



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية

## الموضوع

# دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مركب الملح -الوطاية-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية  
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

زعرور نعيمة

إعداد الطالبة:

لبنى قيسي

رقم التسجيل:	...../2015
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي: 2014-2015

قسم العلوم التجارية



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية

## الموضوع

# دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مركب الملح -الوطاية-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية  
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

زعرور نعيمة

إعداد الطالبة:

لبنى قيسي

رقم التسجيل:	...../2015
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي: 2014-2015

قسم العلوم التجارية



# شكر وعرفان

الحمد لله والسلام على رسول الله وصحبه ومن امتدى بهديته وحلى بصلاته إلى يوم الدين يوم لا تنفع مال ولا بنون إلا من أتى الله بقلب سليم.

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل وانعم علينا وأثار به قلوبنا لطلب العلم وبعد:

أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد

على إنجاز هذا العمل

وإخص بالذكر الأستاذة المخرفة: زمرور نعيمة

التي كانت تعليماتها منذ لي طوال فترة إنجاز هذه المذكرة

كما أتوجه بالشكر للسادة الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم قبول ونحمل عناء قراءة ومناقشة هذه المذكرة.

# الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى: ﴿ وَأَخْبِزْ لِمَا جَنَّاخَ الذَّلُّ مِنَ الرِّخْمَةِ وَقُلْ رَبِّ اجْعَلْ لِي حَسَنًا مِمَّا بَدَأَ بِرَبِّي أَيْ حَسْبًا ﴾

الإهداء: (24)

إلى النبي أوطاني بما المولى عز وجل خيرًا وبرًا، إلى النبي حملتني وهنأ علي وهن، إلى منبع العجب والحنان إلى رمز  
الصفاء والوفاء والعطاء، إلى أمي الغالية:

\* مليحة \* حفظها الله ورعاها في كل وقت.

إلى من علمني أن الدنيا أولها كفاف وآخرها باذن الله نجاح والذي كان يزيد في عزيمتي وقوتي ليوطنني إلى ما  
وصلت إليه اليوم، إلى أبي العزيز \* مسعود \*.

إلى إخوتي أحبة كريمة، فوزية عبد العالي دنيا محمد إسلام وإلى البسمة الضياء فاطمة الزهراء.

إلى منبع الطيب خطبي حمزة.

إلى كل أهل والأقارب من قريب وبعيد

إلى من ساعدتني في دراستي وشاركتني همومي وجمعنا سقفة واحد أمال

الذين لم يذكرهم اللسان ويذكرهم القلب.

أتوجه بأسمى التقدير وجزيل الشكر إلى العم علي كزاز و الأخت سامية، وكل موظفي إدارة مركب الملح بالطايرة  
الذين ساعدوني في إتمام هذا العمل المتواضع.

## ملخص:

تعتبر عملية تتبع التكاليف وتخفيضها من أهم القضايا التي توجه إليها المؤسسات جهودها الأكبر من أجل تحقيق ميزتها التنافسية على المدى الطويل لذا تسعى إلى تطبيق طرق والأساليب حديثة التي تمكنها من تحقيق ذلك.

فطريقة التكلفة المستهدفة من بين الأساليب الحديثة التي تقوم على تخفيض التكاليف والتحكم فيها، مع المحافظة على الجودة المطلوبة من قبل الزبون، إذ تبدأ عملياتها من خلال البحث السوقي لجودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين، إذ تقوم بوضع سعر وهامش ربح مستهدف قبل إنتاج المنتج مع الحرص على تحقيقها ومن أجل تحقيق ذلك وجب على المؤسسة إتباع إحدى الإستراتيجيات التنافسية، فإستراتيجية تخفيض التكاليف تهدف إلى الحصول على تكلفة أقل الوحدة من تكلفة الوحدة عند المنافسين مع تقديم المنتج بجودة مطلوبة في السوق، مع إستمرارية هذه الوضعية على المدى الطويل، تحكم المؤسسة في تكاليفها يسمح لها من تحقيق كل مميزاتها التي تطمح من الحصول عليها.

**الكلمات المفتاحية:** التكلفة، التكلفة المستهدفة، التنافسية، الميزة التنافسية.



## ملخص باللغة الأجنبية:

L'opération des suivis et la réduction des coûts est. considérer par conséquent les plus comportent problème dont les entreprises orientées les efforts pour réaliser les avantages concurrentiels à long terme, C'est pour cela que les méthodes et techniques qui leur permettent d'atteindre leur objectif. La mise en œuvre de ces méthodes modernes qui est basée sur la réduction et la maîtrise des coûts en maintenant la qualité démontre pour le client.

L'opération commerciale portera de la réduction sur la qualité du produit qui attire des clients potentiels, elle pose au pair et la marge bénéficiaire cible avant la fin si le produit est visé à atteindre. Pour le réaliser l'entreprise doit suivre l'une des stratégies concurrentielles, La stratégie de la réduction des coûts vise à obtenir des moindres coûts de l'unité par rapport aux concurrents et de présenter un produit avec la qualité de moindre sur le marché. Avec la mise en œuvre de cette situation sur le long terme, la maîtrise des coûts pour l'entreprise leur permet de réaliser ces avantages qu'ils espèrent à obtenir.

**Les mots clés:** coûts, concurrence, avantage concurrentiel.



# الفهرس

الصفحة	المحتوى
	شكر وعرقان
	إهداء
I	ملخص بالعربية
II	ملخص بالفرنسية
IV-III	فهرس
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
أ - د	مقدمة
27-1	<b>الفصل الأول: الإطار النظري لتكاليف والتكلفة المستهدفة</b>
2	تمهيد
10-3	<b>المبحث الأول: ماهية التكاليف</b>
4-3	المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة
8-4	المطلب الثاني: أنواع التكاليف
10-8	المطلب الثالث: عناصر التكلفة
16-11	<b>المبحث الثاني: نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة</b>
13-11	المطلب الأول: نشأة التكلفة المستهدفة.
15-13	المطلب الثاني: خصائص ومبادئ التكلفة المستهدفة.
16-15	المطلب الثالث: دوافع التحول من النظم التقليدية إلى مدخل التكلفة المستهدفة.
26-17	<b>المبحث الثالث: مبدأ عمل التكلفة المستهدفة</b>
24-17	المطلب الأول: مراحل التكلفة المستهدفة
25-24	المطلب الثاني: تقدير التكلفة المستهدفة
26-25	المطلب الثالث: مزايا وأهداف التكلفة المستهدفة
27	خلاصة الفصل
45-28	<b>الفصل الثاني: تحقيق الميزة التنافسية من خلال التكلفة المستهدفة</b>
29	تمهيد
38-29	<b>المبحث الأول: مدخل للميزة التنافسية</b>
31-30	المطلب الأول: مفهوم التنافسية وأنواعها .
33-32	المطلب الثاني: مفهوم الميزة التنافسية وأنواعها.



38-34	المطلب الثالث: أسس الميزة التنافسية ومحدداتها ومصادرها .
44-39	المبحث الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية
39	المطلب الأول: أهمية البحث عن نظام التكاليف جديد في ظل المنافسة.
41 - 40	المطلب الثاني: دور الاستراتيجي لأسلوب T.C في الاستراتيجيات التنافسية.
44-42	المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية.
45	خلاصة الفصل
70-46	الفصل الثالث: مساهمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة الملح الوطاية من أجل تحقيق الميزة التنافسية
47	تمهيد
55-48	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة مركب الملح «الوطاية»
52-48	المطلب الأول: نشأة و تعريف المؤسسة محل الدراسة.
54-53	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركب الملح « الوطاية ».
55	المطلب الثالث: أهمية والأفاق المستقبلية للمركب الملح « الوطاية ».
62-56	المبحث الثاني: التكاليف التي يعمل بها المركب الملح « الوطاية »
57-56	المطلب الأول: أنواع التكاليف التي يعمل بها مركب الملح.
62-57	المطلب الثاني: طريقة احتساب التكاليف لمركب الملح.
69-63	المبحث الثالث: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب الملح «الوطاية»
67-63	المطلب الأول: تحديد أو تخطيط تكلفة منتج « رفيع».
69-68	المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة.
70	خلاصة الفصل
71	الخاتمة
75	قائمة المراجع
78	الملاحق

# قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
50	أنواع المنتجات الغذائية بالمؤسسة	01
51	أنواع المنتجات الصناعية بالمؤسسة	02
51	أنواع المنتجات الخاصة بالمؤسسة	03
52	تصنيف العمال في المؤسسة	04
58	جدول المنتجات	05
60	جدول مركز التكلفة	06
60	جدول الربط للمنتجات	07
61	جدول التكاليف العامة	08
62	جدول حساب سعر التكلفة	09
64	جدول حساب الكمية في درجة التعقيد	10
65	جدول إجمالي التكاليف لمنتج رفيع لسنة 2014	11
66	جدول مركز التكلفة لمنتج رفيع لسنة 2014	12
67	جدول حساب سعر التكلفة لمنتج رفيع	13

# قائمة الاشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
23	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة	01
33	أنواع الميزة التنافسية	02
36	دورة حياة الميزة التنافسية	03
43	تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية	04
54	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	05

# المقدمة

تنشط المؤسسات حاليا في محيط إقتصادي يتميز بالمنافسة المتزايدة والتطور التكنولوجي السريع، وقصر دورة حياة المنتجات ورغبة المستهلكين في منتجات متعددة ذات نسبة عالية للجودة السعر، وتسعى كل مؤسسة في ظل هذه الظروف إلى إشباع رغبات أكبر عدد ممكن من العملاء وبذلك تعظيم حصتها من السوق وضمان بقائها فيه، وإهمال ذلك قد يؤدي بها إلى الخروج من دائرة المنافسة ولكي تتمكن هذه الأخيرة من التحكم في ذلك فإنه يتوجب عليها مراعاة تحكم في التكلفة وهذا عن طريق الرقابة على منتجاتها بإعتبارها المحدد الأساسي لتكلفة المنتج، وأيضا قدرتها على إنتاج وتسويق منتجات متعددة كي تلبي متطلبات المستهلكين من حيث الجودة والسعر، حيث أن التحكم في التكلفة أصبح سلاحا تنافسيا مهما فهو يجعل أداءها يفوق أداء منافسيها في إنتاج السلع أو خدمات بأقل التكاليف أي خفض حقيقي وملموس في التكلفة، مما أدى ذلك إلى ظهور أساليب حديثة في التكاليف وهذا راجع لعجز الأنظمة التقليدية، كل ذلك كان مناسبا لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بإعتباره الأسلوب الأكثر فاعلية لدعم وتحقيق المزايا التنافسية وتحقيق تخفيض ملموس في التكاليف سواء في مرحلة التصميم المنتجات أو المراحل الأخرى.

#### 1- الإشكالية الدراسة:

وإنطلاقا مما سبق تتجلى لنا إشكالية الدراسة في ما يلي:

ما دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية؟

الأسئلة الفرعية:

1- هل أنظمة التكاليف التقليدية تتناسب مع المعطيات البيئية التنافسية؟

2- هل تعتبر التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية؟

3- هل يهدف أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق الميزة التنافسية وتقديم نتائج أفضل بالمؤسسة محل

الدراسة؟

4- هل تطبق المؤسسة محل الدراسة منهج معين على التكاليف؟

2- الفرضيات:

1. أنظمة التكاليف التقليدية لا تناسب مع البيئة التنافسية وتطبيقها لا يمكن من الحصول على حصة أكبر

في السوق ولا يحقق الميزة التنافسية.

2. يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أفضل أساليب مساعدة في دعم التنافسية المؤسسة.

3. تطبق المؤسسة محل الدراسة منهج في تحسين الوضع التنافسي وهذا يسمح لها بتقديم نتائج أفضل.



### 3- أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الأساسي في التعرف على دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، خاصة لما تحقّقه من مزايا تنافسية.

- التعرف على المداخل الحديثة لتخفيض التكاليف وإعطاء فكرة عامة عنها وعن كيفية تطبيقها.
- إثبات إمكانية استعمال التكلفة المنخفضة كأداة فعالة تمكن المؤسسة من أن تكتسب ميزة التنافسية.
- التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة ومدى تأثيرها على المؤسسة.

### 4- أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في تعرف على أهم مداخل تخفيض التكلفة وطرق تفاعلها مع بيئة الأعمال الحديثة من أجل تحقيق أهم مصادر الميزة التنافسية التي تعتمد عليها المؤسسة في مواجهة تحديات أعمال اليوم، وكذلك التعرف على أنواع التكاليف التي تعمل بها المؤسسة.

### 5- أسباب إختيار الموضوع:

تتمثل أهم الأسباب التي أدت إلى إختيار هذا الموضوع في:

- التخصص والميل الشخصي لهذا الموضوع.
- حداثة الموضوع.
- رغبة في التعرف على المفاهيم التي تخص التكاليف التي تدعم التنافسية.

### 6- الدراسات السابقة:

من بين دراسات المذكرات التي إعتدناها في الموضوع هي:

✓ ميساء محمود محمد راجحان (2002): بعنوان "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية في جدة بالسعودية، وكذلك للوصول إلى منتجات جديدة ومتطورة تلبّي رغبات العملاء يجب القيام بعملية التخطيط والتنظيم لمراحل المنتج، ومن أجل تكوين نظام تكاليف مستهدفة فعال يجب الإعتدال على مبدأ التعاون بين الموظفين داخل المؤسسة، وكذلك تكمن أهمية التكلفة المستهدفة في الحد من التضخم وتخفيض التكاليف والأخذ بالمؤسسة إلى تحقيق الأرباح الكافية، بينما تطرقنا في دراستنا إلى تحقيق الميزة التنافسية من خلال تطبيق التكلفة المستهدفة والتي تشمل كل من رقابة ووضع التسعير للمنتجات والعمل على تخفيض التكاليف والبحث عن التطور المستمر في تقديم منتجات جديد للفوز بالحصّة السوقية.

✓ راضية عطوي (2008): بعنوان "دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف في شركة تصنيع اللواحق الصناعية والصحية SANIAK الجزائرية، وفرض متغيرات تنافسية والتحديات ضرورية لإبقاء المؤسسة في السوق واستمراريتها، وكذلك التطور في المجال الإتصال والنقل يكسب المؤسسة الفوز في المنافسة وكسب رضى العملاء، وضرورة تجديد المنتجات في ظل البيئة الحديثة التي جعلت السعر هو الذي يفرض التكلفة، بينما تطرقنا في الدراسة لدور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تخفيض للتكاليف وتسعير المنتجات والذي هو أقل شمول من هاته الدراسة حيث أنها تطرقت للتكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيضها للتكاليف.

✓ ناجي شايب الركابي (2010): بعنوان "أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعات الإلكترونية ببغداد".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف لمكانة المؤسسة بتطبيق التكلفة المستهدفة في شركة الصناعات الإلكترونية، وضرورة تطبيق هذا الأسلوب في تطوير مجال التكاليف يتطلب إستخدام أساليب حديثة، وللحصول على حصة سوقية والدخول في منافسة يتطلب تطور في مجال التكاليف، وقد اهتمت هذه الدراسة بتحسين الوضع التنافسي للمؤسسة، حيث تقوم بالتصدر في مجال المنافسة من جراء تطبيق هذه التكلفة، بينما تطرقنا في دراستنا إلى دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية.

#### 7- منهج الدراسة:

من خلال دراستنا للموضوع الذي تطرقنا إليه فإن المنهج الأنسب والمعتمد هو المنهج الوصفي التحليلي الذي يصف لنا الظاهرة المدروسة، وهذا من أجل التعرف على التكلفة وكيفية إستخدامها في المؤسسة محل الدراسة مركب الملح الوطاية، واعتمدنا على دراسة الحالة التي ساعدتنا على إتمام البحث من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في حساب التكاليف ومدى تحقيقها للميزة التنافسية.

#### 8- مصادر المستخدمة:

تمثلت في الجانب النظري في مجموعة من الكتب بلغة العربية وكتب بلغة الفرنسية ومذكرات، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فكانت عبارة عن مجموعة من مقابلات أجريه فيها الأسئلة تتماشى مع موضوع الدراسة وبالإضافة على الحصول على مجموعة من الوثائق تم تحليلها.

#### 9- صعوبات الدراسة:

من خلال إعدادنا لهذه الدراسة واجهتنا جملة من صعوبات منها:

- إعتقاد المؤسسة على أنظمة تقليدية لمحاسبة التكاليف أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة التطبيقية.
- ضيق الوقت التبرص، أدى إلى عدم الحصول على القدر كافي من المعلومات.

## 10- هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي حيث تطرقنا في:

**الفصل الأول:** بعنوان الإطار النظري للتكاليف والتكلفة المستهدفة

المبحث الأول: ماهية التكاليف

المبحث الثاني: نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة

المبحث الثالث: مبدأ عمل التكلفة المستهدفة

**أما الفصل الثاني:** الذي جاء تحت عنوان تحقيق الميزة التنافسية من خلال التكلفة المستهدفة، فتطرقنا فيه إلى

المبحث الأول: مدخل للميزة التنافسية.

المبحث الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية.

**وأما الفصل الثالث:** تحت عنوان مساهمة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة من أجل تحقيق الميزة

التنافسية، حيث تطرقنا فيه إلى:

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة.



## الفصل الأول:

الإطار النظري للتكاليف والتكلفة  
المستهدفة

## تمهيد:

تعتبر التكلفة من أهم العناصر في العصر الراهن وأن إمكانية المنافسة بين المؤسسات في الأسواق يتوقف إلى حد كبير على ضبط ومراقبة العنصر والتحكم فيه بهدف التقليل منه ما أمكن وبالتالي زيادة في ربحية المؤسسات وإمكانية منافسيها في الأسواق، ولهذا فإن التكلفة تكتسب أهمية كبيرة في أي مؤسسة شأنها شأن تحديد المنتج حيث أن بقاء أي مؤسسة وإستمرارها في السوق يرتبط بغرض المنتج المناسب وبالسعر المناسب.

ولهذا الغرض تستعمل المؤسسات أنظمة لحساب التكاليف ومن أهمها التكلفة المستهدفة التي هي عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل.

وسوف نحاول في هذا الفصل التطرق إلى:

✓ ماهية التكاليف.

✓ التكلفة المستهدفة.

## المبحث الأول: ماهية التكاليف

يختلف معنى التكلفة باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه وأصبحت كل صفة تضاف تعطي خصوصية تختلف عن الأخرى وكذلك عملية قياس التكلفة وتسجيلها.

## المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة

قبل التطرق لتعريف التكلفة تجدر الإشارة إلى توضيح بعض المصطلحات كالمصاريف والأعباء، حيث أن التمييز بينهما أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الدقيق للمعنى الحقيقي لكل منهما:<sup>1</sup>

1. **تعريف المصاريف:** > المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود.

2. **تعريف الأعباء:** > العبء يتقابل مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الاهتلاك... الخ .

ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة الغير مادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم.

## 3. تعريف التكاليف:

يمكن تقديم عدة تعريفات للتكاليف كمايلي :

تعرف بأنها > مجموعة من الأعباء المحاسبية المنسوبة إلى شيء معين.<<sup>2</sup>

وهي كذلك: > تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو في المستقبل، أي بمعنى استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل <. حيث ترتكز على ثلاثة أركان رئيسية وهي:<sup>3</sup>

أ- **التضحية:** بما أن التكلفة تعتبر عبأ تتحمله الإدارة فلا شك أن الشعور المصاحب لها غالبا يكون الضيق وعدم الارتياح، كما أنه من ناحية أخرى يترتب عن خروج النقدية وعادة ما ينتج عنها نقص في الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على أن التكلفة تضحية.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدوان، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، دار البعث، الجزائر، 1988، ص 13-14.

<sup>2</sup>J. Margerin basede la comptabilite analytique. Edition Sedifor. Gremoble. 1991.p 14.

<sup>3</sup> السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 59.

ب - مبلغ نقدي: للإعتراف بالتضحية لا بد أن تكون في صورة مبلغ نقدي معين.

ت - تحقيق منفعة: ليس من المتصور إعتبار أي تضحية نقدية ما لم تتحقق من وراءها منفعة، وفي ذلك نميز الفرق بين التكلفة والخسارة، إذ أن التضحية النقدية التي لن تترتب عنها منفعة تعتبر خسارة.

4. تعريف سعر التكلفة: > هو مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها الى مرحلة وصولها الى المرحلة النهائية ( أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها )، وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به.<sup>1</sup>

> سعر التكلفة هو عبارة عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الاولية والمواد الضرورية الاخرى إلى حين اعداد المنتج وبيعه".

مما سبق يمكن إيجاد تعريف شامل لسعر التكلفة حيث تعتبر مجموعة من المصاريف المنفقة بدء من عملية الشراء منتهية بعملية البيع وترتب هذه المصاريف وفقا لمراحل النشاط لتكون في كل مرحلة تكلفة معينة، ومنه نستنتج أن للمنتج عدة تكاليف غير ان له سعر تكلفة واحد.

### المطلب الثاني: أنواع التكاليف

وتتمثل أهم التصنيفات التي تتعلق بالتكلفة في مايلي:

#### 1. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة الإنتاج:

وتنقسم هذه التكاليف الى تكاليف مباشرة واخرى غير مباشرة وهي كالتالي:

❖ **التكاليف المباشرة:** وهي تلك المصاريف المتعلقة بتكلفة أو سعر تكلفة نشاط أو مرحلة انتاجية معينة، وتتميز بكونها لا تطرح أي مشكل في حسابها حيث تسجل مباشرة وكليا في حساب التكلفة وذلك بسبب إرتباطها المباشر بالمنتج.<sup>2</sup>

وتتمثل عناصر التكلفة المباشرة بهذه الصورة الأولية للإنتاج، ويعني أن هذه الأخيرة يمكن قياسها

بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة الأولية} = \text{المواد الأولية} + \text{الأجور المباشرة} + \text{التكاليف الاضافية}$$

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 14 .  
<sup>2</sup> محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجمعات المصرية، مصر، ص 201.

## ❖ التكاليف غير المباشرة

وهي المصاريف التي يدفعها المشروع لخدمة الوحدة الانتاجية، وليس بينها وبين الوحدة ارتباط مباشر ولكنها ضرورية لاتمام عملية التصنيع وهذه النفقات لا تخص سلعة معينة ومنها:<sup>1</sup>

## أ. تكاليف صناعية غير مباشرة

وتستخدم في إنتاج عدة سلع ومنها المواد الصناعية غير المباشرة كالوقود وزيوت التشحيم والمسامير والغراء وغيرها وكذلك الأجور الصناعية غير المباشرة ومنها أجور العمال والموظفين والمستخدمين في المصنع وأجور المهندسين وعمال الصيانة والنقل والنظافة.

وهناك تكاليف صناعية غير مباشرة أخرى مثل إيجار المصنع التأمين على المصنع والإضاءة والتدفئة وتكلفة الوقت الضائع وتكلفة البضاعة التالفة.

## ب. التكاليف التسويقية غير المباشرة

هي المصاريف التي يدفعها المشروع بعد الانتهاء من مرحلة الانتاج مثل البيع والتوزيع وكافة الخدمات والمواد المستخدمة في البيع والتسويق .

## ج. التكاليف الإدارية

هي تكاليف الإدارات المختلفة مثل تكاليف التمويل والتسويق والمواد والأجور والخدمات وتستبعد التكاليف غير المباشرة من مجمل الربح عادة.

## 2. تصنيف التكاليف على أساس وظيفة التكاليف في المؤسسة

التكاليف على أساس الوظيفة تقوم بتبويب عناصر تكاليفها على أساس ما يلي:<sup>2</sup>

❖ **التكاليف الإنتاجية** : هي مجموعة النفقات من مواد وعمل وخدمات صناعية تتفق على السلعة أو الخدمة خلال مرحلة الانتاج وتشمل :

- أ. تكاليف المواد المستخدمة في الانتاج من مواد مباشرة خام أو نصف مصنعة أو مواد غير مباشرة .
- ب. تكاليف العمل أو الأجور المتعلقة بالعاملين في الانتاج مباشرة مثل العمال الذين يعملون على الات المصنع او في مجالات الخدمات الانتاجية.

<sup>1</sup> محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار الوائل للنشر، عمان، 2000، ص 98.

<sup>2</sup> رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 36.

ج. تكاليف التصنيع غير المباشرة : هي نفقات انتاجية لا يمكن ربطها بسلعة معينة مثل ايجار المصنع والتأمين على المصنع .

❖ **التكاليف التسويقية:** وهي مجموعة النفقات المتعلقة بعملية البيع والتوزيع وتشمل عمليات تخزين المواد تامة الصنع والاعلان والترويج والبيع والنقل والتوزيع ومن أمثلة هذه التكاليف : مواد التغليف عمولة وكلاء البيع، مصاريف الصيانة والنظافة في المعارض .

❖ **التكاليف الادارية:** هي مجموعة النفقات المتعلقة بادارة المنشأة مثل القرطاسية المستهلكة من جميع إدارات المنشأة بإستثناء إدارتي التسويق والانتاج، التأمين على مباني الادارة، اتعاب مدققي الحسابات، رواتب الموظفين في الدائرة المالية.

### 3. تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية:

و تنقسم هذه التكاليف إلى الأنواع التالية:<sup>1</sup>

❖ **التكاليف الإيرادية:** وهي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية وغالبا ماتكون سببا في تحقيق الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب والأجور، اثمان المياه والكهرباء والهاتف...الخ.

❖ **التكاليف الرأسمالية:** وهي مجموعة النفقات التي تخص وتستفيد منها أكثر من سنة مالية كالأثاث والأراضي والمعدات...الخ .

### 4. تصنيف التكاليف على أساس عامل الزمن

تصنف التكاليف بالنسبة لعامل الزمن الى نوعين:<sup>2</sup>

❖ **التكاليف التاريخية ( الفعلية ):** يقصد بها التكاليف التي حصلت فعلا وعلى ذلك فإن إنتاج السلعة يتحمل بتكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة أما التكاليف الغير مباشرة فإنه يتم تحميلها على السلعة المنتجة وفقا لمعدلات تحميل محددة سلفا .

❖ **التكاليف المعيارية:** هي التكاليف المقدره سلفا والتي يجب مقارنتها مع التكاليف الفعلية وتوضع التكاليف المعيارية وفق ظروف وإمكانات معينة فيتم تحديدها والتنبؤ بها قبل وقوعها استنادا إلى دراسات علمية وموضوعية تعتمد على السنوات السابقة للعمليات الإنتاجية.

<sup>1</sup> عبد الناصر ابراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، ص 28.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص ص 29-31.

وتعتبر التكلفة المعيارية أداة من أدوات الرقابة على الكفاية الإنتاجية، كما أنها تستعمل كأساس ومعياري لقياس التكلفة الفعلية وتحديد الانحرافات في التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية والعمل على تصحيحها.

### 5. تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بحجم الانتاج

تقسم التكاليف حسب علاقتها بالتغير في حجم الانتاج إلى ما يلي:<sup>1</sup>

❖ **التكاليف الثابتة:** هي تلك التكاليف التي لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجم الانتاج،

وإنما ترتبط بفترة زمنية معينة وبطاقة إنتاجية معينة للمؤسسة وتتميز بما يلي:

- لا تتأثر بتغير حجم النشاط في المؤسسة.

- ثابتة في المجموع ومتغيرة في الوحدة.

❖ **التكاليف المتغيرة:** وهي تلك التكاليف التي تتغير مع تغيرات حجم الانتاج وذلك بنفس النسبة في

حين يبقى نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف ثابتا مهما تغير حجم الانتاج، وتتميز التكاليف المتغيرة

بما يلي:

- تخضع للرقابة المباشرة وذلك في المستويات التنفيذية للمشروع.

- تتأثر بالتغير في حجم نشاط المشروع فترتفع بارتفاعه وتخفض بانخفاضه وتعدم تماما بتوقفه.

### 6. تصنيف التكاليف لأغراض الرقابة :

وتقسم إلى قسمين:<sup>2</sup>

❖ **تكاليف خاضعة للرقابة:** وهي التكاليف التي يمكن لمستوى اداري معين أن يراقبها وله القدرة على

التأثير فيها.

❖ **تكاليف غير خاضعة للرقابة:** وهي التكاليف لا يمكن لمستوى اداري أن يؤثر فيها، وتشمل أيضا

التكاليف التي من الصعب التحكم فيها من قبل الادارة خلال فترة زمنية محددة.

<sup>1</sup> صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليلي، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهرات للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 41.

<sup>2</sup> أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، 2007، ص 52.

## 7. تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:

وتقسم بدورها الى:<sup>1</sup>

- **التكلفة الملائمة (المناسبة):** وهي مجموعة التكاليف المتعلقة بقرار معين ويتم الغاؤها في حالة عدم اتخاذ هذا القرار.
- **تكلفة الفرصة البديلة:** وهي عبارة عن قيمة المزايا أو العوائد التي يتم التضحية بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار بديل آخر.
- **التكلفة التفاضلية:** هي عبارة عن الفرق بين مجموع التكاليف بين بديلين عند اختيار احدهما.
- **التكلفة المستغرقة:** هي مجموع التكاليف المستثمرة في الأصول والتي لا يمكن استردادها إلا باستعمال هذا الأصل.

**المطلب الثالث: عناصر التكاليف**

إن نجاح المؤسسات الصناعية في الرقابة على عناصر التكاليف بهدف الإستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج من طاقات مادية ( المواد) وبشرية ( العمل ) وتكاليف غير مباشرة يتوقف على وجود أنظمة دقيقة وفعالة وتشمل عناصر التكاليف مايلي:<sup>2</sup>

**1. المواد:**

تكلفة المواد المشتراة هي مجموعة النفقات التي تتحملها المؤسسة بحيث تصبح هذه المواد معدة وجاهزة في المخازن بهدف الإستخدام للغرض الذي اشترت من أجله.

ويمكن إحتساب تكلفة المواد حسب المعادلة التالية :

تكلفة المواد = ثمن المواد المشتراة + تكاليف النقل اذا كانت المواد تسليم محلات البائع +  
تكاليف المناولة ( تكاليف استلام المواد و تخزينها و صرفها ) + الرسوم الجمركية على  
المشتريات + عمولة وكلاء الشراء .

<sup>1</sup> رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص 37.

<sup>2</sup> رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص 46.



## 2. العمل:

يعتبر عنصر العمل ( سواء القوة الذهنية أو الجسمانية للإنسان ) من أهم عوامل الإنتاج إذ عن طريق العمل يتم تحويل المواد الأولية الخام إلى إنتاج تام الصنع جاهز للإستخدام ، ويتم تحديد تكلفة عنصر العمل عن طريق إيجاد مجموع المبالغ التي تتحملها المؤسسة الصناعية على شكل أجور ورواتب ومكافآت وتأمينات إجتماعية وصحية مقابل الجهد المبذول لتحقيق أهداف المؤسسة ، ومن خصائصه:

- لا يخلو أي نشاط صناعي من عنصر العمل في حين نجد أن صناعة الخدمات لا يظهر بها عنصر المواد المباشرة.
- يمكن اتخاذ عدد ساعات العمل كمقياس للكفاءة الانتاجية وكلما زاد عدد وحدات الإنتاج خلال تلك الساعات زادت الكفاءة الانتاجية .
- هناك تأثير لعنصر العمل على بعض التكاليف الأخرى.

## ❖ ولأغراض إحتساب تكلفة العمل على أساس الوقت فلا بد من إستخدام :

أ. بطاقات الوقت: وتشمل بطاقة الوقت ما يلي:<sup>1</sup>

- بطاقة تسجيل أوقات الحضور والانصراف، وتهدف إلى حصر الوقت الذي يقضيه العامل داخل المشروع من وقت دخوله حتى وقت انصرافه.
- بطاقة تسجيل الوقت: وتهدف إلى حصر عدد الساعات التي يقضيها العامل بالانتاج في ايام العمل خلال فترة معينة مع التفرة لبن ساعات العمل الهادي والإضافي.
- سجل الوقت، ويهدف إلى تحديد اجمالي الأجور المستحقة عن كل فترة زمنية معينة مع الفصل بين الأجور المباشرة والأجور غير المباشرة.

## ب. بطاقات العمل:

تهدف بطاقة العمل الى حصر المدة التي تستغرقها كل عملية أو طلبية أو يستغرقها كل أمر تشغيلي. ويمكن احتساب تكلفة العمل على أساس الانتاج أو على أساس القطعة في حالة زيادة الطلب على السلع حيث يتم تخصيص بطاقة لكل عامل.

<sup>1</sup> رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص 56-60.

### 3. التكاليف غير المباشرة:

وتمثل جميع عناصر التكاليف عدا تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة.  
وتتكون التكاليف غير المباشرة من: تكلفة المواد غير المباشرة، تكلفة الأجور غير المباشرة تكلفة أخرى غير مباشرة ويمكن تقسيمها على أساس وظيفة عنصر التكلفة.

## المبحث الثاني: نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة

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

المطلب الأول: نشأة التكلفة المستهدفة<sup>1</sup>

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة علمية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا ومع ذلك فإنها تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المؤسسات والأعمال التجارية، كما أنها لا تتطلب عددا من متخصصين ومهنيين أو حتى تتطلب تطبيقات برامج واسعة النطاق أو تراكيب واجراءات ادارة معقدة ولكنها في الغالب عبارة عن حس منضبط ومنطقي يترجم الاجراءات والعمليات الحالية للشركة.

إن أول ظهور لهذا الأسلوب كان في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب، حيث تقوم الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية واكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجهها تلك الصناعة، حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة، وتم تحويلها الى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية، وقد ظهر هندسة اسلوب القيمة في شركة (جنرال الكتريك) الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية وذلك كمنهج أو اسلوب هندسي منظم يسعى الى انتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الانتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وأسفرت التجارب العلمية عن امكانية انتاج منتج ذو فاعلية عالية، ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه، ثم تطور الأسلوب حتى أصبح يؤدي الى انتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض التكلفة الانتاج الى أدنى مستوى واليوم أصبح هناك نبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا الأسلوب، مثل: صناعة السيارات، الالكترونيات، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل: تويوتا، نيسان، سوني، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب، كما أن أنشطة تحديد التكاليف مرتبطة ارتباطا مباشرا بتطوير المنتجات الجديدة وهو الشيء الذي تعتبره الشركات سرا وهذه السرية قد تكون سببا في اخفاء الأثر الحقيقي لأسلوب تحديد التكاليف المستهدفة.

<sup>1</sup> أسلوب التكلفة المستهدفة، المحاسب العربي، <http://accountant-jo.blogspot.com/2011/07/blog-post.html>، 28/11/2013، 19:05.

## تعريف التكلفة المستهدفة:

تعرف التكلفة المستهدفة على أنها: "نشاط يهدف الى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض العتكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير، وفي المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لتخفيض التكلفة".<sup>1</sup>

وهي كذلك: "عملية تطور المنظمة بواسطة أهداف محددة بالنسبة لتكاليفها لطرح سلعة أو خدمة، ويتم بناء التكلفة على هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعة أو الخدمة".<sup>2</sup>

وعرفت أيضا: "نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة للسوق وتحديد السعر مع محاولة اشباع رغبات العميل، كذلك التركيز على تصميم المنتج والوظائف المترابطة للمنتج".

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن لنا استنتاج بعض خصائص التكلفة المستهدفة والمتمثلة في:

- أنها أحد أهم أدوات إدارة التكاليف الحديثة التي يتم إستخدامها بهدف تحقيق الإدارة من تخطيط وتنظيم وإنتاج ورقابة، وذلك لتدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- تسعى لتخفيض التكاليف وتقديم الخدمات والمنتجات ذات جودة تنافسية في حدود السعر والمواصفات التي تفي باحتياجات العملاء مع تحقيق الربح.
- تعمل على المساعدة في ضمان نجاح المنتجات الجديدة وذلك من خلال التأكد من ربحية المنتج قبل طرحه.

ويرتبط مفهوم التكاليف المستهدفة بمفاهيم أساسية هي:<sup>3</sup>

1. **السعر المستهدف:** هو سعر تقديري للمنتج أو الخدمة يرغب العميل المحتمل في سداه ويعتمد تقدير السعر على فهم القيمة التي يتوقعها العميل للمنتج وعلى استجابة المنافسين، ويعتبر كل من مبيعات المؤسسة وتنظيم السوق أحسن موقع لتلبية احتياجات العملاء والقيمة التي يتوقعونها من المنتج كما تقوم المؤسسات

<sup>1</sup> محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2008-2009، ص4.

<sup>2</sup> عسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم

الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد 24، 2008، ص 284.

