وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحي فارس - المدية -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم تجارية
تخصص: محاسبة

بعنوان

دور التكلفة المستهدفة في رفع القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة
-ENICAB-

من إعداد الطالبين:
سقدي جمال
بوسكين ياسين

تحت إشراف:
د/ بوجطو حكيم

أعضاء لجنة المناقشة:

د. بوعرار شمس الدين	أستاذ محاضر	جامعة المدية	رئيسا
د. بوجطو حكيم	أستاذ محاضر	جامعة المدية	مشرفا ومقررا
ا. بوعمرة جودي	أستاذ محاضر	جامعة المدية	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية: 2016/2015.


بسم الله الرحمن الرحيم

كلمــة شكــر وتقديــر

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم، ويسرت لنا سبله، ويسرت لنا من يعيننا على تحصيله، وعلمتنا ما لم نكن نعلم.....

ثم الصلاة والسلام على الحبيب المصطفى، خاتم الأنبياء والمرسلين سيد الخلق أجمعين

قد لا تعبر الكلمات عن معناها الحقيقي وقد لا يكون الإقرار في مستوى العرفان بالجميل لذا يتنازع في نفسنا أن نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان الكبير لكل من جعلهم الله عونا لنا ، على رأسهم الأستاذ المشرف الدكتور **حكيم بوجطو** الذي لم يبخل علينا بعطائه وتوجيهاته السديدة في سبيل إتمام هذا العمل وكذا جميع عمال المكتبة على مساعدتهم لنا في إنجاح هذا العمل كما نتفضل بشكرنا للأستاذ **شمس الدين بوعزار** على المجهودات المبذولة والذي لم يبخل علينا بمجهوداته. وإلى من ساهم بشكل كبير في طبع المذكرة وإخراجها في شكلها النهائي وإلى كل من بذل معنا جهدا ووفر لنا وقتا ونصحا لنا فعلا ، أسأل الله أن يجزيهم خير الجزاء .

الإهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك.

إنه لا يسعني في هذه اللحظات التي لعلني لا أملك أغلى منها أن اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى:

- الذي يخفق له قلبي باستمرار، ضياء قلبي ونور بصري:"**محمد صلى الله عليه وسلم**".
- إلى الذي تعجز كل الكلمات عن وصف جميله و عطائه و جميع السكنات والحركات عن رد جميله و وفائه حقه ،إلى أحب شخص في هذه الدنيا...إلى قلبي بعد الله و رسوله...إلى الوالد الحبيب (رحمه الله أسكنه فاسح جنانه) .
- إلى الوالدة العزيزة حفضها الله و اطال في عمرها التي لطالما حرصت على تشجيعي و مؤازرتي
- الى اخوتي رضا و سيدعلي
- إلى الذين أحاطوني بمساعدتهم وبحبهم: أهلي وأقاربي
- المعادلة التي ترسم منحنى حياتي: أصدقائي وليد و عماد الذي شاركني مذكرتي و كل من درس معي.

من فتح هذه الرسالة وتصفح أوراقها بعدي

جمال



الإهـــــداء

الحمد والشكر أولا لمبدع الكون سبحانه وتعالى الأحد الصمد الذي سدد خطانا وأنار سبيلنا ويسر لنا إتمام هذا العمل.

والصلاة و السلام على أفضل مبعوث للعالمين محمد خاتم الأنبياء و المرسلين

أهدي ثمرة جهدي إلى من هي أندى من قطرات الندى و أصفى من ماء الحيى إلى من تفرح لفرحي وتحزن لحزني أنت يا من أكرمك الله وجعل الجنة تحت أقدامك غرستني بفضلك وعطفك ولم تبخلي علي بحنانك التي حملتني وهنا على وهن وبكيت من أجلي في صمت إليك يا أغلى شخص في الوجود أمي الحبيبة أطال الله عمرها.

إلى من كابد الشدائد الأنعم بالأمان إلى من أدبني وعلمني العطاء بدون انتظار والذي أحمل اسمه بكل افتخار الذي غرسني بفضله و حنانه وأوقد لي شمعة الأمل أبي العزيز أطال الله عمره.

أهد ي هذا النجاح إلى إخواتي عقيلة وابنتيها حنين ورحيل، حميدة، وليد، أمل.

إلى أخوالي و خالاتي وأبناءهم وأعمامي وعماتي وأبنائهم

والى أصدقائي:ابراهيم،نجيب، بومدين، المختار، الطاهر، محمد، نورالدين،فاتح،سفيان،اسحاق.

وإلى كل من ساعدني في نجاحي من قريب او من بعيد و إلى الذين لم تحملهم مذكرتي لكن هم في ذاكرتي

الى من فتح وتصفح هذه المذكرة من بعدي.

ياسين

الملخص:

تنشط المؤسسة وخاصة الصناعية في محيط يتسم بالتنافس الشديد والتغير السريع في المنتجات وميولات وتفضيلات العميل الذي يبحث عن الجودة وانخفاض الأسعار، وفي ظل ذلك تسعى المؤسسة جاهدة إلى البيع بأسعار ترضي العميل ولذا يعد قرار تخفيض التكلفة واحد من أهم القرارات الإدارية التي تتخذ في المؤسسة نتيجة دراسة معمقة وإستراتيجية مدروسة.

ورغم ذلك لازالت المؤسسة تعتمد في تحديده على الأساليب التقليدية المبنية على تحديد التكلفة المنتوج وفي حين هناك أساليب حديثة تسمح لها بتحسين سياسة تخفيض التكلفة فيها ومنها التكاليف المستهدفة حيث تعتبر أسلوب يعتمد على تخفيض تكلفة إنتاج المنتوج في مرحلة تخطيطه وتصميمه مع المحافظة على جودته، بعد تحديد سعر البيع بناءا على دراسة السوق ورغبة العميل وهامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه على عكس الأساليب التقليدية التي تعمل على تحديد سعر البيع بعد تحديد تكلفة المنتوج وبالتالي فإن التكاليف المستهدفة تلعب دور كبير في تحسين والريادة في التكلفة للمنتجات في المؤسسة

حيث يعتبر تخفيض التكاليف من أهم العوامل التي تؤثر على القوة التنافسية حيث أن السعر له علاقة قوية في كسب المستهلكين، فكلما انخفضت التكلفة انخفض السعر وبالتالي زيادة الرضا للعملاء وكسب ثقتهم.

–الكلمات المفتاحية :محاسبة التكاليف – التكلفة المستهدفة–القدرة التنافسية .

الفهرس المحتويات

المحتويات

كلمة شكر وتقدير

الإهداء

الملخص

فهرس المحتويات

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

مقدمة: .....

الفصل الأول: مدخل التكلفة المستهدفة.

تمهيد.....2

المبحث الأول : محاسبة التكاليف والتكلفة المستهدفة .....

المطلب الأول : محاسبة التكاليف .....3.....

الفرع الأول : مفهوم محاسبة التكاليف .....3.....

الفرع الثاني :العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية و المالية 7.....

الفرع الثالث : تبويب عناصر التكاليف و دوافع الاتجاه لاسلوب التكلفة المستهدفة 10.....

المطلب الثاني : مفهوم التكلفة المستهدفة والخلفية النظرية والتاريخية 16.....

الفرع الأول : مفهوم التكلفة المستهدفة .....16.....

الفرع الثاني : الخلفية النظرية و التاريخية لاسلوب التكلفة المستهدفة 18.....

الفرع الثالث: الحاجة الى تطبيق منهج التكلفة المستهدفة 19

المطلب الثالث: اسس ومقومات التكلفة المستهدفة 21

الفرع الاول: اهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة 21

الفرع الثاني: اهداف التكلفة المستهدفة 21
الفرع الثالث: مبادئ منهج التكلفة المستهدفة 22
الفرع لارابع: خصائص منهج التكلفة المستهدفة 26
المبحث الثاني : تفعيل و تطبيق منهج التكلفة المستهدفة .....27.....
المطلب الأول : الالزاميات و العوامل التي تدعم تطبيق منهج التكلفة المستهدفة .....27.....
الفرع الأول : اهم العوامل التي تدعم تطبيق منهج التكلفة المستهدفة .....27.....
الفرع الثاني : مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة .....28.....
المطلب الثاني : طرق التقدير و العوامل المؤثرة في تطبيق التكلفة المستهدفة .....36.....
الفرع الأول : طرق تقدير التكلفة المستهدفة .....36.....
الفرع الثاني : العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة .....36.....
المطلب الثالث: مزايا وصعوبات تطبيق منهج التكلفة المستهدفة 39
الفرع الأول : مزايا تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة .....40.....
الفرع الثاني : الصعوبات التي تواجه تطبيق منهج التكلفة المستهدفة .....40.....
خلاصة الفصل الأول .....41.....
الفصل الثاني: علاقة التكلفة المستهدفة بالقدرة التنافسية
تمهيد... 43
المبحث الأول : القدرة التنافسية 44
المطلب الأول : مفهوم المنافسة و التنافسية .....44.....
الفرع الاول: تعريف المنافسة و التنافسية .....44.....
الفرع الثاني: انواع التنافسية .....49.....
الفرع الثالث :السياسات التنافسية ..... 50....
الفرع الرابع :مؤشرات قياس تنافسية المؤسسات 52
المطلب الثاني: مفهوم القدرة التنافسية 59
الفرع الاول: تعريف القدرة التنافسية 59
الفرع الثاني: اهمية القدرة التنافسية 59
الفرع الثالث :محددات القدرة التنافسية 60
الفرع الرابع:الاستراتيجية العامة للتنافس.....61
المبحث الثاني : علاقة التكلفة المستهدفة بدعم القدرة التنافسية .....62.....
المطلب الأول: التخطيط للتكلفة المستهدفة وعلاقته بالقدرة التنافسية .....62.....
المطلب الثاني : دور التكلفة المستهدفة و تخفيض الاسعار في دعم القدرة التنافسية .....64.....

خلاصة الفصل الثاني 69

الفصل الثالث :دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة

تمهيد. 71
المبحث الأول: تقديم مؤسسة صناعة الكوابل 72
المطلب الأول: نشأة مؤسسة ENICAB والتعرف بها 72
الفرع الأول: نشأة مؤسسة ENICAB 73
الفرع الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة 73
الفرع الثالث: نشأة المؤسسة واهميتها الاقتصادية 74
المطلب الثاني: التعريف بالمنتوج محل الدراسة 82
الفرع الأول: التعريف بالمنتوج 82
المبحث الثاني : مراحل الانتاج 83
المطلب الأول : حساب التكلفة حسب الطريقة المتبعة في المؤسسة 84
الفرع الأول : حساب تكلفة المنتوج 84
المطلب الثاني :طرق تحديد السعر 89
المبحث الثالث : **محاولة تسعير المنتج و تحديد التكلفة وفقا لاسلوب التكلفة المستهدفة** 92
المطلب الأول: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة 90
خلاصة الفصل الثالث 94
الخاتمة العامة 96
قائمة المراجع 98

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1.1	وظائف محاسبة التكاليف	6
2.1	التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف	11
3.1	تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط	13
4.1	رسم توضيحي يبين العلاقة بين مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة	36
1.3	الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	78

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1.1	أوجه الإختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	8
2.1	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	9
1.3	تكلفة الشراء للمادة الاولية المستعملة	84
2.3	تكلفة الاجمالية لليد العاملة المشرفة على انتاج الكابل	85
3.3	اهتلاك الالات المستعملة في انتاج الكابل	86
4.3	تكاليف الانتاج المباشرة لانتاج 1000متر من الكابل	87
5.3	التكاليف الاجمالية	88
6.3	تحديد سعر البيع	88

7.3	التكلفة المستهدفة	92
8.3	تحديد سعر البيع	92

مقدمة

مقدمة

تواجه المؤسسات اليوم تغيرات سريعة في بيئتها الداخلية، الأمر الذي حتم عليها الاهتمام أكثر فأكثر بالفكر الاستراتيجي الذي يعني إدراك مختلف عناصر البيئية وتحليلها، وكذلك قدرات المؤسسة للاستفادة منها في بناء إستراتيجيات تتماشى مع ظروفها، ويقابل نظام معلومات محاسبة التكاليفٌ عددا محدودا فقط من الاحتياجاتها في المعلومات المتعلقة بقرارات هذا النظام على دعم احتياجات المنافسة، ولكي تضمن المؤسسة بقاءها واستمرارها في هذا المحيط التنافسي يمكنها أن تتبع استراتيجيات مختلفة كإستراتيجية الريادة في التكلفة أو إستراتيجية التميز في المنتج وإستراتيجية التركيز ، غير أن إتباع إحدى هاتين الإستراتيجيتين لا يعني بالضرورة عدم الاهتمام بالأخرى،فاختيار المؤسسة لإستراتيجية التميز في المتوج لا يعني تجاهلها لتكاليفه وإنما ستحاول أن تركز في منافستها لباقي المؤسسات على جودة ووظائف المنتوج الذي تعرضه بالدرجة الأولى بدلا من اعتبار التكلفة والسعر نقطة تركيزها الأساسية، أما إذا اتبعت إستراتيجية الريادة في التكلفة فإنها ستعمل على جعل أدائها يفوق أداء منافسيها في إنتاج المنتوجات أو الخدمات بأقل التكاليف وبالتالي الحصول على أرباح مستديمة بأقل الأسعار دون إهمال جودة المنتوج أو الخدمة المقدمة، أي أنها ستعمل على تحسين نسبة الجودة السعر بشكل مستمر فمن الضروري تجنب تخفيض التكاليف دون الاهتمام بجودة المنتوج ووظائفه وخصائصه في آن واحد.

إشكالية البحث

لقد أدى التطور الملحوظ في عصر التكنولوجيا والسرعة وكذا تعدد المؤسسات الإنتاجية إلى وجود الفائض في العرض وزيادة المنافسة، حيث أصبح النظام التقليدي للتسعير على أساس التكلفة غير متناسب مع المحيط الحالي،لأن سعر البيع أصبح يتحدد في السوق كما أن انشغالات المؤسسات قد تغيرت استجابة للتغير الملحوظ في المحيط الاقتصادي، فبعد أن كانت المؤسسات تهتم بالإنتاج فقط ظهر لها انشغال آخر يتمثل في ضمان تسويق ما تقوم بإنتاجه، مما أدى إلى ظهور منافسة على الإنتاج بأعلى جودة وبأقل تكلفة، أي أن التحكم في التكلفة أصبح يمثل سلاحا تنافسيا والهدف الذي يجب بلوغه لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، بعد أن كانت تعتبر مجرد نتيجة التطوير المبذولة، ومن هنا يمكن تحديد ***الإشكالية الرئيسية في : ماهو دور الذي يمكن للتكلفة المستهدفة أن تلعبه في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة.***

ويمكن تقسيم هذه الإشكالية إلى عدة أسئلة فرعية تتضمن الدراسة الإجابة عليها، أهمها ما يلي:

-هل أسلوب التكلفة المستهدفة امتداد أو بديل للأساليب التقليدية في تحديد التكلفة ؟

-هل يمكن تطبيق هذا الأسلوب في المؤسسات الجزائرية ؟

-هل توجد علاقة بين التكلفة المستهدفة والقدرة التنافسية للمؤسسة ؟

-هل تطبق المؤسسة محل الدراسة أساليب حديثة في تحديد التكلفة ؟

الفرضيات:

للإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- ❖ هي امتداد للأساليب التقليدية لتحديد التكلفة .
- ❖ يمكن تطبيق هذا الأسلوب في المؤسسات .
- ❖ لأسلوب التكلفة المستهدفة دور في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة .
- ❖ المؤسسة محل الدراسة تطبق أساليب حديثة في تحديد التكلفة، وقد أدت إلى تعزيز القدرة التنافسية.

أسباب اختيار الموضوع

تعود أسباب اختيار الموضوع إلى عدة أسباب، منها ما يتعلق بالموضوع، وأخرى شخصية، يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ❖ حداثة الموضوع حيث أصبح التحكم في التكاليف من الاهتمامات الكبرى للمؤسسة .
- ❖ التخصص في مجال المحاسبة .
- ❖ الميول الشخصي إلى المواضيع ذات الصلة بمحاسبة التكاليف والمحاسبة التحليلية بصفة خاصة.

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على التكلفة المستهدفة فيما إذا كانت تساهم في رفع الأداء التنافسي للمؤسسة في السوق في ظل المنافسة الشرسة في الأسعار وتخفيض التكلفة من خلال البحث عن الأسلوب الأمثل لرفع المنافسة والقدرة التنافسية .

أهداف البحث

يهدف هذا البحث أساسا إلى محاولة الكشف عن العناصر التالية:

- ❖ إعطاء صورة واضحة عن التكلفة المستهدفة وإعطاء نظرة عن كيفية استخدامه وخطواته .
- ❖ إثبات أن التكلفة المستهدفة أداة فعالة في تخفيض التكلفة وزيادة الحصة السوقية .
- ❖ إبراز فعالية التكلفة المستهدفة في رفع القدرة على التنافس والمنافسة .

أدوات الدراسة والمنهج المتبع

تحقيقا لاختبار صحة الفرضيات، والإجابة النهائية عن الإشكالية، تم الاعتماد على الدراسات والأبحاث والكتب والدوريات والتقارير الوطنية والدولية في مجال موضوع البحث بهدف خدمة البحث، بغية توضيح المفاهيم سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة ودورها في في دعم القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية حيث ساعد هذا المنهج على وصف وتحليل مختلف المعلومات المتعلقة بأسلوب التكلفة المستهدفة ومن ثم تبيين كيفية مساهمة في رفع القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية بطرق علمية حديثة، ومنهج دراسة الحالة من خلال جمع الملاحظات والمعلومات المتعلقة بالجانب النظري وكذا الحصول على معلومات المحاسبة التحليلية لمنتج من منتجات المؤسسة ومحاولة تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة.

<u>الدراسات السابقة</u>

لقد تم تناول الموضوع في العديد من الملتقيات الدولية،أما بالنسبة للأبحاث الجامعية فقد تم أخذ موضوع في بعض الدراسات ومن أهمها مايلي :

3-دراسة راجخان (2002)بعنوان دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة.

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية في اليابان خاصة، وكذلك في الدول المتقدمة التي قامت باستخدام هذا الأسلوب في

مؤسساتها الصناعية وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية العاملة بالمملكة العربية السعودية والاستفادة من التجربة اليابانية.

1-دراسة مطارنة(2008)بعنوان متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر الأزمة لتطبيق هذا الأسلوب، كذالك المعوقات التي تحول دون تطبيقه، وقد تم من خلال الجانب النظري التعرف على مفهوم التكلفة المستهدفة وأهداف التكلفة المستهدفة وقد تمت الدراسة على إحدى وثلاثون شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها اهتمام ومعرفة بهذا الأسلوب .

2-دراسة راضية عطوي (2008) بعنوان دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، وقد تناولت الدراسة مدخل لمحاسبة التكاليف وتطورها، كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس تخفيض التكاليف وتم أيضا بالقيام بدراسة حالة تطبيقية كمحاولة لإسقاط هذه الأساليب على ارض الواقع، وقد تطرقت إلى مختلف الأساليب الحديثة، لكنها غضت النظر عن الأساليب التقليدية وأسعار التنازل.

4-دراسة أبوعودة(2008)بعنوان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة التسعير الخدمات المصرفية .

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف ما إذا كانت البنوك التجارية العاملة في الأردن تدرك المزايا المترتبة على تبني منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية .

يتضح من خلال الدراسات إنها تتفق جزئيا مع موضوع بحثنا واختلفت في الأهمية والأهداف والأساليب وذالك نتيجة اختلافها في المتغير التابع أو التغير المستقل.

-ومن خلال دراستنا سنحاول ربط أسلوب التكلفة المستهدفة مع الأداء التنافسي للمؤسسات الاقتصادية مع تحديد التكلفة المستهدفة بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة بهدف تبيين العلاقة القائمة بين التكلفة المستهدفة و كسب رضا الزبون للحصول على الحصة السوقية الأكبر في السوق من خلال تخفيض السعر والتوصل إلى مجموعة مقترحات التي يمكن أن تفعل دور التكلفة المستهدفة في كسب ورفع القدرة التنافسية.

صعوبات الدراسة:

واجهتنا عدة صعوبات أهمها:

-قلة المراجع التي تتناول موضوع التكلفة المستهدفة.

-عدم وجود مراجع في المكتبة الجامعية التي تتحدث عن أسلوب التكلفة المستهدفة.

-عدم وجود مؤسسات تطبق نظام التكلفة المستهدفة.

-لم نتمكن من الحصول على المعلومات المتعلقة بالسنة الجارية للمحاسبة التحليلية للمؤسسة .

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل، بسكرة .

الحدود الزمنية:2016/04/13الى غاية 2016/05/22.

المعلومات المتعلقة بالمحاسبة التحليلية متعلقة بدورة 2011

هيكل البحث:

قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول الذي جاء بعنوان مخل التكلفة المستهدفة الذي تطرقنا فيه إلى محاسبة التكاليف وتفعيل وتطبيق منهج التكلفة المستهدفة ومفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة، ومراحلها ومبادئها.

أما الفصل الثاني والمعنون بالقدرة التنافسية فتطرقنا إلى المنافسة و التنافسية وعلاقة التكلفة المستهدفة بدعم القدرة التنافسية.

أما الفصل الثالث و المعنون دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة تطرقنا فيه إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة ثم تناولنا واقع التكلفة في المؤسسة و كذلك محاولة تحديد تكلفة المنتج من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة.

الفصل الأول

مدخل التكلفة المستهدفة

تمهيد:

يشهد العالم في الوقت الحالي تطورا في شتى المجالات وتنوع المنتجات ومواصفاتها، ولاشتداد المنافسة في تقديم خدمات مميزة وذالك للفوز بالحصة السوقية الأكبر، وامتدت المنافسة في الصناعة لتفرض على المؤسسة الارتقاء بتقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة مع توفير متطلبات العملاء، حيث أصبحت أساليب حساب التكلفة التقليدية المستعملة حاليا في معظم المؤسسات الصناعية مسؤولية بشكل مباشر أو غير مباشر عن معظم مشاكل الإنتاج التي تتعرض لها المؤسسات وبالتالي يتعين عليها البحث عن أسلوب تكاليف يمكنها من مواكبة التغيرات الحديثة، ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة الذي سنحاول التطرق إليه في هذا الفصل من خلال التطرق على عموميات حول محاسبة التكاليف ثم مدخل للتكلفة المستهدفة .

المبحث الأول: محاسبة التكاليف والتكلفة المستهدفة.

تعددت المفاهيم والتعريف ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد للتكلفة المستهدفة فقد عكست التعاريف وجهات النظر المختلفة في تحديد مفهوم للتكلفة المستهدفة ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق بالوقوف عند مفهوم التكلفة المستهدفة حيث سوف نقسم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب سوف نتطرق في المطلب الأول إلى مفهوم محاسبة التكاليف بشكل عام وأسباب الاتجاه لأسلوب التكلفة المستهدفة كما سوف نتطرق في المطلب الثاني إلى ماهية التكلفة المستهدفة من خلال التوقف في النقاط التالية مفهوم التكلفة المستهدفة وكذا الخلفية النظرية للتكلفة المستهدفة ومدى الحاجة إليها إما في المطلب الثالث سنتطرق إلى أهمية وأهداف ومبادئ وخصائص التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: محاسبة التكاليف

لكل مؤسسة اقتصادية نظام للمحاسبة المالية تستخدم في تسجيل وتبويب البيانات المتعلقة بالأنشطة المالية وفي إعداد الحسابات الختامية والكشوفات المالية التي تعبر عن نتائج الأعمال والمركز المالي خلال فترة معينة ولكن هذه الكشوفات والتقارير لا توفر المعلومات التفصيلية عن كل نشاط مالي للمؤسسة على حدى بل تظهر نتيجة جميع الأنشطة بصورة موحدة وذلك مالا يخدم الإدارة في عمليات اتخاذ القرارات ومن هنا ظهرت أهمية محاسبة التكاليف.

الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف:

يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المؤسسة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق اعلى ربحية ممكنة.

1 -تعريف محاسبة التكاليف: تعرف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف، وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلي تحديد تكلفة الإنتاج، والرقابة علي عناصر تكاليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية، وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات علي أسس سليمة.[1]

[1] الحدرب زهير وديان لؤي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار البداية الناشرون والموزعون، عمان ،الأردن، 2010، ص19.

وتم تعريفها أيضاً بأنها مجموعة من المبادئ والإجراءات الرسمية اللازمة لتحقيق أهداف النظام، وأنه يعمل على تجميع وتخصيص وتحليل تكاليف الإنتاج أو النشاط لتحديد تكلفة وحدات الإنتاج وتحديد التكاليف التي تحدث في الوحدات الإدارية المختلفة، وتقديم معلومات مفيدة للأغراض الإدارية بما فيها رقابة وتخطيط تكاليف الإنتاج.[1]

كما عرفت أيضاً بأنها ذلك الجزء من نظام إدارة التكلفة الذي يقيس التكلفة بهدف اتخاذ قرارات الإدارة والتقرير المالي.[2]

و مهما تعددت وتنوعت التعاريف فإنها تشترك جميعاً في الآتي:

ا- محاسبة التكاليف علم تحكمه مجموعة من الطرائق والمبادئ والأسس العلمية.

ب-اهتمام محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة النشاط الفعلية.

ج- الرقابة على التكاليف.

د-المساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات ورسم السياسات. [3]

ومن التعريفات السابقة نستنتج إن محاسبة التكاليف ما هي إلا نظام للمعلومات تهتم ببيانات التكاليف وتسجيلها وفق أصول علمية وذلك بهدف إنتاج تقارير تساعد الإدارة للقيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وغيرها.

ومن التعريفات السابقة نستنتج ان التكلفة المستهدفة هي حساب التكاليف بطريقة عكسية ابتداءا من السعر التنافسي وصولا الى التكلفة المستهدفة .

2-**تطور محاسبة التكاليف:**من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب من قرنين من الزمان، غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجه الصناعي، فقد كتب أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة EG Smith 1899 عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه رغم عدم توافرها في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل، لكن هذا النظام أصبح عاجزا عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد

[1] الرجبي محمد تيسير عبد الكريم، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان ،الأردن، 2010، ص17.

[2] القبائي ثناء علي، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2010، ص18.

[3] ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف، أنشطة كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين 2007، ص51.

الضائقة الكبرى لسنة1929وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج، وفي المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف التي بدأت بعد 1945 ، حيث تقدمت الصناعة في السنوات الأخيرة، مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها، تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها. [1]

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى ب (ABC) نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة، منذ بداية الستينات سنة 1963.[2]

إلى أن وصلت إلى دراسة Cooper and Kaplan وذالك في سنة 1987ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبق هذا النظام، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضا وتم استعمالها مثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، نظام أسعار التحويلات نازل ونظام إدارة الجودة الشاملة.

