

## استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية

## دراسة ميدانية بمركب الملح الوطاية - بسكرة -

## Use the target cost method as a tool to achieve competitive advantage

عوادي عبد القادر<sup>1</sup>، شيخ عبد القادر<sup>2</sup>، العيفة رحيمة<sup>3</sup>جامعة محمد خيضر بسكرة، abdelkader.aouadi@univ-biskra.dz<sup>1</sup>جامعة محمد خيضر بسكرة، abdelkader.chikh@univ-biskra.dz<sup>2</sup>جامعة محمد خيضر بسكرة، rahima.laifa@univ-biskra.dz<sup>3</sup>

تاريخ النشر: 2019/12/31

تاريخ القبول: 2019/12/28

تاريخ الاستلام: 2019/05/19

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة و التعرف 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 و المحافظة على الجودة المطلوبة من قبل العميل، بعد تحديد سعر البيع بناء على دراسة السوق ، وهامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه. ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم القيام بدراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب وذلك وفقا لمعطيات المؤسسة والمعلومات المقدمة لنا ، حاولنا تطبيق هذا الأسلوب ولاحظنا أنه لا يتم القيام باحتساب التكلفة المستهدفة حيث قمنا بمحاولة تكييف المعلومات المقدمة لنا من طرف المؤسسة فتوصلنا إلى أن المؤسسة تقوم بتحقيق أرباح كبيرة وهذا يساهم في تحقيق ميزة تنافسية، وهذا من خلال إنتاج منتوجات ذات تكلفة منخفضة.

الكلمات المفتاحية: تكلفة مستهدفة، ميزة تنافسية، تكاليف، تنافسية.

تصنيف JEL : L41، D23.

**Abstract:**

The aim of this study is to use the target cost method to achieve competitive advantage in the institution and to identify a modern method of cost accounting, which is the cost method of the target,

The cost of production of the product in the planning and design stage with control and maintain the quality required by the client, after determining the selling price based on the market study, and the profit margin that the institution wishes to achieve.

In order to achieve this goal, a study was conducted on the status of the major mills of the South. According to the data of the institution and the information provided to us, we tried to apply this method and we noticed that the calculation of the target cost is not done as we tried to adapt the information provided to us by the institution and we found that the institution is making big profits This contributes to a competitive advantage, by producing low-cost products.

**Keywords:** Target Cost, Competitive Advantage, Cost, Competitive.

**Jel Classification Codes:** L41, D23.

المؤلف المرسل: عوادي عبد القادر، الإيميل: [abdelkader.aouadi@univ-biskra.dz](mailto:abdelkader.aouadi@univ-biskra.dz)

## 1. مقدمة

نتيجة المنافسة المتزايدة عالميا وما تواجه المؤسسات من تقدم تكنولوجيا في طرائق الإنتاج والتغيرات الجوهرية فيها، وكذلك سعي المؤسسات الاقتصادية إلى إرضاء العملاء عن طريق تقديم منتج منافس من حيث الجودة والسعر، والذي يتطلب من تلك المؤسسات تطوير منتجاتها لتحقيق تلك الجودة وتقديمها في أسواق تتميز بالمنافسة الشديدة بسعر منافس وفي وقت قصير، وحتى تتمكن المؤسسة كذلك من تحقيق الأرباح المرغوب فيها ظهر ما يسمى بالتكلفة المستهدفة كأحد الاتجاهات الحديثة في نظم محاسبة التكاليف لذلك تعتبر أحد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، لأنها تعمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، بالإضافة إلى إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.

ويبدأ هذا النظام عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم، عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم ويجعل من كل ذلك هدفا محددًا له يلزم نفسه بالوصول إليه، مما يولد الإحساس بالمسؤولية لدى جميع الأفراد العاملين بالمشروع، وخاصة الذين لهم علاقة مباشرة بعمليات التصميم وتطوير المنتج للوصول إلى تكلفة محددة تشمل كافة تكاليف دورة حياة المنتج (تطوير، تصميم إنتاج، توزيع، بيع، استخدام والتخلص من المنتج) كما تساهم على تحقيق تنسيق بين كافة الجهود التي ترمي إلى خفض التكلفة داخل المؤسسة. هذا من شأنه يساهم في تحقيق الميزة التنافسية التي تعتبر القاعدة الأساسية التي يركز عليها أداء المؤسسة، فالميزة التنافسية تعد مفتاح لنجاحها، وبالرغم من هذا فإن المفهوم الشامل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية غير واضح المبادئ والتطبيق، حيث أن هذا الأخير بقي متمسكا بشدة بثقافة التسيير الإداري لأفراد بالرغم من وجود شعور حقيقي بضرورة الاتجاه نحو تطبيقات جديدة والاهتمام أكثر بطرق التسيير الحديثة للبحث عن استخدام أفضل للموارد لتحقيق ميزة تنافسية تنسم بالاستدامة وتجديد صورة وأداء المؤسسة الاقتصادية التي تميزت غالبا بعدم الكفاءة والفعالية.