<sup>3</sup> ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الالكترونية، مذكرة ماجستير، الكلية التقنية، بغداد،

2010، ص4.

بالأبحاث حول خصائص المنتج التي يريدها العملاء وبأي سعر يرغبون في دفعها، وعلى المؤسسة أن تراعي تكنولوجيا المنافسين، والمنتجات والظروف المالية.

2. هامش الربح المستهدف: هو مقدار الربح التي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين والذي يحدد على

أساس خطة الربح طويل الأجل التي تعكس التخطيط الاستراتيجي الموضوع من قبل المؤسسة.

3. التكلفة المسموح بها: وهي أقصى تكلفة يتم من خلالها إنتاج المنتج وتحدد من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف.

ونعبر عنها من خلال العلاقة التالية:

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

### المطلب الثاني: خصائص ومبادئ التكلفة المستهدفة

يرتكز نظام التكلفة المستهدفة في تحقيق الأهداف على مجموعة من الخصائص والمبادئ تتمثل في:

#### أولاً: خصائص التكلفة المستهدفة

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

1. هو نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، عن طريق معرفة رغبات

العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والامكانيات لتحقيقها.

2. يشجع على تشغيل المراحل الانتاجية بصورة متوازية، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في

وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد ذلك كثيراً على تقليل الزمن المخصص للتصنيع.

3. تعمل التكلفة المستهدفة على تنمية وتعميق فكرة فريق العمل بين المصممين والمهندسين وجميع العاملين

داخل المؤسسة.

4. تستخدم نظام التكاليف المستهدفة كأداة جيدة للرقابة، لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة

التصميم وقبل البدء في الإنتاج.

<sup>1</sup> راجع: غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص 290-291. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القبة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008، ص - ص 36-37.

5. هي أهم نظم ادارة التكاليف التي تعمل على تنظيم وظائف المؤسسة لتكسب المنافسة القوية والمكانة السوقية.
6. تهدف لتخفيض التكاليف وتقديم المنتجات ذات جودة وسعر مناسبين التي تشبع حاجيات العملاء وتحقيق الأرباح.
7. تحقيق أهداف المؤسسة الادارية والمالية بفعالية أكبر.
8. تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم المنتج وهي تختلف عن نظام مراقبة التكلفة المعيارية الذي يطبق في مرحلة الانتاج.

### ثانياً: مبادئ التكلفة المستهدفة

إن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالتالي:<sup>1</sup>

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

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

- **التركيز على العميل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تأخذ بعين في قرارات المنتج.
- **التركيز على تصميم المنتج:** تعد هندسة التصميم عنصر رئيسي في التكلفة المستهدفة اذ يجب تصميم المنتج وفق حدود التكلفة المستهدفة.
- **التركيز على مرحلة التصميم:** وذلك بفحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة كما يجب أن تصميم المنتجات وفق التكلفة المستهدفة.
- **دورة حياة التكاليف:** عند تحديد التكلفة المستهدفة يجب أخذ جميع ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار.
- **فرق متداخلة المهام:** يتطلب تصنيع منتج في حدود التكلفة المستهدفة باستخدام فريق عمل متنوع الإختصاصات كالمختصين في بحوث التسويق والبيع وهندية التصميم.

<sup>1</sup> نضال محمد رضا الخلف، انعام محسن زويلت، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والادارة، قسم المحاسبة، العدد الأول، 2007، ص176، دليل المحاسبين jps.

- الاستناد إلى مفهوم سلسلة القيمة: يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على إشراك ممثلين لكافة مراحل سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء والقائمين بخدمات ما بعد البيع في نظام التكلفة المستهدفة ويهدف ذلك إلى بث مفاهيم وجهود خفض التكلفة خلال مراحل سلسلة القيمة من خلال تنمية وتطوير روح التعاون بين كل أعضاء المؤسسات المرتبطة بالمنتج.

### المطلب الثالث: دوافع التحول من النظم التقليدية الى مدخل التكلفة المستهدفة

#### أولاً: أوجه القصور التي تعاني منها النظم التقليدية

من أهم أوجه القصور التي تعاني منها النظم التقليدية مايلي:<sup>1</sup>

1. اذا أرادت النظم التقليدية إجراء تخفيض للتكلفة فإنها تقصد بذلك تقليل فرص الضياع والتلف بالمؤسسة دون الأخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج.
2. تخفيض سعر البيع في الأساليب التقليدية يوضع بما يتناسب السوق هذا ما يكون له الأولوية من تخفيض التكلفة أولاً.
3. إن التكاليف التي تم تحميلها على المنتج هي المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً.
4. في النظم الحديثة تأخذ بعين الاعتبار قرارات وتصرفات وإقتراحات الموردين والمستهلكين قبل عملية الإنتاج، على عكس النظم التقليدية التي لا تهتم بتلك الإقتراحات إلا بعد الإنتهاء من عملية الإنتاج.

#### ثانياً: أسباب ظهور التكلفة المستهدفة

هناك عدة أسباب أدت الى ظهور هذا الأسلوب، نذكر منها:

1. تم ابتكار هذا النظام ليقاوم النقص الموجود في أنظمة التكاليف التقليدية.
2. ظهور التكلفة المستهدفة يحدد من زيادة الأسعار عن طريق تحديد تكاليف الإنتاج في حدود معينة للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

<sup>1</sup> علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، دراسة استكمالية للحصول على الماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص - ص 21-22.

3. صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات نتيجة لعدم التأكد بمتخذي القرار، هذا ما أدى الى البحث عن نظام يدرس بيئة المنتج بصورة مستمرة.
4. زيادة المنافسة بين المؤسسات دفع أصحابها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والإستمرار في السوق، وذلك عن طريق تقديم منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية.
5. ومن أسباب ظهور التكلفة المستهدفة هو السعي إلى أسلوب الوقاية خير من العلاج.



## المبحث الثالث: مبدأ عمل التكلفة المستهدفة

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أفضل أساليب التكاليف، لما له من خصائص تتعلق بالجودة والسعر للمنتج التي بدورها تكسب رضى العملاء وتعود على المؤسسة بالأرباح.

## المطلب الأول: مراحل التكلفة المستهدفة

تمر التكلفة المستهدفة بمراحل مهمة لإرضاء العميل من خلال جودة المنتجات، وليتم ذلك على المؤسسة أن تراعي المراحل التالية:<sup>1</sup>

## المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لجودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين، والسعر المتوقع الذي يكون له جاذبيه للعملاء وهذا السعر عادة ما يعكس ظروف السوق المستقبلية، ونتعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية:

1. **تحديد السعر المستهدف:** وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يحدد على أساس تحليل السوق ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة.

بحيث أن تكون له خاصية تمكنه من المنافسة في السوق أي وجب مراعاة العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف، والمبدأ الأساسي الذي يعتمد عند تحديد سعر البيع المستهدف هو أن يظل السعر كما هو، ما لم يكن تغيير ما في الكفاءة الوظيفية بالمقارنة بنموذج سابق قبل التطوير وإذا كان هناك تغيير فإنه سيغير من قيمة المنتج بالنسبة للعميل وعليه فإنه يمكن زيادة قيمته لدى العميل إما عن طريق زيادة الكفاءة الوظيفية للمنتج مع ثبات سعره أو تخفيض سعر المنتج مع ثبات كفاءته الوظيفية.

أما بالنسبة للمنتجات الجديدة فإنه لتحديد سعر البيع المستهدف يمكن للمؤسسة الاختيار بين أحد الإستراتيجيتين التاليتين:

أ- **إستراتيجية الاختراق:** وتتم بدفع أسعار منخفضة مبدئياً للحصول على حصة بشكل سريع في السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة في حالة وجود سلع منافسة تتمتع بنفس مستوى الجودة، تتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح في أجل قصير من أجل الحصول على حصة من السوق في الأجل الطويل.

<sup>1</sup> محمود منصور شلبي موسى، ماهية التكاليف المستهدفة، بحث، جامعة الأزهر، كلية التجارة، 2008، ص- ص، 9- 10.

ب- إستراتيجية تصفح السوق: تصبح هذه الإستراتيجية مناسبة إذا كان المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن السلع المنافسة وتقوم هذه الاستراتيجية بوضع أسعار مرتفعة مبدئياً لتعظيم الأرباح في أجل قصير ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق والمنافسة.

## 2. وضع هامش الربح المستهدف:

هو القيمة التي على المؤسسة أن تصل إليها لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل، وهذا الهامش يحدد بناء على عوامل كثيرة مثل: الربح المتوقع، النتائج التاريخية، تحليل المنافسة وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج، ويتحدد هامش الربح وفق طريقتين:

**الطريقة الأولى:** تعتمد المؤسسة على هامش ربح الفعلي للمنتج السابق ثم يعدل هذا الهامش طبقاً للتغيرات المتوقعة في ظروف السوق وبناء على هذه العلاقة التاريخية تحدد المؤسسة هامش الربح المستهدف.

**الطريقة الثانية:** تعمل المؤسسة بهامش ربح مستهدف لمجموعة من المنتجات مع زيادة وتخفيض لهامش الربح داخل مجموعة المنتجات وذلك في ظل ظروف السوق المتوقعة مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات.

## 3. تحديد التكلفة المسموح بها: يقصد بها أقصى تكلفة يمكن إنتاج المنتج والتي تتحدد بطرح الربح

المستهدف من سعر البيع المستهدف وفي بعض الأحيان تعد على أنها هي التكلفة المستهدفة وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها حتى نصل إلى التكلفة المستهدفة. ونلاحظ أنه طبقاً لمدخل التكلفة المستهدفة فإنه يتم البدء بسعر البيع للوصول إلى التكلفة على عكس النظم التقليدية التي تبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع.

## 4. تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة: والهدف منها هو تخفيض التكلفة

هو تقليص الفارق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية (تكلفة المنتج المقترح بافتراض تصنيعه في الوقت الحاضر من المكونات الحالية وباستخدام عمليات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة) ويتكون هدف خفض التكلفة من:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمود منصور شلبي موسى، مرجع سابق، ص 10.

## هدف تخفيض التكلفة الممكنة:

هو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج وتطوير الطاقات المتاحة لدى المؤسسة ولدى الموردين أي الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج.

## التحدي الإستراتيجي لتخفيض التكلفة:

ولكي يتحقق هذا الجزء على المؤسسة تطوير من تكنولوجيتها المستخدمة وغيره، وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج.

و هذا يتحقق من خلال المعادلات التالية:

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

$$\text{هدف تخفيض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة الجارية (2)}$$

$$\text{هدف تخفيض التكلفة الممكن} = \text{التكلفة الجارية} - \text{التكلفة المستهدفة (3)}$$

$$\text{التحدي الاستراتيجي لتخفيض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة المستهدفة (4)}$$

و للحصول على التكلفة المستهدفة من خلال المعادلات نجد:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التحدي الإستراتيجي لتخفيض التكلفة}$$

و بالتعويض في المعادلة (1) نجد:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف} - \text{التحدي الإستراتيجي لتخفيض التكلفة.}$$

هذا يعني أن التكلفة المستهدفة قد تتساوى مع التكلفة المسموح بها ( إذا كان التحدي الإستراتيجي لتخفيض التكلفة يساوي صفر )، وقد تزيد عن التكلفة المسموح بها بمقدار قيمة التحدي الإستراتيجي لتخفيض التكلفة.

وبعد تقدير قيمة التكلفة المستهدفة يتم تزويد مهندسي ومصممي المنتج ليتم إستخدامها كأعلى تقدير يمكن حدوثه للتكلفة بحيث تصبح مسؤوليتهم تصميم وإنتاج منتج بهذه التكلفة أو أقل.<sup>1</sup>

### المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة بإستخدام أدوات تحجيم التكلفة

بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نكون قد توصلنا إلى معرفة رقم التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة وكذلك تم تحديد فجوة التكاليف بين تكلفة التصميم المبدئي (التكاليف الجارية) والتكلفة المسموح بها وكذلك نكون قد تعرفنا على مقدار التخفيض الممكن في التكاليف والتحدي الإستراتيجي لتخفيض التكلفة هنا يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة، وهي مجموعة من الأساليب والإجراءات يتم استخدامها للقضاء على فجوة التكاليف بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج ومن ثم تحقيق غرض تخفيض التكلفة الممكنة. وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ومن أشهر هذه الأدوات ما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ هندسة القيمة.
- ✓ الهندسة المتزامنة.
- ✓ جداول التكلفة.
- ✓ تحليل التكلفة الوظيفي.
- ✓ نظم دعم التكلفة المستهدفة.

هندسة القيمة: هي أحد الأساليب التي تهدف إلى حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وتعمل على تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة، وأن هذا الأسلوب معني بالعمل بنفس الوظائف ونفس درجات الأمان والاعتمادية ونفس الاستخدام ولكن بتكلفة أقل، وتتم الدراسات للوصول إلى تخفيض في التكلفة الجارية للإقتراب من مستوى التكلفة المسموح بها.

ويعرف أسلوب هندسة القيمة على أنه: التقويم المنظم لكل جوانب وأنشطة البحوث والتطوير، وتصميم المنتجات والعمليات، والإنتاج والتسويق والتوزيع بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق حاجيات العملاء.

<sup>1</sup> محمود منصور شلبي موسى، مرجع سابق، ص - ص، 10 - 11.

<sup>2</sup> علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مرجع سابق، ص - ص، 32 - 33.

ومراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة كالتالي:

- تحديد الأهداف التي تكمن في عملية التحسين والتطوير.
- جمع المعلومات عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف والمهندسين.
- يصمم المنتج هندسياً وفق لحاجيات ورغبات العملاء.
- تقييم ما تم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقق من مدى تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة.
- تطوير الأفكار و العمليات المقدمة مع المحافظة على الأداء الوظيفي وتقديم قائمة للأجزاء الأساسية للمنتج.
- مرحلة تقديم خطة هندسة القيمة.
- مرحلة تطبيق خطة هندسة القيمة مع المتابعة والتقييم للمنتج.

**الهندسة المتزامنة:** هي وسيلة لتخفيض زمن تطوير المنتج، من خلال التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات في وقت واحد وبطريقة متوازية. مما يترتب عليه وفورات زمنية وأخرى للتكاليف للوصول إلى التكاليف المستهدفة.

**جداول التكلفة:** تعتبر من المصادر المهمة لتحديد التكلفة المستهدفة، توفر المعلومات عند استخدام المواد الإنتاجية، وطرق التصنيع وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة لكل بديل. كما تساعد هذه الجداول في تخفيض التكلفة خلال دورة حياة المنتج.

**تحليل التكلفة الوظيفي:** يستخدم في حالة توفر المعلومات عن التكاليف لكل وظيفة من وظائف المنتج،

وتقسيم الوظائف إلى مجموعات حتى يتم العمل بالتعديل عليها بإضافتها أو حذفها وذلك حسب الحاجة إليها من أجل تخفيض التكلفة.

**نظم دعم التكلفة المستهدفة:** ساعدت التكنولوجيا المتقدمة للمعلومات في توفير أنظمة المعلومات والتي تسهل عملية التكلفة المستهدفة من أهمها:

- النظم المساعدة في حساب الأسعار المستهدفة.
- النظم المساعدة في حساب الأرباح المستهدفة.

- النظم المساعدة في البحوث والتطوير.

المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير و التحسين المستمر

تطبيق هذه المرحلة مهم جدا للمحافظة على الربحية في ظل المنافسة، وإن كانت تخطط لتخفيض التكاليف في المستقبل فإنها في مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن أماكن تخفيض التكلفة.<sup>1</sup>

تقوم هذه المرحلة بإجراء تحسينات على العملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة بدلا إجراءاتها من خلال ابتكارات كبيرة ما يعني الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج.

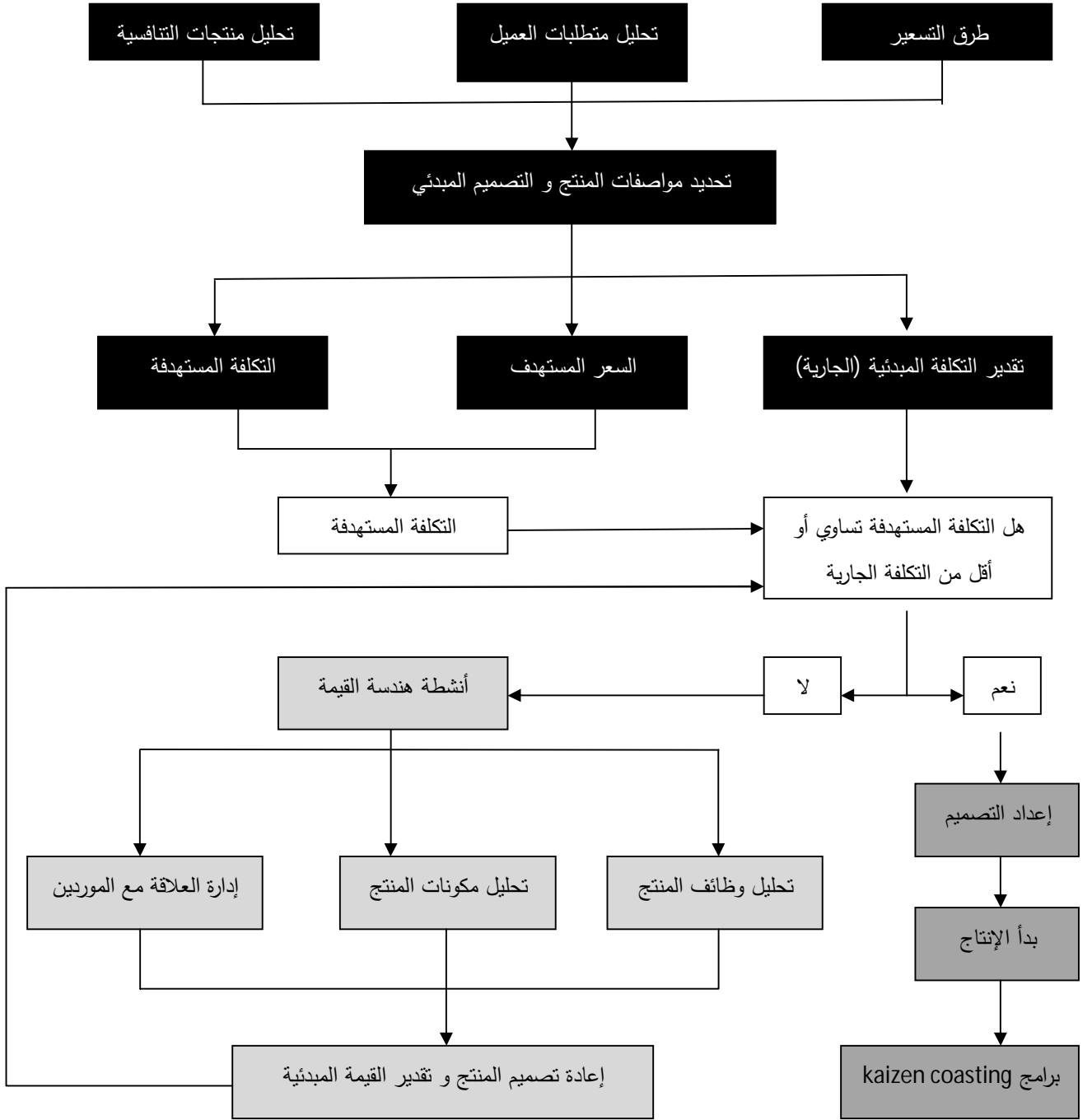
وأهم ما يميز التكلفة المطورة هي الإستمرارية في التحسين التي مع الوقت تعطي نتائج مهمة وإيجابية، التي تقوم بتخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج، الذي يساعد ويطور التكلفة المستهدفة التي بدورها تطبق منهجها في مرحلة التصميم والتطوير.<sup>2</sup>

و الشكل التالي يبين مراحل التكلفة المستهدفة:

<sup>1</sup> علي عننان أبو عودة، مرجع سابق، ص - ص، 35 - 34.