3-أهداف محاسبة التكاليف: من النتائج التي تهدف إليها محاسبة التكاليف ما يلي :

أ-بحسابها للتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل على:

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وهذا تسهل أيضا في عملية تحديد النتائج.
- تحديد سعر البيع لمنتوجات المؤسسة.
- مراقبة التكاليف بعد تحليلها، وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيريها.

ب- دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك ب:

- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها حسب الوظائف أو المنتجات
- مراقبة التكاليف وتخفيضها، التموين، الإنتاج، التوزيع.

[1] عبد الحي عبد الحي مرعي، عبد الله العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص8.

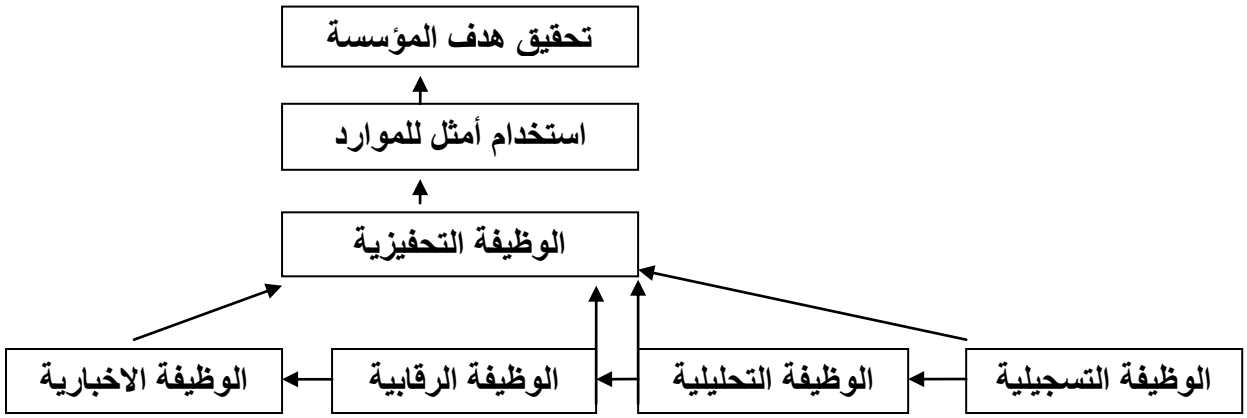
[2] يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص7ص8.

-تسمح بقياس النتائج التحليلية.

- تساهم في وضع الميزانيات التقديرية.[1]

4-وظائف محاسبة التكاليف: إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة، ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي.[2]

الشكل (1.1):وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكرتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الجامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2006، ص24.

من خلال هذا الشكل سوف نبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف وهي كالآتي:

ا-الوظيفة التسجيلية: تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف مواد، أجور، مصروفات.

ب-الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

ج-الوظيفة الرقابية : تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.

د-الوظيفة الإخبارية : ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها

[1] درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار، أطروحة دكتورا، جامعة الجزائر 2005،ص257.

[2] إسماعيل يحي التكرتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الجامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2006، ص24.

بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.

هـ-الوظيفة التحفيزية : إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في الوظيفة التسجيلية والوظيفة التحليلية، الوظيفة الرقابية، الوظيفة الإخبارية وتحقيق هدف المؤسسة والاستخدام الأمثل للموارد.

الفرع الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمالية

تعتني المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات في شكل تقارير مالية منها جدول حسابات النتائج، الميزانية، جدول التدفقات النقدية، ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها حيث تركز على التكلفة التاريخية.[1]

أما المحاسبة الإدارية، فهي تعديل أو تطوير للبيانات المحاسبية المالية لتتناسب مع احتياجات الإدارة لاتخاذ القرار، كما تختص بتقديم بيانات مفيدة عن نشاط المؤسسة للإدارة الداخلية وذلك لاتخاذ القرار وكما تعتبر فرع من فروع المحاسبة تعمل على تحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستخدمها الإدارة في أعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار حيث تركز على القيمة الحالية.[2]

1-**العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:** يمكننا أن نبين العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية من خلال تحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف كما يلي:

[1] ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف، أنشطة كلية التجارة،جامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2007،ص80.

[2] ناصر الداي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص9.

الجدول رقم(1.1) :أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
ا- مستخدموا التقارير المالية.	-أطراف داخلية في المؤسسة. -جميع المستويات الإدارية في المؤسسة	-أطراف خارجية في المؤسسة وتشمل: ملاك المؤسسة، الدائنون، المستثمرون والجهات الحكومية
ب- التقارير.	-تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعا لنشاط المؤسسة وحاجة الإدارة إليها، ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة والمنفعة.	-تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المؤسسات الاقتصادية، ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات
ج- معايير إعداد التقارير.	-لا يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها، وإنما وفقا للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تعتمد على هذه التقارير.	-يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية المتفق عليها.
د-المعلومات التاريخية والمستقبلية	وتهتم بالماضي والحاضر والمستقبل، فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات، ولذلك فهي أقل درجة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي	وتهتم بالبيانات التاريخية الفعلية عن عمليات حدثت فعلا، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.
هـ- كمية البيانات والمعلومات	-تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة، وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معا.	-تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول، وأنها تعرض نتائج المؤسسة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط.

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريس المهني، محاسبة التكاليف الادارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص3.

ب–أوجه الشبه: وهي ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم(2.1): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
ا- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي فيها أية المدة إلى المحاسبة المالية، وهذا يساعدها على إعداد الحسابات المالية للمؤسسة	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات والمركز المالي
ب-كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات.	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، **مثال:** تبين محاسبة التكاليف الإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج.	تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية.

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريس المهني، محاسبة التكاليف الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص3.

2– العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية: بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل منهما على ما يقدمه الأخر، ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح، إضافة إلى تقييم مخزون آخر المدة لكن هذه البيانات قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها الإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية، وهذا التطور أصبح ملموسا عند ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة، كذلك نظام الموازنات على أساس الأنشطة.[1]

[1] فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2007، ص16.

الفرع الثالث: تبويب عناصر التكاليف ودوافع الاتجاه لأسلوب التكلفة المستهدفة.

1تبويبات عناصر التكاليف: إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسما معينا، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وتسيير قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، وتسيير إعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال.[1]

فالتكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو جزء من المؤسسة، أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية.[2]

وهي ايضا 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.[3]

إن مفهوم التكلفة يعتمد في الحقيقة على الغاية والهدف من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الإدارة.

ا-التبويب الطبيعي الأساسي: يهدف تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي وهي المواد، الأجور العمل،المصروفات الخدمات الأخرى.

الشكل رقم(2.1) : التبويب الطبيعي



المصدر :إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2006 ، ص34

-تكلفة المواد: وهي تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج، كما تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل والتحويل حتى تصبح منتجا نهائيا، وتأخذ المواد أشكالا متعددة منها الخام ومنها النصف مصنعة، كما أن هناك مواد تدخل في المنتج النهائي بصورة مباشرة ومن ثم يمكن تتبعها مثل :

[1] إسماعيل يحي التكرتي، مرجع سابق، ص28.

[2] المؤسسة العامة لتعليم الفني و التدريب المهني، مرجع سابق، ص8.

[3] يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص26.

الخشب أو البلاستيك في صنع الطاولة والكرسي، ومنها ما لا يدخل في المنتج النهائي مباشرة مثل مواد النظافة التي يتطلب إعادة تحميلها على المنتج.

-تكلفة العمل(الأجور): وهي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين، للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج وهي المتصلة به مباشرة، أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج مثل مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة.

-تكلفة الخدمات الأخرى المصروفات: وهي كل التكاليف اللازمة لتمام الدورة الإنتاجية، والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور والمواد، مثل صيانة آلات ومباني المصنع، واستهلاك الآلات والمعدات وإيجار المصنع، والتأمين .[1]

ب-التبويب الوظيفي: إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية صناعية، تسويقية، إدارية، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية مواد،أجور، مصروفات، وإن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة كما يلي:[2]

- **الوظيفة الصناعية:** وهي التي تتخصص في العملية الإنتاجية.

-**الوظيفة التسويقية:** وهذه الوظيفة تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية.

-**الوظيفة الإدارية:** وهي التي تقوم بعملية الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام.

- **الوظيفة الشرائية التموينية:** وهي التي تختص بعملية التموين.

- **الوظيفة المالية:** وهي التي تختص بالعمليات المالية.

ج-تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية: إن هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، حيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى:

- **عناصر التكاليف المباشرة:** وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما انها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، وأهم هذه العناصر ما يلي: المواد المباشرة،الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة.

[1] المؤسسة العامة للتعليم الفني، مرجع سابق، ص8.

[2] اسماعيل يحي التكرتي، مرجع سابق، ص34.

-عناصر التكاليف غير المباشرة :وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وتشمل :المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصروفات غير المباشرة.[1]

د-تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط حسب التغير والثبات: إن هذا التبويب يعتبر من التبويبات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف، وحسب علاقتها بحجم النشاط الإنتاج، ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع وهي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (3.1): تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط

تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط		
التكلفة المتغيرة	**التكاليف الثابتة**	**التكاليف الشبه المتغيرة**

المصدر :المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص15

- **التكاليف المتغيرة:** وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتا مع تغير حجم الإنتاج.

- **التكاليف الثابتة:** وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون[2] تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار والتأمين والإدارة.

- **التكاليف شبه المتغيرة** :هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة وأجور العمل غير المباشرة...الخ .[3]

[1] Carla mendoza et autre.coutetdécision.gestion editeur.frakce.p3.

[2] إسماعيل يحي التكرتي، مرجع سابق، ص36.

[3] يوحنا عبد الادم، صالح ورزق، المحاسبة الإدارية، دار الجامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص68.

وتتميز هذه التكاليف بازدواجية الاتجاه الثابت، المتغير، وهي أساسا متغيرة، ولكنها قابلة للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج، وبعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس النسبة، كالرواتب والأجور، والتي تتضمن راتبا أساسيا ثابتا، بالإضافة إلى العلاوات والتحفيزات والمكافآت التي تتغير مع حجم الإنتاج.[1]

هـ-تبويب التكاليف لأغراض الرقابة: وعلى وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

- **التكاليف الخاضعة للرقابة :**هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.

- **التكاليف غير الخاضعة للرقابة :**هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين مثل :التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي.

و-تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات: وعلى وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

- **التكاليف الغارقة :**وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية، ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها.

- **تكاليف الفرصة البديلة :**وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول، وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

- **التكاليف التفاضلية :**وهي الفرق بين تكاليف بديلين، وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات.[2]

2-عيوب تطبيق الأساليب التقليدية: تعددت عيوب الاساليب التقليدية ونذكر منها مايلي:

- قصور في النتائج المحصل عليها من المحاسبة العامة والتي لا تصلح لتطبيق محاسبة تكاليف حديثة.
- جهل في معرفة مهام محاسبة التكاليف لدى الإدارة العليا للمؤسسة.
- الخوف من ظهور الصور الحقيقية للمؤسسة.
-صعوبات في تطبيق محاسبة تكاليف حديثة.

ولقد خلفت هذه الأسباب عدة أخطار نذكر منها ما يلي:

[1] محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعة المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976، ص19.

[2] إسماعيل يحي التكرتي، مرجع سابق، ص42.

ا-عيوب اقتصادية: قد يؤدي عدم الكشف عن سوء استخدام العوامل الإنتاجية إلى:

-خروج المؤسسة من السوق بسبب ارتفاع أسعار منتجاتها مقارنة مع منتجات مماثلة من مؤسسة أخرى أكثر تنظيما.

-تبديد أموال المؤسسة.

-خروج المؤسسة من السوق له آثار اقتصادية واجتماعية منها:

-تخسر الكثير من العائلات دخلها وينخفض الدخل القومي بمقدار هذه الدخول.

-قد لا يجد بعض الذين كانوا يعملون في المؤسسة المفلسة عملا آخر بسبب امتلاء سوق العمل.

-يخسر الموردون جزءا من ديونهم على المؤسسة المفلسة وانخفاض حصتهم في السوق مما يؤدي غالبا إلى ركود مبيعاتهم، مما يودي بهم إلى تسريح العمال.

ب-عيوب إدارية:يؤدي عدم وجود محاسبة مراكز تكلفة دقيقة إلى:

-عدم وجود توصيف للعمل على مستوى مراكز التكلفة.

-عدم تحديد إنتاجية كل مركز إنتاج تكلفة.

-عدم إمكانية مقارنة إنتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن.

-عدم اتخاذ قرارات دقيقة.

3-دوافع الاتجاه إلى منهج التكلفة المستهدفة: يعتبر الدافع نحو الاتجاه إلى منهج التكلفة المستهدفة هو القصور الذي شاب نظام التكاليف التقليدي وهذا القصور أدى إلى التفكير في صرف النظر عن هذه النظم نسبياً والتفكير في أساليب ونظم حديثة تعالج ذلك القصور، حيث إنها لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو أن الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر، فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل قدر ممكن، في حين نرى أن نظام التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولاُ ثم تقوم بتحديد هامش الربح المخطط تحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها.[1]

ا- إذا أرادت النظم التقليدية إجراء تخفيض للتكلفة فإنها تقصد بذلك التخفيض تقليل فرص الضياع والتلف بالشركة دون الأخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج.

ب-تعطى الأساليب التقليدية الأولوية لتخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق عن تخفيض التكلفة أولاً.

[1]طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية، الأردن، جامعة حسين طلال، 2008، ص9.

ج–إن التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً.

د–النظم التقليدية لا تأخذ في الحسبان قرارات واقتراحات الموردين، والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج، ولكن تهتم بذلك بعد الانتهاء من عملية الإنتاج، هذا على عكس النظم الحديثة ومنها منهج التكلفة المستهدفة.

هـ–تبدأ الطرق التقليدية بتحديد التكلفة أولاً ثم على ضوئه تقوم بتحديد سعر البيع حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع، وبناءا على ما تقدم أسباب ظهور التكلفة المستهدفة وانتشارها يعود إلى التالي:

– هناك العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المشروعات، لذلك تم ابتكار هذا النظام ليتفادى النقص السابق.

–في الوقت التي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهر نظام التكلفة المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق تحديد تكاليف الإنتاج في حدود معينة للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

– صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات نتيجة لظروف عدم التأكد المحيطة بمتخذي القرار دفعت المشروعات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة مستمرة.

– ازدياد المنافسة بين المشروعات دفع أصحابها ومديريها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار في الأسواق، وذلك عن طريق تقديم منتجات ذات كلفة منخفضة وجودة عالية.[1]

المطلب الثاني: مفهوم التكلفة المستهدفة والخلفية النظرية والتاريخية.

في العقدين الأخيرين من القرن تزايدت حدة المنافسة بين الشركات بشكل كبير وتزايد معها استخدام تقنيات وأساليب حديثة لإدارة الشركات بشكل عام وإدارة التكاليف بشكل خاص بهدف زيادة القدرة على المنافسة من خلال تقديم منتجات ذات نوعية جيدة وبأسعار منخفضة وتنافسية في نفس الوقت، ومن بين هذه التقنيات تقنية التكلفة المستهدفة.

[1] طارق تيسير النابلسي، مرجع سابق، ص16–17.

الفرع الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة.

تعددت المفاهيم والتعريفات ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد لتكلفة المستهدفة، فقد عكست التعريفات وجهات نظر مختلفة فقد عرفت على أنها :عبارة عن عملية لإدارة لأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق إستراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء.[1]

حيث عرفت على إنها مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققًا الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج.[2]

وعرفت على أنها :عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلي توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل.[3]

وعرفت إنها أحد أنظمة التكاليف الفعالة، التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة، ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة والمكانة السوقية المهمة.[4]

وحيث إن مدخل التكلفة المستهدفة قد ظهر أولا في اليابان فان من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين للتكلفة المستهدفة، إذ تم تعريفها بأنها عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق إستراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء.[5]

---

[1] لطفي الرفاعي، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، جامعة طنطا، مصر، ،2006، ص34.

[2] اسماعيل يحي التكرتي، مرجع سابق، ص44.

[3] طارق تيسير النابلسي، مرجع سابق، ص8.

[4] راجخان، ميساء محمود محمد، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات – دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز، 2002، ص13.

[5] محمود منصور، ماهية التكاليف المستهدفة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2008، ص6.

بعد أن عرضنا التعريفات السابقة يتضح لنا أنها تتضمن وجهات نظر مختلفة مع تضمنها نفس المضمون وهو أن التكلفة المستهدفة هي أداة لخفض التكاليف مع المحافظة على الجودة، ومن خلال التعريفات السابقة نخلص بالتالي:

1- إن التكلفة المستهدفة هي أحد أهم أدوات إدارة التكاليف الحديثة التي يتم استخدامها بهدف تحقيق أهداف الإدارة من تخطيط وتنظيم وإنتاج ورقابة، وذلك لتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

2- إن التكلفة المستهدفة تسعى لتخفيض التكاليف وتقديم الخدمات والمنتجات ذات جودة تنافسية في حدود السعر والمواصفات التي تفي باحتياجات العملاء مع تحقيق الأرباح المخططة.

3- تعمل التكلفة المستهدفة على المساعدة في ضمان نجاح المنتجات الجديدة وذلك من خلال التأكد من ربحية المنتج قبل طرحه، وتقليل حالة عدم التأكد.

ومن خلال ما سبق فان التكلفة المستهدفة هي إحدى أهم أدوات إدارة التكاليف الحديثة التي تعمل على تحقيق القدرة التنافسية للمنشأة وتوليد الأرباح التي ترغب المنشأة بها وذلك عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج مع المحافظة على الجودة، ومعرفة نجاح سوق الخدمة والمنتج قبل تقديمه وذلك لتحقيق الأهداف والأغراض الإستراتيجية للمنشأة عند تصميم منتج جديد أو عند تطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة.

تعددت الدراسات التي تناولت تعريف التكلفة المستهدفة فبعضهم يرى أنها أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل التصميم والتخطيط والتطوير، وبعضهم يرى أنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج، والبعض يرى بأنها عملية تطور المنظمة بواسطة أهداف محددة، بالنسبة لتكاليفها لطرح سلعة أو خدمة، ويتم بناء التكلفة على هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعة أو الخدمة.[1]

محاور أساسية للتعريف وهي:

ا- التكلفة المستهدفة هي أحد نظم إدارة التكاليف التي تعمل على تحديد وظائف المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة على المنتج لتمكينه من المنافسة.

ب- تعمل التكاليف المستهدفة على تخفيض التكاليف وتحديد السعر وهامش الربح الذي تسعى المنشأة إلى تحقيقه.

ج- التكاليف المستهدفة تحقق أهدافًا ذات فعالية أكبر عند إنتاج عدد من المنتجات داخل المنشأة، من خلال استعراض التعريفات السابقة للتكلفة المستهدفة يمكن أن تعرف بأنها أسلوب أو نظام يهدف إلى

[1] علي عدنان أبو عواد، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة التسعير الخدمات المصرفية، لنيل شهادة ماجيستير، الجامعة الإسلامية بغزة، 2010، ص23.

إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق القيام بإجراء دراسة للسوق وتحديد السعر ومعرفة رغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه فضلا عن إدارة التكلفة خلال مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير للمنتج أي أن تمارس من خلال دورة حياة المنتج.[1]

الفرع الثاني: الخلفية النظرية والتاريخية لأسلوب التكلفة المستهدفة.

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة في اليابان خلال الستينات حيث قام خبراء الصناعة اليابانيين بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة التي اعتمدت عليها الصناعة الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية كمنهج هندسي لترشيد تكلفة الإنتاج وتحويلها لتصبح نظاماً ديناميكياً لخفض التكلفة وتخطيط الربحية، وقد أطلق عليه في تلك الفترة مدخل التكلفة المستهدفة مما كان لتطويره الأثرالأكبر في تفوق الشركات اليابانية وانفرادها بميزة تنافسية جعلت لها السبق والريادة في المنافسة، ولكن الصناعة الأمريكية لم تدرك الإمكانيات الكامنة في أسلوب هندسة القيمة من حيث إمكانية تحويله إلى أسلوب متكامل لتخطيط التكاليف والأرباح وقامت الصناعة اليابانية بتحويل هذا الأسلوب إلى منهج التكاليف المستهدفة، ومع نهاية عقد التسعينات أصبح أكثر من 70 % من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب صناعة السيارات،الإلكترونيات، الأدوات المنزلية...الخ

ومعظم الشركات اليابانية العملاقة تستخدم هذا الأسلوب تويوتا، نيسان، سوني، كانون، دايهاتسو...إلخ.

وقد بدأت الولايات المتحدة الأمريكية في استخدام مدخل التكلفة المستهدفة بأركانه المتكاملة في نهاية الثمانينات من القرن العشرين، نتيجة لفقد منتجاتها للعديد من الأسواق وعدم قدرتها على مواجهة المنافسة اليابانية.

ويرجع البطئ والتردد وراء استخدام هذا الأسلوب في الولايات المتحدة إلى الأسباب الآتية:

1-فشل المديرون في إدراك الأهمية الإستراتيجية لهذا الأسلوب.

2-إعتقاد بعض المديرين أنه أسلوب محدود التطبيق تقتصر فائدته على خفض التكلفة.

3-إعتقاد بعض المديرين أن بساطة أفكار الأسلوب تنعكس في بساطة مراحل التطبيق.

4-قيام بعض المديرين بتطبيق بعض عناصر الأسلوب وتصورهم على سبيل الخطأ أنهم يقومون بتطبيقه بالكامل.

[1] علي عدنان ابو عواد، مرجع سابق، ص24.

وتعد فترة التسعينات من القرن العشرين من أفضل مراحل تطور مدخل التكلفة المستهدفة، حيث أهتم الباحثون بدراسة وتأصيل الإطار الفكري للتكلفة المستهدفة في محاولة لبلورة مفهومه وأبعاده الإستراتيجية ومعرفة مدى ملائمته في البيئة الصناعية الحديثة دائمة التغير والتطور، مما أدى إلى إمكانية استخدامه في زيادة فاعلية نظام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ودعم مركز المنشأة التنافسي، وامتد تطبيقه إلى العديد من دول العالم المتقدمة بدءاً من عام 1995 بعد أن أثبتت تجارب تطبيقه في اليابان نجاحات كبيرة جعلت البعض يرجع تفوق الصناعة اليابانية وقدرتها على منافسة الدول الصناعية الكبرى إلى السبق في تطبيق هذا المدخل، وبما أنه في ظل المنافسة الحادة التي تواجهها كافة الشركات وفي ظل القصور الواضح لأنظمة التكاليف التقليدية وعدم قدرتها على توفير رقابة فعالة على التكاليف وتحقيق خفض حقيقي في التكلفة يصبح تبني أنظمة التكاليف لمدخل التكلفة المستهدفة هو الوسيلة الأكثر فعالية لتحقيق التكاليف التنافسية مما يدعم إستراتيجية إدارة التكلفة.

إن المطلب الأساس والملح من أنظمة التكاليف الإدارية والإدارة الإستراتيجية للمنشأة هو التفكير الابتكاري للمسؤولين والرغبة في إجراء التغيرات الجذرية، أو على الأقل التغيرات المؤثرة في النظم والعمليات والأنشطة ذات التأثير وذلك بهدف التحسين المستمر في الجودة والأداء والتخفيض الحقيقي للتكلفة لتحقيق رضا العميل[1].

الفرع الثالث: الحاجة إلى تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

لقد أصبحت المنافسة التكاليفية الهادفة إلى خفض التكلفة خفضا إيجابياً تمثل أحد السمات الأساسية للمنافسة السائدة بين منشآت الأعمال، حيث أن السوق يفرض أسعاره على المنتجين ومن أجل البقاء والاستمرار في مجال الأعمال لابد من خفض التكلفة للحدود المسموح بها لتحقيق هامش ربح معقول أو مستهدف يقبله السوق، ولتحقيق ذلك لابد من تمتع المنشأة بالتميز التكاليفي أو القدرة التنافسية التكاليفية.
ولابد أن تواجه أنظمة التكاليف التحديات في ظل البيئة التنافسية الشديدة التي تواجهها المنشآت والتي تتميز بما يلي:

-بيئة تنافسية.

- بيئة سريعة التغير.
- بيئة لا تقبل العيوب أو التأخير.

[1] محمد، الجيلاتي، نواف ،فخر، **محاسبة التكاليف(التكاليف المعيارية)**، منشورات جامعة دمشق ،دمشق، 2006 ،ص532 .

– بيئة متزايدة الطلب.

وعلى ذلك فلا بد من استجابة أنظمة التكاليف للتوجهات الإستراتيجية الآتية:

1– تركيز الاهتمام على الرقابة السابقة للإنتاج خاصة تلك التكاليف المتعلقة بتخطيط وتصميم المنتج والتي تمثل نسبة تفوق 70 % من إجمالي تكلفة المنتج، وهو ما يسمى بالرقابة في مرحلة التخطيط أو الرقابة السابقة أو المانعة.

2– التغير من التفكير في مواجهة سوق ساكن ومحدود لمنتجات نمطية مستقرة تنتج بكميات كبيرة إلى التفكير في مواجهة انفتاح الأسواق مع التغير في كثافة وطبيعة القوى التنافسية والتنوع في المنتجات وسرعة تقادم تلك المنتجات.

3– التغير من منهج الإدارة الموجهة بالتكنولوجيا والتي تهدف إلى خفض الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المعياري للوصول إلى أفضل أداء متاح، إلى الإدارة الموجهة بالسوق والتي تركز على البحث الدائم عن المستوى الأفضل للأداء والذي يحقق رضا العملاء مع الاستجابة لمتطلباتهم المتغيرة والحديثة.

4– التغير من التركيز على البيئة الداخلية فقط في ظل إمكانيات التشغيل الموجودة، إلى التركيز على مستويات الأداء في ظل كل من البيئة الداخلية والخارجية معاً، ولمواجهة البيئة العالمية التنافسية التي وضحت معظم خصائصها سابقاً فإن مدخل التكلفة المستهدفة يستجيب لهذه الخصائص بشكل متكامل،فهو مدخل يسعى إلى تحقيق ما يلي:

ا–توقع التكاليف قبل حدوثها.

ب–استمرارية تحسين المنتج وعمليات التصميم الخاصة به.

ج–التركيز الخارجي على متطلبات العميل ومخاطر شدة المنافسة.

د–الربط النظامي بين المنشأة وكل من الموردين والموزعين والعملاء[1]

المطلب الثالث: أسس ومقومات التكلفة المستهدفة.

للتكلفة المستهدفة أهمية في التخطيط للربحية وذلك من خلال تقديم خدمة او سلعة بأقل تكلفة وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة وبإتباع مجموعة من المبادئ.

