

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي بعنوان:

دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة دراسة حالة – وحدة الإنتاج خنشلة -TEXALG-

إشراف الأستاذ:

– لوجاني عزيز.

إعداد الطالبين(ة):

- زردوم مروان.
- جبالي جمال.

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة	الأستاذ
رئيسا	خنشلة	أستاذ محاضر أ	شيبان سمير
مشرفا ومقررا	خنشلة	أستاذ محاضر أ	لوغاني عزيز
مناقشا	خنشلة	أستاذ التعليم العالي	جباري عبد الجليل

السنة الجامعية: 2024-2025

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي بعنوان:

دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة دراسة حالة – وحدة الإنتاج خنشلة -TEXALG-

إشراف الأستاذ:

– لوجاني عزيز.

إعداد الطالبين(ة):

- زردوم مروان.
- جبالي جمال.

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة	الأستاذ
رئيسا	خنشلة	أستاذ محاضر أ	شيبان سمير
مشرفا ومقررا	خنشلة	أستاذ محاضر أ	لو جاني عزيز
مناقشا	خنشلة	أستاذ التعليم العالي	جباري عبد الجليل

السنة الجامعية: 2024-2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر و عرفان:

بسم الله الرحمن الرحيم

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

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

كما نتوجه بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة
على تفضلهم وقبولهم مناقشة هذا البحث وتقييمه.

ولا ننسى أيضا أن نشكر كل أساتذة القطب الجامعي -خنشلة- و بالأخص كا
من الأستاذة الفاضلة "بكرون حفصة" و الأستاذ "شيبان سمير" و ذلك بقبولهم
مد يد العون لنا و مساعدتنا فور احتياجنا لهما كما نوجه الشكر لعمال مؤسسة
وحدة الإنتاج -خنشلة- على تعاونهم معنا وتقديم لنا المعلومات اللازمة لإنهاء
دراستنا.



الإهداء:

إلى أمي الحبيبة،
يا من كنتِ الدعاء المستجاب، واليد التي أمسكت بيدي في كل لحظة ضعف.
لولائك لما وصلت إلى ما أنا عليه اليوم، فشكرًا من القلب.
إلى أبي العزيز،
قدوتي الأولى، وسندي في الحياة. شكرًا لدعمك، وثقتك التي منحني القوة لأكمل
الطريق.
إلى إخوتي الغالين،
أنتم النور في أيامي، ورفاق الدرب في كل مراحل الحياة. دعمكم وفرحكم بنجاحي
كان لهما أكبر الأثر في قلبي.
وإلى أصدقائي الأعزاء،
أنتم الزاد في الرحلة، والضحكة في التعب. شكرًا لكل لحظة جميلة قضيناها معاً،
ولكل كلمة طيبة كانت دافعًا لي.
أهدي تخرجي هذا إليكم... فأنتم شركاء النجاح وفرحة الإنجاز.

مروان زردوم

الإهداء:

قال الله تعالى : "قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ لَا يَعْلَمُونَ إِنَّمَا يَتَذَكَّرُ أُولُو الْأَلْبَابِ"

(الزمر: 9)

إلى أرواح طاهرة صعدت إلى بارئها، وتركت في قلوبنا أثراً لا يمحوه الزمان
ولا النسيان

إلى عمي جمال جبايلي، وعمتي عبودية، وعمتي نصيرة، الذين طالتهم يد الإرهاب
الغاشمة، فنالوا الشهادة بإذن الله، وجعلهم في أعلى عليين.
وإلى جدي عائشة وجدي حميد بوروبة، أسكنهما الله فسيح جناته، وتغمدهما بواسع
رحمته.

وإلى منارة دربي، ونور حياتي وسندي في هذه الدنيا إلى أبي وأمي، اللذين لم يحرمان
شيئاً في الدنيا ، ادعو الله أن يجازيها خيراً الجزاء، وجعل كل تعب بذلاه في ميزان
حسناتهما

كما أتقدم بالشكر الخالص إلى إختي ، الذين كانوا خير رفيق ودعم لي في دروب
الحياة والدراسة.

وإلى أساتذتي وزملاء الأفاضل، دفعة 2024/2025 منارات العلم والمعرفة، الذين
كانوا لي بمثابة إخوة وآباء وأمهات، فجزاهم الله عني خيراً الجزاء.
وإلى إخواني طلاب العلم، أصحاب العقيدة الصحيحة السلفيين الذين استفدت من
صحبتهم وعلومهم الكثير فلهم مني خالص الدعاء.
وختاماً، حفظ الله العلماء وعلامة البلاد العالم شيخ محمد علي فركوس، ونفعنا بعلمه

جمال جبايلي



فهرس المحتويات

أ. فهرس المحتويات:

الرقم	قائمة المحتويات
-	شكر وتقدير.
-	إهداء.
.أ	فهرس المحتويات .
.إ	فهرس الجداول .
.إ	فهرس قائمة الأشكال .
أ-د	مقدمة
	الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف و التكلفة المستهدفة
02	تمهيد
03	المبحث الأول : ماهية محاسبة التكاليف.
03	المطلب الأول : نشأة و تطور و تعريف محاسبة التكاليف.
06	المطلب الثاني : أهداف و أهمية محاسبة التكاليف.
07	المطلب الثالث : تصنيفات محاسبة التكاليف.
09	المبحث الثاني : ماهية التكلفة المستهدفة.
09	المطلب الأول : نشأة و تعريف التكلفة المستهدفة.
13	المطلب الثاني: أهداف التكلفة المستهدفة.
15	المطلب الثالث: خصائص التكلفة المستهدفة.
15	المبحث الثالث: تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.
15	المطلب الأول: مبادئ التكلفة المستهدفة.
17	المطلب الثاني : مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة.
22	المطلب الثالث : مزايا و عيوب اسلوب التكلفة المستهدفة.
24	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : الميزة التنافسية و علاقتها بالتكلفة المستهدفة.
26	تمهيد
27	المبحث الأول: مفهوم الميزة التنافسية.
27	المطلب الأول: تعريف الميزة التنافسية.

29	المطلب الثاني: أهمية الميزة التنافسية.
30	المطلب الثالث: خصائص و أهداف الميزة التنافسية.
33	المبحث الثاني: تطبيق الميزة التنافسية.
33	المطلب الأول: أنواع الميزة التنافسية و مصادرها و محدداتها.
41	المطلب الثاني: أبعاد و شروط فعالية الميزة التنافسية.
52	المطلب الثالث: طرق تحقيق الميزة التنافسية و كيفية تنميتها و تطويرها.
56	المبحث الثالث : العلاقة بين التكلفة المستهدفة و الميزة التنافسية.
56	المطلب الأول : تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق ميزة تنافسية.
58	المطلب الثاني : دور التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للمؤسسات.
59	المطلب الثالث : عوامل نجاح الميزة التنافسية و علاقتها بالتكلفة المستهدفة.
61	خلاصة الفصل
الفصل الثالث : دراسة حالة وحدة الإنتاج خنشلة-TEXALG .	
63	تمهيد
64	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الأم و دراسة المركب.
64	المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة.
68	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
69	المطلب الثالث : دراسة مصالح المركب و مراحل الانتاج به.
74	المبحث الثاني : تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المؤسسة.
74	المطلب الأول : دراسة المنتج و كذا دراسة السوق.
74	المطلب الثاني : تحديد التكلفة المستهدفة.
76	المطلب الثالث : مقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة التقديرية مع خفض التكاليف.
82	المبحث الثالث : الميزة التنافسية و دور التكلفة المستهدفة في تحقيقها.
82	المطلب الأول : الميزة التنافسية في المؤسسة.
82	المطلب الثاني : منافسين مؤسسة TEXALG .
83	المطلب الثالث : تحقيق الميزة التنافسية من خلال التكلفة المستهدفة.
84	خلاصة الفصل.

86	خاتمة.
90	قائمة المراجع.
-	قائمة الملاحق.

II. فهرس الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	الشكل 01-01 : تصنيف عناصر التكاليف.	01
17	الشكل 02-01: المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة.	02
21	الشكل 03-01: التكاليف المتعهد بها والتكاليف المتحملة خلال دورة حياة المنتج.	03
28	الشكل رقم 01-02: نموذج الميزة التنافسية.	04
39	الشكل رقم 02-02: دورة حياة الميزة التنافسية.	05
49	الشكل رقم 03-02: يوضح نموذج المنافسة المعتمدة على الوقت.	06
50	الشكل رقم 04-02 : يوضح مساهمة الثقافة التنظيمية في تحقيق الميزة التنافسية.	07
51	الشكل رقم 05-02: يوضح أهم تعاريف مصطلح الكفاءة .	08
57	الشكل رقم 06-02 تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية.	09
68	الشكل 01-03 : الهيكل التنظيمي لمديرية المركب الصناعي.	10
68	الشكل 02-03 : الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة و المالية.	11
68	الشكل 03-03: الهيكل التنظيمي لمديرية التموين و التسويق.	12
69	الشكل 04-03 : الهيكل التنظيمي لمديرية الانتاج و الصيانة.	13

III. فهرس الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
46	الجدول رقم 01-02: الفرق بين تسيير الموارد البشرية والتسيير الاستراتيجي للموارد شريية.	01
74	الجدول 01-03 : سعر المتر المربع الواحد.	02
75	الجدول 02-03 : مقدار التكلفة المستهدفة.	03
75	الجدول 03-03 : مقدار التكلفة المستهدفة.	04
76	الجدول 04-03 : حساب التكلفة التقديرية.	05
77	الجدول 05-03 : حساب التكلفة التقديرية .	06
78	الجدول 06-03 : الفرق بين التكلفة المستهدفة و التكلفة التقديرية.	07
79	الجدول 07-03 : الفرق بين التكلفة المستهدفة و التكلفة التقديرية.	08
80	الجدول 08-03 : مقارنة التكلفة التقديرية قبل و بعد التعديل.	09
81	الجدول 09-03 : الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة التقديرية بعد التعديل.	10

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور أساليب محاسبة التسيير في تحقيق الميزة التنافسية و قد تم تسليط الضوء في دراستنا على أسلوب التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الإنتاجية من أجل تعزيز ميزتها التنافسية، حيث يعتبر هذا الأسلوب من أهم أساليب الإدارة الحديثة، الذي يعمل على تخفيض التكاليف على مستوى تخطيط وتصميم المنتج مع تحقيق الأرباح تطرقنا كذلك للميزة التنافسية التي تسعى المؤسسات لتحقيقها بالاعتماد على الاستراتيجيات التنافسية، من هذا المنطلق ومن أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة أجرينا الجانب التطبيقي على وحدة الإنتاج خنشة -TEXALG- بناء على المعلومات المقدمة من طرف العاملين فيه، من أجل التأكد ميدانيا من مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المؤسسات الإنتاجية مع توضيح دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية.

اعتمدنا على المنهج الوصفي التاريخي، أسلوب دراسة حالة والمقارنة للوصول إلى نتائج أهمها أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة ويمكنها من تحقيق الأرباح، ويساعدها في جذب العملاء، من خلال تخفيض التكاليف و المحافظة على جودة المنتج. الكلمات المفتاحية : التكلفة المستهدفة ؛ الميزة التنافسية ؛ تخفيض التكاليف.

Abstract:

This study aims to highlight the role of management accounting techniques in achieving competitive advantage. The focus was placed on the target costing approach and its applicability within production enterprises as a means to enhance their competitive position. Target costing is considered one of the most important modern management tools, as it contributes to cost reduction at the product planning and design stages while ensuring profitability.

The study also addresses the concept of competitive advantage, which organizations seek to attain through the adoption of competitive strategies. To achieve the objectives of this research, an applied case study was conducted on the TEXALG production unit in Khenchela, based on data collected from its employees. This was done to assess the practical feasibility of implementing the target costing method in production firms and to clarify its role in achieving a sustainable competitive advantage.

The research methodology relied on the descriptive and historical approaches, in addition to the case study and comparative analysis methods. The study concluded that the target costing approach contributes significantly to enhancing a company's competitiveness by enabling it to achieve profitability and attract customers through cost reduction while maintaining product quality.

Keywords: Target Costing; Competitive Advantage; Cost Reduction



المقدمة

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة لأول مرة في اليابان خلال ستينيات القرن العشرين، حيث تبين أن حوالي 80% من الصناعات الكبرى اليابانية كانت قد بدأت بتطبيق هذا الأسلوب. وقد تميزت التجربة اليابانية بتطوير بعض المفاهيم والأساليب الأمريكية وإضفاء خصائص جديدة عليها لتناسب مع التغيرات والمتطلبات التي تواجهها الصناعات المختلفة.

ومن أبرز هذه المفاهيم التي تم تطويرها فكرة هندسة القيمة، التي نشأت أساساً في شركة جنرال إلكتريك (General Electric) الأمريكية خلال الحرب العالمية الثانية، كمنهج هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتجات في ظل ندرة عناصر الإنتاج من مواد خام ومنتجات وسيطة.

كان يقوم هذا المنهج على حصر تصميم المنتج ضمن حدود تكاليف إنتاج مستهدفة، تُحدد بناءً على الأسعار المتوقعة، مستويات الربحية المطلوبة، وأساليب الإنتاج المتاحة. بذلك انتقل التفكير الصناعي من النظام التقليدي، الذي كان يمنح المصمم حرية العمل دون اعتبار كبير لتكاليف الإنتاج، إلى نظام أكثر ديناميكية يُلزم المصمم بالعمل ضمن قيود التكلفة المرتبطة بالواقع السوقي.

في ظل بيئة الأعمال الحديثة، حيث المنافسة العالمية الشديدة والتطور المذهل في وسائل الاتصال، لم يعد من الممكن تحديد سعر المنتج بناءً على تكلفته فقط، بل أصبح لزاماً تحديد التكلفة بما يتماشى مع أسعار البيع التي يقبلها السوق. وهكذا أصبحت التكلفة المستهدفة أداة استراتيجية أساسية لتحقيق الربحية والقدرة التنافسية في عالم سريع التغير.

إشكالية الدراسة : ما دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة ؟

الأسئلة الفرعية :

- هل تطبق مؤسسة أقمشة الشرق أسلوب التكلفة المستهدفة ؟

- ما هو أسلوب التكلفة المستهدفة ؟

المقدمة

- هل تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية ؟

فرضيات الدراسة: تتمثل فرضيات الدراسة في :

- تطبق المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية ؛

- التكلفة المستهدفة هي تقنية تمكن المؤسسة من خفض التكاليف و تحقيق ميزة تنافسية؛

- تساهم التكلفة المستهدفة في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال دراسة السوق و تحليل تكاليف منتجاتها مما يجعلها تتميز عن غيرها من المنافسين في الأسواق.

هدف الدراسة: تهدف هذه الدراسة للتطرق لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين أو تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات على اعتبار أنها من الأساليب الحديثة التي تهدف إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة والخصائص المطلوبة من الزبائن وتحقيق التطور المستمر في المنتجات والربح المستهدف الذي يجعل المؤسسة تنصدر من حيث المنافسة ، كذلك التعرف على مجالات تطبيق هذا الأسلوب في المؤسسات الاقتصادية و توضيح دوره في تعزيز الميزة التنافسية .

أهمية الدراسة : تكتسي الدراسة أهمية كبيرة كونها تدري مساعي المؤسسة في تحسين ربحيتها و ابراز الدور الذي يلعبه أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية

أسباب اختيار الموضوع :

أ - أسباب ذاتية :

- نوع التخصص العلمي و هو المحاسبة ضمن علوم التسيير و موضوع البحث الذي يصب في صلب التخصص؛

- الميول للمواضيع ذات الصلة بالتكاليف .

المقدمة

ب- أسباب موضوعية :

- الرغبة في اكتساب معلومات جديدة فيما يخص الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة؛

- إبراز أثر أسلوب التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية.

المنهج المتبع :

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب البحث والإجابة عن الإشكالية المطروحة مع إثبات أو تفني الفرضيات، قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال عرض المفاهيم الأساسية المرتبطة بكل من محاسبة التكاليف ، التكلفة المستهدفة ، و الميزة التنافسية . والمنهج التاريخي عند استعراض التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف والتكلفة المستهدفة واعتمدنا في الجانب التطبيقي على أسلوب دراسة الحالة من خلال المقابلات ، جمع الملاحظات والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة، مع الاعتماد على أسلوب المقارنة من خلال مقارنة النتائج المحسوبة من طرفنا مع ما هو مدون بالوثائق .

هيكل البحث :

تتكون دراستنا من مقدمه تم من خلالها طرح إشكالية البحث وتساؤلات، ومن أجل الإجابة على هذه التساؤلات واختيار الفرضيات قمنا بدراسة هذا الموضوع بعرض محتوياته في ثلاثة فصول: اثنان منها تتعلق بالجانب النظري والآخر خصص للجانب التطبيقي .

الفصل الأول: تحت عنوان عموميات حول محاسبة التكاليف و التكلفة المستهدفة تطرقنا فيه للتطور التاريخي وبعض التعريفات و الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف في المبحث الأول ، كما تطرق المبحث الثاني إلى أسلوب التكلفة المستهدفة من نشأة و تعريف الى الخصائص ومن خلال المبحث الثالث تحت عنوان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نموذجاً للدراسة ، تطرقنا إلى مبادئ ، و مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة و بعض مزاياها و عيوبها.

الفصل الثاني: تحت عنوان : الميزة التنافسية و علاقتها بالتكلفة المستهدفة الذي تناول في المبحث الأول ماهية الميزة التنافسية ، أما بخصوص المبحث الثاني فتم التطرق إلى تطبيق الميزة التنافسية من أنواع و مصادر و

المقدمة

محددات لها ، و شروط فعاليتها و طرق تحقيقها و كيفية تطويرها ، كما تطرق البحث الثالث إلى الميزة التنافسية و علاقتها بالتكلفة المستهدفة و دورها في دعم القدرة التنافسية للمؤسسات و في نهاية البحث الثالث تطرقنا إلى عوامل نجاح الميزة التنافسية و علاقتها بالتكلفة المستهدفة .

الفصل الثالث : خصص هذا الفصل لدراسة حالة وحدة الإنتاج خنشلة أو بالأحرى أقمشة الشرق حيث تم تقديم موجز عن المؤسسة في البحث الأول ، أما في البحث الثاني تطرقنا إلى محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة . و في نهاية الفصل تطرقنا إلى الميزة التنافسية في المؤسسة و تحقيقها من خلال التكلفة المستهدفة.

حدود الدراسة : أجريت الدراسة في وحدة الإنتاج خنشلة TEXALG المتخصصة في إنتاج القماش بشتى أنواعه بالإعتماد في الدراسة على المعلومات و الملاحق المقدمة من طرف المصالح المختلفة في المؤسسة ، و بإستخدام القوائم المالية لسنتي 2015/2014.

صعوبات البحث :

تتمثل أهم الصعوبات بالنسبة لهذه الدراسة في :

- على مستوى الجانب النظري : بالرغم من توفر المجالات إلا أن هناك نقص الكتب المتعلقة بالتكلفة المستهدفة.
- على مستوى الجانب التطبيقي : صعوبة الحصول على المعلومات التي تحتاجها الدراسة، يمكن إرجاع ذلك إلى عدم عمل المؤسسة بالحاسبة التحليلية و تعاملها مع الجيش الوطني الشعبي أدى هذا إلى الاعتماد على معلومات جد محدودة.



الفصل

الأول

تمهيد:

تُعد محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية للمحاسبة التي تهدف إلى توفير معلومات كمية دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، سواء على المدى القصير أو الطويل. وقد اكتسب هذا الفرع أهمية متزايدة في ظل التحديات التي تواجهها المؤسسات الإنتاجية والخدمية، خاصةً في ظل بيئة تنافسية متغيرة وسريعة التطور.

يُعنى هذا الفصل بإعطاء نظرة عامة حول محاسبة التكاليف من حيث المفاهيم الأساسية، الأهداف، وأهميتها في دعم عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرار. كما يتناول الفصل مفهوم التكلفة المستهدفة باعتباره أحد الأساليب الحديثة في إدارة التكاليف، والذي يربط بين متطلبات السوق والتصميم والإنتاج منذ المراحل الأولى لتطوير المنتج، بما يضمن تحقيق الربحية المستهدفة وتلبية حاجات الزبائن في آنٍ واحد.

من خلال هذا التمهيد، يسعى الفصل إلى تقديم إطار معرفي شامل يُمكن القارئ من فهم المبادئ النظرية والتطبيقية لمحاسبة التكاليف، مع التمهيد للغوص في تفاصيل التكلفة المستهدفة كأداة استراتيجية لإدارة التكاليف في العصر الحديث.

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

يتوقف التسيير الفعال والعقلاني للمؤسسات، وخاصة الإنتاجية منها، سواء في القطاع العام أو الخاص، على القدرة على إدارة عوامل الإنتاج بشكل رشيد. وهذا يعني الاستخدام الأمثل للنفقات والمصاريف. وتعتمد هذه القدرة على كفاءة مديري المؤسسات في توظيف الأدوات اللازمة بشكل ناجح. ومن بين هذه الأدوات، تبرز محاسبة التكاليف، التي تتيح تحليل ومراقبة التكاليف بطريقة مفصلة ودقيقة وفعالة.

المطلب الأول: نشأة و تطور و تعريف محاسبة التكاليف :

تعد محاسبة التكاليف من أقدم فروع المحاسبة التي ظهرت مع بدايات النشاط الصناعي، وقد تطورت تدريجياً لتواكب متطلبات الإدارة الحديثة. فقد انتقلت من مجرد أداة لحساب تكلفة الإنتاج إلى نظام معلومات يدعم التخطيط والرقابة واتخاذ القرار. يهدف هذا المطلب إلى عرض موجز لنشأة محاسبة التكاليف، مراحل تطورها، وتعريفها وفقاً لأهم الأدبيات المحاسبية.

1- نشأة و تطور محاسبة التكاليف :

مع ظهور الثورة الصناعية ارتفع حجم المشاريع وتشعبت الأنشطة الاقتصادية وتعقدت عملياتها، وانتشرت المنافسة الشديدة بين هذه المشاريع، كل هذا أدى إلى ظهور الحاجة لنوع آخر من المحاسبة ينصب في مضمونه إلى قياس تكاليف المنتجات وتحديد أسعار البيع وكذلك التخطيط الاستراتيجيات المنافسة بالتكاليف وذلك خدمة الأغراض الإدارة ومجالات التخطيط والمراقبة واتخاذ القرارات وكفاية الأداء وهي محاسبة التكاليف¹.

ويرجع تاريخ محاسبة التكاليف إلى بداية القرن العشرين حيث استعملها الطرف المعامل بها آنذاك الأغراض التخطيط والرقابة في المؤسسات الأمريكية الكبيرة، وقد تطورت محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأولى كان أسرع منه في الثانية، كما تجدر الإشارة إلى أن أول كتاب صدر حول المبادئ الأولية التحليل التكاليف كان عام 1878 في بريطانيا المؤلف Hamilton Robert .

¹ بربري محمد أمين، محاسبة تحليلية، دار اليازوري العلمية تنشر والتوزيع، الطبعة العربية، عمان، الأردن، 2018، ص 10

أثرت الأزمة الاقتصادية 1928 / 1932 على الاقتصاد الأمريكي، الأمر الذي أدى إلى تطبيق مخطط new deal وكانت إحدى جوانب هذا المخطط ترمي إلى إعتقاد قواعد من قبل المؤسسات فيما يتعلق بحساب التكاليف وعلاقتها مع أسعار البيع، وكانت الطريقة المقترحة من طرف المتخصصين في ذلك الوقت هي طريقة التكلفة الكلية لكل منتج و اعتبرت هذه الطريقة أثناء الأزمة كأحسن وسيلة للتوزيع الحكيم للمصاريف العامة بين المنتجات المصنعة والبضائع.

و في عام 1928، قدمت فرنسا وألمانيا أول اقتراح لتطبيق ما يُعرف بطريقة الأقسام المتجانسة، التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية بعد توزيع التكاليف على الأقسام المختلفة المرتبطة بالنشاط الذي يربطها بالمنتج النهائي. كانت لجنة تُدعى CEGOS، برئاسة الخبير المحاسبي إميل ريميليو، مسؤولة عن هذه الطريقة. استمر استخدام هذه الطريقة حتى ظهور أول مخطط محاسبي عام 1932، وظلت التوصيات المتعلقة باستخدام طريقة التكاليف الكلية سارية حتى بعد تعديل المخطط المحاسبي لعام 1928. كان الهدف من هذه الطريقة هو قياس مردود الشركة، مما جعلها تُعرف بمحاسبة المردود، قبل أن تُغير اسمها إلى محاسبة التكاليف للاستغلال وفقاً للمخططين الفرنسيين في عامي 1947 و 1957. وفي عام 1982، تم اعتماد اسم محاسبة التكاليف، الذي لا يزال مستخدماً حتى اليوم.

على الرغم من ظهور طرق جديدة لحساب التكاليف في الولايات المتحدة الأمريكية واليابان خلال السبعينات والثمانينات، إلا أن ذلك لم يؤثر سلباً على الاعتماد على الطرق التقليدية، نظراً لما تتمتع به من مزايا كبيرة في اتخاذ القرارات.¹

2- تعريف محاسبة التكاليف :

التعريف 1 : تعرف محاسبة التكاليف بأنها أحد مجالات المحاسبة المعنية بقياس معلومات التكلفة وتسجيلها والإبلاغ عنها، كما تعتبر كأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية.²

التعريف 2 : تعرف أيضاً على أنها أداة تعتمد المساعدة الإدارة على التحكم في استخدام عوامل الإنتاج المتاحة والتخطيط للمستقبل والرقابة، حيث تستخدم محاسبة التكاليف لتتبع عوامل التكلفة وتحليلها لزيادة فعاليتها في استخدامها.³

¹ بريزي مجد أمين، مرجع سبق ذكره، ص ص 11-12

² إسماعيل يحيى التريكي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار الحامد، ط 1، عمان، الاردن 2006 ص 23.

³ غسان فلاح المطرانة؛ مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، ط 2، المحرر عمان؛ الاردن 2006 ص 12.

التعريف 3: إن مصطلح التكاليف يشير إلى مجموع المصاريف المدفوعة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة يتوقع منها إيراد أو منفعة إما نتيجة بيعها أو استعمالها وإذ لم يتحقق الإيراد فإن المصاريف المدفوعة تعتبر خسارة للمشروع¹.

التعريف 4: تعرف محاسبة التكاليف بأنها نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسة².

التعريف 5: تعتبر محاسبة التكاليف على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة المالية وتكمن مهمتها في تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة بنشاط المؤسسة، وذلك من أجل³:

- معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة ؛
- تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات وتكلفة مراحل الإنتاج المختلفة ؛
- البحث عن نتيجة كل جذع من النشاط على حدة (نتيجة تحليلية)؛
- إمداد إدارة المؤسسة بأسس تقييم بعض عناصر الأصول؛
- تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة؛
- شرح النتائج وتحليلها، وحساب تكاليف المنتجات والخدمات مع مقارنتها مع أسعار بيعها. مقارنة التكاليف الفعلية (الحقيقية) بالتكاليف المعيارية (النمطية) وتحليل الفروق (الانحرافات) وإعداد الموازنات التقديرية .
- من هذه التعريفات يمكن الوصول لتعريف عام المحاسبة التكاليف، والذي يمكن أن يقال أنها أداة تحليلية للمعلومات الداخلية، والتي تعتمد من ناحية على تقنيات جمع وتحليل بيانات تكاليف المؤسسة وفحص مكونات النتائج، ومن ناحية أخرى تساعد صناع القرار على اتخاذ القرار الأنسب، حيث أنها أداة إدارية تكشف عن نقاط القوة والضعف لاتخاذ القرارات بناء على البيانات التي تم الحصول عليها من خلال تطبيق إحدى طرق محاسبة التكاليف.

¹ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، 2002، ص 11.

² محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مراح، ورقلة، 2006، ص 4.

³ محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص ص 4-5.

المطلب الثاني : أهداف و أهمية محاسبة التكاليف

تُعد محاسبة التكاليف أداة محاسبية فعّالة تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المرتبطة بقياس التكاليف ومراقبتها وتحليلها، بما يدعم كفاءة الأداء واتخاذ القرار. ويبرز دورها الحيوي في توجيه الموارد وتعزيز الربحية، مما يجعل دراستها ضرورية لفهم وظائف المؤسسة الإنتاجية والمالية.

1- أهداف محاسبة التكاليف :

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق عدة أهداف رئيسية، منها:

- قياس التكلفة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتكلفة المخزون، وذلك من خلال تصميم نظام محاسبة تكاليف يتناسب مع طبيعة الصناعة المعنية. يتضمن ذلك تتبع عناصر التكلفة مثل المواد والأجور والمصروفات الصناعية، وتحميلها على المنتجات إما بشكل مباشر أو غير مباشر حسب طبيعة الصناعة.¹

كما تهدف إلى²:

- توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج العام والإنتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ في نهاية الفترة المالية، مما يساهم في التقييم الدقيق للنتائج المالية والقوائم الاقتصادية؛

- تقديم البيانات المحاسبية بالشكل المطلوب للموازنة التخطيطية، بما يتناسب مع مراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.

- دعم رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف مستويات المنشأة؛

إن تحقيق نظام التكاليف للأهداف المذكورة يعزز قدرة الإدارة على تحديد تكلفة الوحدات المنتجة، ويساعد في الاستفادة من بيانات التكاليف لتحسين كفاءة التشغيل داخل المنشأة.

2- أهمية محاسبة التكاليف

يُعتبر نظام المحاسبة العامة في أي مؤسسة أمرًا إلزاميًا بموجب القانون، بينما يظل نظام محاسبة التكاليف اختياريًا ويعتمد على تقدير إدارة المؤسسة لأهميته. ومع التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال، ظهرت أفكار ومفاهيم إدارية جديدة جعلت من نظام محاسبة التكاليف ضرورة ملحة في المؤسسات الاقتصادية. فقد أصبح هذا النظام أساسيًا لتزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات اللازمة لدعم العملية الإدارية، سواء في مجالات التخطيط أو الرقابة أو اتخاذ القرارات. وهذا يساهم في تمكين المؤسسة من البقاء في السوق، والاستمرار في المنافسة، وزيادة معدلات الربحية.³

¹ عبد الحي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف. دار المعلومات الجامعية كلية الحقوق، الإسكندرية، 2008، ص 10.

