جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

– دراسة حالة مجمع صيدال مقر إنتاج المدية –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتين:

- خولة عريوة
- تماني صفار الزيتون

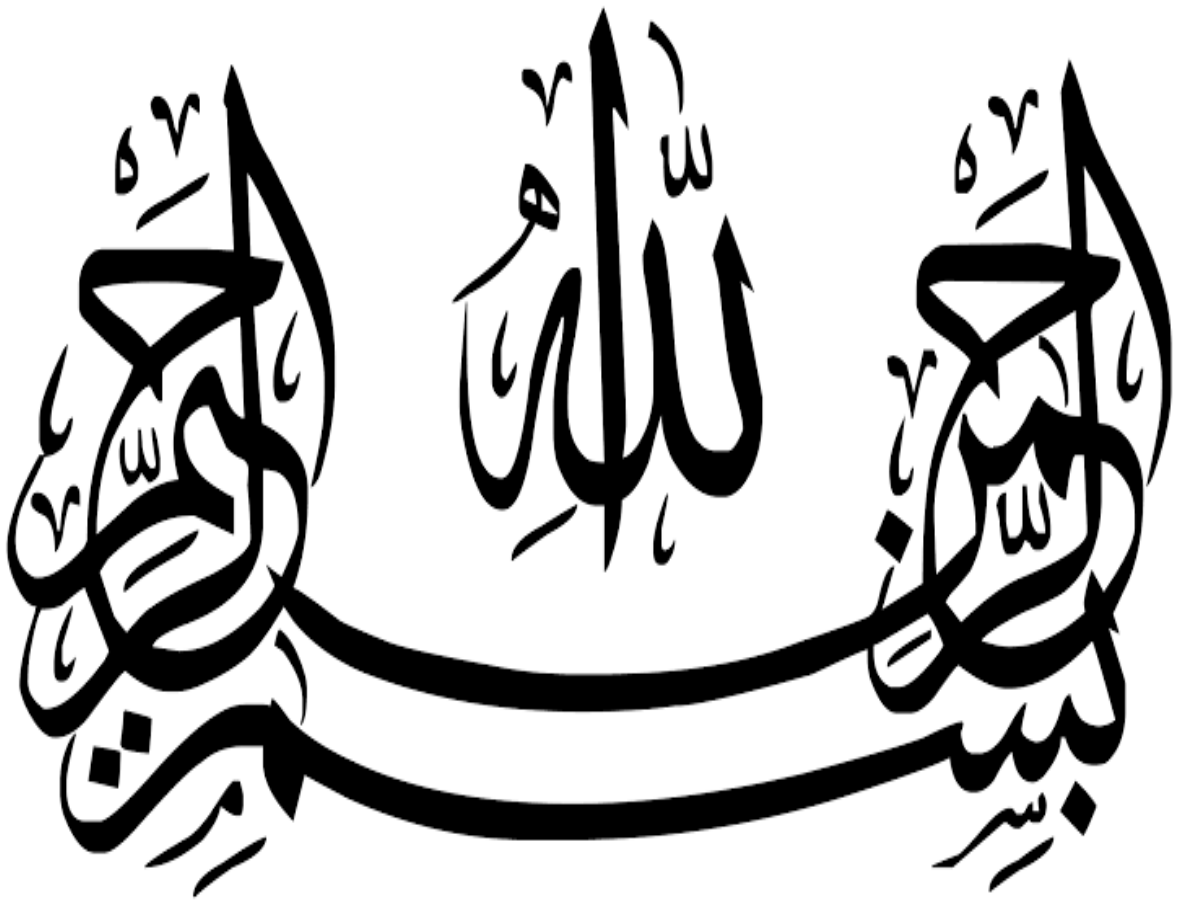
تحت إشراف الأستـــاذ:

- أ/ محمد زرواطي

أعضاء اللجنة المناقشة:

أ.د/ لمين علوطي	أستاذ	جامعة المدية	رئيسا
أ/ زرواطي محمد	أستاذ مساعد أ	جامعة المدية	مقررا
د/ زاهي محمد الأمين	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/ 2023


بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى:

« يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا فِي الْمَجَالِسِ فَافْسَحُوا يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ وَإِذَا قِيلَ انشُزُوا فَانشُزُوا يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُواْ الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ »

سورة المجادلة/ الآية (11)

شكر وعرفان

بسم الله الرحمان الرحيم

(فَتَبَسَّمَ ضَاحِكًا مِّن قَوْلِهَا وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ)

سورة النمل الآية (19)

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه

ربنا لك الحمد لأنك هديتنا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هديتنا

فالحمد والشكر لله أن وفقنا لهذا العمل ويسر لنا طريق العلم وأعاننا عليه

ثم مصداقا لقول الحبيب المصطفى صلى الله عليه وسلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

فلا يسعنا إلا أن نتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان

إلى من تكبد عناء التصحيح والتصويب

الأستاذ المشرف محمد زرواطي نشكره على تواضعه وسمو أخلاقه

كما نشكر أعضاء لجنة المناقشة كل باسمه على تفضلهم باستقراء محتويات هذا العمل

ولتكبدهم عناء تقييمه

كما لا ننسى شكر جميع أساتذة الكلية الذين لم يبخلوا علينا بالتوجيهات والإرشادات

والملاحظات القيمة المقدمة من طرفهم

ونشكر رئيسة مصلحة مراقبة التسيير التي ساعدتنا على إنجاز هذا العمل

وجميع عمال صيدال

إهداء

عظم المراد فهان الطرق فجاءت لذة الوصول لتهون مشقة الطريق الحمد لله ما تناهى درب ولا ختم جهد ولا تم سعي إلا بفضله.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة إلى سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى نعم الله الجميلة إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها، إلى نور عيني وحبيبة قلبي وملجئي وفرحتي الدائمة، إلى التي أسعى لإسعادها ولو كلفني ذلك عمري كله إلى الداعمة المربية التي علمتني الارتقاء إلى التي وجودها نعمة أمي دمت عزيزتي وعزي وعزتي.

إلى أغلى من عيناي وأجمل ما وهبني مولاي إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء إلى من كان رضاه عني سبب توفيقي إلى أمان البيت وتاج الرأس إليك أبي فإذا كانت أمي هي الجنة فأنت بابها.

إلى رموز الحنان والأصل الطيب إلى من أناروا دربي بالصلوات والدعوات جدي وجدتي أدامكم الله لنا بصحة وعافية.

إلى وطني حين أشعر بالغربة، إلى الجانب المضيء من العالم إلى مؤنس القلب طيب الروح إلى من أدعوا الله في سري بأن يبقيه لي عمرا وحبا وقربا زوجي كن بخير فحسب اتزانك أستعيد اتزاني.

إلى الشموع التي تنير ظلمة حياتي بدونكم أنا لا شيء ومعكم أنا كل شيء أخواتي أدامكم الله لي.

إلى صديقتي وإبنة خالي، إلى صغار العائلة عطور البراءة والشقاوة وكل أفراد عائلتي.

إلى رفيقة دربي من شاركتني العمل في المذكرة إلى من سرنا سويا نشق الطريق نحو النجاح صديقاتي كل باسمه.

خولة

إهداء

من قال أنا لها نالها، بدأت بأكثر من يد وعانيت الكثير من الصعوبات وها أنا الآن حققت المنى ونلت ما أتمنى اطوي سهر الليالي وتعب الأيام بتوفيق الله ودعم أهلي، فالحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا

إلى أعظم ما في الوجود وأغلى ما في الكون، سبب وجودي في الحياة مصدر قوتي واستمراري، بفضل دعمكما الذي لم ينقطع لحظة واحدة في تحقيق حلمي وحلمكم، تخرجي من الجامعة لا يمثل إلا نصف ما قدمتموه لي، هذه الشهادة التي تحمل اسمي تعود لكما بجميع المعاني إلى ثمرة تعبي، إلى من علمتني وسهرت الليالي من اجل تدريسي، إلى من تعبت ولم تبخل عليا بشيء في سبيل نجاحي وإسعادي، صاحبة القلب الحنون الطيب جنة الله في الأرض، لولا وجودك وحرصك لما وصلت إلى الذي أنا به الآن...، أمي العظيمة أهديك هذا النجاح إلى من احمل اسمه بكل فخر، إلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من لم ينساني في دعاءه ويشقى من اجل إسعادي، صاحب السيرة العطرة والاهتمام اللامتناهي، سندي وقوتي في الدنيا، إلى من كان الداعم المعنوي والنفسي....، أبي العظيم أهديك هذا الفخر.

إلى من تقاسمت معهم فرحي وحزني إخوتي ريان، مهدي، عماد، حفظكم الله لي.

إلى من شاركتني في إعداد المذكرة رفيقة دربي خولة.

إلى صديقاتي الغاليات ورفقاء مسيرتي نبيلة، مروة، فتحية، أسماء، زولا.

تماني

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية بصفة عامة وكذا محاولة تطبيق هذا الأسلوب وربطه بالميزة التنافسية في مؤسسة صيدال وحدة إنتاج المدية معتمدين بذلك على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد تم استخدام دراسة حالة لمحاولة تفسير الظاهرة.

كما توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى نتائج أهمها أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتحقق في المؤسسة من خلال تخفيض التكاليف مع الحفاظ على الجودة العالية أو تحقيق التوازن بين التكلفة والجودة من أجل ضمان رضا العملاء والحفاظ على سمعة المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، الميزة التنافسية، تخفيض التكلفة، مؤسسة صيدال.

Abstract

This study aims to find out the role of the target cost in achieving competitive advantage in general, as well as trying to apply this method and link it to the competitive advantage in the SAIDAL Foundation, the Medea production unit, adopting the descriptive analytical approach in the theoretical aspect, while on the applied side, a case study was used to try to explain the studied phenomenon.

Through this study, we also reached the most important results that the target cost method is achieved in the organization by reducing costs while maintaining high quality or achieving a balance between cost and quality in order to ensure customer satisfaction and maintain the reputation of the institution.

Keywords : Target cost, competitive advantage, cost reduction, Saidal company.

فهرس المحتويات

شكر وعرفان	I
إهداء	II
المستخلص	IV
فهرس المحتويات	V
قائمة الجداول والأشكال	IX
مقدمة	أ-ح
الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة كأداة في المحاسبة الإدارية	
تمهيد	02
المبحث الأول: المحاسبة الإدارية	03
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية	03
أولا: تعريف المحاسبة الإدارية	03
ثانيا: خصائص المحاسبة الإدارية	04
ثالثا: أهداف المحاسبة الإدارية	05
رابعا: دور المحاسبة الإدارية	06
خامسا: وظائف المحاسبة الإدارية	06
المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية الحديثة	08
أولا: تعريف المحاسبة الإدارية الحديثة	09
ثانيا: مبررات التحول نحو المحاسبة الإدارية الحديثة	10
ثالثا: معوقات تطبيق المحاسبة الإدارية الحديثة	12
المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	15
أولا: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	15
المبحث الثاني: دراسة طريقة التكلفة المستهدفة	19
المطلب الأول: نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة	20

فهرس المحتويات

أولا: تعريف التكلفة	20
ثانيا: نشأة التكلفة المستهدفة	21
ثالثا: مفهوم التكلفة المستهدفة	22
المطلب الثاني: مبادئ وأهداف التكلفة المستهدفة	23
أولا: مبادئ التكلفة المستهدفة	24
ثانيا: خصائص التكلفة المستهدفة	24
ثالثا: أهداف التكلفة المستهدفة	26
رابعا: أهمية التكلفة المستهدفة	27
المطلب الثالث: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة وطرق حسابها	28
أولا: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة	28
ثانيا: طرق حساب التكلفة المستهدفة	34
خلاصة الفصل	36
الفصل الثاني: الإطار النظري للميزة التنافسية	
تمهيد	38
المبحث الأول: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة والتجربة اليابانية في هذا المجال	39
المطلب الأول: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة وتطبيقها	39
أولا: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة وتطبيقها	39
المطلب الثاني: التجربة اليابانية في مجال التكاليف المستهدفة والتوجيهات العلمية للوصول إلى أفضل تكلفة	44
أولا: التكاليف المستهدفة في المشروعات اليابانية الرائدة	44
المطلب الثالث: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة وعوامل نجاحها	47
أولا: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة	47
ثانيا: عوامل نجاح التكلفة المستهدفة	49
المبحث الثاني: ماهية الميزة التنافسية	50
المطلب الأول: تعريف وأهمية الميزة التنافسية	50

فهرس المحتويات

أولا: تعريف الميزة التنافسية	50
ثانيا: خصائص الميزة التنافسية	53
ثالثا: أهمية الميزة التنافسية	53
المطلب الثاني: أنواع الميزة التنافسية ومصادرها ومحدداتها	54
أولا: أنواع الميزة التنافسية	54
ثانيا: مصادر الميزة التنافسية	55
ثالثا: محددات الميزة التنافسية	57
المطلب الثالث: عوامل نجاح الميزة التنافسية وعلاقتها بالتكلفة المستهدفة	58
أولا: عوامل نجاح الميزة التنافسية	58
ثانيا: الميزة التنافسية وعلاقتها بالتكلفة المستهدفة	59
خلاصة الفصل	61
الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مجمع صيدال مقر إنتاج المدية	
تمهيد	63
المبحث الأول: تقديم عام حول مجمع صيدال ومقر إنتاج المدية	64
المطلب الأول: تقديم مجمع صيدال	64
أولا: لمحة تاريخية عن مجمع صيدال	64
المطلب الثاني: تقديم مقر إنتاج المدية	67
أولا: لمحة تاريخية عن مقر إنتاج المدية	67
المطلب الثالث: أهداف مقر الإنتاج بالمدية ومستخدموه	68
أولا: أهداف الفرع	68
ثانيا: مستخدموا الفرع ونشاطه	70
ثالثا: الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج بالمدية	70
رابعا: نيابة مديرية التخطيط والرقابة الإدارية	74

فهرس المحتويات

المبحث الثاني: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مجمع صيدال مقر إنتاج المدية	75
المطلب الأول: طريقة حساب التكاليف المتبعة في مقر إنتاج المدية	75
أولا: طريقة التكاليف الكلية	75
ثانيا: الخطوات المتبعة لحساب التكاليف في مقر إنتاج المدية	76
المطلب الثاني: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	80
أولا: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المنتج أموكسيبين	80
ثانيا: برنامج خفض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة	81
خلاصة	89
خاتمة	90
قائمة المراجع	95
الملاحق	104

قائمة الجداول والأشكال

1- قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	القرارات المتخذة في الحالات المختلفة للتكلفة المستهدفة	31
(1-2)	بعض رؤى الباحثين للميزة التنافسية	52
(1-3)	التوزيع المتخصص للأعباء	77
(2-3)	توزيع الأعباء على أنواع المنتجات	78
(3-3)	تكلفة الوحدة الواحدة للمنتوج بعد إضافة تكاليف البيع والتكاليف الإدارية	79
(4-3)	تكلفة الإنتاج بعد التخفيض للبديل 1	83
(5-3)	سعر التكلفة للبديل 1	84
(6-3)	زيادة كمية الإنتاج للبديل 2	85
(7-3)	سعر التكلفة بعد رفع كمية الإنتاج للبديل 2	85
(8-3)	سعر التكلفة لمختلف البدائل	85
(9-3)	نسبة التخفيض المستهدف والنسب المخفضة والمتبقية بعد التخفيض لكل بديل	86

2- قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة	33
(1-2)	العوامل المؤثرة في المنتج	41
(1-3)	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	66
(2-3)	الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج بالمدية	73
(3-3)	الهيكل التنظيمي لمراقبة التسيير	74

مقدمة

مقدمة

إن التطور المستمر في المجال الاقتصادي خلق بيئة أعمال ديناميكية زادت من المنافسة بشكل كبير بين المؤسسات الاقتصادية رغبة منها بالبقاء في السوق، ومن أجل تجنب التهديدات والثغرات التي تواجهها المؤسسة من قبل المنافسين لجأت للبحث عن سبل تعتمد عليها في تدعيم قراراتها، ونخص بالذكر المحاسبة الإدارية التي تعتبر مورد أساسي يمكن الاعتماد عليه خاصة كونها تحتوي على أساليب حديثة، وكما هو معلوم أن نجاح المؤسسة مرهون باكتشافها لطرق حديثة تكون أكثر كفاءة وفعالية وبإمكانها تجسيدها ميدانيا، فنجد أسلوب التكلفة المستهدفة باعتباره أحد نظم إدارة التكاليف المبتكرة، فهو يقوم بإنشاء فرص لخفض التكلفة انطلاقا من التسعير القائم على السوق كنقطة بداية لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة، وذلك بعد خصم هامش الربح المرغوب فيه دون المساس بالجودة أثناء مرحلة خفض تكاليف منتج معين أو في مرحلة تطويره، مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات العملاء والسعي لكسبهم، وكما ظهر في الكتب أن أسلوب التكلفة المستهدفة الذي ظهر في اليابان ساعد الشركات التي طبقته في التفوق على غيرها في مجال كسب أسواق جديدة، كونه يتميز بخفض تكاليف المنتج في المراحل الأولى حيث تكون الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف أوفر من تلك التي تكون عند الإنتاج، فضلا عن ذلك توفير الجودة والسعر التنافسي، ما سيساهم في فرض مكانة المؤسسة في الأسواق ودعمها في تحقيق الميزة التنافسية، وهذا ما سنقوم بإسقاطه على قطاع صناعة الأدوية مجمع صيدال مقر الإنتاج بالمدية محاولين بذلك استهداف أقل تكلفة ممكنة في ظل وجود أسعار مقننة ومنتجات أجنبية منافسة.

1- إشكالية الدراسة

من خلال ما سبق يمكننا صياغة إشكالية الدراسة على النحو الآتي:

"كيف يمكن أن يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة بصفة عامة، وفي مؤسسة صيدال بصفة خاصة؟"

ومن أجل الإجابة على الإشكالية سنقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يعزز أسلوب التكلفة المستهدفة الميزة التنافسية؟
- هل مؤسسة صيدال لها بدائل من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة؟
- هل تحقق المؤسسة التكلفة المستهدفة؟

2- فرضيات دراسة

وكمحاولة لتجسيد تصور معين للإجابة على التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية التي سيتم اختبارها في هذا البحث:

- تعزز التكلفة المستهدفة الميزة التنافسية.
- توجد بدائل من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة في مؤسسة صيدال.
- تحقق المؤسسة التكلفة المستهدفة.

3- أهداف الدراسة

لكل موضوع بحث أهداف يسعى لتحقيقها، حيث هدفت هذه الدراسة إلى:

- توضيح دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية؛
- التعرف على دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية؛
- التعرف على الخلفية النظرية للتكلفة المستهدفة والميزة التنافسية؛
- التعرف على المستوى الذي وصلت إليه المؤسسة في موضوع دراستنا.

4- أهمية الدراسة

إن الأهمية التي تكتسبها هذه الدراسة مستمدة من أهمية الموضوع في حد ذاته، إذ يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب شائع ومنتهج في العديد من الدول المتطورة كونه

أسلوب يعمل على التحكم في التكاليف وتخفيضها، وهو من بين الأساليب التي تفتقر لها العديد من المؤسسات الجزائرية حيث أنه مرتبط برفع القدرة التنافسية للمؤسسة، مما يساعد المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، خاصة وأن مجال صناعة الأدوية يعتبر عنوانا لرفاهية العديد من الدول المتقدمة فهذا الأسلوب سيساعد المؤسسة من تخفيض تكاليف منتجاتها وبالتالي تحقيق التنافس حتى مع الأدوية الأجنبية، أما من الناحية الأكاديمية فدراستنا ستغطي ولو جزء يسير النقص الموجود في المكتبة الجزائرية بخصوص هذا النوع من المواضيع المتعلقة بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

5- المنهج المستخدم في الدراسة

من أجل دراسة إشكالية البحث وتحليل أبعاده واختبار الفرضيات، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك في الجانب النظري وهي طريقة يعتمد عليها الباحثون في الحصول على بيانات واقعية ودقيقة لتصور الواقع والوصول إلى معرفة دقيقة.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم استخدام منهج دراسة حالة لمحاولة تفسير الظاهرة.

6- الدراسات السابقة

بعد اطلاعنا على الدراسات السابقة لهذا الموضوع، قمنا اختيار بعض المواضيع لقربها من موضوع دراستنا وهي كالتالي:

6-1- ميساء محمود محمد راجخان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، 2002: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية في اليابان خاصة وكذلك في الدول المتقدمة الأخرى، وكذلك التعرف على إمكانية تطبيق هذا النظام في المملكة العربية السعودية ومن بين

النتائج المتوصل إليها أنه لا يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المشروعات الصناعية السعودية، بل يتم إتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها النظام.

6-1- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة في تحليل القيمة وتخفيض التكاليف 2008/2007، تهدف هذه الدراسة إلى إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل لتخفيض التكاليف، حيث توصلت إلى نتائج أهمها أن البيئة الاقتصادية التي تنشط فيها المؤسسات تختلف في سماتها وخصائصها عما كانت عليه قبل سنوات الثمانينات، مما فرض متغيرات تنافسية وتحديات ينبغي أن تأخذها المؤسسات في الحسبان للمحافظة على استمراريتها، وأن أسلوب التكلفة المستهدفة ليس تقنية لحساب التكلفة إنما هو نظام متكامل للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح يأخذ بعين الاعتبار السوق ومتطلبات العملاء واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها لتحديد هامش الربح المرغوب فيه لتحديد التكلفة المستهدفة، وبناء على ذلك يتم اتخاذ القرارات.

6-3- أحمد مداح، زكرياء المبارك، دور التكلفة المستهدفة في تحسين تنافسية المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عين تيموشنت 2018/2017
تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية ضمن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكانت النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لدى المؤسسات سيكسبها الرهان "المنافسة" وهذا لدقة الأسلوب في تخفيض تكلفة المنتوج الذي يقبله الزبون ويكسبها الربحية، كما توصلت من خلال الدراسة الميدانية إلى أنه هناك وعي وإدراك بمفهوم مدخل التكاليف المستهدفة، حيث تبين أن المؤسسات الاقتصادية في عين تيموشنت تولي أهمية كبيرة للمنافسة من خلال تحديد سعر المنتج بناء على دراسة السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية، كذلك من بين النتائج المتوصل إليها أن معظم المعوقات التي تحد من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تتمثل في عدم المعرفة بهذا النظام من قبل الإدارة العليا والموظفين العاملين.

6-4- أسماء حبشي، استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الخارجية دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية لطب العيون،2020/2019، تهدف هذه الدراسة إلى توضيح استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية، وتوصلت إلى عدة نتائج من أهمها أن المؤسسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، وفي حال اعتماده يجب أن تقوم بتحديد السعر المستهدف المقبول لدى الزبائن أو سعر أقل من أسعار المنافسين ثم تحديد الربح المستهدف الذي يحقق ارتفاع الطلب على الخدمة وأخيرا تحديد التكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى أن المؤسسة لا تهتم بأسعار الخدمات في السوق ولا أسعار المنافسين في حين أن السعر يمثل أساس أسلوب التكلفة المستهدفة.

7- ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أننا استخدمنا نفس المنهج في الجانب النظري لكن من حيث الجانب التطبيقي كان هناك اختلاف في النتائج فعلى سبيل المثال أن الدراسة الأولى كانت بعنوان دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات أما دراستنا فتتمثل في دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، أما بالنسبة للدراسة الثانية كذلك كان الاختلاف من حيث أنها تسعى لتوضيح دور التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة لتخفيض التكاليف بينما كانت دراستنا تسعى لتحقيق الميزة التنافسية بصفة عامة، أما فيما يخص الاختلاف بين دراستنا والدراسة الثالثة التي كانت تحت عنوان دور التكلفة المستهدفة في تحسين تنافسية المؤسسات الاقتصادية هنا كان الاختلاف من ناحية الجانب التطبيقي حيث قامت هذه الدراسة بواسطة استبيان أما دراستنا فكانت دراسة حالة، وفي الدراسة الرابعة والتي كانت بعنوان استخدام التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الصحية كان الاختلاف من ناحية أنها كانت تسعى لتوضيح كيفية التسعير في هذا المجال بواسطة التكلفة المستهدفة أما بالنسبة لدراستنا فكانت تسعى لتخفيض التكاليف بواسطة التكلفة المستهدفة لتحقيق التنافس في مجال صناعة الأدوية الصيدلانية وفي ظل وجود أسعار مقننة.

8- حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

أولا: الحدود الموضوعية: يتمثل الموضوع في دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية أي أن البحث يهتم بتوضيح تأثير تخفيض تكاليف المؤسسة على الوضع التنافسي.

ثانيا: الحدود المكانية: مجمع صيدال مقر إنتاج المدية.

ثالثا: الحدود الزمانية: فترة الدراسة كانت خلال السنة 2020.

9- أسباب اختيار الموضوع

لقد تعددت الدوافع لاختيار هذا الموضوع منها:

أولا: الأسباب الموضوعية

- أهمية الموضوع ودوره في تخفيض التكاليف ورفع المنافسة بين المؤسسات؛

- محاولة لفت انتباه المؤسسات بضرورة تغيير أساليب تخفيض التكاليف إلى أساليب أحدث كالتكلفة المستهدفة في ظل المنافسة القوية التي تشهدها المؤسسات في الآونة الأخيرة؛

- انتهاج أسلوب التكلفة المستهدفة من طرف العديد من المؤسسات في الدول المتطورة خاصة اليابانية وتحقيقه لنتائج مبهرة.

