



جامعة عباس لغرور خنشلة  
ABBES LAGHROUR UNIVERSITY KHENCHELA

Ministry Of Higher Education And Scientific Reserche

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Abbas Laghrour University Khenchela

جامعة عباس لغرور خنشلة



جامعة عباس لغرور خنشلة  
ABBES LAGHROUR UNIVERSITY KHENCHELA

Faculty Of Economies , Management And Commercial Sciences

كلية العلوم الاقتصادية والتسيروالعلوم التجارية

قسم العلوم التجارية وعلوم التسيير

أثر تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية  
دراسة حالة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي تخصص : محاسبة

إشراف الأستاذ:

❖ أونيسي بلال

اعداد الطلبة :

❖ لعلاونة حفيظة

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة العلمية	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة عباس لغرور خنشلة	أستاذة التعليم العالي	بن حركو غنية
مشرفا ومقررا	جامعة عباس لغرور خنشلة	أستاذ مساعد أ	أونيسي بلال
مناقشا	جامعة عباس لغرور خنشلة	أستاذة التعليم العالي	حرنان نجوى

السنة الجامعية : 2023\_2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# إهداء

بعد مسيرة دراسية دامت سنوات حملت في طياتها الكثير من الصعوبات والمشقة والتعب ، ها أنا اليوم على عتبة تخرجي اقطف ثمار تعبي و أرفع قبعتي بكل فخر ، فاللهم لك الحمد قبل أن ترضى و لك الحمد اذا رضيت و لك الحمد بعد الرضا ، لأنك وفققتني على إتمام هذا العمل و تحقيق حلمي .... أهدي هذا النجاح ....

إلى الذي زين إسمي بأجمل الألقاب ، من دعمني بلا حدود و أعطاني بلا مقابل

إلى من علمني أن الدنيا كفاح و سلاحها العلم و المعرفة ، إلى من غرس في روحي مكارم الأخلاق

داعي الأول في مسيرتي و سندي و قوتي و ملاذي بعد الله ...

إلى بطلي الأول و الأخير ....

إلى فخري و اعتزازي ....

**أبي حبيب قلبي**

إلى الغائبة عني و الحاضرة في قلبي

إلى من كانت ستفرح بتفوقي و نجاحي

إلى زهرتي الراحلة .....

**أمي الغالية رحمها الله**

إلى تلك الإنسانية العظيمة التي لطالما تمنيت أن تقر عينها برؤيتي في يوم كهذا

إلى من كانت دعواتها تحيطني دائما

إلى التي كانت لي أكثر من أم بحنانها و حمها الغير محدود

**جدتي حبيتي رحمها الله**

لكل من كان عوناً و سندا في هذا الطريق .... أهديكم هذا الإنجاز و ثمرة نجاحي الذي لطالما تمنيته ،

ها أنا اليوم أتممت أول ثمراته راجية من الله تعالى أن ينفعني بما علمني و أن يعلمني ما أجهل و يجعله حجة لي

لا علي .

## شكر و عرفان

بداية أحمد الله عزوجل الذي منحني القوة  
والصبر و وفقتي على إتمام هذا العمل المتواضع

أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف " **أونيسي بلال** " الذي أكن له كل الإحترام  
والتقدير إعترافا مني

بفضله الكبير من خلال إشرافه على مذكرتي والإرشادات والنصائح القيمة التي قدمها لي  
والتي أفادتني كثيرا في بحثي هذا .

كما أتقدم بأسى عبارات الشكر والتقدير إلى الأساتذة الأفاضل " **لوجاني عبد العزيز** "  
و" **سليمان عصام** " وذلك بقبولهم مد يد العون لي ومساعدتي فورا احتياجي ذلك دون  
أي تردد ، فلهم مني عظيم الشكر وخالص الإمتنان و موفورا الإحترام .

كما يسرني أن أتقدم بالشكر إلى أعضاء اللجنة كل بإسمه لقبولهم مناقشة مذكرتي وعلى  
التوجيهات والنصائح والملاحظات القيمة المقدمة منهم .

وأشكر أيضا كل الأساتذة الذين حرصوا على تلقينا العلم والمعرفة ولكل من ساهم في  
إعداد هذا العمل من قريب أو بعيد

وأشكر بالأخص أبي حبيبي على مساندته و حبه وعطفه لي

وفي الأخير أسأل الله العظيم رب العرش الكريم أن يرزقني العلم النافع ويبعد عني الجهل.

وشكرا

المخلص

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 الصناعية 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 شركة التضامن عثماني بناء على المعلومات المقدمة من طرف العاملين فيه، من أجل التأكد ميدانيا من مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المؤسسات الصناعية 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 ؛ ميزة تنافسية ؛ استراتيجيات تنافسية ؛ محاسبة التسيير .

## Abstract :

This study aimed to shed light on highlighting the role of management accounting methods in achieving competitive advantage. In our study, light was shed on the target costing method and the possibility of applying it in industrial institutions in order to enhance their competitive advantage, as this method is considered one of the most important modern management methods, which works To reduce costs at the level of product planning and design while achieving profits, we also touched on the competitive advantage that organizations seek to achieve by relying on competitive strategies.

From this standpoint and in order to achieve the objectives of this study, we conducted the applied aspect on the Othmani Solidarity Company based on the information provided by its employees, in order to verify in the field the extent to which the target costing method can be applied at the level of industrial institutions while clarifying the role of target costing in achieving competitive advantage.

We relied on the descriptive approach, the historical approach, the case study method, and comparison to reach results, the most important of which is that the target costing method helps increase the competitiveness of the organization, enables it to achieve profits, and helps it attract customers, by reducing costs and maintaining product quality.

.Keywords: target cost; competitive advantage; Competitive strategies; management accounting

# قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
/	فهرس الأشكال
/	فهرس الجداول
أ-د	المقدمة
<b>الفصل الأول : مدخل إلى محاسبة التسيير</b>	
01	تمهيد
02	المبحث الأول طبيعة ونطاق محاسبة التسيير
02	المطلب الأول : التطور التاريخي لمحاسبة التسيير
03	المطلب الثاني : تعريف محاسبة التسيير
05	المطلب الثالث : أهداف محاسبة التسيير
07	المبحث الثاني : أدوات محاسبة التسيير (الأساليب)
07	المطلب الأول : أدوات محاسبة التسيير التقليدية
11	المطلب الثاني : أدوات محاسبة التسيير الحديثة
16	المطلب الثالث : أدوات محاسبة التسيير و التحسينات المستمرة لإدارة الشركة
20	المبحث الثالث : محاسبة التسيير ، التكلفة المستهدفة نموذجاً
20	المطلب الأول : تعريف التكلفة المستهدفة
21	المطلب الثاني : أسباب الإتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة و منهجية تطبيقها
32	المطلب الثالث : الدور الإستراتيجي لأسلوب التكلفة المستهدفة في الإستراتيجيات التنافسية
34	خاتمة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني : الميزة التنافسية</b>	
36	تمهيد
37	المبحث الأول : ماهية الميزة التنافسية
37	المطلب الأول : تعريف الميزة التنافسية ، أهميتها
39	المطلب الثاني : خصائص الميزة التنافسية و محدداتها
41	المطلب الثالث : مصادر ، انواع و أبعاد الميزة التنافسية .
45	المبحث الثاني : مساهمة الإستراتيجيات التنافسية في تحقيق الميزة التنافسية
45	المطلب الأول : معيار مصدر القيمة
48	المطلب الثاني : درجة التحسين و التطوير و التجديد المستمر في الميزة
51	المطلب الثالث : عدد مصادر الميزة التي تمتلكها المنظمة



52	المبحث الثالث : انعكاسات تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية
52	المطلب الأول: أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة
53	المطلب الثاني: أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في تحقيق الجودة
54	المطلب الثالث: أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في تحقيق الإبداع
56	خاتمة الفصل الثاني
<b>الفصل الثالث : عرض وتحليل نتائج الدراسة الداسة الميدانية واختبار الفرضيات</b>	
58	المبحث الأول : عموميات حول شركة التضامن عثماني _ خنشلة _
58	المطلب الأول: تقديم بشركة التضامن عثماني
60	المطلب الثاني: البطاقة الفنية للشركة
61	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة التضامن عثماني
64	المبحث الثاني: و اقع استخدام نظام محاسبة التكاليف بالشركة .
64	المطلب الأول: مصادر وعناصر حساب تكلفة المنتج بالمؤسسة .
65	المطلب الثاني: الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة بالمؤسسة
67	المبحث الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية .
67	المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة
69	المطلب الثاني: تحديد و تحليل الهدف من تخفيض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة
71	خاتمة الفصل الثالث
73	خاتمة عامة
	المراجع
	الملاحق

قائمة الاشكال و

الجداول

قائمة الأشكال :

فصل الأول	
14	الشكل 01/01 يمثل الفرق بين (ABM) و (ABC)
27	الشكل 02/01 يمثل تحديد السعر المستهدف
28	الشكل 03/01 يمثل الربح المستهدف
31	الشكل 04/01 يمثل خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة
33	الشكل 05/01 دور التكلفة المستهدفة في استراتيجية قيادة التكلفة
فصل الثاني :	
40	شكل 01/02 دورة حياة الميزة التنافسية
55	لشكل 02/02 تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية
فصل الثالث	
61	شكل 01/03 الهيكل التنظيمي لشركة ملبنة عثماني
65	الشكل : 02/03 طريقة حساب سعر التكلفة بالمؤسسة

قائمة الجداول :

فصل الأول	
20	جدول 01/01 يبين تباين آراء الباحثين حول مفهوم التكلفة المستهدفة
22	جدول 02/01 رقم الاختلاف بين مدخل التكلفة المستهدفة و النظم التقليدية للتكالي
فصل الثاني :	
37	جدول 01/02 لأهم مفاهيم الأساليب الميزة التنافسية
49	جدول 02/02 متطلبات الإستراتيجيات العامة للتنافس
50	الجدول 03/02 مقارنة الإستراتيجيات التنافسية المتاحة المختلفة للمؤسسة
فصل الثالث	
60	جدول 01/03 البطاقة الفنية للمؤسسة
68	الجدول 02/03 هامش الربح للحليب المبستر (1 لتر) لسنة 2024
70	جدول 03/03 : المقارنة بين التكلفة الفعلية و المستهدفة

# مقدمة

## المقدمة :

مع تغير البيئة الإقتصادية و التي جعلت من محيط المؤسسة متغيرا مرنا يخضع للتغيرات البيئية الداخلية و الخارجية كان لابد من التوجه نحو التفكير الإستراتيجي القائم على التخطيط المرن على المدى الطويل و هذا التفكير أدى الى ضرورة بلورة آليات محاسبة التسيير من أجل الربط بين المستوى الاستراتيجي و المستوى العملي و بذلك تم تطوير أدوات محاسبة التسيير من التقليدية الى الحديثة.

و في إطار المنافسة الشديدة التي تعاني منها المؤسسات نتيجة التحولات في المحيط الخارجي و التطورات التكنولوجية السريعة في وسائل الإنتاج و طرق التصنيع ، أصبح لزاما على المؤسسات الإهتمام بتطوير تنافسيتهما من خلال امتلاك مقومات التنافس المتمثلة في المزايا التنافسية التي تعبر عن عناصر و سمات اختلاف المؤسسة الإقتصادية و تميزها عن غيرها . فهي القاعدة الأساسية التي يرتكز عليها أداء المؤسسة و مفتاح نجاحها ، و تعتبر كذلك الفرصة الجوهرية التي يجب الإعتماد عليها لتحقيق الربح ، و يكون ذلك من خلال التركيز على التنوع في الإنتاج و تنظيم الأنظمة الإنتاجية لتقديم منتجات ذات جودة عالية بتكلفة أقل تحت قيد التماشي مع معايير الجودة العالمية تلبية لرغبات العملاء ، فامتلاك ميزة تنافسية يمكن المؤسسة من الصمود في وجه المنافسين و توسيع فرص دخولها للسوق لزيادة حصصها السوقية و بالتالي زيادة أرباحها و هذا هو الهدف الرئيسي التي تسعى له كل مؤسسة إقتصادية ، لكن لعجز أساليب المحاسبة التقليدية على مجاراة التطورات المتسارعة في بيئة الإنتاج جرى البحث عن أساليب حديثة للتكاليف و التعامل معها بموضوعية هذا ما نتج عنه ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة.

حيث يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أنجح نظم إدارة التكاليف لكونه يعمل على تخفيض التكاليف في مرحلتي تخطيط و تصميم المنتجات دون المساس بجودة المنتجات مع السعي لإرضاء العميل بصفة مستمرة لتحقيق أعلى نسبة من الأرباح ذلك عن طريق إحدى الإستراتيجيات التنافسية . فأسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر سلاحا تنافسيا ، و الأكثر فاعلية الذي يدعم تحقيق ميزة التنافسية و يضمن للمؤسسات البقاء في السوق عن طريق اعتماده على أدوات تحجيم التكلفة من هندسة القيمة ، جداول التكلفة ، الهندسة المتزامنة ، الهندسة العكسية و سلسلة القيمة .

من خلال هذه الدراسة سيتم التركيز على بيان الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير على وجه العموم و أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة على وجه الخصوص و الدور الذي يلعبه في تحقيق الميزة التنافسية .

من هذا المنطلق قمنا بصياغة الإشكالية في سؤال جوهري يتمثل في :

هل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية يساهم في تحقيق ميزة تنافسية ؟

و نظرا لتداخل الأفكار و الإختلاف في وجهات النظر في مثل هذه الدراسات ، و حتى يتسنى لنا الإجابة على الإشكال الرئيسي و من أجل تسهيل الدراسة ، فإنه من الضروري طرح التساؤلات الفرعية التالية :

\_ كيف يتم تحقيق الميزة التنافسية ؟

\_ هل من بين أهداف التكلفة المستهدفة هو تحقيق الميزة التنافسية ؟

\_ هل المؤسسات الصناعية الجزائرية على دراية حول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ؟

فرضيات الدراسة :

بغية الإجابة على الإشكالية و مختلف الأسئلة الفرعية نقترح الفرضيات التالية :

\_ يعد اكتساب المؤسسة للميزة التنافسية هدفا استراتيجيا مما يمكنها من تحقيق الإستدامة على المدى الطويل و كسب الريادة في السوق .

\_ تهدف التكلفة المستهدفة إلى التحكم في التكاليف و تحسين الربحية .

\_ تفتقد المؤسسات الجزائرية للمعرفة الكافية من أجل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .

أهمية موضوع البحث :

تتجلى أهمية هذا الموضوع في :

\_ التعريف بمتغيرات الدراسة و إعطاء لكل متغير مفهوم دقيق و وواضح من خلال إبراز الإطار المفاهيمي لكل من محاسبة التكاليف و الميزة التنافسية و التكلفة المستهدفة .

\_ إظهار أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب جديد من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تحقيق الميزة التنافسية.

\_ إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية .

مبررات اختيار الموضوع :

يرجع إختيارنا إلى هذا الموضوع إلى عدة أسباب منها أسباب ذاتية و أخرى موضوعية :

(أ) أسباب ذاتية

- الموضوع ضمن التخصص الأكاديمي المدروس.
- الميول الشخصي للمواضيع ذات الصلة بالتكاليف.
- إثراء الساحة البحثية والمكتبة الجامعية.

ب) أسباب موضوعية

- الرغبة في اكتساب معلومات فيما يخص أسلوب التكلفة المستهدفة.
- حداثة الموضوع لكون التحكم في التكاليف هو من الاهتمامات الكبرى للمؤسسات.
- إبراز أثر أسلوب التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية.

### المنهج المتبع :

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب البحث والإجابة عن الإشكالية المطروحة مع إثبات أو نفي الفرضيات، قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال عرض المفاهيم الأساسية المرتبطة بكل من محاسبة التكاليف ، الميزة التنافسية ، والتكلفة المستهدفة.

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 .

### ما يميز الدراسة :

تميزت الدراسة الحالية بعدة اختلافات أهمها :

- التركيز على أسلوب التكلفة المستهدفة لأهميته .
- مقارنة الإستراتيجيات التنافسية
- المؤسسة محل الدراسة تعتبر بيئة جديدة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من جهة، وكون أن الأسعار التي تعمل بها ملبنة عثمانى مقننة من جهة أخرى .
- تطبيق الدراسة على المنتج المصنع على مدار السنة .

### هيكل البحث :

تتكون دراستنا من مقدمة 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 مدخل إلى محاسبة التسيير الذي تناول التطور التاريخي و بعض التعريفات و الأهداف الرئيسية لمحاسبة التسيير في المبحث الأول ، كما تطرق المبحث الثاني إلى الأساليب التقليدية و الحديثة لمحاسبة التسيير ومن خلال المبحث الثالث تحت عنوان محاسبة التسيير ، أسلوب التكلفة المستهدفة نموذجا ، تطرقنا إلى تعريف التكلفة المستهدفة و دوافع ظهورها و منهجية تطبيقها ، و دورها في تحقيق الميزة التنافسية .

**الفصل الثاني:** تحت عنوان الميزة التنافسية الذي تناول في المبحث الاول ماهية الميزة التنافسية ، أما بخصوص المبحث الثاني فتم التطرق إلى مساهمة تطبيق الاستراتيجيات التنافسية في تحقيق الميزة التنافسية ، كما تطرق المبحث الثالث إلى انعكاسات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية .

الفصل الثالث: خصص الفصل الثالث لدراسة حالة مؤسسة التضامن عثماني خنشة حيث تم تقديم موجز عن المؤسسة في المبحث الأول، أما بالنسبة للمبحث الثاني فتطرقنا إلى واقع استخدام نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة كما تطرق المبحث الثالث إلى محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة .

### حدود البحث :

أجريت الدراسة في شركة التضامن عثماني خنشة المتخصصة في إنتاج الحليب و مشتقاته بالاعتماد في الدراسة على المعلومات والملاحق المقدمة من طرف المصالح المختلفة في المؤسسة، وكانت في الفترة الممتدة من شهر أفريل إلى شهر ماي من سنة 2024.

### 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 بالمحاسبة التحليلية أدى هذا إلى الاعتماد على معلومات جد محدودة.



الفصل الاول :

مدخل الى

محاسبة التسيير

### تمهيد:

محاسبة التسيير من علوم الإدارة الحديثة وذلك لما لها من أساليب إدارية وتنبؤات وتوقعات وتحاليل لبيئة الأعمال المعاصرة التي لها دور فعال في إدارة التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة ، حيث تتميز الأنظمة الحديثة لقياس الأداء بأنها تقيم النتائج و تحدد الأسباب التي أدت إلى هذه النتائج و التنبؤ بالخطوات لتحسين النتائج المستقبلية و هو ما يميزها عن الأنظمة التقليدية لقياس الأداء التي كانت تركز على أداء التقييم المالي فقط .

حيث يشهد العالم في الوقت الحاضر تحولا جذريا في بيئة الأعمال التي أصبحت تتسم بالتقدم و التسارع في مجال ابتكار منتجات جديدة و تقديم خدمات مميزة ، و في ظل هذه التطورات عجزت نظم محاسبة التكاليف التقليدية التماشي و المواكبة مع هذا التطور و أدى هذا التطور و أدى إلى ظهور أساليب جديدة كأسلوب التكلفة المستهدفة ، حيث يكمن في التقليل من تكاليف المنتج خلال دورة حياته الكاملة ، لتلبية طلبات العملاء .

و هذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل بشكل مفصل من خلال ثلاث مباحث كالتالي :

\_ المبحث الأول : ماهية محاسبة التسيير.

\_ المبحث الثاني : أدوات وأساليب محاسبة التسيير.

\_ المبحث الثالث : محاسبة التسيير، التكلفة المستهدفة نموذجا .

### المبحث الأول: طبيعة ونطاق محاسبة التسيير:

نشأت محاسبة التسيير نتيجة للحاجة الملحة التي يفرضها تطور النشاط الاقتصادي وتعدد أشكاله، وكبر حجم المؤسسات الصناعية واتساع هيكلها التنظيمي وتشعبه، وصعوبة متابعة المسيرين لكل الأحداث التي تقع في حيز المؤسسة، وعدم إمكانية المحاسبة المالية الوفاء باحتياجات المسيرين من المعلومات التفصيلية التي تساعد على وضع الخطط ومراقبة تنفيذها، واتخاذ القرارات الاستراتيجية فيما يتعلق بسياسات التسعير وتقييم الأداء من أجل تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق.

### المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التسيير:

إن محاسبة التسيير حالها حال بقية العلوم نشأت وتطورت بسبب تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى المتطلبات التي رافقت كل مرحلة من هذه المراحل، فالمحاسبة أول ما ظهرت كانت بسبب المتطلبات المتعلقة بها من حيث تهيئة وإعداد البيانات للأطراف التي كانوا بحاجة إليها، سواء كانوا أطراف داخليين أو أطراف خارجيين، وقد تطورت المحاسبة من حيث معلوماتها، وكانت تتمثل بتحديد الربحية، عائد الاستثمار، إضافة إلى تقييم الموجودات كما أن هذه المعلومات كانت غير موثوق بها، وفي عقد العشرينات تم التركيز على ضمان حقوق الشركات والمتعاملين معها وانصب الاهتمام في تلك الفترة على معالجة اثار الإفلاس و إعادة تنظيم المشاريع ماليا.

وبعد ذلك تحولت المحاسبة نحو دراسة ربحية الشركات و ضمان حقوق الشركة والجهات المتعاملين معها.

وبعد الحرب العالمية الثانية زاد الاهتمام بدراسة ممتلكات الشركة والمتعلقة بتقييم المخزون، والتدفقات النقدية والمدينون إضافة إلى الموجودات التي تمتلكها الشركة وهذا يعود إلى حاجتها إلى الاموال إضافة إلى حاجة البيئة إلى الانشطة والمشاريع، لذا ظهرت الحاجة إلى تقييم الدراسات من قبل الأكاديميين عن وضع المشاريع.

وأول هذه الدراسات ظهر في عام 1950 عندما شكل مجلس الابحاث الامريكية للكفاية الانتاجية فريق عمل تحت اسم (فريق محاسبة التسيير) الذي زار الولايات المتحدة الامريكية ونشر تقريره بعنوان محاسبة التسيير، حيث كانت محاسبة التسيير مهمة بدراسة قرارات التمويل والاستثمار، كما أن ازدياد حجم الانشطة الاقتصادية من حيث الاساليب الحديثة المستخدمة وزيادة حجم النشاط جعل الحاجة قائمة لوظائف التخطيط والرقابة كي تساعد إدارة الشركة للقيام بمهامها، وأن هذه الوظائف أصبحت في حاجة ماسة للبيانات التي تساعد في انجازها بشكل صحيح، فهي في حاجة إلى تلك المعلومات التي تساعد في التنبؤ بالمستقبل و اعداد التقديرات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة، عمان، 2007، ص 13

وقد اهتمت محاسبة التسيير في السبعينات و الثمانينات بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية حيث ركز الإهتمام على الناحية الكمية كالتحليل المالي والتخطيط من أجل استخدام الموارد المالية المتاحة بشكل أمثل.

و قد زاد الإهتمام من قبل محاسبة التسيير بدراسة تكلفة رأس المال إضافة إلى الإهتمام بمشاكل التضخم وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.

وفي التسعينيات تميزت محاسبة التسيير بتقديم المعلومات الضرورية في خدمة القرارات لذا تم التركيز في هذه المرحلة على نظم المعلومات التي عرفها Licker (بأنه عبارة عن استلام المدخلات من مصدر الشركة والتي تشغل من خلال عمليات منتظمة لغلق مخرجات (معلومات) التي تذهب إلى المستعمل النهائي الذي يتقاسمها مع المستعملين الآخرين والمعلومات تعاد أيضا إلى المصدر من خلال قناة الاتصال وهذه المعلومات المسترجعة تدعى التغذية العكسية).<sup>1</sup>

وقد ساهمت مجموعة من العوامل في تطور محاسبة التسيير منها:

❖ ازدياد حدة المنافسة بين الشركات وحرص كل شركة على زيادة أرباحها من خلال تخفيض التكاليف التي ستؤثر على تخفيض الأسعار، وهذا كان أحد أسباب ظهور نظام "ABC" الذي عالج مشكلة التكاليف الصناعية الغير مباشرة، وتحديد الأنشطة المهمة التي تضيف قيمة للمنشأة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما أدى الى ظهور نظام ABM وهو أحد أنظمة محاسبة التسيير الحديثة التي تتعلق بتقديم المعلومات للإدارة، عن الأنشطة التي تضيف قيمة added value و التي توصي بالاهتمام بها، و الأنشطة التي لا تضيف قيمة no added value و الواجب استبعادها و بهذا ساهم هذا النظام في تخفيض تكلفة المنتج الذي تسعى إليه إدارة الشركة.

❖ زيادة الإهتمام بنوعية وجودة المنتج من أجل إرضاء الزبون للمنافسة التي تم الإشارة إليها أصبحت إدارة كل شركة تسعى إلى المحافظة على الزبائن القدامى إضافة إلى كسب زبائن جدد، حيث أن فقد زبون قديم يكلف الشركة تكلفة عالية من أجل الحصول على زبون جديد بديل، وواحد من أساليب المحافظة على الزبائن هو خدمة الزبون من حيث سعر السلعة و جودتها....

❖ الثورة التكنولوجية و خاصة في مجالات الاتصالات و تقنية المعلومات، كل هذه المسائل أدت إلى تطور وسائل محاسبة التسيير من حيث رفع الإدارة بالمعلومات ذات الجودة العالية لمساعدتها في اتخاذ القرارات الرشيدة، التي تتعلق بالتخطيط و التنظيم و التوجيه و تقييم الأداء و الرقابة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مرجع نفسه ، ص 15

<sup>2</sup> زينب بولعراس ، مدى استخدام مفاهيم محاسبة التسيير الحديثة ، بالشركة الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، جامعة محمد

بوضياف ، المسلية ، 2016 ، ص 07

### المطلب الثاني : تعريف محاسبة التسيير

من الصعب إيجاد تعريف مختصر لمحاسبة التسيير يحيط بموضوعها بشكل كامل و لكننا سنحاول بيان طبيعتها و موضوعها من خلال التعاريف التالية :

عرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG لسنة 1982 محاسبة التسيير على أنها تقنية لمعالجة المعلومات تهدف إلى :

- معرفة تكاليف مختلفة الوظائف المتعلقة بالمؤسسة.
- معرفة قواعد و اسس التقييم لبعض عناصر الميزانية .
- شرح النتائج بحساب مختلف تكاليف المنتجات و مقارنتها مع سعر البيع الموافق عليه؛
- وضع التنبؤات المتعلقة بالتكاليف و المنتجات الجاري .
- الاطلاع على ما تحقق فعلا و شرح الانحرافات الناتج ( مراقبة التكاليف و الموازنات .....إلخ) <sup>1</sup>.