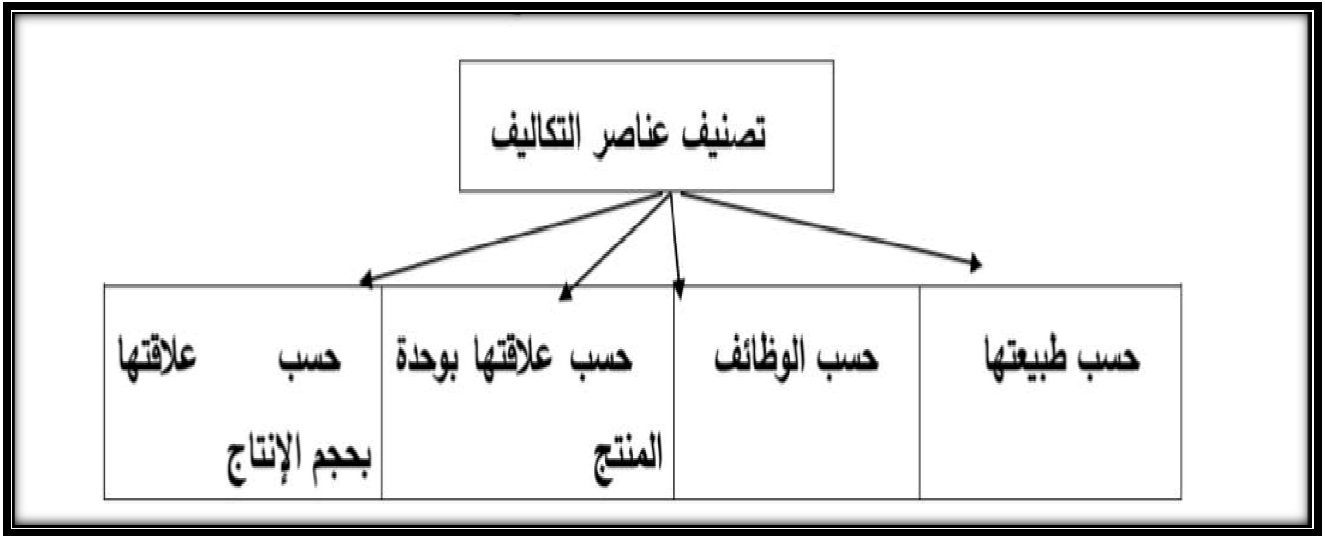
² منير محمود. سالم، نظم التكاليف، دار النهضة العربية، جامعة القاهرة ص 7.

³ بربري محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 18

المطلب الثالث: تصنيفات محاسبة التكاليف

تتنوع التكاليف التي يمكن أن تتكبدها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير تبعاً للتغير في حجم النشاط، ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج وأخرى تخص جميع المنتجات، كما يوجد تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية كما يوجد منها غير ملائمة. كما يمكن تصنيف التكاليف حسب المخطط الموضوع لنا :

الشكل 01-01 : تصنيف عناصر التكاليف



المصدر: سامي مجد الوقاد ، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف ، دار الأعصار للنشر والتوزيع ، عمان، 2011 الطبعة الأولى 2012، ص28.

الفرع الأول: تصنيف التكاليف حسب طبيعتها
تصنيف التكاليف حسب طبيعتها يكون كما يلي:

- المواد الخامات Ravmaterials : تتضمن الخامات والسلع التي تستخدم في تصنيع المنتج.
- الأجور wages: تتضمن كافة ما يستحق للعاملين مقابل أداؤهم لأعمالهم، وكذا ما يصرف لهم من مزايا، وما يستحق على المشروع من تأمينات تتعلق بالعاملين به المصروفات المصروفات.
- Expenses : وتتضمن كافة التكاليف (كافة ما يتحمله المشروع) بخلاف المواد والأجور، ولا يقتصر تبويب عناصر التكاليف في المشروع حسب طبيعتها فقط بل يجب أن يتم تبويب هذه العناصر في ضوء الوظائف الرئيسية للمشروع حتى يمكن حساب تكلفة الإنتاج وتكلفة المبيعات والتكلفة الإجمالية¹.

¹ عبد الرحمن توفيق، طرق محاسبة التكاليف للأنشطة الصناعية، مركز الخبرات المهنية للإدارة، 2010، مصر، ص 10.

الفرع الثاني: تصنيف التكاليف حسب الوظائف

تصنف عناصر التكاليف (مواد ، الأجور ، المصروفات) على حسب علاقتها بوظائف المشروع الرئيسية إلى:

- وظيفة الشراء (التموين) : أعباء التموين أو الشراء.
- وظيفة الإنتاج : وتشمل كافة ما ينفق على عمليات الإنتاج بالمشروع (أعباء الإنتاج في المؤسسة الصناعية).
- وظيفة التوزيع : أعباء التوزيع (تشمل كل النفقات التي تصرف في سبيل بيع وتوزيع منتجات المشروع).
- وظيفة الإدارية: أعباء الإدارة (هي كل ما ينفق على الوظيفة الإدارية العامة بالمشروع).
- وظيفة المالية: أعباء التمويل¹.

الفرع الثالث : تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج النهائي

- التكاليف المباشرة : وهي التي ترتبط مباشرة بالمنتجات والسلع المتعامل بها مثل المواد المستعملة فيها واليد العاملة التي تستعمل في التحويل
- التكاليف غير المباشرة : وهي عكس السابقة فهي تتعلق بعناصر مختلفة كالتكلفة الخاصة بالطاقة، فهي مشتركة وليست خاصة، وعليه تطرح صعوبة في عملية حسابها والحاقها بعنصر معين².

الفرع الرابع: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج

تصنف عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى:

تكاليف متغيرة variable

تكاليف ثابتة fixedcosts

تكاليف شبه متغيرة أو ثابتة semi variable costs

وسوف نوضح كل منها فيما يلي:

- تكاليف المتغيرة : تتضمن العناصر التي تتغير زيادة ونقصا بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج وعمولات البيع.
- التكاليف الثابتة : وهي تكاليف غير مرتبطة بحجم النشاط المؤسسة، فهي تلك ثابتة القيمة مثل تكلفة الإيجار .
- التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة : جزء منها ثابت ولآخر متغير مثل تكاليف الصيانة، فيها جزء دوري وجزء متغير كالتصليحات الناتجة عن استعمال المتزايد³.

¹ زكريا لشهب، دور العتبة المردودية، الطبعة الأولى 2014 الناشر مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ص 23/22.

² حسن جمعة الربيعي، وسعدون مهدي الساقي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 86.

³ عبد الرحمن توفيق، طرق محاسبة التكاليف للأنشطة الصناعية، إعداد المادة العلمية، مركز الخبرات المهنية لإدارة، مصر، 2010، ص 30.

المبحث الثاني : ماهية التكلفة المستهدفة

يظهر أسلوب التكلفة المستهدفة تميزًا واضحًا مقارنة بالنظم التقليدية في إدارة التكاليف، من حيث الفلسفة والمنهجية. ففي النظم التقليدية، يتم أولاً تحديد تكلفة المنتج ثم يُضاف إليها هامش الربح لتكوين سعر البيع. وإذا تبين أن هذا السعر أعلى من سعر السوق أو غير قابل للتطبيق تجاريًا، تلجأ الشركات إلى تخفيض سعر البيع دون تعديل جوهري في التكلفة، مما يضعف القدرة التنافسية. أما في نظام التكلفة المستهدفة، فيبدأ الأمر بتحديد سعر السوق بناءً على ما هو مقبول لدى العملاء، ثم يُحدد هامش الربح المرغوب تحقيقه، ويُستخرج من ذلك التكلفة المسموح بها، لتصبح هذه الأخيرة هي الأساس الذي تُبنى عليه التصميمات الهندسية والاختبارات الإنتاجية، بهدف تحقيقها بدقة دون الإخلال بجودة المنتج أو قيمته. إضافة إلى ذلك، تُعطي النظم التقليدية أولوية لتخفيض سعر البيع بدلاً من تقليل التكلفة، بينما يتجه نظام التكلفة المستهدفة إلى ضبط التكلفة منذ البداية بما يتوافق مع متطلبات السوق. كما أن النظم التقليدية تعتمد على التكاليف الفعلية المحملة على المنتج كأساس لتسعيره، دون الأخذ بعين الاعتبار السعر السوقي مسبقاً. ومن الفروقات الجوهرية أيضاً أن النظم الحديثة - كالتى تعتمد التكلفة المستهدفة - تدمج آراء الموردين والعملاء واقتراحاتهم منذ المراحل المبكرة لتطوير المنتج، بعكس النظم التقليدية التي لا تعبر تلك الملاحظات اهتماماً إلا بعد اكتمال الإنتاج. وقد دفع إلى تبني هذا الأسلوب الحديث، التغيير الجذري في بيئة الأعمال التي أصبحت تتسم بمنافسة شديدة، وسرعة عالية في التغيير، ورفض لأي تأخير أو خطأ، إلى جانب ارتفاع مستمر في توقعات العملاء. كل هذه العوامل تجعل من التكلفة المستهدفة ضرورة إستراتيجية لضمان بقاء المؤسسة وتفوقها في السوق¹.

المطلب الأول : نشأة و تعريف التكلفة المستهدفة

تُعدّ التكلفة المستهدفة من المفاهيم الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية، وقد ظهرت استجابة للتحديات التي فرضتها البيئة التنافسية الشديدة، خاصة في الأسواق العالمية. وقد جاءت هذه التقنية كبديل للأساليب التقليدية في تسعير المنتجات، حيث تركز على تخفيض التكاليف منذ المراحل الأولى لتصميم المنتج. ويهدف هذا المطلب إلى التطرق إلى نشأة هذا المفهوم وتحديد مختلف التعاريف التي وردت بشأنه في الأدبيات المحاسبية.

¹جامعة الملك سعود، التكلفة المستهدفة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2023، ص198.

1- نشأة التكلفة المستهدفة :

تُعتبر التكاليف المستهدفة أداة حديثة في مجال محاسبة التكاليف، نشأت استجابةً للاحتياجات المتزايدة في بيئات صناعية متقدمة تعتمد على تكنولوجيا المعلومات في مختلف المجالات. شهدت محاسبة التكاليف تطورات جذرية في السنوات الأخيرة لتواكب التغيرات الحاصلة في البيئة الصناعية، حيث لم تعد مقتصرة على تحديد تكلفة الإنتاج فحسب، بل توسعت لتشمل مجموعة من التحليلات والأساليب الفنية الضرورية لأغراض التخطيط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في مجالات متعددة مثل الإنتاج والتسويق.

نتيجةً لهذا التطور، تم استخدام مفاهيم وأساليب جديدة مستمدة من علوم القرارات والأساليب الكمية، بالإضافة إلى المفاهيم السلوكية والتنظيمية واقتصاديات الأعمال. وقد تم تطوير نظام التكاليف المستهدفة بعد أن واجهت الأنظمة التقليدية تحديات كبيرة، خاصة في ظل المنافسة المتزايدة. يعود ظهور هذا النظام إلى عام 1960، حيث أظهرت الدراسات أن 80% من الشركات الكبرى كانت تتبنى هذا الأسلوب بالفعل. وقد تم الاعتراف به كعامل رئيسي في تعزيز الوضع التنافسي للمؤسسات اليابانية خلال الثمانينات والتسعينات. تُعتبر التكاليف المستهدفة تطورًا لفكرة أمريكية بسيطة تُعرف بهندسة القيمة، التي ظهرت في شركة جنرال إلكتريك بعد الحرب العالمية الثانية. كانت هذه الفكرة تهدف إلى إنتاج منتج في ظل نقص في عناصر الإنتاج مثل المواد الخام والمنتجات الوسيطة. وقد قام الخبراء اليابانيون بتطوير هذه الفكرة وتحويلها إلى نظام فعال يركز على إنتاج منتج بتكلفة منخفضة وفعالية عالية، مع التخطيط الدقيق، مما يُعرف بنظام التكاليف المستهدفة¹.

و اعتبرت اليابان من أوائل الدول التي اعتمدت أسلوب التكلفة المستهدفة، والذي ساهم بشكل كبير في تقدم صناعاتها. استخدمت معظم المؤسسات اليابانية هذا الأسلوب لما يقدمه من مزايا في إنتاج المنتجات بكفاءة وفعالية عالية، مع تقليل تكاليف الإنتاج إلى أدنى حد ممكن. اليوم، يُستخدم هذا الأسلوب بشكل واسع في العديد من الصناعات التحسينية، مثل صناعة السيارات والإلكترونيات والأدوات المنزلية. وقد أظهرت الدراسات أن معظم الشركات اليابانية الكبرى، بما في ذلك شركات صناعة السيارات مثل تويوتا، وهونداي، وميتسوبيشي، ونيسان، تعتمد على منهج التكلفة المستهدفة.

¹ مجتبي الصادق ، مجّد أحمد، مدى إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة وأثره على قرارات تسعير المنتجات ، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والإدارة المالية، جامعة الخرطوم ، 2013، ص ص 21-22 .

على الرغم من أن اليابانيين يعتبرون هذا الأسلوب سلاحًا استراتيجيًا لإدارة التكاليف، إلا أن المديرين في الدول الأخرى لم يكونوا على دراية كافية بأهميته. كان الاعتقاد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يتناول نظام التكاليف يخص المحاسبين فقط، مما جعله خارج نطاق اهتمامهم، رغم أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو منهج شامل يتعلق بالإدارة والتكاليف والأرباح.¹

2- تعريف التكلفة المستهدفة :

عرفت التكلفة المستهدفة عدة مفاهيم يمكن تقسيمها كما يلي:

■ أنها نظام:

هناك من عرفها على أنها نهج إداري استراتيجي تعتمد فيه المؤسسة على التخطيط المسبق لتحديد أسعار البيع، وتكاليف الإنتاج، وهوامش الربح المتوقعة، وذلك قبل الشروع في طرح منتج جديد في السوق.

■ أنها أداة:

تُعتبر أداة التكلفة المستهدفة وسيلة فعالة لإدارة التكاليف، حيث تسعى إلى خفض التكاليف الكلية للمنتج على امتداد دورة حياته، من خلال التكامل بين وظائف الإنتاج، والهندسة، والبحث والتطوير، والتصميم.²

■ أنها نشاط:

تُعد التكلفة المستهدفة نشاطًا استراتيجيًا يهدف إلى تقليل تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة، مع الحرص على تلبية متطلبات العملاء وضمان جودة المنتج. ويتم ذلك من خلال تحليل كافة المقترحات الممكنة لتخفيض التكاليف، أثناء مراحل تخطيط المنتج، والبحث والتطوير، وكذلك خلال المراحل التجريبية للإنتاج، عبر دراسة وتقييم البدائل المختلفة التي من شأنها تقليل التكلفة دون المساس بالقيمة المقدمة.³

من خلال المفاهيم السابقة يمكن استخلاص التعريف الاجرائي التالي للتكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة هي منهج إداري واستراتيجي متكامل يُعتمد في المراحل المبكرة من تطوير المنتج، يهدف إلى تحديد

¹ علي عدنان أبو عودة، "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2010، ص 22.

² bangladesh.institute ICMAB. **The bangladeshi costaccounting standard**(BCAS-10).2003.128.

³ محمد الصديق الفضيل، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والادارة، العدد 1، 2021، جامعة لونيسسي علي البليدة 2، الجزائر، ص 260.

تكلفة إنتاجية ملائمة تُمكن المؤسسة من تحقيق هامش الربح المستهدف ضمن إطار سعري مقبول في السوق. ويرتكز هذا النهج على التخطيط المسبق لتكلفة دورة حياة المنتج بالكامل، من خلال التنسيق بين وظائف الإنتاج، والهندسة، والتصميم، والبحث والتطوير، مع التركيز على دراسة وتقييم البدائل الكفيلة بتقليل التكاليف، دون التأثير على جودة المنتج أو تلبية متطلبات العملاء

تحسب التكلفة المستهدفة بالعلاقة التالية

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

المطلب الثاني : أهداف محاسبة التكاليف

تُعتبر محاسبة التكاليف أداة محورية في النظام المحاسبي للمؤسسات، حيث تهدف إلى توفير معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية والرقابية. وقد تطورت أهدافها لتتجاوز مجرد حصر التكاليف، لتشمل التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتحديد أسعار المنتجات والخدمات. في هذا المطلب، سيتم التطرق إلى أهم الأهداف التي تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيقها، ومدى إسهامها في تحسين كفاءة واستدامة المؤسسة تهدف إلى :

❖ **التغيير في الرؤية حول تحديد سعر البيع:** من أبرز أهداف التكلفة المستهدفة هو تغيير المنهجية التقليدية في تحديد سعر البيع. ففي النظام التقليدي، تُعد التكلفة العامل الأساسي الذي يُحدد سعر المنتج. أما في نهج التكلفة المستهدفة، فإن السعر يصبح هو العامل الذي يحدد التكلفة. بمعنى آخر، يتم تحديد السعر التنافسي أولاً بناءً على متطلبات السوق والقدرة الشرائية للعملاء، ومن ثم يتم تعديل التكلفة في مختلف مراحل الإنتاج لضمان تحقيق هامش ربحية تتناسب مع هذا السعر المحدد. هذه الاستراتيجية تتيح للشركات البقاء قادرة على المنافسة في الأسواق الديناميكية والمشاركة.

❖ **تعزير التكامل بين قطاعات الشركة:** من الأهداف الأساسية للتكلفة المستهدفة هو تحقيق التكامل التام بين مختلف أقسام الشركة. حيث أن التكلفة المستهدفة لا تتحقق إلا من خلال تعاون وتنسيق فعال بين الإدارات المتنوعة داخل المؤسسة، مثل الإنتاج، والهندسة، والتسويق، والبحث والتطوير، وإدارة التكلفة. يتطلب هذا التناغم بين القطاعات ضمان أن جميع الجهود المبذولة في خفض التكاليف تتكامل بشكل كامل، مما يحقق الهدف النهائي بتقليل التكاليف دون التأثير على جودة المنتج أو القيمة المقدمة للعميل. وعليه، فإن التنسيق بين الفرق يعد أمراً أساسياً لضمان أن عمليات اتخاذ القرار تعتمد على معلومات شاملة من جميع الأطراف المعنية..

❖ **إجراء تحليل مستمر لتكلفة المنتج طوال دورة حياته:** أحد الأهداف الهامة للتكلفة المستهدفة هو إجراء تحليل مستمر لتكلفة المنتج ليس فقط أثناء عملية الإنتاج، بل طوال دورة حياته الكاملة، بدءاً من مرحلة قبوله في السوق إلى مرحلة تصريفه. هذا يشمل تحليل التكاليف في جميع المراحل مثل التصميم، التصنيع، التوزيع، والصيانة. من خلال هذا التحليل المستمر، يمكن تحديد فرص تحسين التكاليف في كل مرحلة من دورة حياة المنتج، وبالتالي تقديم تحسينات مستمرة في

العمليات، مما يؤدي إلى تقليص التكاليف الإجمالية مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب. وبالتالي، يسهم هذا في تعزيز القدرة التنافسية للمنتج وزيادة ربحية الشركة على المدى الطويل.

❖ **التوسع في التحسين المستمر:** تحقيق أهداف التكلفة المستهدفة يتطلب تحسينات مستمرة في العمليات والإجراءات. من خلال المراجعة المستمرة لجميع جوانب دورة حياة المنتج، يمكن اكتشاف فرص جديدة لتحسين كفاءة الإنتاج وتخفيض التكاليف. يشمل هذا التوجه تبني تقنيات جديدة، تحسين استراتيجيات التوريد، والبحث عن حلول مبتكرة في مجال الهندسة والتصميم. هذه الديناميكية تجعل من التكلفة المستهدفة أداة مرنة قابلة للتكيف مع التغييرات السريعة في السوق والتكنولوجيا. إجمالاً، تهدف التكلفة المستهدفة إلى خلق بيئة عمل متكاملة حيث يتم تحديد سعر المنتج بناءً على متطلبات السوق، مع تعزيز التعاون بين الإدارات، وتحقيق تحسينات مستمرة عبر دورة حياة المنتج¹.

المطلب الثالث : خصائص التكلفة المستهدفة

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بالخصائص التالية:

- تُعتبر التكلفة المستهدفة أداة فعالة للرقابة، حيث تُستخدم في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات، مما يميزها عن التكاليف المعيارية التي تُطبق في مرحلة الإنتاج؛
- يسهم هذا المدخل في بناء مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة نحو السوق؛
- يساعد هذا الأسلوب في إنتاج أجزاء متعددة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بشكل متتابع، مما يقلل من زمن التصنيع ويخفض التكاليف المرتبطة بذلك؛
- تتناسب التكلفة المستهدفة بشكل أكبر مع المنتجات ذات دورة الحياة القصيرة، حيث يسهل تحديد تكاليف المدخلات بدقة في الأجل القصير، كما يُمكن من التعرف بسرعة على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد؛
- يوفر هذا المدخل دافعاً ذاتياً لتحقيق النتائج المرجوة، نظراً لاعتماده على مشاركة جميع الأطراف المعنية في العملية الإنتاجية، مما يعزز انتماء العاملين ويساعدهم في السعي نحو تحقيق هدف خفض التكلفة؛

¹ العماري امباركة سالم مفتاح، مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المشروعات الصغرى دراسة

حالة على المشروعات الصغرى الخدمية (التعليمية) في مدينة سرت، مجلة جامعة فزان للعلوم الانسانية،

ع 1 ، مارس 2023 ، كلية الاقتصاد .جامعة فزان، ليبيا ، ص77.

- يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة أيضًا بمؤشرات الأداء غير المالية، مثل تحديد المواصفات التي تلي رغبات العملاء، وتحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة، بالإضافة إلى تقديم رؤية منهجية جديدة في التسعير ودراسة وتحليل بدائل تصميم المنتجات، مع التركيز على دورة حياة المنتج. تعمل التكلفة المستهدفة على تعزيز فكرة العمل الجماعي بين المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل المؤسسة¹؛
- يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على تحديد تكاليف الإنتاج للمنتج بما يحقق مستوى الربح عند بيعه ومن ثم فإن هذا المدخل يساعد إدارة المؤسسة على تحقيق مستويات التكاليف التي تعكس الأداء المالي المقترح؛
- يشرح ويصف خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين؛
- يعد مدخل التكلفة المستهدفة بمنزلة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة؛
- التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم حيث إنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج؛
- إن عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أوثق كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير والتصميم؛
- التعاون بين الأقسام المختلفة مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة؛
- التكلفة المستهدفة مناسب تطبيقها في الصناعات أو المنتجات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكبيرة².

¹ غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، محلة جامعة دمشق المعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، الأردن، 2008، ص 290-291

² سالم عبد الله جلس، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية الدراسات الاقتصادية والإدارية قسم المحاسبة، كلية التجارة، مجلد العمرون، العدد الثاني الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، جوان 2012، ص 307

المبحث الثالث : تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

في ظل بيعة الأعمال المعاصرة التي تتسم بالتغير السريع وشدة المنافسة، أصبحت المؤسسات الصناعية والتجارية مطالبة أكثر من أي وقت مضى بتبني استراتيجيات فعالة لإدارة التكاليف وتحقيق مستويات عالية من الكفاءة والربحية. ومن بين أبرز الأساليب الحديثة التي أثبتت فعاليتها في هذا السياق، يبرز "أسلوب التكلفة المستهدفة" كأداة استراتيجية تركز على تخفيض التكاليف منذ المراحل الأولى لتصميم المنتج، مع مراعاة متطلبات الزبائن ومستوى الجودة المطلوب والسعر السوقي المتوقع.

ويُعد هذا الأسلوب نقلة نوعية مقارنة بالأساليب التقليدية في محاسبة التكاليف، إذ لا يقتصر على الرقابة بعد حدوث التكاليف، بل يوجه عملية اتخاذ القرار منذ المراحل الأولى لتطوير المنتج. ويساعد تطبيق هذا الأسلوب المؤسسات على تحقيق ميزة تنافسية من خلال تصميم منتجات تحقق هامش ربح مقبول ضمن حدود تكلفة يمكن تحقيقها، دون المساس بجودة المنتج أو رضى الزبون.

المطلب الأول : مبادئ التكلفة المستهدفة

إن نظام التكاليف المستهدفة يركز في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ، حيث أن هناك ستة مبادئ المنهج التكلفة المستهدفة كما يلي¹:

قيادة سعر التكلفة: تستخدم أسعار السوق لتحديد التكلفة المسموح بها أو التكلفة المستهدفة، حيث يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة التالية:

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

بعبارة أخرى :

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

التركيز على العملاء: يتطلب الأمر الانتباه إلى احتياجات العملاء المتعلقة بالجودة والتكلفة والوقت، والتي تؤثر على قرارات المنتج والعمليات. يجب أن تكون قيمة أي ميزة أو وظيفة للمنتج بالنسبة للعميل أكبر من تكلفتها.

¹(Swenson Dan, w. (2003). Best Practices in Target Costing, management accounting quarterly, pp. 12-17)

التركيز على التصميم: يتم التأكيد على أهمية مراقبة التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج. لذا، ينبغي إجراء التعديلات الهندسية قبل بدء الإنتاج لتقليل التكاليف وتقليص زمن طرح المنتجات الجديدة في السوق.

فرق عمل متعددة التخصصات: يتطلب تصنيع المنتج ضمن حدود التكلفة المستهدفة تشكيل فرق عمل تضم متخصصين من مختلف الإدارات، مثل بحوث التسويق، والمبيعات، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، وإدارة التكاليف.¹ كما أن فرق العمل المتداخلة المهام من المنتجين وجميع أعضاء المنظمة مسؤولون عن العملية برمتها من بدايتها إلى نهايتها، وتشير فرق العمل المتداخلة المهام إلى التفاعل بين مختلف الإدارات²، حيث يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية؛ يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل في مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواء من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين يعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المشروع.

دورة حياة التكاليف: يجب على الشركات أن تأخذ في اعتبارها جميع التكاليف المرتبطة بدورة حياة المنتج عند تحديد التكلفة المستهدفة. فالنظام المحاسبي التقليدي يركز فقط على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج، مما يؤدي إلى تجاهل التكاليف الأخرى ذات الصلة. هذا التقليل من إجمالي تكلفة دورة الحياة يؤثر سلباً على كل من المنتجين والعملاء. تشمل دورة حياة التكلفة سعر الشراء، تكاليف التشغيل، وتكاليف التوزيع. تتطلب معظم المنتجات اليوم أن تكون لها دورة حياة أقصر للبقاء في المنافسة، مما يجعل نظام التكاليف المستهدفة يعتمد على التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.

توجيه سلسلة القيمة: في بعض الأحيان، قد تتجاوز التكلفة المخططة التكلفة المستهدفة، مما يستدعي بذل جهود لإزالة التكاليف غير المضافة للقيمة بهدف تقليل التكلفة المخططة. وفي حالات معينة، يمكن أن تساعد دراسة شاملة لسلسلة القيمة في تحديد الفرص المتاحة لتقليل التكاليف من قبل المديرين.³ ويهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات؛ كما ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.

¹ محمد رضا الخلف نضال و محسن حسن زويلف إنعام ، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة، بدون سنة ، مجلد 21. العدد الأول ، ص176

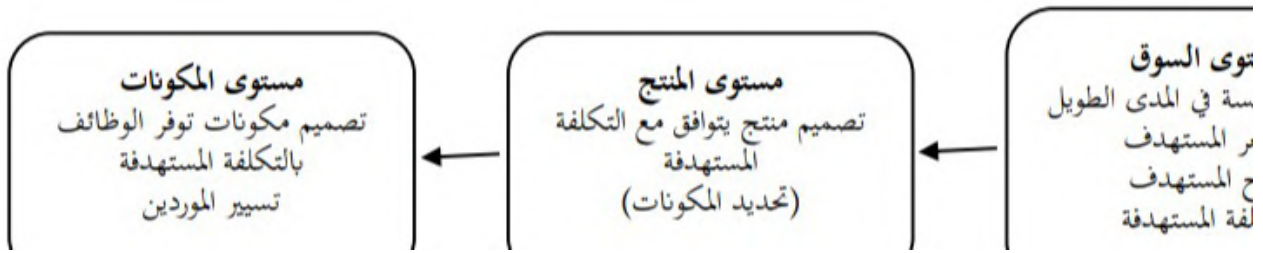
² Driscoll, G. K. (2004). International Management. An Empirical study of some Swedish firms.pp. 44-45

³ محمد رضا الخلف نضال و محسن حسن زويلف إنعام ، مرجع سابق، ص176.

المطلب الثاني : مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

يتم تطبيق التكلفة المستهدفة حسب "Cooper & Slagmulder" على ثلاثة مراحل أو مستويات أساسية هي:
مستوى السوق مستوى المنتج مستوى المكونات، كما هو موضح في الشكل أدناه:

الشكل 01-02: المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة



S : Hergeth Helmut, **Target Costing In the Textile Complex**, Journal of Textile and Apparel Technology and Management (ITATM), Volume 2, Issue 1V, Fall 2002 , p.03.

1- **مستوى السوق Market Level**: يتم في هذه المرحلة إجراء بحوث على السوق والبيئة السوقية والتنافسية التي تعمل أو تنوي أن تعمل من خلاف المؤسسة، كما يتم أيضا تحديد احتياجات ومتطلبات العملاء من خلال عرض التصور المبدئي للمنتج على عينة من العملاء المرتقبين ويتم قياس ردود أفعالهم بالنسبة للمنتج (الجودة والتصميم والسعر والشكل النهائي...)، ثم يتم إجراء تعديل على المنتج وإعادة تصميمه وتحسينه وتعديله حتى الوصول إلى الشكل النهائي له بناء على تحليل المعلومات التي تم جمعها من العملاء والموردين أولا بأول، وذلك حتى تتأكد من أن المنتج قد حقق احتياجات ومتطلبات العملاء¹ ويتم في هذا للمستوى تحديد العناصر التالية:

1-1- **السعر المستهدف Target Price**: بعد تحديد السعر المستهدف أول خطوة في تقنية التكلفة المستهدفة، ويكون حساب التكلفة المستهدفة على أساس السعر أي التوجه نحو السوق، ويعرف على أنه السعر المقدر الذي يكون

¹ عبد السميع محمد ، طيبة أحمد الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، ط1، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع 2010 ، ص78

- الزبون على استعداد لدفعه مقابل الحصول على السلعة"¹، ويستند هذا التقدير إلى أساس فهم القيمة التي يدركها الزبون للمنتج وأسعار المنافسين، وهناك العديد من المحددات التي تستخدمها المؤسسة لتحديد السعر المستهدف مثل:²
- احتياجات الزبون المتعلقة بالخواص المادية للمنتجات التي يفضلها الزبون والمتمثلة بشكل المنتج أو مظهره الخارجي، والحجم، واللون، وغيرها؛
 - مستوى السعر الممكن قبوله ويتعلق بمدى قبول الزبون للسعر ومقدرته على دفعه؛
 - مواصفات المنتج مقارنة بالمنتجات المنافسة في السوق؛
 - تأثير الأسعار في الحصة السوقية المرغوب فيها.
- إن تعدد المحددات يؤدي إلى تعدد طرق تحديد السعر المستهدف والتي تختلف كذلك حسب المنتجات³ الجديدة والموجودة في السوق ونوجزها في :
- **تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الجديدة :** إن تحديد أسعار المنتجات الجديدة صعب جدا لأن المؤسسات ليس لديها أي معلومات تاريخية حول تكلفة هذه المنتجات والاستراتيجية الأكثر ملائمة في هذه الحالة هي القيام بدراسة مكثفة للسوق، ودراسة منتجات وتقنيات المنافسين... إلخ، وتقييم تلك العوامل يساعد على تقدير تكلفة الإنتاج وسعر البيع وتقييم الربح المتوقع ويتم تحديد السعر المستهدف للمنتجات الجديدة باختيار أحد الاستراتيجيتين التاليتين :
 - أ- **استراتيجية إغراق السوق:** تتطلب التضحية بالأرباح في الأجل القصير من أجل الحصول على حصة من السوق في الأجل الطويل.
 - ب- **إستراتيجية التمييز :** تكون مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع الخصائص مميزة عن السلع المنافسة. تقوم المؤسسة باختيار واحدة من الاستراتيجيتين السابقتين وفقاً لأهدافها، وتجدد الإشارة إلى ضرورة التركيز على العميل في التسعير إذ ينبغي معرفة تفضيلات العملاء وردو: أفعال اتحاد السعر المتوقع أو المستهدف.

