

تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة حالة

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة

أ/ محمد نجيب دبابش

جامعة بسكرة

Abstract :

Our study aims to identify the utility of using target costing method for achieving the competitive superiority of the GMS- Biskra-Company, and the positive effects when it applied them. To answer the study problematic and verify its hypotheses, it is based on the analytical descriptive methodology and the case study tool in the field study. The study concluded that the institution under study applies the classical method in pricing its products, which will negatively affect its competitive position. Through the application of the target cost method, the competitive advantage of the institution is achieved by improving the image of the institution to customers by providing products according to their needs in terms of quality, price and time by focusing on value analysis and re-engineering in the product design process.

Keywords: target cost method, target price, target profit, competitiveness, lower cost advantage, quality advantage, time advantage, competitive advantage.

المخلص :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على استخدامات أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التفوق التنافسي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة، والآثار الإيجابية عند تطبيقه، وللإجابة عن إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وعلى أداة دراسة الحالة، وقد خلصت الدراسة إلى أن المؤسسة محل الدراسة تعتمد على الطريقة الكلاسيكية في تسعير منتجاتها، وهذا ما سيؤثر سلباً على وضعها التنافسي؛ ومن خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تم تحسين صورة المؤسسة في نظر الزبائن وهذا بتوفير منتجات وفقاً لاحتياجاتهم من ناحية الجودة، السعر والوقت من خلال التركيز على تحليل وإعادة هندسة القيمة في عملية تصميم المنتج وبالتالي يتم تحقيق التفوق التنافسي.

الكلمات المفتاحية: أسلوب التكلفة

المستهدفة، السعر المستهدف، الربح المستهدف، التنافسية، ميزة التكلفة الأقل، ميزة الجودة، ميزة الوقت، التفوق التنافسي.

مقدمة

بما أن المنافسة لم تعد تقتصر على حرية الدخول والخروج من الأسواق وإنما المنافسة من أجل البقاء، ومع سعي كل مؤسسة التفوق على الثانية من خلال خلق ميزة تنافسية تضمن لها الاستمرار والريادة في مجال نشاطها، توجب على أي مؤسسة بذل جهود مخططة واستثمار القدرات التنافسية التي تتمتع بها لتحقيق تلك الميزات التنافسية التي تمكنها من التعامل مع السوق من خلال تقديم منتجات مناسبة كما ونوعا وتوقيتا وتكلفة بحيث تضمن من خلالها التفوق على المنافسين، وبناءا على ذلك توجب عليها قيادة وإدارة تكاليفها والتحكم فيها من خلال الفهم الكامل والاستيعاب والتقييم الجيد لهذه التكاليف ومحاولة تخفيضها قدر الإمكان.

واستجابة لظروف المنافسة واحتياجات المسيرين إلى معلومات في الوقت والتكلفة المناسبين تمكنهم من التأمين المستديم للأسبعية والتفوق على المنافسين، قدمت إدارة التكلفة المهمة بتوفير المعلومات اللازمة لتغطية احتياجات المؤسسة؛ عدة طرق وأساليب تدفع المؤسسة إلى التحسين المستمر في أداءها، من خلال فهم العلاقة الموجودة بينها وبين البيئة التي تنشط فيها، ومن بين تلك الطرق والأساليب نجد أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعنى بتوفير المعلومات اللازمة لتغطية احتياجات المؤسسة.

وانطلاقا مما سبق نتجلى لنا إشكالية موضوع البحث التي نطرحها في السؤال التالي:

كيف يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التفوق التنافسي للمؤسسة الاقتصادية ؟
وبغرض الإحاطة و معالجة هذه الإشكالية تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هي سبل تحقيق التفوق التنافسي؟
- 2- هل يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على إظهار تكاليف الإنتاج بصورة تسمح من التحكم فيها؟
- 3- هل يوفر أسلوب التكلفة المستهدفة مقومات التفوق التنافسي للمؤسسة؟
- 4- هل تبحث المؤسسة محل الدراسة على سبل التفوق والتميز على منافسيها؟
ومن اجل في الإجابة عن الإشكالية و التساؤلات الفرعية نعتمد الفرضيات التالية:
- 1- لتحقيق التفوق التنافسي يجب التحكم وقيادة تكاليف الإنتاج؛
- 2- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على إظهار تكاليف الإنتاج بصورة تسمح من رقابتها وقياسها؛

3- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على توفير مقومات التفوق التنافسي من خلال الحرص

على تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وتحقيق رضا الزبون؛

4- لا تبحث المؤسسة محل الدراسة على سبل التفوق والتميز على منافسيها.

أهمية الموضوع: تكمن أهمية الموضوع في:

1- الحاجة إلى التميز في ضوء المنافسة التي يشهدها المحيط الحالي؛

2- حاجة المؤسسات إلى ترشيد تكاليفها وخاصة الإنتاجية من أجل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

أهداف البحث: يهدف البحث إلى:

1- محاولة التعرف على مجالات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية؛

2- محاولة الوصول إلى التحكم الجيد والكفاء لتكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية؛

3- تبيان الآثار الايجابية من جراء تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في التحكم في التكاليف.