أما المعهد البريطاني لمحاسبة التكاليف فيعرفها على أنها تختص بإثبات ، إنشاء ، عرض و تفسير المعلومات بشكل ملائم

بهدف <sup>2</sup>:

- صياغ الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة .
- تخطيط و مراقبة النشاطات .
- الاستعمال العقلاني للموارد .
- تحسين الأداء و زيادة القيمة .
- تطبيق حوكمة المؤسسات و ممارسة الرقابة الداخلية .

أما ناصر دادى عدون فيعرفها كما يلي : " محاسبة التسيير هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى المصادر الأخرى ، و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة .

تعرف محاسبة التسيير بأنها نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية يهتم بحصر و تجميع تكلفة الأنشطة الصناعية و غير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، و تحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها ويتم استخدام هذه التكلفة في تقويم الإنتاج و المخزون نهاية الفترة لإمكان إعداد القوائم المالية وكذلك تركز محاسبة التسيير على إنتاج المعلومات

<sup>1</sup> Brigitte Doriath comptabilité de gestion 3 eme édition , pearson éducation , France , 2005 , P 01

<sup>2</sup> Charles horngen et d'autre , comptabilité de gestion traduction et adaptation Française Georges , Langlois 3 eme édition , person éducation , France , 2006 , P04

المالية وغير المالية التي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء .

أعطت التعاريف السابقة اهتماما لدور محاسبة التسيير في خدمة الأغراض الإدارية بالمقارنة مع هدف تحديد تكلفة الإنتاج ، و عليه نستطيع القول أن محاسبة التسيير تحتوي على مجموعة من المبادئ و الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف النظام ، فهي تعمل على تجميع و تخصيص و تحليل تكاليف الإنتاج أو النشاط بهدف تحديد تكلفة وحدات الإنتاج ، و التكاليف التي تحدث في الوحدات الاقتصادية المختلفة ، و تقديم معلومات للأغراض الإدارية ، بما فيها رقابة و تخطيط تكاليف الإنتاج<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث : أهداف محاسبة التسيير

الهدف الأساسي لمحاسبة التسيير هو توفير المعلومات و البيانات اللازمة و الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة وفي الأوقات المناسبة، حيث تساهم في تقديم المعلومات المالية و غير المالية لدعم اتخاذ القرارات في سبيل التخطيط و تحقيق الأهداف طويلة الأجل، والتنظيم والرقابة والتقييم.

وتعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير ذات أهمية كبرى خاصة للأطراف الداخلية بالمؤسسة ويمكن حصر أهم الأهداف التي تسعى محاسبة التسيير إلى تحقيقها فيما يلي:

#### - قياس تكاليف الأداء:

حيث إن دورة محاسبة التسيير تبدأ من تحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص بيانات التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر وذلك بغرض الوصول إلى تحديد تكلفة كل عنصر وكذلك تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل مراكز التكلفة أو لتحديد تكلفة كل منتج أو نشاط وبالتالي تحديد التكاليف الإجمالية للإنتاج، لذا يعتبر قياس تكاليف الأداء وسيلة لتحقيق هدفين كبيرين للمؤسسة هما الرقابة و التخطيط .

#### -الرقابة على عناصر التكاليف:

الهدف من الرقابة على عناصر التكاليف هو تمكين الإدارة من تتبع هذه العناصر واكتشاف أي سوء استخدام لعوامل الإنتاج المتاحة ودراسة مسبباته واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنه، وهذا يتطلب وضع أدوات مستندية ووضع معايير للتكاليف وإمكانية تحويل البيانات المتوفرة في الدورات المستندية إلى معلومات تقدم للمستويات الإدارية في الوقت المناسب.

<sup>1</sup> مجزم زينات محمد و آخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2005 ، ص 09

### -المساهمة في تسعير المنتجات :

يمكن لمحاسبة التسيير أن تقدم أن تقدم بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من السلع المنتجة أو الخدمة المقدمة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير، حيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج، وتحقيق ربح معين يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة.

### - المساعدة في اتخاذ القرارات:

إن الإدارة الناجحة هي الإدارة التي تستطيع اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وبالتأكيد فإن القرار المناسب والصحيح يعتمد على معلومات صحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب وهذا يعتبر من الأهداف الرئيسة لنظام محاسبة التكاليف، وفي هذا المجال يعتمد محاسب التكاليف في المعلومات التي يقدمها للإدارة على البيانات التاريخية المتوفرة في السجلات المحاسبية بل يضيف إليها معلومات تعتمد على خبرتها الشخصية وتوقعاتها المستقبلية للظروف المتوقع أن تسود في المستقبل.

كما أن الاعتماد على البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف عند إعداد القوائم المالية التي تمكن المستخدمين الخارجيين والجهات الحكومية و الأطراف الخارجية الأخرى من اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> رقيق يوسف ، محاضرات مدعمة بأمثلة ، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر ، شعبة العلوم التجريبية ، جامعة العربي التبسي ، نسبة ، 2021 ، ص 05

### المبحث الثاني : أدوات محاسبة التسيير (الأساليب )

محاسبة التسيير لا تعتمد على الأساليب و الأدوات الحديثة فقط بل تشمل مفاهيم اقتصادية و مالية و أساليب إحصائية و كمية لتسهل مهمتها في تمحيص المعلومات اللازمة للإدارة ، لذا سيتم في هذا المبحث تسليط الضوء على أهم أدوات محاسبة التسيير التقليدية و الحديثة .

#### المطلب الأول : أدوات محاسبة التسيير التقليدية

لمحاسبة التسيير عدة أساليب تشكل طرق مختلفة لتحقيق الكثير من المزايا للشركات في معظم المجالات من مثل تسيير الوقت ،تسيير التكاليف ،التطور ،الابتكار ،اتخاذ القرارات ،تحسين الأداء ،...إلخ منها :

#### أولا : الموازنة التقديرية :

للموازنة التقديرية في عملية التخطيط الإداري دور كبيرا ، و هي تعتبر من أدوات محاسبة التسيير التقليدية الأساسية<sup>1</sup>.

#### 1-تعريف الموازنة التقديرية :

تعرف على أنها " ترجمة لأهداف المشروع في خطة عمل مستقبلية تعتمد على عدة فروض معينة وتتطلب موافقات المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها ، و تعرف أيضا بأنها : خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة و الأموال التي ستستعمل لتحقيق هدف معين .

ويمكن القول بأن " الموازنة هي خطة (برنامج) للعمل في فترة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لشركة معينة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدما، باستخدام أفضل الوسائل و الأساليب و الطرق التي توصل إلى هذه الأهداف .

نجد من خلال هذه التعريفات ان وحدات القياس للموازنات الفرعية اختلفا فمثلا يعبر على موازنة التموينات بالكمية (الكيلوغرامات) و موازنة اليد العاملة بساعات العمل ، و القضاء على الاختلاف يجب التعبير عنها بشكل موحد بالتعبير النقدي.

#### 2-مبادئ إعداد الموازنة التقديرية :

لإعداد الموازنة التقديرية يجب اتباع مجموعة من الأسس و المبادئ العلمية و ذلك للزيادة في فعاليتها و من أهم هذه المبادئ

ما يلي :

<sup>1</sup> زينب بولعراس ، مرجع سبق ذكره ، ص 18 . 23



1.2 مبدأ الشمول: عند إعداد الموازنة التقديرية يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع أوجه النشاطات الاقتصادية أي لا تقتصر على أحد أو بعض فروع النشاط في المؤسسة دون الفروع الأخرى وإنما بطبيعتها تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة وتغطي جميع العمليات وتمتد إلى جميع العمليات وتمتد إلى جميع المستويات والشمول مبدأ لا يتوقف عند حد معين، كما يمكن النظر إلى الشمول على مستوى أعلى إذا كانت الموازنات تغطي نشاط شركة قابضة والشركات التابعة لها .

2.2 مبدأ وحدة الموازنة: الموازنة التقديرية في صورتها النهائية تمثل مجموعة من الموازنات الفرعية لمختلف الأنشطة الاقتصادية، ومن الضروري عند إعداد الموازنة التقديرية الكمية أن يراعي التجانس والتناسق بين الموازنات الفرعية بحيث أن أي جزء من الأجزاء الفرعية يتأثر ويؤثر في أجزاء الموازنات الأخرى والموازنة التقديرية الكمية، وتظهر أهمية وحدة الموازنة في التركيز على عامل التنسيق إذ أنه بدون التنسيق لا يتحقق التوازن بين أوجه النشاط المختلفة.

3.2 مبدأ التوقيت (التوزيع الزمني): ويقصد بهذا المبدأ من جهة تقسيم العمليات التي تشملها الميزانية التقديرية على فترات زمنية محددة وذلك حسب توقع فترة حدوث كل عملية. و من جهة أخرى فترة الموازنة التقديرية ككل أي الفترة الزمنية التي تنطوي عليها التقديرات الموجودة في الموازنة وعلى العموم لا يوجد فترة محددة للموازنة التقديرية إلا أن العرف قد جرى على إعداد الموازنة على أساس سنوي حتى تتفق مع السنة المالية للمؤسسة .

4.2 مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية: وفق لهذا المبدأ يتوجب الربط بين تقديرات الموازنة وبين مراكز الإشراف والمسؤولية أي توزيع التقديرات على الوحدات التنظيمية وذلك لتسهيل إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية والمقدرة لكل وحدة على حدى لهدف التعرف على نواحي الضعف والإشراف واتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيحها.

5.2 مبدأ الثبات والمرونة: قد تعد الموازنة على أساس مرن، حيث أنه إذا أعدت وفق أساس ثابت فإنها تبين مستوى واحد ثابت للنشاط لجميع أوجه النشاط لا بد وأن تتعدل جميع بنود الميزانية على أساس مرن مما يسمح بالتغيير السهل لها، مع المحافظة على صلاحيتها وفعاليتها.

6.2 مبدأ التغيير النقدي: على الرغم من أن الشكل الأولي في إعداد الموازنة التقديرية يكون في صورة وحدات قياسية أو بشكل عيني (كمية مباعه، عدد الوحدات الواجب إنتاجها، كمية مواد أولية، ساعات عمل... إلخ) إلا أنه لا بد من ترجمة هذه الوحدات العينية إلى وحدات مالية ونقدية<sup>1</sup>

7.2 مبدأ المشاركة في الإعداد: عند إعداد الموازنة التقديرية لا بد وأن تشارك جميع المستويات في إعدادها وذلك من أجل ضمان المسؤولية وروح التعاون فالمشاركة في إعدادها تتحمل مسؤولية تنفيذها وانحرافاتهما مما يحقق أهداف الموازنة التقديرية.

<sup>1</sup> بربري محمد أمين، المحاسبة التحليلية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص 12

### 3- أهداف الموازنة التقديرية :

تهدف الموازنة التقديرية إلى تحقيق جملة من الأهداف منها:

◀ يعتبر التخطيط المالي بمثابة الهدف العريض للموازنة التقديرية حيث تهدف هذه الأخيرة إلى التخطيط والتنسيق وتحقيق التوازن في التكاليف والإيرادات والأرباح مما يتيح استخدام الموجودات بفعالية وكفاءة. وكأهداف فرعية للهدف السابق تقدير كل من التدفقات النقدية المستقبلية وتقدير الأرباح المتوقعة، وتقدير المبيعات والإنتاج... إلخ، مما يعطي صورة مستقبلية للأحداث المالية في المؤسسة.<sup>1</sup>

- ◀ تساعد الشركة في توجيه تفكيرها نحو النفقات المستقبلية والتنبؤات المتعلقة بها؛
- ◀ وروح الفريق بين العمال، وكذا روح المسؤولية عند المشاركة في انجازها؛ خلق روح التعاون؛
- ◀ تحديد الإجراءات التصحيحية مسبقا في حالة حدوث انحرافات؛

#### ثانيا: بحوث العمليات

بحوث العمليات عبارة عن أسلوب من أساليب محاسبة التسيير استخدمت أول مرة في المجال العسكري وخاصة أثناء الحرب العالمية الثانية وهي عبارة عن مجموعة من الأدوات الرياضية والإحصائية التي تستخدم لغرض ضبط السلوك المستقبلي للظاهرة المدروسة أو نقول التحكم بدرجة معينة في حالة عدم التأكد أو المخاطرة..

1-تعريف بحوث العمليات : لقد وضعت عدة تعاريف في مجال بحوث العمليات نظرا لاختلاف آراء الباحثين ومن أبرز هذه التعاريف مايلي: <sup>2</sup>

- ◀ حسب جمعية بحوث العمليات البريطانية فإنها تعرف بـ" استخدام الأساليب العملية لحل المشاكل المعقدة في إدارة الأنظمة الكبيرة من المعدات، المواد الأولية، القوة العاملة، الأموال والأمور الخدمية الأخرى في المؤسسات والمصانع العسكرية والمدنية
- ◀ أما حسب جمعية بحوث العمليات الأمريكية فقد اعتمدت التعريف التالي: " تهتم باتخاذ القرارات العملية لتصميم ووضع أنظمة المعدات والقوى العاملة وفقا لشروط معينة تتطلب تخصيص الموارد المحدودة بشكل أمثل".
- ◀ فبحوث العمليات هي تطبيق الأدوات القياسية والإحصائية والرياضية لإيجاد الحلول المناسبة للظاهرة المطروحة أمام المؤسسة لاتخاذ القرار المناسب.
- ◀ من خلال التعاريف السابقة يمكن استخراج الخصائص التالية :

<sup>1</sup> بربري محمد أمين، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره ، ص 18

<sup>2</sup> بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، دار المطبوعات الجامعية، الطبعة ال اربعة، الج ازئر،

◀ \_ الهدف الأساسي لبحوث العمليات هو إيجاد الحلول المناسبة للمشاكل

◀ \_ استخدام الطرق العلمية والرياضية

◀ \_ اعتمادها في كافة المجالات سواء العسكرية والمدنية (اقتصادية، اجتماعية،...الخ)

2- مراحل بحوث العمليات : لتطبيق بحوث العمليات على ظاهرة الدراسة يجب المرور بالمراحل التالية:

◀ صياغة المشكلة: حيث تتطلب هذه المرحلة إدراكا واسعا بالمشكلة وما يحيط بها من عوامل ومؤثرات مختلفة من خلال

تحديد الأهداف المرجوة أيضا تحديد البدائل المتاحة، وكذا تحديد القيود حيث لابد للحل أن يتلائم ولقيود المفروضة.

◀ نمذجة المشكلة: أي تمثيل عناصر المشكلة والعوامل المؤثرة على صيغة نموذج يساعد على فهمها ولذلك فإن عملية

صياغة النموذج هي الوسيلة الفعالة للتوصل إلى قرار سليم.

◀ إيجاد حل للنموذج: بعد صياغة المشكلة في شكل نموذج رياضي فإن المرحلة اللاحقة هي إيجاد حل للمشكلة من خلال

النموذج الممثل لها والقيود الموضوعية.

◀ اختيار النموذج والحل المستخرج منه: أي تنفيذه وترجمته إلى أساليب عملية ومن ثم القيام بعملية المفاضلة بين البدائل

المتاحة لحل المشكلة.

ثالثا : التحليل المالي :

التحليل المالي من أدوات محاسبة التسيير فمن خلاله تتم عملية اتخاذ القرار لارتباطه بالمحاسبة المالية، لأنه من

الدراسات التحليلية للكشوف المالية، لكن من خلال هذا الطرح سنتناول التحليل المالي كأداة من الأدوات التقليدية لمحاسبة

التسيير.

1-تعريف التحليل المالي : من أهم تعاريف التحليل المالي مما يأتي<sup>1</sup>

يعرف على أنه: "دراسة القوائم المالية بعد تبويبها وباستخدام الأساليب الكمية وذلك بهدف إظهار الارتباطات بين عناصرها

والتغيرات الطارئة على هذه العناصر وحجم وأثر هذه التغيرات واشتقاق مجموعة من المؤشرات التي تساعد على دراسة وضع

الشركة (المؤسسة) من الناحية التشغيلية والتمويلية، وتقييم أداءها وكذلك تقديم المعلومات اللازمة للأطراف المستفيدة من

أجل القرارات الإدارية السليمة".

أيضا هو " عملية دقيقة ومدروسة تسعى إلى تعزيز القرارات التي أثبتت القوائم المالية نجاحها، ومن جهة أخرى تعديل

القرارات التي تبين وجود ثغرات فيها وأيضا تكوين منظومة معلومات يستند إليها المدير المالي في عمليات التخطيط واتخاذ

القرارات".

<sup>1</sup> بوبعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 85

أي أن التحليل المالي هو أداة تستخدم للتخطيط وتحديد نقاط القوة والضعف المالي من خلال القوائم والبيانات المالية"

2-أهداف التحليل المالي : يتيح التحليل المالي للشركات اتخاذ القرار المالي المناسب، ويهدف إلى مايلي:

- مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات لاسيما المتعلقة منها بالتخطيط والرقابة ؛
- تقييم الوضع المالي والنقدي للمؤسسة الإقتصادية وذلك من خلال تحديد المركز المالي لها وتحديد قيمتها السوقية وقدرتها الائتمانية...إلخ، من أجل تقييم كل من التوازن المالي والربحية وسيولة المؤسسة ؛
- تحديد نسبة المخاطرة لكل عملية مالية أو نشاط استثماري ؛
- مساعدة المؤسسة الإقتصادية في تسطير سياستها المالية وفق أهدافها المرجوة أي أن التحميل المالي له دور في مساعدة الشركة لتقييم أدائها المالي من خلال تحميل القوائم المالية ؛

المطلب الثاني : أدوات محاسبة التسيير الحديثة

نظرا إلى الانتقادات الموجهة إلى أساليب محاسبة التسيير التقليدية و ضرورة البحث عن أدوات حديثة لتوفير المعلومات الدقيقة و ذلك لتطور الدائم في بيئة الاعمال .

أولا : نظام التوقيت المنضبط : "jit"

بعد النجاح الكبير لنظام الانتاج في الوقت المحدد في اليابان و تحقيق الميزة التنافسية من هذه الأداة فقد تم دراسة هذه الأداة كما يأتي :

1- تعريف نظام التوقيت المنضبط :

نظام التوقيت المنضبط هو" ذلك النظام الذي يقوم باستبعاد كل مصادر الهدر من المواد أو أنشطة لا تؤدي إلى إضفاء قيمة على المنتجات أي الإنتاج حسب الطلب(الحاجة) وفي الوقت الملائم "كذلك يعرف هذا النظام بـ " هو أحد نظم الإنتاج الحديثة التي تجمع بين التقنيات الحديثة والتقنيات القديمة، تتمثل فلسفته بتشغيل خط إنتاجي مبسط وكفاء قادر على الاستغلال الأمثل للموارد من أجل الاستجابة لطلبات المستهلكين بالكمية، والجودة، والوقت المحدد والسعر الملائم، مما يعني أن نظام التوقيت المنضبط هو أن الوحدات تباع وتشتري عندما تكون مطلوبة فقط وأنه يتم الاحتفاظ بالمخزون بأقل ما يمكن"<sup>1</sup>.

ومن خصائص هذا الأسلوب مايلي:

➤ الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن (الوصول إلى المخزون الصفري):

<sup>1</sup> زينب بولعراش ، مرجع سبق ذكره ، ص 24-30

- الحد من الهدر في الموارد والأنشطة في العملية الإنتاجية؛
- الإنتاج بالكميات المحددة وفي الوقت المناسب لمواجهة الطلب؛
- فلسفة تقوم على نظام معلومات فعال من حيث تحديد كمية ومواصفات وأوقات الحاجة إلى الموارد؛
- تنمية الثقة والعلاقة بين المؤسسة والموردين من خلال التنسيق بين الإنتاج والطلب والمواصفات والجودة المطلوبة؛
- تقوم فلسفة التوقيت المنضبط على بيئة مستقرة داخل المؤسسة حيث تتطلب روح التعاون والإقناع والتنسيق بين الإدارة والعمال والموردين ؛

2- عناصر نظام التوقيت المنضبط : من خلال ما تقدم من نظام التوقيت المنضبط يمكن أن نستخلص العناصر التالية :

- نظام جذب وليس نظام دفع: ان الأنظمة التقليدية تعتمد على نظام الدفع أي أن تقوم كل مرحلة بدفع مخرجاتها إلى المرحلة الإنتاجية التي تليها بغض النظر عن ما إذا كانت هذه المرحلة الموالية بحاجة إلى هذه المخرجات أم لا ، على عكس نظام التوقيت المنضبط فهو نظام جذب أي أن كل مرحلة تطلب مدخلاتها من المرحلة التي سبقتها في شكل كانبان
- الرقابة عن طريق البطاقات: وهذا من أجل التأكد والرقابة من انتاج المنتجات الضرورية عند الحاجة إليها.
- العلاقة مع الموردين: وذلك عن طريق التنسيق وفرض وجود مصلحة مشتركة من أجل الاستقرار النسبي وتحسين الاتصال وزرع الثقة المتبادلة.<sup>1</sup>
- خفض وقت وتكلفة إعداد الآلات: إن التدفق المستمر للإنتاج وفق طلبات العملاء يؤدي إلى خفض حجم المخزون تحت التشغيل مما يوفر في استخدام الآلات دون فائدة مما يبطئ تقادمها.
- ترتيب الآلات وفقا للمجموعات التكنولوجية: بحيث ترتب الآلات على أساس مجموعات حسب الخصائص التكنولوجية و التشغيلية أو خصائصها الهندسية والتصميمية وليس على حسب الخط الإنتاجي وفق الطريقة التقليدية
- احترام العنصر البشري: مما لا شك فيه أن العنصر البشري يعتبر العامل الفعال في فلسفة التوقيت المنضبط سواء من ناحية التعاون مع الإدارة أو تقديم المقترحات التي من شأنها أن تساهم في تحسين سبل الإنتاج وصنع القرار المناسب
- الصيانة الوقائية: وذلك بتحديد الأسباب المحتملة لحدوث الأعطال وتحضي خطط وقائية للصيانة في حالة حدوثها دون إيقاف خط الإنتاج.
- إلغاء الفاقد والضياع: ويقصد بها الغاء كل مظاهر الهدر والضياع سواء من مواد أو أعمال أو آلات أو أنشطة أو خطوط انتاج أي إلغاء كل شيء لا يضيف قيمة للإنتاج.<sup>2</sup>
- الجودة عند المصدر: من شروط ومبادئ نظام الإنتاج المنضبط هو تأكيد تسليم المنتجات بجودة تامة وفق ما هو مطلوب.

<sup>1</sup> خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007 ص 42

<sup>2</sup> مرجع نفسه ، ص 42-43

◀ مواجهة ظروف عدم التأكد: يعمل نظام الإنتاج وفق التوقيت المنضبط في ظل الأكاديمية النسبية وليس في ظروف يسودها عدم التأكد.

◀ تطبيق النظام على مراحل طويلة: إن التطبيق الأولي لنظام التوقيت المنضبط لابد له وأن يأخذ الوقت اللازم (العديد من السنوات) لكي يطبق على أرضية خصبة دون أخطاء أو تجاوزات عند تطبيقه.

3-مزايا تطبيق نظام التوقيت المنضبط : تتمثل الفوائد من تطبيق نظام التوقيت المنضبط حسب العناصر التالي :

◀ ازدياد الإيرادات والأرباح نتيجة لتحسين العلاقة مع العملاء.

◀ تحسين نوعية المنتجات .

◀ تحسين العلاقة مع الموردين وتوسيع حلقات الاتصال.

◀ تخفيض حجم المخزونات لأن الإنتاج يكون عند الطلب.

ثانيا : التكلفة المستهدفة : اتجهت المؤسسات بالاهتمام بالتكلفة المستهدفة نظرا للأهمية البالغة لهذه الأخيرة كأداة للإدارة لتحقيق التحديات الكبيرة .

1-تعريف التكلفة المستهدفة : يعرف نظام التكلفة المستهدفة بأنه ذلك النظام الذي يهدف إلى إدارة التكاليف و الأرباح المخططة عن طريق دراية السوق و تحديد السعر وفق رغبات العميل.

و تحسب التكلفة المستهدفة بالعلاقة التالية :

$$\text{التكلفة المستهدفة} = (\text{سعر البيع المتوقع}) - (\text{الربح المرغوب فيه})$$

من خلال عرض مفهوم التكلفة المستهدفة نستخلص مجموعة من الخصائص و هي<sup>1</sup>:

✓ هي أداة من أدوات إدارة التكاليف لتساهم في تخطيط الإنتاج .

✓ تعمل على خفض التكاليف و تحديد السعر الأمثل , و هامش الربح المطلوب .