ثانيا: الأسباب الشخصية

- الميول الشخصي لدراسة أساليب تخفيض التكاليف ومساعدة المؤسسة على التميز والتنافس؛

- الرغبة في تجسيد المعلومات النظرية على أرض الواقع؛

- المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية؛

- حداثة الموضوع مقارنة بالطرق المعتمدة في المؤسسات الجزائرية، حيث أصبح التحكم في التكاليف من الاهتمامات الكبرى للمؤسسة؛

- توافق الموضوع مع التخصص.

10- صعوبات الدراسة

تتلخص أهم الصعوبات التي واجهتنا في إنجاز هذه الدراسة فيما يلي:

- رفض العديد من المؤسسات إعطائنا الوثائق اللازمة من أجل القيام بالدراسة بسبب أنهم متخوفين من كشف أسرار المهنة للمنافسين؛

- جهل العديد من المؤسسات لأسلوب التكلفة المستهدفة وإهمال محاسبة التكاليف؛

- التكتم على بعض المعلومات أثر على دراستنا حيث كنا نرغب في دراسة أعمق في حال توفرت، تكون النتائج أحسن.

11- هيكل الدراسة

لأجل الإجابة على الإشكالية واستخراج النتائج واختبار الفرضيات المطروحة، قسمنا هذا البحث إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، وذلك كما يلي:

الفصل الأول كان بعنوان الإطار النظري للتكلفة المستهدفة كأداة في المحاسبة الإدارية بحيث تناولنا فيه كل من مفهوم المحاسبة الإدارية، أهدافها وأهميتها بالإضافة إلى المحاسبة الإدارية الحديثة ومبررات التحول إليها مع دراسة طريقة التكلفة المستهدفة.

كما كان الفصل الثاني تحت عنوان الإطار النظري للميزة التنافسية بحيث قمنا فيه بعرض أهم العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة، وكذا التجربة اليابانية في مجال التكاليف المستهدفة مع دراسة ماهية الميزة التنافسية وعلاقتها بالتكلفة المستهدفة.

أما الفصل الثالث فتناول الدراسة الميدانية والذي كان بعنوان دراسة ميدانية في مجمع صيدال مقر إنتاج المدية حيث قمنا بتقديم المؤسسة محل الدراسة في الجانب الأول، أما في الجانب الثاني فقمنا بإعطاء نظرة عن طريقة التكاليف المتبعة في مؤسسة صيدال مقر إنتاج المدية، مع محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

الفصل الأول

الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

كأداة في المحاسبة الإدارية

تمهيد

ظهرت المحاسبة الإدارية لتلبية حاجات الإدارة العلمية الحديثة، من أجل توفير نوعية معينة من المعلومات اللازمة قصد حل المشكلات التي تواجهها المؤسسة، ولعل أبرزها تزايد حدة المنافسة بالإضافة إلى ارتفاع التكاليف، فقامت هذه الأخيرة بخلق أساليب حديثة تتواكب مع التطور الراهن ومن بين الأساليب البالغة الأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة ولمحاولة الإحاطة بهذا الجانب، سنتطرق في هذا الفصل إلى دراسة طريقة التكلفة المستهدفة باعتبارها أداة من أدوات المحاسبة الإدارية ولذلك لابد أن ندرس المحاسبة الإدارية في المبحث الأول ثم نتناول موضوع التكلفة المستهدفة في المبحث الثاني.

المبحث الأول: المحاسبة الإدارية

تعتبر المحاسبة الإدارية من أهم المصطلحات الحديثة، التي انتشرت في الآونة الأخيرة بفضل مساهمتها في حل المشكلات الإدارية التي تواجهها إدارة المؤسسة، فهي توصف على أنها امتزاج عملي بين المحاسبة والإدارة، ومع التطور الاقتصادي تطورت أساليبها لكي تتواكب مع متطلبات البيئة الاقتصادية الحديثة.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية

سنتناول في هذا المطلب كل من تعريف، خصائص، أهداف، دور ، ووظائف المحاسبة الإدارية.

أولا: تعريف المحاسبة الإدارية

تعددت التعاريف الخاصة بالمحاسبة الإدارية وفيما يلي أهم التعاريف الخاصة بها:

تعرف المحاسبة الإدارية بأنها نظام للمعلومات، يقوم بتجميع وتشغيل البيانات لإنتاج معلومات يتم توصيلها لإدارة المؤسسة، لاستخدامها في التخطيط والتقويم والرقابة وما تنطوي عليه هذه الوظائف وما تحتاجه من اتخاذ للقرارات وبما يساعد الإدارة في تحقيق أهداف النظام؛[1]

كما تعرف بأنها تطور طبيعي للأنظمة المحاسبية، ولحاجات الإدارة لنظام جديد لاستقصاء المعلومات مجتمعة، حيث أن البيانات المحاسبية تهم كل العاملين في المؤسسة دون استثناء كما أنها الجهة التي تختص بتهيئة المعلومات لصنع القرارات لأجل تقديمها إلى الإدارة بغية إقرارها.[2]

أما جمعية المحاسبة الأمريكية فقد عرفت المحاسبة الإدارية بأنها تطبيق ملائم لمفاهيم وفنون المحاسبة في تحليل المعلومات الاقتصادية لمشروع ما، وذلك لمساعدة الإدارة في وضع

[1] علي أحمد أبو الحسن، **المحاسبة الإدارية المتقدمة**، الطبعة 1، الدار الجامعية، مصر،1997، ص2.

[2] أسامة الحارس، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة 1، دار الحامد، الأردن، 2004، ص27.

الخطط لتحقيق أهداف اقتصادية معقولة، وفي اتخاذ قرارات نحو الوصول إلى الهدف، وهي تشتمل على الطرق والمفاهيم الضرورية للتخطيط السليم للاختيار بين البدائل المتاحة، وكذلك في إحداث الرقابة من خلال تقديم وتفسير النتائج، وتتوفر المحاسبة الإدارية على مجموعة من البيانات المختلفة التي تناسب كل هدف من الأهداف.[1]

مما سبق يمكن تعريف المحاسبة الإدارية على أنها نظام للمعلومات يتوفر على مجموعة من البيانات المختلفة التي تناسب كل هدف من الأهداف، من أجل مساعدة المؤسسة بالقيام بوظائفها الإدارية، مما يؤدي إلى تسهيل اتخاذ القرار للوصول إلى الأهداف المسطرة.

ثانيا: خصائص المحاسبة الإدارية

نعرض فيما يلي الخصائص الرئيسية للمحاسبة الإدارية في المؤسسة والمتمثلة في:

– عنصر الوقت: وهو أول العناصر التي تميز المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية فالمحاسبة الإدارية تحرص على إعداد تقارير أسبوعية، وأحيانا يومية لكي تقدم إلى المديرين والمشرفين على نشاط المنشأة والبيانات التي تجعل المشروع خاضعا للرقابة الكاملة؛[2]

– المحاسبة الإدارية هي مقارنة النتائج الفعلية بالبيانات الواردة في الميزانيات التقديرية دوريا أولا بأول، بينما نجد أن الحسابات المالية تقارن نتائج السنة المالية بنتائج الفترة السابقة المماثلة لها؛

– المحاسبة الإدارية تهتم بتحليل نتائج كل قسم من أقسام المشروع، وكل مركز من مراكز التكاليف التي توجد به، بينما تعد الحسابات المالية لتبين نتائج نشاط المشروع كله كوحدة واحدة.[3]

---

[1] أنعام أحمد محمد الحاج، **المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي**، رسالة ماجيستير في المحاسبة، تخصص محاسبة التمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، 2014، ص26.

[2] خيرت ضيف، **المحاسبة الإدارية الميزانيات التقديرية**، دط، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1985، ص5.

[3] المرجع السابق، ص5.

ثالثا: أهداف المحاسبة الإدارية

تتمثل أهداف المحاسبة الإدارية فيما يلي:

– توفير المعلومات اللازمة التي تمكن الإدارة من التخطيط السليم لأهداف المنشأة، وتمكنها من التنبؤ بالتكاليف والأرباح المستقبلية وذلك في ظل توافر عوامل الإنتاج والتشغيل بكميات محددة؛[1]

– توفير المعلومات الملائمة التي تمكن الإدارة من المفاضلة بين البدائل واختيار البديل المناسب؛

– تزويد المساهمين الحاليين والمستثمرين المرتقبين بالمعلومات اللازمة التي تساعدهم في اتخاذ قرارات الاستثمار وتزويد المصارف والدائنين والآخرين بالمعلومات اللازمة التي تساعدهم في اتخاذ قرارات الائتمان، وكذلك الجهات الحكومية بالمعلومات اللازمة التي تساعدهم في اتخاذ قرارات الرقابة؛

– الاهتمام بضرورة تطوير وتحديث أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية لترتقي إلى مستويات التطورات الحديثة والمتلاحقة للتقنيات المعاصرة وطرق وأساليب تكنولوجيا الإنتاج ونظم المعلومات والمقاييس المعيارية العالمية للأداء؛

– توفير المعلومات المرتبطة بعمليات التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء والتحسينات المستمرة بالإضافة إلى ذلك تهدف المحاسبة الإدارية إلى:

– توفير المعلومات الخاصة بمراحل عملية اتخاذ القرار؛

– حل المشاكل التي تواجه الإدارة أعمالها اليومية.[2]

[1] كنوي مهدية، **أهمية طريقة الوقت المحدد كأداة في محاسبة التسيير بالمؤسسة**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، ص ص8–9.

[2] المرجع السابق، ص ص8–9.

رابعا: دور المحاسبة الإدارية في المؤسسة

تلعب المحاسبة الإدارية دورا هاما في المؤسسات ويتجلى دورها في:

– توفير تقارير الأداء للإدارة حيث أن هذه التقارير تمد لها صورة متكاملة عن مدى الالتزام بتنفيذ الخطط الموضوعة وذلك بالمقارنة بما تم إنجازه فعلا وما هو مخطط له؛

– تساعد معدلات الأداء على كشف نقاط الضعف وإعلان الإدارة عنها من أجل تصحيح الانحرافات إن وجدت؛

– دراسة التوقعات بصورة كمية ووضع المعادلات التقديرية لكل الأنشطة التي تساهم في تحقيق الأهداف المسطرة؛[1]

– تساعد المحاسبة الإدارية في دراسة حلول للمشاكل، وذلك من خلال تجميع بيانات التكاليف والمنافع وتوصيلها إلى الإدارة المسؤولة في شكل قابل للاستخدام.[2]

خامسا: وظائف المحاسبية الإدارية

ترتكز المحاسبة الإدارية على مجموعة من الوظائف الأساسية والتي تتمثل فيما يلي:

1– وظيفة التخطيط : إن وظيفة التخطيط تعتبر الوظيفة الإدارية الأساسية، التي تسبق أية وظيفة أخرى مهما بلغت أهميتها، لأنه يهتم بالنشاط في المستقبل من خلال النظر إلى الأمام، وتوقع الأحداث والتنبؤ على أسس علمية لما سيكون في المستقبل، ليكون التخطيط بذلك الركيزة الجوهرية لجميع مراحل العملية الإدارية، ويقصد بالتخطيط "هو الاختيار المرتبط بالحقائق ووضع استخدام الفروض المتعلقة بالمستقبل، عند تصور وتكوين الأنشطة المقترحة التي يعتقد بضرورتها لتحقيق النتائج المنشودة ".[3]

---

[1] يوحنا آل آدم، صالح زرق، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة**، دط، دار الحامد، الأردن، 2006، ص ص16– 17.

[2] بن صابر زهرة، آتشي هاجر، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم الأداء المالي**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية،2021، ص ص13–14.

[3] محمد فريد الصحن، **إدارة الأعمال**، دط، دار الجامعية، الأردن، 2001، ص11.

وتبين أن وظيفة التخطيط تقوم على عنصرين أساسيين: التنبؤ بالمستقبل والاستعداد للمستقبل.[1]

2- وظيفة التنظيم: التنظيم وظيفة إدارية ذات أهمية بالغة وتأتي بعد عملية التخطيط مباشرة، حيث أنها وظيفة تختص في تقديم وترتيب إجراءات الخطة المرسومة ليتسنى إنجازها بكفاية إنتاجية عالية على أيدي العاملين من أيدي الاختصاص، وكذلك تحديد أوجه النشاطات المختلفة في المنشأة وتوزيعها على القوى العاملة فيها من أجل تحقيق الأهداف المرسومة، كما يحدد صلاحيات ومسؤوليات وعلاقات الأفراد مع بعضهم البعض بشكل يكفل التعاون والمودة بينهم بقصد تحقيق الأهداف ويعرف التنظيم على أنه "تحديد أفضل الطرق والإجراءات والوسائل المختلفة التي يمكن بها تنظيم الموارد المتاحة كما يمكن تنظيم الخطط الموضوعة".[2]

3- وظيفة التوجيه: إن هذه الوظيفة تتضمن توجيه العاملين بالمؤسسة إلى تحقيق الأهداف بأعلى كفاءة وفعالية، وذلك عن طريق خلق المناخ الإداري المناسب الذي يتسم بالتعاون والتفاهم بين أعضاء المنظمة بصورة عامة بين الرؤساء ومرؤوسيهم بصفة خاصة، الشعور بحب العمل والولاء للمؤسسة، الرغبة في العمل الجماعي والتضحية بالمصلحة الفردية في سبيل المصلحة العامة؛[3]

هذه الوظيفة تتعامل مع الإدارة اليومية للشركة، فالفعاليات واتخاذ القرارات، والاتصال، والقيادة كلها يتم جمعها في وظيفة التوجيه للقيام بالنشاطات المخطط لها ضمن الهيكل التنظيمي، فالمشاكل يتم حلها والأسئلة تتم الإجابة عنها والاختلافات يتم حلها ويتم التناسق بين الأقسام التشغيلية المختلفة.[4]

4- وظيفة اتخاذ القرار: يهدف اتخاذ القرار إلى المفاضلة بين البدائل حيث يعتبر صنع القرار عملا جوهريا للعملية الإدارية لأنه خلاصة الأنشطة السابقة ويعتمد بشكل كبير على ما يتوفر

---

[1] علي عباس، **أساسيات علم الإدارة**، دط، دار المسيرة، الأردن، 2004، ص78.

[2] وليد ناجي الحبالي، **مدخل في المحاسبة الإدارية**، دط، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 1991، ص05.

[3] بشير العلاق، **تنظيم وإدارة العلاقات العامة**، دط، دار اليازوري، الأردن، 2010، ص145.

[4] فداغ الفداغ، **المحاسبة الإدارية**، دط، مؤسسة الوراق، عمان الأردن، 2000، ص34.

من معلومات من طرف الإدارة لنجد جودة القرار المتخذ مرتبطة ارتباطا وثيقا بجودة المعلومات المقدمة، وعندها القرار بالوضعية المالية للمؤسسة فإن المعلومات المقدمة تكون من طرف المحاسب الإداري.[1]

5- وظيفة الرقابة: تتضمن الرقابة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتنفيذ قرارات التخطيط، حيث يقوم المديرين بعمليات توجيه وتحفيز للتأكيد من قيام المرؤوسين بالإجراءات والمهام المحددة بالخطة، كما يقوم المديرون بعمليات المراقبة والمتابعة للتأكد من قيام المرؤوسين بتنفيذ المهام المطلوبة منهم وفي ضوء الخطة المرسومة، وفي هذا الصدد تساهم التقارير الدورية التي يعدها المحاسب الإداري بدور كبير في مساعدة الإدارة على القيام بهذه الوظيفة بكفاءة حيث تتضمن هذه التقارير قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وإبراز الانحرافات بينهما ثم يتم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها والمسؤوليات عنها؛[2]

6- وظيفة تقييم الأداء: وهذه الأخيرة ترتبط بتقييم نتائج مراقبة الأداء، والمحاسبة الإدارية واجبها في هذا المجال يتمثل في تحديد وتحليل الانحرافات التي تم الإشارة إليها ولكي يؤخذ التقييم مداه لابد من وضع نظام حوافز يحفز المنفذين لما هو مخطط بشكل فعال، إضافة إلى وضع برامج تدريبية للعاملين من أجل كسب الخبرات التي تؤهلهم في تنفيذ مهامهم بأحسن وجه.[3]

المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية الحديثة

بالرغم من وجود عدة مبررات للتحول نحو المحاسبة الإدارية الحديثة، إلا أنها واجهتها العديد من المعوقات لتطبيقها ميدانيا وهذا ما سنعرضه في هذا المطلب.

[1] محمد تسيير، عبد الحكيم رجبي، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة 3، دار وائل، الأردن، 2004، ص18.

[2] صلاح بسيوني، عبد المنعم فليح، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة 1، سوتير الشاطبي، مصر، 2007، ص14.

[3] محمد تسيير، عبد الحكيم رجبي، المرجع نفسه، ص18.

أولا: تعريف المحاسبة الإدارية الحديثة

اختلف الباحثون في تحديد مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وفيما يلي أبرز المفاهيم المتعلقة بها:

عرف(Cravens & Guilding) المحاسبة الإدارية الحديثة بأنها تحليل للمعلومات المالية المتعلقة بأسواق منتجات المؤسسة، وتكاليف الإنتاج المتكبدة من قبل المنافسين وهيكل التكاليف، ورقابة إستراتيجية الشركة لتوفير معلومات عن سوق المؤسسة ومنافسيها وللتركيز عن البيانات الداخلية بما يخدم البعد الاستراتيجي.

ومنهم من عرف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أنها نوع من أنواع المحاسبة، تهتم بتوفير المعلومات المحاسبية للإدارة من أجل تدعيم الإدارة الاستراتيجية. [1]

كما عرفت المحاسبة الإدارية الحديثة بأنها النظام الذي يهتم بالنظر للمعلومات بغرض خدمة متخذ القرار الخارجي، بالإضافة لمتخذ القرار الداخلي حيث تهتم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بعدد من العناصر منها:

- ماذا يفعل المنافسين؟
- دراسة الموقف الاستراتيجي القائم؟
- فرص الحصول على مزايا استراتيجية؟
- هل من الممكن أن يتم التخطيط الاستراتيجي للشركة؟[2]

[1] سمير شاكر محمود العاني، **أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2015، ص 20.

[2] حسين عيسى أبو حمام، **أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات**، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2013/2012، ص26.

ثانيا: مبررات التحول نحو المحاسبة الإدارية الحديثة

لقد واجهت الطرق التقليدية للمحاسبة الإدارية انتقادات شديدة وذلك بالإجماع من طرف الأكاديميين والمهنيين نظرا لعدم مواكبة هذه الأخيرة للبيئة الحديثة، مما أدى للتحول نحو المحاسبة الإدارية الحديثة، ولعل أبرز هذه الانتقادات وأهم مواطن القصور ما يلي:

1- قصور الجانب النظري

لم يكتمل بعد الأساس الفكري والنظري لإطار المحاسبة الإدارية، سواء من حيث قدرته على توفير المفاهيم والفروض والمبادئ العلمية التي تحكم الممارسة العملية لنظام المحاسبة الإدارية، وكذلك من حيث قدرته على الجمع بين الاتساق والترابط المنطقي بين عناصره والاتساق الواقعي الذي يحقق قابليته للتطبيق العملي.

2- قصور الجانب الإجرائي

لم يستجب بعد الجانب الإجرائي لإطار المحاسبة الإدارية بما يتضمنه من قواعد وطرق وإجراءات وأساليب فنية، تستخدم في توفير المعلومات المناسبة لترشيد القرارات الإدارية المختلفة بشكل كافي لمواجهة متطلبات التطبيق العملي، فقد أصبح من الواضح عدم تطبيق الإجراءات المحاسبية الأكثر تعقيدا في الممارسة على نحو واسع حتى ولو كان متوقعا لها أن تقود إلى قرارات أفضل وأداء متقدم.[1]

3- قصور الجانب العملي

لم تستجب الممارسة العلمية للكثير من الطرق والإجراءات والأساليب الفنية التي توفرت من خلال إطار المحاسبة الإدارية، رغما عن عدم اكتمال جانبه النظري وأقرتها كافة الهيئات العلمية والمهنية المتخصصة وذلك نظرا لعدم وجود محاسبيين إداريين أكفاء وندرة وجود إدارة

[1] إنعام احمد محمد الحاج، مرجع سبق ذكره، ص 56.

تعي أهمية وضرورة استخدام تلك الأساليب الفنية في تعظيم جودة المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة الإدارية.

4- قصور الطرق التقليدية في تلبية متطلبات الإدارة

أصبحت الطرق الحديثة غير قادرة على تلبية حاجة الكوادر الإدارية والفنية من المعلومات التي تساعدها على التخطيط والتوجيه والرقابة، حيث صممت هذه الطرق بشكل غير جيد لتوفير تلك المعلومات، فقصورها على تلبية متطلبات الإدارة من المعلومات الأساسية يمكن أن تهدم كل جهود الأفراد لتحقيق النتائج والأهداف مما يؤدي إلى منع التقدم.

5- قصورها في عدم الانسجام مع تنوع المنتجات

أدى تنوع المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات ودرجة التعقيد في عملية التصنيع إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى المجهود المطلوب لخدمة وإنتاج هذه المنتجات، بمعنى التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف وبين الأنشطة الرئيسية المطلوبة لتصنيع المنتج، فإتباع الطرق التقليدية في ظل هذه الاختلافات سيؤدي مما لا شك فيه إلى تحديد غير دقيق لتكاليف المنتجات. [1]

6- قصورها في عدم الانسجام مع هيكل التكاليف

تواجه المؤسسات في الوقت الحاضر وخصوصا التي تتصف عملياتها الصناعية بالكثافة الآلية والتجهيزات الالكترونية بالزيادة غير العادية في التكاليف الصناعية غير المباشرة وما تحدثه هذه الزيادة في من أثر علي الأرباح وعلى الموقف التنافسي لها، مما يدعو القول أن طرق التكاليف التقليدية لم تعد قادرة على مسايرة تقنيات التصنيع الحديثة فقد صممت طرق التكاليف التقليدية على أساس أن تكاليف المنتجات تتكون أساسا من المواد والأجور المباشرة

[1] أحمد حابي، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة-**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2011/2010، ص ص60-61.

مما يعطي نتائج غير دقيقة لبنود التكاليف، حيث أنه لم يعد العمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة التصنيع وبالتالي لا يعتبر الأساس الملائم للتحميل في ظل الوقت الحاضر.

7- قصورها في عدم الانسجام مع المنافسة

تواجه المؤسسات الصناعية ظروفا جديدة متمثلة في اشتداد حدة المنافسة سواء على المستوى المحلي أو العالمي والتعقد التكنولوجي في بيئة التصنيع عموما، وهذا ما جعلها بمثابة قرية صغيرة، وقد ألقى بذلك ظلاله على إدارات المؤسسات الصناعية كي تعيد النظر في مفاهيم نظم الرقابة على التكاليف وتحسين وسائل الإنتاج تضمن للمؤسسات البقاء والاستمرارية في سوق المنافسة.[1]

ثالثا: معوقات تطبيق المحاسبة الإدارية الحديثة

إن تطبيق أدوات وأساليب المحاسبة الحديثة يصطدم بمجموعة من العوائق والمحددات الداخلية والخارجية، والتي يمكن عرضها في الشكل التالي:

1- المنظمة وثقافة التغيير

إن تطبيق الأساليب والأدوات الحديثة يتطلب خلق البيئة التي يقتنع فيها الأفراد في المنظمة بضرورة إجراء التغيرات حتى لو كانت هذه التغيرات تبدو كأنها تغيرات صاخبة، وهذا ما يعرف بإدارة التغيير، وهنا يمكن تحديد ثلاثة مستويات من التحديات المرتبطة بثقافة المنظمة التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة وهي:

1-1- ضعف دعم الإدارة العليا

هناك قلق لدى مدراء الشركات من أن الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية قد لا تمثل العلاج الشامل لمشاكل نظم المحاسبة الإدارية المطبقة في شركاتهم، فهم يضغطون باستمرار باتجاه عدم استبدال الأساليب التقليدية، ويعتقدون بأن هناك خطرا حقيقيا في التخلي عن الممارسات المألوفة حتى لو كانت لا تتمتع بكفاءة نسبية ومن جانب أخر فإن المختصين

[1] أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص61.

في المحاسبة الإدارية يتحركون باتجاه مشاركة أكبر للمحاسب الإداري في صنع القرارات الاستراتيجية للشركة، وهناك من المدراء من يعتقد بأن هذه الأدوات والأساليب الحديثة وجدت لدعم هذا الاتجاه ولإقناع الإدارة العليا بأهمية الأساليب الحديثة لابد من إدراك الأهداف المالية والاستراتيجية المرتبطة بالأسلوب المراد تطبيقه من خلال الاعتماد على المعلومات الداخلية والخارجية التي تسهم في تخفيض القلق المتزايد لدى الإدارة العليا وتوجيهها نحو الممارسات التقليدية وإقناعها بأن هذه التغيرات ضرورية للبقاء في المنافسة.[1]

1-2- معارضة الكادر المحاسبي للتغيير

إن الكادر المحاسبي ربما يبدي بعض المعارضة في التخلي عن الأساليب التقليدية بسبب مخاوفه من أن تطبيق الأساليب الحديثة قد يؤدي إلى التقليل من دورهم والاعتماد على محاسبيين ذوي خبرة لتطبيق تلك الأساليب وللتغلب على هذه المخاوف لابد من تعريف الكادر المحاسبي بأهمية الأساليب الحديثة، وإن تلك الأساليب لن تنهي دورهم، لكنها ستعززه وستفتح أمامهم مجالات للإبداع.

