، فقد لاحظ بورتر أن المؤسسات الأجنبية تجعل البيئة التنافسية أكثر تعقيدا وذلك لان أهدافهم في العمل مختلفة عن المؤسسات الوطنية وبالمثل بالنسبة للمؤسسات أو المؤسسات الأحداث والأصغر فهي أكثر استعدادا للمغامرة للحصول على فرصة أكبر في السوق.

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

-عندما تكون عوائق الخروج من السوق كثيرة.

د- قوة مساومة الزبائن:

إن قوة المساومة 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 فقدانهم لان الزبون يتميز دائما بعدم لوفاء للتنظيم، وبالتالي يؤثر على التنافسية التنظيم¹.

و- قوة مساومة الموردين:

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

الفرع الثاني: محددات الميزة التنافسية

إن الميزة التنافسية للمؤسسة ما تتحدد وفقا لمتغيرين أساسيين يمكن من خلالهما تحديد مدى قوة وإمكانية الميزة التنافسية على مواجهة المنافسين أو الصمود والبقاء محتكرا لهذه الميزة لأكبر فترة ممكنة والمتغيرين هما: ²

أولا: حجم الميزة التنافسية

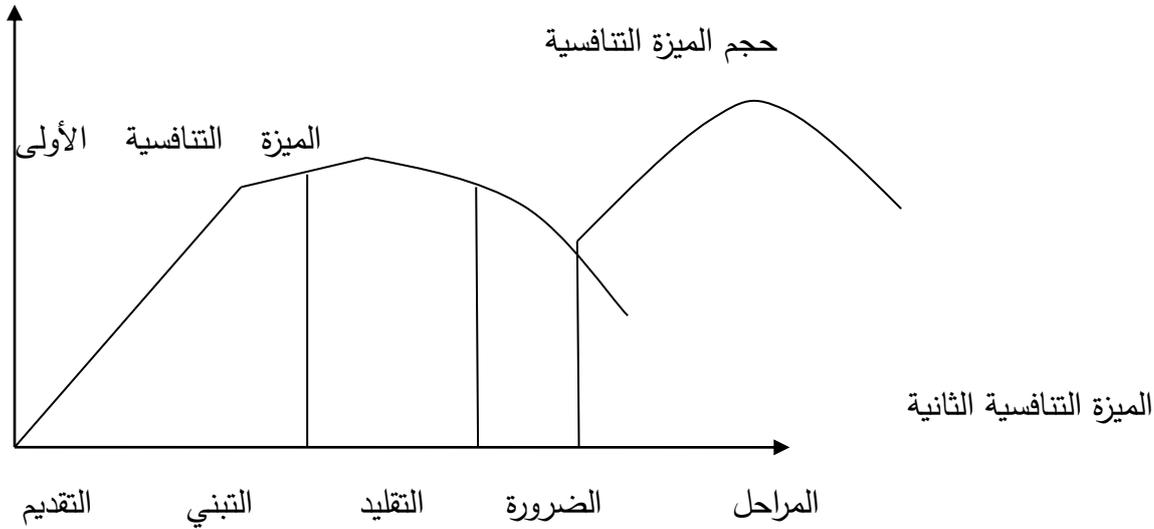
تتحقق للميزة التنافسية سمة الاستمرارية والحجم إذا أمكن للمؤسسة المحافظة على ميزة التكلفة الأقل أو تمييز المنتج في مواجهة المنافسة.

إن الميزة التنافسية تمر بدورة حياة مثل دورة حياة المنتج كما هو موضح في الشكل التالي:

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

² - هشام حريز، مرجع سابق، ص 118.

الشكل رقم 05: مراحل دورة حياة الميزة التنافسية



المصدر: نبيل محمد مرسي، استراتيجيات الإدارة العليا (اعداد، تنفيذ، مراجعة)، المكتب الجامعي الجديد، الإسكندرية، 2006، ص 99.

ويمكن شرح المراحل السابقة كما يلي:

- **مرحلة التقديم:** تعد أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة المنشئة للميزة التنافسية لكونها تحتاج إلى الكثير من التفكير والاستعداد البشري، المادي، المالي، وتعرف الميزة التنافسية مع مرور الزمن انتشاراً أكثر فأكثر.
 - **مرحلة التبني:** وتعرف الميزة التنافسية هنا استقرار نسبياً من حيث الانتشار باعتبار أن المنافسين بدءوا يركزون عليها وتكون الوفورات هنا في أقصى ما يمكن، مرحلة التقليد وتراجع حجم الميزة التنافسية وتتجه شيئاً فشيئاً إلى الركود لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة المؤسسة، وبالتالي تراجع أسبقيتها عليهم ومنه انخفاض في الوفورات.
 - **مرحلة الضرورة:** وتأتي منها مرحلة ضرورة تحسين الميزة التنافسية الحالية وتطويرها بشكل سريع، أو إنشاء ميزات جديدة على أسس تختلف تماماً عن أسس الميزات الحالية، وإذا لم تتمكن المؤسسة من تحسين أو الحصول على ميزة جديدة فإنها تفقد أسبقيتها تماماً، وعندها يكون من الصعوبة العودة إلى التنافس من جديد.
- 2-2- نطاق التنافس:** يعبر النطاق عن مدى اتساع أنشطة وعمليات المؤسسة بغرض تحقيق المزايا التنافسية من خلال التركيز على قطاع سوقي معين وخدمته بأقل تكلفة وتقديم منتج ميز له.

وهناك أربعة أبعاد لنطاق التنافس من شأنها التأثير على الميزة التنافسية وهي:¹

2-2-1- نطاق القطاع السوقي: يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسات والعملاء الذين يتم خدمتهم أو ما يتم التركيز على قطاع سوقي معين من السوق أم كل السوق.

2-2-2-النطاق الرأسي: يعبر عن مدى أداء المؤسسة لأنشطتها داخليا (قرار التصنيع) أو خارجيا بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة (قرار الشراء) فالتكامل الأمامي المرتفع مقارنة بالمنافسين قد يحقق مزايا التكلفة المنخفضة أو التمييز.

2-2-3-النطاق الجغرافي: يعكس مدى المناطق الجغرافية أو الدول التي تتنافس فيها المؤسسات، ويسمح النطاق الجغرافي بتحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم المنتجات نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة.

2-2-4-نطاق الصناعة: تعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ضلها المؤسسات، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنها خلق مزايا تنافسية عديدة فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الموارد عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة.

المطلب الثالث: الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية

طورت سلسلة القيمة من قبل مايكل بورتر، وتعتبر نموذجا عالي المستوى، وتشير إلى العملية التي تضاف من قبلها القيمة إلى المواد الخام التي تتلقاها المؤسسات، وذلك عن طريق إجراء عدة عمليات بهدف تصنيع منتج نهائي، والتمكن من بيعه إلى العملاء، حيث إن هدف العام من هذه السلسلة هو تقديم أقصى قيمة بأقل تكلفة ممكنة، وخلق مستوى من التنافس، وتقوم المؤسسات المختلفة بإجراء تحليلا لسلسلة القيمة عن طريق النظر إلى كل خطوة مطلوبة لإنتاج منتج جديد، أو خدمة معينة وتحديد طرق لزيادة كفاءة هذه السلسلة.

¹- هشام حريز، مرجع سابق، 2014. ص118.

الفرع الأول: الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية

إن المراجعة والتحليل للعديد من الأدبيات في مجال الميزة التنافسية لم يظهر تحديدا متقنا 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 وتمييز المنتج بطريقة تؤدي إلى خلق قيمة متفوقة للمنتج في نظر المستهلكين مما يعني استعدادهم لدفع سعر عالي وبالتالي تحقيق معدل ربحية مرتفع للمؤسسة مقارنة مع منافسيها.

نموذج (B Petertaf et Pandian):

وهو يعتمد على الموارد والقدرات المتميزة في الإدارة كأساس للميزة التنافسية.

نموذج (C Hill et G Jones):

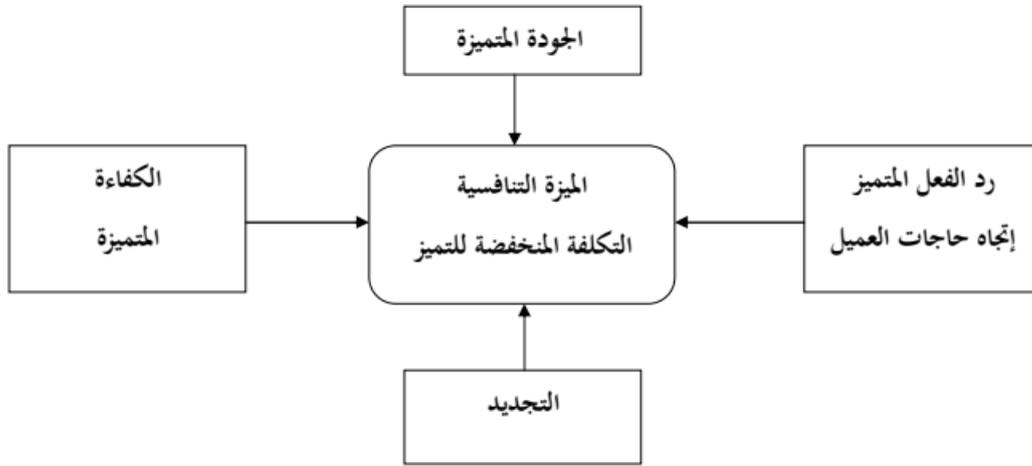
ويقوم هذا النموذج على أربعة عوامل أساسية لبناء

المزايا التنافسية وهي:

الكفاءة، الجودة، التجديد والاستجابة المتفوقة للعميل. وتشكل هذه الأسس الأربعة فيما بينها إطارا متكاملًا نظرا للعلاقات المتشابكة التي تضمنها، والشكل التالي يبين هذه الأسس وعلاقتها بالميزة التنافسية.

¹ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، عمان، 2013، ص ص 181، 182.

الشكل 06: الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية



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

وفيما يلي شرح موجز لكل عامل من هذه العوامل الأربعة:¹

الكفاءة: إن أبسط مقياس للكفاءة يتمثل في كمية المدخلات المستعملة في العملية الإنتاجية لإنتاج مخرجات محددة. وكلما ارتفع معدل الكفاءة في المؤسسة كلما أدى ذلك إلى تقليص الهيكل الإنتاجي فيها. ومن بين العوامل التي ترفع من الكفاءة نذكر: اقتصاديات الحجم الكبير، آثار التعلم، النظم الإنتاجية الحديثة كالتصنيع المرن، الاستراتيجيات التسويقية الواضحة، سياسات البحوث والتطوير المتميز تدريب العاملين، فرق التسيير الذاتية، الحوافز العينية.... الخ كما أن تحقيق الكفاءة يقتضي التزام 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 الاعتماد عليها والثقة بها لإنجاز الوظائف المصممة لأدائها. ويعتبر تأثير الجودة على المزايا التنافسية تأثيرا مضاعفا، فهي من جهة تعد مفهوما مدعما للمكيفة 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 183.

التجديد: يشمل التجديد على كل تقدم يطرأ على أنواع المنتجات وعمليات الإنتاج ونظم الإدارة والهياكل التنظيمية والاستراتيجيات التي تعتمدها الشركة، فالتجديد يمنح للمؤسسة قدرة متقدمة في تخفيض التكاليف وبالتالي فرض أسعار مرتفعة مقارنة بمنافسيها.

الاستجابة 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 واحتياجاتهم 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 - jat - mrp تحقيق الاستجابة السريعة بالاعتماد على المزاوجة بين نظام -متابعة العملاء من خلال التغذية العكسية وخدمات ما بعد البيع.

