

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
مدرسة الدكتوراه: تحليل إستراتيجي صناعي مالي ومحاسبي  
تخصص: محاسبة وتدقيق  
رقم التسجيل:

## التحليل الإستراتيجي للتكاليف لدعم الميزة التنافسية

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية  
- فرع الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية بقسنطينة -

مذكرة مكملة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية

إشراف الأستاذة  
د. فهيمة بديسي

إعداد الطالب  
بلال زويوش

### لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة أم البواقي	أستاذ التعليم العالي	أ.د. السعدي رجال
مقرراً	جامعة قسنطينة	أستاذ محاضر	د. فهيمة بديسي
عضواً	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر	د. محمود جمام
عضواً	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر	د. عبود زرقين

السنة الجامعية: 2010-2011

# إهداء

﴿ و قل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا ﴾

إلى من غرسا في حب العلم والعمل، إلى من اختارهما الله إلى جواره  
والداي رحمهما الله

إلى من قاسموني الحياة حلوها و مرها، و شاركوني السعادة في كل لحظاتها، أختاي العزيزتان:  
سامية و زوجها نور الدين، وأولادها: نور الهدى، أكرم، مارية، ريحانة  
نعيمة و زوجها عبد الحق، وولداها: شاكر عبد المنعم و يحي محفوظ  
إلى أخي الصغير يزيد

إلى جميع الأهل و الأحباب و الأصدقاء

إلى زملائي طلبة مدرسة الدكتوراه بجامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، دفعة 2010/2011

إلى أعز أصدقائي: الحاسن، هشام، لزه، كمال، مصطفى، أحمد

إلى من وقفت دائما إلى جانبي، وكانت عوننا وسندا في أصعب الظروف

زوجتي: مرية نسرين

أهدي هذا العمل المتواضع

# شكر و تقدير

"الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات"

قبل أن تعانق الفرحة عنان السماء، ملوحة بغبطة النجاح، وقبل أن يحط الطالب رحال رحلة تعليمية طويلة، آن له أن يقف وقفة احترام بالشكر والتقدير للدكتورة: فهيمة بديسي، على قبولها الإشراف على هذه المذكرة، وعلى ما بذلته من جهد وقدمته من توجيهات ودعم وتفاني وإخلاص، وحب للعمل بلا حدود، كما أحيي فيها سعة الصدر وروح التواضع وحسن المعاملة، جزاها الله عني كل خير.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة كل باسمه، على قبولهم مناقشة وإثراء موضوع البحث بالملاحظات القيمة والنصائح والتوجيهات.

ولن أنسى تلك الأيدي البيضاء الممدودة بالمساعدة العلمية والمعرفية، أساتذتي الأفاضل وعمال المكتبة وكافة أعضاء هيئة التدريس، جزاهم الله عني كل خير و أحسن إليهم.

كما أجد نفسي مدينا بالشكر والعرفان لجميع عمال و إدارات مؤسسة: "الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية" بقسنطينة، وأخص بالذكر كلا من:

السيد: عمار حللمي - الرئيس المدير العام، السيد: سليم ديابي - المدير التجاري، السيد: نبيل حمودة - رئيس مصلحة المستخدمين، السيد: صالح دربال - رئيس قسم المحاسبة التحليلية، السيد: بوبكر زبيري - رئيس قسم النوعية والجودة، السيد: جهيد سرار - أمين المخازن الرئيسي، السيد: حسين براهمي - رئيس الدائرة التقنية، السيد: محمد بلعوي - رئيس مصلحة الدراسات، السيد: عمار صوفان - رئيس عمال التركيب، وكل من قدم لي يد المساعدة والعون بالمؤسسة.

## فهرست الموضوع

د.....	قائمة الأشكال
و.....	قائمة الجداول
ح.....	قائمة الملاحق
1.....	المقدمة

### الفصل الأول التحليل الإستراتيجي للتكاليف: المفاهيم والمداخل

8.....	تمهيد
9.....	المبحث الأول: التحليل التقليدي والتحليل الإستراتيجي للتكاليف
9.....	المطلب الأول: التحليل التقليدي للتكاليف
12.....	المطلب الثاني: التحليل الإستراتيجي للتكاليف
16.....	المطلب الثالث: دوافع الإنتقال من التحليل التقليدي إلى التحليل الإستراتيجي
24.....	المبحث الثاني: مدخل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة
24.....	المطلب الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة
47.....	المطلب الثاني: تقنية تحليل القيمة
55.....	المطلب الثالث: العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة
57.....	المبحث الثالث: التكامل بين أساليب تحليل سلاسل القيمة، مسببات التكلفة والموقف التنافسي
57.....	المطلب الأول: تحليل سلاسل القيمة
65.....	المطلب الثاني: تحليل مسببات التكلفة
67.....	المطلب الثالث: تحليل الموقف التنافسي
73.....	خلاصة الفصل

### الفصل الثاني: التحليل الإستراتيجي للتكاليف وتحقيق الميزة التنافسية

76.....	تمهيد
---------	-------

77.....	المبحث الأول: مفهوم وأنواع الميزة التنافسية.
77.....	المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية.
84.....	المطلب الثاني: أنواع الميزة التنافسية ومعايير الحكم على جودتها.
91.....	المطلب الثالث: أسس بناء المزايا التنافسية.
92.....	المبحث الثاني: مقاربات ومصادر الميزة التنافسية.
93.....	المطلب الأول: مقاربات الميزة التنافسية.
107.....	المطلب الثاني: مصادر الميزة التنافسية.
111.....	المطلب الثالث: تنمية الميزة التنافسية والعوامل المؤثرة فيها.
113.....	المبحث الثالث: استراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية.
113.....	المطلب الأول: الإستراتيجيات التنافسية النوعية.
119.....	المطلب الثاني: الإستراتيجيات التنافسية الجديدة.
120.....	المطلب الثالث: التحليل الإستراتيجي للتكاليف ودوره في تحقيق الميزة التنافسية.
123.....	خلاصة الفصل.

### الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية

126.....	تمهيد.
127.....	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية.
127.....	المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO.
129.....	المطلب الثاني: تقديم فرع الجزائرية للتجهيزات و الآلات الصناعية ALEMO.
136.....	المطلب الثالث: واقع التحليل الإستراتيجي للتكاليف بالمؤسسة.
139.....	المبحث الثاني: تقديم النموذج المقترح وحساب التكلفة المستهدفة للمنتج.
139.....	المطلب الأول: تقديم النموذج المقترح.
143.....	المطلب الثاني: دراسة سوق المنتج والمنتجات المنافسة.
155.....	المطلب الثالث: حساب التكلفة المستهدفة.

المبحث الثالث: تطبيق منهجية تحليل القيمة من أجل امتصاص الفجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة

156.....	المستهدفة.....
156.....	المطلب الأول: تحديد وظائف المنتج.....
161.....	المطلب الثاني: تحليل تكلفة كل وظيفة.....
163.....	المطلب الثالث: الأهمية النسبية للوظائف.....
168.....	خلاصة الفصل.....
169.....	الخاتمة.....
171.....	المراجع.....
178.....	الملاحق.....
186.....	الملخص باللغة العربية.....
187.....	الملخص باللغة الإنجليزية.....
188.....	الملخص باللغة الفرنسية.....

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
19	التركيز على إرضاء العميل	01
35	المراحل الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة	02
36	تحديد الأسعار في أسلوب التكلفة المستهدفة	03
38	طريقة التكلفة المستهدفة حسب HORIVATH	04
40	نموذج MAKIDO للتحكم في التكاليف	05
41	نموذج Sakurai للتحكم في التكاليف	06
42	العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق	07
43	منطقة البقاء للمنتج	08
44	العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج	09
46	العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات	10
53	مراحل تحليل القيمة	11
58	المقاربة التقليدية لسلسلة القيمة	12
59	سلسلة القيمة لـ PORTER	13
62	نظام سلاسل القيمة	14
67	الإستراتيجيات التنافسية حسب PORTER	15
70	توازن إستراتيجية التميز	16
72	الإستراتيجيات التنافسية وعلاقتها بالحصة السوقية ورجحية المؤسسة	17
83	دورة حياة الميزة التنافسية	18
94	نموذج القوى الخمس لـ PORTER	19
101	تقييم القيمة الإستراتيجية للموارد والكفاءات	20

106	التحالف المتكامل	21
113	بيئة تشكيل الإستراتيجية التنافسية	22
114	الإستراتيجيات التنافسية النوعية	23
119	الإطار التنافسي الجديد	24
131	المهيكل التنظيمي لمؤسسة ALEMO	25
140	مراحل تحديد التكلفة المستهدفة	26
143	حصة السوق الافتراضية	27
145	حصة السوق لكل منتج	28

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
16	أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي والتحليل الإستراتيجي	01
22	مقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية وأنظمة التكاليف الإستراتيجية	02
27	المقارنة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة التقليدية	03
51	مراحل تحليل القيمة	04
69	إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة	05
71	إستراتيجية التميز	06
72	إستراتيجية التركيز	07
137	سعر التكلفة للمنتج خلال الفترة 2007-2009	08
138	الهامش على التكلفة و سعر البيع للمنتج خلال الفترة 2007-2009	09
145	حصصة السوق لمنتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة والمنتجات المنافسة	10
146	العوامل المتحكمة في قرار شراء منتج آلة التفريز	11
147	تقييم سعر منتج آلة التفريز ALEMO وأسعار المنتجات المنافسة	12
147	تقييم نوعية المنتج محل الدراسة باستخدام سلم التقييم ذو الخمس مستويات	13
149	تقييم نوعية منتج آلة التفريز ALEMO حسب عدة معايير	14
151	تقييم نوعية منتج آلة التفريز DEI حسب عدة معايير	15
153	تقييم نوعية منتج آلة التفريز EMCO حسب عدة معايير	16
154	تقييم نوعية كل منتج حسب عدة معايير و وفق سلم التقييم ذو الخمس مستويات	17
155	الأسعار الحالية والمقترحة لكل منتج	18
156	حساب التكلفة المستهدفة للمنتج	19
157	وظائف منتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة	20

159	وظائف مكونات منتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة	21
162	توزيع تكاليف مكونات المنتج على وظائف الخدمة	22
164	الأهمية النسبية لوظائف منتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة	23
166	الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة للوظائف	24

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
178	تنظيم مديرية الإدارة والمالية	01
179	تنظيم المديرية التجارية	02
180	تنظيم مديرية التصنيع	03
181	تنظيم مديرية التركيب	04
182	الإستبيان	05

## المقدمة

تؤكد الدراسات الحالية في مجال الإدارة الإستراتيجية أهمية التكاليف باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تنافسية، وأساساً قويا لبقاء المؤسسة. إذ أن اشتداد المنافسة في ظل التقدم التكنولوجي، يفرض على المؤسسات الإقتصادية اليوم الإهتمام بشكل دائم بالتكلفة كأحد سبل الوصول إلى تحقيق الجودة الشاملة، أو التميز بالأداء.

وفي هذا السياق تعددت أساليب إدارة التكلفة ما بين أساليب تقليدية مثل معايير التكلفة والموازنات، وأساليب حديثة مثل التكلفة على أساس النشاط، الإنتاج في الوقت المحدد، وغيرها من الأساليب. ويتم ترجيح الأساليب الحديثة وتشجيع تطبيقها بدعوى أنها قادرة على ضبط التكلفة من منظور إستراتيجي يركز على الموقف التنافسي.

فالمؤسسات تنشط، حالياً، في محيط اقتصادي يتميز بالمنافسة الشديدة، التطور التكنولوجي السريع، قصر دورة حياة المنتجات ورغبة العملاء في الحصول على منتجات متجددة ذات جودة عالية وسعر مناسب. وتسعى كل مؤسسة في ظل هذه الظروف إلى تلبية متطلبات أكبر عدد ممكن من العملاء، وبذلك تعظيم حصتها السوقية وضمان بقائها واستمرارها.

ومما هو متفق عليه في أدبيات التسيير الإستراتيجي، فإنه ولضمان بقاء المؤسسة واستمرارها في هذا المحيط التنافسي، يمكنها أن تتبع استراتيجيات مختلفة كإستراتيجية الهيمنة بالتكلفة أو إستراتيجية تمييز المنتج. غير أن إتباع إحدى هاتين الإستراتيجيتين لا يعني بالضرورة عدم الإهتمام بالأخرى. فاختيار المؤسسة لإستراتيجية تمييز المنتج لا يعني تجاهلها لتكاليفه، وإنما ستحاول أن تركز في منافستها لباقي المؤسسات على جودة وظائف المنتج بالدرجة الأولى، بدلا من اعتبار التكلفة والسعر نقطة تركيزها الأساسية. أما إذا اتبعت إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة فإنها ستعمل على جعل أدائها يفوق أداء منافسيها في إنتاج منتجات أو خدمات بأقل التكاليف، دون إهمال جودة المنتج أو الخدمة المقدمة، أي أنها ستعمل في الحالتين على تحسين العلاقة جودة-سعر بشكل مستمر، فمن الضروري تجنب تخفيض التكاليف دون الإهتمام بجودة المنتج و وظائفه.

ولتحقيق أفضل تناسب بين تخفيض التكلفة والمحافظة على مستويات مقبولة من الجودة هناك أساليب عدة منها: إدارة الجودة الشاملة، تكلفة دورة حياة المنتج، التكلفة المستهدفة، تحليل سلاسل القيمة، وغيرها من المفاهيم التي جاءت لتدعم الإتجاه نحو الحاجة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

ويعد منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف من أفضل الأساليب للإدارة الإستراتيجية للتكاليف، حيث يعتبر نظاما متكاملًا لتخفيض تكاليف المنتجات الموجودة والجديدة على مدى دورة حياتها، مع مراعاة

تلبية متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة و الأداء، وذلك من خلال التدقيق في كل الأفكار المطروحة لتخفيض تكاليف المنتج أثناء تصميمه، تطويره و نمذجته.

حيث يقوم منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف على فكرة تخفيض تكاليف المنتج إنطلاقاً من تصميمه، أي ضرورة التركيز على المراحل القبلية لدورة حياته والمتمثلة في التصميم والبحث والتطوير من أجل تخفيض تكاليفه. حيث أن القرارات المتخذة في هذه المراحل لها هدف أساسي ألا وهو تحقيق الأداء الأمثل للمنتج مستقبلاً. وغالباً ما تركز المؤسسات الأكثر كفاءة على المراحل القبلية لأن عوامل التكلفة الأكثر أهمية تتحدد خلال هذه المراحل، كما أن الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف أثناء تصميم المنتج تكون أوفر من تلك المتاحة خلال مرحلة الإنتاج أو التسويق. كما يتم بعدها المحافظة على المكاسب المحققة خلال مراحل التصميم، والعمل على رفع قيمة المنتج لدى العملاء من خلال سلسلة القيمة الكلية للمؤسسة، وهذا ما يجعل أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكاليف ليس مجرد تقنية بسيطة لتخفيض التكلفة، وإنما نظاماً متكاملًا للإدارة والتسيير الإستراتيجي الفعال للتكاليف والأرباح.

### 1- إشكالية الدراسة

عرفت عدة مؤسسات في مطلع القرن العشرين تطوراً سريعاً بسبب تميز السوق خلال تلك الفترة بارتفاع الطلب وقلة المنافسة، حيث سمح لها ذلك بتحقيق الأرباح والنمو من خلال تعويض ارتفاع التكاليف بالزيادة في أسعار البيع، وكان الإنشغال الرئيسي للمؤسسات آنذاك هو الإنتاج بأكثر قدر ممكن ومهما كانت التكاليف، لأن تصريف المنتجات كان مضموناً وبالسعر الذي تفرضه المؤسسة. وقد كانت أنظمة التكاليف آنذاك تهتم فقط بحساب التكاليف وإضافة الهامش الذي تريد المؤسسة تحقيقه ليتحدد سعر البيع.

أما حالياً ومع انتقال السوق من حالة الندرة إلى حالة الفائض في العرض واشتداد المنافسة، أصبح النظام التقليدي للتسعير على أساس التكلفة غير متناسب مع المحيط الحالي، لأن سعر البيع أصبح يتحدد في السوق، كما أن انشغالات المؤسسة قد تغيرت إستجابة للتغير الملحوظ في المحيط الإقتصادي والمتمثل في ضمان تسويق ما تقوم بإنتاجه، ومع زيادة وعي العملاء وتغير وتعدد متطلباتهم أصبحت المنافسة بين المؤسسات تقوم على الإنتاج بأعلى جودة وبأقل تكلفة، وأصبحت كل مؤسسة تسعى إلى تحقيق ميزة تنافسية مبنية على تخفيض التكاليف والمحافظة على الجودة المطلوبة حتى تضمن بقاءها واستمرارها في سوق المنافسة.

على ضوء ما سبق فإن التساؤل الرئيسي الذي نسعى للإجابة عليه من خلال هذا البحث، يمكن

صياغته على النحو التالي:

**كيف يمكن للتحليل الإستراتيجي للتكاليف أن يدعم الميزة التنافسية للمؤسسة؟**

ويندرج ضمن هذا التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

- هل أصبح التحليل التقليدي للتكاليف لا يستجيب لمتطلبات البيئة الإقتصادية الحالية؟
- كيف يمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة أن يأخذ بعين الإعتبار ضغوطات المنافسة الحالية؟
- كيف يمكن للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة أن يعمل على تخفيض تكلفة المنتج دون التأثير على جودته؟

## 2- فرضيات الدراسة

على ضوء الإشكالية المطروحة يمكن وضع الفرضيات التالية :

- التحليل التقليدي للتكاليف لا يستجيب لمتطلبات البيئة الإقتصادية الحالية.
- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على معالجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة في السوق من خلال التركيز على مرحلة تصميم المنتجات.
- إن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة يسعى إلى تخفيض تكلفة المنتج دون التأثير على جودته.

## 3- مبررات اختيار الموضوع

لقد جاء اختيارنا لهذا الموضوع بناء على الأسباب التالية :

- الأهمية البالغة التي تكتسيها أدوات التحليل الإستراتيجي للتكاليف في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة، خاصة في ظل ما يشهده عالم الأعمال اليوم من ضغوط المنافسة التي تهدد بقاء المؤسسات.
- الرغبة في الإطلاع أكثر على هذا الموضوع و التعرف على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية والتطبيقية.
- الغياب شبه التام لهذا النوع من التحليل في المؤسسات الجزائرية.
- المساهمة المتواضعة في إثراء المكتبة الجامعية في هذا المجال، ومساعدة الباحثين في الميدان لتحسين هذا العمل مستقبلا.

## 4- أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- التعريف بمنهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف وإبراز أوجه الإختلاف بينه وبين منهج التحليل التقليدي.
- الوقوف على مختلف مداخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف والتعريف بها.
- توضيح أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة كسلاح تنافسي مرتبط بإستراتيجية المؤسسة.

- إثبات إمكانية اكتساب المؤسسة لميزة تنافسية من خلال تطبيق مدخل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة.

#### 5- أهمية الدراسة

تتجلى أهمية هذه الدراسة في كونها تسلط الضوء على أحد أفضل مناهج الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ألا و هو التحليل الإستراتيجي للتكاليف والتعريف بمدخله المتمثلة في مدخل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة، وكذا مدخل التكامل بين أساليب تحليل سلاسل القيمة، تحليل مسببات التكلفة وتحليل الموقف التنافسي.

#### 6- مجال الدراسة (حدود الدراسة)

حدود الدراسة نابعة من طبيعة الموضوع، حيث شملت دراسة وتجميع المعلومات المتعلقة بالمنتج محل الدراسة من داخل المؤسسة، إضافة إلى استطلاع آراء العملاء من خلال استمارة الإستبيان. وقد قمنا بمحصر حدود الدراسة المكانية للموضوع بالمؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO فرع الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية ALEMO بقسنطينة، أما الحدود الزمانية فتمثلت في الفترة الممتدة بين شهري جويلية و أوت 2010، من أجل اختبار فروض الدراسة والوصول إلى نتائج البحث.

#### 7- منهجية الدراسة

لمعالجة الإشكالية وبالتالي الإجابة على التساؤلات المطروحة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع ولاختبار الفرضيات المصاغة تم استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع. حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، إضافة إلى المنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي. أما في الجانب التطبيقي، و المتمثل في دراسة حالة مؤسسة اقتصادية، فقد تم المزج بين المنهجين الوصفي التحليلي والإستقصائي، وذلك من خلال استمارة الإستبيان التي قدمت لعينة من العملاء الذين تتعامل معهم المؤسسة محل الدراسة، والذين بدورهم يتعاملون مع بعض المؤسسات المنافسة.

#### 8- الدراسات السابقة

نشير إلى أنه وفي حدود إطلاعنا على ما أجري من دراسات (كتب، بحوث، رسائل ماجستير، أطروحات دكتوراه) على مستوى بعض كليات الوطن في هذا المجال، نجد أن الدراسات المتعلقة بموضوع التحليل الإستراتيجي للتكاليف شبه منعدمة، عدا بعض الدراسات خارج الوطن و التي تتعلق أساسا بموضوع التكلفة المستهدفة، ومن بين هذه الدراسات:

- دراسة (حسن حياني، 2005) في بحثه نظرية التكاليف: وقد توصل في دراسته أن أسلوب التكلفة المستهدفة يسمح بإيجاد مجالات جديدة لتخفيض التكلفة في مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج ، وهكذا فإن التكلفة المستهدفة ليست مقتصرة على الرقابة التكاليفية بل أصبحت مدخلاً شاملاً لإدارة التكاليف والأرباح.
- وقد توصل إلى خصائص يتسم بها مدخل التكلفة المستهدفة وهي :
  - أن مدخل التكلفة المستهدفة مدخل تسعيري يعتمد على ظروف السوق والمنافسة ويعتبر السعر أحد المعطيات الثابتة التي يجب على المؤسسة أن تتلاءم معها.
  - يركز على المستوى الأول من دورة حياة المنتج وهي مرحلة بدائل التصميم وبدائل هندسة العمليات الإنتاجية اللازمة للتصنيع.
- دراسة (عثمان، 2002) بعنوان الإتجاهات الحديثة في إدارة التكاليف :
  - خلص في دراسته إلى أن التكاليف المستهدفة قد أضافت بعداً استراتيجياً للتكاليف المعيارية يعتمد على احتياجات العميل وما يقدمه المنافسون لهذا العميل .
  - وقد وضح الأهداف الأساسية للتكلفة المستهدفة وهي:
    - خفض التكاليف.
    - ضمان جودة المنتج.
    - إشباع رغبات العميل.
    - تقديم منتجات جديدة والعمل على تطويرها باستمرار من خلال تضافر جهود كافة الأطراف داخل المؤسسة.

## 9- تقسيمات البحث

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث ومعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية واختبار الفرضيات قسم البحث إلى ثلاثة فصول. يتناول الفصل الأول المفاهيم الأساسية للتحليل الإستراتيجي للتكاليف ومدخله وذلك في ثلاثة مباحث: يتعرض المبحث الأول إلى التعريف بالتحليل التقليدي للتكاليف والتحليل الإستراتيجي للتكاليف وتوضيح دوافع التحول من التحليل التقليدي إلى الإستراتيجي، في حين يتطرق المبحث الثاني إلى مدخل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة، أما المبحث الثالث فيتناول مدخل التكامل بين أساليب تحليل سلاسل القيمة، تحليل مسببات التكلفة وتحليل الموقف الإستراتيجي.

الفصل الثاني من هذا البحث يتناول موضوع الميزة التنافسية، وقد قسم بدوره إلى ثلاثة مباحث: مبحث أول للتعريف بالميزة التنافسية وأنواعها والأسس العامة لبنائها، ومبحث ثاني يتناول مقاربات ومصادر

الميزة التنافسية وكذا طرق تنميتها، في حين تعرض المبحث الثالث إلى تحقيق الميزة التنافسية من خلال منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف.

خصص الفصل الثالث من الدراسة إلى الجانب التطبيقي، والمتمثل في دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO فرع الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية ALEMO بقسنطينة، حيث حاولنا من خلاله التعرف على واقع التحليل الإستراتيجي للتكاليف بالمؤسسة، وقد عملنا على تطبيق أحد مداخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف وهو مدخل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة على منتج آلة التفريز في محاولة لتخفيض تكلفته دون التأثير على جودته.

#### 10- صعوبات الدراسة

تتمثل أهم صعوبات البحث بالنسبة لهذه الدراسة في تشعب الموضوع وحدثته، كون التحليل الإستراتيجي للتكاليف غير مستخدم على مستوى المؤسسات الإقتصادية الوطنية هذا من جهة، ومن جهة أخرى صعوبة الحصول على بعض المعطيات من المؤسسة قيد الدراسة واستحالة الوصول إلى المعلومة في حالات أخرى، كون المؤسسة لا تستعمل المحاسبة التحليلية على مستواها بالطرق العلمية المعروفة، وإن وجدت لها مصلحة في الهيكل التنظيمي فإن استعمالها شكلي لا يتعدى تقييم المخزون وتسجيل تكاليف المنتجات النهائية.

ومن الصعوبات التي واجهتنا أيضا نقص المراجع وكذا انعدام الدراسات في هذا المجال مما يجد من إمكانية التوسع والتعمق في المفاهيم الأساسية لهذا الموضوع.

# الفصل الأول:

## التحليل الإستراتيجي للتكاليف: المفاهيم و المداخل

المبحث الأول : التحليل التقليدي والتحليل الإستراتيجي للتكاليف

المبحث الثاني : مدخل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة

المبحث الثالث: التكامل بين أساليب تحليل سلاسل القيمة، مسببات التكلفة

و الموقف التنافسي

**تمهيد**

خلال العقدين الماضيين كان على كثير من المؤسسات في قطاعي الإنتاج و الخدمات، أن تواجه تغيرات عميقة مست بيئة الأعمال بصفة عامة، وصار لزاما على هذه المؤسسات أن تتأهل للعمل في سوق يتصف بالمنافسة الحادة، كما أصبح لزاما عليها أن تواجه ظاهرة قصر حياة المنتجات، بتأثير تزايد و تعدد طلبات و رغبات العملاء بالتوازي مع تواتر الإبتكارات التكنولوجية.

وحتى تستطيع مؤسسات الأعمال اليوم، أن تعمل بنجاح في بيئة تنافسية حديثة، يتعين عليها أن تجعل من إرضاء عملائها غاية همها و أولويتها المطلقة. وفي محاولاتها للحصول و المحافظة على رضا العميل، عليها أن تعمل على تطوير أساليب إدارية حديثة و توظف تكنولوجيا جديدة وكذا أن تغير من نظم التصنيع. ومما لا شك فيه أن التكاليف أضحت تحتل أهمية كبرى في الدراسات الحديثة، باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق المزايا التنافسية. لذلك جاء هذا الفصل ليلقي الضوء على مضامين و مفاهيم و مداخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف باعتباره أحد أحدث مداخل إدارة التكلفة، فضلا عن المبررات التي تدعو المؤسسات العاملة في بيئة تنافسية لإعتماد هذا المدخل الحديث، وذلك من خلال المباحث التالية :

**المبحث الأول : التحليل التقليدي والتحليل الإستراتيجي للتكاليف****المبحث الثاني : مدخل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة****المبحث الثالث : التكامل بين أساليب تحليل سلاسل القيمة، مسببات التكلفة والموقف التنافسي**

## المبحث الأول: التحليل التقليدي والتحليل الإستراتيجي للتكاليف

إن ازدياد المنافسة بين المؤسسات الصناعية في ظل التقدم التكنولوجي المتسارع يفرض على المؤسسات الاقتصادية الإهتمام بشكل دائم ومستمر بالتكلفة كأحد السبل للوصول إلى الجودة الشاملة، إذ أن بقاء الحصة السوقية للمؤسسة كما هي في ظل المنافسة الحالية، يستلزم منها سعيًا دائمًا لإتباع أحدث الأساليب العلمية في حساب التكلفة، وقد بدأت العديد من المؤسسات الصناعية في تبني إستراتيجيات واضحة للمنافسة، وذلك استجابة للعديد من المتغيرات، حتى تكون قادرة على الحفاظ على هذه الحصة السوقية.

### المطلب الأول: التحليل التقليدي للتكاليف

يرى العديد من الباحثين أن نظم التكاليف التقليدية صممت أساسًا لخدمة الهدف الرئيسي وهو قياس تكلفة المنتج أو الخدمة لأغراض تقييم المخزون أو قياس نتيجة المؤسسة، فهي لا تعتبر كافية لأغراض الرقابة خاصة في ظل المنافسة القوية. وسنحاول في هذا المطلب التعرف على مفهوم التحليل التقليدي للتكاليف وكذا أهم الإنتقادات الموجهة إليه.

### 1- مفهوم التحليل التقليدي للتكاليف

يعرف التحليل التقليدي للتكاليف بأنه: "تحليل البيانات التكاليفية وترجمتها إلى معلومات مفيدة، تستخدم لأغراض التخطيط الإداري والرقابة، وفي عمليات إتخاذ القرار"<sup>(1)</sup>.

كما يعرفه (KAPLAN, 1982) بأنه: "نظام لتجميع وتبويب وتلخيص وتحليل المعلومات التي من شأنها مساعدة المديرين في الأنشطة المتعلقة بعملية إتخاذ القرارات والرقابة"<sup>(2)</sup>.

نلاحظ من خلال هذين التعريفين أن اهتمام التحليل التقليدي للتكاليف ينصب على الأنواع المختلفة للتكاليف التي تحدث داخل المؤسسة، والطرق التي يمكن من خلالها الرقابة على هذه التكاليف.

وعليه فإن التحليل التقليدي للتكاليف هو بمثابة مجموعة من المفاهيم والأساليب التي تمكن المحاسب من توفير المعلومات ذات الطبيعة المحاسبية والاقتصادية لمتخذ القرار، سواء ارتبطت هذه المعلومات بمجال قياس التكلفة، أو الرقابة على عناصر التكاليف لترشيد مسارها والحكم على أداء القائمين على تنفيذها، إذ يتم ذلك من خلال قياس الفروق بين التكلفة الفعلية وما يقابلها من تكاليف معيارية، أو من حيث إرتباط هذه المعلومات بوظيفة تقييم الأداء لإضفاء الثقة والدقة والقابلية للمقارنة والتحليل، أو حتى من حيث إرتباط هذه المعلومات بعملية توفير المدخلات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرار.

(1) حسن حيان، محاضرات في نظرية التكاليف للدراسات العليا، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 2005، ص: 46، على الموقع: [www.jps-dir.net](http://www.jps-dir.net)، 2009/12/12.

(2) أحمد رجب عبد العال وفتحي رزق السوافيري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المقدمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص: 80.

إن تغطية هذه المجالات الأربعة لم يعد كافيا في ظل تجاهل المتغيرات الخارجية، والتي تعد من المستلزمات الأساسية لعملية إتخاذ القرار. لذلك فقد كان التحليل التقليدي للتكاليف لا يأخذ بعين الإعتبار الموقف التنافسي، والذي يعني بدوره قدرة المؤسسة على المنافسة ووضع إستراتيجية خاصة بها تمكنها من التعامل مع صراعات هذه المنافسة. لذلك فإن من أسباب قصور المدخل التقليدي لتحليل التكاليف هو اقتصره على توفير المعلومات الداخلية، الأمر الذي أدى إلى عدم إرتباطه بالتخطيط الإستراتيجي<sup>(1)</sup>.

وقد عبر KAPLAN عن تحفظاته بعدم ملاءمة المعلومات التي يوفرها التحليل التقليدي، كي تعتمد عليها الإدارة لتحقيق ميزة تنافسية، مرجع ذلك في رأيه هو تطوير واتباع العديد من التقنيات الصناعية المستحدثة بعد منتصف السبعينات، وعدم حدوث تطور ملموس في أساليب المحاسبة الإدارية لمواكبة تلك التطورات، فلم توفر المحاسبة الإدارية أساليب مناسبة لقياس وإعداد التقارير للإدارة، عن المعلومات المترتبة عن تطبيق تلك الأساليب مثل : زيادة الإنتاجية أو مستوى الجودة، التخفيض في الفترة اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية، مدى تحسن مرونة المنتج، زيادة المنتج. وتمثل كل هذه المعلومات مصادرا لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات<sup>(2)</sup>.

لقد اتسمت فترة منتصف السبعينات بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة نسبيا في مجال الإدارة الإستراتيجية، أبرزها التحليل الإستراتيجي للتكاليف و أخرى مثل محاسبة تكاليف النشاط، حساب تكاليف الجودة وحساب تكاليف الطاقة. حيث يتمثل العامل المشترك بين هذه الأساليب الحديثة في كونها توفر معلومات عن جوانب الأداء الداخلي للمؤسسات، إضافة إلى المحيط الخارجي، وهي المعلومات التي يجب التركيز عليها لتحقيق النجاح في الأسواق التنافسية الجديدة<sup>(3)</sup>.

## 2- الإنتقادات الموجهة للتحليل التقليدي للتكاليف

لقد وجهت العديد من الإنتقادات للتحليل التقليدي للتكاليف، منها تلك التي وجهها (WILSON, 1992) والمتمثلة أساسا في:<sup>(4)</sup>

- يركز التحليل التقليدي على الأنشطة الإنتاجية ويهمل الأنشطة الفرعية الأخرى.
- يهمل علاقات الإرتباط بين الأنشطة طالما أنه يعتمد بصورة أساسية على تحليل كل نشاط بمفرده.
- يتجاهل الموقف التكاليفي للمنافسين، وهذا يعتبر من أهم عيوبه.

(1) المرجع السابق، ص: 79.

(2) محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، المجلد 21، كلية الإدارة والإقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة الإمارات العربية المتحدة، 2005، ص: 7.

(3) المرجع السابق، ص: 7.

(4) حسن حيان، مرجع سابق، ص: 46-47.

- يعتمد بصورة كبيرة على الأنظمة المحاسبية المتاحة داخل المؤسسة.

وفي هذا السياق يرى (SIMMONDS, 1986) أن المحاسب التقليدي ينشغل بعمليات التسجيل والتحليل، وعرض البيانات المرتبطة بتكلفة الأنشطة القائمة، وهو ما يطلق عليه عملية "توجيه البيانات"، أما المحاسب الإستراتيجي فيركز على "توجيه المعلومات" والتي تبدأ فعلا بتحليل المشكلات و تنتهي بتحليل هيكل القرارات التي تحتاج إلى معلومات ملائمة لإتخاذها<sup>(1)</sup>.

أما (الباز 1987) فينتقد التحليل التقليدي للتكاليف من حيث إعماده على أسلوب التحليل التفاضلي في تحليله لجوانب المشكلة القرارية، على أساس أن هذا الأسلوب يهدف إلى تحديد القرار المناسب في الأجل القصير، دون تحديد واختيار الإستراتيجية المناسبة. ويذكر أن هذا التحليل يعتمد على ملاحظة سلوك التكلفة، وتحليل عائد المساهمة، ودراسة هيكل التمويل ورأس المال العامل، وقياس العائد التفاضلي على ما يتم استثماره من أموال<sup>(2)</sup>.

وفي نفس السياق يرى (COWNS, 1994) عدم ملائمة نظام التكاليف المعيارية للبيئة التنافسية التي تتعايش معها المؤسسة، طالما أن تكلفة المنتج تتحدد في ظل الظروف الحالية والمتاحة لهذه الأخيرة وليس على ضوء درجة المنافسة التي تواجهها<sup>(3)</sup>.

وينعكس تجاهل التحليل التقليدي للتكاليف للرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف سلبيا على صلاحية أدوات هذا التحليل، كما في حال استخدام تحليل العلاقة بين الحجم و التكلفة والربح عند اتخاذ قرار الشراء أو الصنع، حيث لا يمكن الإكتفاء بالرؤية الداخلية للتكاليف من أجل الوصول إلى قرار سليم، بل لابد في هذه الحالة من مقارنة هيكل تكاليف المؤسسة بهيكل التكاليف الخاص بالمنافسين<sup>(4)</sup>.

وبالرغم من الإنتقادات التي وجهت للتحليل التقليدي للتكاليف، فإن ذلك لا يلغي الدور الذي كان يقوم به في تحقيق أهداف المؤسسة، في الفترة التي كان فيها تأثير ظروف عدم التأكد أقل نسبيا مما هو عليه الآن، ما كان يتطلب معلومات أقل مما هو مطلوب حاليا. إلا أنه مع التحول إلى مفهوم السوق العالمية وزيادة تأثير ظروف عدم التأكد، أصبح من الضروري توفر معلومات أكثر، وبالأخص تلك المتعلقة بالأسواق والمنافسين، وهذا ما استدعى اعتماد التحليل الإستراتيجي للتكاليف.

(1) أحمد رجب عبد العال وفحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص: 84.

(2) المرجع السابق، ص: 84.

(3) المرجع السابق، ص: 84.

(4) حسن حيان، مرجع سابق، ص: 47.

## المطلب الثاني: التحليل الإستراتيجي للتكاليف

خلافا لتجاهل التحليل التقليدي للبيئة الخارجية للمؤسسة، فإن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يركز على إحداث توافق بين العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في أداء المؤسسة، إضافة إلى أنه يوضح الطرق التي تستطيع من خلالها هذه الأخيرة تحقيق ميزة تنافسية.

## 1- مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف

تعددت التعاريف الخاصة بالتحليل الإستراتيجي للتكاليف، نظرا لحداثة هذا المفهوم وعدم الإلمام بجميع مقوماته بصورة واضحة بعد، فمثلا تم تعريفه على أنه "تحليل التكاليف الخاصة بالمؤسسة، إضافة إلى التكاليف الخاصة بالمنافسين، حيث تأخذ العناصر الإستراتيجية أهمية خاصة، وتستخدم بيانات التكلفة في تحديد الإستراتيجية الأنسب للمؤسسة، والتي تمكنها من تحقيق مزايا تنافسية"<sup>(1)</sup>.

من خلال هذا التعريف نستنتج أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف عبارة عن استخدام للبيانات التكاليفية، بغرض تحديد وتطوير الإستراتيجيات التي يجب على المؤسسة أن تتبناها، من أجل تحقيق مزايا تنافسية.

كما عرف التحليل الإستراتيجي للتكاليف على أنه "فهم وتحليل التكلفة الخاصة بالمؤسسة، والعمل على مقارنتها بتكلفة المنافسين"<sup>(2)</sup>. أي التركيز على الموقف التكاليفي للمؤسسة مقارنة بمنافسيها، وتحليل هيكل التكلفة لإكتشاف مواطن القصور والعمل على معالجتها.

أما (SHANK & GOVINDARAJAN, 1986) فقد عرفا التحليل الإستراتيجي للتكاليف على أنه "تحديد وتحليل التكاليف والإيرادات المرتبطة بالجوانب الإستراتيجية للقرارات الإدارية، بالإضافة إلى استخدام هذا التحليل في تحديد الإستراتيجية الأنسب للمؤسسة، والتي تمكنها من تحقيق مزايا تنافسية في السوق"<sup>(3)</sup>.

يركز هذا التعريف على تحليل بيانات التكاليف و الإيرادات المترتبة عن القرارات الإدارية السابقة، أي تحليل النتائج الإستراتيجية لهذه القرارات، وتحديد العائد المترتب عنها من أجل تحديد الإستراتيجية المستقبلية للمؤسسة، والتي تمكنها من تحقيق مزايا تنافسية.

لقد أصبح التحول إلى التحليل الإستراتيجي للتكاليف ضرورة حتمية، حتى تستطيع المؤسسة تجنب العديد من عيوب التحليل التقليدي، إضافة إلى كونه الركيزة الأساسية لتحليل التكلفة في المؤسسة التي تتبنى

(1) حسن حيان، مرجع سابق، ص: 47.

(2) المرجع السابق، ص: 47.

(3) أحمد رجب عبد العال وفتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص: 83.

إستراتيجية تنافسية مبنية على الميزة التكاليفية، حيث يأخذ خفض التكلفة إلى أدنى مستوى الأولوية في هذه الحالات.

إضافة إلى ذلك يتميز التحليل الإستراتيجي للتكاليف بسعيه إلى التعرف على المواقف التكاليفية للمنافسين، كما أنه يوضح الطرق التي تستطيع من خلالها المؤسسة تحقيق خفض الإستراتيجي للتكلفة. بناء على ما سبق يمكن تقديم التعريف التالي: "التحليل الإستراتيجي للتكاليف هو نظام منهجي يهدف إلى توفير وتحليل البيانات المالية وغير المالية، الخاصة بالمؤسسة، من خلال توظيف الأدوات التحليلية ذات الإعتبارات الإستراتيجية، بغرض كسب مزايا تنافسية مستمرة في سوق المنتج"<sup>(1)</sup>.

## 2- مقومات التحليل الإستراتيجي للتكاليف

- يمكن بلورة المقومات الأساسية لنجاح منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف في المقومات التالية:<sup>(2)</sup>
- الشمولية والتكامل : وهذا يعني توسيع دائرة التحليل، مما يستلزم ضرورة توافر معلومات دقيقة عن تكلفة المنتج الذي تقدمه المؤسسة، إضافة إلى معلومات عن المنافسين واستراتيجياتهم، وهيكل تكاليفهم، وكفاءة وفاعلية الأداء لديهم، ثم دراسة وتحديد الاختلافات النسبية بين المؤسسة وبين كل منافس رئيسي موجود بالفعل أو متوقع وجوده في المستقبل.
  - القابلية للتحقق : إن التحقق من العلاقات والروابط عبر سلسلة القيمة الكلية للمؤسسة، يعد مطلباً حيوياً يجب الإهتمام به وتوفيره، حتى يمكن لنظام التكاليف أن يقوم بدوره في خدمة ودعم إستراتيجية المؤسسة، وفي تحليل ورقابة التكاليف، سواء أكانت هذه الروابط والعلاقات خارجية، أي مع الموردين والعملاء، أو داخلية بين الأقسام والأنشطة داخل المؤسسة.

## 3- مداخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف

- يؤدي تبني مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف، إلى تحول المؤسسات من الرؤية الداخلية للتكاليف إلى الرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه هذه التكاليف، أي الأخذ بعين الإعتبار تكاليف المنافسين، مما يساعد على تحقيق المنظور الإستراتيجي لخفض التكلفة. ويعتمد التحليل الإستراتيجي للتكاليف على مدخلين يمكن تطبيق أحدهما لتحقيق هذا الأسلوب:
- المدخل الأول يعتمد على التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة.

<sup>(1)</sup> Scott M. SHEMWELL, **A Framework for the Strategic Cost Analysis of Information Technology in the Petroleum Industry**, Hart's PetroSystems World, Hart Publications, MICHIGAN, 1994, p: 14.

<sup>(2)</sup> شوقي السيد فودة، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، مجلد 44، جامعة الإسكندرية، 2007، ص: 209.

- المدخل الثاني : يعتمد على ثلاثة أنواع من التحليل :
- تحليل سلاسل القيمة.
- تحليل مسببات التكلفة.
- تحليل الموقف التنافسي.

#### 4- أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي والتحليل الإستراتيجي للتكاليف

يرى (KAPLAN, 1982) أن التحليل التقليدي يمثل نظاما لتجميع وتبويب وتلخيص وتحليل المعلومات، التي من شأنها مساعدة المديرين في الأنشطة المرتبطة بعملية إتخاذ القرارات والرقابة. ولذلك فإن من أسباب قصور التحليل التقليدي للتكاليف نحو تلبية احتياجات متخذي القرار من المعلومات، هو اقتصار عملية توفير المعلومات على الجزء المرتبط بداخل المؤسسة، الأمر الذي أدى إلى عدم الإرتباط بالتخطيط الإستراتيجي. كما ينتقد (TAYLOR & GRAHAM, 1992) التحليل التقليدي للتكاليف في كونه عملية توفير معلومات داخلية فقط لمتخذي القرار، الأمر الذي يجعلهم يميلون للتركيز على العمليات التشغيلية، دون التوجه للسياسات الضرورية، مما يؤدي إلى تحرك بطيء نسبيا للمؤسسة في مقابل خطوات سريعة تتخذ من طرف المنافسين. وبالطبع فإن سريان مثل هذا الموقف يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة وفقدان الفرص المتاحة.

وفي هذا السياق يرى (SIMMONDS, 1986) أن المحاسب التقليدي ينشغل بعمليات التسجيل والتحليل وعرض البيانات المرتبطة بتكلفة الأنشطة القائمة، أما المحاسب الإستراتيجي فيركز على تحليل المشاكل وتحليل هيكل القرارات التي تحتاج إلى معلومات ملائمة لإتخاذها<sup>(1)</sup>.

وعلى العموم يمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي والتحليل الإستراتيجي فيما يلي:<sup>(2)</sup>

- يركز التحليل التقليدي على العمليات الصناعية ، ويستهدف قياس تكاليف المنتجات والأقسام، ويغفل عن قياس وتحليل الأنشطة المولدة للقيمة، من منظور يتبنى القيمة كما تدركها وتحددها الأسواق.
- يعتبر التحليل الإستراتيجي للتكاليف ذا نطاق أوسع، فهو يهتم بتكاليف المنافسين وبمقارنة الموقف التكاليفي للمؤسسة بالموقف التكاليفي للمنافسين.
- تستخدم بيانات التكلفة في التحليل الإستراتيجي لتطوير الإستراتيجيات الأنسب من أجل كسب مزايا تنافسية.

(1) أحمد رجب عبد العال وفتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص: 80.

(2) حسن حياي، مرجع سابق، ص: 53.

- 
- يعتمد مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف على مفهوم سلاسل القيمة، في حين يعتمد التحليل التقليدي على مفهوم القيمة المضافة.
  - يمتد التحليل الإستراتيجي ليشمل الرؤية الخارجية للتكلفة، بينما يقتصر نطاق التحليل التقليدي على الرؤية الداخلية.
- كما يوضح (SHANK & GOVINDARAJAN,1995) أوجه الإختلاف بين التحليل التقليدي للتكلفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة في الجدول الموالي :

الجدول رقم (1): أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي والتحليل الإستراتيجي

وجه المقارنة	التحليل التقليدي للتكاليف	التحليل الإستراتيجي للتكاليف
ماهو أفضل أسلوب لتحليل التكاليف؟	<ul style="list-style-type: none"> <li>- يتم التحليل وفقا للمنتجات- العملاء- الوظائف.</li> <li>- الإعتماد على النظرة الداخلية للمؤسسة.</li> <li>- الإعتماد على مفهوم القيمة المضافة بصورة أساسية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- يتم التحليل وفقا لمراحل سلسلة القيمة الكلية، والتي تعتبر المؤسسة جزء منها.</li> <li>- التحول من النظرة الداخلية إلى الخارجية.</li> <li>- يعتبر مفهوم القيمة المضافة مفهوما ضيقا ومحدودا لأغراض التحليل.</li> </ul>
ماهو هدف تحليل التكاليف؟	<p>هناك ثلاثة أهداف بصرف النظر عن الإعتبارات الإستراتيجية وهي :</p> <p>القياس، التوجيه والرقابة، المساعدة على إتخاذ القرار من خلال تحليل النتائج.</p>	<p>بالإضافة إلى الأهداف التقليدية، فإن تصميم نظام إدارة التكلفة يتغير وفقا للموقف الإستراتيجي للمؤسسة : سواء اتبعت إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة أو إستراتيجية التمايز.</p>
كيف يمكن تفسير سلوك التكاليف؟	<p>التكلفة هي دالة في حجم الإنتاج : تكلفة متغيرة- تكلفة ثابتة- تكلفة مختلطة.</p>	<p>التكلفة هي دالة في الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة، سواء المتعلقة بالهيكلية التي تساعد على المنافسة، أو بالمهارات الإدارية اللازمة لتنفيذ الخيارات الإستراتيجية، وعليه هناك نوعين من مسببات التكلفة : هيكلية وتنفيذية.</p>

المصدر : John K. SHANK & Vijay GOVINDARAJAN, *la Gestion Stratégique des Coûts*, les éditions : <http://www.cnam.fr/lipsor/dso/articles/fiche/shank.html> Organisation, Paris, 1995, p : 4, sur le site : 25/11/2009.

### المطلب الثالث : دوافع الإنتقال من التحليل التقليدي إلى التحليل الإستراتيجي

في ظل البيئة الاقتصادية الجديدة ولمواجهة المنافسة الشرسة أصبحت المؤسسات مطالبة بإنتاج منتجات متجددة، ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة، إضافة إلى تقديم خدمة للعميل من الدرجة الأولى. وفي

نفس الوقت عليها أن تتمتع بالمرونة اللازمة لمواجهة ظاهرة قصر دورة حياة المنتجات، طلبات العملاء المتجددة نظرا للتنوع الكبير في المنتجات واشتداد المنافسة العالمية. ولقد واجهت بعض المؤسسات العالمية هذه المتطلبات التنافسية باستبدال نظم التسيير التقليدية بنظم حديثة تستجيب لمتطلبات بيئة الأعمال التنافسية. ومن أهم الدوافع التي أدت إلى انتقال المؤسسات من النظم التقليدية إلى الحديثة: تغيرات بيئة الأعمال الحديثة ومحدودية أنظمة التكاليف التقليدية.