[1] محمد، الجيلاتي، نواف ،فخر، مرجع سابق، ص533.

الفرع الأول: أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة.

تتبع أهمية منهج التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية بناء معايير التكلفة خاصة في ظل انتشار التكنولوجيا وما صاحب ذلك من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغير، ولم يعد التفوق التكنولوجي هو العنصر الأساسي في اكتساح الأسواق وتحقيق أرباح مقبولة خاصة بعد انخفاض الفروق في الجودة بين المؤسسات المتنافسة، ولكن أصبح بمقدور المتنافسين الذين يستخدمون مستوى أقل من التكنولوجيا ولكن بتقديم خدمة بتكاليف أقل المنافسة واكتساب الأسواق، وتحقيق المعدلات المطلوبة على الاستثمار، وتزداد فرص النمو وتحقيق الربحية أمام المؤسسات التي تستطيع زيادة جودة المنتوجات المطلوبة وتقليل التكلفة،وبالإضافة إلى الجودة والتكلفة يمثل عنصر الوقت الضلع الثالث للإستراتيجية الجديدة للتنافس.[1]

الفرع الثاني: أهداف التكلفة المستهدفة.

تعددت أهداف منهج التكلفة المستهدفة حسب وجهة نظر كل باحث، ولكن الهدف المشترك والرئيس نجده هو خفض التكلفة والمحافظة على الجودة، وهناك أهداف أخرى كالأتي:

1- خفض تكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج والتقيد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المتناسب مع السعر السائد في السوق.

2- تحفيز موظفي الشركة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف وذلك بتعميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في الشركة.

3- التخطيط الاستراتيجي للمشروع وبما يكفل تحقيق الخفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره. [2]

ونضيف على هذه الأهداف الآتي:

ا- تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، وكذلك تغير أذواق المستهلكين.

ب- تحقيق رغبة العملاء وإشباع احتياجاتهم وذلك بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين.

ج- تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الاستمرار في الأسواق.[3]

وهناك أهداف أخرى تتحقق من استخدام مدخل التكلفة المستهدفة تتلخص في:

---

[1] علي عدنان أبو عواد، مرجع سابق، 24.

[2] الشيخ أحمد علاء، التكلفة المستهدفة، جامعة حلب، سوريا، 2008، ص3.

[3] علي عدنان أبوعواد، مرجع سابق، ص24.

–التأكيد على الجودة وتقديم منتجات جديدة في وقت مناسب للسوق وتطوير المنتج لجذب المستهلكين.

– إدارة تشكيلة المنتجات، إدارة تكلفة المنتجات المستقبلية وإدارة تكلفة المنتجات الحالية ويتم إدارة تشكيلة المنتجات بالتأكد من أن المنتجات المربحة هي فقط التي يتم إنتاجها، وبمقارنة تكلفة المنتج المستهدف، مع تكلفة إنتاجه في تقرير تكلفة المنتج يمكن للإدارة أن تقرر إعادة تصميم المنتج أو قبول مستوى منخفض من الأرباح أو اتخاذ قرار بإسقاط المنتج من تشكيلة المنتجات المستقبلية وذلك في حالة زيادة تكلفة إنتاج المنتج عن تكلفته المستهدفة ولذلك فإن مدخل التكلفة المستهدفة يعمل كآلية رئيسية لتحديد المنتجات غير المربحة قبل إنتاجها.

–التأكد من أن المنتجات الجديدة سيتولد عنها أرباح كافية وتخفيض تكلفة المنتجات الحالية عن طريق إدارة تشكيله الأنشطة[1].

الفرع الثالث: مبادئ منهج التكلفة المستهدفة .

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

1–يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.

2–يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة التالية:

السعر المستهدف – الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.

3–يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواء من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين.

4–يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.

5–ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.

6–يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.

ي–يعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المشروع.[2]

كما حددت هذه المبادئ في النقاط التالية:

[1] محمد، الجيلاتي، نواف ،فخر ، مرجع سابق، ص536.

[2] إسماعيل يحي التكرتي، مرجع سابق، ص19–20.

-**السعر يحدد التكلفة:** يقوم نظام التكلفة المستهدفة بتحديد معيار التكلفة أو المستهدف للتكلفة من خلال طرح هامش الربح المطلوب تحقيقه من السعر التنافسي لمنتج في السوق، وتلخص هذه العملية أو هذا المبدأ في المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة =السعر التنافسي لمنتج بالسوق – الربح المستهدف[1]

وعادة ما يخضع السعر التنافسي لظروف المنافسة في السوق وشروط العرض والطلب وغيرها من العوامل المتحكمة في السوق، أما الربح المستهدف فيتم تحديده من خلال المتطلبات المالية لمنشأة وظروف القطاع الصناعي الذي تعمل المنشأة في نطاقه.

ويستنتج من ذلك أن العناصر المتحكمة في تحديد الحد الأقصى للتكلفة تقع خارج نطاق المصنع بل خارج نطاق المنشأة في تقنية التكلفة المستهدفة، وذلك على العكس من النظام التقليدي للمعايير الذي تعتمد أساساً على عناصر الإنتاج التي تقع داخل حدودها.

ويتكون مبدأ السعر بتحديد الكلفة من مبدأين فرعيين مهمين هما:

- ✓ يتم تحديد خطط المنتجات وأرباحها بناءا على الأسعار التنافسية السائدة في السوق، ويتم مراجعة وتحميل هذه الخطط بصورة متكررة بحيث يتم توفير الموارد لإنتاج المنتجات التي تحقق هوامش ربحية دائمة ويمكن الاعتماد عليها.
- ✓ يتم ترشيد التكاليف المستهدفة بالتحملات والمعلومات التنافسية النشطة ويتم الاعتماد على تحميل وفهم الأسباب والدوافع المحددة للأسعار التنافسية في الأسواق والتغيرات فيها كأساس لمواجهة التحديات التنافسية.

-**التركيز على الزبون:** يتم ترشيد نظم التكلفة المستهدفة وتوجيهها بواسطة السوق Market driven ويمثل صوت العميل أحد العوامل الهامة التي تؤخذ بعين الاعتبار، ولا يجب إهمالها خلال كافة المراحل كما يجب أن يأخذ بعين الاعتبار كافة متطلبات العميل بالنسبة لجودة والتكلفة والوقت معاً عند اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد المنتج الذي يجب إنتاجه، وكذلك الاسترشاد بها عند إجراء تحميلات التكلفة،ومن الضروري أن يتم التعرف على ما يحتاجه العميل، وما الذي تفعله المنشآت المنافسة الآن، وما هو متوقع من هذه المنشآت في المستقبل من أجل الوفاء باحتياجات هؤلاء العملاء ولا يمكن لنظام التكلفة المستهدفة أن يأتي ثماره ويحقق نجاحاً إذا تم التضحية بالخصائص والمواصفات التي يرغب العملاء في

[1] علاء جاسم سليمان، حنان صحبت عبد الله، حليلة عيدان جليل، استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكالف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، مجلة الدراسات المحاسبية و المالية، مجلد السابع العدد 21الفصل الرابع لسنة 2012، ص215.

الحصول عليها، أو تم تقليل كفاءة أداء المنتج وكفاءة استخدامه أو تقليل درجة الاعتماد عليه، أو تأخير نزول المنتج المسوق عن الوقت الذي يحتاج فيه المستهلك لمنتج، ويؤدي التركيز على العملاء إلى ترشيد وتوجيه الأنشطة الهندسية لتطوير وتنمية وبناء المنتجات، حيث تقوم طلبات السوق واحتياجاته بتحديد وتشكيل المتطلبات الهندسية، ولا تتحقق خصائص المنتج والتحسينات الوظيفية إلا إذا تحقق الأتي :

- ✓ الوفاء بتوقعات العملاء والتوافق معها هذا إن لم تكن تتفوق عليها أو تزيد.
- ✓ أن يكون لدى العميل الرغبة في دفع ثمن هذه الخصائص والتحسينات.
- ✓ أن يترتب على هذه الإضافات أو التحسينات في الخصائص المنتج زيادة حصة المنشأة في السوق أو زيادة حجم مبيعاتها.

-**التركيز على التصميم :**يستند نظام التكلفة المستهدفة إلى أن عمليات تصميم المنتج تصميم عمليات إنتاجه تمثل عنصرا أساسياً في إدارة التكلفة، وبناء على ذلك يتم التركيز على مرحلة التصميم، وعلى تقليل الوقت اللازم لتقديم المنتج إلى السوق، ومع الاستبعاد المقدم للمتغيرات المكلفة والتي قد تستنفذ الكثير من الوقت والجيد إذا لم يتم التخلص منها مبكرا.

ويرجع ذلك إلى أن الاكتشاف المتأخر لهذه المتغيرات والانحرافات الغير مرغوب فيها لاحقاً في فترات متأخرة من دورة حياة المنتج قد ينتج عنه تكاليف ومضار عالية يصعب التحكم فيها، كما تركز الطرق التقليدية لتخفيض التكلفة على اقتصاديات الحجم الكبيرeconomic of scale ومنحنيات التعمم learning curves، وتقليل المخلفات، وإضافة تحسينات لخفض التكاليف أثناء وبعد الإنتاج الفعلي.

-**استخدام فريق العمل :** يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على استخدام فريق العمل لكل من المنتج والتشغيل ، ويتكون فريق العمل من أعضاء ذو خبرات وتخصصات ووظائف مختلفة، فيتكون فريق العمل من مهندس تصميم ومهندسي تصنيع وممثل عن كل من وظائف الإنتاج والمبيعات والتسويق والمشتريات والمحاسبة وخدمات ما بعد البيع ، كما يظم فريق العمل أيضاً ممثلين من خارج المنشأة مثل عضو عن الموردين وأخر عن العملاء والموزعين وتجار الجملة والتجزئة والمواد المستخدمة وشركات الشحن والنقل ويعتبر هذا الفريق متعدد الوظائف والاختصاصات مسؤول عن كافة الجوانب المتعلقة بالمنتج ابتداء من كونه فكرة إلى المراحل المختلفة لتصميم والإنتاج والاستهلاك وإعادة الاستخدام، أو بمعنى أخر مسؤول عن كافة مراحل دورة حياة المنتج بمعناها الواسع، ويتعامل هذا الفريق مع مراحل ما بعد الإنتاج وكافة المشاكل المتوقعة خلالها كجزء من مرحلتي التصميم والإنتاج وعلى ذلك يمكن مراعاة المشاكل المتعلقة بالشحن والمشاكل البيئية عند تصميم المنتج ومحاولة تجنبها كأساس لتخفيض التكلفة الكمية للمنتج أثناء

الإنتاج وما بعد الإنتاج ، يساعد فرق العمل ذات الأعضاء متعددة الوظائف والخبرات في تقليل الوقت اللازم لتقديم المنتج إلى الأسواق والمستنفذ في عمليات التصميم وتعديلاتها وهندسة الإنتاج وتعديلاتها ولا يمكن إغفال العلاقة بين تقليل وقت التقديم المسوق وتخفيض التكاليف وزيادة الجودة حيث أن المشاكل قد تم اكتشافها وتجنبها أو حلها مبكرا في المراحل الأولى من دورة تنمية وابتكار المنتج، ونستخلص من ذلك إلى أن فريق العمل ليس مجرد أشخاص متعددين المواهب والقدرات تساهموا بخبراتهم فقط ، وإنما يعتبر أعضاء الفريق مسؤولين عن المنتج بصورة كاملة وشاملة وفي كافة مراحل دورة حياته.

-**الاعتماد على دورة الحياة life cycle orientation** : يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على دراسة كافة عناصر التكاليف المتعلقة بامتلاك المنتج خلال كافة مراحل دورة حياته، وتشمل هذه العناصر على سعر الشراء وتكاليف التشغيل ومتطلبات التشغيل وتكاليف الصيانة والإصلاح بالإضافة إلى تكاليف التخلص من المنتج في نهاية دورة حياته، ويهدف نظام التكلفة المستهدفة من وراء ذلك إلى تقليل تكاليف دورة الحياة لكل من المنتج والمستهلك معا فعلى سبيل المثال عندما يقوم المستهلك بشراء سيارة فإنه يدفع أكثر ولا يتحمل فقط ثمن الشراء وانما يتحمل المستهلك تكاليف البنزين الزيوت اللازمة لتشغيل السيارة هذا بالإضافة إلى تكاليف الإصلاح وثمن قطع الغيار وأية تكاليف قد تظهر عند التخلص من السيارة كخردة في نهاية عمرها الإنتاجي كأساس للمحافظة على البيئة، والتخلص من الآثار الضارة الناتجة عن استخدام المنتج أو التخلص منه.[1]

ويعني نظام التكلفة المستهدفة على أساس دورة الحياة من وجهة نظر المنتج تقليل كل التكاليف المتعلقة بالمنتج ابتداء من تكاليف البحوث والتطوير إلى وفاة المنتج والتخلص منه ودفنه أو إعادة استخدام المخلفات الناجمة عنه كخردة، ويتطلب ذلك بالنسبة لمسايرة الإنتاج مثل تقليل وزن المكونات المادية وترتيب المكونات التي تحتاج إلى إصلاح أو تغيير بحيث يسهل الوصول إليها والتعامل معها أثناء عمليات الإصلاح والصيانة، كما يتم التركيز أيضاً عل تصميم بعض المكونات بحيث يمكن إعادة استخدامها أو يسهل التخلص منها في نهاية عمرها الإنتاجي، كما أن استخدام بعض المكونات سابقة التجهيز أو سابقة التجميع والإعداد قد يساعد في تقليل الوقت اللازم لتلبية طموحات المستهلك المتغيرة والمتجددة، كما يساعد ذلك أيضاً في تقليل أوقات التصميم والتجهيز والإصلاح والتخلص من المنتج أو من بعض مكوناته وينطوي هذا المبدأ على إثنين من المبادئ الفرعية هما:

- ✓ من وجهة نظر المستخدم :فإن التركيز على دورة حياة المنتج يعني تقليل تكاليف امتلاك

[1] علاء جاسم سلمان، حنان صحبت، جليم عيدان، مرجع سابق، ص218.

المنتج وتشغيله وصيانته والتخلص منه.

- ✓ من جهة نظر المنتج: تقليل تكاليف كل من عمليات البحوث والتطوير والإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمات ما بعد البيع والتخلص من المنتج في نهاية عمره الإنتاجي أو إعادة استخدامه لأغراض أخرى أو إعادة استخدام بعض مكوناته.

-الإسناد إلى مفهوم سلسلة القيمةValue-chain involvement : يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على إشراك ممثلين لكافة حلقات سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء والموزعين والقائمين بخدمات ما بعد البيع في نظام التكلفة المستهدفة ويهدف ذلك إلى بث مفاهيم وجهود خفض التكلفة خلال كافة حلقات سلسلة القيمة من خلال تنمية وتطوير روح التعاون والتفاهم بين كل أعضاء المنشآت المرتبطة بالمنتج من موردين ومنتجين وعملاء ووكلاء ومقدمي خدمات ...الخ ويعتمد نظام التكلفة المستهدفة على مفهوم المدى الطويل وعلاقات المنافع المتبادلة في المدى الطويل بين الموردين وكل الأعضاء الممثلين بكافة حلقات سلسلة القيمة.[1]

الفرع الرابع: خصائص منهج التكلفة المستهدفة.

تعددت خصائص التكلفة المستهدفة ونذكر منها **ما** يلي:

1- أنها تطبق في مرحلة التطوير والتصميم وهي تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج.

2-أنها ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنها أسلوب يهدف إلى تخفيض التكاليف.

3-يتم استخدام بعض أساليب علم الإدارة في تحديد التكاليف المستهدفة لأن الأهداف الإدارية والتكاليف

المستهدفة تتضمن الأساليب الفنية لتطوير وتصميم المنتج[2].

4- تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يتطلب تعاون العديد من الإدارات داخل المنشأة

5-يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.

[1] علاء جاسم سلمان، حنان صحبت، جليم عيدان، مرجع سابق، ص220.

[2] علي عدنان أبوعواد، مرجع سابق، ص24.

المبحث الثاني: تفعيل وتطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

تعددت الدراسات لدراسة كيفية تفعيل وتطبيق منهج التكلفة المستهدفة فسوف نتطرق في هذا المبحث إلى كيفية تفعيل منهج التكلفة المستهدفة فسوف نتطرق في المطلب الأول إلى متطلبات والعوامل التي تدعم تطبيق منهج التكلفة المستهدفة وذالك من خلال دراسة الالزاميات والعوامل التي تدعم تطبيق التكلفة المستهدفة كما تطرقنا في المطلب الثاني إلى مراحل وطرق والعوامل التي تساعد على تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال دراسة كل عنصر كلا من المراحل والطرق والعوامل كل على حدا كذا تطرقنا في المطلب الثالث والأخير إلى المزايا و الصعوبات وكذا أوجه الاختلاف بين منهج التكلفة المستهدفة والمنهج التقليدي للتكلفة.

المطلب الأول: الالزاميات والعوامل التي تدعم تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

لنجاح التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية عدة شروط وعوامل لضمان تحقيق أسلوب التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: أهم العوامل التي تدعم تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

لا يكفي إعجاب الإدارة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاح هذا الأسلوب عند التنفيذ، وإنما ينبغي أن يكون لدى الإدارة إيمان قوى بضرورة هذا الأسلوب لبقاء المنظمة وصمودها أمام المنافسة الشرسة التي أصبحت من سمات السوق المعاصر، وقد أظهر استطلاع للرأي تم إجرائه على عدد 135 شركة يابانية مقيدة في بورصة طوكيو وتستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة أن أهم عشرة عوامل داعمة لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ما يلي:

1- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية.

2-وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلا من التكاليف التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.

3- الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذا المدخل ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المنظمة بالكامل.

4- توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على استخدام مدخل التكلفة المستهدفة تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات.

5-تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة علي التعاون بدلا من ربح طرف على حساب خسارة للطرف الآخر.

6- مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها.

7-وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين أو بين الشركة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.

8- اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع.

9- تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدي مساهمتهم في تحقيق إستراتيجية الربح للشركة.[1]

الفرع الثاني: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة.

تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بعدد من المراحل والتي لا بد وأن تبدأ بمرحلة تخطيط وتصميم المنتج قبل البدء بعملية التصنيع، ومن ثم متابعة محاولات التحسين المستمر من خلال مراحل ما يعرف بدورة حياة المنتج، دون أن يتم تخفيض خصائص أو جودة المنتج، لذلك يمكن أن تقسم خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة على النحو الآتي:

1- مرحلة التخطيط للتكلفة المستهدفة :وتنقسم هذه المرحلة إلى:

أ-تخطيط المنتج وتصميمه: تبدأ هذه الخطوة عند القيام بإعداد مشروع هذا المنتج وذلك في مرحلة التخطيط، وتقوم المنشأة بدراسة جدوى تسويق المنتج وبعد ذلك يتم التوصل إلى المشروع المبدئي بعد القيام بتقييم دراسة السوق مع الأخذ بالحسبان المنافسة التي تنتمي لها هذه الصناعة ونوع المستهلكين المحتملين لهذا المنتج، بعد ذلك يتم عمل تقدير مبدئي لتكلفة التصميم ويقوم المحاسب الإداري في هذه المرحلة بمراجعة تقديرات تكلفة هذه التصميمات للمنتج الجديد لعرضها على اللجنة التي تستطيع من واقع المعلومات المستقاة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدرة وتحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد، وإذا اتضح أن هناك جدوى من إنتاج وتسويق المنتج الجديد تبدأ الإدارة الهندسية في إعداد خطة لإنتاج المنتج تتضمن تحديد الأجزاء التي سيتكون منها ومعايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد.[2]

ب-تحديد السعر المستهدف:وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد علي أساس تحليل السوق ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة وينبغي أن يكون هذا السعر يمكن المنافسة به في

[1] منصور محمود، مرجع سابق، ص16.

[2] أحمد زامل، نحو إطار شامل لتحدي التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنا، العدد الأول سنة، 1999،ص232.

السوق و هناك العديد من العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف مثل خصائص المنتج، خصائص العملاء المتوقعين وتفضيلا تهم، السوق المستهدف، دورة حياة المنتج، وأسعار السلع المنافسة واستراتيجيات المنافسين، والأهداف الإستراتيجية للمنشأة بالنسبة للمنتج.[1]

والمبدأ الأساسي الذي يسترشد به عند تحديد سعر البيع المستهدف بالنسبة للمنتجات القائمة هو أن يظل السعر كما هو ما لم يكن هناك تغيير ما في الكفاءة الوظيفية بالمقارنة بالنموذج السابق قبل التطوير وإذا كان هناك تغير فإن هذا التغيير سوف يغير من قيمة المنتج في عين العميل وعليه فإنها يمكن زيادة قيمة المنتج لدى العميل إما عن طريق زيادة الكفاءة الوظيفية للمنتج مع ثبات سعره أو تخفيض سعر المنتج مع ثبات كفأته الوظيفية أو زيادة الكفاءة الوظيفية بمعدل أعلى من معدل زيادة السعر.[2]

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

-**إستراتيجية الاختراق:** وتقضي بدفع أسعار منخفضة مبدئيا للحصول علي حصة سريعة من السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة في حالة وجود سلع منافسة تتمتع بنفس مستوي الجودة وتتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح في الأجل القصير من أجل الحصول علي حصة من السوق في الأجل الطويل.

-**إستراتيجية تصفح السوق:** وتكون هذه الإستراتيجية مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن السلع المنافسة وتقضي هذه الإستراتيجية بتحديد أسعار مرتفعة مبدئيا لتعظيم الأرباح في الأجل القصير ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق والمنافسة.وتختار المنظمة بين الإستراتيجيتين السابقتين وفقا لأهدافها وينبغي التنبيه على أن مدخل التكلفة المستهدفة يركز على الزبون في التسعير إذ ينبغي علي الإدارة معرفة تفضيلات العملاء وردود أفعالهم تجاه السعر المتوقع أو المستهدف.[3]

[1] صفاء عبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس،العدد الثالث، سنة 2001، ص 474.

[2] احمد زامل، مرجع سابق، ص343.

[3] نضال رضا، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد الأول، 2007 ص169-175.

ج-وضع هامش الربح المستهدف: وهو الهامش الذي يجب أن تحققه المنظمة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل و هذا الهامش يحدد بناء علي عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع، النتائج التاريخية وتحليل المنافسة وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.[1]

وفي كثير من الأحيان يتحدد هامش الربح المستهدف علي أساس معدل العائد المستهدف على الأصول أو معدل العائد المستهدف على المبيعات ومهما يكن الأمر فينبغي مراعاة واقعية وكفاءة هامش الربح المستهدف ويمكن للمنشأة أن تحدد هوامش ربح واقعية بإحدي الطريقتين:

-**الطريقة الأولي:** تبدأ المنشأة بهامش الربح الفعلي للمنتج السابق ثم يعدل هذا الهامش طبقا للتغيرات المتوقعة في ظروف السوق وبناء على هذه العلاقة التاريخية تحدد المنشأة هامش الربح المستهدف.

-**الطريقة الثانية:** تبدأ المنشاة بهامش الربح المستهدف لمجموعة من المنتجات مع إجراء زيادة وتخفيض لهوامش الربح داخل مجموعة المنتجات وذلك في ظل ظروف السوق المتوقعة مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات مجتمعة.[2]

د-تحديد التكلفة المسموح بها: يقصد بالتكلفة المسموح بها أقصى تكلفة مكن بها إنتاج المنتج والتي تتحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وفي بعض الأحيان تعد على أنها هي التكلفة المستهدفة وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها حتى نصل إلى رقم التكلفة المستهدفة ويمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة التالية:

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف -هامش الربح المستهدف

ونلاحظ أنه طبقا لمدخل التكلفة المستهدفة فإننا نبدأ بسعر البيع للوصول إلى التكلفة على عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلي سعر البيع.[3]

و-تحديد تحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة: وهدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية تكلفة المنتج المقترح بافتراض تصنيعه في الوقت الحاضر من

[1] صفاء عبد الدايم، مرجع سابق، ص474.

[2] احمد زامل، مرجع سابق، ص 344.

[3] شوقي فودة إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 44 مارس، 2007، ص222.

المكونات الحالية وباستخدام عمليات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة ويتكون هدف خفض التكلفة من شقين.

-**هدف خفض التكلفة الممكن:** وهو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج وتطوير الطاقات المتاحة لدى المنشأة ولدى الموردين وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج.

-**التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة:** وهذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا مستخدمة وغيره وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج.

ويمكن التعبير عما سبق بمجموعة المعادلات التالية:

التكلفة المسموح بها= سعر البيع المستهدف– هامش الربح المستهدف.....1

هدف خفض التكلفة = التكلفة المسموح بها– التكلفة الجارية 2

هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية – التكلفة المستهدفة 3

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها – التكلفة المستهدفة 4

وباستخدام المعادلة 4 للحصول على التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها– التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة وبالتعويض عن التكلفة المسموح بها من المعادلة 1

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف–هامش الربح المستهدف + التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة بمعني أن التكلفة المستهدفة قد تتساوى مع التكلفة المسموح بها في حال كان التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة يساوي الصفر وقد تزيد على التكلفة المسموح بها بمقدار قيمة التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة وبعد تقدير قيمة التكلفة المستهدفة يتم إمداد مهندسي ومصممي المنتج بها ليتم استخدامها كأعلى تقدير ممكن حدوثه للتكلفة بحيث تصبح مسؤوليتهم تصميم وإنتاج منتج بهذه التكلفة أو أقل.[1]

2-مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة: بعد نهاية المرحلة الأولي من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نكون قد توصلنا إلي معرفة رقم التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة وكذلك نكون قد حددنا الفجوة التكاليفية بدون تكلفة التصميم المبدئي، التكاليف الجارية والتكلفة المسموح بها وكذلك نكون قد تعرفنا علي مقدار الخفض الممكن في التكاليف والتحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة وعند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة وهي مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم

[1] احمد زامل، مرجع سابق، ص345.

استخدامها للقضاء علي الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج والتكلفة الجارية ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن، وهنالك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ومن أشهر هذه الأدوات ما يلي:

- هندسة القيمة value Engineering - تحليل التكلفة الوظيفي Functional cost analysis
- جداول التكلفة Cost Tables - الهندسة المتزامنة Simultaneou Engineering
- الهندسة العكسية Reverse Engineering - هندسة العوامل البشرية H F E [1]

وسوف نتناول بشيء من التفصيل واحدة من أشهر الأدوات السابقة و هي أسلوب هندسة القيمة كواحدة من أدوات تحجيم التكلفة التي يمكن استخدامها لتحقيق التكلفة المستهدفة.

