



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بلحاج بوشعيب ولاية عين تموشنت

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر علوم مالية ومحاسبية

أهمية نظام التكلفة المستهدفة في تعزيز تنافسية المؤسسة
دراسة حالة مؤسسة المروج سبدو
لإنتاج الحليب ومشتقاته

تحت إشراف الأستاذ:

عمار درويش

من إعداد الطلبة:

رحال عبد الصمد

بولنوار عبد القادر

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم واللقب
رئيسا	بلحريزي زينب
مشرفا ومناقشا	عمار درويش
ممتحنا	طبيي خديجة

السنة الجامعية: 2023-2024



شكر وعرfan

أتوجه بأول شكر إلى المولى تعالى بالشكر والثناء على نعمه كلها وعلى توفيقه لنا في إنهاء هذه المرحلة من التحصيل العلمي، ونحمده عز وجل الذي من علينا بفضله وأعاننا على تمام هذه المذكرة وعلمنا ما لم نكن نعلم وكان فضله علينا عظيماً، فسبحانك لا نحصي الثناء عليك أنت كما أثنيت على نفسك، ونصلي على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه.

نتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى الأستاذ الفاضل " درويش عمار " على قبوله بالإشراف على هذا العمل وعلى مساعدته لنا والذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة جزاه الله عنا خير الجزاء.

وإلى كل من ساهم في إعداد هذه الدراسة سواء من قريب أو بعيد

إهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إلى من قال فيهما عز وجل : { وَأَخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ
رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا } ..الإسراء 24

أهدي ثمرة جهدي ولب دراستي إلى الوالدة الكريمة والوالد العزيز
حفضهما الله

إلى أخي و أخواتي الأعزاء إلى كل العائلة
إلى أصدقائي
إلى أصدقاء الدراسة

والحمد لله رب العالمين



عبد الصمد

إهداء

الحمد لله رب العالمين، حمدا لشكره اداءا ولحقه قضاءا، ولفضله نماءا ولثوابه عطاءا، والصلاة والسلام على سيدنا محمد صاحب الكتاب الابقى والقلب الاتقى والثوب الانقى وعلى اله وصحبه ومن اهتدى بهداه. اما بعد:

اهدي ثمرة جهدي وعملي الى من ملكت قلبي وأملي. قمري الذي لا يغيب، وشمسي التي لا تعرف المغيب، امي الحبيبة من كانت لي في كل علة خير طيبة، من منحتني القوة في الاوقات العصبية فزادني بأدعتها شرفا وطيبة، اطال الله في عمرها وادامها تاجا فوق رؤوسنا.

الى من احتوته العيون، واذن في أذني لحظة حملت اسمه المصون، فسكن قلبي صوته الحنون، أبي الغالي ومثلي العالي، ومن كان لي شمسا في ظلمة الليالي، وكم أجده شخصا مثالي، وكيف لا وقد أبصرت به طريق المعالي، فساقني إلى قمم الأعالي، حفظه الله ورعاه.

إلى من سكنوا أجزاء روعي إخوتي عمر، الحاج، إبراهيم، سعيد أنار الله دريهم.

إلى أوصل الحب من عائلتي الكريمة، من كان وجودهم في حياتي أعظم غنيمة.

إلى فرحة الحياة وبهجتها، وسعادة الأيام وروعتها، من لا يوفيهم كلامي ولا حبر أقلامي أصدقائي الأعزاء كريم، عبد النور،

عبد الإله، تقي الدين، بارودي، نصر الدين، منير، جمال الدين، أمين، أبوبكر، ياسين، محمد، بوسيف، احمد، عبد الغاني

إلى كل من عرفت كيف أجدهم، وعلموني كيف ألا أضيعهم.

إلى كل زملائي وزميلاتي في تخصص محاسبة وجباية معمقة، خاصة أعز وأعلى صديق عبد الكريم الحبيب حفظه الله

إلى من منحوني الأمل وشجعوني على العمل أساتذتي من الطور الابتدائي حتى الحرم الجامعي.



عبد القادر

ملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى أهمية نظام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة والتعرف على نظام حديث من أنظمة محاسبة التكاليف والمتمثل في نظام التكلفة المستهدفة، بحيث يقوم على تخفيض تكاليف إنتاج المنتج في مرحلة تخطيطه وتصميمه مع التحكم فيه والمحافظة على الجودة المطلوبة وتحقيق رغبات الزبائن، بعد تحديد سعر البيع بناء على دراسة السوق، وهامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه. ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم القيام بدراسة حالة على مؤسسة المروج لإنتاج الحليب ومشتقاته وذلك وفقا لمعطيات المؤسسة والمعلومات المقدمة لنا، قمنا بمحاولة تكييف المعلومات المقدمة لنا من طرف المؤسسة فتوصلنا إلى أن المؤسسة تقوم بتحقيق أرباح معتبرة وهذا يساهم في تحقيق ميزة تنافسية، وهذا من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، الميزة التنافسية.

Abstract :

This study aimed to the importance of the target costing system in achieving the competitive advantage of the organization and to identify a modern system of cost accounting systems, represented by the target costing system, which is based on reducing the costs of producing the product during its planning and design stage while controlling it, maintaining the required quality, and achieving the desires of customers, after Determine the selling price based on a market study and the profit margin that the organization wishes to achieve. In order to achieve this goal, a case study was conducted on AlMorouj Corporation for the production of milk and its derivatives, according to the corporation's data and the information provided to us. We tried to adapt the information provided to us by the corporation, and we concluded that the corporation is achieving significant profits, and this contributes to achieving a competitive advantage, and this is through Producing low cost products.

Key words : target coast, competitive advantage .

قائمة الأشكال:

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	دورة حياة الميزة التنافسية	الجدول 01_01
21	تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية	الجدول 01_02
39	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	الجدول 02_01
40	مراحل إنتاج الحليب المبستر، اللبن، العجينة المصغوبة	الجدول 02_02

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
41	سعر تكلفة لمنتجات المؤسسة حسب طريقة المؤسسة	الشكل 02_01
42	سعر تكلفة لمنتجات المؤسسة حسب طريقة المؤسسة	الشكل 02_02
43	حساب الربح للمنتجات	الشكل 02_03

المقدمة

إن معظم المؤسسات الاقتصادية تواجه الكثير من المنافسات وذلك يرجع إلى التطورات الحاصلة في مجال التكنولوجيا الحديثة، حيث تسعى كل مؤسسة اقتصادية لفرض ذاتها وضمان استمراريتها في السوق من أجل تحقيق أهدافها وتحويل نقاط ضعفها إلى قوة، حيث أن بقاء الحصة السوقية للشركة كما هي في ظل المنافسات يستلزم منها سعيا دائما لاتباع أحدث الأساليب العلمية والاستراتيجيات المعاصرة في احتساب وتخفيض التكاليف، مما يحقق لها هدف الحفاظ على مكانتها في السوق.

وفي هذا السياق تعددت أنظمة تخفيض التكاليف ومن بينها نظام التكلفة المستهدفة "Target cost"، حيث يمكن من خلالها تخفيض تكلفة الإنتاج خلال مرحلة التخطيط والتصميم. مع الحفاظ على الجودة وتحقيق الربحية، وكذا تلبية متطلبات المستهلكين من حيث الجودة والسعر، حيث أن التحكم في التكلفة أصبح سلاحا تنافسيا مهما فهو يجعل أداءها يفوق أداء منافسيها في إنتاج السلع أو خدمات بأقل التكاليف أي الخفض حقيقي وملموس في التكلفة، مما أدى ذلك إلى ظهور أنظمة حديثة في التكاليف وهذا راجع لعجز الأنظمة التقليدية، كل ذلك كان مناسبا لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة بإعتباره النظام الأكثر فاعلية لدعم وتحقيق المزايا التنافسية وتحقيق تخفيض ملموس في التكاليف سواء في مرحلة تصميم المنتجات أو المراحل الأخرى.

إشكالية الدراسة:

وإنطلاقا مما سبق تتجلى لنا إشكالية الدراسة فيما يلي:

كيف يمكن لنظام التكلفة المستهدفة أن يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

الجزائرية؟

الأسئلة الفرعية:

- 1- هل تعتبر التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية؟
- 2- هل يساهم التحكم في التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية؟
- 3- هل تعمل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في بيئة ملائمة لتحقيق ميزة تنافسية؟

فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من الأسئلة الفرعية السابقة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- 1- يعتبر التحكم في التكاليف أسلوباً استراتيجياً لتمييز المؤسسة.
- 2- يساهم نظام التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف كاستراتيجية تنافسية للمؤسسة.
- 3- تعمل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في بيئة ملائمة لتحقيق التكلفة المنخفضة كميزة تنافسية.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تم إجراء هذه الدراسة على مؤسسة **المروج سبدو** لإنتاج الحليب ومشتقاته، تلمسان.

الحدود الزمانية: تم إنجاز هذه الدراسة سنة 2023.

الحدود الموضوعية: ركزت الدراسة على أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية في مؤسسة **المروج سبدو** لإنتاج الحليب ومشتقاته، تلمسان.

منهج الدراسة:

بغرض الإجابة على إشكالية الدراسة وأسئلتها، وللإلمام بأهم جوانبها اعتمدنا على المنهج الوصفي في جمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة في الجانب النظري، حيث تم الإستعانة في ذلك بمجموعة من الدراسات والبحوث المتوفرة سواء كانت في شكل كتب، مذكرات دكتوراه أو رسائل ماجستير أو مقالات منشورة في مجلات، بالإضافة إلى دراسة الحالة في الجانب التطبيقي للبحث.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في التعرف على أهم نظام من الأنظمة الحديثة في حساب التكاليف في المؤسسات المتمثل في نظام التكلفة المستهدفة وأهميته الكبيرة للمؤسسات في تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة المنتجات من أجل تحقيق أهم مصادر الميزة التنافسية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى التعريف بنظام التكلفة المستهدفة وكذا التطرق لأهمية هذا النظام (التكلفة المستهدفة) في تحسين أو تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات على اعتبار أنه من الأساليب الحديثة التي تهدف إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة المنتج وتحقيق التطور المستمر من أجل ميزة تنافسية دائمة.

صعوبات الدراسة:

واجهتنا مشاكل وصعوبات عديدة عند إعداد هذا البحث، سواء تعلق بالجانب النظري أو عند الدراسة الميدانية، يتمثل أهمها فيما يلي:

- قلة الدراسات المتعلقة بموضوع البحث.
- تحفظ بعض المسؤولين في الكشف على المعلومات التي تخص المصالح التي يعملون بها وذلك لأسباب متباينة.

هيكلية البحث:

تمت معالجة هذا الموضوع من خلال فصلين، كما يلي:

الفصل الأول: يتناول الإطار النظري للتكلفة المستهدفة، (مفهومها، خصائصها، أهميتها والمبادئ الأساسية) وكذلك الإطار النظري للميزة التنافسية (مفهومها، أهميتها، خصائصها ومحدداتها)، وكذا دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، عرض الدراسات السابقة ومناقشتها وإبراز القيمة المضافة للدراسة مقارنة بالدراسات السابقة.

فيما يخص الفصل الثاني فتناول الجانب التطبيقي حيث خصص لتقديم المؤسسة محل الدراسة، ولدراسة واقع استخدام التكلفة المستهدفة في المؤسسة.

الفصل الأول

الجانب النظري: ماهية التكلفة
المستهدفة والميزة التنافسية

تمهيد

تعتبر المؤسسة الإنتاجية أساسا للتنمية الاقتصادية ومصدرا للثروة، وتلبية احتياجات المجتمع بما تقدمه من منتجات و سلع، ولعلى أحد أهم أهداف هذه المؤسسات هو تقديم منتجات ذات جودة عالية وسعر تنافسي من أجل مواجهة المنافسة الشديدة في السوق.

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

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

- ماهية التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية.
- دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية.
- الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية

تم تطوير التكلفة المستهدفة TC أولاً من قبل مؤسسة TOYOTA في بداية الستينيات من القرن الماضي، ويتم استخدامها منذ ذلك الحين من قبل صناعة السيارات اليابانية، فتم تطوير هذه الطريقة بشكل أساسي كتقنية لإدارة التكاليف، والتحكم بها لإدارة ميزات المنتج والتحكم فيها، مثل التكلفة والجودة والوظائف في المراحل الأولى من دورة حياة المنتج. وقد شدد Kato (1993) على أن: "التكلفة المستهدفة ليست تقنية بسيطة لخفض التكاليف، بل نظام إدارة استراتيجي كامل للربح"، ويدعم ذلك كل من Cooper (1997) and Slagmulder أن مصطلح هذا المفهوم يجب أن يكون "إدارة التكلفة"، وليس "خفض التكلفة". ومع ذلك، فقد لخصت العديد من الدراسات أن أهم فائدة للتكلفة المستهدفة هو مساعدة المؤسسات في إجراء مفاضلة بين التكلفة والجودة والوظائف. (Hussein H. Sharaf-Addin, Normah Omar, & Suzana Sulaiman, 2018, p. 617)

المطلب الأول: ماهية التكلفة المستهدفة.