### 1- تغيرات بيئة الأعمال الحديثة

قبل بداية السبعينات كانت أغلب مؤسسات الأعمال، خاصة في الدول المتقدمة، تتمتع بقدر غير قليل من الإسترخاء، في بيئة تنافسية "محمية" بتأثير البعد الجغرافي وصعوبات الإتصال أحيانا، وبفضل الحماية الجمركية أحيانا أخرى، مما جعل قدرة الشركات العابرة للقارات على المنافسة في الأسواق المحلية محدودة. في مثل هذه الظروف البيئية لم تكن مؤسسات الأعمال تملك الحافز القوي الذي يدفعها إلى تعظيم كفاءتها وتحسين أدائها الإداري، أو تخفيض تكاليفها، ذلك لأن أي زيادة في التكاليف كان من الممكن نقل عبئها إلى العملاء<sup>(1)</sup>.

لقد كان لتغيرات بيئة الأعمال أثر كبير في التحول من التحليل التقليدي إلى التحليل الإستراتيجي للتكاليف، ومن بين أهم هذه التغيرات:<sup>(2)</sup>

- ظهور المنافسة الكونية وامتدادها إلى قطاع الخدمات.
- قصر دورة حياة المنتجات.
- التركيز على إرضاء العميل.

#### 1.1 ظهور المنافسة الكونية وامتدادها إلى قطاع الخدمات

منذ بداية السبعينات بدأت المؤسسات الصناعية تواجه منافسة حادة من الشركات العابرة للقارات، والتي تقدم منتجات عالية الجودة بأسعار منخفضة. واستطاعت هذه الشركات إنشاء شبكة دولية لتدبير الخامات وتوزيع منتجاتها على نطاق عالمي، بحيث أصبحت الرائدة في الأسواق المحلية التي كانت شبه محصنة قبل بداية هذه الفترة. وقد ساعدها على ذلك التطور المذهل في نظم الإتصالات ووسائل النقل، حيث أصبحت العديد من الصفقات تتم عبر شبكة الأنترنت، مما أدى إلى زيادة السرعة و القدرة على الإتصال بالأسواق في جميع أنحاء العالم. و كنتيجة لذلك أصبحت دول العالم تمثل سوقا واحدة متاحة للجميع، يتأثر بمتغيراتها المنتجون والمستهلكون على حد سواء، مما زاد من حدة المنافسة بين المؤسسات المحلية والأجنبية التي

(1) رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة-التكلفة، الجودة، إدارة الوقت-، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص:22، 23.

(2) المرجع السابق، ص:23.

تعمل في نفس قطاع النشاط، ولم يبق أمامها من سبيل للمحافظة على بقاء حصتها السوقية، سوى تدعيم إمكاناتها وقدراتها لتحقيق مزايا تنافسية.

وأمام هذه التطورات، لم تعد إدارة المؤسسة في حاجة إلى معلومات عن الجوانب الداخلية فحسب، بل امتدت حاجاتها لتشمل البيئة الخارجية ومتغيراتها التي تتميز بسرعة التباين والتلاحق، وكذا معلومات عن مواقف المنافسين ورغبات العملاء، بما يحقق وضعاً تنافسياً أفضل<sup>(1)</sup>.

من جهة أخرى بدأت مؤسسات الخدمات تواجه تغيرات جوهرية في بيئتها التنافسية. فقبل سنوات الثمانينات كانت غالبية مؤسسات الخدمات العاملة في مجال الطيران، المرافق العامة (الكهرباء، الهاتف...)، والخدمات المالية، إما ملكاً للدولة، أو أنها تنشط في سوق منظمة ومحمية بموجب القانون، فيما يعني أنها تعمل في بيئة غير تنافسية، ولهذا لم تكن عرضة لضغوط تنافسية، تجبرها على تحسين جودة وكفاءة عملياتها، أو تحسين الربحية باستبعاد المنتجات التي تحقق خسائر. بل إن هذه الظروف البيئية التي تحكمها قوانين منظمة شكلت حاجزاً يحول دون دخول منافسين أكفاء إلى سوق الخدمات المحلي.

وقد كانت الأسعار تتحدد بما يغطي تكاليف التشغيل ويترك معدلاً للعائد على رأس المال يكون محدداً مسبقاً، ويعني ذلك أن أي زيادة في التكاليف تستوعب تلقائياً بزيادة في أسعار الخدمات. وقد ترتب على ذلك تساؤل الإهتمام بتطوير نظم التكاليف التي تعطي قياساً دقيقاً للتكلفة و ربحية الخدمات المقدمة<sup>(2)</sup>.

لكن خصوصية المؤسسات العمومية وتحرير الأسواق من القوانين الصارمة التي كانت تنظمها وتحميها خلال فترة الثمانينات، غير تماماً المحيط التنافسي الذي تنشط فيه مؤسسات الخدمات، حيث دخل المنافسون إلى الأسواق المحلية، وتعددت المنتجات التي تلبى نفس الحاجة، مما ولد لدى مؤسسات الخدمات الحاجة الضرورية للتركيز على إدارة التكلفة، وتطوير نظم المعلومات الحاسوبية التي تمكنها من فهم تكاليفها، وتحديد موارد ذات ربحية لمنتجاتها، عملائها وأسواقها<sup>(3)</sup>.

## 2.1- قصر دورة حياة المنتجات

تقاس دورة حياة المنتج بالفترة الممتدة بين بداية الإنفاق على مشروع البحث والتطوير الخاص بهذا المنتج، وتاريخ انحسار الطلب عليه تماماً. وترجع أسباب قصر هذه الفترة حالياً إلى سببين أساسيين: أولهما زيادة حدة المنافسة مع رغبة دائمة ومستمرة في كسب مزايا تنافسية، أما السبب الثاني فيرجع إلى تسارع وتيرة الابتكارات التكنولوجية، وما رافقها من تزايد وتنوع رغبات واحتياجات وطلبات العملاء، حيث أصبح لزاماً على المؤسسات التعجيل بإدخال منتجات جديدة إلى السوق. كما أنه وفي العديد من الصناعات تتحدد نسبة

(1) المرجع السابق، ص: 23.

(2) Colin DRURY, Management Accounting for Business Decisions, 2<sup>e</sup> édition, Thomson Learning, LONDON, 2001, p:10.

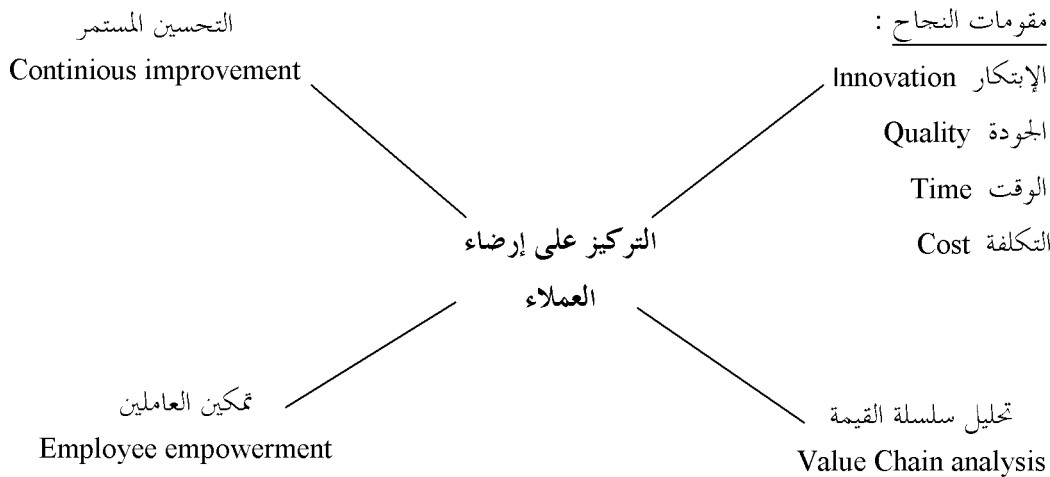
(3) رشيد الجمال، مرجع سابق، ص: 24.

كبيرة من تكاليف دورة حياة المنتج خلال مرحلة التصميم، مما ولد الحاجة إلى توفير المعلومات خلال هذه المرحلة، وذلك لأن أغلب عناصر التكاليف تصبح تكاليف ملزمة منذ مرحلة التصميم، حيث لا يمكن التحكم فيها أو تقليصها مستقبلاً.

و لضمان نجاح المؤسسة في مواجهة منافسيها، يجب أن تمتلك من الأدوات والطرق ما يمكنها من إدارة تكاليفها بكفاءة خلال مرحلة التصميم، كما يجب أن تمتلك القدرة على الإستجابة السريعة لمتطلبات العملاء المختلفة والمتغيرة، فضلاً عن إمكانية تقليص الفترة اللازمة لطرح منتج جديد أو محسن في الأسواق<sup>(1)</sup>.

### 3.1- التركيز على إرضاء العملاء

يعتبر إرضاء العميل من أهم مظاهر بيئة الأعمال الحديثة، فإذا أرادت المؤسسة أن تتعايش مع هذه البيئة، فهي مطالبة أن تضع نصب عينيها إرضاء العميل كهدف مقدم على ما سواه بصفة مطلقة، بحيث يلعب هذا الهدف دور المحرك لكافة أنشطة المؤسسة وأساليبها الإدارية<sup>(2)</sup>. و الشكل التالي يوضح تصوراً للعلاقة بين إرضاء العميل والأساليب الإدارية لتحقيق هذا الإرضاء.



### الشكل رقم (1): التركيز على إرضاء العميل

المصدر: رشيد الجمال، مصدر سابق، ص:26

يتضح من الشكل أنه ينبغي على المؤسسة أن تركز على مقومات النجاح الرئيسية لإرضاء عملائها، والمتمثلة في: الجودة، الوقت، الإبتكار والتحديد، التكلفة، إضافة إلى تبنيها أساليب أو استحداثها لمداخل إدارية جديدة منها: التحسين المستمر، تأهيل وتفويض العاملين، تحليل سلسلة القيمة.

<sup>(1)</sup> Colin DRURY, Op.Cit, p :10.

<sup>(2)</sup> رشيد الجمال، مرجع سابق، ص:25.

فإذا أرادت المؤسسة تقديم منتجات ذات سعر تنافسي، عليها أن تقوم بإدارة تكاليفها بفعالية، وحتى تتمكن من ذلك يجب أن يتوفر لديها نظام تكاليف يعطي معلومات دقيقة وصحيحة، حتى تكون قرارات التسعير المتخذة رشيدة<sup>(1)</sup>.

إضافة إلى التكلفة المنخفضة يطالب العملاء بالجودة العالية للمنتجات والخدمات، واستجابة لذلك ركزت العديد من المؤسسات على إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management. كما أن العملاء يولون قيمة كبيرة للسرعة في الحصول على متطلباتهم من منتجات وخدمات، وكحل لهذه الإشكالية إعتمدت المؤسسات نظام الإنتاج في الوقت المحدد Just In Time.

ويتمثل أهم عامل من عوامل النجاح في الابتكار والتجديد، إذ أن التدفق المستمر للمنتجات والخدمات المتجددة ضروري جدا لإستمرارية نجاح المؤسسة. لذلك تلجأ هذه الأخيرة إلى إنشاء آلية ثابتة ومستقرة، تعطي تدفقا نظاميا متلاحقا لمنتجات حديثة مبتكرة، وأيضا إلى ضم مقاييس أداء تركز على المرونة في تلبية متطلبات العملاء السريعة التغير والتطور. ومقاييس المرونة هنا هي : الزمن الذي يستغرقه إطلاق منتج جديد، طول فترة التطوير، السرعة في تغيير تشكيلة المنتجات. أما مقاييس التجديد و الابتكار فتتمثل في مقارنة الخصائص الأساسية لمنتجات المؤسسة مع الخصائص الأساسية للمنتجات المنافسة، إضافة إلى المعلومات الناتجة عن التغذية العكسية بخصوص مدى رضا العملاء عن المنتجات الجديدة وخصائصها المبتكرة.

كما يظهر الشكل السابق أيضا أن المؤسسة تحاول إرضاء عملائها بتبني فلسفة التحسين المستمر، والتي بدورها خلقت حالة من البحث الدؤوب عن مستويات أفضل للأداء، وقد وجد في العديد من المؤسسات أن العمال الذين يملكون المعلومات الملائمة عن العملية الإنتاجية، يستطيعون تحقيق التحسين المستمر لمخرجات هذه العملية. من هنا ظهرت الحاجة إلى ما يسمى تأهيل العاملين وتفويضهم والسماح لهم باتخاذ بعض القرارات دون الرجوع إلى رؤسائهم، من خلال منحهم المعلومات المناسبة مقدما، وهذا ما مكّنهم من الإستجابة السريعة للعملاء، زيادة مرونة العمليات والتركيز على التحسين المستمر.

كما أن الإهتمام بتحليل سلسلة القيمة يعتبر أداة لزيادة درجة إرضاء العميل، وإدارة التكاليف بفعالية. حيث أن سلسلة القيمة هي ربط بين الأنشطة التي تخلق القيمة، بداية من المصادر الأساسية للمادة الأولية وحتى تقديم المنتج للعميل. وتساعد الأجزاء المكونة لسلسلة القيمة مع بعضها في إرضاء العميل بشكل أفضل<sup>(2)</sup>.

(1) Colin DRURY, Op.Cit, p :12.

(2) Idem, pp :12-14.

## 2- محدودية أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة

كما أشرنا إليه سابقا، فإن أنظمة التكاليف التقليدية أصبحت عاجزة عن توفير المعلومات اللازمة، والتي تتلاءم مع متطلبات بيئة الأعمال التنافسية. كما أثرت شكوك حول مدى دقة المعلومات التي توفرها الأنظمة التقليدية، والتي قد تكون مظلمة لمتخذي القرار. ذلك أن النظام التقليدي للتكلفة لا يأخذ بعين الاعتبار الجوانب الخارجية للمؤسسة، والتي أصبح لها تأثير كبير على هيكل وسلوك التكاليف، وبهذا أصبح لنظام التكلفة في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة دورا استراتيجيا، إذ يتم الإعتماد على المعلومات التي يوفرها في إتخاذ القرارات ذات الطابع الإستراتيجي<sup>(1)</sup>.

ولقد أشار (COOPER & KAPLAN, 1988) إلى أن الإدارة تقوم باتخاذ القرارات بناء على معلومات مضللة عن التكاليف في ظل النظام التقليدي، مما قد يترتب عنه نتائج سلبية تؤدي في النهاية إلى ضعف المركز التنافسي للمؤسسة<sup>(2)</sup>.

كما أدت المتغيرات الاقتصادية إلى إجبار العديد من المؤسسات على إعادة النظر في نظام تكاليفها، وذلك بهدف تطويره بما يتلاءم ومتطلبات البيئة الحديثة، وسنعرض أهم جوانب محدودية النظام التقليدي مقارنة بالنظام الإستراتيجي في الجدول الموالي :

(1) Norbert GUEDJ, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3<sup>ème</sup> édition, édition d'Organisation, PARIS, 2001, p :185.

(2) رشيد الجمال، مرجع سابق، ص:28.

الجدول رقم (2) : مقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية وأنظمة التكاليف الإستراتيجية

وجه المقارنة	أنظمة التكاليف التقليدية	نظام التكاليف الإستراتيجي
1- الهدف	<ul style="list-style-type: none"> <li>- قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها مع التكاليف المعيارية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الإستراتيجية.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الرقابة على عمليات الإنتاج لمنع الإسراف أو الضياع في كافة الأنشطة، مع استخدام مؤشرات مالية لضمان تحقيق خفض التكلفة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الضياع و الإسراف، مع التركيز على خفض التكلفة ولكن باستخدام مؤشرات غير مالية مثل : الجودة، الوقت، إرضاء العميل،....</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- توفير معلومات عن الجوانب الداخلية للمؤسسة لخدمة الإدارة، وعدم توفر مصدر للمعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات الإستراتيجية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مع ازدياد حدة المنافسة أصبحت المؤسسة مجبرة على الإنتاج بتكلفة منخفضة مع مراعاة جوانب الجودة، وبالتالي ضرورة توفر معلومات تساعد على ترشيد القرارات الإستراتيجية، خاصة في مجال التكلفة والجودة.</li> </ul>
2- هيكل التكلفة	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تبويب التكاليف إلى : ثابتة ومتغيرة، مباشرة وغير مباشرة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- نظرا لإنخفاض حجم عنصر العمل، وارتفاع درجة المكننة ( الآلية )، ونتيجة لتضاؤل نسبة التكاليف المتغيرة مقارنة بالتكاليف الثابتة، أصبح من الضروري التوجه نحو تبويب التكاليف وفقا لإرتباطها بالأنشطة (ABC) Activity Based Costing والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو للمؤسسة ككل (المقاولة من الباطن).</li> </ul>

<p>التوجه نحو إدارة التكلفة، والعمل على تخفيضها بشكل مستمر.</p>	<p>التركيز على مقارنة النتائج المتوصل إليها مع معيار تم ضبطه من قبل، وتحليل الإنحرافات، والقيام بإجراءات تصحيحية لضمان توافق النتائج المستقبلية مع النتائج المقدرة. أي أن الهدف هو الوصول إلى التكلفة المعيارية (المقدرة) دون محاولة تخفيضها.</p>	<p>3- مراقبة التكاليف</p>
<p>مالية وغير مالية.</p>	<p>مالية بالدرجة الأولى.</p>	<p>4- طبيعة المدخلات والمخرجات</p>
<p>استراتيجي طويل المدى.</p>	<p>تشغيلي قصير المدى.</p>	<p>5- التوجه</p>
<p>متابعة التكاليف خلال كامل دورة حياة المنتج، مع التركيز على مرحلة التصميم، حيث أن 80% من تكاليف المنتج تتحدد خلال هذه المرحلة.</p>	<p>مراقبة التكاليف بعد تحملها، أي في مرحلة التصنيع من دورة حياة المنتج.</p>	<p>6- المرحلة التي تتم فيها مراقبة التكاليف</p>
<p>وسيلة للتعامل مع المنافسة من خلال توفير معلومات عن المنافسين، وهيكل التكلفة لديهم واستراتيجياتهم.</p>	<p>تجاهل ظروف المنافسة، وعدم الإهتمام بتغيرات محيط المؤسسة.</p>	<p>7- العلاقة مع المنافسة</p>
<p>تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف حسب الأنشطة، تحليل الميزة التنافسية، وغيرها من الأدوات التحليلية.</p>	<p>قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها مع التكاليف المعيارية.</p>	<p>8- أدوات التحليل</p>

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على : محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سابق، ص: 20 ،

Colin DRURY, Op.Cit., p: 455-456 ،Norbert GUEDJ, Op.Cit., pp:185-190

نستخلص من الجدول السابق أن الأنظمة التقليدية للتكاليف لا تأخذ بعين الإعتبار الجوانب الخارجية للمؤسسة، والتي أصبح لها تأثير كبير على الموقف التنافسي، كما أن انشغال التحليل التقليدي بتوفير بيانات عن جوانب الأداء الداخلي للمؤسسة يجعل من القرارات المتخذة صالحة للمدى القصير فقط، مما يؤثر مستقبلا على استمرارية المؤسسة. في حين أن التحليل الإستراتيجي يهدف إلى تحديد مدى مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق إستراتيجية المؤسسة، وهو يعتمد على تحليل عوامل البيئة الداخلية والخارجية، أي أنه يهتم بعنصر المنافسة والنظرة الإستراتيجية طويلة المدى.

مما سبق يتضح جليا أن التحليل التقليدي لا يتلاءم ومتطلبات بيئة الأعمال التنافسية، وهذا تأكيدا لصحة الفرضية الأولى والتي تنص على أن : التحليل التقليدي للتكاليف لا يستجيب لمتطلبات البيئة الإقتصادية الحالية.

### المبحث الثاني: مدخل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة

ظهرت في نهاية القرن العشرين، العديد من المتغيرات الدولية منها : ثورة تكنولوجيا التصنيع، ثورة المعلومات والإتفاقيات الإقتصادية العالمية، هذه المتغيرات أثارت العديد من التساؤلات حول قدرة نظم التكاليف التقليدية على الوفاء باحتياجات الإدارة الحديثة. ومع تزايد حدة المنافسة العالمية، وسعي المؤسسات نحو الحصول على مزايا تنافسية تساعدها على الإستمرار في الأسواق، أصبح لابد من توفر نظام جديد للتكاليف يغطي القصور الذي يعاني منه النظام التقليدي<sup>(1)</sup>.

#### المطلب الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة

لا شك أن صدارة المؤسسات اليابانية في مجال التصنيع على المستوى العالمي لم تأتي من فراغ، بل هي نتاج جهود مكثفة للتطوير والتحسين، وكذا تبني وصناعة التكنولوجيا، والأهم من التكنولوجيا العلوم. وقد كان من أهم عوامل تقدم الصناعة اليابانية، ولا سيما صناعة السيارات، هو تبني بعض المداخل الإدارية الناجحة، كمدخل التكلفة المستهدفة، والذي لا يعد في وقتنا الحاضر مجرد أسلوب إداري حديث فحسب، بل هو ضرورة للبقاء ومواجهة المنافسة الشرسة، التي أصبحت من سمات السوق المعاصر<sup>(2)</sup>.

(1) أحمد حسين علي حسين، إمخاسية الإدارية المقدمية، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص: 92 .

(2) محمود منصور شبل موسى، ماهية التكاليف المستهدفة، بحث مقدم للدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، 2009/2008، ص: 2، على الموقع :

## 1- نظرة تاريخية لأسلوب التكلفة المستهدفة

بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولا في اليابان خلال عام 1960، حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية، وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجهها تلك الصناعات. حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها : هندسة القيمة، وتحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية.

وقد ظهر أسلوب هندسة القيمة في شركة General Electric الأمريكية بعد نهاية الحرب العالمية الثانية، وذلك كأسلوب هندسي منظم، يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وأسفرت التجارب العلمية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فعالية عالية، ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلة في تركيبه. ثم تطور هذا الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية، مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى. واليوم أصبحت هناك نسبة كبيرة من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب مثل : صناعة السيارات، الأدوات الكهرومترية، الإلكترونيات وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة، ونجد أن معظم المؤسسات اليابانية العملاقة مثل : CANON, SONY, NISSAN, TOYOTA تستخدم هذا الأسلوب<sup>(1)</sup>.

أما مفهوم التكلفة المستهدفة فقد ظهر عام 1973 في اليابان، وطبق في 42 شركة صناعية حققت قدرات إضافية على إكتساب أسواق جديدة، مع تحقيق مزايا تنافسية عديدة خاصة في الجوانب المتعلقة بالتكلفة والجودة والسعر، نظرا لما تتطلبه المنافسة العالمية في الوقت الحاضر، من القدرة على تحقيق التوازن بين الأبعاد الثلاثة للمثلث الإستراتيجي للمنافسة "التكلفة-الجودة-التوقيت". ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة الأداة القادرة على تحقيق هذا التوازن. لذلك حتى تستطيع المؤسسة تحقيق سعر تنافسي، إلى جانب القدرة على توليد العائد المقبول في البيئة التنافسية حاليا، كان من الضروري اللجوء إلى أسلوب التكلفة المستهدفة<sup>(2)</sup>.

هذا وقد استخدم اليابانيون أسلوب التكلفة المستهدفة لما يقرب من ثلاثين عاما، باعتباره سلاحا إستراتيجيا لإدارة التكاليف. وبالرغم من ذلك فإن المسيرين خارج اليابان لم تكن لديهم المعرفة الكافية، التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا الأسلوب، فقد كان الإعتقاد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يحتوي على جملة "نظام تكاليف" Costing، فهو يناقش موضوعا خاصا بعمل المحاسبين، وبالتالي فهو خارج نطاق

(1) حسن محمد عيسى، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، جامعة عين شمس، القاهرة، بدون عام نشر، ص:15.

(2) أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص: 92.

إهتمامهم، فلم يكن هؤلاء المسيرين على علم، حتى فترة ليست بالبعيدة، أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو مدخل شامل لإدارة التكاليف والأرباح<sup>(1)</sup>.

وقد تطورت المقالات والمنشورات التي تركز على التكلفة المستهدفة بشكل بطيء خلال سنوات الثمانينات في اليابان، لكنها لم تكن معروفة كثيرا خارج هذا البلد. حيث نشر أول مرجع حول إدارة التكلفة المستهدفة سنة 1977 من قبل TANAKA، وقد هيمن الباحثون اليابانيون على هذا المجال لفترة طويلة، إلا أن العديد من الكتابات الإنجليزية من قبل الباحثين اليابانيين، جلبت الغربيين لهذا المجال<sup>(2)</sup>.

وقد كان HIROMOTO أول من كتب حول التكلفة المستهدفة بالإنجليزية سنة 1988، تبعه بعد ذلك SAKURAI سنة 1989. حيث عرف HIROMOTO التكلفة المستهدفة على أنها واحدة من تقنيات إدارة التكلفة الخفية، التي تستعملها المؤسسات اليابانية لضمان التوافق بين إستراتيجيتها وبرامجها لتخفيض التكاليف، في حين قام SAKURAI بوصف أهم خطوات الطريقة في مؤسسة واحدة، لكن لم يضعها في سياق الإستراتيجية<sup>(3)</sup>.

وبدأ أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة Target Cost Management يتطور بشكل كبير في أواخر الثمانينات، حيث كان الهدف منه أن يصبح بديلا لأسلوب المحاسبة عن تكاليف النشاط Activity Based Costing، الذي استحوذ على قدر من الشهرة و الإهتمام. ويرى مؤيدوا أسلوب التكلفة المستهدفة أنه يتمتع بالعديد من الخصائص التي تميزه عن الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، لأنه يركز على الإدارة الفعالة للتكاليف الكلية Effective Total Cost Management<sup>(4)</sup>.

## 2- دوافع التحول من النظم التقليدية للتكاليف إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

تبدأ الطريقة التقليدية لتطوير المنتج بالتصميم الأولي، ويكون ذلك في قسم البحث والتطوير للمؤسسة. ويمكن أن تأتي الفكرة المبدئية للمنتج من السوق، كما يمكن أن تنحدر من جهودات التطوير داخل المؤسسة. وبعد التصميم الأولي يتحدد السعر بجمع كل التكاليف وإضافة هامش الربح المرغوب تحقيقه، ولن يتم اختبار ما إن كان هذا السعر مقبولا في السوق إلا عند الدخول الفعلي للمنتج إلى السوق وعرضه على العملاء المحتملين، فإذا كان هذا السعر أكبر من السعر الذي يمكن أن يبلغه المنتج في السوق، سيتم إعادة تصميمه إلى أن يصبح بالإمكان الوصول إلى سعر السوق، أو يتم التخلي عن هذا المنتج نهائيا.

(1) Shahid ANSARI & al, **A Template For Implementing Target Costing**, Cost Management, Vol 20, Iss 5, New York, 2006, p :20.

(2) Yutaka KATO & Eisuke YOSHIDA, **Target Cost Management and Organization Theories**, Managemen Accounting Workshop, Kobe University, Hyōgo, JAPAN, 1998, p :2.

(3) Robin COOPER & Regine SLAGMULDER, **Factor Influencing The Target Costing process : Lesson From Japaness Practice**, Management Accounting, New York, 1997, p :2.

(4) محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سابق، ص:18.

إلا أن إعادة تصميم المنتج بتكلفة أقل يعتبر أمرا صعبا، بما أن معظم التكاليف، والتي تتضمن المواد الأولية، التصنيع، التسويق والتوزيع، تتحدد أثناء مرحلة التصميم الأولي. وتشير التقديرات إلى أن 70% إلى 80% من تكاليف المنتج تعتبر منيعة بعد مرحلة التصميم، أي أن فرص تخفيض التكاليف تصبح ضئيلة جدا بعد هذه المرحلة، وهذا من أهم أوجه القصور في المدخل التقليدي للتكلفة<sup>(1)</sup>.

وخلافا للطريقة التقليدية للتسعير على أساس التكلفة، يحاول أسلوب التكلفة المستهدفة أن يعالج مسألة التسعير بإدخال سعر المنتج في الصورة قبل أن يتم تصميمه ووضع النماذج الأولية له، وبذلك فهو يحاول تحريك التكلفة مبكرا في مرحلة تطوير المنتج<sup>(2)</sup>. و الجدول التالي يوضح أهم الفروقات بين أسلوب التكلفة المستهدفة و أسلوب التكلفة التقليدية.

الجدول رقم (3) : مقارنة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة التقليدية

أسلوب التكلفة المستهدفة	أسلوب التكلفة التقليدية
- اعتبارات السوق التنافسية تتحكم في تخطيط التكلفة.	- اعتبارات السوق هي جزء من تخطيط التكلفة.
- سعر البيع يساهم في تحديد التكاليف.	- التكاليف تساهم في تحديد سعر البيع.
- أساليب خفض التكلفة تعتمد على عمليات تصميم المنتج ومراحل تصنيعه.	- تطبيق أساليب خفض التكلفة للقضاء على عوامل الإسراف والضياع والتالف وضعف الإنتاجية.
- يتم إشراك الموردين في المراحل المبكرة من التصميم.	- يتم إشراك الموردين بعد إتمام عملية الإنتاج.
- الهدف هو خفض تكلفة ملكية المنتج بالنسبة للعميل.	- الهدف هو خفض سعر البيع الذي يسدده العميل.
- هناك تداخل كبير بين سلسلة القيمة وعملية تخطيط التكلفة.	- لا توجد علاقة بين سلسلة القيمة وتخطيط التكلفة.

المصدر : حسن محمد عيسى، مرجع سابق، ص: 25

<sup>(1)</sup> Helmut HERGETH, **Target Costing in the Textile Complex**, Journal of Textile and Apparel. Technology and Management (JTATM), volume 2, Iss IV, North Carolina State University, 2002, p :1,2 , sur le site : <http://www.tx.ncsu.edu/jtatm/>, le : 18/12/2009

<sup>(2)</sup> Idem, p :2.

من معطيات الجدول يتضح بأن أهم الأسباب التي دفعت المؤسسات إلى الإلتجاء نحو أسلوب التكلفة المستهدفة، هي العيوب التي شابت النظم التقليدية، فأدت إلى صرف النظر عنها، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق، يتم تخفيضه إلى أقل قدر ممكن. في حين نرى أن أسلوب التكلفة المستهدفة قد عالج الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولاً، ثم تحديد هامش الربح المخطط تحقيقه، والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها، وعلى ذلك يتم إجراء الإختبارات والتصميمات على المنتج من أجل الوصول إلى التكلفة المسموح بها فقط<sup>(1)</sup>.

ولذلك فإن التكاليف المستهدفة تحدد التكاليف المسموح بها، والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتجات. فالتكاليف المستهدفة تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق، كما أثبتت العديد من الدراسات التي أجريت، أن تطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى تحسين الموقف التنافسي للمؤسسة، وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق. حيث أن البيئة التنافسية لا تحمل الخطأ أو التأخير. فالتكلفة المستهدفة ببساطة هي تكلفة المنتج الواجب تحقيقها، وهي تكلفة مفروضة من طرف الإدارة على مصممي هذا المنتج، وذلك بالتعاون مع وظيفة التسويق التي تستطيع تحديد مستوى سعر البيع حتى يكون المنتج تنافسياً<sup>(2)</sup>.

لقد أصبح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالغ الأهمية في الوقت الحاضر، لما يحتويه من نقاط تفوق على أسلوب التكلفة التقليدية، هذه النقاط تتناسب و بيئة الأعمال الحديثة، والتي من أهم الملامح الأساسية لها نجد: (3)

- العملاء : أصبح إرضاء العميل من أولويات المؤسسات في الوقت الحاضر، فالعميل حالياً أكثر وعياً بخصائص المنتجات المختلفة، والأسواق التي تباع فيها هذه المنتجات، مما زاد من تنوع متطلباته من السلع والخدمات، وزاد من توقعاته المستقبلية لما يجب أن تكون عليه هذه السلع والخدمات.
- المنتجات : لا بد من التجديد والتغيير والإبتكار في المنتجات التي تقدمها المؤسسة لعملائها، وذلك لتحقيق هدفين معاً، أولهما هو إرضاء العميل، والآخر هو المحافظة على هذا العميل كهدف إستراتيجي في بيئة تنافسية شديدة القوة.

(1) طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، بحث مقدم للدراسات العليا، كلية إدارة الأعمال والإقتصاد، جامعة

الحسين بن طلال، عمان، 2008/2009، ص:9، على الموقع: [www.jps-dir.net](http://www.jps-dir.net)، 2009/11/10

(2) Norbert GUEDJ, Op.Cit., pp :225,227.

(3) أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص:13.

- الأسواق : إن مصطلح السوق حاليا يقصد به العالم كله، فقد أصبحت المنتجات تتداول في أسواق عالمية كبيرة، بفضل التقدم التكنولوجي وتحرير التجارة وسرعة الإتصالات.
- المنافسة : إن البيئة العالمية حاليا هي بيئة تنافسية، لا توجد بها إمكانية لرفع سعر المنتجات المباعة، وهي بيئة سريعة التغير بسبب التطور التكنولوجي السريع، إضافة إلى كونها بيئة متزايدة الطلب بسبب وجود العميل الواعي الذي يطلب منتجا بجودة عالية وبسعر مناسب.
- التكنولوجيا : انصبت ثمار التقدم التكنولوجي على وسائل الإنتاج، فظهرت أساليب تؤدي إلى خفض التكلفة منها : نظام الإنتاج المرن، نظام الإنتاج في الوقت المحدد وإدارة الجودة الشاملة.

### 3- الأفكار الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة

إن تطوير أسلوب التكلفة المستهدفة يندرج ضمن منهجية تسيير إستراتيجي للمنتجات. هذه المقاربة تأخذ بعين الإعتبار جميع مراحل دورة حياة المنتج، وبصورة خاصة مرحلة التصميم. ويرى (ALAZARD, 2001) أن وضع هذه الطريقة حيز التنفيذ يتطلب وجود قدرات ومهارات معرفية داخل المؤسسة في مجال التصميم الإستراتيجي للمنتجات، حيث ينطلق في تحليله من بديهية أن المنتجات هي مصدر ربحية المؤسسة، وأن هذه الربحية تكون محددة خلال مراحل تصميم المنتج، وعليه فهو يحدد الأفكار والمبادئ الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة، ويرى أنها تركز على النقاط التالية:<sup>(1)</sup>

- الهيمنة الخلفية لدورة حياة المنتج.
- إستنفاد جميع الإمكانيات لتحسين المنتج.
- ضرورة تسيير التغيير.

أما (LORINO, 1995 & 2001) فيؤكد على أن الفكرة الرئيسية لأسلوب التكلفة المستهدفة، تكمن في العلاقة بين مرحلة ما قبل دورة حياة المنتج، أي هيمنة المراحل الأولى لدورة حياة المنتج، والتكلفة النهائية للمنتج<sup>(2)</sup>.

#### أ- الهيمنة الخلفية لدورة حياة المنتج (مرحلة التصميم)

يرى العديد من الباحثين أن حوالي 80% من تكاليف دورة حياة المنتج تتحدد أثناء مرحلة التصميم، في حين أن هذه النسبة من التكاليف، لن يتم تحملها فعليا إلا بعد إطلاق الوحدة الأولى من المنتج في السوق<sup>(3)</sup>. ومنه نستخلص مايلي:

(1) Claude ALAZARD & Sabine SEPARI, Contrôle de Gestion DECF, épreuve n°7, 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, PARIS, 2001, p :632.

(2) René DEMEESTERE & al, Contrôle de Gestion et pilotage de l'entreprise, 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, PARIS, 2006, p :292.

(3) Claude ALAZARD & Sabine SEPARI, Op.Cit , p :632.

- إن أغلبية التكاليف الفعلية للمنتج (الإنتاج والتوزيع) تكون مرتبطة بعوامل الجودة المقترحة خلال مرحلة التصميم، هذا يعني أن خيارات التصميم هي التي تحدد الفعالية المستقبلية للمنتج في السوق. وعليه يكون من السهل التحكم في التكاليف طالما أن العوامل الهيكلية للتصميم لم تتحدد بعد، بمعنى آخر، وكما لاحظ (Morgan MALCOM, 1993) : «إنه من السهل وضع تصميم اقتصادي design out costs وذلك قبل البدء في العملية الإنتاجية، على أن نقوم برقابة اقتصادية control out costs خلال مرحلة الإنتاج»<sup>(1)</sup>.
- إن نشاط التصميم يساعد على إدراج كل التكاليف المحتملة مستقبلا خلال دورة حياة المنتج، أي أن النتائج الحالية لا تأخذ بعين الإعتبار سوى الإستهلاكات المحدودة خلال مرحلة التصميم، في حين أن هذه المرحلة تدرج كل التكاليف التشغيلية المستقبلية، فهي إذا تعطي النتائج المرجوة والمتنظرة للإختيارات المتتقة خلال مرحلة التصميم<sup>(2)</sup>.
- إذا من الواجب التحكم في تسيير نشاط التصميم، مع مراقبة دائمة ومستمرة لجميع مراحل دورة حياة المنتج، حيث تصبح التكلفة لغة التواصل بين مختلف مراحل دورة حياة المنتج.
- إن التركيز على مرحلة التصميم، والتي تسبق دورة حياة المنتج، أصبح أكثر أهمية من مراقبة ما يحدث للمنتج خلال دورة حياته، وهذا ما أكد عليه (Takao TANAKA, 1993) : « إن جهود التحسين المستمر للتكلفة -Kaizen- أصبحت تقدم فرصا أقل للربح، والمسирون اليابانيون أصبحوا أكثر قناعة أن هناك احتمالا أكبر لتخفيض التكاليف خلال مراحل البحث والتطوير وتصميم المنتج، أكثر من مرحلة الإنتاج»<sup>(3)</sup>.

#### ب- إستنفاد جميع الإمكانيات لتحسين المنتج

إن المؤسسات الإنتاجية الحديثة قامت بتجديد كل العمليات الإنتاجية واللوجيستية، كما أن اعتماد طريقة الإنتاج في الوقت المحدد Just In Time وكذا طريقة الجودة الشاملة Total Quality Management، سمح بتحقيق مكاسب إنتاجية معتبرة، غير أن طاقات تطوير الإنتاج أصبحت تبدو هامشية ومستنفذة، لذا يجب البحث عن مصادر أخرى تمكن المؤسسة من تحسين العملية الإنتاجية.

إن هذه الملاحظة غيرت جذريا النظرة إلى نشاط تصميم المنتج، ذلك أن إخضاع المنتج لمختلف العمليات الروتينية مثل التخزين، النقل والتحويل، يجعل منه قاعدة لعمليات غير روتينية، تساعد على تطويره من خلال تكوين قاعدة معلوماتية خاصة بكل منتج، تساعد على تطوير أفكار تكنولوجية جديدة، وبالتالي

(1) René DEMEESTERE & al, Op.Cit., p :292,293.

(2) Claude ALAZARD & Sabine SEPARI, Op.Cit , p :632.

(3) René DEMEESTERE & al, Op.Cit., p :293.

خيارات تصميم جديدة. إن خيارات التصميم هذه تخضع لمتطلبات السوق : فالمنتج إذا هو عبارة عن ناقل للمعلومة نحو السوق وحامل للقيمة نحو الزبون (1).

### ج - ضرورة تسيير التغيير

إن المتغيرات السوقية، والمتمثلة في الطلب، القيمة المتوقعة للمنتج في السوق، رضا الزبائن، رد فعل السوق بعد إطلاق المنتج، قد تغيرت بصورة كبيرة وأصبحت مفروضة من السوق بشكل أكبر، كما أن تغيراتها تكون غير متوقعة وصعبة التحكم، فهي لا تمثل عوامل جيدة لتسيير التغيير. كما أن أسعار البيع تفرض هي الأخرى في السوق، والأرباح المتوقعة والمتظرة من المنتج تخضع لإختيارات تسيير المحفظة الإستراتيجية. إذا فإن المتغير الحقيقي لتسيير التغيير هو التكلفة والتي أضحت تمثل العامل المستهدف الذي تحقق من خلاله المؤسسة أهدافها الإستراتيجية (2).

### 4- مفهوم التكلفة المستهدفة

لا يوجد هناك اتفاق بين الباحثين بخصوص تعريف محدد للتكلفة المستهدفة، إذ أن هناك العديد من التعاريف والمفاهيم المتباينة، والتي تعكس وجهات نظر مختلفة، وبما أن التكلفة المستهدفة ظهرت أولاً في اليابان، فإنه من المناسب البدء بتقديم تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين والتي تعرفها بأنها : "عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة، وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج، وسعره وشروط توزيعه، وغير ذلك من الأهداف المتعلقة به، والتي تمكن المنظمة من تحقيق إستراتيجيتها للربح، على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج، وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء" (3). يشير هذا التعريف إلى صلب التكلفة المستهدفة، وهو تحديد تكاليف دورة حياة المنتج خلال مرحلة التخطيط، مع التركيز على جوانب الجودة، وإرضاء رغبات الزبائن.

في حين تعرف التكلفة المستهدفة من قبل (SAKURAI, 1989) على أنها: "أداة لإدارة التكاليف، تسمح بتخفيض التكلفة الكلية للمنتج على كامل دورة حياته، بمساعدة أقسام الإنتاج، البحث والتطوير، التسويق والمحاسبة" (4). حيث يركز SAKURAI من خلال هذا التعريف على ضرورة التعاون بين عدة أقسام داخل المؤسسة من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة.

أما (Takao TANAKA, 1993) فيعتبر: "التكلفة المستهدفة هي الجهد المبذول خلال مراحل التخطيط والتطوير، من أجل بلوغ هدف تكاليفي محدد من طرف الإدارة، ويستعمل هذا الجهد لامتصاص

(1) Claude ALAZARD & Sabine SEPARI, Op.Cit , p :632,633.

(2) Idem , p :633.

(3) محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سابق، ص:19.

(4) Claude ALAZARD & Sabine SEPARI, Op.Cit , p :634.

الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة، بأفضل تصميم وأفضل خصائص للمنتج، والهدف النهائي هو السماح للمنتج بتحقيق ربح خلال كامل حياته التجارية"<sup>(1)</sup>. وعليه فالتكلفة المستهدفة حسب منظور Takao TANAKA هي طريقة للتسيير.

أما (Robin COOPER, 1995) فيرى بأن: "موضوع التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة الإنتاج لمنتج ما، بحيث يحقق هذا الأخير عند بيعه هامش الربح المرغوب"<sup>(2)</sup>. فمن خلال هذا التعريف تظهر التكلفة المستهدفة ك تقنية لحساب تكلفة إنتاج المنتج (إقتصارها فقط على تكلفة الإنتاج).

أما النظرة الأوسع فهي اعتبار التكلفة المستهدفة كنظام إستراتيجي لتسيير التكاليف وتخطيط الأرباح، كما يظهر ذلك في تعريف المجلس الإستشاري للتصنيع الدولي المتقدم CAM-I: "التكلفة المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع، يهتم بالعميل ويركز على تصميم المنتج، مع وجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام، ويتيح هذا الأخير ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج واستمرارها خلال دورة حياته، وذلك من خلال التعامل النشط والإدماج الفعال لسلسلة القيمة الكلية"<sup>(3)</sup>. فهذا التعريف يعتبر التكلفة المستهدفة كأداة إستراتيجية للمؤسسة، تدمج السوق واهتمامات العملاء ضمن اهتمامات المؤسسة.

و التكلفة المستهدفة عند كثير من الباحثين ليست مجرد تقنية جديدة لحساب وتحليل التكاليف، وإنما هي طريقة لتطوير منتجات جديدة، كما لا يجب اعتبارها نتيجة لجهود البحث والتطوير وإنما هي عبارة عن قيد بديهي أو هدف يجب الوصول إليه، إذا ما أرادت المؤسسة تحقيق أهدافها الإستراتيجية. فبالاعتماد على الموارد والمهارات التي تملكها المؤسسة، تستطيع هذه الأخيرة أن تقدر التكلفة التقريبية لإنتاج منتج جديد، والمتمثلة في التكلفة المقدرة (Coût Estimé (CE)، حيث أن هذه الأخيرة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمهارات التكنولوجية الداخلية للمؤسسة، فهي مستقلة عن السوق.

وعلى العموم تكون التكلفة المقدرة CE أكبر من التكلفة المستهدفة Coût Cible بمقدار D والذي يمثل الفارق الذي يفرضه السوق ويسمى أيضا فارق القدرة التنافسية الواجب تخطيه، ويمثل بالنسبة للمؤسسة تحدياً إستراتيجياً لخفض التكلفة وكسب ميزة تنافسية<sup>(4)</sup>. حيث أن إشكالية التكلفة المستهدفة يمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>(5)</sup>

(1) René DEMEESTERE & al, Op.Cit., p :295.

(2) Idem, p :294.

(3) Claude ALAZARD & Sabine SEPARI, Op.Cit , p :634.

(4) René DEMEESTERE & al, Op.Cit., p :295.

(5) Idem, p :295.

$$CC = PV - PC$$

حيث أن: التكلفة المستهدفة CC : Coût Cible

PV : Prix de Vente سعر البيع

PC : Profit Cible الربح المستهدف

أما (D) والذي يمثل الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة فيحدد من خلال العلاقة:

$$D = CE - CC = CE - (PV - PC)$$

والذي يجب تقليصه إلى أدنى مستوى ممكن وذلك من خلال امتصاص الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة.

### 5- مبادئ التكلفة المستهدفة

تعتمد إدارة التكلفة المستهدفة على التعاون المستمر بين المحاسبين والقائمين على مجموعة من الوظائف المتخصصة مثل: مهندسي الإنتاج، رجال التسويق وبصورة خاصة رجال البيع، حيث تتضافر جهودهم جميعا لتحديد وتحقيق التكلفة المستهدفة. وعلى خلاف معظم الأساليب الأخرى، يرفض أسلوب التكلفة المستهدفة تسعير المنتجات على أساس التكلفة أو إضافة هامش للتكلفة، ويقوم بدلا من ذلك بتحديد التكلفة على أساس السوق، حيث تحدد المؤسسات أسعار منتجاتها عند المستوى الذي يعطيها أفضل ميزة تنافسية، ثم تحديد الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه، وتكون التكلفة المستهدفة هي ناتج طرح الربح المرغوب أو المستهدف من سعر البيع المستهدف.

ويرى (COOPER & CHEN, 1996) أن أهم عناصر القوة في أسلوب التكلفة المستهدفة يتمثل في تأثيره على عملية تصميم المنتجات، حتى تتمكن المؤسسة من مواجهة تحديات السوق<sup>(1)</sup>. وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة هي:<sup>(2)</sup>

- قيادة سعر البيع المستهدف لنظام التكاليف: حيث يتم تحديد سعر المنتج عند المستوى الذي يحقق للمؤسسة أفضل ميزة تنافسية، ثم يحدد الربح المرغوب تحقيقه.
- التركيز على العميل: بالإهتمام بمتطلباته من ناحية الجودة، السعر، الوقت المناسب للحصول على المنتج، وكذا القيمة التي تقدمها كل وظيفة من وظائف المنتج للعميل.
- تنمية فرق عمل من مختلف التخصصات والوظائف Cross-functional teams: أي التفاعل بين مختلف الأقسام لتصميم وتطوير المنتج، والإتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

(1) محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سابق، ص: 19.

(2) Shahid ANSARI & al, Op.Cit., p :21.

- التركيز على مرحلة تصميم المنتج : باعتبارها المرحلة التي تؤدي إلى خلق التكلفة قبل بداية الإنتاج.
- تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج : وتتضمن تكلفة دورة الحياة، تكاليف الشراء، التشغيل، الصيانة والتوزيع.
- إدماج سلسلة القيمة : أي إدماج كل الأعضاء المساهمين في سلسلة القيمة بداية من الموردين وصولاً إلى العملاء.