3-استخدام أسلوب هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة: كان أول ظهور لأسلوب هندسة القيمة في أثناء الحرب العالمية الثانية حيث كان هناك نقص في وجود بعض المواد الخام فحاول مهندسي التصميم إنتاج المنتجات بالاعتماد على مصادر بديلة للمواد والأجزاء الغير متاحة ثم تم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيون استخدموها في محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق إجراء بعض التغييرات الهندسية علي المنتج دون الإضرار بوظائف أو خصائص المنتج.

ويمكن تعريف أسلوب هندسة القيمة بأنها عملية فحص لكل عنصر في المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ علي الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج.[2]

ويعرفها البعض بأنها منهج لتصميم المنتج بما يعظم القيمة التي يحصل عليها العميل عن طريق إجراء فحص منظم للعوامل التي تؤثر علي تكلفة المنتج ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض دون المساس بالكفاءة الوظيفية للمنتج.[3]

وتعمل هندسة القيمة على تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج والتي يمكن عن طريقها تخفيض تكلفة المنتج مع استبعاد الوظائف الغير ضرورية التي تزيد من تكلفة ودرجة تعقيد المنتج على سبيل المثال فإن تبسيط تصميم المنتج يقلل من الوقت اللازم للاختبار والفحص ويسهل عملية تجميع المنتج بما يخفض من تكلفة العمالة المباشرة وكذلك التصميم ذو المكونات الأقل، يقلل من تكاليف طلب ومناولة المواد الخام وعادة ما يتضمن أسلوب هندسة القيمة القيام بثلاث أنشطة وهي:

[1] شوقي فؤده، مرجع سابق، ص213.
[2] صفاء عبد الدايم، مرجع سابق، ص 475.
[3] احمد زامل، مرجع سابق، ص331.

أ -التحليل الوظيفي للمنتج: فكل منتج له وظائف رئيسية معينة تتجمع معا لتحقيق الغرض الرئيسي من المنتج وفي خلال هذه العملية يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية ومقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب العميل في دفعه مقابل الانتفاع بتلك الوظيفة فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي تشير التغذية العكسية إلي عدم اهميتها من وجهة نظر العميل فالعميل لن يدفع مقابل لوظائف ليست لها قيمة لديه وبعد عمل التحليل السابق يتم تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف وذلك بناء على الاهمية النسبية لكل وظيفة.

ب-تحليل مكونات المنتج: بمجرد تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة من وظائف المنتج وفي سبيل ذلك يتم الاستعانة بالفنيين القائمين بتخطيط وتصميم وتصنيع المنتج ثم يتم إعداد الترتيب النسبي للمكونات في ضوء الاعتبارات الفنية ومدى مساهمة كل مكون في تحقيق وظائف المنتج ويتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف إلى تكاليف مستهدفة على مستوى المكونات بحيث يكون مجموع التكاليف المستهدفة على مستوى المكونات يتساوى مع التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف، ثم يتم تحديد المكونات التي يمكن ترشيحها لعمليات خفض التكاليف عن طريق الحذف أو الدمج أو الإحلال وذلك بالمقارنة بالأهمية النسبية لكل مكون.

ج-إدارة العلاقة مع الموردين: حيث أن التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات تحدد أسعار البيع المسموح بها بالنسبة لموردي تلك المكونات ويتم مقارنة تلك التكاليف بالأسعار المعروضة من قبل الموردين فإذا كانت تلك الأسعار مرضية تقبلها المنشأة أما إذا كانت تلك الأسعار مرتفعة فتقوم المنشأة بمفاوضات إضافية مع الموردين، كما قد ترسل المنشأة مهندسيها إلي الموردين لمساعدتهم في تخفيض تكاليفهم بما يؤدي إلى تخفيض في أسعار المكونات، كم يمكن للمنظمة إتباع نظام السحب من الموردين ووفقا لهذا النظم تطلب المستلزمات من الموردين وقت الحاجة إليها بحيث تتدفق المكونات من الموردين إلى مواقع الإنتاج مباشرة بما يودي إلى تخفيض في تكاليف التخزين، وقد يتم إشراك الموردين في عملية تصميم المنتج في هذه الخطوة تمثل نقل العلاقة مع الموردين من ربح طرف على حساب خسارة الآخر إلى علاقة تكامل بين المنظمة والموردين.[1]

[1] صفاء عبد الدايم، مرجع سابق، ص476.

4-مرحلة تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطورKizen cos :

لا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة في مراحل البحث المستمر عن مواطن لاختراق وتخفيض التكلفة كلما أمكن.[1]

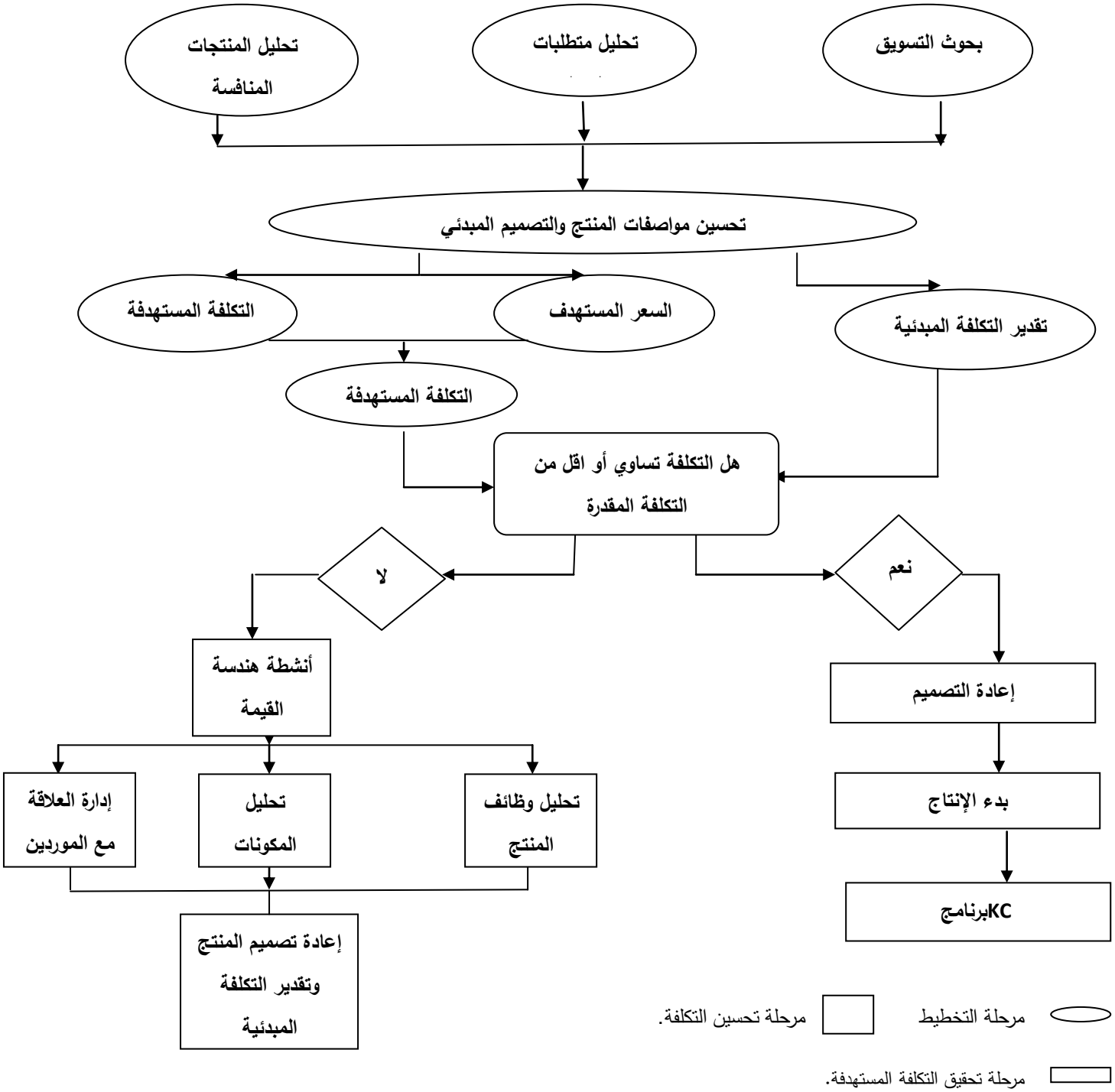
وكلمةKizen هي مصطلح ياباني يعني إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلا من إجرائها من خلال ابتكارات كبيرة بما يعني الاستمرار في إجراء التحسينات علي المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج ويشار إلى الخفض في التكلفة الناتج من التحسن بالتكلفة المطورة. واهم ما يميز التكلفة المطورة خاصية الاستمرارية في التحسين ومهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطي بمرور الوقت نتائج هامة وإيجابية وبمجرد أن يحقق برنامج التكلفة المطورة أهدافه فإن التكلفة الكلية للإنتاج تنخفض بما يجعل التكلفة في كل فترة أفضل من التكلفة في الفترة السابقة لها.

وتجدر الإشارة إلى انه إذا كان مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على إدارة التكلفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج فإن مدخل التكلفة المطورة يدعم أنشطة التحسين في مرحلة الإنتاج وكذلك على عكس التكلفة المستهدفة فإن مدخل التكلفة المطورة لا يركز على منتجات فردية ولكن بدلا عن ذلك فإنه يركز على جعل عمليات الإنتاج بصفة عامة أكثر فعالية.[2]

[1] عاطف عبد الرحمن، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد 17 العدد 2 ديسمبر، 2003، ص1.

[2] صفاء عبد الدايم، مرجع سابق، ص 484.

الشكل رقم (4.1) رسم توضيحي يبن مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة



صفاء عبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس،العدد الثالث، سنة 2001، ص287.

المطلب الثاني: طرق التقدير والعوامل المؤثرة في تطبيق التكلفة المستهدفة.

تختلف طرق تقدير التكلفة المستهدفة والعوامل المؤثرة في تطبيقها باختلاف أهداف الإدارة وإستراتيجيتها.

الفرع الأول: طرق تقدير التكلفة المستهدفة.

هناك ثلاث طرق شائعة ورئيسة لتقدير التكلفة المستهدفة كالتالي:

1-طريقة الإضافة: تقوم فلسفة هذه الطريقة على أن يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء من النشاط والخدمة ثم يتم تجميعها وذلك حسب الوظائف الذي يحققها ذلك الجزء حتى يمكن التوصل إلى التكلفة المستهدفة، ووفقا لهذه الطريقة إذا كان هناك جزء لا يضيف قيمة فلن يضاف ذلك الجزء.

2- طريقة معدل تخفيض التكلفة: تقوم فكرة هذه الطريقة في تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، ويمكن تطبيق هذه الطريقة على خدمات قائمة يراد تطويرها ولها تكاليف فعلية أو معلومات عن التكاليف، أو في حال قيام المنتج بتقديم منتجات مشابهة إلى حد كبير لتلك المنتجات التي يتم عرضها وفقا لهذه الطريقة فإن

التكلفة المستهدفة = التكاليف الحالية– معدل التخفيض المستهدفX التكلفة الفعلية[1]

3- طريقة الخصم: تعد هذه الطريقة من الطرق الشائعة الاستخدام في تقدير التكلفة المستهدفة وتقوم فكرة هذه الطريقة على خصم الربح المستهدف الذي يتم احتسابه على أساس العائد، بمعنى آخر أي يتم تحديد معدل الربح المستهدف ثم سعر البيع المستهدف وهو السعر الذي يقبله العميل ويتماشى مع أسعار المتنافسين والفرق بينهما هو التكلفة المستهدفة، لذلك يفضل استخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الاعتماد عليها لرفع كفاءة قرار تسعير المنتجات الجديد، وفقا لهذه الطريقة تصبح معادلة احتساب التكلفة المستهدفة كالتالي:

التكلفة المستهدفة = سعر بيع المستهدف – معدل الربح المستهدف[2]

[1] احمد زامل، مرجع سابق، ص334.

[2] علي عدنان أبوعواد، مرجع سابق، ص37.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها.

هناك عوامل رئيسة تؤثر على عملية تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها وعلى الفوائد الناتجةعنها وتنقسم إلى عاملين يتعلقان بظروف السوق، وعاملين آخرين يتعلقن بإستراتيجية الإدارة وهي على النحو التالي:

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 المتنافسة 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، ويرى الباحث أنه في ظل استخدام التكنولوجيا وما يرتبط بها يعتبر هذا العامل مهماً حيث لا تستطيع المؤسسات تجاهل المنافسين والاستمرار في تقديم خدماتها، فشدة المنافسة يحتم على المؤسسات أن تقوم بتخفيض تكاليفها وتحسين المنتج المقدم لكي تحافظ على استمراريتها مع تحيق هامش ربح معقول.

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

ا-**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.

ب-**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

المستقبلي، أما عندما تكون متطلبات العملاء ثابتة فإن ذلك يتطلب مجهودات أقل في عمليات التنبؤ بالمتطلبات المستقبلية، وبذلك تحتاج إلى مجهودات أقل في عمليات التنبؤ وبالتالي تكون الفائدة أقل من التكاليف المستهدفة.

ج-**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، حيث لا يمكن التعرف على ما يريده العملاء إلى من خلال دراسة السوق والتعرف على ما يحتاجه العملاء والعمل على تلبية احتياجاتهم وجذبهم.

3-العوامل الخاصة بإستراتيجية الإدارة: لقد تعددت عوامل هذه الخاصية نذكر منها:

-**إستراتيجية الخدمة:** تحدد إستراتيجية الخدمة وذلك بتحديد الجهد والوقت اللازم لتحقق التكلفة المستهدفة وكيفية أداءه، وهناك ثلاثة خصائص لإستراتيجية الخدمة وتتمثل في الآتي:

ا-عدد الخدمات المقدمة: يعتبر عدد الخدمة التي تستطيع المؤسسة تقديمها والموجودة عاملاً مهماً في تحديد الميزانية المخصصة لتطوير وتحسين الخدمة، فكلما ارتفع عدد الخدمات كلما ارتفعت الإمكانية لزيادة أرباحها، مما ينتج عن ذلك زيادة في المجهودات المبذولة لتحقيق التكاليف المستهدفة والحصول على فائدة أعلى منها.

ب-عدد مرات إعادة التجديد في الخدمة: أن معظم المؤسسات تفضل إدخال خدمات جديدة على القيام بتطوير وتحسين الخدمة سابقة إذا كانت غير مربحة بصورة كافية أو إذا وجدت بها بعض المواصفات غير المرغوب فيها، وإن السبب في ذلك هو ارتفاع تكلفة عملية إعادة التحسين عن عملية إدخال خدمات جديدة بالإضافة إلى محدودية الوقت وعدم وجود زمن كاف لتصحيح الأخطاء، فلو حدث وتم تقديم خدمة غير مربحة فإنه سيظل كذلك لحين سحبها من الأسواق.

ج-درجة التجديد: تساعد درجة التجديد في الخدمة على تحديد عنصرين وهما :حجم الميزانية المخصصة لتطوير الخدمة، ومدى الاعتماد على المعلومات المتاحة لدى المصرف عن تكلفة الخدمات السابقة، بحيث كلما ارتفعت درجة التجديد في تطوير الخدمة كلما ارتفعت تكلفته وكلما ارتفعت أيضاً الحاجة إلى الحصول على معلومات جديدة، لأن المعلومات القديمة لدى المصرف تصبح حين ذلك دون جدوى أو أهمية للخدمات المتغيرة بصورة جذرية والمعتمدة على التكنولوجيا الحديثة، وهكذا يكون من

الصعب تطبيق التكاليف المستهدفة على الخدمات المتغيرة جذرياً لعدة أسباب أولها صعوبة وضع سعر مستهدف، وثانيها عدم وجود تكلفة تاريخية، وثالثها أن هذه العملية تتطلب مجهوداً أكبر لمعرفة رغبات العملاء. [1]

المطلب الثالث: مزايا وصعوبات تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

للتكلفة المستهدفة عدة ايجابيات مقرونة بعدد من الصعوبات فتعددت الايجابيات التي تعود على المؤسسة بالمنافع رغم صعوبة تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

الفرع الأول: مزايا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المنظمات من وراء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة،ومن أهم هذه المزايا ما يأتي:

1-منهج التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية، وذلك بتخطيطه للربح المستهدف.

2-يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.

3-يؤدى إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفى ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح.

4-يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.

5-تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معاً بما يؤدى إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين.

6-يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها.

7-أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة، لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد

[1] راجخان، محمد محمود ميساء، مرجع سابق، ص31-26.

قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات.

الفرع الثاني: الصعوبات التي تواجه تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

الصراع التنظيمي حيث إن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدى إلى صعوبة نجاح منهج التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.

1-يتطلب منهج التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.

2-يحتاج تطبيق هذا المنهج إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف اختيارية، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.

3-تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدى إلى الضغط على الفريق .

4-التزام المديرين بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية، ومحاربة التغيير وكراهية تحمل المسئولية.

5-إن تحديد التكلفة المستهدفة فناً أكثر منه علماً، وبالتالي على المنشأة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط.

6-يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام منهج التكلفة المستهدفة.[1]

[1] علي عدنان ابوعواد، مرجع سابق، ص41.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى مدخل التكلفة المستهدفة من خلال دراسة محاسبة التكاليف وكذا مبادئ واسس ومقومات التكلفة المستهدفة فالتكلفة المستهدفة هو نظام يهتم ب:

- ✓ يهتم مدخل التكلفة المستهدفة بالتكاليف في مرحلة التصميم والتطوير أي قبل حدوث التكلفة قد تتساوي التكلفة المسموح بها مع التكلفة المستهدفة وذلك عندما يكون التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة يساوي صفر.
- ✓ يمكن للمنظمة الاختيار بين أدوات عديدة لتحجيم التكلفة للوصول بالتكلفة المبدئية للمنتج إلى مستوي التكلفة المستهدفة.
- ✓ الوصول إلى التكلفة المستهدفة لا يعني نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة للبحث عن مواطن لاختراق التكلفة.
- ✓ مدخل التكلفة المطورة قد يعني ضمنا مشاركة جميع العاملين بالمنظمة في إدارة التكلفة .
- ✓ ضرورة الاهتمام بجميع مراحل سلسلة القيمة لدورة حياة المنتجات .
- ✓ ضرورة دعم الإدارة العليا لمدخل التكلفة المستهدفة.
- ✓ ضرورة حرص الإدارة على القضاء على الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة لمستهدفة حتى تستطيع المنظمة الإسفاد، من مزايا ذلك المدخل.

الفصل الثاني

القدرة التنافسية

تمهيد:

في ظل النظام العالمي الجديد وازدياد حدة المنافسة وانفتاح الأسواق أصبحت إدارات الشركات أمام تحديات كبيرة، ولمواجهة هذه التحديات ركزت هذه الإدارات على بناء وتعزيز القدرة التنافسية للشركة هذه التي ستمكن الشركات من تحقيق نمو عال في الإنتاجية وإلى امتلاك المرونة الكافية لمواجهة التغيرات في أذواق وحاجات المستهلكين، كما تعني قدرة الشركة على إظهار تفوق في الأداء مقارنة مع المنافسين، وكذلك القدرة على تحسين العمليات وتنويع المنتجات وتخفيض التكاليف، أي امتلاك قدرات ومهارات ومؤهلات أساسية يصعب على المنافسين امتلاكها، ومنه سوف نتطرق إلى مبحثين الأول يتناول القدرة التنافسية والثاني يتناول علاقة التكلفة المستهدفة بدعم القدرة التنافسية .

المبحث الأول: القدرة التنافسية .

المنافسة تلعب دور كبير في الاستمرار والبقاء للمؤسسات الاقتصادية في السوق المحلية والدولية فالمؤسسة قليلة الربحية ليست تنافسية، وحسب النموذج النظري للمزاحمة الكاملة فإن المؤسسة لا تكون تنافسية عندما تكون تكلفة إنتاجها المتوسطة تتجاوز سعر منتجاتها في السوق، وهذا يعني أن موارد المؤسسة يساء تخصيصها وأن ثروتها تتضاءل أو تبدد، وضمن فرع النشاط معين ذي منتجات متجانسة يمكن للمؤسسة أن تكون قليلة الربحية لأن تكلفة إنتاجها المتوسطة أعلى من تكلفة منافسيها، وقد يعود ذلك إلى أن إنتاجيتها أضعف أو أن عناصر الإنتاج تكلفها أكثر أو للسببين معاً.

المطلب الأول: مفهوم المنافسة والتنافسية .

الفرع الأول: تعريف المنافسة والتنافسية

المنافسة تلعب دور كبير في الاستمرار والبقاء للمؤسسات الاقتصادية في السوق المحلية والدولية وإنتاجها لسلع وخدمات تكسب بها رضا الزبون والحصول على الحصة السوقية الأفضل.

1-المنافسة: هي نظام من العلاقات الاقتصادية ينضوي تحته عدد كبير من المشترين والبائعين، وكل منهم يتصرف مستقلا عن الآخرين للبلوغ بربحه إلى الحد الأقصى، وينبغي أن تنشغل المنظمة دائما بمركزها التنافسي، سواء من أجل بناء هذا المركز أو بمتابعته وحمايته والمحافظة عليه، أو بتدعيمه وتطويره، وحتى تحقق المنظمة ذلك بكفاءة وفعالية يقتضي الأمر أن تحدد مركزها التنافسي، ليس على مستوى السوق ككل فقط، ولكن أيضًا مركزها التنافسي على مستوى كل القطاعات السوقية المستهدفة ويتطلب ذلك أيضًا العمل المستمر على تطوير عناصر ومكونات نشاط التسويق والبيع بما يلاءم كل قطاع من هذه القطاعات السوقية، ومن خلال المتابعة المستمرة لرؤية العملاء والصورة الذهنية لهم عن مشاريع أو منتجات المنظمة وخدماتها بالمقارنة مع المنافسين ومشاريعهم ومنتجاتهم وخدماتهم، كذلك يمكن لمنظمة الأعمال أن ترسم صورة ذهنية متميزة ومن ثم مركز تنافسي متميز لدى العملاء من خلال تركيزها على عدة مجالات رئيسة مثل:

ا- تنويع المنتج أو الخدمة التي تقدم للعملاء.

ب-تطوير الشكل الخارجي للمنتج.

ت-تطوير التركيب أو التكوين الداخلي للمنتج.

ث–إيجاد وتوضيح التميز في منفعة المنتج.

ج–خلق منفعة أو منافع جديدة للمنتج.

ح–اكتشاف أو إضافة استخدامات جديدة مع المنتج.

خ–إضافة خدمات جديدة مع المنتج.

ر–إيجاد ارتباط بين المنتج وخدمات معينة.

ز–توضيح العلاقة المنطقية بين سعر المنتج وجودته.

2–التنافسية: حيث يتميز مفهوم التنافسية بالحداثة ولا يخضع لنظرية اقتصادية عامة، وأول ظهور له كان خلال الفترة 1981–1987 التي عرفت عجزا كبيرا في الميزان التجاري للولايات المتحدة الأمريكية (خاصة في تبادلاتها مع اليابان) وزيادة حجم الديون الخارجية ، وظهر الاهتمام مجدداً بمفهوم التنافسية مع بداية التسعينات كنتاج للنظام الاقتصادي العالمي الجديد وبروز ظاهرة العولمة، وكذا التوجه العام لتطبيق اقتصاديات السوق.

ويتداخل مفهوم التنافسية مع عدة مفاهيم أخرى، من بينها النمو والتنمية الاقتصادية وازدهار الدول وهذا ما يصعب من تحديد تعريف دقيق ومضبوط للتنافسية، إضافة إلى عامل مهم ألا وهو ديناميكية التغير المستمر لمفهوم التنافسية، ففي بداية السبعينات كانت ترتبط بالتجارة الخارجية ثم ارتبطت بالسياسة الصناعية خلال سنوات الثمانينات، أما في سنوات التسعينات فارتبطت بالسياسة التكنولوجية للدول وحاليا تنافسية الدول تعني مدى قدرتها على رفع مستويات معيشة مواطنيها.

اختلف معظم الاقتصاديين والهيئات الاقتصادية الدولية على تحديد مفهوم محدد ودقيق للتنافسية، فينطلق بعضهم من مفهوم ضيق ويختصرها في تنافسية السعر والتجارة، ويستعمل البعض الآخر مفهوم واسع يكاد يشمل جميع مناحي النشاط الاقتصادي، وهذا ما يظهر جليا في التعداد الكبير للمؤشرات المستعملة لقياس القدرة التنافسية.

وقد وقع تحول في المفاهيم، فمن مفهوم الميزة النسبية وتتمثل في قدرات الدولة من موارد طبيعية واليد العاملة الرخيصة، المناخ والموقع الجغرافي التي تسمح لها بإنتاج رخيص وتنافسي، إلى مفهوم الميزة التنافسية وتتمثل في اعتماد الدولة على التكنولوجيا والعنصر الفكري في الإنتاج، نوعية الإنتاج وفهم

احتياجات ورغبات المستهلك، مما جعل العناصر المكونة للميزة النسبية تصبح غير فاعلة وغير مهمة في تحديد التنافسية.

ا-تعاريف التنافسية : يوجد العديد من المقاربات المعتمدة لتعريف التنافسية، تشترك كلها في كون التنافسية يتم الحديث عليها دوماً على المستوى الدولي، أحد هذه المقاربات تقسم التعاريف إلى ثلاث مجموعات:

-المجموعة الأولى وتتضمن كل التعاريف التي تأخذ في عين الاعتبار حالة التجارة الخارجية للدول فقط.

-المجموعة الثانية وتتضمن كل التعاريف التي تأخذ في عين الاعتبار حالة التجارة الخارجية وكذا مستويات المعيشة للأفراد.

-المجموعة الثالثة وتتضمن كل التعاريف التي تأخذ في عين الاعتبار مستويات المعيشة للأفراد فقط.

والانتقاد الموجه لهذه المقاربة كونها لا تتعرض إلى تعاريف التنافسية على مستوى المؤسسات أو قطاع النشاطات، لذا سوف نعتمد المقاربة التي تميز بين تعاريف التنافسية حسب اختلاف محل الحديث فيما إذا كان عن شركة أو قطاع نشاط أو دول.

ب- تعريف التنافسية حسب المؤسسات: يتمحور تعريف التنافسية للشركات حول قدرتها على تلبية رغبات المستهلكين المختلفة، وذلك بتوفير سلع وخدمات ذات نوعية جيدة تستطيع من خلالها النفاذ إلى الأسواق الدولية، فالتعريف البريطاني للتنافسية ينص على أنها : القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالنوعية الجيدة والسعر المناسب وفي الوقت المناسب وهذا يعني تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المنشات الأخرى.[1]

وهناك تعريف آخر: يعني القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، مما يعني نجاحاً مستمراً لهذه المؤسسة على الصعيد العالمي في

[1] وديع محمد عدنان، محددات القدرة التنافسية للأقطار العربية في الأسواق الدولية، بحوث ومناقشات، تونس 21/19 جوان،2001، ص17.

ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة، ويتم ذلك من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج الموظفة في العملية الإنتاجية (العمل ورأس المال والتكنولوجيا).[1]

ت- تعريف التنافسية حسب قطاع النشاط: تعني التنافسية لقطاع ما قدرة المؤسسات المنتمية لنفس القطاع الصناعي في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الاعتماد على الدعم والحماية الحكومية، وهذا ما يؤدي إلى تميز تلك الدولة في هذه الصناعة، ويجب تحديد القطاع بدقة فمثلاً قطاع صناعة الموصلات لا يمكن خلطه مع قطاع الإلكترونيات، لأن مجالات وظروف الإنتاج تختلف.

ث- تعريف التنافسية على مستوى الدول: اهتم الكتاب والاقتصاديين وكذا المنظمات والهيئات الدولية بتعريف التنافسية على مستوى الدول أكثر من تعريف التنافسية على مستوى المؤسسات وقطاع النشاط، لذلك نجد أن هناك العديد من التعاريف وتختلف حسب الزاوية التي ترى منها التنافسية وسنتطرق لأهم هذه التعاريف.

ج-تعريف المجلس الأمريكي للسياسة التنافسية: يعرف التنافسية على أنها قدرة الدولة على إنتاج سلع وخدمات تنافس في الأسواق العالمية وفي نفس الوقت تحقق مستويات معيشة مطردة في الأجل الطويل.[2]

ح-تعريف المجلس الأوربي ببرشلونة: عرف المجلس الأوربي في اجتماعه ببرشلونة سنة 2000 تنافسية الأمة على أنها القدرة على التحسين الدائم لمستوى المعيشة لمواطنيها وتوفير مستوى تشغيل عالي وتماسك اجتماعي وهي تغطي مجال واسع وتخص كل السياسة الاقتصادية.[3]

خ-تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OCDE): تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE)التنافسية على أنها المدى الذي من خلاله تنتج الدولة وفي ظل شروط السوق الحرة

[1] عادل عيشي، تقييما لأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ماجستير، تخصص تسير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر ببسكرة،2004، ص8.

[2] نوير طارق، دور الحكومة الداعم للتنافسية، حالة مصر، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، 2002، ص5.

[3] Debonneuilmichele et Fontagnélionel,Compétitivité,conseil d'analyse économique, Paris,2003, p13.

والعادلة، منتجات وخدمات تنافس في الأسواق العالمية، وفي نفس الوقت يتم تحقيق زيادة الدخل الحقيقي لأفرادها في الأجل الطويل.

وتعرف(OCDE)كذلك التنافسية الدولية بأنها: القدرة على إنتاج السلع والخدمات التي تواجه اختبار المزاحمة الخارجية في الوقت الذي تحافظ فيه على توسيع الدخل المحلي الحقيقي، كما يمكن تعريف التنافسية الدولية بأنها قدرة البلد على زيادة حصصها في الأسواق المحلية والدولية.[1]

ر-**تعريف معهد التنافسية الدولية:** ويرى معهد التنافسية الدولية على أنها قدرة البلد على:

-أن ينتج أكثر وأكفأ نسبيا، ويقصد بالكفاءة:

- ✓ **تكلفة أقل** : من خلال تحسينات في ألإنتاجية واستعمال الموارد بما فيها التقنية والتنظيم.
- ✓ **ارتفاع الجودة:** وفقا لأفضل معلومات السوق وتقنيات الإنتاج.
- ✓ **الملائمة:** وهي الصلة مع الحاجات العالمية، وليس فقط المحلية، في المكان والزمان ونظم لتوريد، بالاستناد إلى معلومات حديثة عن السوق ومرونة كافية في الإنتاج والتخزين والإدارة .

-أن يبيع أكثر من السلع المصنعة والتحول نحو السلع عالية التصنيع والتقنية وبالتالي ذات قيمة مضافة عالية في السوقيين الخارجي والمحلي، وبالتالي يتحصل على عوائد أكبر متمثلة في دخل قومي أعلى للفرد، وذي نمو وهو أحد عناصر التنمية البشرية.

-أن يستقطب الاستثمارات الأجنبية المباشرة بما يوفره البلد من بيئة مناسبة وبما ترفعه الاستثمارات الأجنبية من المزايا التنافسية التي تضاف إلى المزايا النسبية.

وقد توصل فريق المعهد إلى التعريف الموجز التالي: تتعلق التنافسية الوطنية بالأداء الحالي والكامن للأنشطة الاقتصادية المرتبطة بالتنافس مع الدول الأخرى، ووضع لهذا التعريف مجالا يتناول الأنشطة التصديرية ومنافسة الواردات والاستثمار الأجنبي المباشر.

[1] OCDE : Organisation de Coopération et Développement Economique

الفرع الثاني : أنواع التنافسية

تميز العديد من الكتابات بين عدة أنواع من التنافسية هي:

1-**تنافسية التكلفة أو السعر** : فالبلد ذو التكاليف الأرخص يتمكن من تصدير السلع إلى الأسواق الخارجية بصورة أفضل ويدخل هنا أثر سعر الصرف.

2-**التنافسية غير السعرية:** باعتبار أن حدود التنافسية معرفة بالعديد من العوامل غير التقنية وغير السعرية، فإن بعض الكتاب يتكلمون عن المكونات غير السعرية في التنافسية .

3-**التنافسية النوعية:** وتشمل بالإضافة إلى النوعية والملائمة عنصر الإبداع التكنولوجي، فالبلد ذو المنتجات المبتكرة وذات النوعية الجيدة، والأكثر ملائمة للمستهلك وحيث المؤسسات المصدرة ذات السمعة الحسنة في السوق، يتمكن من تصدير سلعة حتى ولو كانت أعلى سعر من سلع منافسة.

4-**التنافسية التقنية:** حيث تتنافس المشروعات من خلال النوعية في صناعات عالية التقنية.

ويميز تقرير التنافسية الكونية للمنتدى الاقتصادي العالمي 2000 WEF التنافسية الظرفية أو الجارية ودليلها CCI، و تركز على مناخ الأعمال وعمليات المؤسسات وإستراتجياته، وتحتوي على عناصر مثل التزويد، التكلفة، النوعية، والحصة من السوق الخ...، وبين التنافسية المستدامة و دليلها GCI، وتركز على الإبداع التكنولوجي ورأس المال البشري والفكري، وتحتوي على عناصر مثل التعليم ورأس المال البشري والإنتاجية، مؤسسات البحث والتطوير، الطاقة الإبداعية، الوضع المؤسسي، وقوى السوق.

تدفع الأبعاد الأساسية في التنافسية إلى الاهتمام بجوانب عديدة منها :

ا-مستوى التحليل: اعتبارا من مستوى المشروع أو المنتج إلى مستوى القطاع ثم مستوى البلد وحتى على مستوى الإقليم.

ب-الشمول: هي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف، والفعالية والاختيار الصحيح للغايات.

ج-النسبية : حيث أن التنافسية في جوهرها تعني مقارنة نسبية بين الاقتصاديا ت سواء كانت بلدانا أو مؤسسات أو أقسام في المؤسسة الواحدة، أو بين فترتين زمنيتين وهو ما يثير مسألة فقدان التنافسية والديناميكية، كما يفسر اهتمام تقرير WEF بجانب نمو التنافسية مقابل التنافسية الجارية في عدديه الأخيرين، أو تعني المقارنة النسبية بالقياس إلى وضعية افتراضية مستهدفة وتكون معرفة جيداً.

وتنعكس هذه القضايا على المؤشرات المنتقاة أو المتغيرات وعلى تركيب أدلة التنافسية.

الفرع الثالث: السياسات التنافسية.

لكل شركة من شركات الأعمال سياساتها التنافسية الخاصة بها والتي تسعى من خلالها أن تحافظ على موقعها في السوق، ومحاولة زيادة الحصة السوقية للشركة، كذلك تعتبر هذه السياسات قواعد أساسية لا بد من ظهورها بمواقع العمل التسويقية لدى شركات الأعمال وخاصة أن العالم اليوم يشهد تطورات اقتصادية وتكنولوجية سريعة التغيير والتطور العولمة، الثورة التكنولوجية في كل المجالات وخاصة الاتصالات منهاالثورة المعلوماتية، اقتصاد المعرفة...الخ، كلها مؤشرات لا بد من التكيف معها حتى تستطيع هذه الشركات من النمو والتطور، ضمن هذا المجال سيتم الإشارة إلى نوعين من السياسات التنافسية. [1]

1- **سياسات سعرية:** هنا يكون سعر المنتج هو العامل الذي تتحكم فيه الشركة في تنفيذ سياستها التنافسية، ومن المؤكد بأن هناك أهمية نسبية لكل عنصر من عناصر المزيج التسويقي ودرجة تأثير كل منها في تدعيم الموقف التنافسي لأي منظمة من منظمات الأعمال، إن هناك جدلا واسعا في أي من عناصر المزيج التسويقي الأكثر تأثيرا في تدعيم الموقف التنافسي، حيث يجد البعض أن عامل السعر هو العامل الأكثر أهمية في القاعدة التنافسية، بينما يرى الآخرون بأن المنافسة السعرية لعناصر المزيج التسويقي الأخرى هي الأكثر أهمية في هذا المجال.[2]

2-سياسات غير سعرية: إن دور السياسات غير السعرية لا يقل أهمية عن دور السياسات السعرية ومن ضمن السياسات غير السعرية:

ا-سياسة المنتجات: تلعب سياسة المنتجات دورًا مهمًا في تدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال حيث إن تحقيق القدرة التنافسية من خلال المنتجات يتطلب تقديم منتجات ذات مستوى متقدم من الجودة من خلال تدعيم وحدات البحث والتطوير، ويجب أن تحرص الشركة على توفير منتجات بعبوات وأحجام مختلفة، بناءا على دراسة رغبات المشترين، إضافة إلى وجوب حرصها على تحقيق الجودة في تصميم منتجاتها، إن نجاح منظمات الأعمال في تحقيق مركز تنافسي عالي يعتمد بشكل كبير على

[1] قنديل، باسل فارس، أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية -دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2008، ص48.

[2] عادل عيشي، مرجع سابق، ص16.

المنتج الذي تقدمه للسوق فالتسعير ما هو إلا تسعير لذلك المنتج، والترويج ما هو إلا ترويج لذلك المنتج والتوزيع ما هو إلا توزيع لذلك المنتج أيضا.

ب-سياسة الترويج والإعلان: الترويج هو شكل من أشكال الاتصال الذي يهدف إلى بناء المنفعة الإدراكية لدى الجمهور المستهدف حول السلع أو الخدمات المروج لها، ويتغلب الترويج على مشكلة جهل المشتري من خلال تقديم المعلومات عن المؤسسة أو السلعة أو الأسعار أو استخدامات السلعة، كما يتغلب الترويج على تراخي المشتري من خلال إغرائه، وخلق حالة نفسية معينة يتقبل المشتري بمقتضاها ما يقدم إليه، وفي ظل المنافسة العالمية التي نشهدها اليوم يلعب الترويج بعناصره المختلفة دوراً مهماً في تعريف المشتري بالمنتج وإقناعه به واتخاذ قرار بشرائه ثم تكرار هذا الشراء، وهذا يعني أن الترويج يساعد منظمات الأعمال على زيادة حجم المبيعات التي تسعى إلى تحقيقها، بالإضافة إلى تمكنها من مواجهة المنافسة الحادة في السوق، لذلك فإن الإعلان والترويج حظا بنصيب مرموق في إستراتيجية المنافسة غير السعرية.

ج-سياسة التوزيع: إن التوزيع هو العنصر الذي من خلاله يتم إيصال السلع والخدمات من أماكن إنتاجها إلى أماكن استهلاكها في الوقت والمكان والجودة والكمية والسعر المناسب، إن هذا الدور المركزي للتوزيع لم يخفى عن الشركات العالمية التي اهتمت به بحيث جعلت لها عدة مراكز للتوزيع متوفرة في بقاع العالم ولديها الاستعداد الكامل لبيع منتجاتها إلى أقل عدد ممكن من المستهلكين الموجودين في أي قطاع من القطاعات السوقية التي تسعى هذه الشركات إلى تلبية حاجاته المختلفة، إن التوزيع هو حلقة الوصل بين المنظمة ومستهلكيها، لذلك فلا بد من العناية الفائقة في اختيار مراكز التوزيع في القطاعات السوقية المختلفة وفقا لمتطلبات المستهلكين وطبيعة المنتج.

د-سياسة التطوير والابتكار: إن هدف البقاء والاستمرار الذي تستهدفه المؤسسة يملي عليها الاهتمام بتطوير منتجاتها من السلع أو الخدمات، حتى يمكنها من الارتقاء بهذه المنتجات إلى مستوى الحاجات والرغبات الاستهلاكية التي تتصف بدرجة عالية من التطور، ومما لا شك فيه أن قدرة المؤسسة على البقاء والاستمرار في حياة الأعمال تكمن في قدرتها على تحقيق مطابقة المواصفات بين منتجاتها والحاجات والرغبات الاستهلاكية.

إن إدراك الإدارة المتزايد في مؤسسات الأعمال الحديثة لأهمية التطوير والابتكار قد مكنها من الإمساك بزمام المبادرة في تحديد كثير من مسارات النجاح، ودعمها بمقومات بقائها واستمرارها وينطوي مفهوم التطوير والابتكار الأبعاد التالية:

-إضافة خط جديد إلى خطوط الإنتاج الحالية.

-إضافة منتج جديد إلى خط المنتجات الحالي.

-تعديل أو تطوير المنتجات الحالية

-حذف أو إسقاط منتج حالي ووقف إنتاجه.

-ابتكار منتجات جديدة.

هـ-سياسة تمييز المنتجات وتحسين جودتها: يؤدي تمييز المنتجات والخدمات التي تقدمها منظمات الأعمال إلى تلبية رغبات وحاجات المستهلكين من خلال ميزة تنافسية مستمرة، وفي هذه الحالة يكون تركيز منظمة الأعمال على القيمة التي يقدمها المنتج أكثر من تركيزها على السعر، وتتطلب عملية تمييز المنتجات أو الخدمات تقسيم السوق إلى قطاعات واستهداف كل قطاع منها بناء على ما يتميز به من صفات ومميزات.

و-سياسة الخدمات قبل أو بعد البيع: تعطي الشركات العالمية اهتماماً واسعًا للخدمات المقدمة قبل أو بعد البيع لدورها في جذب الزبائن للتعامل مع منتجات هذه الشركات وخاصة في الأسواق الجديدة، إن أهمية هذه الوظيفة تستند على فكرة فلسفية بسيطة جداً وهي أنه لا أهمية للمنتج إذا لم يكن المستهلك على دراية بكيفية استعماله أو إصلاحه في حالة توقفه، وعليه فإن الاهتمام بالخدمات المقدمة مسألة بالغة الحيوية وتساعد كثيرا في جذب الزبائن للتعامل مع الشركة.[1]

الفرع الرابع: مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة.

إن مفهوم التنافسية الأكثر وضوحاً يبدو على مستوى المؤسسة، فالمؤسسة قليلة الربحية ليست تنافسية وحسب النموذج النظري للمزاحمة الكاملة فإن المؤسسة لا تكون تنافسية عندما تكون تكلفة إنتاجها المتوسطة تتجاوز سعر منتجاتها في السوق، وهذا يعني أن موارد المؤسسة يساء تخصيصها وأن ثروتها تتضاءل أو تبدد، وضمن فرع النشاط معين ذي منتجات متجانسة يمكن للمؤسسة أن تكون قليلة الربحية لأن تكلفة إنتاجها المتوسطة أعلى من تكلفة منافسيها، وقد يعود ذلك إلى أن إنتاجيتها أضعف أو أن عناصر الإنتاج تكلفها أكثر أو للسببين معاً.

[1] احمد محمود خليل الأسطل، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحكومة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين،2010 ،ص28.

ويقدم أوستن Austin نموذجاً لتحليل الصناعة وتنافسية المؤسسة من خلال القوى الخمس المؤثرة على تلك التنافسية وهي :

-تهديد الداخلين المحتملين إلى السوق.
-قوة المساومة والتفاوض التي يمتلكها الموردون للمؤسسة.
-قوة المساومة والتفاوض التي يمتلكها المشترون لمنتجات للمؤسسة.
-تهديد الإحلال أي البدائل عن منتجات المؤسسة.
-المنافسون الحاليون للمؤسسة في صناعتها.[1]

ويشكل هذا النموذج عنصراً هاماً في السياسة الصناعية والتنافسية على مستوى المؤسسة، وجاذبية منتجات مؤسسة ما يمكن أن تعكس الفاعلية في استعمال الموارد وعلى الأخص في مجال البحث والتطوير أو الدعاية، لهذا فإن الربحية وتكلفة الصنع والإنتاجية والحصة من السوق تشكل جميعاً مؤشرات للتنافسية على مستوى المؤسسة.

ا- **الربحية** :تشكل الربحية مؤشراً كافياً على التنافسية الحالية، وكذلك تشكل الحصة من السوق مؤشراً على التنافسية إذا كانت المؤسسة تعظم أرباحها أي أنها لا تتنازل عن الربح لمجرد غرض رفع حصتها من السوق، ولكن يمكن أن تكون تنافسيةً في سوق يتجه هو ذاته نحو التراجع، وبذلك فإن تنافسيتها الحالية لن تكون ضامنة لربحيتها المستقبلية.

وإذا كانت ربحية المؤسسة التي تريد البقاء في السوق ينبغي أن تمتد إلى فترة من الزمن، فإن القيمة الحالية لأرباح المؤسسة تتعلق بالقيمة السوقية لها.

تعتمد المنافع المستقبلية للمؤسسة على إنتاجيتها النسبية وتكلفة عوامل إنتاجها وكذلك على الجاذبية النسبية لمنتجاتها على امتداد فترة طويلة وعلى إنفاقها الحالي على البحث والتطوير أو براءات الاختراع التي تتحصل عليها إضافة إلى العديد من العناصر الأخرى، إن النوعية عنصر هام لاكتساب الجاذبية ومن ثم النفاذ إلى الأسواق والمحافظة عليها.

[1] وديع محمد عدنان، مرجع سابق، ص11.

ب-تكلفة الصنع: تكون المؤسسة غير تنافسية حسب النموذج النظري للمنافسة النزيهة إذا كانت تكلفة الصنع المتوسطة تتجاوز سعر منتجاتها في الأسواق، ويعزى ذلك إما لانخفاض إنتاجيتها أو عوامل الإنتاج مكلفة كثيرا، أو السببين السابقين معاً، وإنتاجية ضعيفة يمكن أن تفسر على أنها تسيير غير فعال، كل هذا في حالة قطاع نشاط ذو منتجات متنوعة، أما إذا كان قطاع النشاط ذو منتجات متجانسة فيمكن أن يعزى ذلك إلى كون تكلفة الصنع المتوسطة ضعيفة مقارنة بالمنافسين.

إن تكلفة الصنع المتوسطة بالقياس إلى تكلفة المنافسين تمثل مؤشرًا كافياً عن التنافسية في فرع نشاط ذي إنتاج متجانس ما لم يكن ضعف التكلفة على حساب الربحية المستقبلية للمشروع، ويمكن لتكلفة وحدة العمل أن تمثل بديلاً جيداً عن تكلفة الصنع المتوسطة عندما تكون تكلفة اليد العاملة تشكل النسبة الأكبر من التكلفة الإجمالية، ولكن هذه الوضعية يتناقص وجودها.

ج-الإنتاجية الكلية للعوامل: تقيس الإنتاجية الكلية للعوامل (PTF : Productivité Totale des Facteurs) الفاعلية التي تحول المؤسسة فيها مجموعة عوامل الإنتاج إلى منتجات، ولكن هذا المفهوم لا يوضح مزايا ومساوئ تكلفة عناصر الإنتاج، كما أنه إذا كان الإنتاج يقاس بالوحدات الفيزيائية مثل أطنان من الورق أو أعداد من السيارات، فإن الإنتاجية الإجمالية للعوامل لا توضح شيئاً حول جاذبية المنتجات المعروضة من جانب المؤسسة.

من الممكن مقارنة الإنتاجية الكلية للعوامل أو نموها لعدة مؤسسات على المستويات المحلية والدولية،ويمكن إرجاع نموها سواء إلى التغيرات التقنية وتحرك دالة التكلفة نحو الأسفل، أو إلى تحقيق وفورات الحجم، كما يتأثر دليل النمو PTF بالفروقات عن الأسعار المستندة إلى التكلفة الحدة، و يمكن تفسير الإنتاجية الضعيفة بإدارة أقل فاعلية أو بدرجة من الاستثمار غير فاعلة أو بكليهما معاً.[1]

د-**الحصة من السوق:** من الممكن لمؤسسة ما أن تكون مربحة وتستحوذ على جزء هام من السوق الداخلية بدون أن تكون تنافسية على المستوى الدولي، ويحصل هذا عندما تكون السوق المحلي محمية بعوائق تجاه التجارة الدولية، كما يمكن للمؤسسات الوطنية أن تكون ذات ربحية آنية ولكنها غير قادرة على الاحتفاظ بالمنافسة عند تحرير التجارة أو بسبب أفول السوق، ولتقدير الاحتمال لهذا الحدث يجب مقارنة تكاليف المؤسسة مع تكاليف منافسيها الدوليين المحتملين.

[1] Donald G. McFetridge, Idem, P9.

عندما يكون هناك حالة توازن تعظم المنافع ضمن قطاع نشاط ما ذي إنتاج متجانس، فإنه كلما كانت التكلفة الحدية للمؤسسة ضعيفة بالقياس إلى تكاليف منافسيها، كلما كانت حصتها من السوق أكبر وكانت المؤسسة أكثر ربحية مع افتراض تساوي الأمور الأخرى ، فالحصة من السوق تترجم إذن المزايا في الإنتاجية أو في تكلفة عوامل الإنتاج.

و في قطاع نشاط ذي إنتاج غير متجانس، فإن ضعف ربحية المؤسسة يمكن أن يفسر بالأسباب أعلاه و لكن يضاف أليها سببا آخر هو أن المنتجات التي تقدمها قد تكون أقل جاذبية من منتجات المنافسين بافتراض تساوي الأمور الأخرى أيضا، إذ كلما كانت المنتجات التي تقدمها المؤسسة أقل جاذبية كلما ضعفت حصتها من السوق ذات التوازن.

لقد بينت الدراسات على المؤسسات وجود حزمة واسعة من المؤشرات على تنافسية المشروع، ومن هذه النتائج:

-في معظم الأنشطة الاقتصادية وفروع النشاط فإن التنافسية لا تتمركز ببساطة على الأسعار وتكلفة عوامل الإنتاج.

-ثمة عوامل عديدة ليست مرتبطة بالأسعار تعطي اختلافات عن مستوى إنتاجية اليد العاملة،رأس المال (وفورات الحجم، سلسلة العمليات، حجم المخزون، الإدارة علاقات العمل،.. الخ).

-يمكن للمشروعات أن تحسن أدائها من خلال التقليد والإبداع التكنولوجي وأن الوصفة الحسنة للمشروع يمكن أن تعطي نتائج حسنة لدى مشروعات ذات مدخل على عوامل إنتاج أكثر رخصاً.

-من الأهمية بمكان معرفة أن التركيز على تنافسية المشروع تعني دوراً محدوداً للدولة وتتطلب استعمال تقنيات إنتاج مرنة ورقابة مستمرة على النوعية والتكاليف والتطلع إلى الأمد الطويل أكثر من الأمد القصير.

-ضرورة إعطاء أهمية أكبر إلى تكوين وإعادة التأهيل والنظر إلى العامل كشريك وليس عامل إنتاج.

-إذا كانت تنافسية البلد تقاس بتنافسية مشروعاته فإن تنافسية المشروع تعتمد على نوعية إدارته والدولة مدير غير ناجح للمشروعات وخصوصاً في مجالات القطاع الخاص.

-يمكن للدولة مع ذلك أن تسهم في أيجاد مناخ موات لممارسة إدارة جيدة من خلال توفير استقرار الاقتصاد الوطني، خلق مناخ تنافسي وعلى الخصوص بإزالة العقبات أمام التجارة الوطنية والدولية، إزالة الحواجز أمام التعاون بين المشروعات، تحسين ثلاثة أنماط من عوامل الإنتاج هي رأس المال البشري باعتبار الدولة المكون الأساسي له التمويل لناحية التنظيم وحجم القروض، والخدمات العمومية.[1]

2-مؤشرات قياس تنافسية في قطاع النشاط.

يمكن حساب مقاييس التنافسية على مستوى فرع النشاط حينما تكون المعطيات عن المؤسسات التي تشكله كافية، وهذه المقاييس تمثل متوسطات وقد لا تعكس أوضاع مؤسسة معينة ضمن الفرع المدروس، إن إجراء تحليل التنافسية على مستوى قطاع النشاط أو العناقيد (تجمع أنشطة) يشترط أن تكون المتوسطات على هذا المستوى ذات معنى وفوارق مؤسسات القطاع محدودة، وتعود تلك الفوارق عادة إلى تفسيرات عديدة مثل توليفة المنتجات، عوامل الإنتاج، عمر المؤسسة، الحجم، الظروف التاريخية وعوامل أخرى.

وإذا كان من الممكن تقييم تنافسية المشروع في السوق المحلية أو الإقليمية بالقياس إلى المشروعات المحلية أو الإقليمية، فإن تقييم تنافسية فرع النشاط يتم بالمقارنة مع فرع النشاط المماثل لإقليم آخر أو بلد آخر الذي يتم معه التبادل، إن فرع النشاط التنافسي يتضمن مشروعات تنافسية إقليميا ودوليا أي تلك التي تحقق أرباحاً منتظمة في سوق حرة.

وتنطبق غالبية مقاييس تنافسية المشروع على تنافسية فرع النشاط، إذا أن فرع النشاط الذي يحقق بشكل مستديم مردوداً متوسطاً أو فوق المتوسط على الرغم من المنافسة الحرة من الموردين الأجانب، يمكن أن يعتبر تنافساً إذا تم إجراء التصحيحات اللازمة.

أ - **مؤشرات التكاليف والإنتاجية:** يكون فرع النشاط تنافسياً إذا كانت الإنتاجية الكلية للعوامل (PTF) فيه مساوية أو أعلى منها لدى المشروعات الأجنبية المزاحمة أو كان مستوى تكاليف الوحدة

[1] وديع محمد عدنان، مرجع سابق، ص13.

بالمتوسط يساوي أو يقل عن تكاليف الوحدة للمزاحمين الأجانب وغالبا ما يتم لذلك إجراء المقارنات الدولية حول إنتاجية اليد العاملة أو التكلفة الوحدوية لليد العاملة CUMO[1].

ومن الممكن تعريف دليل تنافسية تكلفة اليد العاملة لفرع النشاط i في البلد j في الفترة t بواسطة المعادلة التالية :

$$CUMO_{ijt} = W_{ijt} \times R_{jt} \Big/ \left(Q/L\right)_{ijt}$$

حيث:

W_{ijt} تمثل معدل أجر الساعة في فرع النشاط i والبلد j في خلال الفترة t.