محاور البحث:

المحور الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة؛

المحور الثاني: علاقة التكلفة المستهدفة بالتفوق التنافسي؛

المحور الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التفوق التنافسي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة.

المحور الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة

ظهر مدخل التكلفة المستهدفة في اليابان في عام 1973 كأداة لتطوير بعض المداخل الأمريكية وخاصة مدخل هندسة القيمة لكسب الصناعات اليابانية مزايا تنافسية من حيث التكلفة، الأسعار والجودة المطلوبة، ولواجهة متغيرات بيئة الأعمال الحديثة وذلك بهدف تعميق ثقافة المؤسسات نحو إدارة التكلفة أكثر من اختصارها على حساب التكلفة كما حول في فلسفة المدخل التقليدي¹. وقد استخدمت في المؤسسات اليابانية بشكل واسع خاصة في المؤسسات العاملة في مجال صناعة السيارات. وتقوم فلسفة التكلفة المستهدفة على خلاف الفلسفة القديمة التي تنص على ضرورة تحديد التكلفة أولاً من ثم يتم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر بيع المنتجات، لكن بهذا المفهوم قد نتحصل على سعر غير

تنافسي ولا يحقق الأهداف المرجوة مما ينتج عنه خسارة الحصة السوقية، لذلك جاءت فلسفة التكلفة المستهدفة بطريقة عكسية للفلسفة القديمة تسمح باكتساح أسواق جديدة والتحكم في الفرص التي قد تنتج وسط السوق، فمبدأ عمل التكلفة المستهدفة ينص على أنه لا بد من تحديد السعر السوقي (السعر الذي يتماشى مع متطلبات السوق ويتوافق مع قدرة الزبائن)، بعدها يتم احتساب هامش الربح المراد تحقيقه وطرحه من السعر السوقي وبهذا نستخرج التكلفة الواجب تحملها (المسموح بها وفقا للظروف السوقية) أي التكلفة المستهدفة للمنتج².

1-1 تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة:

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها: "نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع كمرشد أساسي، يأخذ في اعتباره متطلبات ورغبات العميل، يركز على تصميم وإعادة تصميم المنتج، يتطلب إعداد فريق عمل متكامل يضم كافة التخصصات، يبدأ بإدارة التكلفة في المراحل الأولية لتطوير المنتج وخلال دورة حياته، وتمثل أنشطة سلسلة القيمة جزءا هاما من النظام"³.

وتعرف بأنها "مجموعة الأنشطة التي تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج ذي الجودة العالية، والذي يلبي احتياجات العملاء عن طريق فحص جميع الأفكار التي يمكن من خلالها تخفيض تلك التكاليف في مرحلتها التخطيط والتطوير"⁴.
وتعرف كذلك بأنها: "التكلفة الإدارية المخططة والمستخدمة في المراحل الأولية من تصميم المنتج، بحيث تؤثر على عملية إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق"⁵.
من خلال التعاريف السابقة يستنتج بأن أسلوب التكلفة المستهدفة يهتم بالمحيط الخارجي وبما يجب أن تكون عليه التكاليف من خلال تحديد وإنتاج المنتجات التي تقابل السعر والجودة المطلوبة من قبل الزبون، ليترتب على ذلك دعم إستراتيجية القدرة التنافسية للمؤسسة وتحقيق نجاحا متفوقا في السوق.

1-2 منهج التكلفة المستهدفة: ويتضمن المبادئ التالية:⁶

- 1- قيادة سعر التكلفة: فالأساس هنا عكس المنهج التقليدي الذي يركز على تحديد التكلفة ثم السعر فوق التكلفة المستهدفة يتم تحديد السعر الذي يتماشى ومتطلبات السوق أولا وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر نتحصل على التكلفة المستهدفة والتي يجب تصنيع المنتج في حدودها؛

- 2- التركيز على الزبون: أين يتوجب على إدارة المؤسسة معرفة زبائنها والقيام بدراسة مفصلة لرود أفعالهم اتجاه المنتج ودراسة الأسعار المناسبة لهم؛
- 3- التركيز على تصميم المنتج: حيث تعد هندسة التصميم العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة إذ انه يستوجب تصميم المنتج بالشكل الذي يكمن تصنيعه في حدود تكلفته المستهدفة، مع التركيز على عملية التصنيع من خلال فحص جميع أوجه العمليات الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة؛
- 4- وضع فرق متداخلة المهام للوصول إلى هدف تصنيع في حدود تكلفته المستهدفة فانه يستوجب استخدام فريق عمل متنوع المهام والاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة كالمختصين في بحوث التسويق وهندسة الإنتاج وغيرها؛
- 5- دورة حياة التكاليف: وفق هذا المبدأ فانه يتم الأحد بكافة التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار؛
- 6- توجيه سلسلة القيمة: من خلال حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يسمح بتخفيض التكلفة فالنظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لجميع أنشطة المؤسسة من شأنه أن يساعد الإدارة على تحديد فرص تقليل التكلفة.
- 1-3 مراحل حساب التكلفة المستهدفة: تتمثل في:⁷