التكلفة المستهدفة هي نظام يهدف إلى التقليل من التكاليف وتحديد الهامش الربحي الذي ترغب فيه المؤسسة كما يمكنها من التكيف مع متغيرات السوق وتلبية متطلبات العملاء، مما يعزز قدرتها على النمو والإزدهار في بيئة الأعمال المنافسة.

1.1- تعريف التكلفة المستهدفة:

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها: نشاط يهدف إلى تحقيق تكاليف المنتجات الجديدة وفي نفس الوقت يضمن جودة المنتج وفيه بمتطلبات المستهلك، وذلك عن طريق فحص كل الأفكار المحتملة من أجل تخفيض التكلفة مسبقاً في مرحلة التخطيط وتطوير المنتج. (كحول صورية ، 2011 ، صفحة 760)

كما تعرف بأنها " نظام يبدأ بتصميم الخصائص المطلوبة للمنتج والسعر المناسب له، ثم يتم التحكم في أنشطة المشروع بما يساعد على الوصول إلى التكلفة المسموح بها التي تمكن المشروع من تحقيق أرباحه.

كما تعرف بأنها: "منهج إجرائي يعمل على تطوير الحد الأقصى للتكلفة المسموح بها لإنتاج المنتج المقترح والعمل على تحقيقها لإمكانية الوصول إلى هامش الربح المتوقع تحقيقه من وراء إنتاج ذلك المنتج." (حسين بلعجوز و محاد عريوة، 2019)

وبذلك فأسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على أن:

التكلفة المسموح بها وهي التكلفة المستهدفة = سعر البيع المتوقع - الربح المرغوب فيه

2.1 - خصائص التكلفة المستهدفة تعتبر التكلفة المستهدفة مدخل حديث لإدارة التكاليف يشمل على

مجموعة من الخصائص أهمها: (حبشي أسماء، 2020، الصفحات 33-34)

✓ تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم فهي تختلف عن الطرق التقليدية والتي تطبق في مرحلة الإنتاج.

✓ التكلفة المستهدفة ليست طريقة إدارية للرقابة بل أسلوب لتخفيض التكاليف.

✓ إن عمليات واجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير والتصميم.

✓ التعاون بين الأقسام المختلفة في المؤسسة مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة.

✓ التكلفة المستهدفة مناسب تطبيقها في الصناعات أو المنتجات ذات الأحجام الصغيرة والمتوسطة (تتميز بقصر دورة حياة منتجاتها أكثر من المنتجات القليلة بأحجام كبيرة).

✓ يتطلب التطبيق الناجح لهذا المدخل استخدام عدة أساليب منها أسلوب هندسة القيمة التحسين المستمر، القياس، المقارن ... إلخ.

✓ تعتبر أداة رقابية على نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والاساليب التقنية المستخدمة أثناء مرحلة الإنتاج.

✓ منهج يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة من خلال دراسة السوق، ومن ثم تهيئة جميع الظروف والامكانيات لتحقيقها، تحديد الانتاج بمقدار التكلفة المحسوبة والمحددة من واقع السوق والعملاء.

- ✓ إدارة التكاليف في مرحلة التصميم لتخفيض تكلفة تصنيع المنتج في حدود التكاليف المسموح بها بناء على الأسعار المتوقعة والربحية المطلوبة.
- ✓ تحديد هامش الربح استنادا لمعادلة التكلفة المستهدفة (سعر البيع المستهدف هامش الربح المستهدف)، ويتم تحديد السعر من خلال دراسات تبين ما هي القيمة التي يمكن للزبون تقبلها، وكذلك معرفة أسعار المنافسين في السوق في أقل مدة ممكنة حتى يتسنى تصحيح أخطاء التسعير وبالتالي تقديم منتجات تتمتع بالجودة من أجل زيادة الربحية.
- ✓ الاستغلال الكامل والأمثل للموارد المتاحة، عن طريق تحديد تكلفة المنتج بالنظر إلى حالة السوق وتحديد السعر المتداول فيه، فيقوم العاملان بمراقبة دورة الانتاج كاملة.
- ✓ تعتبر التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة لأنها تطبق من بداية عملية الانتاج أي في مراحل التخطيط والتصميم للمنتجات.
- ✓ يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق.
- ✓ يساعد على انتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من انتاجها بصورة متتابعة مما يساعد على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، ومن ثم تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك.
- ✓ تناسب التكلفة المستهدفة المنتجات التي تتميز بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في الأجل القصير، وسرعة التعرف على ردود فعل الزبائن تجاه المنتج الجديد.

3.1- أهمية وأهداف التكلفة المستهدفة:

تتمثل أهمية التكلفة المستهدفة فيما يلي: (حيدر علي المسعودي، 2010، صفحة 146)

- تعرف التكلفة المستهدفة سعر البيع على أساس السعر الذي يحدده الزبون للمنتج، وليس على أساس كلفة الإنتاج.
- تحليل التكاليف أثناء عملية الإنتاج وخاصة أثناء التنفيذ.
- تخفيض تكاليف الإنتاج دون أي خسائر في الجودة وذلك بحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- تحفيز كل المشاركين في العملية من أجل زيادة الربحية.

لنظام التكلفة المستهدفة مجموعة من لأهداف أهمها: (طه عليوي ناصر، 2010، صفحة 5)

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية .
- تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق .
- إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل .
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل .
- خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع.
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية وخطوات تطبيق التكلفة المستهدفة والدراسة التقييمية لها.

التكلفة المستهدفة تعتمد على مجموعة من المبادئ الأساسية التي توجه عملية تحديد الأسعار وإدارة التكاليف، كما ان خطوات تطبيقها مهمة لضمان نجاحها وتحقيق الأهداف المرجوة.

1.1-المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام التكلفة المستهدفة:

تتمثل فيما يلي: (حيدر علي المسعودي، 2010، صفحة 164 165)

1-السعر يقود لاحتساب التكاليف: بمعنى يتم تحديد السعر أولاً، ثم تكلفة المنتج المستهدفة. وهذا عكس النظام التقليدي الذي يحدد كلفة المنتج وسعر البيع.

2-التركيز على الزبون: أي ينبغي الإصغاء إلى الزبون، وأي المنتجات يفضل؟ وما هي الخصائص المرغوبة لديه؟ ولذلك تحتاج المؤسسة إلى بذل الجهود اللازمة للتغذية العكسية مع الزبون ثم تحديد المنتج الذي ينبغي أن يصمم على تلبية طلب الزبون وسيباع بالسعر الذي يرغب الزبون بدفعه.

3-التركيز على تصميم المنتج: تعد هندسة التصميم العنصر الأساسي في التكلفة المستهدفة، فالمهندسون ينبغي أن يصمموا المنتج من البداية على أساس انه يمكن أن ينتج بالتكلفة المستهدفة.

4-التركيز على تصميم العملية: كما هو موضح في النقطة السابقة، فإن كل مظهر من مظاهر عملية الإنتاج ينبغي أن يختبر للتأكد من أن المنتج ينتج بكافاً ما يمكن.

5- فرق الوظائف المتعددة: بمعنى إشراك أشخاص ومن مختلف الوظائف في المؤسسة، بشكل رئيسي في عملية التكلفة المستهدفة، فضلا عن أن فريق الوظائف المتعددة ليس مجموعة من المتخصصين يساهمون بخبرتهم ومن ثم يغادروا وإنما مسؤولين عن كامل المنتج.

6- تكاليف دورة حياة المنتج: ينبغي الحذر في جميع تكاليف دورة حياة المنتج، والتي تتضمن تخطيط المنتج وفكرة التصميم والتصميم المبدئي، والتصميم التفصيلي، والاختبار، والإنتاج والتوزيع، وخدمة الزبون.

7- تكاليف سلسلة القيمة: في بعض الأحيان تكون التكلفة المتوقعة للمنتج الجديد أعلى من التكلفة المستهدفة، إذ تبذل الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة لتخفيض التكلفة المتوقعة.

2.1 - خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة

يمكن تقسيم خطوات التكلفة المستهدفة إلى ما يلي: (مهني بوريش، 2020، صفحة 20)

1- تخطيط المنتج وتصميمه : تبدأ هذه الخطوة عند القيام بإعداد مشروع المنتج وذلك في مرحلة التخطيط، بعد ذلك يتم التقدير المبدئي لتكلفة التصميم حيث يقوم المحاسب بمراجعة تقديرات تكلفة هذه التصميمات للمنتج الجديد عرضه على اللجنة التي تستطيع من واقع المعلومات المستسقاة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدرة، تحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد، وإذا اتضح أن هناك جدوى من إنتاجه وتسويقه تبدأ الإدارة الهندسية في إعداد خطة لإنتاج المنتج تتضمن تحديد الأجزاء التي سيتكون منها ومعايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد.

2- تحديد السعر المستهدف: يقصد به السعر المقدر للسلعة أو الخدمة والذي يرغبه الزبون ويكون قادرا على دفعه؛ وبذلك فهو السعر الذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف المؤسسة لتحقيقه ولا يمكنها التنازل عنه.

3- تحديد هامش الربح المستهدف: هو الهامش الذي يجب أن تحققه المؤسسة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل، وهذا الهامش يتم تحديده بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع والنتائج التاريخية وتحليل المنافسة، وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.

4- تحديد التكلفة المستهدفة: يمكن حسابها عن طريق الفرق بين السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف، ويطلق عليها أحيانا طريقة الخصم لأنه يمكن تحديدها عن طريق الطرح، كذلك يمكن الحصول

على التكلفة المستهدفة عن طريق الإضافة وهو أن يتم تقرير التكلفة لكل جزء أو نشاط بدأ بمستوى التكلفة الحالي مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات المحتملة التكلفة ويتم تجميع هذه التكلفة لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد.

5- تصميم المنتج بشكل يحقق التكلفة المستهدفة: تتمثل في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة التي يتم تحديدها، وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة المنتج لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة.

6- إعداد التصميم النهائي للمنتج: يتم في هذه المرحلة ترجمة التكاليف المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط، وتحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبارها معايير ملزمة للأطراف المشاركة في التصميم والإنتاج لا يمكن تجاوزها، وفي تحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة وتعد تلك المعايير بمنزلة أهداف إستراتيجية تحقق الملائمة والقدرة التنافسية والتخفيض الايجابي الحقيقي للتكلفة. ويتم ذلك وضع نموذج للمنتج طبقاً للتكاليف المستهدفة، حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الالتزام.

3.1 - دراسة تقييمية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة

1-مزايا التكلفة المستهدفة:

تتمثل هذه المزايا في: (نبو مجيد و محمد بن الدين، 2019، صفحة 471)

- تؤدي التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج.
- تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج بشكل ملحوظ.
- تمكن من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عاملاً مشتركاً بين المهندسين للتصميم وأطراف خارجية مثل الموردين والعملاء.
- تعمل على ترابط الأقسام الداخلية والعمل كفريق واحد يؤخذ على عاتقه مسؤولية التسويق والتخطيط وتطوير المنتج.

2-الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

هناك معوقات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة نذكرها فيما يلي: (راضية عطوي، 2008، صفحة 60)

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.
- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.
- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.
- إن تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجيا جديدة.

المطلب الثالث: ماهية الميزة التنافسية

الميزة التنافسية هي العنصر الذي يميز منتجات شركة عن منافسيها في السوق، والذي يجعلها قادرة على جذب العملاء والحفاظ عليهم مما يمكنها من الصمود في وجه منافسيها وضمان استمرارها في السوق.

1. تعريف الميزة التنافسية:

يعتبر مفهوم الميزة التنافسية قلب التفكير الاستراتيجي، ومحور النجاح للمؤسسة ولأدائها الاقتصادي، حيث أنه من دون ميزة تنافسية لا يمكن للمؤسسة البقاء في السوق، ووجودها متعلق بخلق حالة من المنافسة غير كاملة والتي تتيح للشركة الحصول عائد، وبالتالي خلق القيمة والأرباح فوق المعدل الطبيعي.

ويمكن تعريف الميزة التنافسية بأنه ما تختص به المؤسسة عن غيرها، وبما يعطي قيمة مضافة إلى العملاء بشكل يزيد أو يختلف عما يقدمه المنافسون.