2- مزايا التكلفة المستهدفة : يوفر نظام التكلفة المستهدفة عدة مزايا للشركة أهمها :

◀ نظام التكلفة المستهدفة له دور فعال في التخطيط الإستراتيجي للأرباح ؛

◀ تحقيق متطلبات الزبائن مما يسهل كسبهم ؛

◀ تحسين الميزة التنافسية التي تسعى المؤسسة الإقتصادية إلى تحقيقها ؛

◀ يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها ؛

<sup>1</sup> خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر،

- ◀ يساهم في القضاء على مظاهر الهدر و الضياع ؛
- ◀ يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تنبيهه إلا من خلال تعاون الفرق و المجموعات من مختلف المستويات التنظيمية ؛
- ◀ خلق و تطوير تصاميم المؤسسة من خلال الدراسة المعمقة للسوق ؛

ثالثا : نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

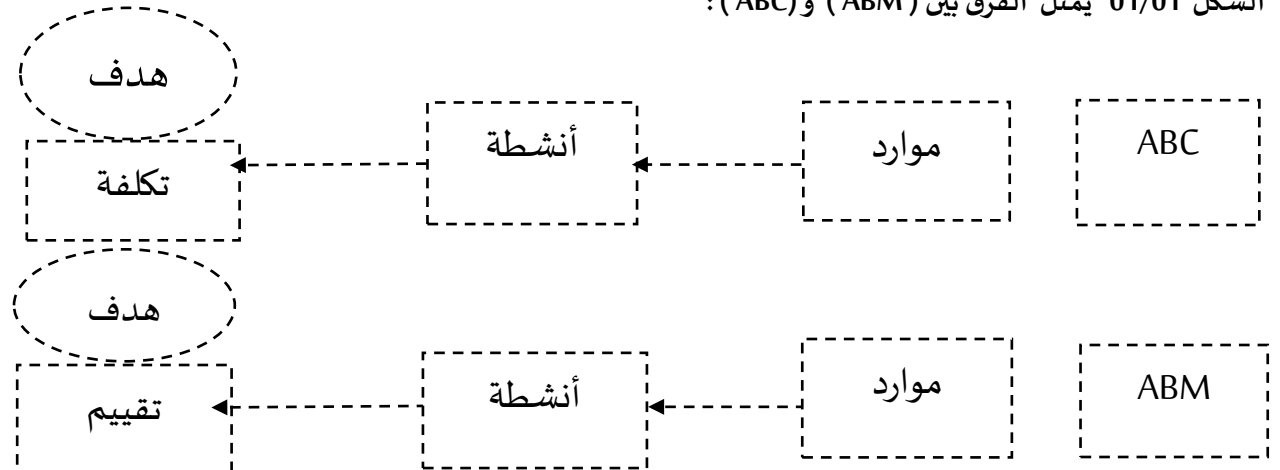
الإدارة على أساس الأنشطة ABM " نظام يركز على إدارة الأنشطة باعتبار أن ذلك هو الطريق لتحسين القيمة التي يوفرها أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة "

1- تعريف نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة :

النشاط بالشركة هو العمليات المرتبطة ببعضها من أجل تحقيق هدف معين ، فقد عرف نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه: " نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحميل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفا لإحساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة ، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى ، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف"<sup>1</sup>

ومنه فالفرق بين الإدارة على أساس الأنشطة ونظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يكون حسب الشكل الموالي :

الشكل 01/01 يمثل الفرق بين ( ABC ) و ( ABM ) :



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، المحاسبة الإدارية ، قضايا المعاصرة ، دار حامد ، الأردن ، 2007 ، ص 31

من خلال الشكل يتبين أن الفرق الوحيد بينهما هو الهدف لأن هدف نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة هو العملية الإنتاجية برمتها ، أما الإدارة على أساس الأنشطة هدفها يكمن في تحديد تكلفة المنتج

<sup>1</sup> خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، مرجع سابق ، ص 81

2-مزايا تحديد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: يتمتع هذا النظام بعدة مزايا تتجه إليه عدة شركات لتطبيقه وأهم هذه المزايا مايلي:

- ◀ تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة للفهم؛
  - ◀ تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف؛
  - ◀ يساهم في تعظيم الأرباح من خلال توفير المعلومات اللازمة في ظل بيئة بهدف المساهمة في التسعير المناسب للمنتجات وفق تطلعات الزبائن؛
  - ◀ يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للاستغناء عنها؛
  - ◀ تحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية؛
  - ◀ . التقييم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة والنشاط الموافق لها .
- من هذه المزايا نستنتج أن نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في كفاءة وفعالية إدارة التكاليف.

رابعا: سلاسل القيمة :

سلاسل القيمة هي مدخل جديد من مداخل تحديد التكاليف الجديدة , الذي يدعم قرار المؤسسة لتحقيق ميزة تنافسية .

1-مفهوم سلاسل القيمة :

تضم سلسلة القيمة مجموع الأنشطة التي تولد قيمة للمنتج وتمثل تلك الأنشطة في البحوث والتطوير تصميم المنتجات، الإنتاج، التسويق، التوزيع وخدمة ما بعد البيع

كما عرفها PORTER أنها: "مجموعة من الأنشطة المترابطة والتي تخلق القيمة من منشأ المواد الخام إلى المنتجات أو الخدمات النهائية وحتى التسليم إلى الزبائن".

من خلال مفهوم سلاسل القيمة يتضح أن سلسلة القيمة لها أهمية بالغة بالشركات فهي تبدأ من قيمة المواد الخام للمنتج المراد رفع قيمته إلى عملية الإنتاج إلى خدمات ما بعد البيع<sup>1</sup>.

2- أهداف سلاسل القيمة : لسلاسل القيمة أهداف تتمثل فيمايلي:

◀ تقييم مساهمة كل نشاط على حدى في خلق القيمة ؛

<sup>1</sup> رجال علي، المحاسبة التحليلية من النظرية للتطبيق، مطبعة عمار قرفي، الجزائر، بدون سنة



- ◀ تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة في ظل هذه التطورات الحاصلة ؛
- ◀ معرفة نقاط الضعف والقوة في المؤسسة عن طريق تحميل الأنشطة ؛
- ◀ كسب رضا العملاء من خلال تحديد رغباتهم ومحاولة تلبيةها ؛

تتلخص أهدافها من خلال تحقيق ميزة تنافسية لتحميل كل نشاط على حدى لاستخراج الانحرافات وإلغاء الأنشطة غير الضرورية لتخفيض التكاليف.

### 3- أنشطة سلسلة القيمة :

تنقسم أنشطة سلسلة القيمة إلى نوعين أساسيين هما :

(أ) أنشطة رئيسية (أولية): وهي تلك الأنشطة المتعلقة بشكل مباشر بتوفير و تحويل و توزيع المنتج و تتضمن ما يلي :

- ◀ أنشطة الاستلام و التخزين و الشراء .
- ◀ أنشطة الإنتاج و التحويل .
- ◀ أنشطة التسويق و التوزيع خدمات ما بعد البيع .

( ب ) أنشطة ثانوية ( مساندة ) : و هي الأنشطة المساعدة و التي تدعم الأنشطة الأولية و تشمل :

- ◀ أنشطة التطوير التكنولوجي .
- ◀ أنشطة إدارة الموارد البشرية .
- ◀ أنشطة التخطيط و الرقابة للشركة .

المطلب الثالث : أدوات محاسبة التسيير والتحسينات المستمرة لأداء الشركة

التحسين المستمر للشركات يكون ما دامت الشركة في قيد النشاط المنشأ لوجودها , و نجد هذا النظام كثيرا في الشركات اليابانية و ذلك لضمان الاستمرارية في المنافسة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> رجال علي، المحاسبة التحليلية من النظرية للتطبيق، ص 33

أولاً : بطاقة الأداء المتوازن .

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة إستراتيجية لاعنى عنها لضمان نجاح أي شركة أو مؤسسة ، حيث تساعد على ترجمة الرؤية و الإستراتيجية إلى أهداف قابلة للقياس و المتابعة .

1- نشأة بطاقة الأداء المتوازن ومفهومها :

إن التطور الحاصل في عمل الشركات وازدياد حدة المنافسة تطلب من إدارات تلك الشركات الاهتمام الشمولي بالعمل وبذلك لا يمكن اعتماد مقاييس ومؤشرات مالية ومحاسبية فقط للتعبير عن هذه الشمولية. لهذا تطلب الأمر التلب على هذه التحديات من خلال انتقال الشركات في تفكيرها من العصر الصناعي إلى العصر المعرفي حيث الشمولية والتركيز على جوانب متعددة من الأداء تعطي المنظمة قدرة على الاستمرار والمنافسة وارضاء العملاء... إلخ. وجاءت بطاقة الأداء المتوازن جراء التقاء عدة تيارات في الفكر الإداري والمالي، فهي مدخل جاء منسجما مع التطور الحاصل في جوانب الإدارة المختلفة ومصاحبا لمداخل أخرى كثيرة انعكست بشكل ايجابي لتعطي هذا المدخل زخما وأهمية في الممارسة الإدارية.<sup>1</sup>

(p448,2005,Norton & Kaplan) و يعتبر أساس ظهور فكرة بطاقة الأداء المتوازن وتطوير أسسها والتي جاءت متزامنة مع تطور العديد من المفاهيم خلال فترة التسعينات من القرن الماضي.

فيعرفها كل من " روبرت كابلن" و " ديفيد نورتون" على أنها" نظام لقياس الأداء بشكل منظم يتم بواسطتها ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف واضحة ومجموعة من المقاييس الملائمة لتقويم الأداء مع توفير معايير للأداء يتم ربطها بمجموعة الأعمال التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الأهداف.

مما سبق نلاحظ أن بطاقة الأداء المتوازن هي نظام شامل لقياس الأداء الإستراتيجي للشركات من خلال أربعة منظورات مهمة و هي :

\_ المنظور المالي .

\_ منظور العملاء .

\_ منظور التعلم و النمو .

\_ منظور العمليات الداخلية .

و هي محاور أساسية و بشكل مترابط لبطاقة الأداء المتوازن و هي كالآتي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> زينب بولعراس ، مرجع سبق ذكره ، ص 31-35

أ) المنظور المالي : يستوجب هذا المنظور طرح التساؤل الآتي : " كيف يجب أن نبدا لننجز ماليا أمام المساهمين ؟"، و يحتوي المنظور على الأهداف المالية للمؤسسة (العائد على الاستثمارات ،ربحية التدفقات النقدية .....الخ)

ب) منظور العملاء : و السؤال الذي يطرح نفسه هنا "لتحقيق أهدافنا كيف تبدو صورتنا أمام العملاء ؟"، و يحتوي على أهداف تتعلق بإرضاء العملاء ( تحقيق رغباتهم ، تتبع شكاويهم ، تحسن الجودة ....).

ج ) منظور العمليات الداخلية : أما السؤال الموافق لهذا المنظور فهو "كيف يمكن أن نحقق التطور باستخدام العمليات الداخلية ؟"، هذا المنظور يهتم بجانب تطور المؤسسة حديثة أو انتهاج سياسات متقدمة ...الخ.

د ) منظور الابتكارو التعلم : و ذلك بطرح التساؤل "هل يمكننا الاستمرار في التحسن و خلق القيمة ؟"، و يبين هذا المنظور قدرة المؤسسة على تطوير منتجات جديدة أو ابتكار تكنولوجيا حديثة أو انتهاج سياسات متقدمة ...الخ.

2-خطوات بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن : يتطلب بناء النموذج القيام بعدة خطوات و هي كالآتي<sup>1</sup>:

- تحديد وضع الأهداف الإستراتيجية من قبل الإدارة العليا في الشركة .
- تحديد مقاييس الأداء لكل جانب من جوانب القياس الأربعة و قد تكون كمية أو مالية أو وصفية .
- دراسة قيمة مستهدفة للمقاييس ، حتى يتم مقارنة الأداء الفعلي بالقيم و التكاليف المستهدفة.
- وضع قيمة مستهدفة للمقاييس ، حتى يتم مقارنة الأداء الفعلي بالقيم و التكاليف المستهدفة .
- إعادة النظر في القيم المستهدفة بين فترة و أخرى و ذلك حسب التغيرات التكنولوجية و البيئة الإقتصادية .
- إعداد تقرير حول مدى تحقيق مؤشرات الأداء المتوازن للقيم المستهدفة .
- وضع نظام الحوافز للمدراء و العاملين بناء على مدى تحقيقهم للأهداف .

3\_مزايا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن : تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن يحقق عدة مزايا للشركة و هي<sup>2</sup>:

- التنسيق بين مختلف أقسام الشركة و قيامها بالعمل بصورة متوازنة معا لتحقيق النتائج و الاهداف من خلال تحسين قدرات الشركة .
- العمل بتوازي في جميع المستويات و بين جميع الأنشطة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة .
- تحديد المسؤوليات بصورة واضحة لكل إدارة و إمكانية مساءلتها .
- القدرة على تحليل و قياس العمليات و الأنشطة .
- ربط أهداف الشركة بأثر الأساليب فاعلية و كفاءة .

<sup>1</sup> رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف ( مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2001، ص 65

<sup>2</sup> صالح عبد الرزاق، عطا الله وارد الخليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهوان للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 54

ثانيا: إدارة الجودة الشاملة .

من المفاهيم الإدارية الحديثة مفهوم إدارة الجودة الشاملة ، و هو يقوم على مجموعة من الأفكار و المبادئ التي تهدف إلى تحسين نوعية الإنتاج و الخدمات و تحقيق الأداء الأفضل و تخفيض نسب الفاقد و العمل على كسب رضا الزبائن .

1- تعريف إدارة الجودة الشاملة :

إن الجودة هي من متطلبات الزبائن للمنتج سواء كانت سلعة أو خدمة نظرا للأهمية البالغة للمنتج بالنسبة للزبون و لقد عرفت من طرف المعهد الوطني الأمريكي للمعايير يعرفها كما يلي : "الجودة هي جملة من السمات و الخصائص للسلعة أو الخدمة التي تجعلها قادرة على الوفاء باحتياجات معينة ."

أما إدارة الجودة الشاملة فقد عرفت من طرف المنظمة العالمية للتقييس على أنها : "الدرجة التي تشبع فيها الحاجات و التوقعات الظاهرية و الضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقا ."

أما وجهة النظر الأمريكية فتعرف : "إدارة الجودة الشاملة هي فلسفة و خطوط عريضة و مبادئ تدل و ترشد المنظمة لتحقيق تطور مستمر و هي أساليب كمية بالإضافة إلى الموارد البشرية التي تحسن استخدام الموارد المتاحة و كذلك الخدمات بحيث أن كافة العمليات داخل المنظمة تسعى لأن تحقق إشباع حاجات المستهلكين الحاليين و المرتقبين <sup>1</sup> ."

و قد عرفت من وجهة النظر البريطانية : " أنها الفلسفة الإدارية للمؤسسة التي تدرك من خلالها تحقيق كل من احتياجات المستهلك ، و كذلك تحقيق أهداف المشروع معا ."

و بناء على ما سبق فإن نظام إدارة الجودة الشاملة عبارة عن نظام متكامل يعتمد على العوامل التالية لنجاحه :

- تحقيق التميز و التفوق في الأداء التنظيمي للشركة.
- العمل على إرضاء المستهلكين .
- اعتماد المشاركة الجماعية و العمل بروح الفريق.
- تقييم السلع و الخدمات ذات الجودة العالية .
- إجراء تحسينات مستمرة على أنشطة الشركة و العمل على إنجاز الأعمال بطريقة صحيحة في جميع الأوقات .

2-أهداف إدارة الجودة الشاملة :

- إنتاج منتجات ذات جودة عالية .
- امتلاك الشركة لأفضل قنوات توزيع المنتجات بحيث تستطيع تقديم خدمات ما بعد البيع و بما يتناسب مع احتياجات المستهلك .

<sup>1</sup> رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف ( مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، ص 65

◀ أن تكون الشركة مرنة و قادرة على التكيف مع التغيرات و إجراء التعديلات في عمليات الإنتاج بما يتلاءم مع احتياجات المستهلك .

◀ العمل باستمرار على تخفيض تكلفة المنتجات من خلال تحسين الدورة و العمل على تخفيض عدد الوحدات المعيبة و التالفة في المنتجات التامة الصنع .

### 3-مزايا تطبيق نظام الجودة الشاملة :

إن الإدارة من خلال تطبيقها لإدارة الجودة الشاملة ترفع من مستوى إدارتها بالمزايا الآتية :

- ◀ تعزيز الموقع التنافسي للشركة من خلال التركيز على تقديم السلع و الخدمات ذات الجودة العالية .
- ◀ يمثل تطبيق نظام الجودة الشاملة سلسلة من الفعاليات المتواصلة و المتتابعة التي تسمح للشركة بتحقيق أهدافها و هي تحقيق النمو و زيادة الأرباح و الاستثمار الأمثل لمواردها.
- ◀ التركيز و بصورة مستمرة على تحسين العمليات الإنتاجية.
- ◀ العمل على زيادة الكفاءة أثناء العمل و تخفيض الأخطاء الخاصة بالتشغيل .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> صالح عبد الرزاق، عطا الله و ارد الخليل، محاسبة التكاليف الفعلية، مرجع سابق ، ص 65

المبحث الثالث : محاسبة التسيير ، التكلفة المستهدفة نموذجا :

يعود ظهور نظام التكلفة المستهدفة إلى الستينات من القرن الماضي باليابان ، و على الرغم من بقاء هذا الأسلوب سريا في الشركات اليابانية لفترة زمنية طويلة ، إلا أن عملية الاعتراف به بشكل واسع قد تمت في الثمانينات ، و بررت تفوق الشركات الصناعية اليابانية على الصعيد الدولي و بعد هذا اهتمت الدول الغربية الأخرى بضرورة تبني هذا النظام لتعزيز إدارة التكاليف و الرفع من القدرة التنافسية ، و من هنا برز الاختلاف في تبني النظام من دولة إلى أخرى .

المطلب الأول : تعريف التكلفة المستهدفة

ظهرت المفاهيم الأولى حول معنى مصطلح التكلفة المستهدفة منذ بداية التأصيل النظري لهذا الأسلوب في ستينات القرن الماضي في اليابان ، و من ثم تعمم استخدام هذا المدخل و تم تطبيقه في عدد من دول العالم المتقدم مثبتا نجاحته<sup>1</sup> . و قد تعددت التعاريف بأسلوب التكلفة المستهدفة نظرا لتعدد الكتاب و الباحثين ، و من ثم تعدد الرؤى الذين تناولوا من خلالها موضوع التكلفة المستهدفة ، كما أدى تباين المصطلحات التي استخدمها الباحثون للتعبير عن الأسلوب إلى تعدد التعاريف أيضا ، حيث عرفت بوصفها (نظام ، أداة ، مدخل ، و عملية ) وفقا لما يوضحه الجدول التالي :

جدول 01/01 يبين تباين آراء الباحثين حول مفهوم التكلفة المستهدفة

الباحث	السنة	ص	مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة
Monden & Hamada	1991	61	نظام يساعد على تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم للمنتج الجديد أو عند تغير نموذج التصميم للمنتج الحالي بالكامل أو عند إجراء تعديل جزئي على النموذج .
	2009	4	أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية يهدف إلى خفض تكاليف المنتج أثناء مرحلة تخطيط و تصميم المنتج.
Ferrare	1990	40	أسلوب لإدارة التكلفة تركز على مجالين أساسيين هما خفض التكلفة و الرقابة عليها .
فودة	2007	209	أداة من أدوات إدارة التكلفة يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة و الحالية مع الحفاظ على جودة المنتج في توقيت معين من خلال خفض التكلفة و تحسين الربحية ، فهي الفرق بين سعر البيع المرتقب و ربحية المنشأة المخططة .

<sup>1</sup> مجلة الريان للعلوم الإنسانية و التطبيقية ، 3659 ، ISSN : 2708 ، المجلد الثالث ، العدد (1) ، يونيو 2020 ، الرقم التسلسلي 4

الكاشف	2000	78	العملية التي تهدف للوصول إلى النتائج المالية المرغوبة للمنتج في توقيت معين من خلال خفض التكلفة وتحسين الربحية ، فهي الفرق بين سعر البيع المرتقب و ربحية المنشأة المخططة .
Ansari et al	2006	20	مدخل للإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتخطيط الأرباح و تخفيض التكاليف ،موجها بالسعر مع التركيز على العميل و التداخل فيما بين وظائف المنتج .

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المراجع

المطلب الثاني : أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة ،صعوبة و منهجية تطبيقها.

يعتبر نظام التكلفة المستهدفة أحد أهم أدوات التحكم في التكاليف التي تستخدم من قب الشركات لتحقيق الأهداف المرغوبة

أولا . أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة :

إن الدافع نحو الاتجاه إلى منهج التكلفة المستهدفة هو النقص في نظام التكاليف التقليدي ، و هذا النقص أدى إلى التفكير في صرف النظر عن هذه النظم نسبيا و التفكير في أساليب و نظم حديثة تعالج ذلك النقص ، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولا بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش ربح مناسب فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو أن الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر، سيتم تخفيض سعر البيع، في حين نرى أن نظام التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولا ثم يقوم بتحديد هامش الربح المخطط تحقيقه والفرق بين سعر السوق و الربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها، وتتمثل أوجه القصور في النظام التقليدي للتكاليف فيما يلي<sup>1</sup>:

\_ إذا أرادت النظم التقليدية إجراء تخفيض للتكلفة فإنها تقصد تقليل فرص الضياع والتلف بالمؤسسة دون الأخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج ؛

\_ تعطي الأساليب التقليدية الأولوية لتخفيض سعر البيع فيما يتناسب مع السوق عن تخفيض التكلفة أولا؛

\_ إن التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقا؛

\_ النظم التقليدية لا تأخذ في الحسبان قرارات واقتراحات الموردين والمستهلكين في الحسان قبل عملية الإنتاج، ولكن تهتم بذلك بعد الانتهاء من عملية الإنتاج هذا على عكس النظم الحديثة ومنها التكلفة المستهدفة تبدأ الطرق التقليدية في تحديد التكلفة أولا ثم على ضوء ذلك تقوم بتحديد سعر البيع حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع.

<sup>1</sup> علي عدنان أبو عودة ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الحزمات المصرفية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة

ماجستير ، قسم المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية فلسطين ، 2010 ، ص 20-22

مما سبق يمكن إجمال أسباب ظهور التكلفة المستهدفة في النقاط التالية :

\_ هناك العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من أكاديميين و القائمين على المؤسسات الإقتصادية لذلك تم ابتكار هذا النظام ليتفادى النقص السابق ؛

\_ عجز الأساليب التقليدية الرقابية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق جعل الإدارة تبتكر أسلوب التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج ؛

\_ ازدياد المنافسة بين المؤسسات ودفع أصحابها و مدراءها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء و الاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة و أفضل جودة و تكنولوجيا ؛

\_ أصبحت المشروعات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا ، و إنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة ؛

\_ صعوبة تحقيق قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد و الغموض المحيط بيئة القرار دفعت المشروعات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية و الخارجية للمنتج بصورة جيدة و يكرر ذلك باستمرار ؛

\_ في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض و الطلب ظهر نظام التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة و تجنب جميع نواحي الإسراف و الأنشطة التي لا تضيف قيمة<sup>1</sup>؛

الجدول الموالي يلخص أهم الاختلافات بين مدخل التكلفة المستهدفة و النظم التقليدية للتكاليف :

جدول 02/01 رقم الاختلاف بين مدخل التكلفة المستهدفة و النظم التقليدية للتكاليف .

معايير المقارنة	التكلفة المستهدفة	التكلفة التقليدية
معادلة القياس	التكلفة = السعر - الربح	التكلفة + الربح = السعر
الهدف	إدارة التكلفة من المنظور الإستراتيجي و خفض التكلفة المستمر .	قياس و رقابة التكلفة . ترشيد القرارات في مرحلة التشغيل ، خفض التكلفة إلى مستوى معين يعتبر مقبولاً .
مداخل القيمة	مدخل سلسلة القيمة الذي يركز على مجموعة الأنشطة المحققة للقيمة ، داخل و خارج المؤسسة .	مدخل القيمة المضافة الذي يركز على مقابلة القيمة المحصلة من المستهلكين بالقيمة المدفوعة للموردين

<sup>1</sup> محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف ، (المنظورين التقليدي والحديث ) ، داراليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن 2011. (347 ، 348) .



بحوث السوق	تستعمل لتحديد متطلبات سعر البيع التي يساهم في تحديد التكاليف .	تستعمل لتحديد متطلبات التكاليف التي تساهم في تحديد سعر البيع .
رغبات المستهلك	تراعى عند محاولة تخفيض التكلفة.	لا تراعى عند محاولة تخفيض التكلفة.
العلاقة بالموردين	رئيسية و أساسية بحيث يتم إشراكهم في مراحل مبكرة من التصميم .	ثانوية و هامشية بحيث يتم إشراكهم بعد إتمام عملية التصميم .
الأدوات المساعدة	تحليل الميزة التنافسية ، هندسة القيمة ، تحليل تكاليف الوظائف ، جداول التكلفة ، تحليل العوامل المحركة للتكلفة .	تحليل التعادل ، التحليل التفاضلي للتكلفة ، مراكز التكلفة .

المصدر: محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف ، (المنظورين التقليدي والحديث) ، داراليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن 2011، (347، 348) .

من خلال الجدول قمنا بتوضيح أهم الفروقات بين نظام التكلفة التقليدية و التكلفة المستهدفة ، بحيث نظام التكلفة المستهدفة لتلاني النواقص في نظام التكلفة المستهدفة فاهتم برغبات المستهلك و أسس علاقة أساسية بالمورد و اعتمد مدخل سلسلة القيمة عكس نظام التكلفة التقليدية ، الذي لم يعد يهتم برغبات المستهلك و لم يؤسس علاقة أساسية بالمورد ، مع اعتماده على مدخل القيمة المضافة ، فتطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين الموقف التنافسي للمؤسسة من محاولة التطوير للوصول لأفضل السبل للتخفيض المستمر ، في التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية مرتفعة .

كما إن من دواعي الاتجاه إلى أسلوب التكلفة المستهدفة تلك البيئة التي تعيش فيها المنشآت و الشركات ، حيث أن هذه الشركات تواجه بيئة تتصف بعدة خصائص :

- ◀ بيئة تنافسية .
- ◀ بيئة سريعة التغير .
- ◀ بيئة لا تسامح في التأخير أو الأخطاء .
- ◀ بيئة متزايدة الطلب .

ثانيا . صعوبة تطبيق أسوب التكلفة المستهدفة :

تواجه التكلفة عدة صعوبات في تطبيقها أهمها<sup>1</sup> :

<sup>1</sup> بن طوبال رانية ، بوزح فاطمة الزهراء ، دور التكلفة المستهدفة في تعزيز ، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية . جامعة قسنطينة ، 02 ، عبد الحميد مهري ، 2022 ، ص 51-50

\_ ضعف قدرة إدارة المؤسسات الإقتصادية على التنبؤ بسعر السوق الذي يعد نقطة البداية لمدخل التكلفة المستهدفة لصعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد بالمستقبل فضلا عن المنافسين الآخرين .

\_ صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل .

\_ النقص الذي يواجه المؤسسات في توفر المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات .

\_ ربط تطبيق التكلفة المستهدفة بتحقيق أرباح عالية فعندما تحقق أرباحا تكون هناك علاقة إيجابية بين مدخل التكلفة المستهدفة و مستوى الأرباح و لكن إذا تحققت خسائر غالبا ما ترحب الإدارة بأي طريقة لتخفيض التكاليف .

ثالثا : منهجية تطبيق التكلفة المستهدفة :

تطور أسلوب التكلفة المستهدفة من أداة بسيطة للتحكم بتكلفة المشتريات إلى أداة شاملة لإدارة الأرباح ، حيث أصبح الهدف من أسلوب التكلفة المستهدفة تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج ، و لتحقيق هذا الهدف هناك طرق و مراحل يجب المرور عليها سيتم التطرق إليها بالتفصيل .

1\_ طرق حساب التكلفة المستهدفة : تتعدد طرق حساب التكلفة المستهدفة باختلاف إستراتيجيات المؤسسة و من أهم تلك الطرق نذكر :

1.1 طريقة الإضافة :

يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط أو مكون على حدى ، بعد ذلك يجري تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقا للوظائف التي ينتظر أن يؤذيها ، انطلاقا من مستوى التكلفة الحالي ثم محاولة استغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى و أكثر ما يعاب على هذه الطريقة أنها<sup>1</sup>:

- ◀ تفشل في الربط بين تخطيط التكلفة و تخطيط الربحية .
- ◀ تركز على فلسفة إنتاجية تقوم على التكاليف المعيارية و تربط بين أهداف الأداء و بين التكنولوجيا المستخدمة .
- ◀ تعد واحدة من المداخل التقليدية (المغلقة) لأنظمة التكاليف ، في حين أن مدخل التكلفة المستهدفة يراده أن يكون نظاما مفتوحا ، و عليه فإن هذه الطريقة تفتقر إلى البعد الإستراتيجي حيث يصعب تقدير أثر العوامل الخارجية على تكلفة المنتج و من ثم فهي لا تساهم في خلق ميزة تنافسية للمؤسسة.

<sup>1</sup> سالم محمد الصفع ، أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف ، مجلة العلوم الإدارية و المالية ، المجلة السادس عشر ، العدد 01 ،

الأردن ، 2012 ، ص 143-144

### 1.2 طريقة الخصم :

يتم وفق هذه الطريقة تحديد التكلفة المستهدفة عن طريق خصم الربح المستهدف الذي يتم احتسابه على أساس العائد على المبيعات في كثير من الأحيان ، و هذه الطريقة تمكن من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة الأجل و طويلة الأجل ، و هي تتناسب إلى حد كبير مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة لذلك يفضل استخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الاعتماد عليها لرفع كفاءة قرار تسعير المنتجات الجديدة و عليه يمكن حساب التكلفة المستهدفة وفق العلاقة التالية :

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

تعد هذه الطريقة أكثر استخداما حيث تطبق في أكثر من 85% من المؤسسات اليابانية و يعرف عليها :

- تعكس كل العوامل الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تؤثر على الأداء و على التكلفة و على السعر المستهدف الذي يقبل العمل بدفعه و على الربح الذي ينتظره المسيررون و المساهمون .
- تعتبرمدخلا من المداخل الحديثة في إدارة التكلفة على أنها نظاما مفتوحا .

### 3.1 طريقة تخفيض معدل التكلفة :

تقوم فكرة هذه الطريقة في تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام ، و عليه يمكن تطبيق هذه الطريقة على منتجات قائمة يراد تطويرها أو في حال إنتاج منتجات جديدة بشكل كبير فتكون معادلة التكلفة المستهدفة على الشكل التالي<sup>1</sup>:

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

و نلاحظ على هذه الطرق ما يلي :

- صالحة للتطبيق مع منتجات تتوفر عنها معلومات تكلفية تاريخية يجري أو جرى إنتاجها ، أو مع منتجات جديدة و لكن قريبة جدا منها .
- دقة التقديرات فيها تتوقف على مدى الإدراك و التقدير الجيد لمعدل التخفيض المطلوب و مدى علاقته بتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.

<sup>1</sup> مسكين الحاج ، صالح الياس ، التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة كأداة للتخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية ،

مجلة المشكاة ، العدد 04 ، 2017 ، ص 116

### 2- مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

عملية حساب التكاليف المستهدفة واضحة المعالم بالنسبة لأقسام المؤسسة ككل ، و يمر تطبيق التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل وهي :

#### 1.2 مرحلة تخطيط التكلفة المستهدفة :

تتم عملية تخطيط التكلفة المستهدفة عبر ثلاث مستويات من المراحل التالية :

#### ✚ على مستوى السوق:

يتم في هذه المرحلة تحديد التكلفة المستهدفة بناء على دراسات معمقة للسوق و تأخذ في الحسبان متطلبات ، حالة السوق (شريحة العملاء) الذي ترغب المؤسسة في الدخول إليه و يكون ذلك وفق الخطوات التالية<sup>1</sup>:

- ✦ تحديد المنتج المراد إنتاجه ( السعر و الخصائص)؛
- ✦ وضع أهداف المبيعات و الأرباح طويلة الأجل ؛
- ✦ هيكلة خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء ؛
- ✦ تحديد سعر البيع المستهدف و الذي يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة ؛
- ✦ تحديد هامش الربح المستهدف ؛
- ✦ تحديد التكلفة المستهدفة حيث :

يتم تحديد التكلفة المستهدفة وفق المعادلة التالية :

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

أ) سعر البيع المستهدف : و هو ذلك السعر الذي يحقق التوافق الاعتبارات التالية :

- < الأسعار التي يتقبلها المستهلك و يمكن للمؤسسة من خلالها تحقيق حصة سوق غير مرغوب فيها للمنتج أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية و كسب أسواق جديدة<sup>3</sup>؛
- < ألا يزيد هذا السعر بأي حال من الأحوال عن أسعار المنافسين ؛

<sup>1</sup> داحو خير الدين ، سامي يسين ، أراستخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية للخرزينة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية ، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية ، المجلد 10 ، العدد : 03 ، 2019 ، ص 650

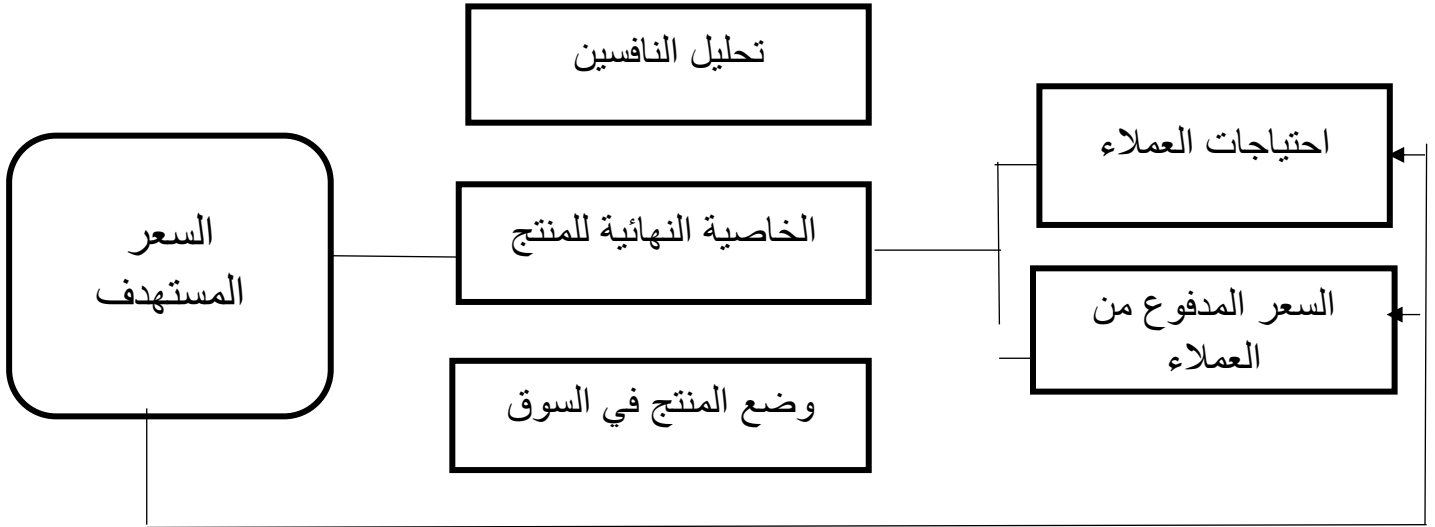
<sup>2</sup> مسكين الحاج ، صالح الياس ، مرجع سبق ذكره ، ص 11

<sup>3</sup> يسرى جحيش ، مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، المجلة الاقتصادية المال و الأعمال ،

المجلد 07 ، العدد 02 ، 2022 ، ص 281

< الأسعار التي تحقق الربح المستهدف ، و الذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف المؤسسة إلى تحقيقه و لا يمكن التنازل عنه ؛

الشكل 02/01 يمثل تحديد السعر المستهدف



المصدر: محمد الصديق الفضيل ، أسلوب التكلفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة ، مجلة الإمتياز لبحوث الإقتصاد والإدارة ، المجلد 05 ، العدد 01 ، 2021 ، ص 267.

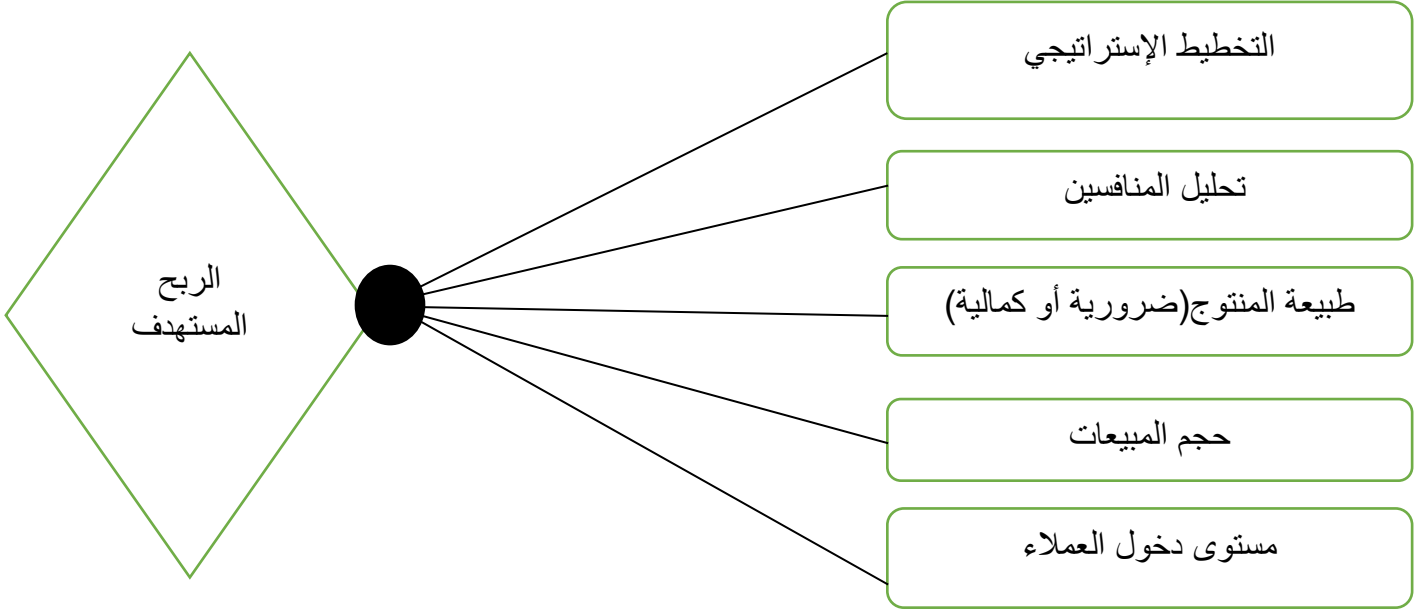
ب ( الربح المستهدف : يعرف الربح المستهدف على أنه مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من منتج معين و الذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل و التي تعكس التخطيط الإستراتيجي للمشروع ، بمعنى أن الربح المستهدف هو الربح الذي تطمح المؤسسة بتحقيقه و هناك عوامل تؤثر في تحقيقه لا بد من أخذها في الاعتبار كالتالي<sup>1</sup>:

- تحليل المنافسين و ما يرتبط به من أسعار الخدمات و جودتها .
- مستوى دخول العملاء .
- التخطيط الإستراتيجي .

<sup>1</sup> علي عدنان ، أبو عبيدة ، مرجع سابق ذكره ، ص 31

نلخص تحديد الربح المستهدف في الشكل التالي :

الشكل 03/01 يمثل الربح المستهدف



المصدر: محمد الصديق الفضيل ، مرجع سبق ذكره ، ص 267

### ج) حساب التكلفة المستهدفة :

بعد تحديد كل من سعر البيع المستهدف و الربح المرغوب فيه ، يمكن حساب التكلفة المستهدفة ( المسموح بها ) للمنتج عن طريق الفرق بين سعر البيع المستهدف و الربح المستهدف ، و التي يطلق عليها أحيانا طريقة الخصم لأنه يتم تحديدها عن طريق طرح الربح المستهدف من سعر البيع المخطط.<sup>1</sup>

### ✚ على مستوى المنتج :

في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن تحملها مع مراعاة مؤهلات المؤسسة التكنولوجية ، لأن التكلفة المستهدفة ( المسموح بها ) التي تم حسابها في المرحلة الأولى على مستوى السوق لم نأخذ في الحسبان إمكانيات المؤسسة أو الموردين.<sup>2</sup>

و تمر عملية تحديد التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مسكين الحاج ، صالح الياس ، مرجع سبق ذكره ، ص 118 - 119

<sup>2</sup> دحو خير الدين ، سالي ياسين ، مرجع سبق ذكره ، ص 650

<sup>3</sup> دحو خير الدين ، سالي ياسين ، مرجع نفسه ، ص 650

- دراسة السوق : الهدف من دراسة السوق التعرف على ظروف السوق الذي سوف تباع وتقدم به الخدمة، ومعرفة العرض والطلب عليه والتعرف على خصائص الخدمة وسعرها وتكلفتها المستهدفة التي سوف تقدم الخدمة في حدودها.
- دراسة الإمكانيات المتوفرة تمهيدا لتعديلها : تعزيز الميزة التنافسية باستخدام التكلفة المستهدفة بعد أن يتم تحديد سعر البيع والربح المطلوب والوصول إلى التكلفة المستهدفة، ثم يتم بعد ذلك التعرف على جميع الإمكانيات المادية والبشرية، كما يتم تحديد تكلفة الخدمة حسب الإمكانيات المتوفرة قبل تعديلها، وذلك بهدف الوصول إلى :  
\_ مواطن النقص أو الارتفاع في التكاليف .

\_ حساب مقدار الارتفاع في التكاليف إن وجد من خلال المعادلة التالية:

التكلفة الحالية - التكلفة المستهدفة (المسموح بها)

- القيام بالتعديل وتخفيض التكاليف وتصميم الخدمة : بعد أن يتم تحديد مواطن حدوث الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع، يتم دراسة جميع الوسائل الممكنة للتخلص من ذلك الارتفاع وبالتالي الوصول للتكاليف المستهدفة (المسموح بها أو الاقتراب منها قدر الإمكان).

في هذه المرحلة تركز المؤسسة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة لكن ليس في كل الظروف يكون باستطاعة المؤسسة القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها، ولذا تقوم بتحديد هدف خفض التكلفة.

يتكون هدف خفض التكلفة من شقين وهما كالتالي<sup>1</sup>:

\_ هدف خفض التكلفة الممكن : هو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير وتصميم المنتج وتطوير الطاقات المتاحة لدى المؤسسة ولدى الموردين .

يتحدد هدف خفض التكلفة بالمعادلة التالية :

هدف خفض التكلفة = التكلفة الجارية \_ التكلفة المستهدفة .

\_ التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة : هذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا مستخدمة وغيره، فإذا استطاعت المؤسسة تحقيق هدف خفض التكلفة فإن التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتساوى مع التكلفة المسموح بها، أما إذا لم تستطع المؤسسة تحقيق ذلك فإن المؤسسة تكون في حالة وجود التحدي الإستراتيجي

<sup>1</sup> محمد الصديق الفضيل ، مرجع سبق ذكره ، ص 268

لخفض التكلفة والذي قد تم تحديده على أساس رؤية خارجية تتعلق بالأسواق دون الأخذ بعين الاعتبار إمكانات و طاقة المؤسسة و الموردين على خفض التكلفة و يتحدد التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة بالمعادلة التالية :

التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة .

بالتالي تصبح معادلة التكلفة المستهدفة كالتالي :

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها – التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة .

للتغلب على هذا التحدي فإن المؤسسة ليس أمامها سوى استخدام ما يسمى بعمليات التطوير والتحسين المستمر، وإلا سوف يؤثر ذلك على قدرة المؤسسة في تحقيق هامش الربح المستهدف، وبالتالي المركز المالي للمؤسسة، ففي المدى القصير يمكن للمؤسسة التنازل عن جزء من أرباحها بمقدار التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة إلى أن تستطيع التغلب عليه.<sup>1</sup>

✚ على مستوى مكونات (مكونات) المنتج :

في حالات عديدة تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية ، حيث ام تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية و تعاد نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتج و لكن هذه المرة على مستوى والمركبات ، و يتمثل هدف هذه المرحلة في احداث ضغط على المؤسسة لتخفيض تكاليف المركبات التي يعوضونها و بذلك تمكين المشتري (المؤسسة) من وضع السعر الذي يرغب في دفعه لكل المركبات الضرورية للمنتج.<sup>2</sup>

1.2 مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة :

في هذه المرحلة يأتي دور تحجيم التكلفة و هي مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكافلية بين المستهدفة و التكلفة المبدئية لتصميم المنتج ، و من ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن ، و هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف و من أشهر هذه الأدوات ما يلي : هندسة القيمة ، جداول التكلفة ، خرائط تحليل الوظائف ، مصفوفة انتشار وظيفة الجودة و الهندسة المتزامنة.<sup>3</sup>

3.2 تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر :

يعتبر تطبيق هذا المدخل أو ما يعرف بمدخل التكلفة المطورة في غاية الأهمية و ذلك من أجل المحافظة على الربحية خاصة في ظل ضغوط المنافسة المتزايدة ، أو إذا كانت تخطط لتخفيض التكاليف في المستقبل ، و لا يعني الوصول إلى التكلفة

<sup>1</sup> الفضيل محمد الصديق ، مرجع سبق ذكره ، ص 119

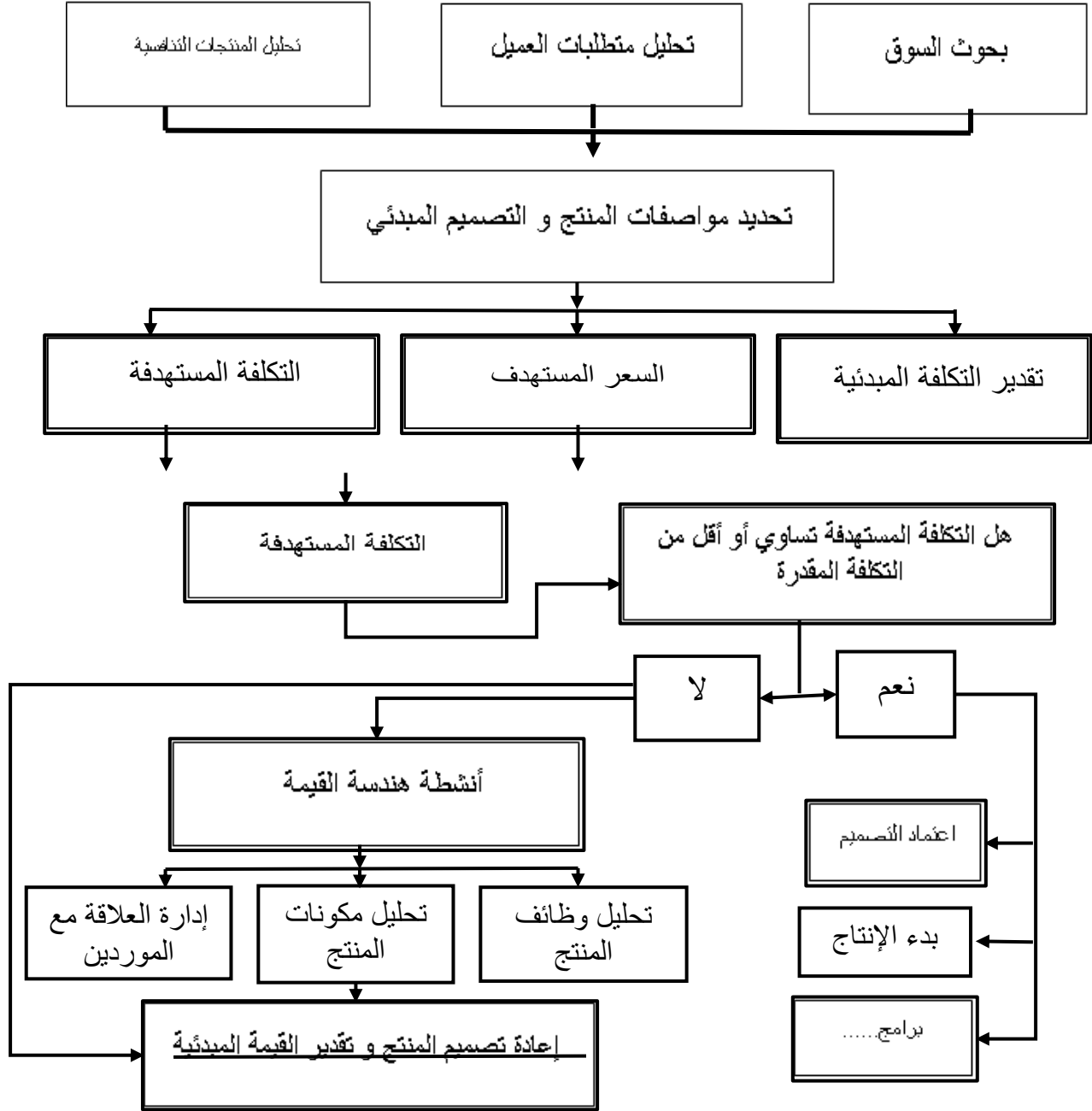
<sup>2</sup> دحو خير الدين ، سالمي ياسين ، مرجع سبق ذكره ، ص 65

<sup>3</sup> يسرى ججيش ، مرجع سبق ذكره ، ص 651



المستهدفة نهاية الأمر و إنما يعني بداية مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن مواطن تخفيض التكلفة كلما أمكن ذلك<sup>1</sup>

الشكل 04/01 يمثل خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة



المصدر: علي عدنان أبو عودة ، مرجع سبق ذكره ، ص 36

<sup>1</sup> علي عدنان أبو عودة ، مرجع سابق ، ص 35

### المطلب الثالث : الدور الإستراتيجي لأسلوب التكلفة المستهدفة في الإستراتيجيات التنافسية

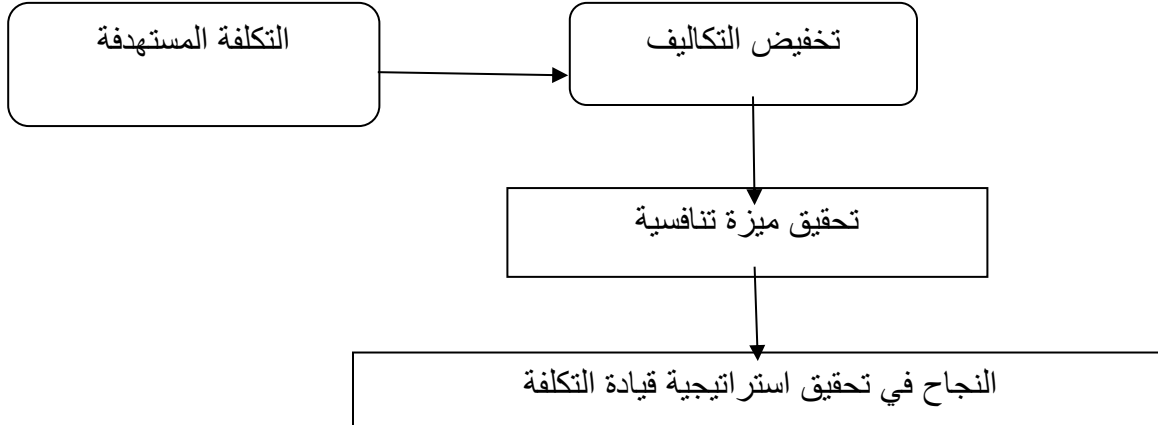
تقنية التكلفة المستهدفة توضح هيكل تطوير وتحسين المنتجات وفق عناصر محددة لإستراتيجية المؤسسة التي تشمل إستراتيجية الأسعار ودرجة تعقيد المنتجات وتحليل دورة حياة المنتج، حيث تعد تقنية إستراتيجيه وبشكل مستمر، بحيث تملك أفاقا واسعة تركز على تحسين الكفاءة التشغيلية وتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات تصميم المنتجات، وهذا ما يجعل التكلفة المستهدفة تؤثر على دورة حياة المنتج<sup>1</sup>.

الدور الإستراتيجي للتكلفة المستهدفة يظهر من خلال تأكيدها على أهمية التحليل الإستراتيجي لبيئة المنافسة واحتياجات الزبون والجودة المتميزة التي يتم تحديدها من قبل المستهلك إضافة إلى اعتمادها على السعر الموجه بواسطة السوق في تخفيض التكاليف عن طريق إلغاء الأنشطة غير الضرورية التي تزيد من تكاليف المنتج، وهذا ما يجعل التكلفة المستهدفة تقنية واقعية ذات أبعاد إستراتيجية لاعتمادها على السعر التنافسي للمنافسين بهدف استهداف التكلفة ومن ثم تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية مستقبلية عن طريق اعتمادها أحد الإستراتيجيات التنافسية الثلاث المذكورة سابقا، والتي يظهر فيها دور التكلفة المستهدفة واضحا كالتالي :

\_ بالنسبة لإستراتيجية قيادة التكلفة فإنه بإمكان المؤسسة أن تنجح في تبني وتنفيذ هذه الإستراتيجية واكتساب ميزة التكاليف المنخفضة عن طريق تطبيق التكلفة المستهدفة في مرحلة التصميم والتخطيط للمنتج، وسبب استخدام التكاليف المستهدفة في مرحلة التصميم هو أن التحسين والتطوير في بداية سلسلة القيمة يؤدي إلى وجود فرص أكبر لتخفيض التكاليف .