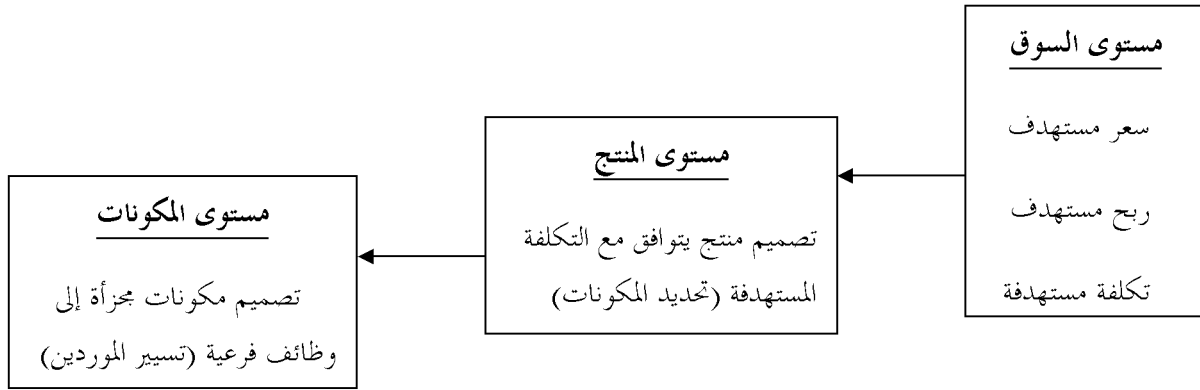
#### 6- خصائص التكلفة المستهدفة

- للتكلفة المستهدفة مجموعة من الخصائص والتي تعتبر بمثابة السمات المميزة لأسلوب التكلفة المستهدفة وتتلخص في:<sup>(1)</sup>
- تطبق بشكل أساسي في مرحلة التصميم وليس في مرحلة الإنتاج.
  - لا تهدف للرقابة على التكاليف بالمفهوم التقليدي، بل تهدف إلى خفض التكلفة باعتبارها مدخلاً للتحليل الإستراتيجي وإدارة التكاليف.
  - تتطلب التنسيق الكامل بين العديد من الأقسام والإدارات داخل المؤسسة، وعدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع قبوله من طرف العملاء.
  - تتطلب وجود الحافز القوي للبحث والتطوير، والذي يمكن المؤسسة من تقديم منتجات جديدة للسوق بتكلفة إقتصادية.

#### 7- مراحل أو خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة

- يحدد (HERGETH, 2002) ثلاثة مستويات أساسية لطريقة التكلفة المستهدفة هي: مستوى السوق، مستوى المنتج، مستوى المكونات. الشكل الموالي يوضح المراحل الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة :

(1) أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص:107.



### الشكل رقم (2) : المراحل الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة

المصدر: Helmut HERGETH, Op.Cit., p :3

إن المستويات الثلاثة الموضحة في الشكل السابق يمكن توضيحها فيما يلي:

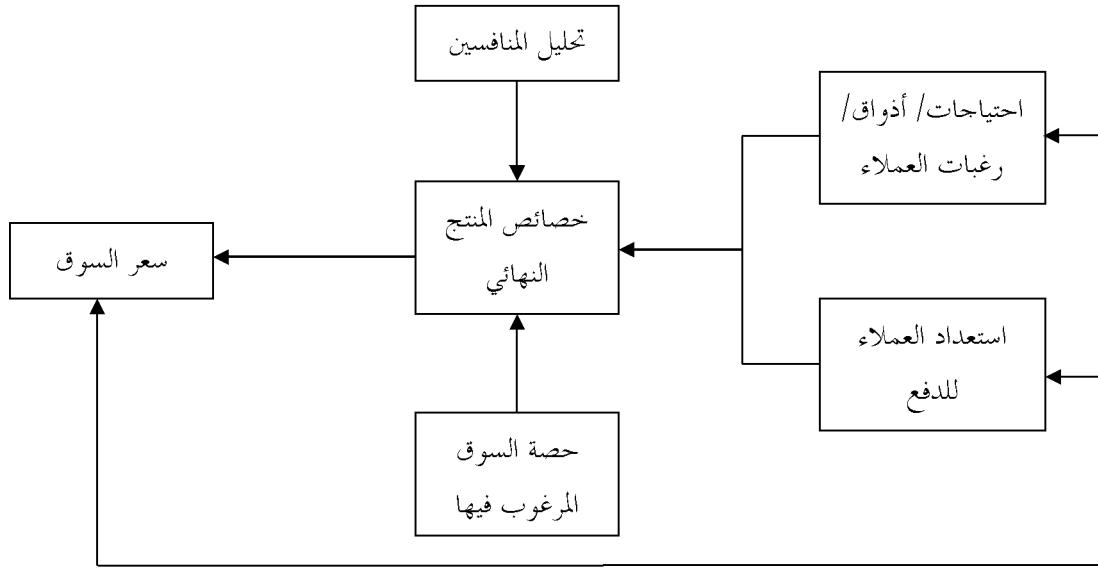
#### أ - مستوى السوق

يتم في هذه المرحلة نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق إلى مصممي المنتج، وذلك بطرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، لتحديد تكلفة المنتج التي يسمح بها السوق ( Allowable Cost)<sup>(1)</sup>. ومنه فإن أول خطوة في طريقة التكلفة المستهدفة هي تحديد سعر مستهدف للمنتج، وهذا هو الإختلاف الجوهرى عن الطريقة التقليدية لحساب التكلفة، حيث أن حساب التكلفة المستهدفة يكون على أساس السعر أي توجه نحو السوق. وسواء تعلق الأمر بتحديد سعر منتج جديد، أو إعادة تسعير منتج موجود في السوق، فإن نقطة البداية تكون من السوق وليس من داخل المؤسسة<sup>(2)</sup>.

تتمثل الفكرة الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إمتلاك المنتج، وليس فقط تخفيض السعر الذي يدفعه العميل، معنى هذا أن كل التكاليف التي تتضمنها تكلفة الإمتلاك يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار، وفي هذا السياق وخلافا للطريقة التقليدية للتسعير وحساب التكلفة، يتم تحديد الأسعار في نظام التكلفة المستهدفة كما يوضحه الشكل الموالي:

(1) Robin COOPER & Regine SLAGMULDER, Op.Cit., p :1.

(2) Helmut HERGETH, Op.Cit., p :4.



الشكل رقم (3): تحديد الأسعار في أسلوب التكلفة المستهدفة

المصدر: Idem, p: 5

من خلال تحليلنا للشكل السابق نلاحظ أن طريقة التسعير في أسلوب التكلفة المستهدفة تأخذ بعين الإعتبار العوامل التالية:<sup>(1)</sup>

- احتياجات، أذواق ورغبات العملاء : ويقصد بذلك الخصائص الوظيفية والمادية للمنتج، والتي ستؤثر على السعر.

- السعر المرضي : وهو السعر الذي يكون العميل مستعدا لدفعه مقابل الخصائص المطلوبة في المنتج.

- الوضعية التنافسية للمنافسين : أسعارهم، الخصائص الوظيفية لمنتجاتهم.

- حصة السوق : أي حجم السوق الذي ترغب المؤسسة في الحصول عليه.

ويعتمد تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى السوق على المراحل التالية:

#### أ<sub>1</sub> - تحديد الأسعار المستهدفة

إن تحديد السعر المستهدف في أسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على حالة المنتجات التي تطرحها المؤسسة في السوق، وعادة ما نميز بين حالتين:

#### - تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الجديدة

بالنسبة للمنتجات الجديدة فإن تحديد سعر البيع المستهدف يعتمد على إحدى الإستراتيجيتين التاليتين:<sup>(2)</sup>

<sup>(1)</sup> Helmut HERGETH, Op.Cit., p :5.

<sup>(2)</sup> نضال رضا، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد الأول، جدة، 2007، ص:169.

- إستراتيجية الإختراق: أي وضع أسعار منخفضة مبدئياً للحصول على حصة سوقية بصورة سريعة، نتيجة إقبال العملاء على الأسعار المنخفضة، خاصة في حالة وجود سلع منافسة بنفس مستوى الجودة، وتتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح في الآجال القصيرة من أجل الحصول على حصة من السوق في الأجل الطويل.
- إستراتيجية تصفح السوق: تكون هذه الإستراتيجية مناسبة في حالة تمتع المنتج بخصائص تميزه عن المنتجات المنافسة. وتقضي هذه الإستراتيجية تحديد أسعار مرتفعة مبدئياً لتعظيم الأرباح في الأجل القصير، ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق والمنافسة.
- وتختار المؤسسة إحدى الإستراتيجيتين السابقتين وفقاً لأهدافها. وينبغي الإشارة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على الزبون في التسعير، لذا ينبغي على الإدارة معرفة تفاصيل العملاء وردود أفعالهم تجاه السعر المتوقع أو المستهدف.

#### - تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الموجودة في السوق

تعتبر عملية تحديد السعر المستهدف أسهل عندما يتعلق الأمر بمنتج موجود في السوق، لأن السعر في السوق يكون محددًا وينبغي فقط إعادة تقييمه، مع الأخذ بعين الاعتبار أنشطة المنافسين. كما يجب التنبؤ بانخفاض الأسعار المحتمل حدوثه واتخاذ الإجراءات المناسبة في وقت مبكر. ومن المهم جداً تحليل السوق التي يخدمها المنتج، لأن الاختلافات الوظيفية والإقليمية للأسواق قد تؤدي إلى تطبيق إستراتيجيات تسعيرية مختلفة. ومن المهم الأخذ بعين الاعتبار إستراتيجية المؤسسة طويلة الأجل المتعلقة بالسوق، حيث أنه في العديد من الحالات تظهر الحاجة لتحديد العلاقة بين حصة السوق والسعر لإيجاد مدى السعر الأمثل<sup>(1)</sup>.

#### 2- تحديد الربح المستهدف

تمثل الخطوة الثانية على مستوى السوق في وضع ربح مستهدف للمنتج، وذلك بناءً على الربح طويل الأجل للمؤسسة، وإستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير. ويتحدد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات الذي تريد المؤسسة تحقيقه، بدلاً من العائد على الإستثمار وذلك لأسباب تقنية وإستراتيجية. تتمثل الأسباب التقنية في كون المؤسسات المصنعة تنتج منتجات متعددة وبكميات صغيرة، للحفاظ على بقائها في الأسواق التي تتميز بسرعة تطورها، أما السبب الإستراتيجي فيتمثل في كون العائد على المبيعات أفضل اختيار لوضع الإستراتيجيات طويلة الأجل، والحفاظ على توازن حافظة النشاطات واستمرار ربحيتها، والدور الذي يؤديه كل منتج داخلها<sup>(2)</sup>.

(1) Helmut HERGETH, Op.Cit., p :5.

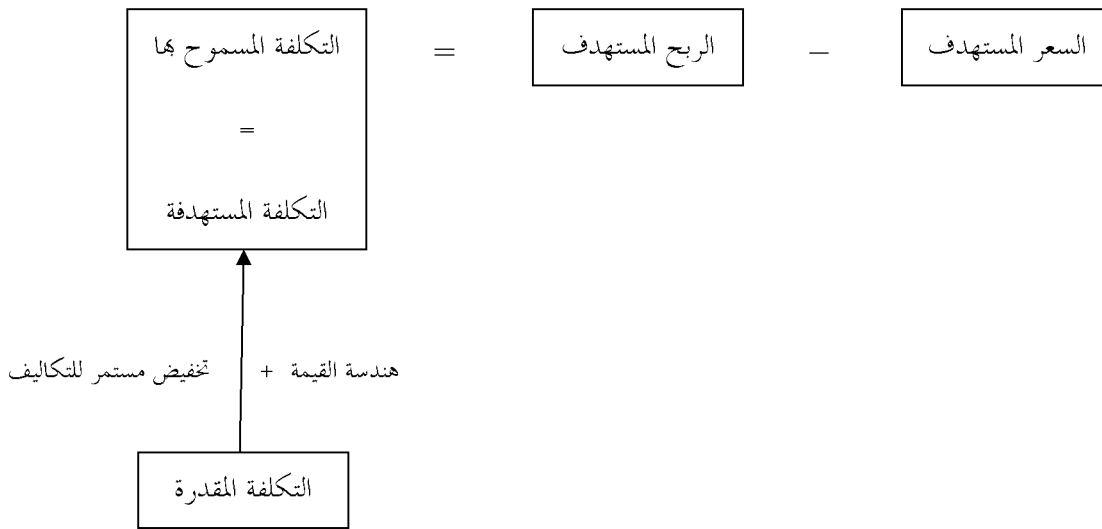
(2) Idem, p :6.

### أ3 - حساب التكلفة المستهدفة

بعد أن يتم تحديد كل من سعر البيع والربح الذي ترغب المؤسسة في أن يحققه المنتج المعني، يمكن حساب التكلفة المستهدفة للمنتج بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف.

### ب - مستوى المنتج

إن التكلفة المستهدفة التي تم حسابها في المرحلة الأولى لا تأخذ بعين الإعتبار إمكانيات المؤسسة أو الموردين. وفي هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها بالنظر إلى مؤهلات المؤسسة وتكنولوجياها، وعموما تكون هذه التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المستهدفة، وينبغي محاولة إمتصاص الفرق الموجود بين التكلفتين<sup>(1)</sup>، والشكل التالي يلخص الطريقة :



### الشكل رقم (4) : طريقة التكلفة المستهدفة حسب HORVATH

المصدر : Claude ALAZARD & Sabine SEPARI, Op.Cit.,p :633

أي أنه في هذه المرحلة يتم تصميم المنتج بحيث يتوافق هذا التصميم مع التكلفة المستهدفة. وتحسب التكلفة المقدرّة للمنتج الجديد بناء على البيانات المتوفرة حول تكاليف المنتجات الحالية، وغالبا ما تؤخذ هذه البيانات من نظام التكاليف المعيارية، ويتم القيام بعمل إضافي لتجزئة التكلفة الكلية للمنتج على مكوناته. أما إذا كان المنتج جديدا فإن تقدير التكلفة يكون تقريبا وذلك من خلال المقارنة بالمنتجات الموجودة أو المشابهة.

<sup>(1)</sup> Thierry CUYAUBERE & Jacques MULLER, Contrôle de Gestion, Manuel DECF épreuve n°7, 7<sup>ème</sup> édition, Groupe Revue Fiduciaire, PARIS, 2004, p :441.

بعد تقدير التكلفة وتحديد الفجوة الموجودة بينها وبين التكلفة المستهدفة، والتي تمثل القيمة التي يجب أن تخفض بها تكلفة المنتج، يتم توجيه عملية التصميم بناء على اعتبارات التكلفة. وتجدر الإشارة إلى أنه في هذه المرحلة تؤخذ التكاليف كلها بعين الإعتبار، بما في ذلك تكاليف التموين، التصنيع، التسويق، التوزيع وخدمة العملاء، إذ أن كل التكاليف تتأثر بتصميم المنتج، وتبذل كل الجهود لبلوغ التكلفة المستهدفة دون أن ينخفض أداء المنتج عن الحد الذي يحدده العميل<sup>(1)</sup>.

معنى هذا أنه يتم امتصاص الفرق الموجود بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة من خلال تصميم أفضل للمنتج (إقتصادي أكثر)، وتحسين العمليات الإنتاجية، مع الأخذ بعين الإعتبار أن لا يصحب تخفيض التكلفة انخفاضاً في قيمة المنتج لدى العميل. وتساعد تقنية تحليل القيمة على تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم، بينما يكون التخفيض المستمر في مرحلة الإنتاج<sup>(2)</sup>.

وعموماً فإن تخفيض التكاليف، أي امتصاص الفجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة، يكون على مرحلتين:<sup>(3)</sup>

- المرحلة الأولى: تخفيض الفرق بين التكاليفتين، وينتج عن التحسينات التي تتم في مرحلة التصميم، إذ يقدر تخفيض التكلفة المقدرة للمنتج بحوالي 80%، وينتج عن هذا التخفيض تكلفة معيارية أقل من التكاليف الحالية للمؤسسة.

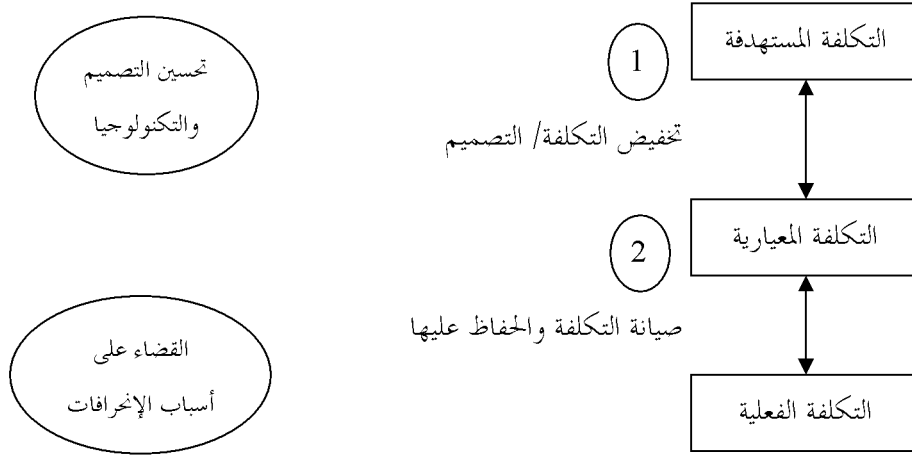
- المرحلة الثانية: تكون في مرحلة الإنتاج، وتتمثل في مراقبة التكاليف الفعلية وإبقائها قريبة من التكاليف المستهدفة، أي القيام بما يسمى "صيانة التكلفة" بحيث لا تضيع الظروف الحقيقية للتصنيع والتوزيع الوفورات في التكلفة المتوصل إليها خلال المرحلة الأولى.

هذه الأفكار يلخصها الشكل الموالي والمعروف باسم "نموذج MAKIDO":

(1) Helmut HERGETH, Op.Cit., p :6.

(2) Claude ALAZARD & Sabine SEPARI, Op.Cit., p :639.

(3) Idem, p :639.

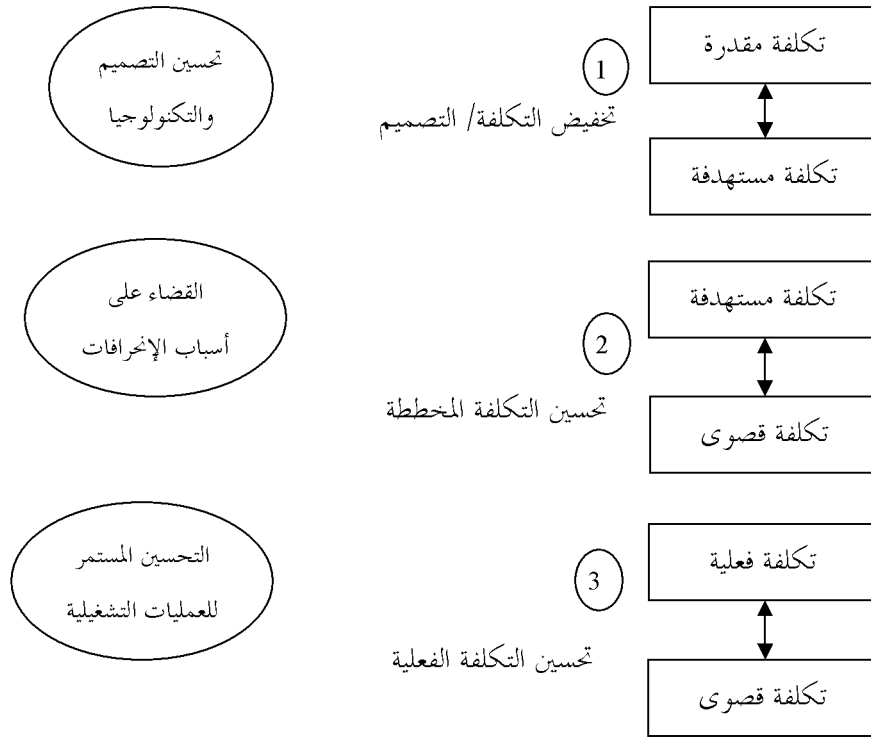


الشكل رقم (5) : نموذج MAKIDO للتحكم في التكاليف

المصدر: Idem, p :639

- أما SAKURAI فهو يرى أن تخفيض الفارق بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة يمر بثلاثة مراحل:<sup>(1)</sup>
- تخفيض أولي للتكاليف خلال مرحلة التصميم يسمح بتحديد مستوى وسطي للتكلفة يسمى : التكلفة القصوى Coût plafond، حيث تكون هذه الأخيرة أقل من التكلفة المقدرة ولكن أكبر من التكلفة المستهدفة.
  - تخفيض جديد خلال مرحلة الإنتاج عن طريق إدراج عوامل التحسين الممكنة في العملية الإنتاجية. عند هذا المستوى تكون التكلفة القصوى مساوية تقريبا للتكلفة المستهدفة؛
  - المرحلة الأخيرة هي صيانة التكلفة والحفاظة عليها، حيث يجب ضمان أن التكلفة الفعلية للمنتج تبقى مساوية للتكلفة القصوى.
- الشكل الآتي يلخص المراحل المذكورة :

<sup>(1)</sup> Idem, p :639,640.



الشكل رقم (6) : نموذج SAKURAI للتحكم في التكاليف

المصدر: Idem, p :640

وتستعمل عدة تقنيات لإمتصاص الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة أهمها هندسة القيمة أو تحليل القيمة، وقد عبر KATO على ذلك بما يلي : «إن الأداة الأكثر أهمية وفعالية لبلوغ التكلفة المستهدفة هي تحليل القيمة»<sup>(1)</sup>.

أما Peter HORVATH فيؤكد على أن : «هندسة القيمة مفيدة جدا لترجمة متطلبات السوق إلى حلول تقنية، وقد أظهرت الدراسات حول المؤسسات اليابانية أن هندسة القيمة هي الطريقة الأكثر أهمية لبلوغ التكلفة المستهدفة»<sup>(2)</sup>.

### ج - مستوى المكونات

المرحلة الثالثة من أسلوب التكلفة المستهدفة تكون على مستوى الأجزاء المكونة للمنتج، وفي حالات عديدة تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على مستوى المنتج، حيث تتم تجزئة المكونات إلى وظائف فرعية وتعاد نفس العمليات التي تمت في المرحلة الثانية (مستوى المنتج)<sup>(3)</sup>.

(1) Philippe LORINO, Méthodes et Pratique de la Performance : le guide de pilotage, les éditions d'organisation, PARIS, 1997, p :412.

(2) Idem, p :412.

(3) Helmut HERGETH, Op.Cit., p :7.

يتمثل هدف هذه المرحلة في إحداث ضغط على الموردين لتخفيض تكاليف المكونات التي يبيعونها، وذلك لتمكين المؤسسة من وضع السعر الذي ترغب في دفعه لكل من المكونات الضرورية للمنتج، ويجب أن تكون هذه الأسعار معقولة وتسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة<sup>(1)</sup>.

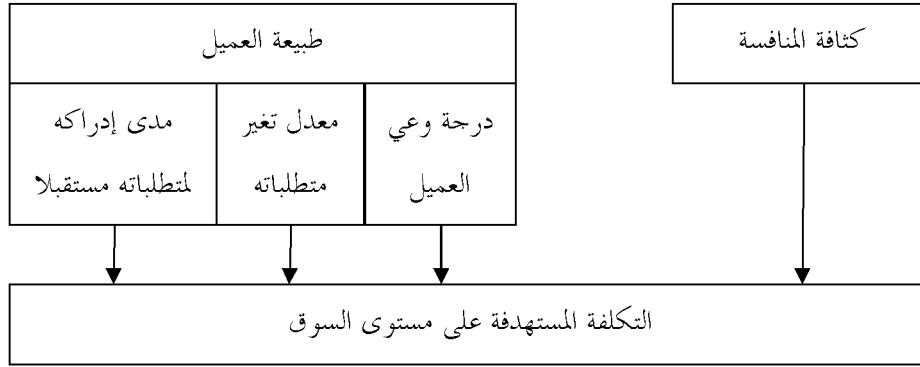
### 8- العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة

قسم الباحثون العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة حسب مراحل هذه الطريقة إلى : عوامل مؤثرة على مستوى السوق، عوامل مؤثرة على مستوى المنتج وعوامل مؤثرة على مستوى المكونات.

#### أ - العوامل المؤثرة على مستوى السوق

على مستوى السوق يوجد هناك عاملان أساسيان هما : كثافة المنافسة وطبيعة العميل، كما هو

موضح في الشكل التالي:



الشكل رقم (7) : العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق

المصدر: Robin COOPER & Regine SLAGMULDER, Op.Cit., p :25

تساعد هذه العوامل على تحديد مدى الصعوبات الممكن مواجهتها لضمان نجاح المنتجات في السوق. وهذا توضيح لكل عامل على حدى:

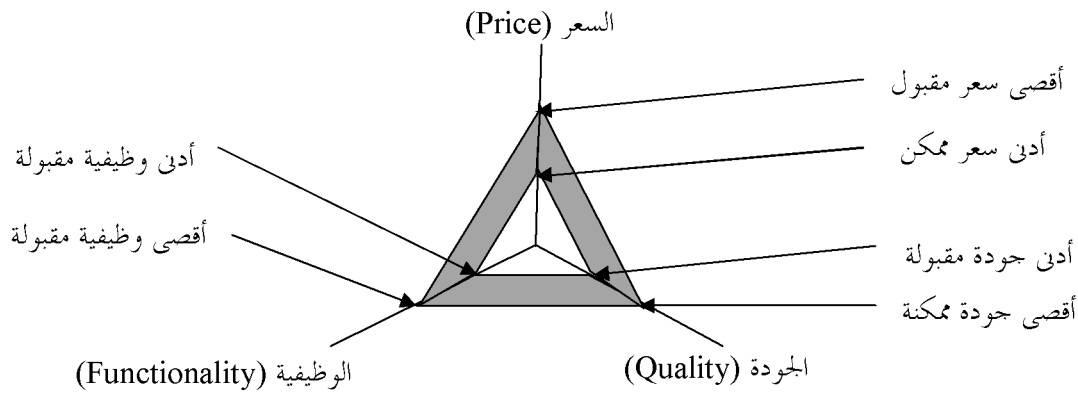
#### أ<sub>1</sub> - كثافة المنافسة

تؤثر كثافة المنافسة على مقدار الأهمية الذي توليها المؤسسة للمنتجات المنافسة، كما تؤثر في تحديد الحد الأعلى والحد الأدنى للعوامل الثلاثة التي تشكل "ثلاثية البقاء" The Survival triplet والمتمثلة في : الجودة-السعر-الوظيفية، والتي لها دور جوهري في تحديد نجاح المنتجات<sup>(2)</sup>.

(1) Robin COOPER & Regine SLAGMULDER, p :1.

(2) Idem, p :6,7.

فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتجات ضيقة، ولا يصبح للمؤسسة بديل سوى أن تكون رائدة في التكلفة والجودة والوظيفية، لتفادي إنتاج منتجات خارج مناطق بقائها وبذلك الحفاظ على إستمراريتها. وهنا تظهر أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة التي تعمل على نقل الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة إلى مصممي المنتجات ومورديها، وذلك لتقليص نسبة الخطر ورفع الإحتمال أن تكون المنتجات الجديدة داخل منطقة بقائها عند طرحها في الأسواق<sup>(1)</sup>. والشكل التالي يوضح منطقة بقاء المنتج :



الشكل رقم (8) : منطقة البقاء للمنتج

المصدر: Idem, p:26

## أ2 - طبيعة العميل: تتحدد طبيعة العميل من خلال:<sup>(2)</sup>

- درجة وعي العميل: تحدد هذه الخاصية مدى قدرة العملاء على اكتشاف الاختلافات بين السعر-الجودة-الوظيفية للمنتجات المنافسة، حيث أن العميل الواعي يستطيع اكتشاف الاختلافات الصغيرة بين منتجات المؤسسة والمنتجات المنافسة، وله حرية التبديل بين المصنعين لشراء المنتجات التي تشبع حاجته بشكل أفضل. وكنتيجة لذلك فإنه كلما كان العميل أكثر وعياً كلما أصبحت منطقة البقاء للمنتجات أكثر ضيقاً.
- معدل تغير متطلبات العميل: يعتبر معدل تغير متطلبات العميل أحد العوامل المؤثرة على استعمال التكلفة المستهدفة، وذلك لأنه يؤثر على هيكل منطقة البقاء للمنتج بحيث يجعلها دائمة التغير مع مرور الوقت، وعندما تكون كذلك يصبح من الصعب على المؤسسة التنبؤ بموقع هذه المنطقة عند إطلاق منتج جديد، مما يجعل ضمان كونه داخل منطقة بقائه أكثر صعوبة. وبذلك كلما زادت سرعة تغير منطقة البقاء،

<sup>(1)</sup> Idem, p :8.

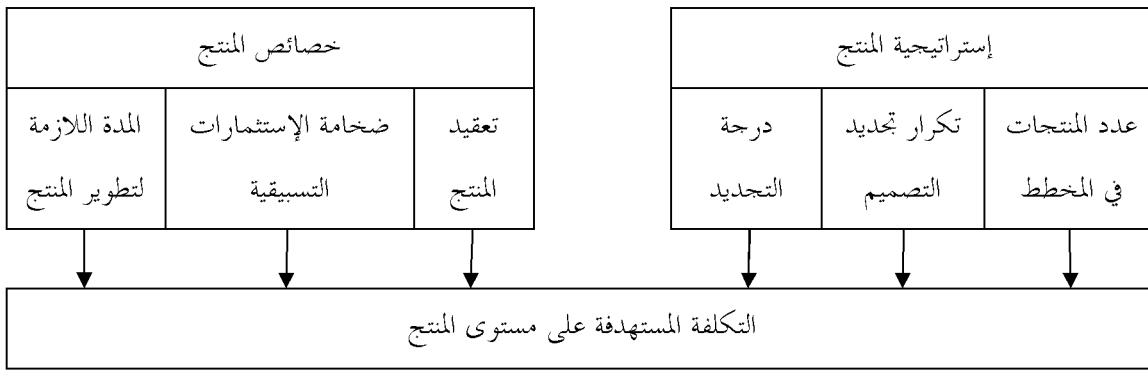
<sup>(2)</sup> Idem, p :8,9.

زادت المكاسب المحققة من التكلفة المستهدفة، لأن هذه الأخيرة تعمل على رفع الإحتمال أن تعكس تصاميم المنتجات الجديدة تفضيلات العملاء.

- مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية : كلما كانت درجة الإدراك مرتفعة، كلما أصبح من المفيد الإعتماد على تفضيلات العملاء لتحديد الوضعية المستقبلية لمنطقة البقاء، وبذلك تزداد مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة. أما إذا كان العملاء على معرفة ضئيلة بمتطلباتهم المستقبلية المتعلقة بالمنتج، فإن المؤسسة التي تولي أهمية كبيرة للعملاء، تواجه خطر إطلاق منتجات فاشلة لأنها ستكون خارج مناطق بقائها.

### ب - العوامل المؤثرة على مستوى المنتج

إن العاملين المؤثرين في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج هما : إستراتيجية المنتج وخصائصه كما يبينه الشكل التالي :



الشكل رقم (9) : العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج

المصدر : Idem, p :27

### ب1 - إستراتيجية المنتج

كلما كان عدد المنتجات المختلفة التي تطلقها المؤسسة كبيرا، كلما كانت مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة كبيرة. وبالمثل يعتبر تكرار تجديد التصميم مهما، لأنه يزيد من مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة، أما بالنسبة لدرجة التجديد فيقصد بها إن كانت المنتجات جديدة تماما أو مشابهة لمنتجات موجودة، فإذا كانت درجة التجديد منخفضة زادت مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة، نتيجة لتوفر معلومات تاريخية عن المنتجات

المشاهدة التي يمكن الإعتماد عليها، وكلما ارتفعت درجة التجديد قلت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة، لعدم توفر معلومات تاريخية عن التكلفة ولا حتى عن العملاء والمنافسين<sup>(1)</sup>.

## ب2 - خصائص المنتج

تشمل خصائص المنتج المؤثرة في التكلفة المستهدفة ثلاثة خصائص هي : تعقيد المنتج، ضخامة الإستثمارات التسيقية والمدة اللازمة لتطوير المنتج.

يقصد بتعقيد المنتج عدد مكوناته، عدد خطوات أو مراحل الإنتاج اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع مكوناته والتكنولوجيا اللازمة لتصنيعها. فبالنسبة للمنتجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطة، على عكس المنتجات المعقدة كالسيارات مثلا والتي تتطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر دقة وتعقيدا.

أما بالنسبة لضخامة الإستثمارات التسيقية فيقصد بها الأموال المستهلكة في مراحل البحث والتطوير. إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الإستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقها لتجنب المخاطرة. وفي ظل هذه الظروف تكون للتكلفة المستهدفة مكاسب مرتفعة، لأن كل منتج يكون مصمما بدقة ليلي احتياجات السوق.

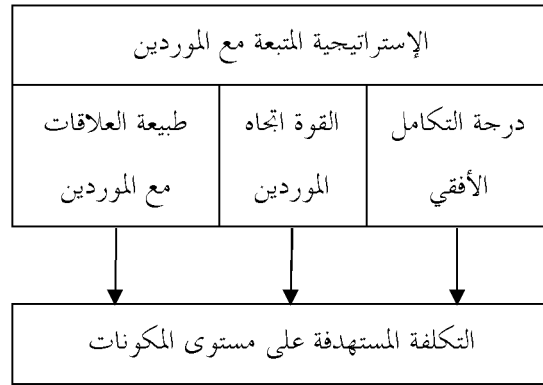
أما فيما يتعلق بالمدة اللازمة لتطوير المنتج، أي الفترة الممتدة بين تصميم المنتج إلى غاية السماح بإنتاجه، فكلما طالت فترة التصميم زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم، وبذلك زيادة خطر فشله عند إطلاقه<sup>(2)</sup>.

## ج - العوامل المؤثرة على مستوى المكونات

يتمثل أحد أهم مخرجات أسلوب التكلفة المستهدفة في التكاليف المستهدفة للمكونات، والتي تمثل الأسعار التي ترغب المؤسسة في دفعها مقابل المكونات التي تحصل عليها من أطراف خارجية. وتتأثر هذه التكاليف بالإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها والتي تلخصها الخصائص الثلاثة الموضحة في الشكل الموالي:

(1) Idem, pp :10-12.

(2) Idem, p :13,14.



الشكل رقم (10) : العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات

المصدر: Idem, p :28

### ج1 - درجة التكامل الأفقي

المؤسسات المتكاملة أفقياً تشتري نسبة كبيرة من المدخلات اللازمة لإنتاج منتجاتها من مصادر خارجية، وكلما زاد اعتماد المؤسسات على الموردين الخارجيين كلما زادت أهمية تسيير الموردين، وبذلك تزداد أهمية التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات، لأنها تقوم بإحداث ضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم ودفعهم إلى الإبداع في تصميم المكونات لتحقيق عوائد معتبرة<sup>(1)</sup>.

### ج2 - القوة اتجاه الموردين

إذا كانت المؤسسة تتمتع بقوة كافية تمكنها من فرض سعر شراء المكونات على أغلب الموردين، يكون لتطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات المشتراة مكاسب كبيرة. أما إذا كانت قوتها ضئيلة فإن الموردين لن يقبلوا بالأسعار المفروضة، إلا إذا كانت تحقق لهم مردوداً معتبراً<sup>(2)</sup>.

### ج3 - طبيعة العلاقات مع الموردين

كلما كانت العلاقات مع الموردين أكثر تعاوناً كلما كان أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر مردودية، فعلى سبيل المثال يقوم مهندسو التصميم لشركة TOYOTA بزيارة مورديهم بشكل متكرر ويساعدونهم على حل مشاكل التصميم. أي أن العلاقات التعاونية تمكن مصممي المنتج والموردين من جمع خبراتهم لإيجاد حلول مبدعة لرفع الجودة والوظيفية وتخفيض التكاليف من خلال اللقاءات المشتركة والتفاعلات الدائمة<sup>(3)</sup>.

(1) Idem, p :15.

(2) Idem, p :15,16.

(3) Idem, p :.16

وعلى الرغم من بساطة مفهوم التكلفة المستهدفة إلا أن تطبيقه ليس كذلك، فهو يتطلب تفسيراً تنظيمياً ومعرفياً وقناعة من المستويات الإدارية العليا بجدوى إتباعه، فضلاً عن حاجته لمعلومات تفصيلية ليس فقط عن الأسعار المتوقعة للمنتج النهائي في ضوء المنافسة السائدة، وتفضيلات العملاء والتغيرات الاقتصادية والفنية المتوقعة مستقبلاً في عالم يعج بالتطور التقني في كافة الميادين، بل أيضاً تقدير التكاليف المتوقعة مستقبلاً لعوامل الإنتاج اللازمة، وكذلك تقدير نسبة من الربحية المقبولة والتي تغطي المخاطرة السائدة في النشاط. لذلك لا بد من الإعتماد على تقنية تحليل القيمة لغرض تحقيق التكلفة المستهدفة<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثاني: تقنية تحليل القيمة

يقول Warine PAFIT : «التمن هو ما تدفعه، أما القيمة فهي ما تحصل عليه». فالقيمة مصطلح يكثر استعماله في سياقات متعددة، وهو يعد في عالم التجارة والأعمال المبدأ المحرك في الإدارة الحديثة، إذ يأتي على رأس مهامها. كما أنه يمثل نقلة فكرية مهمة حولت مفهوم الإدارة من إدارة للموارد المستخدمة في العمل إلى إدارة للأداء<sup>(2)</sup>.

### 1- مفهوم تحليل القيمة

أعطى لمصطلح تحليل القيمة العديد من التعاريف منها تعريف (Carlos FALLON, 1970) : "تحليل القيمة هي طريقة علمية موجهة نحو الوظيفة، تهدف إلى تحسين المنتج بإيجاد علاقات بين عناصر القيمة للمنتج والعناصر المتعلقة بتكلفته، لتوفير الوظيفة المطلوبة فيه بأقل تكلفة"<sup>(3)</sup>. فمن هذا التعريف يمكن استخلاص الخصائص التالية لتقنية تحليل القيمة:<sup>(4)</sup>

- هي طريقة علمية : يجب القياس الدقيق لعناصر تكلفة المنتج، حتى يصبح بالإمكان تحديد العلاقة بين قيمة المنتج وتكلفته.
- موجهة نحو الوظيفة : تعتمد على التحليل الوظيفي للمنتج من أجل تقييم الوظائف التي يؤديها هذا الأخير.
- تهدف إلى تحسين المنتج : أي رفع منفعة المنتج بالنسبة للمستهلكين (العلاقة جودة-سعر).
- إيجاد علاقات بين عناصر القيمة والتكلفة : بهدف زيادة عناصر القيمة دون رفع التكلفة، أو تخفيض التكلفة دون الإنقاص من قيمة المنتج.

(1) مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2007، ص:38.

(2) جوان ماغريتا، الإدارة علم وفن، ترجمة نزهت طيب وأكرم حمدان، الطبعة الأولى، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع والترجمة، القاهرة، 2008، ص:25.

(3) Norbert GUEDJ, Op.Cit., P.384,385.

(4) William FALCON, P'Analyse des Valeurs : ses implications pour les dirigeants, traduction de PERINEAU, M, édition Hommes et Techniques, PARIS, 1970, pp :15-25.

- توفير الوظيفة اللازمة بأقل تكلفة : إطلاق منتج بأقل تكلفة ممكنة مقارنة مع تكلفة المنتجات المنافسة.

أما (Maurice LITAUDON, 1995) فيعرف تحليل القيمة بأنها: "تحليل القيمة هي طريقة لتصميم أو إعادة تصميم منتج، بطريقة تضمن توفير كل الوظائف التي يرغب فيها العميل بأقل تكلفة"<sup>(1)</sup>. وحسب LITAUDON فإن تحليل القيمة يعيد النظر في تصميم المنتج من أجل استبعاد كل الوظائف غير الضرورية بهدف تخفيض التكلفة.

أما الجمعية الفرنسية للمعايير \* AFNOR فتقدم التعريف التالي : «تحليل القيمة هي طريقة للمنافسة المنظمة والمبدعة، تهدف إلى تحقيق الإشباع الكامل لحاجات المستعمل، من خلال وضع طريقة خاصة للتصميم تكون وظيفية، إقتصادية وجماعية في آن واحد»<sup>(2)</sup>. فمن خلال هذا التعريف نستنتج الخصائص التالية لتحليل القيمة:

- طريقة للمنافسة والإبداع : تحسن المركز التنافسي للمنتج من خلال رفع قيمته لدى المستهلكين.
- تحقيق الإشباع الكامل : تهدف إلى إشباع كامل لحاجات المستعمل مع مراعاة جوانب التكلفة.
- طريقة وظيفية : تهتم بوظائف المنتج.
- طريقة اقتصادية : تخفض التكاليف.
- طريقة جماعية : يتطلب تطبيقها فريق عمل.

## 2- التطور التاريخي لتحليل القيمة

ظهر مفهوم تحليل القيمة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد نهاية الحرب العالمية الثانية، وقد استمد هذا المفهوم من أفكار Lawrence. D. MILLES الذي كان يعمل مهندسا في قسم المشتريات بشركة General Electric، وكانت أفكاره تهدف إلى مواجهة ندرة المواد الأولية خاصة تلك المستوردة من خارج الولايات المتحدة الأمريكية.

وخلال سنوات الستينات قامت شركة General Electric بتعيين أكثر من 120 مهندسا مختصا في تحليل القيمة، حيث تم تكليفهم بتحقيق وفورات اقتصادية سنوية قدرها 200 ألف دولار. كما ارتفع عدد الشركات التي طبقت تحليل القيمة إلى أكثر من ألف شركة، إضافة إلى تكوين أكثر من 6000 مهندس مختص في هذه التقنية.

(1) Maurice LITAUDON & Anne REFABERT, La Dynamique de l'Analyse de la Valeur, édition Chihab, ALGER, 1995, p :3.

\* AFNOR : Association Française des Normes.

(2) Claude ALAZARD & Sabine SEPARI, Op.Cit., p :572.

ويعتبر الأمين العام لوزارة الدفاع الأمريكية حامل راية تطوير تقنية تحليل القيمة خلال سنوات الستينات، حيث قام بإدراج مجموعة من البنود ضمن الإتفاقيات التي توقعها وزارته مع الموردين، تلزمهم بإتباع هذه الطريقة على أن تقدم لهم حوافز مالية حسب الوفورات المحققة.

وقد صاحب التطور التدريجي لتحليل القيمة تغيرا في المصطلحات، ففي البداية كان الحديث عن تحليل القيمة فقط، ثم أصبح الحديث عن تحليل القيمة وهندسة القيمة، حيث يستعمل المصطلح الأول في حالة العمليات المتعلقة بالمنتجات الموجودة بينما يستعمل الثاني عند تحليل منتجات جديدة وأحيانا تلك التي تكون في مراحل مبكرة من إنشائها. بعدها، وخاصة تحت تأثير العسكريين، أصبح الحديث عن هندسة القيمة ثم ظهر مصطلح مراقبة القيمة وإدارة القيمة اللذان يظهران الحاجة إلى المراقبة أي إلى التحكم الدائم في تكاليف المؤسسة، منتجاتها وأنشطتها.

إنتقل مفهوم تحليل القيمة إلى أوروبا في نهاية الستينات، حيث انتشر في الدول الصناعية الكبرى وخاصة في فرنسا، حيث اعتمده مجموعة من المؤسسات الكبرى التي كانت تنشط في مجال صناعة السيارات، الطيران، الإلكترونيات، وأيضا السكك الحديدية SNTF. وفي سنة 1978 تم إنشاء الجمعية الفرنسية لتحليل القيمة\* AFAV والتي كان نشاطها الأساسي هو تطوير وترويج التقنيات والأدوات المتعلقة بتحليل القيمة<sup>(1)</sup>.

### 3- أهداف تحليل القيمة

ترمي تقنية تحليل القيمة إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>(2)</sup>

- أ- تحليل القيمة يخدم عدة وظائف:
  - هي أداة للتحسين : هدفها هو تحقيق أفضل إرضاء للعميل من خلال إقتراح وظائف أكثر تلاؤما مع احتياجاته.
  - هي أداة للإقتصاد: تسعى إلى تخفيض التكلفة الكلية للمنتج.
  - هي أداة للتجديد: إن تحليل المنتج والبحث عن تحسينه غالبا ما يكشف عن إمكانية تحسين عناصر أخرى لم تكن مرئية من قبل.
- ب- تحليل القيمة يحدث ديناميكية في المؤسسة :
  - هي أداة تتطلب حالة من الإنفتاح والإتصال الحر دون معوقات، فالإجتماعات ليست مكانا للمواجهة والتعارض، وإنما فضاء يساعد على بناء توافق في الآراء من أجل الوصول إلى اتفاق وفائدة مشتركة.

\* AFAV : Association Française pour l'Analyse de la Valeur.

(1) Norbert GUEDI, Op.Cit, p :385.

(2) Claude ALAZARD & Sabine SEPARI, Op.Cit., p :572.

- هي أداة تسمح بإزالة الحواجز الهرمية والوظيفية داخل المؤسسة، وتخلق مجالاً للإتصال بين جميع المستويات الأفقية والعمودية وفي كل اتجاهات الهيكل التنظيمي.

#### 4- مراحل تحليل القيمة

تعتمد تقنية تحليل القيمة على مجموعة من المبادئ والمتمثلة أساساً فيما يلي: (1)

- تحديد تفصيلي لجميع الوظائف التي يقدمها المنتج.
  - قياس تكلفة كل وظيفة.
  - تحديد الوظائف الأساسية من أجل الحفاظ عليها أو تحسينها.
  - ماهي الوظائف التي يمكن استحداثها من أجل تلبية أفضل لإحتياجات العملاء.
  - تحديد الوظائف التي يمكن الإستغناء عنها.
  - تحديد أقل تكلفة تضمن هذه الوظائف مع استبعاد كل التكاليف غير الضرورية.
  - المحافظة على جودة المنتج.
- و الجدول الموالي يوضح مراحل تحليل القيمة وكذا الخطوات الأساسية لكل مرحلة وهو مستوحى من تحليل D. MILLES :

(1) Idem. p :573.

الجدول رقم (4) : مراحل تحليل القيمة

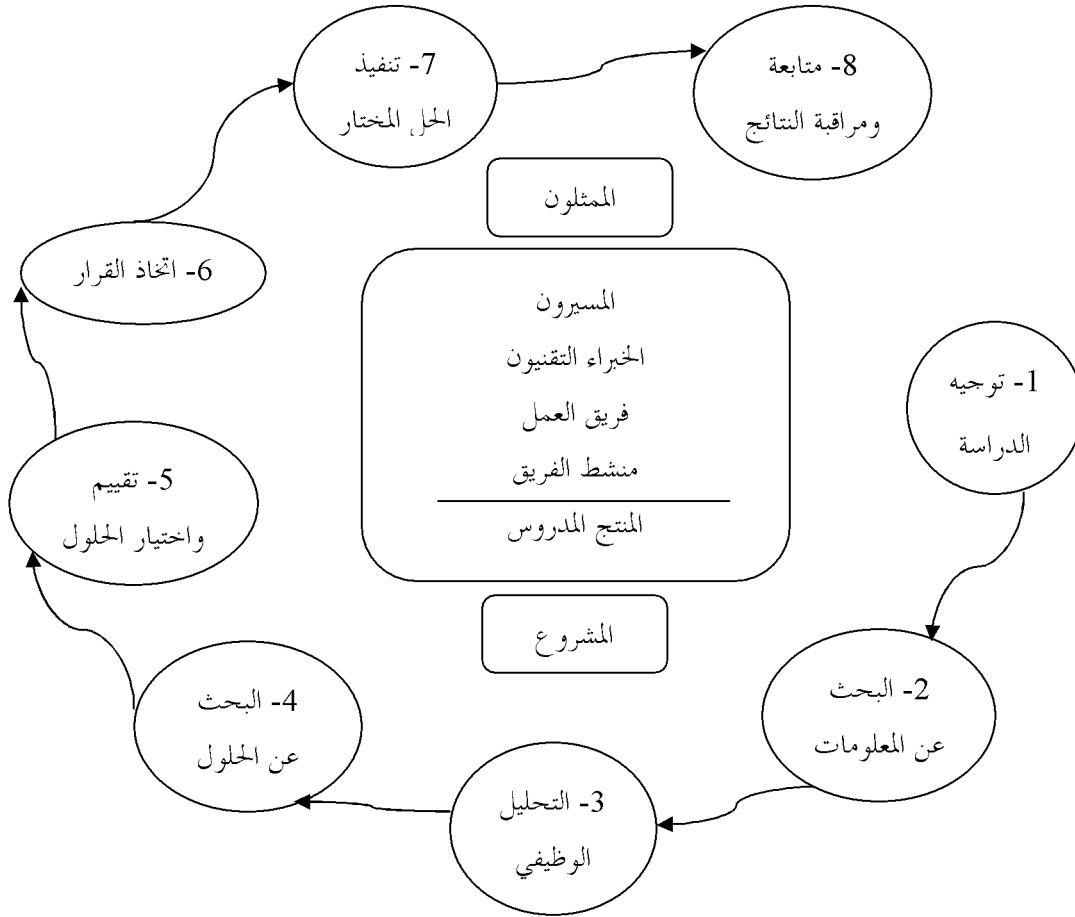
المراحل	الخطوات الأساسية
1- توجيه الدراسة	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تحديد المشكل؛</li> <li>- تحديد الأهداف؛</li> <li>- تحديد الآجال والقيود.</li> </ul>
2- البحث عن المعلومات	<p>البحث وجمع وترتيب المعلومات الإقتصادية، التقنية، الصناعية، الإجتماعية، الداخلية والخارجية.</p>
3- التحليل الوظيفي	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>تحليل وظيفي</u> :</li> <li>- تحديد الوظائف والخصائص؛</li> <li>- إعداد النموذج الوظيفي (مخطط وظيفي)؛</li> <li>- <u>تحليل إقتصادي</u> :</li> <li>- جرد التكاليف؛</li> <li>- ترتيب التكاليف حسب الأنشطة؛</li> <li>- إجراء تحليل مفصل ومقارن للتكاليف؛</li> <li>- تقدير التكاليف.</li> </ul>
4- البحث عن الحلول	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إستعمال تقنيات الإبداع : طرق المصفوفات، العصف الذهني (Brainstorming)، التفكير الإبتقادي،...؛</li> <li>- العمل الجماعي للبحث عن الحلول؛</li> <li>- الإستعانة بالنقد البناء للتحليل.</li> </ul>
5- تقييم واختيار الحلول	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ترتيب الأفكار؛</li> <li>- مقارنة رقمية؛</li> <li>- تطوير نقاشات محددة؛</li> <li>- توفير برنامج دراسة تكميلي.</li> </ul>

<p>- البت في اختيار حل معين؛</p> <p>- المصادقة على مخطط عمل مقترح؛</p> <p>- تقديم ميزانية تقديرية للحلول المقترحة.</p>	<p>6- إتخاذ القرار</p>
<p>الشروع في تنفيذ الحلول المعتمدة.</p>	<p>7- تنفيذ الحل المختار</p>
<p>- مراقبة سير العمل حتى نجاحه النهائي؛</p> <p>- أخذ- إذا لزم الأمر- الوسائل الضرورية من أجل استبعاد كل الصعوبات الممكن مواجهتها؛</p> <p>- التأكد من تحقق الأهداف المسطرة، وتحليل الإنحرافات إن وجدت.</p>	<p>8- متابعة ومراقبة النتائج</p>

المصدر: Norbert GUEDJ, Op.Cit, p :389

إن المسار المحدد من خلال الجدول السابق ليس خطيا ولكنه تكراري، حيث أن تنفيذ مرحلة ما قد يستلزم مراجعة المرحلة السابقة لها أو تعديلها. ومع ذلك فإن واحدة من بين هذه المراحل تعتبر ضرورية جدا لأنها تمثل خاصية من خصائص تقنية تحليل القيمة، إنها مرحلة التحليل الوظيفي. عند هذه المرحلة يتم دراسة الحاجات التي يجب أن يليها المنتج (إعداد دفتر الأعباء الوظيفي أو المخطط الوظيفي الذي يحدد أهداف وقيود الدراسة)، وهو ما يؤدي إلى جدولة الوظائف وإعداد إجابات مكتمة عن الأسئلة حول : مستوى الجودة، درجة الإحتمال المقبولة، شروط الإستعمال...الخ<sup>(1)</sup>. وبناء عليه يمكن تمثيل مراحل تحليل القيمة من خلال الشكل التوضيحي الموالي:

<sup>(1)</sup> Norbert GUEDJ, Op.Cit, p :390.