✓ تعيين السعر المستهدف: في هذه المرحلة يتوجب على المؤسسة دراسة السوق من خلال تحديد احتياجات الزبائن ومعرفة السعر المستعدون لدفعه، كذلك تحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة وللمنافسين (أسعارهم، أصناف منتجاتهم ووظائفها..) مع تحديد الحصة السوقية التي ترغب المؤسسة تحقيقها ووفق هذه المرحلة هناك حالتين: الأولى تكون صعبة نوعا ما على اعتبار أنها تتمثل في تعيين سعر مستهدف لمنتج جديد سي طرح للسوق أين يكون هناك نقص في المعلومات اللازمة لكي تبني عليها المؤسسة توقعاتها، أما الحالة الثانية فتكون أسهل من الأولى على اعتبار أن المنتج مطروح في السوق والمعلومات المتعلقة به وباستهلاكه متوفرة مما يسمح بوضع تقديرات حول أسعاره

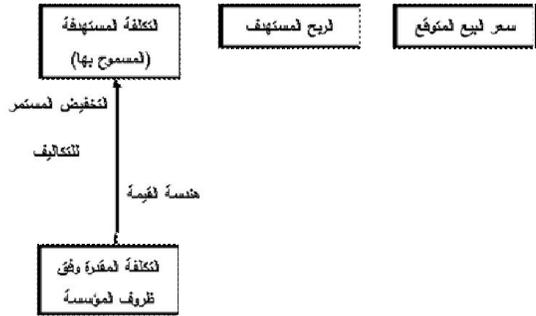
✓ تحديد الربح المستهدف: وذلك من خلال وضع التخطيط

الاستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل ومحافظة منتجاتها المتوسطة الأجل
فتحديد الربح المستهدف يكون بناء على إستراتيجية الربح طويل الأجل للمؤسسة
وإستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير

✓ تحديد التكلفة المستهدفة: وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{الربح المستهدف}^8$$

بعد حساب التكلفة المستهدفة والمحددة وفقا لمتطلبات السوق تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المقدره للمنتج وفقا لقدراتها وظروفها الداخلية (طاقتها وخصائص مواردها) ثم تقوم بالمقارنة بين التكلفة المستهدفة والمعيارية المحسوبة وفقا لظروف المؤسسة الداخلية وإذا ما كانت هذه الأخيرة اكبر من الأولى تبدل مجهودات لتحليل ذلك الفرق (الفجوة) ومحاولة إيجاد الحلول الممكنة لتقليصه قدر الإمكان من خلال إعادة هندسة العمليات والشكل الموالي يوضح لنا منهج الأسلوب:



المصدر: C. Alazard, S. Separi, Op.cit, p, 633.

1-4 أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة: والهدف من هذا الأسلوب هو: ⁹

- السيطرة على التكاليف في المراحل التمهيديّة للإنتاج والتوزيع؛
- بتخفيض التكاليف طوال حياة المنتج مع الرغبة في التحسين المستمر لإدارة الإنتاج؛
- تطوير المنتجات لتلبية احتياجات الزبائن؛

- المساعدة في صنع القرار مثل قرارات طرح منتجات جديدة في السوق؛
- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية المرغوبة.

1-5 مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة: تتمثل في:¹⁰

- أداة ممتازة للتسعير في الأسواق ذات المنافسة الشديدة؛
- تحسن الوضع التنافسي للمؤسسة مع خلق الميزة التنافسية التي تسعى وراءها أي مؤسسة؛
- تحسين عمل المؤسسة في التحكم في تكاليفها؛
- خلق وتطوير ابتكارات المؤسسة من خلال حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محدد مسبقا وبناءا على معطيات السوق، الأمر الذي يؤدي بالمهندسين المصممين للمنتجات والقائمين بالعمليات الإنتاجية بذل مجهودات أكثر والعمل بجهد؛
- أداة للرقابة كونها تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات.

المحور الثاني: علاقة التكلفة المستهدفة بالتفوق التنافسي

تسعى المؤسسات في وقتنا الحالي لأن تبقى في السوق وتستمر في المحيط الذي تنشط فيه، خاصة في ظل ظروف المنافسة القوية ولتحقيق ذلك لابد عليها من التفوق والريادة في مجال نشاطها من خلال العمل على توظيف القدرات والمعارف التي تمتلكها بحيث يصعب على المنافسين تقليدها، وهذا من خلال خلق ميزة تنافسية يصعب الحصول عليها وبالتالي تتفرد المؤسسة عن منافسيها.

2-1 مفهوم التنافسية واهدافها:

يرجع أصل التنافسية لغة إلى الكلمة اللاتينية Competer، والتي تعني المشاركة في المزاومة للتجارية للأسواق. وقد أصبحت شائعة الاستخدام لوصف القوة الاقتصادية للمؤسسة فيما يتعلق بمنافسيها في اقتصاد السوق العالمي، حيث يمكن أن تتحرك السلع والخدمات والأفراد، والمهارات والأفكار بحرية عبر الحدود الجغرافية.¹¹

ويقصد بالتنافسية: " الجهود والإجراءات والابتكارات والضغط وكافة الفعاليات الإدارية والتسويقية والإنتاجية والتطويرية التي تمارسها المؤسسات من أجل الحصول على شريحة أكبر ورقعة أكثر اتساعا في الأسواق التي تهتم بها"¹².