هذا المفهوم يكون بالفعل قاعدة البناء الاستراتيجي التي تسلط الضوء على الكفاءات المتميزة للشركة، والتي تمكنها من القيام بأنشطة معينة أفضل من منافسيها، وعلى وجه الخصوص، يكون لها ميزة على بعض عوامل النجاح الرئيسية التي تتسم بها البيئة. (بن عامر عبد الكريم، 2010، الصفحات 20-21)

بالتالي مفهوم الميزة التنافسية هو خلق ميزة من جانب الشركة على منافسيها تمكنها من أن تحتل موقعا مهيمنًا في بيئتها، وهناك ثلاثة معايير هامة لتحديد خصائص هذا المفهوم:

- طبيعة الميزة.

- حجمها.

- قابليتها للاستدامة.

طبيعة الميزة وحجمها يكون لهما تأثير على القيمة التي تنشئها المؤسسة وأهميتها في حين أن قابلية الاستدامة تؤثر على تنمية قيمتها بمرور الوقت ضد هجوم المنافسين، وتسلط الضوء على جوانب المحافظة على هذه الميزة، ويتطلب ذلك من المؤسسة التركيز إما على العميل أو على المنافسين.

2. خصائص الميزة التنافسية:

تمتلك الميزة التنافسية بمجموعة من الخصائص وهي متعددة: (مسغوني نجوى و قدة حياة، 2018، صفحة 17)

- **الاستمرارية:** أن تكون مستمرة ومستدامة بمعنى أن تحقق المؤسسة سبق على المدى الطويل وليس على المدى القصير فقط.
- **النسبية:** إن الميزات التنافسية تتسم بالنسبية مقارنة بالمنافسين أو مقارنتها في فترات زمنية مختلفة وهذه الصفة تجعل فهم الميزات في إطار مطلق صعب التحقيق.
- **التجدد:** أن تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وقدرات وموارد المؤسسة الداخلية من جهة أخرى.

● **المرونة:** أن تكون مرنة بمعنى يمكن إحلال ميزات تنافسية بأخرى بسهولة ويسر وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور موارد وقدرات المؤسسة من جهة أخرى. (خراز الأخضر، 2011، صفحة 144)

● **البعد الإستراتيجي:** تركز على المدى البعيد إذ تختص باستغلال الفرص المستقبلية في البيئة الخارجية. وتؤكد هذه الخصائص على أن الميزة التنافسية مرتبطة ب: الموارد والإمكانات المتاحة، العملاء، المنافسين، البحث والتطوير، الاستراتيجية. وبصفة عامة، تتحدد الميزة التنافسية وفقا لمتغيرات بيئة العمل الداخلية والبيئة الخارجية للمؤسسة (فتيحة بوحدود، 2014، صفحة 116)

3. أهمية الميزة التنافسية: تتمثل أهمية الميزة التنافسية فيما يلي: (مروان محمد نجيب، 2011، صفحة 68)

- تعطي الميزة التنافسية مؤشرا قويا للمؤسسات لإحكام سيطرتها على قطاع السوق (الحصة السوقية) أكبر من منافسيها، بمعنى سيطرة المؤسسة على عدد أكبر من الزبائن مقارنة بالمنافسين.
- تعتبر الميزة التنافسية سلاحا قويا تعتمد المؤسسة لمواجهة تحديات المؤسسات المنافسة، أي قيام المؤسسة بتنمية معرفتها التنافسية وقدراتها على تلبية احتياجات الزبائن.
- تعد الميزة التنافسية معيارا مهما لنجاح المؤسسات تميزها عن غيرها من المؤسسات الأخرى من حيث إيجاد نماذج مميزة جديدة، يصعب على المنافسين تقليدها.
- أبرز المؤسسات الحديثة تعتمد على التكنولوجيا لتحقيق الميزة التنافسية من أجل البقاء والاستمرار، بمعنى مراقبة التطورات التكنولوجية والاستفادة منها والتي بدورها تنعكس على جودة الخدمة ونوعيتها.

3.3- أنواع الميزة التنافسية: هناك نوعين رئيسيين للميزة التنافسية هما: التكلفة الأقل وتمايز أو تمييز المنتج، كما يضيف بورتر نوع آخر هو التمايز المركز ويمكن إيجازها فيما يلي: (مصطفى يوسف كافي، 2017، صفحة 215 216)

➤ **التكلفة الأقل:** نقصد بها قدرة المؤسسة على تصميم وتصنيع وتسويق منتج أقل تكلفة بالمقارنة مع المؤسسات المنافسة، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر، ولتحقيق هذه الميزة لا بد من فهم الأنشطة الحرجة في سلسلة القيمة للمؤسسة التي تعد مصدرا هاما لميزة التكلفة.

➤ **تميز المنتج:** معناه قدرة المؤسسة على تقديم منتجاً متميزاً وفريداً وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك، وعليه فمن الضروري فهم المصادر المحتملة لتميز المنتج من خلال نظر المستهلك، وعليه فمن الضروري فهم المصادر المحتملة لتميز المنتج من خلال أنشطة سلسلة القيمة وتوظيف قدرات وكفاءات المؤسسة لتحقيق جوانب التميز.

➤ **التمايز المركز:** وتعني التركيز على سلعة معينة أو سوق معين بعينه إلى التركيز على شريحة معينة من المجتمع.

بالإضافة إلى ذلك هناك أنواع عديدة للميزة التنافسية كالكلفة، النوعية، المرونة، التسليم، الإبداع الاعتمادية، الإسناد السمعة، التصميم، الوقت، التحالفات والتكنولوجيا.

4.3 - أبعاد الميزة التنافسية: إن أكثر الأبعاد المستخدمة هي أبعاد العالم Porter وسنحاول فيما يلي عرض أهم أبعاد الميزة التنافسية كما يلي: (عزالدين علي سويسي و نعمة عباس الخفاجي ، 2014، صفحة 71 73)

➤ **التكلفة:** لا بد على المؤسسات أن تراعي الحل الوسط بين التكلفة وما تقدمه من خصائص للسلع والخدمات فأغلب المؤسسات تسعى إلى تخفيض التكلفة وتطبيق المراقبة المستمرة على المواد الخام وتحقق مستويات أعلى من الإنتاجية.

➤ **الجودة:** حيث يمكن أن تتحقق الجودة من خلال إدخال سمات فريدة على المنتجات التي تقدمها سواء كانت سلع أو خدمات وذلك لتعزيز جاذبيتها التنافسية.

➤ **وقت الدخول للسوق:** يعتبر عامل الوقت ميزة تنافسية للمؤسسات فيما بينها، باعتبار وقت التسليم هو مصدر للميزة التنافسية، كما يعد الوقت مقياساً للالتزام بين المؤسسة والزبائن إضافة إلى ذلك الوقت يعتبر مؤشراً لتطوير المنتجات.

➤ **اعتمادية توصيل المنتج:** تسعى عدة مؤسسات إلى تقديم خدمات ما بعد البيع والتي تتجسد في اعتمادية توصيل المنتج أو الخدمة إلى الزبائن، إذ تعتبر هذه الأخيرة شكلاً من أشكال التمايز وبعدها تنافسياً حيث ينشأ عن اعتمادية وصول المنتجات إلى أصحابها سليمة قدر عالٍ من الموثوقية.

➤ **إبداع المنتج:** تقوم المؤسسات بتطوير منتجاتها حتى تتلاءم مع رغبات زبائنها أو تقديم منتجات ذات خصائص فريدة عن منافسها في السوق، حيث تحمل خصائص مميزة.

كما أن هناك أبعاد أخرى للميزة التنافسية تتمثل في: (مصطفى يوسف كافي، 2017، صفحة 217)

-الكفاءة المتفوقة	-السرعة المتفوقة
-الجودة المتفوقة	-الإبداع المتفوق
-المرونة المتفوقة	-الاستجابة المتفوقة لرغبات الزبائن

5.3 - مصادر ومحددات الميزة التنافسية

أولاً: مصادر الميزة التنافسية

تتمثل اهم مصادر الميزة التنافسية في: (نعيمة زعرور، سهام كردودي، وأحمد ضيف، 2017، الصفحات 405-406)

1. **التكنولوجيا:** تعتبر التكنولوجيا عامل قوي من عوامل تغيير القدرات التنافسية للمؤسسة لأنها تشمل كل التطبيقات العلمية الخبرات المكتسبة لتطوير عمليات الانتاج وهذا مما جعل منها مصدر متجدد للميزة التنافسية.

2. **المعرفة:** إن المؤسسات الناجحة الشيء الذي تهتم به هو التجميع المنظم للمعرفة من المصادر المختلفة وتحليلها وتفسيرها واستنتاج مختلف المؤشرات التي تستخدم في توجيه وإثراء العمليات الإنتاجية وتحقيق التحسين في الأداء والارتقاء إلى المستويات الأعلى من الإنجاز لتحقيق في الأخير التميز على المنافسين.

3. **الجودة:** وهي تشير إلى قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات العميل لهذا فإن ضمان بقاء

المؤسسة في السوق مرتبطة بتنوع منتجاتها بطرق تجعل العملاء أكثر تطلعا إليها.

4. **الموارد البشرية:** تعتبر الموارد البشرية المصدر الحقيقي لتكوين ميزة تنافسية للمؤسسة وتعزيزها، لهذا

نجد أن الأفراد هم العنصر التنظيمي الوحيد القادر على استيعاب المفاهيم والأفكار الجديدة التي

تساعد على تحقيق ميزة تنافسية ومواجهة التحديات التي تفرضها الظروف التنافسية.

5. **الموارد المالية:** تعتبر الموارد المالية وتوسيعها على النطاق أكبر وذلك من خلال الاعتماد على

استثمارات فعالة تعمل على تحقيق الأهداف المالية والتنافسية للمؤسسة.

4-محددات الميزة التنافسية

أولاً: محددات الميزة التنافسية

1- **حجم الميزة التنافسية** (عبد الكريم هاجر مسعودة، 2017، الصفحات 146-147)

إن الميزة التنافسية للمؤسسة كلما كانت واضحة سواء من ناحية التكلفة أو من ناحية التمييز، فهذا يفرض على

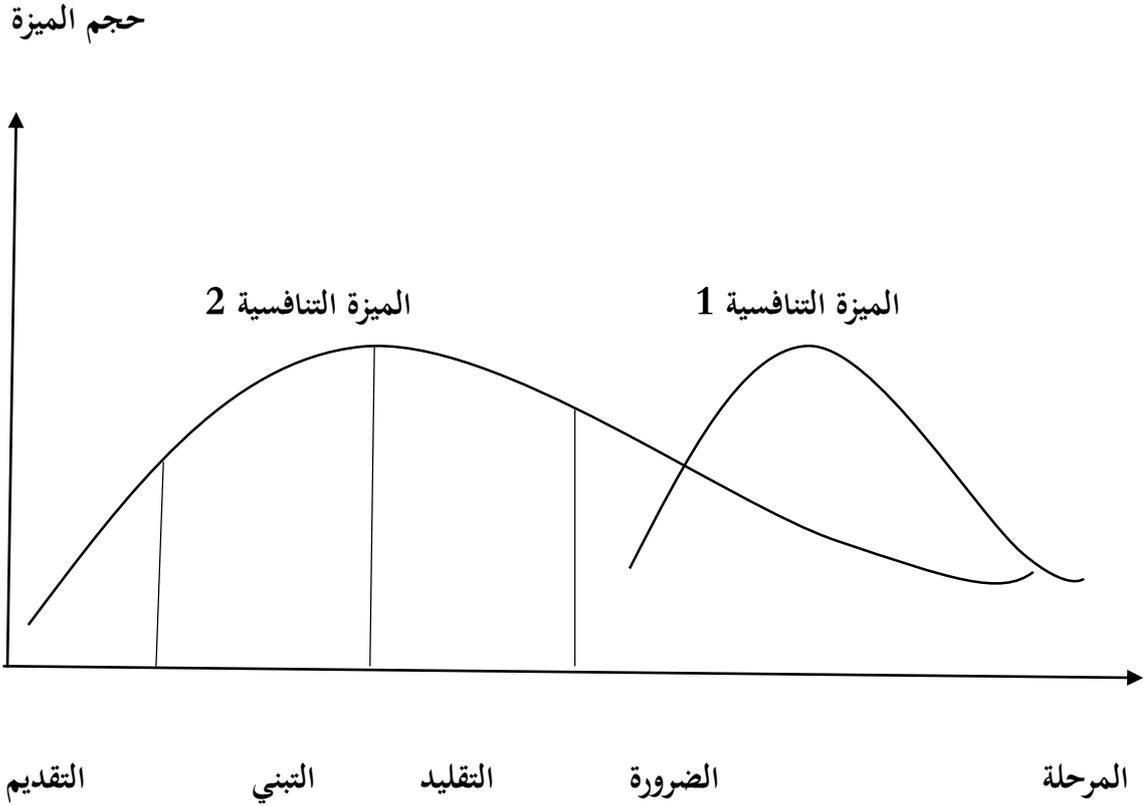
المؤسسات المنافسة بذل جهود معتبرة حتى تتمكن من التغلب عليها وإبطال سيطرتها في السوق، وبالتالي

التقليل من المستهلكين لمنتجاتها، ومن هذا المنطلق يمكن القول أن الميزة التنافسية تمر بدورة حياة معينة كما

هو الحال بالنسبة للمنتج.