<sup>1</sup> باطو بال رانيا ، بوزحاح فاطمة الزهراء ، مرجع سبق ذكره ، ص 76

الشكل 05/01 دور التكلفة المستهدفة في استراتيجية قيادة التكلفة :



المصدر: معاذ خلف إبراهيم الجنابي ، الدور الإستراتيجي لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، مجلد 7 ، العدد 21 ، 2011 ، ص 184 .

\_ أما بالنسبة لإستراتيجية التميز والقائمة على قدرة المؤسسة على توفير منتج ذو جودة عالية ومواصفات قيمة منفردة و متميزة عن منتجات باقي المنافسين، فإن دور التكلفة المستهدفة في تحقيق هذه الإستراتيجية يتم من خلال مراحل عمل إستراتيجية قيادة التكلفة، يتم تحسين جودة المنتج وتخفيض التكاليف خلال مرحلة الإنتاج وذلك بإجراء تحسينات تدريجية ومستمرة على الأنشطة التي تضيف قيمة والعمل على تخفيض التكاليف بما يدعم هذه الإستراتيجية، واستراتيجيه قيادة التكلفة من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج .

\_ أما بالنسبة لإستراتيجية التركيز والمعتمد على التركيز على فئة معينة أو قطاع معين من السوق، فإن دور التكلفة المستهدفة يكون من خلال تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة أو إستراتيجية التميز، لأن استهداف جزء أو فئة معينة من السوق ضمن إستراتيجية التركيز سيكون إما بالاعتماد على قيادة التكلفة وهنا الفئة المستهدفة هي الفئة التي تهتم بتخفيض التكاليف، أو الاعتماد على إستراتيجية التميز وفي هذه الحالة فإن الفئة المستهدفة هي تلك التي تهتم بالمنتجات ذات الصفات والمميزات والجودة العالية من خلال توظيف التكلفة المستهدفة والنجاح في تحقيق إحدى الإستراتيجيتين يجعل النجاح في تحقيق إستراتيجية التركيز ممكنة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> باطو بال رانيا ، بوزحاح فاطمة الزهراء ، مرجع سبق ذكره ، ص 76

### خاتمة الفصل :

لقد واكبت محاسبة التسيير التطورات التي عرفتها مختلف الصناعات و ذلك من خلال تطوير أساليبها وتقنياتها ، و بهذا تطرقنا في هذا الفصل إلى طبيعة و نطاق محاسبة التكاليف ، و أهم أساليبها التقليدية و الحديثة التي بدورها تعطي للمؤسسة القدرة على التخطيط و البرمجة ، المراقبة و تقييم الأداء و ترشيد القرارات ، و بدرجة كبيرة مراقبة التكاليف بكيفية مفصلة و دقيقة ، و تزداد أهميتها في المؤسسات الصناعية لما تحويه من مراكز عمل و تعدد العمليات الإنتاجية فيها . و نظرا لقصور الأساليب التقليدية في بيئة الأعمال في ظل التطور التكنولوجي إذ أنها لاتراعي طرق تخفيض التكاليف و لاتضع سعر مستهدف تنافس به باقي المؤسسات مما يجعلها غير مجدية ، و لا يمكن للمؤسسة الإعتماد عليها في إعطاء نتائج دقيقة ، سلطنا الضوء في دراستنا على أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أهم الأساليب الحديثة لتخفيض التكاليف الذي ظهر كبديل للأساليب التقليدية.

ذلك أن التكلفة المستهدفة تسعى لتخفيض التكاليف وتحسين القدرة التنافسية عن طريق استهداف السوق بأقل التكاليف حيث تخفض من تكلفة المنتج عبر مراحل تطوره وتصميمه لغاية عملية الإنتاج أي أنها تتناول العملية الإنتاجية بصفة متكاملة، ويتم الاعتماد عليه بشكل قوي وواضح في إدارة التكلفة بحيث يتم الوصول إلى ذلك من خلال هندسة القيمة، جداول التكلفة وجداول الوظائف .

فمن خلال دراستنا لهذا الفصل نجد أن التكلفة المستهدفة تعد من أهم الأساليب المهمة التي تستعملها المؤسسة الصناعية في تحديد السعر المستهدف للمنتوج بحيث أنها تتلائم مع التغيرات الحديثة، وبالتالي تساعد المؤسسة في الحفاظ على مكانتها في السوق. بتحقيق الميزة التنافسية وهذا ما سنتطرق له في الفصل الموالي.

الفصل الثاني :

الميزة التنافسية

تمهيد :

تجتهد المؤسسات الصناعية و الاقتصادية في ظل بيئة تنافسية قصد التفوق على منافسيها ضمن القطاع الذي تنشط ضمنه بحيث تسعى إلى التحسين المستمر في أدائها و تطوير مواردها ، الأمر الذي يمكنها من احتلال موقع متميز في السوق و أسبقية على منافسيها و بالتالي فالمؤسسات الصناعية مطالبة بفهم العلاقة بين البيئة و الميزة التنافسية بهدف الاستفادة من الفرص التي تنتجها هذه العلاقة ، مما نتج عنه من زيادة حدة المنافسة بين المنتجين ما أدى لظهور الميزة التنافسية التي اكتسبت أهمية كبيرة لدى المؤسسات التي تسعى للبقاء و الاستمرارية في محيط يتسم بالتغير الشديد .

و نتيجة لتخوف المؤسسات أصبحت تسعى للحفاظ على مكانتها في السوق بالاعتماد على استراتيجيات تنافسية لجذب الزبائن و تقديم خدمات و منتجات بالجودة و السعر المطلوبين للتفوق على نظيراتها في السوق ، لذلك فإن امتلاك استراتيجيات ناجحة و فعالة هو السبيل الوحيد لبقاء المؤسسات و استمرارها ، إذ أن المؤسسات ملزمة بالاعتماد على هذه الأخيرة من أجل مسaire التطورات العديدة التي ممكن أن تكون فرصة أو تهديدا لها .

تطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي :

\_ المبحث الأول : ماهية الميزة التنافسية .

\_ المبحث الثاني : مساهمة استراتيجيات التنافس في تحقيق الميزة التنافسية ،

\_ المبحث الثالث : انعكاسات تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية .

المبحث الأول : ماهية الميزة التنافسية

تعتبر الميزة التنافسية عنصرا أساسيا وجوهريا للنجاح في خلق قيمة الزبون في ظل بيئة الأعمال الحديثة ، و تحقيقها أصبح غاية تسعى كل مؤسسة إلى الوصول إليها ، لذلك التعرف على الميزة التنافسية يأتي من الدور الحاسم الذي تلعبه في حياة المؤسسات باعتبارها العنصر الإستراتيجي الحرج الذي يقدم فرص جوهرية للمؤسسات .

المطلب الأول : تعريف الميزة التنافسية ، أهميتها

الميزة التنافسية تعد حجر الأساس لنجاح أي شركة أو مؤسسة في عالم الأعمال ، من خلال التركيز على بناء ميزة تنافسية قوية تمكن الشركات جذب العملاء و تحقيق النمو المستدام و تعزيز قيمتها السوقية .

أولا : تعريف الميزة التنافسية :

يرتبط تعريف الميزة التنافسية باستخدام المؤسسة لمواردها و إمكاناتها بشكل يتسم بنوع من الخصوصية و التميز مما يشكل فجوة تفوقها على منافسيها ، و فيما يلي سنعرض مجموعة من التعريفات التي تناولها مختلف الباحثين و الكتاب<sup>1</sup>:

جدول 01/02 لأهم مفاهيم الأساليب الميزة التنافسية

الباحث	الصفحة	السنة	مفهوم أسلوب الميزة التنافسية
Porter 1985	70	سوسسي و الخفاجي 2014	مكانة موقع المؤسسة في الصناعة التي تحدد ما إذا كانت ربحيتها أعلى أو أقل من متوسط ربحية الصناعة ، فالمؤسسة التي تستطيع التموضع بشكل جيد قد تكسب معدات عالية على الرغم من عدم ملائمة هيكل الصناعة و كون معدل ربحية تلك الصناعة معتدلا .
Porter 1998	65	مروان 2011	العمل على تقديم فكرة القيمة من خلال تحليل مصادر الميزة التنافسية، و عرفت الميزة التنافسية بأنها خلق و إدامة الأداء الأفضل ،
Porter 1980	14	SAURABH 2019	الميزة التنافسية هي قدرة المؤسسة على التفوق على منافسيها من خلال خلق قيمة للمشتريين ، و تجاوز تكلفة الشركة في خلق القيمة .
HOSKISSON ET	386	ANABELLA ET PAULINO	المؤسسة تتمتع بميزة تنافسية تنفذ استراتيجيتها تخلق قيمة فائقة للعملاء و المنافسين غير قادرين على التكرار أو يجدوا تكلفة عالية في محاولة التقليد .

<sup>1</sup> عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان ، 2002

	2019		HITTMLRELAND 2015
المصدر الذي يعزز وضع المؤسسة في السوق من خلال تفوقها على منافسيها في مجالات المنتج ، و السعر و الكلفة ، و التركيز على الإنتاج	مروان 2011	65	HARVEY 1985
المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمؤسسة إنتاج قيم و منافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون الآخرون .	العسيري 2013	24	صادق 2006
القابلية و القدرة على إجراء التعديلات و التحويرات التي تراها مناسبة و ضرورية لمتطلبات العصر التي فيه ، أو الخصائص الفنية لصناعتها لغرض تحقيق ميزات تنافسية لصالحها ، مما يجعلها قادرة على تمييزها من غيرها أي : يزداد الطلب على صناعاتها و تزداد أرباحها .	مروان 2011	65	العلاقي و الطائي 2001

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المراجع المذكورة أعلاه .

إذن و مما سبق نستنتج أن الميز التنافسية هي ذلك المفهوم الإستراتيجي الديناميكي الذي يعكس الوضع التنافسي النسبي المريح و المستمر لمؤسسة ما إزاء منافسيها ، بحيث يتجلى في شكل تقديم منتجات ذات خصائص متفردة يكون معها العميل مستعدا للدفع أكثر أو تقديم منتجات لا تقل قيمة عن منتجات المنافسين و لكن بأسعار أقل كنتيجة لتكاليف أدنى .

#### ثانيا : أهمية الميزة التنافسية :

- من التعريف السابقة يمكننا القول أن الميزة التنافسية أهمية كبيرة في مجال الأعمال فهي تعتبر<sup>1</sup>:
- سلاحا لمواجهة تحديات السوق و المؤسسات المناظرة من خلال قيام المؤسسة بتنمية معرفتها التنافسية و قدرتها على تلبية احتياجات الزبائن في المستقبل .
  - معيار لتحديد المؤسسات الناجحة من غيرها لكونها تتميز بإيجاد نماذج جديدة متفردة يصعب تقليدها ، و متاحة بشكل واسع و أن المنافسين على علم بها .

<sup>1</sup> أحمد يوسف ، محمد الأمين دلهوم ، تحليل القوى المؤثرة على الميزة التنافسية لمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات ، 2019 ، ص153



- ◀ هدف أساسي و ضروري تسعى إليه جميع المؤسسات التي تريد التفوق و التميز ، و أن قدرة المؤسسة على استغلال الموارد و الإمكانيات في تحقيق موقع أفضل بين المنافسين و السعي لإرضاء الزبائن و التعرف لحاجاتهم و رغباتهم بطريقة يصعب على المؤسسات الأخرى تقليده .
- ◀ مرتبطة أساسا بالأداء المتحقق من المؤسسة و العاملین فيها و من ثم لا يمكن أن تبنى أو تبنى أو تمتلك أي مؤسسة ميزة تنافسية من دون أن ترتقي بأدائها إلى المؤسسة الذي تتفوق به على المنافسين الآخرين و لمدى زماني مناسب ، قد يطول أو يقصر تبعاً لقدرتها في الحفاظ على ميزتها التنافسية و إدامتها .

المطلب الثاني : خصائص الميزة التنافسية ، و محدداتها .

للميزة التنافسية جملة من الخصائص و المحددات التي سنوجزها فيما يلي :

أولاً : خصائص الميزة التنافسية :

من أهم خصائص الميزة التنافسية أنها<sup>1</sup>:

- ◀ مستمرة و مستدامة ، بمعنى أن تحقق المؤسسة السبق على المدى الطويل .
- ◀ الميزات التنافسية تتسم بالنسبية مقارنة بالمنافسين أو في الفترات الزمنية المختلفة ، و هذه الصفة تجعل فهم الميزة التنافسية في إطار مطلق صعب التحقيق .
- ◀ متجدد وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة و قدرات و موارد المؤسسة من جهة أخرى .
- ◀ مرنة ، يمكن إحلالها بسهولة .
- ◀ أن يتناسب استخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف و النتائج المراد تحقيقها على المدى القصير و البعيد .
- ◀ نادرة و صعبة التقليد .
- ◀ و هناك أيضاً من حدد خصائص الميزة التنافسية في<sup>2</sup>:
- ◀ أن تخلق قيمة مدركة من قبل الزبون ، فضلاً عن القيم للمؤسسة .
- ◀ تقدم الملائمة الفريدة بين موارد المؤسسة و الفرص في البيئة .
- ◀ تنبع من داخل المؤسسة و تحقق قيمة لها و تؤدي إلى تحقيق التفوق و الأفضلية على المنافسين .
- ◀ تنعكس في كفاءة أداء المؤسسة و في أنشطتها أو فيما تقدم للعملاء أو كليهما .

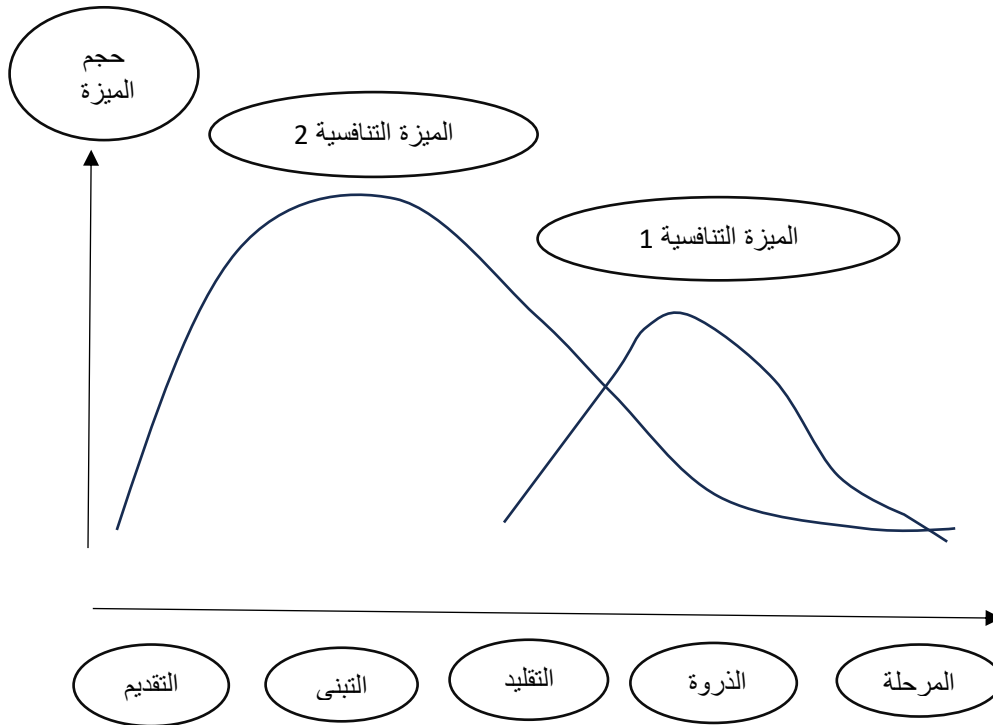
<sup>1</sup> برهوم أسماء ، دور الابتكار التكنولوجي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2019 ، ص 25-26

<sup>2</sup> باديس لوجماني ، ريمة طبول ، تأثير الموارد البشرية و الميزة التنافسية في البنوك الجزائرية ، 2017 ، كتاب ، ص 54

ثانيا : محددات الميزة التنافسية :

تحدد الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال متغيرين أو محددتين هامين هما حجم الميزة و نطاق التنافس.<sup>1</sup>  
**1-حجم الميزة التنافسية :** إن الميزة التنافسية للمؤسسة كلما كانت واضحة سواء من ناحية التكلفة أو من ناحية التميز فهذا يفرض على المؤسسات المنافسة بذل جهود معتبرة حتى تتمكن من التغلب عليها و إبطال سيطرتها في السوق ، و بالتالي التقليل من المستهلكين لمنتجاتها ، و من هذا المنطلق يمكن القول أن الميزة التنافسية تمر بدورة حياة معينة كما هو الحال بالنسبة للمنتج . إذ تمر الميزة التنافسية بنفس دورة حياة المنتجات ، و يتم تمثيل ذلك من خلال الشكل <sup>2</sup>:

شكل 01/02 دورة حياة الميزة التنافسية



المصدر: عبد الكريم هاجر بن مسعودة ، مرجع سبق ذكره ، ص 146

- مرحلة التقديم : تعد أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة المنشأة للميزة التنافسية ، لكونها تحتاج الكثير من التغيير و الإستعداد البشري و المادي و المالي .
- مرحلة التبني : تعرف الميزة هنا استقرارا نسبيا من حيث الإنتشار باعتبار أن المنافسين بدؤوا يركزون عليها ، و تكون الوافرات هنا أقصى ما يمكن .

<sup>1</sup> هاجر مسعودة عبد الكريم ، الثقافة التنظيمية وعلاقتها بالتوازن المهني ، رسالة دكتوراه ، جامعة المسيلة ، 2017 ، ص 146

<sup>2</sup> عبد الكريم هاجر بن مسعودة ، مرجع سبق ذكره ، ص 146

- مرحلة التقليد : يتراجع حجم الميزة و تتجه شيئاً فشيئاً إلى الركود ، لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة المؤسسة ، و بالتالي تراجع أسبقيتها عليهم ، و من ثم انخفاض الوافرات.
- مرحلة الضرورة : تأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية و تطويرها بشكل سريع ، أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماماً عن أسس ميزة الحالية ، و إذا لم تتمكن المؤسسة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة فإنها تفقد أسبقيتها تماماً و عندها يكون من الصعب العودة إلى التنافس من جديد .

2- نطاق التنافس : يعبر النطاق عن مدى أنشطة و عمليات المؤسسة بغرض تحقيق مزايا تنافسية فنطاق النشاط على مدى واسع يمكن أن يحقق وفرات في التكلفة على المؤسسات المنافسة ، و من جانب آخر يمكن للنطاق الضيق تحقيق ميزة تنافسية من خلال التركيز على قطاع سوق معين و خدمته بأقل تكلفة أو تقديم منتجات مميزة له . كما يتشكل نطاق التنافس من أربعة أبعاد و هي<sup>1</sup>:

- ◀ القطاع السوقي : و يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة و كذا تنوع الزبائن الذين يتم خدمتهم ، و هنا يتم الإختيار بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة السوق .
- ◀ درجة التكامل الأمامي : يشير إلى درجة أداء المؤسسة لأنشطتها ، سواء كانت داخلية أو خارجية ، فالتكامل الأمامي المرتفع مقارنة بالمنافس قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز .
- ◀ البعد الجغرافي : يمثل عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة و يسمح هذا البعد من تحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم نوعية واحدة من الأنشطة و الوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة و تبرز أهمية هذه الميزة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل على نطاق عالمي ، حيث تقدم منتجاتها أو خدماتها في كل أنحاء العالم .
- ◀ قطاع النشاط : يعبر عن مدى ترابط بين الصناعات التي تعمل من خلالها المؤسسة فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات ، من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة ، و في هذا الإطار تعمل المؤسسة على البحث عن الميزة التنافسية التي تلائم قدراتها و ميدان نشاطها أي بالنظر إلى تحليل إمكانيتها الداخلية و تحليل المحيط .

<sup>1</sup> باديس لوجاني ، ريمة طبول ، مرجع سبق ذكره ، ص 102-103

المطلب الثالث : مصادر، أنواع وأبعاد الميزة التنافسية .

تعد الميزة التنافسية عنصرا هاما لنجاح أي شركة في بيئة تنافسية من خلال فهم عناصرها وأنواعها وأبعادها .

أولا: مصادر الميزة التنافسية :

إن اعتماد المؤسسة على ميزة التنافسية واحدة يعرضها للخطر لسهولة تقليدها من قبل المنافسين، لذا يستحسن تعدد مصادرها لكي تصعب على المنافسين تقليدها، حيث تستدعي الحيازة على الميزة التنافسية بالتعرف على المصادر التي تستمد منها هذه الأخيرة والتي يمكن إجمالها بالآتي<sup>1</sup>:

- ◀ انخفاض التكاليف : حيث تتنافس المؤسسات في تقديم منتجاتها بأسعار مغرية .
- ◀ التكنولوجيا : الوسائل المتطورة للأداء العالي بحيث تؤدي إلى تطوير مستويات مرتفعة من الأداء العالي للمؤسسة و الذي لا يستطيع المنافسون مجاراتها بتقديم خدماتهم .
- ◀ خبرة المؤسسات : الطويلة في الإنتاج ، التسويق و في التمويل بحيث تؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية .
- ◀ التفكير الإستراتيجي : تستند المؤسسات على استراتيجيات معينة للتنافس بهدف تحقيق أسبقية على منافسيها من خلال الحيازة على ميزة أو مزايا تنافسية ، و تعرف الإستراتيجية على أنها تلك القرارات الهيكلية التي تتخذها المؤسسة لتحقيق أهداف دقيقة ، و التي يتوقف على درجة تحقيقها بنجاح أو فشل المؤسسة .
- ◀ المعرفة : تعد الأصول المعرفية و الفكرية هي الأساس لاستمرار نشاط المؤسسة في المنافسة المرتكزة على المعلومات و المعارف ، كما أصبح قياس قيمة المعرفة أمرا مهما للمؤسسات ذات المعاملات الخاصة بهذه الأخيرة إذا كانت تتمتع بالنجاح فهي تستثمر فيما تعرفه ، بحيث تنقل تلك المعرفة عبر قنواتها التنظيمية للإستفادة منها في عمليات الإنتاج أو لتطوير هياكلها أو وظائفها .

و هناك من حصر مصادر الميزة التنافسية في نوعين أساسيين هما :

**المصادر الخارجية :** و هي تتعلق بالبيئة الخارجية العامة و الإطار الذي تعمل فيه المؤسسة إذ تضم مجموع القوى و العوامل السياسية و الاقتصادية و الديمغرافية و التكنولوجية التي تؤثر على المؤسسات بالاتجاه السلبي أو الإيجابي . و العامل الآخر في بناء التنافسية هو حجم و مقدار المنافسة في النشاط الذي تعمل فيه المؤسسة و الإمكانيات المتوفرة لدى المنافسين ، إذ أن زيادة حجم المنافسة يؤدي بالمؤسسة إلى الاهتمام بالجوانب الإستراتيجية كالتخطيط الاستراتيجي لعملياتها و أنشطتها لمواجهة المنافسين و التميز عليهم من خلال امتلاك خصائص غير موجودة لدى الآخرين تمكن المؤسسة من تقديم

<sup>1</sup> صليحة مبروك ، صابر شراء ، تكنولوجيا المعلومات كأداة لتحقيق الميزة التنافسية ، مجلة المنهل الاقتصادي ، 2019 ، ص 244

منتج ذو قيمة للمتعاملين تحصل من خلاله على رضائهم بما يكسب المؤسسة السمعة الطيبة و يوسع من حصتها على حساب المنافسين الآخرين<sup>1</sup>.

المصادر الداخلية : حيث ترتبط بموارد المؤسسة الملموسة و غير الملموسة ، مثل : العوامل الأساسية لإنتاج الطاقة و الموارد الأولية قنوات التوزيع ، الموجودات ...و غيرها ، كذلك قد تأتي الميزة التنافسية من النظم الإدارية المستخدمة و المطورة ، أساليب التنظيم الإداري ، طرق التحفيز ، مردودات البحث و التطوير ، الإبداع و المعرفة<sup>2</sup> . كذلك المصادر الداخلية تتمثل في موارد المؤسسة ( مادية ، مالية ، بشرية ، و معلوماتية ... ) بحيث تتفاعل فيما بينها لتساهم في استمرار المؤسسة و تأقلمها مع البيئة الخارجية .

ثانيا : أنواع الميزة التنافسية .

إن مفهوم الميزة التنافسية يعتمد على الكيفية التي تستطيع المؤسسات بها خلق قيمة إقتصادية أكبر مقارنة مع المنافسين ، هذه القيمة التي يجب أن يلمسها من جانب العملاء ، وتفوق المؤسسة على المنافسين ، إما بفعل قلة تكاليفها وانجذاب المستهلك إلى السعر المنخفض ، وإما أن تتفوق عن طريق سرعة التمايز في مختلف سياسات المزيج التسويقي ، و عليه يمكن القول بصفة عامة بأن هناك نوعين من الميزة التنافسية هما<sup>3</sup>:

1\_ **ميزة التكلفة الأقل** : وتعني قدرة المؤسسة على تصميم ، تصنيع وتسويق منتجاتها بأقل تكلفة مقارنة مع مؤسسات المنافسة مما يؤدي إلى تحقيق عوائد وأرباح كبيرة ، ولتحقيق هذه الميزة على المؤسسة فهم وتحديد وتحليل الأنشطة الحرجة في سلسلة القيمة للمؤسسة ، والتي تعد عنصرا هاما لتحليل مصادر الميزة التنافسية ، حيث أنها تهتم بتجزئة المؤسسة إلى وحدات نشاط استراتيجية بهدف التعرف على تكاليفها ومصادرها الحالية والمحتملة لتحقيق الميزة التنافسية.