R_{jt} تمثل معدل سعر الصرف للدولار الأمريكي بعملة البلد j في خلال الفترة t.

$\left(Q/L\right)_{ijt}$ تمثل الإنتاج الساعي في فرع النشاط i والبلد j في خلال الفترة t.

ويصبح من الممكن التعبير من خلال المعادلة التالية عن " التكلفة الوحدوية لليد العاملة النسبية" مع البلد K

$$CUMO_{ijkt} = CUMO_{ijt} / CUMO_{ikt}$$

ويمكن أن ترتفع CUMO للبلد j بالنسبة إلى مثيلاتها للبلدان الأجنبية لسبب أو أكثر مما يلي :

- أن يرتفع معدل الأجور والرواتب بشكل أسرع مما يجري في الخارج.
- أن ترتفع إنتاجية اليد العاملة بسرعة أقل من الخارج.
- ارتفاع قيمة العملة المحلية بالقياس لعملات البلدان الأخرى.

إن المشكلة الرئيسية لمقارنة التكلفة الوحدوية تنجم عن غموضها، فإن ارتفاع التكلفة الوحدوية النسبية بسبب ارتفاع في الأجور أو في زيادة في سعر الصرف، يكون مرغوبا إن كان يعكس زيادة في جاذبية صادرات البلد أو قيمتها في البلدان الأجنبية أو بزيادة في تكلفة "العدول" للعمال بالبلد، وإلا فالتكلفة

[1] Donald G. McFetridge, Idem, P13

الوحدوية للبلد ينبغي أن تهبط بالمقارنة مع تكلفة شركائه التجاريين، وهذا التراجع يمكن أن يستلزم تحسينات في الإنتاجية أو هبوطاً في الأجور أو خفضاً للعملة.

يبني العديد من الاقتصاديين حتى منتصف الثمانينات فكرة أن التنافسية الدولية محددة بشكل وحيد بأسعار التصدير التي هي دالة أساساً في تكلفة عوامل الإنتاج الصناعي الوحدوية وعلى الخصوص الأجور، لذلك كانت توصياتهم العملية حول السياسة الاقتصادية في ضوء هذه المقاربة للتنافسية الدولية تتناول :

- ✓ إجراءات مستندة أساساً على التكلفة الأجرية وإنتاجية القوى العاملة، وفي بعض الأحيان التكلفة الأجرية فقط.
- ✓ إمكان تحقيق مكاسب في التنافسية من خلال خفض قيمة العملة.

لكن هذه الرؤية وجهت لها انتقادات بناءا على تجربة ألمانيا واليابان فقد عرفتا ارتفاع في CUMO وتوسع في حصصهما من السوق الدولية في آن واحد بسبب أن تكلفة اليد العاملة لم تشكل القسم الأكبر من التكلفة الإجمالية، ولكن خبرة البلدين تتوافق مع تزايد الطلب الخارجي على صادرتهما وبذلك نشأ توازن جديد برفع سعر الصرف والكميات المخصصة للتصدير الدولي، والانتقاد الثاني كون تكلفة اليد العاملة يمكن ألا تشكل إلا قسماً صغيراً من تكلفة السلع والخدمات التي يتم تبادلها وبذلك يمكن تحييد أثر تلك التكلفة بواسطة تغير ملحوظ في قطاعات أخرى أو في أسعار عوامل الإنتاج الأخرى وبذلك لن يكون لتغيرات CUMO أثراً على سعر الصرف.

ب- مؤشرات التجارة والحصة من السوق الدولي: يستخدم الميزان التجاري والحصة من السوق كمؤشر لقياس تنافسية قطاع نشاط معين، فالقطاع يخسر تنافسيته عندما تنخفض حصته من الصادرات الوطنية الكلية، أو حصته من الواردات تتزايد لسلعة معينة أخذاً في الاعتبار حصة تلك السلعة في الإنتاج أو الاستهلاك الوطنيين الكلي.

المطلب الثاني :مفهوم القدرة التنافسية.

القدرة التنافسية من وجهة نظر المؤسسات هي القدرة على مواجهة المنافسين وزيادة حصص السوق، بينما يراها العملاء على أنها جاذبية المنتج أو الخدمة التي تقدمها الشركة وتجعل العميل يفضلها على غيرها.

الفرع الاول:تعريف القدرة التنافسية

القدرة التنافسية هي درجة نجاح المنظمة في تحقيق أهدفها بالمحافظة على مواقعها التنافسية وبناء مواقع تنافسية أعمق بينها وبين مثيلاتها من المنظمات من خلال تقليل نسبة الأخطاء والعيوب بالإنتاج وزيادة الحصة السوقية، وزيادة الإنتاجية الفعلية، والاهتمام والابتكار، ونمو المبيعات.

عرفت القدرة التنافسية كذلك بأنها الإطار أو الكيفية التي تمكن المنشأة من التميز والتفوق على المنافسين ويتحدد هذا الإطار بأربعة عوامل هي:

-توفر عناصر الإنتاج كماً وكيفاً ومدى توفر خدمات البنية التحتية.

-الطلب من حيث حجمه ونمطه الذي يرتبط بالعادات الاجتماعية السائدة.

-درجة التشابك الاقتصادي بين القطاعات الاقتصادية وما يوفره التشابك القوي من سرعة وتكلفة أقل في الحصول على مدخلات الإنتاج.

-البيئة المحلية وتأثيرها على إستراتيجية المؤسسات وهيكلها ونشأتها وتنظيمها وتنافسيتها. [1]

الفرع الثاني :اهمية القدرة التنافسية .

تنبع أهمية القدرة التنافسية من كونها تعمل على توفير البيئة التنافسية الملائمة لتحقيق كفاءة أكبر في تخصيص الموارد، واستخدامها لتشجيع الإبداع والابتكار بما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية ، ورفع مستوى

نوعية الإنتاج وكذا مستوى معيشة المستهلكين من خلال خفض التكاليف والأسعار ، بالإضافة إلى أن القدرة التنافسية تسهم في تجاوز إحدى العقبات التي تواجه تحسين الكفاءة الإنتاجية ، والمتمثلة بضيق

[1] الطراونة، محمد أحمد، الجودة الشاملة والقدرة التنافسية –دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الدوائية في الأردن،2002، ص38.

السوق المحلية ، والتي تحول دون الاستفادة من وفورات الحجم الكبير.[1]

الفرع الثالث :محددات القدرة التنافسية .

1. تكاليف الإنتاج: وذلك بالاعتماد على أسعار مدخلات المنتجات، وكلفة القوى العاملة ومدى توفرها ومستوى تأهيلها وتدريبها، واستيعابها للتكنولوجيا الحديثة، ولذلك نجد أن القدرة التنافسية ترتبط بعلاقة عكسية مع تكاليف الإنتاج. إذ أنها تزداد كلما استطاعت المؤسسة أو المنشأة تخفيض تكاليفها.

2 –الجودة والنوعية:حيث تتعزز القدرة التنافسية من خلال رفع وتحسين مستوى جودة ونوعية المنتجات من خلال الاهتمام بنوعية وجودة مدخلات الإنتاج ومستوى مهارات العاملين، ومدى استيعابهم للتكنولوجيا الحديثة، وبالتالي مستوى إنتاجهم ، كما يتحقق التميز النوعي من خلال كفاءة نظام التسليم والتسويق والتوزيع وخدمات ما بعد البيع.

3 –دور الدولة : حيث تلعب الدولة دورا حاسما في رفع القدرة التنافسية من خلال القيام بالإجراءات التالية:

– توفير خدمات البنية التحتية المساندة، والداعية للقطاعات السلعية والخدمية.

– إتباع سياسات اقتصادية ومالية وتقنية وضريبية متوازنة، ومترابطة وإجراءات إدارية مرنة .

–وضوح وشفافية القوانين والتشريعات المنظمة للبيئة الاستثمارية المشجعة .[2]

[1] علي، أحمد ديوب، عوامل تعزيز القدرة التنافسية ومدى إمكانية تفعيلها في الصناعات السورية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، دمشق، 2005.2006،ص26

[2] علي، أحمد ديوب، مرجع سابق، ص26.

الفرع الرابع :الاستراتيجيات العامة للتنافس.

تستند الشركات إلى تطبيق إستراتيجية معينة للتنافس، الهدف الرئيس منها الحيازة على ميزة أو مزايا تنافسية، وتُعرف الإستراتيجية على أنها تلك القرارات الهيكلية التي تتخذها المؤسسة لتحقيق أهداف دقيقة والتي يتوقف على درجة تحقيقها نجاح أو فشل الشركة، وبناءا على ذلك يوجد ثلاثة استراتيجيات عامة للتنافس، وذلك بغرض تحقيق أداء أفضل عن بقية المنافسين وهي:

-**إستراتيجية ريادة التكلفة:** تمكن إستراتيجية ريادة التكلفة من استخدام حجم أقل من الموارد مقارنة بالمنافسين في إنتاج نفس القدر من السلع والخدمات، مما يحقق للمنشأة اكتساب القدرة التنافسية التكاليفية ، ومن أهم مزايا هذه الإستراتيجية ما يلي :

- ✓ بالنسبة للمنافسين فإن المنشأة المنتجة بتكلفة أقل تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر.
- ✓ بالنسبة للمشترين فإن المنشأة المنتجة بتكلفة أقل تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء حيث لايمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار.

- ✓ بالنسبة لدخول المنافسين المحتملين إلى السوق فإن المنشأة المنتجة بتكلفة أقل تحتل موقعا تنافسياً ممتازاً يمكنها من تخفيض السعر.
- ✓ بالنسبة للسلع البديلة فإن المنشأة المنتجة بالتكلفة الأقل مقارنة مع منافسيها تتمكن من استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة والتي قد تتمتع بأسعار جذابة.[1]

-**إستراتيجية التمييز:** تتمثل هذه الإستراتيجية في اعتماد المنشأة على تصنيع منتجات متميزة من حيث تصميمها وسمات جودتها، وتهدف المنشأة من تطبيق إستراتيجية التمييز إلى تقديم منتج متميز عن منتجات المنافسين ومن ثم تتميز المنتجات بحساسيتها الأقل تجاه التغير في الأسعار حيث تستطيع المنشأة تحديد أسعار أعلى لمنتجاتها.[2]

ويصبح من الضروري فهم المصادر المحتملة لتميز المنتج من خلال التالي:

[1] احمد محمود خليل الاسطل، مرجع سابق، ص3.

[2] منصور، محمود، ماهية التكاليف المستهدفة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2008، ص23.

- ✓ **النوعية :**وتعني قدرة المنظمة على إنتاج منتج ذو مواصفات عالية الجودة مقارنة بمنتجات المنظمات المنافسة.
- ✓ **التسليم :**ويعني إتاحة المنتج للمشتري عند حساب الطلب دون تأخير.
- ✓ **المرونة** :وهي التكيف مع التقلبات في الطلب سواء كان ذلك بالمواصفات أو التكلفة وغيرها والقدرة على الاستجابة لها
- ✓ **الإبتكارية** :وتعني قدرة المنظمة على تقديم منتجات جديدة من حيث التصميم أو التصنيع أو التغليف أو كل ما هو جديد، ويمكن أن ينتج عن الابتكار استجابة أسرع للفرص والتهديدات ولأسس الميزة التنافسية، وهذا يحدث عندما تستطيع المنظمة استغلال قدرتها الجوهرية في المحافظة على ميزاتها التنافسية.[1]

-**إستراتيجية التركيز:** تهدف إستراتيجية التركيز إلى بناء قدرة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من العملاء، أو بواسطة التركيز على سوقجغرافي محدود، وتعتمد هذه الإستراتيجية على افتراض أساسي هو إمكانية قيام الوحدة الاقتصادية بخدمة سوق مستهدف بشكل أكثر فعالية وكفاءة، ويتم تحقيق الميزة التنافسية في ظل إستراتيجية التركيز من خلال، إما تمييز المنتج بشكل أفضل بحيث يشبع حاجات القطاع السوقي المستهدف، أو من خلال تكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع السوقي، أو من خلا ل التمييز والتكلفة الأقل معا.[2]

المبحث الثاني : علاقة التكلفة المستهدفة بدعم القدرة التنافسية.

تعتبر المنافسة والتنافسية من أهم المحددات لبقاء المؤسسات في السوق والاستمرارية في تقديم منتجاتها وخدماتها وذلك بالمحافظة على الجودة والسعر معا ولهذا تطرقنا في هذا المبحث إلى علاقة التكلفة المستهدفة بدعم القدرة التنافسية حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى علاقة التخطيط للتكلفة بالقدرة التنافسية، إما المطلب الثاني فلقد تطرقنا إلى دور التكلفة المستهدفة وتخفيض الأسعار في دعم القدرة التنافسية.

[1] قنديل، باسل فارس، مرجع سابق، ص63.

[2] الجندي، نهال أحمد،تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدارة تكاليف سلسلة التوريد منظومة مقترحة مركز الاستشارات والبحوث والتطوير،أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، السنة الرابعة والعشرون، العدد الرابع، ص 24.

المطلب الأول :التخطيط للتكلفةالمستهدفة وعلاقته بالقدرة التنافسية .

يمكن تحديد خطوات تخطيط التكلفة المستهدفة، فيما يلي:

1-تحديد السعر المستهدف للخدمة والذي يشبع رغبات العملاء ويستطيع دفعه، ومما هو جدير بالذكر أن هذا السعر يتأثر بعدة عوامل من أهمها ما يلي:

ا- مواصفات وأسعار الخدمات و السلع المنافسة.

ب- ألا يتعدى السعر المستهدف أسعار المنافسين.

ج- مدى قدرة الخدمة أو السلعة على إشباع رغبات العملاء، وتقبلهم لدفع السعر المطلوب.

د-تحليل سلوك المنافسين، ومدى احتياج العملاء للخدمة والسلعة المقدمة.

و- نسبة الأرباح التي ترغب المؤسسة في تحقيقها.

2-قياس وتحديد تكلفة تصميم المنتج حيث يتم تحديد مواصفات ومستوى الجودة المنتج المطلوبة ثم يليها تحديد متطلبات المنتج وتقدير التكلفة اللازمة لذلك، ودراسة جدوى للتأكد من تسويق المنتج في ظل أسعار منتجات المنافسين، ثم يلي ذلك وضع تقدير لتكلفة تصميم المنتج لعرضها على لجنة مسئولة لتحديد جدوى عرض المنتج من عدمه.

3-قياس وتحديد هامش الربح المستهدف الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من تقديم المنتج المحدد وفقاً للتخطيط الاستراتيجي وخطة الأرباح طويلة الأجل للمؤسسة، وهنا يجب مراعاة العديد من اعتبارات أهمها : موارد المؤسسة و البدائل المتاحة للاستثمار، دراسة وتحليل المنتجات المنافسة ودرجة جودتها، و دراسة مستوى السوق مستوى السوق، إلي جانب الخطة الإستراتيجية المتعلقة بالأرباح في الأجل الطويل

4-قياس وتحديد التكلفة المستهدفة المسموح بها وهي أقصى تكلفة يمكن أن تتحملها الإدارة والتي تمثل الفرق بين السعر المستهدف والربح المستهدف، ويتوقف تحديد التكلفة المستهدفة علي عدة إجراءات منها

ا- دراسة السوق التي سيقدم فيها المنتج ، للتعرف علي خصائص المنتج والاسعار النافسة .

ب- دراسة الإمكانيات المتاحة ومدى إمكانية تعديلها.

ج- تعديل تصميم المنتج بغرض خفض التكلفة.[1]

5-استخدام (Kaizen Costing) للتطوير والتحسين المستمر للتكلفة المستهدفة

وهو ما يعرف بدخل التكلفة المطورة، ولفظ Kaizen هو اصطلاح ياباني يعني الاستمرار في تحسين الإنتاج أو الخدمة من خلال كميات صغيرة متزايدة، بدلاً من تنفيذها بابتكارات كبيرة وهو ما يعني الاستمرارية في إجراء التحسينات على المنتجات أو الخدمات ومراحل تنفيذها، مما يترتب عليه استمرارية خفض التكلفة عن ما هو متوقع، وأن أهم ما يميز التكلفة المطورة هو الاستمرارية في التحسين وهو ما يعطي بمرور الوقت نتائج إيجابية.

المطلب الثاني: دور التكلفة المستهدفة وتخفيض الأسعار في دعم القدرة التنافسية.

1-دور التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية.

أسلوب التكلفة المستهدفة يجب أن يكون أحد أدوات الإستراتيجية الهامة للمؤسسة باعتبارها المسئولة عن تحسين وتطوير المنتجات، والتي تشمل إستراتيجية الأسعار وطبيعة المنتج المقدم حيث يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداة إستراتيجية تعمل بشكل مستمر على تخفيض التكاليف إلى جانب تحسين كل من الكفاءة التشغيلية وجودة المنتج وقدرتها علي إرضاء العملاء المستفيدين منها ، أضف إلي ذلك أن الدور الاستراتيجي يتأكد من خلال اهتمامها بالتحليل الاستراتيجي لرغبات الزبون وبيئة المنافسة وتحسين الجودة التي يتم تحديدها من جانب المستهلكين بالأسواق، إلى جانب الدور الاستراتيجي الذي يعتمد على الأسعار، أبحاث السوق وخفض التكلفة من خلال استبعاد تكاليف الأنشطة غير الضرورية التي يترتب عليها زيادة تكلفة الإنتاج بدون مبرر مقبول.

وقد أشارت إحدى الدراسات أن إستراتيجية أسلوب التكلفة المستهدفة تجسدت في اعتمادها علي أسعار المنافسين وبالتالي تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية مستقبلية من خلال اعتمادها علي إحدى الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة التي تبرز الدور الاستراتيجي للتكلفة المستهدفة بوضوح، وهذه الاستراتيجيات هي:

[1] سامي محمد احمد غنيمي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق العدد الأول جانفي بالتصرف 2014، ص29-39.

ا-إستراتيجية التحكم في التكلفة حيث تنجح المؤسسة وفقاً لهذه الإستراتيجية في تبني وتنفيذ واكتساب ميزة تنافسية من خلال التكلفة المنخفضة وفقاً لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، التي يتم تطبيقها في مرحلة التخطيط والتصميم للخدمة.[1]

ب- إستراتيجية التمييز والتي تحققها المؤسسة وفقاً قدرتها علي تقديم منتج بجودة عالية ومواصفات متميزة عن المنتجات المنافسة، ويمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة تحقيق هذه الإستراتيجية أثناء مرحلة تنفيذ إستراتيجية التحكم في التكلفة، حيث يتم أثناء تنفيذ إجراءات خفض التكلفة مراعاة هدف تحسين الجودة وإشباع رغبات المستهلك.

ج- إستراتيجية التركيز حيث تتبنى المؤسسة سياسة التركيز على فئة معينة من الزبائن والعملاء، أو قطاع معين في السوق، وهي الفئة التي تستهدفها المؤسسة من خلال إستراتيجية التحكم في التكلفة وإستراتيجية التمييز، والتي تهتم بإصدار منتجات ذات جودة عالية، وهو ما يساعد على تحقيق الميزة التنافسية بأقصى درجات الكفاءة التي تضمن للمؤسسة البقاء والنمو والاستمرار في السوق التنافسية السائدة.

مما سبق يتضح أن تخطيط التكلفة المستهدفة للمؤسسات لها دوراً إيجابياً في خفض تكلفة ذالك المنتج، وبالتالي دعم كفاءة القدرة التنافسية لها في مواجهة المؤسسات المنافسة، وضمان البقاء والنمو والاستمرار.

ويشار في هذا المقام إلي أنه في الإنتاج من الصعب الحفاظ علي اكتساب الميزة التنافسية الدائمة،التي تضمن لها تجنب المنافسة من المشاركين لها في نفس السوق، وبالتالي فإن المنظمات التي تفتقد القدرة علي تجنب المنافسة فليس أمامها سوى مواجهة المنافسين من خلال الاعتماد علي إستراتيجية المواجهة التي تعتمد علي ثلاثة ركائز أساسية هي التكلفة والنوعية والوظيفة، والتي تلعب دوراً إيجابياً في الحفاظ علي المنظمة في سوق المنافسة السائدة.

وهنا يتضح تحقق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل علي دعم القدرة التنافسية للمؤسسات وهو ما يضمن للمؤسسة البقاء والنمو والاستمرارية.

[1] سامي محمد احمد غنيمي، مرجع سابق، ص39.

2-أهداف التسعير وخفض تكلفة الإنتاج.

ا- جذب أكبر عدد ممكن من المستهلكين: من خلال خفض تكلفة السلع وتسعيرها بالصورة التي تتناسب مع الأوضاع التنافسية للمؤسسة وتحقيق الأهداف المطلوبة.

ب- الحفاظ علي حصة المؤسسة في السوق: في حالة استحواذ المؤسسة علي حصة مناسبة في السوق فإنه يحاول تحقيق نوع من الاستقرار وعدم الدخول في صراعات مع المنافسين، وهذا يحقق بدوره صورة إيجابية لدي المستهلكين نتيجة استقرار الأسعار.[1]

ج- تعظيم الأرباح عن طرح المنتج في السوق: بحيث يتم تحديد أسعار السلع بناءًا على الربح المستهدف الذي يضمن تحقيق المستوى المطلوب

د-المحافظة على أفضل صورة للمؤسسة في أذهان الزبائن: لتحقيق ميزة ملموسة في منتج المؤسسة عن منتجات المؤسسات الأخرى.

و-تحقيق الجودة في أعلي مستوياتها، خاصة عندما يكون تقديم الإنتاج لشريحة من المستهلكين تتسم بعدم حساسيتها للسعر، وإنما تضع في مقدمة أولوياتها جودة المنتج الذي يحصلون عليها بغض النظر عن سعر المنتج.

ولتحقيق الأهداف السابقة يجب علي المسئولين عن اتخاذ قرارات التسعير التي تراعي العوامل المؤثرة في تلك القرارات التي من أهمها:

- الزبائن: حيث يجب على المؤسسة دراسة أسعار منتجاتها وتحليل آراء الزبائن في هذه الأسعار بصورة موضوعية.
- المؤسسات المنافسة: والتي يجب أخذها في الاعتبار عند اتخاذ قرار تسعير منتجات المؤسسة نظراً لتأثيرها علي الطلب، الذي قد يجبر المؤسسة في بعض الحالات علي تخفيض أسعار المنتجات،وفي حالات أخري قد تكون أسعار المنافسين سبباً في خروج المؤسسة من سوق المنافسة، إذا أسعار منتجاته أعلي من أسعار المنافسين.
- تكلفة المنتج: حيث يجب أن تغطي أسعار المنتجات جميع التكاليف المتعلقة بتقديم تلك المنتجات وهامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه.

[1] سامي محمد احمد غنيمي، مرجع سابق، ص40.

- العوامل الاقتصادية والقانونية: التي قد تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر علي قرارات التسعير الخاصة في المنتجات الأكثر استهلاكا.
- ظروف العرض والطلب والتي تؤثر بشكل مباشر على قرارات تسعير المنتجات، فالمنتجات المنخفضة الطلب قد تضطر المؤسسة لتخفيض أسعرها بهدف زيادة الطلب عليها،وعلى الجانب الآخر إذا كانت أسعار بعض السلع منخفضة عن أسعار المؤسسات، ترفع المؤسسة أسعار منتجاتها لتكون متوازنة مع أسعار المنتجات المنافسة.

يتضح مما سبق أن تكلفة المنتجات تعتبر حجر الأساس لتحديد أسعار تلك المنتجات، وبالتالي يجب أن تلجا المؤسسة إلى قياس وتحديد تلك التكلفة بإتباع أنسب الأساليب التي تحقق الخطط والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وتضمن دعم قدرتها علي مواجهة المؤسسات المنافسة.[1]

ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أفضل الأساليب الحديثة التي يمكن الاعتماد عليها في خفض تكلفة الإنتاج لمواجهة ظروف المنافسة الشديدة السائدة في الوقت الحاضر وذلك للأسباب التالية:

- أن تحديد غالبية عناصر التكاليف الإنتاج يتم خلال مرحلة تصميمها، وبالتالي فإنه بمجرد تصميم المنتج وتطبيقه في السوق يكون من الصعب تخفيض تكلفة أو سعر تلك المنتجات، وهو ما يؤثر بصورة مباشرة علي ربحية المؤسسة.
- أن غالبية المستهلكين أو المستفيدين من المنتجات يفضلون جودة المنتج المقدم والسعر الملائم، دون أن يكون لهم انتماء لمؤسسة معينة أو منتج بعينه، فالمعيار الأساسي هو سعر المنتج وجودته.
- عدم قدرة المؤسسة السيطرة علي أسعار منتجاتها، فأسعار المنتجات تتحدد من خلال السوق وبالتالي يجب على المؤسسة أن تحاول تطوير منتجاتها وإعادة تصميمها وتخفيض تكلفتها واستخدام الأدوات التي تساعدها في الحفاظ علي زبائنها خلال تقديم سلعه بأسعار تتناسب مع الأسعار السائدة بالسوق.
- أن معظم عناصر التكاليف المرتبطة بمرحلة تصميم المنتج تعتبر من التكاليف الغير ملائمة التي لا يمكن تجنبها، وبالتالي يجب التأكيد على ضرورة العمل على تحليل وتخفيض التكلفة في مرحلة تصميم المنتج وليس بعدها.

[1] مرسي نبيل، مرجع سابق، ص40.

- أن أسلوب التكلفة المستهدفة من الصعب أن يحقق أهدافه بعد تصميم المنتج، حيث يصعب إجراء تخفيض تكلفة الإنتاج بعد مرحلة التصميم.

مما سبق يتضح أن المنتجات التي تقدمها المؤسسات لا يمكن أن تواجه السوق التنافسية السائدة إلا من خلال العمل بجدية نحو تخفيض تكاليف وأسعار المنتج باستخدام الأساليب الحديثة التي تضمن تحقيق ذلك ، والبعد عن الأساليب التقليدية ، وقد أثبت تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نجاحاً كبيراً في القطاعات الإنتاجية باعتباره أحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية. [1]

وبالتالي من الضروري اتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة لتطبيقه في القطاع الصناعي نظراً للطبيعة الخاصة لهذا القطاع والسوق التنافسية التي يتسم بها، ويمكننا استعراض المراحل الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة والتسعير للمنتجات ، في المراحل الأساسية التالية:

- تحليل ودراسة حاجات العملاء المستهدفين بغرض تحديد أنواع المنتجات التي يمكن تقديمها لإشباع تلك الحاجات.
- التعرف على أسعار المؤسسات التي تقدم نفس المنتجات، والتي يتم بناءا عليها تحديد سعر المنتج الذي يمكن أن يتحمله العميل ويحقق الربح المستهدف للمؤسسة.
- حساب قيمة التكلفة المستهدفة، والتي تساوي سعر بيع المنتج مطروحاً منه هامش الربح المستهدف للمؤسسة.
- إعادة تقييم المراحل أو الأنشطة الخاصة بأداء المنتج من خلال هندسة القيمة، لاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة اقتصادية للمنتج، بهدف خفض التكلفة إلى أقصى درجة مع تحقيق الجودة المطلوبة لإشباع رغبات المستهلكين.
- مقارنة التكلفة المستهدفة مع التكلفة المقدرة للمنتج، للتأكد من أنها لم تتعدى حدود تلك التكلفة المقدرة تمهيداً لطرحها في السوق.
- التحسين والتطوير المستمر للتكلفة المستهدفة من خلال استخدام نظم الدعم الحديثة في هذا المجال والتي من أهمها:
  - ✓ نظم حساب الأسعار المستهدفة.
  - ✓ نظم حساب الأرباح المستهدفة.
  - ✓ نظم المعلومات المساعدة في البحوث والتطوير. [2]

[1] حسني العابدين محمد العابدين، مرجع سابق، ص50.