## 2. إشكالية البحث:

ومن هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية على النحو الآتي:

كيف يمكن استخدام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية؟

## 3. فرضيات البحث:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تمت صياغة الفرضيات التالية:

- أنظمة التكاليف التقليدية لا تتناسب مع البيئة التنافسية وتطبيقها لا يمكن من الحصول على حصة أكبر في السوق وبالتالي لا تحقق الميزة التنافسية.
- يعتبر استخدام التكلفة المستهدفة من أفضل الأساليب المساعدة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة.
- تطبق مؤسسة مركب الملح - لوطاية - أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية.

## 4. أهداف البحث :

يمكن تلخيص بعض أهداف البحث في النقاط التالية :

- التعرف على استخدام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية.

• التعرف على أحد المداخل الحديثة لتخفيض التكاليف والمتمثلة في التكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة عنها وعن كيفية تطبيقها.

• التعرف على كيفية استخدام التكلفة المستهدفة ومدى تأثيرها على المؤسسة.  
5. أهمية البحث:

تبرز أهمية موضوع البحث على أنه يسلط الضوء على طرق حديثة لحساب التكاليف وهو أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يهدف إلى تحقيق أهم مصادر الميزة التنافسية التي تعتمد عليها المؤسسة في مواجهة تحديات أعمال اليوم، وكذلك التعرف على أنواع التكاليف التي تعمل بها المؤسسة.

6. المنهج والأدوات المستخدمة في البحث:

بغية الإلمام بجوانب البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي الذي يمكن من وصف وتحليل دراسة الجوانب النظرية للموضوع بغية التعرف على التكلفة المستهدفة وتحديد استخدامها في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية. وفي الجانب التطبيقي تم الاعتماد على منهج دراسة حالة، هذا المنهج الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة وهذا من أجل إسقاط الدراسة النظرية تم اختيار المؤسسة الوطنية للأملح-لوطاية-

أما فيما يخص الأدوات المستخدمة في البحث فقد اعتمدنا في الجزء النظري من البحث على المسح المكتبي من المراجع المتنوعة بين الكتب، المقالات، المداخلات الدولية والوطنية، المذكرات ورسائل الدكتوراه والمجستير، أما عن أدوات الدراسة الميدانية فقد اعتمدنا على المقابلة، الملاحظة، دراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات الخاصة بالمؤسسة الوطنية للأملح – لوطاية –

7. هيكل البحث:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والفرضيات شمل مخطط دراستنا إلى محورين أحدهما نظري والآخر تطبيقي. المحور الأول المعنون بـ: "التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية" والذي تم فيه التطرق إلى: التكلفة المستهدفة، الميزة التنافسية، وفي الأخير تم التطرق إلى التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية. أما في المحور الثاني والمعنون بـ: "التكلفة المستهدفة وأهمية استخدامها في تحقيق الميزة التنافسية في مركب الملح – لوطاية –" والذي تم فيه التطرق إلى: واقع تطبيق محاسبة التكاليف في مركب الملح " لوطاية "، وفي الأخير حاولنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب الملح " لوطاية ".

## المحور الأول: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية

نتيجة للتطور في جميع الميادين خاصة منها الجانب الاقتصادي أهتم المحاسبون والمختصون في تطوير أساليب التكاليف لتتلاءم مع حاجيات العملاء مع الأخذ بعين الاعتبار لهامش ربح المؤسسة. هذا أدى إلى ظهور ما يعرف بالتكلفة المستهدفة لما جاءت به من مفاهيم جديدة.

### أولاً: التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة بأنها: تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي- لأغراض المحاسبة المالية - لتحقيق هدف معين أو غرض معين. وهو الأمر الذي يعني أنه بانتقاء الغرض أو الهدف وجود التكلفة في حد ذاته (محمد سامي راضي، 2003، ص 18).<sup>1</sup>

#### 1. مفهوم التكلفة المستهدفة:

لقد ظهرت العديد من الدراسات التي تشرح وتوضح مفهوم نظام التكاليف المستهدفة. حيث عرفت على أنها أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة (ميساء محمود محمد زحخان، 2002، ص ص 12-13).<sup>2</sup> كما تعرف على أنها عملية تطور المؤسسة بواسطة أهداف محددة بالنسبة لتكاليفها لطرحة السلعة أو الخدمة، ويتم بناء التكلفة على هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعة أو الخدمة (غسان فلاح المرطانة، 2008، ص 284).<sup>3</sup>

#### 2. أسباب ظهور التكلفة المستهدفة:

يمكن تلخيص بعض أسباب التي أدت إلى التكلفة المستهدفة كما يلي:<sup>4</sup>

- ازدياد المنافسة بين المؤسسات دفع أصحابها و مدرائها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا.
- أصبحت المؤسسات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، إنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة.
- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجةً لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار دفعت المؤسسات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار.
- في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهر نظام التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- هناك العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المؤسسات لذلك تم ابتكار هذا النظام ليتفادى النقص السابق.
- عجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق، جعل الإدارة تبتكر أسلوب التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج (ميساء محمود، محمد الرحخان، 2002، ص ص 11-12).