<sup>2</sup> محمود منصور شلبي موسى، مرجع سابق، ص 13.

الشكل رقم (01): مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة



مرحلة تخطيط التكلفة المستهدفة. ■

مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة. □

مرحلة تحسين التكلفة المستهدفة. ▒

المصدر: علي عدنان أبو عودة، مرجع سابق، ص 36.

تكون عملية تخطيط التكلفة المستهدفة بإتخاذ طريقة لوضع الأسعار المستهدفة ومراعاة متطلبات العميل كذلك الأخذ بعين الإعتبار المنتجات المنافسة فكرة وتصميم مبدئي للمنتج الذي سنعتمده في طريقة إنتاجنا له، من خلال هاته المواصفات نقوم بتحديد السعر المستهدف الذي سيكون منافس للمنتجات وكذلك التكلفة المستهدفة المبدئية التي نريد الوصول إليها وإذا وصلنا إلى هاتين الخاصيتين نكون قد وصلنا إلى التكلفة المستهدفة، تتم المقارنة بين التكلفة المبدئية (الجارية) والتكلفة المستهدفة، إذا كانت تساويها نقوم بمرحلة تحسين التكلفة المستهدفة أما إذا لم تساويها نقوم بمرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة أي نعيد الدراسة للمنتج ومراعاة حاجات العملاء.

### المطلب الثاني: تقدير التكلفة المستهدفة

تختلف طرق تقدير التكلفة المستهدفة حسب أهداف الإدارة وإستراتيجيتها، وتوجد ثلاث طرق رئيسية هي كالتالي:<sup>1</sup>

#### 1. طريقة الإضافة:

تقوم هذه الطريقة بتقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء من النشاط والخدمة ثم يتم تجميعها وذلك حسب الوظائف الذي يحققها ذلك الجزء حتى يتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

#### 2. طريقة معدل تخفيض التكلفة:

تقوم فكرة هذه الطريقة على تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، ويمكن أيضا أن تطبق على خدمات قائمة يراد تطويرها ولها تكاليف فعلية أو معلومات عن التكاليف. حسب هذه الطريقة فإن:

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

<sup>1</sup> علي عننان أبو عودة، مرجع سابق، ص 37.



## 3. طريقة الخصم:

تعتبر هذه الطريقة من الطرق الشائعة الإستخدام في تقدير التكلفة المستهدفة وتقوم فكرة هذه الطريقة على خصم الربح المستهدف الذي يتم إحتسابه على أساس العائد، أي يتم تحديد معدل الربح المستهدف وهو السعر الذي يقبله العميل ويتماشى مع أسعار المتنافسي والفرق بينهما هو التكلفة المستهدفة التي يمكن الإعتماد عليها لرفع كفاءة قرار تسعير المنتجات الجديدة.

وتحسب التكلفة المستهدفة حسب الطريقة هذه كالتالي:

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

## المطلب الثالث: مزايا و أهداف التكلفة المستهدفة

## أولاً: مزايا التكلفة المستهدفة

توجد مجموعة من المزايا التي تعود على المؤسسات من خلال تطبيق التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه المزايا مايلي: <sup>1</sup>

- يساهم في الإدارة الإستراتيجية لأرباح المستقبلية.
- يعتبر أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.
- يؤدي إتباعها إلى تقديم منتجات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكنه من تحقيق الربح.
- يهتم بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم والموردين وحتى العملاء.
- يحفز الموردين على الإبتكار بما يخدم المؤسسة والذي يؤدي إلى ضغوط المنافسة الخاص بالتكلفة.
- يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير عليها بعد الحدوث.
- يساعد على تحقيق الكثير من وفورات التكاليف.
- يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة ( معلومات عن السوق لنظام التكلفة ) من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب بعكس الأساليب التقليدية التي تتميز بالتركيز الداخلي ( جمع تكلفة المواد، اليد العاملة، وعناصر أخرى لحساب تكلفة الوحدة ).
- تساعد على تحسين العلاقات بين الموردين.

<sup>1</sup> راجع: علي عدنان أبو عودة، مرجع سابق، ص 37، محمود منصور شلبي موسى، مرجع سابق، ص 17، راضية عطوي، مرجع سابق، ص 59، طارق تسيير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، بحث في المحاسبة، جامعة بن طلال، 2009، ص-ص،

- أداة للرقابة لأنها تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات.
- تعتبر بمثابة أداة للتسعير في الأسواق شديدة المنافسة.

### ثانياً: أهداف التكلفة المستهدفة

يتمثل الهدف الأساسي للتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف قبل حدوثها في مرحلة التصميم نظراً لصعوبة ذلك بعد حدوثها، وتتمثل الأهداف الأخرى التي تتعلق بها فيما يلي:<sup>1</sup>

- تأكيد جودة المنتج مع تخفيض تكاليفه.
- تطوير المنتج دائماً لجذب المستهلكين.
- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية.
- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج.
- ولا بد من وجود التكلفة المستهدفة لأنها تعد بغرض تحقيق التوازن بين المدخل الخارجي ( السوق ) والمدخل الداخلي ( المؤسسة ).
- تحفيز الموظفين على العمل للوصول إلى الربح المستهدف، أي تعميم أسلوب التكلفة المستهدفة على كل مستويات الإدارة في الشركة.
- التخطيط الاستراتيجي للمشروع بما يضمن تحقيق تخفيض التكلفة وزيادة فعالية التصميم وتطوير المنتج.
- تقديم منتجات جديدة بجودة مناسبة في الوقت المناسب للإستمرار في السوق.
- تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل في ظل التغير الاقتصادي والتكنولوجي وكذلك أذواق المستهلكين.
- إشباع حاجات العملاء وتحقيق رغباتهم من خلال منتجات متطورة وبسعر وجودة مناسبين.

<sup>1</sup>راجع: أكرم يعقوب إسماعيل و آخرون، مرجع سابق، ص 10، علي عدنان أبو عودة، مرجع سابق، ص 25، ميساء محمود محمد راجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص 20.

## خلاصة الفصل الأول:

تعرفنا في هذا الفصل إلى أن التكاليف هي عبارة عن مورد مضى به لتحديد هدف معين، وهناك عدة تصنيفات مختلفة للتكلفة أهمها تصنيف حسب علاقتها بحجم الإنتاج وحسب علاقتها بالمنتجات.

كما تناولنا في هذا الفصل إلى مفهوم التكلفة المستهدفة وأهم خصائصها، ومبدأ عملها، وكما استخلصنا بأنها تهدف إلى تخفيض التكاليف بصفة أساسية على عكس أنواع التكاليف الأخرى التقليدية التي لا تراعي طرق تخفيض التكاليف ولا تضع سعر مستهدف يجعلها تنافس به باقي المؤسسات التي تضمن من خلال هذا التنافس البقاء في السوق.

وبالتالي فإن التكلفة المستهدفة أسلوب جديد من خلالها نتوصل إلى أقصى درجات الدقة والتفصيل وكذلك التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مع المحافظة على الجودة والخصائص المطلوبة من العميل كل هذه الخصائص تكسب الميزة التنافسية للمؤسسة وهي الخطة التي نرغب في الوصول إليها.

## الفصل الثاني:

تحقيق الميزة التنافسية من خلال التكلفة

المستهدفة

**تمهيد**

مع توسع أنشطة المؤسسات وكثرة تنوع المنتجات أدى الى زيادة حدة المنافسة وهو الشيء الذي يجعلها تبحث عن حصة سوقية أكبر واللفوز بهاته الحصة، يجب عليها أن تأخذ بعين الإعتبار العديد من الجوانب التي تساعد في ذلك،

إذا تعتبر التنافسية أحد آليات العولمة الاقتصادية التي تعمل على تعظيم الإستفادة من المميزات التي يوفرها الإقتصاد، كما تساعد أيضا في القضاء على إحدى أهم العقبات التي تواجه تحسين الكفاءة والإنتاجية، لذا جعل مؤسسات تقوم بإنتاج أحسن السلعة الجيدة وذات ميزة والإستخدام الأفضل.

ولمعرفة أهمية تخفيض التكاليف ومدى الإعتقاد عليها في المؤسسات سنتطرق في هذا الفصل إلى:

✓ ماهية الميزة التنافسية.

✓ دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة.

## المبحث الأول: مدخل للميزة التنافسية

تعتبر الميزة التنافسية من أهم التحديات التي تواجهها المؤسسات حاليا ذلك أن درجة التنافس في السوق تعد من العوامل التي تهدد قدرة المؤسسة على الصمود في وجه منافسيها وضمان إستمرارها فيه وهذا ماسوف نتناوله في البحثنا.

### المطلب الأول: مفهوم التنافسية وأنواعها

#### أولاً: مفهوم التنافسية

تسعى المؤسسة إلى التقدم على منافسها وعليه فهي مطالبة بالمعرفة الدقيقة والإلمام بكل ما يساهم في تشكيلها لهذا سوف نقوم بتعريف التنافسية.

تعرف بأنها: > تقديم منتج ذي جودة عالية وسعر مقبول للزبائن وأداء عال للمؤسسة في السوق مقارنة بالمنافسين وهذا بتقدير واحتساب الحصة السوقية النسبية للمؤسسة.<sup>1</sup>

وهي كذلك: >إمكانية تزويد المستهلك بالمنتجات والخدمات الأكثر كفاءة أو فعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية مما يعني نجاحا مستمرا لهذه المؤسسة على الصعيد العالمي في ظل الدعم والحماية من قبل الحكومة المتطورة والمعتمدة على الجودة خطوة أساسية في تحقيق القدرة على تلبية الطلب العالمي والمنافسة الدولية.<sup>2</sup>

مما سبق يمكن تقديم التنافسية كمفهوم متعدد الأبعاد حيث تجتهد المؤسسة في تحقيقه قصد إحتلال موقف تنافسي مستمر في السوق، فالتنافسية حالة ذهنية تدفع إلى التفكير في الكيفيات التي تجعل المؤسسة تحافظ وتطور موقعها في السوق أطول فترة ممكنة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>Richard percerou, **entreprise- gestion et comptabilite, editioneconomica**, paris, France, 1984, p 53.

<sup>2</sup> أحمد بن موزة، **التحليل التنافسي ودوره في اعداد الاستراتيجية التسويقية بالمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير في علوم التسير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006، ص 79.

<sup>3</sup> شقيرة هجيرة، **الاستراتيجية التنافسية ودورها في الأداء المؤسسية**، رسالة ماستر، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2005، ص 7.

## ثانيا: أنواع التنافسية

تصنف التنافسية الى صنفين أساسيين وهما:<sup>1</sup>

## 1. التنافسية حسب الموضوع: وتتضمن تنافسية المنتج وتنافسية المؤسسة.

أ. **تنافسية المنتج:** تعتبر تنافسية المنتج شرطا لازما لتنافسية المؤسسة لكنه ليس كافي وكثيرا مايعتمد على سعر التكلفة كمعيار وحيد لتقويم تنافسية منتج معين وبعد ذلك أمر غير واضح، باعتبار ان هناك معايير أخرى قد تكون أكثر دلالة كالجودة وخدمات مابعد البيع وعليه يجب اختبار معايير معتبرة يمكن من التعرف الدقيق على وضعية المنتج في السوق في وقت معين.

ب. **تنافسية المؤسسة:** يتم تقويمها على مستوى أشمل من تلك المتعلقة بالمنتج حيث لا يتم حسابها من الناحية المالية في نفس المستوى من النتائج في حين يتم التقويم المالي للمنتج بالإستناد إلى الهامش الذي ينتجه هذا الأخير أما تنافسية المؤسسة فيتم تقويمها من جهة الأعباء الإجمالية التي تتمثل في نفقات البحث والتطوير، والمصاريف المالية...، ومن جهة الأخرى من خلال هوامش كل المنتجات، فإذا فاقت المصاريف والنفقات الهوامش وإستمر ذلك مدة أطول فإن ذلك يؤدي إلى خسائر كبيرة يصعب على المؤسسة تحملها ومن ثم فالمؤسسة مطالبة بتقديم قيمة لزيائنها ولا يتم ذلك إلا إذا حققت قيما إضافية في كل مستوياتها.

## 2. التنافسية وفق الزمن:

تتمثل في التنافسية الملحوظة والقدرة التنافسية.

أ. **التنافسية الملحوظة:** تعتمد هذه التنافسية على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية غير أنه يجب ألا تتفاعل بشأن هذه النتائج لكونها قد تنجم عن فرصة عابرة في السوق أو عن ظروف جعلت المؤسسة في وضعية احتكارية فالنتائج الإيجابية في المدى القصير قد لا تكون كذلك في المدى الطويل.

ب. **القدرة التنافسية:** إن القدرة تنافسية تستند إلى مجموعة من المعايير حيث أن هذه الأخيرة تربطها علاقات متداخلة فيما بينها فكل معيار يعتبر ضروري لأنه يوضح جانبا من القدرة التنافسية وتبقى

<sup>1</sup> أعمار بوشناف، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002، ص 11.

المؤسسة صامدة في البيئة مضطربة ولكنه لا يكفي بمفرده وعلى خلاف التنافسية الملحوظة فإن القدرة التنافسية تختص بالفرص المستقبلية وبنظرة طويلة المدى من خلال عدة دورات استغلال.

### المطلب الثاني: مفهوم الميزة التنافسية وأنواعها

أولاً: تعريف الميزة التنافسية: هناك العديد من التعاريف التي قدمت للميزة التنافسية وهي كآتي:

حيث تعرف بأنها: <هي عنصر تفوق المؤسسة يتم تحقيقه في حالة اتباعها لاستراتيجية معينة للتنافس><sup>1</sup>. وهي كذلك: <إمكانية المؤسسة على صياغة وتطبيق الاستراتيجية التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمؤسسات الأخرى العاملة في نفس النشاط><sup>2</sup>.

حيث تعرف أيضا بأنها: < مجال تتمتع فيه المؤسسة بميزة أعلى من ميزة منافيسها في إستغلال مواردها المادية وأالبشرية فقد تتعلق بالجودة التكنولوجية لإمكانية تخفيض التكاليف، الكفاءة التسويقية الابتكار والتطوير المستمر، والتميز في الفكر الإداري، وفرة الموارد المالية أو استهلاك موارد بشرية مؤهلة>.

ويعرفها بعض الأخر على أنها: < العنصر الحرج الذي يقدم فرصة جوهرية لكي تحقق المؤسسة ربحية دائمة مقارنة بمنافسها><sup>3</sup>.

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج: أن الميزة التنافسية هي الصفات التي تجعل المؤسسة تتميز بالأحسن عن منافسيها في السوق وتحقق لها رضى الزبون.

### ثانياً: أنواع الميزة التنافسية

تتمثل في نوعين أساسيين وهما:<sup>4</sup>

1. **ميزة التكلفة الأقل:** وهي قدرة المؤسسة على تصميم والتسويق المنتج بأقل تكلفة ممكنة بالمقارنة مع التكاليف المؤسسات المنافسة بما يؤدي الى تحقيق عوائد أكبر وللحصول على هذه الميزة يتطلب فهم الأنشطة الحرجة في حلقة أو سلسلة القيمة للمؤسسة والتي تعد مصدرا هاما للميزة التكلفة مع العلم أن الوضعية التنافسية

<sup>1</sup>نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص 37.

<sup>2</sup>معالي فهمي حيدر، نظام المعلومات - مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعة، الاسكندرية، 2002، ص 8.

<sup>3</sup>M- Porter, Lavantage concurrentiel, DunodeDtition, Paris, fiance, 1999, P 41.

<sup>4</sup>نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص ص 84-85.