¹ Cooper Robin, Slagmulder Regine: Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice, February 25, 1997.p.01 .

² الموسوي عباس نوار كحيط : دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 69، 2008.ص 11-12

³ Driscole, 2004, p. 54

• تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الموجودة في السوق : إن تحديد أسعار المنتجات الموجودة في السوق أسهل الإمكانية تقييم أداءها وذلك بمقارنتها مع منتجات للمنافسين، كما أن توفر بعض المعلومات التاريخية المتعلقة بإداء المنتج السابق يجعل إعداد مخطط السعر أسهل، وعادة ما يتم تعديل سعر البيع الحالي نتيجة إضافة وظائف أو خصائص جديدة للمنتج، ويتم هذا باعتماد الطرق التالية¹:

تعديل السعر على أساس وظائف المنتج يكون التسعير على أساس تقسيم سعر المنتج على مجموعة من العناصر، يعكس كل عنصر قيمة الوظيفة للزبون، وتتكون المنتجات من الكثير من الوظائف مثلا في صناعة السيارات: الشكل الراحة، التشغيل، الجودة، الموديل... ويحسب سعر البيع المتوقع بجمع قيم كل وظائف المنتج. تعديل السعر على أساس الخصائص المادية للمنتج يتعلق هذا التعدين بكيفية تحديد بأثر الأسعار بالخصائص المادية للمنتج، مثل فكرة الوزن، قوة الحصان البخاري، التأثير على المحيط... الخ بالنسبة للسيارات على سبيل المثال، وهذا التعديل يمكن أن يكون كبيرا في حالة شدة ارتباط الخصائص الوظيفية للمنتج بالخصائص المادية. تعديل السعر على أساس المنافسين: تحدد المؤسسة السعر وتأخذ بعين الاعتبار أسعار منافسيها وخصائص منتجاته تعتمد الاستراتيجية الرئيسية في تقدير قيمة التميز على منتجات المنافس من حيث الوظائف والخصائص .

1-2-الربح المستهدف Target Profit: بعد تحديد الربح المستهدف المنتج آخر خطوة على مستوى السوق، وتتطلب عملية التحديد الصحيح للربح المستهدف معرفة جيدة بالمنتج فكل منتج له ربح مخطط ودورة حياة خاصة به،² إلى خمسية تحديد الربح المستهدف ليست بالسهلة، فهي تحتاج إلى الخبرة العلمية في مجال التحليل المالي ومجال التنبؤ بحجم المبيعات وأسعار السوق ودرجة المنافسة... ليتم بعدها تحديد التكلفة المستهدفة.

1-3-التكلفة المستهدفة Target Cost: بعد أن تم تحديد سعر البيع المستهدف الربح المستهدف الذي ترغب المؤسسة في أن يحققه للمنتج المعنى، يتم حساب التكلفة المستهدفة التي تجيب عن التساؤل كم يبغي أن تكون تكلفة المنتج X ؟ بدلا عن السؤال الكلاسيكي "كم يكلفني تصنيع المنتج X؟"، ويعبر عنها نظريا بالمساواة التالية³ :

سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المسموح بها

¹ حسين أحمد حسين على: المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2000، ص96

² الموسوي 2008، مرجع سابق، ص 14

³ Driscole, 2004, p. 52

أو : سعر البيع الذي يحدده السوق - الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه = التكلفة المستهدفة

2- مستوى المنتج **Product Level** : يتم نقل ضغوط المنافسة من السوق وما تفرضه من متطلبات من المرحلة الأولى إلى المؤسسة وما يحكمها من عوامل كفاءة وفعالية، فالتكلفة المستهدفة التي تم حسابها في المرحلة الأولى لا تأخذ بعين الاعتبار إمكانيات المؤسسة أو الموردين، ويتم في هذه المرحلة تقدير تكلفة المنتج (التكلفة المقدرة) في ضوء الموارد والإمكانيات المتاحة للمؤسسة في حدود التكنولوجيا المتاحة¹ والتي غالبا ما تكون أكبر من التكلفة المستهدفة. وبعد تقدير التكلفة وتحديد الفجوة بينها وبين التكلفة المستهدفة، وجب سد هاته الفجوة وذلك بتخفيض التكاليف، تطبيقا لقاعدة "Cooper" & "Slagmulder" الأساسية "لا يمكن أبدا تجاوز التكلفة المستهدفة للمنتج"، وإذا حدث ذلك فإنه لن يتم إطلاق المنتج الجديد في السوق وإلا فإن التكلفة المستهدفة ستفقد أثرها كأداة للتسيير.

3- مستوى المكونات **Component Level**: غالبا ما تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على مستوى المنتج، حيث تتم تجزئة المكونات إلى وظائف فرعية وتعاد نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتج ولكن هذه المرة على مستوى المكونات² ويتم تخفيض التكاليف على مستويين

● **مستوى مرحلة التصميم**: يتم توجيه عملية التصميم بناءً على اعتبارات التكلفة، إذ يؤثر تصميم المنتج على كافة عوامل التكلفة، وتجدر الإشارة إلى أن 80% من تكلفة المنتج يتم التعهد بها في هذه المرحلة، بينما لا يتم تحمل سوى 20% منها، مما يسمح بإمكانية تخفيض التكاليف وذلك يبذل كل الجهود السنوع التكلفة المسموح بها شريطة عدم المساس بأداء المنتج وينتج عن هذا

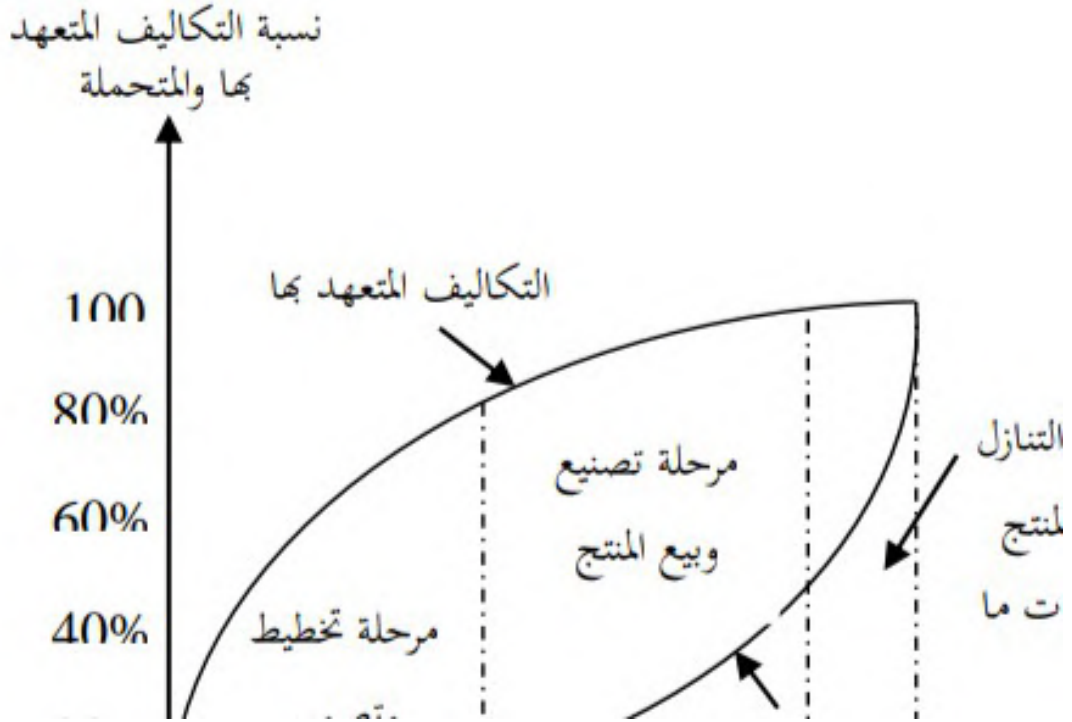
التخفيض الأولي في التكلفة المقدرة للمستج تكلفة معيارية أقل من³، التكاليف الحالية للمؤسسة، وتعتبر تكلفة مخططة في المراحل القبلية :

¹ COOPER , SLAGMULDER, 1997, p.01

² Hergeth Helmut, **Target Costing In the Textile Complex**, Journal of Textile and Apparel Technology and Management (ITATM), Volume 2, Issue 1V, Fall 2002,p.07.

³ Alazard Claude, Sépari Sabine: **Controle de gestion, Manuel et Applications**, 20 Edition. Dunod, Paris, 2010.p638

الشكل 01-03: التكاليف المتعهد بها والتكاليف المحتملة خلال دورة حياة المنتج



Source : Carla Mendoza et autres :2004 ,p.298

- مستوى مرحلة الإنتاج: يتم في هذا المستوى مراقبة التكاليف الفعلية لإبقائها قريبة من التكاليف المستهدفة، لمعنى صيانة التكلفة أي ضمان أنها لن تنحرف عن التكاليف المعيارية، بحيث لا تضيق الظروف الحقيقية للتصنيع والتوزيع للموفرات المتوصل إليها في المرحلة الأولى من تخفيض التكاليف، كما يتم الاستفادة من أثر الخبرة.¹
- تستعمل العديد من التقنيات المساعدة في تخفيض التكاليف نسد الفجوة بينها وبين التكلفة المقدرة أهمها:²
- هندسة القيمة **Value Engineering**: تعرف على أنها عملية فحص واختبار كل مكون من مكونات المنتج لتحديد العوامل المؤثرة في تكلفته وإمكانية تخفيض هذه التكلفة وتحسين عملية إنتاجه"، ويتحقق هدفها عن طريق:
 - وضع التصاميم الجديدة للمنتجات بحيث تؤدي إلى تخفيض تكاليف إنتاجها بدون التضحية بالوظائف التي تؤديها؛

¹ Alazard Claude, Sépari Sabine: Controle de gestion, Manuel et Applications, 20 Edition. Dunod, Paris, 2010,p.639.

² الموسوي ، مرجع سابق ، ص 18 .

- إلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتجات والتي تؤدي إلى زيادة تكاليفها، في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع تلك التكاليف مع زيادة الامكانيات الوظيفية لها إن أمكن دون أن يؤدي ذلك إلى زيادة التكاليف.

• التحليل المفكك **Tear-Down Analysis**: يعرف أيضا بالهندسة العكسية **Reverse Engineering** العكسية، ويعرف على أنه عملية تقييم منتجات للمنافسين من أجل تحديد فرص تطوير منتجات المؤسسة، إذ يتم في هذا النوع من التحليل التوصل إلى التكلفة المستهدفة عن طريق تحليل المنتجات المنافسة المعرفة وظيفة ومواصفات تصميمها، للتوصل إلى استنتاجات حول العملية التي تم عن طريقها تصنيع وتقديم المنتجات المنافسة، ومن ثم تعديل مواصفات منتج المؤسسة.

المطلب الثالث : مزايا و عيوب اسلوب التكلفة المستهدفة

هناك مجموعة من المزايا والعيوب التي وجهت إلى أسلوب التكلفة المستهدفة تتمثل في:

أ- مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة :

من بين المزايا التي يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها¹:

- ❖ التعريف بالمنتجات والخدمات للعملاء الذين يرغبون بشراء المنتجات وفق الأسعار المخططة؛
- ❖ تحقيق هدف الحصول على حصة في السوق؛
- ❖ تحسين الإيرادات والأرباح المحققة؛
- ❖ وجود حافز قوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق بتكلفة اقتصادية.

ب- عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة : على الرغم من مزاياه إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب تتمثل في²:

- ❖ يمكن أن تظهر نزاعات بين الأطراف المعنية بعمليات التكلفة المستهدفة؛

¹ د. زعور نعيمة ، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية ، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية و الادارية ، ع 1 ، جوان 2017 ، ص 401.

² حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا ، دارالبازوري للنشر و التوزيع ، عمان ، 2010 ، ص 170 .

❖ بالرغم من أن أسلوب التكلفة المستهدفة قد تتحقق، فقد يزداد وقت التطوير بسبب إعادة دورة هندسة القيمة لتخفيض التكاليف، والتي تقود في النهاية لوصول المنتج متأخر إلى السوق، ففي حالة بعض أنواع المنتجات فان التأخر لمدة ستة أشهر قد تكون مكلفة جدا.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل عرضًا عامًا لمفاهيم محاسبة التكاليف، موضحة دورها الحيوي في دعم عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، لا سيما في ظل التحديات الاقتصادية المتزايدة وتطور بيئة الأعمال. وقد تم التطرق إلى أهداف محاسبة التكاليف، ووظائفها، مع التأكيد على أهميتها.

كما استعرض الفصل مفهوم "التكلفة المستهدفة" كأحد الأساليب الحديثة في إدارة التكاليف، والذي يختلف عن الأساليب التقليدية بتركيزه على تحديد التكلفة المقبولة قبل بدء الإنتاج، انطلاقًا من سعر السوق المتوقع وهامش الربح المرغوب فيه. ويُعد هذا الأسلوب أداة استراتيجية فعالة لتحقيق التوازن بين الجودة، والتكلفة، ورضا الزبون، كما يساهم في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة.

بالتالي، يشكل هذا الفصل أرضية معرفية لفهم أسس محاسبة التكاليف وأساليبها الحديثة، وعلى رأسها التكلفة المستهدفة، مما يمهد للانتقال إلى دراسة كيفية تطبيق هذا الأسلوب في تحقيق الميزة التنافسية في الفصول اللاحقة .



الفصل

الثاني

تمهيد:

تواجه المؤسسات الاقتصادية اليوم تحديات متزايدة في بيئة أعمال تتسم بسرعة التغير وشدة التنافس، الأمر الذي يجعل من الضروري امتلاك أدوات واستراتيجيات تضمن لها الاستمرارية والتفوق. ومن بين أهم هذه الأدوات، تبرز الميزة التنافسية كعنصر حاسم في تعزيز مكانة المؤسسة في السوق وتمكينها من تقديم قيمة مضافة تفوق ما يقدمه المنافسون. غير أن تحقيق هذه الميزة لا يقتصر على تقديم منتجات أو خدمات متميزة فقط، بل يتطلب فهماً دقيقاً لمصادرها ومحدداتها، إضافة إلى كيفية استدامتها وتطويرها في ظل المتغيرات المستمرة.

في هذا السياق، يتناول هذا الفصل موضوع الميزة التنافسية وعلاقتها بالتكلفة المستهدفة، حيث يسعى إلى توضيح المفاهيم المرتبطة بها، وتصنيفاتها، ومصادرها المختلفة، إلى جانب استعراض العوامل التي تسهم في تحقيقها وتفعيلها. كما يُسلط الضوء على أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة محاسبية استراتيجية تساهم في بناء ميزة تنافسية مستدامة، من خلال تخفيض التكاليف وتقديم منتجات ذات جودة تلبية توقعات الزبائن.

المبحث الأول: مفهوم الميزة التنافسية

تُعتبر الميزة التنافسية من المفاهيم الأساسية في علم الإدارة الإستراتيجية لما لها من دور محوري في تمكين المؤسسات من تحقيق التفوق في الأسواق التي تتسم بتغيرات متسارعة وتنافس شديد. فهي تمثل العناصر التي تجعل المؤسسة أكثر قدرة من غيرها على تقديم قيمة مضافة للعملاء ، سواء من حيث التكلفة أو الجودة أو الابتكار.

يتناول هذا المبحث الإطار النظري للميزة التنافسية من خلال ثلاثة مطالب أساسية : حيث يُعالج المطلب الأول ماهية الميزة التنافسية من حيث المفهوم والدلالات المختلفة. أما المطلب الثاني، فيركز على تصنيفات الميزة التنافسية ومصادرها ومحدداتها الداخلية والخارجية. بينما يستعرض المطلب الثالث العوامل التي تسهم في تحقيق واستدامة الميزة التنافسية، مع إبراز علاقتها بمفهوم التكلفة المستهدفة كأداة إستراتيجية لتحقيق الكفاءة.

المطلب الأول: تعريف الميزة التنافسية

تسعى المؤسسات في بيئة أعمال تنافسية إلى تحقيق التفوق من خلال امتلاك عناصر تميزها عن الآخرين. ويُعد مفهوم الميزة التنافسية من أبرز المفاهيم التي تعكس هذا السعي، إذ يشير إلى قدرة المؤسسة على تقديم قيمة تفوق ما يقدمه المنافسون. في هذا المطلب، سيتم التطرق إلى تعريف الميزة التنافسية وبيان دلالاتها الأساسية.

- لتعريف الميزة التنافسية يجدر الإشارة إلى أنها متكونة من مصطلحين هما: " الميزة" وتعني التفوق في موقع أو حالة أو الفوائد الناتجة من إتباع مجموعة من الأفعال، ومصطلح " التنافسية " الذي يعتمد على المنافسة والتي تعنى بوجود منافس أو أكثر في قطاع نشاط معين¹.
- كما تعرف بأنها : " تحقيق مكانة مرموقة للمؤسسة في سوق المنافسة وأذهان الزبائن، إذ تستند الميزة التنافسية بشكل أساسي على قدرة المؤسسة على إرضاء الزبائن من خلال تقديم السلع والخدمات التي تلي احتياجاتهم ، مستخدمة مواردها بشكل فعال وكفؤ ومتميز عن المنافسين، فهي تمثل ما تتمتع به المؤسسة من قدرات لتوظيف إمكانياتها المتاحة والتكيف مع بيئة العمل والاستثمار الأمثل والكفاء لمواردها لتقديم منتجات أو خدمات ذات تكلفة أقل أو جودة أعلى ومنفعة أكثر من المنافسين²
- كما تعرف أنها " قدرة الشركة على تحقيق الأداء بأسلوب معين أو أساليب متعددة وهنالك صعوبة تقليد هذا الأداء من قبل المنافسين³."

¹ بومعروف الياس، القدرة التنافسية الاستشفائية: المفهوم و الأبعاد،مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة فرحات عباس سطيف،العدد 10، 2010، ص

²علي المسعودي،إدارة تكاليف الجودة إستراتيجيا ، دار اليازوري للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ،2010، ص 88.

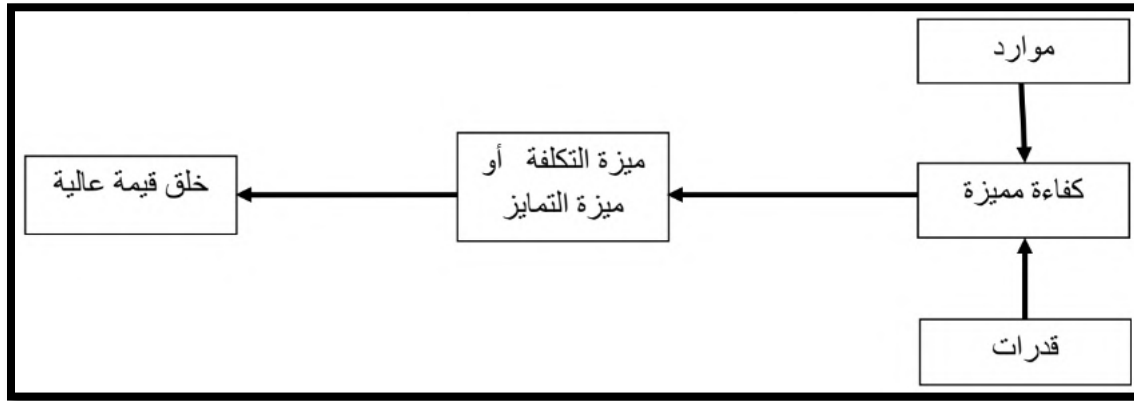
³ Kloter.p.p.marketing management planning implementation and control GTh ad, new Delhi.199.p53.

- بينما عرف lei and Pitts الميزة التنافسية هي: استغلال المؤسسة النقاط قوتها الداخلية في أداء الأنشطة الخاصة بها، بحيث تخلق قيمة لا يستطيع بقية المنافسون تحقيقها في أدايتهم أنشطتهم¹ .
 - و لا ينظر للميزة التنافسية على أنها شيء مادي أو غير مادي تمتلكه المؤسسة أو تحصل عليه عن طريق الشراء، بل هي خليط من كل ذلك، فهي تعبر عن حالة التفرد عن باقي المنافسين وعليه فإن أي مؤسسة يمكنها أن تمتلك ميزة تنافسية بشرط أن تستغل إمكانياتها وقدراتها استغلالاً أمثل في الفرص المتاحة في السوق مقارنة بالمؤسسات الأخرى وعليه توجه الاهتمام بعمليات الرصد والمسح البيئي من قبل إدارة المؤسسات لمعرفة التحديات التي تواجهها من المنافسين وكيفية التعامل معها مما يحقق لها التفرد والتفوق عليهم، وعليه فالميزة التنافسية تعني: " قدرة المؤسسة على جذب الزبائن وبناء المكانة الذهنية لها كمؤسسة أو لمنتجاتها، وزيادة القيمة المدركة من قبلهم وتحقيق رضاهم."²
- و من خلال التعاريف السابقة فان الميزة التنافسية تعني:
- القدرة الفريدة التي تُمكن المؤسسة من التميز في سوق يعج بالمنافسين، من خلال تقديم قيمة استثنائية للزبائن لا يمكن تقليدها بسهولة. وهي لا تُكتسب بشراء مباشر أو مورد جاهز، بل تُبنى عبر توظيف ذكي ومتكامل لموارد المؤسسة، واستثمار نقاط قوتها بأسلوب ينسجم مع تحولات البيئة المحيطة. إنها حالة من التفوق العملي والمعنوي، تعكس مدى قدرة المؤسسة على خلق تجربة زبون متميزة، وتحقيق أداء يصعب مجاراته، مما يرسخ حضورها الذهني في السوق ويمنحها الأفضلية المستدامة؛
 - والشكل الموالي يوضح عملية استغلال و استخدام الموارد والقدرات المتاحة في خلق ميزة تنافسية مما لا يسمح للمنافسين تكرارها أو إلغاؤها.

¹ محي الدين القطب، الخيار الاستراتيجي و أثره في تحقيق الميزة التنافسية، ط1، دار الحامد، عمان، الأردن، 2012، ص80.

² ثامر البكري، استراتيجيات التسويق، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص192.

الشكل رقم 02-01: نموذج الميزة التنافسية



المصدر: محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، التسويق الاستراتيجي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011، ص 244.

المطلب الثاني : أهمية الميزة التنافسية

في ظل التغيرات السريعة والمتلاحقة التي تشهدها بيئة الأعمال اليوم، بالإضافة إلى الانفجار المعرفي الكبير، أصبح من الضروري للمؤسسات التي تسعى للبقاء أن تمتلك مزايا تنافسية تميزها عن منافسيها. تلعب هذه المزايا دورًا بارزًا وأهمية كبيرة في نجاح المؤسسة وتفوقها، وذلك من خلال اختيار وتنفيذ استراتيجيات قادرة على الحفاظ على موقعها في السوق. ويمكن تلخيص أهمية الميزة التنافسية في النقاط التالية:¹

- زيادة ربحية المؤسسة : تساهم الميزة التنافسية في تحقيق أرباح تتجاوز تكلفة المواد المستخدمة.
- رفع القدرات التنافسية : يركز نشاط المؤسسة على المجالات التي تتفوق فيها على منافسيها، مما يساهم في تحسين أدائها وزيادة كفاءتها وفعاليتها في استخدام الموارد.
- كسب ولاء العميل : التركيز على خدمة العملاء يعد من الجوانب التي تميز المؤسسة عن غيرها، مما يعزز صورتها في نظر العملاء ويزيد من ثقتهم بها.
- تسهيل تلبية حاجيات العميل: إن تخصيص المؤسسة لجهودها في خدمة عملائها في مجالات معينة، حيث تتمتع بفعالية وتفوق، يعزز من خبرتها وفهمها لاحتياجاتهم، ويزيد من قدرتها على الابتكار والإبداع لتلبية رغبات العملاء.

¹ براهم بلقايد عبد العزيز سالم، دور تكوين العنصر البشري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة وهران، العدد الخامس عشر، جوان 2014، ص 323_324

- المحافظة على الحصة السوقية: تساعد الميزة التنافسية المؤسسة في الحفاظ على حصتها السوقية وتوسيعها في ظل التغيرات البيئية، من خلال زيادة العائدات والمردود.
- إن استمرارية وتجدد الميزة التنافسية يتيح للمنظمة متابعة التطور على المدى الطويل. وبما أن هذه الميزة تعتمد على موارد المؤسسة وقدراتها، فإنها تضيفي حركية وديناميكية على العمليات الداخلية للمؤسسة.¹
- أما عمر عوض الغوييري فيرى أهمية الميزة التنافسية تبرز من خلال الجوانب التالية:²
- تمثل معيارا مهما للمؤسسات الناجحة، لأن المؤسسات هي التي توجد نماذج جديدة للميزة التنافسية باستمرار طالما أن النماذج القديمة لها أصبحت معروفة ومتاحة بشكل واسع وأن المنافسين على علم كامل بما
- تعد عاملا مهما وجوهريا للمؤسسات على اختلاف أنواعها ومنتجاتها، إنها الأساس التي تصاغ حوله الاستراتيجية التنافسية الشاملة للمؤسسة؛
- تمثل أداة هامة لمواجهة التحدي الذي ينتظر المؤسسة لمنافسيها في القطاع المعنى ويأتي ذلك من خلال قيام المؤسسة بتنمية معرفتها التنافسية ومقدرتها على تلبية احتياجات الزبائن في المستقبل القريب عن طريق توحيد التقنيات والمهارات بصورة مقدرات تمكنها من التكيف مع الفرص المتغيرة بشكل سري؛
- تحقيق التميز الاستراتيجي عن المنافسين في السلع والخدمات المقدمة إلى العملاء، مع إمكانية التميز في الموارد والكفاءات والاستراتيجيات المنتهجة في ظل بيئة شديدة التنافسية.³

المطلب الثالث : خصائص و أهداف الميزة التنافسية

في ظل بيئة الأعمال المعاصرة التي تتسم بالتغير السريع وشدة المنافسة، أصبحت الميزة التنافسية عنصراً حاسماً لبقاء واستمرارية المؤسسات. وتُعتبر هذه الميزة عن قدرة المؤسسة على تقديم قيمة تفوق ما يقدمه المنافسون، سواء من خلال التكلفة أو التميز أو الابتكار. يهدف هذا المطلب إلى إبراز الخصائص الجوهرية للميزة التنافسية، إلى جانب تحديد الأهداف التي تسعى المؤسسات لتحقيقها من خلالها.

أ- خصائص الميزة التنافسية: تبني المؤسسة ميزة تنافسية يجعلها تتميز بخصائص خاصة بها، إذ هناك جوانب تختلف فيها عن المؤسسات المنافسة لها، فكل مؤسسة تحاول التميز في سوق المنافسة من خلال إتباعها استراتيجية من أجل التنافس، ومن أهم خصائص الميزة التنافسية هي¹:

¹ طاهر محسن منصور الغالي وائل مُجَّد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 309.

² عبد الرزاق حميدي، أثر إدارة الجودة الشاملة في تطوير تنافسية البنوك مع الإشارة الحالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة مُجَّد بوقرة

بومرداس، 2013-2014، ص 106

³ سملاي يحصية، أحمد بلالي، الميزة التنافسية وفعالية التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسات

الاقتصادية، جامعة السيلة، يومي 3_4 ماي 2004

أ- الاستمرارية: للحفاظ على تميزها، يجب على المؤسسة الابتكار والتطوير بشكل مستمر، حيث أصبح ذلك مصدراً متجدداً للميزة التنافسية. لذا، ينبغي عليها التركيز على تنمية الموارد البشرية ذات القدرات الذهنية القادرة على الابتكار والإبداع.

ب- دورة حياة الميزة التنافسية: تبدأ هذه الدورة بمرحلة التقديم، حيث تنمو الميزة بشكل مستمر ويزداد حجمها. تليها مرحلة التبنى، حيث تبدأ المؤسسات المنافسة في اعتماد هذه الميزة، مما يؤدي إلى توقف نموها. بعد ذلك، ينتشر التقليد بين المنافسين، مما يؤدي إلى تدهور حجم الميزة وفقدانها لخصوصيتها، إذ تصبح متاحة للجميع. ومن هنا، يتعين على المؤسسة التفكير في تطوير ميزة تنافسية جديدة لتعزيز قدرتها على المنافسة.

ت- القابلية للتغيير: يمكن للمؤسسة تعديل ميزتها التنافسية من خلال تغيير المصادر والموارد التي تعتمد عليها في تشكيل وتعزيز هذه الميزة. وتظهر الحاجة لتغيير الميزة نتيجة للتغيرات التي تحدث في البيئة الداخلية، مثل تغيير الاستراتيجيات أو الأنشطة أو طبيعة الموارد.

ث- القابلية للتنمية والتطوير: تسعى المؤسسات إلى تنمية وتطوير مزاياها التنافسية بما يتماشى مع التطورات والتغيرات الخارجية، من خلال ابتكار طرق جديدة لمواجهة المنافسة تعتمد بشكل أساسي على الابتكار والإبداع.

ج- تتحدد من وجهة نظر العميل: بما أن أنشطة وخدمات المؤسسات تهدف أساساً إلى خدمة العملاء، فإن قيمتها وجودة أدائها تتحدد من خلال القيمة المدركة لدى العميل. فالحكم على المؤسسة يعتمد على رضا العميل وكسب ولائه، مما يحدد مدى تميز المؤسسة من وجهة نظره.