2\_ **ميزة التميز** : وهي قدرة المؤسسة على تقديم منتجات متميزة ، وفريدة ذات قيمة مرتفعة من وجهة نظر الزبون بما فيها الجودة ، الخصائص الفريدة للمنتج ، خدمات ما بعد البيع والضمانات المقدمة ، لذلك على المؤسسة كذلك فهم وتحليل مصادر التميز من خلال أنشطة سلسلة القيمة ، وتوظيف القدرات والمهارات ، الكفاءات العمالية ، التقنيات التكنو لوجية المتطورة للإنتاج واستخدام طرق وقنوات توزيع فعالة ، وسائل وسياسات تسعيرية وترويجية تسمح بزيادة أهمية وسمعة وشهرة المؤسسة لدى الزبون.

<sup>1</sup> عبد الوهاب حفيان ، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات ، عمان ، دار الأيتام للنش و التوزيع ، 2015 ، ص 51 -

52

<sup>2</sup> يوسف دلهوم ، مرجع سبق ذكره ، ص 155

<sup>3</sup> أسماء بن زيان ، خالد فاشي ، دور الابتكار الإعلاني في كسب ميزة تنافسية ، لمنظمات الأعمال ، 2018 ، مجلة ، ص 301

ثالثاً: أبعاد الميزة التنافسية :

يمكن حصر أبعاد الميزة التنافسية في خمسة عناصر و هي<sup>1</sup>:

1\_ التكلفة: يقصد بالتكلفة قدرة المؤسسة على إنتاج وتوزيع المنتجات بأقل ما يمكن من التكاليف مقارنة بمنافسها في نفس مجال الصناعة، إن التركيز على تخفيض التكلفة سوف ينعكس إيجاباً على السعر النهائي للمنتج ويمنح المؤسسة ميزة تنافسية، خاصة في الأسواق التي يكون فيها عامل السعر أكثر أهمية بالنسبة للمستهلك ويمكن تخفيض التكاليف من خلال:

➤ الوافرات المتحققة من زيادة منحنى الخبرة والتعلم لدى العاملين؛

➤ الاستثمار الأقل في الموارد وبخاصة في المواد الأولية مع وجود أنظمة خزن متقدمة؛

➤ اعتماد سياسة توزيع تتوافق مع خصوصية المنتج والمحافظة عليه وسلامته من التلف أو التقادم؛

➤ الارتقاء بمستوى استغلال الطاقات المتاحة في موجودات المؤسسة لتقليل نسبة تأثير التكاليف الثابتة عن التكلفة

الكلية للوحدة الواحدة من الإنتاج.

2\_ المرونة: يقتضي هذا المفهوم القدرة على مسابرة التغييرات في حاجات ورغبات الزبائن عن طريق تصميم الجوانب المتعلقة بمواصفات المنتج من جهة، ومسابرة حجم الطلب من جهة أخرى، كما تعني القدرة على الاستجابة للتغيرات الإنتاجية ومزيج المنتج، حيث أصبحت المرونة من المزايا التنافسية الحاسمة في الوقت الحاضر، بعد أن أصبح الإنتاج وفقاً لطلب الزبون يتم من خلال القدرة على التلاؤم مع الحالات الفريدة للزبون والتصاميم المتغيرة للمنتج مما يتطلب مرونة الإستجابة لحاجات الزبون والتغيرات في التصميم. وعلى هذا الأساس يمكن القول بأن المرونة التي يتم التمييز على أساسها تضم جانبين مهمين من جوانب النظام الإنتاجي هما:<sup>2</sup>

- مرونة الحجم: وتعني القدرة على التكيف مع حجم الطلب وتغيراته من خلال التحكم في الإنتاج بواسطة تسريع أو تخفيض معدالته في مواجهة ذلك؛
- مرونة مزيج المنتجات: ويرتبط هذا النوع من المرونة بمدى قدرة مزيج المنتجات على مواكبة حاجات ورغبات الزبائن، وإشباعها والتكيف مع التقلبات الحاصلة فيها عن طريق تصاميم المنتجات ومواصفاتها الفنية.

3\_ الجودة: يمكن تحقيق الجودة من خلال إضافة سمات فريدة للمنتجات التي تقدمها سواء كانت سلع أو خدمات لتعزيز جاذبيتها التنافسية، وذلك لاستفادة العملاء من المرحلة النهائية في تقديم المنتجات، وتحقيق الجودة يتم من خلال بعدين هما تصميم المنتج للتكيف مع وظيفته و نوعيته، و تتوقف على القدرة التنظيمية لتحويل المدخلات إلى مطابقة النواتج.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> فاروق عزون ، دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة ، أطروحة دكتوراه ، جامعة فرحات عباس قسنطينة ، 2015 ، ص 76

<sup>2</sup> الهام بوحبيبة ، استراتيجية الإنتاج الأنظف في تحسين القدرة التنافسية في المؤسسة الصناعية ، أطروحة دكتوراه ، مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ، جامعة فرحات عباس سطيف ، 2019 ، ص 103

<sup>3</sup> عبد الوهاب حفيان ، مرجع سبق ذكره ، ص 50

4\_ الإبداع : هو تحقيق تطور وعمل خالق بما يحقق الإبداع في الإنتاج والتكنولوجيا المستعملة أو إيجاد طرائق جديدة لإنتاج أو توزيع المنتج بشكل يختلف عما هو قائم حاليا، كما تتحقق ميزة الابتكار والإبداع أيضا من خلال استكشاف الفرص الجديدة في البيئة الخارجية ومراقبة أعمال المنافسين وهو ما يطلق عليه اليقظة الإستراتيجية<sup>1</sup>؛

5\_ التسليم : تشير إلى قدرة المؤسسة على الالتزام بالوقت المتفق عليه لتقديم الخدمة، وهذا يعني اعتياديا أن توفر المؤسسة الخدمات أو تقدمها في وقت مبكر قبل الوقت المحدد المتفق عليه. كذلك الاهتمام بالسرعة والتحويلات السريعة التي تحدث في السوق ونتائجها على تحقيق أهداف المؤسسة، ومن أهم الأسبقيات التنافسية التي ركزت على الوقت لتحقيق الميزة التنافسية:

- وقت التسليم السريع: وهو ما يعرف بوقت الانتظار، أي: الوقت الذي ينتظره الزبون لحين تسلمه الخدمة؛
- سرعة التطوير: وتعني الاهتمام بقياس سرعة تطوير الخدمة للفترة منذ بداية والدة الأفكار حتى تحقيق التصميم النهائي.

<sup>1</sup> عبد الوهاب حفيان ، مرجع نفسه، ص 50

### المبحث الثاني : مساهمة إستراتيجيات التنافس في تحقيق الميزة التنافسية .

تشكل الميزة التنافسية عاملا هاما في انتشار المؤسسات في الأسواق وتحقيق أهدافها الإستراتيجية، إذ تستطيع المؤسسة تسخير جميع قدراتها المرتبطة بالميزة التنافسية بهدف كسب الريادة ضمن أطر الميزة التنافسية التي تمتلكها مما يمكنها من التفوق على منافسها من خلال تحديد الكيفية التي تنافس بها في مجال الأعمال أو في صناعة معينة، وتبني المؤسسة مزاياها التنافسية باتخاذ خطوات تمكنها من الحصول على مزايا أفضل من منافسها لجذب العملاء، تختلف تلك الخطوات من مؤسسة إلى أخرى. ويرتبط التحقيق ذلك بالخيارات الإستراتيجية التنافسية.

#### المطلب الأول : أنواع الإستراتيجيات التنافسية .

من أجل اكتساب المؤسسة لميزة تنافسية تنافس بها أقوى المنافسين لابد لها من حسن اختيار الإستراتيجية التنافسية الملائمة لمعايير نشاطها .

#### أولا : تعريف الإستراتيجية التنافسية :

يعرف بورتر الاستراتيجية التنافسية على أنها بناء دفاعات ضد القوى التنافسية وإقامتها ، أو إيجاد موقع في الصناعة لكل منشأة إستراتيجية تنافسية شاملة ، و التي تمثل خليطا من الأهداف المستخدمة و الوسائل لتحقيق هذه الأهداف ، أي مجموعة من التصرفات تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة و مستمرة عن المنافسين .

و بشكل مبسط أكثر يمكننا القول أن الإستراتيجية التنافسية هي الإستراتيجية التي تركز على تحسين الموقف التنافسي لمنتجات و خدمات المؤسسة ضمن نطاق المجال الخاص بها ، أو ذلك الجزء من السوق الذي تخدمه ، إذ تنتهج المؤسسات مجموعة من الإستراتيجيات تمثل مجموعة من الالتزامات و الأعمال التي تأخذها على عاتقها لغرض تزويد الزبون بالقيمة و الحصول على دعم الميزة التنافسية<sup>1</sup>.

تعرف كذلك بأنها مجموعة متكاملة من التصرفات التي تسمح للمؤسسة بخلق مواقع هجومية أو دفاعية في صناعة ما و من ثم تحقيق عائد استثمار متفوق<sup>2</sup>.

#### ثانيا : أنواع الإستراتيجيات التنافسية .

قد اقترح بورتر ثلاث استراتيجيات تنافسية أساسية بغرض تحقيق أفضل أداء عن بقية المنافسين و هي : إستراتيجية قيادة التكلفة ، إستراتيجية التميز ، و إستراتيجية التركيز ، و تختلف هذه الإستراتيجيات فيما بينها حسب نوع الميزة التنافسية

<sup>1</sup> معاذ خلف الله إبراهيم الجنابي ، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية الاقتصادية ، مجلد 7 ، العدد 21 ، 2011 ، ص 177

<sup>2</sup> بوزايد وسيلة ، مقارنة الموارد الداخلية و الكفاءات كمدخل للميزة التنافسية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير. تخصص إدارة استراتيجية. كلة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير. جامعة سطيف ، 2012 ، ص 35



التي تبحث عنها المؤسسة ، و التي يمكن الحصول عليها تبعاً لمهاراتها و إمكانياتها ووضعياتها التنافسية في السوق ، و فيما يلي تفصيل ذلك :

### 1\_ إستراتيجية قيادة التكلفة:<sup>1</sup>

تعتبر استراتيجية قيادة التكلفة من بين الإستراتيجيات التنافسية الأساسية التي يمكن أن تتبعها المؤسسة ، و تقوم على مبدأ تخفيض التكاليف ، الإنتاج ، التوزيع ، التسويق ، حيث تبنى هذه الاستراتيجية على قدرة المنشأة في تقديم سلعة أو خدمة بتكلفة أقل من الآخرين ، و ذلك يحقق ميزة تنافسية عن باقي المنافسين و يؤدي إلى الحصول على حصة سوقية كبيرة مع مراعاة مستوى متوسط نسبياً من التميز.

الهدف من هذه الإستراتيجية هو خفض التكاليف المنتج إلى أدنى حد ممكن دون المساس بجودة المنتج ، لذا تعتمد على قواعد بيانات متسعة تشمل أساساً تكاليف الإنتاج و الجودة و تكاليف المنافسين ، و هذا يعني قيادة التكلفة ، و من ثم تحقيق ميزة تنافسية من خلال التكلفة الأقل ، و بذلك فإن المؤسسة تتخذ السعر كميزة تنافسية إذ تعمل على تحديد أسعار لبيع منتجاتها أو خدماتها أقل من أسعار المنافسين و تحقق قدر أكبر من الأرباح.<sup>2</sup>

ينطلب نجاح هذه الإستراتيجية تبنى المؤسسة لمجموعة من السياسات و الإجراءات الكفيلة بتخفيض التكاليف ، مثل :

\_ توفير وسائل الإنتاج المناسبة ؛

\_ الاستغلال الأمثل للموارد ؛

\_ الاستثمار في المناطق ذات التكاليف المنخفضة ؛

\_ التركيز على تحسين الإنتاج ؛

\_ المحافظة على التكاليف المنخفضة ؛

\_ العمل على الحصول على مزايا سعرية من الموردين ؛

هذه الإستراتيجية تتطلب ملاحقة مستمرة للتكلفة بهدف تقليصها ، إلى أن هناك بعض المخاطر التي قد تتعرض لها مثل : التغيير التكنولوجي الذي يلغي الاستثمارات القديمة ، أو أن يقوم المنافسون بتقليد السياسات التي تتبعها المؤسسة لتحقيق التكلفة الأقل ، كما يمكن أن تهمل المؤسسة المتغيرات الأخرى كالمغيرات التسويقية و الإنتاجية بسبب التركيز على التكلفة.<sup>3</sup>

### 2\_ استراتيجية التميز:<sup>4</sup>

إستراتيجية البحث عن التميز أو الانفراد بخصائص استثنائية يصعب تقليدها في ميدان الصناعة ، و تكون ذات قيمة كبيرة للمشتري بما يحقق رغباته كالأسعار التشجيعية و خدمات ما بعد البيع .

<sup>1</sup> فاطمة الهراء العوفي ، إدارة المعرفة وتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة ألفا للوثائق ، الأردن ، 2020

<sup>2</sup> معاذ خلف إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص 177

<sup>3</sup> فاطمة الزهراء العوفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 139

<sup>4</sup> عز الدين علي السويدي ، نعمة عباس الخفاجي ، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي ، دار الأيام للنشر و التوزيع ،

أي أنها تشير إلى تمتع المنتج بتميز ملحوظ عن غيره من المنتجات المتماثلة مما يضعه في المرتبة الأولى ، مما يجعل العميل يطلبه و لا يتحسس للسعر كثيرا لتمييزه بالجودة أو التقنية التي يريدها .

ذلك أن أفضل المنتجات و الخدمات هي التي تحمل صفات فريدة من نوعها و تتمتع بقيمة كبيرة لدى العملاء و أنها أفضل من منتجات المنافسين و مختلفة عنهم ، كأن تضع أسعارا استثنائية للمنتج لا يمكن الحصول عليها في منتجات بديلة لما تتمتع به من صفات فريدة .

تهدف إستراتيجية التميز إلى إضفاء تميز ملحوظ على منتجات المؤسسة عن غيرها من منتجات المنافسين ، سواء كان ذلك التميز في الجودة أو التقنية أو السعر ، و فرضية هذه الإستراتيجية هي أن الزبون يكون قادرا و على استعداد لدفع أسعار أعلى مقابل منتجات ذات تميز عال ، نتيجة تحقيقها للقيمة التي يرغب بالحصول عليها بسبب جودتها العالية ، و هو ما يحقق ميزة تنافسية للمؤسسة ، و كما أنها تهدف أيضا إلى خلق وضعية تنافسية ملائمة في مواجهة القوى التنافسية الأخرى في السوق ، و يظهر ذلك في النقاط التالية<sup>1</sup> :

\_ تطبيقها يعني زيادة توجه المستهلكين لشراء منتجات المؤسسة مع انخفاض الحساسية تجاه السعر بسبب التميز ، و بالتالي ستجد نفسها محصنة من ضغوط منافسيها مما يعني زيادة أرباحها .

\_ في حالة ما إذا تمكنت المؤسسة من إشباع احتياجات المستهلكين من خلال تميز المنتج ، فإن ذلك سيشكل عائقا أمام محاولة دخول منافسين جدد إلى السوق ، إضافة إلى ذلك التكاليف الكبيرة التي يتطلبها التميز كالبحوث العميقة و المواد الأولية ذات الجودة العالية .

\_ تعتبر هذه الإستراتيجية مصدر قوة أمام القوة التفاوضية للمستهلكين ، على اعتبار أنه لا توجد منتجات تتمتع بنفس ميزات و خصائص المؤسسة من حيث الجودة أو الخدمات المقدمة أو الخصائص الفنية ، لتتم المقارنة بينها خاصة بالنسبة للمستهلكين الأقل حساسية للسعر .

\_ بالنسبة للقوة التفاوضية للموردين فإن الهوامش المرتفعة المحققة من تطبيق هذه الإستراتيجية من شأنه أن يجعل المؤسسة في وضعية تنافسية مقبولة لمفاوضتهم .

\_ بالنسبة لتهديد المنتجات البديلة فإن استراتيجية التميز تبني أساس كسب ولاء المستهلك بالدرجة الأولى ، و ذلك سوف يحد من درجة هذا التهديد الذي لن يتحقق إلا إذا كانت المنتجات البديلة تحقق نفس خصائص المنتجات المراد تعويضها و بأسعار مماثلة أو أقل .

<sup>1</sup> معاذ خلف إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص 178

### 3\_ استراتيجية التركيز:

تقوم استراتيجية التركيز على أساس اختيار قطاع معين من السوق ، فالمؤسسة في ظل هذه الإستراتيجية لا تتعامل مع السوق ككل وإنما تقوم بتجزئة و التركيز على جزء معين منه ، والفكرة الأساسية التي تقوم عليها هذه الإستراتيجية هي تخصص المؤسسة بطريقة لا تتمكن المؤسسات الناجحة في تبني أي من الإستراتيجيتين السابقتين من تحقيقها<sup>1</sup> . و ذلك من خلال اختيار شريحة من المجتمع سواء كانوا أفرادا أم خطا إنتاجيا أو سوقا أو قطاعا معيننا ، حيث يتم التركيز عليه للوفاء باحتياجاتهم أكثر من غيرهم من المجتمع ، و يظهر دور التكلفة المستهدفة من خلال استهداف فئة معينة من السوق و التي تهتم بتخفيض التكاليف ، و قد تختار المنشأة قيادة التكلفة أو التميز أو الجمع بينهما لتطبيق هذه الاستراتيجية مما يجعلها أكثر تميزا و أعمق تركيزا في خدمة الفئة المستهدفة ، و ذلك يؤدي إلى فاعلية و فعالية منتجاتها و خدماتها أكثر من منافسيها .

فالمؤسسة التي تطبق هذه الإستراتيجية يجب أن تركز جميع مجهوداتها على على قطاع سوقي واحد من خلال التركيز على مجموعة محدودة من المشترين لديهم حاجات متجانسة ، كما يمكن أن تركز على منطقة جغرافية واحدة بدل التعامل مع السوق ككل ، و الفرق بين إستراتيجية التميز و باقي الإستراتيجيات التنافسية هو اقتصار المؤسسة على التعامل مع نسبة صغيرة من السوق و ليس كامل السوق ، و ذلك من خلال خدمة قطاع سوقي معين بطريقة أكثر فعالية من استهداف السوق ككل .

يتم تحقيق الميزة التنافسية في ظل إستراتيجية التركيز من خلال إما تمييز المنتج بشكل أفضل بحيث يشبع حاجات القطاع السوقي المستهدف، أو من خلال تكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع السوقي، أو من خلال التمييز والتكلفة الأقل معا، ولتبنى هذه الإستراتيجية هناك خطوتين هامتين هما :

- اختيار وتحديد أي قطاع من القطاعات الصناعية يتم التنافس فيها.
- تحديد كيفية بناء ميزة تنافسية في القطاعات السوقية المستهدفة .

لتقرير أي من القطاعات السوقية يتم التركيز عليها فلا بد من تحديد مدى جاذبية القطاع بناء على معرفة حجم القطاع وربحيته، مدى شدة قوى التنافس في القطاع ، الأهمية الإستراتيجية للقطاع بالنسبة للمنافسين الرئيسيين، وأخيرا التوافق بين إمكانيات المؤسسة وحاجات القطاع السوقي .

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء العوفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 141-142

المطلب الثاني : متطلبات الإستراتيجيات والمقارنة بينها :

بعد التعرض للإستراتيجيات العامة للتنافس، وتوضيح مختلف المزايا التي تحققها المؤسسة من خلالها تستطيع إبراز مختلف متطلبات هذه الإستراتيجيات سواء تعلق الأمر بمتطلبات المهارات والموارد أو المتطلبات التنظيمية، وهذا ما يحدده الجدول الآتي<sup>1</sup>:

جدول 02/02 متطلبات الإستراتيجيات العامة للتنافس :

الإستراتيجية التنافسية	متطلبات المهارات والموارد	المتطلبات التنظيمية
قيادة التكلفة	<ul style="list-style-type: none"> <li>_ مصادر متعددة للحصول على الأموال وإمكانيات متاحة للحصول عليها .</li> <li>_ مهارات خاصة بالعملية التصنيعية .</li> <li>_ الإشراف على العمالة .</li> <li>_ منافذ توزيع منخفضة للتكاليف .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>_ رقابة محكمة على التكاليف .</li> <li>_ تقارير رقابية منظمة و دورية .</li> <li>_ حوافز مبنية على تحقيق الأهداف .</li> </ul>
التميز	<ul style="list-style-type: none"> <li>_ قدرات تسويقية عالية .</li> <li>_ قدرات عالية في مجال البحوث .</li> <li>_ الشهرة في مجال الجودة والتكنولوجيا</li> <li>_ النزعة نحو الإبداع .</li> <li>_ تعاون قوي مع قنوات التوزيع .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>_ تنسيق قوي ما بين وظائف البحوث و التطوير .</li> <li>_ معايير و حوافز نوعية بدلا من المعايير و الحوافز الكمية .</li> <li>_ القدرة على جذب المهارات العالية و الكفاءات المبدعة .</li> </ul>
التركيز	<ul style="list-style-type: none"> <li>_ مزيج من المتطلبات الموجهة أعلاه مباشرة لتحقيق الهدف الإستراتيجي المحدد .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>_ مزيج من المتطلبات الموضحة أعلاه موجهة مباشرة لتحقيق الهدف الإستراتيجي المحدد .</li> </ul>

المصدر: فاطمة الزهراء العوفي ، مرجع سبق ذكره ، ص ( 143 ، 144 )

هناك ثلاث إستراتيجيات تنافسية يمكن للمؤسسات إتباعها، حيث يمكن للمؤسسة أن تحدد إستراتيجياتها التنافسية بالاعتماد على قوتها بالسوق وهذا يعني أن تكون على دراية تامة بموقعها التنافسي والقوى التنافسية المؤثرة عليها وكذلك إستراتيجياتها بشكل عام، كما يمكن لها أن تكون في موقع يتيح لها الاختيار بين الإستراتيجيات العامة للتنافس، أو أن يكون الاختيار مقرونا بالإمكانيات المتاحة، وكذا حال السوق المستهدفة، وأخيرا الهدف المرغوب الوصول إليه، ومن كل ما سبق يمكن

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء العوفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 142-143

الخروج بالجدول المقارن التالي الذي يلخص مختلف الإستراتيجيات التنافسية التي يمكن للمؤسسة تبنيها في حالة دخولها في تنافس مع مؤسسات أخرى :<sup>1</sup>

الجدول 03/02 مقارنة الإستراتيجيات التنافسية المتاحة المختلفة للمؤسسة .

جوانب التميز والتفرد	المجال	تميز المنتج	الإستراتيجيات التنافسية
التصنيع أو إدارة الموارد	كامل السوق	منخفض التركيز على السعر	قيادة التكلفة
البحث و التطوير . المبيعات و التسويق .	عدة مجالات من السوق	مرتفع تقديم منتج متميز	التميز
أي نوع من الجوانب التي تسمح بالتميز و التفرد .	مجال واحد أو عدد محدود من المجالات	منخفض / مرتفع من خلال السعر / أو من خلال تقدسم منتج فريد	التركيز

المصدر: فعاظمة الزهراء العوفي ، مرجع سبق ذكره ، ص (143 ، 144).

يبين الجدول الإستراتيجيات التنافسية الثلاث قيادة التكلفة ، التميز ، التركيز و كيف يمكن للمؤسسة استغلال هذه الإستراتيجيات من خلال معرفة درجة تميز المنتج و على أي مجال سوقي تركز و كذلك جوانب التميز و التفرد .

#### المطلب الثالث : معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية .

تعتبر الميزة التنافسية من أهم التحديات التي تواجهها المؤسسات حاليا ، ذلك أن درجة التنافس في السوق تعد من العوامل التي تهدد قدرة المؤسسة على الصمود في وجه منافسها و ضمان استمرارها فيه و لهذا فإن تحديد جودة الميزة التنافسية مهم جدا لصعوبة محاكاتها من قبل المؤسسات المنافسة . و تتحدد نوعية وجود الميزة التنافسية من خلال ثلاث عوامل رئيسية .<sup>2</sup>  
أولا : معيار مصدر القيمة .

ويمكن تقسيمها إلى نوعين رئيسيين :

1\_ مزايا تنافسية من مرتبة منخفضة : و تعني أقل تكلفة لكل من الموارد الخام و قوة العمل ، و بحيث يسهل نسبيا تقليدها و محاكاتها من قبل المؤسسات المنافسة ، مثل : التكلفة الأقل لكل من اليد العاملة و المواد الأولية .

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء العوفي ، مرجع سبق ذكره ، ص (143 ، 144).

<sup>2</sup> فاروق عزون ، مرجع سبق ذكره ، ص 79

2\_ مزايا تنافسية من مرتبة مرتفعة : و تتعلق بالسمعة الطيبة و تميز المنتج إضافة إلى العلاقة الوطيدة مع الزبائن محكومة بتكاليف تحول أو تبديل مرتفعة ، التكنولوجيا ، و تتصف هذه المزايا بعدد من الخصائص أهمها :

\_ يتطلب تحقيقها ضرورة توافر مهارات و قدرات من مستوى مرتفع مثل الأفراد المدربين تدريباً خاصاً ، القدرات الفنية الداخلية ، و العلاقات الوثيقة و الوطيدة مع كبار العملاء.

\_ تعتمد على تاريخ طويل من الإستثمار المستمر و التراكمي في التسهيلات المادية ، و التعلم المتخصص ، و البحوث و التطوير ، و التسويق ،

و يترتب على هذه النشطة خلق مجموعة من الأصول الملموسة و غير الملموسة و في شكل سمعة طيبة ، علاقات وثيقة مع العملاء ، و حصيلة من المعرفة المتخصصة ، و يمكن القول بأن المزايا المترتبة عن التكلفة الأقل أقل قابلية للاستمرار أو التواصل عن المزايا المترتبة عن تمييز المنتجات أو الخدمات .

### ثانياً : درجة التحسين و التطوير و التجديد المستمر في الميزة<sup>1</sup>.

إن اعتماد المنظمة على ميزة تنافسية واحدة فقط يؤدي إلى سهولة محاكاتها أو التغلب عليها من قبل المنافسين ، كاعتمادها مثلاً على التكلفة المنخفضة للمواد الأولية ، في حين يصعب تقليد الميزة عند تعدد مصادرها ، حيث تشير إلى أن تتجه نحو خلق مزايا جديدة و بشكل أسرع قبل المؤسسات المنافسة بتقليد الميزة القائمة بالنسبة للمؤسسة ، و عليها القيام بتغيير الميزة القديمة و خلق مزايا تنافسية جديدة .