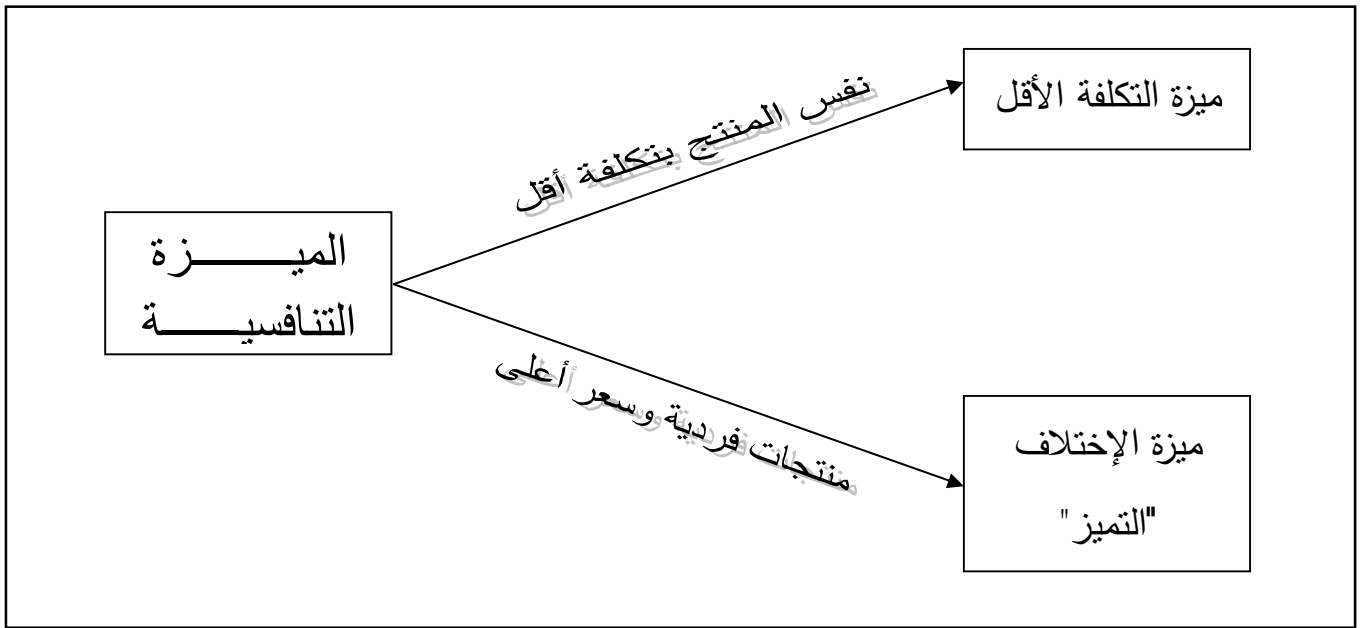
للمؤسسة في مختلف المجالات الإستراتيجية تمر عبر تقييم أو تحديد أهمية المزايا التي تتمتع بها مقارنة مع منافسيها فيما يتعلق بالتكاليف.

2. **ميزة التمييز:** هي قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز وفريد له قيمة مرتفعة من جهة نظر المستهلك (جودة عالية، خصائص فريدة، وتوفير خدمات مابعد البيع) لذا يصبح من الضروري فهم الظروف المحتملة لتمييز المنتج من خلال أنشطة حلقة القيمة وتوظيف قدرات المؤسسة لتحقيق جوانب التمييز.

حيث يعتبر هذان النوعان من الميزة التنافسية امتلاكهما أو استهلاك إحدهما على الأقل من طرف المؤسسة يمكن من الحصول على القدرة التنافسية.

والشكل الموالي يوضح هاتان الميزتان

شكل رقم "2" أنواع الميزة التنافسية



المصدر: نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 85.

## المطلب الثالث: أسس الميزة التنافسية ومحدداتها ومصادرها

أولاً: أسس الميزة التنافسية: تتمثل أسس الميزة التنافسية في الأربعة أسس وهي:<sup>1</sup>

1. الكفاءة: وتكون في تحويل المدخلات إلى مخرجات والمدخلات هي عوامل أساسية لإنتاج مثل العمالة والأرض ورأس المال، أما المخرجات فهي عبارة عن السلع والخدمات التي تنتجها الشركة.

حيث يتم قياس الكفاءة

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}$$

وكلما كانت الشركة أكثر كفاءة كلما قل مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة.

إن أهم مكونات الكفاءة بالنسبة لكثير من الشركات يتجسد في إنتاجية الموظف، وذلك العنصر الذي يقاس عادة بالمخرجات بالنسبة لكل موظف ومع أخذ كل الثوابت في الاعتبار فإذا ما حققت الشركة مستوى عال من إنتاجية الموظف في مجال صناعي معين فسوف تحقق المستوى الأدنى من تكاليف الإنتاج بمعنى آخر تستهلك هذه الشركة مزايا تنافسية مرتكزة على التكلفة ومن أجل تحقيق الإنتاجية العالية يتعين على المؤسسة أن تتبنى إستراتيجية مناسبة.

2. الجودة: إن المنتجات ذات الجودة هي السلع والخدمات التي يمكن الإعتماد عليها والثقة بها لانجاز الوظائف المصممة لادائها وهذا المفهوم ينطلق على مجالات كثيرة ويعتبر تأثير الجودة العالية للمنتج على المزايا التنافسية تأثيراً مضاعفاً.

- إن توفير منتجات عالية الجودة يزيد من قيمة هذه المنتجات في أعين المستهلكين وهذا المفهوم المدعم للقيمة يؤدي بدوره إلى السماح للشركة بفرض سعر عالي لمنتجاتها.
- أما التأثير الثاني للجودة العالية على المزايا التنافسية فيصدر عن الكفاءة والتكاليف المنخفضة للوحدة إن أقل وقت يضيعه العامل يؤدي إلى خروج منتجات معينة أو خدمات ذات مستوى أقل للوحدة.

وهكذا نجد أن المنتج العالي الجودة لا يسمح للمؤسسة فقط بفرض أسعار عالية لمنتجاتها ولكن يؤدي أيضاً إلى خفض التكلفة.

<sup>1</sup> شارلز وجاريت جونز، الإدارة الاستراتيجية - مدخل متكامل، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد العال، دار المريخ السعودية، 2005، ص - ص 196 - 200.

3. **التجديد:** يمكن تعريفه على أنه كل شيء جديد أو حديث يتعلق بطريقة ادارة الشركة أو المنتجات التي تنتجها ويشمل التجديد على كل تقدم يطرأ على أنواع المنتجات وعمليات الانتاج ونظم الادارة والهياكل التنظيمية والاستراتيجيات التي تعتمدها المؤسسة.

ونستطيع القول أن تجديد يمثل أحد أهم الأسس للمزايا التنافسية، وعلى المدى الطويل يمكن النظر الى المنافسة كعملية موجهة بواسطة التجديد.

4. **الاستجابة لحاجات العميل:** لتحقيق هذا العامل بشكل متفوق، يتعين على المؤسسة أن تكون قادرة على أداء المهام بشكل أفضل من المنافسين في تحديد واشباع احتياجات عملائها وعندئذ سيولى المستهلكون قيمة أكبر لمنتجاتها مما يؤدي الى خلق التميز القلثم على المزايا التنافسية.

إن عملية تحسين جودة المنتج يجب أن تتماشى مع تحقيق الاستجابة لحاجات العميل، كما في حالة تطوير منتجات جديدة بها سمات تفتقر إليها المنتجات المتواجدة.

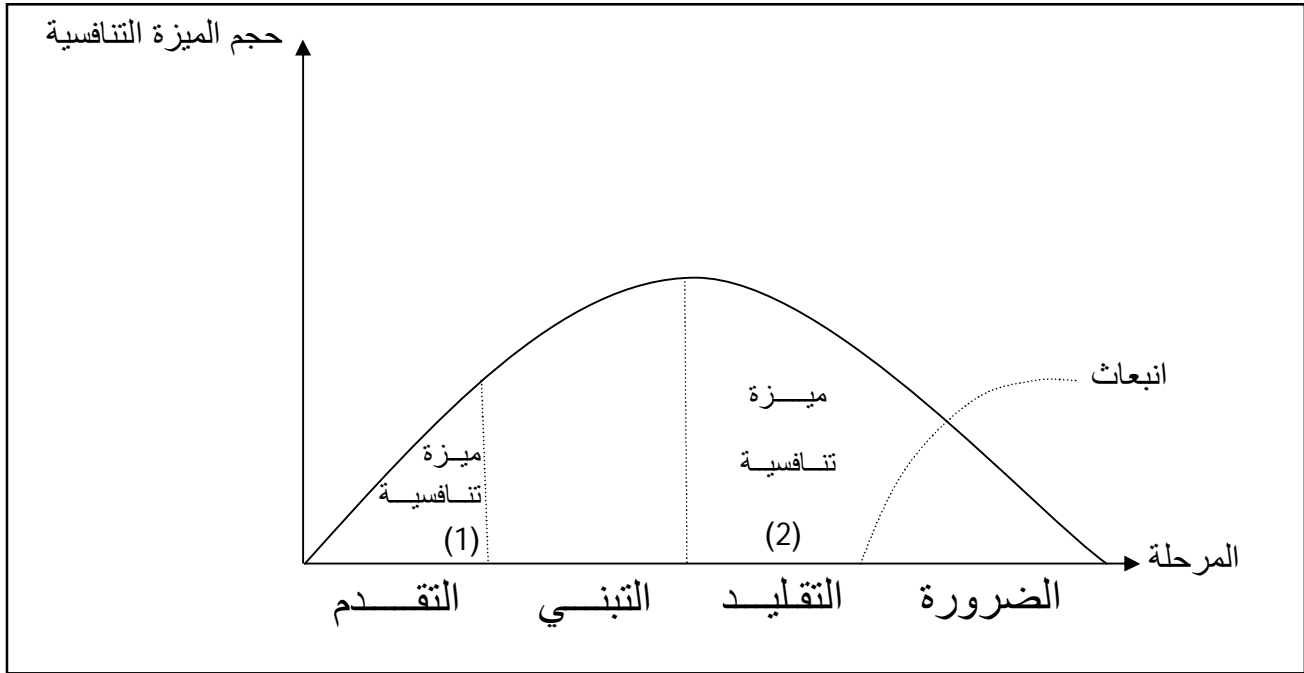
#### ثانياً: محددات الميزة التنافسية

تتحدد الميزة التنافسية للمؤسسة انطلاقاً من بعدين هامين هما: حجم الميزة التنافسية ونطاق التنافس أو السوق المستهدف.

1. **حجم الميزة التنافسية:** تحقق الميزة التنافسية سمة الاستمرارية اذا امكن للمؤسسة المحافظة على ميزة التكلفة الأقل أو تميز المنتج أو الخدمة في مواجهة المؤسسات المنافسة، وبشكل عام كلما كانت الميزة التنافسية أكبر كلما تتطلب جهود اكبر للمؤسسات المنافسة للتغلب عليها أو لتحديد أثرها.

حيث تمر الميزة التنافسية بنفس دورة حياة المنتجات ويتم توضيحها من خلال الشكل التالي:

شكل رقم 3 دورة حياة الميزة التنافسية



المصدر: بلعزوز بن علي، فلاق صليحة، مرجع سابق، ص 7.

وتتوضح دورة حياة الميزة التنافسية من خلال المراحل التالية:<sup>1</sup>

- أ- **مرحلة التقدم:** تعتبر هذه المرحلة أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة التي اكتسبت ميزة التنافسية كونها تحتاج للكثير من التفكير والاستعداد لبشري المادي والمالي وتعرف الميزة التنافسية مع مرور الوقت انتشار أكثر فأكثر، حيث يؤدي ذلك الى القبول الذي تحضى به من قبل عدد متزايد من الزبائن.
- ب- **مرحلة التبني:** تعرف الميزة هنا بأنها استقرار نسبي من حيث التوسع والانتشار باعتبار ان المنافسين بدأو يركزون عليها، وتكون الوفرة هنا أقصى ما يمكن.
- ت- **مرحلة التقليد:** يتراجع حجم الميزة وتتجه شيئاً فشيئاً إلى الركود لكن المنافسين قاموا بتقليد ميزة المؤسسة، وبالتالي تراجع أسبقيتها عليهم، ومن ثمة إنخفاض في الوفرة.
- ث- **مرحلة الضرورة:** في هذه المرحلة تحاول المؤسسة الانبعاث من جديد وذلك بتحسين الميزة الحالية وتطويرها بشكل سريع او انشاء ميزة جديدة على أساس الميزة الحالية واذا لم تتمكن المؤسسة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة فإنها تفقد أسبقيتها تماما وعندها يكون من الصعوبة العودة إلى التنافس من جديد إذن فعلى المؤسسة تتبع دورة حياة نشاطها من أجل البقاء والاستمرار.

<sup>1</sup> بلعزوز بن علي، فلاق صليحة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في النول العربية، جامعة الجزائر، 15-16 ماي 2005، ص 7.

لا يمكن أن تحوز المؤسسة على ميزة التنافسية الى الأبد، وبالتالي فهي مطالبة بتتبع دورة حياة الميزة وتعرف في نفس الوقت الزمن المناسب الاجراء التحسين والتطوير أو انشاء ميزة جديدة.

2. **نطاق التنافس أو السوق المستهدف:** يعبر النطاق على مدى إتساع أنشطة لمؤسسة بغرض تحقيق مزايا تنافسية، فنطاق النشاط على مدى واسع يمكن يحقق وفرات في التكلفة عن المؤسسات المنافسة، ومن جانب اخر فالنطاق الضيق يكون من خلال التركيز على قطاع سوق معين، وخدمته بأقل تكلفة أو تقديم خدمة مميزة به.

وهناك أربع أبعاد لنطاق التنافس من شأنها التأثير على الميزة التنافسية وهي:<sup>1</sup>

أ- **القطاع السوقي:** يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة، وكذا تنوع الزبائن الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم الاختبار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق.

ب- **درجة التكامل الأمامي:** التكامل الرأسي للأمام هو أن تتحمل المؤسسة التوزيع خلال الحلقات المختلفة وصولا الى المستهلك، ويشير الى درجة أداء المؤسسة لأنشطتها سواء كانت داخلية ( اقرار الأداء) أو خارجية باعتماد المؤسسة على مصادر التوريد المختلفة ( قرار الشراء) فالتكامل الأمامي المرتفع مقارنة بالمنافس قد يحقق مزايا التكلفة الأقل.

ت- **البعد الجغرافي:** يمثل عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة، ويسمح هذا البعد من تحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة وتبرز أهمية هذه الميزة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل على نطاق عالمي، حيث تقدم منتجاتها أو خدماتها في كل أنحاء العالم.

ث- **قطاع النشاط:** يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسة، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد والخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة.

<sup>1</sup>نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص - ص 87 - 88.

## ثالثا: مصادر الميزة التنافسية

يمكن القول بأنه هناك مصدرين للميزة التنافسية هما المهارات والموارد المتميزة هذه المصادر تستخدم لتحقيق التميز في المنتجات وتخفيض التكلفة سواء تعلق الأمر بالمهارات أو الموارد فإن أهم مصادر الميزة التنافسية تتمثل في:

1. **التكنولوجيا:** تعتبر التكنولوجيا عامل قوي من عوامل تغيير القدرات التنافسية للمؤسسة لأنها تشمل كل التطبيقات العلمية للنظريات العلمية المكتسبة لتطوير عمليات الانتاج وهذا مما جعل منها مصدرا متجدد للميزة التنافسية.<sup>1</sup>

2. **المعرفة:** إن المؤسسات الناجحة هي الشيء التي تهتم بالتجميع المنظم للمعرفة من المصادر المختلفة وتحليلها وتفسيرها الاستنتاج مختلف المؤشرات التي تستخدم في توجيه واثراء العمليات الإنتاجية وتحقيق التحسين في الأداء والإرتقاء الى المستويات الأعلى من الإنجاز لتحقيق في الأخير التميز على المنافسين.

ومن هنا أصبحت المعرفة مصدرا أساسيا من مصادر الميزة تنافسية وهي تتمثل فيما يطلق عليه ان برأس المال الفكري الذي يشمل مختلف المنتجات، والفكر الانساني في التقنيات والنظريات.<sup>2</sup>

3. **الجودة:** وهي تسيير إلى القدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات العميل لهذا فان ضمان بقاء المؤسسة في السوق مرتبطة بتنوع منتجاتها بطرق تجعل العملاء أكثر تطلعا إليها.

4. **الموارد البشرية:** تعتبر الموارد البشرية المصدر الحقيقي لتكوين الميزة التنافسية للمؤسسة وتعزيزها لأن تحقيق التميز في أداء المؤسسة له يستند على مجرد إمتلاكها الموارد الطبيعية المالية أو التكنولوجية فحسب، بل يستند على قيام الأفراد بتوفير نويات خاصة من الموارد البشرية التي تمتلك القدرة على تعظيم الاستفادة من تلك الموارد.

لهذا نجد أن الأفراد هم العنصر التنظيمي الوحيد القادر على استعاب المفاهيم والأفكار الجديدة التي تساعد على استغلال الميراث ومواجهة التحديات التي تفرضها الظروف التنافسية.<sup>3</sup>

5. **الموارد المالية:** تعتبر الموارد المالية وتوسيعها على النطاق أكبر وذلك من خلال الإعتماد على إستثمارات فعالة تعمل على تحقيق الأهداف المالية والتنافسية للمؤسسة.

<sup>1</sup> عبد السلام أبو قحف، كيف تسيطر على الأسواق - تعلم من التجربة اليابانية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص 246.

<sup>2</sup> كمال الدين عبد الغني مرسي، الخروج من فج العولمة، المكتب الجامعي، الاسكندرية، 2002، ص 61.

<sup>3</sup> علي السلمي، إدارة التميز، دار غريب، القاهرة، 2002، ص 202.

## المبحث الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

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

### المطلب الأول: أهمية البحث عن نظام التكاليف جديد في ظل المنافسة

إن النظام التكاليف التقليدي الموجود في المؤسسات غير قادر على تحديد تكلفة أي منتج أو خدمة بشكل خاص، مما أدى بمديري المؤسسات بإدراك أن النوعية المعلومات المطلوبة لإتخاذ القرارات ومستواها وتوقيتها مختلفة تماما عن تلك المستخدمة في الماضي، لذلك وجب على نظام تكاليف جديد تقديم مايلي:<sup>1</sup>

- تقديم منتج أو خدمة جديدة غير تقليدية: يؤدي ذلك إلى تعقيد التكاليف، مما يزيد الحاجة لنظام تكاليف دقيق لتصميم وتسعير هذه المنتجات والخدمات
- فك الارتباط بين الخدمات والمنتجات: في السابق كانت المؤسسات تقدم مجموعة من الخدمات بسعر واحد على أمل أن يكون متوسط التكاليف الكلية للخدمات المقدمة أقل من العائد المتأتي من مجموعة الخدمات، أما الآن فنتجه المؤسسات لفك الخدمات كل واحدة منفصلة عن الأخرى، هذا ما يزيد من الطلب على نظام تكاليف جديد.
- التشغيل الآلي للتحويلات: إن استخدام التكنولوجيا في عمليات المؤسسة أدى إلى تخفيض التكلفة المباشرة لكل عملية، لكنه أدى إلى زيادة التكاليف غير المباشرة وربطها بالمنتجات بشكل تحدي لنظام التكاليف.
- السعي إلى زيادة الربحية: إشتداد المنافسة بين المؤسسات جعل من الصعب زيادة أرباحها وحصتها السوقية فهي في تزايد وتنافس من أجل تقديم الخدمة التقليدية، مما جعلها تبحث عن طريقة لتتحكم بتكاليفها للوصول إلى مستوى ربحية، والطريقة التي تتحكم بالتكاليف هو من خلال فهم إسهام المنتجات في التكاليف غير المباشرة، هذا لا يتحقق بالإعتماد على أنظمة التكاليف التي تعتمد في توزيع التكاليف غير المباشرة على مبدأ الحجم.