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

المطلب الرابع: تنمية وتطوير الميزة التنافسية

تقوم المؤسسات بتنمية وتطوير مزايا تنافسية جديدة من خلال إدراك أو اكتشاف سبل جديدة وأفضل للمنافسة، وذلك بواسطة ابتكار تحسينات وتطويرات مستمرة في التكنولوجيا، في المنتج، وفي أساليب العمليات الإنتاجية، والتي لا تتم إلا باستخدام البحث والتطوير وتنمية القدرات الإبداعية ومهارات الأفراد.¹

¹ - هشام حريز، بوشمال عبد الرحمن، مرجع سابق، ص، 128.

1- أسباب تنمية الميزة التنافسية:

ومن أهم الدوافع التي تؤدي إلى التجديد في الميزة ما يلي:

- ظهور تكنولوجيا جديدة: يمكن للتغير التكنولوجي أن يخلق فرصا جديدة في مجالات: تصميم المنتج، طرق التسويق الإنتاج والتسليم، والخدمات المقدمة للزبون.
- ظهور حاجات جديدة للمشتري أو تغييرها: عندما يقوم المشترون بتنمية حاجات جديدة لديهم أو تغيير أولويات الحاجات، ففي مثل هذه الحالات يحدث تعديل في الميزة التنافسية أو ربما تنمية ميزة تنافسية جديدة.
- ظهور قطاع جديد في الصناعة: بمعنى ظهور قطاعات سوقية جديدة من المستهلكين مما يساهم في خلق فرص جديدة لتطوير وتنمية ميزات تنافسية أخرى.
- تغير تكاليف المدخلات: (اليد العاملة، المواد الأولية، وسائل النقل، الطاقة، الآلات) أو درجة توافرها، مما يؤثر سلبا أو إيجابا على الميزة التنافسية للمؤسسة.
- حدوث تغييرات في القيود الحكومية: مثل التغييرات الخاصة بمواصفات المنتج، حماية البيئة من التلوث، حواجز الدخول إلى السوق.

2-عوامل تطوير الميزة التنافسية:

إن الحديث عن الميزة التنافسية المستدامة يؤدي بنا إلى التساؤل حول مدى استمرارية هذه الميزة لمدة زمنية طويلة، لأنه من الصعب على المؤسسة الاحتفاظ بميزتها التنافسية في ظل المنافسة الشديدة التي تتميز بها بيئة الأعمال في الوقت الحالي، ولضمان استمرارية الميزة التنافسية يجب إن تركز على ثلاث أبعاد أساسية والتي تتمثل في: ¹

1-المنافسة الدينامكية: يشير هذا البعد الى مدى قدرة الميزة التنافسية التأثير على المعيار الذي يستخدمه العميل عند اتخاذ قرار شراء المنتج.

2-القدرات الجوهرية: تتمثل القدرات الجوهرية في الموارد والكفاءات والمهارات التي تحوزها المؤسسة والتي عن طريقها يمكن للمؤسسة أن تقدم منتجات وخدمات حسب المواصفات والمقاييس التي يطلبها العملاء.

¹ -بن العربي حمزة، *مساهمة المواصفات القياسية العالمية في تحقيق وتنمية الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية*، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، تخصص إدارة أعمال، جامعة اكلي محند اولحاح، البويرة، 2014/2015، ص169.

3-المركز التشغيلي: يشير هذا البعد الى القدرة المؤسسة على نقل أو تحويل بعض أنشطتها إلى مراكز تشغيلية جديدة بهدف إيجاد عرض جديد يستجيب لاحتياجات العملاء، ويتحقق لها ذلك عن طريق انتهاز أسلوب التوزيع، أو التعتد والتخصيص في العمليات الهادفة إلى بلوغ مستوى أداء تشغيلي أعلى من المنافسين.

المبحث الثالث: استخدام أسلوب سلسلة القيمة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية

تساهم سلسلة القيمة في فهم طبيعة المؤسسة وهيكل قدراتها واستخدام موارد المؤسسة في عملياتها التشغيلية والاستثمارية لتصحيح نقاط الضعف ودعم نقاط القوة بالشكل الذي يؤدي إلى إضافة أكبر قيمة ممكنة بأقل كلفة ممكنة للمساعدة في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

المطلب الأول: سلسلة القيمة

طُورت سلسلة القيمة من قبل مايكل بورتر، وتُعتبر نموذجاً عالي المستوى، وتُشير إلى العملية التي تُضاف من قبلها القيمة إلى المواد الخام التي تتلقاها الشركات، وذلك عن طريق إجراء عدّة عمليات بهدف تصنيع مُنتج نهائي.

الفرع الأول: مفهوم سلسلة القيمة

سلسلة القيمة بأنها تحليل الحركة المادية لكل المواد من خلال تحويلها لسلع أوضح نهائية وترابط الأنشطة مع بعضها لتحقيق الميزة التنافسية والقيمة المضافة.¹

كما عرفت سلسلة القيمة بأنها مجموعة مترابطة من النشاطات التي تكون ضرورية لخلق لمنتجات والخدمات من استخدام المواد الأولية ولغاية تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي.²

¹ - لبنى زيد إبراهيم، أشواق طالب كاظم، استعمال تحليل سلسلة قيمة المعلومات في تحديد خاصية الأهم في المعلومات المحاسبية، مجلة علوم الاقتصادية، جامعة بغداد، مجلد 20، ص 491.

² - منال جبار سرور، سلسلة القيمة كأحد أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية بهدف التخفيض، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 41، المجلد 11، بغداد، العراق، 2016، ص 240.

ويقصد بسلسلة القيمة بأنها " أنشطة المؤسسة الاقتصادية المتعاقبة والمتتالية والتي تضيف منفعة، أو فائدة (قيمة) السلع أو الخدمات إذ يجري ترتيب أنشطة المؤسسة الاقتصادية في شكل سلسلة قيمة، والمتمثلة في البحث والتطوير، والتصميم، والإنتاج، والتسويق، والتوزيع، وخدمة الزبائن.¹

ومن التعاريف السابقة يمكن تعريف سلسلة القيمة بأنها أحد الأدوات الاستراتيجية التي تساعد في تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

الفرع الثاني: أنشطة سلسلة القيمة

يتكون نموذج سلسلة القيمة من الأنشطة الرئيسية والأنشطة الداعمة:

الأنشطة الرئيسية وتتمثل بالآتي:²

أ- **المدخلات:** وهي تلك الأنشطة التي ترتبط مع مناولة المواد الأولية، عمليات الفحص، نقل المواد، الاستلام التخزين، رقابة المخزون، وتوزيع المدخلات التي تستخدم بإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة.

ب- **العمليات الإنتاجية:** وهي تلك العمليات الخاصة بإدارة المواد اللازمة لإنتاج السلعة أو الخدمة التي تقوم المؤسسة بتقديمها إلى الأسواق، وتختص أنشطة الإنتاج بكل من الجودة والتكاليف وخدمات المستهلك والتسليم وزمن الاستجابة كما ترتبط العمليات الإنتاجية بعمليات الشراء وتصميم واستخدام الآلات والرقابة على الإنتاج.

ج- **المخرجات:** تتضمن عدة نشاطات منها التوزيع حيث تعتمد المؤسسات على الوسطاء في تصريف أو بيع منتجاتها إلى المستهلك، وتعتبر نظم التوزيع إحدى الموارد الأساسية للمؤسسة التي ينبغي الاهتمام بها ووضع خطة توزيع ترتبط باختيار قنوات التوزيع وتحديد مستوياتها.

د- **التسويق والبيع:** تعد أنشطة التسويق من الأنشطة الأساسية التي تسهم في التعرف على فهم حاجات المستهلكين أو اكتشاف الفرص التسويقية الجديدة والسعي لتحقيق التوازن بين حاجات السوق وبين إمكانات المؤسسة ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة.

¹ -فيحاء عبد الله يعقوب، أمل إبراهيم وناس راشد، *بور نظام معلومات المحاسبة الإدارية في تحسين وظائف أنشطة سلسلة القيمة وأثره في تقويم الأداء دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية*، مجلة دراسات محاسبية مالية، مجلد 10، جامعة بغداد، السنة 2015، ص 40.

² -زينب جبار يوسف، إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الإنشائية، جامعة هيئة التعليم التقني، مجلد 22، الإصدار 5، 2009، ص 60.

هـ -الخدمة: وتتمثل بخدمات ما بعد البيع مثل عمليات الصيانة وتوصيل السلعة إلى الزبون وترى الباحثة أن نشاط التوزيع يفترض أن يكون ضمن نشاط التسويق والبيع.

الأنشطة المساعدة:

تكمن أهميتها في مساعدة الأنشطة الأساسية ودعمها للقيام بمهامها وتتمثل في الآتي¹:

أ-التكنولوجيا وبحوث التطوير يهتم نشاط التكنولوجيا إلى تطوير المنتج خلال الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات الجديدة وتصميم نماذج منتجات للوصول لأعلى جودة وأقل كلفة لذا نجد التطورات الجديدة في تكنولوجيا المعلومات أدت لتغير العمليات التجارية للوحدة.

ب-إدارة الموارد البشرية تتعلق بالأنشطة المتصلة بالتعيين، التدريب، التطوير للكفاءات والمهارات الجديدة التي تعتمد على المعرفة. فعندنا تتمتع المؤسسات الاقتصادية بقوى بشرية ذات جودة عالية ينعكس ذلك على إدارتها انعكاساً مباشراً.

د-الإدارة العامة الأنشطة والتكاليف المرتبطة بالإدارة العامة، المحاسبة، الشؤون القانونية ونظم المعلومات، إذ تعد الداعم الأساسي الذي تركز عليه الأنشطة الأخرى بشكل خاص والمؤسسة الاقتصادية بشكل عام.

الفرع الثالث: نموذج سلسلة القيمة لبورتر

يقوم النموذج بتقسيم المؤسسة إلى مجموعات من الأنشطة، بغرض فهم وتحليل وتركيب المؤسسة والتعرف على مصادرها لتحقيق ميزة تنافسية، ويتم تقسيم المؤسسة كما يلي:²

ويمكن توضيح نموذج سلسلة القيمة لبورتر كما يلي:

¹ - لبنى زيد إبراهيم، اشواق طالب كاظم، مرجع سابق، ص 492.

² - نبيل محمد مرسي خليل، نظم المعلومات الإدارية، خوارزم العلمية، جدة، 2014، ص 75.

الشكل 07: أنشطة القيمة في سلسلة القيمة

الأنشطة الداعمة	هامش الربح			البنية الأساسية للمؤسسة		
				الموارد البشرية		
				التكنولوجيا		
				الشراء		
الأنشطة الأولية	هامش الربح	خدمات ما بعد البيع	التسويق والمبيعات	الإمدادات الخارجية	التصنيع أو العمليات	الإمدادات الداخلة
		خدمة	الإعلان	تشغيل	تصنيع أو	مناولة مواد
		الإصلاح	والتوزيع	الطلبات	تجميع أجزاء	وتسليم

المصدر: نبيل محمد مرسي خليل، نظم المعلومات الإدارية، خوارزم العلمية، جدة، 2014، ص75.

لذلك نرى أن هذا الشكل يوضح أنشطة القيمة في سلسلة القيمة:¹

الفرع الرابع: أهداف سلسلة القيمة

يهدف أسلوب سلسلة القيمة إلى تحقيق ما يلي:²

- 1- تحديد مجموعة الأنشطة التي يمكن أن تكون مصدراً حالياً أو محتملاً لمزايا تنافسية.
- 2- تقييم مساهمة الأنشطة الداخلية في تحقيق القيمة النهائية التي تولدها الوحدة الاقتصادية.
- 3- تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف بتحليل العمليات داخل المنشأة، بالإضافة لتقييم البعد التنافسي.