#### 3. مبادئ التكلفة المستهدفة

إن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالتالي:<sup>5</sup>

- السعر يؤدي إلى التكلفة: حسب هذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة أي تحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وذلك بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.  
وفق المعادلة التالية:

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

- التركيز على العميل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تأخذ بالعين في قرارات المنتج.
- التركيز على تصميم المنتج: تعد هندسة التصميم عنصر رئيسي في التكلفة المستهدفة إذ يجب تصميم المنتج وفق حدود التكلفة المستهدفة.
- التركيز على مرحلة التصميم: وذلك بفحص جميع أوجه العلمية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة كما يجب أن تصميم المنتجات وفق التكلفة المستهدفة
- دورة حياة التكاليف: عند تحديد التكلفة المستهدفة يجب أخذ جميع ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار.
- فرق متداخلة المهام: يتطلب تصنيع منتج في حدود التكلفة المستهدفة باستخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات كالمختصين في بحوث التسويق والبيع وهندسة التصميم.
- الاستناد إلى مفهوم سلسلة القيمة: يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على إشراك ممثلين لكافة مراحل سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء والقائمين بخدمات ما بعد البيع في نظام التكلفة المستهدفة ويهدف ذلك إلى بث مفاهيم وجهود خفض التكلفة خلال مراحل سلسلة القيمة من خلال تنمية وتطوير روح التعاون بين كل أعضاء المؤسسات المرتبطة بالمنتج(نظال محمد رضا الخلف، 2007، ص 176).

#### ثانياً: الميزة التنافسية

إن مفهوم الميزة التنافسية من أهم التحديات التي تواجهها المؤسسات حالياً ذلك أن درجة التنافس في السوق تعد من العوامل التي تحدد قدرة المؤسسة على الصمود في وجه منافسها وضمان استمرارها فيه وهذا ما سنتناوله في مبحثنا.

#### 1. مفهوم الميزة التنافسية

تعرف الميزة التنافسية على أنها الموقع الفريد طويل الأمد الذي تطوره المؤسسة من خلال أداء أنشطتها بشكل مميز وفعال واستغلال نقاط قوتها الداخلية باتجاه تقديم منافع قيمة فائقة لزيائنها لا يستطيع منافسوها تقديمها.(محي الدين القطب، 2012، ص 80)<sup>6</sup>

والميزة التنافسية يمكن أن تتحقق إذا كان بمقدورها الاحتفاظ بمستوى مرتفع من الإنتاجية والأرباح مقابل انخفاض في التكاليف وارتفاع الحصة السوقية دون أن يكون ذلك على حساب الأرباح (احمد بلالي، 2005، ص 01).<sup>7</sup>

#### 2. خصائص الميزة التنافسية

هناك عدة خصائص وصفات للميزة التنافسية نذكر منها ما يلي:<sup>8</sup>

- إنها نسبية، أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
- كما أنها تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين.

- إنها تنبع من داخل المنظمة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدم للمشتريين أو كلاهما.
- كما أنها يجب أن تؤدي للتأثير في المشتريين وإدراكهم للأفضلية فيما تقدم المنظمة وتحفزهم للشراء منها.
- إنها تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها (محي الدين القطب، 2012، ص 80).

### 3. العوامل المؤثرة على إنشاء الميزة التنافسية

تنشأ الميزة التنافسية نتيجة لعوامل داخلية أو خارجية، نذكرها كالتالي:<sup>9</sup>

- أ. **العوامل الخارجية:** تتمثل في تغيير احتياجات العميل أو التغيرات التكنولوجية أو الاقتصادية أو القانونية والتي قد تخلق ميزة تنافسية لبعض المؤسسات نتيجة لسرعة رد فعلهم على التغيرات، على سبيل المثال يمكن القول بأن المؤسسة التي استوردت التكنولوجيا الحديثة و المطلوبة في السوق أسرع من غيرها استطاعت خلق ميزة تنافسية عن طريق سرعة رد فعلها على تغير التكنولوجيا و احتياجات السوق. ومن هنا تظهر أهمية قدرة المؤسسة على سرعة الاستجابة للمتغيرات الخارجية، ويعتمد هذا على مرونتها وقدرتها على متابعة المتغيرات عن طريق تحليل المعلومات وتوقع التغيرات، ووجود نظام معلومات أصلا.
- ب. **العوامل الداخلية:** هي قدرة المؤسسة على امتلاك موارد أو شراء قدرات لا تكون متوفرة لدى المنافسين الآخرين، من بينها الابتكار و الإبداع اللذين لهما دور كبير في خلق ميزة تنافسية، ولا ينحصر الإبداع هنا في تطوير المنتج أو الخدمة ولكنه يشمل الإبداع في الإستراتيجية والإبداع في خلق فائدة جديدة (حريزي سعود، 2011، ص 9).