<sup>1</sup> علا أسامة الشعراني، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية، دراسة تطبيقية، لمتطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010، ص- ص، 105 - 106.

## المطلب الثاني: دور الاستراتيجي لأسلوب T.C في الإستراتيجيات التنافسية

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

- تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات وهو ما يجعلها تؤثر على دورة حياة المنتج.
- بإضافة يظهر دورها من خلال تأكيدها على أهمية التحليل الإستراتيجي لبيئة المنافسة وإحتياجات الزبون والجودة المتميزة التي تحديدها من قبل المستهلك.
- ودورها الإستراتيجي المتمثل بإعتمادها على السعر الموجه بواسطة السوق في تخفيض التكاليف عن طريق إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي تزيد من التعقيد وكلف المنتج.

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

أولا: الإستراتيجية قيادة التكلفة<sup>2</sup>

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

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

<sup>1</sup> معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 7، العدد 21، جامعة تكريت، 2011، ص 183.

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي- معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 192 - 193.



ويترتب على إعتقاد هذه الإستراتيجية عدة مزايا هي:

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

### ثانياً: إستراتيجية التمييز

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

- ✓ تعزيز إخلاص وولاء المستهلك لعلامة المنتجات المتميزة مما يوفر الحماية للمؤسسة.
- ✓ توفير عوائد دخول قوية في المؤسسات الساعية للدخول في نفس المجال
- ✓ القدرة على فرض سعر عالي إستثنائي على المنتجات المتميزة.<sup>1</sup>

### ثالثاً: إستراتيجية التركيز

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

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

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

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي - - معالم سعد، مرجع سابق، ص 194-195.

## المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية

ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهذا ما أكده Feil. Kim وهي كما يلي:<sup>1</sup>

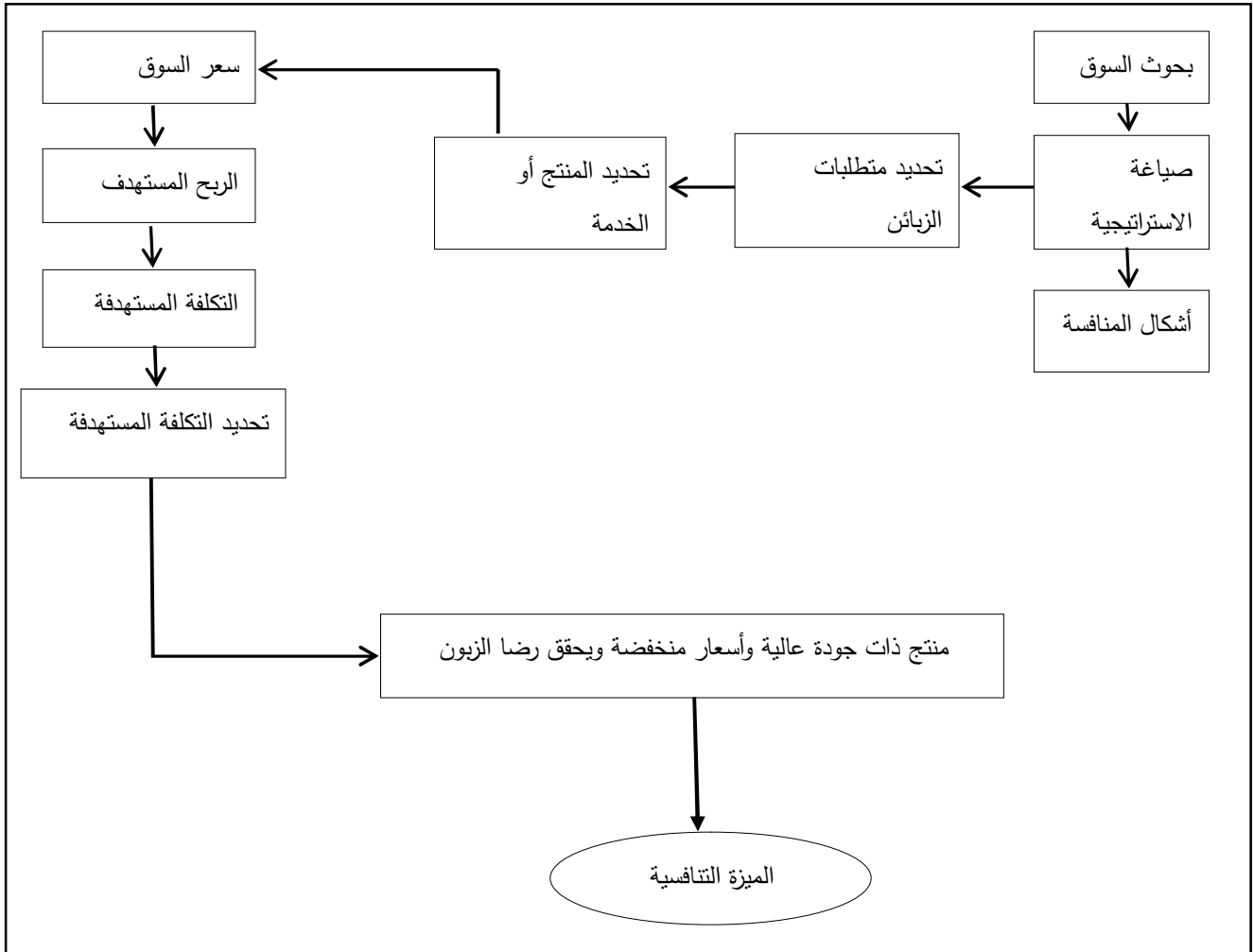
1. **التكيف وفقاً لمتطلبات السوق:** ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المؤسسة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة ومن أجل المنافسة والبقاء فس السوق يتوجب على المؤسسة القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق إستجابة لرغبات ومتطلبات الزبون والمنتج وضمان تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة.
2. **التكيف وفقاً لمتطلبات التقدم التكنولوجي:** إن الإستجابة والتكيف وفقاً لمتطلبات التورات والإبتكارات التكنولوجية ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وإنخفاض تكاليف الإنتاج، مما إنعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الإستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين على المؤسسة الأخرى المنافسة وبذلك تحقيق الميزة التنافسية.
3. **التكيف وفقاً لمتطلبات وظيفة المنتج:** إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفايتها فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها ميزة التنافسية.

<sup>1</sup>سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، مجلة 17، بغداد، 2011، ص، 359.

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

الشكل رقم (4) تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية



المصدر: سعاد جاسم محمد، مرجع سابق، ص 359 - 360.

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

وهذا ما يؤكد Kwah 79-80 بأن جودة المواد الخام لمنتجات المؤسسة إضافة إلى تسليم المنتجات ذات الجودة العالية في الوقت المناسب غير كافي لجذب الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية، لأنه الزبون لم يكن على استعداد لدفع أسعار هذه المنتجات، لذا ينبغي على المؤسسة أن تقوم أولاً بإجراء بحوث السوق لتحديد سعر منتجاتها الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه قبل البدء بتصميم المنتجات، أما العامل المهم الأخر والمؤثر في تحقيق الميزة التنافسية، فهو تخفيض التكاليف بالشكل الذي يحقق أرباح أو قيمة للمؤسسة وبنفس الوقت يحقق رضا أفضل للزبائن مقارنة بالمنتجات المنافسة، أي زيادة ثقة الزبون بمنتجات المؤسسة ذات الأسعار المقبولة والجودة العالية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.

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

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

<sup>1</sup> سعاد جاسم محمد، مرجع سابق، ص 359 - 360.

## خلاصة الفصل الثاني:

بناء على ما ذكرنا أنفا ترتكز الميزة التنافسية على إحداث تفوق على المنافسين بإستهداف السوق بأقل التكاليف حسب الظروف التي تواجه المؤسسة، ويمكن لأي مؤسسة أن تتبنى إحدى الاستراتيجيات التنافسية وحتى تتمكن هذه الأخيرة من تحقيق الميزة التنافسية يتوجب عليها أن تتكيف مع متطلبات السوق إي إنتاج منتج ذو جودة عالية، حيث أن عامل المهم والمؤثر في تحقيق الميزة التنافسية، فهو تخفيض التكاليف بالشكل الذي يحقق أرباح أو قيمة للمؤسسة وبنفس الوقت يحقق رضا أفضل للزبائن مقارنة بالمنتجات المنافسة، وعليه تعتبر التكلفة المستهدفة هي أداة حقيقية لتحقيق الميزة التنافسية.

## الفصل الثالث:

مساهمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة  
في مؤسسة الملح الوطنية من أجل تحقيق الميزة  
التنافسية

**تمهيد:**

بعد تعرضنا للجانب النظري من خلال إعطاء نظرة حول التكاليف ونشأة وتعريف التكلفة المستهدفة وخصائصها وكذلك مبدأ عملها وما تحتويه من مراحل بالإضافة إلى ماهية الميزة التنافسية وأهم أسسها ومحدداتها، حيث سنحاول إسقاط ما جاء في الجانب النظري على إحدى المؤسسات التي تنشط في هذا المجال لتقريب المفاهيم المتطرق لها في الجانب النظري، وتم إختيار مركب الملح -الوطاية- لما يحضى به من منافسة محلية، ويكون ذلك من تطبيق التكلفة المستهدفة على إحدى منتجاته، وذلك عن طريق إجراء مقابلة و تحليل المعلومات المتحصل عليها للوصول إلى نتائج الدراسة، لذا سننترق في هذا الفصل إلى ما يلي:

- ✓ التعريف بمؤسسة الدراسة.
- ✓ طريقة التكاليف التي تعمل بها المؤسسة.
- ✓ محاولة تطبيق التكلفة المستهدفة في المركب الملح -الوطاية-.

## المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة مركب الملح «الوطاية»

يتم من خلال هذا المبحث التعريف بمركب الملح -الوطاية- من خلال تقديم بطاقة تعريفية حول المركب موضوع الدراسة مع إظهار أفاقه وهيكله التنظيمي.

### المطلب الأول: نشأة و تعريف المؤسسة محل الدراسة

يعتبر مركب الملح أحد أهم الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح و يقع ببلدية الوطاية التي تبعد 25 كلم عن ولاية بسكرة، تقدر مساحة المركب بـ 13 هكتار، يتوزع على بنايات إدارية، ورشات إنتاج، مخازن، محجرة تبعد حوالي 3 كلم عن المركب (لم تعد تستخدم).<sup>1</sup>

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

مركب الملح الوطاية هو وحدة إنتاجية تابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح التي أنشئت بمقتضى المرسوم المؤرخ في 16 جويلية 1983 وتم التحويل القانوني للمؤسسة إلى شركة ذات أسهم تبعا للقانون الأساسي المؤرخ في 04 جوان 1990 وهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال قدره 339 000 000 دج وأصبحت الآن برأس مال قدره 1600 000 000 دج، و يحقق متوسط ربح سنوي يقدر بـ 12 000 000 دج. وتعتبر المؤسسة الوطنية للأملاح أكبر منتج وموزع جزائري للملح ويتواجد المقر الاجتماعي (المديرية العامة) بقسنطينة. وتحتوي المؤسسة الوطنية للأملاح على 06 وحدات إنتاجية و 04 وحدات توزيع توجد على مستوى الوطن وهي:

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

<sup>1</sup>مسؤول مصلحة المحاسبة بالمؤسسة محل الدراسة.



8- وحدة توزيع بجاية.

9- وحدة توزيع وهران.

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

للعلم فإنه تم الإستغناء عن إستخراج مادة الملح من المنجم الجبلي في أكتوبر 2005 و هذا راجع إلى للتكلفة الكبيرة في إنتاجه و قد حافظ المركب في إنتاج ملح الشطوط إلى غاية يومنا هذا في توفير الملح الغذائي و الصناعي لكل الزبائن كما و نوعا.

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

### 1. أملاح غذائية:

- ملح المائدة (رفيع) بمختلف أنواع التعليب.
- ملح الطبخ (شمسي) بمختلف أنواع التعليب.
- ملح المخابز .

### 2. أملاح صناعية:

- ملح صناعي بمختلف أنواع التعليب.
- ملح أقراص لمعالجة المياه.

### 3. أملاح خاصة:

- ميدسال: ملح خاص للذين يعانون ضغط الدم.
- بيكربونات الصوديوم.
- سلما: ملح خاص لآلات الغسيل.
- راحة: ملح الحمام.
- جسيم: ملح خاص للتصبير.
- أنية: ملح خاص لغسيل الأواني.

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

Qualité	Produit	Poids
SEL ALIMENTAIRE	Rafie sachet carré	1kg
	Rafie flacon import	60g
	Rafie Sac	4kg.
	Rafie Sac	20kg.
	Rafie Flacon Local	250g
	Rafie petit sel	20g
	Chamsi sache carré	1kg
	Chamsi sac	4kg
	Sel boulanger	15*1kg
	Sel boulanger sac vrac	15kg
	Chamsi sac (séché)	20kg

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم -1- لسنة 2014.

الجدول رقم (02): أنواع المنتجات الصناعية بالمؤسسة الملح «الوطاية»

SEL Industriel	Vrac non lavé/Déneigement	/
	Sel industriel	4/25
	Sel traité non iodé en big bag	/
	Sel traité non iodé-lavé 1fois	1/25
	Sel traité non iodé-lavé 2fois	1/25
	Sel en poudre	25Kg
	sel rafie non iodé sac	25Kg
	Berlingot en sel traité sac	25Kg
	Sel en poudre en big bag	/

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق الملحق رقم 2- لسنة 2014.

الجدول رقم (03): أنواع المنتجات الخاصة بالمؤسسة الملح «الوطاية»

SELS SPECIAUX	Medisel flacon	100g
	Bicarbonate de soude	175g
	Sel de bain en dose	60g
	Sel de bain CARAFE	560g
	SELMA pastille boite	36pastille
	JASSIM sac	4kg
	Sel de bain sac	2Kg
	Sel de bain sac	4kg
	JASSIM sac	2kg
	Selma pastille sac	4kg
	ANIA sac	4kg
	ANIA sac	2kg
	SELMA pastille sac	2kg

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 2- لسنة 2014.

### مكونات التي تدخل ضمن إنتاج مادة الملح

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

### الجدول رقم (04): تصنيف العمال في المؤسسة

التصنيف	العدد	المعدل
إطارات	12	15,38%
أعوان تحكم	36	46,15%
المنفذين	30	38,46%
المجموع	78	100%

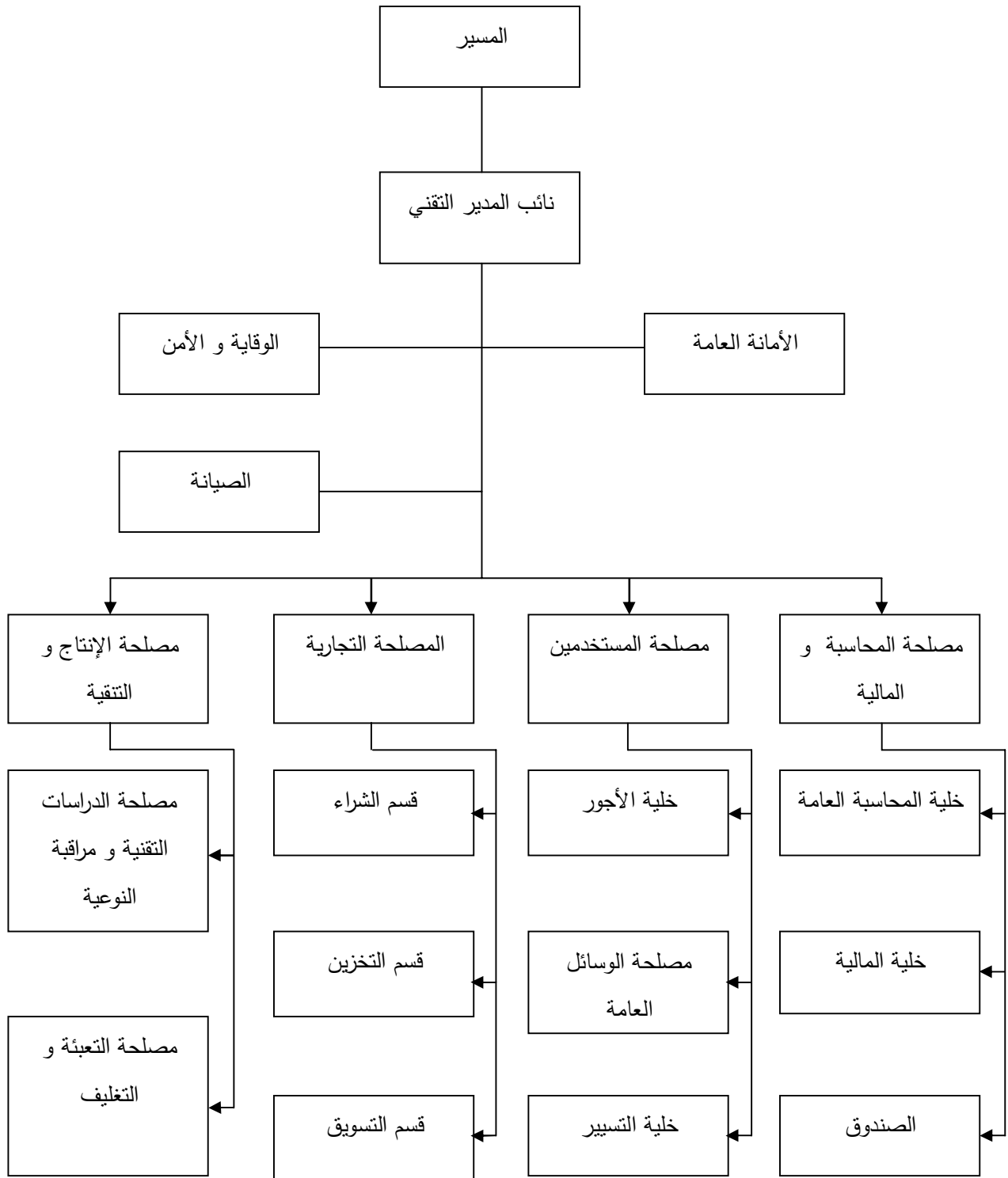
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة لسنة 2014 .

## المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركب الملح « الوطاية »

يتكون هيكل المؤسسة محل الدراسة من:

- 1- **المسير:** هو المسئول الأول الذي يقوم بتسيير المركب من خلال إتخاذ جميع القرارات والتنسيق بين جميع المصالح والأقسام.
- 2- **نائب المدير التقني:** هو المسئول عن مصلحة الإنتاج و الصيانة، عمليات البيع و الشراء، وينوب عن المدير في تأدية مهامه أثناء غيابه.
- 3- **الأمانة العامة:** هي عنصر إتصال بين الإدارة العامة وجميع المصالح والأقسام حيث يتم استقبال المكالمات وتحويلها، استقبال البريد الوارد والصادر، تنظيم الملفات كل قسم وتنظيم المواعيد.
- 4- **قسم الإنتاج والتفقيّة:** يهتم هذا القسم باستغلال الموارد المتاحة في المركب للقيام بعملية الإنتاج، تحسينه، و تطوير المنتجات و مراقبة المنتج ومطابقته للمقاييس المعمول بها والمطلوبة من طرف الزبائن، حيث يعتمد العمل في المخبر على قياس نسب النقاوة والإضافات الغذائية والكيميائية وهناك مخطط يتضمن جميع المعطيات التي يقوم بها مهندسو المخبر يوميا.
- 5- **قسم الأمن:** يسهر على حماية أملاك المركب ويؤمنها مدة 24 ساعة خاصة على الأماكن المهمة كالمخازن، آلات، الإنتاج، خزانات، الوقود وتحديد الأخطار المتوقعة حدوثها. وهو وجهاز أمنيا بكاميرات مراقبة وأعوان مسلحين وخطوط هاتفية متصلة مباشرة بالحماية المدنية والدرك.
- 6- **المصلحة التجارية:** تكلف بتسويق المنتج من خلال بيعه في السوق المحلي وتأمين التنازلات للوحدات الأخرى أما عملية التصدير فتتم برمجته على مستوى المديرية العامة في قسنطينة، والتي ترسلها سنويا، كما تقوم بالبحث عن الزبائن وعرض المنتجات من قبل الموزعين والوكلاء المعتمدين، تجار الجملة وتجار التجزئة، القطاعات الصحية، مراكز البيع والمعارض.
- 7- **قسم الصيانة:** مهمته تأمين صيانة الآلات والبنية التحتية للإنتاج في آجال محددة مسبقا وبأقل تكاليف حيث بعد عملية تشخيص العطب تحدد مدة إصلاحها وكلفتها التي يوافق عليها المستعمل من أجل انجاز العمل المطلوب في أوانه دون تعطيل المستعمل.
- 8- **قسم المحاسبة و المالية:** يعتبر قسم المحاسبة والمالية العمود الفقري للمركب لأن من خلاله يتم التمكن من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، فكل المعلومات من المصالح تصب فيه.
- 9- **قسم الموارد البشرية:** تتكفل باليد العاملة في المركب فيما يخص الرواتب والأجور، التشغيل حقوق التأمين. و فيمالي المخطط الذي يبين الهيكل التنظيمي:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمركب الملح « الوطنية »



المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية لسنة 2014.

### المطلب الثالث: أهمية والأفاق المستقبلية للمركب الملح « الوطنية »

#### أولاً: أهمية مركب الملح:

للمؤسسة أهمية و دور كبير في الإقتصاد الوطني من خلال ماتنتجه الوحدات التابعة لها و التي من بينها مركب الوطنية، وتكمن أهميته في:

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

#### ثانياً: الأفاق المستقبلية

يطمح مركب الملح- الوطنية- الزيادة أكثر في أنشطته وتنوع منتجاته وتطويرها بغية تلبية حاجات ورغبات زبائنه المتجددة وزيادة حصته السوقية للتفوق على منافسيه الخواص ويمكن ذكر ما يريد الوصول إليه المركب في العناصر التالية:

- توسيع وحدة الأملاح الخاصة وذلك بتوسيع الإنتاج أكثر وبكمية كبيرة خاصة بما يتعلق بملح الحمام (راحة).
- إعادة هيكلة المصنع القديم من خلال توفير آلات وأجهزة جديدة و عصرية.
- توفير الإمكانيات المادية لجلب المادة الأولية من المنجم الجبلي.
- إقتحام الأسواق المحلية و تصدير منتجاتها إلى أسواق دول أجنبية.
- كسب رضا المستهلكين الحاليين والمرقبين.

### المبحث الثاني: التكاليف التي يعمل بها المركب الملح « الوطاية »

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

#### المطلب الأول: أنواع التكاليف التي يعمل بها مركب الملح

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

❖ **التكاليف حسب علاقة الإنتاج:** وتتمثل في مواد مباشرة ومواد غير مباشرة وهي كمايلي:

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



## ❖ التكاليف حسب حجم النشاط:

حيث أن المؤسسة تطبق نوعيين من التكاليف تتمثل في:

- **التكاليف الثابتة:** هي تكاليف الإنتاج التي لا تتغير بنشاط المؤسسة، أي بالإنتاج، هذا النوع تتحمله المؤسسة مهما كان مستوى نشاطها. و تشمل أرقام الحسابات:

\* د/60: المشتريات المستهلكة.

\* د/61: الخدمات الخارجية.

\* د/64: الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة.

\* د/65: الأعباء العملياتية الأخرى.

\* د/66: الأعباء المالية.

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

\* د/62: الخدمات الخارجية الأخرى.

\* د/63: أعباء المستخدمين.

\* د/68: مخصصات الإهلاك و المؤونات و خسائر القيمة.

\* د/69: الضرائب على النتائج و مايمثلها.

تعرف مفاتيح التوزيع من خلال كمية الإنتاج و درجة تعقيد الإنتاج (هناك خطوات في إنتاج المنتج على درجة كبيرة من التعقيد).

## المطلب الثاني: طريقة إحتساب التكاليف لمركب الملح

تكمن طريقة إحتساب التكاليف للمنتجات النهائية من خلال مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها المديرية العامة و هي كمايلي:

أولاً: جمع البيانات: تتمثل في مجموعة من النقاط التالية :

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

- الكميات المنتجة من قبل المنتج.

- المصروفات المباشرة المسجلة لكل مركز تكلفة.

- التكاليف الكلية لكل وحدة.

هذه المعطيات المقدمة التي من شأنها أن تبيّن التكلفة التي تعود لكل منتج في غياب المحاسبة التحليلية التي تحدد التكاليف لكل مركز تكلفة، و حساب التكاليف من خلال توزيع تكاليف الوحدة (حسب الفئة) وفقا لكمية إنتاجها.

### ثانيا: طريقة الحساب تكلفة

تقوم طريقة الحساب على تحليل تكاليف مركز التكلفة لكل منتج وتحدد مصاريفها (التكاليف المرتبطة مباشرة مع عملية الإنتاج) وهي التكاليف المباشرة التي تتعلق بالإنتاج، والباقي من التكاليف هي تكاليف غير مباشرة والتي تحسب بأخذ إجمالي التكاليف المباشرة لكل مراكز التكاليف والمصاريف الإجمالية للوحدة، وبسبب قلت المعلومات سيتم الإكتفاء بذكر المراحل حساب سعر التكلفة في مؤسسة الدراسة.

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

#### 1/ جدول المنتجات: والذي يتكون من:

- الرمز: رقم الحساب المنتج.
- الوصف: وصف المنتجات.
- الكمية: الكمية المنتجة خلال السنة.
- الدرجة: درجة تعقيد المنتج.
- المفتاح: مفتاح توزيع التكاليف غير المباشرة (تحسب تلقائيا).

#### الجدول رقم (05): جدول المنتجات

الرمز	الوصف	الكمية	المفتاح	درجة التعقيد
01	Rafie			2,00
02	Chamsi PP			1,50
03	Coussin			1,50
04	BigBag			1,00
05	4/25-4/50			0,00
06	Vrac			0,50
07	Pastille			3,00
08	Agro			1,00
09	1/25			1,00
10	Poudre			1,00

المصدر: مصلحة المبيعات المديرية العامة.

ومن خلال الجدول السابق يتم حساب درجة التعقيد بالكمية الأكثر إنتاجاً في المؤسسة للمنتج من خلال 8 ساعات و هي موزعة في الجدول و ذلك من خلال: الفارق بين كمية إنتاج المنتجات خلال 8 ساعات مثال: خلال 8 ساعات تم إنتاج 15 طن من ربيع و 30 طن من شمسي و 60 طن من أكياس أملاح الخبز، فكل منتج يوضع له درجة معينة.

أما حساب مفتاح توزيع التكاليف غير المباشرة = الكمية × درجة التعقيد، و المجموع المتحصل عليه × 100% ثم بعد ذلك نقسم على (إجمالي الكميات × درجة التعقيد). وذلك من خلال:

$$\text{كمية المنتج} \times \text{درجة التعقيد} = (\text{إجمالي الكميات} \times \text{درجة التعقيد}).$$

$$(\text{إجمالي الكميات} \times \text{درجة التعقيد}) \leftarrow 100\%.$$

$$\text{كمية المنتج} \times \text{درجة التعقيد} \leftarrow X.$$

2/جدول مركز التكلفة: والذي يتكون من

- الرمز: رمز مركز التكلفة.
- الوصف: وصف مركز التكلفة.
- تكاليف الأغلفة: إجمالي تكاليف الأغلفة المتصلة بمركز التكلفة.
- تكاليف الموظفين: إجمالي تكاليف الموظفين المتصلة بمركز التكلفة.
- الإهلاك: إجمالي الإهلاكات المتصلة بمركز التكلفة.
- تكاليف أخرى: إجمالي باقي التكاليف المتصلة بمركز التكلفة.
- الكمية: كمية المنتج من مركز التكلفة.
- تكاليف متغيرة: معدل التكاليف المتغيرة من خلال تقرير الكميات (تكاليف الموظفين و الإهلاك).
- تكاليف ثابتة: المعدل بالطن للتكاليف الثابتة من خلال تقرير الكمية (تكاليف الأغلفة و باقي التكاليف المستهلكة).
- التكاليف المباشرة: معدل التكلفة بالطن لمركز التكلفة.

تصنف التكاليف حسب نوعها و تجمع و نضعها في الجدول الآتي:

**الجدول رقم (06): جدول مركز التكلفة**

الرمز	الوصف	الأغلفة	الموظفين	الإهلاك	تكاليف أخرى	الكمية	تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف مباشرة
01	chamsiPP								
02	PE								
03	Poudre								
04	1/25								
05	Big-bag								
06	AGRO-ALIM								
07	Rafie								
08	Pastille								

المصدر: مصلحة المبيعات المديرية العامة.

**3/جدول الربط(المنتج/مركز التكلفة): والذي يتكون من**

- المنتج: رمز حساب المنتج.

- رمز مركز الربط (CC).

**الجدول رقم (07): جدول الربط للمنتجات**

المنتج	مركز الربط
Rafie	Rafie
Chamsi PP	chamsiPP
Coussin	PE
BigBag	Big-bag
Pastille	Pastille
Agro	AGRO-ALIM
1/25	1/25
Poudre	Poudre

المصدر: مصلحة المبيعات المديرية العامة.

4/ جدول العناصر العامة: والذي يتكون من الحسابات التالية:

- \*د/60: المشتريات المستهلكة.
- \*د/61: الخدمات الخارجية.
- \*د/62: الخدمات الخارجية الأخرى.
- \*د/63: أعباء المستخدمين.
- \*د/64: الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة.
- \*د/65: الأعباء العملياتية الأخرى.
- \*د/66: الأعباء المالية.
- \*د/67: العناصر غير العادية (الأعباء).
- \*د/68: مخصصات الإهلاك و المؤونات و خسائر القيمة.
- \*د/69: الضرائب على النتائج و مايمثلها.

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

و توضع في الجدول الآتي:

**الجدول رقم (08): جدول التكاليف العامة**

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

المصدر: مصلحة المبيعات المديرية العامة.

رابعاً: نتيجة النهائية للحسابات:

الجدول رقم (09): جدول حساب سعر التكلفة

المنتج	الكمية	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	سعر التكلفة
1/25						
Agro						
BigBag						
Chamsi PP						
coussin						
pastille						
Poudre						
rafie						
vrac						

المصدر: مصلحة المبيعات المديرية العامة.

- تجمع و تضاف التكاليف المباشرة.
  - أما التكاليف الغير مباشرة: نأخذ التكاليف الكلية و نضع جدول به المنتجات و نجمع كمية كل منتج. نحسب معامل التوازن (مفتاح التوزيع).
- نضيف خانة بالجدول بها مركز التكلفة: وهي التكاليف التي تدخل في إنتاج المنتج.
- نضيف خانة بالجدول بها العلاقة بين المنتج ومركز التكلفة: أي تجميع التكاليف للوصول إلى المنتج الأخير.
- نضيف خانة بالجدول بها مصاريف اهتلاك الآلات ونضيفها إلى التكاليف، إذا كانت الآلة تنتج عدة منتجات نحسب النسبة المئوية للكمية المنتجة لكل منتج و نوزعها على المنتجات.
- نضيف الضرائب على إنتاج المادة الخام ونقسم الضرائب حسب الكمية المنتجة.
- التكاليف غير المباشرة = التكاليف الكلية - مجموع التكاليف المباشرة
- توزع التكاليف غير المباشرة على أساس مفتاح التوزيع.
- التكاليف غير المباشرة لمنتج معين = مجموع التكاليف غير المباشرة × مفتاح التوزيع.

### المبحث الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب الملح «الوطاية»

من الدراسة الميدانية والمقالات التي أجريت في المؤسسة، حيث تم إختيارنا لمنتوج رفيع « 1 كغ » لما يحتويه من جودة والكمية الأكثر طلبا في السوق وأيضا لما يحتوي من منافسة، ولذا سنطبق عليه خطوات التكلفة المستهدفة لمطابقة النتائج المتوصل إليها في الجانب النظري.

#### المطلب الأول: تحديد أو تخطيط تكلفة منتج « رفيع »

##### أولاً: تحديد سعر البيع المستهدف

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

حيث أن السعر الذي تباع به المؤسسة هو = 29 دج للوحدة الواحدة.

وبناء على المعطيات المنتج المنافس سنعمد على السعر المستهدف للمنتوج « رفيع » في السوق الذي يمكن المؤسسة من السيطرة المحلية وهذا من خلال معايير الجودة المستخدمة والسعر الذي ستعتمده

السعر المستهدف هو : 27 دج للوحدة الواحدة.

##### ثانياً: تحديد هامش الربح المستهدف

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

هامش الربح المستهدف =  $27 \times 15\% = 4,05$  دج للوحدة الواحدة من منتج رفيع.

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المستهدفة =  $27 - 4,05 = 22,95$  دج

سنحاول التركيز في الدراسة على الكمية وتكاليف المنتج رفيع لسنة 2013 وبأكثر التركيز على سنة 2014

### 1/ جدول المنتجات 2013 / 2014

الجدول رقم (10) : جدول حساب الكمية في درجة التعقيد لسنة 2013-2014.

السنة 2013					السنة 2014				
الرمز	الوصف	الكمية	المفتاح	درجة التعقيد	الكمية بدرجة التعقيد	الكمية	المفتاح	درجة التعقيد	الكمية بدرجة التعقيد
1	rafie	613.946	23.82%	2	1227.892	703.34	%27.01	2	1406.686
2	chamsi	1268.852	24.62%	1.5	1903.278	1790.9	%51.59	1.5	2686.335
3	coussin	409	7.93%	1.5	613.5	0	0	1.5	0
4	bag	31	60.00%	1	31	40	%0.768	1	40
5	4/25-4/50	0	0.00%	0	0	0	0	0	0
6	varc	682	13.23%	0.5	341	0	0	0.5	0
7	pastile	300.1	5.82%	3	900.3	308.38	17.77	3	925.125
8	agro	63	1.22%	1	63	0	0	1	0
9	1/ 25-	39	0.75%	1	39	80	1.536	1	80
10	poudre	35	0.68%	1	35	69	1.325	1	69
المجموع		3441.898	100	12.5	5153.97	2992	100	12.5	5207.146

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 3- لسنة 2013 - 2014.

يبين جدول كيفية حساب درجة التعقيد بالكمية الأكثر إنتاجا في المؤسسة للمنتج خلال 8 ساعات وهي موزعة في الجدول وذلك من خلال: كمية إنتاج المنتجات خلال 8 ساعات مثال تم إنتاج 15 طن من رفيع وشمسي 60 طن من أكياس أملاح الخبز، فكل منتج يوضح له درجة معينة كما هو موضح.

حيث يتم حساب مفتاح توزيع التكاليف الغير المباشرة = ( الكمية × درجة التعقيد ) × 100 ثم يقسم على إجمالي ( الكمية × درجة التعقيد )

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

إجمالي المنتج × درجة التعقيد ← 100  
 كمية المنتج × درجة التعقيد ← X  
 وهنا يظهر معامل التوازن ( مفتاح توزيع التكاليف )

حساب تكلفة المنتج رفيع:

نحسب مفتاح التوزيع للمنتج رفيع لسنة 2013 لتوضيح الأرقام الموجودة في الجدول



$$\% 23,82 = 5153,97 / 100 \times 1227,89 = X \quad \left\{ \begin{array}{l} \%100 \leftarrow 5153,97 \\ X \leftarrow 1227,89 \end{array} \right.$$

وأيضاً نحسب المفتاح التوزيع للمنتوج ربيع لسنة 2014

$$\% 27,01 = 5207,84 / 100 \times 1406,87 = X \quad \left\{ \begin{array}{l} \%100 \leftarrow 5207,84 \\ X \leftarrow 1406,87 \end{array} \right.$$

ويطبق كذلك على جميع المنتوجات.

## 2/ جدول مركز التكلفة:

سيتم حساب قيمة المنتوج ربيع لسنة 2014 من خلال جمع كل تكاليف إعتامادا جدول حسابات النتائج لسنة 2014 كمايلي:

### الجدول رقم (11): جدول إجمالي التكاليف لمنتوج ربيع لسنة 2014.

البيان	العملية والمبلغ
إجمالي التكاليف	55251297,07 د.ج.
إجمالي التكاليف للمنتوج ربيع	$14928900 \times 27,02\% = 40728900$ د.ج
إجمالي التكاليف الوحدة الواحدة لمنتج ربيع	$703.343 = 21225.633 / 14928900 \times 47$
تكاليف أخرى للمنتوج ربيع	$136815.80 = 5096350.12 \times 27,02\%$ د.ج.
تكاليف متغيرة = الإهلاك / الكمية	$3354.761 = 703.343 / 2359547.96$ د.ج.
تكاليف ثابتة = الأغلفة + تكاليف الأخرى / الكمية المنتجة	$15734.88 = 703.343 / 5096350.12 + 5970670.52$ د.ج.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات من المؤسسة لسنة 2014.