[2] سامي محمد احمد غنيمي، مرجع سابق، ص42.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى القدرة التنافسية من خلال دراسة المنافسة و التنافسية والإستراتيجية العامة للتنافس والربط التكلفة المستهدفة برفع القدرة التنافسية .

- ✓ لتخفيض سعر المنتج دور في كسب الحصة السوقية في السوق المحلية والدولية وذالك لكسب رضا الزبون وتحفيزه على الاتجاه لمنتجات المؤسسة.
- ✓ لدراسة السوق ومستوى السعر الذي يمكن للزبون دفعه مقابل السلعة أو الخدمة دور في تحديد سعر المنتج .
- ✓ إن لفريق الهندسة والتطوير المنتجات دور كبير في البحث عن البدائل للمواد الأولية بأقل تكلفة المساهمة الأكبر في خفض التكلفة وكسب الريادة في التكلفة.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول والثاني على مختلف المفاهيم والجوانب النظرية لمدخل التكلفة المستهدفة والإطار المفاهيمي لتطبيق هذا النظام سنحاول في هذا الفصل تجسيد ما تم التطرق إليه من خلال الدراسة التي قمنا بها في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل ببسكرة محاولة منا لتشخيص سياسة هذه الدراسة وتشخيص سياسة التكلفة المستهدفة وكذا رفع الحصة السوقية في سوق المنافسة.

ولقد تمت هذه الدراسة من خلال ثلاث مباحث أساسية حيث تناولنا في المبحث الأول تقديم المؤسسة لصناعة الكوابل أما المبحث الثاني كيفية تطبيق محاسبة التكاليف في تحديد سعر المنتج والتكلفة أما المبحث الثالث فتطرقنا إلى محاولة التسعير وفق نظام التكلفة المستهدفة وكذا علاقتهما في رفع الحصة السوقية والمنافسة في السوق كل هذا تم عن طريق جمع معلومات ، حيث تمكنا من الحصول على المعلومات المتعلقة بالمحاسبة التحليلية لسنة 2011وسنحاول تطبيق منهج التكلفة المستهدفة على هذه المعلومات لمحاولة تجسيد هذا الأسلوب

المبحث الأول: تقديم مؤسسة صناعة الكوابل .

تعد مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة من المؤسسات الهامة اقتصاديا لنظر تميزها في مجال نشاطاتها وقدرتها التنافسية الكبيرة وسنتعرف على هذه المؤسسة أكثر من خلال التطرق إلى نشأتها ونشاطها وأهميتها الاقتصادية ومن ثم إلى هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: نشأة مؤسسة ENICABوالتعرف بها.

لقد مرت مؤسسة ENICAB بعدة مراحل منذ نشأتها إلى يومنا هذا، لذلك سوف نتطرق في هذا العنصر إلى نشأة المؤسسة والتعرف بها من خلال التعرف على المؤسسة الأم ومن ثم إلى المؤسسة محل الدراسة.

الفرع الأول: نشأة مؤسسة ENICAB: تعتبر المؤسسة الوطنية لصناعة وتركيب الأجهزة الكهربائية والالكترونية SONELECالمؤسسة الأصلية التي انبثقت عنها مؤسسة ENICAB فقد أنشأتSONELEC في إطاررقم 83/69 الصادر بتاريخ 1969/10/13 كانطلاقة لإنعاش الصناعة الكهربائية المحلية وفي إطار إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني، ثم قرار إعادة هيكلة SONELEC في 1مارس 1983 بموجب مرسوم 83/20 المؤرخ في 1جانفي 1983 تم إعادة هيكلة للمؤسسة SONELEK وانبثقت عنها المؤسسات التالية :

ENIE: المؤسسة الوطنية لصناعة الأجهزة الالكترونية بموجب المرسوم 21/83 بتاريخ 1983/1/1 ومقرها سيدي بلعباس.

EDIMEL: المؤسسة الوطنية لصناعة العتاد الكهربائي بموجب المرسوم 21/83 بتاريخ 1983/1/1 ومقرها العاصمة.

ENIBEC: المؤسسة الوطنية لصناعة البطاريات بموجب لمرسوم 22/83 بتاريخ 1983/1/1 ومقرها سطيف.[1]

[1] هناء بن سعيد دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتوج دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل– ENICAB –بسكرة مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر،2015،ص54.

ENIEM: المؤسسة الوطنية للصناعة الكهرومنزلية بموجب المرسوم 19/83 بتاريخ 1983/1/1 ومقرها تيزي وزو.

ENICAB: المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل التي تشمل على ثلاث وحدات:

1-وحدة وادى السمار بالحراش: مختصة بصناعة الأسلاك الهاتفية والكوابل الكهربائية بطاقة إنتاجية قدرها 55000 طن سنويا.

2-وحدة جسر قسنطينة بالقبة: مختصة في صناعة الأسلاك والكوابل الكهربائية بطاقة إنتاجية تقدر ب26000 طن سنويا.

3-وحدة بسكرة: مختصة بصناعة الكوابل الكهربائية بأنواعها المتعددة.

الفرع الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة : أنشأت وحدة الكوابل الكهربائية ببسكرة في سنة 1986 حيث كانت تابعة آنذاك للمؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل التي مقرها العاصمة ثم انفصلت عنها في سنة 1988 لتصبح مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة ، حيث تقع مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة في المنطقة الصناعية غرب المدينة على جانب الطريق الوطني رقم 46 تبعد بحوالي 450 كلم عن العاصمة، ولقد استفادة من قرار الاستقلالية في 1997/11/4 رأسمالها 800000000 ، وبعد الشراكة مع المؤسسة الاسبانية أصبح رأسمالها 1010000000 وتعتبر من أكبر المصانع على المستوى الإفريقي تقدر مساحتها ب 42 هكتار مغطاة تشتمل على ورشات الإنتاج، مباني والإدارة أما الباقي من المساحة الحرة تقدر ب 26 هكتار تشمل موقف السيارات ومساحات خضراء ويبلغ عدد عمال هذه المؤسسة إلى غاية 2013 حوالي 844 عامل حوالي 77% منهم يشتغلون بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الإنتاج وهم ينقسمون إلى :

1-إطارات 117

2-أعوان تحكم 161

3-أعوان التنفيذ 566. [1]

[1] مرجع سابق، ص55.

أما الطاقة الإنتاجية البدائية هي: 28000 طن ولكن تغيرت حاليا لأسباب تكنولوجية واقتصادية ولإنجاز هذه الوحدة أبرمة SONELEC آنذاك حوالي 34 اتفاقية مع مؤسسات وطنية وأجنبية حيث كانت المؤسسات الأجنبية تمثل 40%.

SKET: مؤسسة ألمانية تكفلت بدراسة وتجهيز المؤسسات بالآلات والمعدات وتكوين اليد العاملة المحلية بألمانيا.

INVESTIMPORT: من يوغسلافيا وفق للعقد الذي أبرم في 1997/3/7 للتكفل بتركيب الآلات

-**SOGELERG:** مؤسسة فرنسية اهتمت بدراسة أشغال الهندسة المعمارية والمدنية.

VENCOTTE: مؤسسة بلجيكية اختصت بالقيام بالمراقبة التقنية لأجهزة الإنتاج المؤسسات المحلية 60%.

GENERDER: اهتمت ببناء المساكن للاجتماعية والطرقات.

BATIMENTAL: اهتمت ببناء المصنع وبورشات الإنتاج.

ENIEL: اهتمت بإعداد الأجهزة الكهربائية.

SINMETAL: مهمتها إعداد وتركيب الأعمدة المدنية.

SNICVPV: أعمال الطلاء والأمن.

ENMCP: أعمال النجارة.

ENP: اهتمت بالطلاء والدهن.

وقد قامت مؤسسة ENICAP بعقد شراكة مع شركة اسبانية GENRALCABEL أول نوفمبر 2007 حيث أن النسبة المخصصة لهذه الشركة تقدر ب 70% أما الدولة فكان لها 30% وذلك فقد أصبحت مؤسسة ENICAP فرعا لشركة اسبانية لم تعد ملكا للدولة .

الفرع الثالث: نشاط المؤسسة وأهميتها الاقتصادية.

سوف نتطرق في هذا العنصر إلى النشاط الذي تمارسه وكذلك أهميتها الاقتصادية.[1]

[1] مرجع سابق،ص 56.

1- نشاط مؤسسة ENICAP: تقوم المؤسسة بإنتاج الكوابل الكهربائية بمختلف أنواعها وهذا لإدخالها للتكنولوجيا، حديثة ومتطورة في هذا المجال إذ تمكنت المؤسسة من التخصص في إنتاج أكثر من 400 نوع من الكوابل جمعت في خمس مجموعات هي:

- الكوابل المنزلية: تنتج المؤسسة حوالي 229 نوع تستخدم في البنايات والاستخدام المنزلي ويتراوح الضغط ما بين 250 و 750 فولط وتصنع من مادتي النحاس و PVC

ا-الكوابل الصناعية : يبلغ عددها 70 نوع تستخدم في تشغيل الآلات الصناعية ويتراوح الضغط ما بين 600 و 1000 فولط وتنقسم بدورها إلى نوعين حسب المواد الأولية المستخدمة في صناعتها وهي الكوابل المعزولة بمادة PVC والكوابل المعزولة بمادة PRC.

ب-الكوابل الكهربائية ذات التوتر المتوسط و العالي: تستخدم الكوابل ذات التوتر المتوسط في نقل الكهرباء بتوتر ما بين 1000 و 3000 فولط، أما ذات التوتر العالي فتفوق شدتها 3000 فولط ويبلغ عدد الكوابل ذات التوتر المتوسط 70 نوع.

ج-الكوابل الغير معزولة: يبلغ عدد أنواعها 10 وتستخدم في نقل الكهرباء من المحولات إلى المناطق وتتحمل تيار شدته حوالي 22000 فولط.

د-كوابل الشبكات الكهربائية أو التوزيع: تستخدم هذه الكوابل في توزيع الكهرباء وتصنع من مادة الألمنيوم وخليط يسمى AGSويتكون من المغنيزيوم والسليسيوم والألمنيوم وتتكون هذه المجموعة من حوالي 70 نوع وتنقل تيار شدته حوالي 1000 فولط .

كما تنتج المؤسسة بكرات خشبية بأحجام مختلفة لتوضيب الكوابل بورشات مختلفة.

وفي السنوات الأخيرة أصبحت المؤسسة تنتج حبيبات PVC وصارت تسوقها للمؤسسات ذات الصناعة البلاستيكية هذا بالإضافة إلى استعمالها لصناعة الكوابل الكهربائية ولكي تقوم المؤسسة بهذا الإنتاج تحتاج إلى مواد أولية.

ولإنتاج مختلف أنواع من الكوابل فإن المؤسسة تحتاج جملة من المواد أهمها:

Midal cable مؤسسة بحرينية، تزود المؤسسة بالألومينيوم[1]

Unum-sochtte-Bdyam شركة فرنسية، تزود المؤسسة بالطباشير

Sars Nisan مؤسسة تركية، تمول المؤسسة بالنحاس

Bpchical البلجيكية، تزود المؤسسة بمواد أخرى مختلفة كالألواح، المسامير، قطع الغيار، ومادتي العزل PVC و Prc

Enap بسكيكدة، تزود المؤسسة بالخشب

Enip بسكيكدة، تزود المؤسسة بPVC

Enc بالخروب، تزود المؤسسة بالنحاس و PVC

2-الأهمية الاقتصادية للمؤسسة:

تحتل المؤسسة مكانة بارزة على المستوى الدولي وتعتبر أكبر وحدة صناعية بمجال تخصصها على المستوى الإفريقي ولهذا اكتست سمعة جيدة دوليا بعد تحصلها على شهادة ISO للجودة من طرف الوكالة الفرنسية A-F-A-Q وتحصلها على شهادة المدققين ISO 10011 التي منحت إلى كل مسؤول قسم تسيير الجودة و مسؤول دائرة التكنولوجيا وضمان الجودة، وأثبتت أهمية هؤلاء الأشخاص للقيام بعملية التدقيق المرافقة، فإنشاء المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل جاءت لتحقيق جملة من الأهداف أهمها:

ا-تلبية احتياجات السوق الوطنية من الكوابل.

ب-إمكانية صرف المتوجات الوطنية من الكوابل في السوق العالمية.

ج-التقليل من نسبة البطالة لتشغيل عدد معين من الأشخاص.

د-إدخال تكنولوجيا حديثة ومتطورة لصناعة الكوابل.

ذ-تدعيم هيكل الاقتصاد الوطني.[2]

[1] مرجع سابق،ص57.

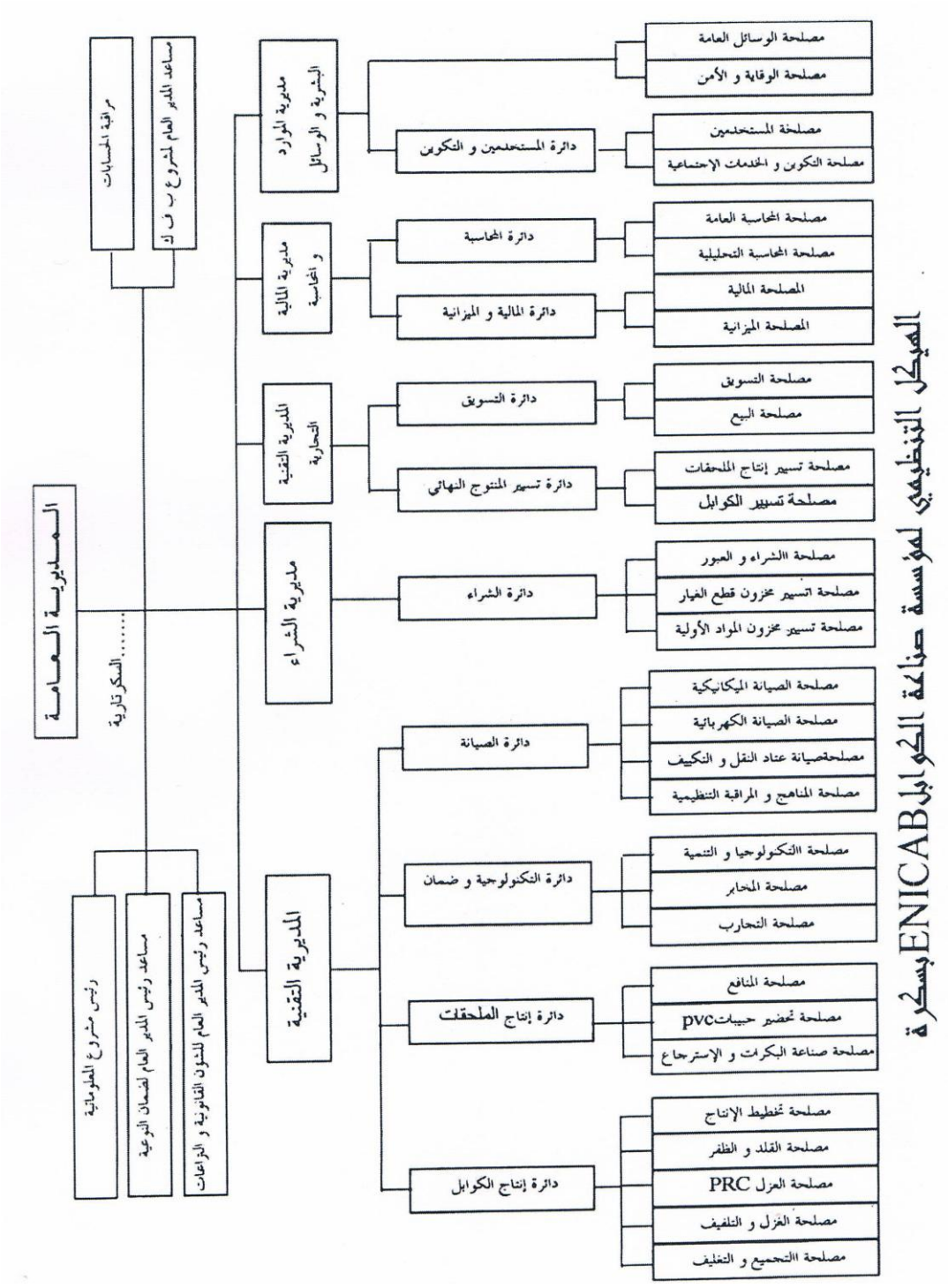
[2] مرجع سابق، ص58.

هـ-تخفيض نسبة الاستيراد للكوابل من السوق الخارجية والقضاء على التبعية الاقتصادية.

و-المساهمة في جلب العملة الصعبة.

ي-تحسين صورة المنتوجات الوطني

-**الشكل رقم(1.3):**الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة



المصدر : هناء بن سعيد دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتوج دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل– ENICAB –بسكرة مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر،2015.

إن المخطط التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة عبارة عن هرم يوضح مختلف المستويات والوظائف والعلاقات بين هذه الوظائف الموجودة بشكل متسلسل وتصاعدي، ويمكن تقسيم المؤسسة إلى خمس مديريات وعدة دوائر المذكور سابقا:

ا-المديرية العامة: تشرف هذه المديرية على مراقبة ومتابعة بقبة المديريات إذ تتكون من أمانة عامة ومجموعة من المساعدين المختلفين وهم:

-مساعد الرئيس المكلف بالشؤون القانونية والنزاعات: ويتولى هذا المساعد القضايا المختلفة بالزبائن الذين لم يسددوا ما عليهم من ديون، ونزاعات أخرى متنوعة خاصة بالمؤسسة.

-مساعد الرئيس المكلف بالمعلوماتية: تتمثل مهمة هذا الفرع في الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة في إطار الشبكة المعلوماتية وأجهزة الحاسوب.

-مساعد مكلف بمراقبة الحسابات: يهتم هذا المساعد بمراقبة سير العمل المحاسبي والعمل على تحقيق الدقة والالتزام بتطبيق مباد ئ المحاسبة المتعارف عليها للمحافظة على أصول وممتلكات المؤسسة.

-مساعد الرئيس المكلف بالإشهار: يقوم هذا المساعد بإنجاز البرامج الإشهارية للترويج للمنتجات والدعاية لترغيب الزبائن في المنتجات إذ نجد المديرية العامة ومديريات فرعية متصلة بها مباشرة وهي:

المديرية التقنية، مديرية المالية والمحاسبة، المديرية التقنية التجارية ، مديرية الشراء، مديرية المارد البشرية والوسائل العامة.

ب-المديرية التقنية: تتكون من الدائر التالية:

-دائرة إنتاج الكوابل: وهي الدوائر الخاصة بعمليات الإنتاج وتضم كل من مصلحة العزل،مصلحة القلد والظفر، مصلحة التغليف والتجميد ومصلحة العزل والتغليف. [1]

-دائرة الصيانة: وهي التي تهتم بعملية صيانة الآلات الإنتاجية ميكانيكيا وكهربائيا وعتاد النقل والتكييف وهي تضم المصالح التالية: مصلحة صيانة العتاد المتنقل ومصلحة صيانة المناهج.

[1] مرجع سابق،ص59.

-دائرة إنتاج الملحقات: وتقوم هذه الدائرة بصناعة مختلف المنتوجات (البكرات الخشبية) وتتكون هذه الدائرة من ثلاثة مصالح وهي مصلحة البكرات والاسترجاع ومصلحة المنافع.

-دائرة التكنولوجيا وضمان النوعية: تقوم هذه الدائرة بمراقبة وفحص المواد الأولية المشترات قبل القيام بعملية التخزين كما ينطبق نفس الأمر على المنتجات التامة الصنع بعد خروجها من الورشات وذلك من خلال المصالح التالية: مصلحة التكنولوجيا والتنمية، مصلحة المخابر، مصلحة التجارب.

ج-مديرية المالية والمحاسبة: تعتبر هذه المديرية الركيزة الأساسية لاستمرار نشاط المؤسسة نظرا لدورها الهام الذي تقوم به من خلال متابعة كل العمليات التجارية ومراقبة التدفقات النقدية الخارجة والداخلة إضافة إلى إعداد دفاتر المؤسسة والبيانات الخاصة بالتسجيل المحاسبي للعمليات اليومية وكذلك الحسابات الختامية، الميزانية وجدول حسابات النتائج، وكذلك حساب سعر التكلفة وتنقسم هذه المديرية إلى دائرتين:

-دائرة المالية والميزانية: تقوم هذه الدائرة بتسيير أموال المؤسسة تسديد مختلف العمليات إضافة إلى إعداد الميزانية التقريرية وهي تنقسم إلى:

- ✓ مصلحة الميزانية: وهي المصلحة المسؤولة عن إعداد الميزانية التقديرية ومراقبة التكاليف وهي تتكون من رئيس المصلحة ورئيس فرع الميزانية.
- ✓ المصلحة المالية: وهي المسؤولة عن مختلف العمليات المالية ومراقبة حركة الأموال (النفقات والإيرادات) وفق لطرق التسديد المتبعة (الشيكات والأمر بالتحويل ...الخ) لتجميع المدخلات والمخرجات في جدول لإرسالها إلى الحساب الجاري والصندوق لإتمام عملية التسجيل المحاسبي وذلك بمساعدة الفروع التالية: فرع حركة الأموال، وفرع تغطية الأموال.

- دائرة المحاسبة العامة: مهمتها متابعة اليوميات المساعدة (المبيعات والمشتريات) ومتابعة المصاريف، والمدخلات والمخرجات وذلك باستعمال المحاسبتين (العامة والتحليلية) وذلك من خلال المصلحتين التاليتين: [1]

-مصلحة المحاسبة العامة: وهي مسؤولة عن تنفيذ العمليات المختلفة من بيع وشراء جداول النتائج وهي تحتوي على الفروع التالية: فرع الموردين فرع الزبائن، فرع الحسابات الجارية والصندوق.

[1] مرجع سابق،ص 60.

-مصلحة المحاسبة التحليلية: وهي المسؤولة عن مراقبة المخزون كما وقيمة إذ تحتوي على الفروع التالية: فرع المواد والممتلكات، فرع الاستثمار، فرع سعر التكلفة.

د-المديرية التقنية والتجارية: وتضم هذه المديرية الدوائر التالية:

-دائرة المنتوج النهائي: وتتفرع هذه الدائرة إلى مصلحتين هما:

- ✓ مصلحة تسيير الكوابل.
- ✓ مصلحة تسيير إنتاج الملحقات.

-دائرة التسويق: ونجد فيها مصلحتين هما:

- ✓ مصلحة البيع.
- ✓ مصلحة التسويق.

هـ-مديرية الشراء: تهتم هذه المديرية بشراء المواد الأولية وقطع الغيار وكذلك بتسيير المخزونات (مواد أولية وقطع غيار) وتضم المصالح التالية:

-مصلحة التموين.

- مصلحة تسيير مخزون المواد الأولية.

-مصلحة تسيير مخزون المواد الأولية.

و-مديرية الموارد البشرية والوسائل: تقوم هذه المديرية بمتابعة الحركة اليومية للعمال ومراقبة احترامهم لقوانين العمل وتهيئة النقل، كما تقوم أيضا بتشجيع وترقية العمال وهي تضم مصلحتين هما مصلحة الوقاية والأمن.

-مصلحة الوسائل العامة: وتشمل أيضا دائرة المستخدمين والتكوين، والتي بدورها تتفرع إلى مصلحتين هما:

-مصلحة المستخدمين.

-مصلحة التكوين والخدمات الاجتماعية. [1]

المطلب الثاني : التعريف بالمنتج محل الدراسة.

تنتج مؤسسة الكوابل بسكرة عدة أسلاك توصيل الكهرباء و الأسلاك الكهرومنزلية حيث تمت دراستنا على منتج واحد

[1] مرجع سابق، ص61.

الفرع الأول: التعريف بالمنتوج $H03VH-2X0.5mm_2$

يعتبر الكابل نوع من انواع الكوابل المصنفة عالميا تندرج ضمن صنف الكوابل المنزلية، حيث يتحمل هذا الكابل ضغطا يصل الى 300فولط، ويتكون من ناقلات مادة الصنع النحاسي و العازل المكون من pvcوفيما يلي سنقوم بشرح رموز هذا المنتج.

H:تصنيف من تصنيفات الكوابل المنزلية والمتعارف عليها دوليا.

03:يتحمل ضغط 300فولط.

V:معزول بمادة تحتوي PVC.

H:نوع الكابل من النوع المرن والمسطح .

$0.5mm_2$:مساحة الخيط الواحد 0.5 ملم ^{2}

1-ويتكون من المواد الاتية :

-خيط نحاسي

-مادةpvc

-خليط pvcاسود[1]

-خليطpvc ابيض

-خليط pvcاخضر

-بلاستيك التغليف

2-اليد العاملة: تتمثل في 3 عمال يتوزعون سائق لكل آلة إنتاج.

[1]حابي أحمد، 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" – مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2011، ص115.

3-الآلات: الآلة MSD500/30

الآلة MEHC63

الآلة RWV450-S

المبحث الثاني: مراحل الإنتاج.

تمر مختلف الكوابل المنزلية بالمراحل التالية:

1-مرحلة القلد: هي مرحلة تقليص قطر السلك النحاسي أو الألومينيوم عن طريق تمديده حسب نوع الكابل، يتم إرساله بعد ذلك إلى مصلحة التجارب حيث تتكفل هذه المصحة بمدى مطابقته بالمواصفات المطلوبة من حيث القطر، الوزن، النوعية، كما يتم إرسال عينة إلى المراقة الفيزيائية والميكانيكية له من حيث التمدد والاستطالة، المقاومة الكهربائية، وفي حالة ثبوت عدم المطابقة يعزل نهائيا وتوضع عليه بطاقة حمراء وهذا في حالة عدم القدرة على إصلاحه، أما إذا أمكن إصلاحه توضع عليه بطاقة خضراء.

2-مرحلة العزل: وهي عزل الكابل بمادة أولية بلاستيكية.[1]

3-مرحلة التركيب: Enroler des cournne

وتعتمد المؤسسة على الطرق التقليدية في تحديد سعر المنتج حيث تعتمد على محاسبة التكاليف (التحليلية)حيث يتم جمع التكاليف الصناعية والاهتلاك ويضاف هامش الربح المحدد لتحديد سعر البيع وذلك للحصول على السعر التنافسي في السوق

المطلب الأول: حساب التكلفة حسب الطريقة المتبعة في المؤسسة .