### ثالثا: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية

ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهذا ما أكده Feil. Kim وهي كما يلي:<sup>10</sup>

1. **التكيف وفقا لمتطلبات السوق:** ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المؤسسة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق يتوجب على المؤسسة القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج وضمان تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة.
2. **التكيف وفقا لمتطلبات التقدم التكنولوجي:** إن الاستجابة والتكيف وفقا لمتطلبات التطورات والابتكارات التكنولوجية ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما انعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة 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 وكفائتها فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه 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 (سعاد جاسم محمد، 2011، ص 359).

**المحور الثاني: التكلفة المستهدفة وأهمية استخدامها في تحقيق الميزة التنافسية في مركب الملح – لوطاية –**  
أولاً: واقع تطبيق محاسبة التكاليف في مركب الملح «لوطاية»

تتمثل أنواع التكاليف التي يتحملها مركب الملح والتي تقوم بتعيينها مديرية قسنطينة، بحيث تقوم هذه المديرية بوضع طرق لحساب التكاليف مما يضمن سيرورة المبادئ الموضوعية، وهذا ما سنحاول تطرق إليه من خلال المطالب الآتية.

#### 1. أنواع التكاليف التي يعمل بها مركب الملح – لوطاية -

تقوم المديرية العامة بتحديد أنواع التكاليف التي تدخل في تسعيرها للمنتج و التي تعمل بها في نشاطها العادي والمستمر وتمثل هذه التكاليف في:

- التكاليف حسب علاقة الإنتاج: وتتمثل في تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة وهي كما يلي:
  - التكاليف المباشرة: هي تلك المصاريف المتعلقة بتكلفة أو سعر التكلفة نشاط أو مرحلة إنتاجية معينة، أي المصاريف التي يمكن ربطها مباشرة مع عملية الإنتاج، وتشمل: الأغلفة وإهلاك الآلات التي تنتج المنتج مصاريف الموظفين الذين يشتغلون بهاته الآلات، أي المصاريف المرتبطة مباشرة مع المنتج.
  - التكاليف غير المباشرة: هي المصاريف التي تخص في آن واحد أكثر من منتج أي هي مصاريف مشتركة بين جميع أنواع المنتجات مثل: مصاريف الكهرباء، الصيانة.
    - أغلفة مباشرة.
    - المادة الخام (الملح الخام).
    - الوقود.
    - مواد كيميائية والتي تستخدم في المخبر (اليود وغيره من المحاليل الأخرى).
    - قطاع الغيار المستخدم للشاحنات التي تنقل المنتجات.
    - إهلاك الآلات المستخدمة في العملية الإنتاجية.
    - الأجور والرواتب.
    - الضرائب المختلفة (ضريبة على الكمية المستخرجة، ضريبة على المساحة المستعملة من طرف المؤسسة).
    - النقل بوسائلها الخاصة للمنتجات بين الوحدات أو إيصال المنتجات للعميل.

#### ● التكاليف حسب حجم النشاط:

حيث أن المؤسسة تطبق نوعين من التكاليف تتمثل في:

- التكاليف الثابتة: هي تكاليف الإنتاج التي لا تتغير بنشاط المؤسسة، أي بالإنتاج، هذا النوع تتحمله المؤسسة مهما كان مستوى نشاطها. وتشمل أرقام الحسابات:
  - \* ح/60: المشتريات المستهلكة.
  - \* ح/61: الخدمات الخارجية.
  - \* ح/64: الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة.

\*ح/65: الأعباء العملياتية الأخرى.

\*ح/66: الأعباء المالية.

- التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير من خلال تقرير كمية الإنتاج، وتشمل الحسابات التالية:

\*ح/62: الخدمات الخارجية الأخرى.

\*ح/63: أعباء المستخدمين.

\*ح/68: مخصصات الإهلاك و المؤونات و خسائر القيمة.

\*ح/69: الضرائب على النتائج وما يماثلها.

2. طرق حساب التكاليف في مركب الملح – لوطاية -

تقوم المديرية العامة بتحديد مفاتيح التوزيع باعتماد على كمية الإنتاج و درجة تعقيد الإنتاج ( درجة التعقيد هي المنتج الذي يخرج من الوحدة في أقل وقت ممكن).

لحساب تكاليف المنتجات النهائية تقوم المؤسسة بعدة إجراءات و هي كالآتي:

أ. جمع البيانات: تتمثل في ما يلي:

- عملية التصنيع لكل منتج من شأنها أن تحدد درجة تعقيد المنتج.

- الكميات المنتجة من قبل المنتج.

- المصروفات المباشرة المسجلة لكل مركز تكلفة.