الشكل رقم (11) : مراحل تحليل القيمة

المصدر: [www.valorise.com](http://www.valorise.com), 19/12/2009

من خلال الشكل نستنتج المراحل الأساسية لتحليل القيمة:

توجيه الدراسة : تتمثل أول خطوة في هذه المرحلة في تحديد مجال الدراسة وبناءا عليه يتم تعيين المكلف باتخاذ القرارات، فإذا كانت الدراسة تتعلق بمنتج مثلا فإن المقرر سيكون مهندس الدراسات، وإذا كان موضوع الدراسة المشتريات توكل مهمة اتخاذ القرارات إلى رئيس مصلحة المشتريات وهكذا<sup>(1)</sup>. يقوم هذا المقرر بتعيين منشط Animateur يتمثل دوره في:<sup>(2)</sup>

- تشكيل فريق تحليل القيمة.
- تحديد مختلف الآجال والتواريخ.
- تنشيط الفريق.

(1) William FALCON, Op.Cit.,p :26.

(2) Idem, p :26.

وبالتنسيق بين المقرر والمنشط يتم تحديد أهداف وحدود الدراسة وذلك من خلال:<sup>(1)</sup>

- تحديد المنتج المراد دراسته وأهداف الدراسة : التكلفة، النوعية، الكمية، السعر... الخ.
- الاحتياجات التي يجب أن يلبها المنتج موضوع الدراسة وبالتالي وظائفه.
- المعايير المطبقة في التحليل الوظيفي و الإقتصادي.
- ترتيب الأولويات.
- تغيرات المحيط الواجب أخذها بعين الاعتبار (المحيط الداخلي والخارجي).
- طرق العمل التي سيتم استخدامها والمخطط المتبع.
- مصادر المعلومات التي سيتم الاعتماد عليها.

**جمع المعلومات:** تتم هذه المرحلة بالتعاون بين محلل القيمة (المنشط) وأعضاء الفريق، كل ضمن اختصاصه، وخبراء آخرين، ويكمن الهدف من وراءها في الصياغة التامة للمشكل وجمع وتبويب المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة. وتعتبر هذه المرحلة أساسية لأن البيانات المحصل عليها تمثل المادة الأساسية للتحليل، وتختلف طبيعة هذه البيانات والتي يمكن تبويبها إلى: معلومات حول المنتج، معلومات حول السوق التي يتوجه لها المنتج ومعلومات عن المنافسين<sup>(2)</sup>.

**التحليل الوظيفي :** تتم هذه المرحلة بالتعاون بين كل من محلل القيمة وأعضاء الفريق، ويكمن الهدف من وراءها في إعداد نموذج وظيفي للمنتج، إعداد دفتر الأعباء الوظيفي لإحتياجات العملاء، القيام بالتحليل الإقتصادي، أي تحليل التكاليف، للمنتج وللمنتجات المنافسة<sup>(3)</sup>.

**البحث عن الحلول :** يكمن الهدف خلال هذه المرحلة في تحريك إبداع أعضاء الفريق للوصول إلى طرق أقل تكلفة لتوفير نفس الوظيفة، أو لتحقيق أداء أفضل بنفس السعر، أو لإحداث تعديل على العناصر المادية لتعظيم قيمة المنتج بأقل تكلفة. وكل هذا يستدعي الإبتكار الذي يتطلب قدرات بشرية مميزة، والقدرة على ملاحظة واكتشاف أي خلل في الحلول المقترحة آنيا، كما يعتبر التفكير الإبتقادي أحد التقنيات التي تستعمل لإيجاد حلول تقنية<sup>(4)</sup>.

**تقييم واختيار الحلول:** تتطلب هذه المرحلة موضوعية المشاركين فيها وعدم السماح بالوصول إلى المجادلات الحادة، يتم تقدير تكلفة كل اقتراح لتقييم مدى صلاحيته، وبعدها يتم التسجيل المنهجي لإيجابيات وسلبيات كل حل من الحلول. وتدخل دراسة الأفكار المنتقاة ضمن السير العادي لعمل مصالح المؤسسة، سواء من حيث

(1) Idem, p :26.

(2) Maurice LITAUDON & Anne REFABERT, Op.Cit., p :10.

(3) Idem, p :10.

(4) William FALCON, Op.Cit.,p :28,29

الدراسة التجارية، الإقتصادية، التصميم، تجريب المنتجات، دراسات أو تجارب التصنيع والبحث عن الموردين<sup>(1)</sup>.

أما فريق تحليل القيمة فإن دوره في هذه المرحلة يتمثل في:<sup>(2)</sup>

- إعداد برامج الدراسة.

- توزيع مهام الدراسة وتحديد الآجال.

- تحليل النتائج الجزئية.

**إتخاذ القرار:** يساهم في هذه المرحلة كل من محلل القيمة، فريق تحليل القيمة والمقرر، ويكمن الهدف من ورائها في عرض الحلول المتوصل إليها في المرحلة السابقة واختيار واحد من بينها، ولتحقيق ذلك تستعمل عدة وسائل كالتحليل الاقتصادي، التحليل المقارن بين الحلول ومصفوفة القرار.

يقوم فريق العمل تحت إشراف المنشط بإعداد ملخص بالحلول الموصى بها، حيث تعرض فيه الإختيارات بوضوح مع الإشارة إلى إيجابيات وسلبيات كل اختيار، يقدم هذا الملخص للمقرر الذي سيختار أحد الحلول، فاتخاذ القرار النهائي ليس من صلاحيات الفريق ولكن هذا الأخير مسؤول عن عرض كل العناصر التي تسمح باتخاذ القرار. ومن الطبيعي أن تستند الإقتراحات إلى ميزانيات تقديرية واضحة<sup>(3)</sup>.

**تنفيذ الحل :** بعد أن يختار المقرر الحل الذي سيتم تنفيذه يوكل مهمة إنجازه إلى المصالح المعنية بالمؤسسة.

**متابعة ومراقبة النتائج :** يقوم فريق تحليل القيمة تحت إشراف المنشط بمتابعة الإنجاز من خلال إعداد الميزانية الفعلية ومقارنتها بالتقديرية، لإستخلاص الفروقات الموجودة بينهما واقتراح إجراءات تصحيحية على المقرر، كما يسهر المنشط كذلك على متابعة تطابق الآجال المحققة مع المخططة<sup>(4)</sup>.

### المطلب الثالث: العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة

كما سبق الإشارة إليه فإنه يمكن لتقنية تحليل القيمة أن تدعم أسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك بالتركيز على وظائف المنتج لتخفيض تكاليفه، خاصة وأن هناك خصائص مشتركة تجمع بين الأسلوبين منها:

- التركيز على إشباع متطلبات العميل.

- تنمية روح التعاون وتشجيع العمل الجماعي.

- العمل على ضمان الجودة وتخفيض التكاليف في المراحل التي تسبق دورة حياة المنتج (مرحلة

التصميم).

(1) Idem, p :29.

(2) Idem, p :29.

(3) Maurice LITAUDON & Anne REFABERT, Op.Cit., p :11.

(4) Idem, p :11.

- رفع وتحسين المركز التنافسي للمنتج من خلال تحسين العلاقة جودة-سعر.
- إن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة يحقق مزايا عديدة في المجال التنافسي نذكر منها:<sup>(1)</sup>
  - تدعم التكلفة المستهدفة تحليل القيمة أثناء تطوير وتصميم منتج أو خدمة جديدة، أو أثناء إعادة تصميم منتج أو خدمة موجودة، كما يسمح التكامل الموجود بينهما بإدماج أفراد من أقسام أخرى في المؤسسة، مثل المحاسبة، التصنيع والتسويق، في عملية إتخاذ القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والتي يترتب عنها مجمل التكاليف المحتملة مستقبلا.
  - تساعد التكلفة المستهدفة على تطوير منتجات جديدة بشكل أسرع، حيث توفر طريقة عمل جماعي منظمة لتصميم المنتجات في حين يضمن تحليل القيمة فضاء من الإتصال العملي البناء بين أفراد من مختلف الأقسام.
  - يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة مع تحليل القيمة على تخفيض حجم المشاكل المحتملة خلال مرحلة الإنتاج، لأن هذه المشاكل قد أخذت بعين الإعتبار في مرحلة التصميم.
  - إن التكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يساعد على الربط بين احتياجات العميل وتصميم المنتج، حيث يتم الأخذ بوجهة نظر العميل فيما يخص كل وظيفة من وظائف المنتج، وهذا في حالة وجود اختلاف بين وجهة نظر العميل ووجهة نظر المصمم.
  - يساعد هذا التكامل على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية، حيث يتم إنتاج المنتج بأفضل جودة وبأقل التكاليف.
- بناء على ما سبق يمكن القول أن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة يعتبر سلاحا تنافسيا يركز على التسيير العقلاني للتكاليف الكلية، وهو ما يعطي للمؤسسة أفضل ميزة تنافسية لإعتماده على فكرة أساسية متمثلة في الربط بين احتياجات العميل وتصميم المنتج بهدف تخفيض تكلفة إمتلاك المنتج، كما أنه يأخذ بعين الإعتبار ضغوطات المنافسة الحالية من خلال نقل الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة في السوق إلى مصممي المنتجات، من أجل تصميم منتج يتوافق مع التكلفة المستهدفة، وكذا التركيز على تسيير الموردين بإحداث ضغط عليهم لتخفيض أسعارهم ودفعهم إلى إقامة علاقات تعاونية تجمع خبراتهم مع خبرات المؤسسة لإيجاد حلول مبدعة لرفع الجودة والوظيفية وتخفيض التكاليف. وبهذا يتأكد لنا صحة الفرضية الثانية والتي تنص على أنه : يمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة بالتكامل مع تقنية تحليل القيمة أن

(1) شوقي السيد فوده، مرجع سابق، ص: 211-216.

يأخذ بعين الاعتبار ضغوطات المنافسة الحالية من خلال التركيز على تصميم المنتج وتسيير الموردین بهدف تخفيض التكاليف.

### المبحث الثالث: التكامل بين أساليب تحليل سلاسل القيمة، مسببات التكلفة والموقف التنافسي

يهتم هذا المدخل بدراسة وتحليل الجوانب الداخلية للمؤسسة بغرض الكشف عن نقاط القوة والضعف فيها، حيث يعتمد على تحليل سلسلة القيمة لتحديد أنشطة خلق القيمة، ومحاولة تخفيض تكاليف هذه الأنشطة من خلال دراسة وتحليل التفاعل بين مختلف مسببات التكلفة، بهدف الوصول إلى تحديد الإستراتيجية المناسبة التي يجب اعتمادها للمحافظة على المركز التنافسي للمؤسسة.

#### المطلب الأول: تحليل سلاسل القيمة

يقترح (PORTER, 1986) لتحليل موارد الميزة التنافسية، وسيلة يصفها بالأساسية ألا وهي سلسلة القيمة. حيث يعتبر نموذج سلسلة القيمة من أدوات التحليل الداخلي لأنشطة المؤسسة، وهو يمثل بذات الوقت حجر الأساس في بناء الميزة التنافسية المستمرة، عن طريق توفير المعلومات المالية وغير المالية عن كافة الأنشطة داخل المؤسسة، بدءاً من تصميم المنتج وانتهاء بتقديم خدمات ما بعد البيع، بما يمكن المؤسسة من توجيه وتخصيص الموارد لمواطن خلق القيمة بهدف تحقيق أفضل إرضاء للعميل<sup>(1)</sup>.

#### 1- مفهوم سلسلة القيمة

يعرف نموذج تحليل سلسلة القيمة على أنه: " طريقة نظامية للنظر إلى سلسلة من الأنشطة التي تؤديها المؤسسة، بهدف التمكن من فهم المصادر الحالية والمحتملة للميزة التي تملكها المؤسسة مقارنة بمنافسيها"<sup>(2)</sup>. من خلال هذا التعريف نستنتج أن نموذج سلسلة القيمة عبارة عن نظام منهجي لتحليل الأنشطة المتسلسلة المؤداة داخل المؤسسة، من أجل الكشف عن مواطن القوة داخل هذه الأنشطة والتي تميز المؤسسة عن منافسيها.

كما يمكن تعريفها على أنها: " مجموعة متتابعة من الأنشطة والعمليات التي تمارسها المؤسسة خلال دورة حياة المنتج"<sup>(3)</sup>. إذ يشير هذا التعريف إلى الترابط الموجود بين سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج، وبالتالي يتم تركيز موارد المؤسسة في نشاط معين حسب المرحلة التي يكون فيها المنتج، ففي مرحلة التصميم يتم التركيز على نشاط البحث والتطوير، وفي مرحلة إطلاق المنتج تركز الموارد في نشاط التسويق خاصة الإشهار،

<sup>1</sup> - عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة الإستراتيجية - إدارة جديدة في عالم متغير -، الطبعة الثانية، دار الميسرة، عمان، 2007، ص: 187، 188.

<sup>2</sup> - Michael PORTER, *L'Avantage Concurrentiel*, 5<sup>e</sup> édition, InterEdition, PARIS, 1992, p: 49.

<sup>(3)</sup> عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المشاة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 17، العدد

الثاني، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، سوهاج، 2003، ص: 139.

أما في مرحلة النمو فإن التركيز يكون على نشاط التوزيع، وهكذا حتى يصل المنتج إلى نهاية دورة حياته حيث تعود المؤسسة إلى نشاط البحث والتطوير من أجل تصميم منتج جديد.

وفي تعريف آخر اعتبرت سلسلة القيمة بأنها: "مجموعة من الأنشطة المستقلة المؤداة داخل المؤسسة والمحقة للقيمة بدءاً من مصادر الحصول على المواد الخام وحتى تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي"<sup>(1)</sup>. حيث يركز هذا التعريف على مفهوم القيمة، فهو يعتبر المؤسسة مجموعة من الأنشطة المتسلسلة المضيفة للقيمة، وبالتالي فإن أي نشاط لا يضيف قيمة للمنتج يعتبر خارج حلقات سلسلة القيمة ويجب أن تعمل المؤسسة على التخلص منه، أو البحث عن إمكانية جعله مضيفاً للقيمة.

إن الفكرة الأساسية لهذا النموذج تكمن في البحث عن مصادر الميزة التنافسية، حيث يقوم النموذج بتجزئة المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة بغرض فهم سلوك التكلفة لديها، ومصادرها الحالية والمحتملة لتحقيق ميزة تنافسية (تكلفة أقل أو تمييز المنتج)<sup>(2)</sup>.

## 2- المقاربة التقليدية لسلسلة القيمة

تحدد سلسلة القيمة مختلف المراحل والعمليات المنجزة داخل مؤسسة تنشط ضمن قطاع معين، ويوضح الشكل الآتي المقاربة التقليدية لسلسلة القيمة وهو مشتق من مفهوم نظم الأعمال الخاص بـ MCKINSEY والذي ينظر إلى المؤسسة على أنها محفظة أنشطة، ومن خلال تحليل هذه الأنشطة ومقارنتها مع أنشطة المؤسسات المنافسة يمكن معرفة تأثير كل حلقة من السلسلة على ميزة التكلفة أو الكشف عن مواطن التميز. فالموقف التنافسي حسب هذا النموذج مرتبط بالقدرة النسبية للمؤسسة على تفعيل وظائفها بأحسن الطرق وبأقل التكاليف مقارنة بالمنافسين<sup>(3)</sup>.



## الشكل رقم (12): المقاربة التقليدية لسلسلة القيمة

المصدر: Raymond Alain THIETART et Jean Marc XUEREB, Op.Cit, p :84

(1) نبيل محمد مرسي، تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الإستراتيجية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، جامعة الإسكندرية، 1997، ص: 306.

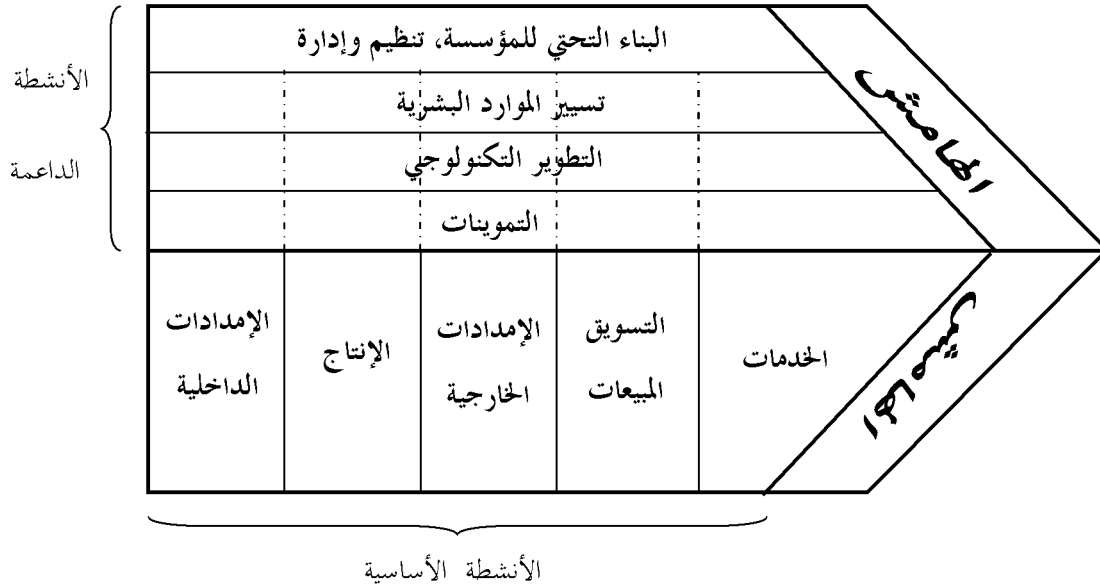
(2) Michael PORTER, *L'Avantage Concurrentiel*, Op.Cit, p : 50.

(3) Raymond Alain THIETART et Jean Marc XUEREB, *Stratégies Concepts, Méthodes, Mis en œuvre*, 2<sup>e</sup> édition, DUNOD, PARIS, 2005, p :83.

إن الشكل السابق ما هو إلا تمثيل نمطي لسلسلة القيمة، حيث يمكن تكيفه وتعديله، ذلك أن لكل مؤسسة سلسلة القيمة الخاصة بها حسب القطاع الذي تنشط فيه وحسب الأنشطة والوظائف التي تمارسها وتتحكم فيها، كما أن هذا النموذج هو من البساطة بحيث لا يأخذ بعين الإعتبار وبشكل واضح الموارد المتوفرة على مستوى كل نشاط، كما أنه لا يسمح بالتفريق بين الأنشطة ولا يوضح مواطن خلق القيمة<sup>(1)</sup>.

### 3- سلسلة القيمة حسب PORTER

ينظر PORTER إلى المؤسسة على أنها مجموعة من الأنشطة التي تتفاعل فيما بينها لخلق القيمة، حيث أن نموده لتحليل سلسلة القيمة يقسم أنشطة المؤسسة إلى أنشطة رئيسية (أساسية) وأنشطة مساعدة (داعمة) حسب ما يوضحه الشكل التالي:



الشكل رقم (13): سلسلة القيمة لـ PORTER

المصدر: Michael PORTER, Op.Cit, p :53

يتضح من الشكل السابق أن الأنشطة الأساسية حسب PORTER هي الأنشطة التي تساهم مباشرة في عملية الإنتاج والبيع وهي محددة في أربعة وظائف هي:<sup>(2)</sup>

<sup>(1)</sup> Jean-Pierre DETRIE et al, STRATEGOR : POLITIQUE GENERALE DE L'ENTREPRISE, 4<sup>e</sup> édition, DUNOD, PARIS, 2005, p :81.

<sup>(2)</sup> Michael PORTER, L'Avantage Concurrentiel ;Op.Cit, p :57.

- الإمدادات (الداخلية والخارجية): تضم الأنشطة المتعلقة باستلام، تخزين وتوزيع المواد الأولية، المنتجات قيد الصنع والمنتجات النهائية، هذه الأنشطة تتضمن بداخلها مجموعة من الأنشطة الأولية مثل: نقل المنتجات وتسيير المخزون.
  - الإنتاج: هو عملية تحويل المدخلات إلى منتجات تامة الصنع أو خدمات موجهة مباشرة للعملاء، وهذه الوظيفة تغطي بدورها مجموعة من الأنشطة الأولية مثل: التحويل، التفكيك، التركيب والتغليف.
  - التسويق (المبيعات): هو مجموع النشاطات التي يتم من خلالها وضع المنتجات والخدمات النهائية تحت تصرف العملاء، ويمكن أن يتضمن: الإشهار، تسيير قاعدة العملاء...
  - الخدمات: هي نشاطات تساهم في رفع قيمة المنتجات لدى العملاء، قد تقدم هذه الخدمات أثناء عملية البيع مثلا: توصيل المنتجات أو تركيبها، كما يمكن أن تكون في شكل خدمات ما بعد البيع مثل: الصيانة، التصليح، توفير قطع الغيار، وهذه الخدمات تساهم في احتفاظ المنتج بقيمته عبر الزمن. ويختلف تأثير كل نشاط على الميزة التنافسية من قطاع إلى آخر، فبالنسبة للمؤسسات العاملة في قطاع التوزيع فإن نشاط الإمداد يمثل العامل الحاسم في تفوقها، أما المؤسسات العاملة في قطاع الخدمات كالبنوك مثلا فإن أهم نشاط يمكن الإعتماد عليه لخلق القيمة هو نشاط التسويق، في حين أن نشاط الإمداد يمثل حلقة مهمة التأثير في سلسلة القيمة لهذه المؤسسات. وبشكل عام ورغم التفاوت في مساهمة كل نشاط في خلق القيمة فإن PORTER ينظر إلى الأنشطة الأساسية من نفس الزاوية ويعطيها نفس الحجم ونفس الدور في خلق القيمة<sup>(1)</sup>.
- إن الأنشطة الأساسية السابقة تستفيد من دعم الأنشطة المساعدة أو الداعمة والتي تعمل على رفع كفاءة وفاعلية الأنشطة الأساسية، ويصنفها PORTER أيضا في أربعة وظائف هي:<sup>(2)</sup>
- التموينات: هي عملية توفير الموارد الضرورية التي تضمن السير الحسن لجميع الوظائف داخل المؤسسة، وتتمثل هذه الموارد عادة في المواد الأولية، المنتجات نصف المصنعة، الآلات الإنتاجية، المعدات المخبرية والأدوات المكتبية، ورغم الأثر الضئيل لتكاليف وظيفة المشتريات على التكاليف الكلية مقارنة مع الوظائف الأخرى، إلا أن أداء هذه الوظيفة يؤثر بشكل قوي على تميز المؤسسة ومكانتها التنافسية وهذا بسبب ارتباط هذه الوظيفة بالعديد من أنشطة القيمة.
  - التطوير التكنولوجي والتقني: تتكون هذه الحلقة من التقنيات والتكنولوجيات التي لا تكاد تخلو منها وظيفة داخل المؤسسة، قد تكون عبارة عن برنامج لتسيير المخزون أو تقنية لتحسين المبيعات أو تحسين

(1) Raymond Alain THIETART et Jean Marc XUEREB, Op.Cit, p : 86.

(2) Michael PORTER, L'Avantage Concurrentiel, Op.Cit, pp : 58-61.

- العمليات الإنتاجية أو تطويرا للآلات والمعدات أو برنامجا لتدريب الموارد البشرية...، فالتطوير التكنولوجي يساهم في تحسين قدرة المؤسسة على الابتكار والتجديد من خلال الإهتمام بالبحوث الأولية للمنتج والتصميم وهندسة العمليات الإنتاجية، مما يساهم في رفع قيمة المنتجات لدى العملاء.
- تسيير الموارد البشرية: تعتبر هذه الوظيفة عاملا حاسما في تحليل سلسلة القيمة حيث أن تأثيرها يمتد ليشمل كل الوظائف داخل المؤسسة، ذلك أن فاعلية الأنشطة تتأثر بكفاءة العنصر البشري، لذا يجب على المؤسسة أن تتحكم في الوسائل التي تضمن التسيير الفعال للموارد البشرية من خلال برامج التكوين والتدريب، نظام الحوافز والمكافآت وكذا تخطيط سياسة الأجور.
  - الإدارة والتنظيم (البناء التحتي للمؤسسة): تشتمل على المباني والمصانع، الأقسام والورشات، وأيضا مجموعة من الأنشطة التي تضمن التسلسل السليم للعمليات داخل المؤسسة، ويتعلق الأمر بالتسيير، التخطيط، التمويل، مراقبة الجودة، المحاسبة، العلاقات الخارجية...
- ويرى PORTER أنه داخل كل نشاط من الأنشطة الأساسية و الداعمة توجد ثلاثة أنواع من الأنشطة الأولية التي تختلف من حيث الدور الذي تلعبه في تحقيق القيمة، وهذه الأنشطة هي: (1)
- نشاطات تساهم بشكل مباشر في خلق القيمة كتصميم المنتج وقوة البيع؛
  - نشاطات تساهم بشكل غير مباشر في خلق القيمة من خلال تسهيل أداء الأنشطة المباشرة مثل الصيانة، الأبحاث، تسيير قوة البيع؛
  - نشاطات تضمن جودة النشاطات السابقة كالرقابة وتعديل المنتج.
- من خلال كل ما سبق نستنتج أن سلسلة القيمة تبين مقدار المكاسب الهامة التي تتحقق في صورة تكاليف وجودة وتوقيت تسليم المنتجات، كما تبرز مدى مسؤولية القائمين على التنفيذ طبقا للإستراتيجية المعدة، وكذا كيفية الحصول على الموارد وكيفية استخدامها، ويتطلب تحقيق كل هذه الأهداف تبويب الأنشطة إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأخرى غير مضيئة للقيمة، حيث يتم تقييم هذه الأنشطة وفقا لمدى مساهمتها في جودة المنتج النهائي وفي تكلفته (2).

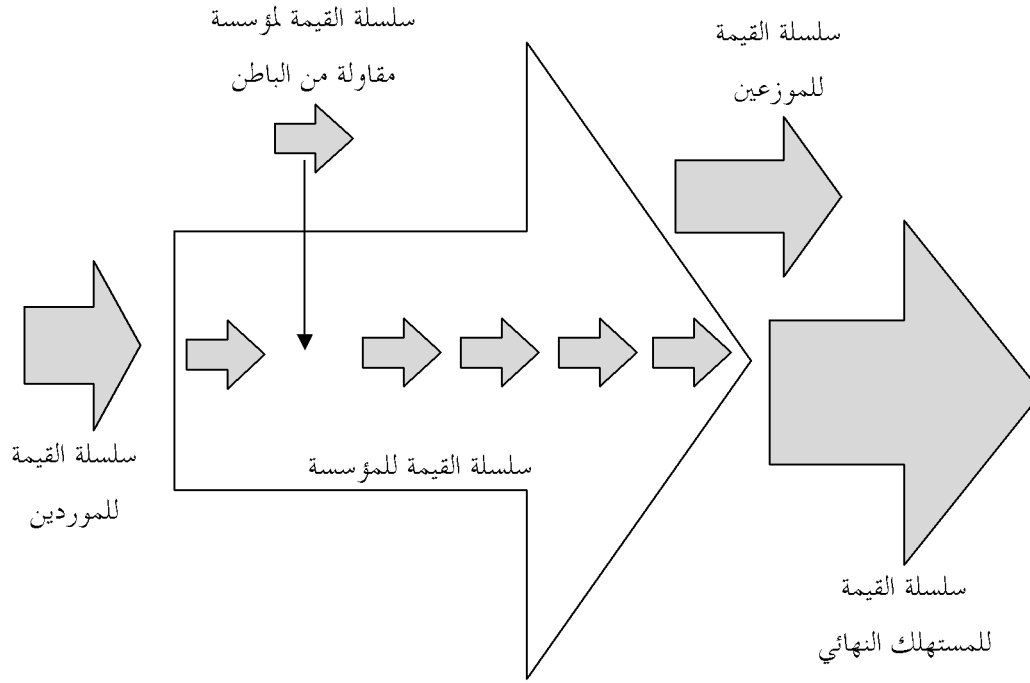
#### 4- نظام سلاسل القيمة

تدرج سلسلة القيمة للمؤسسة ضمن مفهوم أشمل هو نظام سلاسل القيمة والذي يوضح موقع المؤسسة وترتيبها ضمن الشعبة التي تنتمي إليها، كما يأخذ بعين الاعتبار العلاقة الموجودة بين سلسلة القيمة

(1) Idem, p : 62.

(2) مكرم عبد المسيح ياسيني، إدارة التكلفة الإستراتيجية:مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، المنصورة، 2007، ص: 26.

للمؤسسة وسلاسل القيمة للمؤسسات التي تتواجد قبلها (الموردون) والمؤسسات التي تأتي بعدها (العملاء)، كما يوضحه الشكل الموالي :



### الشكل رقم (14): نظام سلاسل القيمة

المصدر: Jean-Pierre DETRIE, Op.Cit, p : 83

إن تحليل نظام سلاسل القيمة يمكننا من تتبع جميع مراحل تطور القيمة، حيث أن المورد من خلال سلسلة القيمة الخاصة به يعمل على توريد المدخلات التي تحتاجها المؤسسة، فتصبح جودة منتجاتها تابعة لجودة المدخلات (سلسلة القيمة للمورد)، ومن جانب آخر تمر مخرجات المؤسسة قبل وصولها إلى المستهلك النهائي عبر قنوات توزيع قد تؤثر في القيمة النهائية للمنتج، ومنه نستنتج أن نظام سلاسل القيمة يمكن أن يؤثر على قيمة منتجات المؤسسة وبالتالي على مركزها التنافسي<sup>(1)</sup>.

وإذا كان لنظام سلاسل القيمة هذا تأثيراً مباشراً على المركز التنافسي للمؤسسة، فإن بناء الميزة التنافسية يحتاج إلى فهم دقيق للعلاقة بين الأنشطة الداخلية للمؤسسة، حيث أن تقسيم هذه الأنشطة إلى أساسية وداعمة يسمح بدراسة وبحث العوامل الرئيسية التي تعتبر كمصادر للميزة التنافسية، وتشمل الخطوة

(1) Jean-Pierre DETRIE, Op.Cit, p : 83.

المالية تقييم الوضع الداخلي من خلال مقارنة العوامل الرئيسية السابقة (عادة هي التكاليف)، مع مستويات معيارية معينة لتحديد جوانب قوة وضعف الأنشطة. عادة يوجد مستويان يستخدمان في عملية التقييم:<sup>(1)</sup>

- مقارنة العوامل الداخلية مع أهم المنافسين.
- المقارنة مع عوامل القطاع أو الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة.

إن الهدف من عملية التقييم هو تحديد مكان خلق القيمة (أنشطة القيمة)، وعند الوصول إلى هذه الأخيرة يتم تخصيص الموارد وتركيزها فيها، أما الأنشطة المتبقية والتي لا تملك المؤسسة فيها ميزة تنافسية فتوجه إلى المقابلة من الباطن.

### 5- خطوات تحليل سلسلة القيمة

تمر عملية تحليل التكاليف المرتبطة بالأنشطة المكونة لسلسلة القيمة بالخطوات التالية:<sup>(2)</sup>

- تحليل الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة وتصنيفها إلى أنشطة أساسية وأنشطة داعمة؛
- تحديد الأهمية النسبية لكل نشاط وفقا لمدى مساهمته في إجمالي التكاليف؛
- تحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط؛
- تحديد علاقات الترابط بين الأنشطة حيث توجد مسببات تكلفة داعمة لبعضها البعض وأخرى معاكسة لبعضها البعض؛
- الرقابة على مسببات التكلفة وحلقات سلسلة القيمة من أجل تحديد أقل تكلفة نسبية يمكن الوصول إليها؛
- تقديم التوصيات الخاصة بتخفيض التكاليف، والتأكد من أنها لا تؤثر على جودة المنتج أو الخدمة.

### 6- العلاقة بين تحليل سلسلة القيمة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف

يمكن القول بأن تحليل سلسلة القيمة له علاقة مباشرة بالتحليل الإستراتيجي للتكاليف من خلال النظر إلى أبعاد عملية تحليل سلاسل القيمة والمتمثلة في:<sup>(3)</sup>

- البعد السلوكي: حيث يعتمد تطبيق مفهوم تحليل سلاسل القيمة على إدارة العلاقات الخارجية للمؤسسة (موردون، عملاء، منافسون)، ويظهر ذلك في تسيير المؤسسة لعلاقتها مع الموردين بما يمكنها من الحصول على مدخلاتها بأفضل جودة وبأحسن الأسعار. وتهتم المؤسسة أيضا بإدارة

<sup>(1)</sup> Idem. p : 84.

<sup>(2)</sup> عبد العزيز صالح بن حبتور، مرجع سابق، ص: 189.

<sup>(3)</sup> شوقي السيد فودة، مرجع سابق، ص: 234، 235.

علاقتها مع عملائها والتواصل معهم والإصغاء إلى انشغالاتهم والتعرف على متطلباتهم المستقبلية، وهذا من خلال تحكمها في أنشطة الخدمات وخاصة خدمات ما بعد البيع مما يجعلها في تواصل دائم مع عملائها. كما أن تحليل قيمة كل نشاط ومقارنته مع إجمالي قيم الأنشطة، يمكن المؤسسة من معرفة نسبة مساهمة كل نشاط في القيمة الكلية للمنتج والتعرف على الأنشطة التي تملك فيها ميزة تنافسية مقارنة بمنافسيها، وبالتالي العمل على تطوير هذه الأنشطة المضيئة للقيمة وعدم إهدار الموارد في الأنشطة التي لا تضيف القيمة.

- البعد التكاليفي: حيث يعتمد التطبيق السليم لتحليل مسبات التكلفة على مفهوم سلاسل القيمة في تقسيم أنشطة المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتتابعة التي تضيف قيمة للمنتج، بغرض تحديد المركز الإستراتيجي للتكاليف، وبيان طبيعة الأنشطة التي يجب تكريس الموارد لها مستقبلا وتخفيض تكلفة الأنشطة غير الضرورية عن طريق إلغائها أو إعادة هندستها أو توجيهها إلى المكافحة من الباطن.
- البعد التسويقي: إن تحليل الموقف الإستراتيجي الداخلي والمتمثل في تحديد نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة يعتمد على نتائج تحليل سلسلة القيمة، حيث تعتبر الأنشطة المضيئة للقيمة بمثابة نقاط قوة للمؤسسة، في حين أن الأنشطة المتبقية تمثل نقاط الضعف.

#### 7- الإنتقادات الموجهة إلى نموذج تحليل سلسلة القيمة

- يعتبر نموذج تحليل سلسلة القيمة من الأدوات الفعالة في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة، ذلك أن التفاوت في المركز التنافسي للمؤسسات هو نتيجة التفاوت في التحكم في أنشطة القيمة. ورغم الإضافات المحسوبة لهذا النموذج إلا أنه تعرض للعديد من الإنتقادات منها:<sup>(1)</sup>
- يهمل نموذج تحليل سلسلة القيمة تحليل المحيط الخارجي للمؤسسة والذي يعتبر أساسيا في عملية التحليل الإستراتيجي.
- يهمل النموذج فهم المؤسسة كنظام شامل ومتكامل لاعتماده على التقييم الدقيق لكل نشاط على حدة.
- يعتبر تطبيق هذا النموذج صعبا نوعا ما بسبب عدم ملائمة المعلومات المقدمة من الأنظمة المحاسبية للمعلومات الخاصة بالنشاط الإستراتيجي للمؤسسة.
- يعتمد نموذج تحليل سلسلة القيمة على نظرة تحليلية إنتاجية أكثر منها تسويقية.

(1) طاهر محسن منصور الغالي ووائل صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية-منظور منهجي متكامل-، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص:196.

## المطلب الثاني: تحليل مسببات التكلفة

يرى (SHANK & GOVINDARAJAN, 1993) أن التكلفة تمثل دالة في الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة سواء من حيث الهيكل التنظيمي، أو كيفية المنافسة في السوق، أو حتى من حيث مدى توفر المهارات الإدارية اللازمة لتنفيذ الخيارات الإستراتيجية، كما لاحظنا أن التكلفة يتم تحريكها ويتسبب في حدوثها العديد من العوامل المترابطة والمتداخلة بطرق وأساليب معقدة، وقد أوصى PORTER بضرورة فهم سلوك التكلفة ومحركاتها والعلاقات الموجودة بينها، كما أكد على ضرورة القيام بتحليل مسببات التكلفة كعنصر أساسي للتحليل الإستراتيجي للتكاليف<sup>(1)</sup>.

## 1- تعريف مسببات التكلفة

يمكن تعريف مسببات التكلفة بأنها: "تلك العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع استهلاك النشاط لموارده، وبالتالي فهي تمثل الأساس لتفسير سلوك تكلفة النشاط مما يساعد على تحقيق دقة وموضوعية قياس التكلفة من ناحية، ومن ناحية أخرى يساهم في تنفيذ إستراتيجية زيادة التكلفة والتي تدعم القدرة التنافسية للمؤسسة"<sup>(2)</sup>.

كما تعرف أيضا بأنها: "تلك العوامل التي تتسبب في حدوث تكلفة النشاط وتفسر العلاقة السببية بين مخرجات النشاط ومقدار ما يستهلكه من موارد"<sup>(3)</sup>.

## 2- تبويب مسببات التكلفة

يمكن تبويب مسببات التكلفة وفقا لأربعة مستويات هي: (4)

- مسببات تكلفة هيكلية : ترتبط هذه المسببات بنوعية الوحدات التي يتم إنتاجها وفقا لخصائص المنتج وصفاته، وتقسم إلى خمس فئات:
- النطاق: يشير إلى حجم الإستثمار اللازم لكل من عمليات التصنيع والتسويق وكذا البحث والتطوير.
- المدى: أي درجة التكامل العمودي، ويقصد بها درجة سيطرة المؤسسة على مصادر عرض مدخلاتها والطلب على مخرجاتها وذلك من خلال امتلاك المؤسسة لمجموعة من الهياكل المادية والتي تستخدمها في مختلف مراحل أنشطتها.
- الخبرة: تشير إلى عدد مرات تكرار نفس الأنشطة.

(1) محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سابق، ص: 21.

(2) عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مرجع سابق، ص: 144.

(3) المرجع السابق، ص: 145.

(4) محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سابق، ص: 22.

- التكنولوجيا: أي الأساليب التقنية والتكنولوجية المستخدمة.
  - درجة التعقيد: مدى تنوع المنتجات والخدمات المقدمة.
- ويتم التحكم في هذا النوع من المسببات من خلال دراسة مدى انسجامها مع إستراتيجية المؤسسة ورسالتها والغرض من وجودها، وذلك بتحديد العمليات والأنشطة المطلوبة لتحقيق أهداف المؤسسة وإستراتيجيتها مع المراقبة الدائمة لمدى تحقق تلك الأهداف.
- مسببات تكلفة تشغيلية: ترتبط بالأنشطة التي تؤدي على مستوى وحدة الإنتاج، ومن ثم فهي تعكس عدد الوحدات المنتجة في علاقتها بتكلفة استهلاك النشاط للموارد مثل ساعات العمل المباشر، وتقسم بدورها إلى ست فئات:
  - مشاركة العنصر البشري: أي مدى إلتزام العنصر البشري بمفهوم التحسين المستمر والتطوير.
  - إدارة الجودة الشاملة.
  - استغلال الطاقة.
  - كفاءة تصميم المصنع.
  - فعالية تصميم المنتج.
  - مدى استفادة المؤسسة من العلاقات المتداخلة مع الموردين و العملاء في إطار سلسلة القيمة الكلية.
- ويتم التحكم في هذا النوع من المسببات من خلال التفكير الإنقادي والتقييم المستمر لمدى كفاءة أساليب وطرق الإنتاج عن طريق إعادة الهندسة للعمليات الإنتاجية أو لتصميم المنتجات.
- مسببات تكلفة إجرائية: وتكون على مستوى النشاط، يرتبط هذا النوع من مسببات التكلفة بالأنشطة التي يتم تأديتها على مستوى الدفعة الإنتاجية، مثلا عدد أوامر التشغيل كمسبب عن نشاط جدولة الإنتاج.
  - مسببات تكلفة عامة: ترتبط هذه المسببات بالأنشطة التي يتم تأديتها للمحافظة على الطاقة الإنتاجية العامة للمؤسسة ككل، مثلا عدد العمال كمسبب عن نشاط الشؤون الإدارية، عدد الواردات كمسبب عن نشاط الأمن الصناعي.
- إن دراسة وتحليل مسببات التكلفة يقدم بيانات ومعلومات مالية وغير مالية، فالمعلومات المالية تعكس العلاقة بين تكلفة النشاط ومخرجاته مثل: تكلفة الإنتاج المعيب، تكلفة مستوى الجودة وتكلفة الصيانة. أما

المعلومات غير المالية فهي تعكس مدى كفاءة أداء النشاط مثل: نسبة الإنتاج المعيب لكل عامل، عدد الأخطاء لكل نشاط، معدل دوران العمل ومقاييس رضا العملاء<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثالث: تحليل الموقف التنافسي

إن المنافسة العالمية لم تعد منافسة منتجات أو مؤسسات أو تجمعات إقتصادية، بل أصبحت المنافسة الحقيقية بين الفكر الذي يضع الإستراتيجيات التنافسية. ومما لا شك فيه أن اكتساب المؤسسة لميزة تنافسية إنما هو دالة لنجاح إستراتيجية الأعمال المعتمدة من قبل هذه المؤسسة، فهي تستطيع تحقيق الريادة في مجال نشاطها إذا اعتمدت التحليل السليم لموقفها التنافسي<sup>(2)</sup>.

إن تحليل الموقف التنافسي يركز على الطرق التي تختارها المؤسسة للإستمرار في المنافسة، وقد أوضح PORTER أنه يمكن للمؤسسة أن تتبع إحدى الإستراتيجيات التنافسية الثلاث وهي: إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة، إستراتيجية التميز وإستراتيجية التركيز، كما بين أن اختيار إحدى هذه الإستراتيجيات يتوقف على معيارين هما: نوعية الميزة التنافسية ونطاق المنافسة أي الهدف الإستراتيجي<sup>(3)</sup>، كما يوضحه الشكل التالي:

#### الميزة التنافسية

		جلب انتباه العميل بخاصية مميزة للمنتج	تميز وضعية المؤسسة بتكاليف منخفضة
الهدف الإستراتيجي	كل القطاع	التميز Différenciation	الهيمنة بالتكاليف Dominance globale au niveau des couts
	جزء معين من القطاع	التركيز Focalisation	

### الشكل رقم (15): الإستراتيجيات التنافسية حسب PORTER

المصدر: Olivier TORRES-BLAY, Op.Cit, p :128

من خلال الشكل نستخلص أن الإستراتيجية المتبعة للمنافسة تعتمد على الهدف الإستراتيجي أو نطاق المنافسة الذي ترغب المؤسسة في استهدافه. ففي حالة المنافسة على مستوى القطاع فللمؤسسة إمكانية

(1) كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة و التخطيط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص: 186.

(2) خالد محمد بني حمدان ووائل محمد صبحي إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي - منهج معاصر -، دار اليازوري العلمية، عمان، 2007، ص: 237، 238.

(3) Olivier TORRES-BLAY, ECONOMIE D'ENTREPRISE : Organisation et stratégie à l'aube de la nouvelle économie, édition ECONOMICA, PARIS, 2000, p :127.

الإختيار بين إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة أو إستراتيجية التمايز، أما في حالة استهداف جزء معين من القطاع فإن الإستراتيجية المتبعة هي إستراتيجية التركيز<sup>(1)</sup>. وفيما يلي تفصيل لكل إستراتيجية على حدة:

#### أ- إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة

تعتبر هذه الإستراتيجية الأكثر انتشارا على مستوى العالم، حيث أخذت حيزا كبيرا من اهتمامات الباحثين خاصة خلال فترة السبعينات تزامنا مع ظهور مفهوم منحى الخبرة، وتهدف هذه الإستراتيجية إلى تقديم منتجات بنفس مواصفات المنتجات المنافسة، أو تقديم نفس المستوى من الخدمات ولكن بأسعار أقل. فهي تركز على تخفيض التكاليف على مستوى جميع أنشطة المؤسسة<sup>(2)</sup>.

وتسمح إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة بتحقيق وضعية دفاعية في مواجهة قوى المنافسة وذلك من خلال:<sup>(3)</sup>

- حماية المؤسسة من التغيرات السوقية غير المتوقعة خاصة فيما يتعلق بسياسات التسعير للمنافسين.
- الوقوف في وجه المنتجات البديلة، حيث أن العملاء لا يفكرون في هذه المنتجات ما دامت المنتجات الحالية تقدم بأسعار منخفضة.

- تعتبر الأسعار المنخفضة بمثابة حاجز لدخول منافسين جدد إلى السوق.

- القوة التفاوضية للعملاء لا تشكل تهديدا للمؤسسة طالما أن الأسعار منخفضة.

وحتى تنجح المؤسسة في اعتماد إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة، أوضح PORTER، منطلقا من دراسة حالة شركة TOYOTA اليابانية لصناعة السيارات، أهمية ثلاثة عوامل هي:<sup>(4)</sup>

- إقتصاديات الحجم: نظريا تعرف بأنها العلاقة بين التغير في حجم الإنتاج والتغير في عوامل الإنتاج، وعمليا فإن قياس أثر إقتصاديات الحجم يتم من خلال قياس الإنخفاض في تكلفة الوحدة الواحدة مع زيادة حجم الإنتاج الكلي، ويعود هذا الإنخفاض أساسا إلى تأثير توزيع التكاليف الثابتة على عدد الوحدات المنتجة، ذلك أن إنتاج وتوزيع أحجام كبيرة يؤدي إلى انخفاض نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة.

- أثر التعلم (الخبرة): يتحدد هذا الأثر عبر الزمن، ويرجع الباحثون أسبابه إلى زيادة القدرة على التحكم في المعرفة العملية، فالتكرار اليدوي لنفس العملية يحسن من مستوى التحكم فيها، ويقلص من حجم الأخطاء المرتكبة مما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية.