سنختار في بحثنا هذا المنتج هو نوع من أنواع الكوابل المنزلية، حيث يتراوح ضغط هذه الكوابل 300 فولط يستخدم في المباني.

[1] مرجع سابق، ص116.

الفرع الأول: حساب تكلفة المنتوج:

يتم تحديد هذه التكلفة بالاعتماد على بطاقة المواد الأولية و التي تبين لنا أن الكمية اللازمة من المواد الضرورية لإنتاج 1000 متر من هذا الكابل والتي يبينها في الجدول الآتي: [1]

الجدول رقم (1.3): تكلفة المواد اولية مستعملة

رقم المادة	اسم المادة	الكمية المستعملة كغ	تكلفة كغ الواحد	التكلفة الإجمالية
1000015	خيط النحاس	8.7	670.5	5833.35
2030201	مادةpvcنوع 12-01cn	13.2	100.53	1327
2071000	خليط pvcاسود	0.33	141.14	46.58
2076000	خليط pvcابيض	0.33	595.46	196.50
2077000	خليط pvcاخضر	0.33	1270.23	419.18
	بلاستيك التغليف	/	/	700
المجموع	المجموع	22.89	/	7822.6

المصدر: حابي أحمد، 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" – مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2011، ص121.

من خلال الجدول رقم (1.3) يتضح لنا أن مجموع الكميات من المواد التي تدخل في تصنيع هذا النوع من الكوابل هي 22.89 كغ في كل 1000 متر، و التكلفة الإجمالية للمواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية هي 8522.66 **دج** لكل 1000 متر من هذا الكابل.

2-تكلفة اليد العاملة

إن تحديد هذه التكلفة يستدعي منا الاعتماد على بطاقة ساعات المنتج، حيث تحدد لنا هذه الأخيرة الآلات المساهمة في إنتاج هذا النوع من الكابل ليتم بعدها الإتصال بمصلحة الأجور لتحديد العمال القائمين على كل آلة من هذه الآلات وكذا الأجرة الساعية لكل عامل من هؤلاء العمال، و يعطي لنا

[1] مرجع سابق، ص 117.

الجدول الآتي الآلات المساهمة في العملية الإنتاجية وكذا أعداد العمال القائمين عليها والأجرة الساعية لكل عامل، ليتم بعدها حساب التكلفة الإجمالية لكل عامل حسب الزمن الذي استغرقها كل عامل لإنتاج 1000متر على كل آلة[1].

الجدول رقم (2.3): التكلفة الإجمالية لليد العاملة المشرفة على إنتاج الكابل .

الآلات	رمز العمال	عدد العمال	أجرة الساعة	إجمالي الأجور في كل آلة	عدد ساعات التشغيل	الأجرة اللازمة لإنتاج 1000متر على كل آلة
MSD500/30	20039	1عون متحكم	288.48	288.48	1.22	351.95
MEHC63	20035	1عون متحكم	288.48	288.48	0.253	72.99
RWV450-S	87047	1عون متحكم	357.7	357.7	0.095	33.98
المجموع	/	03	/	/	1.568	458.91

المصدر : حابي أحمد، 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" – مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2011، ص122.

تم تحديد الأجرة الساعية لكل عامل بقسمة الأجرة الشهرية لهذا العامل على عدد ساعات العمل الشهرية و التي تقدرها مصلحة المستخدمين ب 173.33 ساعة عمل لكل عامل، ومن خلال هذا الجدول رقم(2.3) يمكن القول أن هذا النوع من الكوابل يساهم في إنتاجه 3 عمال موزعين على 3 آلات حيث نجد على كل آلة عون تحكم.

إن اختلاف الأجور الساعية بين العمال يمكن إرجاعه لعدة أسباب منها مستوى العامل، الخبرة، العلاوات الإضافية، عامل الخبرة ... و عموما فإن إنتاج 1000 متر من هذا الكابل يستلزم 03 عمال لمدة 1.568ساعة بأجرة إجمالية تقدر ب **458.91 دج**[2].

[1] مرجع سابق، ص121.

[2] مرجع سابق، ص 122.

تكاليف الاهتلاك.

يتطلب حساب الاهتلاكات بالاعتماد على بطاقات ساعات هذا المنتوج، و التي تبين الآلات المساهمة مباشرة في العملية الإنتاجية، إذ تقوم مصلحة المالية باحتساب أقساط الاهتلاك السنوية للآلات وذلك باستعمال طريقة الاهتلاك الثابت .ولتحديد تكالي ف كل آلة من نصيب هذا المنتوج نعرض الجدول الآتي:

الجدول رقم(3.3)تكلفة اهتلاك الآلات المستخدمة في النتاج1000متر من الكابل

الالات	قسط الاهتلاك الشهري	قسط الاهتلاك الساعي	عدد ساعات التشغيل	تكلفة الاهتلاك لكل الة
MSD500/30	32437.08	187.14	1.22	228.31
MEHC63	68212.52	393.54	0.253	99.57
RWV450-S	112518.71	649.15	0.095	61.67
المجموع	/	/	1.57	389.55

المصدر : حابي أحمد، 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" – مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2011، ص123.

تم تحديد قسط الاهتلاك الشهري بقسمة الاهتلاك السنوي على 10.5 أشهر باعتبار 1.5 شهري عطلة،وقسط الاهتلاك الساعي عن طريق قسمة الاهتلاك الشهري على 173.33 ، فمن خلال الجدول رقم (3.3) تظهر قيمة تكاليف آلات لإنتاج 1000 متر من هذا النوع من الكابل ب **389.55** دج لمدة 1.57ساعة.

بعد تحديد كل من تكاليف المواد واليد العاملة وتكاليف الاهتلاك، بعد جمعهم تعطينا التكاليف المباشرة ونبينها كما يلي في الجدول الموالي: [1]

[1] مرجع سابق، ص 123.

الجدول رقم (4.3):التكاليف المباشرة لانتاج 1000متر من الكابل

البيان	المبالغ
المواد الاولية	7822.6
تكلفة الاهتلاك	458.91
اليد العاملة	389.55
المجموع	8671.06

المصدر : حابي أحمد، 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" – مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 03،2011، ص124.

من خلال هذا الجدول رقم (4.3) تظهر قيمة التكاليف المباشرة لكل 1000 متر من المنتوج بمبلغ **8671.06دج.**

تحديد التكاليف الغير مباشرة حيث ان المؤسسة تعتمد على حساب التكاليف الغير مباشرة حيث ان التكلفة الغير مباشرة تمثل 30%من التكلفة المباشرة

2601.32=0.3X8671.06

فمن هنا يمكن القول أن التكاليف غير المباشرة لكل 1000 متر من هذا المنتوج هي **2601.32 دج**

تحديد التكلفة النهائية و سعر البيع للمنتوج.

بعد ما تم تحديد كل من التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة لهذا الكابل، تأتي الخطوة التالية، و هي تحديد التكلفة النهائية و سعر بيع المنتوج، إذ يتم وضع كل القيم السابقة للصنف التكاليف في بطاقة سعر التكلفة، كما أن المؤسسة تقوم بإعداد بطاقة التكلفة المتعلقةبهذا الكابل ويبين الجدول رقم (5.3)التكاليف النهائية لكل 1000متر منتجة والجدول رقم (6.3)تحديد سعر المنتج [1]

[1]مرجع سابق، ص 124.

الجدول رقم (5.3): التكاليف الاجمالية

تكلفة المواد الاولية	7822.6
تكلفة اليد العاملة	458.91
تكلفة الاهتلاك	389.55
التكاليف المباشرة	8671.06
التكاليف الغير مباشرة	2601.32
التكاليف الاجمالية	11272.38

المصدر : حابي أحمد، 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" – مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2011، ص125.

الجدول رقم (6.3): تحديد سعر البيع

البيان	التكلفة الوحدويةل 1000متر
تكالف الانتاج النهائية	11272.38
هامش الربح 20%	2254.476
سعر البيع	13526.856

المصدر : حابي أحمد، 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" – مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2011، ص125.

يتبين من هذا الجدول ان سعر بيع 1000متر من الكابل هو **13526.856 دج** أي ان سعر المتر الواحد هو **13.526دج**

المطلب الثاني: طرق تحديد السعر

يمكن اختصار عملية تحديد السعر والوصول إلى السعر التنافسي وكذا تحديد التكلفة حتى تستمر المؤسسة، أنه عملية التخطيط للإنتاج على مستوى حدة العمليات وعلى مستوى وحدة المالية والمحاسبة.

1- وحدة العمليات : تقوم هذه الوحدة بالتخطيط لعمليات الإنتاج من الورشة الأولى إلى الورشة الثانية (مراقبة الإنتاج) حيث يتم تحديد كمية المادة الأولية الأزمة، الآلات المستخدمة، الطاقة المستخدمة ويتم تسجيل هذه العملية على مستوى برنامج DECO انطلاقا من معلومات النظام المعلوماتي AS 400 ومعلومات أخرى من وحدة المحاسبة والمالية .

2- وحدة المحاسبة والمالية : يتم بـتسجيل المعلومات الخاصة بفاتورة المواد الأولية والمواد الأخرى على مستوى جهاز المعلومات AS 400 الذي هو مرتبط بجهاز محاسبي UNICLASS ويتم تحديد سعر التكلفة انطلاقا من تكلفة المواد الأولية واليد العاملة والاهتلاك .

3- مراقبة تكلفة المنتوج : تتم من خلال مقارنة التكاليف المسجلة الموجودة والتي تشكل حوالي 80% من سعر المنتوج نظرا لقيمة اهتلاك الآلات وقيمة اليد لعاملة الغير مكلفة مقارنة بقيمة المادة الأولية.

المبحث الثالث : محاولة تسعير المنتج وتحديد التكلفة وفقا لأسلوب التكلفة المستهدفة

أسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على تقليل التكلفة خلال مراحل الإنتاج وذلك في مراحل التصميم وتطوير المنتج مع المحافظة على نفس جودة المنتج لذا سنحاول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المنتوج محل الدراسة وذلك من خلال افتراض المعلومات القريبة من الواقع .

المطلب الأول :مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

ولقد تعددت مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة وهي كالأتي:

1-مرحلة التخطيط للتكلفة المستهدفة: وتمر بالمراحل التالية

ا-تحديد سعر البيع المستهدف : ويتم تحديده من خلال دراسة المؤسسة للسوق الذي يتم طرح المنتوج فيه محل الدراسة وذلك من خلال دراسة وتحديد عوامل منها:

- ✓ العملاء : وتعتبر أهم حلقة في تحديد التكلفة المستهدفة، بالنسبة للعملاء لمؤسسة صناعة الكوابل فيبدوا أنهم راضون عن المنتج، مع الرغبة في انخفاض الأسعار لأنه منتوج واسع الاستهلاك وله مجالات متعددة من الاستعمال .
- ✓ المنافسين : ولتحديد الحصة السوقية التي ترمي مؤسسة صناعة الكوابل في تحقيقها بافتراض مع قسم المبيعات فإن السعر الذي يريده الزبون هو بيع المنتوج بسعر بيع مستهدف يقدر ب 13000 ل 1000متر من الكابل .
- ✓ هامش الربح المستهدف : يتم تحديده من خلال وضع التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل وبناء على إستراتيجية الربح، افترضنا أن المؤسسة لاتريد تغير هامش الربح الذي قدره 20% وهذا لزيادة الحصة السوقية ومن هنا يمكن تحديد الربح المستهدف كمايلي :

السعر =هامش الربح + التكلفة

السعر =(0.2×التكلفة) +التكلفة

التكلفة المستهدفة = السعر/1.2

15600=1.2/13000

هامش الربح: 15600 ×0.2=3120

هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة، و يمكن التعبير عنها كما يلي:

التكلفة المستهدفة =سعر البيع المستهدف- هامش الربح المستهدف

13000 -3120 =9880

هدف خفض التكلفة = التكلفة الحقيقية – التكلفة المستهدفة

11272.32 -9880 =1392.32

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة= التكلفة المسموح بها – التكلفة المستهدفة

.0=9880-9880

وباستخدام المعادلة 4، التكلفة المسموح بها – التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة

9880-0=9880

وبتعويض التكلفة المسموح بها في المعادلة 1

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف –هامش الربح المستهدف –التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة

.

9880=0-3120-13000

2-تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة: هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق التكلفة المستهدفة، لقد اخترنا في هذه الدراسة أسلوب هندسة القيمة والتي تعمل على تحديد تحسينات يمكن إدخالها على تصميم المنتوج ويمكن من خلالها تخفيض التكلفة وتتضمن عدة أنشطة:

ا-التحليل الوظيفي للمنتوج : بعد تحليل وظائف الكابل المنزلي، الوظائف الرئيسية والمتمثلة في ضبط التوتر ونقل الكهرباء وتحيق الغرض الرئيسي للمنتج والمتمثل في العزل، وجدنا أنها وظائف لا يمكن الاستغناء عنها لما لها من دور مهم في توزيع وإيصال الكهرباء داخل المباني.

ب-تحليل مكونات المنتج : وهنا يتم تحديد المكونات الرئيسية الازمة لأداء الكابل وبعد البحث والاستفسار وجدنا انه يمكن تغيير مكون PVC الذي وظيفته العزل بمكون آخر يسمى PRC له نفس الخصائص ويؤدي نفس الوظيفة لكنه بسعر أقل .

ج-إدارة العلاقة مع الموردين : نفترض ان المؤسسة قامت بمجهورات مع الشركة المصدرة التي تستورد منها مادة النحاس من اجل تخفيض أسعار البيع بافتراض بعد المفاوضات أن المؤسسة باعتبارها عميل رئيسي ومهم هنا تصبح تكلفة المادة المستعملة من النحاس هي قيمة التخفيض5% من سعر النحاس.

تكلفة المادة PRCالمعوضة لمادة PVCوهي عبارة عن مادة بلاستيكية بيضاء تتمثل سلسلتها الكهربائية من CH2=HcLوهي مستخرجات البترول والغاز .

حيث ان تكلفة المادة PRC هي 85دج للكغ

وبمكن حساب التكلفةالتكلفة المستهدفة، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(7.3):التكلفة المستهدفة

رقم المادة	اسم المادة	الكمية المستعملة كغ	تكلفة كغ الواحد	التكلفة الاجمالية
1000015	خيط النحاس	8.7	638.871	5558.17
2030202	PRC	13.2	85	1122
2071000	خليط pvcاسود	0.33	141.14	46.58
2076000	خليط pvcابيض	0.33	595.46	196.50
2077000	خليط pvcاخضر	0.33	1270.23	419.18
/	بلاستيك التغليف	/	/	700
/	المجموع			7342.43
/	تكلفة اليد العاملة			458.91
/	تكلفة الاهتلاك			389.55
/	التكاليف غير مباشرة			1638.178
/	التكاليف الاجمالية			9829.068

المصدر: من اعداد الطالبين

الجدول رقم(8.3): سعر البيع

البيان	التكلفة الوحدويةل 1000متر
تكالف الانتاج النهائية	**9829.068**
هامش الربح 20%	**1965.813**
سعر البيع	**11794.88**

المصدر: من اعداد الطالبين

وفي هذه الحالة تكون المؤسسة قد أرضت المستهلك بتخفيض السعر، وكذا زيادة الحصة السوقية وولاء المستهلك وزيادة هامش الربحية إضافي.

حيث إن سعر بيع المتر الواحد هو **11.79دج**

فبما أن المنشاة المنتجة بأقل التكلفة تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس الفرق بين السعر و تكلفة الإنتاج، كما ان المؤسسة التي تنتج بأقل تكلفة تحتل موقعا تنافسيا ممتازا لإمكانية تخفيض الأسعار وذالك من خلال تطبق أبعاد القدرة التنافسية

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل تعرفنا أن المؤسسة لها قسم خاص بمحاسبة التكاليف، حيث تطبق أسلوب التكلفة الكلية في تحديد تكاليف الإنتاج كما أنها تعتمد على التكاليف الكلية في تحديد سعر البيع مما يؤدي بالزبون للبحث عن بدائل أخرى أقل سعر وعليه حاولنا تطبيق مبدأ التكلفة المستهدفة لمحاولة إيجاد حل بين ما يريد الزبون وما تتطلع إليه المؤسسة من أهداف وذلك عن طريق تخفيض التكلفة والسعر الذي يرضي الزبون ويحقق ربحية للمؤسسة وذلك من خلال إعادة هندسة الإنتاج للمنتج الذي تمت دراسته.

خاتمة

خاتمة

تناولنا في هذه الدراسة علاقة التكلفة المستهدفة وخفض التكاليف في دعم القدرة التنافسية للمؤسسات، مع الحفاظ عل ى جودة تلك السلع والمنتجات وتحسينها لمواجهة المنافسة السائدة، وتوفير المقومات اللازمة للتطبيق، إلى جانب التعرف على المشكلات والصعوبات التي قد تواجه عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وإمكانية وضع الحلول المناسبة للتغلب عليها، لتوفير المزايا التي يحققها هذا الأسلوب في المنتجات.

والهدف من وراء هذه الدراسة تحقيق هدف رئيسي ألا وهو محاولة التعرف عل ى مد ى إمكانية وفعالية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال خفض التكلفة وتسعير المنتجات، حيث حقق هذا الأسلوب نتائج إيجابية في الإنتاج بالشركات الصناعية الكبرى، وتوصل في النهاية إلي أنه بالرغم من الصعوبات التي قد تواجه التطبيق، إلا أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد عل ى دعم القدرة التنافسية للمؤسسات ويدعم تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وهو البقاء والنمو والاستمرار في سوق المنافسة السائدة في الوقت الحاضر، حيث أسفرت الدراسة عن عدة نتائج وتوصيات.

نتائج اختبار الفرضيات:

اختبار الفرضية الاولى: هي أن التكلفة المستهدفة امتداد لأسلوب التكاليف التقليدية .

من خلال ما تم دراسته تم إثبات هذه الفرضية إن التكلفة المستهدفة امتداد لأسلوب التكاليف التقليدي تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة.

اختبار الفرضية الثانية :هل يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الجزائرية .

من خلال ماتم دراسته انه يمكن للمؤسسات الجزائرية من تطبيق هذا الأسلوب بالرغم من الصعوبات والمعوقات التي تتبع هذا الأسلوب .

اختبار الفرضية الثالثة: انه توجد علاقة مباشرة بين التكلفة المستهدفة والقدرة التنافسية .

منة خلال ما تم دراسته تم اثبات هذه الفرضية ان التكلفة المستهدفة هي واداة لكسب رضا الزبون وكسب قوة تنافسية من خلال تطبيق ابعاد القدرة التنافسية .

اختبار الفرضية الرابعة: المؤسسة محل الدراسة تطبق اساليب حديثة في تحديد التكلفة وقد ادت لتعزيز قدرتها التنافسية من خلال ما تم دراسته تم اثبات ان المؤسسة محل الدراسة تطبق اسلوب محاسبة التكاليف التقليدي

نتائج الدراسة:

من خلال اختبار نتائج الفرضيات تم التوصل إلى النتائج العرضية التالية:

ا–إن مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة من المفاهيم الحديثة والغير معروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسئولة كما ترى الكثير من هذه المؤسسات أن مخرجات الأساليب المستخدمة لديها سليمة ولا داعي لتفسيرها ولهذا لم تشجع وتدعم أهمية تطبيقه.

ب–تمثل التكلفة المستهدفة منهاجا جديدا في الحصول على الربحية في المدى الطويل والتي تخفض التكاليف في كل مراحل إنتاج المنتوج.

ج–تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة لدى المؤسسات الجزائرية حتما سيكسبها رهان المنافسة وهذا لدقة الاسلوب في تحديد تكلفة المنتوج وتحديد السعر المناسب والمرضي الذي يقبله العميل ويكسبها الربحية.

د–اعتماد التكلفة المستهدفة يتطلب تكريس إمكانيات مادية وبشرية هامة وان كان العائق المادي مقدور عليه عند بعض المؤسسات إلا أن عائق مقاومة التغير فقد يكون الأصعب والذي يتطلب جهدا أكبر.

كما تم التوصل خلال الدراسة التطبيقية إلى النتائج التالية:

أ– من أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات بصفة عامة والمؤسسة محل الدراسة بصفة خاصة عدم توفر أنظمة معلومات تطبيقية لازمة لهذا الاسلوب .

ب – المؤسسة تطبق عدة مبادئ للتكلفة المستهدفة من خلال التركيز على العملاء وكذلك الاهتمام بمواصفات المنتج الجديد.

ج– إن طبقت هذه المؤسسة هذا الأسلوب سوف تكسب حصة سوقية أكبر في السوق المحلية وفي السوق الدولية وهذا يؤثر في هامش الربح طويل المدى.

التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

1-تقديم أهمية علمية لأسلوب التكلفة المستهدفة خاصة في مناهج الدراسة الجامعية وهذا ما يجعل خريجي التخصصات المرتبطة بالمحاسبة أكثر الماما به وذلك من كونه من أحدث أساليب التكاليف الحالية ويساهم هذا التكوين في تحسين وتسهيل عملية تطبيقه في المؤسسات.

2-قيام المعاهد والجامعات بعقد دورات تدريبية وبرامج نوعية حول التكلفة المستهدفة وأهميتها للمؤسسات وغيرها من الأساليب الحديثة بحيث يمكن المؤسسات من الاستفادة من هذه الدورات في تعلم الأسلوب ومحاولة تطبيقه.

3-توفير برامج الكمبيوتر اللازمة والمطلوبة لاستخدامها في تشغيل التكلفة المستهدفة في حدود التكاليف التي تتناسب مع مقدرة المؤسسات التعليمية خصوصا الإنتاجية عموما.

آفاق الدراسة:من خلال دراستنا و الصعوبات التي واجهتنا نتطلع إلى:

1- تفعيل دور نظم محاسبة التكاليف في في المؤسسات وتوفير الكفاءات العلمية والعملية القادرة على تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية لخفض التكلفة وتسعير المنتجات.

2- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المنتجات بدلاً من الأساليب التقليدية، نظراً لما يحققه ذلك من مزايا للمؤسسات وزيادة قدرتها على المنافسة.

قائمة المراجع

1-المراجع باللغة العربية:

أ-الكتب

1-إسماعيل يحي التكرتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الجامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن،2006.

2- احمد محمود خليل الاسطل، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2010.

3-الحدرب زهير وديان لؤي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، دار البداية الناشرون والموزعون 2010.

4- محمد الرجبي، عبد الكريم تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الخامسة، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2010 .

5- محمد، الجيلاتي، نواف ،فخر، **محاسبة التكاليف(التكاليف المعيارية)**، منشورات جامعة دمشق دمشق، 2006 ،ص532 .

6-الشيخ أحمد علاء، التكلفة المستهدفة، جامعة حلب، 2008.

7- ثناء علي القبائي، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الطبعة الأولى، عمان الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2010.

8-عبد الحي عبد الحي مرعي، وعبد الله العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

9-يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

10-فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الادارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2007.

11-لطفي الرفاعي،التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، جامعة طنطا، مصر، 2006.

12-محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعة المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976.

13-مرسي نبيل، تسويق الخدمات، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

14- ناصر الداي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.

15-هيرمن أجينس، ترجمة سامح عبدالمطلب عامر،إدارةالأداء،الطبعةالأولى،دارالفكر،الأردن،2011.

16-يوحنا عبد الادم ، صالح ،رزق، المحاسبة الادارية، دار الجامد للنشر والتوزيع، عمان الاردن،2006.

17-وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي ، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن الطبعةالأولى، الجزءالأول، داروائل للنشر، الأردن، 2009.

المذكرات الماجستير:

18- حابي أحمد، 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" – مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 03،2011.

19-عادل عيشي، تقييما لأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ماجستير، تخصص تسير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر ببسكرة،2004.

20-راجخان، ميساءمحمودمحمد، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير، جامعةالملك عبدالعزيز،2002 .

21-علي عدنان ابو عواد، اهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة التسعير الخدمات المصرفية، لنيل شهادة ماجيستير، الجامعة الإسلامية بغزة،2010.

22-محمود منصور، ماهية التكاليف المستهدفة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر،2008.

23-قنديل،باسل فارس، أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية-دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة، رسالة ماجستير ،كليةالتجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2008 .

الدكتورا

24–درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار،اطروحةدكتورا جامعة الجزائر 2004–2005.

25– هناء بن سعيد دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتوج دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل– ENICAB –بسكرة
مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر،2015.

مقالات

26–احمدزامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنا،العدد الأول سنة،1999.

27–الجندي، نها لأحمد، تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدار تكاليف سلسلة التوريد منظومة مقترحة مركز الاستشارات والبحوث والتطوير، أكاديمية السادات للعلومات لإدارية، السنة الرابعة والعشرون العددالرابع.

28–الطراونة،محمد أحمد، الجودة الشاملة والقدرة التنافسية دراسة تطبيقي عل قطاع الصناعات الدوائية في الأردن،2002 .

29–المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريس المهني،محاسبة التكاليف الادارة العامة لتطوير المناهج المملكة العربية السعودية، بدون سنة.

30–تيسير طارق النابلسي، امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية،الاردن،جامعة حسين طلال ،2008.

31–حسني العابدين محمد العابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية، مجلة جامعة الاقصى المجلد التاسع عشر، العددالأول2015.

32عاطف عبد الرحمن، إطار مقترح لتحلي وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة مجلة البحوث التجارية المعاصرة كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد 17 العدد2 ديسمبر،2003 .

33–عبد الكريم شوكال ، براهيمي سمير ، زموري كمال، مداخلة بعنوان دور تطوير المنتجات في تفعيل الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول، المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول الغربية، جامعة حسيبة بن بوعلي ليومي 8–9نوفمبر 2001.

34–علاء جاسم سليمان، حنان صحبت عبد الله،حليلة عيدان جليل،استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية مجلد السابع العدد 21الفصل الرابع لسنة 2012.

35–شوقي فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد44مارس،2007.

36– سامي محمد احمد غنيمي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق العدد الاول جانفي بالتصرف 2014.

37–صفاء عبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، سنة2001.

38–ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف، انشطة كلية التجارة،الجامعة الاسلامية، غزة،فلسطين 2007.

39–نضال رضا، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد21، العددالأول،2007.

40–نوير طارق، دور الحكومة الداعم للتنافسية، حالة مصر، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، 2002.

41–وديع محمد عدنان،محددات القدرة التنافسية للأقطار العربية في الأسواق الدولية، بحوث ومناقشات تونس 21/19 جوان ،2001.

2–المراجع باللغة الأجنبية:

42-Carla mendoza et autre. Coutetdécision. Gestionéditeur. Frakce. P3.

43-Donald G. McFetridge, Idem, P9.

44-Debonneuil michele et Fontagnélionel, Compétitivité,conseil d'analyse économique, Paris,2003, p13.
45-OCDE : Organisation de Coopération et Développement Economique