- التكاليف الكلية لكل وحدة.

ب. حساب التكلفة: تقوم طريقة الحساب على تحليل تكاليف مركز التكلفة لكل مركز تكلفة وتحدد مصاريفها وهي

التكاليف المباشرة التي تتعلق بالإنتاج والباقي من التكاليف هي تكاليف غير مباشرة والتي تحسب بأخذ إجمالي التكاليف

المباشرة لكل مراكز التكاليف والمصاريف الإجمالية للوحدة.

ج. تطبيق حساب التكلفة: يتم إدخال البيانات التي تم جمعها في مرحلة جمع البيانات يتم إدخالها في أربع جداول:

- جدول المنتجات.

- جدول مركز التكلفة.

- جدول الربط (المنتج/مركز التكلفة).

- جدول العناصر العامة.



ثانياً: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب الملح- لوطاية- بسكرة

المؤسسة محل الدراسة لا تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في حساب تكاليفها ومحاولة لتطبيق هذا النوع من أساليب حساب التكاليف ومن خلال الدراسة الميدانية والمقابلات التي أجريت مع محاسب المؤسسة، تم اختيارنا لمنتج شمسي "1كغ" لتطبيق هذا الأسلوب وهذا لما يحتويه من الجودة، والكمية الأكثر طلباً في السوق بالإضافة إلى وجود نوع من المنافسة لهذا المنتج.

✓ تحديد أو تخطيط تكلفة منتج « شمسي »

#### 1. تحديد سعر البيع المستهدف

من خلال البحث التسويقي لجودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين وأيضاً من خلال أسعار المنافسين تبين أن المعلومات المقدمة لسعر المنتج وهو سعر المستهدف الذي نريد الوصول إليه أي سعر منافس بالنسبة لباقي المنافسين. حيث أن السعر الذي تباع به المؤسسة هو = 15 دج للوحدة الواحدة.

وبناء على معطيات المنتج المنافس سنعمد على السعر المستهدف للمنتج « شمسي » في السوق الذي يمكن المؤسسة من السيطرة المحلية وهذا من خلال معايير الجودة المستخدمة والسعر الذي ستعتمده السعر المستهدف هو : 13 دج للوحدة الواحدة.

#### 2. تحديد هامش الربح المستهدف

لغرض تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج الذي تم إختياره لابد من تحديد هامش الربح المستهدف والذي يتحدد من خلال التخطيط الإستراتيجي على الأجل الطويل وبناء على إستراتيجية الربح المعتمد من طرف المؤسسة فإن هامش الربح المستهدف هو 15%

هامش الربح المستهدف =  $13 \times 15\% = 1,95$  دج للوحدة الواحدة من منتج شمسي.

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المستهدفة =  $13 - 1,95 = 11,05$  دج

سنحاول التركيز في الدراسة على الكمية وتكاليف المنتج شمسي لسنة 2016

✓ جدول المنتجات 2016

الجدول رقم (01) جدول حساب الكمية في درجة التعقيد لسنة 2016.

الرقم	المنتج	الكمية	المفتاح	درجة التعقيد	الكمية×درجة التعقيد
01	Rafie	6421	%26,36	2	12842
02	Chamsi PP	16264	%50,08	1,5	24396
03	Sel agro	1531	%9,43	3	4593
04	Traitement dex eaux	2621	%8,1	1,5	3931,5
05	Sel p/sect.chimique	00	% 00	00	00
06	Sel deneigement/ autres	5	% 00	00	00
07	Sel/cosmetique	1250	%5,13	2	2500
08	Sel pharmaceutique	885	%0,90	0,5	442,5
المجموع		28977	%100	10,5	48705

المصدر : من إعداد الباحثين بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية و المحاسبة لسنة 2016

بين جدول كيفية حساب درجة التعقيد بالكمية الأكثر إنتاجا في المؤسسة للمنتج خلال 8 ساعات وهي موزعة في الجدول وذلك من خلال: كمية إنتاج المنتجات خلال 8 ساعات مثال : تم إنتاج 15 طن من الرفيع والشمسي فكل منتج يوضع له درجة معينة كما هو موضح.

ويتم حساب مفتاح توزيع التكاليف الغير المباشرة = (كمية × درجة تعقيد) × 100 ثم يتم قسمته على إجمالي (الكمية × درجة التعقيد).

كمية المنتج × درجة التعقيد = (إجمالي الكميات × درجة التعقيد)

إجمالي المنتج × درجة التعقيد = 100

كمية المنتج × درجة التعقيد = 100

وهنا نحصل على مفتاح توزيع التكاليف

• حساب تكلفة المنتج شمسي :

حساب مفتاح توزيع لمنتج شمسي لسنة 2016 :

$$\left\{ \begin{array}{l} 48705 \leftarrow \% 100 \\ x \leftarrow 24396 \\ \% 50 \end{array} \right.$$

$$= x6 2439 \times 100\% = 48705 / 08,$$

وبهذه الطريقة يتم حساب جميع المنتوجات.