(1) Idem, p :127.

(2) Michael PORTER, *L'Avantage Concurrentiel*, Op.Cit, p :84.

(3) صالح عبد الرضا رشيد وإحسان دهب جلاب، *الإدارة الإستراتيجية:مدخل تكاملي*، دار المناهج، عمان، 2008، ص:307.

(4) المرجع السابق، ص:307.

- التطور التكنولوجي: يقصد به تضحية المؤسسة بالتكاليف الثابتة قصد تخفيض التكاليف المتغيرة، حيث أن امتلاك آلات حديثة من شأنه تخفيض التكاليف من خلال تقليص الفترة اللازمة للعملية الإنتاجية أو التقليل من عدد الوحدات المعيبة.
- ويرتبط تطبيق إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة بالعديد من المخاطر أبرزها: (1)
- الإرتفاع غير المتوقع لأسعار المواد الأولية قد يخفض من القدرة التنافسية للمؤسسة.
- ارتفاع تكلفة الإستثمار في التكنولوجيات الحديثة.
- التركيز على خفض التكلفة قد يؤدي إلى إهمال الجوانب المتعلقة بجودة المنتج، شروط الإستعمال ودرجة الأمان.

الجدول التالي يلخص إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة، تأثيراتها على تنظيم المؤسسة والمخاطر التي قد تتعرض لها:

الجدول رقم (5): إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة

المخاطر	التأثيرات التنظيمية	الخصائص
- تشبع السوق.	- التحديد الدقيق للمسؤوليات.	- البحث المستمر عن تدنية التكاليف.
- تقادم الأداة الإنتاجية.	- الإدارة بالأهداف.	- استثمارات كبيرة في الطاقات الإنتاجية.
- فقدان الميزة التنافسية نتيجة التطورات التكنولوجية.	- مراقبة التسيير تكون متطورة جدا.	- أثر التجربة واقتصاديات الحجم.
- منافسة الدول ذات تكلفة العمالة المنخفضة.	- الإعتماد على تقنية تحليل القيمة.	- سياسة إتصال مكثفة.
- قوة مفاوضة الموزعين تنعكس سلبا على الأسعار.	- التحكم الجيد في التكاليف.	- التدويل.

المصدر: Jean-Pierre HELFER, Op.Cit, p :175

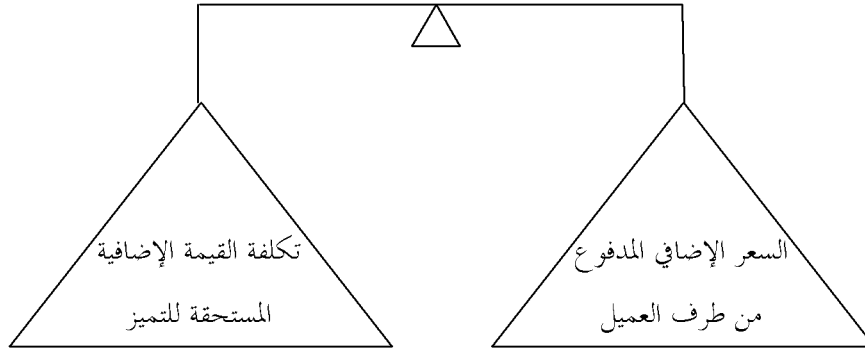
### ب- إستراتيجية التميز

تحاول هذه الإستراتيجية خلق ميزة تنافسية من خلال خصوصية أو وحدوية عرض المؤسسة، فهي عبارة عن إستراتيجية تسويقية تهدف إلى التأثير على سلوك العميل، عن طريق البحث المستمر عن خصائص جديدة للمنتج يصعب محاكاتها من قبل المنافسين ويقدرها العملاء مما يدعم الميزة التنافسية للمؤسسة (2).

(1) Jean-Pierre HELFER et al, Management Stratégique et Organisation, 6<sup>e</sup> édition, Vuibert, PARIS, 2006, p :184.

(2) عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مرجع سابق، ص:146.

فإستراتيجية التميز تقوم على مبدأ جعل العميل ينظر إلى منتجات المؤسسة نظرة مختلفة مقارنة مع المنتجات المنافسة، من خلال عرض منتج فريد من نوعه يمثل قيمة للعميل وسط مجموعة من العروض التي تركز خاصة على التكاليف المنخفضة، فهذه الإستراتيجية تقوم على أساس خلق توازن بين القيمة الإضافية التي يقدمها المنتج والسعر الإضافي الذي يكون العميل مستعدا لدفعه<sup>(1)</sup>، كما يوضحه الشكل التالي:



الشكل رقم (16): توازن إستراتيجية التميز

المصدر: Idem, p :177

من خلال الشكل نستخلص أن تطبيق إستراتيجية التميز يعتمد على تحقيق التوازن بين فرق السعر وفرق الخدمة المقدمة، أي أن الزيادة في أسعار المنتجات لابد وأن يرافقها زيادة في القيمة المقدمة من المنتج. وحتى تضمن المؤسسة نجاعة هذه الإستراتيجية عليها أن تلتزم بمجموعة من القيود:<sup>(2)</sup>

- قيود مرتبطة بالمحيط الخارجي:
  - حتمية إدراك المستهلك للفرق في القيمة بين منتجات المؤسسة والمنافسة.
  - توافق استخدامات المنتج مع احتياجات العملاء.
  - قيود مرتبطة بالمحيط الداخلي:
  - توفر مدخلات ذات نوعية عالية تسمح بضمان جودة المنتج المقدم.
  - الإستخدام الأمثل للموارد والمهارات في مجال البحث والتطوير بهدف تقديم منتج متميز تكنولوجيا.
  - وجود نظام تسويقي فعال يسمح بتوفير المعلومات اللازمة عن العملاء ومتطلباتهم المستقبلية.
- إن تميز منتجات المؤسسة عن منتجات المنافسين يعتمد على المنافسة خارج دائرة الأسعار، فالمؤسسة تبحث من خلال هذه الإستراتيجية عن كيفية تعزيز وفاء العملاء لعلامتها التجارية لتحسين موقفها التنافسي.

(1) Olivier TORRES-BLAY, Op.Cit, p : 127,128.

(2) Jean-Pierre DETRIE, Op.Cit, pp :87-90.

فدرجة وفاء العميل للمؤسسة يؤدي في أغلب الأحيان إلى تقليص حساسية هذا الأخير اتجاه الأسعار المرتفعة وزيادة درجة تفضيله لمنتجات المؤسسة على حساب المنافسين، كما أن هذا الوفاء يعتبر بمثابة حاجز ضد دخول منافسين جدد إلى القطاع، ومن ناحية أخرى فهو يحمي المؤسسة من تهديد المنتجات البديلة. الجدول التالي يلخص إستراتيجية التمايز، إنعكاساتها على تنظيم المؤسسة والمخاطر التي قد تتعرض لها:

الجدول رقم (6): إستراتيجية التميز

المخاطر	الإنعكاسات التنظيمية	الخصائص
- عدم التحكم في الأسعار الناجمة عن التمايز.	- التنسيق بين أنشطة البحث والتطوير ووظيفة التسويق.	- تعتمد على الحدس والإبداع.
- تهديد المنافسين ذوي التكاليف المنخفضة (التمركز في الدول ذات التكلفة المنخفضة).	- القدرة على جلب المهارات والمحافظة عليها.	- القدرة على الابتكار والتجديد.
- تهديد المنتجات المقلدة.	- مرونة الهيكلية.	- صورة جيدة للعلامة.
	- توجيه الأفراد نحو أهداف النوعية.	- قنوات توزيع ملائمة.

المصدر: Idem, p :178

### ج- إستراتيجية التركيز

تقوم هذه الإستراتيجية على أساس اختيار شريحة من العملاء والتركيز عمليا على الوفاء باحتياجاتهم المتميزة التي تختلف عن احتياجات باقي العملاء، وبذلك فإن المؤسسة التي تتبع هذه الإستراتيجية تقوم بتركيز مواردها في جزء محدد من قطاع النشاط، فتكون بذلك أكثر كفاءة وفاعلية مقارنة بمنافسيها الذين يتنافسون على نطاق واسع من السوق<sup>(1)</sup>.

الجدول الموالي يسمح بتلخيص أهم الخصائص والمخاطر لهذه الإستراتيجية:

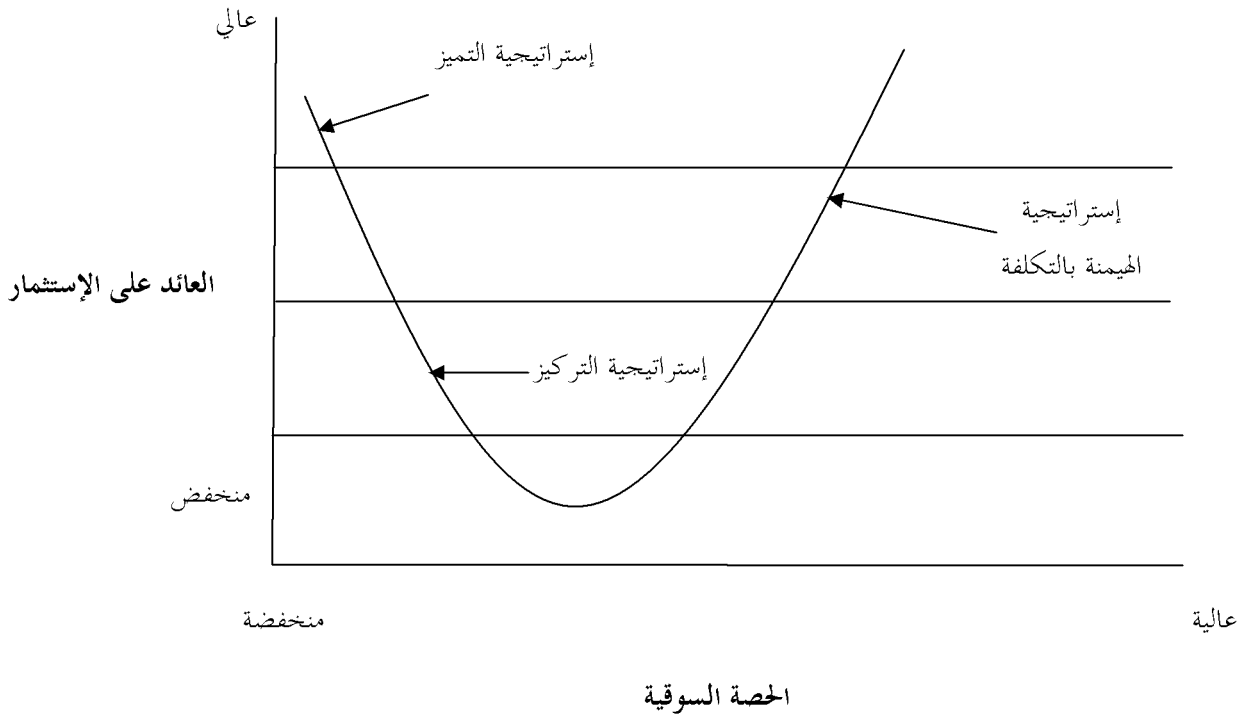
(1) Olivier TORRES-BLAY, Op.Cit, p : 128.

الجدول رقم (7): إستراتيجية التركيز

المخاطر	الإنعكاسات التنظيمية	الخصائص
- صغر الحصة السوقية قد يؤثر على المردودية.	- هيكله موجهة نحو الهدف.	- التركيز على مجموعة من العملاء أو سوق معين أو جزء من تشكيلة.
- منافسة المؤسسات الرائدة لنفس الهدف الإستراتيجي.	- القدرة على تكيف المنتجات لمتطلبات العملاء.	- حصة سوقية محدودة.
- تكلفة الخدمات المقدمة قد تصبح باهضة.	- ثقافة الخدمة.	- التركيز على خدمة العملاء.

المصدر: Idem, p:179

ويرى (ROWE, 1994) بأن نجاح المؤسسة في تطبيق إحدى الإستراتيجيات التنافسية السابقة ينعكس على حصتها السوقية وربحيتها كما يوضحه الشكل الآتي:



الشكل رقم (17): الإستراتيجيات التنافسية وعلاقتها بالحصة السوقية وربحية المؤسسة

المصدر: محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سابق، ص:14.

يتضح من الشكل أن اختيار المؤسسة لإستراتيجية تنافسية محددة ينعكس على ربحيتها وحصتها السوقية بصورة واضحة. فإستراتيجية التميز تحقق أعلى مستوى للعائد على الإستثمار لأنها تقوم على إنتاج منتج مبتكر ذو جودة عالية، يتمتع بمواصفات تجبر فئة محددة من المستهلكين على شرائه بالسعر الذي تحدده المؤسسة، وغالبا لا تكون هناك منافسة في إنتاج هذا المنتج لفترة زمنية تتفاوت حسب طبيعته وحجم الطلب المتوقع عليه. من ناحية أخرى، تحقق إستراتيجية التركيز أدنى مستوى من العائد على الإستثمار لأنها تقوم على أساس التركيز على نوعية مختلفة من المنتجات التي قد لا ترغب الشركات المنافسة في إنتاجه، وتحقق هذه الإستراتيجية قدرا أكبر من الحصة السوقية مقارنة بإستراتيجية التميز. أما إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة فهي تحقق أعلى نصيب من الحصة السوقية لأنها تقوم على أساس محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج والتسويق إلى أدنى مستوى ممكن، وبالتالي تتيح للمؤسسة تحقيق مركز تنافسي أفضل في السوق.

وتحاول كل مؤسسة بالطبع إختيار الإستراتيجية التي تحقق لها أقصى ربح وأفضل وضع تنافسي ممكن، لكن هذا الإختيار يتوقف على مدى توفر مهارات وموارد محددة وإتخاذ إجراءات تنظيمية ورقابية متنوعة<sup>(1)</sup>.

### خلاصة الفصل

في ظل بيئة الأعمال الراهنة، المتقلبة و المتسارعة، ومن أجل تحقيق ميزة تنافسية مستدامة تمكن المؤسسة من مواجهة المنافسة الشرسة، فإن نموذج التحليل الإستراتيجي للتكاليف بما يوفره من معلومات عن جوانب البيئة الخارجية وبما يضعه من أساليب تحقق للمؤسسة الريادة في مجال أعمالها، يعتبر الأساس القوي لبناء الميزة التنافسية والتي تأتي في مركز اهتماماته.

من واقع هذا الأثر، فقد اهتم هذا الفصل بتوضيح مفاهيم كل من التحليل التقليدي والتحليل الإستراتيجي للتكاليف، والتعرض إلى أهم جوانب الإختلاف بينهما، وكذا الإشارة إلى الدوافع التي أدت إلى تخلي المؤسسات عن نظام التكاليف التقليدي، إضافة إلى تسليط الضوء على مداخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف، وتبيان دورها في تحقيق التوافق بين عوامل البيئة الخارجية وجوانب الأداء الداخلي للمؤسسة، بهدف تحقيق ميزة تنافسية حقيقية وطويلة الأجل مقارنة بالمنافسين.

إن الهدف من تبني المؤسسات لمفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف هو تدعيم القدرة على الإستجابة لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة عن طريق الإهتمام بعوامل البيئة الخارجية من خلال التركيز على تحليل المنافسين، تسيير الموردين والإستجابة لمتطلبات العملاء وتطلعهم المستقبلية. إضافة إلى ذلك العمل على

(1) محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سابق، ص: 15، 14.

التخفيف من ضغوطات المنافسة الحالية بتحسين المركز التنافسي للمؤسسة من خلال تحليل أنشطتها الداخلية والتعرف على الأنشطة المضيفة للقيمة والعمل على تركيز الموارد فيها بهدف تقديم منتج ذا جودة عالية وسعر تنافسي مما يدعم الميزة التنافسية للمؤسسة.

# الفصل الثاني:

## التحليل الإستراتيجي للتكاليف وتحقيق الميزة التنافسية

المبحث الأول : مفهوم وأنواع الميزة التنافسية

المبحث الثاني : مقاربات ومصادر الميزة التنافسية

المبحث الثالث : استراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية

## تمهيد

خلافًا لحقبة الخمسينات والستينات والتي سادت فيها الاحتكارات وغابت عنها المنافسة، نجد أن المؤسسات المعاصرة تواجه إقتصادًا عالميًا صعبًا للغاية يتميز بالمنافسة الشديدة. وفي ظل هذه البيئة شديدة التغير والتعقيد، تسعى أغلب المنظمات إلى كسب ميزة تنافسية تتفوق بها على غيرها من المؤسسات العاملة في نفس النشاط.

ويختلف تصور الباحثين في تفسير مكان هذا التفوق حسب مفهوم كل واحد منهم للميزة التنافسية. فنتائج البحوث تقسم مصادر هذا السبق إلى عوامل خارجية تابعة للمحيط التنافسي الذي لا تستطيع المؤسسة التحكم فيه، وعوامل داخلية تملك المؤسسة زمام التحكم فيها واستخدامها لتحسين قدرتها التنافسية. ويركز هذا الفصل على البحث في العناصر الأساسية للميزة التنافسية والتي تسمح للمؤسسة بتمييز منتجاتها عن منتجات المنافسين، وبالتالي زيادة حصتها السوقية وقد تمت معالجة هذه المفاهيم ضمن المباحث التالية:

**المبحث الأول : مفهوم وأنواع الميزة التنافسية.**

**المبحث الثاني : مقاربات ومصادر الميزة التنافسية.**

**المبحث الثالث: استراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية.**

## المبحث الأول: مفهوم وأنواع الميزة التنافسية

تجمع الدراسات الحديثة في هذا المجال على أن مفهوم الميزة التنافسية ما هو إلا امتداد لمفهوم الميزة النسبية المستعمل في مجال التجارة الدولية لصاحبها David RICARDO ، والذي طرح بموجبه نظريته المشهورة لمحاولة تفسير أسباب قيام التبادل الدولي، غير أنه ولحد الساعة لا نكاد نجد تعريفا متفقا عليه لمفهوم الميزة التنافسية<sup>(1)</sup>، وسنحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على أهم مفاهيم الميزة التنافسية ومختلف أنواعها.

### المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية

تظهر مراجعة أدبيات التسيير أن المفهوم الأساسي للميزة التنافسية يرجع إلى كل من SELZNICK & CHAMBERLIN اللذان ربطا مفهوم الميزة بالقدرة، ثم تطور هذا المفهوم على يد SCHENDEL & HAFER حيث وصفا الميزة التنافسية بأنها الوضع الفريد الذي تطوره المؤسسة مقابل منافسيها من خلال تخصيص الموارد، وأخيرا وضع كل من (PORTER & DAY, 1985) الصياغة المفاهيمية للميزة التنافسية حيث اعتبرا أنها الهدف غير المعلن للإستراتيجية بالنظر إلى أن الأداء المتفوق يرتبط مباشرة بالميزة التنافسية، ذلك أن امتلاك وتطوير الميزة التنافسية يمثل هدفا إستراتيجيا تسعى المؤسسات إلى تحقيقه في ظل التحديات التنافسية الشديدة<sup>(2)</sup>. وقبل الخوض في تعريف الميزة التنافسية، إرتأينا أولا تقديم مفهوم ذا أهمية كبيرة في الأدبيات الإستراتيجية ألا وهو مفهوم التنافسية.

### 1- مفهوم التنافسية

مع أواخر الثمانينات ظهرت أهمية العودة إلى مفهوم التنافسية كنتيجة لتغيير النظام الاقتصادي وتأثره بالعولمة، ويركز تعريف التنافسية على ثلاث مستويات هي:

#### أ- مستوى الدولة

لقد تعددت التعريفات المقدمة على هذا المستوى، فحسب المنتدى الاقتصادي العالمي The world economic forum: "يعتبر اقتصاد دولة ما أنه ذو تنافسية إذا كان يملك القدرة على تحقيق نمو اقتصادي مستدام على المدى المتوسط والطويل"<sup>(3)</sup>. يربط هذا التعريف بين الميزة التنافسية كمتغير تابع وبين النمو الاقتصادي كمتغير مستقل.

(1) أحمد بلالي، الميزة التنافسية ونموذج الإدارة الإستراتيجية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد: 11، منشورات جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007، ص: 246.

(2) حسن الزعبي، أثر نظم المعلومات الإستراتيجية في تحقيق التفوق التنافسي، المؤتمر العلمي الأول حول اقتصاد الأعمال في ظل عالم متغير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية، الأهلية، 2003، ص: 2.

(3) Abdellah ALLAOUI, La Compétitivité Internationale, Stratégie Pour Les Entreprises Françaises, Harmatan, FRANCE, 2005, p: 41.

أما المجلس الأمريكي للسياسة التنافسية فيجد أنها تمثل: "قدرة الدولة على خلق منتجات يمكن أن تنافس في الأسواق العالمية"<sup>(1)</sup>. أي القدرة على إنتاج سلع وخدمات تحقق الصدارة في الأسواق العالمية. ويتفق هذا التعريف مع تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية\* OCDE التي ترى أن التنافسية هي: "القدرة على إنتاج سلع وخدمات تنافس في الأسواق العالمية ضمن شروط السوق الحرة وتساهم في زيادة الدخل الفردي على المدى الطويل"<sup>(2)</sup>.

و على العموم يمكن وصف التنافسية بأنها ذلك المفهوم الذي يقوم على أساس قدرة الدولة على تقديم منتجات وخدمات تستطيع المنافسة في الأسواق العالمية، ونظرا لعدم قدرة الدولة على التحكم المباشر في العملية الإنتاجية، فإن التنافسية على هذا المستوى يراد بها قدرة الدولة على توفير المناخ المناسب للنشاط الاقتصادي من خلال التحكم في المؤشرات الكلية للإقتصاد كالتضخم، سعر الصرف، حجم العمالة... الخ.

**ب- مستوى القطاع (الصناعة)**

إن التنافسية على مستوى القطاع تختلف من دولة إلى أخرى، وهذا راجع إلى اختلاف النظرة الإستراتيجية لكل قطاع وعدم قدرة الدولة على كسب تنافسية في جميع القطاعات، بسبب التوزيع غير المتكافئ للموارد ما بين القطاعات، مما يجعل الدولة تركز على قطاعات معينة دون أخرى. ويكون القطاع ذا تنافسية إذا استطاع تحقيق معدل أرباح يفوق المعدل المحقق في القطاعات المنافسة على المستوى الدولي. وفي هذا الإطار يرى (Mc Fertridge, 1995) أن الصناعة تكون تنافسية إذا كانت عناصر الإنتاج فيها أكبر إنتاجية منها لدى الصناعات المنافسة دوليا، أو مساوية لها على الأقل، وكانت تكلفة الوحدة المنتجة لديها أقل من تكلفة الوحدات المنتجة لدى الصناعات المنافسة دوليا أو مساوية لها على الأكثر<sup>(3)</sup>.

### ج- مستوى المؤسسة

تتفق أغلب الدراسات على أن مستوى المؤسسة هو المستوى الأنسب لتحقيق التنافسية، ذلك أن التنافس الفعلي يكون بين المؤسسات وليس بين الدول أو القطاعات، فالتنافسية على مستوى القطاع أو الدولة هي انعكاس للقدرة التنافسية للمؤسسة<sup>(4)</sup>.

ففي تعريف J.L.MUCHIELLI فإن التنافسية تعني: "قدرة المؤسسة على تحقيق نتائج تفوق المعدل الذي تحققه نظيراتها في نفس الصناعة، فهي تعكس قدرتها على الصراع من اجل الحصص السوقية"<sup>(5)</sup>.

(1) Idem, p :41.

\* OCDE : Organisation de Coopération et du Développement Economique.

(2) Abdellah ALLAOUI, Op.Cit, p :41.

(3) أحمد بلالي، مرجع سابق، ص: 248، 249.

(4) المرجع السابق، ص: 249.

(5) Jean-Louis MUCHIELLI, LA COMPETITIVITE :Définitions, Indicateurs, Déterminants, Ecole Supérieure Des Affaires, Université Pierre Mendès, GRENOBLE, 2002, p :1.

فالمؤسسة التنافسية حسب MUCHIELLI هي التي تستطيع تحقيق أفضل النتائج على مستوى الثنائية نمو- حصة السوق، ذلك أن المؤسسة يمكن أن تسجل نموا في رقم أعمالها نتيجة نمو القطاع بصورة عامة، ولكنها قد تحقق تراجعا في حصتها السوقية مما يعني ضعف تنافسياتها.

ويمكن تلخيص ما ورد سابقا عن التنافسية من خلال تعريف Emmanuel OKAMBA: "تنافسية المؤسسة تعني القدرة على مواجهة المنافسة ضمن الشروط الملائمة لها، وهذه القدرة تتجسد من خلال وضع استراتيجيات فعالة لتوجيه النشاطات بغرض امتلاك موقع تنافسي والمحافظة عليه"<sup>(1)</sup>. يشير هذا التعريف إلى ضرورة الربط بين التنافسية التي تعني القدرة على مواجهة المنافسة وبين الإستراتيجية المبنية على تخصيص الموارد وتوجيه الأنشطة بهدف تحسين المركز التنافسي للمؤسسة.

## 2- مفهوم الميزة التنافسية

تعود مظاهر الميزة التنافسية إلى بداية النصف الثاني من القرن الماضي، وذلك من خلال محاولة المؤسسات توفير منتجات وخدمات بسعر منخفض وجودة أفضل من منتجات المؤسسات الأخرى. وكانت سنوات الثمانينات انطلاقة حقيقية لفكرة الميزة التنافسية، وذلك من خلال تفاعل القرارات السياسية الصادرة عن الرئيس الأمريكي Ronald REAGAN بتكوين لجنة تنافسية الصناعة الأمريكية نتيجة تدهور القدرة التنافسية للمنتجات الأمريكية أمام اليابان، ثم إنشاء مجلس السياسة التنافسية الأمريكية، إضافة إلى إسهامات الأستاذ Michael PORTER عن التنافسية والميزة التنافسية<sup>(2)</sup>.

وقد اختلف الاقتصاديون في إعطاء مفهوم دقيق وموحد للميزة التنافسية، وعليه توجد العديد من التعاريف نذكر منها تعريف Michael PORTER: "نشأ الميزة التنافسية أساسا من القيمة التي يمكن للمؤسسة أن تخلقها للزبون، وهذه القيمة يمكن أن تأخذ شكل فرق في الأسعار بين المتنافسين مع نفس المستوى من الجودة، أو إنفراد المنتج بخصائص معينة تزيد من مستوى القيمة المدركة لدى الزبون وتعوض الزيادة في الأسعار"<sup>(3)</sup>. فالميزة التنافسية حسب PORTER هي كل ما تنفرد به المؤسسة من خصائص تميزها عن منافسيها، سواء من حيث أسعار المنتجات أو من حيث درجة تميزها.

<sup>(1)</sup> Emmanuel OKAMBA, **Mondialisation, Concurrence Et Compétitivité Dans Le Caraïbe**, Ecole Centrale, PARIS, 2002, p :1, sur le site : [www.publibook.com/librairies/publibook/images/2201PREV.pdf](http://www.publibook.com/librairies/publibook/images/2201PREV.pdf), le : 22/12/2009.

<sup>(2)</sup> نذير عبد الرزاق، **خلق الموايا التنافسية في ظل التوجهات الإدارية الجديدة**، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية

والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005، ص: 5.

<sup>(3)</sup> Raymond Alain THIETART, Op.Cit, p : 94.

كما تعرف الميزة التنافسية بأنها: "إيجاد قدرة خاصة تميز منتجات المؤسسة وتجعلها في وضع أفضل بالنسبة للمنافسين، مما يجعلها تحقق سيطرة نسبية على شريحة مهمة في السوق تكفل لها حجما من المبيعات"<sup>(1)</sup>.

في حين أن هناك من يعرفها بأنها: "الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بشكل أفضل من المؤسسات الأخرى، والتي تحقق لها زيادة في الحصة السوقية ونمو في الأرباح"<sup>(2)</sup>.

من خلال هذه التعاريف يتضح أن تحقيق ميزة تنافسية يتطلب من المؤسسة العمل على إرضاء عملائها بفعالية أكبر من المنافسين، وهو ما يرتبط بالقيمة التي تقدمها منتجات المؤسسة. كما أن التدقيق في التعاريف السابقة يبرز جملة المعايير المتداخلة التي تعتمد عليها هذه التعاريف لتفسير مفهوم الميزة التنافسية، ويمكن حصر هذه المعايير فيما يلي:<sup>(3)</sup>

- معيار خلق القيمة: ونعني به أن تحقيق الميزة التنافسية مرتبط بالقيمة المدركة من طرف الزبائن، مما يجعلهم على استعداد لإقتناء منتجات المؤسسة وتفضيلها باستمرار، حتى لو تطلب الأمر أن يدفع هؤلاء الزبائن سعرا أكبر مما يدفعونه للمنتجات المنافسة، مادامت القيمة المحققة تعوض بشكل واسع الزيادة في الأسعار، ومن البديهي أن تنعكس هذه القيمة لفائدة المؤسسة.
- معيار الربحية: ويتعلق الأمر بمدى قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح تكون في الغالب أعلى من متوسط الأرباح المحققة في الصناعة، وأن تستمر في تحقيق هذه الأرباح على المدين المتوسط والطويل، ويرتبط هذا المعيار كثيرا بتدنية التكاليف وعناصر الجودة المحققة في المنتجات.
- معيار التميز: ويعكس مدى تفرد وتميز المؤسسة عن منافسيها، إما بتقديم منتجات ذات خصائص متفردة تستوجب الحصول على مقابل أعلى، أو من خلال تدنية التكاليف أو بالجمع بينهما، ويعتبر التميز محصلة لعملية خلق القيمة وسببا في تحقيق الربحية.
- معيار الحصة السوقية: يعبر عن مدى ما تحققه المؤسسة من حصة مرتفعة في السوق المحلي أو الدولي، ويجب أن يكون مصاحبا لتحقيق الأرباح وإلا انعكس سلبا على المؤسسة، لأن السعي وراء مكانة الرائد في السوق مع إهمال جوانب أخرى كالربحية قد يؤدي بالمؤسسة كما يقول PORTER إلى الخروج نهائيا من السوق.
- معيار المساهمة في النمو: يتعلق بمدى مساهمة المؤسسة في النمو الاقتصادي ومدى انعكاسه على نصيب الفرد من الدخل القومي.

(1) علي السلمي، الإدارة المصرية في مواجهة الواقع الجديد، مكتبة غريب، القاهرة، 1992، ص: 194.

(2) عادل محمد زايد، الأداء التنظيمي المتميز: الطريق على منظمة المستقبل، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص: 11.

(3) Michael PORTER, *L'Avantage Concurrentiel*, Op.Cit, p :41.

بناء على ما سبق يمكن أن نخلص إلى أن الميزة التنافسية للمؤسسة تشير إلى ذلك المفهوم الديناميكي ذي البعد الإستراتيجي الذي يعكس التفوق النسبي المستدام للمؤسسة من خلال ما تخلقه من قيمة لها ولعملائها، سواء على مستوى تكلفة المنتجات أو على مستوى جودتها، وعليه يمكن تقديم التعريف الشامل التالي: "تشير الميزة التنافسية إلى المجالات التي يمكن للمؤسسة أن تنافس فيها 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 والتهديدات المحيطة والسائدة في بيئة المؤسسة مقارنة بمنافسيها"<sup>(1)</sup>.

### 3- أبعاد الميزة التنافسية

بناء على التعاريف المختلفة للميزة التنافسية فإنه من الممكن استخلاص الأبعاد التي تعتبر كمداخل لتميز المؤسسة، فهذه الأخيرة كما يرى KOTLER تستطيع التميز بعدة طرق كأن تقدم الأرخص cheaper أو الأفضل better أو الأحدث newer أو الأسرع faster. وقد صنف الباحثون هذه الأبعاد إلى أربعة هي: التكلفة، الجودة، الوقت والمرونة وأضاف إليها البعض بعدا خامسا هو الإبداع<sup>(2)</sup>، وفيما يلي تفصيل لكل بعد.

#### أ- التكلفة

وتعني قدرة المؤسسة على الإنتاج بتكلفة أقل من تكلفة منافسيها، بحيث يراعى التناسب بين تكلفة المنتج ومواصفاته، وكنتيجة لذلك فإن المؤسسة تحقق ميزة تنافسية من خلال تخفيض أسعارها بناء على انخفاض تكاليفها، مما يمكنها من البيع بأسعار أقل من متوسط أسعار منافسيها.

#### ب- الجودة

بعد أن كان الإهتمام منصبا في فترتي الخمسينات والستينات من القرن الماضي على بعد التكلفة، وكنتيجة لتغير أذواق المستهلكين وزيادة وعيهم، فقد عرفت فترة السبعينات والثمانينات التركيز على بعد آخر هو الجودة، والتي تتمثل في جملة الخصائص المتفردة والتميزة في المنتج التي يتم إدراكها وتقبلها من قبل العميل. وفي هذا الصدد تشير الدراسات إلى أن القرار الشرائي للمستهلك يتأثر بشكل كبير بمستويات الجودة إلى جانب السعر الملائم مما دفع بالكثير من المؤسسات إلى التركيز على مدخل الجودة الشاملة.

#### ج- الوقت

بالنظر لما يمثله الوقت من أهمية لدى العميل واهتمامه المتزايد به فقد أدى ذلك إلى بروز ما يعرف بالمنافسة المتركرة على عنصر الزمن والتي تتجلى من خلال جملة من النقاط أهمها:

(1) عبد الحميد عن الفتح المغربي، الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 1999، ص: 27.

(2) أحمد بلالي، مرجع سابق، ص: 251.

- تقليص زمن التسليم للعميل: أي تقليص الفترة الممتدة ما بين طلب العميل للمنتج وتسليمه إياه من طرف المؤسسة، أو ما يعرف بوقت التسليم السريع Fast delivery time.
- تقليص زمن العملية الإنتاجية: انطلاقاً من فكرة الإنتاج في الوقت المحدد Just in time ، يمكن تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة كلما أمكن تخفيض فترة الإنتاج، خاصة إذا أفاد ذلك في الإستغناء عن المخزون وبالتالي توفير تكاليفه بفضل الإلتزام بمدة زمنية محددة لمناولة وتسليم مدخلات العملية الإنتاجية.
- سرعة التطوير: وتختص بالفترة المرتبطة بابتكار وتطوير المنتجات Developpement speed ومحاولة تقليصها ما أمكن ذلك، وتحسب هذه الفترة بداية من إقتراح الأفكار الخاصة بالمنتجات وحتى تحقيق التصميم النهائي أو الإنتاج الفعلي للمنتج.

#### د- المرونة

مع دخول مرحلة التسعينات وتزايد ديناميكية الأسواق الدولية، أصبح ينظر إلى المرونة على أنها أحد أهم الأبعاد التنافسية التي تستطيع المؤسسة التميز على أساسها. وتتعلق المرونة بمدى تأقلم النظام الإنتاجي للمؤسسة مع الطلب والتغيرات المختلفة لبيئة الأعمال، أي القدرة على مسايرة التغيرات في حاجات ورغبات العملاء عن طريق التصاميم والجوانب المتعلقة بمواصفات المنتج من جهة، ومسايرة حجم الطلب ارتفاعاً أو انخفاضاً من جهة أخرى.

#### هـ- الإبداع

يعتبر الإبداع بعداً آخر للميزة التنافسية من خلال اكتشافه للفرص الجديدة في البيئة الخارجية ومراقبتها وسرعة الاستجابة لها، سواء في مجال الإنتاج والتكنولوجيا المستعملة أو إيجاد طرق جديدة لخلق القيمة في مجال نشاط المؤسسة.

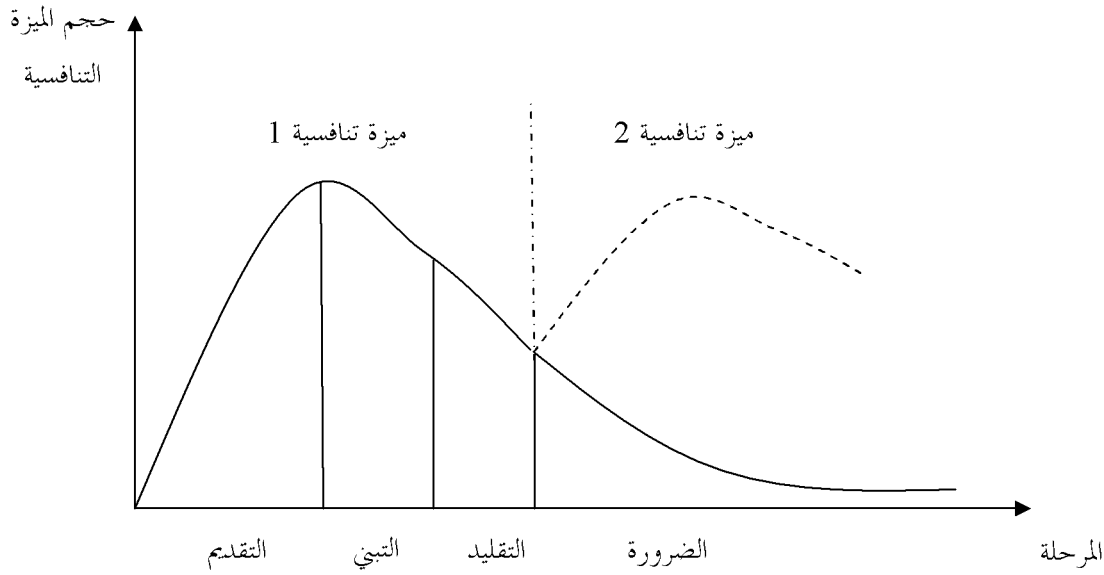
#### 4- محددات الميزة التنافسية

تحدد الميزة التنافسية للمؤسسة انطلاقاً من بعدين هما: حجم الميزة التنافسية ونطاق التنافس<sup>(1)</sup>.

#### أ- حجم الميزة التنافسية

يقصد بحجم الميزة التنافسية الفترة الزمنية التي تحقق فيها هذه الميزة تفوقاً للمؤسسة مقارنة بمنافسيها قبل وصولها إلى مرحلة التقدم، وتمر الميزة التنافسية بدورة حياة تشبه إلى حد كبير دورة حياة المنتجات، ويمكن تمثيلها من خلال الشكل الموالي:

(1) نيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الاسكندرية للكتاب، الإسكندرية، 1998، ص:86.



الشكل رقم (18): دورة حياة الميزة التنافسية

المصدر: نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص: 86

من خلال الشكل السابق نستخلص المراحل الأساسية للميزة التنافسية وهي: (1)

- مرحلة التقديم: تعد أطول مرحلة بالنسبة للمؤسسة المنشئة للميزة التنافسية لكونها تحتاج إلى الكثير من التفكير والإستعداد المادي والمالي والبشري، وتعرف الميزة التنافسية مع مرور الوقت انتشاراً أكثر فأكثر، حيث يعزى ذلك إلى القبول الذي تحظى به من قبل عدد متزايد من العملاء.
- مرحلة التبني: خلال هذه المرحلة تعرف الميزة التنافسية استقراراً نسبياً من حيث الانتشار باعتبار التركيز عليها من قبل المنافسين، وتكون الوفورات المحققة أقصى ما يمكن.
- مرحلة التقليد: يتراجع حجم الميزة وتتجه شيئاً فشيئاً إلى الركود، لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة المؤسسة وبالتالي تراجع أسبقيتها عليهم وانخفاض الوفورات المحققة.
- مرحلة الضرورة: تأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية وتطويرها بشكل سريع، أو البحث عن ميزة جديدة تختلف تماماً عن الميزة الحالية، ونشير هنا إلى أنه في حال عدم تمكن المؤسسة من تحسين ميزتها الحالية أو تبني ميزة جديدة فإنها ستفقد أسبقيتها ومركزها التنافسي، وعندها يكون من الصعب عليها العودة إلى التنافس من جديد.

(1) المرجع السابق، ص: 86.

كما ينبغي الإشارة إلى أنه لا يمكن للمؤسسة أن تحوز على ميزة تنافسية إلى الأبد، وبالتالي فهي مطالبة بتتبع دورة حياة الميزة، وتحديد الوقت المناسب لإجراء التحسين والتطوير أو البحث عن ميزة جديدة. فللميزة التنافسية طبيعة ديناميكية مما يجعل أمر مراجعتها دورياً يدخل ضمن نطاق البحث عن التحسين المستمر لنشاط المؤسسة<sup>(1)</sup>.

### ب- نطاق التنافس

يتشكل نطاق التنافس من أربعة أبعاد هي:<sup>(2)</sup>

- القطاع التسويقي: يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة وكذا تنوع العملاء الذين تتم خدمتهم، وهنا يتم الاختيار بين التركيز على جزء من القطاع أو خدمة السوق بأكمله.
  - درجة التكامل الأمامي: تشير إلى درجة التكامل بين أنشطة المؤسسة سواء أكانت داخلية أو خارجية. ويهتم التكامل الأمامي بصورة خاصة بنشاط التوزيع حيث أن المؤسسة يمكن أن تختار بين توزيع منتجاتها بنفسها أو تفويض مؤسسة أخرى للقيام بهذا النشاط (حسب قدرتها على خلق منافذ التوزيع). فالتكامل الأمامي المرتفع مقارنة بالمنافسين يحقق مزايا تنافسية عديدة.
  - البعد الجغرافي: يمثل عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة، ويسمح هذا البعد بتحقيق مزايا تنافسية خاصة فيما يتعلق بالحصص السوقية للمؤسسة.
  - قطاع النشاط: يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل فيها المؤسسة، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية، بمعنى آخر يظهر هنا أثر التعاضد effet de synergie بين الأنشطة حيث يمكن استخدام نفس الموارد من تكنولوجيا وخبرات وأفراد لخدمة صناعات مختلفة تنشط فيها المؤسسة.
- وتعمل المؤسسة على البحث عن الميزة التنافسية التي تلائم قدراتها ومواردها وميدان نشاطها، ثم تحاول بعد ذلك وضع معايير للحكم على جودة الميزة التنافسية المحققة والتعرف على الحدود التي تضبطها حتى يتم تحقيق النتائج المرجوة.

### المطلب الثاني: أنواع الميزة التنافسية ومعايير الحكم على جودتها

إن محاولة بناء ميزة تنافسية تحظى بالقبول في الأسواق العالمية إنما يحتاج إلى الإلتزام بجملة من المعايير، إلا أن الحفاظ على الميزة التنافسية يعد أكثر صعوبة من محاولة إيجادها وبنائها. وقد كان من الضروري البحث عن سبل استدامة هذه الميزة أو على الأقل تمديد عمرها إلى حين تطوير ميزة جديدة.

(1) المرجع السابق، ص: 87.

(2) المرجع السابق، ص: 87، 88.

## 1- أنواع الميزة التنافسية

بالرجوع إلى أدبيات التسيير، فقد صنف الباحثون وعلى رأسهم PORTER الميزة التنافسية إلى نوعين: ميزة تشغيلية وميزة إستراتيجية.

## 1.1- الميزة التشغيلية

ترتبط هذه الميزة بقدررة المؤسسة على جذب العملاء من خلال تفعيل الأنشطة الداخلية وتسييرها بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية مقارنة بمنافسيها، ويتجسد هذا من خلال تقديم منتجات بنفس مواصفات المنتجات المنافسة ولكن بسعر أقل أو تقديم أحسن عرض من حيث الجودة. وتحقيق الميزة التشغيلية لا يرتبط فقط بالعلاقة المباشرة بين الوظيفة الرئيسية للمنتج وحاجة العميل، وإنما يتعداها إلى تلبية حاجات ثانوية خاصة تلك المتعلقة بمساعدة العملاء على تخفيض تكاليفهم من خلال تقديم منتجات تتميز بالاقتصاد في الطاقة، فهذا من شأنه رفع مستوى القيمة المدركة من طرف العميل، وهو ما ينعكس إيجابيا على القدرة التنافسية للمؤسسة<sup>(1)</sup>.

وتستعمل الميزة التشغيلية في مواجهة المنافسين الذين ينتمون إلى نفس المجموعات الإستراتيجية، وهي تتطلب من المؤسسة التحسين المستمر للكفاءة التشغيلية لتحقيق التميز، ولكن هذا غير كافي لتحافظ المؤسسة على مكانتها التنافسية خاصة في المدى الطويل نظرا لسهولة التقليد والاقتداء بهذا التميز من خلال تقديم عروض ومزايا متشابهة، وبالتالي فإن الميزة التنافسية المبنية على المستوى التشغيلي سرعان ما تزول لأنها مرهونة بسرعة رد فعل المنافسين<sup>(2)</sup>.

## 2.1- الميزة الإستراتيجية

ترتبط الميزة الإستراتيجية حسب PORTER بقدررة المؤسسة على اتخاذ القرارات الصحيحة والاختيارات المناسبة لما يمكن القيام به مستقبلا، هذه الاختيارات تعطي المؤسسة القدرة على تحقيق عوائد تفوق المعدل الذي يحققه القطاع<sup>(3)</sup>. والميزة الإستراتيجية لا ترتبط بجدول زمني بقدر ما ترتبط بقدرة المنافسين أو بالتغيرات التي تحدث في القطاع الصناعي ودرجة تأثيرها على المكانة التنافسية للمؤسسة. وعلى عكس الميزة التشغيلية فإن الحصول على الميزة الإستراتيجية يحتاج إلى جزئية التميز من خلال ممارسة نشاطات مختلفة عن نشاطات المنافسين المباشرين، أو ممارسة نفس النشاطات ولكن بطريقة مختلفة تهدف إلى تقديم عرض فريد

(1) Alain DESREUMAUX & al, **Stratégie : Synthèse De Cours Et Exercices Corrigés**, Pearson Edition, FRANCE, 2006, p:72.

(2) Idem. p:73.

(3) Richard V. MCCARTHY & al, **Resource-Based View of Knowledge Management for Competitive Advantage**, The Electronic Journal of Knowledge Management, Volume 3, Issue 2, USA, 2005, p:79. Sur site : [www.ejkm.com](http://www.ejkm.com) , le :25/12/2009.

وصعب التقليد في المستقبل القريب، وكلما زادت صعوبة تقليد هذه الإستراتيجية كلما أمكن القول عن الميزة التنافسية المحققة أنها ذات طابع إستراتيجي<sup>(1)</sup>.

فالميزة الإستراتيجية أو الميزة التنافسية المستمرة *sustained competitive advantage* تتطلب من المؤسسة امتلاك القدرة على وضع حواجز تعرقل انتقال مصادر هذا التميز إلى المنافسين، ويمكن التمييز بين نوعين من الميزة الإستراتيجية هما: ميزة التكلفة الأقل وميزة التميز<sup>(2)</sup>.

#### أ- ميزة التكلفة الأقل

نقول عن المؤسسة أنها تملك ميزة التكلفة الأقل، إذا كانت تكاليف أنشطتها المنتجة للقيمة أقل من نظيراتها لدى المنافسين. ولتحقيق ذلك يتم الاستناد إلى مراقبة مستمرة لعوامل تطور التكاليف، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل<sup>(3)</sup>، وتكون المراقبة على النحو التالي:<sup>(4)</sup>

- مراقبة الحجم: يقصد بها البحث عن الحجم الأمثل للإنتاج، حيث أن إتباع سياسة اقتصاديات الحجم يحقق للمؤسسة وفورات كبيرة من حيث التكاليف وخاصة التكاليف الثابتة، غير أنه هناك مستوى معين من الإنتاج تبدأ عنده التكاليف بالارتفاع، وبالتالي ينبغي على المؤسسة تحديد هذا المستوى وعدم تجاوزه حتى لا تقع في مشاكل *la déséconomie d'échelle*.

- مراقبة الروابط: يمكن للمؤسسة أن تخفض من تكاليفها إذا تمكنت من التعرف على مختلف الروابط الموجودة بين الأنشطة المضيئة للقيمة واستغلالها، فمثلا التكلفة الناتجة عن الاختيار الدقيق لمكونات المنتج تؤدي إلى تخفيض تكلفة مراقبة المنتجات التامة الصنع. وقد تلجأ المؤسسة إلى التنسيق مع الموردين وقنوات التوزيع ضمن نظام سلسلة القيمة لاستغلال الروابط الموجودة بين سلاسل القيمة وتحقيق وفورات معتبرة.

- مراقبة الإلحاق: ويتم هنا الجمع بين بعض الأنشطة المهمة والمتكاملة بهدف استغلال الإمكانيات المشتركة لتحقيق قدر أكبر من القيمة، أو تحويل المعرفة العملية *savoir-faire* لنشاط منتج للقيمة إلى نشاط مماثل ضمن وحدة إستراتيجية أخرى، ويطلق على هذا الأثر أثر التعاضد بين الأنشطة *effet de synergie*.