1-3- عدم توازن المستويات الأخرى

إن تطبيق الأساليب الحديثة يحتاج إلى تعاون الأقسام الإنتاجية والأقسام غير التصنيعية في المنظمة لتوفير البيانات الأساسية اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة والتي تعد ضرورية لنجاح التطبيق، وهذا يحتاج إلى توجيه وإرشاد لتلك المستويات وإخبارهم بالمنافع التي ستحصل عليها المنظمة ككل عندما تطبق تلك الأدوات بشكل كفء.

2- قلة الخبرة لدى المحاسبين الرادارين ونقص الكادر المدرب

يحتاج تطبيق الأساليب الحديثة إلى كادر محاسبي يمتلك خبرة واسعة ليس في الجوانب المحاسبية فقط، بل في المجالات التصنيعية والتسويقية والمجالات غير المحاسبية الأخرى.

---

[1] مثنى فالح بدر الزيدي، **التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية دراسة لأراء عينة من المحاسبين في مدينة الموصل**، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 97، 2010، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2008، ص321.

3- قياس المنفعة للأدوات الحديثة [1]

إن بيئة الأعمال المعاصرة تملي على الشركات تضييق مشاكلها في صورة تحقيق توفيرا في التكلفة أو تحقيق كفاءة أكبر للشركة في السوق، وعلى الرغم من الإدراك المتزايد بأن تشوه معلومات المحاسبة الإدارية يمثل القاعدة وليس الاستثناء، وأن الشركات تواقة للانتقال إلى ما وراء المحاسبة الإدارية التقليدية، إلا أن صعوبة تحديد القيمة الحقيقية للأدوات والأساليب الحديثة في مجال تحقيق أهداف الشركة ربما يقيد اعتماد هذه الأدوات، وهذا ما يبرر التراجع المؤقت للأساليب التقليدية لدى كثير من الشركات.

4- بحوث المحاسبة الإدارية

يرى العديد من مدراء الشركات بأن هناك إرباكا في طريقة تقديم الإبتكارات من الأدوات الحديثة، ومصدر الإرباك ناشئ من البحوث المنشورة من قبل الأكاديميين والمنظمات المختصة في المحاسبة الإدارية، إذ يحاول كل منهم تقديم الأسلوب المبتكر بطريقة تثير نوعا من المنافسة مع الأساليب الأخرى، وهذا غالبا ما يؤدي إلى إرباك لدى من يريد استخدام هذه الأساليب.

بالإضافة إلى المعوقات سابقات الذكر نذكر ما يلي: [2]

- الافتقار إلى أسلوب العمل التعاوني إذ يعد أساسيا لتطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية؛

- عدم استخدام الأساليب العلمية الحديثة في جمع البيانات وقلتها؛

- قلة البرامج التدريبية والدورات التأهيلية للقائمين على المحاسبة الإدارية في الشركات.

---

[1] مثنى فالح بدر الزيدي، مرجع سبق ذكره. ص 322.

[2] محار عبد الله الخليل، **تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص 62-63.

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

بعد الحرب العالمية الثانية ظهرت الكثير من مواطن القصور في المعلومات التي توفرها أنظمة التكاليف التقليدية نتيجة لحدوث تغيرات متلاحقة في البيئة المحيطة بالمنشئات الصناعية، والتي كان أبرزها ظهور النظام العالمي الجديد، وفي ظل هذه الاتجاهات الإدارية التي تبلورت أبعادها مع بداية القرن الحالي ظهرت العديد من المداخل والأساليب الإدارية التي ساهمت في إضافة فكر أو منهج جديد لإدارة وتطوير الشركات الحالية ومن أبرز هذه الأساليب ما يلي:

أولا: أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يتمثل أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيما يلي:

1- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو طريقة لقياس الكلفة، أداء الأنشطة، وأغراض الكلفة، حيث تخصص الكلف إلى الأنشطة مستندة على مقدار استخدامهم من الأنشطة، إذا (ABC) تعرف العلاقة السببية لمواجهات الكلفة إلى الأنشطة [1]

2- مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة

أعطى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة مزايا، من أهمها:

- ساعد على التحديد السليم لتكاليف الإنتاج وذلك من خلال العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة؛

- برهن على أن هناك الكثير من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج، بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.

[1] فيصل زماط حسن السليم، **التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2007، ص30.

في حين تمثلت عيوب هذا الأسلوب في:

- يتطلب نظام التكاليف على أساس الأنشطة استخدام العديد من معدلات التحميل من أجل تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات المستفيدة، بشكل يتناسب وعدد الأنشطة المصممة ضمن المؤسسة؛ [1]

- عدم وجود محركات تكلفة استهلاك موارد أو استهلاك أنشطة واضحة وملائمة لجميع التكاليف؛

ثانيا: أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

تعرف الإدارة على الأنشطة كما يلي:

1- مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة[2]

تعرف الإدارة على أساس الأنشطة بأنها القرارات الإدارية التي تستخدم معلومات ABC لتحقيق رضا الزبون وتحسين الربحية وإن هذه القرارات تتضمن التسعير وشكلية المنتجات وخفض الكلف، وقرارات تصميم المنتج وتحسين عملية الإنتاج.

ومن بين مزاياها أنها تقوم بتحليل التكاليف غير المباشرة المرتبطة بحركة ودورة الحساب وكذلك التكاليف الأخرى المرتبطة بالاحتفاظ بالمخزون والتي غالبا ما تبقى مخفية في الأنظمة التقليدية ويساعد في التحليل على ترتيب الفرص حسب أسبقيتها.

[1] محمد هيثم الدبس، **نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) كأساس لاتخاذ القرارات الادارية الرشيدة**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص 31.

[2] أحلام بن فطيمة، فاطمة الزهراء بالرمضان، عبير زابي، **واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة بولاية الوادي**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر، الوادي،2019/2018، ص19.

ثالثا: أسلوب نظام الإنتاج بالوقت المحدد[1]

ويعرف هذا الأسلوب كما يلي:

1- مفهوم نظام الإنتاج بالوقت المحدد

هو نظام إنتاج يهدف لتحقيق موقع تنافسي مميز من خلال تحسين الإنتاجية والاستغناء عن كافة أنواع المخزون.

من أبرز أهداف هذا النظام ما يلي:[2]

- القضاء على الإسراف في أي نشاط لا يؤدي إلى خلق قيمة مضافة؛
- تنظيم موقع العمل من خلال الاحتفاظ بالأشياء في الأماكن المخصصة لها؛
- تقليل الانحراف بين وقت العمل الفعلي والمعياري من خلال تنظيم العمليات التشغيلية.

رابعا: أسلوب إدارة الجودة الشاملة

يسعى أسلوب إدارة الجودة على إرضاء الزبون ويعرف كما يلي:

1- مفهوم إدارة الجودة الشاملة [3]

هي عبارة عن نظام إداري شامل يساعد على تحسين الربحية والإنتاجية، من خلال العمل على خلق بيئة تنظيمية تهدف إلى إرضاء العميل وحقيق توقعاته، وذلك بالتوجه نحو إشراك العاملين بكافة مستوياتهم بأنشطة التحسين المستمر.

---

[1] طلال سليمان جريرة، **نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن دراسة ميدانية**، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد 1، الأردن، 2013، ص30.

[2] منافي علي العازل، محمود احمد إبراهيم، **أثر التكامل بين نظام الإنتاج بالوقت المحدد وآلية جدولة وضبط العمليات الإنتاجية في تحسين كفاءة العمليات التشغيلية دراسة حالة مقارنة**، جامعة البحث، 2016، ص55.

[3] أحلام بن فطيمة، فاطمة الزهراء بالرمضان، عبير زابي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 38-39.

وأهم مزايا هذا الأسلوب تتمثل في:

- تخفيض تكاليف الجودة وزيادة الربحية بسبب تقليل الأخطاء؛

- التركيز المستمر على تحسبن العملية، فالتركيز على المخرجات او النتائج تعد مسألة في غاية الأهمية.

خامسا: أسلوب القياس المقارن

يتمثل مفهوم أسلوب القياس وأهدافه فيما يلي:

1- مفهوم أسلوب القياس المقارن

هو طريقة معيارية لجمع وتقرير البيانات الإجرائية المهمة، بطريقة تساعد على إجراء مقارنات مناسبة بين جوانب الأداء في المؤسسات المختلفة، أو البرامج، بهدف تحقيق ممارسة جيدة، وتشخيص المشكلات التي تعوق الأداء وتحديد مجالات القوة.

ومن بين أهم أهدافه ما يلي:

- تحسين الأداء وترشيد التكاليف؛

- فهو وسيلة لتحقيق الأهداف التي من بينها رضا العملاء ودعم القدرة التنافسية للمؤسسة.

سادسا: أسلوب سلسة القيمة

يتمثل مفهوم أسلوب سلسلة القيمة فيما يلي:

1- مفهوم أسلوب سلسلة القيمة

أسلوب سلسة القيمة هو أسلوب لتخفيض الكلفة يستعمل بصورة رئيسية خلال مرحلة التصميم ويستفاد من جميع المعلومات حول جميع وظائف سلسة القيمة لتحقيق رضا الزبون من خلال تخفيض التكلفة ولأسلوب سلسلة القيمة العديد من المزايا من أهمها ما يلي: [1]

[1] أحلام بن فطيمة، فاطمة الزهراء بالرمضان، عبير زابي، مرجع سبق ذكره، ص 44- 45.

– تحسين موقف التكاليف في المنشأة، وبالتالي تدعيم قدرتها التنافسية في السوق المحلية والعالمية؛

– تحديد مجموعات جديدة من محركات التكلفة نتيجة للتقسيم الجديد لأنشطة المنشأة.

سابعا: أسلوب التكلفة المستهدفة

يتمثل مفهوم التكلفة المستهدفة في:

1- مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة

هي نظام استراتيجي حديث لإدارة الأرباح والتكاليف، يساعد على زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية،[1] يستخدمها المخططون أثناء تصميم المنتج تهدف إلى تقليل تكاليف التصنيع المستقبلية للمنتج معتمدة على السعر والعملاء والجودة والمتطلبات الوظيفية للمنتج على النحو المحدد من قبل العملاء، هذا على عكس طرق التسعير التي تعتمد على التكلفة الزائدة.[2] وهذا الأخير هو الموضوع الذي سنتطرق إليه في دراستنا.

المبحث الثاني: دراسة طريقة التكلفة المستهدفة

سنرى في هذا المبحث طريقة التكلفة المستهدفة باعتبارها أسلوب من الأساليب الحديثة لتخفيض التكاليف، وأهم ما يميزها عن الطرق التقليدية أنها تستند على السعر التنافسي كمرجع أساسي ومن ثم يحدد هامش الربح المرغوب فيه لجوءا إلى إنتاج المنتج بناءا على التكاليف المحددة بعد طرح الهامش من السعر مع المحافظة على الجودة واستمرار البحث في طرق التحسين أو المحافظة على تكاليف المنتج وخصائصه الوظيفية طيلة مدة حياة هذا المنتج.

[1] ألاء مصطفى خليل، **نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة دراسة حالة**، رسالة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص ص، 21-22.

[2] Alireza Azimi SANI & Mahdi ALLAHVERDIZADEH, **Target and kaizen costing**, World academy of science, engineering and technology, 2012, vol. 6, no 2, p 49.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة

للتطرق إلى نشأة التكلفة المستهدفة لابد من تعريف التكلفة.

أولا: تعريف التكلفة

تعرف التكلفة من وجهة النظر المحاسبية بأنها تضحية بموارد اقتصادية في سبيل تحقيق هدف معين، ويتم قياس هذه التكلفة بوحدات النقد المدفوعة في السلع والخدمات التي تم الحصول عليها، ويعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التكلفة بأنها أي مبلغ (مقاسا بوحدة النقد) يتم إنفاقه للحصول على سلع أو خدمات سواء كان هذا المبلغ قد دفع نقدا أو على هيئة أصول يتم تحويلها للغير، أو نتيجة إصدار أسهم ملكية، أو أداء خدمات، أو تحقق التزامات، ويميز المحاسبون بين التكلفة غير المستنفدة (الأصول) وهي التي تتعلق بتحقيق إيرادات مستقبلية والتكلفة المستنفدة وهي تلك التي لا تتعلق بتحقيق إيرادات مستقبلة وبالتالي يتم معالجتها بتحميلها على إيرادات الفترة كمصروفات.[1]

وتعرف أيضا بأنها التضحية الاقتصادية للحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل،[2] في الأعمال التجارية عادة ما تكون التكلفة عبارة عن تقييم نقدي للجهد والموارد والوقت والمرافق المستهلكة والمخاطر المتكبدة والفرص الضائعة في إنتاج وتسليم السلع أو الخدمات.[3]

كما أن التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول تم استلامها فعلا ومن ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر والمستقبل.[4]

---

[1] إسماعيل إبراهيم جمعة، زينات محمد محرم، عمرو عباس العتر، **محاسبة التكاليف المتقدمة في مجالات التخطيط والرقابة**، دط، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، الإسكندرية، 2008م، ص14

[2] محمد الفيومي محمد، **أصول محاسبة التكاليف**، دط، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت،1911م، ص31.

[3] A. N. BARBOLE, Yuvraj D. NALWADE & Santosh D. PARAKH, **Impact of cost control and cost reduction techniques on manufacturing sector**, *Indian Streams Research Journal*, 2013, vol. 3, no 5, p5.

[4] صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، **أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة**، دط، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008م، ص09.

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج بأن التكلفة هي تضحية بموارد اقتصادية بغرض تحقيق على أهداف معينة، أو الحصول على منافع في الحاضر والمستقبل.

ثانيا: نشأة التكلفة المستهدفة

يرجع ظهورها في بدايات القرن الماضي في شركة Ford بالولايات المتحدة الامريكية ولتطوير Volkswagen Beetle في ألمانيا وذلك أثناء عقد الثلاثينات، ففي شركة Volkswagen ومن أجل تحديد السعر المستهدف للمركبة DM 990، تم إيجاد حلول بديلة تقوم على أسس تخفيض التكلفة، إلا أن بداية التطور المتكامل لأسلوب التكلفة المستهدفة كان أثناء مدة الندرة في الموارد الاقتصادية بعد الحرب العالمية الثانية، ففي ذلك الوقت تبنى رجال أعمال من الولايات المتحدة الأمريكية شعار لتعظيم مميزات المنتج المرغوبة مع تخفيض تكاليف الإنتاج في نفس الوقت عرفت هذه التقنية بـ " هندسة القيمة " والتي تبنتها الشركات اليابانية لاحقا من أجل مواجهة المنافسة الشديدة داخل اليابان.

ومن جهة أخرى، يرى Afonso et al على أن بداية أسلوب التكلفة المستهدفة كانت من قبل شركة Toyota في بداية عام 1963 وتم استخدامه منذ ذلك الحين من قبل شركات السيارات اليابانية.[1]

حيث ابتكرت شركة Toyotaخلال ستينيات القرن العشرين مدخل التكلفة المستهدفة عندما استهدف المحاسبين الإداريين بالشركة ربط أنظمة قياس تكاليف المنتجات مع استراتيجيات الشركة خصوصا فيما يتعلق بتقديم منتجات جديدة.[2]

وقد ترتب على نجاح شركة Toyota في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة استخدام هذا المدخل في كثير من الشركات اليابانية للمحافظة على ميزتها التنافسية، واستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في اليابان أكثر من استخدامه في أي مكان آخر في العالم، واتسع استخدامه من

[1] أسماء حبشي، **استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2020، ص27.

[2] ناصر نور الدين عبد اللطيف، **دراسات في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف**، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، ص- ص306-307.

قبل الشركات التي تعمل في صناعات مختلفة مثل صناعة السيارات وصناعة الآلات وصناعة الالكترونيات والصناعة الكهربية وغيرها من الصناعات في اليابان.

وبدأت الشركات الأمريكية والأوروبية بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة جزئيا في أواخر ثمانينات وأوائل تسعينات القرن الماضي ووفقا لدراسة (Chenhell,1998) لا تعتبر الشركات الأسترالية التكلفة المستهدفة أسلوبا نافعا مقارنة مع ممارسات المحاسبة الإدارية الأخرى مثل الموازنات وتقييم الأداء والتخطيط الاستراتيجي حيث كانت تلك الشركات الأسترالية تهتم أكثر بالرقابة على تكلفة المنتجات الحالية في حين أن الفلسفة اليابانية تركز على فكرة تخفيض التكاليف قبل البدء في الإنتاج.[1]

ثالثا: مفهوم التكلفة المستهدفة

لقد ظهرت العديد من الدراسات التي تشرح وتوضح مفهوم نظام التكاليف المستهدفة، لكن لا يوجد تعريف متفق عليه لمدخل التكلفة المستهدفة نظرا لأن كل شركة تطبقه استنادا لعدة عوامل تتعلق باستراتيجيتها وهيكلها التنظيمي وطبيعة بيئة الأعمال التي تعمل في ظلها.

حيث عرفها sakurai كما يلي" يمكن تعريف التكلفة المستهدفة على أنها أداة لإدارة التكلفة لأجل تخفيض التكلفة الكلية للمنتوج على كامل دورة حياته بمساعدة قسم الإنتاج، الهندسة، البحث والتطوير، التسويق والمحاسبة". [2]

كما عرفها horvath على أنها: " التكلفة الإدارية المخططة والمستخدمة في المراحل الأولية من تصميم المنتج، بحيث تؤثر على عملية إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق".[3]

---

[1] ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص ص306-307.

[2] راضية عطوي، **الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس1، سطيف،2017/2016، ص 117.

[3] ميساء محمود محمد راجخان، **دور التكاليف المستهدفة وتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة**، رسالة ماجيستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية 2002م، ص21.

ويمكن تعريف مدخل التكلفة المستهدفة على أنه النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع المحافظة والتأكيد على مواصفات الجودة ووظائف المنتج والثقة والمتطلبات الأخرى للعملاء، من خلال فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل البحوث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة.[1]

ويعبر مفهوم التكلفة المستهدفة عن مدخل متكامل لإدارة التكلفة استراتيجيا بما يساعد إدارة الشركة على التأكد من تحقيق الربحية المرغوبة في كل من الأجل القصير والأجل الطويل حيث يحقق استخدام هذا المدخل منفعة عن طريق التغذية الأمامية تسمح بمنع التكلفة خلال مرحلة التصميم بدلا من محاولة تخفيضها خلال مرحلة الإنتاج والتصنيع، وبالتالي فإن أي منتج جديد يتضح خلال مرحلة تصميمه وتطويره أنه لن يحقق هامش ربح كافي تغض إدارة الشركة النظر عن إنتاجه (عملية اتخاذ القرار)،[2] حيث يعتمد مفهوم التكلفة المستهدفة على المنطق القائل بأن المؤسسة يجب أن تصنع منتجات تحقق الأرباح المرجوة، في حالة عدم تحقيق منتج لأرباح كافية، يجب إما تغيير التصميم أو التخلي عن المنتج بدلا من ذلك.[3]

إذن يمكننا تعريف التكلفة المستهدفة بناءا على التعاريف السابقة الذكر "على أنها أداة لإدارة التكلفة، تعمل على تخفيض التكاليف مع الحفاظ على نفس الجودة وحسب متطلبات العملاء خلال كامل دورة حياة المنتج، وذلك بمساعدة جميع الأقسام، وفي حالة ما إذا كان المنتج ذو تكاليف مرتفعة وهامش ربح ضئيل تغض الشركة النظر عن إنتاجه".

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف التكلفة المستهدفة

سنعرض في هذا المطلب كل من مبادئ وخصائص وأهداف وأهمية التكلفة المستهدفة.

---

[1] أحمد حسين علي حسين، **المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي**، الطبعة 1، الدار الجامعية، مصر، 2013، ص ص118-119.

[2] ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص313.

[3] Michael SLATER, **Target costing as a strategic cost management tool in the South African motor industry**, Magister Degree in cost and management accounting, Nelson Mandela Metropolitan University, Port Elizabeth, Afrique du Sud, 2010,p82.

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

- الاعتماد على السوق في تحديد التكلفة؛

- التركيز على الزبائن؛

- التركيز على المنتج والخصائص الوظيفية له ودورة حياته؛[1]

- يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح؛

- يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف – هامش الربح المستهدف

- يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواءً من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين؛

- ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل؛

- يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية؛[2]

ثانيا: خصائص التكلفة المستهدفة: يتميز هذا أسلوب بالعديد من الخصائص أهمها:

- من أهم خصائص التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف؛

---

[1] حسين بلعجوز، محاد عريوة، **المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة**، دط، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2019، ص106

[2] ميساء محمود محمد راجخان، مرجع سبق ذكره، ص21.

– إن المشروعات المتعددة المنتجات وذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة، أكثر استفادة بأسلوب التكلفة المستهدفة من الشركات متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الكبيرة؛

– هو أسلوب يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها؛

– يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة بمثابة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة؛

– ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على اخراج المنتج بالصورة المطلوبة؛

– يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين؛

– يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج؛

– يتطلب التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة استخدام بعض الأساليب، مثل التطوير المستمر وأسلوب هندسة القيمة؛

– ومن الخصائص المميزة لأسلوب التكلفة المستهدفة أيضا أنه يوفر الدافع الذاتي لتحقيق النتائج المرجوة منه، لأنه لا يفرض على الشركة من أي جهة خارجية؛

– يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي للشركة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة من السوق حيث يتم تصميم وتصنيع المنتجات التي تقابل السعر الذي يمكن به تصريف المنتج بنجاح في السوق؛[1]

[1] ميساء محمود محمد راجخان، مرجع سبق ذكره، ص21.

– وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي، حتى يمكن تصنيع المنتجات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية. [1]

ثالثا: أهداف التكلفة المستهدفة: تتمثل أهداف التكلفة المستهدفة في الآتي:

– خفض تكاليف الإنتاج أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج أو الخدمة، باعتبار المرحلة التي تشتمل تكلفتها النسبة الكبرى من إجمالي تكلفة الإنتاج، وذلك سعيا لتحقيق الربح المستهدف في ظل ظروف السوق.

– تحقيق التوازن بين المستويات الآتية:

– الجودة: إذ لا يمكن التوصل للتكلفة المستهدفة خصما على الجودة أو المواصفات المميزة للمنتج من وجهة نظر الزبون؛

– الوقت: يساعد هذا الأسلوب على توفير الوقت بتفادي الوقت الضائع في محاولة تحديد كيفية تصنيع المنتج بعد تصميمه؛

– السعر: وهو السعر المحدد من قبل السوق ويعد الأساس لتحديد التكلفة المستهدفة؛

– تحفيز مستخدمي أسلوب التكلفة المستهدفة لاختيار التصميم الذي يمكن من الوصول للربح المستهدف؛

– السيطرة على مواصفات التصميم وتقنيات الإنتاج: وحتى يكون استخدام هذه التكلفة ناجحا يتطلب استخدام تقنيات هندسة التكاليف مثل هندسة القيمة؛[2]

– تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق؛

– تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛

---

[1] سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPLالبليدة**، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص118.

[2] ميساء محمود محمد راجخان، مرجع سبق ذكره، ص21.

– خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود؛

– مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.[1]

رابعا: أهمية التكلفة المستهدفة

– تنبع أهمية التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة خاصة في ظل انتشار التكنولوجيا وما صاحب ذلك وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغيير، ولم يعد التفوق التكنولوجي هو الأساس في اكتساح الأسواق وتحقيق أرباح مقبولة خاصة بعد انخفاض الفروق في الجودة بين المصاريف المتنافسة وأصبح بمقدور المنافسين الذين يستخدمون مستوى أقل من التكنولوجيا ولكن بتقديم خدمة بتكاليف أقل منافية واكتساب الأسواق، وتحقيق المعدلات المطلوبة على الاستثمار وتزداد فرص النمو وتحقيق الربحية أمام المصارف التي تستطيع زيادة جودة الخدمات المطلوبة والتقليل التكلفة، وبالإضافة إلى الجودة والتكلفة يمثل عنصر الوقت الضلع الثالث للاستراتيجية الجديدة للتنافس؛

– تعتبر تقنية موجهة بواسطة الزبون وتستجيب لمتطلباته ورغباته من حيث التكلفة والجودة والوقت والمرونة ودافع قوي لعملية هندسة القيمة إلى جانب المقارنة المرجعية عند تصميم هيكل المنتج وتكلفته مع المنتج المنافس؛

– ترتكز على التصميم المنتج وتأثر في دورة حياته بالكامل؛

– كونها تقنية تساعد على تحديد ورقابة تكاليف دورة حياة المنتج وتحدد مجالات وفرص تخفيض التكلفة في شكل جوهري من خلال مقابلة مواصفات المنتج وفق رغبات الزبون واحتياجاته مع هيكل التكلفة المستهدفة لأجزاء ذلك المنتج.[2]

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، الأردن ص286.