ح- تتميز بالمرونة: وذلك لتسهيل استبدال ميزات تنافسية بأخرى وفقاً للتغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور موارد وقدرات المؤسسة.

خ- يتم بناؤها وتبنيها على أساس الاختلاف وليس على التشابه.

ب- أهداف الميزة التنافسية:

أصبح الاقتصاد التنافسي قائماً على مجموعة أسس مميزة تؤهل المؤسسات الحائزة عليها للانطلاق إلى مستقبل واحد، وتمكنها من التشجيع على المنافسة، وخلق البيئة المناسبة للتنافسية في الأسواق المحلية والدولية، من خلال تعزيز المنافسة السوقية، ومن بين الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المؤسسة من خلال الميزة التنافسية هي²:

• الانفتاح الواسع على الآخرين: يعني الانتقال من مرحلة الانغلاق على الذات إلى مرحلة التواصل مع الآخرين. فالمستهلكون يصبحون جزءاً أساسياً من المؤسسة، حيث يعملون كحلقة وصل بين الواقع الحالي

¹ براهيم بلقايد ، عبد العزيز سالم، المرجع السابق، ص 326_325

² سمية حزان ، ترشيد التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة الخدمية ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2008 2009، ص 32.

والمستقبل المرغوب. إن تحقيق المؤسسة لميزة تنافسية سيساهم في زيادة عدد مستهلكي منتجاتها، مما يؤدي إلى توسيع تعاملاتها واطلاعها على سلوكيات وأذواق العملاء المتنوعة. كما يتيح لها اكتساب خبرات قيمة في التعامل معهم. والانفتاح لا يقتصر فقط على العملاء، بل يشمل أيضاً المنافسين والموردين.

- **كثافة الربح والسعي لتحقيقه :** فالربح هدف رئيسي من أهداف المؤسسات ذات المزايا التنافسية، وهو هدف يرتبط بدافع التملك والحيازة لكافة أشكال الأصول، ويتم من خلال خطة مبرمجة زمنياً من أجل:
 - **زيادة العائد :** أسهم الملكية، سندات التمويل، صكوك الاستثمار.
 - **زيادة المردود:** القيمة المضافة، هامش الربح، فارق سعر البيع.
 - **زيادة الدخل :** الأجور ، المكافآت.

من خلال هذه الزيادات تتمكن المؤسسة من رفع احتياطياتها ومن تدعيم الاستثمار والتوسع في نشاطاتها مما يؤدي إلى زيادة أرباحها وتحقيقها الموقع المميز في السوق.

- **التوغل في السوق العالمية :** ويقصد به التحول من السوق المحلية إلى تغطية أسواق عالمية، وهذا للوصول إلى درجة متقدمة من السيطرة والتحكم في هذه الأسواق.

- **الاطلاع المباشر على أهم الاكتشافات والبحوث العلمية :** حيث تهدف المؤسسات إلى التحول من

البحث عن حل للمشكلة أو الازمة إلى التفوق بالاكتشاف والبحث في آفاق غير مسبوقه من العلم والمعرفة، وهي آفاق تتيح مجالات جديدو للتفوق وإمكانية التميز المنتجات أو خدمات المؤسسة.

وبناء على ما ذكر يمكن الاستنتاج بأن أهداف الميزة التنافسية للمؤسسة تكمن في خلق فرص تسويقية جديدة من أجل دخول مجال تنافسي جديد كالتعامل مع نوعية جديدة من العملاء، أو اللجوء إلى نوعية جديدة من الخدمة أو السلعة، ما يسمح للمؤسسة بأن تكون لها رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد بلوغها وتحقيقها، مما يجعلها تعمل باستراتيجية التطوير والتحسين المستمر للأداء وذلك بالتركيز على تحقيق الابتكار والإبداع من خلال كفاءة مواردها البشرية.

المبحث الثاني: تطبيق الميزة التنافسية

بعد تحديد المفهوم النظري للميزة التنافسية وخصائصها، تبرز أهمية التطرق إلى كيفية تفعيلها وتطبيقها على مستوى الواقع العملي. إذ إن ترجمة الميزة التنافسية إلى نتائج ملموسة تتطلب استراتيجيات مدروسة تشمل الابتكار، تحسين الجودة، وخفض التكاليف، مع الاستجابة المستمرة لمتغيرات السوق. وعليه، يهدف هذا المبحث إلى دراسة آليات تطبيق الميزة التنافسية داخل المؤسسات، من خلال نماذج عملية واستراتيجيات معتمدة، لتحقيق تفوق مستدام في بيئة تنافسية متغيرة.

المطلب الأول: أنواع الميزة التنافسية و مصادرها و محدداتها

يهدف هذا المطلب إلى تصنيف أنواع الميزة التنافسية، وتحديد أبرز مصادرها والعوامل المؤثرة في تحقيقها واستدامتها.

الفرع الأول : أنواع الميزة التنافسية :

إن وجود ميزة تنافسية يساهم في خلق وضعية تنافسية متفوقة للمنظمة على منافسيها وذلك من خلال تكاليفها المنخفضة ، أو من خلال تميز منتجاتها عن منافسيها.¹ من خلال هذا يمكننا ان نفرق بين نوعين رئيسيين من المزايا التنافسية:

1-1- ميزة التكلفة الأدنى: تنشأ من إمكانية تخفيض تكاليف الإنتاج والتسويق وغيرها لأقل ما يمكن، وتنتج عن كل ما من شأنه التأثير على التكاليف؛

- تحقيق ميزة التكلفة الأقل: لكي تستطيع المؤسسة تحقيق التميز من خلال خفض التكاليف إلى ما دون التكاليف المنافسين، يجب عليها معرفة العوامل المؤثرة على التكاليف ومن ثم مراقبتها، حيث ان التحكم الجيد في هذه العوامل يكسب المنظمة ميزة التكلفة الأقل، وتكون المراقبة على النحو التالي:
- مراقبة التعلم: إن التعلم هو محصلة الجهود المبذولة والمتواصلة من طرف المستخدمين والمسيرين الحد سواء.
- مراقبة الروابط أن تمكن المنظمة من إدراك الروابط الموجودة بين الأنشطة المنتجة للقيمة من جهة واستغلالها من جهة أخرى، يحسن من موقعها في التحكم في خفض التكاليف ويعزز قدرتها التنافسية.
- مراقبة الحجم: يمكن للمنظمة ان تخفض من تكاليفها من خلال التوسع في تشكيلة المنتجات أو التوسع في الأسواق أو النشاط التسويقي أو حتى حيازة وسائل الإنتاج الجديدة، لكن الحجم الذي يتحكم في

¹ هلاي الوليد، الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة، مذكرة ماجستير، جامعة مسيلة 2009، ص ص 26 - 27.

التكاليف يختلف من نشاط الآخر، ومن منطقة لأخرى وهنا تجدر الإشارة الى ان يتعين على المنظمة المحافظة على شرط التوازن في عملية البحث عن اقتصاديات الحجم حيث يجب ان لا يحدث تدهور في الأنشطة الأخرى.

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

● مراقبة موضع الأنشطة: سواء كان الموضع يخص الأنشطة فيما بينها، ا يخص الزبائن والموردين، فان له تأثير على عدة عناصر من بينها مستوى الأجور، وفعالية الإمداد، وسهولة الوصول للموردين.

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

1-2- ميزة التميز¹ ويقصد بها تقديم خدمات مصرفية متميزة بحيث تتولد القناعة التامة لدى العملاء، ويفضلها على بقية المنتجات المنافسة، بإضافة خصائص ومزايا هامة في الخدمة المقدمة. اذ يتفوق المصرف بتقديم منتجات وخدمات مصرفية متميزة وعالية الجودة ولها قيمة كبيرة من وجهة نظر العملاء مقارنة بالمنافسين.

- تحقيق ميزة التمايز: حتى تتمكن المؤسسة من حيازة ميزة التمايز يجب عليها الاستناد إلى الموارد المنفردة والخاصة بها:

● الإجراءات التقديرية: ان الإجراءات التقديرية للأنشطة وطرق تنسيقها المعتمدة من قبل المؤسسة قد تمثل عاملا مهما على تمايزها، وتتمثل في خصائص وكفاءة المنتجات المعروضة، والخدمات المقدمة كثافة النشاط (مستوى الاستثمار، محتوى النشاط جودة وسائل الإنتاج المستعملة، كفاءة وخيرة المستخدمين في النشاط، والمعلومات المستخدمة في مراقبة النشاط)

¹ نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الاسكندرية للكتاب، الاسكندرية مصر، 1998، ص ص 84_85

- الروابط: يكمن أن تمثل الروابط الموجودة بين الأنشطة أو الروابط مع الموردين وقنوات التوزيع المستغلة من قبل المؤسسة مصدرا للتمايز، حيث يشترط في الاستجابة الجيدة لحاجات الزبائن تنسيقا بسن الأنشطة المرتبطة فيما بينها التنسيق مع الموردين تقليص مدة تطوير منتج جديد، بالإضافة إلى التنسيق مع قنوات التوزيع.
- الرزنامة: قد يرتبط التاريخ الذي بدأت فيه المؤسسة نشاطا معيناً بخاصية التمايز، فمثلاً المؤسسة السباقية في استعمال صورة معينة لمنتج يمكنها أن تحقق التمايز، وعلى العكس من ذلك فهناك بعض القطاعات يكون فيها الدخول المتأخر ذا جدوى لأنه يسمح للمؤسسة باستعمال تكنولوجيا أكثر حداثة.
- الموضوع: أن اختيار الموضوع الملائم للأنشطة يساعد على حيازة عوامل التمايز
- الإلحاق: يمكن أن تنجم خاصة التمايز لنشاط منتج للقيمة، إذا كان النشاط مشتركاً بين عدة وحدات تابعة لنفس المؤسسة.
- التعلم وآثاره قد تفرز عملية التعلم الجيد عامل من عوامل التمايز النشاط معين، فالجودة في العملية الإنتاجية يمكن تعلمها، ومن ثمة فإن التعلم المكتسب بشكل شامل كفيلاً بأن يؤدي إلى تمايز مستمر.

الفرع الثاني : مصادر الميزة التنافسية: يمكننا التمييز بين ثلاث مصادر للميزة التنافسية:¹

1- التفكير الاستراتيجي : تستند المؤسسات على إستراتيجية معينة للتنافس به دف تحقيق أسبقية على منافسيها من خلال الحيازة على ميزة أو مزايا تنافسية، وتعرف الإستراتيجية على أنها تلك القرارات الهيكلية التي تتخذها المؤسسة لتحقيق أهداف دقيقة، والتي يتوقف على تحقيقها نجاح أو فشل المؤسسة؛ وصنف بورت استراتيجيات التنافس إلى ثلاث أصناف:²

1-1- إستراتيجية قيادة التكلفة : تهدف هذه الاستراتيجية إلى تحقيق تكلفة أقل بالمقارنة مع المنافسين ، ومن بين الدوافع التي تشجع المؤسسة على تطبيقها :هي توافر اقتصاديات الحجم - آثار منحى التعلم والخبرة - وجود فرص مشجعة على تخفيض التكلفة وتحسين الكفاءة وكذا سوق مكون من مشتريين واعين تماما بالسعر.

¹ عرابية الحاج، تمجددين نورالدين، وظيفة البحث و التطوير كأساس لتحقيق ميزة تنافسية جديدة في المؤسسات الاقتصادية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي و مساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف³ نوفمبر 2007.

² نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص ص 115 - 119.

1-2- إستراتيجية التميز والاختلاف : يمكن للمؤسسة أن تميز منتجاته عن المؤسسات المنافسة من خلال تقديم تشكيلات مختلفة للمنتج، سمات خاصة بالمنتج، تقديم خدمة ممتازة، توفير قطع الغيار، الجودة المتميزة، الريادة التكنولوجية، مدى واسع من الخدمات المقدمة، السمعة الجيدة، وتزايد درجات نجاح هذه الاستراتيجية بزيادة تمتع المؤسسات بالمهارات والكفاءات التي يصعب على المنافسين محاكاته.

1-3- إستراتيجية التركيز أو التخصص: تهدف هذه الاستراتيجية إلى بناء ميزة تنافسية والوصول إلى مواقع أفضل في السوق، من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المستهلكين، أو بالتركيز على سوق جغرافي محدود أو التركيز على استخدامات معينة للمنتج (شريحة محددة من الزبائن).

2- الإطار الوطني: إن الإطار الوطني الجيد للمؤسسات يتيح لها القدرة على حيازة أو ميزة مزايا تنافسية، لذلك نجد مؤسسات بعض الدول متفوقة ورائدة في قطاع نشاطها عن بعض المؤسسات في الدول الأخرى. بحيث تملك الدولة عوامل الإنتاج الضرورية للصناعة والمثلة في الموارد البشرية، الفيزيائية، المعرفية، المالية والبنية التحتية، فالحيازة على هذه العوامل يلعب دورا مهما في الحيازة على ميزة تنافسية قوية، وتشكل هذه العناصر نظاما قائما بذاته، ومن نتائجه إطار وطني محفز ومدعم لبروز مزايا تنافسية للصناعات الوطنية، وبالتالي يصبح الإطار الوطني منشأ لمزايا تنافسية يمكن تدويلها

3- مدخل الموارد: وتشمل ما تملكه المؤسسة من موجودات كالموارد البشرية والمواد الأولية والأجهزة والهيكل وكذلك العلامات التجارية وقنوات التوزيع وغيرها، كما أن امتلاك المؤسسة لهيكل تنظيمي مترابط يسهل عملية تنقل المعلومات من المستويات المتعددة والتي من شأنها أن تساهم في بناء مزايا تنافسية ، حيث أن تميز المؤسسة بامتلاكها لموارد كبيرة قياسا بالآخرين مع توفر الأنشطة والمهارات سيجعلها تتميز عن الغير¹ و يتطلب تجسيد الإستراتيجية ، الموارد والكفاءات الضرورية لذلك، بحيث أن حيازة هذه الأخيرة بالجودة المطلوبة وحسن استغلالها يضمن اهل وبشكل كبير نجاح الإستراتيجية، ويمكن التمييز بين الموارد التالية:

3-1- الموارد الملموسة : وتصنف إلى ثلاث أنواع :

- المواد الأولية: لها تأثير بالغ على جودة المنتجات، لذا يجب على المؤسسة أن تحسن اختيار مورديها والتفاوض على أسعارها وجودتها،

¹ حفيان عبد الوهاب, دور ادارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات, دار الأيام للنشر و التوزيع, الأردن, 2014, ص 52.

- معدات الإنتاج : تعتبر من أهم أصول المؤسسة والتي تحقق القيمة المضافة الناتجة عن تحويل المواد الأولية إلى منتجات، لذا يجب على المؤسسة ضمان سلامتها، تشغيلها وصيانتها، بهدف تحقيق فعاليتها لأطول وقت ممكن،
- الموارد المالية: تسمح بخلق منتجات جديدة وطرحها في السوق أو توسيعها في نطاق أكبر كفتح قنوات جديدة للتوزيع، لذا يجب على المؤسسة أن تحقق صحتها المالية باستمرار وتحافظ عليها بهدف تعزيز موقفها التنافسي وتطويره على المدى البعيد .

3-2- الموارد غير الملموسة : وتميز فيها :

- الجودة : تسعى المؤسسات إلى تحقيق حصص سوقية عالية بالاعتماد على الجودة، والتي تشير إلى قدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعات المستهلك أو تزيد عنها وتستند المؤسسة إلى مفهوم الجودة الشاملة كسلاح استراتيجي للحيازة على مزايا تنافسية ودخول السوق الدولية، وكذا كسب ثقة المتعاملين .
 - التكنولوجيا: إن العامل التكنولوجي من أهم الموارد الداخلية القادرة على إنشاء الميزة التنافسية بحيث يستمد أهميته من مدى تأثيره على الميزة التنافسية، وعلى المؤسسة اختيار التكنولوجيا المناسبة لها والتي تجعلها في موضع أسبقية على منافسيها .
 - المعلومات : في ظل بيئة تنافسية، يجب على المؤسسة أن تكون في استماع ويقظة دائمين لهذه البيئة بحيث تلعب المعلومات دورا مهما لأنها تشكل مصدرا لاكتشاف خطط المنافسين وتحركاتهم وكذا متغيرات الأسواق مما يسمح للمؤسسة باتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب.
 - المعرفة : تتضمن المعلومات التقنية والعلمية والمعارف الجديدة الخاصة بنشاط المؤسسة بحيث تستمد هذه الأخيرة من مراكز البحث مثلا، كما يمكن أن تنتجها من خلال حل مشاكلها التنظيمية والانتاجية، وتساهم المعرفة في إثراء القدرات الإبداعية بشكل مستمر مما يسمح بخلق مزايا تنافسية حاسمة.
 - معرفة كيفية العمل: أي الدرجة الراقية من الإلتقان مقارنة مع المنافسين في مجالات الإنتاج، التنظيم والتسويق، وبالتالي اكتساب ميزة أو مزايا تنافسية فريدة ، وتستمد هذه المعرفة من التجربة المكتسبة والجهود المركزة والموجهة إلى المهن الرئيسية للمؤسسة، وعليه يجب على المؤسسة المحافظة عليه وأن تحول دون تسريب أو تسويق معلومات عنه للمؤسسات المنافسة
- 3-3- الكفاءات**¹ : تعتبر الكفاءات أصل من أصول المؤسسة، لأنه ذات طبيعة تراكمية، وهي صعبة التقليد من قبل المنافسين، وتصنف الكفاءات إلى صنفين:

¹ حفيان عبد الوهاب ، دور ادارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات ، مرجع سبق ذكره ، ص 53

3-3-1- الكفاءات الفردية : تمثل حلقة فصل بين الخصائص الفردية والمهارات المتحصل عليها من أجل الأداء الحسن لمهام مهنية محددة ومن بين الخصائص المرجعية للكفاءات الفردية أن يكون الفرد حيويًا يقوم بما يجب القيام به، سريع التعلم، يملك فكرة اتخاذ القرار، قيادة الأتباع، ينشئ الجو المناسب للتطور، متجه نحو العمل الجماعي، يوظف مساعدين مهرة، يبني علاقات جيدة مع الآخرين، حازم وواقعي، يوفق بين عمله وحياته الشخصية، يعرف نقاط ضعفه وقوته، يجعل الأشخاص في وضعية مرجحة، يتصرف بمرونة. ويمكن للمؤسسة الحيازة على الكفاءات الفردية بالاستناد إلى معايير موضوعية ودقيقة في عملية التوظيف وكذا تكوين الأفراد بشكل يتماشى ال مع مناصب التي يشغلونها حيث ينتظر منهم مردودية أكبر .

3-3-2- الكفاءات الجماعية أو المحورية : تدعى أيضا بالكفاءات المتميزة أو القدرات، وتعرف على أنها تلك المهارات الناجمة عن تضافر وتداخل بين مجموعة من أنشطة المؤسسة حيث تسمح هذه الكفاءات بإنشاء موارد جديدة للمؤسسة فهي لا تحل محل الموارد بل تسمح بتطورها وتراكمها، كما تعرف أيضا على أنها تركيبة أو مجموعة من المهارات الفائقة، الأصول الملموسة أو غير الملموسة ذات الطابع الخاص، التكنولوجيات فائقة المستوى و الروتينيات (التصرفات المنتظمة) والتي تشكل في مجملها أساسا جيدا وقاعدة لطاقت المؤسسة على التنافس ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية متواصلة في مجال الأعمال أو (نشاط) معين، والهدف منها تحقيق مركز قيادة أو ريادة للمؤسسة. وتدعى محورية لأنه يتوقف عليها بقاء المؤسسة، تطورها أو انسحابها ويجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية :

- تتيح الوصول إلى عدة أنواع من الأسواق؛
- تساهم بشكل معتبر في قيمة المنتج النهائي الملحوظ من قبل الزبون؛
- يصعب تقليدها من قبل المنافسين .

فالمؤسسة مطالبة بتجديد وتطوير كفاءاتها المحورية من خلال القدرات الديناميكية التي تتمتع بها وتطوير هذه الأخيرة على المدى البعيد؛ إن تعاون المؤسسة في الاستثمار في الموارد والكفاءات يؤدي بها إلى تقادم هذه الأخيرة وبالتالي تراجع موقعها التنافسي، ونميز فرقا بين تقادم أو تآكل الموارد والكفاءات، بحيث تتقادم الموارد عند استعمالها في حين تتقادم الكفاءات عند عدم استعمالها لأن مصدرها الأفراد، لم فإذا يسمح لهم بإظهار كفاءاتهم ومهاراتهم فإن هذه الكفاءات والمهارات ستضمحل.

تهدف المؤسسة للحيازة على ميزة تنافسية أكثر قوة، لذا تضيف نوعا من الضبابية على الكفاءات والموارد التي أدت إلى هذه الميزة والتي تدعى " بالسبب المبهم "، مما يصعب على المنافسين تقليد ومحاكاة هذه الكفاءات

والموارد، ومن ثم صعوبة تقليد هذه الميزة . ويمكن الفرق بين الكفاءات المحورية وغير المحورية في كون الكفاءات المحورية تتميز بـ:

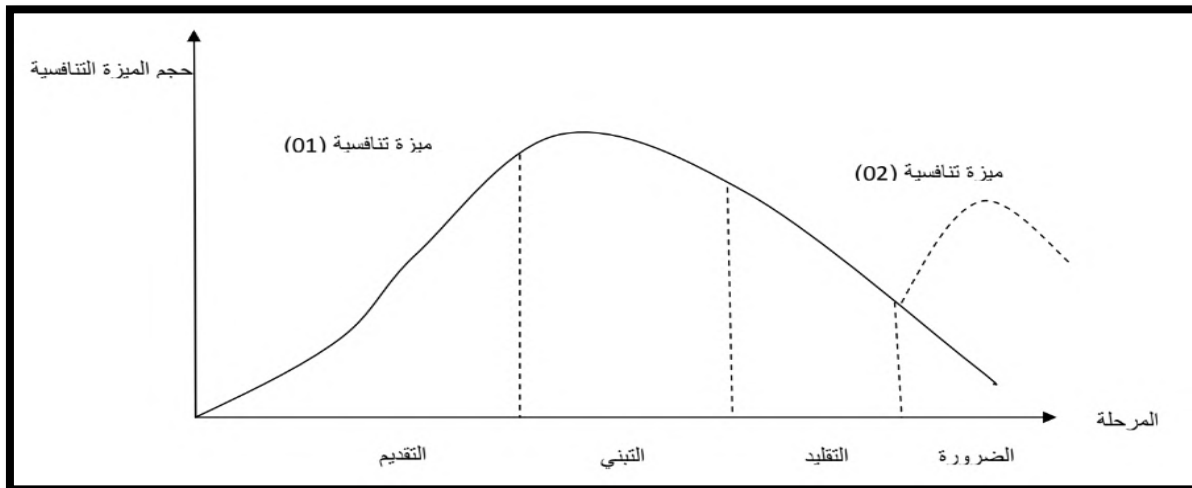
- خلق القيمة أو المنفعة الأساسية المباشرة للعميل؛
- تمييزها عن المنافسين انحاً أي فريدة وأفضل من التي يملكها المنافسون.

الفرع الثالث : محددات الميزة التنافسية: تتحدد الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال متغيرين أو بعدين هامين وهما:

1- حجم الميزة التنافسية :

للميزة التنافسية دورة حياة تماما كما هو الحال بالنسبة لدورة حياة المنتجات، فتبدأ حياتها بمرحلة التقديم أو النمو السريع، ثم تليها مرحلة التبني من قبل المؤسسات المنافسة، ثم مرحلة الركود في حالة قيام المؤسسات المنافسة بتقليد ومحاكاة الميزة التنافسية ومحاولة التفوق عليها، وأخيرا تأتي مرحلة الضرورة (ضرورة الحاجة إلى تقديم تكنولوجيا جديدة لتخفيض التكلفة أو/و تدعيم ميزة تمييز المنتج، ومن هنا تبدأ المؤسسة في تطوير وتحسين الميزة التنافسية الحالية أو تقديم ميزة تنافسية جديدة تحقق قيمة أكبر للمستهلك) وتحقق المؤسسة لميزتها التنافسية سمة الديمومة والاستمرارية إذا تمكنت من المحافظة على ميزة التكلفة الأقل أو تمييز المنتج في مواجهة المؤسسات المنافسة؛ وكلما كانت الميزة أكبر كلما تطلب من المؤسسات المنافسة جهوداً أكبر للتغلب عليها أو إلغاء أثرها؛ وللميزة التنافسية دورة حياة تمر بها، مطابقة لدورة حياة المنتج الجديد كما هو موضح في الشكل الموالي¹ :

الشكل رقم 02-02: دورة حياة الميزة التنافسية



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

¹ نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 86

من خلال الشكل يتضح أن الميزة التنافسية تمر بأربع مراحل ضرورية هي:¹

- المرحلة الأولى: تتمثل في مرحلة "التقديم" والتي تبدأ من لحظة إنشائها وتقديمها للسوق حيث تعتبر هذه المرحلة الأطول من بين المراحل نظرا لتطلبها الاستغلال الكبير للأفكار والوسائل المادية، البشرية، المالية، التكنولوجية وغيرها؛
- المرحلة الثانية: " التبنّي " عند تقديم الميزة التنافسية للسوق ويقبلها الزبائن تتم عملية انتشارها حيث تشهد نوعا من الاستقرار وهنا يبدأ المنافسون بالتركيز عليها ومحاولة تقليدها؛
- المرحلة الثالثة: " التقليد " هنا ونتيجة للتقليد يبدأ حجم الميزة التنافسية بالتراجع وتتجه للركود مما ينجر عنه تراجع لمكانة المؤسسة الأصلية وتفردا عن باقي المنافسين، مما يجبرها إلى ضرورة القيام بعمليات تحسين الميزة التنافسية أو البحث عن مزايا تنافسية جديدة؛
- المرحلة الرابعة: " الضرورة " تأتي هذه المرحلة لإعادة الأسبقية التنافسية للمؤسسة من خلال تطوير الميزة

القديمة و/أو البحث عن مزايا تنافسية جديدة . وعليه فإن على المؤسسة أن تتبع دورة حياة مزاياها التنافسية بشكل دائم ومستمر ومراقبتها بغرض معرفة الوقت المناسب واللازم لإدخال التحسينات و انشاء مزايا تنافسية لضمان الريادة والتفرد

2- نطاق التنافس أو السوق المستهدف :

يعبر النطاق عن مدى اتساع أنشطة وعمليات المؤسسة بغرض تحقيق مزايا تنافسية ، فنطاق النشاط الواسع المدى يمكن أن يحقق وفورات في التكلفة عن المؤسسات المنافسة مثل الاستفادة من تقديم تسهيلات إنتاج مشتركة، خبرة فنية واحدة، استخدام نفس منافذ التوزيع لخدمة قطاعات سوقية مختلفة، أو مناطق مختلفة أو صناعات مترابطة، وفي مثل هذه الحالة تتحقق اقتصاديات المدى وخاصة في حالة وجود علاقات متداخلة ومترابطة بين القطاعات السوقية أو المناطق أو الصناعات التي تغطيها عمليات المؤسسة. ومن جهة أخرى فإن النطاق الضيق بدوره يمكن أن يحقق ميزة تنافسية من خلال التركيز على قطاع سوق معين وخدمته بأقل تكلفة أو تقديم منتج له , ويميز بين أربعة أبعاد لنطاق التنافس والتي شأنها من التأثير على الميزة التنافسية وهي:²

¹ نبيل مرسي خليل, مرجع سابق, ص86.

² عبد الرؤوف حجاج, الميزة التنافسية الاقتصادية مصادرها و دور الابداع التكنولوجي ف تنميتها, دراسة حالة شركة الورد الوادي, رسالة ماجستير تخصص

اقتصاد و تسيير المؤسسات, جامعة سكيكدة, الجزائر, 2006-2007, ص22

أ- النطاق الرئيسي: يعبر عن مدى أداء المؤسسة لأنشطتها داخليا (قرار التصنيع) أو خارجيا بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة (قرار الشراء) فالتكامل الرأسي المرتفع بالمقارنة مع المنافسين قد يحقق مزايا التكلفة الأقل والتميز، ومن جانب آخر يتيح التكامل درجة أقرب من المرونة للمؤسسة في تغيير مصادر التوريد (أو منافذ التوزيع في حالة التكامل الرأسي الأمامي)

ب- نطاق القطاع السوقي: يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة والزيائن الذين يهتم خدمتهم وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق؛

ت- النطاق الجغرافي: يعكس المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة ويسمح النطاق الجغرافي للمؤسسة بتحقيق تنافسية من خلال المشاركة في تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناط جغرافية مختلفة (أثر مشاركة الموارد) وتبرز أهمية هذه الميزة بالنسبة للشركة التي تعمل حاليا في نطاق عالمي حيث تقدم منتجاتها أو خدماتها في كل ركن من أركان العالم؛

ث- النطاق الصناعي: و يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسات اذ أن وجود مزايا تنافسية عديدة قد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة.

المطلب الثاني: أبعاد و شروط فعالية الميزة التنافسية

تعد الميزة التنافسية وسيلة لتكوين رؤية جديدة للمستقبل الذي تريده المؤسسة لنفسها، لهذا تسعى بقصد مواجهة المنافسة توفير الإمكانيات وتهيئة القدرات لتصويب الجهود نحو أهداف واضحة من خلال البحث المستمر عن مصادر قوة تكون أساس بناء مركز تنافسي جيد في السوق، وذلك إما على التميز بتكاليف منخفضة أو من خلال تميز منتجاتها عن منافسيها، وفيما يلي سنحاول التطرق إلى أبعاد الميزة التنافسية وأنواعها وإبراز شروط فعاليتها .