إذ تمر الميزة التنافسية بنفس دورة حياة المنتجات، ويتم تمثيل ذلك من خلال الشكل

الشكل رقم 01: دورة حياة الميزة التنافسية



المصدر: (عبد الكريم هاجر مسعودة، 2017، صفحة 146)

- **مرحلة التقديم:** تعد أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة المنشئة للميزة التنافسية، لكونها تحتاج الكثير من التفكير والاستعداد البشري والمادي والمالي، وتعرف الميزة التنافسية مع مرور الزمن انتشاراً أكثر فأكثر، حيث يعزى ذلك إلى القبول الذي تحظى به من قبل عدد متزايد من الزبائن.
- **مرحلة التبني:** تعرف الميزة هنا استقرار نسبياً من حيث الانتشار، باعتبار أن المنافسين بدأوا يركزون عليها، وتكون الوافرات هنا أقصى ما يمكن.

- **مرحلة التقليد:** يتراجع حجم الميزة وتتجه شيئاً فشيئاً إلى الركود، لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة المؤسسة، وبالتالي تراجع أسبقيتها عليهم، ومن ثمة انخفاض في الوافرات.
- **مرحلة الضرورة:** تأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية وتطويرها بشكل سريع، أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماماً عن أسس ميزة الحالية، وإذا لم تتمكن المؤسسة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة فإنها تفقد أسبقيتها تماماً وعندها يكون من الصعب العودة إلى التنافس من جديد.

ثانياً: نطاق التنافس أو السوق المستهدف.

يعبر عن درجة توسع نشاطات وعمليات المنظمة التي قد تكسبها مزايا تنافسية إضافية حقيقية، وذلك حسب حجم نشاطاتها أو الأسواق التي تستهدف المنظمة الوصول إليها. (عبد الكريم هاجر مسعودة، 2017، صفحة 147)

وهناك أربعة أبعاد لنطاق التنافس من شأنها التأثير على الميزة التنافسية هي:

1- نطاق القطاع السوقي: يعكس مدى تنوع مخرجات المنظمة والعملاء الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق.

2- النطاق الرأسي: يعبر عن مدى أداء المنظمة لأنشطتها داخلياً كقرار التصنيع أو خارجياً بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة كقرار الشراء، فالتكامل الرأسي المرتفع بالمقارنة مع المنافسين قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز.

3- النطاق الجغرافي: يعكس عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المنظمة، ويسمح النطاق الجغرافي للمنظمة بتحقيق مزايا تنافسية من خلال المشاركة في تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة.

4- نطاق الصناعة: يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المنظمة، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية جديدة، فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المنظمة

المبحث الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

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

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

إن النظام التكاليف التقليدي الموجود في المؤسسات غير قادر على تحديد تكلفة أي منتج أو خدمة بشكل خاص، مما أدى بمديري المؤسسات بإدراك أن نوعية المعلومات المطلوبة لإتخاذ القرارات ومستواها وتوقيتها مختلفة تماما عن تلك المستخدمة في الماضي، لذلك وجب على نظام تكاليف جديد تقديم مايلي: (علا أسامة الشعراني، 2010، صفحة 105 106)

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

المطلب الثاني: دور الاستراتيجي لنظام التكلفة المستهدفة في الإستراتيجيات التنافسية

لما كان نظام التكلفة المستهدفة يوضح هيكل تطوير وتحسين المنتجات وفق عناصر محددة لإستراتيجية المؤسسة التي تشمل إستراتيجية الأسعار ودرجة تعقيد المنتجات وتحليلات دورة حياة المنتج، حيث يمتلك هذا الأسلوب وفق البعد الإستراتيجي أفقا واسعا مركزا على تحسين الكفاءة التشغيلية، وأيضا يقوم على: (معاد خلف و إبراهيم الجنابي، 2011، صفحة 183)

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

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

أولا: إستراتيجية قيادة التكلفة (قدوري هودة سلطان، 2018، صفحة 198)

تهدف هذه الإستراتيجية إلى التحكم في التكاليف وتخفيضها والبيع بسعر تنافسي مقارنة بالمنافسين واستنادا لمفهوم الخبرة والاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة المتاحة دون التأثير على حجم الإنتاج.

إن إستراتيجية قيادة التكلفة هي خطة عمل تهدف إلى إحراز التفوق على المنافسين في مجال تخفيض التكاليف وذلك بالاعتماد على مجموعة أساليب تساعد على تحسين الكفاءة وتخفيض التكلفة، يترتب على اعتماد هذه الإستراتيجية عدة مزايا أهمها:

✓ القدرة على فرض سعر أقل من المنافسين مع المحافظة على الربح.

✓ إرتفاع القدرة التفاوضية للمؤسسة مع الموردين.

✓ القدرة على مواجهة المنافسة الحادة وتحقيق مركز تنافسي أفضل.

أهم ما تحققه المؤسسة من ميزة بتطبيقها لهذه الإستراتيجية أنها تكون الأفضل مقارنة بمنافسيها من حيث السعر مما يمكنها من مواجهة أي هجوم من المنافسين المحتملين الجدد.

ثانياً: إستراتيجية التميز: (قدوري هودة سلطان، 2018، صفحة 198)

تتمثل هذه الإستراتيجية في اعتماد المؤسسة على إنتاج منتجات متميزة من حيث تصميمها وجودتها، الهدف من تبني هذه الإستراتيجية هو تقديم منتج متميز عن منتجات المنافسين مما يجعل المنتجات أقل حساسية تجاه التغير في الأسعار، إذ تستطيع المؤسسة تحديد أسعار أعلى لمنتجاتها. يركز هذا الخيار في أن تتمكن المؤسسة من تلبية حاجات ورغبات عملائها بطريقة مميزة من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية وذلك بإضافة أشكال جديدة على خط المنتجات القائمة بشرط عدم التخلي عما هو موجود من منتجات في خطوط إنتاجها. يتحقق التميز من خلال الجودة خدمات العملاء، الإبداع التكنولوجي.

يترتب عن تبني هذه الإستراتيجية عدة مزايا:

✓ تعزيز ولاء العملاء لعلامة المنتجات المتميزة.

✓ توفير عوائد دخول قوية في وجه المؤسسات الساعية للدخول في نفس المجال.

✓ القدرة على فرض سعر عالي استثنائي على المنتجات المتميزة.

إن ضمان إستراتيجية تميز ناجحة ودائمة يستوجب السعي لتكثيف جهود المؤسسة نحو البحث والتطوير بتصميم مختلفة للمنتج وفي زمن أقل، تسليم المنتج في أسرع وقت، تأمين ضمان خدمات ما بعد البيع، صيانة أسرع

ثالثاً: إستراتيجية التركيز: (قدوري هودة سلطان، 2018، صفحة 199)

تهدف إستراتيجية التركيز إلى بناء قدرة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من العملاء أو التركيز على سوق محددة، تعتمد هذه الإستراتيجية على افتراض أساسي هو إمكانية قيام الوحدة الاقتصادية بخدمة سوق مستهدف بشكل أكثر فعالية وكفاءة.

تسعى المؤسسات من خلال تبني هذه الإستراتيجية باكتساب ميزة تنافسية في قطاع السوق المستهدف باقتصار تسويق منتجاتها أو خدماتها على منطقة جغرافية معينة أو فئة اجتماعية محددة. المؤسسة التي تتبنى هذه

الإستراتيجية يمكن أن تحقق مستوى عالي من التميز في حالة التركيز على إستراتيجية التمييز أو تمييز منخفض في حالة التركيز على إستراتيجية قيادة التكلفة ويمكن أن تحقق من خلالها مزايا أهمها:

✓ رفع القدرة التفاوضية للمؤسسة بالنسبة للمشتري نظرا لتوفيرها منتج لا توفره المؤسسات الأخرى.

✓ القدرة على رفع ولاء العملاء وتقليل التهديد الناتج عن المنتجات البديلة.

يتم تحقيق الميزة التنافسية في ظل إستراتيجية التركيز إما بتمييز المنتج بشكل أفضل بحيث يشبع حاجات القطاع السوقي المستهدف، أو من خلال تكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع السوقي، أو بالتمييز والتكلفة الأقل معا.

إن اختيار المؤسسة لإستراتيجية معينة من بين إستراتيجيات التنافس المقترحة من قبل PORTER يعكس اهتمام المسيرين على مستوى القيمة بتحقيق مزايا تنافسية متفوقة غير أن الاختيار الناجح لإستراتيجية معينة يتطلب دراسة محكمة ودقيقة للبيئتين الداخلية والخارجية.

المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق ودعم القدرة التنافسية للمؤسسات.

التكلفة المستهدفة تعتبر كأداة إستراتيجية قوية تساهم في تحقيق القدرة التنافسية للمؤسسات في بيئة الأعمال اليومية. فأصبح من الضروري على الشركات تبني إستراتيجيات تكاليف فعالة للحفاظ على جودة المنتج وجذب العملاء بأسعار تنافسية.

1- التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية.

ويكون ذلك من خلال ثلاثة اتجاهات وهذا ما أكده Feil. Kim وهي كما يلي : (نعيمه زعرور، سهام كردودي، وأحمد ضيف، 2017، الصفحات 406-407)

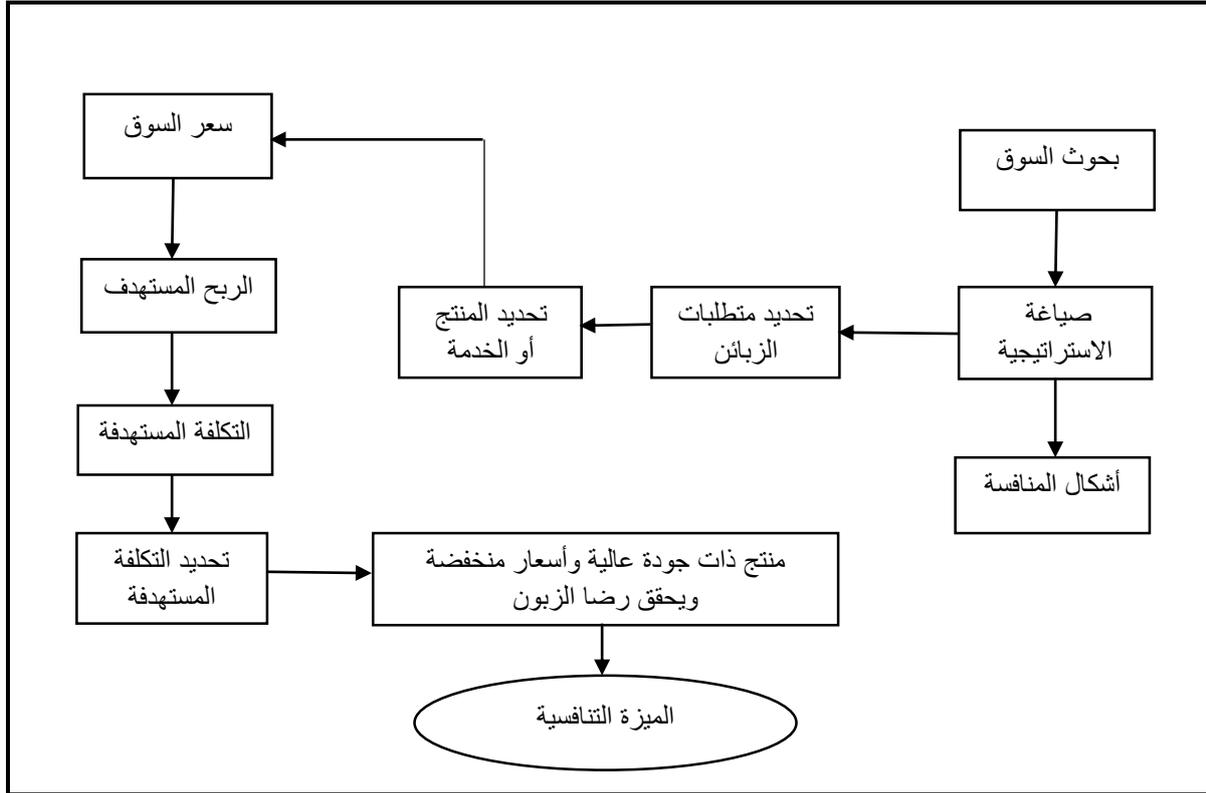
1. التكيف وفقا لمتطلبات السوق: ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المؤسسة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق يتوجب على المؤسسة القيام بإعادة عمليات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

2. التكيف وفقا لمتطلبات التقدم التكنولوجي: إن الإستجابة والتكيف وفقا لمتطلبات التطورات والإبتكارات التكنولوجية ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما إنعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الإستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين على المؤسسة الأخرى المنافسة وبذلك تحقيق الميزة التنافسية.