### ثالثاً : عدد مصادر الميزة التي تمتلكها المنظمة .

يعني ما تمتلكه المنظمة من مصادر فكلما اعتمدت المنظمة على مصدر واحد كلما ساعد ذلك المنافسين على التغلب عليها ، إذ يجب أن تسعى المنظمات إلى خلق مزايا جديدة و بشكل أسرع و ذلك قبل قيام المنافسين بمحاكاة الميزة الحالية لها ، و عليها أن تخلق مزايا تنافسية جديدة من مرتبة مرتفعة .

### المبحث الثالث : انعكاسات تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية .

إن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المنشآت ، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة ، و الأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير و ذلك من خلال تأثير استخدام التكلفة المستهدفة في تعزيز المركز التنافسي للمنشأة .

#### المطلب الأول : أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة .

يظهر أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال تطوير المنتج وفق التصميم المقترح من قبل فريق العمل، وتقدير التكلفة المتوقع تحميلها عند إنتاج المنتج، وإجراء مقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكاليف المقدرة للإنتاج، فإذا كانت التكاليف المقدرة تتطابق مع التكلفة المستهدفة ففي هذه الحالة يتم إنتاج المنتج والعمل على محاولة تخفيض التكاليف والاعتماد على أسلوب التحسين المستمر حتى تكون التكاليف المقدرة أكبر من التكاليف المستهدفة دون التأثير في رغبات العملاء<sup>1</sup>. أما إذا كانت التكلفة المقدرة أكبر من التكاليف المستهدفة، فإنه يتطلب العمل على تخفيض التكاليف المقدرة بالاعتماد على أسلوب هندسة القيمة من خلال إجراء التعديلات اللازمة على تصميم المنتج؛ للوصول إلى التصميم الذي يحقق التكلفة المستهدفة وفق رغبات العملاء .

ويعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق أدنى تكلفة من خلال<sup>2</sup>:

- \_ دراسة إمكانيات المنشأة ومعرفة تكاليف المنافسين؛ حيث توضح دراسة تكلفة المنافسين وتحليلها أبعاد ومواطن جديدة لتخفيض التكاليف، ومعرفة أساليب إنتاج غير مطبقة، ودلائل مدخلات يمكن استخدامها .
- \_ نقل الاهتمام بأنشطة تخطيط التكاليف ورقابتها وتخفيضها من مرحلة الإنتاج إلى المراحل الأولية للمنتج.
- \_ تحقيق الجانب السلوكي للتكاليف، بمعنى أنه يسعى إلى تحقيق التكامل والتفاعل بين العاملين في المنشأة؛ لتحفيزهم وحثهم على المشاركة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وتعلم فن الاستخدام الرشيدة للموارد للوصول إلى الأهداف المحددة .
- \_ استهداف تخفيض التكاليف توازياً مع استهداف الحفاظ على مستوى الجودة، وذلك لأن تحقيق الجودة يقلل من تكاليف عدم الجودة، وبالتالي يساهم في تخفيض التكلفة .
- \_ ابتكار الطرق والأساليب التي تعمل على تخفيض استهلاك الطاقة .
- \_ الملاءمة بين متطلبات العملاء من المنتجات وبين التكاليف اللازمة ؛ لتطوير هذه المنتجات لتحقيق رضا العملاء، وتحقيق التكلفة المستهدفة .

<sup>1</sup> كودير سليمان كوني ، التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر الجزائر ، 2015 ، ص 63

<sup>2</sup> خالد غازي ، الأثر التبايعي للتوجه الاستراتيجي للتنمية الوعي التكاليفي و أساليب إدارة التكلفة في تعزيز الابداع التنافسية ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة حلب

\_ الترتيب في إعداد الآلات والمكائن والأجهزة وتجهيزها يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج وانسياب العمل .

**المطلب الثاني : أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الجودة .**

يتضح جليا أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الجودة بوصفها بعدا أساسيا لتحقيق الميزة التنافسية في المرحلتين الثانية والثالثة من مراحل تطبيق الأسلوب، حيث يرى الباحثان أن أسلوب هندسة القيمة يعمل في المرحلة الثانية على إعادة هندسة المنتج وتصميمه بغرض تخفيض التكاليف كعامل رئيس دون أي مساس بجودة المنتج، فمثلا إذا توفر في أحد المنتجات مدخلات عالية الثمن وضرورية للعملية الإنتاجية فإنه يتم استبدالها بمدخلات أقل في السعر ولكنها تفي بالغرض ذاته من حيث المنفعة، مع العمل على البحث والتطوير الدائم لجميع مراحل إنتاج المنتج وتحديد مراحلها وتصميم المنتج باعتبارها المرحلة الأساسية التي يتحمل بها الجزء الأقرب من التكاليف، ويتحدد فيها المواصفات والخصائص الرئيسية ومستوى الجودة المطلوب للمنتج، أما في المرحلة الثالثة (مرحلة التطوير والتحسين للتكلفة المستهدفة) يجب الحديث عن دور التحسين المستمر الذي يشكل إحدى ركائز فلسفة الجودة التي تحتاج لدعم الإدارة العليا ، إذ يعد التحسين المستمر مطلب لنجاح إدارة الجودة، ذلك لأنه يجعل المنشأة في حالة تفوق وتميز على المنافسين الآخرين بشكل مستمر ومن ثم التحسين المستمر ليس بالعمل الذي ينفذ بشكل متقطع خلال حياة المنشأة، بل هو عمل مستمر يهدف لتقديم الجديد والأفضل بشكل دائم، ذلك لأن الإبقاء على القديم يعني الزوال خاصة في بيئة تنافس شديدة يسود فيها عملاء لديهم العديد من الخبرات ويتنافس على أن ينال رضاهم العديد من المنشآت .

و يرى الباحث أن التميز الذي يحققه أسلوب التكلفة المستهدفة يكمن في الملاءمة بين تخفيض التكلفة وبين الحفاظ على نوعية وجودة المنتج؛ حيث إنه يعمل في جميع مراحلها على تحقيق خفض التكلفة بكل الوسائل الممكنة للوصول إلى أدنى تكلفة يمكن تحقيقها بالمواصفات والمكونات الأساسية ذاتها، التي تعمل على الحفاظ على رغبات العمال، وتلبي طموحاتهم من حيث النوعية والجودة، التي تحقق للعملاء أكبر منفعة في ظل أدنى تكلفة ممكنة.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث : أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الإبداع .**

يظهر أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الإبداع في المرحلة الرابعة والأخيرة من مراحل تطبيقه عبر اعتماد الأسلوب على التحسين المستمر الذي تسعى الإدارة من خلاله تشجيع العاملين لديها على تحسين أدائهم، وحثهم على المشاركة الدائمة في تقديم آرائهم وأفكارهم وطرحها حول تطوير العمليات التشغيلية التي يتوفر لديهم عنها خبرة و دراية ، في كيفية تنفيذها أكبر مما هو متوفر لدى الإدارة بحد ذاتها ، وهذا هو مضمون خاصية تنمية روح التعاون والابتكار لدى جميع العاملين في المنشأة، التي هي أحد أهم خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة، كما يتحقق الإبداع في أسلوب التكلفة المستهدفة لاعتماده على مبدأ التركيز على العميل الذي يؤدي بدوره إلى اهتمام المنشآت بتوفير التقنيات المتطورة لتقديم منتجاتها بشكل يلبي احتياجات العملاء، وتسعى المنشآت أيضا إلى جذب أكبر شريحة ممكنة من العملاء من خلال تقديم منتجاتها بطرق وأساليب

<sup>1</sup> جودة محفوظ أحمد ، إدارة الجودة الشاملة ، مفاهيم و تطبيقات ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2006 ، ص 182



مختلفة عن المنافسين، عبر البحث والتقصي عن بيانات المنشآت المنافسة لها وطرقها في القطاع ذاته، لتحقيق بعد الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية.<sup>1</sup>

ويمكن النظر إلى أسلوب التكلفة المستهدفة بوصفها أداة لتحقيق ميزة تنافسية من ثلاثة اتجاهات وهي :

### ■ الاتجاه الأول : التكيف وفقا لمتطلبات السوق :

و يعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المنشآت ، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة، مما يترتب عليها ظهور منتجات وتقديم خدمات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة، ومن أجل المنافسة والبقاء بالسوق يتوجب على المنشآت القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير والتصميم بالشكل الذي يحقق استجابة لمتطلبات العملاء ورغباتهم، وضمان تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنافسين وتحقيق هامش الربح المرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساعد بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمنشأة .

### ■ الاتجاه الثاني : التكيف وفقا لمتطلبات التقدم التكنولوجي .

إن الاستجابة و التكيف وفقا لمتطلبات الثورات والابتكارات التكنولوجية ساعدا بتقدم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدائثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما انعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، ويؤدي ذلك لتحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فعالية وكفاية متميزين عن المنشآت الأخرى المنافسة، وبذلك تتحقق الميزة التنافسية .

### ■ الاتجاه الثالث : التكيف وفقا لمتطلبات وظيفة المنتج .

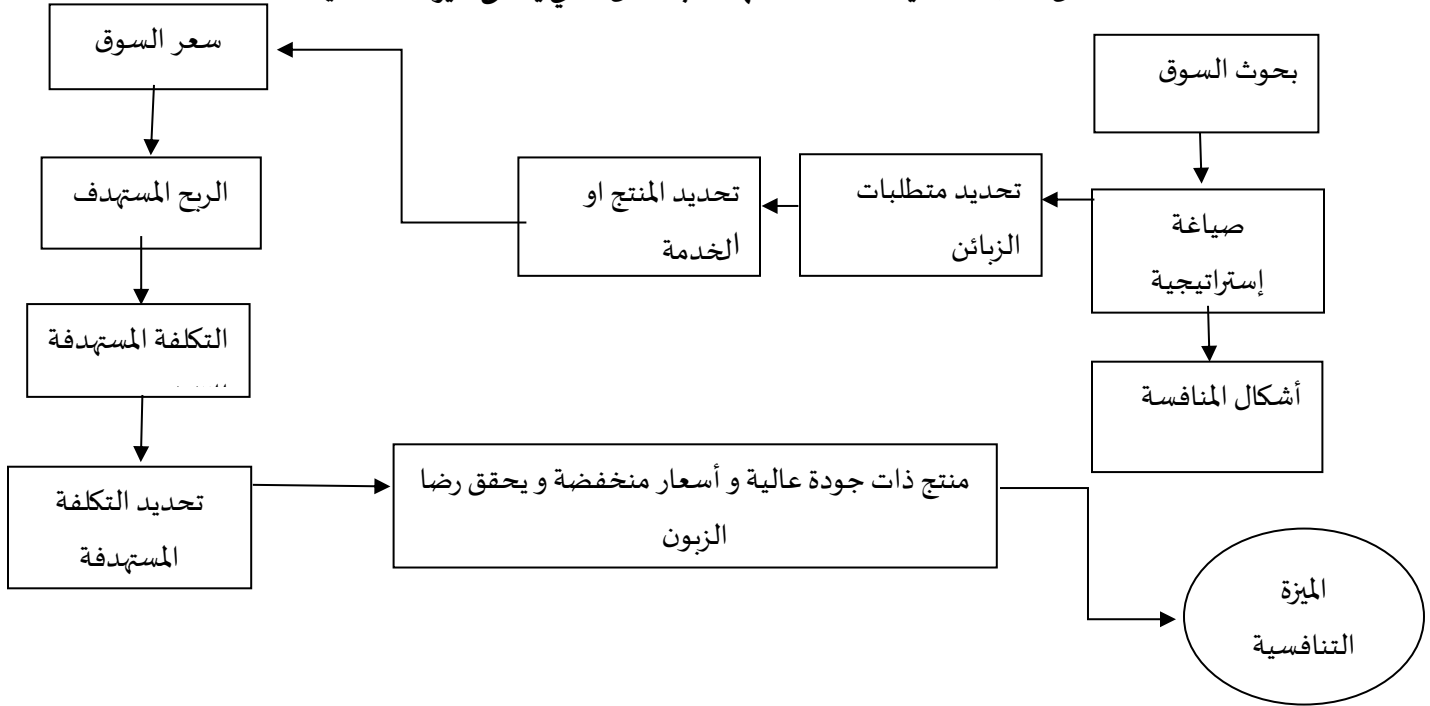
تفرض التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة على المنشأة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج أو الخدمة وذلك من حيث عدد الوظائف وكفائتها، فالعميل يرغب بمنتج متعدد الوظائف ذي كفاءة عالية في الأداء وبأسعار منخفضة لذا فإن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المنشأة في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية .

وبناء على ما سبق يتضح أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ذو كفاءة و فعالية في تخفيض التكاليف، و تحسين جودة المنتج بوقت مبكر من دورة حياته لمقابلة رغبات العملاء وإشباع احتياجاتهم المتغيرة والحصول على مزايا تنافسية توفر للمنشأة مكانة متفوقة في السوق وتحقق لها أكبر حصة سوقية تدر عليها قدر أعلى من الأرباح، وبذلك يعد أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية وإدارة التكلفة الإستراتيجية الذي يكمن أن يحقق استجابة عالية لمتطلبات البيئة التنافسية .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جودة محفوظ أحمد ، مرجع نفسه ، ص 184

بن طوبال رانيا ، بوزحزح فاطمة الزهراء ، مرجع سبق ذكره ، ص 75<sup>2</sup>

الشكل 02/02 تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية<sup>1</sup>.



المصدر: بن طوبال رانيا ، بوزحزح فاطمة الزهراء ، مرجع سبق ذكره ، ص 75

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

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

- \_ زيادة رضا الزبون من خلال التركيز في عملية التصميم على تحقيق قيمة مدركة للزبون ؛
- \_ تخفيض التكاليف من خلال تصميم منتجات بمواصفات ذات فعالية وكفاءة عالية .
- \_ تخفيض إجمالي الوقت المطلوب لتحسين المنتج يكون من خلال التحسين والتنسيق في المنتجات التصنيع، وإدارة التسوي.
- \_ 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 و الرغبة في التطوير المستمر .

<sup>1</sup>بن طوبال رانيا ، بوزحزح فاطمة الزهراء ، مرجع سبق ذكره ، ص 75

### خاتمة الفصل :

في ظل البيئة التنافسية الحديثة بات من الضروري على المؤسسات السعي نحو إيجاد سبل تعزز بها قدراتها التنافسية ، بما يضمن لها التكيف مع مختلف التغيرات الحاصلة في محيطها، وحاولنا في هذا الفصل التركيز على مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالميزة التنافسية والإلمام بمختلف جوانبها، قصد التوسع في فهم الميزة التنافسية التي تمكن المؤسسة من التميز عن منافسيها، والحصول على حصة سوقية أكبر واستمرارها على المدى الطويل.

كما سنقوم في الفصل الثالث بتسليط الضوء على أسلوب التكلفة المستهدفة ، وتبيان فعاليته في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الصناعية وذلك من خلال إنتاج منتجات ذات جودة عالية بتكاليف منخفضة وبأسعار تنافسية مع المحافظة على الجودة المطلوبة، تضمن لها البقاء في السوق وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

## الفصل الثالث :

عرض و تحليل نتائج الدراسة  
الميدانية و اختبار الفرضيات

## الفصل الثالث : عرض تحليل نتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

تمهيد :

بعد تطرقنا في الفصل الأول و الثاني للجوانب النظرية ، و مختلف المفاهيم لكل من محاسبة التسيير و أهم أساليبها التقليدية و الحديثة و نخص بالذكر أسلوب التكلفة المستهدفة نموذجاً لدراستنا النظرية و التطبيقية ، و الميزة التنافسية بالإضافة إلى ربط متغيرات الدراسة ، سنتطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي من خلال إستخدام التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية في شركة التضامن عثماني ، تمت هذه الدراسة الميدانية من خلال المباحث التالية :

\_ المبحث الأول : عموميات حول شركة التضامن عثماني \_ خنشة \_

\_ المبحث الثاني : واقع إستخدام نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة .

\_ المبحث الثالث : محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية .

## الفصل الثالث : عرض تحليل نتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

### المبحث الأول : عموميات حول شركة التضامن عثماني .

شركة التضامن عثماني هي مؤسسة صناعية تنشط في إنتاج الحليب و مشتقاته و هي إحدى أكبر المؤسسات الصناعية في الولاية و في الجزائر ، التي من شأنها تغطية الطلب المحلي فيما يتعلق بمنتجات الحليب و مشتقاته ، مع الحرص على التطوير و الحفاظ على النوعية و الجودة .

#### المطلب الأول : تقديم شركة التضامن عثماني \_ خنشلة \_

مؤسسة عثماني هي شركة تضامن بخنشلة تختص بإنتاج الحليب و مشتقاته ، تعود نشأتها إلى سنة 2003 ، و بدأت نشاطها في نفس السنة ، برأس مال قدره 31495000 دج ، ناتج عن شراكة بين ثلاثة أشخاص .

\_ تبرع الشركة على مساحة مقدرة ب : 1.928 م<sup>2</sup> منها 120 م<sup>2</sup> غرفة تبريد .

\_ رقم الإعتماد الخاص بها : 01\08\40

النشاطات الرئيسية : \_ إنتاج الحليب و مشتقاته .

\_ المجمعين و الفلاحين المتعاقدين مع الملبنة .

▪ المجمعين : 02

▪ الفلاحين : 40

إنتاج الحليب :

\_ الحليب المبستر و المدعم : 800ل / اليوم .

\_ حليب البقر المبستر : 1000ل / اليوم .

\_ اللبن : 4000لتر / 3 مرات في الأسبوع .

\_ مناصب العمل : 06 إطارات .

\_ العمال : 20 .

## الفصل الثالث : عرض تحليل نتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

المطلب الثاني : البطاقة الفنية للمؤسسة .

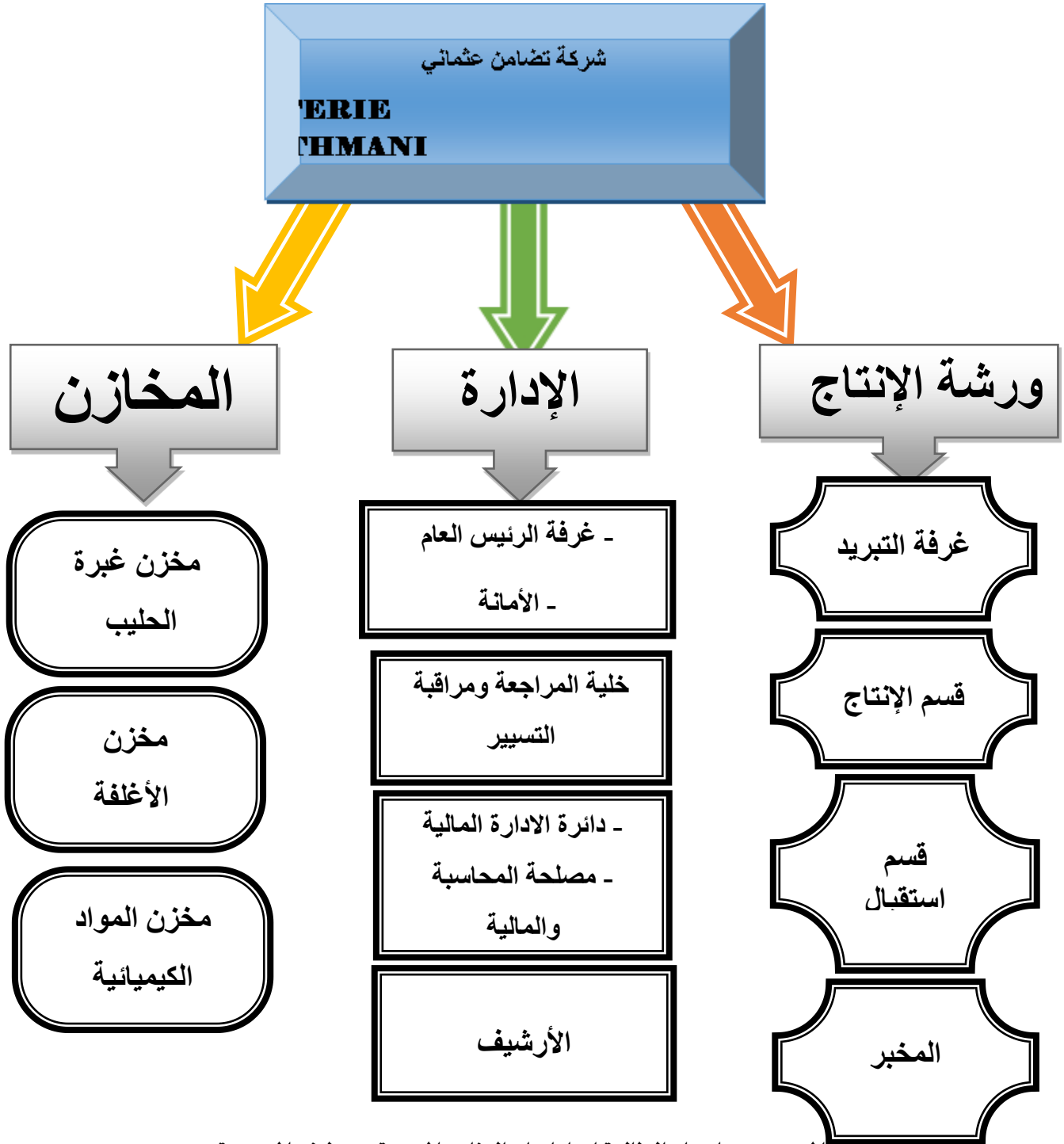
جدول 01/03 البطاقة الفنية للمؤسسة

التسمية	شركة التضامن عثماني - خنشلة -
تاريخ الانشاء	2003
الشكل القانوني	شركة تضامن
الانشطة الاساسية	إنتاج الحليب ومشتقاته : - الحليب المبستر - اللبن المبستر - حليب البقر مبستر - جمع الحليب من الفلاحين
رأسمالها الاجتماعي	31495000 دج
الشركاء	-عثماني عبد المالك - لعجال فريدة - بونوة محمد.
القدرة الإنتاجية لسنة 2024	249600
قدرة التوزيع وشبكة التوزيع	عدد الموزعين : 19 منهم 2 من خارج الولاية
كمية مسحوق الحليب الممونة من طرف الدولة	82 طن/شهريا ما يعادل 116796ل/الشهر

## الفصل الثالث : عرض تحليل نتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للشركة .

شكل 01/03 الهيكل التنظيمي لشركة ملبنة عثمانى .



المصدر: من إعداد الطالبة إتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة



## الفصل الثالث : عرض تحليل نتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

### تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

- ◀ الرئيس المدير العام: يعتبر المسير لكل مصالح المؤسسة و هو الذي يدرس طلبات العمال و الموظفين واتخاذ القرارات المناسبة.
- ◀ الامانة: هي مصلحة تحت المسؤولية المباشرة للرئيس المدير العام وله الصلاحيات الكاملة في كيفية تسيير عملها الذي يتمثل في:
  - تسجيل جميع الوثائق التي تتداول في المؤسسة .
  - اصدار أوامر المدير و الاعلان عنها.
  - ترتيب و تحديد مواعيد المدير.
- ◀ خلية المراجعة و مراقبة التسيير: هي خلية ذات صلة مباشرة مع المدير العام مهمتها:
  - اعداد التقارير الثلاثية و السنوية.
  - اعداد المخططات السنوية .
  - تحليل المعلومات و معالجتها بالإعلام الآلي .
  - المتابعة المنظمة للتسيير الالي في المؤسسة .
- ◀ دائرة الإدارة و المالية : تشرف على جميع العمليات المالية و الاجتماعية و تتلقى تقارير من مصالحها و المتمثلة في :
  - ❖ مصلحة لتسيير الموارد البشرية : و تهتم بتسيير المستخدمين في المؤسسات عبر 03 أقسام تمثلت في قسم الشؤون الاجتماعية ، قسم المستخدمين و قسم الاجور.
  - ❖ مصلحة المحاسبة و المالية : و لها عدة مهام من بينها:
    - الترسيد اليدوي لكل الحسابات و اعداد الميزانية .
    - تسجيل و تبويب كل المعطيات المتعلقة بعمليات الشراء و البيع مختلف أنواع المصاريف.
- ◀ دائرة الموارد المادية: هي مكلفة بتسيير المخازن و العتاد و التموين و من مهامها:
  - تسيير و مراقبة المخزونات .

## الفصل الثالث : عرض تحليل نتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

- تموين المؤسسة بمستلزمات الإنتاج .

- مراقبة دخول و خروج المواد الأولية.

- تموين الورشة بمستلزمات الانتاج .

✚ أهداف المؤسسة :

إن للمؤسسة أهداف على الصعيد الداخلي و الخارجي. و مبرر وجودها هو تحقيق هذه الاهداف :

1. تحقيق الارباح من خلال إستمرارية الانتاج و الحرص على الجودة العالية.
2. المحافظة على الزبائن من خلال تزويدهم بالطلبات و الكمية المحددة و في الوقت المتفق عليه.
3. الأخذ بعين الاعتبار التطورات التكنولوجية بهدف التقليل من التكاليف و تحسين المنتج الوطني.

## الفصل الثالث : عرض تحليل نتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

المبحث الثاني : و اقع إستخدام نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة .

تقوم المؤسسة بإنتاج الحليب و مشتقاته بالإعتماد على المواد المخصصة لذلك ، بحيث يتم حساب تكاليف المنتج بالإعتماد على مختلف الوثائق المقدمة من طرف مديرية المالية و المحاسبة .

المطلب الأول : مصادر و عناصر حساب تكاليف المنتج بالمؤسسة .

في الواقع لا يوجد مصلحة محاسبة التكاليف كمصلحة قائمة بذاتها كما هو الحال في بعض المؤسسات الأخرى، لكن تقوم مصلحة المحاسبة و المالية بحساب سعر التكلفة للمنتج وإضافة هامش ربح للحصول على سعر بيع، ومن خلال هذا سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة وتوضيح مختلف عناصرها.

أولاً : مصادر حساب التكاليف :

\_ مصلحة المالية و المحاسبة : من خلال حسابات الأعباء (مجموعة حسابات التسيير) .