1_4 أبعاد الميزة التنافسية¹: إن فكرة الميزة التنافسية تتعلق بعملية بحث المؤسسة عن الأبعاد التي تميزها على

المنافسين، والتي تتمثل في الاستجابة للعملاء من خلال التعرف على رغباتهم واحتياجاتهم والعمل على تلبيةها لإرضائهم

¹ Brilman Jean, Les meilleures pratiques de management: au cœur de la Performance, édition d'organisations, paris, 4ème édition, 2003, p172

وتقوية العلاقات معهم، كما تسعى المؤسسة إلى التميز من خلال عدة مصادر تضمن لها ذلك، وفيما يلي سوف نبرز أهم أبعاد الميزة التنافسية:

1_1_4 الاستجابة للعملاء: يمكن للمؤسسة استغلال إمكانياتها المختلفة في تحسين القيمة التي يدركها العميل للسلع والخدمات التي تقدمها لهم، مما يساهم في بناء الميزة التنافسية لها، ويؤدي فشل أية المؤسسة في استغلال إمكانياتها المتميزة قد يكلفها الكثير، وتحقق الميزة التنافسية لها إذ أدرك العملاء أنهم يحصلون - من جراء تعاملهم مع المؤسسة على قيمة أعلى من منافسيها، وعلى الرغم مما أشارت إليه الدراسات أن السعر يلعب الدور الأكبر في تحديد مفهوم القيمة لدى العميل، إلا أن الأمر أعقد من مجرد مقارنة على مستوى جودة المنتج لسعره، بل يتضمن أيضا إضافة إلى العنصرين السابقين مدى اقتناع العميل بالمنتج أو الخدمة وخدمات ما بعد البيع 36، وهناك من يرى أنه تحسين القيمة المدركة لدى العملاء تكون من خلال علاقة غير عادية مع العملاء والتي يطلق عليها بإدارة العلاقة مع العملاء CRM حيث تعرف بأنها وضع تنسيق مستمر بدون حدود بين كل من المبيعات، وهو أيضا تكامل بين الأفراد الأساليب والتكنولوجيا لتحسين العلاقة مع العملاء مثل العملاء الإلكترونيين العملاء الداخليين حتى الموردين وتستند إدارة العلاقة مع العملاء إلى أربعة مبادئ وهي:

- زيادة ولاء العملاء؛

-مواجهة ضغط المنافسة؛

- الحصول على عنصر التمايز القائم على إعطاء أولوية لخدمة العملاء؛

-زيادة فعالية التسويق.

كما يرى كل من بابتيسستا وجيرتز أنه أساس تحقيق الميزة التنافسية هو تلك القيمة المميزة مقارنة بالمنافسين في أعين العملاء والذي يعرض قيمة مدركة من طرف العملاء أكبر من المنافسين فسوف يجني حصص من السوق¹.

وتؤدي إدارة الموارد البشرية دورا هاما في تدعيم مفهوم القيمة لدى العميل، وهذا من خلال تصميم وتطبيق برامج إدارة الموارد البشرية التي يتم تأسيسها في إطار التوجه باحتياجات العملاء، وكذلك العمل على توافر الكفاءات التي يمكنها الوفاء بتلك الاحتياجات من خلال سرعة الاستجابة للعملاء (المرونة التنافسية) والتي تعني القدرة على الاستجابة لحاجات

¹ IBID, p154.

العمليل المتغيرة¹، ونتيجة للكثير من العوامل مثل: التغير السريع والمتسارع في حاجات ورغبات وتفضيلات وأذواق العملاء وسهولة الاتصال وسرعة انتقال التأثيرات بسبب التغيرات البيئية الكلية والجزئية، وانعكاسها مع الحالات الفريدة للعملاء، مما يتطلب إعادة التجديد في كيفية تقديم الخدمات لهم.

2_1_4 القدرة على تحقيق التميز : يمكن تحقيق الميزة التنافسية أيضا من خلال عرض سلعة أو خدمة لا يستطيع المنافسون بسهولة تقليدها أو عمل نسخة منها، ولكي يتحقق ذلك لابد من الحصول على المصادر التي تحقق التميز والمتمثلة فيما يلي:

أ- **التفكير الاستراتيجي:** تعرف الاستراتيجية على أنها تلك القرارات الهيكلية التي تتخذها المؤسسة لتحقيق أهداف دقيقة، ويتوقف نجاح أو فشل المؤسسة على درجة تحقيقها²، كما عرفها مايكل بورتر (Michael Porter) على أنها بناء وإقامة دفاعات ضد القوى التنافسية أو إيجاد موقع في الصناعة حيث تكون أضعف ما يكون، وإنه لكل منشأة استراتيجية تنافسية شاملة تمثل خليط من الأهداف المستخدمة من قبل المنظمة ووسائلها لتحقيق الأهداف³. لهذا فإن تبني الفكر الاستراتيجي من طرف المديرين يمكنهم من الحفاظ على القدرة التنافسية لمؤسستهم في ظل ظروف بيئية متغيرة باستمرار كتغير أذواق العملاء، زيادة حدة المنافسة والتطور التكنولوجي المستمر والسريع، كما يضمن للمؤسسة البقاء والنجاح ومن ثم التفوق.

ويعد التفكير الإيجابي الذي يجعل المؤسسة لديها استراتيجية تنافسية تساعدها على معرفة وضعية المنافسة، لتتخذها المؤسسة أساسا لتموضعها في المحيط أو البيئة التنافسية، والتي تضمن لها الاستفادة من الفرص المتاحة أمامها قبل منافسيها، والتأقلم مع المتغيرات وتجنب المخاطر والتهديدات، من خلال امتلاكها تفكير استراتيجي بناء له إمكانية الاستقطاب، التحليل الدقيق للبيئة التنافسية، والتمحيص فيما هو موجود داخلها وخارجها

¹ غالب مجد البستنجي، أثر كفاءة نظم المعلومات التسويقية في اكتساب الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية، أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة الامام بن سعود السعودية، العدد التاسع، 2011، ص11

² خديجة حريق، استراتيجية التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة من أجل تحقيق الميزة التنافسية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010_2011، ص11

³ عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة الاستراتيجية إدارة جديدة في عالم متغير، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2004، ص 34.

ب- مدخل الموارد: يتحدد ويستند مصدر الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال امتلاكها لموارد وكفاءات متميزة عن باقي المنافسين، وحسن استغلالها وتسييرها تسييرا فعالا يضمن للمؤسسة وبشكل كبير نجاح الاستراتيجية التنافسية، حيث يمكن التمييز بين الموارد التالية:

1 الموارد الملموسة: تصنف إلى ثلاث أنواع وهي:

الموارد المادية: وهي تتضمن المعدات والتكنولوجيا التي تمتلكها المؤسسة بطرق خاصة بها، تكون غالبا ذات جودة عالية، حيث تعتمد عليها في خلق قيمة مضافة للعميل، من خلال تحويل المواد الأولية إلى منتجات، إذ تعد معدات الإنتاج من أصول المؤسسة المهمة، وهي مطالبة بتوفير الشروط الموضوعية للحيازة عليها، وحسن استعمالها وصيانتها يساهم في ضمان فعاليتها لأطول فترة ممكنة، أما من الناحية المحاسبية فإنه يجب اختيار نمط الاستهلاك المناسب الذي يتوافق مع معدل التغير التكنولوجي لهذه المعدات. أما من ناحية تسييرها، يتم إسناد مهمة الإشراف إلى أفراد ذوي الخبرة والكفاءة، حيث أنهم مقتنعين بأهميتها، ويكون بمقدورهم استخدام التقنيات التي تسمح ب¹:

- تحديد نقطة الطلب لإعادة التموين، حتى يتم تفادي الانقطاع في المخزون؛

- تصنيف المواد وفقا لسرعة دورانها، قصد التقليل من زمن الوصول إليها؛

- تنظيم المخازن بشكل يسمح بالحركة داخلها بسهولة؛

- تأمين نظام معلومات فعال يتيح تسجيل وفحص المعلومات المتعلقة بالكميات المتبقية، وتكاليف المواد، وأيتها أكثر دورانا، والتي تمثل الجزء الأكبر من التكاليف، حتى يتم الحفاظ عليها بجدية، وتصريفها وفقا للقواعد الموضوعية، وعليه حسن تسيير المؤسسة لمعدات الإنتاج يمكنها من الوفاء بالتزامها اتجاه عملائها، مما يعزز ثقة هؤلاء بها، ويجعلها متميزة على غيرها.

الموارد المالية: وهي امتلاك المؤسسة لطرق تمويل احتياجاتها تحت ظروف وشروط خاصة، تسمح بخلق منتجات جديدة وطرحها في السوق أو توسيعها في نطاق أكبر كفتح قنوات جديدة للتوزيع، لذا يجب على المؤسسة أن تحقق صحتها المالية باستمرار وتحافظ عليها بهدف تعزيز موقفها التنافسي وتطويره على المدى البعيد.

الموارد البشرية: التي تمثل العنصر الجوهري في خلق ميزة تنافسية للمؤسسة، ويرتكز نجاحها على امتلاكها لمهارات وكفاءات وقدرات بشرية تسييرها بطريقة إستراتيجية من أجل تحقيق الأهداف والغايات عن طريق أداء تنظيمي

¹ عائشة سليمان، مرجع سابق، ص ص 21_22

فعال، وتنمية بيئة ثقافية تنظيمية تكون أكثر مرونة وقدرة على تبني السلوك الابتكاري لتصل إلى النجاح والتميز على المؤسسات الأخرى.

تؤدي إدارة الموارد البشرية دورا هاما في جعل العنصر البشري يحقق الميزة التنافسية للمؤسسة وذلك بإعداد برامجها المختلفة في إطار استراتيجية المؤسسة من جهة ووفق متطلبات عملائها من جهة أخرى، ومن أهم الوظائف التي تقوم بها إدارة الموارد البشرية الاستخدام العنصر البشري كأساس للتميز تتمثل فيما يلي¹:

- استقطاب وتكوين أيدي عاملة ذات كفاءة، مع تحديد الاحتياجات اللازمة منها،

- تدريب وتنمية القوى العاملة بصفة مستمرة لزيادة قدراتهم ومهاراتهم،

- مكافأة الأفراد وتعويضهم بما يلائم الجهد والعمل الذي يبذلونه، وتشجيعهم على الإبداع والتطوير المستمر للخدمة أو المنتج الذي تقدمه المؤسسة،

- تحقيق التكامل بين مصالح الفرد والمؤسسة، والتأكيد على خلق جو مناسب للعمل.

إن المنطلق الأساسي للتسيير الاستراتيجي للموارد البشرية يتمثل في ضرورة احترام المورد البشري واستثمار قدراته وطاقاته وتوظيفها، واعتباره شريكا في العمل لا أحير، الأمر الذي جعل مفاهيم التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية يختلف بشكل جذري عن مفاهيم تسيير الأفراد أو تسيير الموارد البشرية²، وفيما يلي سنوضح أهم الفروقات بين تسيير الموارد البشرية والتسيير الاستراتيجي للموارد البشرية:

¹ صلاح الدين عبد الباقي، الاتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002، ص 18-19

² عائشة سليمان المرجع السابق، ص 67.

الجدول رقم 02-01: الفرق بين تسيير الموارد البشرية والتسيير الاستراتيجي للموارد البشرية

تسيير الموارد البشرية	التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية
<ul style="list-style-type: none"> _ الاهتمام بالبناء المادي للمورد البشري (القوة العضلية). _ الأداء الآلي للمهام دون التفكير والمشاركة في اتخاذ القرارات. 	<ul style="list-style-type: none"> _ الاهتمام بالبناء العقلي والفكري والمعرفي للمورد البشري. _ المشاركة الايجابية في اتخاذ القرار من أجل تحمل المسؤولية.
<ul style="list-style-type: none"> _ التركيز على الجوانب المادية للعمل. _ الاهتمام بقضايا الأجور والحوافز. _ تحسين بيئة المادية. 	<ul style="list-style-type: none"> _ الاهتمام بمحتوى العمل. _ البحث عن آليات استثمار القدرات الفكرية. _ الاهتمام بالحوافز المعنوية.
<ul style="list-style-type: none"> _ تركيز التنمية البشرية على التدريب المهني لإكساب الفرد مهارات يدوية. _ تنمية العمل والأداء الفردي. 	<ul style="list-style-type: none"> _ تركيز التنمية البشرية على تنمية الإبداع والابتكار، وتنمية المهارات الفكرية واستثمارها. _ تنمية العمل والأداء الجماعي.

المصدر : على السلمي، إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية، دار غريب للنشر، القاهرة، 2001، ص 45.

ب . الموارد غير الملموسة: نميز فيها ما يلي:

- **الجودة** : تسعى المؤسسة إلى تحقيق حصص سوقية عالية بالاعتماد على الجودة والتي تشير إلى قدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعات العملاء أو تزيد عنها وتستند المؤسسة إلى مفهوم الجودة كسلاح استراتيجي للحيازة على ميزة تنافسية ودخول السوق الدولية وكذا كسب ثقة المتعاملين.

- **التحكم في التكنولوجيا** : تعتمد معظم المؤسسات على التكنولوجيا لتحقيق ميزة تنافسية للبقاء في عالم الأعمال، وبما أن التكنولوجيا في تغير مستمر وسريع في جميع مجالات الصناعة، فإن عدم مواكبتها يضع المؤسسات في مواجهة تهديد حقيقي، هذا ما يجعل المؤسسات تسعى للاستفادة قدر الإمكان من الميزات التقنية الجديدة بهدف جودة المنتجات والخدمات وتكاليفها، وذلك بغية مواجهة المنافسين، كما أنه لا يكفي حصول المؤسسة على التكنولوجيا، بل لابد لها التحكم فيها حتى يستطيع عمالها القيام بأعمالهم الإنتاج سلعة أو تقديم خدمة في

الوقت المناسب وبالجودة العالية، ويساهم التطور التكنولوجي في تحسين الوظيفة الإنتاجية للمؤسسة، وذلك من خلال استخدام معرفة وتكنولوجيات جديدة قد تؤدي إلى تغيير الصناعة ككل¹.

- **المعلومات:** تكمن أهميتها في اكتشاف منتج جديد، إمكانية الوصول إلى السوق قبل المنافسين، وسيلة لتطوير وسائل الإنتاج بشكل أسرع²، حيث تتمتع المؤسسة بقواعد معلومات داخلية، تتمثل في المعلومات المحاسبية والمؤشرات المالية، مستوى المبيعات للسلع أو مستوى تقديم الخدمات وتطورها عبر الزمن مستوى المخزون، أداء العمال وإنتاجية العمل لديهم، والمردودية المحققة في كل المستويات التكنولوجية المستخدمة المؤشرات التسييرية المستخدمة، كل هذه المعلومات تقوم المؤسسة بتسييرها بمساعدة عمالها، كما تمتلك حجما هائلا من المصادر الخارجية المباشرة وغير المباشرة للمعلومات، المتمثلة في حالة الأسواق - هل هي في نمو أو ركود أو ثبات معلومات عن المنافسين المنتجات الجديدة التكنولوجيات والإبداعات الجديدة، سلوك الزبائن واتجاهاتهم المستقبلية، التشريعات والقوانين المتعلقة بالاستثمار السياسة الحكومية اتجاه الضرائب والتسعيرات الجمركية المعطيات الخاصة بالاستهلاك، كل هذه المعلومات الداخلية والخارجية تسمح للمؤسسة باتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب، وأيضا المشاركة الفعالة لعمالها في اتخاذ القرارات كما تقدم طرائق جديدة للتفوق على المنافسين شريطة توفر ما يلي:

- معايير تسمح بانتقاء كل هذه المعلومات، بل تختار ما هو مهم للمؤسسة للمحافظة على مكانتها في السوق وتحقيق التميز .

- أن تكون المعلومات في متناول مستخدميها، حيث يمكن لهم استغلالها إلى أقصى حد على أن تفوق عوائدها تكلفتها. تعتبر المعلومات سلاحا رئيسيا لغزو البيئة التنافسية للمؤسسة، ذلك أنها تساعدها على الوصول إلى أهدافها، تحقيق المنتجات المتميزة الإنتاجية العالية، وتعظيم أداؤها³.

لهذا أصبحت المعلومات تعتبر موردا مهما للمؤسسة وتؤثر في قدرتها التنافسية من أجل بلوغ أهدافها الاستراتيجية لتصل إلى تحقيق البقاء والتفوق.

¹ GIGET Marc, La dynamique stratégique de l'entreprise: Innovation, croissance, et redéploiement à partir de l'arbre de compétence, Édition Dunod, paris, 1998, p44.

² CASPAR et AFRIAT, l'investissement intellectuel: Essai sur l'économie de l'immatériel, Édition Economica, 1988, p 63

³ دريس عبد الرحمان ثابت، جمال الدين محمد المرسي، التسويق المعاصر، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2005، ص 153

- **البقطة التنافسية** : تلعب البقطة التنافسية دورا فعالا في توفير المعلومات اللازمة عن طريق المنافسين الحاليين والمحتملين في جوانب عديدة منتجاتهم، استراتيجياتهم التسويقية والتجارية، التكنولوجيا المستعملة وكل ما يساعد المسيرين في صياغة الاستراتيجية التنافسية، من أجل ملائمتها مع البيئة التنافسية إلى غاية تحقيق نتائجها. وتحقق البقطة التنافسية للمؤسسة ميزة تنافسية من خلال:

- التسيير الجيد للوقت في كل نشاطاتها؛

-التوصل إلى حل المشاكل بصفة سريعة؛

-الوعي في اتخاذ القرارات؛

-التحسين الدائم في علاقاتها مع زبائنهم ومورديهم؛

-التحسين المستمر في السلع والخدمات.

- **المعرفة** : تعتبر المعرفة حصيلة من خبرة ومعلومات وتجارب ودراسات فرد أو مجموعة أفراد، ولقد أصبحت المعرفة أكثر الموارد أهمية في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة، والتي تتمكن من استغلال المعرفة التي تمتلكها وتحسينها على شكل تكنولوجيا جديدة وابتكار سلع وخدمات جديدة.

تتعدد مصادر المعرفة التي تمتلكها المؤسسة، إذ تستمدّها من الجامعات المختصة، المدارس العليا، مراكز البحث، كما يمكن أن تنشأ من خلال حل مشاكلها الإنتاجية التنظيمية، والتسييرية، وتساهم المعرفة بتعزيز القدرات الإبداعية وإثراءها قاعدة معرفية وتنميتها بشكل دائم ومستمر، مما يؤدي إلى خلق مزايا تنافسية قوية.

- **معرفة كيفية العمل** : وهي الدرجة الراقية من الإتقان مقارنة مع المنافسين في مجالات الإنتاج، التنظيم والتسويق، وبالتالي اكتساب ميزة تنافسية فريدة، وتستمد هذه المعرفة من التجربة المكتسبة والجهود المركزة والموجهة إلى المهن الرئيسية للمؤسسة، إذ يجب عليها المحافظة على هذه المعرفة دون تسريبها أو تسويق معلومات عنها للمؤسسات المنافسة¹.

- **الوقت**: يعتبر الوقت من أشد التحديات الخاصة بالمنافسة، وذلك راجع للجهود المبذولة من قبل المنافسين بهدف تحقيق المرونة اللازمة في الأساليب التكنولوجية التي تستعملها وكذا في قدرتها على الاستجابة الفعالة للطلب المتغير والمتنوع لعملائها. إن اعتماد المنافسة على عامل الوقت أصبح الطريق الأساسي في بناء الميزة

¹ خديجة حريق، مرجع سابق، ص 123

التنافسية، ذلك أن التغيرات السريعة التي تجري في الأسواق تتطلب الاستجابة السريعة لها، لذا فإن المنافسة المعتمدة على عامل الوقت تعتبر الإستراتيجية التي تحقق الميزة التنافسية من خلال السرعة في إجراء التغيرات في العمليات الإنتاجية للمؤسسة مثل: تطوير المنتج وإدخال الطلبات والإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى تقديم الخدمة¹.

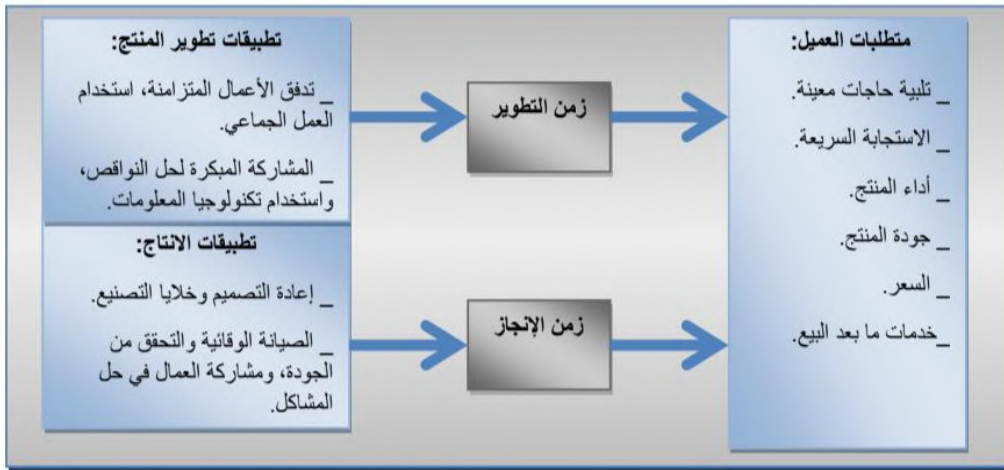
يساهم الوقت في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة من خلال الأوجه التالية²:

- تخفيض زمن تقديم المنتجات أو الخدمات الجديدة، من خلال اختصار زمن دورة المنتج أو الخدمة، وتخفيض زمن الدورة للعميل.

- الالتزام بمداول زمنية محددة وثابتة لتسليم المكونات الداخلة في عملية التصنيع.

تهدف فلسفة الوقت المحدد إلى تحقيق الرضا الكامل للعميل من خلال تحقيق الاحتياجات والرغبات التي يريد الحصول عليها من المنتج بالشكل الذي يحقق العوائد والإيرادات اللازمة لضمان بقاء المؤسسة واستمرارها، لهذا يعتبر العمل بالوقت المحدد تقنية من تقنيات ضمان رضا العميل وتحقيق الجودة لتمييز المؤسسة على منافسيها.

الشكل رقم 02-03: يوضح نموذج المنافسة المعتمدة على الوقت



المصدر : عبد الستار مُجَّد العلي ، المرجع السابق ، ص 49.

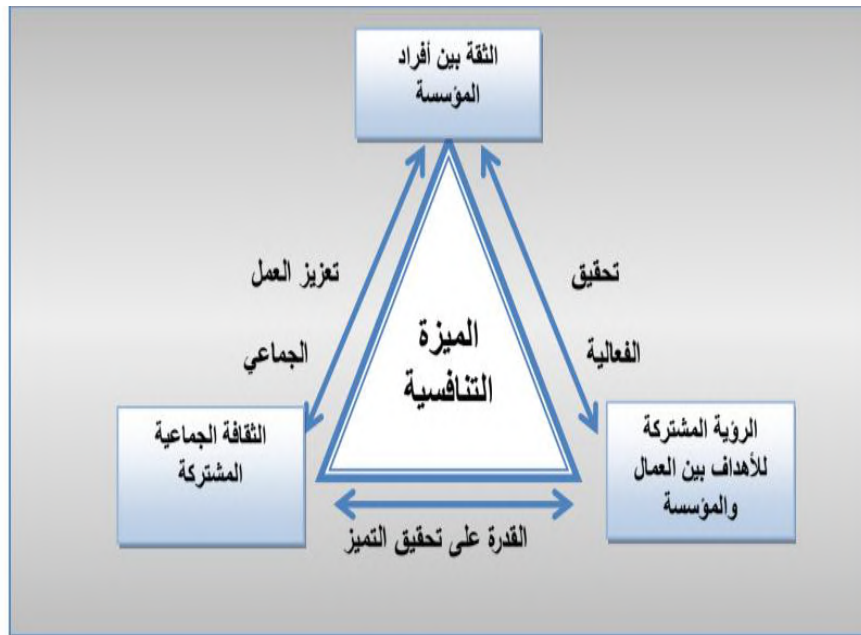
- **ثقافة المنظمة:** أساليب القيادة والدورات التدريبية واستقطاب العاملين في المؤسسة تعد مصدرا من مصادر تحقيق التميز على المنافسين، حيث الاستجابة السريعة الجديدة الحاصلة في السوق والخدمات الإبداعية ومستويات

¹ GIGET Marc, op.cit, p116.

² عبد الستار محمد العلي ، إدارة الإنتاج والعمليات مدخل كمي، دار وائل للنشر، الأردن، ط 1 ، 2000، ص45

استثنائية تعتبر مصدرا لتحقيق الميزة التنافسية، وسنوضح في الشكل التالي كيف تساهم الثقافة التنظيمية في تحقيق الميزة التنافسية.

الشكل رقم 02-04 : يوضح مساهمة الثقافة التنظيمية في تحقيق الميزة التنافسية



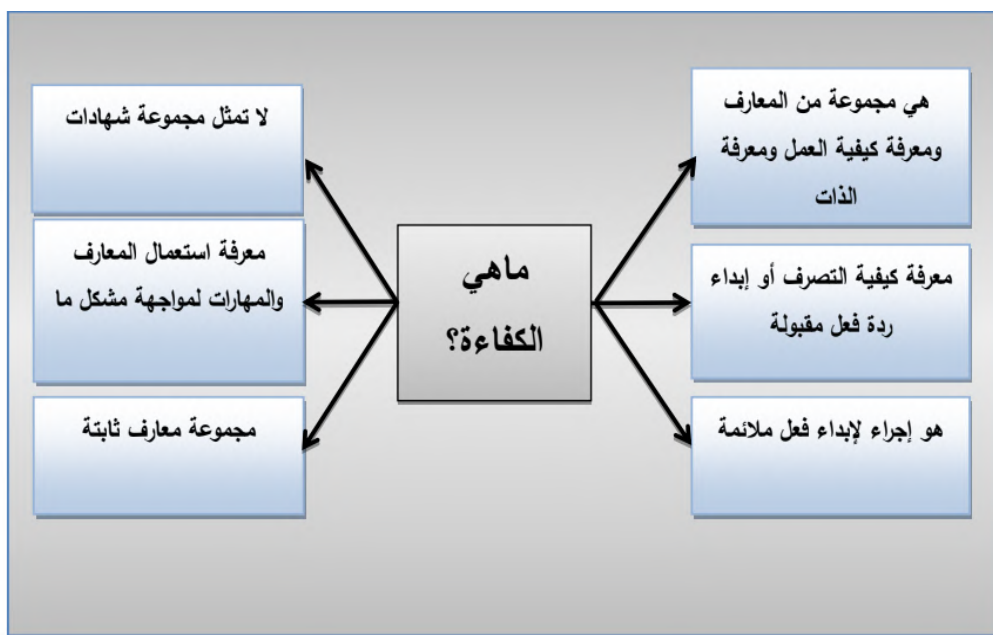
المصدر : عتيقة حرايرية ، الميزة التنافسية ، مجلة دراسات في علم اجتماع ، ديسمبر 2015 ، العدد 6 ، ص 107 .
 ج-الكفاءات: عرفت الجمعية الفرنسية للمعايير (AFNOR) الكفاءة على " أنها هي استخدام القدرات في وضعية مهنية بغية التوصل إلى الأداء الأمثل للوظيفة أو النشاط" ¹ ، أما لبيور (LEBOYER) فيعرفها على أنها " تمثل قوائم أو بيانات التي يكون بعض الأشخاص أكثر تحكما فيها من الآخرين مما يجعلهم أكثر كفاءة في بعض الوضعيات" ² .

ونوضح في الشكل التالي ماذا نعني بمصطلح الكفاءة :

¹ DEJOUX Cécile, Les compétences au cœur de l'entreprise, édition d'organisation, Paris, 2001, p67.

²LEBOYER Levy, La gestion des compétences, édition d'organisation, Paris, 1996, p42.

الشكل رقم 02-05: يوضح أهم تعاريف مصطلح الكفاءة



المصدر¹: خديجة حريق ، مرجع سابق ، ص 124.

تعتبر الكفاءات أصل من أصول المؤسسة المهمة، فهي الموارد الاستراتيجية التي تتمثل في الطاقات الفكرية والمعرفية المتوفرة في أفراد المؤسسة، والتي أصبحت اليوم تستثمر في الطاقة البشرية باعتبارها رأس المال البشري، الذي يساهم تميزها على منافسيها من خلال القدرة على الابتكارات والإبداع، فهي المورد الوحيد الذي لا حد أو حدود لأفكاره أو طاقته، عكس الموارد المادية التي لها حد أقصى لا يمكن أن تتجاوزه، ذلك بالاعتماد على التكلفة المرتبطة بالحد الأقصى للعائد الذي يمكن تحقيقه من وراء هذا الأصل، ويرى بورتر (PORTER) أن الأصول غير المادية هي المسؤولة عن الميزة التنافسية وتطويرها من خلال خلق القيمة، حيث تقوم المؤسسات في الوقت الحالي على استقطاب وتوظيف المواهب والكفاءات، كما تعمل على توفير المناخ الملائم لتطوير مهاراتهم بصفة مستمرة وتنمية العمل الجماعي، ومنحهم المشاركة في اتخاذ القرارات والتشجيع على التحسين والتطوير المستمر للمنتوج سواء سلعة أو خدمة من أجل ضمان الجودة الشاملة للعميل. وبعدها تطرقنا إلى أهم مصادر التميز، هناك بعض الباحثين يرون أسس بناء أو مصادر الميزة التنافسية تتمثل في مجموعة من المعايير المتعلقة بأداء المؤسسة والمتمثلة في الجودة العالية والتكلفة المنخفضة والمرونة والاستجابة للعميل بطريقة أفضل من المنافسين .

¹ خديجة حريق ، مرجع سابق ، ص 124.

4-2- شروط فعالية الميزة التنافسية :

حتى تكون الميزة التنافسية فعالة يتم الاستناد إلى شروط تضمن لها ذلك، وهي كما يلي:

- حاسمة أي تعطي الأسبقية والتفوق على المنافسين؛

- الاستمرارية بمعنى يمكن أن تستمر خلال زمن؛

- إمكانية الدفاع عنها أي يصعب على المنافسين تقليدها أو إلغائها.

" تتضمن هذه الشروط مجتمعة فعالية الميزة التنافسية، لأن كل شرط مرهون بالآخر حيث شرط الحسم مقرون بشرط الاستمرارية، وهذا الأخير مقرون بشرط إمكانية الدفاع فكيف لها أن تستمر وهي هشة يمكن إلغائها، وكيف لها أن تكون حاسمة وهي لا تستمر طويلا " ¹.

المطلب الثالث : طرق تحقيق الميزة التنافسية و كيفية تنميتها وتطويرها

في ظل ما يشهده العالم من متغيرات جديدة تسعى مختلف المؤسسات إلى تعزيز وضعها التنافسي من خلال تبني عدة طرق لتحقيق التميز، وباعتبار أنه الميزة التنافسية لا يمكن الاحتفاظ بها بصفة نهائية، تقوم المؤسسة بتنميتها وتطويرها بصفة مستمرة لتبقى دائما نقطة قوة لها، ومنه سوف نتطرق إلى طرق تحقيق الميزة التنافسية، وكيفية تنميتها وتطويرها .

5_1 طرق تحقيق الميزة التنافسية: تعتمد المؤسسة من أجل تحقيق التميز على طرق مختلفة لتحقيقه، وسنتطرق فيما يلي إلى أهم الطرق التي لها تأثير كبير على بناء وتعزيز القدرة التنافسية.

5_1_1 زيادة الفعالية التنظيمية : تسعى المؤسسة إلى تحقيق أهدافها من خلال توفير العمل الجماعي، تحقيق الاتصالات الفعالة، وإشراك العمال في حل المشاكل، وتحسين العلاقة بين الإدارة والعمال وتوفير التدريب والتكوين لهم من أجل تحسين قدراتهم وتطويرها .