[2] مهند مجيد طالب، **إدارة بناء هيكل التكلفة المستهدفة في إطار تقنية فلسفة هندسة القيمة لأغراض تصميم المنتج في بيئة الاعمال التنافسية (دراسة حالة)**، مجلد الدنانير، العدد 10، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العراق، 2017، ص592.

المطلب الثالث: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة وطرق حسابها

تمر التكلفة المستهدفة عبر مراحل معينة عند تطبيقها وطرق حساب مختلفة كما هو موضح في الخطوات الآتية:

أولا: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال المراحل الأتية:

1- دراسة السوق: يتم إجراء دراسة للسوق لمعرفة أنواع المنتجات المنافسة ومواصفاتها وأسعارها ومدى إقبال الزبائن عليها، كما يتم إجراء دراسة للتعرف على رغبات وأذواق الزبائن وما هي متطلباتهم من مواصفات للمنتج ومدى قدرتهم الشرائية لاقتناء المنتج وجمع البيانات والمعلومات وتحليلها بهدف الإفادة منها في تحديد السعر المستهدف من واقع السوق والذي يكون الزبون قادرا على دفعه.[1]

2- تحديد سعر البيع المستهدف: ويعرف السعر بأنه السعر المقدر للمنتج الذي يكون الزبائن على استعداد لدفعه وهذا التقدير يستند على أساس فهم القيمة التي يدركها الزبون للمنتج وأسعار المنافسين أو هو السعر التنافسي التي تسعى الشركات للوصول إليه من أجل البقاء في السوق، والهدف من السعر المستهدف هو تحديد وتحقيق مستوى الأداء التقني لكل ميزة من مواصفات المنتج التي تساهم في تعظيم الفرق بين القيمة التي يدركها الزبون وبين كلفة المنتج ويتم تحديد سعر البيع المستهدف في ظل ظروف السوق [2]الذي يتأثر بالعديد من العوامل المتمثلة في الآتي:

- الخصائص والمميزات الأساسية للمنتج من وجهة نظر الزبون؛

[1] علاء عبد الحسن حسن المحمدي، **سلمى منصور سعد الربيعي، استخدام أسلوب الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية**، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد12، العدد2، 2020، ص4.

[2] ناجي شايب ألركابي، **أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي دراسة حالة شركة الصناعات الإلكترونية**، مجلة التقني، المجلد23، العدد6، بغداد، 2010، ص171.

– السوق المستهدف لعرض السلعة، والأسعار الخاصة بالسلع المنافسة؛

– إستراتيجية المنافسين؛

– الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة التي تقوم بإنتاج المنتج؛

– من خلال الدراسة التفصيلية لتلك العوامل يمكن تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج الذي ينتظر القيام بعملية إنتاجه.[1]

3- تحديد هامش الربح المستهدف: يمكن تعريف الربح المستهدف بأنه الربح الذي ترغب المنشأة في الحصول عليه بعد القيام ببيع المنتج، ولكي يتم تحديد الربح المستهدف في أي منشأة لا بد من أخذ بعض الاعتبارات بالحسبان عند السعي لتحصيله.[2]

– الأرباح المتوقعة من قبل المؤسسة؛

– النتائج التاريخية، وتحليل المنافسة؛

– ويجب الأخذ بعين الاعتبار عند تحديد هامش الربح أن يكون واقعيا وقابلا للتحقيق.

4- حساب التكلفة المستهدفة للمنتج (التكلفة المسموح بها)

التكلفة المسموح بها تمثل الحد الأقصى من التكلفة التي يجب على المنتج بأي حال من الأحوال ألا يتجاوزها، ولذلك سميت بالتكلفة المسموح بها، ويمكن حساب التكلفة المستهدفة (المسموح بها) بالمعادلة التالية:[3]

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف

[1] حسين بلعجوز، محاد عريوة، مرجع سبق ذكره، ص109.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، 2008، ص287.

[3] حسين بلعجوز، محاد عريوة، مرجع سبق ذكره، ص110.

5- مرحلة تنفيذ التكلفة المستهدفة

5-1- التكلفة المستهدفة: وتتمثل الخطوة التالية في حساب التكلفة الممكن تحقيقها (التكلفة المبدئية) لهذا المنتج الجديد في ظل الموارد والأنشطة وعمليات التصنيع الحالية أخذا في الاعتبار مواصفات وخصائص التصميم الهندسي الأولى لهذا المنتج الجديد وقبل القيام بأي جهود للتحسين وتخفيض التكلفة.

فإذا كانت التكلفة المبدئية أقل أو تساوي التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد يتم البدء فورا في إنتاج المنتج الجديد وتقديمه إلى السوق أما إذا كانت التكلفة المبدئية أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد فيتم البدء فورا في القيام بمحاولات للتحسين وتخفيض تكلفة المنتج الجديد.[1]

5-2- التكلفة المحسنة

وعادة ما تكون التكلفة المبدئية أكبر من التكلفة المستهدفة أو التكلفة المسموح بها لتقديم هذا المنتج الجديد إلى السوق، ومن هنا تبدأ الإجراءات الخاصة بالبحث عن الفرص المتاحة لتخفيض تكاليف إنتاج هذا المنتج الجديد دون التأثير على خصائصه وجودته ومواصفاته الرئيسية التي يحتاجها العميل، ويطلق على هذه الإجراءات الخاصة بتخفيض التكلفة اسم "تحليل هندسة القيمة" لتحقيق التكلفة المستهدفة، وتعرف هندسة القيمة بأنها عمليات تقييم منتظمة لكل نواحي وظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع المحافظة على الوفاء باحتياجات العملاء من خلال إعادة النظر ومحاولة التحسين في النواحي التالية:

- إعادة النظر في المواد الخام المقترحة للمنتج الجديد (مثلا: مواد بديلة أرخص في التكلفة وتؤدي نفس الغرض).

[1] احمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص ص118-119.

– إعادة النظر في التصميم الهندسي المقترح للمنتج الجديد (مثلا: بجعل التصميم أكثر بساطة واستخداما لأجزاء يتم إنتاجها حاليا في الشركة).

– إعادة النظر في طريقة التصنيع المقترحة للمنتج الجديد (مثلا: بإجراء بعض التعديلات تؤدي إلى تخفيض التكاليف).

يترتب على محاولات تحسين وتخفيض التكلفة للمنتج الجديد الحصول على ما يسمى "التكلفة المحسنة"، أي التكلفة بعد جهود التحسين، وفي هذه الحالة توجد أربعة نتائج ممكنة:[1]

جدول (1-1): القرارات المتخذة في الحالات المختلفة للتكلفة المستهدفة

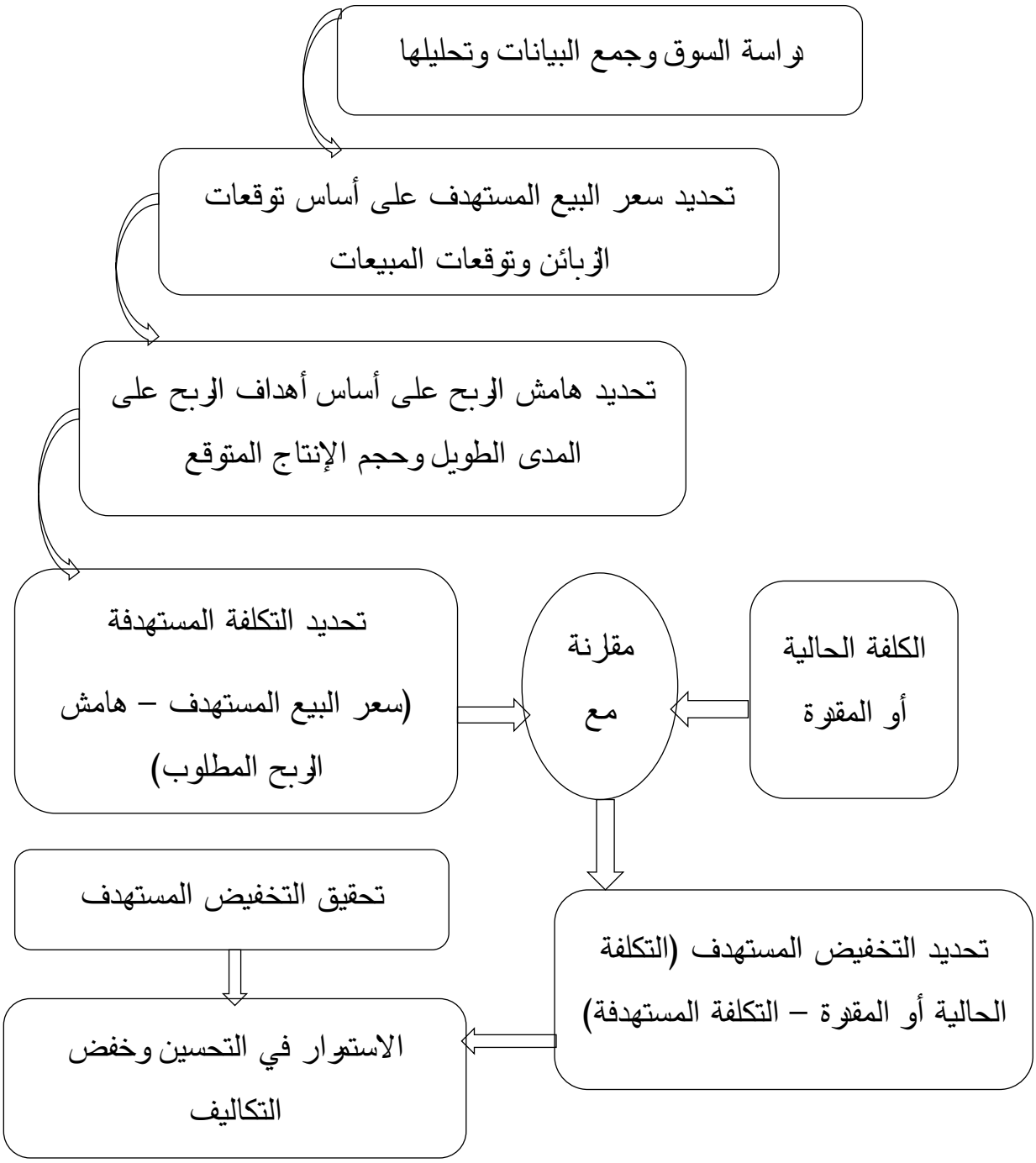
1-إذا كانت التكلفة المحسنة أقل من أو تساوي التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد.	يتم البدء فورا في إنتاج المنتج الجديد وتقديمه إلى السوق.
2-إذا كانت التكلفة المحسنة أكبر بقليل من التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد وكان من الممكن من خلال أثر التعلم تحقيق تخفيض في التكلفة المحسنة لتساوي التكلفة المستهدفة.	يكون القرار هو بداية الإنتاج الفعلي من المنتج الجديد.
3-إذا كانت التكلفة المحسنة أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد ولازالت نوجد فرص أخرى للتحسين وتحقيق تخفيض أكبر في التكلفة المحسنة.	فيكون القرار هنا الاستمرار في التحسين.

[1] احمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص118،119.

4-إذا كانت التكلفة المحسنة أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد ولا توجد فرص أخرى للتحسين.	في هذه الحالة توج ثلاثة بدائل يتم التفكير فيها بالترتيب التالي: 1-البحث في إمكانية زيادة سعر البيع، 2- البحث في إمكانية تخفيض العائد (الأرباح المستهدفة) 3- تأجيل تقديم المنتج إلى السوق إلى أن يتم التوصل إلى تكنولوجيا جديدة تجعل من الممكن إنتاج هذا المنتج وتقديمه إلى السوق بتكلفة اقتصادية في حدود التكلفة المستهدفة أو أقل.

المصدر:(من إعداد الطالبتين استنادا على مرجع سبق ذكره، حسين بلعجوز محاد عريوة، ص110)

الشكل (1-1): خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة



المصدر:(علاء عبد الحسن حسن المحمدي، سلمى منصور سعد الربيعي، مرجع سبق ذكره، ص106)

ثانيا: طرق حساب التكلفة المستهدفة

1- طريقة الإضافة (الجمع): وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حدا، بعد ذلك يجري تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقا للوظائف التي ينتظر أن يؤديها، انطلاقا من مستوى تكلفة حالي ثم محاولة استغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى.[1]

2- طريقة الخصم (الطرح): هذه الطريقة تحرر التكلفة المستهدفة اعتمادا على معدل الربح وسعر البيع المستهدف، حيث:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف

تعد هذه الطريقة الأكثر استخداما حيث تطبق في أكثر من 85 من الشركات اليابانية ويعني ذلك إلى أنها:

- تعكس كل العوامل الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تؤثر على الأداء وعلى التكلفة وعلى السعر المستهدف الذي يقبل العميل دفعه وعلى الربح الذي ينتظره المسيرون والمساهمون؛

- تعتبر مدخلا في المداخيل الحديثة في إدارة التكلفة على اعتبار أنها نظاما مفتوحا.

3- طريقة تخفيض معدل التكلفة: وفيما يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتجديد معدل لتخفيض التكلفة الحالية بما يعكس تطور أداء المؤسسة.

التكلفة المستهدفة = التكلفة الحالية (1- معدل التخفيض)

ومما يتوجب ملاحظته في هذه الطريقة ما يلي:

[1] محمود بوخديمي، مصطفى خضراوي، **أثر طريقة التكلفة المستهدفة على الأداء المالي دراسة حالة مؤسسة وفاء فايل لتحويل الورق وصناعة أدوات مختلفة من الورق**، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2022، ص26.

– أنها صالحة للتطبيق مع المنتجات التي تتوفر عنها معلومات عن التكاليف التاريخية يجري أو جرى إنتاجها أو مع منتجات جديدة ولكن قريبة جدا منها؛

– أن دقة التقديرات فيها تتوقف على مدى الإدراك والتقدير الجيد لمعدل التخفيض المطلوب ومدى علاقته بتحسن مستوى الأداء في المؤسسة.[1]

[1] أسماء حبشي، مرجع سبق ذكره، ص27.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق في هذا الفصل تبين أن للمحاسبة الإدارية أهمية بالغة ودور مهم في مساعدة المؤسسة الاقتصادية على أداء وظائفها وبلوغ أهدافها المنشودة، حيث أنها تطورت مع مرور الوقت لتصبح أكثر حداثة ولتستطيع مواكبة التطور الاقتصادي الراهن وذلك بفضل الانتقادات التي وجهت إليها بسب قصورها في بعض الجوانب لتظهر بأساليب جديدة تندرج ضمن المحاسبة الإدارية الحديثة ومن بين أهم هذه الأساليب المتبعة في العديد من دول العالم المتطورة خاصة اليابان أسلوب التكلفة المستهدفة، الذي يختص بتخفيض التكاليف مع الأخذ بعين الاعتبار أسعار السوق ومتطلبات العملاء مع الحفاظ على نفس الخصائص الوظيفية للمنتج وذلك من أجل تحقيق التميز بين المؤسسات الرائدة في نفس المجال وامتلاك القدرة على مواجهة الشركات المنافسة وهذا ما سنعرضه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

الإطار النظري للميزة التنافسية

تمهيد

يتميز المجتمع الياباني بحبه وإخلاصه للعمل، حيث يعتبر أول بلد اعتمد طريقة التكلفة المستهدفة وعمل على تطويرها بالرغم من وجود اختلافات بين كل مشروع، وكما هو معلوم أن أي أسلوب لا يخلو من المزايا والعيوب وهذا ما سنتطرق إليه في مبحثنا الأول من هذا الفصل، ثم سنعرض في المبحث الثاني الميزة التنافسية باعتبارها هدفا استراتيجيا تسعى أغلبية المؤسسات الاقتصادية لتحقيقه فبدأنا في تعريفها، أهميتها والتعرف على أنواعها، ومن ثم مصادرها ومحدداتها بالإضافة إلى تحديد علاقتها بالتكلفة المستهدفة.

المبحث الأول: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة والتجربة اليابانية في هذا المجال

بعد أن تم التطرق في الفصل السابق إلى مفهوم التكلفة المستهدفة وأهميتها، يجدر بنا الآن التعرف على العوامل المؤثرة في تحديدها، وعرض أهم المشاريع اليابانية التي استخدمت هذا الأسلوب في مشاريعها مرورا بتقييم هذا الأسلوب وتحديد العوامل التي تؤدي إلى نجاحه.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة في تحديد وتطبيق التكلفة المستهدفة

هناك عدة عوامل رئيسية تؤثر على عملية تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها وقد تم إدراجها على النحو التالي:

أولاً: العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها

توجد عدة عوامل تؤثر في تحديد التكلفة المستهدفة وتتمثل فيما يلي:

1- العوامل الخاصة بظروف السوق

1-1- كثافة وشدة المنافسة

إن كثافة وشدة المنافسة هي أحد العوامل المهمة والمؤثرة في تحديد درجة أو نسبة الأهمية المعطاة للمشروعات المنافسة، فعند ارتفاع شدة المنافسة قد تضطر المشروعات المنافسة إلى شراء منتجات منافسيها لتفكيكها وتحليلها والاستفادة منها في عمليات الاختراع والابتكار، وهذا يجعلها تتحمل تكاليف إضافية كبيرة، لذلك تعتبر التكاليف المستهدفة ضرورية ومفيدة جداً في حالة المنافسة الشديدة، وبدونها قد تتعرض المشروعات إلى خسارة كبيرة، أما في حالة المشروعات التي تكون فيها المنافسة عادية فإن فوائد التكلفة المستهدفة تكون أقل.[1]

1-2- طبيعة العملاء

[1] أحمد مداح، زكرياء المبارك، **دور التكلفة المستهدفة في تحسين تنافسية المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير المركز الجامعي بلحاد بوشعيب، عين تيموشنت، 2018/2017، ص ص، 26.

هناك عدة خصائص للعملاء من شأنها التأثير في أهمية تطبيق التكاليف المستهدفة وهي تتمثل في الآتي:

1-2-1- مدى نضج وإدراك العملاء

إن ارتفاع وعي وإدراك العملاء بالمنتجات التي تطرحها المشروعات وقدرتهم على عقد المقارنة بين مختلف هذه المنتجات من حيث السعر والجودة والخصائص الوظيفية، تجبر تلك المشروعات على تكثيف مجهوداتها في تحليل طلبات هؤلاء العملاء والسعي الدائم لتحقيقها، وعليه يمكن القول إن مثل هذه البيئات التي تشتمل على عملاء على قدر كبير من الوعي تحتاج بصورة أكبر للتكاليف المستهدفة التي تهتم بإدخال الخصائص الوظيفية المطلوبة من قبل العملاء بالتكلفة المناسبة.

1-2-2- معدل تغير متطلبات العملاء

يؤثر معدل تغير متطلبات العملاء في مدى أهمية التكاليف المستهدفة ومدى الفوائد الناتجة عنها، فمثلاً نجد في مجال صناعة السيارات التغير السريع لمتطلبات العملاء، مما يجعل المشروعات العاملة فيها تبذل مجهودات كبيرة ومتواصلة في التنبؤ بمتطلبات العملاء المستقبلية، أما عندما تكون متطلبات العملاء ثابتة فإن ذلك يتطلب مجهودات أقل في عمليات التنبؤ بالمتطلبات المستقبلية ومثال ذلك صناعة الجرافات وحاملات الأثقال فهي تحتاج إلى مجهودات أقل في عمليات التنبؤ وبالتالي تكون الفائدة أقل من التكاليف المستهدفة.[1]

1-2-3- مدى تفهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية

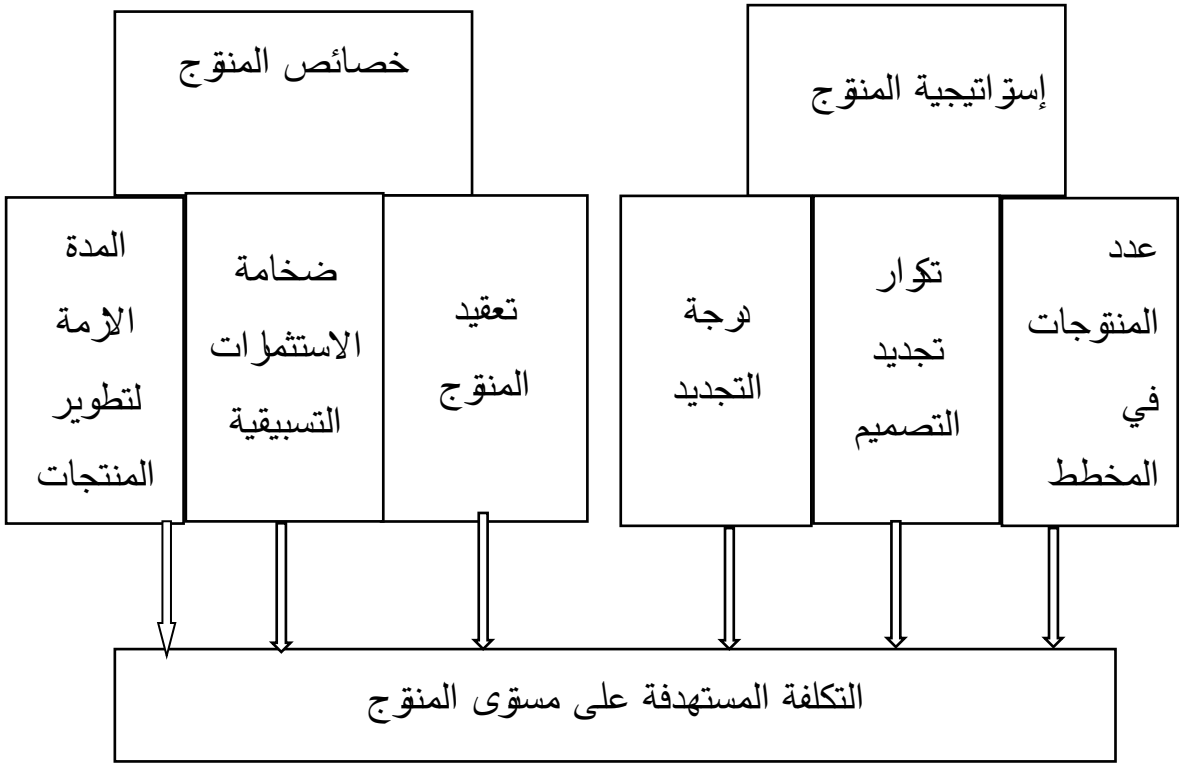
إن درجة معرفة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم المجهود المبذول من قبل المشروعات العاملة بنظام التكاليف المستهدفة في تحليل طلبات العملاء ورغباتهم المستقبلية، فكلما ارتفع مستوى معرفة العملاء بمتطلباتهم المستقبلية كلما كانت الحاجة أكبر لنظام التكاليف المستهدفة وكلما كانت الفائدة منه أعلى.

[1] ميساء محمود محمد راجخان، مرجع سبق ذكره، ص21.

2- العوامل المؤثرة في المنتوج

من بين العوامل الأساسية المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتوج هي إستراتيجية المنتوج وخصائصه كما هو موضح أسفله.

الشكل(2-1): العوامل المؤثرة في المنتج



المصدر: (راضية عطوي، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف**، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008، ص 53)

2-1- إستراتيجية المنتج

تعتبر استراتيجية المنتوج التي تتبعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار الجهود المبذولة في التكلفة المستهدفة، لأنها تحدد عدة أشياء من بينها:

2-1-1- عدد المنتجات: يؤثر على المكاسب المحققة لأن التكلفة المستهدفة تطبق على مستوى المنتوج، لذلك كلما زاد عدد المنتجات المختلفة التي تعرضها المؤسسة (باستثناء الاختلافات الطفيفة كاللون) كلما كانت مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة كبيرة.[1]

إضافة إلى ذلك تعتبر التكلفة المستهدفة ذات مكاسب خاصة بالنسبة للمؤسسات التي ينبغي عليها تعديل عدد المنتجات التي تنتجها.

2-1-2- تكرار تجديد تصميم المنتجات: يعد هذا العنصر مهما لأنه يحدد تكرار إطلاق منتجات جديدة، وكلما ارتفع معدل إدخال منتجات جديدة للسوق كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة.

2-1-3- درجة التجديد: فيقصد بها إن كانت المنتجات جديدة تماما أم أنها مشابهة لمنتجات موجودة، فإذا كانت درجة التجديد منخفضة فإن مكاسب التكلفة المستهدفة ستكون أكبر نتيجة لتوفر معلومات تاريخية على المنتجات المشابهة التي يمكن الاعتماد عليها وكلما ارتفعت درجة التجديد كما قلت المكاسب المحققة من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

2-2- خصائص المنتوج

تشمل خصائص المنتوج المؤثرة على التكلفة المستهدفة ثلاث خصائص أساسية تتمثل في:

2-2-1- تعقيد المنتوج: يقصد بتعقيد المنتوج عدد مركباته، عدد خطوات الإنتاج المختلفة اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع المركبات التي يتضمنها وأنواع التكنولوجيات اللازمة لإنتاجها، وتحدد درجة تعقيد المنتوج مدى تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة، فبالنسبة للمنتجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطة، أما فيما يخص المنتجات التي تتميز بالتعقيد كالسيارات مثلا فتتطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر رسمية وتعقيدا.