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

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

الشكل رقم 02: تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية



المصدر: (نعيمه زعرور، سهام كردودي، وأحمد ضيف، 2017، صفحة 407)

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

وهذا ما يؤكد - Kwah - بأن جودة المواد الخام لمنتجات المؤسسة إضافة إلى تسليم المنتجات ذات الجودة العالية في الوقت المناسب غير كافي لجذب الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية، لأنه الزبون لم يكن على استعداد

لدفع أسعار هذه المنتجات، لذا ينبغي على المؤسسة أن تقوم أولاً بإجراء بحوث السوق لتحديد سعر منتجاتها الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه قبل البدء بتصميم المنتجات أما العامل المهم الأخر والمؤثر في تحقيق الميزة التنافسية، فهو تخفيض التكاليف بالشكل الذي يحقق أرباح أو قيمة للمؤسسة وبنفس الوقت يحقق رضا أفضل للزبائن مقارنة بالمنتجات المنافسة أي زيادة ثقة الزبون بمنتجات المؤسسة ذات الأسعار المقبولة والجودة العالية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية. (نعيمة زعرور، سهام كردودي، وأحمد ضيف، 2017، الصفحات 359-360)

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

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

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات الوطنية والعربية

1-دراسة مشتاق كامل فرج بعنوان (استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة) "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، جامعة بغداد كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية المجلد: 18، العدد: 67، (2012).

هدفت الدراسة إلى استعمال تحديد التكلفة المستهدفة كأداة فعالة في تنفيذ استراتيجية المواجهة لما تمتلكه من مفاهيم وطرق تعمل على تحقيق جوهر الفكرة الأساسية لهذه الاستراتيجية وهي مواجهة المنافسين، كما لخص البحث إلى أن الاستراتيجيات التي قدمها بورتر بوصفها استراتيجيات عامة قابلة للتطبيق لأي حجم ونوع من الوحدات الاقتصادية لا يمكن تطبيقها على الكثير من الوحدات الاقتصادية في العالم بشكل عام وفي العراق بشكل خاص فالكثير من الوحدات الاقتصادية لا تمتلك الموارد والكفاءات التي تمكنها من تقديم منتج فريد من نوعه في أذهان الزبائن، ومن ثم تبني استراتيجية التمايز. وتوصلت إلى مجموعة من النتائج منها:

- إن نجاح الوحدة الاقتصادية في بيئة أعمال اليوم يكون عن طريق اختيار وتنفيذ ورقابة الاستراتيجية، ولا يمكن للوحدة الاقتصادية إن تنجح وتستمر في الصناعة من خلال العمل بالطرائق التقليدية وعدم اتباع الاستراتيجيات
- استراتيجية التمايز هي استراتيجية تتفوق فيها الوحدة الاقتصادية على المنافسين من خلال خلق تصور لدى الزبائن بان المنتج فريد من نوعه في الصناعة.
- استراتيجية قيادة التكلفة هي استراتيجية تتفوق فيها الوحدة الاقتصادية على المنافسين من خلال انتاج منتج بأقل كلفة.
- إن معظم الوحدات الاقتصادية لا تستطيع تبني استراتيجيات (porter) التنافسية (التمايز وقيادة التكلفة)، لأنها لا تمتلك الموارد والخبرات الكافية التي تجعلها متميزة او قائد للتكلفة. وفيما إذا حاولت

هذه الوحدات الاقتصادية تقديم ميزة تنافسية سواء كانت التكلفة الاقل او التمايز فإن كبار المصنعين ينقضون عليها بسرعة بأسعار تنافسية او من خلال خصائص جديدة في المنتج أكثر تقدما.

إن الوحدات الاقتصادية من غير التمايزين ومن غير قادة التكلفة ينبغي أن تبني استراتيجية المواجهة، وأن تتنافس فيما بينها من خلال الخصائص الرئيسية الثلاثة للمنتج، أو ما يطلق عليها ثلاثية البقاء، وهي التكلفة، والجودة، والوظائفية، فمواجهة المنافسين من خلال هذه الثلاثية هو ما يمكن الوحدة الاقتصادية من البقاء والاستمرار في النجاح.

وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها:

- على الشركة عينة البحث تحديد رسالة واضحة تشتمل منها أهدافها التي تسعى الى تحقيقها.
- إن الشركة عينة البحث بما تمتلكه من نقاط قوة وضعف وما تواجهه من فرص وتهديدات لا تستطيع تبني استراتيجية التمايز او استراتيجية التكلفة الاقل.
- ضرورة قيام الشركة عينة البحث بتعديل تصاميم ومواصفات منتجاتها على وفق ما يقدمه المنافسون في هذه الجوانب من اجل الوصول الى تكاليف المنافس وعدم البقاء على التصاميم التي مضى عليها زمن طويل.
- على الشركة عينة البحث تبني استراتيجية المواجهة وتحقيق ثلاثية البقاء من اجل الوصول الى تكاليف المنافس وعدم البقاء على التصاميم الحالية.
- الاعتماد على تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة.
- الاعتماد على التحليل المفكك في الوصول الى التكلفة المستهدفة في حال تحديد السعر المستهدف على وفق اسعار المنافسين.

كما لخص البحث أيضا إلى أن تحديد التكلفة المستهدفة هي الأداة الفعالة التي تمكن الوحدات الاقتصادية من الوصول إلى التكلفة والجودة والوظائفية التي يقدمها المنافسون، ومن ثم تحقيق المنافسة في ثلاثية البقاء وأخيرا تطبيق استراتيجية المواجهة.

2-دراسة حسين عابد محمد عابدين، "مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة"، مجلة جامعة الأقصى، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 19، العدد 01، غزة، فلسطين، (2015).

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، والمعوقات التي تحول دون تطبيقه، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وصممت استبانة لاستطلاع آراء أفراد العينة بعدد (34) مبحوثاً، وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (spss) وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أن مصانع الباطون الجاهز في قطاع غزة تطبق مدخل التكلفة المستهدفة، كما تستخدم أساليب حديثة لتخفيض التكلفة بما لا يؤثر على الجودة، ويؤدي ذلك إلى تطوير المنتجات ودعم القدرة التنافسية. لكن توجد معوقات تحد من التطبيق منها:

- الظروف السياسية والاقتصادية السائدة، وقلة المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

وقد أوصت الدراسة بالعمل على إزالة المعوقات التي تحد من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في مصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة سواء الداخلية منها أو الخارجية.

3-دراسة زعرور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف (التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية). مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية العدد الأول (2017).

بعد التطرق لهذه الدراسة التي هدفت إلى توضيح العلاقة بين التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية وهذا من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع أفضل للزبائن مع المحافظة على الجودة المطلوبة، كل هذه العوامل تؤدي بالمؤسسة إلى الحصول على حصة سوقية واستمرارها على المدى الطويل وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

تمثلت أهم النتائج التي تم التوصل لها فيما يلي:

- أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يساعد في زيادة القدرة التنافسية.

- نظام التكلفة المستهدفة تواجهه مجموعة من الصعوبات من بينها عدم توفر المعلومات المناسبة.
 - يساعد نظام التكلفة المستهدفة في جذب عملاء جدد وهذا من خلال تخفيض التكلفة.
 - وجود بعض الصعوبات التي تواجه نظام التكلفة المستهدفة وهذا يحد من إمكانية التطبيق.
 - تعتبر الميزة التنافسية منهجا جديدا في الحصول على الأرباح وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.
 - تحقيق الميزة التنافسية من خلال المبادئ التي جاءت بها التكلفة المستهدفة وهذا من خلال إنتاج منتج بأقل تكلفة أو تقديم خدمة مميزة.
 - تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة يجب عليها أن تتكيف مع متطلبات السوق والمنتج أي تخفيض تكاليفها وأسعارها حتى تتمكن من تحقيق الأرباح.
- وتمثلت أهم التوصيات في:

- ضرورة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة نظرا لما تحققه من مزايا تخفيض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية.
- إتخاذ الإجراءات المناسبة من أجل تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال عقد دورات تكوينية في المؤسسات وتدريب العاملين على هذا الأسلوب.

4-دراسة عوادي عبد القادر، شيخ عبد القادر، العيفة رحيم) استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية) دراسة ميدانية بمركب الملح الوطاية -بسكرة-مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة المجلد: 04 العدد: 02 (2019).

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة والتعرف على أسلوب حديث من أساليب محاسبة التكاليف والمتمثل في أسلوب التكلفة المستهدفة، بحيث تقوم على تخفيض تكاليف إنتاج المنتج في مرحلة تخطيطه وتصميمه مع التحكم فيه والمحافظة على الجودة المطلوبة من قبل العميل، بعد تحديد سعر البيع بناء على دراسة السوق، وهامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه.

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

تتلخص أهم نتائج الدراسة في:

1-النتائج النظرية:

- لا يمكن اعتماد المنهج التقليدي في تخفيض التكاليف في حدود الأسعار السائدة في السوق التنافسية، مما يتطلب تخفيض التكلفة وتحسين النوعية وهذا يتوفر في التكلفة المستهدفة.
- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لدى المؤسسات الجزائرية حتما سيكسبها الرهان "المنافسة" وهذا لدقة الأسلوب في تخفيض تكلفة المنتج الذي يقبله العميل ويكسبها الربحية.
- التكلفة المستهدفة نظام يساعد في عملية تخفيض التكلفة خلال مرحلة التصميم والتخطيط لمنتج جديد.

2-النتائج التطبيقية:

- اعتماد المؤسسة على طرق التكاليف التقليدية.
- أهم مبدأ لدى المؤسسة وهو التركيز على جودة المنتج حيث يعتبر الأحسن وطنيا.
- الخوف من تبنى أساليب جديدة تختلف عن الأسلوب التقليدي وهذا لعدم فهم أسلوب التكلفة المستهدفة.
- إن طبقت المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة ستكسب بذلك حصة سوقية أكبر في السوق المحلية وربما في السوق.

التوصيات المقدمة من الدراسة:

- تقديم أهمية علمية لأسلوب التكلفة المستهدفة خاصة في مناهج الدراسة الجامعية، وهذا ما يجعل خريجي التخصصات المرتبطة بالمحاسبة أكثر إلماما به، وذلك لكونه من أحدث الأساليب التكاليف الحالية ويساهم هذا التكوين في تحسين وتسهيل عملية تطبيقه في المؤسسات.
- إنشاء قسم خاص بنظام محاسبة التكاليف.
- إمكانية توسيع الإنتاج من خلال تدعيم المصنع بخط إنتاج حديث، حيث يمكنها من تحقيق مزايا أكبر.
- ضرورة توعية المسؤول عن حساب التكاليف في المؤسسة بضرورة وجود تكاليف حديثة وتشجيعه على التعاون وتنسيق الجهود واحترام تعليمات الإدارة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

1-Study of Murat Kocsoy, Kadir Gurdal, Mehmet Emin Karabayir titled : (Target costing in Turkish manufacturing enterprises) Problems and Perspectives in Management, Volume 7, Issue 1, (2009)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد إن كان يتم استخدام نظام التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية التركبية، ومعرفة ما إذا كانت الشركات التي تستخدم نظام التكلفة المستهدفة تراعي قواعد تطبيق هذا النظام، مثل تلك المتعلقة بتوقعات العملاء، هامش الربح، التكلفة وتحديد السعر، تخفيض التكلفة والعمليات الإدارية. وقد بينت النتائج الأولية للدراسة أنّ الشركات التي تطبق التكلفة المستهدفة أو التي لديها نظام مماثل لديها تحليلات واسعة النطاق للسوق وأنظمة معلومات تسويقية، كما يتبعون استراتيجيات منافسة متوازنة، كما بينت أيضا أن تسعير المنتجات الجديدة بالاعتماد على التكلفة يشكل عائقا أمام تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بنجاح.