¹- نبيل محمد مرسي خليل، مرجع سابق، ص75.

²- حسام احمد محمد البياتي، اثر التكامل بين تحليل القيمة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في شركة الصناعات الخفيفة العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، جامعة كلية الرافدين، 2016، الإصدار 37، ص 284.

4- توفير إمكانية تحسين ربحية المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تحليل العلاقات مع العملاء، العلاقات مع الموردين والعلاقات الداخلية بين سلاسل القيمة إذا كانت المؤسسة تتكون من أكثر من سلسلة قيمة.

ويمكن القول أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة من أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية الفعالة التي تساعد إدارة المؤسسة الاقتصادية على تحقيق ميزة تنافسية من خلال التركيز على النواحي الخارجية والداخلية، وتحقيق التفاعل بينهما مما يمكن المؤسسة الاقتصادية من مقارنة وضعها التنافسي مع مثيلاتها من المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الخامس: أنواع السلاسل القيمة

هناك العديد من الآراء حول سلاسل القيمة، ويعرض أنواع ثلاث لفلسفة سلسلة القيمة هي:¹

- سلسلة القيمة التي تأتمر بأمر الزبون: تعكس هذه السلسلة ما يطلبه الزبون على عملياتها لتقديم منتج كما يريد الزبون.
- سلسلة القيمة التي تلبي متطلبات الزبون: تعكس هذه السلسلة متطلبات الزبون على المنتج ليكون المنتج ذا قيمة لدى الزبون.
- سلسلة القيمة التي تعرف المنتج أو الخدمة: تقدم هذه السلسلة منتجاً يكون مصدراً لانبعاث القيمة في عين الزبون.

المطلب الثاني: تحليل سلسلة القيمة

تعد تحليلات سلسلة القيمة أداة للتحليل الاستراتيجي إذ يعول عليها للوصول إلى فهم و استيعاب أفضل للمزايا التنافسية للمؤسسات الاقتصادية ، من أجل التعرف على القيمة التي يمكن أن تقدم للزبون والتي قد تكون من خلال خفض التكلفة و كذلك فإنها تستعمل للوصول إلى فهم أفضل يسهم في ربط المؤسسات مع المجهزين والزبائن وباقي المؤسسات في الصناعة، وهذه الأنشطة تتضمن كافة الخطوات الضرورية لتقديم منتجات أو خدمات مميزة على مستوى الصناعة إذ تبدأ من تطوير المنتجات القائمة أو تقديم منتجات جديدة أو تقديم عدة منتجات و اختبارها ومن ثم شراء المواد الأولية والتصنيع والتوزيع ومن ثم تقديم كافة الخدمات وفي المؤسسات التي تقدم الخدمات فإن الأنشطة تبدأ من تصميم الخدمة وتقديمها لخلق رضا الزبون وقد تواجه هذه العملية

¹-حيدر علي جراد المسعودي، *التحليل التكاملي لسلسلتي القيمة والتجهيز وأثره في دعم القيمة للزبون دراسة تطبيقية في الشركة العامة للسمنت الجنوبية-معمل سميت الكوفة*، مجلة علوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، السنة 2016، ص 498.

صعوبات في التوصيف في المؤسسات الخدمية و المؤسسات غير الهادفة للربح، ويصف بورتر تحليلات سلسلة القيمة بأنها سلسلة الأنشطة التي يتم أداءها من قبل المؤسسة الاقتصادية والتي يكون عملها مقيد بالمزايا التنافسية وقدّم ذلك من خلال النموذج ذي تنافسية خمسة و كالاتي:¹

-دخول منافسين جدد:

يعمل النشاط الصناعي على خلق الجاذبية للداخلين الجدد، إذ تكون المنافسة في أوجها ويؤدي ذلك إلى تخفيض هامش الربح فضلا عن الحاجة إلى توفير رؤوس أموال تدعم القدرات الإنتاجية المتجددة. وتواجه الداخلين الجدد منافسة شديدة من المؤسسات الاقتصادية القائمة تسعى للحد من تهديداتهم إذ تتمثل في حواجز الدخول إلى السوق أو الصناعة كمنحنيات التعلم ووفورات الحجم وحجم ونطاق العمليات والأنشطة وهيكلية التكاليف وتمايز المنتجات وولاء الزبون الذي تتم تنميته بواسطة الجودة والموثوقية والعلامات التجارية، وكذلك المزايا التنافسية الأخرى كمواقعهم في السوق وبراءات الاختراع وقدراتهم في التوزيع وقدرتهم في الوصول إلى الزبون والتراخيص الحكومية والإعانات والحوافز الضريبية.

-المنافسة بين الشركات القائمة:

تعتمد المنافسة في السوق على عدد المنافسين المباشرين، وبسبب نمو الأعمال في أية صناعة يبدأ التنافس للحصول على أكبر حصة في السوق أو الصناعة وينمو التنافس عندما يكون هناك انخفاض في تمايز المنتجات أو في قيادة التكلفة بالنسبة للمنافسين. إن فرص النمو لأية وحدة اقتصادية تجابه بالمنافسة من قبل المؤسسات الاقتصادية في الصناعة، ومع توظيف التكنولوجيا في استعمال الطاقة وبشكل متكامل سعيا وراء خفض التكلفة، لمواكبة الأسعار والمحافظة على الحصة السوقية إذ أن خفض الأسعار بموجب المنافسة يعد أمرا لا يمكن تجاهله.

-قدرة المساومة من قبل المشتريين:

يتميز الزبائن بامتلاكهم قوة كبيرة للمساومة في الحصول على المنتجات والخدمات وخصوصا إذا كانوا من اللاعبين البارزين في الصناعة، إذ بإمكانهم الإكراه على خفض الأسعار وتخفيض الهامش من خلال شرائهم كميات كبيرة أو زيادة التكلفة وذلك بطلبهم منتجات أو خدمات بمستوى عال من الجودة إذ إن الافتقار

¹ عماد صبيح الصفار، دور تحليلات سلسلة القيمة في إدارة وتخفيض التكلفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، السنة 2016، ص ص،

للجودة قد يدفعهم باتجاه البحث عن مصدر آخر للإمدادات، وكذلك يمكن إن يشكل هؤلاء الزبائن تهديدا للتكامل الخلفي في حال قيامهم بشراء متطلباتهم من مصادر أخرى. وتعتمد قدرة المساومة من قبل المشتريين بشكل أساس على نوع القطاع، فقد ترتفع في قطاع وتنخفض في آخر فعلى سبيل مثال في القطاع السياحي تكون قدرة المساومة مرتفعة لمنظمي الرحلات في الحصول على أفضل العروض بالنسبة للسكن والنقل.¹

- قدرة المساومة من قبل المجهزين:

إن قدرة المساومة للمجهزين قد تكون قوة فاعلة في الصناعة وخصوصا إذا استحوذوا على حصة كبيرة من الأعمال التجارية ذات الصلة بعملائهم في الأمد البعيد، إذ قد يتردد العملاء في تغيير مجهزيهم وخصوصا إذا ترتب على التغيير تكاليف إضافية أو قد ينجم عن التغيير تدهور وانخفاض في مستوى الجودة والتي تؤثر سلبا على العميل. وترتفع قوة المساومة من قبل المجهزين إذا كانت الإمدادات التي يقدمونها تمثل مدخلا مهما في نجاح الصناعة وبذلك ستتحفز حساسية العملاء للتغيير الذي يمكن أن يطرأ على الأسعار. فضلا عن أن سيطرة جهات محدودة على المدخلات والتكنولوجيا سيسهم في زيادة قدرة المساومة بالنسبة للمجهزين.²

- تهديدات المنتجات البديلة:

تشكل المنتجات البديلة تهديدا للمؤسسات الاقتصادية إذ يمكن أن تكون تلك المنتجات أو الخدمات البديلة قادرة على أداء الوظيفة نفسها، وأكثر من ذلك فإنها قد تكون بتكلفة منخفضة أو توفر مستوى أفضل من الجودة والقيمة الناجمة عن الأداء. وعادة تقوم المؤسسات الاقتصادية باستخدام التكنولوجيا التي تسمح لزبائنها بمرونة الاستفادة من منتجاتها من أجل تحقيق مقابلة أفضل مع احتياجاتهم، إذ أن استخدام التصميم المرن يسهم إلى حد بعيد في تحقيق التناسق والتكامل في المنتج بحيث يلبي متطلبات زبائن المؤسسة الاقتصادية وبما يضمن تحقيق الاستخدام المتعدد من قبل الزبون النهائي ويتحقق ذلك من استمرار المنظمة في تقديم التصميم المناسب وتخفيض التكلفة.³

ويركز بورتر في تحليل سلسلة القيمة على فهم سلوك التكاليف ومصادر التمايز ويشير إلى أن الأعمال يمكن إن تتطور وتحقق المزايا التنافسية، إما على أساس الكلفة الأقل أو التمايز ومن أجل الاستمرار في بيئة الأعمال التجارية ينبغي على المؤسسات لن تتبنى استراتيجية تنافسية كأن تكون الكلفة الأقل أو التمايز أما من

¹ - عماد صبيح الصفار، مرجع سابق، ص 240.

² - نفس مرجع سابق، ص 239.

³ - عماد صبيح الصفار، مرجع سابق، ص 240.

خلال نظم السيطرة في التكلفة أو الإفادة من وفورات الحجم والإفادة من منحنيات التعلم والخبرة، والموقف الآخر من خلال استراتيجية التركيز فإن الاتجاه سيكون نحو خلق موقف فريد في السوق من خلال توفير السلع والخدمات التي تعد ذات قيمة تتناسب مع احتياجات مجموعة معينة من المستثمرين وهنا من الضروري تسليط الضوء على التكاليف الجارية بالنسبة للإدارة الاستراتيجية.

المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية

ويكون ذلك من خلال ثلاثة اتجاهات:¹

-التكيف وفقا 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 بأسعار منخفضة ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق يتوجب على المؤسسة القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج وضمان تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة .

-التكيف وفقا لمتطلبات التقدم التكنولوجي:

إن الاستجابة والتكيف وفقا لمتطلبات التطورات والابتكارات التكنولوجية ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما انعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين على المؤسسة الأخرى المنافسة وبذلك تحقيق الميزة التنافسية.

¹ - سعاد جاسم محمد، *التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية*، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، المجلد 17، بغداد، 2011، ص.359.

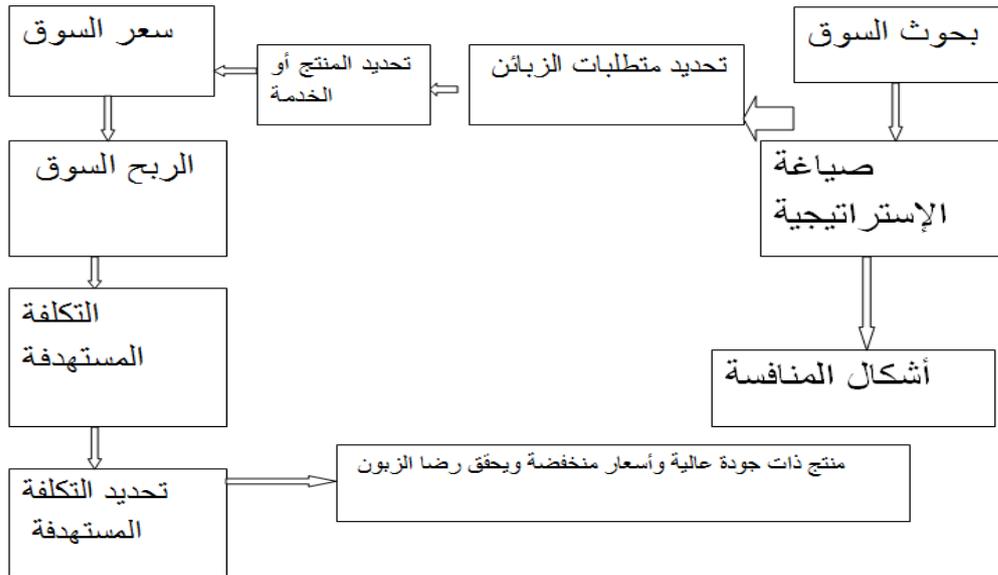
-التكيف وفقا لمتطلبات وظيفة المنتج:

إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المؤسسة لتكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفايتها فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء، بأسعار 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

الشكل 08: تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية



المصدر: سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الاول، 2011، بغداد، ص 359-360.