5_1_2 إدارة الجودة الشاملة : عرفها كل من (GOETSCH et (DAVIS) بأنها "مدخل لأداء الأعمال من خلال تضافر الجهود جميعها للأفراد العاملين، والعمل على التحسين المستمر للسلع والخدمات من أجل تعظيم القدرة التنافسية للمنظمة " ².

¹ عمار بوشناف ، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية (مصادرها تنميتها وتطويرها)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002، ص 17.

² خديجة حريق، مرجع سابق، ص 90.

كما عرفها أكلاوند (OAKLAND) بأنها "منهج شامل يحسن التنافسية والفعالية والمرونة في المؤسسة من خلال التخطيط والتنظيم والفهم لكل نشاط، واشتراك كل فرد في المستوى التنظيمي"¹.

إذا يمكن القول بأن إدارة الجودة الشاملة هي مدخل لإدارة المؤسسة، تركز على الجودة وتقوم على مشاركة جميع أعضائها، وتستهدف النجاح على المدى الطويل من خلال تحقيق رضا العميل وتحقيق منافع تعود عليها، وتقوم هذه الإدارة بتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة لتوفرها على المبادئ التالية :

- لتركيز على العميل؛

- تركز على إدارة القوى البشرية وذلك بالاهتمام بالكفاءات البشرية القادرة على الإبداع والتطوير؛

- تقوم على التحسين المستمر؛

- تشجع على التعاون وروح الفريق لتأدية المهام؛

- تركز على فعالية نظام الاتصالات وممارسة النمط القيادي المناسب؛

كل هذه المبادئ تساهم في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة.

3_1_5 إعادة الهندسة : ظهر نظام إعادة الهندسة خلال سنوات السبعينات في المؤسسات، فكان من أهم التطورات التي شهدتها العالم، وله إمكانية كبيرة في تطبيقه والاستفادة من المزايا التي يحققها.

وتعرف إعادة الهندسة بأنها "تغيير جذري في طريقة تفكير التنظيم، وبالتالي في أداء الأشياء فهو يشمل تغيير عمليات وهياكل تنظيمية، بالإضافة إلى نمط الإدارة وسلوكها، نظام التعويضات والمكافآت إلى جانب العلاقات مع الشركاء الخارجيين"².

كما عرفها **مصطفى محمود أبو بكر** بأنها "إعادة التفكير بشكل أساسي وإعادة التصميم الجذري لعمليات المنظمة لتحقيق تحسينات هائلة في مقاييس الأداء الهامة والمعاصرة مثل التكلفة، والجودة الخدمة والسرعة"³. ويؤدي تطبيق إعادة الهندسة إلى تحقيق النتائج التالية:

- دمج مجموعة من الوظائف في وظيفة واحدة، وإعادة ترتيب العمليات حسب التتابع المنطقي؛

¹رعد عبد الله الطائي، إدارة الجودة الشاملة، دار البازوري، عمان، 2008، ص 75

² جوزيف كيلايد، إعادة الهندسة مع إدارة الجودة الشاملة، ترجمة على إبراهيم سرور، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية، 2004، ص 131

³ مصطفى محمود أبو بكر، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية الاسكندرية 2004، ص 39

- إعطاء العمال حق اتخاذ القرار، وإعادة توظيفهم في الأماكن الأنسب لهم، وتخفيض أعمال المراقبة؛
 - التخلص من التنميط من خلال اتباع أنماط مختلفة للعملية الواحدة، والدمج بين المركزية واللامركزية.
- ويمكن القول أن نظام إعادة الهندسة يركز على العمليات التي تضمن خلق قيمة للعميل، من أجل تحقيق الرضا على المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة.

5_2 تنمية وتطوير الميزة التنافسية : لا تكفي المؤسسة بجيازة وامتلاك ميزة تنافسية، باعتبار أن هذه الأخيرة لا يمكن الاحتفاظ بها بصفة نهائية، بل لا بد لها أن تسعى نحو تطوير وتحسين هذه الميزة بصفة مستمرة من خلال تشجيع مواردها البشرية على الإبداع والابتكار، فالتطوير المستمر يعتبر من مقومات إدارة التميز، وفيما يلي سوف نبرز أهم أسباب الابتكارات التي تعزز الميزة التنافسية وكيفية تطويرها وتنميتها.

5_2_1 أسباب تطوير الميزة التنافسية : من بين الأسباب التي تجعل المؤسسة التي لها ميزة تنافسية هي: ظهور تكنولوجيات جديدة، وحاجات جديدة للعملاء أو غيرها، أيضا ظهور قطاع جديد في الصناعة، وعادة تتأثر الميزة التنافسية في حالة حدوث تغيير جوهري في التكاليف المطلقة أو النسبية للمدخلات مثل: العمالة المواد الخام، وسائل النقل، لهذا لا بد أن يكون هناك تطوير مستمر للمؤسسة من أجل الحفاظ على التميز في سوق المنافسة.

5_2_2 كيفية تنمية وتطوير الميزة التنافسية : تعتمد المؤسسات في تنمية وتطوير تميزها على المنافسين من خلال الإبداع الذي يعد القدرة على خلق الأفكار الجديدة المحرك الأساسي لنجاح المؤسسة، لذا على هذه الأخيرة أن تسعى إلى تعظيمها وحمائتها لضمان تعزيز ميزتها التنافسية، وهناك ثلاثة أنواع من الإبداع التنظيمي والتكنولوجي والتسويقي، وهي كما يلي:

أ- الإبداع التنظيمي: ويتعلق الأمر بإدخال إجراءات وتطبيقات جديدة للتسيير ويهدف الإبداع التنظيمي أساسا إلى تحويل أو إعادة تنظيم الطرق الكيفيات والمعارف المكتسبة حتى تكون سلوكيات وعمليات المؤسسة والأفراد أكثر إيجابية وذات مردودية، ويتحقق الإبداع التنظيمي من خلال بعدين أولا قدرة المؤسسة على التعلم الذي يقع في صميم قدرتها على التكيف مع بيئة سريعة التغير، وهو مفتاح القدرة على التعرف في الوقت المناسب على فرص قد لا يراها الآخرون، واستغلال تلك الفرص بسرعة وعلى أكمل وجه قبل المنافسين، ثانيا التي تعني الاستعداد للتصرف إزاء حادث غير متوقع والتكيف معه، وتدفع المؤسسة مقابل هذا التكيف ثمنا في شكل موارد وقدرات إضافية حيث يمكنها ذلك من الحفاظ على حرية الاختيار مستقبلا.

ب- الإبداع التكنولوجي: يحتل الإبداع التكنولوجي موقعا مهما في التفكير الاستراتيجي للمؤسسة، باعتباره تلك العملية التي تتعلق بالمستجدات الإيجابية والتي تخص المنتجات بمختلف أنواعها وكذلك أساليب الإنتاج، ومن ثمة آفاق التطور والنمو

في مستقبل أكثر تعقيدا¹ ، ويعد نشاط البحث والتطوير المغذي الرئيسي للإبداعات التكنولوجية خاصة في المؤسسات الكبيرة التي تتوفر على مخابر وإمكانات مادية وبشرية معتبرة.

ج-الإبداع التسويقي : ويقصد بالإبداع التسويقي البحث عن الكيفيات الجديدة والمتجددة لتلبية حاجيات الزبائن وإشباع رغباتهم، وقد يتعدى ذلك توليد الحاجة والرغبة لدى العملاء.

ويعد العميل من وجهة نظر التسويق محور التفكير التسويقي بحيث توجه نحوه الجهود لجعله يبدي ولاءا مستديما للمؤسسة، ولا يكفي أن يكون العميل راض بدرجة قليلة، لأن ذلك لا يضمن الولاء بل يجب أن يكون راض إلى حد كبير حتى يمكن للمؤسسة أن تضمن درجة وفائه من خلال جودة الخدمة أو جودة السلعة، وعليه ينبغي مراقبة العملاء ودرجة رضاهم ومن خلالها درجة وفائهم.

¹ هيمة عباس، أهمية اليقظة الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، رسالة ماجستير في علوم التسويق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر ، 2008_2009، ص 133.

المبحث الثالث : العلاقة بين التكلفة المستهدفة و الميزة التنافسية

أصبح تحقيق الميزة التنافسية هدفاً إستراتيجياً تسعى إليه معظم المؤسسات في بيئة الأعمال المعاصرة التي تتسم بالتغير المستمر والمنافسة الحادة. وفي هذا السياق، تبرز أهمية إدارة التكاليف كأداة فعالة لدعم هذا التوجه، لا سيما من خلال تطبيق أساليب محاسبية متقدمة، مثل أسلوب التكلفة المستهدفة، الذي يركز على تخفيض التكاليف منذ المراحل الأولى لتصميم المنتج، بما ينسجم مع متطلبات السوق واحتياجات الزبائن، إن التكلفة المستهدفة لا تمثل فقط وسيلة للتحكم في النفقات، بل تتجاوز ذلك لتصبح أداة استراتيجية تسهم في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال تقديم منتجات عالية الجودة، بأسعار مقبولة، تحقق رضا العملاء وتدعم استمرارية المؤسسة في السوق. ويؤدي التكامل بين هذا الأسلوب وبين مفاهيم إدارة الجودة والتسعير الاستراتيجي إلى خلق قيمة مضافة حقيقية للزبون، مما يساهم في بناء موقع تنافسي قوي.

المطلب الأول : تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية

ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهذا ما أكده FEIL KIM وهي كما يلي¹:

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

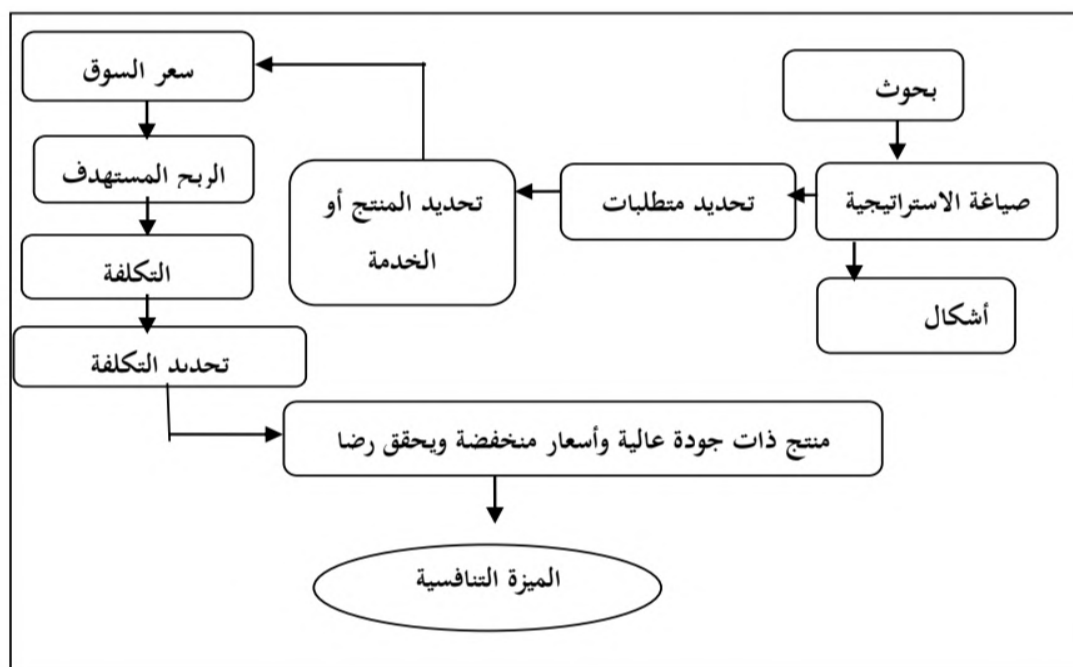
- التكيف وفقاً لمتطلبات التقدم التكنولوجي : إن الاستجابة والتكيف وفقاً لمتطلبات الابتكارات التكنولوجية يساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الانتاج، مما ينعكس بصورة ايجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة تتمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية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

- التكيف وفقاً لمتطلبات وظيفة المنتج : إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفائتها فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا إن تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد في

¹ : سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، بغداد، العدد 1، مجلد 17، 2011، ص359

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

الشكل رقم 02-06 تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية



المصدر¹: سعاد جاسم مجد، مرجع سبق ذكره ، ص 360

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

وهذا ما يؤكد Kwah 79-80 بأن جودة المواد الخام المنتجات المؤسسة إضافة إلى تسليم المنتجات ذات جودة عالية في الوقت المناسب غير كافي الجذب الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية، لأن الزبون لم يكن على استعداد لدفع أسعار هذه المنتجات، لذا ينبغي على المؤسسة أن تقوم أولاً بإجراء بحوث السوق لتحديد سعر منتجاتها الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه قبل البدء بتصميم المنتجات، أما العامل المهم الآخر والمؤثر في تحقيق الميزة التنافسية فهو تخفيض التكاليف بالشكل

¹ سعاد جاسم مجد، مرجع سبق ذكره ، ص 360.

- 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.
- وما سبق يمكن أن تستنتج 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 الاقتصادي؛
 - تساعد على تحسين جودة المنتج بشكل كامل، كتحسين تصميم المنتج بعناية وتصنيع المنتجات المقابلة لاحتياجات الزبائن التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر.

المطلب الثاني: دور التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للمؤسسات

- مما سبق نستخلص أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر من الأدوات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين وتطوير منتجات وخدمات المؤسسات بشكل مستمر على تخفيض التكاليف، وكذا تحسين الكفاءة وجودة المنتجات والخدمات ومحاولة ارضاء العملاء ويكون ذلك من خلال اعتماد احدى الاستراتيجيات الثانية:
- أ. **استراتيجية التحكم في التكلفة** : وتتمثل في تبني وتنفيذ واكتساب ميزة تنافسية من خلال التكلفة المنخفضة وفقا لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة التي يتم تطبيقها في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات والخدمات.
 - ب. **استراتيجية التمييز** : ويتم تحقيقها من خلال قدرة المؤسسة على تقديم منتجات وخدمات بجودة عالية ومواصفات مميزة عن منافسيها، وتمكن الأسلوب التكلفة المستهدفة تحقيق هذه الاستراتيجية أثناء مرحلة التنفيذ من خلال تخفيض والتحكم في التكلفة مع مراعاة هدف تحقيق الجودة وتلبية رغبات العملاء.
 - ت. **استراتيجية التركيز** : وتتمثل في التركيز على فئة معينة من الزبائن أو قطاع معين من أجل التحكم في التكلفة والتمييز، وتهتم هذه الاستراتيجية بخدمات ومنتجات ذات مواصفات خاصة وجودة عالية، ويساعد ذلك على تحقيق ميزة تنافسية بأقصى درجة من الكفاءة التي تضمن للمؤسسة البقاء والاستمرار في السوق.

المطلب الثالث: عوامل نجاح الميزة التنافسية و علاقتها بالتكلفة المستهدفة

أولاً: عوامل نجاح الميزة التنافسية

يتوقف نجاح وتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة على توافر العوامل التالية:¹

- تحسين جودة الموارد المستخدمة في تحقيق المنتج وتعظيم عائدها؛
- تطوير وتفعيل العمليات من خلال استعمال الأساليب الادارية الحديثة، كإعادة الهندسة، إدارة الجودة الشاملة والتحسين المستمر في الأداء؛
- اتخاذ الاستراتيجيات الملائمة لمواجهة المنافسين في ظل البيئة التنافسية للمؤسسة، سواء باتخاذ إستراتيجية التحالف معهم، أو الالتحام بالموردين، أو تغيير مجال المنافسة بالتركيز على مجال معين من القطاع؛
- خلق وتنمية أسواق جديدة لم تكن موجودة من قبل، مما يمنح المؤسسة الأسبقية في الاستثمار فيها و التمتع بمركز تنافسي، وكذا البقاء أطول فترة ممكنة قبل دخول المنافسين هذه الأسواق؛
- التنسيق و التكامل بين كافة الأنشطة والفعاليات التي تقوم بها المؤسسة بدءاً من تصميم المنتج أو الخدمة ووصولاً إلى الخدمات ما بعد البيع التي ترافقها؛
- تنطلق جهود بناء وتعزيز الميزات التنافسية من دراسة وتحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة لرصد الفرص والتهديدات ونقاط القوة والضعف، التي على ضوءها يتم وضع الخطط الاستراتيجية تماشياً مع
- الاستراتيجية العامة والأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛
- توظيف الموارد البشرية المتميزة القادرة على ابتكار وتطوير وتفعيل التقنيات وتجديدها وتنفيذ الخطط الاستراتيجية لبناء وتعزيز الميزات التنافسية.²

¹ رحمون رزيقة، مساهمة رأس مال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2015-2016، ص142.

² سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، العدد الأول، المجلد 17، بغداد، 2011، ص359.

ثانيا: علاقة الميزة التنافسية بالتكلفة المستهدفة

يتطلب تحقيق ميزة تنافسية من طرف المؤسسة عدة عناصر التي تمكنها من تحقيق ذلك أي يجب عليها التعرف على الشروط التي تجعلها في مستوى أعلى ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهذا ما أكده Kim.Feil وهي كما يلي:

1- التكيف وفقا لمتطلبات السوق: ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة

التنافسية التي تواجه المؤسسة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق يتوجب على المؤسسة القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج وضمان تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة¹.

2- التكيف وفقا لمتطلبات التقدم التكنولوجي: أن الاستجابة و التكيف وفقا لمتطلبات التطورات والابتكارات

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

3- التكيف وفقا لمتطلبات وظيفة المنتج: إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المؤسسة

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

¹سعاد جاسم محمد، مرجع سابق، ص395.

خلاصة الفصل:

تعرفنا في هذا الفصل على الميزة التنافسية التي اكتسبت في الوقت الحالي أهمية كبيرة لدى المؤسسات التي تسعى إلى البقاء والاستمرارية في محيط يتسم بالتغير المستمر، هذا ما فرض عليها تبني استراتيجية تركز من خلالها على امتلاك الموارد البشرية النادرة وغير القابلة للتقليد لتحقيق استجابة لطلبات العملاء، كما تعد الميزة التنافسية وسيلة لتكوين رؤية جديدة للمستقبل الذي تريده المؤسسة لنفسها، لهذا تسعى بقصد مواجهة المنافسة توفير الإمكانيات وتميئة القدرات لتصويب الجهود نحو أهداف واضحة من خلال البحث المستمر عن مصادر قوة تكون أساس بناء مركز تنافسي جيد في السوق، وذلك إما على التميز بتكاليف منخفضة أو من خلال تميز منتجاتها عن منافسيها، وفيما يلي سنحاول التطرق إلى أبعاد الميزة التنافسية وأنواعها وإبراز شروط فعاليتها، وتم استخلاص أن تنمية الميزة التنافسية وتطويرها يكون بزيادة الفعالية التنظيمية والتشجيع على الابداع التسويقي والتنظيمي والتكنولوجي.



الفصل

الثالث

تمهيد:

في إطار السعي لتطبيق المفاهيم النظرية على الواقع العملي، تأتي أهمية دراسة الحالات الميدانية التي تعكس كيفية توظيف الأدوات والأساليب الإدارية الحديثة في تعزيز القدرات التنافسية للمؤسسات. وفي هذا السياق، يتناول هذا الفصل دراسة حالة وحدة الإنتاج بولاية خنشة، بهدف تحليل مدى فعالية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة استراتيجية لتحقيق الميزة التنافسية.

تعتمد هذه الدراسة على الربط بين الخصوصية الإنتاجية للمؤسسة وظروف السوق المحلي، مع التركيز على كيفية تسعير المنتجات وفقاً لتوقعات الزبائن وتخفيض التكاليف دون المساس بالجودة. كما تسعى إلى إبراز أثر هذا الأسلوب في تحسين أداء المؤسسة وتعزيز موقعها في السوق أمام المنافسين

المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة الأم ودراسة المركب

تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى إيجاد التوازن والترابط بين مختلف مصالحها وذلك من بخلق تنسيق محكم لتنظيم مجمل الأقسام والهيكل المكونة لها، وهذا الهدف المنشود لها والمتمثل في زيادة الأرباح، وكعينة إرتأينا الى أخذ المؤسسة الجزائرية للأقمشة وهي شركة ذات أسهم تختص بصناعة الأقمشة ولقد عرفت عدة تحولات في حياتها الإنتاجية وتعتبر هذه الشركة ذات طابع صناعي وتجاري حيث تطرقنا إلى تقديم المؤسسة الأم والمركب محل الدراسة.

من خلال هذا الفصل سيكون هدفنا من الدراسة محاولة اسقاط الجانب النظري على الواقع وهذا بدراسة مؤسسة اقمشة الشرق في تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة ما له من أهمية في تحقيق ميزة تنافسية و بالتالي تضمن المؤسسة مكائنتها في الاسواق . حيث تسعى المؤسسة بصفة عامة الى المحافظة على جودتها و تحقيق اهدافها خصوصا هدف تعظيم الارباح .

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة الأم ودراسة المركب

1- لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم (sonitex):

انشأت المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية SONITEX بموجب المرسوم رقم 218/66 بتاريخ 21/07/1965 في إطار الشركات الوطنية للتكفل بتسيير واستغلال الوحدات التي خلقها الاستعمار و منه تطوير و تنمية القطاعات.

والتي أخذت على عاتقها في بداية الأمر تسيير الوحدات القائمة التي خلفها المستعمر وتنمية هذا القطاع من جهة أخرى. لقد لعبت هذه الشركة منذ إنشائها دورا كبيرا في تطوير الصناعات النسيجية في الجزائر وذلك من خلال إنشائها للعديد من الوحدات المتخصصة في الغزل و النسيج، ويتمثل نشاط الشركة أساسا في إستغلال المواد المتاحة في هذا القطاع العام الذي يعد الركيزة الأساسية في الصناعات الخفيفة وتطوير التكنولوجيا المستخدمة وإحداث وحدات جديدة متخصصة في الغزل و النسيج، هذا إطار الخطة التنموية الشاملة للوطن لتلبية طلبات السوق الوطنية في هذه الموارد الضرورية وتحقيق الاكتفاء الذاتي كمرحلة أولى، وتصدير الفائض وغزو الأسواق الدولية كمرحلة ثانية. إن التطور الكبير الذي شهدته الشركة الوطنية للصناعات النسيجية كباقي الشركات الأخرى والتي أصبحت تتكون من أزيد من 60

وحدة موزعة على مناطق القطر الوطني باحجام متوسطة وكبيرة وبراس مال يقدر بحوالي 4 مليارات دينار جزائري عام 1986م، كما أن ظهور العديد من المشاكل والصعوبات تعيق التسيير الجيد للوحدات، الأمر الذي أدى إلى إعادة هيكلة الشركة و تقسيمها حسب اختصاصها وذلك لتسهيل التسيير والمساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة وتمثل في:

- خلق التوازن الجهوي؛

- اتساع نشاط هذه الشركات وتطور حجمها مما أدى إلى صعوبة التحكم في تسييرها.

وقد انشقت لهذه الشركة الام عدة مؤسسات اقتصادية ذات اختصاصات مختلفة تذكر منها:

1- المؤسسة الوطنية لصناعة المنسوجات الوطنية SONITEX تأسست بالمرسوم 399/82 بتاريخ 04/12/1982 ومقرها الرئيسي تلمسان؛

2 - المؤسسة الوطنية لصناعة المنسوجات INDITEX تأسست بالمرسوم 399/82 بتاريخ 04/12/1982 ومقرها الرئيسي المسيلة؛

3 - المؤسسة الوطنية للتفصيل والخياطة الجاهزة ECOTEX تأسست بالمرسوم رقم 396/82 بتاريخ 04/12/1982 ومقرها الرئيسي بجاية؛

4- المؤسسة الوطنية للأغطية الصوفية COUVERET ومقرها الرئيسي تيسمسيلت؛

5- المؤسسة الوطنية للصناعة النسيجية القطنية DISTRITEX بموجب المرسوم رقم 394/82 بتاريخ 04/12/1982 مقرها الرئيسي تيزي وزو سابقا و باتنة حاليا؛

6- المؤسسة الوطنية لتوزيع المنسوجات النسيجية DISTRITEX ومقرها الرئيسي الجزائر العاصمة؛

7- المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الصوفية ECOTEX ومقرها الرئيسي تبسة .

وتظم المديرية العامة للمؤسسة، والتي تفرعت هي بدورها عدة فروع في مختلف الجهات تذكر منها: مركب خنشة . عين البيضاء، مسكانة . سوق اهراس، بسكرة، تيارت وتبسة ،

ومنه أخذت المؤسسات استقلاليتها والمسيرة رقم 95/25 المؤرخ في 25/12/1995 والمتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة بالقوانين السارية المفعول والمتعلقة بموضوع الشركة وبالقانون الأساسي وبالنصوص اللاحقة بعدها تغيرت التسمية بمجموعة المؤسسات وأصبحت كالتالي:

- FILAB عين البيضاء / وقد أغلقت؛

- ELATEX مسكانة / وقد أغلقت؛

- LASA سوق اهراس ؛

-TIFIB بسكرة؛

-ELATEX تيارت / وقد أغلقت؛

-ELATEX تبسة / وقد أغلقت؛

-DRAPERIE DE L'EST اقمشة الشرق وهي المؤسسة التي تنتمي إليها المؤسسة محل الدراسة .

2- نشأة و تعريف المؤسسة محل الدراسة :

مركب النسيج و التتميم الصوفي ELATEX سابقا و يسمى حاليا المؤسسة الوطنية الأقمشة الشرق DRAPEST حيث تم تدشين هذه المؤسسة من طرف الرئيس الراحل الشاذلي بن جديد وذلك في 26 أكتوبر 1982. يقع هذا المركب في المنطقة الصناعية لولاية خنشة طريق بغاي يتربع على مساحة 17.77 هكتار منها 7 هكتار مغطاة، ويبلغ عدد المديریات الفرعية فيها (08) وهي: الصيانة التسويق والتموين الموارد البشرية المحاسبة التحليلية المالية والمحاسبة النسيج، التتميم والتقنية، ويبلغ رأس مال المؤسسة 5000000000 دج، وبقدرة إنتاجية تبلغ 5300000 متر سنويا، وتستوعب 255 عامل، حيث تم إنجاز هذا المركب بموجب العقد المبرم بين الشركة الوطنية للصناعة النسيجية وشركة STAMPROGETTI الإيطالية وذلك بتاريخ 07 أكتوبر 1976م، وقضت هذه الشركة في إنجاز هذا المركب 48 شهرا كاملة أي أربع سنوات حيث أنه مقسم إلى ثلاث بنايات منفصلة وهي:

- البناية الأولى: تشمل أقسام الخدمات العامة؛

-البنية الثانية: تشمل ورشات الإنتاج؛

- البنية الثالثة : تشمل مركز التكوين المهني و التمهين وكذلك مركز الشؤون الاجتماعية.

3- نشاط وأهداف مركب أقمشة الشرق

3-1- نوعية النشاط : مؤسسة أقمشة الشرق مؤسسة ذات أسهم تختص بصناعة الأقمشة للجهات الأمنية، ولها من الخبرة والأقدمية ما يمكنها من البقاء وذلك بمراعاة الجودة النوعية والسعر المناسب، وهذه الشركة هي شركة عمومية لها نشاط إنتاجي يقوم على مقياس مهم وهو الإنتاج "حسب الطلب" حيث أن هذا الأخير مقدم من طرف الجهات الأمنية الجيش الحمارك الدرك الوطني، الشرطة...) وهم الزبائن الذين تعمل المؤسسة على تلبية متطلباتهم، كما تراعي الصحة والليونة والصلابة في إنتاجها وحرصها على تقديم الطلبية في الوقت المحدد.

3-2- أهداف المؤسسة: كرسست الدولة مجدهائها منذ بداية الاستقلال لدفع مسيرة التنمية الاقتصادية وتطويرها وذلك بإقامة مراكز صناعية في كل مناطق البلاد وكذا تعبئة اليد العاملة الهائلة والمعطلة و تعبئة طاقات البلاد و مواردها المتدهورة يعتبر مشروع المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية من المشاريع الصناعية العظمى التي أقامتها الدولة ومنها DRAPEST، كأبي مؤسسة لها أهداف على الصعيد الداخلي والخارجي، ومبرر وجودها هو تحقيق الأهداف المسطرة والتي من بينها :

- تحقيق الأرباح ومضاعفة إنتاجها وذلك من خلال احترامها للتنظيم داخل المؤسسة؛

- عقلنة الإنتاج و هذا بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ورفعته بواسطة التخطيط الجيد و التدقيق للإنتاج والتوزيع وبهذا فهي تسعى إلى عدم الوقوع في المشاكل الاقتصادية والمالية؛

- التقليل من التكاليف وتحسين المنتج الوطني؛

- المحافظة على الزبائن من خلال تزويدهم بالطلبات المحددة في الوقت المتفق عليه لنيل ثقتهم.

تسعى المؤسسة إلى المنافسة وذلك بإحترامها للجودة النوعية، السعر المردودية، ويعتبر مركب سوق أهراس

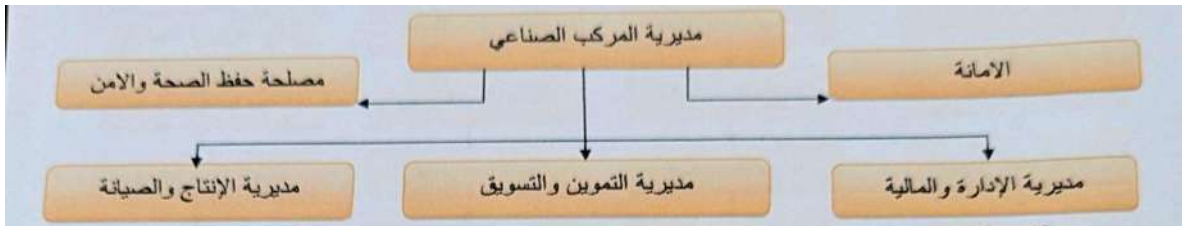
ومركب بسكرة المركبان الباقيان والمنافسان لمركب خنشة.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

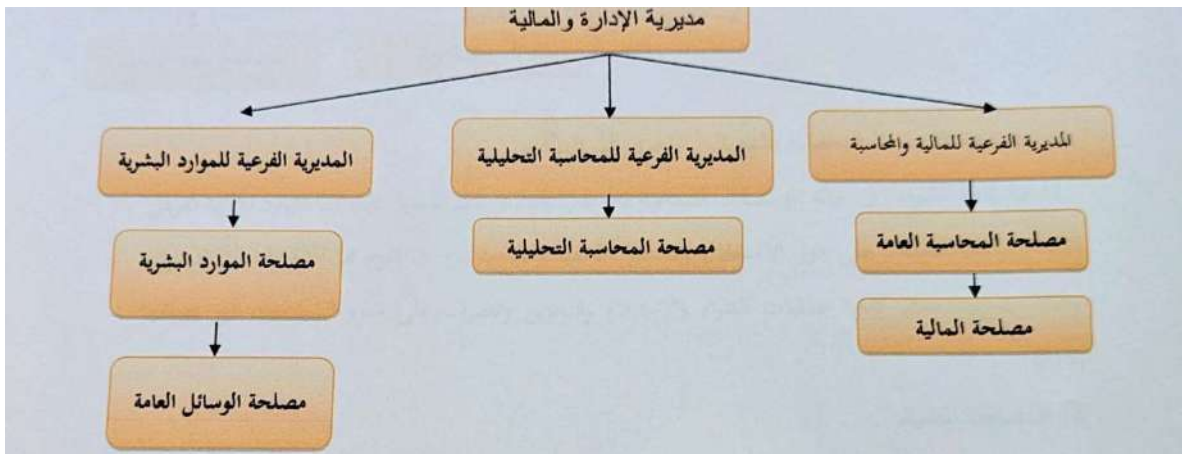
وهو بالأخص يقوم بتحديد القيادات داخل المؤسسة و العلاقات التسلسلية المختلف درجات المسؤولية و كذلك العلاقات الوظيفية الموجودة بين مختلف المصالح لتأدية النشاط بصفة جماعية وبطريقة أنجح.