وقد أوصت الدراسة بضرورة إعطاء أهمية أكبر لتوقعات العملاء قبل تصميم المنتج، من أجل تحقيق الفوائد المتوقعة من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

2–Study of Hassan Yazdifar, Davood Askarany titled :

(A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand)

International Journal of Production Economics 135(1) (2011)

معظم الدراسات حول التكلفة المستهدفة (TC) توفر فقط نظرة ثاقبة حول اعتماد التكلفة المستهدفة والفوائد المتصورة لها، ولا تتناول مستويات تنفيذ هذا النظام. تفترض هذه الدراسات أيضاً أن التعاون الفني يتعلق فقط بشركات التصنيع. علاوة على ذلك، فإن معظم الدراسات لا تدرس العوامل التي تؤثر على اعتماد نظام التكلفة المستهدفة. وللمساهمة في سد هذه الفجوات في الأدبيات، تعرض هذه الدراسة نتائج مقارنة لتبني التكلفة المستهدفة عبر تطبيقها على المحاسبين الإداريين المؤهلين الحاصلين على شهادة المحاسب الإداري القانوني، والذين يعملون في الشركات الصناعية والخدمية في كل من المملكة المتحدة وأستراليا ونيوزيلندا.

وقد اختبرت الدراسة مستوى التبني والتطبيق لأسلوب التكلفة المستهدفة عبر قياس خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة والممثلة في (الميزة النسبية، التوافق، وسهولة الاستخدام، وقابلية إثبات النتائج، وقابلية التجربة). وقد أظهرت نتائج الدراسة انتشار استخدام منهج التكلفة المستهدفة بين الشركات الصناعية والخدمية في الدول السابقة، إلا أن هناك فروقا جوهرية في مستوى التطبيق بين الشركات الصناعية والخدمية. كما أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركات باختبار جميع استراتيجيات تخفيض التكاليف في مرحلة التخطيط مع تبني هندسة القيمة لدمج متطلبات الزبائن، بدلا من التركيز على تبني استراتيجية تخفيض التكلفة في مرحلة الإنتاج.

3–study of Mazahreh, Abdul Rahman, Ghafeer Titled: (The

Impact of Target Cost Method to Strengthen

the Competitiveness of Industrial Companies) Accounting

Department Faculty of Administrative and financial sciences

Philadelphia University Amman, Jordan International Journal of Business and Social Science Vol. 5 No. 2 ; (2014)

هدفت هذه الدراسة إلى تناول طريقة التكلفة المستهدفة بوصفها واحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ودراسة تأثيرها على تحقيق النجاح في مجال التنافسية للشركات الصناعية، وتحقيق مزايا تنافسية، من خلال التفوق على قدرات المنافسين وضمان تعزيز القدرة التنافسية للشركة، كما اعتمد الباحث على دراسة استطلاعية من خلال المسح الميداني لعدة شركات في قطاع الصناعات الهندسية في سوريا باستخدام استبيان لتحديد أثر نظام التكلفة المستهدفة في تعزيز القدرة التنافسية. وتوصلت إلى مجموعة من النتائج منها:

- هنالك علاقة ارتباطية جيدة وإيجابية ومباشرة بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة التكلفة.
- توجد علاقة إيجابية ومباشرة جيدة بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة الجودة.
- توجد علاقة ارتباط متوسطة إيجابية بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز الميزة البيئية.

وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها:

- ضرورة دعم وإهتمام الإدارة العليا لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة واهتمامها، لتحقيق تخفيضات كبيرة في تكاليف الإنتاج لتعزيز القدرة التنافسية.
- ضرورة تطوير أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية السورية لكي تكون أنظمة المعلومات الاستراتيجية فعالة. من خلال الاعتماد على مداخل حديثة شاملة لإدارة التكاليف من أجل تحقيق الأرباح وتعزيز قدرتها التنافسية.

4–Study of Gabriella Anatasya Maria KAROUWAN Titled : (Application of Target Costing To Reduce Production Costs And Increase Profits at CV. Tiga Putra Perkasa) sam ratulangi university, manado, sulawesi utara, indonesia, journal of governance, taxation and auditing (2023).

التكلفة المستهدفة هي طريقة أو استراتيجية تسمح للشركات باستهداف تكاليف المنتج بناءً على سعر البيع المتوقع من قبل المستهلكين. تهدف هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كان تطبيق التكلفة المستهدفة يمكن أن يكون أداة لتقليل تكاليف الإنتاج وزيادة الأرباح في CV. تيجا بوترا بيركاسا. طريقة التحليل المستخدمة في هذا البحث هي التحليل النوعي الوصفي. وهي البيانات التي يتم جمعها من خلال المقابلات ومن ثم وصفها، ونوع البحث المستخدم هو وصفي نوعي. سوف يصف هذا البحث تطبيق التكلفة المستهدفة على السيرة الذاتية. Tiga Putra Perkasa. لمقارنة تكاليف الإنتاج والأرباح التي تم الحصول عليها قبل وبعد تطبيق التكلفة المستهدفة. يمكن للشركة توفير تكاليف الإنتاج البالغة 7,456,700 روبية.

أظهرت نتائج هذا البحث أن التأثير على زيادة الأرباح التي حققتها الشركة من 37.4% قبل تطبيق التكلفة المستهدفة يمكن أن يرتفع إلى 42.7%، مما يدل على أنه يمكن تحقيق الربح المستهدف المتوقع للشركة والذي يزيد عن 40% عن طريق استخدام التكلفة المستهدفة. أظهرت نتائج البحث أن الشركة تستطيع تقليل تكاليف الإنتاج بحيث تصل زيادة الربح إلى 5% باستخدام التكلفة المستهدفة.

المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة.

من خلال مناقشة الدراسات السابقة سنتطرق لتحليل أوجه التشابه والاختلاف بينها والقيمة المضافة للدراسة مقارنة بالدراسات السابقة:

أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة تمثلت فيما يلي:

تشابهت معظم الدراسات السابقة في استخدامها أسلوب دراسة حالة باستثناء دراسة² حسين عابد محمد عابدين، "مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة"، التي استخدمت أسلوب الاستبيان. كما أنها إتفقت في إتباع المنهج الوصفي والتحليلي.

اتفقت الدراسات السابقة على هدف مشترك هو التعريف بنظام التكلفة المستهدفة في مجال خفض التكاليف مع التحكم فيه والمحافظة على الجودة المطلوبة وإمكانية تطبيقه في المؤسسات محل الدراسة،

باستثناء دراسة زعرور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف (التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية). هدفت إلى توضيح العلاقة بين التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية وإبراز أهمية التكامل بينهما في تخفيض تكلفة المنتج.

القيمة المضافة للدراسة مقارنة بالدراسات السابقة:

يتبين من خلال استعراضنا للدراسات السابقة أن جميع الدراسات تناولت نظام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية، كما نجد بأن الدراسات السابقة تتفق بأن استخدام نظام التكلفة المستهدفة يحقق مزايا متعددة للمؤسسات التي تقوم باستخدامه، كما تجمع الدراسات السابقة على أن نظام التكلفة المستهدفة يقود إلى خفض تكاليف المنتجات.

وقد جاءت هذه الدراسة لتضيف فائدة إلى الدراسات السابقة كونها تعرف المؤسسة الصناعية بسبدو- تلمسان- بأهمية استخدام نظام التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة الذي يعتبر من الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف، ومحاولة التعرف على هذا النظام ومميزاته ومدى توفر مقومات استخدامه، كما يتم الوقوف على المعوقات التي تحد من استخدامه في المؤسسات، كما أنها تعتبر الدراسة الأولى التي تتحدث عن إمكانية استخدام نظام التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة بالمؤسسات الصناعية بسبدو- تلمسان-.

خلاصة الفصل:

التكلفة المستهدفة هي نظام حديث في نظام التكاليف، حيث يهدف إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة المنتج، وأن خفض التكاليف يعني تحقيق ميزة تنافسية عن طريق إنتاج منتج أو تقديم خدمة بأقل التكاليف عند مقارنتها مع تكاليف المنافسين، وأنه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيتها، كما يساهم تطبيق هذا النظام على زيادة إنتاجية المؤسسة وتحسين كفاءتها وإدارة مواردها بشكل أفضل والمحافظة على مركزها التنافسي من خلال دراسة السوق قصد تحديد السعر المتوقع. مما يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد

مع زيادة حدة المنافسة والتطورات الحاصلة في مجال التكنولوجيا الحديثة، تسعى كل مؤسسة إلى الحصول على أكبر حصة ممكنة في السوق، من أجل البقاء والتطور والاستمرار، فتقوم بتقديم منتجات ذات جودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة لتوفير متطلبات الزبائن وتلبية رغباتهم وكسب ثقتهم.

وسنحاول في هذا الفصل تطبيق الجانب النظري على مؤسسة المروج سبدو ومن أجل توضيح ذلك سوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

- لمحة عامة عن المؤسسة محل الدراسة.
- عرض طريقة حساب التكاليف ومحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
- تقييم نظام التكاليف الموجود بالمؤسسة.

المبحث الأول: لمحة عامة عن المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: تقديم مؤسسة المروج سبدو لإنتاج الحليب ومشتقاته.

1-تعريف بالمؤسسة:

SARL EL MOUROUDJ SEBDOU لإنتاج الحليب ومشتقاته

الشركة ذات المسؤولية المحدودة المروج سبدو، تم إنشائها سنة 2001 وهي شركة لمالكين شريكين وهما المدير الذي يملك 75% من مجموع الحصص الاجتماعية ونائب المدير الذي يملك 25%، تخصص الشركة في إنتاج الحليب الطبيعي ومشتقاته، اللبن والزبدة ومؤخرًا دخلت في إنتاج العجينة المضغوطة Pâte pressée وهي المادة الأولية لصناعة الاجبان، ويقع مقر الشركة الرئيسي في منطقة سبدو، جنوب تلمسان.

توظف المؤسسة 94 عاملا دائمين 80 % منهم أعوان تنفيذيين وإطارات 6 %، و14% إداريين.

تنشط المؤسسة في سوق يتكون من 16 منافسا وتتميز بجودة منتوجاتها مما ساعدها على بقائها واستمراريتها من حيث المبيعات، وتعتمد المؤسسة على نفسها في تمويل استثماراتها من خلال الربح المحقق من كل سنة مالية.

وتستفيد كذلك المؤسسة من الإعانات الممنوحة من طرف الدولة لدعم هذه المادة الحيوية

تهتم شركة المروج سبدو دائما بجودة منتجها، وهي مجهزة بمختبر عالي الجودة، ولديها عقد مع معمل خاص، بالإضافة إلى ذلك يتم نقل العينات بصفة دورية إلى معمل تحاليل معتمد من قبل الدولة.

يعد هذا الهيكل مثاليًا جدًا لإيواء مصنع ألبان، حيث أنه يحتوي عمليًا على جميع الوسائل الصحية

اللازمة.

2- أهداف المؤسسة:

تتعدد أهداف المؤسسة في عدة مجالات:

1- أهداف مالية:

- تسعى المؤسسة الى زيادة مواردها الموائية من خلال تنوع المنتجات والتحكم في سعر البيع وكذا زيادة الكمية المنتجة.
- الاعتماد على التمويل الذاتي وعدم اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية من خلال الاستقلال المالي.
- التحكم في التكاليف ما خلال اعتماد على سياسات ناجحة .