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

من خلال الشكل أعلاه يتبين إن الهدف الرئيسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقق إشباع أفضل لزبون إن هاذين العاملين من العوامل التي يمكن ان تكون مرتبطة ارتباط وثيق بتحقيق الميزة التنافسية.

بأن الجودة 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 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:¹

- 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 الاقتصادي.
- تساعد على تحسين جودة المنتج بشكل كامل، كتحسين تصميم المنتج بعناية وتصنيع المنتجات لمقابلة احتياجات الزبائن التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر.

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

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى أحد أهم المداخل الحديثة لتخفيض التكاليف ويتمثل في استخدام نظام التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

حيث تم من خلاله التطرق إلى العناصر الأساسية لتبسيط المفاهيم ومن بينها عموميات حول نظام التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية ونبده تاريخية ودراسة أهم المراحل التي مرت بها وخطوات تطبيقها وأهدافها وخصائصها ومبادئها وكذا تقييم أسلوب منهج التكلفة، ليتم في الأخير تقييم هذا المدخل من خلال تأثير التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية بالمؤسسة.

الفصل الثاني:

استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق

الميزة التنافسية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

الفصل الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - أوماش - بسكرة

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري لكل من التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية بالإضافة إلى الربط بين متغيرات الدراسة سنتطرق في هذا الفصل إلى جانب التطبيقي وواقع استخدام التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية وقد قسم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب

المبحث الثاني: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية

المبحث الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تعريفها ونشأتها وطبيعة نشاطها ثم ننتقل إلى عرض مراحل إنتاج الدقيق والفرينة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تقديم نشأتها، أهميتها، أهدافها.

الفرع الأول: تقديم المؤسسة

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة خاصة، أنشئت في إطار الشراكة بين مستثمر وطني ومجموعة الغرير الإماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية و الغذائية، و قد تأسست في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره : 135 مليون دينار جزائري، تقع بمنطقة النشاطات بلدية أوماش التابعة لدائرة أورلال ولاية بسكرة، تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية كما يقطعها الطريق الوطني رقم : 03 الواصل بين شمال الجزائر و جنوبها الشرقي، و يقطعها خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال و الجنوب الشرقي و بمحاذاة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضر و الحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية : القمح بنوعيه "اللين و الصلب"، و لقد تم إقامة المشروع بلدية أوماش لعدة اعتبارات أهمها الجبائية، حيث إن المؤسسة استفادت من الإعفاءات الضريبية المنصوص عنها في المرسوم التشريعي (12-93)، كون منطقة أوماش ضمن المناطق الخاصة .

وفي 4 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (spa)، وتم رفع رأس مالها الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري.

تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ: 54225 م²، منها 4920 م² مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق والفرينة بمساحة أقدر ب 2850 م² ووحدة الكسكسي ب 2070 م²

وتتضمن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أربع وحدات بكل من أوماش وجيجل:

1-منطقة أوماش توجد بها:

- وحدة إنتاج الدقيق والفرينة وهي الوحدة الرئيسية والتي ستكون محل الدراسة الميدانية

- وحدة إنتاج الكسكسي بنوعية المتوسط والرقيق.

2-جيجل توجد بها:

- وحدة الاستيراد والتصدير للمادة الغذائية ومواد التغذية الأنعام والتي بميناء جن جن بجيجل، وقد ركزت

نشاطها على استيراد القمح بنوعيه "اللين والصلب" بالدرجة الأولى بغية:

- تموين احتياجات وحدة الدقيق والفرينة.

- تموين السوق الجزائري.

- وحدة صوامع تخزين الحبوب و هي في طور الانجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيجل، و يقدر الاستثمار

الإجمالي لهذا المشروع ب : 2 مليار دينار جزائري، و يعتبر هذا المشروع اكبر مخزن للحبوب بإفريقيا من

ناحية المساحة و من ناحية الطاقة التخزينية، فمساحته تقدر ب : 9,6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب

اتفاقية بينها و بين إدارة ميناء "جن جن"، أما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة تقدر ب :

160 ألف طن، مع مساحة مغطاة لتخزين كمية قدرها 25 ألف طن، و لقد تم توسعة هذا المشروع كمرحلة

ثانية لانجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ : 80 طن، و مساحة مغطاة للتخزين ب 25 ألف طن.

مرت عملية انجاز مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل إلى أن يتم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج،

حيث بدأت وحدة الاستيراد والتصدير العمل سنة 2000، باستيراد القمح بنوعيه وبيعه في السوق الوطنية

واستغلال وقت الانجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية انجاز الوحدات

الأخرى، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق والفرينة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000 ونهاية الأشغال في

جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتوج الفرينة والدقيق كان في شهر مارس 2003 كانطلاق فعلي ومستمر.

أما في ما يتعلق بوحدة الكسكسي فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001 و انتهت في ديسمبر

2002 و دخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003.

الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - أوماش - بسكرة

الفرع الثاني: أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

تعتبر المؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات طابع استهلاكي واسع، وتوجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس بها المنتجات الأخرى، وهذه نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة، وعموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تتجسد من خلال:

- 1-منتجات أساسية وضرورية للمستهلك.
- 2-تغطي جزءا كبيرا من حاجيات السوق.
- 3-توفيرها مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة.
- 4-الموقع الجغرافي الاستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى.

الفرع الثالث: أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

بعد أن شعرت المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه ولكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها وجذب أكبر قدر ممكن من الزبائن، سطرت مجموعة من الأهداف في الأجلين الطويل والقصير مع التركيز على جانب المنافسة والزبون ومن بين هذه الأهداف:

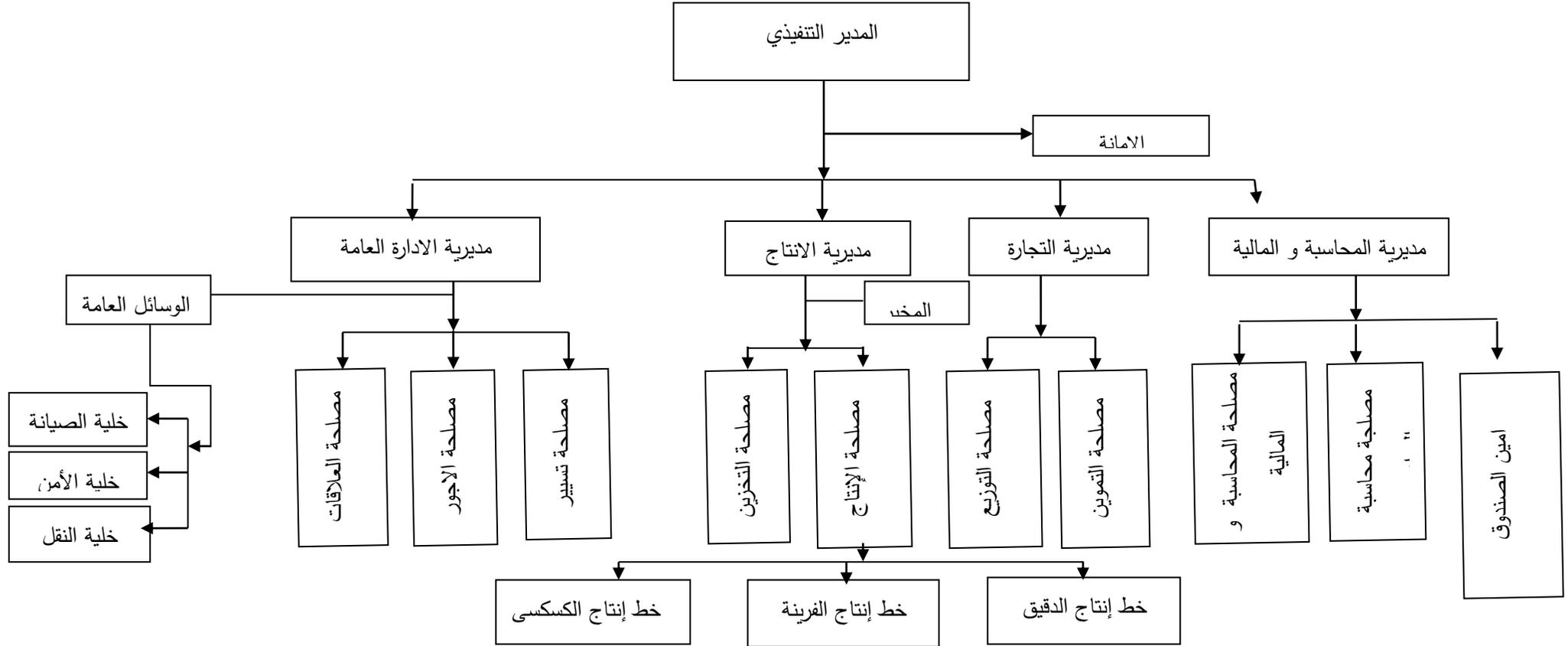
- 1-العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية (الدقيق،الفرينة،الكسكس).
- 2-وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.
- 3-وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة.
- 4-ضمان موقع الريادة في مجال نشاطها.
- 5-توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل.
- 6-تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من اجل الحصول على أسعار تنافسية.

الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى
للجنوب - أوماش - بسكرة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

تقسم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب إلى عدة مديريات ومصالح من اجل التسيير الحسن وتسهيل عمليات الرقابة، ويوضح الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة بين مكونات المؤسسة حسب السلم الهرمي للسلطة كما يلي:

الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: مديرية الإدارة العامة

وتظهر مهام مكونات هذا التنظيم في ما يلي:

أولاً: المدير التنفيذي مكلف بحسن تسيير المؤسسة إدارياً وتقنياً، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، كذلك العمل على التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

ثانياً: الأمانة العامة: مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد واستقبال العملاء والزوار واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح، وتبليغ إلى مختلف المصالح.

ثالثاً: مديرية الإدارية العامة: تحرص على تطبيق القوانين وضبطها وتندرج تحتها المصالح التالية:

1- مصلحة الوسائل العامة: تعمل على تموين مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد ومعدات ... الخ)، وتقوم بالمهام التالية:

- **الصيانة:** تعمل على صيانة الآلات ووسائل النقل وجميع تجهيزات الخاصة بالمؤسسة، وهي تقوم بعملية الصيانة بنوعيتها الوقائية والعلاجية من خلال:

- الصيانة الميكانيكية.

- الصيانة الكهربائية.

- **خلية الأمن:** تحرص على أمن المؤسسة، وتقوم بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة ومعبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع كمية المدونة في وصل الشراء.

- **خلية النقل:** تحرص على تأمين واستقبال الطلبات الخاصة بالشراء وكذلك إيصال العينات الممنوحة للزبائن وكذلك نقل عمال المؤسسة.

2- مصلحة تسيير المستخدمين: هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد وكذا توظيف وتصنيف العمال حسب الخبرة، ومراقبة العمال من حيث الغياب.

3- مصلحة الأجور: تقوم بإعداد الأجور وإعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

4- مصلحة العلاقات العامة: تقوم بجميع أنواع الأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل: صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري ... الخ.

الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - أوماش - بسكرة

رابعاً: مديرية الإنتاج: تشرف على الإنتاج من حيث الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للمنتجات كما تقوم بـ:

1-التعريف بسياسة المنتج.

2-تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل والعمل على تقليص وقت التسليم وكلفة الإنتاج.

3-المشاركة في تحديد خصائص المادة الأولية والمنتج النهائي.

4-العمل على إنتاج منتج مميز وفقاً لنظام النوعية.

5-تنظيم تجهيزات الإنتاج والصيانة.

6-تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية.

7-تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسئول الإدارة العامة.

ويندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية:

1/المخبر :

تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من قبل الموردين، وهذا من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهذا من أجل:

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها.

- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.

- إمكانية التخزين.

كما أن هناك تحاليل أساسية على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وهي:

- تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه.

- الوزن النوعي (القمح بنوعيه).

- تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للدقيق.

- نسبة المواد المعدنية.

الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب - أوماش - بسكرة

- نسبة الجلوتين.
- تحديد نسبة الشوائب التي تستدعيها مواصفات الشراء، ترسل المعلومات إلى مدير الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه.
- كذلك يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة مدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

2/مصلحة الإنتاج:

تشرف على السير الحسن للعملية الإنتاجية من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال المواد الأولية.
- خلط القمح وتصفيته من الشوائب وتحضيره للطحن
- وزن لقمح المصفى لمعرفة وزن الفضلات المصفاة.
- استقبال الأكياس.
- تخزين وتصريف المنتج.
- الصيانة الوقائية والفنية.
- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

يقوم مسؤول الإنتاج بمتابعة كل مراحل عملية الإنتاج حتى الوصول إلى المنتج النهائي الذي ترسل عينة منه للمخبر الموجود على مستوى المؤسسة لمراقبة النوعية. مع العلم أن المصنع يتبع نظام تسيير الإنتاج بالحاسب الآلي (GPAO).

3/ مصلحة التخزين:

تشرف هذه المصلحة على مراقبة عملية التخزين للمواد الأولية والمنتجات وفق الشروط اللازمة لعملية التخزين.

الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب - أوماش - بسكرة

خامسا: مديرية المحاسبة والمالية: تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها: مصلحة المحاسبة العامة والمالية، مصلحة محاسبة المواد، أمين الصندوق.

سادسا: مديرية التجارة: وتضم مصلحة التجارة ومصلحة التموين والتوزيع.

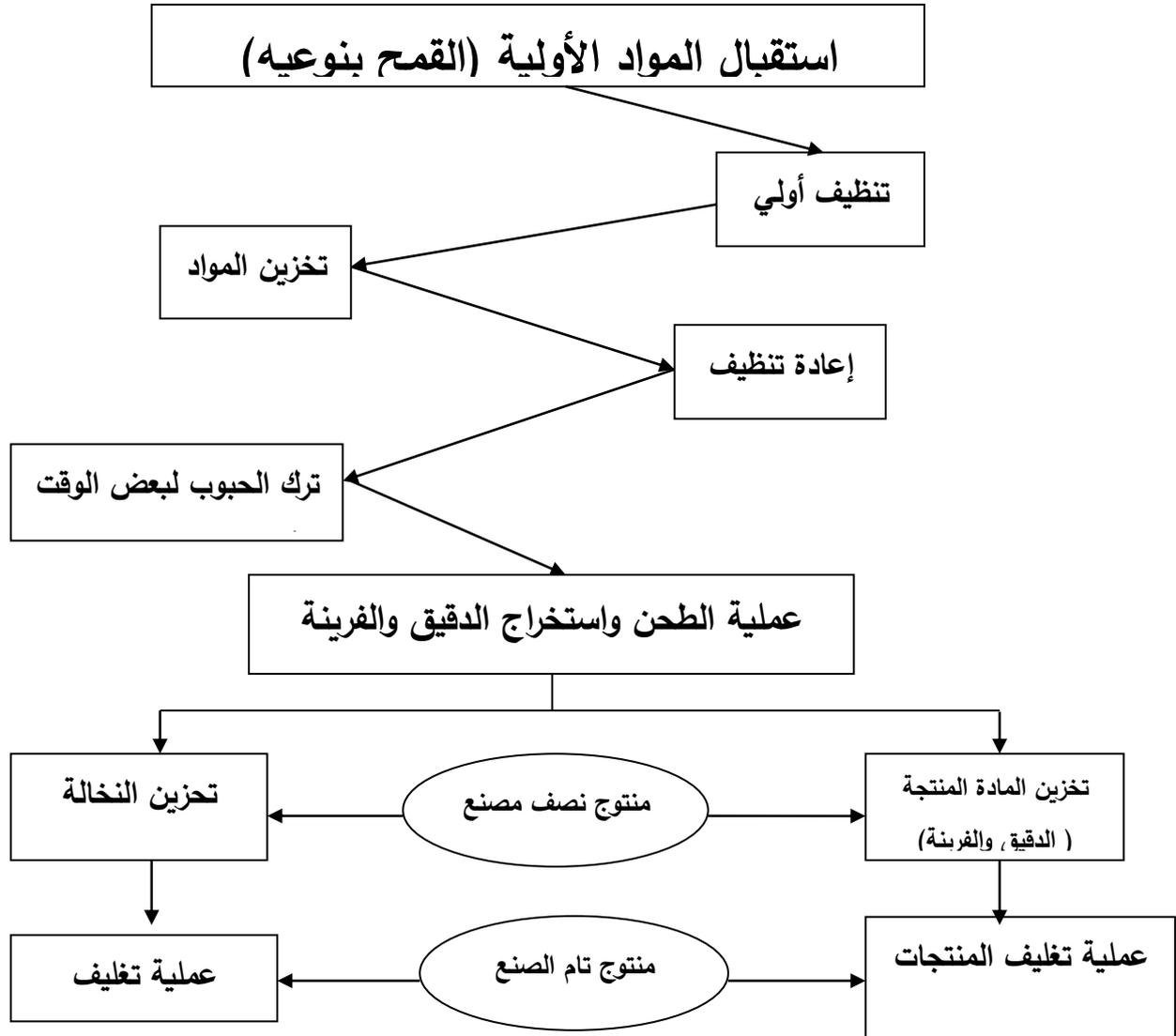
المطلب الثالث: مراحل إنتاج الدقيق والفريضة بالمؤسسة محل الدراسة

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من أكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي حيث تناظر طاقتها الإنتاجية فرع الرياض "سطيف".

تمتلك المؤسسة تجهيزات إنتاج "مطحنة" عصرية مواكبة للتكنولوجيا، فهي من مؤسسة (BULLHER) السويسرية ذات العلامة التجارية العالمية حيث تمتلك أجود وأحدث أنواع التكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، تقدر الطاقة الإنتاجية النظرية لمطحنة الدقيق ب: 220 طن/يوم، أما الطاقة النظرية لمطحنة الفريضة فهي 330 طن/يوم، مع الإشارة بان الطاقة الحالية النظرية بطحن التي تبلغ 550 طن/يوم.

ويمكن توضيح مراحل إنتاج الدقيق والفريضة بالمؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (10): مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج

المبحث الثاني: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق ميزة تنافسية

سنتطرق سنحاول في هذا المبحث التعرف على خطوات حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة، وكذا كيفية استخدامها في تعزيز قدراتها التنافسية.

المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة المعنية بالدراسة.

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 رئيس مصلحة التجارة والتسويق بالمؤسسة وكذا رئيس مصلحة الإنتاج تم اختيارنا لمنتج دقيق لتطبيق هذا الأسلوب. وهذا لما يحتويه من الجودة، والكمية الأكثر طلبا في السوق.

وسنحاول تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة وتوضيحها.

الفرع الأول: مصادر حساب التكاليف:

تقوم المؤسسة بإنتاج تشكيلة متعددة من منتجات الدقيق والفرينة منها: الفرينة العادية للخبز الممتاز 50/25، الفرينة ممتازة 50/25/10/05/02/01 كغ

دقيق خشن 25 كغ، دقيق عادي درجة ثانية 25 كغ، دقيق ممتاز 25/10/05 كغ، دقيق رفيع 25 كغ، سيمولات (SSSF) 10/25 كغ.

النخالة 100/50 كغ.

ويتم حساب تكاليف هذه المنتجات بالاعتماد على مختلف الوثائق المقدمة من طرف:

- المحاسبة العامة: من خلال حسابات الأعباء (مجموعة 6 حسابات التسيير)
- مصلحة محاسبة المواد: حيث توفر معلومات تتعلق باستهلاك المواد الأولية وأسعارها.
- مصلحة التخزين: تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية.
- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول الكميات المباعة وأسعار البيع.

الفرع الثاني: عناصر التكاليف

تتمثل في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من منتجات الدقيق والفرينة وهي:

1/ المواد الأولية والمستلزمات الوسيطة ومختلف المواد الاستهلاكية الأخرى: وتشمل ما يلي

• **القمح بنوعيه (صلب ولين):** يستخدم القمح الصلب لإنتاج الدقيق والقمح اللين لإنتاج الفرينة، حيث إن المؤسسة تحصل عليه إما بالاستيراد من الخارج أو من الديوان المحلي للحبوب، ومع تغير السياسات الوطنية في نشاط القمح حيث إن القوانين الأخيرة التي تم صدورها تشجع الفلاحين على إنتاج هاتين المادتين بالإضافة إلى الرسم الذي تم فرضه على استيراد القمح من خلال الشراء من عندهم بالنسبة للقمح اللين ب 1285 دج و الصلب ب 2280 دج، بينما الأسعار الحقيقية تصل إلى 4500 دج بالنسبة للقمح الصلب و 3500 للقمح اللين، وتسقيف سعر البيع بالنسبة للدقيق حيث يقدر سعر خروج منتج 25 كغ من الدقيق ب 3500 دج بينما سعر البيع بالنسبة للموزعين لا يتعدى 4000 دج للمستهلك، والفرينة يقدر سعر خروجها ب 2030 دج للقنطار متضمنة مصاريف التوزيع، و بالتالي لم تعد المؤسسة تستطيع الحصول على ما تحتاجه من الخارج فأصبح المورد الوحيد في اغلب الأوقات هو الديوان المحلي للحبوب حيث يحدد حصة كل مؤسسة ب 50 % يوميا من الطاقة الإنتاجية لكل نوع من القمح .

• **الأكياس:** تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة أخرى لصنع أكياس التعبئة التي تنتشط بولاية بسكرة، بالإضافة إلى موردين آخرين.

• **الخيط:** تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلوغرام.

• **البطاقات:** تقوم بطباعتها في مطبعة خاصة.

• **الماء الصالح لمعالجة القمح:** يتم الحصول من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان...الخ، ومن خلال اتفاقهم مع الموردين.

• **استهلاكات أخرى:** وهي المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين والمازوت لتشغيل معدات النقل، والكهرباء لتشغيل المطحنة، وكذلك قطع الغيار...الخ.

2/ أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم

المهام المكلفين بها، بالإضافة إلى اقتطاعات رب العمل (26 %).

3/ الخدمات: وتتمثل في:

• **مصاريف الإيجار:** تتمثل في كراء محلات المستغلة كنفط بيع وما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية.

• **صيانة وإصلاحات:** هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة في حالة وجود عطب، وتتمثل في ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، آلات ومعدات...الخ.

• **الخدمات الأخرى:** وتشمل مصاريف نقل القمح، وخدمات الهاتف والبريد، ومصاريف تحميل السلع والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي الحسابات ومحامين...الخ، إضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة.