كما يمكن اعتبار التنافسية بأنها: " كفاءات المؤسسة لمجابهة دائمة ومستمرة للمنافسة، فالمؤسسة التنافسية تملك مجموعة قدرات تؤهلها للنمو والبقاء في مجال المنافسة المتكون من مجموعة القوى التنافسية المستمدة من محيطها"¹³

من خلال التعريف السابقة يتضح لنا بأن التنافسية تهدف إلى:

- تحقيق درجة عالية من الكفاءة؛
- التطوير والتحسين المستمر للأداء؛
- التوسع في الأسواق الحالية واكتساح أسواق جديدة وبالتالي الحصول على شريحة أكبر من الزبائن؛
- العمل على زيادة الأرباح.

2-2 مفهوم التفوق التنافسي:

نال مفهوم التفوق التنافسي أهمية كبيرة في الأدبيات المعاصرة للإدارة لما شهده محيط الأعمال من تغيرات جوهرية على المستويات المحلية والعالمية نتيجة ثورة تكنولوجيا المعلومات والمعرفة وثورة الاتصالات وتحرير التجارة العالمية، وبهذا الصدد فإنه يمكن للمؤسسات تحقيق هدف التفوق التنافسي من خلال المزايا التنافسية التي تستند غالبا على مزايا مقارنة في طبيعتها¹⁴؛ حيث أن التوجه الذي مفاده بأن تحقيق التفوق التنافسي يتطلب من المؤسسة أن تكتسب ميزة تنافسية أو أكثر و/ أو تطويرها ومن ثم الاستفادة من المنافع المترتبة عليها، يعد توجه له أهمية بالنسبة للتفكير الاستراتيجي المعاصر¹⁵

2-3 الميزة التنافسية: تعرف الميزة التنافسية، بين بأنها:

يعرفها porter بأنها " تنشأ أساسا من القيمة التي يمكن للمؤسسة أن تخلقها لزبائننا، سواء تمثلت هذه القيمة أسعار أقل من أسعار المنافسين ذات المنافع المتكافئة، أو في شكل منافع متفردة تميز المنتج عن المنتجات الأخرى وتبرر الزيادة السعرية فيه" ويقول أيضا أن الميزة التنافسية تأتي من خلال تطبيق المؤسسة للإستراتيجيات التنافسية، بمعنى أن الميزة التنافسية تعتبر الهدف المنتظر من الإستراتيجيات"¹⁶.

كما عرفت لجنة الرئاسة الأمريكية المؤسسة التنافسية "هي التي يمكنها أن تقدم المنتجات النوعية المميزة وتكلفة منخفضة بالمقارنة مع منافسيها المحليين والدوليين وبما يضمن تحقيق المؤسسة للربح طويل المدى وقدرتها علي تعويض العاملين بها وتوفير عائد لمالكها"¹⁷

وتعرف على أنها: " مجموعة المهارات والتكنولوجيات والقدرات التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين أساسيين هما: إنتاج قيم ومنافع أعلى مما يحققه المنافسون، تأكيد حالة من التميّز والاختلاف بين المنظمة ومنافسيه"¹⁸.

وعليه وتشير الميزة التنافسية إلى المجالات التي يمكن للمؤسسة أن تتنافس غيرها بطريقة أكثر فعالية، وبهذا فهي تمثل نقطة قوة تتسم بها المؤسسة دون منافسيها في أحد أنشطتها الإنتاجية أو التسويقية أو التمويلية، أو فيما يتعلق بمواردها وكفاءتها البشرية. فالميزة التنافسية تعتمد على نتائج فحص وتحليل كل من نقاط القوة والضعف الداخلية إضافة إلى الفرص والمخاطر المحيطة والسائدة في بيئة المؤسسة مقارنة بمنافسيها، وعليه فالميزة التنافسية هي ذلك المفهوم الإستراتيجي الذي يعكس الوضع التنافسي النسبي الجيد والمستمر لمؤسسة ما إزاء منافسيها، بحيث يتجلى في شكل تقديم منتجات ذات خصائص متفردة يكون معها الزبون مستعدا لدفع أكثر أو تقديم منتجات لا تقل قيمة عن منتجات المنافسين وبأسعار أقل.¹⁹

2-4 مجال التفوق التنافسي:

يتمثل مجال التفوق التنافسي في قدرات المؤسسة على الأداء المتفوق عن بقية المنافسين من خلال القيمة التي تستطيع أن تضيفها لزيائنها، ولتحقيق ذلك لا بد لها من التحكم في التكلفة، الجودة والوقت كما يلي:²⁰

التكلفة الأقل: معناها قدرة المؤسسة علي تصميم، تصنيع، وتسويق منتج أقل تكلفة بالمقارنة مع المؤسسات المنافسة وبما يؤدي في النهاية إلي تحقيق عوائد أكبر، ولتحقيق هذه الميزة، فإنه لا بد من فهم الأنشطة التي تعتبر مصدرا هاما لتحقيق ميزة التكلفة المنخفضة، بالنسبة لجميع أنشطة المؤسسة.