2- أهداف اقتصادية:

- المحافظة على مكانتها في السوق .
- تلبية طلب المستهلك .
- انتهاج سياسات الترويج والتسويق.
- تطوير مهارات العمال من خلال (التدريب والمرافقة).
- أن تكون نموذجا متميز ورائدا وموثوقا في مجال الألبان.
- تحسين صورة وعلامة المؤسسة بصفة مستمرة، من خلال تقديم منتجات بأعلى مستويات الجودة واكتساب خبرات جديدة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومراحل إنتاج المنتجات

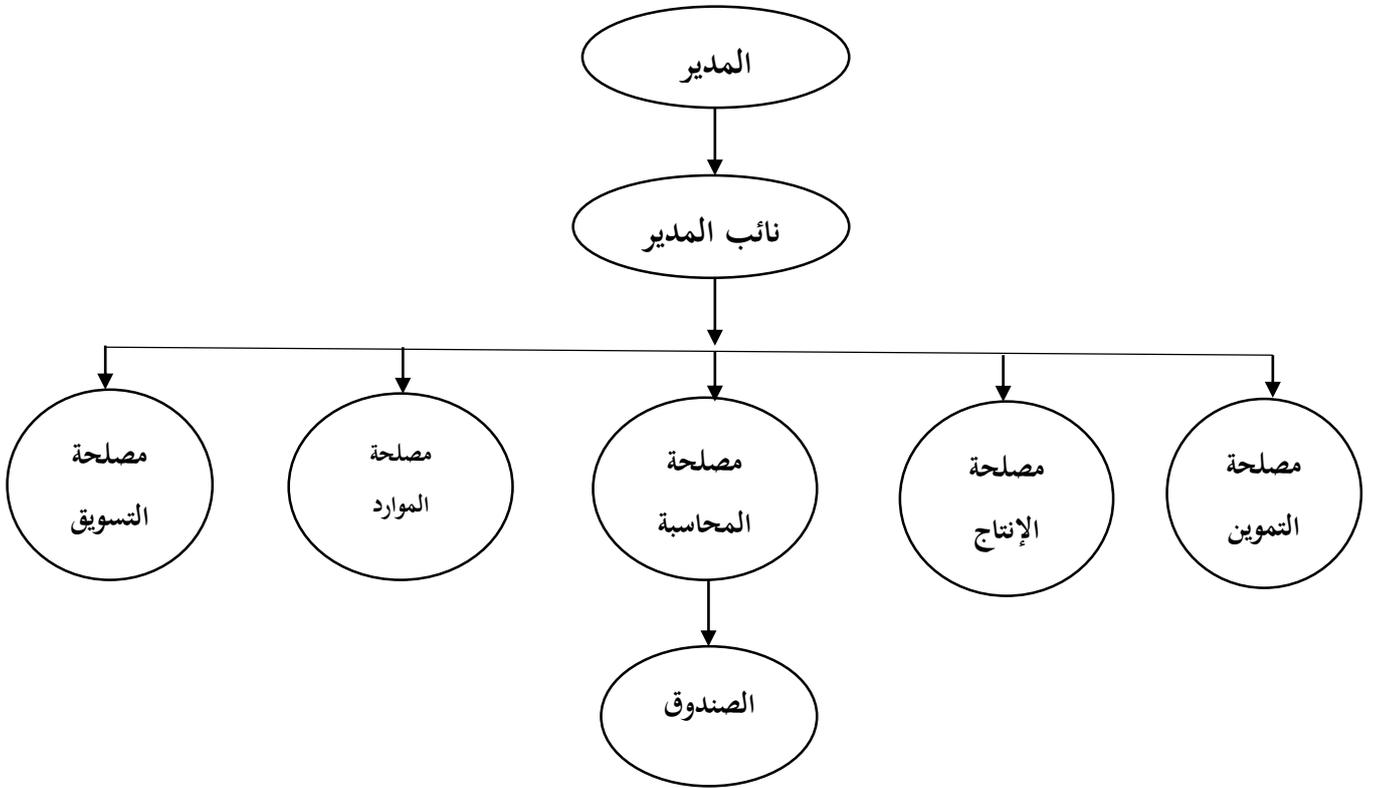
1- الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يتكون هيكل المؤسسة من:

- 1- المدير: هو المسؤول الأول الذي يقوم بتسيير المؤسسة من خلال إتخاذ جميع القرارات والتنسيق بين جميع المصالح والأقسام.
- 2- نائب المدير: هو المسؤول الأول لجميع المصالح، عمليات الشراء والبيع، تتبع التقدم المحرز في الأهداف بشكل دوري، وينوب عن المدير في تأدية مهامه أثناء غيابه.
- 3- مصلحة الإنتاج: يهتم هذا القسم باستغلال الموارد المتاحة في المركب للقيام بعملية الإنتاج، تحسينه، وتطوير المنتجات ومراقبة المنتج ومطابقته للمقاييس المعمول بها والمطلوبة من طرف الزبائن، حيث يعتمد العمل في المخبر على قياس نسب النقاوة والإضافات الغذائية والكيمائية.
- 4- مصلحة المحاسبة والمالية: يعتبر قسم المحاسبة والمالية العمود الفقري للمركب لأن من خلاله يتم التمكّن من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، فكل المعلومات من المصالح تصب فيه.
- 5- مصلحة التسويق: تكلف بتسويق المنتج من خلال بيعه في السوق المحلي، كما تقوم بالبحث عن الزبائن وعرض المنتجات من قبل الموزعين والوكلاء المعتمدين تجار الجملة وتجار التجزئة، مراكز البيع.
- 6- مصلحة التمويل: تقوم بمجموعة من الإجراءات التي تسمح بوضع تحت تصرف المؤسسة في الوقت المناسب والكمية المناسبة والجودة المناسبة كل المواد اللازمة لاستمرار عملياتها الإنتاجية وبأقل تكلفة.
- 7- مصلحة الموارد البشرية: تتكفل باليد العاملة في المركب فيما يخص الرواتب والأجور، التشغيل، حقوق التأمين.

وفيما يلي المخطط الذي يبين الهيكل التنظيمي:

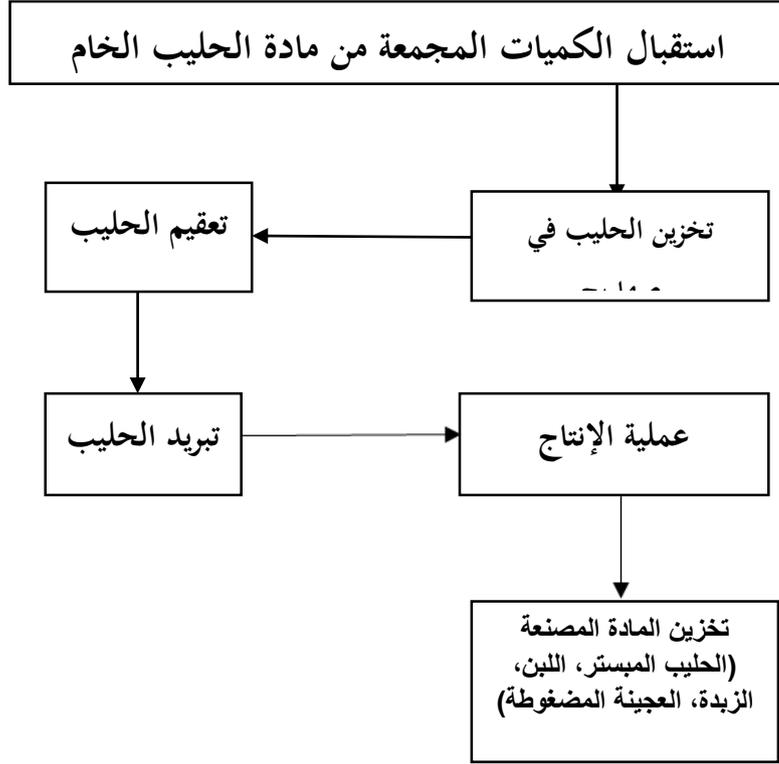
الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: مصلحة المحاسبة لسنة 2024

2-مراحل إنتاج الحليب المبستر، اللبن، العجينة المضغوطة:

الشكل رقم 04: مراحل إنتاج الحليب المبستر، اللبن، العجينة المضغوطة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: عرض طريقة حساب التكاليف ومحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

المطلب الأول: تحديد التكاليف وسعر بيع المنتجات للمؤسسة محل الدراسة

تقوم مصلحة المحاسبة بتحديد التكاليف وسعر البيع لمختلف منتجاتها بإتباع طريقة التكاليف الكلية، فهي بذلك تقوم بتحميل كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة على كل المنتجات في المؤسسة للثلاثي الأول لسنة 2023.

- حساب تكلفة المنتج:

تكلفة شراء اللتر الواحد من الحليب هو 55 دج،

تستخدم المؤسسة لإنتاج:

- 1 كغ من الزبدة باستهلاك 8,5 لتر من الحليب الخام.
 - 1 كغ من العجينة المضغوطة باستهلاك 10,5 لتر من الحليب الخام.
- وهذا لإنتاج 150.000 لتر من الحليب المبستر، 270.000 لتر من اللبن، 45.000 كغ من الزبدة، 1.800 كغ من العجينة المضغوطة، للثلاثي الأول من سنة 2023.

الجدول رقم 01: سعر تكلفة لمنتجات المؤسسة حسب طريقة المؤسسة

البيان	الحليب المبستر	اللبن
مجموع تكاليف الشراء والإنتاج	9.075.000	16.335.000
تكاليف التوزيع	453.750	816.750
سعر التكلفة	9.528.750	17.151.750
الكمية المنتجة (لتر)	150.000	270.000
التكلفة الوحديية	63,52	63,52

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

من الجدول رقم 01 نلاحظ أن تكاليف الشراء والإنتاج والتوزيع للبن كبيرة جدا مقارنة بالحليب، لكن التكلفة الوحديّة متساوية والمقدرة ب 63,52 دج لكل منهما، وذلك بسبب الكمية الكبيرة المنتجة من اللبن.

الجدول رقم 02: سعر تكلفة لمنتجات المؤسسة حسب طريقة المؤسسة

البيان	الزبدة	العجينة المضغوطة
مجموع تكاليف الشراء والإنتاج	27.348.750	1.351.350
تكاليف التوزيع	5.469.750	270.270
سعر التكلفة	32.818.500	1.621.620
الكمية المنتجة (كغ)	45.000	1.800
سعر التكلفة الوحديّة	729,3	900.9

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

من الجدول اعلاه نلاحظ أن تكلفة الوحديّة للعجينة المضغوطة تقدر ب 900.9 دج وأن تكلفة الكيلوغرام الواحد من الزبدة تقدر ب 729,3 دج.

الجدول (03): حساب الربح للمنتجات

البيان	سعر التكلفة	سعر البيع	الربح
الحليب المبستر	63,52	65,52	2
اللبن	63,52	70	6,48
الزبدة	729,3	800	70,7
العجينة المضغوطة	900.9	1200	299,1

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من الجدول رقم 3 أن المؤسسة تحقق ربحاً في جميع منتجاتها كما أن كل من منتجات زبدة 1 كغ والعجينة المضغوطة تحقق أرباحاً وحدوية تصل إلى 299,1 دج أما أدنى ربح فقد حققه منتج الحليب المبستر ب 2 دج وهذا من أجل الحفاظ على القدرة الشرائية للمواطن. مما يفيد من الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة أن جميع المنتجات تحقق أرباحاً وجب الحفاظ عليها.

المطلب الثاني: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة محل الدراسة

سنحاول في هذا المبحث استخدام نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المروج سبدو ودراسة مدى مساهمة هذا النظام في تخفيض التكاليف، وستكون الدراسة على منتج العجينة المضغوطة حجم 1 كغ.

الفرع الأول: تحديد سعر البيع المستهدف

يتم تحديد سعر البيع المستهدف من خلال قيام المؤسسة بدراسة للسوق لمعرفة أسعار المنتجات المنافسة، ومن خلال هذه الدراسة تحدد المؤسسة سعر البيع المستهدف الذي تنافس به في السوق. السعر الذي تباع به المؤسسة متوجهاً هو: 1200 دج

بناء معطيات السوق والمحيط التنافسي الذي تنشط فيه المؤسسة وبناءا على معطيات مصلحة المحاسبة فإنها ترغب في سعر بيع تليي به طلبات زبائنها وكسب مكانة أكبر في السوق حيث تم الإعتماد على سعر 1000 دج كسعر بيع مستهدف حيث تسعى المؤسسة من خلال هذا السعر للسيطرة أكثر على السوق وتعزيز ميزتها التنافسية.

الفرع الثاني: تحديد هامش الربح المستهدف

يتم تحديده من خلال التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل، وبناءا على استراتيجية الربح المعتمدة من طرف المؤسسة فإن نسبة هامش الربح المستهدفة هو: 15%

هامش الربح المستهدف = سعر البيع المستهدف × نسبة هامش الربح

- نسبة هامش الربح المستهدفة = $1000 \times 15\%$

- هامش الربح المستهدف = 150 دج

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

- التكلفة المستهدفة = $1000 - 150$

- التكلفة المستهدفة = 850 دج

التكلفة المستهدفة للمنتج للثلاثي الأول لسنة 2023 هي: 850 دج .

من خلال ما تقدم نلاحظ وجود فجوة بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة

فجوة التكاليف = التكلفة الحالية - التكلفة المستهدفة

فجوة التكلفة للعجينة المضغوطة (1 كغ) لسنة 2023:

• التكلفة الحالية (المقدرة) = 900.9 دج

• التكلفة المستهدفة = 850 دج

- فجوة التكاليف = $900.9 - 850$

- فجوة التكاليف = 50,9

لكي تستطيع المؤسسة الوصول إلى التكلفة المستهدفة والمحافظة على بقائها في السوق، ومع ضمان تحقيق نسبة من هامش الربح المستهدف على الأقل، حيث أن التكلفة المستهدفة لا تتساوى مع التكلفة المقدرة للمنتوج، كذلك وجب تخفيض قيمة التكلفة.