\_ مصلحة التخزين : من خلال تقديم معلومات و وثائق تخص المواد الأولية المستعملة في الإنتاج بالكميات و المبالغ .

\_ مصلحة المراجعة و مراقبة التسيير: تقديم المعلومات عن سعر البيع و التكاليف المباشرة و الغير مباشرة

ثانياً : عناصر تكاليف الشركة :

تتمثل في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من الحليب المقنن :

1\_ المواد الأولية المستعملة : تشمل كل من :

\_ غيرة الحليب : حيث يتم إستيرادها من الخارج و يتم الحصول عليها بإجراء عقود مع الموردين بعد إجراء مفاوضات حول السعر ، حيث تتعامل المؤسسة مع عدة موردين .

\_ المياه : الماء الصالح للمعالجة حيث يتم الحصول عليها من المنابع الصافية ، و من خلال إتفاقهم مع الموردين .

\_ الغلاف البلاستيكي : تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس التي تنشط في الولاية ، بالإضافة إلى موردين آخرين .

\_ مواد التغليف : يتم الحصول عليها من السوق المحلية بالتعامل مع عدة موردين 2\_ المشتريات المستهلكة : تتمثل في كل من الكهرباء و الغاز ، مواد التنظيف .

## الفصل الثالث : عرض تحليل نتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

3\_ مصاريف أخرى: تتمثل في أجور المستخدمين أي الأجر القاعدي مضافا إليه مختلف العلاوات و التعويضات الممنوحة للعمال ، مقابل أداءهم للمهام الكلفين بها ، بالإضافة إلى اقتطاعات رب العمل .

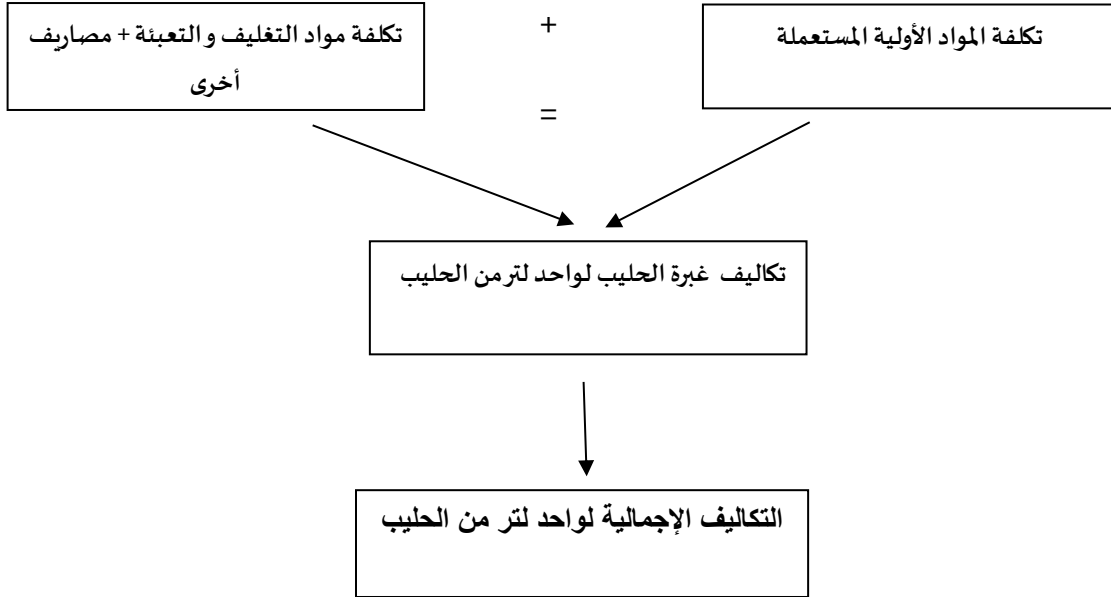
\_بالإضافة إلى مصاريف مهمات تنقل الحليب ، و نقل غيرة الحليب .

المطلب الثاني : الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في شركة التضامن \_ عثماني \_

تقوم الملبنة بحساب التكاليف بالإعتماد على طريقة التكاليف الإجمالية بحيث يقوم بتقسيم التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة .

تقوم المؤسسة أولا بتحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة ، و مواد التعبئة و التغليف الإجمالية ، ثم تقوم بتقسيمها على عدد الوحدات المنتجة للحصول على تكلفة 1 لتر من الحليب ثم يضيف لها التكلفة الوحودية المباشرة للإنتاج و التكلفة الوحودية غير المباشرة للإنتاج ، و يقوم أيضا بإضافة تكلفة التوزيع و تكلفة خارج الإنتاج إن وجدتا للوصول إلى سعر التكلفة.

الشكل : 02/03 طريقة حساب سعر التكلفة بالمؤسسة :



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة .

## الفصل الثالث : عرض تحليل نتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

الطريقة المتبعة :

سعر التكلفة = المادة الأولية المستعملة لواحد لتر من الحليب + المصاريف المباشرة + المصاريف غير المباشرة

و هذا ما سنوضحه في الجدول التالي :

المبالغ	التكاليف
	المواد الأولية المستعملة :
126	غبرة الحليب 1 كغ
0,352112676	مياه
3,12	غلاف بلاستيكي
0,774647887	مواد التغليف
	المصاريف المباشرة
0,133802817	مواد التنظيف
0,352112676	كهرباء + غاز
0,169014085	بنزين + وقود
	المصاريف الغير مباشرة :
1,76056338	أجور
0,112676056	مهمات تنقل العمل
0,492957746	نقل غبرة الحليب
	علما أن :
	_ تكاليف إنتاج 1 لتر من الحليب ← 0,103 كغ غبرة الحليب
	_ 1 كغ غبرة الحليب = 126 دج
	و عليه تكون :
	تكاليف غبرة الحليب ل 1 لتر حليب = $0,103 \times 126 = 13,04038028$ دج .
	و عليه تكون :
13,04038028	_ تكاليف غبرة الحليب ل 1 لتر حليب
	+
6,662253521	_ مختلف المصاريف المباشرة و غير المباشرة في عملية الإنتاج
	=
19,04038028	التكاليف الإجمالية ل 1 لتر حليب

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة .

## الفصل الثالث : عرض تحليل نتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

المبحث الثالث : محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة التضامن عثماني \_ خنشة \_

سنحاول في هذا المبحث استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مدينة التضامن عثماني و دراسة مدى مساهمة هذا الأسلوب في تخفيض التكاليف ، و تحقيق الميزة التنافسية .

المطلب الأول : تخطيط التكلفة المستهدفة

➤ تطبيق التكلفة المستهدفة : لكي يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لا بد من التعرف على العملية الإنتاجية القائمة بها و مساراتها التقنية ، حيث نجد أن مسار الإنتاج يمر بستة مراحل هي :

\_ مرحلة إعادة التشكيل و التركيب .

\_ مرحلة التبريد .

\_ مرحلة البسترة .

\_ مرحلة التخزين .

\_ مرحلة التعقيم .

\_ مرحلة التعبئة و التغليف .

كما يجب أيضا التعرف على المنتج و مختلف مكوناته ، فهو يتمثل في الحليب المبستر (1 لتر) بحيث تستعمل الشركة لإنتاج هذا المنتج كل من غبرة الحليب ، مواد التعبئة و التغليف ، مواد التغليف الإضافي ، المياه ، الكهرباء و الغاز ، بالإضافة إلى اليد العاملة التي تعتبر كلها تكاليف غير مباشرة و فيما يلي الخطوات المتبعة لمحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من أجل تخفيض تكلفة منتج الحليب المبستر (1 لتر) لسنة 2024 .

◀ التكلفة الفعلية للمنتج : لقد تم حساب سعر التكلفة النهائي للتر الواحد من الحليب المبستر حيث بلغت تكلفة 1 لتر 19,7026338 .

◀ سعر البيع الحالي : يختلف سعر بيع كيس 1 لتر من الحليب باختلاف نوع الزبائن ، حيث هناك سعر خاص بالموزعين و الذي قدر في سنة 2024 ب 21,00 للكيس الواحد ، و الموزع يقوم ببيعها لتجار التجزئة بسعر 23,00 ، و تجار التجزئة حدد سعر البيع الخاص بها ب 25,00 ، و ذلك لتباين هامش الربح المطبق .

◀ هامش الربح : يتم حساب هامش الربح من خلال العلاقة التالية :

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

## الفصل الثالث : عرض تحليل نتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

و يمكن توضيح هامش الربح المحققة من بيع المنتج محل الدراسة سنة 2024 سواء للموزعين أو لبائعي التجزئة من خلال إعداد الجدول التالي :

الجدول 02/03 هامش الربح للحليب المبستر (1 لتر) لسنة 2024 :

البيان	بالنسبة للموزعين ( د ج )	بالنسبة لبائعي التجزئة ( د ج )
سعر البيع للوحدة	21,00	23,00
سعر التكلفة للوحدة	19,04038028	19,04038028
هامش الربح للوحدة	1,96	3,96
نسبة هامش الربح	%9	%17

المصدر: من إعداد الطالبة .

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هامش الربح المطبق من طرف الشركة يختلف باختلاف نوع الزبون ، ففي حالة الموزعين يتراوح هامش الربح المطبق ما بين 9% و 10% ، بينما في حالة بائعي التجزئة فيتراوح ما بين 17% إلى 20% .

يمكن تحديد ابتكلفة المستهدفة للمنتج من خلال العلاقة التالية :

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

و بالتالي فإن تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج لسنة 2024 يكون كالتالي :

\_ **سعر البيع المستهدف** : سعر البيع المستهدف الخاص بالشركة يكون مسقف و مقنن من طرف الحكومة ، فالمؤسسة ليس لها الحرية في وضع السعر ، لذا فالمؤسسة تحاول تخفيض التكلفة و تحقيق هامش ربح يساعدها في منافسة المؤسسات الأخرى .

و بناءا على المحيط التنافسي الذي تنشط فيه المؤسسة و حفاظا على مكانتها في السوق و كسب زبائن أكثر ، ترغب المؤسسة بوضع سعر بيع مستهدف يقدر ب 19,00 دج .

\_ **تحديد هامش الربح المستهدف** : يتم تحديده من خلال التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل ، و بناءا على استراتيجية الربح المعتمدة من طرف المؤسسة فإن نسبة هامش الربح المستهدف هو : 15% .

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

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 19,00 \times 15\% = 2,85 \text{ دج}$$

## الفصل الثالث : عرض تحليل نتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$16,1 = 2,85 - 19,00 = \text{التكلفة المستهدفة}$$

المطلب الثاني : تحديد وتحليل الهدف من تخفيض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة :

حيث يمكن ترجمتها بالمعادلات التالية :

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$\text{التكلفة المسموح بها} = 19,00 - 2,85 = 16,15 \dots\dots (1)$$

هدف تخفيض التكلفة = التكلفة الجارية - التكلفة المستهدفة

$$\text{هدف تخفيض التكلفة} = 20,9 - 16,15 = 4,75 \dots\dots\dots (2)$$

التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

$$\text{التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة} = 16,15 - 16,15 = 0 \dots\dots\dots (3)$$

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الإستراتيجي لتخفيض التكلفة



## الفصل الثالث : عرض تحليل نتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

التكلفة المستهدفة = 16,15 - 0 = 16,15.....(4)

ومن خلال العمليات السابقة نلاحظ أن تكلفة المنتج في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة أقل مقارنة مع الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة، حيث يكون التخفيض بحساب الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة، والقيمة المتحصل عليها والتي تساوي 4,75 دج هي القيمة التي تعمل المؤسسة على تخفيضها من أجل تعزيز مكانتها في السوق.

✚ مقارنة التكاليف الفعلية للمؤسسة و التكلفة المستهدفة المتوصل إليها .

قمنا بتلخيص النتائج التي توصلنا إليها في الجدول التالي :

جدول 03/03 : المقارنة بين التكلفة الفعلية و المستهدفة

البيان	التكلفة الفعلية	التكلفة المستهدفة	الفرق
الحليب المبستر	19,040	16,15	2,89

المصدر: من إعداد الطالبة

نلاحظ أن التكلفة الفعلية تساوي 19,040 و التكلفة المستهدفة عند الإعتماد على هامش ربح 15٪ تساوي 16,15 ، فبمقارنة سعر التكلفة الفعلية و التكلفة المستهدفة نجد أن التكلفة الفعلية أكبر من التكلفة المستهدفة ، هذا يؤكد أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تخفيض التكاليف من جهة ، و إكساب المؤسسة ميزة تنافسية من جهة أخرى مع العلم أن سعر البيع المستهدف في هذه الحالة هو 19 دج مما سيسمح للملينة بالحصول على حصة سوقية أكبر .

أي أن أسلوب التكلفة المستهدفة يخفض التكاليف و يعزز الميزة التنافسية .

### خاتمة الفصل :

من خلال دراستنا لهذا الفصل تعرفنا على شركة التضامن عثماني لإنتاج الحليب و مشتقاته ، كما تعرفنا أن المؤسسة تتبع طريقة التكاليف الكلية في تحديد تكاليف إنتاجها، حيث تطرقنا إلى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فيها كونه أسلوباً حديثاً من أساليب محاسبة التكاليف يسعى لتخفيض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة مع الحفاظ على الجودة، ووجدنا أن أسلوب التكلفة المستهدفة نظام متكامل للتسيير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح يأخذ بعين الاعتبار السوق بتحديد سعر البيع المستهدف ، وإستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها عن طريق تحديد هامش الربح المرغوب وبالتالي يحسن القدرة التنافسية للشركة ، من خلال هذه الدراسة توصلنا للنتائج التالية:

\_ استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية ضروري للتحكم في التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية.

\_ حدة المنافسة تجبر المؤسسات على اختيار أساليب تضمن لها البقاء في السوق

\_ أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب حديث يمكن المؤسسات من تحقيق الربح وتحقيق الميزة التنافسية.

\_ الميزة التنافسية هدف أساسي تسعى المؤسسة للوصول إليه.

خاتمة عامة

خاتمة عامة :

احتوت الدراسة التي قمنا بها على ثلاثة فصول، فصلين نظريين و فصل تطبيقي، بحيث عالج الجانب النظري من الدراسة الجوانب التي تتعلق بكل من محاسبة التسيير ، الميزة التنافسية وأسلوب التكلفة المستهدفة، جاء في الفصل الأول من الجانب النظري نشأة و تعريف محاسبة التسيير و بيان أهم أساليبها التقليدية و الحديثة ، و خاصة أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعتبر أداة فعالة لتخفيض التكاليف من خلال معرفة دوافع ظهوره و تعريفه و شرح منهجية تطبيقه، ثم محاولة ربط متغيرات الدراسة من خلال إظهار دور التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية كأداة و دورها الاستراتيجي في الإستراتيجيات التنافسية ، و هذا الذي تم تفصيله في الفصل الثاني حيث تم الانتقال إلى الإطار النظري للميزة التنافسية والإشارة إلى أهمية تحقيقها في المؤسسة، كل هذا لإيجاد طرق تعزز بها المؤسسة قدراتها التنافسية وتمكنها من التميز عن منافسيها في السوق .

أما بالنسبة للجزء التطبيقي فقد جاء كإثبات للجزء النظري وإعطاء صورة واضحة له، بحيث تمت الدراسة في شركة التضامن الصناعية عثمانى المتخصصة في إنتاج الحليب و مشتقاته بخنثلة حيث أن المؤسسة لا تعتمد على أسلوب التكلفة المستهدفة فقمنا بالاعتماد على الوثائق والمعلومات الممكن الحصول عليها لتطبيق مبادئ هذا الأسلوب ومعرفة إمكانية تطبيقه من جهة وتحقيقه للميزة التنافسية من جهة أخرى.

إختبار الفرضيات :

بناء على ما تم التطرق إليه في الجانب النظري و التطبيقي قمنا باختبار صحة الفرضيات كما يلي :

إختبار الفرضية الأولى : يعد اكتساب المؤسسة للميزة النافسية هدفا استراتيجيا مما يمكنها من تحقيق الإستدامة على المدى الطويل ، و كسب الريادة في السوق ، من خلال ما تم دراسته تم إثبات صحة هذه الفرضية ، فالميزة التنافسية هي الخاصية التي تميز المؤسسة عن غيرها من المؤسسات المنافسة ، ذلك لجعلها تحقق الأسبقية في الجودة ، تخفض التكلفة ، توفير الطلبات في الوقت المناسب ، و التميز في تطوير المنتجات من أجل كسب رضا و ثقة العملاء ، و غيرها من العوامل التي تساعد المؤسسة و تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها المنشودة المتمثلة في البقاء و الإستمرار .

إختبار الفرضية الثانية : تهدف التكلفة المستهدفة إلى التحكم في التكاليف و تحقيق الربحية ، تم إثبات صحة هذه الفرضية فالتكلفة المستهدفة تخفض التكاليف و تحقق ميزة تنافسية مما يمكنها من تعزيز مكانتها في السوق و منه تحقيق الأرباح .

إختبار الفرضية الثالثة : المؤسسة محل الدراسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة ، من خلال الدراسة الميدانية تبين أن المؤسسة لا تطبقها بل تطبق طريقة التكاليف الكلية ، حتى تتمكن من تعميم النتائج يجب اختبار الفرضية على عدة مؤسسات صناعية و اقتصادية جزائرية أخرى ، لكن بالرجوع إلى الدراسات السابقة العديد من المؤسسات الإقتصادية و الصناعية الجزائرية لا تستخدم هذا الأسلوب نظرا لحدائته .

### النتائج المتوصل إليها :

بعد القيام بهذه الدراسة تم استنتاج مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي :

### النتائج النظرية :

- \_ محاسبة التسيير من الأدوات المهمة المستخدمة في ميدان صناعة القرار داخل المؤسسات .
- \_ أصبحت الآليات التقليدية لمحاسبة التسيير غير كافية لتلبية احتياجات الإدارة من أجل تحقيق الأهداف المنشودة .
- \_ ظهور الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير باستطاعتها أن تواكب التقلبات و التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة و تحقيق الميزة التنافسية .
- \_ إن تطبيق المؤسسة لأي أسلوب من أساليب محاسبة التسيير الحديثة يعتبر قفزة نحو الحداثة ومواكبة التطورات الحاصلة.
- \_ إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أعطى توضيحاً شاملاً عن التكاليف الفعلية و المستهدفة ، و بالتالي التوجه إلى إدارة التكاليف بالشكل الذي يضمن خفضها من جهة ، و المحافظة على الجودة من جهة أخرى ، و هذا ما يجعل المؤسسة في أعلى مستوياتها ، و لها الأسبقية في تحقيق الميزة التنافسية .
- \_ المؤسسات الصناعية و الإقتصادية لا تستخدم الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير نظراً لحداثتها .

### النتائج التطبيقية :

- \_ التكلفة في أداة تنافسية إذا تم التحكم فيها.
- \_ حتى تتمكن المؤسسة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يجب عليها أن تتكيف مع متطلبات السوق و المنتج من خلال دراسة السوق و تحليل وضعيتها و منتجاتها أي تخفيض تكاليفها مع المحافظة على نفس الجودة حتى تتمكن من تحقيق أرباح .
- \_ أسلوب تكلفة المستهدفة يهتم بالتخطيط و التنظيم عبر جميع مراحل الإنتاج ، و ذلك بهدف تقديم منتج متطور بتكلفة منخفضة .
- \_ الصعوبات التي تواجه أسلوب التكلفة المستهدفة تحد من امكانية تطبيقه .
- \_ إنتاج منتج بتكلفة أقل من خلال المبادئ التي جاءت بها التكلفة المستهدفة يحقق ميزة تنافسية.
- \_ أسلوب التكلفة المستهدفة تواجهه مجموعة من الصعوبات من بينها عدم توفر المعلومات المناسبة.

\_ تطبيق المؤسسة لنظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى التحسين المستمر لمنتجاتها وإرضاء زبائنها، من خلال تخفيض التكلفة وتحقيق هامش ربح تسعى إدارة المؤسسة إلى تحقيقه والتسعير وفق هذا المنهج يزيد من حصتها في السوق، وبالتالي زيادة معدل دوران المبيعات ومنه تحقيق أرباح.

\_ يمكن القول أن أدوات إدارة التكلفة تعتبر بمثابة الحل الأمثل للمؤسسة للتخلص من بعض الأنشطة الثانوية حتى تتمكن من تخفيض تكاليفها والقضاء على فجوة التكاليف .

### التوصيات والإقتراحات :

من خلال النتائج تم التوصل إلى التوصيات التالية :

- ◀ تنمية الوعي لدى مدراء الشركات بأهمية أساليب محاسبة التسيير الحديثة ، و العمل على تفعيلها .
- ◀ ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نظرا لما تحققه من مزايا تخفيض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية.
- ◀ إعداد دورات تدريبية وتكوينية للعمال لتبسيط أسلوب التكلفة المستهدفة من أجل تطبيقه على أرض الواقع.
- ◀ دراسة تقديم خدمة مميزة بدل إنتاج منتج بتكلفة أقل من خلال المبادئ التي جاءت بها التكلفة المستهدفة
- ◀ ربط الجامعة بالمؤسسة لتطبيق مختلف النظريات والأساليب المستخدمة في التكلفة المستهدفة.

### آفاق البحث :

بغية فتح آفاق البحث العلمي نقترح إمكانية مواصلة البحث في جوانب أخرى لهذا الموضوع تحت العناوين التالية :

\_ دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

\_ متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

\_ التكامل بين نظام التكلفة المستهدفة و نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية في

المؤسسة .

# قائمة المراجع

كتب :

- بربري محمد أمين، المحاسبة التحليلية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 81
- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، دار المطبوعات الجامعية، الطبعة الاربعة، الحج ازئر، 2005.
- خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007
- خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007
- رحال علي، المحاسبة التحليلية من النظرية للتطبيق، مطبعة عمار قرفي، الحج ازئر، بدون سنة نشر.
- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2001
- صالح عبد الرزاق، عطا الله وارد الخليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهوان للنشر والتوزيع، عمان، 1999
- باديس لوجماني، ريمة طبول، تأثير الموارد البشرية والميزة التنافسية في البنوك الجزائرية، 2017، كتاب
- جودة محفوظ أحمد، إدارة الجودة الشاملة، مفاهيم و تطبيقات، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006
- عبد الوهاب حفيان، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، عمان، دار الأيتام للنشر و التوزيع، 2015
- عز الدين علي السويسي، نعمة عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر و التوزيع، 2014
- فاطمة الهراء العوفي، إدارة المعرفة وتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة ألفا للوثائق، الأردن، 2020
- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة، عمان، 2007

مجلات :

- أحمد يوسف، محمد الأمين دلهوم، تحليل القوى المؤثرة على الميزة التنافسية لمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات، 2019
- أسماء بن زيان، خالد فاشي، دور الابتكار الإعلاني في كسب ميزة تنافسية، لمنظمات الأعمال، 2018، مجلة
- داحو خير الدين، سامي يسين، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية للخزينة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، المجلد 10، العدد: 03، 2019،



- سالم محمد الصفع ، أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف ، مجلة العلوم الإدارية و المالية ، المجلة السادس عشر ، العدد 01 ، الأردن ، 2012 ،
  - صليحة مبروك ، صابر شراء ، تكنولوجيا المعلومات كأداة لتحقيق الميزة التنافسية ، مجلة المنهل الاقتصادي ، 2019 ،
  - مجزم زينات محمد و آخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2005 ،
  - مجلة الريان للعلوم الإنسانية و التطبيقية ، 3659 ، ISSN : 2708 ، المجلد الثالث ، العدد (1) ، يونيو 2020 ، الرقم التسلسلي 4
  - مسكين الحاج ، صالح الياس ، التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة كأداة للتخفيض تكاليف كالمؤسسة الاقتصادية ، مجلة المشكاة ، العدد 04 ، 2017 ،
  - معاذ خلف الله إبراهيم الجنابي ، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية الاقتصادية ، مجلد 7 ، العدد 21 ، 2011
  - يسرى ججيش ، مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، المجلة الاقتصادية المال و الأعمال ، المجلد 07 ، العدد 02 ، 2022 ،
- محاضرات و مداخلات :
- بن طوبال رانية ، بوزحزح فاطمة الزهراء ، دور التكلفة المستهدفة في تعزيز ، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ، جامعة قسنطينة ، 02 ، عبد الحميد مهري ، 2022
  - رقيق يوسف ، محاضرات مدعمة بأتملة ، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر ، شعبة العلوم التجريبية ، جامعة العربي التبسي ، تسة ، 2021
- رسالات دكتوراه :
- فاروق عزون ، دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة ، أطروحة دكتوراه ، جامعة فرحات عباس قسنطينة ، 2015 ،
  - خالد غازي ، الأثر التبايعي للتوجه الاستراتيجي للتنمية الوعي التكاليفي و أساليب إدارة التكلفة في تعزيز الابدرة التنافسية ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة حلب
  - هاجر مسعودة عبد الكريم ، الثقافة التنظيمية و علاقتها بالتوازن المهني ، رسالة دكتوراه ، جامعة المسيلة ، 2017 ،
  - الهام بوحبيبة ، استراتيجيات الإنتاج الأنظف في تحسين القدرة التنافسية في المؤسسة الصناعية ، أطروحة دكتوراه ، مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ، جامعة فرحات عباس ، سطيف

### رسالات ماجستير:

- برهوم أسماء ، دور الابتكار التكنولوجي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2019
- بوزايد وسيلة ، مقارنة الموارد الداخلية و الكفاءات كمدخل للميزة التنافسية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير. تخصص إدارة استراتيجية. كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير. جامعة سطيف ، 2012
- زينب بولعراس ، مدى استخدام مفاهيم محاسبة التسيير الحديثة ، بالشركة الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، جامعة محمد بوضياف ، المسلية ، 2016
- علي عدنان أبو عودة ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الحزمات المصرفية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، قسم المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية فلسطين ، 2010
- كودير سليمان كوني ، التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر الجزائر ، 2015

### مصادر أجنبية :

- Brigitte Doriath comptabilité de gestion 3 eme édition , pearson éducation , France , 2005
- Charles horngen et d'autre , comptabilité de gestion traduction et adaptation Française Georges , Langlois 3 eme édition , person éducation , France , 2006