2-2-2- ضخامة الاستثمارات التسبيقية: يقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الاستعداد للإنتاج والإطلاق الفعلي للمنتوج، إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقها لتتجنب المخاطرة، لذلك فإن

[1] راضية عطوي، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف**، مرجع سبق ذكره، ص53.

المؤسسات التي تنتج منتجات ذات استثمارات تسبيقية مرتفعة تكون لها أصنافا محدودة من المنتجات المصممة بدقة لتلبي احتياجات السوق. [1]

وفي ظل هذه الظروف تكون للتكلفة المستهدفة مكاسب مرتفعة لأن كل منتوج يجب أن يكون له أعظم احتمال للنجاح.

2-2-3- المدة اللازمة لتطوير المنتوج: أي الفترة الممتدة من تصميم المنتوج إلى غاية السماح بإنتاجه أو بتعبير آخر الزمن الذي يأخذه تطوير منتوج جديد، وتكمن أهمية هذه المدة في المساعدة على تحديد خطر فشل المنتوج عند إطلاقه، فكلما طالت فترة التصميم كلما زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم وبذلك زيادة خطر فشله عند إطلاقه وبالتالي ترتفع مكاسب تطبيق نظام تكلفة مستهدفة أكثر تعقيدا وذا تفاعل كبير مع وظيفة التسويق.

3- التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات(أجزاء المنتج): والتي تتم في كثير من الحالات بالتوازي مع المرحلة الثانية، حيث يتم تجزئة المكونات إلى وظائف فرعية ومحاولة تخفيض تكلفة كل جزء على حدى، مثل ما تم على مستوى المنتج أو الخدمة، وتحديد الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية لكل عنصر، ويتم تحديد هدف خفض التكاليف وامتصاصها من خلال تطبيق هندسة القيمة، وتهدف هذه العملية إلى إحداث ضغط على الموردين لتخفيض تكاليف العناصر التي يطرحونها وبذلك تمكين المشتري (المؤسسة) من وضع السعر الذي يرغب في دفعه لكل العناصر الضرورية للمنتج، ويجب أن تكون هذه الأسعار معقولة وتسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة إذا ما بذلوا جهدا للتخطيط لتكاليف منتجاتهم.

تتمثل العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى عناصر المنتج بالاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع الموردين، والتي تتمثل بالأسعار التي ترغب المؤسسة في دفعها مقابل الحصول على عناصر المنتج من أطراف خارجية تعتبر عاملا مهما ومؤثرا على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وعلى عناصر المنتج والمنافع المرجوة منها.

[1] ياسين سالمي، مرجع سبق ذكره، ص120.

في هذه المرحلة يتم الضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف المركبات المعروضة، حتى يتسنى للمؤسسة وضع السعر المرغوب في دفعه لكل مركب ضروري للمنتج، يجب أن يكون السعر معقول يسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة بعد بذلهم مجهودات لتخطيط تكاليف منتجاتهم.[1]

المطلب الثاني: التجربة اليابانية في مجال التكاليف المستهدفة

سنتطرق في هذا المطلب إلى دراسة التجربة اليابانية باعتبارها بلد المنشأ.

أولا: التكاليف المستهدفة في المشروعات اليابانية الرائدة

يمكن التعرّف على نظام التكاليف المستهدفة المتبع من قبل المشروعات اليابانية الرائدة بتوضيح نتائج الدراسة التي توصل لها الباحثان: Cooper و Slagmulder، حيث ظهر من خلال هذه الدراسة أن لكل مشروع من هذه المشروعات طريقته الخاصة به والمختلف بها عن الآخرين في تطبيق نظام التكاليف المستهدفة، ولكن رغم هذا الاختلاف في التطبيق والممارسة، إلا أن هناك ثلاث خطوات رئيسية في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها متفق عليها من قبل هذه المشروعات الستة وهي:

- تحديد التكلفة المستهدفة (المسموح بها) على أساس تحليل ظروف السوق والتعرف على رغبات العملاء من حيث المواصفات والأسعار والجودة، وأيضاً على أساس دراسة المنتجات المنافسة؛
- تحديد التكلفة المستهدفة لمستوى المنتج وتكون هذه التكلفة إما متساوية تماماً مع التكلفة المسموح بها أو تكون قريبة منها أو تكون وسطاً بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الحالية (التقديرية) المحددة على أساس إمكانيات المشروع المتاحة؛

- تحديد التكلفة المستهدفة لمستوى أجزاء ومكونات المنتج، حيث يتم في هذه الخطوة تقسيم التكلفة لمستوى المنتج إلى عدة أجزاء حسب العناصر المكونة للمنتج.[2]

[1] أسماء حبشي، مرجع سبق ذكره، ص27.

[2] ميساء محمود محمد راجحان، مرجع سبق ذكره، ص ص42-43.

وبالرغم من وجود اتفاق على هذه الخطوات الثلاث الرئيسية في الوصول للتكاليف المستهدفة، إلاّ أن لكل مشروع طريقة مختلفة في التطبيق، والتي أهمها نوعية الصناعة التي يمارسها المشروع والمنافسة التي يواجهها، وفيما يلي سوف يتم توضيح الطرق المختلفة في تطبيق نظام التكاليف المستهدفة من قبل هذه المشروعات:

1- نظام التكاليف المستهدفة في شركة تويوتا ونيسان[1]

مشروع تويوتا هو أول من قام باستخدام نظام التكاليف المستهدفة عام 1959م، ومن ثم انتشر استخدامه في جميع أنحاء اليابان، وبالرغم من أن معظم المشروعات اليابانية تستخدم هذا النظام اليوم إلاّ أن لتويوتا نظام تكلفة مستهدفة يعتبر الأكثر تطوراً، وتلعب التكاليف التقديرية لدى تويوتا دوراً مهماً في تحديد التكلفة المستهدفة لمستوى المنتج، حيث أن نظام التكاليف المستهدفة يقوم بالتقريب بين التكلفة المستهدفة والتكلفة التقديرية، وتتم عملية التقريب هذه عن طريق مقارنة التكلفة المسموح بها والتكلفة التقديرية للكشف عن مواطن الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع، ومن ثم العمل الدائم على تطوير التصميم.

كما تقوم نيسان بإتباع الحديث دائماً من النظم والسياسات في مشروعاتها، ويعتبر نظام التكاليف المستهدفة من أهم هذه النظم التي تستخدمها نيسان، فهي تقوم بتطبيقه عن طريق البدء بتحديد السعر المستهدف للموديل الجديد على أساس ظروف السوق، وكذلك بتحديد هامش الربح المستهدف لذلك الموديل وفق الأهداف الربحية المخططة لتتمكن بالتالي من تحديد التكلفة المستهدفة، وعند عدم إمكانية إنتاج الموديل وفق التكلفة المستهدفة فهي تقوم بأنشطة هندسة القيمة التي تمكنها من تخفيض التكاليف.

في حين أن كلا الشركتين تستخدم إجراءات متطورة لمراقبة تغيرات متطلبات عملائهم طوال عملية تطوير المنتج تدمج هذه الإجراءات في عملية تحديد التكلفة على مستوى المنتج حيث يتم تعديل تصميم المنتج باستمرار لضمان تحقيق التكلفة المستهدفة.

[1]Robin cooper & Regine slagmulder, **influencing the target costing process : lessons from japanese practice**, 1997, p18.

2- نظام التكاليف المستهدفة في شركة كوماتسو

تهتم كوماتسو بتطبيق نظام التكاليف المستهدفة على عملياتها الإنتاجية حيث يساعدها ذلك على تخفيض التكاليف وتحقيق الأرباح المستهدفة، وهي تبدأ بتطبيق هذا النظام بتحديد التكلفة المسموح بها، ومن ثم تستخدم آليات خفض التكاليف المناسبة مثل: تقنية تحليل التصميم وتقنية التحليل الوظيفي وتقنية تحليل الإنتاج حتى تتمكن من تحقيق التكلفة المستهدفة ومن حيث متابعة متطلبات العملاء فهي أقل من شركة نيسان وتويوتا أي درجة الابتكار عادة ما تكون منخفضة وطفيفة لكن تكرار عملية التصميم مرتفع.[1]

3- نظام التكاليف المستهدفة في شركة أوليمبس

تعتبر أوليمبس أحد أشهر المشروعات المنتجة للكاميرات في اليابان، وهي تواجه منافسة حادة من المشروعات المشابهة لها، وعليه نجد أنه ليس من الغريب أن تعتمد أوليمبس على التكاليف المستهدفة بشكل أساسي، وقد بدأت أوليمبس نشاطها في إنتاج الكاميرات بنوعين، SLRهو النوع الأقدم، وعند ظهوره لم يكن هناك أي تكنولوجيا منافسة له، ومن ثم إنتاج موديل Compact الذي كان يحمل مواصفات جديدة ونظم تحكم إليكترونية متقدمة، مما جعل المستهلك ينظر إليه كبديل أفضل، ولكن هناك خطأ كبير من أوليمبس لتركيزها الأكبر على موديل SLR، في حين أن هناك مشروعات أخرى منافسة لها استطاعت إنتاج موديلات متقدمة، مما نتج عن ذلك حدوث خسائر كبيرة لأوليمبس، ومنذ ذلك الوقت استعد مديرو أوليمبس لمواجهة تلك الخسائر وتطوير مجموعة من الموديلات الجديدة والمتقدمة وذات الجودة الأفضل والتكلفة الأقل، واعتقد هؤلاء المدراء أن قدرة أوليمبس على إنتاج هذه الموديلات بتكلفة مستهدفة سوف ينتج عنه الحصول على المزيد من المبيعات وبالتالي زيادة العملاء الذين هم بالطبع مصدر النجاح لأي مشروع.[2]

4- نظام التكاليف المستهدفة في شركة سوني (ولكمان)

[1] Robin cooper & Regine slagmulder, p19.

[2] ميساء محمود محمد راجخان، مرجع سبق ذكره، ص44.

تهتم سوني باستخدام نظام التكاليف المستهدفة منذ مرحلة التصميم، فهي تبدأ بحساب السعر المستهدف المرغوب من قبل العملاء والربح المستهدف المرغوب من قبل الإدارة لتصل بالتالي إلى تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد، ولا تتأثر سوني كثيراً بأسعار المنتجات المنافسة لها، وذلك لأنها عندما يقوم أحد المشروعات المنافسة لها بخفض أسعاره تسارع هي بإنتاج منتجات ذات خصائص أفضل.

5- نظام التكاليف المستهدفة في شركة توبكون[1]

تبدأ توبكون عند تطبيق نظام التكاليف المستهدفة بتحديد هامش الربح المستهدف الكلي لجميع المنتجات، وهذا الربح يخضع لثلاث عوامل رئيسية وهي: قوة العروض المنافسة، قوة عرض توبكون، هوامش الربح التاريخية لذلك النوع من المنتجات، ومن ثم تقوم بتحديد الأسعار المستهدفة لتلك المنتجات بحيث تكون قريبة من أسعار المنتجات المنافسة لها، وكونها تنتج عددا صغيرا من الوحدات التي تبيعها مقارنة بالشركات الأخرى فلا يمكنها السيطرة على تكاليف الموردين وتعتمد على برنامج تحليل القيمة لتخفيض تكاليفها.

المطلب الثالث: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة وعوامل نجاحها

كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب فإن لأسلوب التكلفة المستهدفة مزايا ونقاط ضعف في المقابل وسنحاول فيما يلي عرض أهمها مع العوامل المساعدة في نجاحها.

أولا: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

تتمثل مزايا ومعوقات تطبيق هذا الأسلوب فيما يلي:

1- مزايا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة[2]

[1] Robin cooper, Regine slagmulder, pp 19-20.

[2] هناء بن سعيد، **دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص33.

تتعدد وتتنوع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر من بينها:

– يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع أسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب الأخذ بعين الاعتبار جودة المنتج؛

– هي أداة مهمة للتحكم في تعزيز وعي الإدارة بالتكاليف، وبالتالي على الهامش الربحي مما يقوي الوضع التنافسي للمؤسسة؛

– التكلفة المستهدفة تزود الإدارة بأساليب وطرق تحليلية لتطوير المنتجات، الجديدة، بحيث تدعم تكاليفها الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة كالحصة السوقية والأرباح؛

– أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من وفرات التكاليف عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسة القيمة الخاصة بالمؤسسة، وعلاقتها بالموردين والزبائن، بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة؛

– أهم ميزة لتبني التكلفة المستهدفة تتمثل في أنها تخصص أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وبذلك يمكن أن يكون لها تأثيرا كبيرا على تحديد مستوى التكاليف المتعهد بها.

2- صعوبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة[1]

– من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة، وبناء على ذلك فإنه في حالة تغيير سعر السوق (في حالة الانخفاض) يجب إعادة النظر في تقدير التكلفة المستهدفة؛

– في حالة الكساد تسعى المؤسسة لتخفيض التكاليف لأن ارتفاع سعر التكلفة يؤدي إلى ارتفاع سعر البيع أما في السوق يجب تخفيض سعر البيع؛

[1] سليمة تي، صبرينة خفاش، عائشة أبا، **دور التكلفة المستهدفة في تقييم الأداء**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2017-2018، ص31.

– في حالة الرواج تسعى المؤسسة على زيادة الإنتاج وبالتالي تخفيض الأسعار، أما في السوق فنجد الأسعار مرتفعة؛

– عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي وبما يؤدي بالوصول إلى التكلفة المستهدفة؛

– عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الآلية أو المتوقعة لعمليات المؤسسة.

ثانيا: عوامل نجاح التكلفة المستهدفة

لا يكفي إعجاب المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة نجاحه عند التنفيذ وإنما ينبغي توفير عوامل داعمة لنجاح تطبيقها، نذكر أهمها فيما يلي:

– وجود نظام جيد لمعلومات المحاسبة؛

– وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلا من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار؛

– الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذه التكلفة ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المؤسسة؛

– توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على استخدام التكلفة المستهدفة؛

– تشجيع وتطوير فرق العمل التي يتم تكوينها من مختلف الإدارات والتخصصات والأفراد؛[1]

– تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلا من ربح على حساب خسارة الطرف الآخر؛

– مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد.[2]

المبحث الثاني: ماهية الميزة التنافسية

تسعى المنظمات المعاصرة إلى التفوق على منافسيها ضمن قطاع النشاط الاقتصادي بتقديم منتجات أو خدمات متميزة من الصعب منافستها وذلك بتخصيص مواردها المالية والبشرية وحتى التنظيمية لتحقيق ميزتها التنافسية، بذلك أصبح التميز ضرورة لا خيار، مما يعكس ظهور مصطلح الميزة التنافسية بين الاقتصاديين ورجال الأعمال.

المطلب الأول: تعريف وأهمية الميزة التنافسية

في الوقت الحالي أصبح مفهوم الميزة التنافسية الشغل الشاغل للباحثين الاقتصاديين وعلى هذا الأساس الدخول في دائرة التنافس لا يعني القضاء على المنافسين إنما تقديم منتجات ترضي المستهلكين وتختلف عن المنافسين.

أولا: تعريف الميزة التنافسية

لا تخلو الدراسات والأبحاث ضمن الاستراتيجية وإدارتها خلال العقدين المنصرمين من مفهوم الميزة التنافسية، فبروز هذا المفهوم وهيمنته على مختلف التوجيهات الاستراتيجية دفع بعضهم إلى القول بأنه "يمكن تعريف الإدارة الاستراتيجية على أنها إدارة الميزة التنافسية، فهي عملية تحديد وتطوير واستخدام الميزة بشكل واضح وملموس بحيث يمكن تطبيقه والحفاظ عليه" ولهذه الأخيرة عدة مفاهيم من أهمها:

[1] محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، **استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج**، رسالة ماجستير في الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2008، ص3.

[2] محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، مرجع سبق ذكره، ص3.

الميزة التنافسية هي وضعية تفوق مخلقة ومصنوعة تملكها المؤسسة نتيجة الدراسة والبحث والاكتشاف ومن خلال ملكات إبتكار إبداعية ومواهب فاعلة في مجالات الإنتاج، التسويق، التمويل والموارد البشرية؛[1]

تعرف الميزة التنافسية على أنها ميزة أو عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس؛[2]

ويتفق (Lynch) مع (Fahey) في أن أي شيء متفرد تتمتع به المنظمة، يمكن عده ميزة تنافسية، فالميزة التنافسية هي "قدرة المنظمة على خلق شيء متفرد ومختلف عن بقية المنافسين" وهي أي شيء يميز المنظمة تميزا إيجابيا عن منافسيها في نظر المستخدمين النهائيين لمنتجاتها؛[3]

من خلال المفاهيم السابقة يتضح أن الإبداع جوهر الميزة التنافسية، وليس أي إبداع أو إكتشاف يمنح للمنظمة ميزة تنافسية، بل هو ذلك الاكتشاف أو الإبداع الذي يمنح التفوق والتميز للمؤسسة عن المنافسين، أما الاستراتيجية التنافسية فهي فلسفة أو طريقة لتحقيق الميزة التنافسية.

[1] محمد أحمد الخضيري، **صناعة الميزة التنافسية**، ط1، مجموعة النيل العربية، القاهرة، السنة ص34.

[2] بوسهوة نذير، **دور إدارة المعرفة في تعزيز الميزة التنافسية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال والتسويق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2008، ص35.

[3] محي الدين القطب، **الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية**، الطبعة1، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2012م، عمان الأردن، ص80.

جدول (2-1): بعض رؤى الباحثين للميزة التنافسية

الباحث	التعريف	التوجيه أو التركيز الرئيسي للباحث
Hofer et al, 1980,18	هي المجالات التي تتفوق بها المنظمة.	الأنشطة أو السوق
Fahey,1989,18	أي شيء يميز المنظمة أو منتجاتها تميزا إيجابيا عن منافسيها في أنظار زبائنها النهائيين.	الموقع في ذهن الزبون
Reed & fillipi 1990,40	الموقع الفريد الذي تطوره المنظمة مقابل منافسيها عن طريق أنماط نشر الموارد.	الموقع في ذهن الزبون
Czeplel, 1992,84	تقديم منتجات أو خدمة للزبون بشكل أفضل من المنافسين ولمدة طويلة من الزمن.	المحافظة على الموقع في ذهن الزبون لمدة طويلة
Evans, 1993,83	القابلية على تقديم قيمة متفوقة للزبون.	الأنشطة
Mc Gahan, 1994,120	هي أداء المنظمات لأنشطتها بصورة أكثر كفاءة وفاعلية مقارنة بالمنافسين.	الأنشطة

Macmalland and Tampo, 2000,81	هي الوسيلة التي تمكن المنظمة من تحقيق التفوق في ميدان منافستها مع الآخرين	المكانة مقارنة مع المنافسين

المصدر:(ثامر البكري، أحمد الصقال، **التحليل الاستراتيجي والميزة التنافسية**، دار أمجد للنشر والتوزيع، دط، 2015، عمان الأردن، ص1)

ثانيا: خصائص الميزة التنافسية

يمكن إبراز صفات وخصائص الميزة التنافسية على النحو الآتي:[1]

- إنها نسبية، أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة؛
- إنها تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين؛
- تنبع من داخل المنظمة وتحقق قيمة لها؛
- تنعكس في كفاءة أداء المنظمة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدم للمشترين أو كلاهما؛
- تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها.

ثالثا: أهمية الميزة التنافسية

تكمن أهمية الميزة التنافسية فيما يلي:[2]

- خلق قيمة للعملاء تلبي احتياجاتهم وتضمن ولاءهم وتدعم وتحسن سمعة وصورة المنظمة في أذهانهم؛

[1] محي الدين القطب، مرجع سبق ذكره، ص80.

[2] سالم إلياس، **التنافسية والميزة التنافسية في منظمات الأعمال**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد08، العدد1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الجزائر، 2021، ص239.

– تحقيق التميز الاستراتيجي عن المنافس في السلع والخدمات المقدمة للعملاء مع إمكانية التميز في الموارد والكفاءات والاستراتيجيات المنتهجة في ظل بيئة شديدة التنافس؛

– تحقيق حصة سوقية للمؤسسة وكذا ربحية عالية للبقاء والاستمرار في السوق.

المطلب الثاني: أنواع الميزة التنافسية، مصادرها ومحددات الميزة التنافسية

تتعدد أنواع الميزة التنافسية ومصادرها وكذا محدداتها وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب.

أولا: أنواع الميزة التنافسية

توجد ثلاث أنواع رئيسية للميزة التنافسية والتي تكمن فيما يلي:

1- ميزة التكلفة الأقل

تعني قدرة المؤسسة على تصميم، تصنيع، وتسويق منتج بأقل تكلفة بالمقارنة مع المؤسسات المنافسة مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر،[1] وبصيغة أخرى أن تملك المنظمة ميزة تكلفة تسمح لها بالتحصيل على هامش أعلى وبالتالي وضعية جيدة عن طريق اعتماد أسعار أخفض من تلك التي يقوم بها المنافسون، وذلك من شأنه أن يمكن المنظمة من امتلاك ما سماه "بورتر" باستراتيجية السيطرة الشاملة عن طريق التكلفة المنخفضة.[2]

2- ميزة التمييز (تميز المنتج)[3]

[1] نبيل مرسي خليل، **الميزة التنافسية في مجال الأعمال**، دط، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1996، ص85.

[2] أبو القاسم حمدي، **تنمية كفاءات الأفراد ودورها في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية الأغواط**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص142.

[3] غوتية بن سعيد، زهرة غاني، **أثر الابداع الإداري في تحقيق الميزة التنافسية**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2019، ص17.

تعني قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز وفريد وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك مثل جودة أعلى، خصائص خاصة بالمنتج، خدمات ما بعد البيع.

كما يقصد بها أيضا تقديم منتجات أو خدمات متميزة وفريدة تلقى رضا لدى المستهلك من خلال استغلال الكفاءات والمهارات والتقنيات التكنولوجيا العالية، وإتباع طرق توسيع فعالة وسياسات سعريه وترويجية تمكن المنظمة من زيادة حصتها السوقية.

3- ميزة الوقت المختصر

نقصد بها تحقيق ميزة تنافسية على أساس تخفيض عنصر الزمن لصالح الزبون وهذا من خلال الالتزام بجداول زمنية محددة في التعامل مع الزبائن بواسطة تخفيض أو تغير العمليات الإنتاجية، تخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق.

ثانيا: مصادر الميزة التنافسية

تعد الميزة التنافسية من أهم أدوات الشركات الناجحة، خاصة في ضل التنافسية العالية التي تشهدها الأسواق العالمية المفتوحة، وقد تباينت مصادر الميزة التنافسية التي وردت في الأدبيات الاقتصادية، إذ يرى البعض أنها مصدران فقط، بينما يرى آخرون وجود أربعة إلى ثمانية مصادر أبرزها ما يلي:

1- الابتكار[1]

إن الانفجار المتزايد في عدد المؤسسات والذي صاحبه انفجار تنافسي، أدى إلى تصاعد إهتمام المؤسسات بالإبتكار والتركيز عليه إلى درجة اعتباره من الأسبقيات التنافسية إلى جانب التكلفة والجودة، وأصبحت هذه القدرة مصدر متجدد للميزة.

2- الكفاءة

[1] هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، **التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة**، الطبعة 1، دار الوفاء لدنيا للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2014، ص ص120-126.

تتجسد الكفاءة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتقاس بكمية المدخلات المستخدمة لإنتاج مخرجات محددة، باعتبار المؤسسة أداة لتحويل المدخلات إلى مخرجات، إلا أن تحقيق الكفاءة يقتضي إلتزاما واسع النطاق على مستوى المؤسسة والقدرة على تحقيق تعاون وثيق بين الوظائف المختلفة.

3- الجودة [1]

نتيجة للتغيرات السريعة والتطورات المتعاقبة، زاد اهتمام المؤسسات بتلبية رغبات المستهلكين والحرص على رضاهم إذ لم يعد السعر العامل المحرك لسلوك المستهلك بل أصبحت الجودة هي الاهتمام الأول له والقيمة التي يسعى للحصول عليها، هذا ما أوجب على المؤسسات التي ترغب في البقاء في المنافسة أن تصنع منتجات ذات جودة عالية.

4- الوقت[2]

يعتبر الوقت سواء في إدارة الإنتاج أو الخدمات ميزة تنافسية أكثر أهمية مما كان عليه في السابق، فالوصول إلى الزبون أسرع من المنافسين يمثل ميزة تنافسية.

5- المعرفة

تعتبر المعرفة الركيزة الأساسية وهي الأداة لتحقيق السبق وتدعيم المكانة التنافسية للمؤسسة فباستطاعة المؤسسة أن تحقق الأفضلية النسبية بالاعتماد على قدراتها الداخلية خاصة في مجال البحث والتطوير.

6- المرونة

[1] سملالي يحضية، **أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2004، ص03.

[2] العيدي عقيلة، فرقاني أمال، **استراتيجيات التنافس وأثرها على الميزة التنافسية**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، 2016/2015، ص23.

يقصد بها قدرة المؤسسة في تقديم مستويات مختلفة ومتنوعة بالسوق المستهدف، بالإضافة إلى قدرة المؤسسة في مسايرة التطورات الحاصلة في مجال التكنولوجيا، وقدرتها كذلك على الاستجابة للتغير في حجم الإنتاج بالزيادة أو النقصان وبحسب مستويات الطلب.