✓ جدول مركز التكلفة :

من خلال جمع كل التكاليف اعتمادا على جدول حسابات النتائج سنقوم بحساب قيمة منتج شمسي لسنة 2016

الجدول رقم (02) : جدول إجمالي تكاليف منتج شمسي لسنة 2016

المبلغ	البيان
474422843,05	إجمالي التكاليف
$237590959,8 = 50,08\% \times 474422843,05$	إجمالي التكاليف للمنتج شمسي
$14608,39644 = 16264 / 237590959,8$	إجمالي التكاليف للوحدة الواحدة لمنتج شمسي
$7486415,971 = 50,08\% \times 14948913,68$	تكاليف أخرى للمنتج شمسي
$922,2823414 = 16264 / 15000000$	تكاليف متغيرة = الإهلاك / الكمية
$= 16264 / 14948913,68 + 86575$ 924,4643802	تكاليف ثابتة = الأغلفة + تكاليف أخرى / الكمية المنتجة

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية و المحاسبة لسنة 2016

إذن ومن خلال المعطيات في الجدول سنقوم بحساب التكاليف المباشرة للمنتج شمسي :

التكاليف المباشرة = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة

التكاليف المباشرة = 924,4643802 + 922,2823414 = 1846,746722 دج

• حساب التكاليف الغير مباشرة للمنتج شمسي :

التكاليف الغير مباشرة للمنتج شمسي = إجمالي التكاليف للمنتج شمسي - التكاليف المباشرة للمنتج

التكاليف الغير مباشرة = 14608,39644 - 1846,746722 = 12761,64972 دج

الجدول رقم (03) : جدول لمركز التكلفة لمنتج شمسي لسنة 2016

المنتج	الأغلفة	الإهلاك	تكاليف أخرى	الكمية	تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف مباشرة
شمسي	86575	15000000	7486415,971	16264	922,2823414	924,4643802	1846,746722

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية و المحاسبة لسنة 2016

• النتيجة النهائية للحسابات :

التكاليف الثابتة =  $66/د + 65/د + 64/د + 61/د + 60/د = 245982886$  دج

التكاليف الثابتة =  $16264 / 50,08\% \times 245982886 = 7574,28857$  دج

التكاليف المتغيرة =  $69/د + 68/د + 67/د + 63/د + 62/د = 106847672$  دج

التكاليف المتغيرة =  $16264 / 50,08\% \times 106847672 = 3290,046369$  دج

الجدول رقم (04) : جدول لحساب تكلفة لمنتج شمسي

المنتج	الكمية	التكاليف المباشرة	التكاليف غ المباشرة	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	التكلفة
شمسي	16264	1846,746722	12761,64972	7574,28857	3290,046369	10864,33494

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على معطيات رئيس مصلحة المالية و المحاسبة لسنة 2016

سنقوم بتحويل المبلغ من كيلو دينار إلى دج.

ومنه تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج شمسي =  $10864,33494 / 1000 = 10,86$  دج.

3. تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة :

وفقا للمعطيات السابقة فإن التكلفة المسموح بها والمقدرة بالنسبة للمؤسسة تساوي = 15 دج للوحدة الواحدة.

وعلى هذا الأساس نجد أن التكلفة المحتسبة من طرف المؤسسة أكبر من التكلفة المستهدفة وعليه يجب تخفيض التكلفة وتقليص الفارق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة أي تخفيض تكلفة المنتج المقترح للدراسة ويكون ذلك من خلال التحدي الإستراتيجي لتخفيض التكلفة ولكي يتحقق ذلك يجب على المؤسسة تطوير من تكنولوجيتها المستخدمة من أجل تحقيق الميزة التنافسية الأفضل.

ويحسب التحدي الإستراتيجي من خلال الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج.

ويكون ذلك على نحو التالي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المستهدفة =  $13 - 1,95 = 11,05$  دج

هدف تخفيض التكلفة = التكلفة المستهدفة - التكلفة الجارية

هدف تخفيض التكلفة =  $11,05 - 10,86 = 0,19$

حيث أن هدف من التخفيض هو التقليص الفارق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة حيث أن النسبة المتحصل

عليها والتي تساوي 0,19 دج هي النسبة التي تطمح المؤسسة في الحصول عليها وهذا من أجل تحقيق الميزة التنافسية.