والأشكال التالية توضح الهيكل التنظيمي :

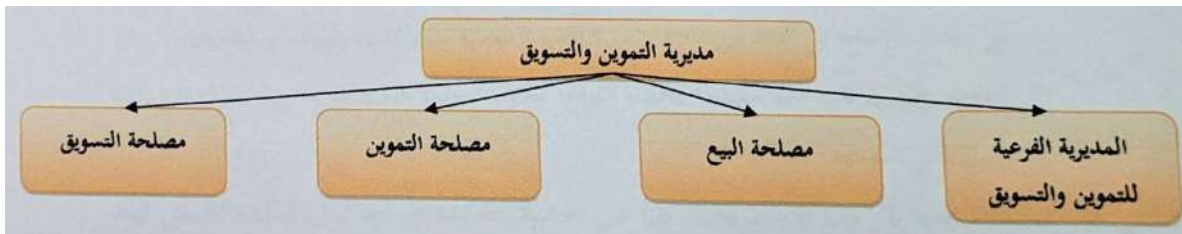
الشكل 01-03 : الهيكل التنظيمي لمديرية المركب الصناعي



الشكل 02-03 : الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة و المالية



الشكل 03-03 : الهيكل التنظيمي لمديرية التموين و التسويق



الشكل 03-04 : الهيكل التنظيمي لمديرية الإنتاج و الصيانة



المطلب الثالث: دراسة مصالح المركب و مراحل الإنتاج به

1- دراسة مصالح المركب : يتميز المركب بتعدد مصالحه الإدارية و التي سنتطرق إلى أهمها :

- 1-1- المديرية العامة : و هي الجهاز المركزي للمركب فهي تتكفل بجميع العمليات الهامة التي تخص المؤسسة، و تقوم بتوفير جميع الوسائل الضرورية لإنجاحها، كما تهتم بعلاقات المستخدمين وتسييرهم وتوجيههم نحو تحقيق الأهداف.
- 1-2- الأمانة : تعتبر الرابط الأساسي بين المدير العام ومختلف المصالح الأخرى من جهة والمحيط الخارجي من جهة أخرى كما تعمل على تنظيم وتسهيل عمل المدير وترتيب اجتماعاته واستقبال كل الوسائل الداخلية والخارجية وتستقبل الزوار .
- 1-3- مصلحة الوقاية والأمن : تعد من أهم المصالح الموجودة بالوحدة لأنها مكلفة بتوفير جو للعمل في امن و استقرار حتى يتسنى للعمال تأدية مهامهم في أحسن الظروف، زيادة على ذلك المحافظة على أملاك الوحدة.
- 1-4- مديرية الإدارة والمالية : هذه الإدارة لها أهمية كبيرة في المركب فهي العنصر التقني المحرك لها لطبيعة الأعمال التي تقوم بها ومدى خطورتها بحيث تقوم بتنفيذ وضبط العمليات والحسابات المالية التي تنشأ نتيجة تعامل المؤسسة مع الزبائن وتقسم إلى:

1-4-1- المديرية الفرعية للمالية و المحاسبة: حيث يتم فيها معالجة وتنفيذ وتسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة، يوميا وسنوياً من شراء وبيع وتخزين وتسديد الديون والمستحقات الواجبة على المؤسسة كما يتم فيها تحليل الوضعيات المالية للزبائن والموردين وتحديد نتيجة السنة المالية للمؤسسة.

1-4-2- المديرية الفرعية للمحاسبة التحليلية: وهي المسؤولة عن حساب وتحديد مختلف التكاليف وأسعار التكلفة لمختلف المنتجات ومراقبة حركة المخزون بناء على المعطيات المتحصل عليها من مختلف المصالح الأخرى كمصلحة المحاسبة العامة، الورشات ... الخ.

1-4-3- المديرية الفرعية للموارد البشرية: تتولى النشاطات الإدارية، وعلاقة المستخدمين داخل المركب وتوجيه العمال حسب اختصاصهم ومهاراتهم وكذلك تسهر على راحة العمال في المركب وتعمل على تطبيق الأوامر والقرارات الواردة من الوزارات والمسؤولين في كل ما يخص الاجازات والعقوبات.

1-5-5- مديرية الانتاج والصيانة تقوم بالإشراف على مختلف العمليات المتعلقة بالعملية الإنتاجية وتضم مجموعة من المديريات:

1-5-1- المديرية الفرعية للصيانة: تنسق كل نشاطات الصيانة والحماية المتعلقة بالآلات المصنع، ووسائل النقل، ووسائل التكيف تأمين الطاقة.... الخ.

1-5-2- المديرية الفرعية للتقنية: تتولى تنسيق النشاطات المتعلقة بالبرمجة ودراسة الحركة والزمن والمنهجيات. 1-5-3- المديرية الفرعية للنسيج: تهتم هذه النيابة بمراقبة النسيج من دخوله خيطاً أولياً الى غاية خروجه قماشاً.

1-6-6- مديرية التموين والتسويق وتنقسم الى:

1-6-1- مصلحة التموين: تحتل هذه الإدارة مكانة هامة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة فهي بمثابة المحرك الرئيسي لسير العملية الإنتاجية، وذلك بتزويدها بكل الضروريات والمستلزمات الخاصة بالعملية الإنتاجية والمنتجات من المادة الأولية والمتمثلة في الخيوط، مواد كيماوية وقطع الغيار... الخ

- 1-6-2- مصلحة التسويق : وتمثل اعمالها في:
- إحصاء الكمية المنتجة النهائية الداخلة إلى مخازن البيع؛
- تسليم المنتجات للزبائن مع إثبات هذه العملية للزبون بوصول الخروج.
- 2- للحصول على الانتاج تام الصنع بالمركب ألا و هو " القماش " لا بد أن يمر بمراحل لانتاجه عبر ورشات الانتاج المتواجدة بالمركب كالتالي :
- 1-2- مخزن المادة الأولية (الخيطة): وهو مكان تخزين الخيط الذي يعتبر المادة الأولية للإنتاج.
- 2-2- ورشات تجهيز المنتج : قبل البدء في النسيج لابد من إجراء تعديلات على الخيط المراد نسجه وفقا للمراحل التالية:
- 1-2-2- آلة السداد: هي عملية توضع فيها لفات الخيوط في طنبور مكنة السداء الى اسطوانة السداء
- 2-2-2- التثنية: هي عملية تتطلب ازدواج خيط أو عدة خيوط دون برم؛
- 2-2-3- البرم: هي عملية جمع الخيط أو عدة خيوط واعطائهم برم لازم لرفع متانتهم وتناسقهم؛
- 2-2-4- الاستبخار: هي عملية إخضاع الخيوط وإعطائها برما لازما لدفع متانتهم والأنسجة الأثير البخار من اجل البرم والصقل؛
- 2-2-5- التسدية : هي عملية تدوير عدد من الخيوط المتوازنة والمتساوية في الطول بجانب بعضها البعض وذلك لإستخدامها في عملية النسيج
- 2-2-6- التبويش : هي عملية يتم من خلالها تمرير الخيط خيوط السداء المجمع الساخنة للتجفيف حيث تلقى على اسطوانات باستخدام مشط يمنع تشابك الخيوط.
- 2-2-7- اللقى: ويعني تمرير خيوط السداد داخل النير الموجود بالداره.
- 2-3- ورشة النسيج : هي عملية أساسية تتطلب تشابك معظم خيوط السداء واللحمة لتكوين القماش.
- 2-4- ورشة التقويم : عملية تهدف إلى تحديد الأخطاء ونوعيتها وعددها لتقويم وتصليح هذه الأخطاء.

- 2-5- ورشة الترقيع : وهي ورشة التي تقوم بترقيع الأخطاء النسيجية المتواجدة بالقماش.
- 2-6- ورشة الإتمام المبلل : حيث تنقسم إلى:
- 2-6-1- حرق الوبرة : هي عملية حرق الزغب والشوائب المتواجدة على وجه القماش
- 2-6-2- الغسيل : يتم غسل القماش لتنظيفه من الغبار الأوساخ زيت الآلة... وهذا ينفع القماش ويقلصه؛
- 2-6-3- آلة العصر : بعد عملية التنظيف تأتي عملية العصر وذلك لإزالة السائل الزائد من المواد النسيجية بواسطة الطرد المركزي
- 2-6-4- الكريئة: عملية إزالة الشوائب من الأقمشة الصوفية بواسطة حمض الهيدروكلويك أو حمض الكبريت؛
- 2-6-5- الدمك : هي عملية تجري على بعض الأقمشة الصوفية لتعطي الدفء المطلوب لوقاية الإنسان من البرد، وتجري بواسطة الاحتكاك المصحوب بالضغط على القماش في وجود الماء والحرارة مما يساعد الألياف على تشابكها مع بعضها البعض ويصبح القماش مندمجا؛
- 2-6-6- ورشة التثنية: هي عملية تثنية الأبعاد بالنسبة لقطع القماش من ناحية الطول والعرض.
- 2-7- ورشة تجهيز القماش : يتطلب وضع القماش في المواد الكيميائية من أجل إعطائه خصائص نفاذ المياه مقاومة التعفن مقاومة الإنكماش.
- 2-8- ورشة الإتمام الجاف: تنقسم إلى:
- 2-8-1- التحفيف : إزالة الرطوبة أو السائل الزائد من المادة النسيجية بواسطة الحرارة، تتم بإحدى الطرق التالية: - تعريض المادة المراد تجفيفها للهواء الساخن؛ تعريض المادة المراد تجفيفها لسطح معدني ساخن.
- 2-8-2- التثبيت الحراري: هي تثبيت أبعاد قطع القماش النسيجية الكيماوية.
- 2-8-3- إزالة العقد : هي عملية إزالة الشوائب التي تصحب العقد الموجودة في النسيج
- 2-8-4- التليط : هي عملية تتطلب إزالة العقد و الأوساخ و ذلك بمساعدة ملقط.

2-8-5- مكيئة الكي: هي مكيئة تستعمل في كي الأقمشة بصفة عامة.

2-9- ورشة رقابة النوعية : هي إجراء يتخذ على مستوى المخبر ابتداء من كونها مادة أولية إلى غاية النسيج النهائي.

2-10- مخزن المادة الجاهزة للبيع : هو مكان تخزن فيه المادة تامة الصنع الجاهزة للبيع.

2-11- التسويق : هو المرحلة الأخيرة من مرحلة الإنتاج حيث يكون هذا الأخير جاهزا وقابلا للتسويق.

المبحث الثاني : تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المؤسسة

فيما يلي سنحاول إسقاط تقنية التكلفة المستهدفة على منتج من منتجات الشركة بناء على المنهجية المتبعة التي تطرقنا إليها في الجانب النظري ، واخترنا منتجين من أنواع القماش الذي يتم انتاجه من قبل المؤسسة محل الدراسة، و بالتحديد قماش BLEU DGPC و قماش VERT AT

المطلب الأول : دراسة المنتج و كذا دراسة السوق

- أ- دراسة المنتج : هذين المنتجين هما من المنتجات الأساسية التي تقوم المؤسسة بإنتاجهما ، إذ تعتبر المؤسسة من أكبر المؤسسات في القطر الوطني في هذا المجال.
- ب- دراسة السوق : تتم دراسة السوق من خلال الجريدة الرسمية بحيث كل من يحتاج القماش من شركات وطنية أو حتى الخواص بحيث أن كل ما ينتج يباع لأن المؤسسة تعمل على وجه الخصوص مع الجيش الوطني الشعبي ، كما أنها تنشط في بيئة تسودها منافسة قوية و شديدة مع عدد من المنافسين لها داخل التراب الوطني ، و فيما يلي أسعار البيع للمنتجين لسنة 2014 / 2015 :
- الجدول 03-01 : سعر المتر المربع الواحد

النوع	الوحدة	سعر البيع (دج)
منتج bleu dgpc	1 متر مربع	3168.7
منتج vert at	1 متر مربع	2598.13

المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة

المطلب الثاني : حساب التكلفة المستهدفة للمنتجين محل الدراسة

- 1- تحديد سعر البيع المستهدف : تتمثل استراتيجية المؤسسة لهذا المنتج في عرض المنتج بأسعار مخفضة مبدئيا من أجل الحصول على حصة سوقية أكبر مع المحافظة على جودة المنتج. وبعد دراستنا للسوق تبين أن المنتج يتم تحديد سعره من خلال المناقصات مع المنافسين بحيث يكون سعر البيع يتراوح من 20% إلى 45% من سعر التكلفة ، على سبيل المثال :

$$\text{سعر البيع المستهدف} = \text{سعر التكلفة} + 40\% \text{ من سعر التكلفة}$$

2- هامش الربح المستهدف :

بالتنسيق مع مصلحة التجارة فإن هامش الربح المستهدف الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه هو كما يلي :

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 15\% \text{ من سعر البيع}$$

لتحديد التكلفة المستهدفة نطبق العلاقة التالية :

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

كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول 02-03 : مقدار التكلفة المستهدفة

المنتج bleu dgpc

المبلغ (دج)	البيان
$3168.7 = (0.4 * 2263.35) + 2263.35$	سعر البيع المستهدف
$475.3 = 0.15 * 3168.7$	- هامش الربح المستهدف
2693.4	التكلفة المستهدفة

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق 01

الجدول 03-03 : مقدار التكلفة المستهدفة

المنتج vert at

المبلغ (دج)	البيان
$2598.13 = (0.4 * 1855.81) + 1855.81$	سعر البيع المستهدف
$389.7 = 0.15 * 2598.13$	- هامش الربح المستهدف
2208.43	التكلفة المستهدفة

المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملحق 02

المطلب الثالث : مقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة التقديرية مع خفض التكاليف

1- مقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة التقديرية : سنقوم بالمقارنة بين التكلفة المستهدفة المتوصل إليها و

التكلفة التقديرية المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول 03-04 : حساب التكلفة التقديرية

المنتج VERT AT

سعر الصرف = 22.8 دج/1 أورو

الوحدة: 1دج

البيان	التكلفة التقديرية
تكلفة شراء المواد الأولية	37756001.3
تكاليف مباشرة	
تكاليف العبور	31500
EPA	13805.9
CMA	19910.75
SIL	0
CONT	7500
مصاريف النقل	35000
الرسوم الجمركية	5667635
مجموع التكاليف المباشرة	5775351.65
تكلفة الشراء الإجمالية	43531352.95
تكلفة الشراء الوحودية	2906.14=14979.1/43531352.95
تكلفة المنتج	2906.14
تكاليف غير مباشرة	

9.71	ورشة التحضير
36.24	ورشة النسيج
51.65	ورشة الإنهاء
97.6	مجموع التكاليف غ م
3003.74	سعر التكلفة التقديري

المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملحق 01

الجدول 03-05 : حساب التكلفة التقديرية

المنتج BLEU DGPC

سعر الصرف = 28.5 دج/1 أورو

الوحدة : 1 دج

البيان	التكلفة التقديرية
تكلفة شراء المواد الأولية	51099374.22
تكاليف مباشرة	
• تكاليف العبور	31500
• EPA	333939.5
• CMA	654865.2
• SIL	79128.7
• CONT	7500
• الرسوم الجمركية	154260.00
مجموع التكاليف المباشرة	1261193.4
تكلفة الشراء الإجمالية	52360567.62
تكلفة الشراء الوحدوية	3579.75=14626.86/52360567.62

3579.75	تكلفة المنتج
	تكاليف غير مباشرة
9.71	ورشة التحضير
36.24	ورشة النسيج
51.65	ورشة الإنهاء
97.6	مجموع التكاليف غ م
3677.35	سعر التكلفة التقديري

المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملحق 02

في المرحلة السابقة قمنا بتحديد :

- التكلفة المستهدفة للمنتج **bleu dgpc** وكانت 2963.4 دج أما التكلفة التقديرية هي 3677.35 دج
- التكلفة المستهدفة للمنتج **vert at** وكانت 2208.43 دج أما التكلفة التقديرية هي 3003.74 دج

نظرا لصعوبة تحديد التكلفة التقديرية يمكن أن نستخدم معلومات جزئية من التقديرات الإجمالية وذلك بالتنسيق مع مصلحة المحاسبة والمالية، والتي من خلالها يتم تحديد التكلفة التقديرية كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول 03-06 : الفرق بين التكلفة المستهدفة و التكلفة التقديرية

المنتج **bleu dgpc**

البيان	المبلغ (دج)
التكلفة المستهدفة	2963.4
- التكلفة التقديرية	3677.35
الفرق	-713.95 للمتر المربع

الجدول 03-07 : الفرق بين التكلفة المستهدفة و التكلفة التقديرية

المنتج vert at

المبلغ (دج)	البيان
2208.43	التكلفة المستهدفة
3003.74	- التكلفة التقديرية
-795.31	الفرق للمتر المربع

المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على ما تم حسابه

وبمقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة التقديرية نجد أن هناك فارق يقدر بـ - 713.95 دج في المنتج bleu dgpc و فارق -795.31 دج في المنتج vert at ، فهذا الفارق عبارة عن تكاليف على المؤسسة العمل تخفيضها وذلك بإعادة النظر في جميع التكاليف ذات العلاقة بهذا المنتج.

2- تخفيض التكاليف

بالتنسيق مع مصلحة المحاسبة والمالية تبين لنا أن هناك العديد من التحسينات التي يجب القيام بها والعديد من التكاليف التي يجب التقليل منها مثل : مصلحة المشتريات تعمل على التأكد من جودة المواد الأولية كذلك ضرورة خفض التكاليف المباشرة لأنها تعمل على رفع التكاليف ، كما أن سعر صرف الدينار مقابل اليورو كان مرتفعا عند اقتناء المنتج bleu dgpc و هذا بالتأكيد أحد الأسباب التي تسبب في ارتفاع التكاليف ، هذه التعديلات التي سعت المؤسسة إليها يكون لها أثر على تخفيض التكاليف، وهذا الأثر يكون إيجابيا أي بمعنى أنها ستقلل من التكاليف إلى أدنى حد يمكنها من ذلك، هذا ما يعزز من صمود المؤسسة أمام المنافسة الشديدة وزيادة الحصة السوقية وضمان موقع تنافسي جيد يسمح لها بالتنافس .

والجدول الموالي يوضح مقدار التكاليف بعد التعديل بافتراض انخفاض سعر الصرف من 28.5 إلى 24.8 للمنتج bleu dgpc و كذلك خفض بعض التكاليف المباشرة نجد :

الجدول 03-08 : مقارنة التكلفة التقديرية قبل و بعد التعديل

البيان	التكلفة التقديرية قبل التعديل (دج)	التكلفة التقديرية بعد التعديل (دج)	الفرق بين التكلفة التقديرية قبل و بعد التعديل
تكلفة شراء المواد الأولية	51099374.22	44465420.37	6633953.85
تكاليف مباشرة			
تكاليف العبور	31500	30000	1500
EPA	333939.5	330000	3939.5
CMA	654865.2	650000	4865.2
SIL	79128.7	78000	1128.7
CONT	7500	7500	0
مصاريف النقل	0	0	0
الرسوم الجمركية	154260.00	154260.00	0
مجموع التكاليف المباشرة	1261193.4	1249760	11433.4
تكلفة الشراء الإجمالية	52360567.62	45715180.37	6645387.25
تكلفة الشراء الوحيدة	/52360567.62	/45715180.37	454.33
	=14626.86	=14626.86	
	3579.75	3125.42	
تكلفة المنتج	3579.75	3125.42	454.33
تكاليف غير مباشرة			
ورشة التحضير	9.71	9.71	0
ورشة النسيج	36.24	36.24	0
ورشة الإنهاء	51.65	51.65	0
مجموع التكاليف غ م	97.6	97.6	0

453.33	3224.02	3677.35	سعر التكلفة
--------	---------	---------	-------------

المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على ما تم حسابه مسبقا

نلاحظ أن بعد التعديلات في التكاليف المباشرة و بافتراض انخفاض سعر الصرف تم تخفيض التكلفة التقديرية من 3677.35 دج إلى 3224.02 دج وبالتالي أصبحت التكلفة التقديرية بعد التعديل قريبة من التكلفة المستهدفة، أي بفارق يقدر بـ 260.6 دج ، كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول 03-09: الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة التقديرية بعد التعديل

المبلغ (دج)	البيان
2963.4	التكلفة المستهدفة
3224.02	- سعر التكلفة بعد التعديل
-260.6	الفرق

إذا نجد الفارق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة التقديرية بعد التعديل هو فارق بسيط، حيث يمكن أن تقوم المؤسسة بعدة إجراءات من شأنها أن تزيل هذا الفارق، ومن بين تلك الإجراءات تخفيض هامش ربحها و بالتالي تحقق المؤسسة مكائنتها في الأسواق و بالتالي تحقيق الميزة التنافسية .

المبحث الثالث : الميزة التنافسية و دور التكلفة المستهدفة في تحقيقها

المطلب الأول : الميزة التنافسية في المؤسسة

من خلال بحثنا، تبين لنا أن الميزة التنافسية تلعب دورًا حاسمًا في نجاح المؤسسة ونموها. فهي تمنح الشركة القدرة على التفوق على منافسيها، وجذب المزيد من العملاء، وزيادة حصتها في السوق، وتحقيق مستويات أعلى من الربحية. كما تكمن أهمية الميزة التنافسية في المؤسسة كونها ضرورية لنجاح الأعمال واستدامتها على المدى الطويل. فهي تؤدي إلى زيادة المبيعات وهوامش الأرباح والإحتفاظ بالعملاء. كما تساعد في جذب المزيد منهم وتنمية الحصة السوقية. إنها ليست مجرد وسيلة لتحقيق الربح، بل هي أيضًا أداة لتأمين مستقبل المنظمة وضمان ازدهارها في بيئة تنافسية متزايدة .

المطلب الثاني : منافسين مؤسسة TEXALG

نظرا لقلة المنافسين في هذا المجال استحوذت المؤسسة على حصة كبيرة من السوق من ناحية كمية الإنتاج و سعر البيع الذي جذب العملاء و كذا نوعية و جودة القماش الذي تنتجه مما أدى إلى اكتساب المؤسسة للمرتبة الأولى وطنيا من ناحية الجودة و الإنتاج و المداخيل بحيث وصل إنتاجها في العامين الأخيرين إلى حوالي 2200000 متر مربع و مداخيل قوية جدا ، مما سببت في قلة المنافسة ، و من بين منافسيها نذكر :

- منافسين من داخل المؤسسة (من وحدات أخرى تابعة لنفس المؤسسة) ، كوحدة بسكرة و وحدة بجاية؛
- منافسين من خارج المؤسسة : المؤسسة الجزائرية للمنسوجات التقنية و الصناعية eatit spa ؛
- و الخواص (مستوردون) .

و بما أن المؤسسة قيد الدراسة قامت ببناء علاقات قوية مع العملاء و الموردين و كذلك لقدمها في النشاط منذ 1980 اكتسبت مكانة قوية في كافة أنحاء التراب الوطني .

المطلب الثالث : تحقيق الميزة التنافسية من خلال التكلفة المستهدفة

من خلال دراستنا توصلنا إلى أن تحقيق الميزة التنافسية من خلال التكلفة المستهدفة استراتيجية فعالة في بيئة الأعمال شديدة التنافسية. تعتمد هذه المقاربة الحديثة للمحاسبة الإدارية على تحديد التكلفة المسموح بها للمنتج بناءً على سعر البيع المتوقع في السوق والربح المستهدف، بدلاً من تحديد السعر بناءً على التكلفة مضافاً إليها هامش ربح. وهذا يمثل تحولاً جذرياً في التفكير

من

$$\text{"التكلفة + الربح = السعر"}$$

إلى

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

إذ أن التكلفة المستهدفة لها العديد من المزايا الرئيسية لتحقيق ميزة تنافسية، بما في ذلك التسعير القائم على السوق، وتعزيز الابتكار، وتحسين رضا العملاء، وتحقيق التحسين المستمر، ومواءمة تطوير المنتجات مع متطلبات السوق والأهداف الاستراتيجية. يتطلب التطبيق الناجح فهم وتطبيق المبادئ الأساسية للتكلفة المستهدفة، بما في ذلك التكلفة بقيادة السعر، والتركيز على العملاء، والتعاون متعدد الوظائف. من الضروري اتباع عملية تطبيق منظمة تشمل أبحاث السوق، وتحديد الأهداف، والمراقبة المستمرة. على الرغم من وجود تحديات ومخاطر مرتبطة بالتكلفة المستهدفة، إلا أن المؤسسات التي تتبنى هذا النهج الاستراتيجي بجذر وتحافظ على توازن بين خفض التكاليف والحفاظ على قيمة المنتج يمكنها تحقيق نجاح تنافسي مستدام في المجال التجاري الديناميكي والتنافسي اليوم.

الميزة المحققة من خلال تحقيق التكلفة المستهدفة

- ميزة التميز؛
- ميزة التمايز؛
- ميزة السوق.

خلاصة الفصل:

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



الخاتمة

الخاتمة:

يعتبر ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة بديلاً فعالاً للأساليب التقليدية المستخدمة في تقليل التكاليف خلال مراحل التصميم والتخطيط. يتيح هذا الأسلوب للمؤسسات اختيار المنتجات المرغوبة بناءً على فهم واضح للسعر والسوق المستهدف، مما يوفر رؤية مستقبلية حول مصير المنتج واستراتيجية المؤسسة لتحقيق الأرباح. يتم تحديد هامش الربح المرغوب بناءً على التكلفة المستهدفة، ومن ثم تُتخذ قرارات إدارية بشأن تكاليف الإنتاج وتخفيض التكاليف المقدرّة لامتناس الفجوة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة.

إن هدف المؤسسات من متابعة تكاليفها وضبطها وترشيدها واتباع استراتيجيات خاصة يعتبر بمثابة الرهان الذي يضمن لها ميزتها التنافسية، إذا كانت تتعلق بتميز المنتجات أو تقليل التكاليف، مما يضمن استمراريتها. ولكن لا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال دراسة وفهم أسلوب التكلفة المستهدفة والخطوات الأساسية التي يتضمنها، حيث يتم تحديد السعر وهامش الربح المستهدف قبل بدء الإنتاج، مع الحرص على تحقيقهما.

عند النظر في الجانب التطبيقي، يتضح وجود علاقة بين التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية، من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة مع تحقيق إشباع أفضل للزبائن، مع الحفاظ على الجودة المطلوبة. تسهم هذه العوامل في تعزيز حصة المؤسسة في السوق وضمان استمراريتها على المدى الطويل، مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.

نتائج الدراسة :

تتحلى أبرز نتائج الدراسة في النقاط التالية:

1. النتائج النظرية:

- يتضح أنه لا يمكن الاعتماد على المنهج التقليدي لتقليل التكاليف ضمن حدود الأسعار السائدة في السوق التنافسية. لذا، يتطلب الأمر خفض التكاليف وتحسين الجودة، وهو ما يمكن تحقيقه من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- إن اعتماد هذا الأسلوب من قبل المؤسسات الجزائرية سيمكنها من تعزيز قدرتها التنافسية، حيث يسهم في تقليل تكلفة المنتج الذي يرضي العملاء ويحقق الربحية؛

الخاتمة

- يعتبر نظام التكلفة المستهدفة أداة فعالة في تقليل التكاليف خلال مرحلة تصميم وتخطيط المنتجات الجديدة؛
- لا يمكن لأي مؤسسة أن تتمتع بميزة تنافسية إلا إذا توفرت لديها مجموعة من المصادر التي تتيح لها تحقيق هذه الميزة، مثل تقديم خدمات جديدة ومتميزة، أو تقليل التكاليف، أو امتلاك القدرة على التحديد والابتكار والتكيف مع بيئتها واحتياجات عملائها بشكل أفضل من منافسيه؛
- تحقيق الميزة التنافسية يمكن أن يتم من خلال المبادئ التي تروج لها التكلفة المستهدفة، وذلك عبر إنتاج منتج بتكلفة منخفضة أو تقديم خدمة متميزة؛
- تُعتبر التكلفة المستهدفة منهجًا حديثًا يساهم في زيادة الأرباح وبالتالي تعزيز الميزة التنافسية.

2. النتائج التطبيقية : فتمثل في:

- اعتماد المؤسسة على أساليب التكاليف التقليدية؛
- التركيز على جودة المنتج، حيث تُعتبر الجودة العالية من الأولويات الوطنية؛
- الخوف من تبني أساليب جديدة تختلف عن الطرق التقليدية، وذلك بسبب عدم فهم مفهوم التكلفة المستهدفة؛
- إذا قامت المؤسسة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، فإنها ستتمكن من الحصول على حصة سوقية أكبر في السوق المحلية وربما الدولية، مما سيعود عليها بعامش ربح مستدام على المدى الطويل؛
- عدم اهتمام المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة قد يجرمها من تحقيق حصة سوقية أكبر، سواء في السوق المحلية أو الدولية، مما يؤثر سلبيًا على هامش الربح والقدرة على تحقيق الميزة التنافسية.

نتائج اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى : و القائلة تطبق المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية .

و التي ننفي صحتها حيث أن مؤسسة تكسالك لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة بحيث تتبع أسلوب التكلفة الحقيقية و التقديرية لكن بعد دراستنا و محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة على منتجين وجدنا أنه بإمكانها الاعتماد عليه في خفض التكاليف و تحقيق ميزة تنافسية أكبر .