ثالثا: محددات الميزة التنافسية

يمكن أن نوضح أهم محددات الميزة التنافسية فيما يلي:

1- عوامل الإنتاج[1]

لقد وضع Michel porter مجموعة من المدخلات الضرورية اللازمة لقدرة صناعة ما على المنافسة، حيث تأخذ هذه العوامل شكلين أساسيين، يتمثل الأول في العوامل الأساسية التي تتجسد في الموارد البشرية، الموارد الطبيعية ورأس المال، وهي العوامل التي لا تمثل الميزة التنافسية لأنه يسهل انتقائها والحصول عليها من قبل المنافسين، أما الشكل الثاني فيتمثل في العوامل المطورة، وهي الأكثر أهمية لأنه يصعب الحصول عليها أو تقليدها مثل الحصول على العمالة ذات المهارات الخاصة.

2- أوضاع الطلب المحلي

يشدد هذا المحدد إلى هيكل الطلب ومعدل نموه ومدى توافقه مع الطلب العالمي، فإذا كان هيكل الطلب المحلي يتميز بارتفاع الأهمية النسبية للسلع كثيفة التكنولوجيا، فإن ذلك يحفز المؤسسات على تطوير المنتجات ورفع مستوى جودتها، مع تحقيق ميزة تنافسية لهذه المنتجات في السوق العالمي.[2]

3- الصناعات المكملة والمغذية

[1] أسامة سالم، **دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق الميزة التنافسية**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ام بواقي، الجزائر، 2013-2014، ص48.

[2] عمر صقر، **العولمة وقضايا الإدارة المعاصرة**، الطبعة1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص93.

تعبر الصناعات المكملة والمغذية سبب نجاح العديد من الصناعات، حيث تعتبر ذات ميزة تنافسية من خلال القدرة على المنافسة، لأن هذه الصناعات تشترك مع بعضها البعض في التقنيات والمدخلات وقنوات التوزيع والعملاء، الأمر الذي يساهم في تخفيض السعر وإتاحة فرصة تبادل المعلومات والأفكار والتكنولوجيا، مما يزيد من درجة التطوير وخلق مهارات إنتاجية وإدارية أفضل.

4- إستراتيجية المؤسسة وطبيعة المنافسة المحلية

تشمل كل من أهداف المؤسسة واستراتيجياتها، والتي تعتبر انعكاسا للبيئة المحلية، كما يلعب مدى توفر البيئة المحلية الملائمة والمشجعة للمنافسة دورا رئيسيا في تحديد الميزة التنافسية.[1]

المطلب الثالث: عوامل نجاح الميزة التنافسية وعلاقتها بالتكلفة المستهدفة

من غير الممكن تحقيق الميزة التنافسية إلا بضرورة وجود عوامل تساعد في ذلك وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب مع عرض علاقتها بالتكلفة المستهدفة.

أولا: عوامل نجاح الميزة التنافسية[2]

توجد عدة عوامل التي تؤدي إلى نجاح الميزة التنافسية يمكن أن نوجزها فيما يلي:

- التنسيق والتكامل بين جميع الأنشطة والفعالية التي تقوم بها المؤسسة بدءا من تصميم المنتج أو الخدمة وصولا إلى تقديم خدمات ما بعد البيع؛

- ضرورة إبتكار وتطوير منتجات ذات ميزات تنافسية جديدة وتوظيفها بطريقة فعالة لغرض التصدي لقدرة محاكاة المنافسين لميزتها التنافسية الحالية؛

[1] معموري صورية، الشيخ هجيره، **الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، ص10.

[2] علي السلمي، **إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية**، الطبعة 2، دار غريب، القاهرة، 2001، ص ص110-111.

– خلق فرص وتنمية أسواق جديدة لم تكن موجودة من قبل، مما يمنح المؤسسة الأسبقية في الاستثمار فيها، والبقاء لمدة أطول وكذا التمتع بمركز تنافسي؛

– تطوير وتفعيل العمليات من خلال استعمال الأساليب الإدارية الحديثة كإدارة الجودة الشاملة، الخ.

ثانيا: علاقة الميزة التنافسية بالتكلفة المستهدفة

ويكون ذلك من خلال ثلاثة اتجاهات وهذا ما أكده feil Kim وهي كما يلي:

1- التكيف وفقا لمتطلبات السوق

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

2- التكيف وفقا لمتطلبات التقدم التكنولوجي[1]

إن الاستجابة والتكيف وفقا لمتطلبات التطورات والابتكارات التكنولوجية ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحداثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما انعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح

[1] عوادي عبد القادر، شيخ عبد القادر، العيفة رحيمة، **استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية**، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد04، العدد02، الجزائر، 2019، ص ص، 76-77.

الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاءة متميزين على المؤسسة الأخرى بالمنافسة وبذلك تحقيق الميزة التنافسية.

3- التكيف وفقا لمتطلبات وظيفة المنتج

إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفايتها، فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاءة عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية.[1]

[1] عوادي عبد القادر، شيخ عبد القادر، العيفة رحيمة، مرجع سبق ذكره، ص77.

خلاصة الفصل

لقد جاء هذا الفصل من الدراسة كمحاولة لفهم العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة والتطرق إلى التجربة اليابانية باستعراض أهم المشاريع البيانية التي استخدمت أسلوب التكلفة المستهدفة وتوصلت به إلى النتائج المرغوبة، كما تم الإشارة إلى أهم المفاهيم النظرية للميزة التنافسية، وعرض علاقتها بالتكلفة المستهدفة.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية في مجمع صيدال

(مقر إنتاج المدية)

تمهيد

بعدما استعرضنا الإطار النظري للتكلفة المستهدفة في الفصل الأول والتعرف على مفهومها ومبادئها وطرق حسابها تبين لنا أنها من بين أهم الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وفي الفصل الثاني تطرقنا إلى الإطار النظري للميزة التنافسية كون أن كل مؤسسة اقتصادية تسعى إلى تحقيقها ومن ثم تحديد علاقتها بالتكلفة المستهدفة وحتى نتمكن من إثراء بحثنا وجعله ذو قيمة تطبيقية قمنا بدعمه بدراسة ميدانية في مجمع صيدال مقر إنتاج المدية، بحيث سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط وتحليل على قدر المستطاع المفاهيم النظرية على الجانب التطبيقي بحيث سنقوم في المبحث الأول بتقديم المؤسسة محل الدراسة، أما في المبحث الثاني سنعرض الطريقة المتبعة لحساب التكاليف في هذه المؤسسة ومحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

المبحث الأول: تقديم عام حول مجمع صيدال ومقر إنتاج المدية

يعتبر مجمع صيدال من بين أهم المؤسسات الوطنية خاصة في مجال صناعة الأدوية فهو يغطي حوالي 40% من متطلبات السوق الوطنية، وكما سبق الذكر فإنه من أجل دعم بحثنا قمنا بدراسة ميدانية بعد اختيارنا لمؤسسة صيدال مقر وحدة الإنتاج بالمدية.

المطلب الأول: تقديم مجمع صيدال

سنعرض في هذا المطلب تقديم مجمع صيدال وهيكله التنظيمي.

أولا: لمحة تاريخية عن مجمع صيدال

مؤسسة صيدال أو المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني هي ناتجة عن إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية سابقا، تأسست رسميا سنة 1984م.

وحتى جوان 1986 كانت صيدال تمارس نشاطها تحت وصاية وزارة الصحة العمومية، وطبقا للمرسوم رقم: 84 – 151 جوان 1984م، تم نقل المؤسسة تحت وصاية وزارة الطاقة الكيميائية والبتروكيميائية، وعلى إثر المرسوم رقم:85 – 74 لـ 13 أفريل 1985م، تم تعديل تسمية المؤسسة، حيث أصبحت تعرف بالمؤسسة الوطنية للمواد الصيدلانية تحت رمز SAIDAL ومنذ ذلك انضم فرع المضادات الحيوية لفرع بيوتيك وفارمال تحت اسم صيدال سنة 1986م .

عرفت المؤسسة تطورا ملحوظا في الإنتاج والمبيعات، حيث أدى هذا التطور المتزايد إلى تحقيق أرباح عالية للمؤسسة جعلتها تنتعش ماليا وكذا التوسع في تشكيلة منتجاتها وبهذا فرضت صيدال وجودها في السوق الوطنية بتغطية ما يقارب 40% من احتياجاتها للأدوية.

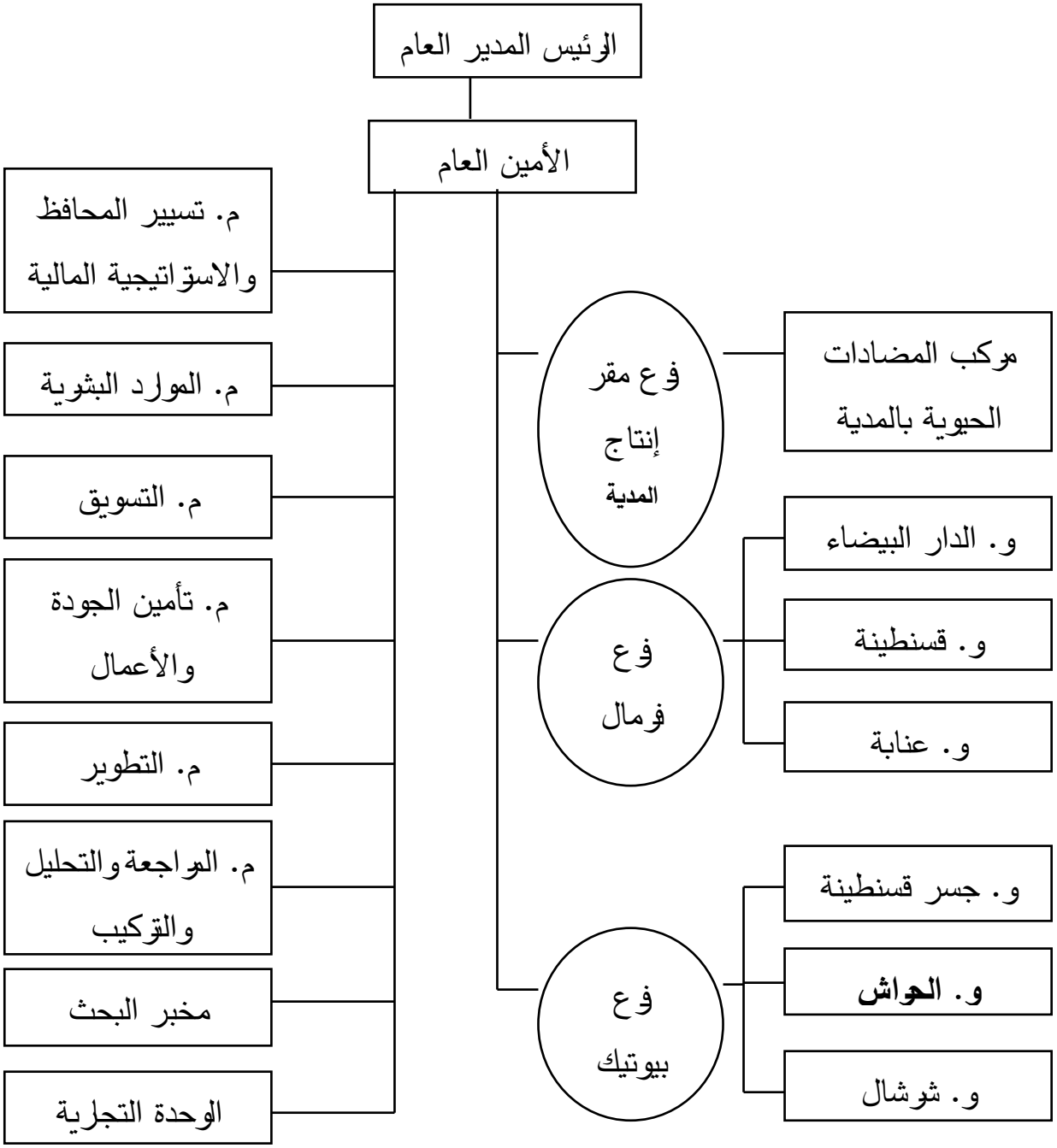
من هذا زاد النمو وبالتالي الوصول إلى الانتعاش والمحقق في سنة 1997 جعل صيدال تدخل مرحلة جديدة قصد انتعاش سوق الدواء في الجزائر، وهذا لمواجهة التغيرات المحلية والعالمية التي تفرزها البيئة الخارجية حيث تميزت هذه المرحلة بالتحولات الاستراتيجية التالية:

1- تحول صيدال من مؤسسة اقتصادية عمومية إلى مجمع صناعي في 1998/02/02 على إثر إعادة بناءها على المستوى التنظيمي حيث كان التنظيم في السابق مركزيا، ليتحول اعتماد صيدال على التنظيم الأفقي أين أعيد تنظيم فروعها الثلاثة، أنتبيوتيكال، فارمال وبيوتيك، حيث أنها دخلت بصفة رسمية في استقلالية التسيير، غير أن العلاقة بين هذه الفروع الثلاثة والمديرية العامة للمجمع تخضع لدستور المسؤولية الذي نصوصه مصادق عليها من طرف مسؤولي الفروع ومسؤولي المديرية العامة للمجمع، والتي تتمثل مهامها أساسا في وضع السياسات العامة، وتسيير الاستثمارات الضخمة وكذا توجيه رأس مال المجمع بفروعه الثلاثة حسب الأهداف.

في حين ينحصر دور الفروع في تدعيم مركز المجمع في السوق الوطنية والدولية وذلك بالتسيير الفعال للوحدات الإنتاجية، ونتج عن التنظيم الأفقي الذي اعتمدته صيدال عام 1998 عدة مديريات جديدة نذكر منها:

- مديرية تسيير محفظة الأوراق والاستراتيجيات؛
- مديرية التسويق والإعلام الطبي؛
- مديرية التطوير الصناعي والشراكة؛
- مديرية ضمان الجودة والأعمال الصيدلانية؛
- مديرية التدقيق المالي؛
- مديرية الوحدة التجارية المالية؛
- وحدة البحث في الأدوية والتقنيات الصيدلانية.

الشكل (3-1): الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال.



المصدر: وثائق مقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية

المطلب الثاني: تقديم مقر إنتاج المدية

إن مقر وحدة إنتاج المدية المسمى بفرع أنتبيوتيكال سابقا يعد من أهم الفروع الأساسية التابعة لمجمع صيدال وهذا يعود للإمكانيات البشرية والمادية الهائلة التي يوفرها الفرع فضلا عن كميات الإنتاج التي يساهم بها الفرع وهذا ما سنعرضه لاحقا.

أولا: لمحة تاريخية حول مقر إنتاج المدية

لقد تم انجاز موقع الإنتاج أو المضادات الحيوية بالمدية في البداية من طرف تطوير الصناعة الكيميائية وبعدها وضع تحت تصرف المؤسسة الوطنية للصناعات الكيميائية للأشغال سنة 1985.

وفي سنة 1987 تم انجازه من طرف مؤسسة ايطالية وبتحويل ايطالي وأمريكي بكلفة 200 مليون دولار، وفي سنة 1988 تم التحويل الرسمي لمركب المضادات الحيوية إلى مؤسسة جديدة تحت اسم صيدال من طرف المؤسسة الوطنية للصناعات الكيميائية وكنتيجة لمخطط إعادة الهيكلة، وبتحول مؤسسة صيدال إلى مجمع صناعي 1998/02/02 أصبح مركب إنتاج المضادات الحيوية بالمدية فرعا من مجمع صيدال.

والذي أصبح يحتل مكانة هامة في الأسواق الوطنية والجهوية إذ يقوم بإنتاج حوالي 17 نوع من الأدوية في عدة أشكال (أقراص، شراب، كبسولات، حقن).

فرع أنتبيوتيكال يقع في ولاية المدية (100 كلم جنوب الجزائر العاصمة) ويبعد عن عاصمة الولاية بعشرات الكيلومترات لأسباب بيئية، ويتربع الفرع على مساحة تقدر بحوالي 32 هكتار من بينها 19 هكتار مبنية، يختص هذا الفرع في إنتاج المضادات الحيوية البنسيلينية وغير البنسيلينية سواء للإنسان أو للحيوان وهو مجهز بجميع التجهيزات اللازمة لصناعة الأدوية ابتداء من الحيازة على المواد الأولية الفعالة إلى غاية تشكيل النوع الصيدلاني للمنتوج، وبدأ في الإنتاج بعد حصوله على رخصتين لإنتاج المضادات الحيوية، الأولى هي IBI الايطالية والثانية SQUIBالأمريكية ، وبالإضافة إلى هذه الإمكانيات المادية فهو يحتوي على إمكانات بشرية هائلة منها 410 إطار و897 تقني سامي وحوالي 100 عامل منفذ.

وفي إطار كل هذه الامكانيات المادية والبشرية يسعى الفرع لتحقيق أهداف تختلف حسب البعد الاستراتيجي وهي جزء لا يتجزأ من أهداف المجمع ككل، فهو على المدى الطويل يسعى للدخول إلى السوق الدولية للأدوية والصناعة الصيدلانية سنة 2011، وفي المدى المتوسط فهو يعمل على تعزيز مكانته في السوق الجهوية أما فيما يتعلق بالمدى القصير فهو يسعى نحو احتكار السوق الوطنية.

وقد تحصل الفرع على شهادة ISO 9002 منذ نوفمبر 2001، وله رأس مال جماعي يقدر بـ 950.000.000 دج من أجل تحقيق هذه الأهداف وللفرع أكثر من 15 سنة خبرة في مجال الإنتاج ومراقبة الأدوية.

أما بالنسبة للهندسة المعمارية الخاصة بالفرع موضوعة بطريقة تسهل على المديرية العامة التي من أهدافها تسهيل الاتصال بين مختلف المديريات والمصالح الأخرى.

ومن جهة أخرى موقع الإنتاج بالمدية يحتل المرتبة الأولى بين الفروع الثلاثة، إذ يلاحظ أن المشاركة في رقم الأعمال الإجمالي للمجمع ضعيفة من طرف فارمال وبيوتيك مقارنة بتلك التي يحققها فرع أنتبيوتيكال الشيء الذي يعكس تنوع تشكيلة المنتجات لهذا الفرع مما أدى بالفروع الثلاثة بعقد اتفاقية في نهاية مارس 2003 من أجل وضع حد لهذا الاختلال بخصوص تشكيلة وتخزين الأدوية.

المطلب الثالث: أهداف مقر الإنتاج بالمدية ومستخدموه

تعددت أهداف الفرع إلى أهداف اقتصادية وأخرى اجتماعية وهي موضحة كما يلي:

أولا: أهداف الفرع

1- الأهداف الاقتصادية: تتمثل في زيادة المردودية لأجل المنافسة، البحث والتطوير في جميع المجالات وخاصة المجال الصيدلاني، تحقيق أقصى ربح وتعظيمه، تحقيق نتائج صافية ورأس مال صافي الاستقلالية المالية.

ومن أجل أن يتمكن الفرع من الاندماج الكلي والتام في سياسة اقتصاد السوق والتحكم في مسار المنافسة :

– تحسين نظام التموين وذلك باللجوء إلى استعمال تدقيق الحسابات والتصديق عليها للممونين المحليين والأجانب؛

– تحسين جهاز الانتاج والاستغلال الأمثل لقدراته الإنتاجية بالخصوص فيما يتعلق بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع؛

– تطوير سياسة ترقية المنتجات؛

– تحسين العلاقة مع الزبائن؛

– إدخال شبكة معلوماتية في تسيير الهياكل؛

– يهدف الفرع أيضا إلى إنتاج الأدوية البيطرية.

2– الأهداف الاجتماعية: تتمثل في:

– توفير مناصب شغل؛

– تحسين الرواتب حسب الوظائف مع العاملين؛

– منح تحفيز للعاملين؛

– المساهمات المالية؛

– الترقية؛

– توفير الدواء وتغطية الطلب المحلي.

يولي الفرع أهمية بالغة لمستخدميه وعلى أساسهم يتحدد نشاط الفرع وهذا ما سنراه لاحقا.

ثانيا: مستخدموا الفرع ونشاطه

يتمثل مستخدموا الفرع ونشاطه في وحدة إنتاج المدية فيما يلي:

1- مستخدموا الفرع: إن تطور أي مؤسسة ورقيها مرتبط بكفاءة مواردها البشرية المؤهلة وذو الخبرة العالية وهو بمثابة دافع قوي للوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة الحالية والمستقبلية وفي حالتنا هذه فإن موقع الإنتاج بالمدية يضم بداخله كم هائل من اليد العاملة (1374) القادمين من مختلف مناطق الولاية وحتى خارجها (البليدة، عين الدفلى، الجزائر)، كما أن الفرع يقوم بتخصيص ميزانية خاصة لتدريب العمال والتربصات سواء داخل الوطن أو خارجه.

2- نشاط الفرع: عرف موقع الإنتاج بالمدية تطورا ملحوظا خلال السنوات السابقة من حيث نشاطه، حيث يقوم بإنتاج مزيج سلعي لا يستهان به، لتغطية متطلبات السوق الوطنية ضمن استراتيجية مجمع صيدال ككل حيث يغطي أكثر من 35% من احتياجات السوق الوطنية من الأدوية، فمن ناحية المبيعات أصبح يعرف الفرع تطورا معتبرا خلال السنوات الأخيرة وهذا راجع إلى زيادة نشاط المؤسسة عن طريق توسيع نشاطها بالمنتوجات الجديدة وكذا زيادة الطلب على بعض المنتوجات الضرورية للمستهلك في السوق الوطنية وحتى الخارجية (الأردن، العراق، ليبيا).

ثالثا: الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج المدية

يتكون الهيكل التنظيمي للوحدة من المدير العام والسكرتارية، الأمن الصناعي والبيئي، مدير عام مساعد، بالإضافة 11 مديرية في مجملها على تحقيق أهداف الوحدة، بحيث تتمثل هذه المديريات في :

1- **مديرية الصيانة المركزية :(DME)** مهمتها الحفاظ عل آلات المصنع قصد المساعدة في عملية الإنتاج، والقيام بصيانة وتصليح الآلات المعطلة.

2- المديرية المالية والمحاسبة :(DFC) تقوم بـ:

- التسيير المالي للمؤسسة؛

- إدارة التدفقات النقدية؛

- انجاز العمليات المالية للخزينة؛

- التعامل مع الموردين في المجال المالي كالقروض، إلخ؛

- المحاسبة العامة للمخزونات.

3- مديرية الموارد البشرية: تقوم بـ:

- تكوين العمال.

- مراجعة تنظيم الهياكل بالمركب(الوحدة)؛

- تسيير فعلي للعمال (الأجور، العطل، المرض، إلخ) ؛

- ضبط وتحسين كيفيات التسيير ؛

- اختيار وتعيين العمال وترقيتهم.

4- مديرية التموين: تقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار، مواد التعليب، مستهلكات المخابر وغيرها من الوسائل اللازمة للإنتاج، كما يقع على عاتقها القيام بعملية التفاوض مع الموردين وتثبيت عقود الشراء.

5- المديرية التقنية الصيدلانية: هذه المديرية تقوم على مراقبة وتدقيق وفحص المواد الصيدلانية التي تصنع داخل المركب، وهي بهذا تساهم في ضمان النوعية.

6- مديرية المخابر: مهمتها القيام بتحليل الأدوية، مراقبة النوعية وضمان الجودة.

7- مديرية الطباعة: هذه المديرية تقوم بإنجاز كل وسائل الباعة المستعملة في الإنتاج مثل الغلافات، أوراق كيفية استعمال الدواء(NOTICE) إلخ، كما تختص في طباعة المنشورات الخاصة بالزبائن، وتعمل هذه المديرية بصفة مستمرة على تطوير النوعية وتلبية حاجيات المركب بالإضافة إلى تطوير العلاقات مع مؤسسات أخرى خارج الوطن.

8- مديرية إنتاج المواد الأولية: تقوم بـ:

- إنتاج المواد الأولية التي تدخل بدورها في إنتاج الأدوية مثل (البنسيلين Pénicilline ، الأموكسيلين Amoxicilline، أمبسيلين... Ampicilline إلخ؛

- مراقبة الإنتاج والتحكم في تسيير الإنتاج ، مع العلم أن المواد الأولية المنتجة تستهلك على مستوى الوحدة، كما أنها تباع أيضا للدول الأخرى مثل ايطاليا، الهند، الصين، الأردن، وغيرها.

9- مديرية الوسائل العامة: تقع على عاتق هذه المديرية القيام بتزويد الوحدة ككل بالوسائل المكتبية المتعددة مثل المكاتب، الأقلام، الأوراق، أجهزة الإعلام الآلي، وسائل التنظيف، كما تعد مسؤولة عن تسيير حظيرة النقل.