وفي الأخير يمكن القول أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة على تحسين ربحيتها وتعزيز الميزة التنافسية فيها من خلال العمل على ترشيد التكاليف فيها.

المبحث الثالث: تقييم نظام التكاليف الموجود بالمؤسسة

المطلب الأول: مزايا نظام التكلفة الموجود بالمؤسسة

- يعتبر نظام واسع الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية، باعتبار أنه يعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به إما حسب كل منتج أو حسب كل طليبة...، وبالتالي فهو يكمل معلومات المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية.
- يسمح هذا النظام بتقييم المخزونات وحتى الاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها، وبالتالي فهو يساهم في تقييم أهم عنصرين ضمن ممتلكات المؤسسة، مما يساعد على إعداد القوائم المالية للمؤسسة.
- يمكن من قياس التكاليف الغير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة.
- يسمح بمراقبة تطور التكاليف في مختلف الأقسام.
- يساهم في عملية مراقبة التسيير بحيث يسمح بتحديد مراكز المسؤولية ويمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام، فهو يشكل عنصرا ضروريا في حالة تطبيق نظام تسيير لا مركزي.
- تحليل سعر التكلفة حسب مراحل العملية الإنتاجية: شراء، إنتاج وتوزيع.
- يساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل.

- تحديد تكاليف المؤسسة فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية. (هادفي خالد، 2012، الصفحات 51-52)
- يساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج كتمييز المنتجات الأكثر ربحية والأقل تكلفة والاستغناء أو استبدال المنتجات التي تسبب الخسارة.

المطلب الثاني: عيوب طريقة التكلفة الموجود بالمؤسسة

- أهم عيب وجه لهذا نظام أنه نظام طويل الحسابات في توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة ولا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف.
- صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة.
- صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع إستراتيجية تنوع وتعدد المنتجات.
- في الكثير من الأحيان يخضع اختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحميل عناصر الأعباء غير المباشرة للمنتجات على الوحدات المنتجة.
- عدم جدوى الاعتماد على هذا النظام لتحديد سعر البيع وخاصة في الأجل القصير، لأن معظم الأعباء غير المباشرة هي أعباء ثابتة، والأعباء الثابتة للوحدة تتغير عكسيا مع حجم الإنتاج، وهذا من شأنه أن يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة لأخرى، كما انه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة، وطريقة التكلفة المتغيرة تبين هذا.
- كثرة الحسابات (توزيع أولي، توزيع ثانوي، مفاتيح التوزيع... الخ)، وهي تعتمد على التقريب وخاصة عند التوزيع والتحميل.

- عدم الأخذ بعين الاعتبار للتغير في مستوى النشاط لثبات التكاليف الثابتة، أي يتم تحميلها دون مراعاة حجم النشاط، وهذا ما ينعكس على بعض الدورات بالإيجاب أو بالسلب حسب زيادة أو نقص النشاط، وبالتالي تؤدي إلى مغالطة المسيرين ومنه اتخاذ قرارات خاطئة.
- محدودية هذا النظام في تزويد الإدارة بالمعلومات الكافية واللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل.
- يؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة.
- يؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذا يخالف فرض استقلال الفترات المالية.

خلاصة الفصل:

بإتمادنا على الدراسة التي قمنا بها والمعلومات المقدمة من مصلحة الدراسة ومن خلال هذا الفصل التطبيقي على مؤسسة المروج سبدو لإنتاج الحليب ومشتقاته، يمكننا القول أن المؤسسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة لترشيد التكاليف، أما عن إمكانية تطبيقها لهذا النظام فيمكن للمؤسسة أن تطبقه لمنتجاتها ما عدا الحليب لأن هامش الربح يقدر فيه بنسبة قليلة وهذا من أجل الحفاظ على القدرة الشرائية للمواطن.

الخاتمة

الخاتمة

إن ظهور نظام التكلفة المستهدفة كبديل للأنظمة التقليدية المختلفة التي تعمل على تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة: مرحلة التخطيط والتصميم، يسمح للمؤسسة بالإختيار في إنتاج المنتج المرغوب فيه أي يكون لديها صورة واضحة عن السعر والسوق، كما يمكن استخدام نظام التكلفة المستهدفة لتحسين كفاءة استخدام الموارد وتحديد الأولويات في التكاليف، مما يزيد من قدرة المؤسسة على التكيف مع التغيرات في البيئة التنافسية.

حيث هدفت هذه الدراسة لتوضيح العلاقة بين التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية وهذا من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق رغبات الزبائن مع المحافظة على الجودة المطلوبة، كل هذه العوامل تؤدي بالمؤسسة إلى الحصول على حصة سوقية واستمرارها على المدى الطويل وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية. بشكل عام، يمكن القول أن نظام التكلفة المستهدفة يلعب دوراً مهماً في تحسين كفاءة وتنافسية المؤسسة في السوق.

اختبار صحة الفرضيات:

تم قبول الفرضية الأولى لأن التكلفة المستهدفة تعتبر كأداة لتحقيق الميزة التنافسية بحيث تساهم في تخفيض التكاليف وإنتاج المنتجات بالجودة المنافسة التي تفي باحتياجات العميل وذلك يحقق للمؤسسة مكانة في السوق وميزة تنافسية جيدة .

تم قبول الفرضية الثانية حيث يساهم التحكم في التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية وذلك عن طرق التقليل من التكاليف وخصوصاً تكاليف الإنتاج وحسن استخدام الموارد.

تم قبول الفرضية الثالثة تعمل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في بيئة ملائمة لتحقيق ميزة تنافسية لأن الحكومة الجزائرية تتدخل بوضع قيود تنظيمية على عمل الأسواق ويأتي هذا في إطار سياسة الحماية والدعم للشركات الوطنية لتمكينها من تطوير قدرات التنافسية.

ولقد تم من خلال هذا البحث التوصل لمجموعة من النتائج منها:

- إن نظام التكلفة المستهدفة من الأنظمة الحديثة وغير معروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة.

- نظام التكلفة المستهدفة يعتبر نظام فعال لإدارة التكلفة وتحديد الأسعار وتخطيط الربحية في ظل المنافسة السائدة في الأسواق.
- تحقيق الميزة التنافسية من خلال المبادئ التي جاءت بها التكلفة المستهدفة وهذا من خلال إنتاج منتج بأقل تكلفة أو تقديم خدمة مميزة.
- لا يمكن اعتماد المنهج التقليدي في تخفيض التكاليف في حدود الأسعار السائدة في السوق التنافسية، مما يتطلب تخفيض التكلفة وتحسين النوعية وهذا يتوفر في التكلفة المستهدفة.

التوصيات المقترحة:

- من أجل التطبيق السليم لنظام التكلفة المستهدفة لا بد من المؤسسات الصناعية الجزائرية العمل على:
- توظيف محترفين متخصصين في مجال تحليل التكاليف لضمان دقة البيانات وتقديم توجيهات فعالة.
 - تطوير نظام تتبع للتكاليف بشكل أوسع لفهم تكاليف الإنتاج والتشغيل بشكل أفضل.
 - ضرورة قيام المؤسسات الصناعية الجزائرية بتطوير نظم المعلومات المحاسبية المطبقة بها، لتصبح قادرة على استيعاب وتطبيق نظم التكاليف غير التقليدية ومواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية العلمية المستمرة.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر وعرهان
	اهداء
I	ملخص
II	قائمة الأشكال والجداول
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول: الجانب النظري	
1	تمهيد
2	المبحث الأول: ماهية التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية
2	المطلب الأول: ماهية التكلفة المستهدفة.
5	المطلب الثاني: المبادئ الأساسية وخطوات تطبيق التكلفة المستهدفة والدراسة التقييمية لها.
8	المطلب الثالث: ماهية الميزة التنافسية
16	المبحث الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية
16	المطلب الأول: أهمية البحث عن نظام التكاليف جديد في ظل المنافسة
17	المطلب الثاني: دور الاستراتيجي لنظام التكلفة المستهدفة في الإستراتيجيات التنافسية
19	المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق ودعم القدرة التنافسية للمؤسسات
23	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
23	المطلب الأول: الدراسات الوطنية والعربية
28	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
32	المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة
33	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
35	تمهيد
36	المبحث الأول: لمحة عامة عن المؤسسة محل الدراسة
36	المطلب الأول: تقديم مؤسسة المروج سيدو لإنتاج الحليب ومشتقاته.
38	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومراحل إنتاج المنتوجات
41	المبحث الثاني: عرض طريقة حساب التكاليف ومحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
41	المطلب الأول: تحديد التكاليف وسعر بيع المنتجات للمؤسسة محل الدراسة

43	المطلب الثاني: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة محل الدراسة
45	المبحث الثالث: تقييم نظام التكاليف الموجود بالمؤسسة
45	المطلب الأول: مزايا نظام التكلفة الموجود بالمؤسسة
47	المطلب الثاني: عيوب نظام التكلفة الموجود بالمؤسسة
48	خلاصة الفصل
50	الخاتمة
52	فهرس المحتويات
55	قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب والمقالات:

1. طه عليوي ناصر. (2010). طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير (دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الخامس والثمانون.
2. حسين بلعجوز ومحاد عريوة. (2019). المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. مصر، جامعة الدول العربية.
3. مروان محمد نجيب. (2011). دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية. مصر: دار شتات للنشر والبرمجيات.
4. مصطفى يوسف كافي. (2017). اقتصاد المعرفة وانعكاساته في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك. الجزائر: ألفا للوثائق نشر واستيراد وتوزيع الكتب.
5. عزالدين علي سويسي، ونعمة عباس الخفاجي. (2014). الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي. الأردن: دار الأيام للنشر والتوزيع.
6. كحول صورية. (2011). دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية. جامعة محمد خيضر-بسكرة-الجزائر، المجلد 21 (العدد 2).
7. قدوري هودة سلطان. (2018). الأبعاد التيسيرية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، جامعة الحقوق والعلوم الإنسانية. المجلد 11 (ملحق).
8. فتيحة بوحردود. (2014). إدارة الجودة الكاملة كمدخل لصناعة المزايا التنافسية: بين النظرية والتطبيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سطيف. المجلد الثاني.
9. معاد خلف، وإبراهيم الجنابي. (2011). الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7 (العدد 21).
10. حيدر علي المسعودي. (2010). إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا. عمان، الأردن: دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع.
11. نعيمة زعرور، سهام كردودي، وأحمد ضيف. (جوان، 2017). التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية. مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة لغرور لخضر خنشلة، العدد 01
12. نبو مجيد، و محمد بن الدين. (2019). دخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية. مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، مجلد 08 (عدد 05).
13. مهني بوريش. (2020). أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات تسعير المنتج. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم الاقتصادية، مجلة 13 (العدد 03).

أطروحة الدكتوراه:

1. حبشي أسماء. (2020). استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية. أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية، قسم العلوم المالية والمحاسبة.
2. عبد الكريم هاجر مسعودة. (2017). التحالفات الإستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الجزائرية اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير تخصص إدارة اعمال المنظمات جامعة محمد بوضياف المسيلة.

أطروحة الماجستير:

1. خراز الأخضر. (2011). دور الإبداع في اكتساب المؤسسة ميزة تنافسية، دراسة حالة مؤسسة EGTت مركب حمام ربي (سعيدة) نموذجاً، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير (مدرسة الدكتوراه)، التسيير الدولي للمؤسسات، تخصص مالية دولية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان.
2. راضية عطوي. (2008). دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الجزائر، باتنة، الجزائر.
3. بن عامر عبد الكريم. (2010). نمذجة سلاسل القيمة باستعمال الأساليب الكمية كأداة استراتيجية لدعم اتخاذ القرار، دراسة حالة شركة أطلس كيمياء بمغنية الجزائر، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، رسالة ماجستير، غير منشور.
4. هادفي خالد. (2012). دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
5. علا أسامة الشعرواني. (2010). أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية. دراسة تطبيقية لمتطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة قسم المحاسبة. دمشق: قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

المراجع باللغة الأجنبية

1. Hussein H. Sharaf-Addin, Normah Omar, & Suzana Sulaiman. (2018). Relationship between Organizational Capabilities, Implementation Decision on Targeted Costing and Organisational Performance. *An Empirical Study of Malaysian Automotive Industry. Pertanika J. Soc. Sci. & Hum.*, 2(26).