الخاتمة

الفرضية الثانية : و القائلة التكلفة المستهدفة هي تقنية تمكن المؤسسة من خفض التكاليف و تحقيق ميزة تنافسية

و التي أثبتنا صحتها كون أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في خفض التكاليف خلال دورة حياة المنتج بداية من مرحلة التخطيط و التصميم حتى مرحلة ما بعد البيع ، كما يساهم في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال تطبيق الاستراتيجيات و الإستغلال الأمثل للإمكانيات و الموارد التي تجعلها أفضل بالنسبة للمؤسسات العاملة في نفس النشاط مما يضمن استمرارها .

الفرضية الثالثة : و القائلة تساهم التكلفة المستهدفة في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال دراسة السوق و تحليل تكاليف منتجاتها مما يجعلها تتميز عن غيرها من المنافسين في الأسواق.

و التي ثبتت صحتها ، بحيث تُعد التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الحديثة في إدارة التكاليف، والتي تُمكن المؤسسة من تحقيق ميزة تنافسية في السوق. ويتم ذلك من خلال الانطلاق من احتياجات السوق وتحديد السعر المقبول من قبل العملاء، ثم العمل على ضبط تكاليف الإنتاج لتتلائم مع هذا السعر وتحقق في الوقت نفسه هامش الربح المطلوب.

آفاق الدراسة:

في ضوء نتائج هذه الدراسة، يمكن اقتراح مجموعة من الآفاق المستقبلية:

- توسيع نطاق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية والخدمية الجزائرية؛
- تنظيم دورات تكوينية وورشات تدريبية لفائدة المحاسبين والمديرين حول مفاهيم التكلفة المستهدفة؛
- اقتراح تعديل بعض السياسات المحاسبية لتسهيل تبني هذا الأسلوب وتوفير قاعدة بيانات دقيقة تدعم التحليل الاستباقي للتكاليف؛
- تعزيز ثقافة الابتكار والتجديد داخل المؤسسات، كشرط أساسي لإنجاح أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق التفوق في السوق.



قائمة المراجع

والمصادر

قائمة المصادر و المراجع

الكتب:

1. إسماعيل يحيى التريكي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد، عمان، الأردن، 2006.
2. بربري محمد أمين، محاسبة تحليلية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018.
3. حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
4. حسين أحمد حسين علي، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000.
5. حفيان عبد الوهاب، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
6. رعد عبد الله الطائي، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، 2008.
7. عبد الحي مرعي وعبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعلومات الجامعية، كلية الحقوق، الإسكندرية، 2008.
8. عبد الرحمن توفيق، طرق محاسبة التكاليف للأنشطة الصناعية، مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر، 2010.
9. عبد الرزاق حميدي، أثر إدارة الجودة الشاملة في تطوير تنافسية البنوك مع الإشارة إلى الحالة الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2013-2014.
10. عبد الستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات: مدخل كمّي، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.

قائمة المصادر و المراجع

11. عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002.
 12. علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجيا، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
 13. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
 14. فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008.
 15. محمد الصديق الفضيل، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، العدد 1، 2021، جامعة لويسيانا علي البليدة 2، الجزائر.
 16. محمد رضا الخلف نضال ومحسن حسن زويلف إنعام، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد الأول.
 17. منير محمود سالم، نظم التكاليف، دار النهضة العربية، جامعة القاهرة.
- الرسائل والأطروحات:
18. جامعة الملك سعود، التكلفة المستهدفة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2023.
 19. سميرة حزنان، ترشيد التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة الخدمية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008-2009.

قائمة المصادر و المراجع

20. عمار بوشناف، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية (مصادرها، تنميتها وتطورها)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.
21. علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010.
22. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.
23. مجتبي الصادق محمد أحمد، مدى إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة وأثره على قرارات تسعير المنتجات، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والإدارة المالية، جامعة الخرطوم، 2013.

المقالات و المجلات:

24. العماري امباركة سالم مفتاح، مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المشروعات الصغرى: دراسة حالة على المشروعات الصغرى الخدمية (التعليمية) في مدينة سرت، مجلة جامعة فزان للعلوم الإنسانية، العدد 1، مارس 2023، كلية الاقتصاد، جامعة فزان، ليبيا.
25. سعاد حاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، بغداد، العدد 1، المجلد 17، 2011.
26. سملاي يحصية وأحمد بلالي، الميزة التنافسية وفعالية التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسات الاقتصادية، جامعة المسيلة، يومي 3-4 ماي 2004.

قائمة المصادر و المراجع

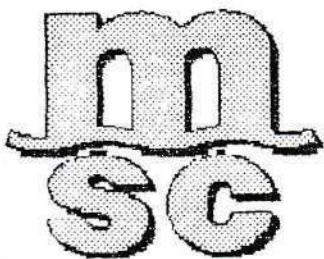
27. عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة الاستراتيجية: إدارة جديدة في عالم متغير، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2004.
28. عبد الرؤوف حجاج، الميزة التنافسية الاقتصادية: مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها، دراسة حالة شركة الورود الوادي، رسالة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2006-2007.
29. عبد السميع محمد وطيبة أحمد، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، 2010.
30. عرابة الحاج وتمجددين نور الدين، وظيفة البحث والتطوير كأساس لتحقيق ميزة تنافسية جديدة في المؤسسات الاقتصادية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات المنتدى العلمي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، نوفمبر 2007.
31. غالب محمد البستنحي، أثر كفاءة نظم المعلومات التسويقية في اكتساب الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية، أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة الإمام بن سعود، السعودية، العدد التاسع، 2011.
32. محمد رضا الخلف نضال ومحسن حسن زويلف إنعام، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد الأول.
33. محمد الصديق الفضيل، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، العدد 1، 2021، جامعة لونيسسي علي البلدية 2، الجزائر.

المراجع الأجنبية:

34. Alazard, Claude & Sépari, Sabine. Contrôle de gestion: Manuel et Applications. 20th Edition, Dunod, Paris, 2010.
35. Brilman, Jean. Les meilleures pratiques de management: au cœur de la Performance. 4ème édition, Éditions d'Organisation, Paris, 2003.
36. CASPAR et AFRIAT. L'investissement intellectuel: Essai sur l'économie de l'immatériel. Édition Economica, 1988.
37. Cooper, Robin & Slagmulder, Regine. Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice. February 25, 1997.
38. Driscoll, G. K. *International Management: An Empirical Study of



الملاحق



Mediterranean Shipping Company Algeria Sarl

89A, 89B route de l'avant-port 23000, ANNABA

N.I.F.: 00001600130326523001 RC: 23/01 0013032B00 Art:23013318751 NIS: 0 000 1601 02973 57

Tel :0560 98 61 01 /02 / 03 FAX :038 80 31 67

Banque :032-00102-538110120884 AGB Agence 102

Facture N° 1345/Surestaries

Pour le compte de l'Armateur: Mediterranean Shipping Co

Le 22/06/2016

Doit: NIF: 001116098897042	Code: A01021	Transit:	Code: 000024
EPE/SPA TEXALG		MTA SARL	
BEB EZZOUAR ALGER, Tél: 021495640/033654163, Fax: 021231598			

B/L N°MSCUOI540425 Escale: 16/05/016 Navire: MSC ESHA Du: 02/06/2016 Gros : 688 Art: 58

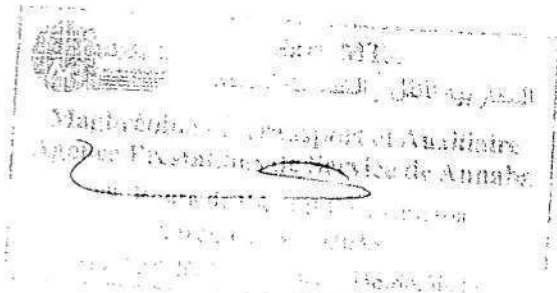
Echange effectué le: 15/06/2016, Reçu N°: 1126, Chargement le: 25/04/2016

Date Début Ops Navire: 02/06/2016

Monnaie: USD	Taux : 110,6153	Date début facturation le: 17/06/2016
Cntr Type : 40'HC: Du 1er Au 15ème jr: 0, Du 16ème Au 22ème Jr: 36 USD, Du 23ème Au 90ème Jr: 72 USD		

N° Cntr	Type	Restitué le	Jour	Montant(1)	Jour	Montant(2)	Montant(3)	(1)+(2)+(3)
MSCU845499/0	40'HC	21/06/2016	5	19 910,75	0	0,00	0,00	19 910,75

*BVA
4291235
08-06-16*



Reçu par Jacques d'Arce le 24-07-16.

MONTANT	FRAIS FIXES	TVA	TIMBRE	TOTAL FACTURE
19 910,75	0,00	0,00	0,00	19 910,75

Franchise: 15 jrs

22/06/2016 13:35:00

Arrêtée la présente facture à la somme de :

DIX NEUF MILLE NEUF CENT DIX Dinars ET SOIXANTE QUINZE CENTIMES

SERVICE FACTURATION

3^e Euro

COMMERCIAL INVOICE
FINAL INVOICE

EURO VISTAA (INDIA) LTD

(Govt. Recognised Three Star Export House)

Regd off : 28, VASWANI MANSION, DINSHAW VACHHA ROAD, CHURCH GATE, MUMBAI, 400020 INDIA.

Tel : +912222834617 * Fax : 022 22040699

Email : swatil@bom5.vsnl.net.in * web : www.eurovistaa.com

CIN NUMBER: U51900MH1987PLC042451

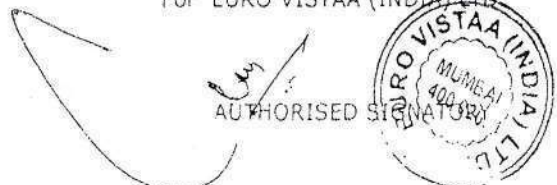
ORIGINAL

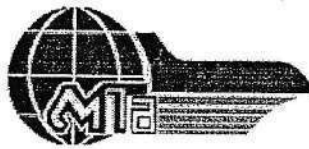
To: EPE TEXALG SPA BP N05 ROUTE D'ELALIA BEB EZZOUAR ALGER ALGERIE NIF: 001 116 098 897 042		PROFORMA INVOICE N OSC/3077/15-16 DATED ON 08/07/2015		Invoice EXP/382/2015-16 Date 15.04.2016	
Port of Despatch KOLKATA(INDIAN PORT)		Port of Destination ANNABA PORT		Country of Origin INDIA	
ARE No. Advance Lic No DRAWBACK		GR No. & Date		By Sea X-PRESS YAMUNA VOY NO. 170	
Bill of Lading No. Date MSCU01 540425 25.04.2016		Shipping Bill No. Date 6826528 01.04.2016		L/C NO 00612CD116000628 THROUGH: BANQUE NATIONALE D'ALGERIE ,ALGIERS Negotiated Through BANK OF MAHARASHTRA, OVERSEAS BRANCH, MUMBAI-21	
Marks & Nos./ Container No.		Descriptions of Goods		Quantity KGS	Rate P.KG USD (C&F)
C/NOS.		FILE LAINE NM 60/2 VERT AT CFR ANNABA PORT AS PER PROFORMA INVOICE N OSC/3077/15-16 DATED ON 08/07/2015 RELATED TO CONTRACT N005/DG/TEXALG/DRAPEST/2015 CUSTOM TARIFF NO.51071030 INSURANCE COVERED BY THE APPLICANT		14979.100	22.80
AS PER PACKING LIST					341523.48
		TOTAL USD, CFR ANNABA PORT			341523.48
TOTAL NETT WEIGHT		14979.100 KGS			
TOTAL GROSS WEIGHT		16538.300 KGS			
1X40'HC FCL CONTAINER NO.		MSCU8454990			
DOCUMENTARY CREDIT NUMBER.00612CD116000628					
TOTAL (IN WORDS)		USD THREE HUNDRED FORTY ONE THOUSAND ONE HUNDRED FIFTY THREE AND CENTS FORTY EIGHT ONLY			

CAUTION

PLEASE DO NOT MIX THE LOTS

For EURO VISTAA (INDIA) LTD





Agence de Prestations Services Annaba

ANNABA, Le : 21/06/2016

IRC : 23-04 99B0010146

IIS : 097016070015250

rtN° : 23013749012

° Cpte : CPA 004 002014 00000 90 17 30

Facture Restitution N° 2071

BL N° MSCU01540425

EPE TEXALG SPA
P/C EPE/SPA TEXALG
ZI KHENCHELA
RC 0988970B11
ID/Fiscal : 001116098897042
Tel (032)73-06-56 Fax (032)73-06-57

Structure	Désignation	Qté	Prix.Unitaire	Montant HT
RESTITUTION	Restitution Conteneur 40	1	7 500.00	7 500.00

Mode de Règlement : Chèque

Total = 7 500.00
Tva (17%)= 1 275.00

Arrêtée la Présente Facture à la Somme de :

Total à Payer= 8 775.00

HUIT MILLE SEPT CENT SOLXANTE QUINZE Dinars Algerien et Zéro Centimes

TVA R
Le = 31081116

ège Social : 89, Route de l'Avant Port, Annaba

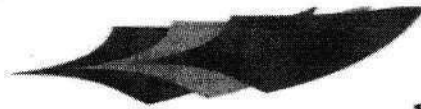
-mail : upannaba@mta.dz

Site : www.mta.dz

él : (038) 86-79-17

Fax : (038) 86-60-47

Imprimé le : 21/06/2016 10:46:22



CALCUL PRIX DE REVIENT INDUSTRIEL

MARCHE N° : 11/TEXALG/DRAPEST/2014

FOURNISSEUR : EURO VISTA

TISSU IGNIFUGE (50%50%)

NUMERO METRIQUE 2/60

FACTURE N°16320025

DATE :10/12/2014 ✓

07EME ENVOI

COLORIS : BLEU DGPC

khenchela le 15/03/2015

Désignation	Valeur
PRIX UNITAIRE EN DEVIS EURO	28,50
QUANTITE PNC	14 626,86
PRIX UNITAIRE EN DEVIS	416 865,51
COURS D 10	122,58000
VALEURS DA	51 099 374,22
QUANTITE PN	14 626,86
1- TRANSIT	31 500,00
2- MTA	
3- EPA	333 939,50
3- CMA	654 865,20
4- SIL	79 128,70
5- CONT	7 500,00
6- TRANSPORT	
6- DROIT DE DOUANE	154 260,00
Total frais d'approche	1 261 193,40
COUT D'ACHAT MATIERE (FILES) = VALEURS DA +	52 360 567,62
COUT DE METIERS (FILES) UNITAIRE	3 579,75

Cout de transformation

Désignation	Valeur
PREPARATION	9,71
TISSAGE	36,24
FINISSAGE	51,65
COUT DE TRANSFORMATION	97,60
CALCUL LE PRIX DE REVIENT INDUSTRIEL	2 165,75
Cout d'achat matiere	3 579,75
Consommation Gr/ML	0,605
Cout du produit (01)	2 165,75
Cout de transformation (02)	97,60
LE PRIX DE REVIENT INDUSTRIEL PRI = (01	2 263,35

CMACGM ANNABA

9 Avenue ALN Centre D'affaire El Djaouhara Annaba.

Capital: 207 000 000 DA NIF:099916000895666/ NIS: 099716019873601 RC:99B0008956 23016452051

Banque: AGB:AGCE:102/RIB: 032001020593301208-51 & BEA/AGCE:044 RIB: 002000444405663984-32

Tel: 038 44 23 86 Fax: 038442475



BL: ANT1020056A - ANT1020056A - FR001

FACTURE N°: DZIM0812550

Client : 0003277278

Date 25/08/2016

Client: EPE TEXALG SPA

BP N 05 ROUTE D ELALIA BAB EZZOUAR ALGERIA

RC : AI: NIS:

Transitaire 0000640055 SARL MTA

Voyage 017HNN Navire DP ABILITY Provenance D. Accost: 08/05/2016

Zone.: Gros:

art	BL	Détails	type	Marchandise	poids	unite	Tare
003	ANT1020056	TRLU7546393	40HC	1X40' STC FILE ARAMIDE VISCOSE FR	16 239,880	42	3 900,000

Les rubriques de facturation

codrub	libelle	Montant
FEE02	Frais de gestion	40 000,00
VAT00	TVA17% (DZA01+DZA02+DZA03+DZA04+DZA05)	6 800,00
Montant=		46 800,00

QUARANTE SIX MILLE HUIT CENTS D A

1USD 109,1442 1EUR= 124,9810

Reglements

N°	Regle	Le	Ref_regl	adr_banque	Emetteur	Timbre	Montant
1	CHQ	25/08/2016	BNA 4291275	KHENCHLA	TEXALG SPA	0,00	46 800,00



1 DECLARATION CODE 1025				2 LIBELLE AL AC 100 08371				3 PERIODE				4 total / articles				EXEMPLAIRE DECLARANT															
7 IMPORTATEUR / EXPORTATEUR REEL												5 ENREGISTREMENT N° 2016 01417 (VALIDEE) DATE - HEURE 2016-08-09 09:25 CODE - BUREAU 023201ANNABA																			
S.J. 1				code fiscal 501114078327042-00				CPC 10 18000				11 TYPE D'OPERATION FONCTIONNEMENT								12 MANIPULATION				13 COMPLEV				14 NATTRANS			
10 FOURNISSEUR / DESTINATAIRE REEL INDEXEL SUDAN RENKAI												15 PRIX TOTAL FACTURE NET (R.T.N.) MONTANT 416865,51				17 MONNAIE				18 AUTRES FRAIS MONTANT				19 MONNAIE				20 ASSURANCES MONTANT			
20 PAYS ACHAT VENTE				21 PAYS DEST. DIF				22 RELAT. VENTE/ACHAT				23 CODE ACHAT				24 SOLDE ACHATS ELEMENTS ET (P.T.N.M)				25 TAUX DE CHANGE 122,58000											
23 DECLARANT SUDAN RENKAI												26 VALUEUR EN DA 5107374,22				27 DOMICILIATION BANCAIRE SUDAN RENKAI				28				29							
25 CODE MANIFESTE				26 N° BOONDET				27 LIGNE SOMME DATE 18/05/2016				28 Nbre Total (Colles Déclarées) 47				29				30											
32 TRANSPORT DE / VERS L'ETRANGER RATON MODE IDENTIFICATION OR ABILITY				33 PCHS TOTAL BRUT 16239,88				34				35				36															
35 TRANSPORT INTERIEUR RATON MODE IDENTIFICATION				36 LOCALISATION M/DES 37 PAYS PROVIEN DEBT CODE				38				39				40															
ARTICLE N° 0017				DESIGNATION DES MARCHANDISES (NOMBRE, NATURE, MARQUES, N° CONTAINER ET N° DES COLIS) cables				37 REGIME FISCAL 500				38 ORIGINE 58000000				39 CODE STATISTIQUE				40 POIDS NET 14626,86											
41				42				43				44				45															
42				43				44				45				46															
46				47				48				49				50															
47				48				49				50				51															
48				49				50				51				52															
49				50				51				52				53															
50				51				52				53				54															
51				52				53				54				55															
52				53				54				55				56															
53				54				55				56				57															
54				55				56				57				58															
55				56				57				58				59															
56				57				58				59				60															
57				58				59				60				61															
58				59				60				61				62															
59				60				61				62				63															
60				61				62				63				64															
61				62				63				64				65															
62				63				64				65				66															
63				64				65				66				67															
64				65				66				67				68															
65				66				67				68				69															
66				67				68				69				70															
67				68				69				70				71															
68				69				70				71				72															
69				70				71				72				73															
70				71				72				73				74															
71				72				73				74				75															
72				73				74				75				76															
73				74				75				76				77															
74				75				76				77				78															
75				76				77				78				79															
76				77				78				79				80															
77				78				79				80				81															
78				79				80				81				82															
79				80				81				82				83															
80				81				82				83				84															
81				82				83				84				85															
82				83				84				85				86															
83				84				85				86				87															
84				85				86				87				88															
85				86				87				88				89															
86				87				88				89				90															
87				88				89				90				91															
88				89				90				91				92															
89				90				91				92				93															
90				91				92				93				94															
91				92				93				94				95															
92				93				94				95				96															
93				94				95				96				97															
94				95				96				97				98															
95				96				97				98				99															
96				97				98				99				100															
97				98				99				100				101															
98				99				100				101				102															
99				100				101				102				103															
100				101				102				103				104															
101				102				103				104				105															
102				103				104				105				106															
103				104				105				106				107															
104				105				106				107				108															
105				106				107				108				109															
106				107				108				109				110															
107				108				109				110				111															
108				109				110				111				112															
109				110				111				112				113															
110				111				112				113				114															
111				112				113				114				115															
112				113				114				115				116															
113				114				115				116				117															
114				115				116				117				118															
115				116				117				118				119															
116				117				118				119				120															
117				118				119				120				121															
118				119				120				121				122															
119				120				121				122				123															
120				121				122				123				124															
121				122				123				124				125															
122				123				124				125				126															
123				124				125				126				127															
124				125				126				127				128															
125				126				127				128				129															
126				127				128				129				130															
127				128				129				130				131															
128				129				130				131				132															
129				130				131				132				133															
130				131				132				133				134															
131				132				133				134				135															
132				133				134				135				136															
133				134				135				136				137															
134				135				136				137				138															
135				136				137				138				139															
136				137				138				139				140															
137				138				139				140				141															
138				139				140				141				142															
139				140				141				142				143															
140				141				142				143				144															
141				142				143				144				145															
142				143				144				145				146															
143				144				145				146				147															
144				145				146				147				148															
145				146				147				148				149															
146				147				148				149				150															
147				148				149				150				151															
148				149				150				151				152															
149				150				151				152				153															
150				151				152				153				154															
151				152				153				154				155															
152				153				154				155				156															
153				154				155				156				157															
154				155				156				157				158															
155				156				157				158				159															
156				157				158				159				160															
157				158				159				160				161															
158				159				160				161				162															
159				160				161				162				163															
160				161				162				163				164															
161				162				163				164				165															
162				163				164				165				166															
163				164				165				166				167															
164				165				166				167				168															
165				166				167				168				169															
166				167				168				169				170															
167				168				169				170				171															
168				169				170				171				172															
169				170				171				172				173															
170				171				172				173				174															
171				172				173				174				175															
172				173				174				175				176															
173				174				175				176				177															
174				175				176				177				178															
175				176				177				178				179															
176				177				178				179				180															
177				178				179				180				181															
178				179				180				181				182															
179				180				181				182				183															
180				181				182				183				184															
181				182				183				184				185															
182				183				184				185				186															
183				184				185				186				187															
184				185				186				187				188															
185				186				187				188				189															
186				187				188				189				190															
187				188				189				190				191															
188				189				190				191				192															
189				190				191				192				193															
190				191				192				193				194															
191				192				193				194				195															
192				193				194				195				196															
193				194				195				196				197															
194				195				196				197				198															
195				196				197				198				199															
196				197				198				199				200															
197				198				199				200				201															
198				199				200				201				202															
199				200				201				202				203															
200				201				202				203				204															
201				202				203				204				205															
202				203				204				205				206															
203				204				205				206				207															
204				205				206				207				208															
205				206				207				208				209															
206				207				208				209				210															
207				208				209				210				211															
208				209				210				211				212															
209				210				211				212				213															
210				211				212				213				214															
211				212				213				214				215															
212				213				214				215				216															
213																															

3 Envoi
 N° de commande 011/TEXALG/DRAPEST/2015
utexbel

PASSION > PROCESS > PROGRESS



Av. C. Snoecklaan, 30 9600 RONSE-RENAIX (Belgium)

DATE 04/02/2016

FACTURE 16320025

EPE TEXALG SPA
 NIF 001116098897042
 BP N05 ROUTE D'ELALIA BEB

DZ-1 EZZOUAR
 ALGERIA

REF : Note d'envoi 16/320028

Dept. : P & J Tiberghien

ODU/02/ODU

CLIENT : T00126

Description	Brut kg	Pds Comm kg	Prix Unit.	Valeur
LIVRAISON : PRODUIT FINI				
Qual : FILES ARAMIDE/MISCOSE FR 60/40% WO-TYPE - 4628 2M45 BLEU DGSN				Partie M15537
Colore : BLEU DGSN Achèy : TORSION CHAÎNE - TORSION S - VAPORISE				
Tire : Nm 45/2 (No 27/2) () Présentation : BOBINE METREE - TUBE CARTON				
Réf.Cmd : MARCHÉ 01/TEXALG/DRAPEST/2015				
Code 5509 9900	5796	16239,88	14626,86	28,50 418 865,51

Contrat	Qté Ordre	Livr. profits	Livr. ce jour	Solde
151462020 4628 2M45 BLEU DGSN	75000,00	43643,88	14626,86	16529,28

Les Parties conviennent que le droit de rétention pourra être exercé sur les marchandises provenant de plusieurs transactions ou type de transactions (façon, vente) étant donné que celles-ci cadrent dans une même relation commerciale. Le créancier pourra également exercer son droit de rétention durant la période de réorganisation judiciaire dans le cadre de la loi sur la continuité des entreprises.

Facture cédée à KBC Commercial Finance sa - 6, Avenue du Port - 1080 Bruxelles

Payable exclusivement au compte ci-dessous.

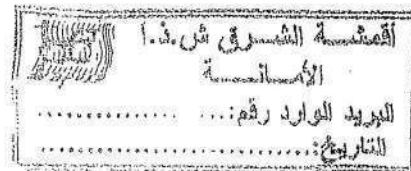
Tout litige relatif à cette facture sera immédiatement signalé à la susdite société.

IBAN : BE32 7330 5160 1202 BIC : KREDBE33

Tél. 0032(0)2/645 39 11 / Fax. 0032(0)2/646 06 89

Date de livraison : 04.02.2016

Veuillez indiquer lors du paiement la communication structurée suivante : +++011/6320/02550+++



MARCHANDISES	TOTAL	A PAYER
416 865,5100	416 865,5100	416 865,5100 EUR

PAIEMENT CONTRE REMISE DOCUMENTAIRE
 CONSIGNES SUPPORTS ET EMBALLAGES PERDUS.
 LIVRAISON CFR ANNABA
 TRANSPORT PAR SHIPEX

AGENT 02 ALGERIE
 DATE D'ÉCHÉANCE 04/02/2016
 MARCHANDISE D'ORIGINE UNION EUROPEENNE

Les marchandises restent notre propriété jusqu'à réception du paiement intégral.

CMACGM ANNABA

9 Avenue ALN Centre D'affaire El Djaouhara Annaba.

Capital: 207 000 000 DA NIF:099916000895666/ NIS: 099716019873601 RC:99B0008956 23016452051

Banque: AGB:AGCE:102/RIB: 032001020593301208-51 & BEA/AGCE:044 RIB: 002000444405663984-32

Tel: 038 44 23 86 Fax: 038442475



BL ANT1020056A - ANT1020056A - FR001	Facture N° DZIM0812524 (Surestarie)
Client 0003277278	Date 25/08/2016
Client: EPE TEXALG SPA BP N 05 ROUTE D ELALIA BAB EZZOUAR ALGERIA RC : AI: NIS: Transitaire 0000640055 SARL MTA	
Voyage: 017HNN Navire: DP ABILITY D.accost. 08/05/2016 D.Echange. 03/08/2016 Taux USD: 109,14420	

Conteneur	size	Deb	Res_dd	Franc	Jours	TR1\$	TR2\$	TR3\$	Montant\$	montantDZD
TRLU7546393	40HC	08/05/2016	24/08/2016	15	75	40,00	80,00	120,00	6 000,00	654 865,20

Montant en lettres

Montant

654 865,20

SIX CENT CINQUANTE QUATRE MILLE HUIT CENT SOIXANTE CINQ D A ET VINGT CTS

Reglements

N°	Regle	Le	Ref_regl	adr_banque	Emetteur	Timbre	Montant
1	CHQ	25/08/2016	BNA 4291275	KHENCHLA	TEXALG SPA	0,00	654 865,20





TEXALG

الجزائرية للمنسوجات
L'ALGERIENNE DES TEXTILES
Société par actions au Capital Social de 5 000 000 000DA
وحدة الإنتاج تكسالق - خنشلة UNITE DE PRODUCTION TEXALG-KHENCHELA.

خنشلة في : 2025.05.05

المديرية العامة الجزائرية للمنسوجات - تكسالق
مديرية وحدة الإنتاج تكسالق - خنشلة
المديرية الفرعية للموارد البشرية

شهادة تربص

نحن المدير الفرعي للموارد البشرية لوحدة الإنتاج تكسالق بخنشلة نشهد بأن:

السيد : * زردوم مروان * طالب بجامعة عباس لغرور * خنشلة *
المولود في : 2003.02.15 ب: خنشلة

قد قام باجراء تربص داخلي بوحدتنا الإنتاجية تكسالق - خنشلة
من تاريخ: 20 أبريل 2025 الى غاية 04 ماي 2025
في إختصاص: محاسبة.

كما أن التكاليف كانت على عاتق الطالب (المطعم - النقل - الإيواء)

سلمت هذه الشهادة لاستعمالها في حدود ما يخوله القانون .

ع/مديرية الوحدة



خنشلة في : 2025.05.05

المديرية العامة الجزائرية للمنسوجات - تكسالق
مديرية وحدة الإنتاج تكسالق - خنشلة
المديرية الفرعية للموارد البشرية

شهادة تربص

نحن المدير الفرعي للموارد البشرية لوحدة الإنتاج تكسالق بخنشلة نشهد بأن:

السيد : * جبايلي جمال * طالب بجامعة عباس لغرور * خنشلة *

المولود في : 1999.02.21 ب: خنشلة

قد قام باجراء تربص داخلي بوحدتنا الإنتاجية تكسالق - خنشلة

من تاريخ: 20 أبريل 2025 الى غاية 04 ماي 2025

في إختصاص: محاسبة.

كما أن التكاليف كانت على عاتق الطالب (المطعم - النقل - الإيواء)

سلمت هذه الشهادة لاستعمالها في حدود ما يخوله القانون .

ع/مديرية الوحدة





خنشلة في : 2025-04-28

الرقم: / ك ع ا ت ع ق م و / 2025

الاسم واللقب : صرون زرووم اجمال جياييلي
تاريخ الميلاد: 2003/02/15 | 2021/02/19

مكان الميلاد: خنشلة

- عنوان تقرير التريص: دور النشلة كمنشلة في تحقيق اللميزة التنافسية
- مكان التريص: وحدة للإنتاج خنشلة
- فترة التريص من: 04 ماي 2025

ملاحظة	العلامة	عناصر المواظبة
	04/...4	المواظبة
	04/...4	المبادرة
	04/...4	المعارف التطبيقية
	04/...3	قدرة العمل
	04/...4	العلاقة مع العمال
	20/...1	العلامة النهائية

ملاحظات أخرى:

رئيس القسم
عبد الجليل جناري
ممثل المؤسسة
الجامعة عباس لغرور خنشلة
الكلية الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية والعلوم التطبيقية