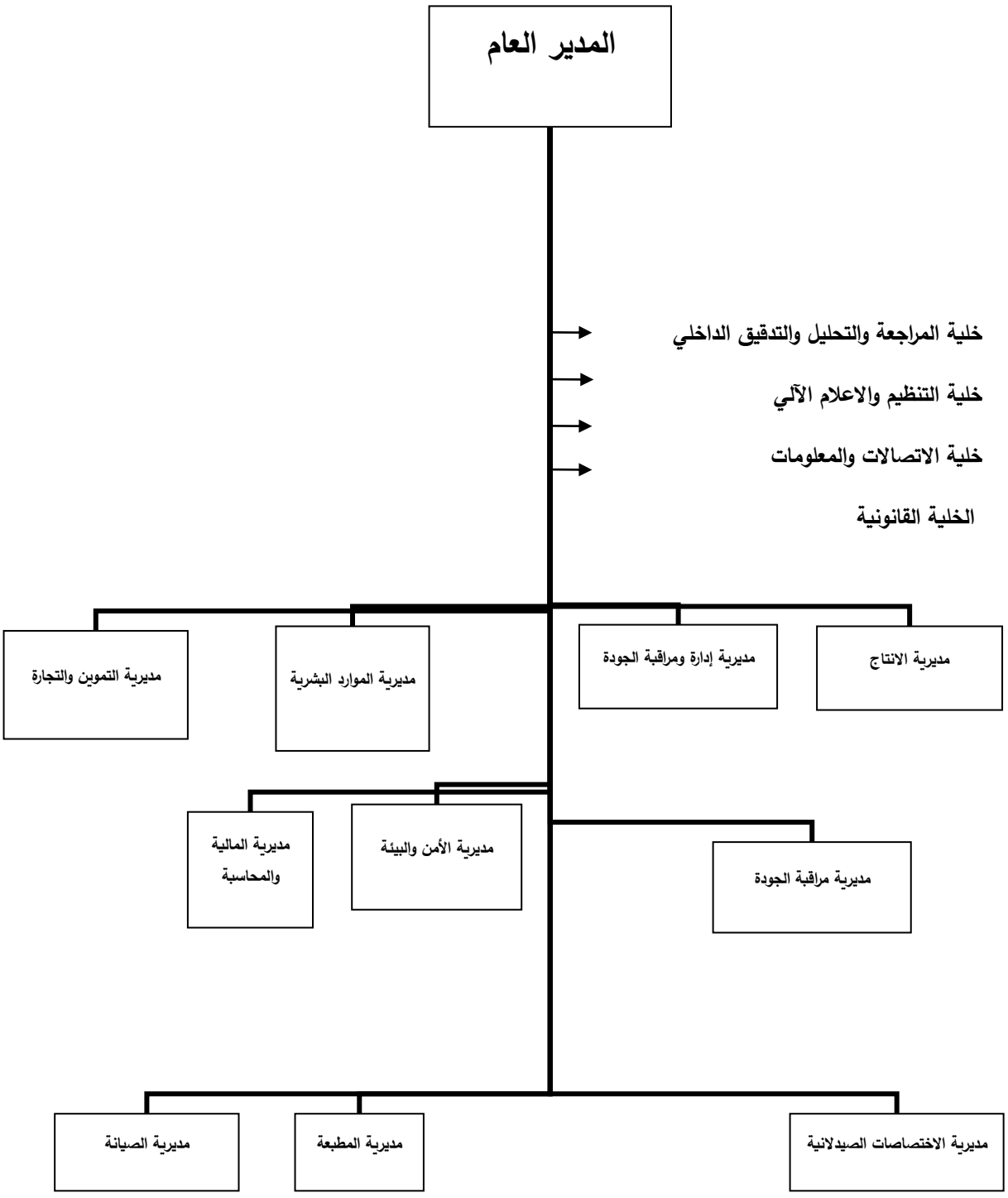
10- مديرية التخصص الصيدلاني: هذه المديرية تقوم بتسيير منشآت صناعية داخل الفرع تعمل على إنتاج التخصصات الصيدلانية حيث أن:

المنشأة: (A) تختص في إنتاج المنتجات البنسيلينية؛

المنشأة: (B) تختص في إنتاج المنتجات غير البنسيلينية؛

المنشأة: (C) تختص في إنتاج الحقن.

الشكل (3-2): الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج المدية



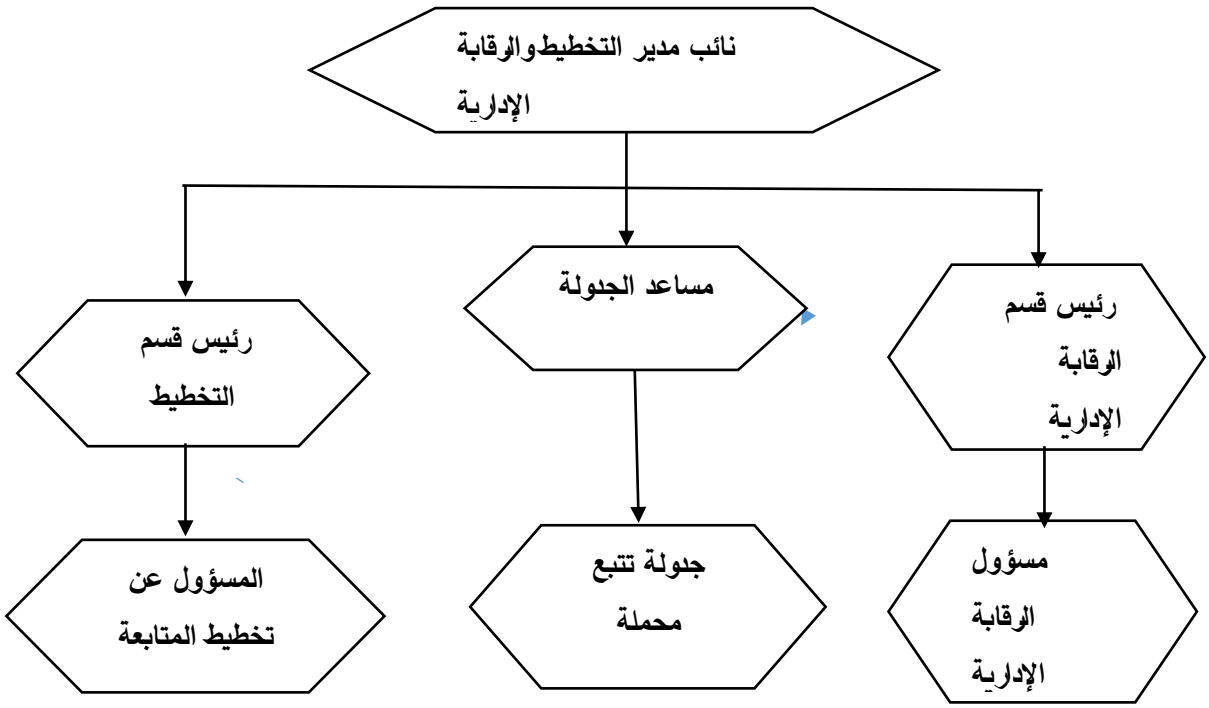
المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

رابعا: نيابة مديرية التخطيط والرقابة الإدارية

تتمثل مهامها فيما يلي:

- المشاركة والتعاون مع مدير الموقع والهياكل في تطوير الميزانيات السنوية للموقع؛
- المشاركة في إنشاء تقارير النشاط الشهرية ونصف الشهرية والسنوية والخطة السنوية؛
- إعداد الحسابات المتعلقة بمكافآت الأداء؛
- مراقبة الميزانية الشهرية والسنوية المتعلقة لمختلف الهياكل فيما يتعلق بالخطة؛
- تحديث تكاليف كل فصل؛
- مراقبة أسعار المنتجات النهائية وتحديث التقييم؛
- الرقابة على الإدارة وتكاليف إدارة نشاط الموقع.

الشكل (3-3): الهيكل التنظيمي لمصلحة مراقبة التسيير.



المصدر: وثائق مقدمة من طرف مصلحة مراقبة التسيير

المبحث الثاني: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مجمع صيدال مقر إنتاج المدية

سنعرض في هذا المبحث طريقة التكاليف المتبعة من قبل الفرع في المطلب الأول وكيفية تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المطلب الثاني.

المطلب الأول: طريقة حساب التكاليف المتبعة في وحدة إنتاج المدية

من خلال دراستنا في مؤسسة صيدال بمقر إنتاج المدية في مصلحة مراقبة التسيير ومن خلال المعلومات المقدمة من طرف المصلحة وجدنا أن هذا المقر يتبع طريقة التكاليف الكلية لحساب تكاليفه وبخطوات محددة.

أولا: طريقة التكاليف الكلية: تعتمد وحدة إنتاج المدية في حساب التكاليف على طريقة التكلفة الكلية حيث يشمل المنتج كل الأعباء المباشرة وغير المباشرة، وتحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة الكلية = تكاليف شراء المواد الأولية + تكاليف الإنتاج + تكاليف التوزيع والإدارة.

1- التكاليف المباشرة: التكاليف المباشرة هي التكاليف المرتبطة بإنتاج نوع معين من المنتجات والتي يمكن تظمينها مباشرة في تكلفة المنتج كالتكاليف المتعلقة بالمواد الأولية، اليد العاملة، إهتلاكات الألات والمعدات، الخاصة بورشات الإنتاج.

1-1 المواد الأولية: هي المدخلات التي تستخدم في العملية الإنتاجية لإنتاج منتجات نهائية، تشمل المواد الأولية موارد طبيعية وموارد غير مصنعة للوصول إلى سلع منتجات تامة الصنع.

1-2 اليد العاملة: هي مجموع تكاليف العمال التابعة لمصلحة الإنتاج بما في ذلك مدير الإنتاج ورؤساء عمالة ورشات الإنتاج.

1-3 إهتلاكات الألات والمعدات: هي التكاليف المتعلقة بإهتلاك الآلات التي تساهم بشكل مباشر في العمليات الإنتاجية لمنتوج معين ومن أجل تحديد هذه التكلفة يعتمد مراقب التسيير على نفس البطاقة السابقة (الإهتلاك الثابت).

2- التكاليف غير المباشرة: التكاليف غير المباشرة هي التي تخص أكثر من منتج ويصعب ربطها أو تخصيصها بصورة مباشرة على وحدات المنتج النهائي أو هي التي تنفق في سبيل أداء نشاط معين ويستفسد منها أكثر من منتج أي تنفق على النشاط الإنتاجي ككل أو النشاط التسويقي بصفة عامة، وهي خاصة بالأقسام غير المباشرة يتم توزيعها على الأقسام المباشرة حسب الكمية المنتجة لكل منتوج مقارنة بالكمية الكلية للإنتاج وهذه الأعباء تتمثل في حسابات الصنف 6.

ثانيا: الخطوات المتبعة لحساب التكاليف في مجمع صيدال مقر إنتاج المدية

تصنف الأعباء في المقر حسب المخطط الوطني المحاسبي والذي يصنفها بدوره ضمن الحسابات 60، 61، 62، 63، 64، 65، 67، 68، وتقوم المصلحة محل الدراسة وفقا لطريقة الأعباء الكلية بتوزيع مجمل الأعباء المصنفة سابقا إلى أعباء خاصة بالأقسام الرئيسية وأعباء خاصة بالأقسام الثانوية، وذلك في جدول التوزيع الأولي وصولا إلى جدول التوزيع الثانوي التي تمتص فيه الأقسام الرئيسية مجمل تكاليف الأقسام الثانوية كما يلي:

1- التوزيع الأولي للأعباء: يتم توزيع جميع الأعباء من حساب 60 إلى حساب 68 على المراكز الأساسية المتمثلة في البناية أ وب وكذلك المراكز الثانوية مثل المطبعة والصيانة والمخبر، الخ.

2- التوزيع الثانوي للأعباء: هو توزيع المصاريف غير المباشرة على الأقسام الفرعية والأقسام الرئيسية وتحميل كل قسم من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية الثانوية المساعدة فقد يكون هذا توزيع تبادلي أو تنازلي، كما هو موضح في [الملحق 01].

3- التوزيع المتخصص: ويكون في المرحلة التي تلي التوزيع الأولي والثانوي بحيث يتم إعادة توزيع أعباء كل بناية على الورشات الخاصة بها كمرحلة أولى ومن ثم توزيع أعباء كل ورشة على أنواع المنتجات ومفتاح التوزيع يكون حسب كمية الإنتاج.

ولتوضيح ذلك أكثر نستعين بالجدول التالي كمثال توضيحي من سنة 2019، [الملحق 02]

جدول (3-1): التوزيع المتخصص للأعباء

البيان		ورشة عمل			
	بناية الإنتاج أ	كبسولات	أجهزة لوحية	مسحوق شراب	قنينة قابلة للحقن
المشتريات مستهلكة	261 074	29556172,16	91673638,8	38312252,24	101532219,8
الطاقة	701196,64	84627,18	96716,77	120895,97	398956,71
أعباء المستخدمين	55943554,13	8725141,47	9238385,09	8211897,85	29768129,72
الإهتلاك	11275861,08	1360879,79	1555291,18	1944113,98	6415576,13
مجموع التكاليف المباشرة	328994894,8	39726820,6	102564031,8	48589160,05	138114882,3
المشتريات المستهلكة	20799702,38	2032865,83	3894436,00	2621667,51	12250733,05
الطاقة	23368373,07	2820320,89	3223223,87	4029029,84	13295798,47
خدمات خارجية وغيرها	19542944,09	1910036,14	3659126,64	2463261,28	11510520,04
أعباء المستخدمين	110015581,3	17158393,41	18167710,67	16149076,15	58540401,05
الضرائب والرسوم والأعباء العملياتية الأخرى	5950147,43	581539,64	1114076,92	749977,47	3504553,40
مصاريف مالية	4728959,17	462186,39	885427,52	596054,62	2785290,64
الإهتلاك	37219508,93	4492009,69	5133725,37	6417156,71	21176617,15
مجموع التكاليف غير مباشرة	221625216,4	29457351,99	36077726,99	33026223,57	123063913,8
مجموع التكاليف الكلية	550620111,2	69184172,59	138641758,8	81615383,6	261178796

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على [الملحق 02]

4- تعريف المنتوج قيد الدراسة

الاسم التجاري: Amoxypen.

الاسم العلمي: Amoxicilline sodique stérile.

الجرعة: 500 مع.

التعليب: علبة ذات 12 قرص.

دواعي الإستعمال العلاجية: يستعمل للإلتهابات كأمراض المجاري التنفسية، أمراض الكلى والمسالك البولية، أمراض الجهاز الهضمي، الخ.

جدول (3-2): توزيع الأعباء على أنواع المنتجات (أموكسيبين، كبسولات 500 مغ)

البيان	أموكسيبين 500 مغ	تكلفة الوحدة الواحدة من كل عبئ
المشتريات المستهلكة	9325764,64	26,08
الطاقة	29543,51	0,08
أعباء المستخدمين	3045963,62	8,52
الإهتلاك	475085,74	1,33
مجموع التكاليف المباشرة	**12876357,52**	**36,01**
مشتريات مستهلكة	709677,36	1,98
الطاقة	984579,43	2,75
خدمات خارجية وغيرها	666797,28	1,86
أعباء المستخدمين	5990028,05	16,75
الضرائب والرسوم والأعباء العملياتية الأخرى	203016,60	0,57
المصاريف المالية	161350,16	0,45
الإهتلاك	1568169,20	4,39
مجموع التكاليف غير المباشرة	**10283618,08**	**28,76**
مجموع التكاليف الكلية	**23159975,6**	**64,77**
الكمية المنتجة	357583	1
تكلفة الإنتاج	**64,77**	**64.77**

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على [الملحق 02]

ملاحظة: مفتاح التوزيع المستعمل هو كمية الإنتاج.

ويتم توزيع جميع مصاريف وحدات البيع المتواجدة في كل من:

UCC : وحدة توزيع قسنطينة؛

UCU : وحدة توزيع الشرق (باتنة)؛

UCO : وحدة توزيع الغرب.

على كمية الإنتاج المباعة لكل وحدة إنتاج للأدوية المصنعة حيث قدرت تكلفة البيع للوحدة الواحدة لوحدة المدية 10 دج أما المصاريف الإدارية فيتم توزيع مصاريف المجمع على الوحدات الإنتاجية بالتساوي حيث قدرت هذه الأخيرة بـ 2 دج، بالتالي حدد سعر التكلفة كالتالي:

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + تكاليف الإدارة + تكاليف التوزيع

جدول (3-3): تكلفة الوحدة الواحدة للمنتوج بعد

إضافة تكاليف البيع والتكاليف الإدارية

البيان	المبلغ
تكلفة إنتاج الوحدة	64,77
تكلفة بيع الوحدة	10.00
التكلفة الوحدوية للإدارة	2.00
سعر التكلفة	**76,77**

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على معلومات مقدمة من طرف مصلحة مراقبة التسيير.

المطلب الثاني: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

بعد توضيح طريقة التكاليف المعمول بها في المقر سنحاول في هذا المطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

أولا: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المنتج أموكسيبين 500 مغ كبسولات

استنادا على التكاليف الخاصة بالمنتج قيد الدراسة المعروضة سابقا سنقوم بمحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وفقا لظروف مؤسسة صيدال وحدة إنتاج المدية.

1- دراسة السوق: تتم دراسة السوق من ناحية كمية الإنتاج التي يمكن للمجمع ضخها في السوق وإمكانية تصنيعها.

ملاحظة

- بما أن سعر بيع الدواء مقنن من طرف الدولة وكذلك هامش الربح محدد بنسبة 20% فمن غير الممكن رفع هامش الربح أو رفع سعر بيع الدواء إلا في بعض الحالات الاستثنائية حيث يتم إرسال طلب إلى وزارة الإنتاج الصيدلاني مرفقة بمبررات حول الأسباب التي أدت إلى هذا الطلب.

- إذن الوصول إلى التكلفة المستهدفة يكون عن طريق الضغط على التكاليف.

2- تحديد السعر المستهدف: في هذه الحالة السعر المستهدف الذي نريد الوصول إليه هو نفسه السعر المقنن من طرف الدولة إذ لا يمكن تجاوزه ولا تخفيضه.

لدينا: السعر المرجعي المسطر من قبل الدولة هو:52.08 دج للوحدة

3- هامش الربح المستهدف: بعد الاطلاع على تكاليف المنتج أموكسيبين 500 مغ تبين لنا أن سعر التكلفة يفوق سعر البيع المقنن ولذا من أجل تقليل الخسائر في هذه الحالة نريد الوصول على الأقل إلى أن يكون سعر التكلفة مساوي لسعر البيع المقنن إذن هامش الربح المستهدف هو 0 دج للوحدة.

4- التكلفة المستهدفة: تحسب التكلفة المستهدفة بالعلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف

إذن: التكلفة المستهدفة = 52.08 – 0

التكلفة المستهدفة = 52.08

نستنتج أن التكلفة المستهدفة في هذه الحالة تصبح كما يلي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف = سعر البيع المقنن

بما أن المؤسسة لابد لها من التماشي مع السعر المرجعي المسطر من قبل وزارة الصناعة الصيدلانية فهي ملزمة بتخفيض مجموع تكاليفها التي تقدر ب: 76.77 دج للوحدة الواحدة إلى 52.08 للوحدة الواحدة بالنسبة للمنتوج ' اموكسيبين'، وبناءا على هذه الحالة تقوم المؤسسة بخطة عمل لتخفيض التكاليف تماشيا مع الوضعية الحالية للمؤسسة (عدد العمال، مجموع التكاليف الثابتة) بحيث هذه التدابير تشمل العمل على بديلين.

ثانيا: برنامج خفض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة

ويكون برنامج تخفيض التكاليف في مقر إنتاج المدية وفق بديلين البديل الأول يكون بتخفيض التكاليف قدر المستطاع مع الأخذ بعين الاعتبار عدم المساس بجودة المنتوج أو خصائصه الوظيفية مع المحافظة على نفس كمية الإنتاج أما في البديل الثاني يكون تخفيض التكاليف بطريقة عكسية ألا وهي مضاعفة كمية الإنتاج مع الحفاظ على نفس التكاليف الكلية وهذا ما سنفصله أكثر في العناصر الآتية:

1- البديل الأول

ويكون ذلك بخفض التكاليف مع الحفاظ على نسبة كمية الإنتاج أي وجود استثمار وعدم خلق مناصب شغل جديدة إضافة إلى تخفيض التكاليف التالية:

- الساعات الإضافية المباشرة وغير المباشرة تخفض بنسبة 2% من أعباء المستخدمين؛

- المشتريات خارج خطة الإنتاج المباشرة وغير المباشرة تخفض بنسبة 3% من المشتريات المستهلكة؛

- مصاريف الصيانة والترميم تخفض بنسبة 2% من الخدمات الخارجية وغيرها؛

- مصاريف تجميل البيئة تخفض بنسبة 1% من الخدمات الخارجية وغيرها؛

- الهبات المختلفة تخفض بنسبة 1% من المصاريف المالية؛

- الطاقة الإضافية الخارجة عن خطوط الإنتاج (إطفاء الأنوار خارج ساعات العمل، عدم استعمال الماكينات خارج ساعات العمل،) تخفض بنسبة 2.5% من الطاقة غير المباشرة؛

- تقليل انبعاثات غازات التدفئة المرتبطة بالأقسام الثانوية تخفض بنسبة 2% من الطاقة غير المباشرة؛

- تطوير إمكانية الطاقة ومحاولة اللجوء إلى الطاقة الشمسية (مشروع قيد الدراسة).

ملاحظة

تقدر هذه النسب من قبل مصلحة مراقبة التسيير على مستوى وحدة الإنتاج من خلال جدول الأعمال الخاص بكل مديرية، المتضمن العمل على تقليل التكاليف بشكل دوري.

جدول (3-4): تكلفة الإنتاج بعد التخفيض للبديل 1

البديل 1		
البيان	**المبلغ**	**نسبة التخفيض**
المشتريات المستهلكة	9045991,701	3%
الطاقة	29543,51	لا تخفض
أعباء المستخدمين	2985044,348	2%
الإهتلاك	475085,74	لا يخفض
مجموع التكاليف المباشرة	**12535665,3**	-
مشتريات مستهلكة	688387,039	3%
الطاقة	940273,35	45%
خدمات خارجية وغيرها	646793,36	3%
أعباء المستخدمين	5870227,489	2%
الضرائب والرسوم والأعباء العملياتية الأخرى	203016,6	لا يخفض
المصاريف المالية	159736,66	1%
الإهتلاك	1568169,2	لا يخفض
مجموع التكاليف غير المباشرة	**10076603,7**	-
مجموع التكاليف الكلية بعد التخفيض	**22612269**	-
الكمية المنتجة	357583	نفس الكمية
تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة بعد التخفيض للبديل 1	**63,236**	-

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على نسب التخفيض للبديل الأول المعطاة من طرف مصلحة مراقبة التسيير

بعد حساب تكلفة الإنتاج المخفضة للبديل الأول سنقوم بحساب سعر التكلفة للبديل الأول وذلك بإضافة تكاليف البيع والإدارة 10 دج للوحدة الواحدة و2 دج للوحدة الواحدة على التوالي:

جدول (3-5): سعر التكلفة للبديل 1

البيان	المبالغ
تكلفة إنتاج الوحدة بعد التخفيض	63.23
تكلفة بيع الوحدة	10.00
التكلفة الوحدوية للإدارة	2.00
سعر التكلفة بعد التخفيض للبديل 1	**75.23**

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على المعلومات المقدمة من مصلحة مراقبة التسيير.

2- عن طريق زيادة كمية الإنتاج

بما أن التكاليف الحقيقية للوحدة الواحدة للمنتوج أموكسيبين كانت أكبر من تكلفة الوحدة الواحدة المسطرة من طرف الوزارة نقوم برفع كمية الإنتاج إلى 450000 وحدة مع الحفاظ على نفس التكاليف التي تقدر ب 23159975,6 دج، ومنه بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج نحصل على 51.47 دج، مع العلم أن : الزيادة في كمية الإنتاج كانت بـ: 92417 وحدة، مع محاولة عدم اللجوء إلى الساعات الإضافية ومحاولة تخفيض نسبة ساعات توقف المعدات للأسباب الخارجية في نطاق الصيانة (انعدام جودة مواد التعبة والتغليف، تحقيق عملية تعبئة المنتوج النهائي، الخ)

جدول (3-6): زيادة كمية الإنتاج للبديل 2

البديل الثاني	
مجموع التكاليف الكلية الفعلي	23159975,6
عدد وحدات الإنتاج المستهدف إنتاجها	450000
تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة للبديل الثاني	**51,47**

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة مراقبة التسيير.

جدول (3-7): سعر التكلفة بعد رفع كمية الإنتاج للبديل الثاني

البيان	**المبالغ**
تكلفة إنتاج الوحدة بعد التخفيض	51.47
تكلفة بيع الوحدة	10.00
التكلفة الوحدوية للإدارة	2.00
سعر التكلفة للوحدة الواحدة بعد التخفيض للبديل 2	**63.47**

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على المعلومات المقدمة من قسم مصلحة مراقبة التسيير.

جدول (3-8): سعر التكلفة لمختلف البدائل

حساب سعر التكلفة لمختلف البدائل	
سعر التكلفة الفعلي	76,77
سعر التكلفة المستهدف	52,08
سعر التكلفة للبديل 1	75,23
سعر التكلفة للبديل 2	63,46

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة مراقبة التسيير.

جدول (3-9): نسبة التخفيض المستهدف والنسب المخفضة والمتبقية بعد التخفيض لكل بديل

أساس التقييم	سعر التكلفة المستهدف	
النسب	نسبة التخفيض	النسبة التي لم تخفض
نسبة التخفيض المستهدف	47,41%	-
نسبة تخفيض البديل الأول	2,95%	44,46%
نسبة تخفيض البديل الثاني	25,53%	21,87%

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة مراقبة التسيير.