الجودة العالية: حيث تتفوق المؤسسة على المنافسين بتقديم منتج متميز و عالي الجودة و له قيمة كبيرة في نظر المستهلك، وتتحقق من خلال: التميز في نوعية وجودة المواد الأولية،

التميز في أساليب البيع ساعة وإمكانية الحصول على السلعة في أي مكان وفي أي وقت (الخدمة 24/24 ساعة)، التميز في طريقة صنع السلعة.

الزمن الاقل: يعتبر الوقت سواء في إدارة الإنتاج أو في إدارة الخدمات ميزة تنافسية أكثر أهمية مما كان عليه في السابق، فالوصول إلى الزبون أسرع من المنافسين يمثل ميزة تنافسية، ويمكن تحديد الميزات التنافسية والتي تمثل جوهر المنافسة على أساس الوقت كالآتي²¹:

- تخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق ويتحقق ذلك من خلال اختصار زمن دورة حياة المنتج؛
- تخفيض زمن دورة التصنيع للمنتجات؛
- تخفيض زمن الدورة للزبون؛ ويقصد بها الفترة المنقضية بين طلبات الزبون للمنتج وتسليمه إياه؛
- الالتزام بجداول زمنية محددة وثابتة لتسليم المكونات الداخلة في عملية التصنيع.

2-5 التكلفة المستهدفة والتفوق التنافسي:

يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق التفوق التنافسي للمؤسسة من خلال توفير أبعاد الميزة التنافسية من تكاليف أقل وجودة عالية والوقت المناسب، حيث يسمح بتحديد تكاليف الإنتاج وفق متطلبات السوق من السعر والجودة على أساس أن هذا الأسلوب يقوم على مبدأ تحديد السعر التنافسي الذي يطلبه الزبون مع الجودة؛ أين يركز على عملية تصميم المنتج وتخفيض التكاليف مع الحرص على تحسين نوعية المنتج ووظائفه من خلال دراسة وتحليل المنتجات المنافسة؛ كما يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أنظمة إدارة الربحية وتحقيق التفوق التنافسي لأنه يعمل على تفرد المؤسسة وتميزها في أدائها من خلال:

- تقديم مؤشر للصورة المثلى في نظر الزبائن من خلال توفير لهم منتجات ذات مواصفات عالية وفعالية وفقا لاحتياجاتهم من ناحية السعر والوقت وغيرها؛
- تخفيض التكاليف من خلال التركيز على تحليل القيمة في عملية تصميم المنتج؛

- تحقيق الربح المستهدف من خلال تصميم منتجات تتفوق على

المنافسين؛

- اختصار الوقت المطلوب وتحقيق مستوى التمايز في منتجات

المؤسسة.

المحور الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التفوق التنافسي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة.

في هذا المحور سنحاول دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة- وحدة الدقيق والفرينة و بالتحديد منتج الدقيق الممتاز 25كغ.

3-1 الجانب الإنتاجي لوحدة الدقيق والفرينة "نشاط الوحدة":

تنتج الوحدة محل الدراسة منتجين هما: الدقيق الممتاز وفرينة الخبز، ويتم تعبئتهما في أكياس ذات أحجام مختلفة، وسنركز في دراستنا على منتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ، نظرا للاستهلاك الواسع لهذا النوع؛ وكذا توفر منتجات منافسة له في السوق المحلي، متمثلة في منتجات مؤسسة الزيبان القنطرة، التابعة لمجمع الرياض سطيف، والمؤسسة المنافسة الأخرى لوحدة الدقيق والفرينة هي مؤسسة خاصة تحت اسم: مطاحن الغزال ببلدية سيدي غزال بسكرة.

3-2 تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة:

دخلت وحدة الدقيق والفرينة السوق بتشكيلة واسعة من المنتجات، تضم كل واحدة منها عدة أصناف تبعا لأحجامها، من أجل أن تستجيب لشريحة واسعة من العملاء. ويمكن توضيح تشكيلة المنتجات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة.

المنتج	النوع	سعة الكيس
الفرينة	فرينة الخبز	كغ 50/25
	ممتازة*	كغ 50/25/10/05/02/01
الدقيق	ممتاز	كغ 25/10/05
	سمولات*	كغ 25
النخالة *		كغ 40/100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معلومات مصلحة الإنتاج بالوحدة محل الدراسة.

ملاحظة: السمولات، والنخالة تعتبر منتجات ثانوية، من مخلفات إنتاج الدقيق والفرينة، وتوجه النخالة إلى مربي الحيوانات أساسا ويعتبر كعلف أساسي لتغذيتها، وعمليا لا تتحكم المؤسسة في كمية إنتاج هذه المواد كونها ترتبط بإنتاج الدقيق والفرينة.

3-3 سياسة السعر بالوحدة: هذا الأخير من أهم عناصر المزيج التسويقي للوحدة، ويتم تحديده عن طريق حصر كل تكاليف التي دخلت في العملية الإنتاجية، ثم يضاف إليها هامش ربح يحدد على أساس التكلفة الإجمالية، والسعر المحدد له تأثير مباشر على كمية المبيعات مما أدى إلى وجود علاقة عكسية بينهما.