- مراقبة التوقيت: عادة ما تستفيد المؤسسات في بعض القطاعات من ميزة التكلفة الأقل بشكل متواصل، ويرجع ذلك إلى كونها السبابة في استغلال الموارد وتوظيف أحدث التكنولوجيات والتعامل مع موردين ذوي خبرة ودراية. أما في بعض القطاعات الأخرى فإن التريث والإنتظار يكون له نتائج

(1) David O. FAULKNER & Andrew CAMPDELL, *The Oxford Handbook Of Strategy*, Oxford University press, USA, 2003, p :355.

(2) Micheal PORTER, *L'Avantage Concurrentiel*, Op.Cit, p :85.

(3) Idem, p :86.

(4) Idem, pp :129-136.

أفضل، إما لكون التكنولوجيا المستخدمة سريعة التغير، وفي هذه الحالة فإن المؤسسات المنتظرة تدخل إلى قطاع نشاطها بتكنولوجيا جديدة تنافس بها المؤسسات السابقة، وإما بغرض دراسة سلوك المنافسين وردود أفعالهم واكتشاف نقاط الضعف والقوة لديهم، ومن ثم الدخول إلى المنافسة بأكثر معرفة ودراية عن الأوضاع التنافسية السائدة.

- مراقبة التوضع: إن توضع الأنشطة ضمن سلسلة القيمة يختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب الإستراتيجية التي تتبعها كل مؤسسة، ويلعب هذا العنصر دورا أساسيا في تحقيق ميزة التكلفة الأقل فمثلا تموقع نشاط المبيعات قبل نشاط الإنتاج يدل على أن المؤسسة تنتج حسب الطلب وبالتالي تستفيد من تخفيض تكاليف التخزين إلى الصفر.

وعلى العموم فإن تكاليف المؤسسة لا يمكن أن تنخفض بصورة آلية، ولكنها تحتاج إلى عمل جاد ودائم، فللمؤسسات قدرات متفاوتة على تخفيض التكاليف حتى وإن كانت تملك نفس حجم الإنتاج المتراكم وتتبع نفس سياسة الإنتاج. ذلك أن تحسين المركز التكاليفي للمؤسسة لا يتطلب تغييرا كبيرا في إستراتيجيتها بقدر ما يتطلبه من إدراك ووعي لدى المسيرين، وتعد عوامل التحفيز، التكوين، ثقافة المؤسسة من بين العوامل المساعدة على تحقيق ميزة التكلفة، حيث أن لكل مستخدم القدرة على تخفيض التكلفة ضمن نطاق النشاط الذي يمارسه<sup>(1)</sup>.

وحتى تنجح المؤسسة في الحفاظ على ميزة التكلفة الأقل يجب عليها مراعاة عدة جوانب أثناء تطبيق هذه الميزة، ومن بين الأخطاء التي يجب تفاديها نذكر مايلي:<sup>(2)</sup>

- التركيز على تكلفة أنشطة التصنيع: حيث يركز أغلب المسيرين على تكلفة نشاط التصنيع، باعتبار هذا الأخير يستهلك موارد كثيرة، غير أن هناك أنشطة كالبيع، الخدمات، التطوير التكنولوجي والبنية التحتية للمؤسسة، والتي تشكل تكاليفها جزءا هاما من التكلفة الكلية.

- إهمال أنشطة التمويل: تتجه العديد من المؤسسات إلى تخفيض تكلفة اليد العاملة، ولا تبدي اهتماما بأنشطة التمويل فهي تعتبرها أنشطة ثانوية، فتوكلها إلى أشخاص تنقصهم الخبرة، فهي بذلك تميل الروابط بين تكاليف نشاط التمويل وتكاليف الأنشطة الأخرى المنتجة للقيمة، كما أن تغييرا بسيطا في إستراتيجية التمويل قد يحقق وفورات ومكاسب معتبرة تنعكس على التكلفة النهائية للمنتجات.

- إهمال الأنشطة غير المباشرة: تركز إستراتيجية تخفيض التكاليف عموما على الأنشطة التي تكون تكاليفها معتبرة أو التي تمارس بشكل مباشر، وتتغاضى عن الأنشطة غير المباشرة والتي لا تمثل سوى جزء يسير من التكلفة الكلية كالصيانة مثلا، غير أن الإهتمام بهذه الأنشطة يوفر للمؤسسة مكاسب

(1) Idem, p :145.

(2) Idem, pp :147-150.

معترة عبر الزمن تمكنها من الحفاظ على ميزة التكلفة الأقل عند اشتداد المنافسة بين المؤسسات وظهور حرب الأسعار.

- النقص في استغلال الروابط بين الأنشطة: يصعب على المؤسسات أحيانا أن تفهم الروابط التي تؤثر على التكاليف، خاصة الروابط الموجودة مع الموردين، وكذا الروابط بين الأنشطة، كضمان الجودة، مراقبة المنتجات النامة الصنع، خدمات ما بعد البيع. فالتركيز على هذه الروابط يؤدي إلى تخفيض في تكاليف العديد من الأنشطة وتحقيق مزايا تكاليفية هامة.
- غير أن استمرار المؤسسة في التركيز على تخفيض التكاليف قد يؤدي بها إلى فقدان بعض جوانب التميز، ومن ثم يجب عليها أن تركز على الأنشطة التي لا تساهم في تمييز المنتج بشكل رئيسي حتى لا تقع في فخ تخفيض التكلفة على حساب جودة المنتجات<sup>(1)</sup>.

#### ب- ميزة التميز

- تحقق المؤسسة ميزة التميز إذا تمتعت منتجاتها بخصائص فريدة تجعل العميل يتعلق بها<sup>(2)</sup>. ولتحقيق هذه الميزة يتم الاعتماد على مجموعة من العوامل تسمى عوامل التفرد والتي نوردتها فيما يلي:<sup>(3)</sup>
- الإجراءات التقديرية: تعتبر هذه الإجراءات عاملا مهما على تفرد المؤسسة، وتتعلق بخصائص وكفاءة المنتجات المعروضة مثل الخدمات المقدمة، نفقات الإشهار، حداثة الآلات الإنتاجية، جودة وسائل الإنتاج المسخرة، خدمات ما بعد البيع، كفاءة وخبرة المستخدمين في النشاط... إلخ. وتقوم المؤسسة بتقدير هذه الإجراءات بالنسبة لكل نشاط وتوضيح الكيفية التي يجب أن تمارس بها.
  - الروابط: يمكن تحقيق خاصية التفرد من خلال الروابط الموجودة بين الأنشطة، أو من خلال الروابط مع الموردين وقنوات التوزيع، ويمكن شرح هاته الروابط كما يلي:
  - الروابط بين أنشطة المؤسسة: يتطلب تحقيق التلبية الجيدة لرغبات العملاء، التنسيق بين الأنشطة المرتبطة فيما بينها، فمثلا لا تحدد آجال تسليم المنتجات من خلال نشاط الإمداد الخارجي فحسب بل يجب التنسيق مع قسم المشتريات من أجل معرفة مدى السرعة في معالجة الطلبات.
  - الروابط مع الموردين: يقصد بها التنسيق مع الموردين من أجل تصميم مكونات تكون في مستوى الجودة التي ترغب المؤسسة في تبنيتها لإنتاج منتج معين.

(1) Idem, p :150.

(2) Idem, p :152.

(3) Idem, pp :152-162.

- الروابط مع قنوات التوزيع: تساهم هذه الروابط في تفرد المؤسسة من خلال محافظتها على قيمة المنتج حتى وصوله إلى المستهلك النهائي. وتعمل المؤسسة على تحسين قنوات توزيعها من خلال تكوين الموزعين وتمويل الاستثمارات في هذه القنوات.
- التوقع: يمكن للمؤسسة أن تحوز على خاصية التفرد، إذا أحسنت اختيار مواقع تقديم منتجاتها أو خدماتها بحيث تكون دائما قريبة من عملائها، حتى لا يفكر هؤلاء العملاء في المنتجات أو الخدمات البديلة.
- التكامل: تسمح درجة التكامل بالحصول على خاصية التفرد، حيث يتم ذلك من خلال ضم مجموعة من الأنشطة الجديدة المنتجة للقيمة والتي كانت تمارس من قبل الموردين أو الموزعين، بهدف تحقيق المراقبة الجيدة لهذه الأنشطة وتخفيض تكاليفها مع مراعاة جوانب الجودة فيها.
- الحجم: قد يؤدي الحجم الكبير للإنتاج إلى التأثير سلبا على التميز من خلال تقليل مرونة المؤسسة في الاستجابة السريعة لتغير حاجات عملائها.
- وتختلف عوامل التفرد من نشاط إلى آخر ومن قطاع لآخر حيث يحدد تظافرها نسبة التفرد التي يمكنها التفرد فيها، حتى تتمكن من التعرف على العوامل المهيمنة، وتعد هذه المعايير مهمة لاستمرارية التميز<sup>(1)</sup>.

كما ترتبط ميزة التميز بجملة من المخاطر نذكر منها:<sup>(2)</sup>

- التميز المفرط: قد يحدث أن لا تستطيع المؤسسة السيطرة على الآليات التي تؤثر بواسطتها على القيمة المنتجة مما يؤدي إلى إفراط في تميز المنتجات حيث تتعدى الجودة أو مستوى الخدمة المقدمة احتياجات العميل، فتصبح المؤسسة هدفا سهلا للمنافسة التي تملك منتجا ذا جودة مناسبة وسعر مقبول.
- سعر إضافي مرتفع جدا: يرتبط السعر الإضافي المصاحب للتمييز بالقيمة الممنوحة للعميل وبمدى استمرارية التميز ذاته، فالسعر الإضافي المرتفع قد يؤدي بالعميل إلى التخلي عن منتجات المؤسسة، ومن ثم فهي مطالبة بتحقيق التوازن بين القيمة المنتجة والسعر الإضافي، بحيث تبقى الأسعار قريبة من المستوى المتعارف عليه في قطاع النشاط.
- التركيز الشديد على المنتج: لا تنظر بعض المؤسسات إلى التميز إلا من الناحية الفيزيائية للمنتج، وتهمل الإمكانيات الموجودة في مختلف أنشطتها حيث يمكن أن تقدم هذه الأخيرة فرصا عديدة ومستمرة للتمييز.

(1) Idem, p :162.

(2) Idem, p :199,200.

وأخيرا تسمح المعرفة الجيدة لميزتي التكلفة الأقل والتميز، بتصويب جهود المؤسسة في اتجاه يحول دون هدر مواردها وكفاءاتها، وكذا التحكم نسبيا في العوامل التي تؤثر في هاتين الميزتين. وقد يكون من المفيد أحيانا الجمع بين الميزتين معا شريطة أن لا تتعارض الواحدة منها مع الأخرى حتى لا تكون النتائج معاكسة للتوقعات<sup>(1)</sup>.

## 2- معايير تقييم جودة الميزة التنافسية

إن جودة الميزة التنافسية المحققة من طرف المؤسسة تتحدد من خلال العوامل التالية:<sup>(2)</sup>

### أ- مصدر الميزة التنافسية

يمكن تقسيم جودة الميزة التنافسية حسب مصدرها إلى درجتين هما:

- ميزة تنافسية من مرتبة منخفضة: مثل التكلفة الأقل لكل من القوة العاملة والمواد الخام، وتعتبر جودة هذه الميزة التنافسية منخفضة لأنه يسهل تقليدها ومحاكاتها من قبل المنافسين.
- ميزة تنافسية من مرتبة مرتفعة: مثل تميز المنتج، سمعة العلامة التجارية، علاقات جيدة مع العملاء محكومة بتكاليف تبديل مرتفعة. وتتصف هذه المزايا بعدد من الخصائص أهمها:
- يتطلب تحقيقها ضرورة توافر مهارات وقدرات من مستوى مرتفع مثل الأفراد المدربين تدريباً خاصاً، القدرات الفنية الداخلية، العلاقات الوطيدة مع كبار العملاء.
- تعتمد على تاريخ طويل من الإستثمارات المستمرة والمتراكمة والتي يترتب عليها خلق مجموعة من الأصول الملموسة وغير الملموسة مثل السمعة الطيبة، العلاقات مع العملاء وحصيلة من المعارف المتخصصة.

### ب- عدد مصادر الميزة التنافسية التي تملكها المؤسسة

ففي حال اعتماد المؤسسة على ميزة واحدة فقط مثل تصميم المنتج بأقل تكلفة أو مصادر توريد بأقل الأسعار، فإنه يمكن للمنافسين تحييد هذا الأثر والتغلب عليه، أما في حال تعدد المصادر المحققة للميزة التنافسية فإنه يصعب على المنافسين تقليدها.

### ج- درجة التحسين والتطوير والتجديد المستمر للميزة

إن المؤسسات الرائدة تتجه دوماً نحو خلق مزايا تنافسية جديدة قبل قيام المؤسسات المنافسة بتقليد أو محاكاة الميزة القائمة حالياً، مما يضمن لها التفوق الدائم والمستمر.

<sup>(1)</sup> Idem, p :200.

<sup>(2)</sup> نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص: 100،99.

إن امتلاك ميزة تنافسية لا يعتبر كافيا لضمان تفوق دائم للمؤسسة على حساب منافسيها، بل يجب أن يكون بمقدور هذه المؤسسة معرفة أداء ميزتها والحكم على جودتها، ويتم ذلك بالإستناد إلى معايير تختار وفقا للقواعد المعمول بها في قطاع النشاط. ويمكن للمؤسسة أن تثرى هذه المعايير كلما دعت الضرورة إلى ذلك، مع الأخذ بعين الإعتبار أن تحقق الميزة التنافسية الجديدة هدي التفوق التنافسي والوفورات الإقتصادية.

### المطلب الثالث: أسس بناء المزايا التنافسية

يدخل في بناء المزايا التنافسية العديد من العوامل أهمها: الكفاءة، الجودة، التجديد والإستجابة لحاجات العميل، وهي تمثل أسس البناء العامة للمزايا التنافسية والتي يمكن لأي مؤسسة أن تتبناها بغض النظر عن مجال نشاطها أو المنتجات والخدمات التي تقدمها.

#### 1- الكفاءة

إن المفهوم البسيط للمؤسسة يتمثل في كونها تقوم بتحويل المدخلات إلى مخرجات، فالمدخلات تمثل عوامل الإنتاج مثل العمالة، الأرض ورأس المال، أما المخرجات فهي عبارة عن السلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة، وإن أبسط قياس للكفاءة يتمثل في مقدار المدخلات اللازمة لتحقيق حجم محدد من المخرجات، وكلما كانت المؤسسة أكثر كفاءة كلما قل مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة وهذا بالمقارنة مع المؤسسات المنافسة، فعلى سبيل المثال إذا تطلب صنع سيارة 20 ساعة عمل من مؤسسة أ- و15 ساعة عمل من مؤسسة ب- فيمكن الحكم على أن المؤسسة ب- أكثر كفاءة من المؤسسة أ-<sup>(1)</sup>.

#### 2- الجودة

يعتبر تأثير الجودة العالية للمنتجات على الميزة التنافسية تأثيرا مضاعفا، ذلك أن توفير منتجات عالية الجودة يزيد من قيمتها لدى العملاء، وهذا المفهوم المدعم للقيمة يمكن المؤسسة من فرض أسعار عالية لمنتجاتها. أما التأثير الثاني للجودة العالية فهو اختصار الوقت والضائع والتقليل من التكاليف، حيث أن تبني مفهوم الجودة يحتم على كل عامل في المؤسسة توخي الدقة أثناء تأدية عمله مما يجنب المؤسسة إنتاج وحدات معيبة أو تقديم خدمات رديئة، فترتفع الإنتاجية داخل المؤسسة وتقل تكاليف الوحدة المنتجة، وهكذا نجد أن المنتج العالي الجودة لا يسمح للمؤسسة بفرض أسعار عالية فقط ولكنه يؤدي أيضا إلى تخفيض التكلفة (تكلفة الوحدات المعيبة)<sup>(2)</sup>.

(1) شارلز هل وجاريت جونز، الإدارة الإستراتيجية "مدخل متكامل"، ترجمة رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض، 2007، ص: 196.

(2) أحمد سيد مصطفى، التنافسية في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، 2003، ص: 17.

لقد ازدادت أهمية الجودة في مجال بناء المزايا التنافسية بشكل كبير في السنوات القليلة الماضية، ولا شك أن اهتمام الكثير من المؤسسات بجودة منتجاتها لا يمكن النظر إليه على أنه مجرد وسيلة لبناء ميزة تنافسية فقط، بل أنه أصبح في كثير من الصناعات أمراً حتمياً من أجل البقاء والإستمرار<sup>(1)</sup>.

### 3- التجديد

يعتبر التجديد أحد أهم الأسس لبناء المزايا التنافسية، وعلى المدى الطويل يمكن النظر إلى المنافسة كعملية موجهة بواسطة التجديد، ورغم أنه توجد عمليات تجديد لا تحقق نجاحاً كبيراً، إلا أن تلك الناجحة منها يمكن أن تشكل مصدراً رئيسياً للمزايا التنافسية لأنها تمنح المؤسسة ميزة خاصة يفتقر إليها منافسوها، كما يسمح التجديد للمؤسسة بتحقيق التفرد وفرض أسعار عالية لمنتجاتها أو تخفيض تكاليفها بنسبة كبيرة مقارنة بمنافسيها<sup>(2)</sup>.

### 4- الإستجابة لحاجات العميل

لتحقيق هذا العامل يتعين على المؤسسة أن تكون قادرة على أداء وظائفها بشكل أفضل من المنافسين في تحديد وإشباع حاجات عملائها، وعندئذ سيولي هؤلاء العملاء قيمة أكبر لمنتجاتها، مما يؤدي إلى خلق نوع من الولاء للعملاء تجاه منتجات المؤسسة.

إن تحسين جودة المنتجات لا بد وأن يتماشى مع تحقيق الإستجابة لحاجات العملاء، ذلك أن تطوير منتجات جديدة لا تتماشى مع رغبات العملاء سيؤدي بها حتماً إلى الفشل، مما يبرز لنا عاملاً هاماً يتعلق بالإستجابة لحاجات العملاء ألا وهو مواءمة المنتجات والخدمات مع المطالب الفردية والجماعية للعملاء. كما أنه وفي هذا المجال هناك جانب آخر يستدعي المزيد من العناية والاهتمام، وهو وقت الإستجابة لحاجات العملاء، أي الفترة الممتدة بين طلب العميل للمنتج لحظة تسلمه حيث أن طول أو قصر هذه الفترة يؤثر على علاقة العميل بالمؤسسة، فطول فترة الإنتظار قد يؤدي بالمؤسسة إلى فقدان العديد من عملائها وبالتالي فقدان جزء من حصتها السوقية<sup>(3)</sup>.

## المبحث الثاني: مقاربات ومصادر الميزة التنافسية

كما أشرنا خلال المبحث الأول فإن تحقيق المؤسسة لميزة تنافسية دائمة يتطلب امتلاك القدرة على البحث المستمر عن طرق جديدة للابتكار والتميز، والسؤال الذي يطرح نفسه هنا ما هي المصادر التي يجب

(1) شارلز هل وجاريت جونز، مرجع سابق، ص: 212.

(2) نيل مرسلي خليل، مرجع سابق، ص: 84.

(3) شارلز هل وجاريت جونز، مرجع سابق، ص: 213.

على المؤسسة الاستثمار فيها لتحافظ على مركزها التنافسي؟. ولكن قبل التطرق إلى هذه المصادر، ستعرض أولاً إلى مداخل تحليل الميزة التنافسية والتي تقودنا مباشرة للوصول إلى أهم مصادر هذه الميزة.

### المطلب الأول: مقاربات الميزة التنافسية

يقصد بمداخل تحليل الميزة التنافسية المقاربات أو النظريات التي تفسر كيفية تحقيق الميزة، حيث أنه ضمن الإطار التصوري للميزة التنافسية، فإن هذا الموضوع يهيم عليه ثلاث مقاربات رئيسية: الأولى متعلقة بالتحليل الكلاسيكي أو تحليل هيكل الصناعة لـ PORTER، والثانية مرتبطة بالتحليل المعتمد على الموارد أو مدخل الموارد والكفاءات والذي نتج عن الجمود الذي أصاب التحليل الكلاسيكي، أما المقاربة الثالثة فهي المقاربة المبنية على العلاقات. وستعرض لكل مدخل بنوع من التفصيل.

### 1- التحليل الكلاسيكي لـ PORTER

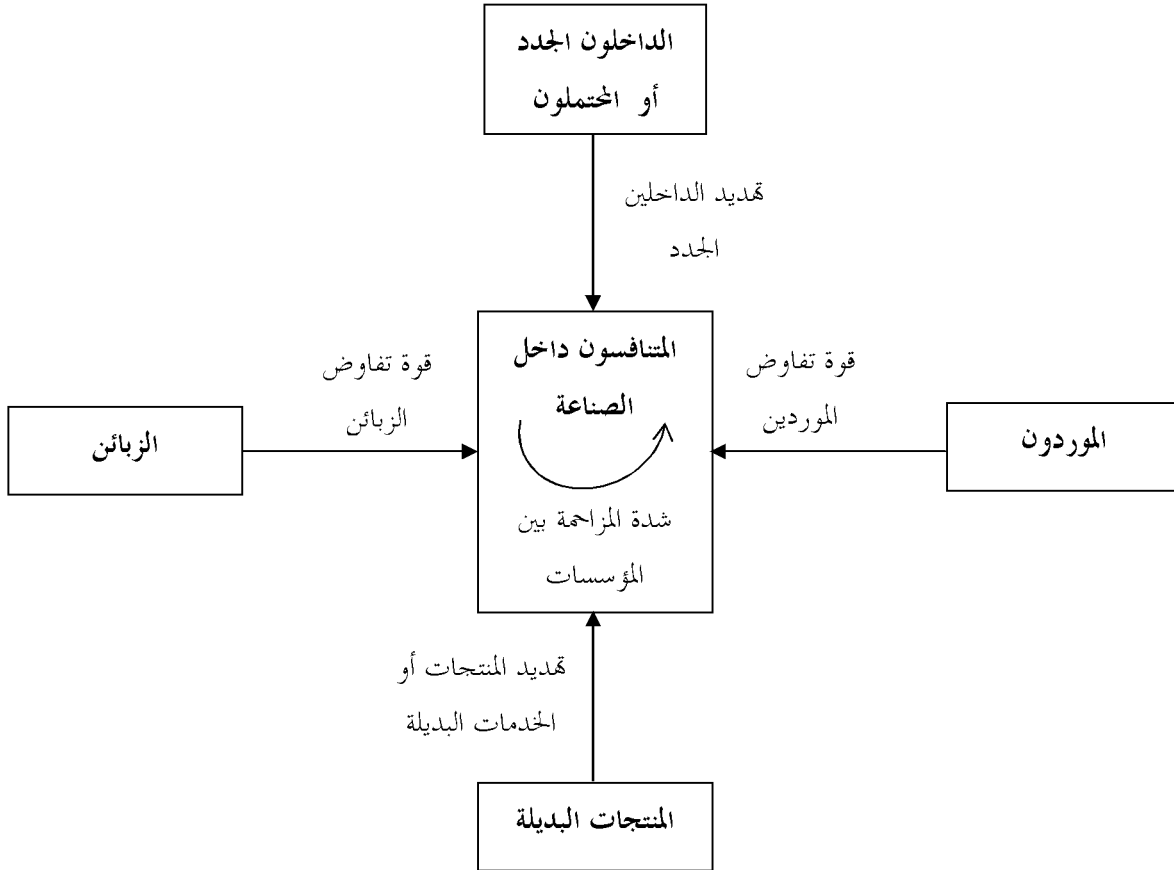
إن التحليل التقليدي للمنافسة اهتم بالمنافسين وتحليل صفاتهم فقط، في حين أن PORTER قدم تحليلاً شاملاً من خلال دراسة القطاع الذي يندرج ضمن الشعبة عمودياً، حيث يعرف PORTER القطاع أو الصناعة بأنه مجموع المؤسسات التي لديها نفس النشاط، أي مجموع المؤسسات التي تتشابه منتجاتها في العديد من الصفات وتتنافس فيما بينها لخدمة نفس المستهلكين. فالميزة التنافسية حسب هذا التحليل تعني البحث عن أفضل موقع تنافسي ضمن القطاع الصناعي، أي مجال النشاط الواحد.

وفي إطار معالجته للمحيط التنافسي يؤكد PORTER على أن العامل الأول الذي يتحكم في مردودية المؤسسة يتمثل في مدى جاذبية القطاع نتيجة الأرباح التي يحققها، أما العامل الثاني فهو الموقع التنافسي النسبي للمؤسسة ضمن المجموعة الإستراتيجية\* التي تنتمي إليها داخل نفس الصناعة. ويمكن التعبير عن هذين العاملين من خلال مقولة PORTER: "إن المردودية تابعة جزئياً للإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة، إذ أنها تابعة أولاً إلى مردودية الصناعة التي تعمل فيها، وإلى موقع المؤسسة ذاتها ضمن المجموعة الإستراتيجية التي تنتمي إليها"<sup>(1)</sup>.

ويعتمد التحليل الكلاسيكي على تحليل قوى التنافس في الصناعة حيث تتأثر جاذبية القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة بمجموعة من القواعد التي تحكم المنافسة، وقد قدم PORTER قواعد المنافسة في صورة تفاعل بين خمس قوى رئيسية يختلف تأثيرها من مؤسسة إلى أخرى ومن قطاع إلى آخر، ويمكن تأثير هذه القوى على مردودية القطاع أو الصناعة في الضغط الذي تمارسه على الأسعار والتكاليف وحجم الاستثمارات المطلوبة، والشكل التالي يوضح مختلف هذه القوى:

\* المجموعة الإستراتيجية: هي مجموعة من المؤسسات التي لها نفس السلوك الإستراتيجي داخل الصناعة، بمعنى أنها تتجهج إستراتيجيات متقاربة أو متشابهة.

(1) Micheal Porter, L'Avantage Concurrentiel, Op.Cit, p :13,14.



الشكل رقم (19): نموذج القوى الخمس لـ PORTER

المصدر : Michael PORTER, Op.Cit, p :15

وحسب PORTER فإن امتلاك ميزة تنافسية مرتبط بقدررة المؤسسة على فهم العلاقة الموجودة بين هذه القوى والتحكم فيها بطريقة أحسن من المنافسين، من خلال احتلال موقع تنافسي ملائم وسط هذه المنافسة ومحاولة التأثير على القطاع بطريقة تعود عليها بالمنفعة<sup>(1)</sup>، ويمكن تفصيل القوى المشكلة لهيكل الصناعة كما يلي:

#### أ- تهديد الداخلين الجدد أو المحتملين

على عكس التحليل التقليدي والذي يهتم بتحليل المنافسين الحاليين فقط، فإن تحليل PORTER يتعدى تحليل المنافسين الحاليين إلى دراسة تأثير الوافدين الجدد الذين يحملون قدرات جديدة تهدد استقرار السوق. وترتبط حدة أو قوة تهديد الداخلين الجدد بمفهوم ذو أهمية كبرى في المجال الإستراتيجي هو مفهوم حواجز الدخول التي يفرضها قطاع النشاط، فكلما كانت هذه الحواجز ضعيفة كلما أدى ذلك إلى زيادة

(1) Idem, p :15.

كثافة المنافسة داخل القطاع وزيادة حدة الصراع من أجل الحصة السوقية<sup>(1)</sup>، وتحدد هذه الحواجز ضمن ستة عوامل كبرى هي:<sup>(2)</sup>

- إقتصاديات الحجم: ويعني ذلك الإنخفاض في تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج نتيجة زيادة عدد الوحدات المنتجة أي توزيع التكاليف الثابتة على أكبر عدد ممكن من الوحدات فينخفض نصيب الوحدة الواحدة، كما أنها نتيجة الوفورات المحققة عند التفاوض على شراء كميات كبيرة من المواد الأولية من خلال تحصيل خصومات تجارية. وتعد إقتصاديات الحجم عاملا حاسما بالنسبة للداخلين الجدد لأنها تضعهم بين أمرين: إما العمل على أساس إنتاج أحجام كبيرة مع تحمل ردود أفعال المؤسسات المنافسة (حرب الأسعار)، أو إنتاج أحجام صغيرة وتحمل تكاليف باهضة وهامش ربح ضعيف، غير أنه بإمكان الداخلين الجدد تحييد أثر هذا العامل من خلال الاستثمار في التكنولوجيات الحديثة والمتطورة.
- تميز المنتج: ويعني ذلك أن المؤسسات المتوقعة بشكل جيد تملك صورة جيدة لعلامتها التجارية تعزز من ولاء عملائها ووفائهم لها، ويشكل تميز المنتجات حاجزا لدخول المنافسين الجدد لأنه يتطلب استثمارات ومصاريف باهضة لإستقطاب زبائن القطاع، إضافة إلى استهلاك وقت طويل لصنع صورة خاصة للمؤسسة الجديدة.
- حجم الاستثمارات المرتفع: تحتاج المؤسسات الجديدة إلى استثمار موارد مالية معتبرة من أجل الدخول في المنافسة، وخاصة إذا كانت هذه الاستثمارات موجهة إلى الإشهار أو البحث والتطوير، وكلاهما ينطوي على مخاطرة كبيرة لصعوبة التنبؤ بنتائجهما. وحتى إذا توفرت رؤوس الأموال في السوق المالية فإن الإستثمار في تجهيزات الإنتاج والمخزونات وديون العملاء وتغطية المصاريف الإبتدائية للنشاط يشكل مخاطرة لهذه الأموال، وهذا يعطي امتيازاً للمؤسسات المتواجدة في القطاع.
- تكاليف التبديل: هي تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة تغيير نشاطها الحالي والدخول في قطاع جديد، ويزداد حجم هذه التكاليف إذا كان قطاع النشاط الجديد مختلفا عن قطاع النشاط الحالي، وتشتمل هذه التكاليف على تكاليف تأهيل العنصر البشري، تكاليف التجهيزات الجديدة وملحقاتها، التكاليف المتعلقة بالوقت المستغرق للبحث عن مصادر التمويل (الموردون) وحتى التكاليف الناجمة عن فقدان العلاقات والروابط بين المؤسسة ومورديها السابقين وكذا بينها وبين عملائها.
- الوصول إلى قنوات التوزيع: إن المؤسسات المتواجدة تشغل قنوات التوزيع المتوفرة لتصريف منتجاتها، وعلى المؤسسات الجديدة إقناع الموزعين بقبول تصريف منتجاتها من خلال تقديم تخفيضات في

(1) Michael PORTER, Choix Stratégiques et Concurrence, édition Economica, PARIS, 1982,p :7.

(2) Idem, pp :7-14.

الأسعار لرفع هامش ربح الموزعين، ولكن قد يحدث أن يكون للمنافسين علاقات تاريخية مع الموزعين تتيح لهم الاستحواذ على جميع قنوات التوزيع، وفي هذه الحالة فالمؤسسات الجديدة مطالبة بإنشاء قنوات للتوزيع خاصة بما مع ما يتطلبه ذلك من استثمارات تؤثر على هامش الربح لهذه المؤسسات.

- السياسات الحكومية: تلعب السياسات الحكومية دورا في تشكيل حواجز الدخول إلى قطاع نشاط معين، فيمكنها أن تحفز عملية الدخول من خلال تقديم تسهيلات جبائية، أو أن تعيق ذلك كأن تفرض استخدام تكنولوجيا متقدمة لحماية المحيط من التلوث والتي تتطلب إستثمارات مكلفة.

### ب- شدة المزاومة

تنشأ هذه الوضعية في حال ما إذا رغبت مؤسسة أو أكثر تحسين موقعها التنافسي داخل القطاع واحتلال موقع متميز في السوق، وذلك بالإعتماد على عدة طرق كتخفيض الأسعار، زيادة حجم الإنفاق على الحملات الإعلانية، تجديد تشكيلة المنتجات المقدمة، تحسين خدمات ما بعد البيع... إلخ. هذا الفعل ينتج عنه رد فعل للمنافسين لتدارك ما تم فقده من حصصهم السوقية، فيلجؤون إلى تخفيض الأسعار إلى مستويات أدنى من المستوى السابق وتقديم عروض ترقية مساندة للعرض الرئيسي... إلخ. وتؤدي هذه الوضعية إلى فقدان المؤسسات المبادرة للتميز الذي كانت تملكه مما يحتم عليها الرد على رد الفعل هذا وهكذا. وكلما تقلصت الفترة التي تفصل بين الفعل و رد الفعل بين المنافسين كلما تأثرت سلبا جاذبية القطاع<sup>(1)</sup>، كما أن شدة المزاومة تنتج عن تضافر عدد من العوامل الهيكلية والمتمثلة في:<sup>(2)</sup>

- عدد المنافسين في القطاع: عندما يكون القطاع مركزا أو مسيطرا عليه من قبل مؤسسة واحدة أو عدد قليل من المؤسسات، فإن شدة المزاومة تكون قليلة ومرد ذلك إلى أن المؤسسات المسيطرة تقوم بفرض منطقتها داخل القطاع من خلال وضع سعر مرجعي، أما إذا كان عدد المنافسين كبيرا فإن شدة المزاومة تكون كبيرة والمناورات بين المؤسسات تكون متعددة بهدف دفع المؤسسات الضعيفة إلى الخروج من السوق.
- معدل نمو القطاع: إذا تميز قطاع ما ببطء في معدل النمو فإن المنافسة تكون على أساس حصص السوق وتلعب التكاليف هنا دورا مهما في الحصول على حصة سوقية معتبرة، أما إذا كان معدل النمو سريعا فإن التحدي الكبير للمؤسسات هو استغلال كل الموارد المالية والبشرية لتحقيق وتيرة نمو موازية لتوتيرة نمو السوق.
- التكاليف الثابتة: للتكاليف الثابتة أثر كبير على قطاع النشاط حيث أنها تجعل القدرة التنافسية للمؤسسات متقاربة، لعدم وجود إمكانية لاستغلال إقتصاديات الحجم بالطريقة التي تتيح خلق الفرق

(1) Idem, p :19.

(2) Idem, pp :20-22.

- في الأسعار، وفي هذه الحالة يتم الإعتماد بشكل أساسي على ترقية المبيعات وتقديم تسهيلات مغرية للعملاء ولتحقيق نمو سريع في الطلب.
- غياب التميز: يشجع المنتج النمطي على وجود منافسة حادة بين المؤسسات، وتزداد أهمية التكاليف المنخفضة نظرا لوجود مرونة سعرية كبيرة وتأثيرها على الكميات المطلوبة، مما يقود المؤسسات إلى نقل المنافسة إلى منافسة على مستوى الأسعار
  - الرفع من الطاقة الإنتاجية: يؤدي الرفع من الطاقة الإنتاجية من قبل مجموعة من المؤسسات قصد الاستفادة من اقتصاديات الحجم خلال فترة معينة، إلى إنخفاض أسعار المنتجات وبالتالي إنخفاض ربحية القطاع في تلك الفترة.
  - حواجز الخروج: هي تلك العوامل الإقتصادية والإستراتيجية التي تلغي أو تؤخر خروج المؤسسة من القطاع رغم ضعف مردوديته، وتمثل هذه العوامل في القيود الحكومية والاجتماعية والتي تتضمن المحافظة على مناصب العمل، إجراءات تعويض العمال...إلخ. إضافة إلى ذلك نجد الإعتبارات الإستراتيجية كأن يكون للمؤسسة المنسحبة علاقات إستراتيجية مع مؤسسات تنتمي إلى نفس المؤسسة الأم، حيث أن قرار انسحابها يؤثر على سمعة المؤسسة الأم في السوق المالية (إنخفاض قيمة الأسهم مثلا)، وهنا تعطي المؤسسة الأم الأهمية لبقاء المؤسسة المنسحبة مما يؤخر عملية خروجها.

#### ج- تهديد المنتجات البديلة

يمكن هذا التهديد في إمكانية إحلال منتجات المؤسسة بأخرى يمكن أن تؤدي نفس الوظيفة لكن بسعر أقل، وقد تكون المنتجات البديلة من داخل القطاع أو من خارجه وتؤثر على السياسة السعرية للمؤسسة وعلى مردودية القطاع بأكمله، فمثلا إمكانية إحلال الألمنيوم محل الحديد في بعض الصناعات يؤثر سلبا على مردودية قطاع الحديد والصلب<sup>(1)</sup>.

#### د- قوة تفاوض الزبائن

يسود الإعتقاد وسط نشاطات الأعمال أن إرضاء الزبون يعتبر من أهم العوامل التي تحدد نجاح أو فشل المؤسسات، ويتفاوض الزبون عادة بشأن خدمات جيدة ومنتجات بأحسن جودة وأقل تكلفة، وتكون هذه العملية على حساب مردودية القطاع. وترتبط قوة الزبائن في التفاوض بعدد من الخصائص المتعلقة بوضعيتهم في السوق وكذا الأهمية النسبية لمشترياتهم من القطاع<sup>(2)</sup>، وتتأثر هذه القوة بالعوامل التالية:<sup>(3)</sup>

(1) Idem, p :25.

(2) Idem, p :25.

(3) Idem, pp :26-29.

- حجم مشتريات الزبون: يتناسب الموقف التفاوضي للزبون طرديا مع حجم مشترياته، فعادة ما يكون الزبون في موقف قوي لتحديد الشروط والأسعار التي يرغب فيها نتيجة حجم طلبياته الكبيرة، ذلك أن إلغاء الصفقة معه قد يتسبب في إنخفاض شديد لرقم الأعمال لما تمثله نسبة مشترياته إلى المبيعات الكلية للمؤسسة.
- نسبة المشتريات من القطاع تمثل حصة مهمة من تكاليف الزبون: تتوزع النسب في سلم مشتريات الزبون بطريقة متفاوتة بسبب الأهمية النسبية لبعض المنتجات على حساب منتجات أخرى، وكلما زادت نسبة المشتريات من منتج معين زادت معها حساسية الزبون تجاه التغير في الأسعار، مما يدفعه للضغط على المؤسسة قصد تخفيض الأسعار.
- نمطية منتجات القطاع: تسمح نمطية المنتجات للزبائن أن ينتقلوا من مورد إلى آخر دون صعوبة، وبالتالي يفرضون على الموردين تقديم تنازلات لإستقطاب أكبر عدد من الزبائن فتزداد بذلك قوتهم التفاوضية.
- ضعف ربحية الزبائن: يدفع ضعف ربحية الزبائن إلى محاولة تخفيض تكلفة المشتريات فيبدون تشددا في المفاوضات حتى يحافظوا على هامش الربح.
- تهديد الزبائن بالتكامل الخلفي: تعتمد المؤسسات الكبيرة إلى إستعمال التكامل الخلفي كسلاح للتفاوض حيث أنها تقوم بإنتاج بعض مدخلاتها بنفسها. وتتيح هذه العملية معرفة مفصلة لتكاليف المورد، حيث يساعد ذلك على تعزيز الموقف التفاوضي، ويمكن تحييد قوة الزبائن التفاوضية إذا شكلت المؤسسات الموردة تهديدا بالتكامل الأمامي.
- أثر منتجات القطاع على منتجات وخدمات الزبون: عندما ترتبط خدمات ومنتجات الزبون ارتباطا وثيقا بمنتجات القطاع، يكون الزبائن عموما أقل حساسية تجاه السعر والعكس.
- امتلاك الزبون لمعلومات كاملة: ونعني بها درجة إطلاع الزبون على الأسواق بما فيها الأسعار والتكاليف الحقيقية، حيث يتيح له ذلك الضغط على المورد والإستفادة من أحسن العروض فيما يخص الأسعار والجودة.

### ه- قوة تفاوض الموردين

يكنم تهديد الموردين في قدرتهم على رفع أسعار المنتجات والخدمات وفرض شروط خاصة للتوريد فيما يخص حجم الطلبيات والوقت اللازم لمعالجتها، وهو ما قد لا يتناسب مع أهداف المؤسسة خاصة فيما يخص إلتزامها تجاه عملائها<sup>(1)</sup>، وتزداد قوة تفاوض الموردين إذا توفرت الشروط التالية:<sup>(2)</sup>

(1) Idem, p :30.

(2) Idem, pp :30-32.

- درجة تركيز الموردين مقارنة بالزبائن: يكون بمقدور الموردين التأثير على الأسعار إذا كانت درجة تمركزهم كبيرة، حيث لا يجد الزبائن موردين آخرين أو أن تغير المورد يحمل الزبون تكاليف إضافية.
- غياب المنتجات البديلة: حتى وإن كانت قوة تفاوض الموردين كبيرة فمن الممكن أن تصطدم بمزاحمة المنتجات البديلة مما يؤدي إلى إضعافها. ويوفر غياب المنتجات البديلة راحة تفاوضية تزيد معها ضغوطات الموردين على الزبائن ومن ثم زيادة الربحية.
- تعدد القطاعات: عندما يبيع الموردون لقطاعات مختلفة حيث لا تمثل أي منها سوى حصة بسيطة من رقم أعمالهم، فإنهم يميلون أكثر لممارسة سلطتهم إلى أقصى حد، أما في الحالة العاكسة فإن مصير الموردين يكون أكثر ارتباطا بالقطاع المشتري، مما يجعلهم يعرضون منتجاتهم بأسعار معقولة وجودة مقبولة.
- أهمية المدخلات: تلعب بعض الموارد دورا كبيرا في نتائج العملية الإنتاجية سواء من ناحية التكاليف أو الجودة، فترداد قوة الموردين التفاوضية وخاصة عندما تكون هذه المدخلات غير قابلة للتخزين.
- تميز المنتج: في حال إمتلاك المورد لمنتج متميز، تتكون لدى الزبون نوع من التبعية لا يستطيع معها التخلي عن هذا المنتج، وهذا ما يعزز القوة التفاوضية للمورد.
- التهديد بالتكامل الأمامي: يحدث ذلك عندما يتحول مورد عوامل الإنتاج إلى منتج لمنتجات زبائنه، فهو بذلك يهددهم من خلال التأثير على ربحية قطاع نشاطهم، فينضم بذلك إلى المنافسين الجدد مع الإحتفاظ بنشاطه الأصلي، ومن ثم فهو يقوي من قدراته التفاوضية.
- تدفع قوى التنافس المؤسسات إما إلى النمو شريطة الاستفادة من الفرص المتاحة أمامها، وإما الخروج من السوق إذا ما فشلت في مجاراة تطور بيئتها، ويبقى التحدي الكبير أمام المؤسسة هو إختيار القطاع المناسب الذي يمكنها فيه التفوق على حساب منافسيها والعمل على تحسين موقعها التنافسي.

## 2- المقاربة المبنية على الموارد

تركز هذه المقاربة على تحليل القدرات الداخلية للمؤسسة وهو ما يتعارض تماما مع التحليل الكلاسيكي لـ PORTER الذي يركز على دراسة تأثير العوامل الخارجية، وتعود الجذور النظرية لهذه المقاربة إلى كتابات Edith PENROSE التي طرحت سنة 1959 نظرية نمو المؤسسة، حيث تعتبر أنها حافضة للموارد المادية وغير المادية والبشرية، والتي تعمل من خلالها على تحويل المدخلات إلى مخرجات ثم تعرضها في السوق لتحقيق الأرباح. ويعتبر WERERFELT أول من استعمل مصطلح الموارد في تفسير الميزة التنافسية حين كتب مقالا بعنوان " المعالجة المبنية على الموارد" في جريدة التسيير الإستراتيجي سنة 1984، فكان من الأوائل الذين مهدوا للتصور القائم على بناء الميزة التنافسية بالإعتماد على الموارد، ليظهر بعدها جيل من الباحثين الذين

اعتمدوا نفس الأفكار من بينهم: BARNEY, TAURONDEAU, G.HAMEL, C.K.PRAHALAD... إلخ<sup>(1)</sup>.

وتقوم نظرية الموارد على ضرورة التركيز في التحليل على خصوصيات المؤسسة من الداخل أكثر من الإعتماد على خصوصيات المحيط التنافسي في سبيل ترجمة الأداء في السوق. فالنظرية تعتبر المؤسسة هي المستوى الذي يجب البحث فيه عن الميزة التنافسية، ويمكن تلخيص مبادئ هذه المقاربة حسب ما جاء به PRAHALAD et HAMEL في النقاط التالية:<sup>(2)</sup>

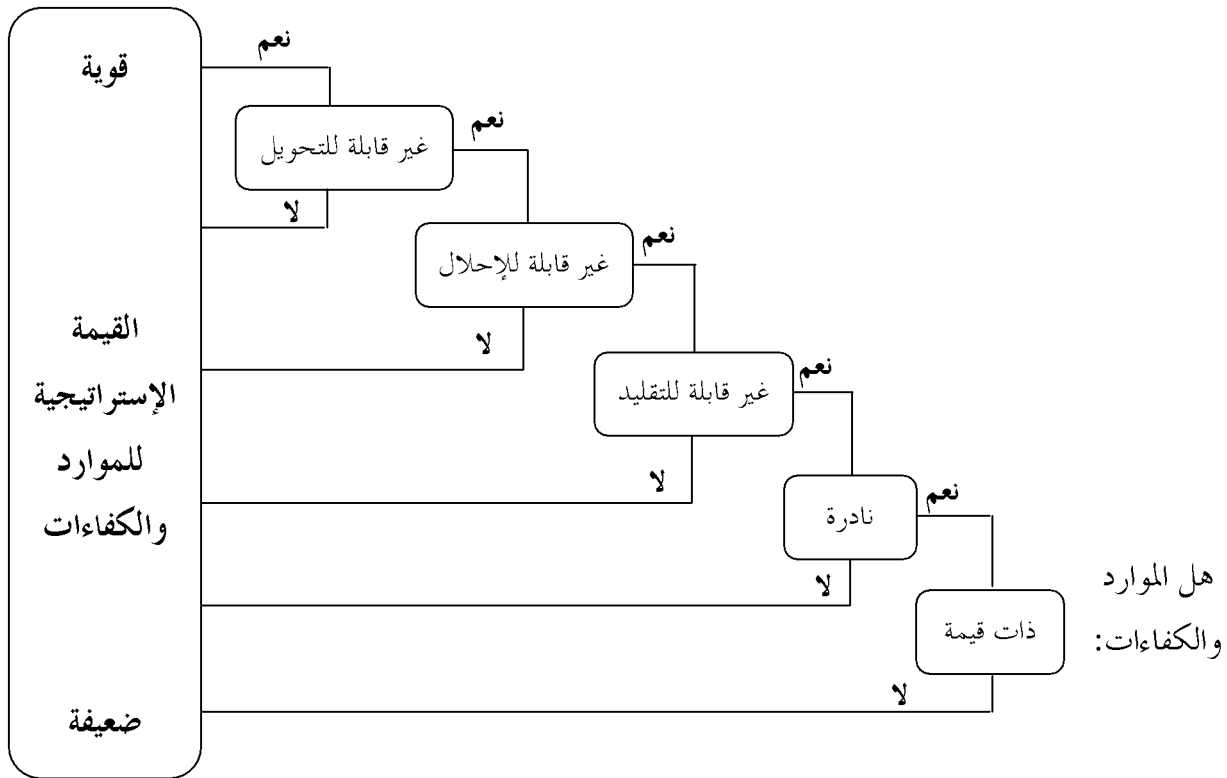
- المؤسسة عبارة عن مجموعة من الموارد.
  - وفرة الموارد لا يضمن للمؤسسة التفوق في السوق كما أن النقص فيها لا يمنعها بالضرورة من تحقيق ذلك.
  - تختلف طريقة كل مؤسسة في استعمال ومزج الموارد المتوفرة وهو ما ينتج عنه فروق في الأداء بين المؤسسات.
  - تحسين الإنتاجية يجب أن يكون من خلال زيادة حجم المخرجات وليس بزيادة حجم المدخلات.
  - الإستخدام الذكي للموارد يحقق التفوق للمؤسسة.
  - وتعرف الموارد على أنها مجموع الأصول الملموسة وغير الملموسة المرتبطة بالمؤسسة ويمكن تصنيفها حسب (C.HOFER & D.SCHENDEL, 1978) إلى خمس فئات:<sup>(3)</sup>
  - مالية: حجم التدفق النقدي الذي يسمح بتمويل المشاريع وتغطية النفقات الحالية.
  - بشرية: عدد العمال، مستوى التأهيل.
  - مادية: مواقع الإنتاج، الآلات، المخزون... إلخ.
  - تنظيمية: نظام المعلومات، مراقبة الجودة، الإجراءات المتبعة... إلخ.
  - تكنولوجية: التحكم في المعرفة العملية Savoir-faire.
- ويضيف (R.M.GRANT,1991) فئة سادسة هي سمعة المؤسسة، في حين أن BARNEY يقسم الموارد إلى ثلاث مجموعات: موارد مادية، موارد بشرية، موارد تنظيمية. فالمؤسسة مطالبة بتشغيل هذه الموارد

(1) Dominique PUTHOD & Catherine THEVENARD, La Theorie De L'Avantage Concurrentiel Fonde Sur Les Ressources : une illustration avec Le Groupe SALOMON, Université de Savoie, MONTREAL, p :1, sur le site : [www.strategie-aims.com/Montréal/Puthod.pdf](http://www.strategie-aims.com/Montréal/Puthod.pdf).

(2) Idem, p :2.

(3) Idem, p :2,3.