- توضيح طريقة الحساب الخاصة بالجدول السابق

1- **حساب نسبة سعر التكلفة المستهدف**

نسبة س ت م = (س ت الفعلي – س ت م) / س ت م

(76.77 – 52.08) / 52.08 = **%47.4**

2- **نسبة التخفيض للبديل الأول**

نسبة التخفيض للبديل 1 = (س ت ف – س ت بعد التخفيض)

(76.77-75.23) / 52.08 = **%2.95**

النسبة التي لم تخفض في البديل الأول: 47.4% – 2.95% = **%44.46**

3- نسبة التخفيض للبديل الثاني

نسبة التخفيض للبديل 2= (س ت ف –س ت بعد ت) / س ت م

%25.53 = 52.08 / (63.47–76.77)

النسبة التي لم تخفض في البديل الثاني: 47.4% –25.53 %= **%21.87**

التعليق

لا بد أن نختار البديل الثاني كون أن نسبة تخفيض التكاليف فيه فاقت نسبة التخفيض الأول ولكن على الرغم من كل المجهودات المبذولة للوصول إلى التكلفة المستهدفة لم نصل إلى النسبة المراد الوصول إليها تبقى نسبة تقدر بـ 47.4 % – 25.53 % = 21.87% يجب العمل عليها أكثر وفي حالة تبين أنه لا يمكن تخفيضها أكثر من ذلك يجب على المؤسسة إرسال طلب إلى وزارة الصناعة الصيدلانية من أجل رفع سعر البيع المقن مرفوق بتبريرات مفادها أن تكاليف هذا المنتج ارتفعت على ما كانت عليه في السنوات السابقة.

إن مجمع صيدال بتصدره القطاع الصيدلاني في الجزائر لإنتاج الأدوية الجنيسة وبعدم استطاعته مع ما هو متاح لديه أن يقوم بواجهة التغيرات وإنتاج الأدوية الجديدة والأصلية وهذا راجع لارتفاع التكاليف بالإضافة إلى أنه يواجه منافسة شديدة لدرجة أنه أصبح يقلق أكبر المخابر الفرنسية التي ظلت مسيطرة على السوق الجزائرية على مدار نصف القرن، فإن الخيار المتاح هو أن يقوم بتخفيض التكاليف مع التطوير الدائم لمنتجاته حيث تكون بأقل تكلفة وذات جودة، وهذا ما يحققه أسلوب التكلفة المستهدفة، ومن أجل التميز على المنافسين فعلى المجمع استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل فعال بحيث يمكن المؤسسة من تحقيق تفوق على المنافسين وتميزها في السوق، ويتم تحقيق ذلك من خلال تقديم منتجات فريدة بتكلفة أقل وهذا ما يجعلها تحقق ميزة التكلفة الأقل أو تقديم قيمة إضافية للعملاء من خلال خدمات متميزة مما يجعلها تحقق ميزة تميز المنتج ولتحقيق ذلك يجب أن يتم اتخاذ بعض الاعتبارات الهامة

للوصول إلى تحقيق الميزة التنافسية عن طريق أسلوب التكلفة على سبيل المثال يجب مراقبة التكاليف بشكل مستمر وتقييم تأثيرها على الجودة ورضا العملاء، باختصار أسلوب التكلفة المستهدفة سيساعد المؤسسة على تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة إذا ما عملت المؤسسة على تحقيقه بشكل جيد لأنه يعمل على تخفيض التكاليف والحفاظ على الجودة العالية أو التوازن بين الجودة والتكلفة بضمان رضا العملاء والحفاظ على سمعة المؤسسة واستمراريتها

وسيساعد مؤسسة صيدال على كسب حصة سوقية أكبر كما يساعدها على الصمود أمام المنافسين مما يساعد على انتعاش الاقتصاد المحلي وتخفيض تكاليف الإسترداد على الدولة.

خلاصة الفصل

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة صيدال وحدة إنتاج المدية والتي تطرقنا فيها إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة وذلك بعرض نشأتها وأهدافها والهيكل التنظيمي الخاص بها في البحث الأول أما من ناحية محاولة إسقاط الجانب النظري من موضوع الدراسة على وحدة الإنتاج بالمدية فعرضنا أولا طريقة توزيع التكاليف في المؤسسة وطريقة حسابها، ومحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال استخدام بديلين: تخفيض التكاليف مع الحفاظ على نفس كمية الإنتاج، ورفع كمية الإنتاج مع الحفاظ على نفس التكاليف مع التأكيد والمحافظة على الجودة المطلوبة للمنتج في ظل وجود أسعار مقننة حيث في هذه الحالة كانت تكاليف المنتج ' أموكسيبين' تفوق سعر بيعه المقنن من طرف الدولة فكانت التكلفة المستهدفة هي الفرق في الخسارة بين تكاليف المنتج والسعر المقنن من أجل تقليل الخسائر على الأقل من خلال إتباع خطط معينة ووفق بديلين كما ذكرنا سابقا حيث توصلنا إلى أن البديل الثاني أفضل من الأول لكن لم يصل إلى المستوى المطلوب يجب متابعة البحث عن برامج عمل للوصول إلى أقل من هذه التكلفة أو مراسلة وزارة الصناعة الصيدلانية بخصوص رفع سعر بيع هذا المنتج كون أن تكاليف المواد الأولية ارتفعت عن السنوات السابقة.

خاتمة

خاتمة

على ضوء ما ورد في هذه الدراسة ومن خلال بحثنا ودراستنا تبين لنا أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، بحيث يعمل هذا الأسلوب على خفض التكاليف في مراحل مبكرة من الإنتاج كمرحلة التصميم والتخطيط، إلخ. ويحقق مستوى تكلفة محدد للمنتج أو الخدمة وذلك بالتحكم في المصاريف والموارد المستخدمة في العمليات الإنتاجية والتشغيلية.

إن هدف المؤسسة من متابعة تكاليفها والتحكم فيها وضبطها وترشيدها وإتباع استراتيجيات معينة يعتبر بمثابة الرهان الذي يضمن لها المحافظة على الميزة التنافسية أو بالأحرى تدعيمها، سواء تعلق الأمر بميزة تميز المنتجات أو تخفيض التكاليف الذي يسمح لها بالاستمرار، ولكن هذا التميز لا يأتي إلا من خلال دراسة وفهم المؤسسة لأسلوب التكلفة المستهدفة وأهم الخطوات التي تقوم عليها، ولهذا فقد تم محاولة تجسيد هذه الدراسة على أرض الواقع وذلك بتسليط الضوء على إحدى المؤسسات الاقتصادية والمتمثلة في مؤسسة صيدال مقر إنتاج المدية، حيث مكنتنا هذه الدراسة في الأخير من اختبار الفرضيات والتوصل إلى مجموعة من النتائج التي تمثلت فيما يلي:

1- اختبار فرضيات الدراسة

من خلال دراستنا كانت نتيجة اختبار الفرضيات كما يلي:

- **الفرضية الأولى:** "هل يعزز أسلوب التكلفة المستهدفة الميزة التنافسية" والتي أثبتنا صحتها بحيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعزز الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية ويعتبر من أفضل الأساليب المساعدة في دعم تنافسية المؤسسة؛

الفرضية الثانية: "هل مؤسسة صيدال لها بدائل من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة" إثبات صحة هذه الفرضية بحيث يوجد للمؤسسة بدائل من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة وتتمثل هذه البدائل في: تخفيض التكاليف مع الحفاظ على نفس كمية الإنتاج، ورفع كمية الإنتاج مع الحفاظ على نفس التكاليف؛

الفرضية الثالثة: "هل تحقق المؤسسة التكلفة المستهدفة" هذه الفرضية التي تم نفيها ذلك لأن المؤسسة لا تحقق التكلفة المستهدفة.

2- نتائج الدراسة

من خلال دراستنا لموضوع البحث واختبار الفرضيات توصلنا إلى النتائج التالية:

- تطور الإدارة يرجع إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؛

- أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على خفض التكاليف مع الحفاظ على نفس جودة المنتج؛

- أسلوب التكلفة المستهدفة يتحقق في المؤسسة من خلال تخفيض التكاليف مع الحفاظ على الجودة العالية أو تحقيق التوازن بين التكلفة والجودة من أجل ضمان رضا العملاء والحفاظ على سمعة المؤسسة؛

- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم الأساليب في المشروعات اليابانية؛

- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لدى المؤسسات الجزائرية سيساعدها في كسب أسواق جديدة وهذا لدقة الأسلوب في تخفيض تكلفة المنتج الذي يقبله العميل ويكسبها الربحية؛

- لا يمكن لأي مؤسسة أن تتمتع بميزة تنافسية إلا إذا توافرت لديها مجموعة مصادر تنشأ من خلالها هذه الميزة كتقديم خدمات جديدة ومتميزة أو من ناحية التكلفة الأقل؛

- تعتبر التكلفة المستهدفة منهجا جديدا في الحصول على الأرباح وتحقيق الميزة التنافسية؛

- تخوف المؤسسة من تبني أساليب جديدة تختلف عن الأساليب التقليدية كأسلوب التكلفة المستهدفة وهذا راجع لعدم فهم المؤسسة لهذا الأسلوب بشكل جيد؛

– إذا طبقت المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة سيساعدها ذلك في كسب حصة سوقية أكبر في السوق المحلية وربما في السوق الدولية أيضا، مما يعود عليها بهامش ربح في المدى الطويل.

3- اقتراحات الدراسة

بعد عرض النتائج المتوصل إليها نقترح ما يلي:

– تقديم أهمية علمية لأسلوب التكلفة المستهدفة خاصة في مناهج الدراسة الجامعية، وهذا ما يجعل خريجي التخصصات المرتبطة بالمحاسبة أكثر إلماما به، وذلك لكونه من أحدث أساليب التكاليف الحالية، مما يساهم هذا التكوين في تحسين وتسهيل عملية تطبيقه في المؤسسات؛

– قيام المعاهد والجامعات بعقد دورات تدريبية حول التكلفة المستهدفة وغيرها من الأساليب الحديثة وأهميتها في المؤسسات، بحيث يمكن المؤسسات من الاستفادة منها في فهم وتعلم هذه الأساليب وتطبيقها؛

– ضرورة توعية المسؤولين عن الاهتمام بمحاسبة التكاليف في المؤسسة؛

– الاعتماد على الأساليب الحديثة في المؤسسات الجزائرية كأسلوب التكلفة المستهدفة؛

– توفير الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة؛

– العمل على تطوير الإدارة وعصرنتها لتواكب الأساليب الحديثة؛

– ضرورة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة للضغط على التكاليف إلى أدنى حد ممكن.

4- أفاق الدراسة

من ضوء دراستنا وجدنا مجموعة من النقاط التي تستحق البحث مستقبلا والتي تتمثل في:

- مختلف الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير؛

- كيف تأثر التكلفة المستهدفة على التكاليف العامة في المؤسسة.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

1-أحمد حسين علي حسين، **المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي**، الطبعة1، الدار الجامعية، مصر، 2013.

2- إسماعيل إبراهيم جمعة، زينات محمد محرم، عمرو عباس العتر، **محاسبة التكاليف المتقدمة في مجالات التخطيط والرقابة**، دط، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، الإسكندرية، 2008.

3- بشير العلاق، **تنظيم وإدارة العلاقات العامة**، دط، دار اليازوري، الأردن، 2010.

4- حسين بالعجوز، محاد عريوة، **المحاسبة الإستراتجية تطورات أساليب المحاسبة** الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة، دط، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2019.

5- خيرت ضيف، **في المحاسبة الإدارية الميزانيات التقديرية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1985.

6- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، **أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة**، دط، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008.

7- صلاح بسيوني، عبد المنعم فليح، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة 1، سوتير الشاطبي، مصر، 2007.

8- علي احمد أبو الحسن، **المحاسبة الإدارية المتقدمة**، الطبعة 1، الدار الجامعية، مصر، 1997.

9- علي السلمي، **إدارة الموارد البشرية الإستراتجية**، الطبعة2، دار غريب، القاهرة، 2001.

10- علي عباس، **أساسيات علم الإدارة**، دط، دار المسيرة، الأردن، 2004.

11- عمر صقر، **العولمة وقضايا الإدارة المعاصرة**، الطبعة1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

12- فداغ الفداغ، **المحاسبة الإدارية**، دط، مؤسسة الوراق، عمان الأردن، 2000.

13- محمد احمد الخضيري، **صناعة الميزة التنافسية**، ط1، مجموعة النيل العربية، القاهرة، دس.

14- محمد الفيومي محمد، **أصول محاسبة التكاليف**، دط، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1991.

15- محمد تسيير، عبد الحكيم رجبي، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة 3، دار وائل، الأردن، 2004.

16- محمد فريد الصحن، **إدارة الأعمال**، دط، دار الجامعية، الأردن، 2001.

17- محي الدين القطب، **الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية**، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012.

18- ناصر نور الدين عبد اللطيف، **دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف**، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

19- نبيل مرسي خليل، **الميزة التنافسية في مجال الأعمال**، دط، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1996.

20- هشام حرير بوشمال، عبد الرحمان، **التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية**، الطبعة1، دار الوفاء لدنيا للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2014.

21- وليد ناجي الحبالى، **مدخل في المحاسبة الإدارية**، دط، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمرك، 1991.

22- يوحنا آل آدم، صالح زرق، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة**، دط، دار الحامد، الأردن، 2006.

2- الأطروحات والرسائل الجامعية

23- أبو القاسم حمدي، **تنمية كفاءات الأفراد ودورها في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية الأغواط**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003.

24- أحلام بن فطيمة، فاطمة الزهراء بالرمضان، عبير زابي، **واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة بولاية الوادي**، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2019/2018.

25- أحمد حابي، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة-**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2011/2010.

26- أحمد مداح، زكريا المبارك، **دور التكلفة المستهدفة في تحسين تنافسية المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بلحاد بوشعيب، عين تيموشنت، 2018/2017.

27- أسامة سالم، **دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق الميزة التنافسية**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم بواقي، الجزائر، 2014/2013.

28- أسماء حبشي، **استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية،** أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص علوم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020.

29- ألاء مصطفى خليل، **نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة دراسة حالة،** رسالة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

30- أنعام أحمد محمد الحاج، **المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي،** مذكرة ماجيستير في المحاسبة، تخصص محاسبة التمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2014.

31- بن صابر زهرة، أتشي هاجر، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم الأداء المالي،** مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2021.

32- بوسهوة نذير، **دور إدارة المعرفة في تعزيز الميزة التنافسية،** رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال والتسويق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2008.

33- حسين عيسى أبو حمام، **أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات،** رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2013/2012.

34- راضية عطوي، **الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح،** أطروحة دكتورا في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس1، سطيف، 2017/2016.

35- راضية عطوي، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف**، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008.

36- سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPLالبليدة**، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010.

37- سليمة تي، صبرينة خفاش، عائشة أبا، **دور التكلفة المستهدفة في تقييم الأداء**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2018/2017.

38- سملالي يحضية، **أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

39- سمير شاكر محمود العاني، **أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2015.

40- العيدي عقيلة، فرقاني أمال، **استراتيجيات التنافس وأثرها على الميزة التنافسية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، 2016/2015.

41- غوتية بن سعيد، زهرة غاني، **أثر الإبداع الإداري في تحقيق الميزة التنافسية**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2019.

42- كنوي مهدية، **أهمية طريقة الوقت المحدد كأداة في محاسبة التسيير بالمؤسسة**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2022.

43- محار عبد الله الخليل، **تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

44- محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، **استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج**، رسالة ماجستير في الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2008.

45- محمد هيثم الدبس، **نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2014.

46- محمود بوخديمي، مصطفى خضراوي، **أثر طريقة التكلفة المستهدفة على الأداء المالي دراسة حالة مؤسسة وفاء فايل لتحويل الورق وصناعة أدوات مختلفة من الورق**، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة ، تخصص محاسبة، ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2022.

47- منافي علي العازل، محمود احمد إبراهيم، **إثر التكامل بين نظام الإنتاج بالوقت المحدد والية جدولة وضبط العمليات الإنتاجية في تحسين كفاءة العمليات التشغيلية**، دراسة حالة مقارنة، جامعة البحث، 2016.

48- ميساء محمود محمد راجخان، **دور التكاليف المستهدفة وتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة**، رسالة ماجيستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2002.

49- هناء بن سعيد، **دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

3- المقالات والمداخلات

50- سالم إلياس، **التنافسية والميزة التنافسية في منظمات الأعمال**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد08، العدد1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الجزائر،2021، ص ص230، 248.

51- طلال سليمان جريرة، **نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن دراسة ميدانية**، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد 1، الأردن، 2013، ص ص،88-103.

52- علاء عبد الحسن حسن المحمدي، سلمى منصور سعد الربيعي، **استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية**، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد12، العدد2، 2020، ص ص، 102-11

53- عوادي عبد القادر، شيخ عبد القادر، العيفة رحيمة، **استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية**، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد04، العدد02،الجزائر،2019، ص ص،71-86.

54- غسان فلاح المطارنة، **متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في** الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم **الاقتصادية والقانونية**، المجلد24، العدد2، الأردن، 2008، ص ص، 277-306.

55- فيصل زماط حسن السليم، **التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2007.

56- مثنى فالح بدر الزيدي، **التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية دراسة لأراء عينة من المحاسبين في مدينة الموصل**، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 97، 2010، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2008، ص ص، 310-355.

57- معموري صورية، الشيخ هجيرة، **الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف – الجزائر، 2010.

58- مهند مجيد طالب، **إدارة بناء هيكل التكلفة المستهدفة في إطار تقنية فلسفة هندسة القيمة لأغراض تصميم المنتج في بيئة الأعمال التنافسية (دراسة حالة)**، مجلد الدنانير،العدد 10، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العراق، 2017، ص ص، 269-303.

59- ناجي شايب ألركابي، **أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي دراسة حالة شركة الصناعات الإلكترونية**، مجلة التقني، المجلد23، العدد6، بغداد، 2010، ص ص156-178.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

60- A. N. BARBOLE, Yuvraj D. NALWADE & Santosh D. PARAKH, **Impact of cost control and cost reduction techniques on manufacturing sector**, Indian Streams Research Journal, 2013, vol. 3, no 5, pp,1-8.

61- Alireza Azimi SANI & Mahdi ALLAHVERDIZADEH, **Target and kaizen costing**, World academy of science, engineering and technology, 2012, vol. 6, no 2, pp, 47-53.

62- Michael SLATER, **Target costing as a strategic cost management tool in the South African motor industry**, Magister Degree in cost and management accounting, Nelson Mandela Metropolitan University, Port Elizabeth, Afrique du Sud, 2010.

63- Robin cooper & Regine Slagmulder, **influencing the target costing process: lessons from Japanese practice,** 1997, pp,1-30**.**

الملاحق

الملحق 01 site de production Medea

Filiale de groupe saidal

Direction de control de gestion

		CENTRES AUXILIAIRES				CENTRES PRINCIPAUX	
Désignation	somme	ADM	MTC	IMP	LABO	Bâtiment "A"	Bâtiment" B"
Achats consommés	64 001,38	64 001,38	64 001,38	64 001,38	0,00	0,00	384 008,28
Energies	0,00	0,00	274 796,91	412 195,37	12 778 056,54	140 146,43	0,00
total 60	64 001,38	64 001,38	338 798,29	476 196,75	12 778 056,54	140 146,43	384 008,28
Sérvices extérieurs et autres	40 167 710,55	4 468 370,18	3 669 025,25	4 371 334,30	7 016 157,43	6 405 848,38	73 093 884,12
charges de personnel	1 090 305,86	272 576,47	145 687,42	220 880,93	1 311 186,79	728 437,11	3 322 613,12
impôts ,taxes et Autres charges opérationnels	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
charges financiéres	8 441 650,18	8 441 650,18					
Dot.aux Amortissments	82 534 427,32	2 824 873,96	61 708,82	2 535,52	6 899 212,70	34 763 617,34	33 037 873,52
total 61 au 68	132 234 093,91	######## ####	3 876 421,49	4 594 750,75	15 226 556,92	41 897 902,83	109 454 370,76
total 61 au 68	132 298 095,29	######## ####	4 215 219,79	5 070 947,50	28 004 613,46	42 038 049,25	109 838 379,04

الملحق 02

site de production Medea **Exercice 2019**

Filiale de groupe saidal

Direction de control de gestion

TABLEAU DES REPARATION DES CHARGE DU BATIMENT A SUR DES ATELIERS

Désignation	BAT-SPC"A"	Atelier			
		Gélules	comprimés	poudre pour sirop	flacon injectables
Achats consommés	261 074	29556172,16	91673638,8	38312252,24	101532219,8
Energies	701196,6399	84627,18068	96716,77792	120895,9724	398956,7089
charges de personnel	55943554,13	8725141,469	9238385,085	8211897,854	29768129,72
Dot.aux Amortissments	11275861,08	1360879,786	1555291,183	1944113,979	6415576,132
total charges directes	328994894,8	39726820,6	102564031,8	48589160,05	138114882,3
Achats consommés	20799702,38	2032865,825	3894436,001	2621667,506	12250733,05
Energies	23368373,07	2820320,887	3223223,871	4029029,839	13295798,47
Sérvices extérieurs et autres	19542944,09	1910036,136	3659126,638	2463261,28	11510520,04
charges de personnel	110015581,3	17158393,41	18167710,67	16149076,15	58540401,05
impôts ,taxes et Autres charges opérationnels	5950147,426	581539,6363	1114076,919	749977,4697	3504553,401
charges financiéres	4728959,172	462186,3964	885427,5177	596054,6152	2785290,643
Dot.aux Amortissments	37219508,93	4492009,699	5133725,37	6417156,712	21176617,15
total charges indirectes	221625216,4	29457351,99	36077726,99	33026223,57	123063913,8
TOTAL DES CHARGES	550620111,2	69184172,59	138641758,8	81615383,62	261178796,1

الملحق 03

Site de production Medea **Exercice 2020**

Filiale de groupe saidal

Direction de control de gestion

TABLEAU DES REPARATION DES CHARGE De Produit AMOXYPEN 500 MG Gélules

Désignation	Amoxypen 500 mg	Amoxypen 500 mg
Achats consommés	9325764,64	26,08
Energies	29543,51109	0,08262001
charges de personnel	3045963,622	8,518200311
Dot.aux Amortissments	475085,7433	1,328602711
total charges directes	12876357,52	36,00942303
Achats consommés	709677,3586	1,98465072
Energies	984579,4311	2,753429081
Sérvices extérieurs et autres	666797,2786	1,864734281
charges de personnel	5990028,05	16,75143407
impôt ,taxes et autres charges opérationnels	203016,6024	0,567746796
charges financiéres	161350,1574	0,451224352
Dot.aux Amortissments	1568169,202	4,385469112
total charges indirectes	10283618,08	28,75868841
TOTAL DES CHARGES	23159975,6	64,76811145
Qantité oroduit	357583	1
prix de revient	64,76811145	64,76811145

	IMPRIME FICHE DE POSTE	Référence : IMP.02 (PR.G.DRH.06) Version : 03 Page 1 sur 1

Direction/Entité	Site de Production Médéa
Structure	Planification et contrôle de gestion
Date D'élaboration	01/03/2020
Date de Mise à jour	01/03/2020
N° d'Ordre	02/F.P/SP-MED/P.C.G/03/2020

1. Intitule du poste :
Chef de Département Contrôle de Gestion.

2. Rattachement hiérarchique :
Sous Directeur Planification et Contrôle de Gestion.

3. Relations fonctionnelles :
- ✓ Toutes les structures du site.
- ✓ Groupe SAIDAL.

4. Mission :
Est garant du suivi et de l'élaboration des différents Tableaux de bords et paramètres.

5. Descriptif des tâches :
- ✓ Etablir et élaborer les tableaux de bord et les différents canevas.
- ✓ Participer et collaborer avec le Directeur du site et les structures à l'élaboration des budgets annuels du site.
- ✓ Participer a l'établissement des rapports d'activités mensuels, semestriels et annuels et le plan Annuel,
- ✓ Préparer les calculs liés aux primes de rendement,
- ✓ Assurer le suivi du budget mensuel, annuel des différentes structures par rapport au plan.
- ✓ Actualiser les coûts chaque semestre.
- ✓ Assurer le suivi des prix des produits finis et actualiser la valorisation.
- ✓ Appliquer et faire appliquer les règles et normes liées à l'hygiène et sécurité.

6. Autorité et Responsabilité :
- ➢ Est Responsable du suivi et du contrôle de la gestion et coûts pour le pilotage de l'activité du site.
- ➢ Assurer l'élaboration des tableaux de bords et les différents canevas du site.

7. Critères d'accès au poste :
7.1 Formation de base : Bac + 8 Semestres (Master en Sciences Commerciale, Finances)
7.2 Formation complémentaire : Contrôle de gestion ou analyse financière.
7.3 Expérience professionnelles : 04 à 6 Années
7.4 Autres exigences, Aptitudes, Capacités: /

8. Suppléance : Chargé Contrôle de gestion.

	Responsable d'activité	Responsable Hiérarchique	Titulaire du poste
Nom			
Date			
Signature			

La photocopie de ce document est interdite, document non valable en l'absence du tampon rouge « Copie Contrôlée Assurance Qualité »

الملحق 04