## ثالثاً: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة

هذا يعني أن التكلفة المستهدفة لا تتساوى مع التكلفة المسموح بها، لذلك وجب تخفيض في قيمة التكلفة، وللقيام بذلك يجب استخدام أساليب وإجراءات تقضي على فجوة التكاليف، حيث أن هناك عدة أساليب تقوم بذلك حيث تم إختيار أسلوب هندسة القيمة الذي يقوم على:

- تحديد الأهداف التي تكمن في عملية التحسين والتطوير.
  - جمع المعلومات عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف والمهندسين.
  - يصمم المنتج هندسياً وفق لحاجيات ورغبات العملاء.
  - تقييم ماتم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقق من مدى تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة.
  - تطوير الأفكار والعمليات المقدمة مع المحافظة على الأداء الوظيفي وتقديم قائمة للأجزاء الأساسية للمنتج.
- ويمكن جمع مراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة التي بدورها تقوم بتحسينات على المنتج وهذا من خلال:

1. تحليل وظائف المنتج: بعد تحليل وظائف المنتج شمسي لما له من قيمة غذائية وفوائد صحية تبين أن وظائف المنتج شمسي ذات أهمية كبيرة وقيمة ولا يمكن الإستغناء عنها لما للمنتج من دور فعال ومهم في الجانب الغذائي.
2. تحليل مكونات المنتج: بعد مشاهدة مراحل الإنتاج التي يمر بها المنتج (شمسي) وتحديد مكوناته الأساسية المتمثلة في كلور الصوديوم واليود، مع المحافظة على إضافة نسبة اليود التي تزيد من جودة المنتج، مع إتباع طريقة لمحاولة لتقليل التكاليف، وتبدأ العملية الإنتاجية للمنتج (شمسي) من الحصول على الملح الخام من الصبغات المتواجدة بالمغبر ليتم وضعه في المكان المخصص له ثم يتم نقله بالرافعة إلى داخل وحدة الإنتاج ليتم غسله مرة واحدة بعدها يُعصر، ثم ينقل عبر الحزام الناقل للقيام بعملية الطحن وبعد ذلك يتم تجفيفه، بعد هذه المرحلة يتم إضافة اليود بالنسبة المحددة قانونياً هنا يصبح لدينا منتج الملح (شمسي) ثم ينقل عبر الحزام الناقل ليتم تغليفه بعد ذلك يوزع على نقاط البيع.
- المؤسسة تحاول تقليل التكاليف من خلال التفاوض مع موردي الأغلفة والتعامل مع الذي يقدم أقل سعر، جعل المكان الذي يوضع فيه الملح الخام قريب من وحدة الإنتاج تفادياً لإستهلاك كميات كبيرة من الوقود، كذلك محاولة تخفيض عدد العمال بحيث تتوفر المؤسسة على ستة آلات لإنتاج الأنواع المختلفة من الملح بحيث كل آلة يشرف عليها خمسة عمال والعمل على تجنب إتلاف المنتجات سواء أثناء إنتاجها أو نقلها. وأيضاً محاولة لتقليل تكاليف نقل العمال.
- إن المؤسسة حالياً في طور إنشاء مصنع جديد وتزويده بالآلات متطورة بهدف زيادة القدرة الإنتاجية.
3. إدارة العلاقة مع الموردين: لا يمكن للمؤسسة أن تتفاوض مع الموردين لأن المورد الأساسي هو وحدة تابعة للشركة الأم التي تقع بالمغبر والتي تبيع لها المادة الخام بمبلغ رمزي وهو سعر ما بين الوحدات.

## خاتمة

إن ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل للأساليب التقليدية المختلفة التي تعمل على تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة: مرحلة التصميم و التخطيط ، يسمح بالاختيار في إنتاج المنتج المرغوب فيه أي تكون لديها صورة واضحة عن السعر والسوق الذي يطرح فيه أين يكون لها صورة مستقبلية عن مصير هذا المنتج وإستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها لتحديد هامش الربح المرغوب في تحديد التكلفة المستهدفة وبناء على هذه الأخيرة يتم اتخاذ قرارات لإدارة التكلفة وتخفيض التكلفة المقدره لامتناس الفرق الموجود بينها وبين التكلفة المستهدفة.

إن هدف المؤسسة من متابعة والتحكم في تكاليفها وضبطها وترشيدها وإتباع إستراتيجيات خاصة يعتبر بمثابة الرهان الذي يضمن لها المحافظة على هذه الميزة التنافسية، أو بالأحرى تدعيمها إذا تعلق الأمر بميزة تميز المنتجات أو تخفيض التكاليف الذي يسمح لها بالاستمرار، ولكن هذا لا يتأتى إلا من خلال دراسة وفهم المؤسسة للأسلوب التكلفة المستهدفة وأهم خطوات التي تقوم عليها، والتي تقوم بوضع سعر وهامش ربح المستهدف قبل الإنتاج إذ تحرص على تحقيقهما.

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.