4/ **الضرائب والرسوم غير المسترجعة:** تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع منتجات المؤسسة فقط لان المصنع معفى لمدة 10 سنوات، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقدا، إضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.

5/ **المصاريف المالية:** وتتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك وعمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف مصاريف المتعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات والأموال بين الحسابات...الخ.

6/ **حقوق الاستغلال:** وتتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة وبرنامج الأجور.

7/ **المصاريف المختلفة:** وتشمل ما يلي

التأمينات: مصاريف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج الدقيق والفرينة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، والشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الإشارة إلى أن مبنى الإدارة المستغل من طرف وحدة الدقيق والفرينة تابع لوحدة الكسكى إلا انه لا يدخل ضمن أقساط تأمين المؤسسة.

الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب - أوماش - بسكرة

- **اقتطاعات أخرى ومنح:** تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنوادي الرياضية والإعانات الأخرى...الخ.

- **المصاريف المختلفة الأخرى:** وهي التي تتحملها المؤسسة والناجمة عن التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات...الخ.

8/ **مخصصات الاهتلاكات والمؤونات:** وتتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع تثبيات المؤسسة، وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون، والزيائن...الخ.

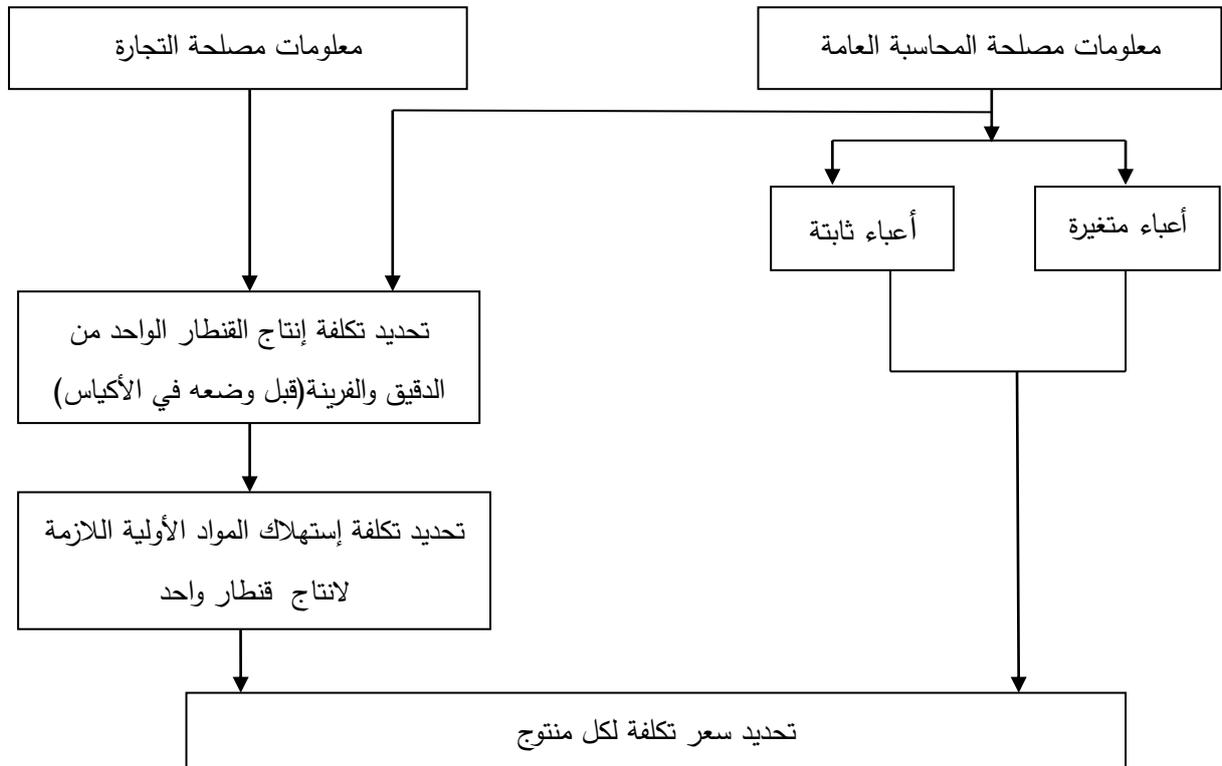
المطلب الثاني: مراحل احتساب التكاليف وطرق المتبعة لحساب سعر التكلفة.

من خلال الدراسة في المؤسسة محل الدراسة تم إيجاد أن المؤسسة لا تقوم بتطبيق أية طريقة من الطرق العلمية لمحاسبة التكاليف، بل تقوم باستخدام طريقة عملية لتحديد تكلفة المنتجات تمر بالمراحل التالية:

الفرع الأول: طرق احتساب التكاليف

تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحد من المنتج بنوعيه، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، وأخيرا تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.

الشكل رقم(11): مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة

يتبين من الشكل أن عملية تحديد السعر التكلفة تمر بعدة مراحل، تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحد، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، وأخيرا تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.

الفرع الثاني: الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

مثلا رأينا من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة بأن المؤسسة لا تحتوي على قسم محاسبة التكاليف، حيث أن مهمة حساب تكلفة الإنتاج تقع على عاتق مصلحة لمحاسبة والمالية، هذه الأخيرة تعتمد على حساب تكلفة الإنتاج الفعلي فقط.

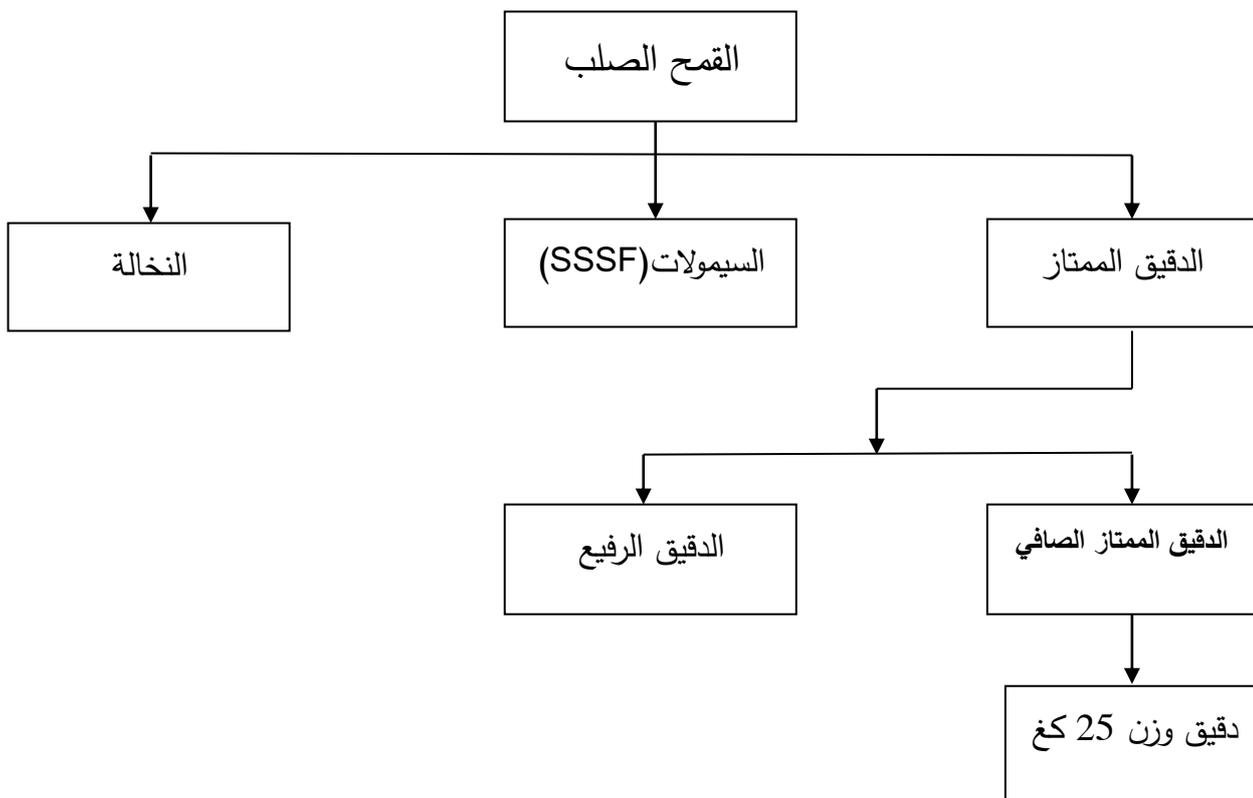
الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب - أوماش - بسكرة

وستتناول في هذه النقطة كيفية حساب سعر التكلفة لمنتج السميد الممتاز المعبئ في أكياس 25 كغ، حيث أن عملية الإنتاج هذه تنتج عنها منتجات ثانوية كالسيمولات (SSSF) والنخالة، ويمكن توضيح هذه العملية بالشكل التالي:

شكل يوضح مشتقات القمح الصلب المستخدم في العملية الإنتاجية والأنواع المستخرجة منه

الشكل رقم(12): مراحل الحصول على منتج 25 كغ دقيق ممتاز



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج

يتبين من خلال الشكل أن عملية معالجة القمح الصلب تنتج 3 أنواع من الدقيق هي الدقيق الممتاز، السيمولات (SSSF) والنخالة، كما أن عملية معالجة الدقيق الممتاز ينتج عنها نوعي الدقيق الرفيع والدقيق الممتاز الصافي، حيث هذا الأخير يعبئ في أكياس من عدة أحجام منها ذات 25 كغ.

الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى
للجنوب - أوماش - بسكرة

الفرع الثالث: الطريقة المتبعة

1/ تحديد تكلفة الإنتاج المباشرة: يمكن حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = (\text{تكلفة شراء القمح المستعمل} - \text{سعر بيع المنتج الثانوي}) \div (\text{الكمية المنتجة من الدقيق})$$

2/ تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى متغيرة وثابتة: يتم تقسيم حسابات التكاليف على أساس تغير المبالغ من سنة إلى أخرى وليس على أساس العلاقة بحجم الإنتاج، ثم تقسم على عدد الوحدات المنتجة من أجل تحديد التكلفة الوحديّة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحديّة} = (\text{المبلغ الكلي للعبء}) \div (\text{عدد الوحدات المنتجة})$$

3/ حساب سعر التكلفة: تحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + (\text{تكلفة الأكياس والخيط والبطاقات}) + \text{التكلفة المتغيرة الوحديّة} + \text{التكلفة الثابتة الوحديّة}$$

حيث أن التكلفة المتغيرة الوحديّة يتم حسابها وفقا لمصلحة المحاسبة العامة والمالية بجمع قيمة كل من: الكهرباء، الماء، البنزين، الخدمات، الضرائب والرسوم، مصاريف بنكية والمصاريف المختلفة، بعدها يتم قسمتها على الكمية المنتجة في تلك الشهر، كذلك بالنسبة للتكاليف الثابتة الوحديّة حيث يتم جمع قيمة كل من: مصاريف بنكية، إهلاكات، مصاريف الكراء، الأجور، المصاريف المختلفة الثابتة بعدها تقسم القيمة الإجمالية على الكمية المنتجة للشهر المعني.

الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى
للجنوب - أوماش - بسكرة

الفرع الثاني: عرض الطريقة المتبعة

1/ تحديد حجم الإنتاج:

جدول رقم(01): تحديد تكلفة الإنتاج لسنة 2017 (الوحدة: قنطار)

الرقم	المنتوج	الكمية بالقنطار
01	دقيق	147427.98
02	فرينة	303562.80
	المجموع	450990.78

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية (انظر الملحق رقم: 01)

2/ حساب مجموع الأعباء الوحودية المتغيرة والثابتة لكل منتج:

الجدول رقم (02): تقسيم الأعباء وفق المتغيرة والثابتة (الوحدة: دج)

رقم الحساب	البيان	المبلغ	سعر الوحدة/ القنطار	
			دقيق	فرينة
601014	الماء	745239.20	1.82	1.82
601120	محسن الفرينة	2136781.09	0.00	5.21
602101	الكهرباء المستهلكة	11291054.32	27.54	27.54
602104	قطع الغيار	1638450.45	3.99	3.99
602211	خردوات	1638450.45	7.43	7.43
602220	مستلزمات مكتب	340913.41	0.84	0.84
602230	الوقود	2086503.31	5.09	5.09
602250	ملابس العمال	36784.00	0.06	0.09
602290	مواد وأدوات مختلفة	1747946.00	4.27	4.27
615	صيانة واصلاحات	3391301.35	8.27	8.27
622	أتعاب	7885766.24	19.24	19.24
624	نقل السلع	1001517.99	2.44	2.44
625	تنقلات، مهمات،	5066749.48	12.35	12.35

الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب - أوماش - بسكرة

			استقبالات	
7.32	7.32	3001222.18	مصاريف البريد والهاتف	626
0.20	0.20	79712.36	الخدمات البنكية	627
3.80	3.80	1557986.13	المساهمات المختلفة	628
7.04	7.04	2885946.80	ضرائب ورسوم غير مسترجعة	642
0.76	0.76	310563.10	ضرائب ورسوم أخرى	645
0.03	0.03	15733.70	أعباء استثنائية	657
117.72	112.51	48262162.43	المجموع الجزئي للأعباء المتغيرة	

التكاليف الثابتة:

30.31	9.91	4469116.51	مصاريف التأمين	616
33.34	90.11	36945634.98	مصاريف الإعلان والنشر	623
182.75	182.75	74926259.62	مكافآت العمال	631
41.48	41.48	17006886.45	مخصصات الاهتلاك، المؤونات، خسائر القيمة	681
391.46	325.25	133347897.55	المجموع الجزئي للأعباء الثابتة	
509.18	437.76	181610059.98	التكلفة الوحديية الاجمالية	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة. (أنظر ملحق رقم: 01)

الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب - أوماش - بسكرة

من خلال قراءتنا للجدول يتبين أنه تم تعيين التكاليف التي تتغير من فترة إلى أخرى، وبعدها تم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة للحصول على التكلفة المتغيرة للوحدة، وبنفس الطريقة يتم حسابها بالنسبة للأعباء الثابتة، ويتم جمعها للحصول على التكلفة المتغيرة الوحودية الإجمالية.

3/ تحديد تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز:

الجدول رقم(03): إنتاج الدقيق الممتاز

المبالغ الاجمالية	تكلفة الوحدة/ القنطار (دج)	الإنتاج/ بالقنطار	الطبيعة
15429236.064	2508	6767.2088	تكلفة شراء القمح الصلب (1)
902467.28	1430	694.20	ثمن بيع السيمولات (2)
1996988.488	1542.057	1424.522	ثمن بيع النخالة (3)
12529780.296	2964.995	4648.49	تكلفة انتاج الدقيق الممتاز (1)-(2)-(3)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات بيانات المحاسبة والمالية. (أنظر الملحق رقم: 02)

يبين الجدول التالي كيفية حساب تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز بالاعتماد على ثمن الشراء المتعلق بالقمح الصلب و ثمن بيع المنتجات الثانوية (السيمولات والنخالة)، حيث تم حساب تكلفة شراء القمح الصلب كما يلي:

1/3 تحديد تكلفة الشراء:

$$\text{تكلفة الشراء} = (\text{الكمية المنتجة}) \times (\text{ثمن شراء القنطار})$$

ومن خلال المعادلة نستنتج أن تكلفة شراء القمح الصلب هي:

$$\text{تكلفة الشراء} = 6767,2088 \times 2508 = 16972159,67$$

الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى
للجنوب - أوماش - بسكرة

2/3 تحديد سعر بيع المنتجات الثانوية:

$$\text{ثمن بيع المنتج الثانوي} = (\text{الكمية المنتجة}) \times (\text{سعر البيع المتوقع})$$

$$\text{سعر بيع السيمولات} = 694,21 \times 1430,00 = 902467,28$$

$$\text{سعر بيع النخالة} = 142,52 \times 1542,06 = 1996988,49$$

3/3 حساب تكلفة الإنتاج:

تكلفة القنطار من الدقيق الممتاز:

$$2695,45 = (4648,49) \div (1996988,49 - 902467,28 - 15429236,06)$$

4/ تحديد سعر تكلفة الدقيق الممتاز: تأتي مرحلة حساب سعر التكلفة بعد حساب تكلفة الإنتاج، وبما أن عملية الإنتاج لا تختلف بين أنواع منتجات المؤسسة سيتم التركيز الدراسة على منتج الدقيق الممتاز المعبأ في أكياس 25 كغ من خلال المراحل التالية:

1/4- تحديد تكلفة المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج دقيق ممتاز وزن 25 كغ وتتمثل في:

- قنطار من الدقيق الممتاز والمقيم في المرحلة السابقة ب: 2695,45؛

- 4 أكياس حجم 25 كغ؛

- 2,4 غرام خيط لإنتاج أربعة أكياس حيث يخصص 0,6 غرام لكل كيس؛

- 4 بطاقات للقنطار أي بطاقة في كل كيس؛

2/4- إضافة التكلفة المتغيرة والثابتة الوجدوية في المرحلة الأولى للحصول على سعر تكلفة القنطار الواحد من

منتج 25 كغ والمقدرة ب: 112,51 دج بالنسبة للتكاليف المتغيرة، و 325,25 دج لتكاليف الثابتة.

وتظهر المراحل السابقة في الجدول التالي:

الفصل الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب - أوماش - بسكرة

الجدول رقم (04): حساب سعر التكلفة لمنتوج الدقيق الممتاز حجم 25 كغ

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة الشراء (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	قنطار	1.00	2695.45	2695.45
كيس	كيس	4.00	29.29	128.88
بطاقة	بطاقة	4.00	0.35	1.54
تكلفة انتاج القنطار الواحد من منتوج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ (1)				
3096.44				
التكلفة المتغيرة CV (2)				
112.51				
التكلفة الثابتة CF (3)				
325.25				
سعر تكلفة منتوج 25 كغ من الدقيق الممتاز (4) = (3) + (2) + (1)				
3534.179				
سعر بيع القنطار (5)				
3850.00				
هامش الربح (5) - (4)				
315.821				
نسبة الهامش				
%9.83				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة و المالية (أنظر ملحق : 02)

المطلب الثالث: تخطيط التكلفة المستهدفة واستخدام أدوات تقليل التكلفة

سنحاول في هذا المطلب استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودراسة مدى مساهمة هذا الأسلوب في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة، وستكون الدراسة على منتوج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز حجم 25 كغ.

الفرع الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة.

وتمر بالمراحل التالية:

01: تحديد سعر البيع المستهدف: ويتم تحديد سعر البيع المستهدف من خلال قيام المؤسسة بدراسة للسوق الذي تنشط فيه أي معرفة أسعار المنتجات المنافسة، ومن خلال هذه الدراسة تحدد المؤسسة سعر البيع المستهدف الذي تنافس به في السوق.

الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب - أوماش - بسكرة

حيث حددت أسعار بيع المؤسسات المنافسة في نفس الفترة كالتالي:

الجدول رقم(05): أسعار بيع المؤسسات المنافسة الوحدة: (دج)

المؤسسة	سعر البيع
مطاحن البركة	3630,00 دج
مطاحن الزيبان(القنطرة)	3850,00 دج
مطاحن الأوراس(أريس)	3850,00 دج
مطاحن بن حوحو	3960,00 دج
مطاحن الأصيل	3740,00 دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات بعض المؤسسات

السعر الذي تتبع به المؤسسة منتوجها هو: 3850,00 دج للقنطار من منتج 25 كغ دقيق ممتاز

وعلى ضوء معطيات السوق والمحيط التنافسي الذي تنشط فيه المؤسسة وبناء على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة التابعة للمؤسسة وبالتنسيق مع مسؤوليها فإنها ترغب في سعر بيع تلبية به طلبات زبائنها وكسب مكانة أكبر في السوق حيث تم الاعتماد على سعر: (3630,00 دج) كسعر بيع مستهدف حيث تسعى المؤسسة من خلال هذا السعر من السيطرة أكثر على السوق وتعزيز ميزتها التنافسية.

02: تحديد هامش الربح المستهدف: يتم تحديده من خلال التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى

الطويل، وبناء على إستراتيجية الربح المعتمدة من طرف المؤسسة فإن هامش الربح المستهدف هو: 10%

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 3630,00 \times 10\% = 363,00 \text{ دج}$$

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

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 3630,00 - 363,00 = 3267,00$$

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

ويمكن ترجمتها بالمعادلات التالية:

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

$$\text{التكلفة المسموح بها} = 3630,00 - 363,00 = 3267,00 \dots\dots (1)$$

$$\text{هدف خفض التكلفة} = \text{التكلفة الجارية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{هدف خفض التكلفة} = 3534,179 - 3267,00 = 267,179 \dots\dots (2)$$

$$\text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة} = 3267,00 - 3267,00 = 0 \dots\dots (3)$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 0 - 3267,00 = 3267,00$$

ومن خلال العمليات السابقة نلاحظ أن تكلفة المنتج في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة أقل مقارنة مع الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة، يكون التخفيض بحساب الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة، والقيمة المتحصل عليها والتي تساوي 267,179 دج هي القيمة التي تعمل المؤسسة على تخفيضها من أجل تعزيز ميزتها التنافسية وكسب مكانة أكبر في السوق.

الفرع الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة

إن عملية تحقيق التكلفة المستهدفة والقضاء على فجوة التكاليف يتم عن طريق مجموعة من الأساليب، وفي هذه الدراسة تم اختيار أسلوب هندسة القيمة الذي يقوم على ثلاث أنشطة وهي:

1/ تحليل وظائف المنتج: بعد تحليل وظائف المنتج الدقيق الممتاز لما له من وظائف وقيم غذائية تبين أن للمنتج وظائف ذات أهمية كبيرة، وقيمة لا يمكن الاستغناء عنها، بالإضافة إلى هذا يلعب هذا المنتج دور فعال في الجانب الغذائي.

2/ تحليل مكونات المنتج: من خلال ملاحظتنا لمراحل الإنتاج التي يمر بها منتج الدقيق الممتاز وتحديد مكوناته الأساسية والمتمثلة في القمح الصلب وكمية من الماء، مع إتباع طريقة لتقليل التكاليف، وتبدأ عملية الحصول على منتج الدقيق الممتاز من الحصول على القمح الصلب في شكله الخام من تعاونية الخضر والحبوب الجافة كما يمكن الحصول على القمح الصلب من خلال الاستيراد عن طريق ميناء جن جن بجيجل، يتم عملية التوريد عن طريق شاحنات يتم وزنها قبل وبعد تفريغ القمح ويتم تخزين القمح في الصوامع المخصص له، بعدها تأتي مرحلة التنظيف الأولي للقمح للتخلص من الشوائب التي تصاحب القمح مثل الحديد و الخشب والحجر، بعدها يتم تخزين القمح في صوامع أخرى مخصصة لتخزين، بعدها تأتي مرحلة تهيئة القمح للطحن، أين يتم إعادة التنظيف حيث يتم إزالة القشور والغبار العالق بالقمح بعدها يتم إضافة كمية من الماء وترك القمح يأخذ وقت راحة لأخذ درجة معينة من الرطوبة، وبعد انقضاء هذه المدة يتم إدخال القمح إلى آلات الطحن أين تنتج عنه منتجات ثانوية (السيمولات والنخالة)، وفي الأخير يتم تعبئة المنتج في أكياس، هنا يصبح لدينا منتج دقيق ممتاز وزن 25 كيلوغرام.