- لتجسيد إستراتيجية تهدف إلى خلق القيمة التي لا يمكن الإقضاء بها من طرف المنافسين الحاليين أو المحتملين<sup>(1)</sup>، وحتى تستطيع الموارد تحقيق ذلك يجب عليها أن تتوفر على أربعة خصائص هي:<sup>(2)</sup>
- القيمة: أي مساهمتها في استغلال فرصة أو تجنب تهديد أو المساهمة في تخفيض التكاليف.
  - الندرة: ويعني أن عددا قليلا من المؤسسات يمكن أن يملك هذه الموارد.
  - غير قابلة للتقليد: وهذا مرهون بدرجة تعقيد وصعوبة فهم وتحديد الموارد التي تساهم في خلق الميزة التنافسية وكيفية عملها.
  - غير قابلة للإحلال: بمعنى عدم وجود موارد أخرى يمكن أن تستعمل في مكان الموارد الأصلية.
- وفي نفس السياق يضع كل من PUTHOD & THEVENARD سلسلة من الإختبارات تتكون من خمسة مراحل تتيح للمؤسسة تحديد القيمة الإستراتيجية لمواردها، كما يوضحه الشكل التالي:



الشكل رقم (20): تقييم القيمة الإستراتيجية للموارد والكفاءات

المصدر: Dominique PUTHOD & Catherine THEVENARD, Op.Cit, p :5

(1) Idem, p :3.

(2) David O. Faulkner & Andrew Campdell, Op.Cit, p :353.

من خلال الشكل نستخلص أن الإختبارات الأربعة الأولى تركز على الخصائص التي جاء بها BARNEY حيث أن احتمال الحصول على ميزة تنافسية مبنية على الموارد يتغير طردياً مع تحقق خاصيتي القيمة والندرة النسبية، وإذا كانت هذه الموارد غير قابلة للتقليد والإحلال تكتسي الميزة التنافسية طابع الإستمرارية، أما الإختبار الخامس فهو مرتبط بدرجة تحويل الموارد من نشاط إلى آخر، فكلما كانت الموارد خاصة ويصعب إعادة استعمالها لأداء وظائف أخرى غير الوظيفة المخصصة لها كلما زادت قيمتها الإستراتيجية بالنسبة للمؤسسة. وتنقسم مدرسة الموارد في تحليلها للميزة التنافسية إلى تيارين رئيسيين:

#### أ- المقاربة المبنية على المعرفة

إن مفهوم المعرفة والأبعاد المرتبطة بها جذب إهتمام الكثير من الباحثين مثل TEECE, EISENHARDT, NONAKA, SANTOS، فقواعد المنافسة تغيرت من التنافس لإكتساب الموارد المادية إلى البحث عن التحكم أكثر في المعارف الجديدة، وهذا التغير كان نتيجة التحول في طبيعة العمل وظهور الحاجة الملحة للفرد الذي يفكر ويتخذ القرارات في ظل إقتصاد المعرفة. فالتفوق الحقيقي حسب هذا التوجه يكمن في حجم القدرات الفكرية والمعرفية التي يملكها العمال، وقدرة هؤلاء على التعلم واكتساب معارف جديدة يمكن استعمالها في ترشيد استخدام الموارد أو تسريع عجلة البحث والتطوير. وإذا كانت المعرفة ذات طابع إدراكي فهذا يجعلها تتميز بخصائص تزيد من قيمتها الإستراتيجية<sup>(1)</sup>، ومن بين هذه الخصائص:<sup>(2)</sup>

- عدم النفاذ بالإستخدام المتكرر.
  - صعوبة تحديد نوع المعلومة المناسبة للنجاح أو التي تحتاجها المؤسسة في المستقبل.
  - التراكم، فتراكم المعرفة عبر الزمن يجعل من الصعب على المنافس تدارك تأخره مقارنة بالمؤسسة.
- ويقسم الباحثون المعرفة إستناداً إلى نموذج NONAKA إلى:<sup>(3)</sup>
- المعرفة الصريحة: هي المعرفة التي يمكن أن تنقل إلى الآخرين بصفة شبه كاملة، فرغم أن المعرفة في الأصل تختص بفرد واحد أو مجموعة من الأفراد إلا أنه يمكن أن تحول إلى أفراد آخرين داخل المؤسسة من خلال الوثائق المكتوبة، أو الندوات العلمية، أو الدورات التكوينية...إلخ.
  - المعرفة الضمنية: تكون نتيجة الممارسة فيمكن للفرد أن يحس بها ولكنه لا يستطيع التعبير عنها، ولهذا فهي صعبة الانتقال وتحتاج إلى فترة زمنية معتبرة حتى تتحول إلى خبرة مرتبطة بمجال معين.

(1) عبد المالك مزهودة، مساهمة لإعداد مقارنة تسييرية مبنية على الفارق الإستراتيجي-دراسة حالة قطاع الطحن في الجزائر-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم

الإقتصادية والتسيير، جامعة باتنة، 2007، ص:139، 140.

(2) المرجع السابق، ص:140.

(3) المرجع السابق، ص:140.

ورغم أن العنصر البشري يعتبر من أكثر الأصول حركية إلا أن طبيعة المعرفة لا تعتبر كذلك، فهي في أكثر الأحيان تكون مرتبطة بتأثير المحيط الذي ينشط فيه الفرد، ولهذا فإن المؤسسة التي ترغب في جذب المعرفة عن طريق جذب الأفراد يجب عليها أن توفر لهم نفس الظروف المحيطة التي كانوا ينشطون فيها سابقا، وهو ما يمثل تحديا حقيقيا للمؤسسة<sup>(1)</sup>.

### ب- المقاربة المبنية على الكفاءة

مع بداية التسعينات وضع كل من PRAHALAD & HAMEL القاعدة الأساسية لتصوير جديد منبثق عن نظرية الموارد يترجم دور الكفاءات في خلق التفوق، ويعرف كل من الباحثين الكفاءة على أنها مجموعة من المهارات القادرة على توفير قيمة فريدة من نوعها للزبون، أما R.M.GRANT فيعتبر أنها تمثل القدرة على إنجاز مهمة أو نشاط معين باستعمال الموارد<sup>(2)</sup>.

وتقسم الكفاءة حسب مساهمتها في تحقيق الميزة التنافسية إلى ثلاثة أقسام:<sup>(3)</sup>

**ب1- الكفاءات الإضافية:** هي الكفاءات التي يرتبط وجودها بوجود المؤسسة وتدخل في بنيتها الأساسية، وغالبا ما تكون هذه الكفاءات مستقلة عن المجال الذي تنشط فيه المؤسسة، كتلك التي تختص بمجال المحاسبة أو المالية، وهذا النوع من الكفاءات نادرا ما يشكل مصدرا للقيمة لذا من الصعب تحقيق ميزة تنافسية بالإعتماد عليها.

**ب2- الكفاءات الضرورية:** وهي التي ترتبط مباشرة بالمجال الذي تنشط فيه المؤسسة، فكل قطاع يتطلب التحكم في بعض المهارات والكفاءات الخاصة، فمثلا تعتبر قطاعات النقل الجوي والفندقة من القطاعات التي لا يمكن فيها تخزين الخدمات المقترحة على الزبون، فكل مكان شاغر يعتبر بمثابة خسارة للمؤسسة خاصة إذا كان الطلب متذبذبا، وهذا ما يحتم عليها التحكم في بعض الكفاءات المرتبطة بالسياسات السعرية مثلا لتعويض هذه الخسارة. ورغم أن هذه الكفاءات ضرورية للمؤسسة إلا أنه من الصعب بناء ميزة تنافسية مستمرة بالتركيز عليها، فإذا كان كل قطاع يتكون من مجموعة من المؤسسات التي تتحكم بمستويات مختلفة من القدرات فإنه سرعان ما تزول هذه الميزة نظرا لإمكانية تطوير مثل هذه الكفاءات من طرف المؤسسات المنافسة.

**ب3- الكفاءات الأساسية:** هي مجموعة من المعارف التي تنفرد بها المؤسسة وتساهم بصفة فعالة في خلق القيمة، فالتسابق الحقيقي بين المؤسسات هو بغرض كسب أكبر حصة من هذه الموارد الإستراتيجية، باعتبارها الوسيلة التي تستخدمها المؤسسة لإستغلال الفرص المستقبلية. ويشترط فيها أن تكون قابلة للإستعمال في عدة

(1) المرجع السابق، ص:141.

(2) Pierre-Xavier MESCHI, Le Concept de Compétence en Stratégie : Perspectives et Limites, Faculté des Sciences Économiques, Université de la Méditerranée, Marseille, p :12, sur site : <http://www.strategie-aims.com/montreal/meschi.pdf>, le 02/01/2010

(3) Raymond Alain THIETARD & Jean-Marc XUEREB , Op.Cit, p :79,80.

نشاطات أو قطاعات أخرى، وأن لا تكون محصورة في نشاط واحد وأن تكون صعبة الانتقال إلى المؤسسات المنافسة.

وعلى عكس المقاربات التقليدية والتي تهتم بدراسة الأسواق الحالية فهذه المقاربة تقوم على أساس أن الصراع بين المؤسسات هو من أجل تعظيم حصتها في الفرص المستقبلية أكثر من التركيز على الحصة السوقية الحالية، وانطلاقاً من هذه الفكرة فإن الإشكالية الرئيسية للمؤسسة تكمن في تحديد نوع الفرص التي يمكن أن تستغلها بالنظر إلى الكفاءات الحالية التي تملكها، وفي تحديد نوع الكفاءات الجديدة التي يجب عليها تطويرها بغية تعظيم حصتها في الفرص المستقبلية<sup>(1)</sup>.

### 3- المقاربة المبنية على العلاقات

إذا كانت نظرية الموارد تركز على الإمكانيات والقدرات الداخلية التي تملكها وتتحكم فيها المؤسسة، فإن مقاربة العلاقات تقترح رؤية جديدة تجاه العوامل المؤثرة على الميزة التنافسية، حيث تعتبر أن مصدر التفوق يمكن أن يتعدى الحدود الداخلية للمؤسسة إلى نظام تسيير العلاقات المشتركة مع الأطراف الخارجية والتي تشكل فيما بينها ما يعرف بسلسلة العرض Supply Chain والتي تشمل بالإضافة إلى المؤسسة كل من المورد والعميل. وتقوم هذه المقاربة على تصور أنه يمكن للمؤسسة أن تزيد من مستوى أداء نشاطاتها، وأن تخفض من التكاليف الإجمالية والأخطار الإستراتيجية، وأن تخلق قيمة إضافية للعميل، اعتماداً على علاقات التعاون والتحالف التي تكونها مع الوحدات المكونة لنظام القيمة. فعكس تصور PORTER القائم على أساس المنافسة البحتة بين المؤسسة من جهة والمورد والزبون من جهة أخرى، فإن هذه المقاربة تركز على أهمية علاقات التعاون التي تربط هذه الأطراف خاصة تلك العلاقات طويلة المدى الناجمة عن الثقة المتبادلة والتي تكون ما يصطلح عليه بـ "ميزة مبنية على العلاقة" والتي تعتبر مصدراً للميزة التنافسية<sup>(2)</sup>.

وانطلاقاً من أعمال J.H.DYER & H.SINGH فإن هذه المقاربة تعتبر بمثابة طريقة لفهم كيف يمكن للمؤسسات أن تحقق عوائد من خلال إستراتيجيات التحالف وشبكة العلاقات، فنجاح المؤسسة يكمن بصفة أساسية في نظام العلاقات و القدرات التنظيمية المشتركة التي تسمح لها بتحقيق عوائد تفوق تلك التي يحققها المنافسون وتسمى ببيع العلاقة، ويعرف الباحثون هذا الربح بتلك العوائد فوق العادية الناجمة عن الشراكة بين وحدات سلسلة العرض ضمن علاقة تبادل، والتي لا يمكن أن تحققها مؤسسة تنشط بمفردها بعيداً عن مثل شبكات العلاقات هذه، فهذه العلاقات تسمح للمؤسسة بالوصول إلى موارد خاصة ومزجها بطريقة

(1) Idem, p :80.

(2) Alain DESREUMAUX & al, Op.Cit, p :70.

فريدة تعطيها الأسبقية على حساب المنافسين، والمنافسة حسب هذا التصور هي في الحقيقة بين سلاسل العرض أكثر من كونها بين المؤسسات<sup>(1)</sup>، ويقسم الباحثون المصادر التي تساهم في خلق ريع العلاقة إلى أربعة أقسام:

#### أ- الإستثمار في الأصول الخاصة المشتركة

إن إدراك المؤسسة للعلاقة التي تربطها بالحلقات المكونة لسلسلة العرض يحتم عليها الإستثمار فيها والعمل على ربط الأصول الخاصة بالمؤسسة مع تلك الأصول لمختلف الشركاء لتحقيق ميزة تنافسية، وهذا يعني أنه يجب على كل مؤسسة بذل جزء من مواردها في سبيل تطوير نوعية العلاقة مع العناصر المكتملة لها في سلسلة العرض، وهذا إما على المستوى الخارجي للتحالف كمحاولة لإدماج عملاء جدد، أو على المستوى الداخلي كتطوير عمليات وإجراءات الشراكة مع الموردين لتسهيل عملية التعامل، وهذا الأمر من شأنه أن يساهم في تقليص مستويات عدم الثقة بين الشركاء وبالتالي تخفيض تكاليف التعاقد. والجدير بالذكر أن عملية الإستثمار في العلاقة هي تابع لفترة التعامل وهو ما يسمح بتكوين أصول عبر الزمن تساهم في تحسين الإنتاجية وتطوير كفاءات جديدة غير قابلة للتقليد أو للتحويل إلى المنافسين، فمثلا يمكن تحقيق ريع العلاقة كنتيجة لعلاقة طويلة المدى تسمح للمورد بتعلم نظم وعمليات التصميم وفق الاحتياجات الخاصة بالمؤسسة وبالتالي تقليص حجم الأخطاء الناجمة عن سوء تقدير المواصفات المطلوبة<sup>(2)</sup>.

#### ب- تقاسم المعارف

إن العمل ضمن محيط أوسع يكون فيه المورد شريك المؤسسة في سبيل بناء ميزة تنافسية، يحتم على هذه الأطراف العمل على تسهيل عملية تبادل المعارف خاصة الضمنية لتحسين الموقع التنافسي لنظام التحالف ككل، وهو ما استطاعت شركة TOYOTA تجسيده على الميدان من خلال تصميم نظام لتبادل المعلومات مع الموردين، والإشراف على حسن تطبيق سياسة الوقت المناسب Just in time والتي ساعدتها على فرض أسعار أقل من أسعار منافسيها<sup>(3)</sup>.

أما عملية التعلم في هذا الإطار فهي ترتبط بدرجة كبيرة بقدرة الإمتصاص لدى كل طرف، وحسب COHEN & LIVINTHAL فهي تمثل تلك الحالة التي تسمح للمؤسسة بتحديد وتجميع واستغلال المعارف من المحيط الخارجي لها، وتعتبر وتيرة التعلم ضمن علاقات التحالف هذه أسرع مقارنة مع تلك المؤسسة التي تنشط منعزلة عن مثل هذه التحالفات نظرا لحجم البيانات والمعلومات التي يوفرها هذا التحالف، ولا تقتصر هذه المقاربة على تقاسم المعارف فقط بل إلى أهمية خلق المعارف الضمنية ضمن هذا الإطار كالمشاركة في

(1) Robert PATUREL & al, Du Capital Social au Management Relationnel, <http://www.strategie-aims.com/angers/res/99-904rd.pdf>, Le : 25/11/2009.

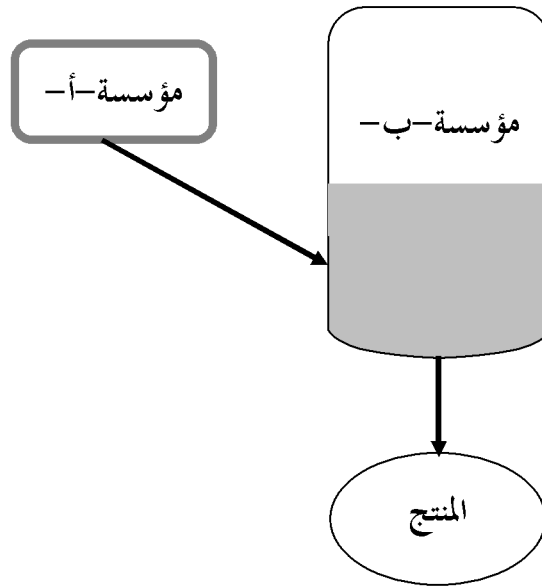
(2) Pierre MAJORIQUE LEGER, Les Investissements Relationnels Electronique et non Electronique et La Génération du Capital Relationnel : un modèle de recherche, 2003, sur site : <http://www.hec.ca/gresi/documents/cahier0307.pdf>, le 05/12/2009.

(3) Ronan MCIVOR, The Outsourcing Process, Strategy For Evaluation and Management, Cambridge University Press, 2005, p :55.

تطوير منتج جديد بين المورد والمؤسسة وتطبيق إجراءات من شأنها تدعيم ذلك، كما يمكن لهذه المشاركة أن تكون منطلقاً لعملية الابتكار، فهناك الكثير من الصناعات التي يشكل العميل فيها مصدراً لأكثر من 50% من الابتكارات الجديدة<sup>(1)</sup>.

### ج- الموارد المتكاملة

إن فكرة الميزة التنافسية المبنية على تكامل الموارد تزيد من تدعيم الموقف التنافسي للتحالف من خلال المزج بين مجموعة من الموارد الإستراتيجية لمجموعة من المؤسسات<sup>(2)</sup>، كما يبينه الشكل التالي:



الشكل رقم (21): التحالف المتكامل

المصدر: Pierre DUSSAUGE & Bernard GARRETTE, Op.Cit, p :181

ويشبه أنصار هذا التوجه مفهوم الموارد المتكاملة بمفهوم التخصص في نشاط العمل، فمثلاً: يمكن أن تنشأ علاقة تحالف بين مؤسسة تملك علامة تجارية مشهورة مع مؤسسة توزيع ذات بعد دولي، وفي هذه الحالة تقوم كل مؤسسة بتوفير مجموعة من الكفاءات الخاصة للطرف الآخر، فينتج عن هذا التكامل قدرات جديدة يصعب الإقتراء بها<sup>(3)</sup>.

(1) Abdollahi SHAHPAR, **The Effect Of Network Content And Tie-Strength On New Product Development Process**, 2007, sur site : [http://www.siafvoltterra.it/en/iri2007/students/Shaphar\\_Abdollahi.pdf](http://www.siafvoltterra.it/en/iri2007/students/Shaphar_Abdollahi.pdf), le 15/11/2009.

(2) Pierre DUSSAUGE & Bernard GARRETTE, **Cooperative Strategy, Competing Successfully Through Strategic Alliances**, John wiley & sons, ENGLAND, 1999, p :181.

(3) Idem, p :181.

## د- الحوكمة الفعالة

تعتبر فكرة الحوكمة جوهر العملية التي تهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية نظرا لتأثيرها على تكاليف التعاقد وخلق القيمة، فكثيرا ما تتميز العلاقة بين الوحدات المكونة لسلسلة العرض بوجود خطر السلوك الإتهازي لأحد الأطراف خاصة في تبادل المعارف ما قد يؤثر سلبا على سير هذه العملية، ولمعالجة هذه المشكلة يقترح كل من DYER & SINGH أسلوبين لتفادي مثل هذا النوع من السلوكيات، يعتمد الأسلوب الأول على التعامل ضمن القنوات الرسمية من خلال العقود الموثقة التي تبين حقوق وواجبات كل طرف. أما العامل الآخر والذي يعتبر من العوامل الجديدة في أدبيات الحوكمة الفعالة والذي يميل إليه الباحثين فهو الاعتماد على الطرق غير الرسمية، من خلال تفعيل الرقابة النفسية بالاعتماد على موانع مبنية على الثقة المتبادلة وسمعة العلامة التجارية للحد من السلوكيات الإتهازية، فعامل الثقة يلعب دورا مهما في خفض مستوى الشعور بالخطر المرتبط بالسلوك الإتهازي وبالتالي تقليص تكاليف التعاقد<sup>(1)</sup>.

وإذا كانت المقاربة المبنية على العلاقة قد قدمت تصورا جديدا للعوامل التي تساهم في خلق الميزة التنافسية خاصة ضمن العلاقات الصناعية، فإن هذا التصور لم يقدم الإجابة الكافية عن كيفية بناء التفوق ضمن علاقة المؤسسة مع المستهلك النهائي<sup>(2)</sup>.

## المطلب الثاني: مصادر الميزة التنافسية

إن اختلاف وجهات نظر الباحثين حول كيفية تحقيق التفوق التنافسي في السوق لا يعكس في الحقيقة الخلاف حول دور المقاربات السابقة الذكر في تحقيق الميزة التنافسية، فكل مقاربة تنطلق من مفهومها الخاص وتحاول تكوين الفرضيات على ذلك الأساس. ولكن الأسواق في أغلب الأحيان تتميز بالمنافسة الشديدة وباختلاف الإستراتيجيات التنافسية للمنافسين، مما يستدعي اللجوء إلى المزج بين هذه العوامل لمواجهة الضغوط التنافسية<sup>(3)</sup>. ومن هذا المنطلق نقول أن الميزة التنافسية هي نتيجة لمجموعة من العوامل أهمها مايلي:

## 1- المعرفة

شهدت مؤسسات الأعمال خلال العشرينيات الأخيرة تحولا كبيرا في طريقة فهم عوامل النجاح، فطوال الفترة الصناعية كان العنصر البشري يقيم على أساس الجهد المادي الذي يبذله في العمل. لكن مع التطور الذي شهده عالم الصناعة بعد ذلك وإقحام الآلات الحديثة والتكنولوجيا المتطورة في العمليات الإنتاجية، أصبح من الضروري الاعتماد أكثر على القدرات الفكرية في تقييم الرأسمال البشري.

(1) Idem, p :182.

(2) Idem, p :182.

(3) عبد الملوك مزهودة، مرجع سابق، ص:136.

وإذا كانت الميزة التنافسية هي نتيجة للقيمة الإضافية التي تخلفها المؤسسة للزبون، وإذا كان من الممكن تجسيد هذه القيمة من خلال تميز المنتج وانفراده بخصائص إضافية مقارنة مع منتجات المنافسين، فإنه باستطاعة المؤسسة تحقيق تلك الأفضلية بالإعتماد على قدراتها الداخلية خاصة في مجال البحث والتطوير، وتعتبر المعرفة هي الركيزة الأساسية لتحقيق هذا السبق وتدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة. ولا تقتصر مساهمة المعرفة على البحث والتطوير فقط، بل ترتبط بكل وظائف المؤسسة مثل التسويق، المحاسبة، المالية... إلخ<sup>(1)</sup>.

## 2- الكفاءات الأساسية

إن اكتساب المعرفة لا يقود بالضرورة إلى تحقيق الميزة التنافسية، فهذه المعارف تحتاج بالدرجة الأولى إلى مهارات لتطبيقها في الميدان، والقدرة على تحقيق ذلك تختلف من مؤسسة إلى أخرى، وكلما زادت هذه المهارات زادت معها إمكانية تحقيق الأسبقية على حساب المنافسين، وحتى تساهم الكفاءات في تحقيق الميزة التنافسية يجب أن تتميز بما يلي:<sup>(2)</sup>

- إمكانية الدفاع عنها على المدى الطويل، فهي بذلك تشكل حاجزا لدخول منافسين جدد.
- أن تخلق زيادة في القيمة المدركة لدى الزبون مقارنة بالمنافسين.
- أن تكون قابلة للتطبيق في عدة أنشطة ولا تقتصر على نشاط واحد فقط.

## 3- العلاقة

إن التفوق في السوق لا يرتبط بالمهارات والمعرفة المحصلة فقط، فعوامل النجاح حسب كل من HAMEL & PRAHALAD لا تقتصر على المهارات الأساسية بصفة حصرية. فمثلا تفضيل المنتج الوطني يعتبر عامل نجاح ولكنه ليس مهارة، والأمر نفسه بالنسبة لشبكة العلاقات بين المورد والزبون، فاختيارات الزبون قد تكون مبنية على دوافع شخصية نتيجة لإنطباع مكتسب أو لتحالف إستراتيجي خاص مع المورد. فالعلاقة تعتبر من أكثر مصادر الميزة التنافسية صعوبة للتقليد لأنها ترتبط بفترة التعامل، ولكسر هذا الحاجز يفترض على المؤسسات المنافسة طرح عروض مغرية لتضمن انتقال الحصة السوقية إليها، مما يعني أن عملية الإحلال تصبح صعبة. وعلى هذا الأساس يمكن تصنيف العلاقة ضمن الأصول الإستراتيجية للمؤسسة والتي تساهم بشكل كبير في تدعيم الموقف التنافسي لها وتدخل في تحديد أولويات الزبون<sup>(3)</sup>.

(1) المرجع السابق، ص: 136.

(2) المرجع السابق، ص: 138.

(3) المرجع السابق، ص: 138.

## 4- الجودة

إن تحقيق ميزة تنافسية في الأسواق العالمية لم يعد مقترنا فقط بتخفيض سعر المنتج، بل أصبح من الضروري كذلك التركيز على رفع جودة المنتجات لضمان تفوقها في الأسواق.

ولقد حدد David GARVIN الخبير في الجودة بجامعة Harvard الأمريكية خمس إلتزامات لابد للمؤسسة من اعتمادها لتحقيق ميزة الجودة وهي: (1)

- تحديد الجودة من وجهة نظر العميل.
  - ربط الجودة بالربحية في كل جانب من جوانب السوق والتكلفة.
  - النظر إلى التكلفة على أنها أداة تنافسية.
  - محاولة بناء الجودة ضمن التخطيط الإستراتيجي.
  - إلتزام المؤسسة بالكامل بمفهوم الجودة.
- كما بينت مجموعة ODI\* كيفية تنفيذ ميزة الجودة من قبل العاملين بالمؤسسة من خلال إتباع الخطوات التالية: (2)

- إعتقاد مقصد الجودة: والذي يعني الفهم الجيد للجودة وتوصيف دعائمها لدى العاملين من أجل المشاركة الكاملة في تنفيذ هذا المفهوم، مع اعتماد المواصفات التي يحددها الزبون.
- تحديد تكلفة الجودة: وذلك بتقدير التكلفة اللازمة لتطبيق مفهوم الجودة.
- بناء علاقات عمل جيدة: حيث أن ميزة الجودة تتطلب بناء علاقات عمل جيدة، باعتبار أن كل عامل هو جزء من سلسلة الزبائن والموردين الداخليين الذين يعملون من أجل خدمة زبائن خارجيين، كما لابد من التركيز على مفهوم التفاعل الهادف مع الأفراد العاملين داخل المؤسسة من أجل خدمة أفضل للزبائن.
- التحسين المستمر: من خلال استخدام الرسوم البيانية والخرائط التقديرية للتوقع ومنع حدوث مشاكل الجودة، حتى تتمكن المؤسسة من تجنب الأسباب الفاعلة للمشاكل الدورية.
- وتشمل ميزة الجودة كلا من جودة الأداء والتصميم، بما في ذلك المتانة والسلامة والأمان عند الإستعمال، فضلا عن جودة المطابقة للمواصفات القياسية (ISO) والمطابقة لرغبات العملاء (3).

(1) عبد الستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات: مدخل كمي، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص:38.

\* ODI : The Organizational Dynamids Incorporated هي شركة إدارية للإستشارة والبحث والتدريب، تأسست سنة 1970 ولها مقرات في كل من بوستن، لندن وسنغافورة، كما لها مكاتب في معظم مدن العالم، يعمل معها أكثر من 150 خبيرا في الإستشارة والتدريب، تعمل على مساعدة المنظمات على إدارة التغيير وتحسين الجودة والإنتاجية وتعزيز رضا العميل، أستفادت من خدماتها أكثر من ألفي شركة ومؤسسة، وأكثر من 250 مركزا طبيا ومستشفى حول العالم.

(2) The Organizational Dynamids Incorporated, **The Quality Advantage**, sur le site : <http://www.odionline.com/TQA.PDF>, le 18/12/2009.

(3) عبد الكريم محسن وصباح مجيد النجار، إدارة الإنتاج والعمليات، الطبعة الثانية، مكتبة الذاكرة، بغداد، 2006، ص:59.

## 5- الوقت

لقد أصبح الوقت عنصراً هاماً من عناصر المنافسة التي تقوم على سرعة التوريد، سرعة الإنتاج وسرعة التوزيع، وكل ذلك لتحقيق سرعة الإستجابة للعملاء. وقد جاء هذا المفهوم مكماً لمبادئ نظام التسليم في الوقت المحدد Just In Time، حيث ساهمت التطورات التكنولوجية المتسارعة في تسهيل عملية المنافسة عن طريق الوقت. حيث أصبحت الطلبات تمر إلى المؤسسات آنياً عن طريق البيانات الإلكترونية مما أدى إلى إختزال فترة التوريد، كما أن استخدام الحاسب الآلي في التصميم وظهور أنظمة الإنتاج المرعبة ساعد في تقليل الزمن اللازم للتصنيع وتقليل زمن إطلاق المنتج الجديد في السوق. فضلاً أنه قد تم تشجيع المنافسة القائمة على الوقت من خلال فرق العمل الجماعي المتسمة بالعمل المتكامل والمنسق<sup>(1)</sup>.

وبتفصيل أكثر يعتبر الوقت مصدراً تنافسياً من خلال تقليص زمن دورة التصنيع، والتي تمثل الفترة الزمنية الفاصلة بين شراء المدخلات وإتمام عملية الإنتاج، وهذا ما يترتب عنه تقليص المساحات المخصصة للتخزين وتلك المخصصة للتوزيع مع تخفيض تكاليف الإنتاج. بالإضافة إلى تخفيض زمن تحويل العمليات وإصدار الأوامر مما يؤدي إلى تخفيض حصص الإنتاج، مع إمكانية تخفيض زمن دورة الطلب التي هي الفترة ما بين طلب العميل للمنتج وتسلمه إياه، فضلاً عن أهمية الإلتزام بجداول زمنية محددة وثابتة للتسليم الداخلي لعناصر ومكونات المنتج التي تصنع داخل المؤسسة، إضافة إلى الدقة والسرعة في مواعيد التسليم الخارجي. كما يمكن تخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق، وهو ما يعني قصر الفترة الفاصلة بين لحظة تولد الفكرة ولحظة خروجها إلى السوق في صورة منتج<sup>(2)</sup>.

إن الهدف من ميزة الوقت هو إنجاز الوظائف الحرجة بأقصى سرعة ممكنة، وهذه الوظائف تتمثل في تطوير المنتج وإنجاز الطلبات وأداء خدمات ما بعد البيع، مما يعني تقليص الفترة بين توليد الأفكار وبين توريد المنتج إلى المستهلك النهائي<sup>(3)</sup>.

## 6- المرونة

وتشمل مرونة الحجم والتي تعني القدرة على تسريع أو إبطاء معدل الإنتاج حسب تقلبات الطلب مع الحفاظ على معدل أرباح مقبول<sup>(4)</sup>. وقد تعدى ميزة المرونة ذلك لتعبر عن قدرة النظام الإنتاجي على التجاوب مع التغيرات المختلفة في طلبات العملاء من حيث الكمية والنوعية، ويتطلب ذلك تقليل الزمن المستغرق في عملية التحول من منتج إلى آخر أو من عملية إلى أخرى.

(1) عبد الستار محمد العلي، مرجع سابق، ص: 24، 25.

(2) نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص: 20، 21.

(3) عبد الستار محمد العلي، مرجع سابق، ص: 48.

(4) عبد الكريم محسن وصباح مجيد النجار، مرجع سابق، ص: 60.

ويمكن القول أن ميزة المرونة تسمح للمؤسسة برفع القدرة على الإستجابة للتغيرات البيئية واستغلال الفرص الجديدة، كما تسمح بالتغلب على القيود التي يفرضها حجم المؤسسة كبيرا أو صغيرا، ليصبح بمقدور المؤسسات الكبيرة التصرف كمؤسسات صغيرة والعكس<sup>(1)</sup>.

## 7- الإبداع

يتطلب الإبداع التركيز على البحث والتطوير لرفع الأداء وتحسين المنتج للإحتفاظ به إلى حين تقديم منتج آخر أكثر إبداعا. وقد أصبحت المؤسسات مضطرة إلى الإبداع مما يجعلها بحاجة إلى الخبرة التكنولوجية للتوفيق بين ما هو ممكن تكنولوجيا وما هو مقبول اقتصاديا واجتماعيا، والخبرة التكنولوجية لا تتحقق إلا بتوافر رأس المال الفكري الذي يتمثل في القدرات الذهنية والمهارات النوعية للكفاءات البشرية، كما أن لنتائج البحث والتطوير وخبرة العاملين التي يتم تحصيلها طوال فترة العمل وزنا في ذلك، فالمؤسسات التي لا تعاني من تسرب العمالة تمتلك وفرا كبيرا من المعرفة لتعزيز مركزها التنافسي<sup>(2)</sup>.

### المطلب الثالث: تنمية الميزة التنافسية والعوامل المؤثرة فيها

بعد قيام المؤسسة بتقييم المزايا التنافسية التي اكتسبتها والتي تكون قد حققت تفوقا تنافسيا في القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة، فإن السؤال الذي يجب أن يطرح هو ما هي العوامل التي يمكن أن تؤثر على هذه الميزة وما هي تلك التي تدفع المؤسسة إلى تنمية ميزتها؟

#### 1- العوامل المؤثرة في الميزة التنافسية

إن الميزة التنافسية المحققة من طرف المؤسسة لا يمكن أن تبقى فعالة إلى الأبد، إذ أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى سرعة تقادم الميزة التنافسية، ومن بين هذه العوامل نذكر ما يلي:

- الإستمرارية: تعتمد إستمرارية الميزة التنافسية على معدل استهلاك أو تقادم الموارد التي تملكها المؤسسة، وتتفاوت درجة استمرارية الموارد نتيجة لتزايد معدلات التطور التكنولوجي وكذا حجم النفقات المخصصة لصيانة هذه الموارد<sup>(3)</sup>.
- إمكانية التقليد: حيث أن المؤسسات التي تستحوذ على مزايا تنافسية سوف تحقق نتائج أعلى من المعدل المتوسط للقطاع الذي تنشط فيه، وهو ما يبعث بإشارات إلى المنافسين على امتلاك

(1) عبد الستار محمد العلي، مرجع سابق، ص: 44,39.

(2) عبد الكريم محسن وصباح مجيد النجار، مرجع سابق، ص: 60.

(3) Alain MARION, Le Diagnostique de l'Entreprise, édition Economica, PARIS, 1996,p :121.

المؤسسة لكفاءات متميزة ذات قيمة عالية، مما يدفع هؤلاء المنافسين إلى محاولة التعرف على هذه الكفاءات ومحاولة تقليدها<sup>(1)</sup>.

- ديناميكية الصناعة: تعتبر البيئة الصناعية الديناميكية سريعة التغير، وتمتيز معظم الصناعات الديناميكية بمعدلات عالية جدا لتجديد المنتجات، حيث تكون دورة حياة المنتجات عادة قصيرة والمزايا التنافسية تكون مؤقتة بسبب الحصار المفروض على المؤسسة من قبل المنافسين<sup>(2)</sup>.

## 2- تنمية الميزة التنافسية

يتوجب على المؤسسات التي تسعى إلى تعزيز ودعم ميزتها التنافسية أن تلجأ إلى استخدام طرق وأساليب جديدة للمنافسة، ويكون ذلك عن طريق القيام بعمليات إبتكار متواصلة سواء من حيث إجراء تحسينات على منتجاتها، أو تقديم أساليب إنتاجية وتسييرية جديدة. ومن أهم الأسباب المؤدية إلى الإبتكار الذي يعزز الميزة التنافسية للمؤسسة نجد:<sup>(3)</sup>

- ظهور تكنولوجيات جديدة: يمكن للتطور التكنولوجي أن يخلق فرصا جديدة لتطوير وتنمية المزايا التنافسية خاصة في مجالات تصميم المنتجات، الإنتاج، طرق التسويق وخدمات ما بعد البيع.
- ظهور حاجات جديدة للعملاء: عندما يقوم العملاء بتنمية حاجات جديدة لديهم أو تغيير أولوياتهم، يحدث تعديل في الميزة التنافسية الحالية أو تنمية ميزة تنافسية جديدة.
- ظهور قطاع جديد في الصناعة: تبرز فرصة خلق ميزة جديدة عندما يظهر قطاع سوقي جديد في الصناعة، أو عند ظهور طرق جديدة لتجميع القطاعات الحالية في السوق، أو إيجاد طرق جديدة للوصول إلى مجموعة خاصة من العملاء.
- تغير تكاليف المدخلات ودرجة توافرها: عادة ما تتأثر الميزة التنافسية في حال حدوث تغير جوهري في التكاليف المطلقة أو النسبية للمدخلات مثل العمالة، المواد الأولية، الطاقة... إلخ، كما تتأثر الميزة التنافسية أيضا بدرجة توفر هذه الموارد في السوق الذي تتعامل معه المؤسسة.
- حدوث تغيرات في القيود الحكومية: مثل القيود على المواصفات الخاصة بالمنتجات، تأثير جمعيات حماية المستهلكين أو جمعيات حماية البيئة، قيود على دخول الأسواق المحلية... إلخ.

(1) حسن علي الزعبي، نظم المعلومات الإستراتيجية، دار وائل، عمان، 2005، ص: 149.

(2) Alain MARION, Op.Cit, p :122.

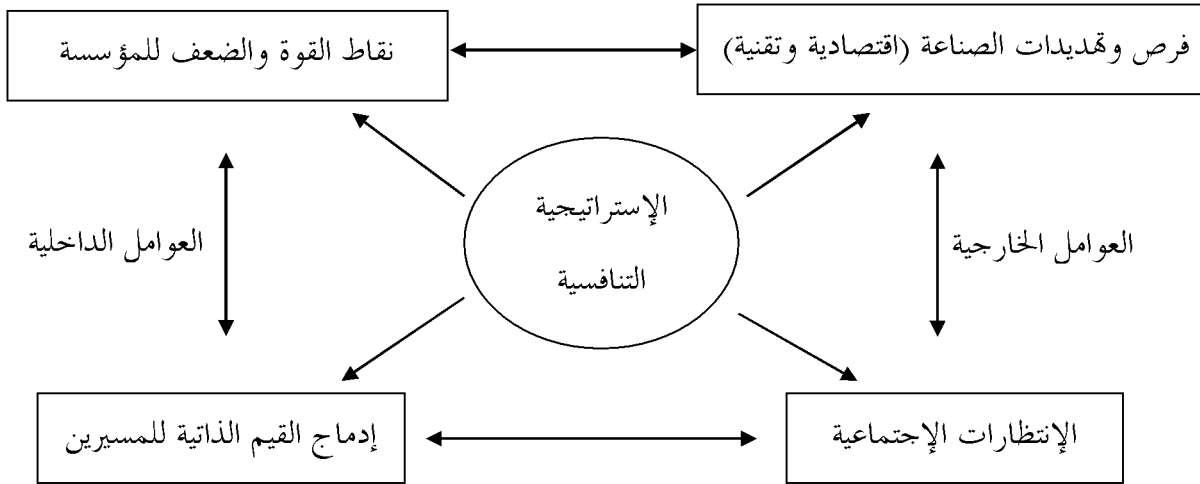
(3) MIRSA, Global Competitive Strategies in the New World Economy, Edward Elgar, CHELTENHAM, 1998, p :220.

### المبحث الثالث: استراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية

إن الحديث عن الميزة التنافسية يدل على وجود خصم للمؤسسة في السوق، وإن مواجهة هذا الأخير تحتاج إلى بناء إستراتيجية تنافسية محكمة تأخذ في الإعتبار أهم المتغيرات الحاكمة للبيئة التنافسية.

#### المطلب الأول: الإستراتيجيات النوعية للميزة التنافسية

قبل الخوض في الإستراتيجيات التنافسية لا بد من تحديد البيئة التي تشكل فيها هذه الإستراتيجيات، والشكل التالي يوضح العوامل الأربعة التي تتحكم في تشكيل الإستراتيجية:



الشكل رقم (22): بيئة تشكيل الإستراتيجية التنافسية

المصدر: Michael PORTER, Competitive Strategy : Techniques for Analising Industries and Competitors, the free press, New York, 1998, p :26.

يتضح من الشكل السابق أن الإستراتيجية التنافسية تحكمها أربعة عوامل رئيسية، حيث تمثل نقاط القوة والضعف صورة مهارات المؤسسة بالنسبة إلى منافسيها، وهي تتضمن الموارد المالية والوضعية التكنولوجية وتعريف العلامة وما إلى ذلك من إمكانيات المؤسسة، في حين تمثل القيم الذاتية ثقافة المسيرين وتصورهم للنشاط الذي يمارسونه من خلال المؤسسة والذي يتحدد على أساسه الخيار الإستراتيجي، وترتبط القيم الذاتية بنقاط القوة والضعف وينتج عنهما المحددات الداخلية للإستراتيجية. أما بالنسبة للفرص والتهديدات التي تفرضها الصناعة فهي التي تحدد البيئة التنافسية بأخطارها المحتملة، في حين تنعكس الإختيارات الإجتماعية على المؤسسة في صورة تأثير السياسة الحكومية والمؤسسات الإجتماعية (النقابات العمالية) على نشاط المؤسسة،

وبتفاعل كل من الفرص والتهديدات مع الإنتظارات الإجتماعية تنتج المحددات الخارجية لتشكيل الإستراتيجية. والواقع أنه لا بد من الأخذ بعين الإعتبار مجموع هذه العوامل الأربعة قبل تحديد الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة<sup>(1)</sup>.

وحسب مفهوم PORTER فإن المؤسسة تتبع واحدة من الإستراتيجيات الثلاث والمتمثلة في إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة، إستراتيجية التميز وإستراتيجية التركيز، حسب ما يوضحه الشكل التالي:

نوع الميزة التنافسية			
التميز	التكلفة الأقل		
إستراتيجية التميز	إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة	سوق مستهدف واسع	النطاق التنافسي
إستراتيجية التركيز مع التميز Differentiation Focus	إستراتيجية التركيز مع التكلفة الأقل Cost Focus	سوق مستهدف ضيق	

### الشكل رقم (23): الإستراتيجيات التنافسية النوعية

المصدر: Michael PORTER, The Competitive Advantage of Nation, the free press, New York, 1990, p:39.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن الإستراتيجيات التنافسية الثلاث تقوم على تحليل نوع الميزة التنافسية التي قد تكون تكلفة أقل أو تميز، وعلى تحليل النطاق التنافسي الذي يمثل حجم السوق المستهدف، وستعرض لكل نوع من الإستراتيجيات التنافسية على حدة.

(1) Michael PORTER, Competitive Strategy : Techniques for Analising Industries and Competitors, Op.Cit, p :26.

## 1- إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة

تهدف هذه الإستراتيجية إلى تحقيق الريادة في الصناعة عن طريق السيطرة على التكاليف، وذلك بعيدا عن حرب الأسعار التي قد تشكل خطرا على جميع المؤسسات وإنما من خلال تسيير حذر لسلسلة القيمة، وهذا ما يسمح للمؤسسة بالتفوق على منافسيها ومنعهم من الدخول معها في حرب سعرية، كما أن هذه الإستراتيجية تحمي المؤسسة من القوة التفاوضية للعملاء بالنظر إلى التكاليف المنخفضة والتي تنعكس بدورها على أسعار بيع المنتجات<sup>(1)</sup>.

وتقوم هذه الإستراتيجية على فكرة أن تكون منتجات المؤسسة هي الأقل تكلفة في القطاع الذي تعمل فيه مع الحفاظ على مستويات متوسطة من الجودة، كما تعتمد على الاستفادة من أثر الخبرة والتعلم من أجل تسعير المنتجات بما يسمح للمؤسسة بتحقيق التفوق التنافسي، بينما تحافظ على مستوى فوق المتوسط بالنسبة للأداء في القطاع الذي تعمل فيه وهذا ما يستوجب البحث عن التقارب أو التعادل في التميز مع المنافسين، مع وضع أسس لخفض التكلفة يصعب تقليدها<sup>(2)</sup>.

ويمكن للمؤسسة حيازة ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المتراكمة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيراتها لدى المنافسين مع ضرورة تقديم قيمة مقبولة لدى العميل، ولن يتحقق ذلك إلا من خلال السيطرة الكاملة على هذه الأنشطة وفق تحليل سلوك التكاليف داخل كل نشاط لمعرفة الأنشطة التي يمكن أن ترتفع بها التكاليف وتلك التي يمكن تخفيض تكلفتها، ومن ثم ترجمة ذلك في شكل قاعدة بيانات تسمح بالتحكم الكامل في التكلفة فضلا عن إمكانية إعادة تصميم سلسلة القيمة من خلال التحسين في بعض الأنشطة<sup>(3)</sup>.

ويرى PORTER أنه من أهم العوامل التي تتحكم في تغير التكاليف وتعمل على تخفيضها هي: إقتصاديات الحجم، الاستفادة من أثر التعلم، صيانة المورد البشري، الإبتلاء على إبداعات المنافسين من خلال التحليل المقارن للأداء Benchmarking، مراقبة معدلات استغلال الطاقة، التخلص من الأنشطة ذات التكلفة غير التنافسية وتوجيهها إلى المقابلة من الباطن، التنسيق بين الأنشطة وتحويل المهارات من نشاط إلى آخر، إستغلال المؤسسة للقدرات التفاوضية مع مورديها وعملائها، وقد يضاف إلى هذه العوامل عنصر إدارة المعرفة<sup>(4)</sup>.

(1) Raymond Alain THIETARD & Jean-Marc XUEREB, Op.Cit, p :97.

(2) محمد بن عبد الله العوض، إستراتيجيات التسويق التنافسية: إطار جديد لمفهوم قديم، الملتقى الأول حول التسويق في الوطن العربي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الشارقة، 2002، ص:2.

(3) Michael PORTER, **Competitive Strategy : Techniques for Analising Industries and Competitors**, Op.Cit, pp :35-37.

(4) Jean Louis MAGAKIAN & Marielle Audrey PAYAUD, **100 Fiches Pour Comprendre la Stratégie de l'Entreprise**, 2<sup>e</sup>édition, Bréal édition, FRANCE, 2007, p :137,138.

إن نجاح هذه الإستراتيجية يتوقف على الإنتاجية العالية للموارد والإستخدام العالي للطاقة، ويتجسد ذلك من خلال حصص الإنتاج الطويلة واعتماد الآلية Machanization إذا ما كانت تكلف اليد العاملة مرتفعة كما يستحسن في هذه الحالة رفع إنتاجية العامل بإدخال برامج التدريب المتواصل، واعتماد سياسات تقليل الفاقد ومراقبة مصادر الضياع<sup>(1)</sup>.

## 2- إستراتيجية التميز

تميز المؤسسة عن منافسيها إذا كان بمقدورها حيازة خصائص فريدة تجعل العميل يتعلق بها، ويمكن تعريف التميز على أنه القيمة التي تخلقها المؤسسة لعملائها، وهذه القيمة لا بد وأن تكون مساوية للتكلفة الإضافية التي يتحملها العميل.

وتتطلب هذه الإستراتيجية وضع موانع لتقليد التميز من طرف المنافسين، مع ضرورة تقدير العميل لذلك التميز لأجل اقتناعه بدفع السعر الإضافي الذي تحدده المؤسسة. وحتى تحافظ المؤسسة على هذا التميز لا بد لها من الحرص على زيادة القيمة لدى العميل حتى تبقى في وضعية رائدة مقارنة بالمنافسين<sup>(2)</sup>.

و عند تحقيق المؤسسة لمثل هذه الميزة التنافسية فهي تكسب ولاء العملاء مما يعني تقليص حساسيتهم تجاه السعر، وهذا ما يمكنها من تطبيق مستويات السعر المرتفع ورفع هامش الربح مع القبول بحصة سوقية أقل. وعموما فإن التميز يجب أن يظهر في كل فعل تقوم به المؤسسة ضمن أنشطة سلسلة القيمة، مع ضرورة عدم إغفال جانب التكلفة حتى تكون الميزة التنافسية أكثر قوة<sup>(3)</sup>.

كما يمكن تقسيم التميز إلى تميز أفقي وآخر عمودي، فالتميز الأفقي يقوم على حصر المنتجات وفقا لمستويات الجودة لا على أساس الخصائص التي يراها العميل مثالية وهو ما يعرف بإستراتيجية الحصر أو الإلتقان. أما التميز العمودي فهو ينطلق من إجماع تفضيلات العملاء حيث يتم تقسيم السوق حسب اختلاف المزاي التي يطلبها الزبون وهو ما يعرف بإستراتيجية التخصص أو التنقية<sup>(4)</sup>.