4-3 عملية تحديد تكلفة الإنتاج بالوحدة محل الدراسة:

من خلال الهيكل التنظيمي بأن الوحدة لا تحتوي على قسم محاسبة التكاليف، حيث أن مهمة حساب تكلفة الإنتاج تقع على عاتق مصلحة المحاسبة العامة والمالية، هذه الأخيرة تعتمد على حساب تكلفة الإنتاج الفعلي فقط (ما تحمته الوحدة فعلا) وذلك وفقا لما يلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = (\text{تكلفة القمح} - \text{سعر بيع المنتج الثانوي}) + \text{تكلفة الأكياس والخيوط والبطاقات}$$

أما باقي التكاليف فيتم إدراجها عند حساب سعر التكلفة كما يلي:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{التكلفة المتغيرة الوحودية} + \text{التكلفة الثابتة الوحودية}$$

حيث أن التكلفة المتغير الوحودية يتم حسابها وفقا لمصلحة المحاسبة العامة والمالية بجمع قيمة كل من: الكهرباء، الماء، البنزين، الخدمات، الضرائب والرسوم، مصاريف بنكية والمصاريف مختلفة، بعدها يتم قسمتها على الكمية المنتجة في الشهر المعني. نفس الأمر بالنسبة للتكاليف الثابتة الوحودية حيث يتم جمع قيمة كل من: مصاريف الإيجار، الأجور، مصاريف بنكية، الاهلكات، المصاريف المختلفة الثابتة بعدها تقسم القيمة الإجمالية على الكمية المنتجة للشهر المعني.

من خلال الطريقة المتبعة من قبل مصلحة المحاسبة العامة والمالية يتضح أن:

1- مصلحة المحاسبة العامة والمالية عند تقسيمها للتكاليف المتغيرة والثابتة لم تأخذ بعين الاعتبار العلاقة بين التكلفة وحجم الإنتاج، حيث أدرجت في حسابها للتكلفة المتغيرة

الضرائب والرسوم، والمصاريف البنكية، على اعتبار أنها متغيرة بطبيعتها من شهر إلى آخر؛

2- عند حسابها لتكلفة الإنتاج لم تأخذ بعين الاعتبار التكاليف غير المباشرة.

4- لم تدرج عنصر الماء كمادة أولية واكتفت بالقمح، بالرغم من أنه يمكن تتبع عنصر الماء اقتصاديا مما يسمح بإدراجه ضمن المواد الأولية.

3-5 تحديد تكلفة الإنتاج المستهدفة لمنتج دقيق الممتاز لأكياس 25 كلغ:

من خلال الجدول رقم(02) فإن التكلفة الإنتاجية للمنتج المختار لشهر فيفري من سنة 2017 وفقا للظروف العادية للمؤسسة هي:

الجدول رقم(02): سعر تكلفة منتج دقيق ممتاز 25 كلغ لشهر فيفري 2017

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة الشراء(دج)	تكلفة القطار(دج)
الدقيق الممتاز	قطار	1	2695,45	2695,45
كيس	كيس	4	29,29	117,16
خيط(0,6غرام/كيس)	غرام	2,4	383,69	0,92
بطاقة	بطاقة	4	0,35	1,4
تكلفة إنتاج القطار الواحد من منتج دقيق ممتاز وزن 22 كغ				
التكلفة المتغيرة				
التكلفة الثابتة				
سعر تكلفة منتج دقيق ممتاز 25 كلغ				
			2814,93	3212,96
			102,28	295,75
			295,75	3212,96

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معلومات مصلحة المحاسبة العامة والمالية بالوحدة محل الدراسة.

وحسب مدير مصلحة المحاسبة العامة والمالية فإن أسعار بيع المنتج مع هامش الربح المستهدف، موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(03): أسعار بيع المنتج المختار وتكلفته الإنتاجية مع هامش الربح المستهدف.

تعين	دقيق ممتاز لأكياس حجم 25 كلغ
الأسعار	3700 دج
تكلفة المنتجات	3212.96 دج
هامش الربح	15.16%

المصدر: من إعداد الباحث

أما أسعار المنتجات المنافسة فهي مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم(04):أسعار المنتجات المنافسة.

اسم المنتج	المؤسسة المنتجة	السعر *(دج)
دقيق ممتاز لأكياس حجم 25كغ	مطاحن الزيبان القنطرة	3600
دقيق ممتاز لأكياس حجم 25كغ	مطاحن الغزال	3550

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مديرية التجارة لولاية بسكرة

وبمقارنة أسعار وحدة الدقيق والفريئة للوحدة محل الدراسة مع الأسعار الواردة في الجدول رقم(04)، يتضح أن منتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ يزيد عن مثيله المنتج من قبل مطاحن الزيبان القنطرة بمقدار: 100دج، بينما الفرق بينها وبين مطاحن الغزال مساوي لـ: 150دج، مما قد يفقد الوحدة مركزها التنافسي بالنسبة لمنتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ، ويقال من فرص تحقيقها لأرباح كان من الممكن تحقيقها فيما لو قامت الوحدة محل الدراسة بإعادة النظر في تكاليف المنتج ومحاولة تخفيضها، مما يسمح من تخفيض سعر بيع المنتج مع المحافظة على نفس هامش الربح،

وعليه وبناء على خبرة رئيس مصلحة التجارة وظروف السوق، فإن سعر البيع التنافسي لمنتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ هو: 3500دينار جزائري.