ومن خلال المعطيات الموجودة في الجدول يتم حساب التكاليف المباشرة للمنتوج رفيع

$$\text{التكاليف المباشرة} = \text{التكاليف الثابتة} + \text{التكاليف المتغيرة}$$

$$\text{التكاليف المباشرة} = 15734.88 + 3354.761 = 19089.641 \text{ دج}$$

حساب التكاليف غير المباشرة للمنتوج رفيع:

$$\text{التكاليف غير المباشرة للمنتوج رفيع} = \text{إجمالي التكاليف للمنتوج رفيع} - \text{التكاليف المباشرة للمنتوج}$$

وعلى هذا الأساس فإن:

$$\text{التكاليف غير المباشرة} = 21225.633 - 19089.641 = 2135.993 \text{ دج}$$

الجدول رقم (12) : جدول مركز التكلفة لمنتج رفيع لسنة 2014

الرمز	الوصف	الأغلفة	الموظفين	الإهلاك	تكاليف أخرى	الكمية	تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف مباشرة
01	رفيع	5970670.52		2359547.9	5096350.12	703.343	3354.761	15734.88	19089.64

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات السابقة.

3/ النتيجة النهائية للحسابات:

$$\text{التكاليف الثابتة} = \text{د} / 60 + \text{د} / 61 + \text{د} / 64 + \text{د} / 65 + \text{د} / 66 = 37467408.1 \text{ دج.}$$

$$\text{التكاليف الثابتة} = 37467408.1 + 270.2\% / 703.343 = 14393.67 \text{ دج.}$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = \text{د} / 62 + \text{د} / 63 + \text{د} / 67 + \text{د} / 68 + \text{د} / 69 = 17783888.97 \text{ دج.}$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = 17783888.97 \times 27.02 / 703.343 = 6831.96 \text{ دج.}$$

## الجدول رقم (13) : جدول حساب سعر التكلفة لمنتج رفيع.

المنتج	الكمية	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	التكلفة
1/25	703.343	19089.641	2135.933	14393.67	6831.96	21225.633

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً عن المعلومات السابقة.

تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج رفيع =  $1000/21225.633 = 21$  دج.

## ثالثاً: تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

وفقاً للمعطيات السابقة فإن التكلفة المسموح بها والمقدرة بالنسبة للمؤسسة تساوي = 29 دج للوحدة الواحدة.

وعلى هذا الأساس نجد أن التكلفة المحتسبة من طرف المؤسسة أكبر من التكلفة المستهدفة وعليه يجب تخفيض التكلفة وتقليص الفارق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة (أي تخفيض تكلفة المنتج المقترح للدراسة ويكون ذلك من خلال التحدي الإستراتيجي لتخفيض التكلفة ولكي يتحقق ذلك يجب على المؤسسة تطويلر من تكنولوجيتها المستخدمة من أجل تحقيق الميزة التنافسية الأفضل.

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

ويكون ذلك على نحو التالي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المستهدفة =  $27 - 4.05 = 22.95$  دج

هدف تخفيض التكلفة = التكلفة المستهدفة - التكلفة الجارية

هدف تخفيض التكلفة =  $22.95 - 21 = 1.95$  دج

حيث أن هدف من التخفيض هو التقليص الفارق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة حيث أن النسبة المتحصل عليها والتي تساوي 1.95 دج هي النسبة التي تطمح المؤسسة في الحصول عليها وهذا من أجل تحقيق الميزة التنافسية.

### المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة

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

- تحديد الأهداف التي تكمن في عملية التحسين والتطوير.
- جمع المعلومات عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف والمهندسين.
- يصمم المنتج هندسيا وفق لحاجيات ورغبات العملاء.
- تقييم ماتم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقق من مدى تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة.
- تطوير الأفكار والعمليات المقدمة مع المحافظة على الأداء الوظيفي وتقديم قائمة للأجزاء الأساسية للمنتج.

ويمكن جمع مراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة التي بدورها تقوم بتحسينات على المنتج وهذا من خلال:

#### أ - تحليل وظائف المنتج:

بعد تحليل وظائف المنتج رفيع لما له من قيمة غذائية و فوائد صحية تبين أن وظائف المنتج رفيع ذات أهمية كبيرة و قيمة وقيمة ولا يمكن الإستغناء عنها لما للمنتج من دور فعال و مهم في الجانب الغذائي.

#### ب - تحليل مكونات المنتج:

بعد ملاحظة الطريقة التي ينتج بها المنتج (رفيع) وتحديد مكوناته الأساسية من نسبة كبيرة و عالية من النقاوة لكلور الصوديوم واليود، مع محاولة تخفيض نسبة اليود بما لا يضر جودة المنتج، كذلك محاولة وضع طريقة أحسن و بتكلفة أقل وذلك بتخصيص خزان مزود بشباك للغرلة الأولية للمادة الخام بحيث تفرغ فيه الشاحنة مباشرة أفضل من وضعه في مكان بعيد عن الحزام الناقل، بجعل الملح الخام قريب من الحزام الناقل الذي يرفعه إلى الغسالة و ذلك لتسهيل و سرعة عملية الغسل وكذلك التقليل من استخدام الرافعات وإستهلاك الوقود بكمية أكبر و أيضا إنقاص العمال الذين يقومون بنقله، هذا كله يوفر عدم تضييع كميات من الملح وتضييع الوقت و تخفيض للتكاليف كذلك سرعة نقل و غسل كمية كبيرة من الملح الخام.

كذلك العمل على التقليل من إتلاف للمنتجات سواء في إنتاجها أو خلال نقلها.

كذلك التفاوض مع الموردين من الذي يقوم ببيع الأغلفة للمؤسسة بأقل سعر لتقادي زيادة التكاليف والقيام بالمناقصة في مجال نقل الموظفين إلى مكان العمل.

إن المؤسسة تدرس لإعادة إستغلال الجبل الملحي بآلات متطورة لقرب المكان الذي يساعد في زيادة الإنتاج.

ج- إدارة العلاقة مع الموردين: لا يمكن للمؤسسة أن تتفاوض مع الموردين لأن المورد الأساسي هو وحدة تابعة للشركة الأم التي تقع بالمغرب و التي تباع لها المادة الخام بمبلغ رمزي وهو سعر ما بين الوحدات.

## خلاصة

من خلال ماتم معالجته في هذا الفصل التطبيقي تبين لنا أن مؤسسة الملح الوطنية مؤسسة أمام منافسة قوية في المنتجات من منتجات الوطنية الخاصة والعمومية وحتى الأجنبية.

وكننتيجة لهذه الدراسة تمكنا من الإجابة عن الإشكالية المطروحة وإثبات الفرضيات الدراسة وذلك من خلال نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة وهذا بمحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة اذا توصلنا إلى أنه توجد إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة محل الدراسة وذلك من خلال تتبع خطوات التكلفة المستهدفة هذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف وبالتالي تعظيم ربحها وتحقيق الميزة التنافسية. مع المحافظة على جودة المنتج.

الخاتمة

في ظل التغييرات التي يشهدها العالم في الوقت الراهن تتضح ضرورة سعي المؤسسة لتدرك ذلك من خلال البحث عن ميزة تنافسية حاسمة دائمة يصعب محاكتها.

وفي سبيل ذلك إستهدفت الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين أو تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات، وإستهلت دراسة إلى التطرق إلى التكاليف وأنواعها وكذا التكلفة المستهدفة وعلى أهم المراحل التي جاءت بها حيث توصلنا على أنها تبدأ من السعر المستهدف الذي يحتوي على خاصية تمكنه من المنافسة في السوق للوصول إلى التكلفة، وتخفيض التكاليف من أجل الربح الإستراتيجي على المدى الطويل والتي تعمل على تخفيض التكاليف على عكس أنواع التكاليف الأخرى التقليدية التي تنطلق من التكلفة للوصول إلى السعر ولا تهتم بتخفيض التكلفة على عكس أسلوب الحديث الذي يسعى إلى المحافظة على الجودة والخصائص المطلوبة من طرف العميل وتحقيق التطور المستمر في المنتجات والربح الإستراتيجي الذي يجعل المؤسسة تتصدر من حيث المنافسة.

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

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

#### 1- اختبار الفرضيات الدراسة:

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

المؤسسة تبحث عن حصة سوقية أكبر تمكنها من الحصول على الأرباح في ظل التنافسية في السوق، وحتى تحقق هاته الميزة عليها بتخفيض التكاليف أو زيادة هامش الربح، حيث تقوم التكاليف التقليدية عند حساب سعر التكلفة تعتمد على التكاليف الكلية والكمية دون مراعاة مراقبة التكاليف ودراسة السوق الذي يسمح بتخفيض التكاليف و تحقيق ميزة التنافسية.



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

نعم بالفعل يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أفضل أساليب التكاليف، لما له من خصائص تتعلق بالجودة والسعر للمنتج التي بدورها تكسب رضى العملاء وتعود على المؤسسة بالأرباح على عكس التكاليف التقليدية التي تقلل من الكمية أو مكونات المنتج أي عدم الاهتمام بالجودة، وهذا يؤثر سلبا عليها بخسارتها لزيائنها ولمكانتها في السوق.

**الفرضية الثالثة:** تطبق المؤسسة محل الدراسة منهج في تحسين الوضع التنافسي وهذا يسمح لها بتقديم نتائج أفضل.

بعدما أن قمنا بحساب التكاليف حسب الأساليب التقليدية تبين بأن تكاليف كبيرة قد دخلت في إنتاج المنتجات مع إهمال بعض عناصر التي تبين أنها ضمن إنتاج ولا يمكن حذفها، ولكن عند تطبيق التكلفة المستهدفة تبين لنا بأنها تهتم لما يمليه العملاء عليها وتجسيده في منتجها، كما تساهم بشكل كبير في تخفيض التكاليف وهذا من خلال دراسة لمكونات الإنتاج وكذلك تحليل لوظائف المنتج والتخلص من الوظائف غير ضرورية التي لا تمس بالجودة، وكل هذا يجعلها تحقق هامش ربح يضمن لها الحصول على حصة سوقية أكبر وكسب ولاء العملاء مع المحافظة على الجودة.

وعلى هذا الأساس فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يراقب التكاليف ويحسن من الوضع التنافسي ويحقق أهداف المؤسسة ورغبات العملاء وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

ويمكن تلخيص أهم ما توصلنا إليه في هذا البحث إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية فيما يلي:

## 2- نتائج الدراسة:

### أ- النتائج النظرية: وتتمثل في:

✓ لا يمكن إعتداد على المنهج التقليدي في تخفيض التكاليف في حدود الأسعار السائد في السوق التنافسية، مما يتطلب تخفيض التكلفة وتحسين الجودة المطلوبة وهذا يتوفر في أسلوب التكلفة المستهدفة.

✓ تعتبر التكلفة المستهدفة منهاجا جديدا في الحصول على الأرباح وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

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

✓ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة يجب عليها أن تكيف مع متطلبات السوق والمنتج أي تخفيض تكاليفها وأسعارها حتى تتمكن من تحقيق الأرباح.

ب - النتائج التطبيقية: وتتمثل النتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي في:

✓ لا تزال المؤسسة تقتصر إلى الأنظمة حديثة في مجال التكاليف، والعجز فعلي في التكاليف وهذا للإندماج تطبيق المحاسبة التحليلية.

✓ الخوف من تبني أساليب جديدة تختلف عن الأسلوب التقليدي وهذا لعدم فهم أسلوب التكلفة المستهدفة.

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

✓ المؤسسة تطبق جزء فقط من التكلفة المستهدفة من خلال التركيز على العملاء وكذلك الإهتمام بمواصفات وجودة المنتج، مما يزيد من أهمية عنصر التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية.

وانطلاقاً من هذه النتائج يمكننا إقتراح التوصيات التالية:

### 3- التوصيات:

✓ ضرورة توعية أفراد المؤسسة، بضرورة وجود التكاليف حديثة وتشجيعهم على التعاون وتنسيق الجهود وإحترام تعليمات الإدارة.

✓ إمكانية توسيع الإنتاج من خلال تدعيم المصنع بخط إنتاج حديث، حيث يمكنها من تحقيق مزايا أكبر.

✓ إن تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدى المؤسسات الجزائرية عامة أو مؤسسة الملح بصفة خاصة سيمكنها من تجاوز الكثير من الصعوبات التي تعجز الطرق التقليدية عن الإيجاد حل لها.

✓ التركيز على تكاليف المنتج منذ مراحلته الأولى.

✓ في الختام لابد من تكوين وتبني المناهج الحديثة أيضا ( إدارة الجودة الشاملة) حتى تكون أداة تدعم هذا الخيار الهام.

### 4- الآفاق المستقبلية:

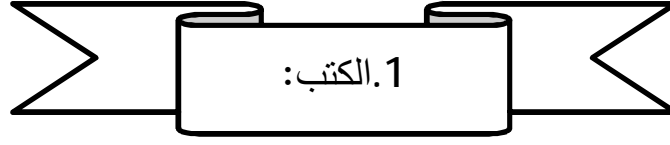
وفي الأخير نقتراح بعض المواضيع التي تمثل إشكاليات جديدة بالبحث في هذا المجال:

✓ مدخل الجودة والصيانة ودورها في تخفيض التكاليف.

✓ دور مداخل ضبط وترشيد التكلفة في رفع القدرة التنافسية.

✓ تخفيض التكاليف في دعم الميزة التنافسية.

## قائمة المراجع:



### أ. الكتب باللغة العربية :

1. أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، 2007.
2. إسماعيل حجازي معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دارأسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
3. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
4. السيد عبد المقصود محمد بيان، ناصر نورالدين عبد اللطيف، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
5. شارلز وجاريت جونت، الإدارة الإستراتيجية - مدخل متكامل، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، دار المريخ السعودية، 2005.
6. صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليفي، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهرات للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
7. عبد السلام أبو قحف، كيف تسيطر على الأسواق - تعلم من اليابانية، الجامعة الإسكندرية، 2003.
8. عبد ناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة والتوزيع، عمان، 1999.
9. علي السلمي، إدارة التميز، دار غريب، القاهرة، 2002.
10. كمال الدين عبد الغني مرسي، الخروج من فخ العولمة، المكتب الجامعي، الإسكندرية، 2002.
11. محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2008 - 2009 .
12. محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، الجامعات المصرية، مصر.
13. محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار الوائل للنشر، عمان ، 2000.
14. معالي فهمي حيدر، نظام المعلومات مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
15. ناصر دادي عدوان، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، دار البعث، الجزائر، 1988.

16. نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998.

ب. الكتب باللغة الفرنسية :

17. J-Margerin base de la comptabilite anlytique. Edition sedifor, gremoble, 1991.

18. M- porter, lavantage comcurrentiel, dunode dtion, paris,1999.

19. Richarr percerou, entreprise- gestion et comptabilite, edition economica, paris,1984.



20. غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية

المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد 24.

21. معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة،

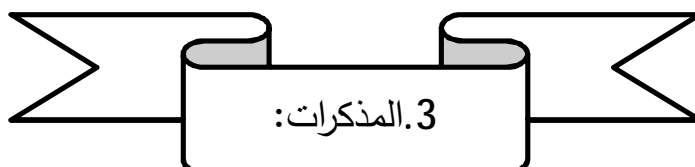
مجلة تكريت للعلوم الإدارة والإقتصادية، كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد7، العدد 21، جامعة تكريت،

2011.

22. نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة

دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة،

قسم المحاسبة، العدد الأول، 2007.



23. أحمد بن موية، التحليل التنافسي ودوره في إعداد الاستراتيجية التسويقية بالمؤسسة الاقتصادية،

رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006.

24. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، إدارة

أعمال، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008.

25. شقيرة هجيرة، الاستراتيجية التنافسية ودورها في الأداء المؤسسة، رسالة ماستر، غير منشورة، جامعة

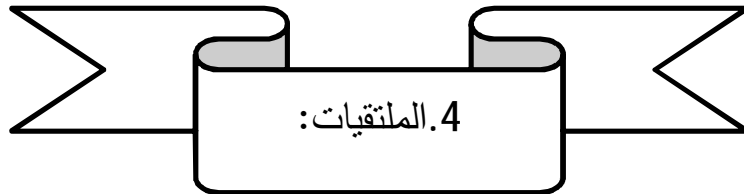
الجزائر، 2005.

26. علا أسامة الشعرائي، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف

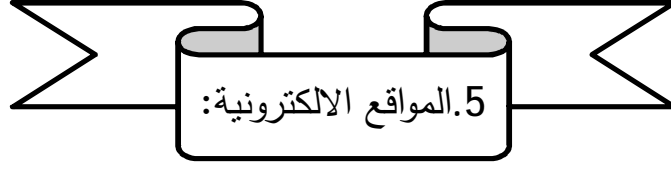
الإسلامية، دراسة تطبيقية، لمتطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية

الإقتصاد، جامعة دمشق، 2010.

27. علا أسامة الشعراني، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية، دراسة تطبيقية، لمتطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2010.
28. علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، دراسة استكمالية للحصول على الماجستير، المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
29. عمار بوشناف، الميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002.
30. محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2009/2008.
31. ميساء محمود محمد راجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.
32. ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الإلكترونية، مذكرة ماجستير، الكلية التقنية، بغداد، 2010.



33. أكرم يعقوب إسماعيل و آخرون، التكاليف المستهدفة في تطوير المنتجات لتعزيز القدرة التنافسية بين الشركات الصناعية، بحث، جامعة دهوك، 2001.
34. بلعزوز بن علي، فلاق صليحة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الجزائر، 15-16 ماي 2005.
35. طارق تسيير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، بحث في المحاسبة، جامعة بن طلال، 2009.
36. محمود منصور شلبي موسى، ماهية التكاليف المستهدفة، بحث، جامعة الأزهر، كلية التجارة، 2008.



37. أسلوب التكلفة المستهدفة، المحاسب العربي، متوفر على الموقع: <http://accountant-jo.blogspot.com/2011/07/blog-post.html>.

38. دليل المحاسبين JPS، كل ما يتعلق بالتكاليف المستهدفة Target costing، متوفر على الموقع: [.http://jps-dir.com/Forum/forum\\_posts.asp?TID=4137](http://jps-dir.com/Forum/forum_posts.asp?TID=4137)

الملاحق