نتائج الدراسة: تلخص أهم نتائج الدراسة في:

### 1. النتائج النظرية: وتتمثل في

- 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 منتج جديد.
- لا يمكن لأي مؤسسة أن تتمتع بميزة تنافسية إلا إذا توافرت لديها مجموعة من مصادر تنشأ من خلالها هذه الميزة كتقديم خدمات جديدة ومتميزة أو من ناحية التكلفة الأقل أو إمتلاك هذه المؤسسة القدرة على التجديد والإبتكار والتكيف مع محيطها وحاجات عملائها بطريقة أفضل من منافسيها.
- تحقيق الميزة التنافسية من خلال المبادئ التي جاءت بها التكلفة المستهدفة وهذا من خلال إنتاج منتج بأقل تكلفة أو تقديم خدمة مميزة.
- تعتبر التكلفة المستهدفة منهجا جديدا في الحصول على الأرباح وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

### 2. النتائج التطبيقية: وتتمثل في

- اعتماد المؤسسة على طرق التكاليف التقليدية.
- أهم مبدأ لدى المؤسسة وهو التركيز على جودة المنتج حيث يعتبر الأحسن وطنيا.
- الخوف من تبني 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 الدولية، وهذا يعود عليها بهامش ربح في المدى الطويل.

- عدم اهتمام المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة الذي يكسبها حصة سوقية أكبر في السوق المحلية أو الدولية وهذا يعود عليها بهامش ربح وتحقيق الميزة التنافسية.

#### نتائج اختبار فرضيات البحث:

بناءً على النتائج السابقة تم التوصل إلى التحقق من اختبار صحة الفرضيات التي تمت صياغتها في بداية البحث.

#### الفرضية الأولى:

أنظمة التكاليف التقليدية لا تتناسب مع البيئة التنافسية وتطبيقها لا يمكن من الحصول على حصة أكبر في السوق ولا يحقق الميزة التنافسية.

والتي أثبتنا صحتها ذلك أن المؤسسة تبحث عن حصة سوقية أكبر تمكثها من الحصول على الأرباح في ظل التنافسية في السوق، وحتى تحقق هذه الميزة عليها بتخفيض التكاليف وزيادة هامش الربح، حيث تعتمد التكاليف التقليدية عند حساب سعر التكلفة على التكاليف الكلية والكمية دون مراعاة مراقبة التكاليف ودراسة السوق الذي يسمح بتخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية.

#### الفرضية الثانية:

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أفضل أساليب مساعدة في دعم تنافسية المؤسسة.

والتي أثبتنا صحتها حيث يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أفضل أساليب التقليل من التكاليف، لما له من خصائص تتعلق بالجودة والسعر للمنتج التي بدورها تكسب رضا العملاء وتعود على المؤسسة بالأرباح على عكس التكاليف التقليدية التي تقلل من الكمية أو مكونات المنتج أي عدم الاهتمام بالجودة، وهذا يؤثر سلباً عليها بخسارتها لزيائتها ومكانتها في السوق.

#### الفرضية الثالثة:

تستخدم المؤسسة الوطنية للأملح - لوطاية - التكلفة المستهدفة كأسلوب لتحقيق الميزة التنافسية.

هذه الفرضية التي تم نفيها ذلك لأن المؤسسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة وكمحاوله منا قمنا بإسقاط محتوى هذا الأسلوب على أحد منتجات المؤسسة محل الدراسة المتمثل في "شمسي" ومقارنة هذه النتائج بالطريقة المتبعة في المؤسسة لحساب تكلفة هذا المنتج من أجل معرفة إذا كان للتكلفة المستهدفة دور في تحقيق الميزة التنافسية لهذا المنتج في السوق.

#### اقتراحات والتوصيات:

بعد تقديم النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية:

- ✓ تقديم أهمية علمية لأسلوب التكلفة المستهدفة خاصة في مناهج الدراسة الجامعية، وهذا ما يجعل خريجي التخصصات المرتبطة بالمحاسبة أكثر إلماماً 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 بخطط 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.

## المراجع والإحالات

- <sup>1</sup> - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص18.
- <sup>2</sup> - ميساء محمود محمد رجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الإقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز السعودية، 2002، غير منشورة، ص ص 12-13.
- <sup>3</sup> - غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، الأردن، 2008، ص 284.
- <sup>4</sup> - ميساء محمود محمد رجحان، مرجع سابق، ص ص 11-12.
- <sup>5</sup> - نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، قسم المحاسبة، الاقتصاد والادارة، العدد الأول، الأردن، 2007، ص 176.
- <sup>6</sup> - محيي الدين القطب، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار الحامد، عمان، 2012، ص 80.
- <sup>7</sup> - أحمد بلالي، تنافسية المؤسسة وتحديات اقتصاد المعرفة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول تسيير المؤسسة، المعرفة الركيزة الجديدة والتحدي التنافسي للمؤسسات والإقتصاديات، كلية العلوم الإقتصادية و الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، نوفمبر 2005، ص 01.
- <sup>8</sup> - محيي الدين القطب، مرجع سابق، ص 82.
- <sup>9</sup> - حريري بوشعور، صليحة فلاق، رأس المال الفكري ودوره في دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال، ملتقى دولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، يومي 13، 14 ديسمبر 2011، ص 9.
- <sup>10</sup> - سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، المجلد 17، بغداد، 2011، ص 359.