والمؤسسة تحاول تقليل التكاليف من خلال التفاوض مع موردي مواد التغليف مثل الأكياس والخيط والبطاقات وبما أنها تحصل على هذه المواد من السوق المحلية يمكن لها التفاوض من المورد الذي يقدم أقل عرض، كذلك يمكن الاعتماد على القمح الوارد من تعاونية الخضر والحبوب الجافة الواقعة بجانب المؤسسة لتقليل مصاريف النقل وتقاديا لاستهلاك كميات كبيرة من الوقود، توظيف عدد أكبر من العمال من المنطقة التي توجد بها المؤسسة لتقليل تكاليف نقل العمال.

3/ إدارة العلاقة مع الموردين: لا يمكن لمؤسسة التفاوض مع الموردين لأن المورد الأساسي هو تعاونية الخضر والحبوب الجافة وبأن هذا النشاط مدعم من طرف الدولة فأنها تحصل على المادة الأولية (القمح) بسعر ثابت.

الفصل الثاني: استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب - أوماش - بسكرة

وفي الأخير يمكن القول أن أدوات إدارة التكلفة تعتبر بمثابة الحل الأمثل للمؤسسة للتخلص من بعض الأنشطة الثانوية حتى تتمكن من تخفيض تكاليفها أي القضاء على فجوة التكاليف.

وبالإضافة للحلول المقدمة يمكن لها كذلك إنشاء مصفاة للمياه المستعملة في العملية الإنتاجية كحل بديل لعملية الحصول على المياه الصالحة للشرب من المناطق المجاورة عن طريق الشاحنات وهذا ما يساعدها في تقليل تكاليف الإنتاج لأن الماء يعد عنصر أساسي في العملية الإنتاجية وعملية الحصول عليه تتطلب مبالغ كبيرة فاستعمال هذه المصفاة سوف يساعد المؤسسة كثيرا من ناحية التكلفة ومن ناحية توفير الوقت.

خلاصة الفصل:

ربما دراستنا النظرية مكنتنا من التعرف أكثر على منهج وأسلوب التكلفة المستهدفة ودورها في تحقيق ميزة تنافسية في المؤسسات الاقتصادية، جاء الدور على الجانب التطبيقي الذي كشف ومن خلال اعتمادنا على المقابلة، الملاحظة ودراسة وتحليل الوثائق الخاصة بالوحدة بان المؤسسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، وإنما تعتمد على الطرق التقليدية في حساب تكاليفها.

وفي حالة تطبيق المؤسسة محل الدراسة المطاحن الكبرى للجنوب أسلوب التكلفة المستهدفة فإنه يمكنها أن تحقق أرباح كبيرة وبأقل تكلفة وجودة عالية، والذي ينتج عنه خلق ميزة تنافسية للمؤسسة بالإضافة الى زيادة في الإنتاجية ونمو المؤسسة.

خاتمة

في نهاية الدراسة الموضوع التكلفة المستهدفة والدور الذي تلعبه في تحقيق الميزة التنافسية ومحاولة معالجة الإشكالية واقع استخدام التكلفة المستهدفة في المؤسسة بجزئيه النظري والتطبيقي تبين لنا أنه لتحقيق ميزة تنافسية يجب تجنيد كافة الجهود نحو تطوير نظام محاسبة التكاليف لما يتماشى مع تطور وإشباع حاجات المؤسسة ذلك دون المساس بمعايير خدمة العملاء والجودة ورفع نسبة الأرباح والمبيعات، وذلك بغية تحسين صورتها وتوسيع من حصصها السوقية والمحافظة من سمعتها اتجاه مؤسسات المنافسة في نفس القطاع.

ومن خلال دراستنا الميدانية تم إسقاط دراسة على المؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، حيث تبين لنا ان مؤسسة محل دراسة لا يعتمد ضمن أقسامها على القسم الخاص بمحاسبة تكاليف ولا تقوم باستخدام اي نظام من أنظمة محاسبة تكاليف، هذا ما أثر على سعر التكلفة لمنتجاتها بالسلب، ومن خلال دراستنا هذه قمنا بمحاولة تطبيق أحد الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وهي التكلفة المستهدفة ومحاولة إبراز دور الذي تلعبه في خلق ميزة تنافسية للمؤسسة؟

ويمكن تلخيص نتائج الدراسة واختبار الفرضيات كما يلي:

نتائج البحث:

تتلخص أهم النتائج الدراسة في:

- ✓ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في تقليل التكاليف والذي بدوره يؤدي إلى تعزيز ميزتها تنافسية.
- ✓ عدم استخدام أساليب محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة راجع إلى عدم الفهم الجيد لهذه الأساليب وهذا ينعكس بالسلب على نجاح المؤسسة.
- ✓ للمؤسسة القدرة على تعزيز ميزتها التنافسية من خلال تقديم منتج متميز وبأقل تكلفة، هذا ما تهدف له محاسبة التكاليف
- ✓ للميزة تنافسية قوى تأثر عليها إما بالإيجاب أو بالسلب من بينها (المنافسة الشديدة، قوة التفاوض مع العملاء وكذا مع الموردين)
- ✓ الميزة التنافسية القوية للمؤسسة تمثل أهم هدف تسعى المؤسسة الوصول له.

نتائج اختبار الفرضيات:

✓ الفرضية الأولى والتي هي "يعتبر استخدام التكلفة المستهدفة من أفضل أساليب تحقيق ميزة تنافسية" وإثبات صحتها، أن سلسلة القيمة تساهم في فهم طبيعة المؤسسة وهيكل قدراتها واستخدام موارد المؤسسة في عملياتها التشغيلية والاستثمارية لتصحيح نقاط الضعف ودعم نقاط القوة بالشكل الذي يؤدي إلى إضافة أكبر قيمة ممكنة بأقل كلفة ممكنة للمساعدة في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

✓ الفرضية الثانية والتي تنص على أن "الميزة التنافسية هي كل ما يميز المؤسسة عن غيرها من مؤسسات في نفس القطاع ويمكن تحقيقها من خلال العديد من الأساليب «كما تكمن صحتها في ابتكار تحسينات وتطورات مستمرة في التكنولوجيا، في المنتج، وفي أساليب العمليات الإنتاجية، والتي لا تتم إلا باستخدام البحث والتطوير ومهارات الأفراد.

✓ الفرضية الثالثة والتي تنص على "تطبق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - أوماش - أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية" والتي تم نفيها، ذلك أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لا تعتمد ضمن أقسامها على القسم الخاص بحاسبة تكاليف ولا تقوم باستخدام إي نظام من أنظمة محاسبة تكاليف، هذا ما أثر على سعر التكلفة لمنتجاتها بالسلب.

توصيات البحث:

تتلخص أهم توصيات المقترحة في:

- ✓ إقناع المؤسسة أن المحاسبة التكاليف هي خيار لا بد منه كما أنه يصب في صالح المؤسسة.
- ✓ تحفيز المؤسسات على اندماج الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من خلال عقد ندوات ودورات تطبيقية للموظفين.
- ✓ إنشاء قسم خاص لمحاسبة التكاليف لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.
- ✓ تنظيم لقاءات وندوات بين مؤسسات والموظفين لتبادل الأفكار والخيارات الخاصة لمحاسبة التكاليف
- ✓ الاهتمام أكثر بالجانب النظري للأساليب المحاسبة التكاليف، من طرف المعاهد والجامعات، والقيام بدورات تكوينية وهذا يساهم في تسهيل تطبيقه في المؤسسات.

آفاق البحث:

وفي الأخير نقترح مجموعة من المواضيع التي يمكن أن تكون مجالاً للبحث:

- ✓ مساهمة محاسبة التكاليف في دعم الميزة التنافسية.
- ✓ واقع تطبيق الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وأثره على قرارات التسعير.
- ✓ دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في خلق ميزة تنافسية.

قائمة المراجع

الكتب:

1. نبيل محمد مرسي خليل، نظم المعلومات الإدارية، خوارزم العلمية، جدة، 2014.
2. هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مكتبة الوفاء القانونية للنشر، الإسكندرية، 2014.
3. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، عمان، 2013.
4. حفيان عبد الوهاب، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، دار الأيام للنشر والتوزيع، 2015.
5. زينب جبار يوسف، إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الإنشائية، جامعة هيئة التعليم التقني، مجلد 22، الإصدار 5، السنة 2009.
6. السيد عبد المقصود محمد دبيان وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003.
7. شالز وجاريت جونز، الإدارة الاستراتيجية، ترجمة رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ للنش، المملكة العربية السعودية، الجزء الأول، 2001.
8. صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، عمان، 1999.
9. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
10. مروان محمد نجيب، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية، دار شتات، مصر، 2011.
11. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2009.

المقالات:

1. الدكتور محمد سلامة المصاروه، دور جودة نظم معلومات الإنتاج في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات صناعية الأردنية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، السنة 2016.
2. حيدر علي جراد المسعودي، التحليل التكاملي لسلسلي القيمة والتجهيز وأثره في دعم القيمة للزبون دراسة تطبيقية في الشركة العامة للسمنت الجنوبية-معمل سمنت الكوفة، مجلة علوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، السنة 2016.

3. بهاء حسين حمداني، عامر دحام مخلف الصبيحي، المحاسبة عن الانجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، السنة 2016.
4. حسام احمد محمد البياتي، أثر التكامل بين تحليل القيمة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في شركة الصناعات الخفيفة العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، جامعة كلية الرافدين السنة 2016، الإصدار 37.
5. منال جبار سرور، سلسلة القيمة كأحد أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية بهدف التخفيض، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 41، المجلد 11، بغداد، العراق، 2016.
6. محيدر شاكر البرزنجي، محمد إبراهيم تايه، قياس الأداء التنافسي لشركة التامين الوطنية وبعض فروعها باستخدام مؤشر الميزة التنافسية الظاهرة، مجلة دراسات محاسبة ومالية، جامعة بغداد، السنة 2018.
7. محمد ناصر طه عليوي، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، الإصدار 85، 2010.
8. م. حسين جميل غافل، إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، العراق، الإصدار 2018، 55.
9. لبنى زيد إبراهيم، أشواق طالب كاظم، استعمال تحليل سلسلة قيمة المعلومات في تحديد خاصية الأهم في المعلومات المحاسبية، مجلة علوم الاقتصادية، جامعة بغداد، مجلد 20.
10. فيحاء عبد الله يعقوب، أمل إبراهيم وناس راشد، دور نظام معلومات المحاسبة الإدارية في تحسين وظائف أنشطة سلسلة القيمة وأثره في تقويم الأداء دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية، مجلة دراسات محاسبية مالية، جامعة بغداد، السنة 2015، مجلد 10.
11. عماد صبيح الصفار، دور تحليلات سلسلة القيمة في ادارة وتخفيض التكلفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، السنة 2016.
12. سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، المجلد 17، بغداد، 2011.
13. وهيبه داسي، دور إدارة المعرفة في تحقيق ميزة تنافسية، مجلة الباحث، العدد 11، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018.

الأطروحات والرسائل الجامعية:

1. آلاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل، أطروحة ماجستير، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، يناير 2012.
2. بن العربي حمزة، مساهمة المواصفات القياسية العالمية في تحقيق وتنمية الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة اكلي محند اولحاح، البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، البويرة، 2015/2014.
3. حابي احمد، مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2011/2010.
4. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل 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).
5. علي عدنان، علي أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، نوفمبر، 2010.
6. غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، الجزائر، 2014-2013.

الملاحق