3-6 حساب تكلفة الإنتاج المستهدفة للوحدة محل الدراسة:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع التنافسي - الربح المرغوب فيه.

ومنه:

التكلفة المستهدفة = (3500) - (0.1516 X التكلفة المستهدفة).

وعليه: التكلفة المستهدفة =

$$\frac{3500}{(0.1516+1)}$$

ومنه فإن التكلفة المستهدفة للدقيق الممتاز لاكياس حجم 25كغ مساوية لـ: 3039.25 دج. وتقدر مصاريف البيع والتوزيع لمنتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ بـ: 14.14% من تكلفة الإنتاج، وعليه فإن تكلفة الإنتاج المستهدفة مساوية إلى:

تكلفة الإنتاج المستهدفة = التكلفة المستهدفة - (0.1414 X تكلفة الإنتاج المستهدفة).

تكلفة الإنتاج المستهدفة =
$$\frac{3039.25}{(0.1414+1)}$$

إذا تكلفة الإنتاج المستهدفة للدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ مساوية إلى: 2662.74 دج.

3-7 مقارنة تكلفة المنتج المختار وفقا للظروف العادية بتكلفتها المستهدفة لوحة الدقيق والفريضة:

الجدول التالي يبين المقارنة بين تكلفة المنتجات وفقا للظروف العادية للوحدة محل الدراسة مع التكلفة المستهدفة:

الجدول رقم (05): مقارنة تكلفة المنتج المختار وفقا للظروف العادية لوحة الدقيق والفريضة بتكلفتها المستهدفة

اسم المنتج	التكلفة وفقا للظروف العادية	تكلفة الإنتاج المستهدفة	الفرق
دقيق ممتاز لأكياس حجم 25كغ	2814,93 دج	2662.74 دج	(152.19 دج)

المصدر: من إعداد الباحث.

يتضح من الجدول، بأن تكلفة الإنتاج المستهدفة لمنتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25 كغ تقل عن تكلفته الإنتاجية وفقا للظروف الوحدة محل الدراسة ب : 152.19 دج، وعليه إذا استطاعت الوحدة تخفيض التكلفة الإنتاجية لأمكنها تخفيض سعر البيع وبالتالي تحقيق حصة سوقية أكبر وزيادة مبيعاتها. ولكي تستطيع الوحدة أن تصل بتكلفة منتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ إلى تكلفة الإنتاج المستهدفة عليها القيام بإجراءات تضمن لها التحسين المستمر للتكلفة وتخفيضها من خلال هندسة وتحليل القيمة بإعادة تصميم المنتج والعملية الإنتاجية دون المساس بوظائف وجودة المنتج، كذلك على الوحدة العمل على التحكم الجيد وقيادة تكاليف إنتاجها من خلال تطبيق أساليب جديدة في تحديد تكاليفها بدلا من الأسلوب المطبق، ومن بين هذه الأساليب نجد نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يعد من بين أهم الأنظمة الخاصة بقياس وتخصيص التكاليف، خاصة غير المباشرة منها أين يقوم على مبدأ تحميل التكاليف على الأنشطة وبالتالي يسمح من تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة من الأنشطة التي لا تضيف ومن ثم حذفها.

الخاتمة

بانفتاح الأسواق على بعضها البعض، وتطور وتعقد ظروف المنافسة، أصبح من اللازم على كافة المؤسسات الاقتصادية ضرورة التكيف مع ظروف المحيط الذي تنشط فيه ومحاولة سبق التغيرات الحادثة فيه، من خلال خلق ميزة تنافسية والمحافظة على استمراريتها، بهدف ضمان التفوق، الريادة والتقدم على منافسيها من خلال تحليل وتقييم عناصر تحقيق الميزة التنافسية؛ وهذا باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يساعد على وضع أسعار تنافسية

وبالتالي تخفيض التكاليف والسعي المتواصل إلى تخفيضها والرقابة عليها، بغية تحقيق الربحية الكافية، ويتم ذلك من خلال مبدئه القائم على أساس تحديد تكاليف الإنتاج والجودة بناء على متطلبات السوق ومن ثم التركيز على عملية التصميم بإعادة هندسة القيمة وتحليلها للمنتج والعملية الإنتاجية.

اختبار صحة الفرضيات:

الفرضية الأولى: ، بهدف ضمان التفوق الريادة والتقدم على المنافسين يجب تحليل وتقييم عناصر تحقيق الميزة التنافسية؛ وتعتبر التكاليف وخاصة تكاليف الإنتاج من بين أهم عناصر الميزة التنافسية إلى جانب عنصر الجودة، لذلك فهي ذات اهتمام كبير لدى المؤسسات من حيث تحديدها وتحليلها والرقابة عليها وهذا ما يثبت صحة الفرضية: "لتحقيق التفوق التنافسي يجب التحكم وقيادة تكاليف الإنتاج؛"

الفرضية الثانية تقوم التكلفة المستهدفة بتحديد تكلفة الإنتاج وفق منهج منطقي يقوم على أساس دراسة السوق واختيار السعر التنافسي الذي يحقق أهداف المؤسسة، والذي على أساسه يتم تصميم المنتج وتحدد تكلفته الإنتاجية مسبقا وهذا ما يثبت صحة الفرضية: "يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على إظهار تكاليف الإنتاج بصورة تسمح من رقابتها وقياسها؛"

الفرضية الثالثة: أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على وضع أسعار تنافسية من خلال دراسة المنتجات المنافسة وأسعارها وما يطلبه الزبون، وبالتالي تخفيض التكاليف والسعي المتواصل إلى تخفيضها بغية تحقيق الربحية الكافية وهذا ما يثبت صحة الفرضية: "يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على توفير مقومات التفوق التنافسي من خلال الحرص على تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وتحقيق رضا الزبون؛"

الفرضية الرابعة: تعتمد الوحدة محل الدراسة على الطريقة الكلاسيكية في وضع أسعار منتجاتها من خلال تحديد تكاليف إنتاجها وفق الطريق تقليدية دون الاهتمام لعملية إدارة وتخطيط تكاليفها، مما يؤثر على وضعها التنافسي وهذا ما يثبت صحة الفرضية: "لا تبحث المؤسسة محل الدراسة على سبل التفوق والتميز على منافسيها".

التوصيات: يوصي الباحثان على:

- ضرورة تبني أسلوب التكلفة المستهدفة لما يوفره من معلومات

من شأنها تحقيق الريادة في السوق؛

- ضرورة الاهتمام بتخطيط التكاليف وخاصة تكاليف الإنتاج، لتحقيق سعر تنافسي يسمح بالوصول للأهداف المرجوة؛
- إنشاء مصلحة خاصة بإدارة التكلفة، لتوفير معلومات من شأنها أن تساعد في تحقيق التفوق التنافسي.

الهوامش:

¹ محمد عبد الفتاح العثماني، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري، الأردن، 2011، ص 329.

² نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، العدد الأول، 2007، ص ص 174، 175.

³ خالد محمد أحمد عبد الله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، دراسة حالة الشركة السودانية لتوليد الكهرباء، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16(01)2015، 2015، ص 223.

⁴ Y. Kato, Target Costing Support System: Lesson from Leading Japanese Companies, Management Accounting Research, Japan, Vol.4, No.1, 1993, p33

⁵ P. Horvarth, Target Costing: State of the Art Report, Arlington-Texas: Computer Aided Manufacturing-International (CAM-I), 1993, p 33.

⁶ نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، مرجع سابق، ص ص 176، 175.

⁷ C.Alazard, S.Separi, Contrôle de gestion Manue let Applications DEFC épreuve N°7, Paris :Dunod, 5^{ème} Edition, 2001 .p,p,635,636

⁸ M.Gérard, Comptabilité Analytique, 2eme Edition, Bréal, France, 2001, p472

⁹ Beatrice, Francis Grandguillot, Comptabilité analytique, 4eme édition, Gualino éditeur, France, 2001, p 196

¹⁰ مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص، ص 37، 38.

¹¹ رحال سلاف، الابتكار والتنافسية المستدامة -دراسة حالة مجموعة سونا طراك-، أطروحة مقدمة كجزء من متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه علوم تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016-2017، ص 136.

¹² بشار يزيد الوليد، المفاهيم الإدارية الحديثة، دار الرياء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص 237

¹³ أحمد بلالي، الميزة التنافسية ونموذج الإدارة الإستراتيجية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 11، 2007، ص 349

¹⁴ نجم العزاوي، أثر العوامل الإستراتيجية في تحقيق التفوق التنافسي-دراسة تطبيقية- بحث مقدم إلى الملتقى الوطني حول: استراتيجيات التنظيم ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، للفترة 18-19/ افريل/2012.

¹⁵ عادل حرحوش صالح، حسن علي الزعبي، دراسة تحقيق عوامل التفوق التنافسي باستخدام أسلوب تحليل المسار - دراسة تطبيقية في المصارف الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، الموقع الإلكتروني:

https://www.researchgate.net/publication/260596519_drast_thqyq_waml_altfwq_alt

تاريخ الزيارة: 2018-01-23 الساعة: 13: 30

¹⁶ Michael Porter, L'Avantage concurrentiel, Paris, Dunod, P 8.

¹⁷ احمد بلالي، الميزة التنافسية ونموذج الادارة الإستراتيجية، مرجع سبق ذكره، ص 249.

¹⁸ احمد بلالي، تنافسية المؤسسة وتحديات اقتصاد المعرفة، الملئقي الدولي الثالث حول تسيير المؤسسات المعرفة الركيزة الجديدة والتحدي التنافسي للمؤسسات والاقتصاديات، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 12-13 نوفمبر 2005، ص.03

¹⁹ سملاي يحضيه، سعدي وصاف، نحو تسيير استراتيجي للمعرفة والميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، الملئقي الدولي الثالث حول تسيير المؤسسات المعرفة الركيزة الجديدة والتحدي التنافسي للمؤسسات والاقتصاديات، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 12-13 نوفمبر 2005، ص.02.

²⁰ نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، مصر، 1996، ص 85.

²¹ برني لطيفة، دور الإدارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2006-2007، ص.104.