ولقد حدد Philippe KOTLER & Bernard DU BOIX دعائم التميز في خمس زوايا:<sup>(5)</sup>

- زاوية المنتج: عن طريق التصميم، الوظيفة التي يؤديها المنتج، المطابقة للمواصفات والقابلية للإستعمال المتعدد.
- زاوية الخدمة: يمكن أن يظهر التميز في كل من خدمة التركيب، التصليح، النصائح المقدمة مع عدم إغفال الوقت اللازم للتسليم وغيرها من الخدمات المصاحبة للمنتج.

(1) عبد الكريم محسن وصباح مجيد النجار، مرجع سابق، ص: 55.

(2) Raymond Alain THIETARD & Jean-Marc XUEREB, Op.Cit, p :97.

(3) عبد الكريم محسن وصباح مجيد النجار، مرجع سابق، ص: 58.

(4) Jean louis MAGAKIAN & Marielle Audrey PAYAUD, Op.Cit, p :132.

(5) Philippe KOTLER & Bernard DU BOIX, Marketing Management, 8<sup>e</sup> édition, Publi-Union, PARIS, 1994, p :298.

- زاوية الصورة: فالتمييز يرتبط هنا بوسائل الإتصال والعلامة التجارية والشعار المعتمد من طرف المؤسسة وكذا سمعتها في السوق.
- زاوية المستخدمين: وذلك من حيث توافرهم على الكفاءة واللباقة والمصدقية والقدرة على الإتصال المباشر والخدمة المستمرة للعملاء.
- زاوية العائد على المبيعات: والذي يبين درجة تغطية الأسواق وكفاءة قنوات التوزيع وخبرة رجال البيع.

ومن الممكن أن يتم تقسيم السوق وفقا لإستراتيجية التميز بحيث لا يمكن المقارنة بين المؤسسات إلا إذا كانت موجودة في نفس القطاع السوقي، والعلامة الرائدة تمثل المنتج المثالي وتسيطر على القطاع السوقي وتفرض معاييرها كمرجع لسلوك الشراء. كما أن تطور التميز يعني تزايد القطاعات السوقية أثناء مرحلة النضج من دورة حياة السوق، وتؤدي ظاهرة التجزئة هذه إلى خلق سوق كامنة تستهوي المؤسسات الأكثر إبداعا لإستغلالها، ثم تقل جاذبية هذه السوق تدريجيا بفعل انجذاب المؤسسات الباحثة عن التميز إليها مما يجعل المؤسسات الرائدة تسجل تراجعا في حصتها السوقية<sup>(1)</sup>.

وعلى الرغم من تأكيد PORTER على ضرورة عدم التركيز على بعد واحد مع تجاهل البعد الآخر مشيرا إلى أنه على الرائد في التكلفة أن يتطلع إلى تحقيق نوع من التميز حتى يكون أداؤه فوق المستوى المتوسط للقطاع، ورغم أن المؤسسة التي تتبنى التميز لا يمكن تجاهل موقفها فيما يتعلق بهيكل التكلفة لكون السعر الإضافي للتمييز سوف يتلاشى بسبب ارتفاع تكلفة الإنتاج بصورة نسبية، إلا أنه يلح على ضرورة عدم الجمع بين إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة وإستراتيجية التميز باعتبارهما خيارين متناقضين<sup>(2)</sup>. ويسمى PORTER المؤسسات التي تجمع بين الخيارين الإستراتيجيين باسم المختنق في الوسط، ويرر ذلك بكون المؤسسات الرائدة في التكلفة تستهدف الفئات الحساسة للسعر، بينما المؤسسات المتميزة تجذب العملاء الراغبين في دفع أسعار عالية مقابل خدمة أرقى، في حين تبقى المؤسسات المختنقة في الوسط تائهة ولا تحصل إلا على حصة سوقية صغيرة، ويرى PORTER أن المزج بين الإستراتيجيتين يعتبر استثناء لا قاعدة<sup>(3)</sup>.

### 3- إستراتيجية التركيز

تعتمد المؤسسة من خلال هذه الإستراتيجية إلى تقسيم السوق إلى عدة قطاعات لتتعامل مع قطاع واحد، فتركز مواردها في هذا القطاع الصغير مما يكسبها قدرة عالية على الإستجابة للتغيرات التي يمكن أن

(1) Jean louis MAGAKIAN & Marielle Audrey PAYAUD, Op.Cit, p :133,134.

(2) Michael PORTER, The Competitive Advantage : Creating and Sustaining Superior Performance, The Free Press, NEW YORK, 1995 , p :13,14.

(3) محمد بن عبد الله العوض، مرجع سابق، ص ص: 7-5.

تطراً على هذا القطاع. إن هذه الإستراتيجية ما هي إلا منفذ لتحقيق ميزة تنافسية في مقابل المؤسسات الرائدة التي تستحوذ على القطاعات الكبرى أين يعتبر تحقيق التفوق أمراً صعباً إن لم نقل مستحيلاً، ويعتمد تطبيق هذه الإستراتيجية على ثلاث نقاط رئيسية هي: (1)

- ضرورة فهم المؤسسة لموقعها الحالي في السوق وتحديد إمكانياتها الخاصة وفق تعريف دقيق لما يمكن فعله وما لا يمكن فعله، ذلك أن المؤسسات التي تدرك موقفها في مقابل منافسيها تستطيع تطوير إستراتيجية أكثر وضوحاً وواقعية وبعيداً عن الآمال.
- ضرورة الإنفتاح على البيئة التنافسية، لأن المؤسسات الرائدة تبحث دائماً على إستهداف الأسواق الكبيرة والفرص الجديدة، مما يعني إهمال بعض الأجزاء السوقية الصغيرة والتي تستطيع المؤسسات الأقل وزناً استغلالها، ذلك أن هذه الأجزاء الصغيرة من السوق لا توفر توسعاً كافياً ولا نمواً متسارعاً بالقدر الذي تبحث عنه المؤسسات الرائدة، لذلك فهي تعتبر هدفاً لباقي المؤسسات.
- التنفيذ الصارم لقرار التركيز السوقي في جزء معين، فالنتيجة الحتمية لتبني فكرة التركيز السوقي هي تنفيذ هذا القرار على أرض الواقع، حيث أنه من أكبر التحديات الإستراتيجية التي تواجه المؤسسات هي أن تقول "لا" لفرص البيع، إذ أن هذه الفرص قد تقدم دخلاً لا يمكن تجاهله، غير أنه في أغلب الأحيان يكون مطمئناً للمؤسسات الرائدة، وعلى المؤسسة الناجحة أن تختار عدم متابعة هذا الدخل، وأن تركز جهودها ومواردها على قطاع صغير من السوق، إلى أن تصبح فرص البيع في هذا القطاع غير كافية لتغطية احتياجاتها وبالتالي يمكنها التغيير إلى قطاعات جديدة.
- وعلى العموم فإنه يمكن للمؤسسة الجمع بين إستراتيجيتي التركيز والتكلفة أو التركيز والتميز وذلك في جزء سوقي معين وتبحث عن التفوق في هذا الجزء، وهذا ما يسمى بـ Niche Strategy والتي تتبعها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تفتقد لإستراتيجيات الحجم (2).

#### 4- تقييم الإستراتيجيات التنافسية

في ظل رؤية PORTER والمتمثلة في ضرورة عدم الجمع بين إستراتيجية الهيمنة بالتكلفة وإستراتيجية التميز باعتبارهما خيارين إستراتيجيين متناقضين، فقد كان الإنتقاد الواضح لتصوره من خلال الواقع العملي الذي قدم لنا عدة عينات من المؤسسات اليابانية التي استطاعت أن تجمع ميزتي التكلفة والتميز، عكس ما ذهب إليه PORTER. ومن الملاحظ أنه في كثير من الحالات يؤدي التميز إلى توسيع الحصة السوقية وبالتالي زيادة في الإنتاج وهذا ما يسمح بتحقيق وفورات الحجم، والتي بدورها تؤدي إلى تخفيض التكاليف، فضلاً

(1) Glenn GOW, **Gaining Competitive Advantage : How Companies Win Against Market Leaders**, Crimson Consulting Group, pp :1-3, Sur le site : <http://www.crimson-consulting.com>, le : 23/01/2010.

(2) عبد الكريم محسن وصباح مجيد النجار، مرجع سابق، ص: 58.

على أن المؤسسات التي تبحث عن التميز سوف لن تستثمر في هذه الميزة مع إغفالها للتكاليف. وبالمقابل فإن المؤسسات التي تبحث عن تخفيض التكاليف لن تغفل عن الجودة، إضافة إلى أن سياسات تقليل الفاقد قد جعلت المؤسسات في غنى عن المفاضلة بين الميزتين<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثاني: الإستراتيجيات التنافسية الجديدة

إن إستراتيجيات التسويق التنافسية الناجحة هي تلك التي تربط منتجات المؤسسة بالأسواق المستهدفة، أي أنها تربط بين العرض والطلب من أجل تحقيق تميز تنافسي نسبي والمحافظة عليه<sup>(2)</sup>، ومن هنا جاء الإطار التنافسي الجديد الذي يعطي أربعة أسس لتحقيق التفوق التنافسي كما هو موضح في الشكل التالي:

جانب الطلب (ميزة تنافسية محققة)	جانب العرض (ميزة تنافسية متوقعة)	
2- المنافسة السعرية	1- التفوق في التكلفة	قيادة التكلفة
4- التميز التسويقي	3- التميز الإبداعي (الميكلي)	التميز

### الشكل رقم (24): الإطار التنافسي الجديد

المصدر: محمد بن عبد الله العوض، مرجع سابق، ص: 10

كما يظهر من الشكل السابق فإنه في ظل الإطار التنافسي الجديد يمكن تشكيل أربعة إستراتيجيات تنافسية هي:<sup>(3)</sup>

#### 1- إستراتيجية الريادة السعرية مع خفض التكلفة

حيث تبرز هذه الإستراتيجية بين الخلية 1 والخلية 2 من المصفوفة السابقة، وتستخدم في حالة المنتجات ذات الواسعة الاستخدام من طرف المستهلك، الأمر الذي يجعله قادراً على تقييم هذا المنتج قبل شرائه مما يعني وجود حساسية للسعر من جانب الطلب، أما من جانب العرض فإن هذه الإستراتيجية يتم تطبيقها في حالة تمايز هياكل التكلفة بين المؤسسات المتنافسة لأنه من الصعب تبنيها إذا ما كانت هياكل التكلفة متشابهة بين المؤسسات.

(1) المرجع السابق، ص: 65.

(2) محمد بن عبد الله العوض، مرجع سابق، ص: 12.

(3) المرجع السابق، ص: 11-14.

**2- إستراتيجية التميز مع خفض التكلفة**

وهي تخرج بين الخلية 1 والخلية 4 من المصفوفة وتقوم على فكرة أن التفوق في التكلفة يوفر موارد مالية تستغل في خلق خصائص متميزة للمنتج، وتتبع هذه الإستراتيجية في المنتجات التي تكون فيها الأنشطة التسويقية ذات قيمة نظرا لكون المستهلك لا يستطيع تقييم خصائص المنتجات ومزاياها قبل الشراء

**3- إستراتيجية التميز الإبداعي والتسويقي**

تمزج هذه الإستراتيجية بين الخلية 3 والخلية 4 وتقوم على الإستثمار في الأساليب والتقنيات المبتكرة سواء من جانب الإنتاج أو التسويق، مما يجعل أداء المؤسسة متفوقا على أداء المنافسين في القطاع وهذا ما يسمح لها باعتماد التسعير المرتفع كما هو الحال بالنسبة لشركة Rolls Royce في قطاع السيارات والتي تعتمد على هذه الإستراتيجية.

**4- إستراتيجية التقليد**

وهي تقوم على أساس المزج بين الخلية 2 والخلية 3 من المصفوفة، ونظرا لكون تكلفة التميز هنا أقل مما هي عليه في الإستراتيجية السابقة باعتبار أن التميز هنا من جانب العرض فقط، فإن الفارق في التكلفة يسمح للمؤسسة باعتماد المنافسة السعرية من جانب الطلب. كما أن هذه الإستراتيجية لا تقوم على فكرة التقليد البحث، بل هي قائمة على فكرة التعلم من المؤسسات المتميزة ومن ثمة محاولة تحسين تقنياتها المستخدمة في الإنتاج، ولقد قدمت لنا الشركات اليابانية لصناعة السيارات أحسن مثال عن التقليد الذي يقود إلى الإبداع.

**المطلب الثالث: التحليل الإستراتيجي للتكاليف ودوره في تحقيق الميزة التنافسية**

في ظل النموذج التقليدي للتكاليف تتوفر معلومات مشوهة يترتب عليها إتخاذ قرارات تتمخض عنها نتائج سلبية من أهمها إضعاف المركز التنافسي للمؤسسة، وقد أدى ذلك إلى ظهور مدخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف والذي يوفر معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات التي تدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.

**1- متطلبات دعم الميزة التنافسية للمؤسسة في ظل اعتماد منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف**

يتفق العديد من الباحثين أن الموارد الطبيعية لم تعد هي الركيزة الأساسية لتحقيق التفوق التنافسي في الأسواق، وإنما بالإعتماد على التجديد والإبتكار والتحسين المستمر، ولا يتحقق ذلك إلا بتبني السياسات القادرة على التعامل مع الضغوط التي تولدها المنافسة، والعمل على تحقيق التميز لمنتجاتها. ففي ظل التغير السريع والمستمر للبيئة الإقتصادية، تجهد المؤسسة نفسها أمام تحدي رفع الجودة وتخفيض التكلفة، مما يتطلب وضع رؤية إستراتيجية تتم صياغتها في ضوء البيئة الداخلية وما تتضمنه من نقاط

قوة وضعف، وأيضا في ضوء البيئة الخارجية وما تفرضه من تحديات، ومن ثمة اتخاذ القرارات الإستراتيجية في ضوء المعلومات المتوفرة عن البيئتين الداخلية والخارجية. ويمكن للمؤسسة مواجهة تلك التحديات إذا ما توفرت لها العوامل التالية:

#### أ- مهينة المناخ الإقتصادي بما يتوافق والبيئة الإقتصادية الحديثة

حيث يساعد ذلك على تحقيق التكافؤ في ظروف المنافسة، ويتحقق ذلك من خلال التحرر الإقتصادي الكامل على أن يواكب هذا التحرر إعادة النظر في بعض القوانين والتشريعات والتخلي عن الفكر الجبائي بهدف تخفيف الأعباء على قطاعات الإنتاج والخدمات لتمكين من منافسة مثيلاتها في الأسواق العالمية. ومما لا شك فيه أن تحرير التجارة يحتم على قطاعات الإنتاج والخدمات استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية والتخصيص الأمثل لها بهدف خفض التكلفة واعتمادا على مؤشرات الأسعار العالمية للسلع المنافسة<sup>(1)</sup>.

#### ب- التركيز على الميزة التنافسية بالمقارنة مع الميزة النسبية

بعد أن تقلصت أهمية الميزة النسبية التي تمنحها الطبيعة للإنسان بالمقارنة مع التكنولوجيا وغيرها من المزايا التنافسية التي هي من صنع الإنسان، فإنه من الضروري أن تركز إستراتيجية المؤسسة على منظومة متطورة لإدارة التكلفة والتي تركز بدورها على أدوات متطورة لتخطيط وضبط التكلفة من منظور إستراتيجي، وذلك كمنطلق لخلق ميزة تنافسية يتحقق معها مركز تنافسي مناسب للمؤسسة<sup>(2)</sup>، حيث يتأثر هذا المركز التنافسي بعاملين هما:

- الحصة السوقية: فكلما زادت الحصة السوقية للمؤسسة كلما زادت قوة مركزها التنافسي نتيجة ارتفاع العوائد المالية.

- تميز المؤسسة في بعض المجالات: مثل مهارات معينة في التصنيع، السمعة الطيبة للمنتج، أمان المنتج.

#### ج- الإرتكاز على منظومة متطورة للتكنولوجيا

حيث تحقق هذه المنظومة ميزة تنافسية للمنتجات على أن يتم تحقيق نوع من التوازن بين كثافة رأس المال وكثافة العمالة، وهنا يتطلب الأمر تبني إستراتيجية الإرتكاز على تكنولوجيا المعلومات المتطورة نظرا للأهمية الكبيرة المتزايدة والمستمرة للمعلومات في ترشيد متخذي القرار بما يدعم الميزة التنافسية للمؤسسة<sup>(3)</sup>.

(1) محمد بن عبد الله البرعي وآخرون، المرتكزات القومية لتعزيز قدرات الاقتصاديات العربية في ظل العولمة الإقتصادية، المؤتمر العلمي الدولي السابع عشر-إستراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العالمية-، القاهرة، أيام 7-19 أبريل 2001، ص:19.

(2) المرجع السابق، ص: 19.

(3) محمود حسن حسني، الميزة التنافسية ومناهج قياسها، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، جامعة حلوان، 1997، ص:162.

## د- تنمية وتطوير الموارد البشرية

تعتبر الموارد البشرية الركيزة والدعامة الأساسية والمحورية لدعم الميزة التنافسية لجميع المؤسسات في جميع القطاعات، ذلك لكون العنصر البشري هو الأداة الأساسية للتغيير والتطوير، لأنه يتمتع بالقدرة على الابتكار واتخاذ القرار، واستخدام التكنولوجيا المتطورة، والمعلومات المتاحة بكفاءة وفعالية، وقد أدى ذلك إلى زيادة الإهتمام بتطوير نظم وأساليب تأهيل الموارد البشرية وتطويرها من خلال برامج التدريب والتعليم لإستيعاب التكنولوجيا المتطورة<sup>(1)</sup>.

## ه- تأهيل المؤسسات للحصول على شهادة المطابقة الدولية كأساس لتحقيق الجودة الشاملة

ويعتمد ذلك على وجود سياسات وأهداف واضحة وخطط محددة وموارد كافية، ومنفذين أكفاء وتكنولوجيا مناسبة، وتقييم ورقابة مستمرة، في ظل إدارة واعية ورشيحة تقود المؤسسة إلى آفاق التطوير والسعي نحو تطبيق منهج الجودة الشاملة<sup>(2)</sup>.

## 2- دور التحليل الإستراتيجي للتكاليف في تحقيق الميزة التنافسية

يعتبر التحليل الإستراتيجي للتكاليف بمثابة منهج متكامل يشمل عددا من الأدوات والأساليب التي تعمل في تكامل بهدف دعم الميزة التنافسية، حيث تقوم هذه الأساليب على دراسة هيكل تكاليف المؤسسة، وتخطيط ورقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها دون المساس بجودة المنتجات، وكذلك إستغلال الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمؤسسة مزايا تنافسية تحصل بمقتضاها على قسط أكبر من رضا عملائها<sup>(3)</sup>.

كما أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يقوم على استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف، لإعداد وتطوير الإستراتيجيات وتخفيض التكاليف بهدف تقوية الميزة التنافسية، حيث يوفر منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف المعلومات اللازمة للإدارة سواء كانت هذه المعلومات مالية أو غير مالية، مما يحقق العديد من المزايا أهمها: زيادة الإنتاجية، زيادة الربحية، مضاعفة الإنتاج، رفع كفاءة أداء الموارد الإقتصادية والبشرية وتوفير آلية للتحسين المستمر للأداء والتكلفة وضبط الجودة الشاملة مما يزيد من قدرة الموقف التنافسي للمؤسسة<sup>(4)</sup>.

وحيث أنه هناك علاقة وثيقة بين القرار الإداري المتخذ والتكلفة المترتبة على هذا القرار، فيمكن وصف التحليل الإستراتيجي للتكاليف بأنه المدخل الذي يعمل من منظور فكري وسلوكي متطور بقصد تقديم منتج بمواصفات وجودة تشبع أذواق المستهلكين المتحددة وتكاليف منخفضة، على أن يتم تحقيق ذلك اعتمادا

(1) المرجع السابق، ص: 166.

(2) مصطفى عبد الفتاح الطمبداوي، تحسين الجودة الصناعية الآلات والمعدات الزراعية لزيادة قدرتها التنافسية، المؤتمر العلمي الدولي السابع عشر- إستراتيجيات

التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العالمية-، القاهرة، أيام 7-19 أبريل 2001، ص: 1.

(3) Robin COOPER & Regine SLAGMULDER, Strategic Cost Management, Management Accounting, New York, 1998, p :14.

(4) Idem, p :14.

على أساليب وأدوات فنية متطورة كنظم التصنيع المرنة Flexible Manufacturing Systems والتصنيع المتكامل باستخدام الحاسب الآلي Computer-Integrated Manufacturing (1).

لقد تأثر هيكل وسلوك التكلفة في ظل مراعاة البعد الإستراتيجي واعتماد نظم التشغيل في بيئة التصنيع الحديثة على التقنيات المتقدمة، والتي تختلف بصورة كبيرة عن نظم التشغيل التقليدية. فقد أدت زيادة درجة المكننة في معظم الصناعات إلى اختلاف عناصر التكاليف ونسبة كل عنصر في ظل التقنيات المطبقة، حيث أدى انخفاض الحاجة إلى العمل اليدوي إلى زيادة نسبة تكلفة العمل غير المباشر على حساب العمل المباشر الذي تضاعف إلى أدنى حد ممكن وانحصر في أعمال الإشراف خلال دورة حياة المنتج والتي تمثلت في معظمها في تكاليف ثابتة، كما ترتب على سيادة الطابع الآلي ارتفاع تكلفة الآلات عالية التقنية إضافة إلى ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية بالنسبة لإجمالي تكاليف المنتج. وفي هذا الإطار يساعد التحليل الإستراتيجي للتكاليف على فهم سلوك هذه التكاليف من خلال الإعتماد على تحليل مسببات التكلفة وتحليل سلسلة القيمة (2).

وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن المعلومات الحاسوبية في ظل النظام التقليدي للتكاليف تهدف أساساً إلى خدمة إدارة المؤسسة، أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فهي تعتمد على الفكر الإستراتيجي والسعي الدائم إلى توفير تدفق للمعلومات من الداخل والخارج، من خلال العلاقات المباشرة ليس فقط مع الموردين والعملاء الحاليين والمحتملين وإنما مع موردي الموردين وعملاء العملاء بهدف إرضاء العملاء والتحسين المستمر للإنتاج. فقد أصبحت هذه المعلومات ضرورية لكافة العاملين خلال دورة حياة المنتج مما يساعد على فهم وتحسين الأنشطة بشكل مستمر ليتوافق مع التغيرات في رغبات العملاء ومواقف المنافسين، كما أصبح التحليل الإستراتيجي للتكاليف - في ظل هذه المتغيرات التي أفرزتها بيئة الأعمال الحديثة - مدخلاً حتمياً من أجل تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة (3).

## خلاصة الفصل

إنه وفي ظل التغيرات السريعة أصبحت المنافسة بين المؤسسات حقيقة لا مفر منها، زادت حدتها وشراستها خلال العقدين الأخيرين بفعل انفتاح الأسواق والتطور التكنولوجي المذهل، وما على المؤسسات إلا التكيف مع هذه الأوضاع الجديدة والتسلح لمواجهة التحديات التي تفرزها المنافسة الشرسة.

(1) مكرم عبد المسيح باسيلي، الحاسبة الإدارية-الأصل والمعااصرة-، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، 1997، ص: 88.

(2) المرجع السابق، ص: 91.

(3) صالح عبد الرحمن المحمود ومحمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات المساهمة السعودية، المجلة العلمية لجامعة

الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005، ص: 314.

وكنتيجة لكل ذلك لم يعد امتلاك الميزة التنافسية بالأمر المطلق، بل صارت ملكيتها ظرفية ومؤقتة ومرهونة بعدة عوامل. فالميزة التنافسية ما هي إلا المجال الذي تتمتع فيه المؤسسة بقدرات أعلى من منافسيها على استغلال الفرص المتاحة أو الحد من تأثير التهديدات البيئية، وذلك استنادا لما تملكه من موارد وإمكانات، مع التحديد الدقيق لجوانب القوة والضعف، بهدف تقديم منتجات بمواصفات وجودة تشبع حاجات ورغبات العملاء.

وفي هذا المجال يلعب التحليل الإستراتيجي للتكاليف دورا هاما في تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة، من خلال اعتماده على مجموعة من الأدوات والأساليب التي تعمل على استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية، بهدف تخفيض تكاليف المنتجات والحفاظ على مستويات الجودة المرغوبة من طرف العملاء، بما يحقق للمؤسسة قسطا وافرا من رضا عملائها وميزة تنافسية قوية يصعب تقليدها ومحاكاتها من طرف المنافسين. وسنحاول من خلال الفصل الموالي وضع إطار لتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة من خلال اعتماد منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف، في محاولة لإسقاط المفاهيم النظرية على الواقع العملي.

# الفصل الثالث:

## دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية

المبحث الثاني : تقديم النموذج المقترح وحساب التكلفة المستهدفة للمنتج

المبحث الثالث: تطبيق منهجية تحليل القيمة من أجل امتصاص الفجوة بين

التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة

**تمهيد:**

إن تنافسية المؤسسة تكمن في قدرتها على إنتاج منتجات ذات نوعية جيدة وبسعر مقبول من طرف المستهلك، وقد أصبح امتلاك الميزة التنافسية ضرورة حتمية للمؤسسات الوطنية في ظل إنفتاح السوق الوطنية على المنافسة الخارجية، حيث تزول الحواجز بكل أنواعها، والبقاء للذي يقدم منتجات متنوعة ذات جودة عالية وسعر مناسب.

وقد تبين أن التنافسية تتوقف على عدة مصادر منها التحكم في الأساليب الإنتاجية، التسويقية والتسييرية، وتبعاً لذلك ما تزال مؤسساتنا الوطنية دون المستوى، ليس لعدم امتلاكها لمزايا تنافسية، وإنما لسرعة ديناميكية المتغيرات البيئية المحيطة بها، وقد اتخذت الجزائر عدة إجراءات في جميع الميادين لمسايرة هذه التحولات سواء على المستوى الكلي أو الجزئي، منها تبني برنامج لتصليح مسار الإقتصاد الوطني.

إن تعدد وتنوع التحديات التي تواجه المؤسسات الوطنية إثر سياسة الإصلاح الإقتصادي، قد تؤثر على سلوكياتها إيجابياً أو سلبياً، وإن تبني استراتيجيات فعالة في محيط يتميز بالمنافسة القوية، وتغير أذواق المستهلكين وسرعة التطور التكنولوجي، يمكنها من البقاء والنمو. إن الإستراتيجية الفعالة والناجعة هي التي تبني على مبدأ التشخيص الخارجي والداخلي للمؤسسة، وهذا ما يحققه منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف من خلال ربطه لمتغيرات المحيط الخارجي مع جوانب الأداء الداخلي للمؤسسة.

وإن كنا خلال الفصلين السابقين قد تطرقنا إلى الأسس النظرية والجوانب المفاهيمية التي تربط منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف مع تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة، فإننا من خلال هذا الفصل سنحاول إعطاء الجانب النظري بعدا تطبيقيا من خلال دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO فرع الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية ALEMO بولاية قسنطينة.

تأسيسا على ما سبق سوف نتعرض في هذا الفصل إلى تطبيق أحد مداخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف وهو مدخل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة، وستنصب دراستنا على دعم الميزة التنافسية للمؤسسة محل الدراسة من خلال محاولة تخفيض تكلفة منتج آلة التفريز الذي يعتبر منتجا إستراتيجيا للمؤسسة، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية.**

**المبحث الثاني: تقديم النموذج المقترح وحساب التكلفة المستهدفة للمنتج.**

**المبحث الثالث: استعمال تقنية تحليل القيمة من أجل امتصاص الفجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة.**

## المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO

في الثمانينات من القرن الماضي كانت الجزائر من بين الدول النامية السبّاقة إلى انتهاج سياسة الصناعات الثقيلة، رغم المخاطر وضخامة الإستثمارات اللازمة لتحقيق ذلك، إيماناً منها أن بلوغ الإزدهار الوطني وتحقيق النهضة الإقتصادية لا يكون إلا بامتلاك قاعدة صناعية قوية تدعم البنية التحتية للدولة وتساهم في تحقيق تكنولوجيا متطورة لضمان الرفاهية والعيش الكريم للمواطن. فبدأت في إنجاز استثمارات ضخمة وشاسعة في هذا الميدان تتمثل في بناء المصانع والمركبات الصناعية، ومن بينها المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO والتي ستعرض من خلال هذا المبحث إلى التعريف بها وبنشاطها.

### المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO

أنشأت المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO بمقتضى المرسوم رقم 02.83 المؤرخ في: 01 جانفي 1983، وقد تمخضت عن إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية حيث ورثت أساساً وحدة المخارط والفرازات (ALMO سابقاً).

حولت المؤسسة في جوان 1990 إلى مؤسسة عمومية اقتصادية (شركة ذات أسهم) رأسمالها الإجماعي 400 000 000 دج، ويقع مقرها الإجماعي بحي 1600 مسكن الخروب-قسنطينة، وهي تختص في النشاطات التالية:

- إنتاج الآلات الصناعية وملحقاتها.
- بحث و تنمية تشكيلات الآلات الصناعية.
- ضمان خدمات ما بعد البيع.
- تسويق منتجاتها على مستوى الأسواق الوطنية والدولية.

### 1- لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية

مرت المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO بعدة مراحل منذ تأسيسها، حيث كان لها عدة اندماجات سواء مع الشركة الوطنية للصناعات الميكانيكية SONACOME أو مع المجمع الألماني DIAG ومن أهم المحطات التي مر بها تطور المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO نذكر مايلي:

- سنة 1972: انبثقت عن العقد المبرم بين الشركة الوطنية للصناعات الميكانيكية SONACOME و المجمع الألماني DIAG لتشكيل شركة إقتصادية مختلطة يملك الجانب الجزائري فيها نسبة 75% والجانب الألماني نسبة 25%.

- سنة 1977: بدأ المركب أشغاله بعد تأخر دام 5 سنوات بسبب تأخر تسليم الوثائق التقنية والمعدات.
- سنة 1980: استغنت المؤسسة عن الخبرة التقنية الأجنبية وأصبحت تعمل بالكفاءات الوطنية.
- سنة 1983: إعادة زرع الشركة الأم SONACOME في عدة أماكن منها وحدة المخارط والفرازات ALMO والتي تحولت عندئذ إلى المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO على إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للصناعات الميكانيكية.
- سنة 1990: استقلال المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO عن الشركة الوطنية للصناعات الميكانيكية SONACOME.

## 2- ميدان نشاط المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO

- تنشط المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO منذ أكثر من 25 سنة في ميدان صناعة التجهيزات والآلات الصناعية ومن أهم منتجاتها:
- آلات التفريز أو الفرازات Les Fraiseuses
  - آلات الخراطة أو المخارط Tours
  - الثاقبات Les Perceuses
  - المنشار الآلي La Scie Mécanique
- و لضمان نوعية المنتجات والخدمات قامت المؤسسة بوضع نظام تأمين النوعية حسب المقاييس العالمية ISO 9000، وبذلك أصبحت منتجاتها تسوق على المستوى الدولي وتحقق نتائج معتبرة في الأسواق المحلية والدولية.

## 3- تنظيم المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO

- المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية منظمة حالياً كمجمع صناعي متكون من أربعة فروع هي:
- فرع إنتاج وتجهيز الآلات الصناعية: أنشأ سنة 2002 تحت إسم الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية Algérienne des Équipements et Machines-Outils (ALEMO) وهو الفرع محل دراستنا.
  - فرع إنتاج القطع واللوازم: أنشأ سنة 1998 بالونزة تحت إسم المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية والأدوات القاطعة العادية والنوعية Entreprise Nationale des Fabrications Mécaniques et Outillages de Coupe Standards et Spécifiques (FAMOS)

- فرع التجديد: تحت إسم المؤسسة العمومية الإقتصادية لتجديد الآلات الصناعية (REMO) Entreprise Economique de Rénovation des Machines Outils، والذي اندمج سنة 2006 مع فرع ALEMO.

- فرع التسويق والشراء PMO-Trading: أنشأ سنة 2000 وهو يعمل على تسويق منتجات الشركة في الأسواق الوطنية والدولية Entreprise Nationale de Commercialisation d'Equipements d'Usinage et de Menuiserie

### المطلب الثاني: تقديم فرع الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية ALEMO

نشأت مؤسسة "الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية" ALEMO بتاريخ 23 جانفي 2002، وهي تعتبر فرعاً تابعاً 100% للمؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO.

#### 1- الشكل القانوني للمؤسسة وميدان نشاطها

تصنف الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية كمؤسسة عمومية إقتصادية-شركة ذات أسهم-، برأس مال إجتماعي قدره: 510 160 000 دج، مقرها الإجتماعي: ص ب: 570 واد حميميم الخروب قسنطينة.

يبلغ عدد عمالها 234 عامل جزائري مقسمين كالتالي:

- 34 إطار.

- 25 عون تحكم.

- 175 عون تنفيذ.

حققت المؤسسة خلال السنوات الثلاثة السابقة رقم أعمال يقدر بـ:

- سنة 2007: 216 701 295.06 دج.

- سنة 2008: 327 993 239.18 دج.

- سنة 2009: 393 189 313.42 دج.

تنشط المؤسسة في مجال صناعة وتركيب وتسويق الآلات الصناعية و التجهيزات البيداغوجية، كما تملك مصلحة لخدمات ما بعد البيع تضم 5 مهندسين و16 تقني سامي.

توفر المؤسسة لعملائها مختلف قطع الغيار الخاصة بمنتجاتها، كما يمكنها تصنيع أي نوع من القطع ذات الجودة العالية على مستوى ورشاتها، وقد استطاعت تحقيق الريادة في قطاع نشاطها بالإعتماد على كفاءة عمالها وسنوات الخبرة الطويلة التي تملكها في مجال تصنيع الآلات الصناعية و قطع الغيار، إضافة إلى اعتمادها

لنظام تأمين النوعية حسب المقاييس العالمية ISO 9001-2000 ، والذي مكنها من المنافسة على المستوى الدولي.

وإلى يومنا هذا وفرت الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية أكثر من 17000 آلة لخدمة قطاعات

متعددة منها:

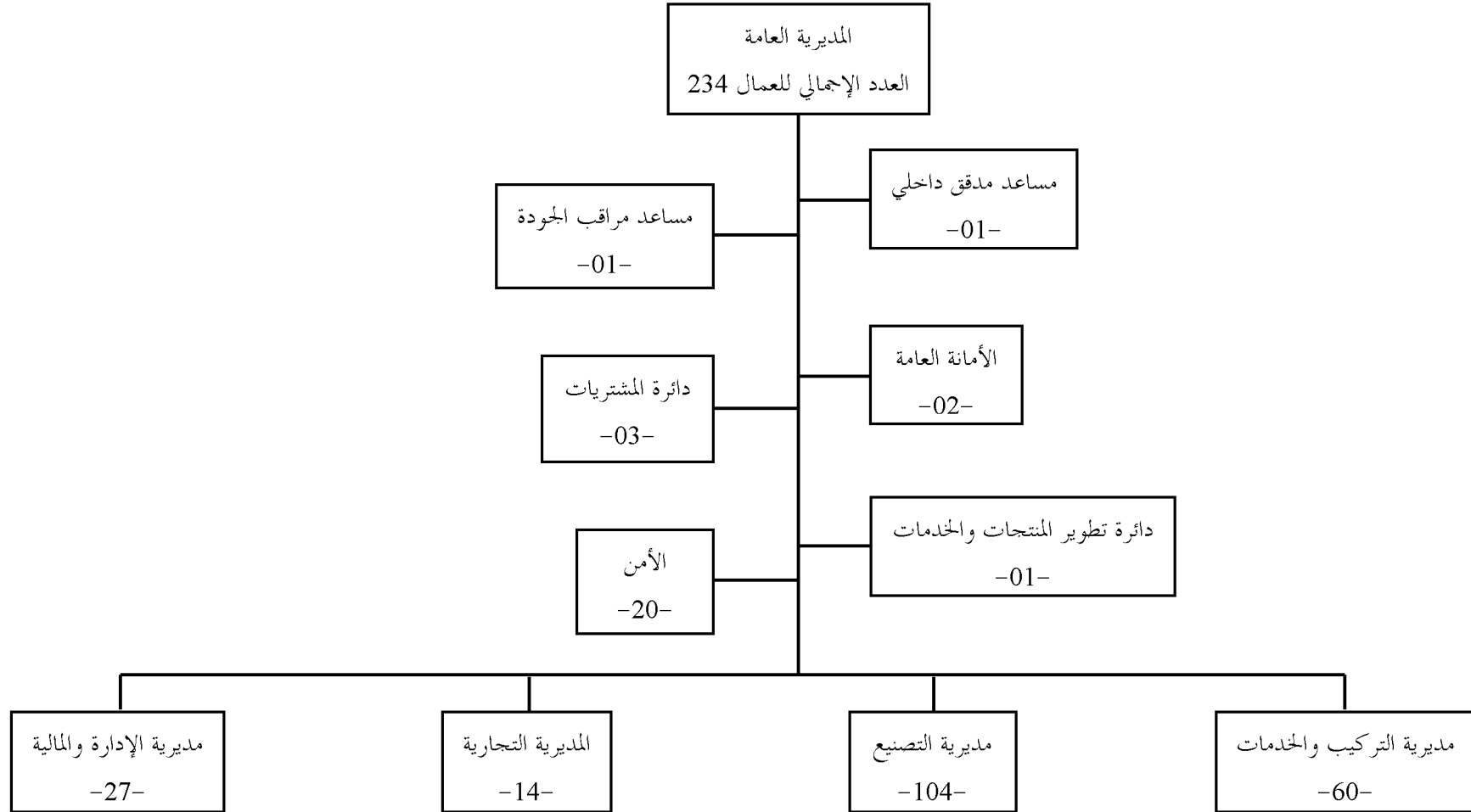
- وزارة الدفاع الوطني.
- معاهد التعليم العالي.
- المتقنات والمدارس التقنية.
- مراكز التكوين المهني.
- ورشات الصناعات الميكانيكية.
- ورشات الصيانة.
- مشاريع تشغيل الشباب.

## 2- الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية من المديرية العامة المسؤولة

عن أربعة مديريات فرعية هي : مديرية الإدارة والمالية، المديرية التجارية، مديرية التصنيع، مديرية التركيب

والخدمات، والشكل الموالي يوضح تنظيم المديرية العامة والمديريات الفرعية:



الشكل رقم (25): الهيكل التنظيمي لمؤسسة ALEMO

المصدر: دائرة الإدارة العامة

تحتوي كل مديرية على مجموعة من الدوائر والمصالح الفرعية حسب نوعية مهامها، إضافة إلى كل من: مساعد مدير عام مدقق داخلي، مساعد مدير عام مراقب الجودة، الأمانة، دائرة المشتريات، دائرة تطوير المنتجات والخدمات، مصلحة الأمن، وهذه الدوائر والمصالح ترتبط مباشرة بالمديرية العامة، هي تقوم بالمهام التالية:

- مساعد مدير-مدقق داخلي-: من أهم مهامه
- جمع المعلومات اليومية، الشهرية والسنوية المتعلقة بالإنتاج، إضافة إلى نشاط جميع الدوائر والمصالح داخل المؤسسة.
- إعداد المخطط السنوي بالتنسيق مع جميع الدوائر والمصالح بناء على معطيات السوق والأهداف التي تسعى لتحقيقها المديرية العامة في إطار إستراتيجية المؤسسة.
- تحليل نقاط القوة والضعف للمؤسسة، والسهر على تحقيق التنسيق بين جميع دوائرها.
- مساعد مدير-مراقب الجودة-: ترتبط مهامه بكل النشاطات المتعلقة بقضايا الجودة والمواصفات القياسية العالمية ISO 9001-2000، وكذا مناقشة الأهداف المراد تحقيقها مع مختلف دوائر المؤسسة في إطار إستراتيجيتها ومن خلال سياسة الجودة الموضحة في دليل الجودة الخاص بالمؤسسة والمتمثلة في:
  - ضمان جودة ونوعية المنتجات والخدمات المقدمة.
  - الدفاع عن حصة المؤسسة في السوق.
  - مسايرة التطور التكنولوجي العالمي.
  - تقليص الفاقد من المواد الأولية، وتكاليف اللاجودة وعدم المطابقة.
- الأمانة: تتمثل أهم وظائفها في:
  - تنظيم وتسيير مهام المدير العام وعلاقته بالأجهزة الإدارية داخل وخارج المؤسسة.
  - تسجيل البريد الصادر والوارد.
  - استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية.
- دائرة المشتريات: تهتم بمختلف عمليات التمويل، وتساعد بقية الأقسام والمصالح داخل المؤسسة على إتمام مهامها في أحسن الظروف، كما أنها تقوم بما يلي:
  - ترتيب الطلبات من المواد واللوازم المستعملة من طرف جميع المصالح.
  - معرفة نوعية وكمية المواد المطلوبة.
  - البحث عن الموردين الأكفاء.
  - التركيز على السعر، النوعية ومواعيد التسليم.

- دائرة تطوير المنتجات والخدمات: تهتم بتطوير المنتجات والخدمات وتحسينها، كما تقوم بالتجارب للوصول إلى أفضل التصاميم لتحقيق الإقتصاد في التكلفة ورفع الجودة.
- مصلحة الأمن: تتكفل بالأمن الصناعي للمؤسسة وهي متصلة مباشرة بالمديرية العامة لمكائنها وأهميتها داخل المؤسسة.

أما بالنسبة للمديريات الفرعية فلكل منها تنظيم مختلف حسب نوعية مهامها، وستعرض لكل مديرية على حدة كما يلي:

#### أ- مديرية الإدارة والمالية

تضم 27 عاملاً وتتكون من دائرتين هما: الدائرة المالية ودائرة الإدارة العامة (أنظر الملحق رقم:1)

أ1- الدائرة المالية: تكتسي هذه الدائرة أهمية بالغة داخل المؤسسة فمن خلالها يمكن معرفة الوضع المالي لها، وكذا معرفة النتائج المحققة، وتضم هذه الدائرة المصالح التالية:

- مصلحة المحاسبة العامة والخزينة: تتكون من رئيس المصلحة، فرع المحاسبة العامة وفرع الخزينة، حيث يقوم فرع المحاسبة العامة بتسجيل جميع العمليات اليومية المتعلقة بالبيع والشراء، تسيير ومتابعة حسابات الموردين والعملاء، تحليل حسابات دفتر الأستاذ، تحديد نتيجة الدورة المالية للمؤسسة...إلخ. أما فرع الخزينة فيقوم بالتسيير العقلائي والقانوني للموارد المالية للمؤسسة، تسديد الأجور والرواتب، تسديد القروض المستحقة، تحرير الصكوك البنكية، مسك دفاتر الصكوك المحررة ومتابعة الرصيد البنكي للمؤسسة...إلخ.
- مصلحة مراقبة التسيير: تتكون من رئيس المصلحة، رئيس فرع المحاسبة التحليلية ومحاسبين، يقوم بإعداد الميزانيات التقديرية، حساب التكاليف المقدرة للمنتجات، مقارنة ما هو منجز مع ما هو مخطط والقيام بتحديد الفوارق وتحليل الإنحرافات.

#### أ2- دائرة الإدارة العامة: تتكون من:

- مصلحة المستخدمين و التكوين: تهتم بجميع عمال المؤسسة من خلال القيام بمهام توظيف العمال حسب المخطط التنظيمي للمؤسسة، دراسة اقتراحات الترقية المقدمة من مختلف المصالح، إعداد برامج التدريب والتكوين لعمال وإطارات المؤسسة، متابعة الغيابات والعطل المرضية والسنوية، متابعة أجور العمال شهرياً...إلخ.
- فرع الوسائل العامة: يقوم بتسيير مختلف الخدمات العامة من نقل للعمال، تسيير حظيرة المؤسسة وتنظيف محيطها.

- فرع الشؤون الإجتماعية: تسيير ملفات الضمان الإجتماعي، حوادث العمل، التعاضدية الإستهلاكية، طب العمل...إلخ.

#### ب- المديرية التجارية

تضم 14 عاملا وتتكون بدورها من دائرتين هما: دائرة التسويق وتسيير العقود، ودائرة البيع والخدمات(أنظر الملحق رقم:2)

#### ب1- دائرة التسويق وتسيير العقود: تتكون من مصلحتين هما:

- مصلحة التسويق: تقوم بتسيير العلاقة مع الموردين والعملاء، متابعة تطورات المنافسين، تتبع حركة المنتج في السوق...إلخ.

- مصلحة تسيير العقود: تقوم هذه المصلحة بإمضاء الصفقات مع المتعاملين الإقتصاديين، متابعة المناقصات الوطنية والدولية وتقديم العروض المناسبة...إلخ.

#### ب2- دائرة البيع والخدمات: تتكون بدورها من مصلحتين هما:

- مصلحة البيع وما بعد البيع: تسهر هذه المصلحة على متابعة احتياجات العملاء والتعرف على مشاكلهم وتقديم خدمات الصيانة المجانية وفقا لمدة الضمان الخاصة بالمنتج، تقديم بطاقات تقنية إخبارية خاصة بمنتجات المؤسسة والبحث عن منافذ توزيع جديدة لمنتجات المؤسسة...إلخ.

- مصلحة التكامل: تهتم بأعمال المقاوله من الباطن، حيث تقوم المؤسسة في بعض الأحيان بتقديم عروض المقاوله من الباطن في حال عدم فوزها بالمناقصة كاملة.

#### ج- مديرية التصنيع

تعتبر أكبر مديرية في المؤسسة سواء من حيث عدد العمال أو من حيث عدد المصالح والفروع، حيث تتكون من 104 عامل وتضم 3 دوائر هي: الدائرة التقنية، دائرة التصنيع، دائرة الصيانة(أنظر الملحق رقم:3)

ج1- الدائرة التقنية: تتمثل المهمة الأساسية لهذه الدائرة في مساندة العمليات الإنتاجية، وكذا مراقبة استغلال الأجهزة والآلات، وإعداد الإصلاحات والصيانة اللازمة، وهي تضم 3 مصالح هي:

- مصلحة المناهج: تختص هذه المصلحة بالدراسات الفنية المتعلقة بالصيانة وتوفير المناهج اللازمة لعملية الإنتاج، حيث يوجد على مستوى هذه المصلحة جميع الوثائق والمخططات المتعلقة بالآلات والأجهزة الموجودة على مستوى المؤسسة، وعند القيام بأعمال الصيانة على عتاد ما يكون له ملف خاص تسجل فيه جميع التدخلات التي أجريت عليه من قبل، وتواريخها وقطع

الغيار المستعملة، كما تشرف المصلحة على تسيير مخزون قطع الغيار الموجودة على مستوى المؤسسة.

- مصلحة المراقبة: بعد خروج المنتجات نصف المصنعة وتامة الصنع فإنها تخضع لمراقبة دقيقة على مستوى ورشات مصلحة المراقبة، من خلال إجراء الفحوصات والتجارب بغرض التأكد من احترام مقاييس الإنتاج ومعايير الجودة.
- مصلحة الدراسات: تهتم بالتنظيم التقني للعمليات الإنتاجية، إضافة إلى القيام بالدراسات التقنية المنطوية على كل الإيضاحات والأطروحات التقنية التي من شأنها تحسين نوعية المنتجات والخدمات المقدمة.

**ج2- دائرة التصنيع:** تتكون من مصلحة الترتيب التي تقوم بالتخطيط لتنفيذ قرارات الإنتاج، ويكون ذلك من خلال البرمجة التي تكون على أساس المخطط السنوي، والذي يتم على أساسه معرفة الإنتاج اليومي والشهري، ويتم البرمجة بالتعاون مع الإدارة العامة والأقسام الأخرى داخل المؤسسة وهي تحقق مكاسب هامة منها: تخفيض تكاليف الإنتاج إلى أقصاها، التقليل من الفاقد في الوقت والمواد الأولية. كما تتكون دائرة التصنيع من ورشتين الأولى لتصنيع القطع نصف المصنعة وهي تضم رئيس الورشة، رئيس العمال، 20 عون تنفيذ وعامل أشغال، أما الورشة الثانية فهي ورشة تصنيع المنتجات النهائية والتي تضم رئيس الورشة، رئيس العمال، رئيس الفرع، 10 أعوان تنفيذ وعامل أشغال.

**ج3- دائرة الصيانة:** تهتم بأعمال الصيانة على مستوى الورشات، ومن خلال صنع قطع الغيار بالورشات التابعة لهذه الدائرة فهي تلي الاحتياجات الصغيرة للمؤسسة، وتخفف من التكاليف الإضافية.

#### د- مديرية التركيب والخدمات

تضم 60 عاملا وتتكون من ورشتين للتركيب ومصلحة لتسيير المخازن (أنظر الملحق رقم:4)، كما تضم مهندسا مكلفا بمتابعة أشغال التركيب والإشراف على استلام المنتجات تامة الصنع وتخزينها في المخزن الرئيسي للمؤسسة، وتتكون مصلحة تسيير المخازن من فرعين: فرع المخزن الرئيسي الذي يتم فيه تخزين المنتجات تامة الصنع، ومخزن دخول السلع وهو مخصص لإستقبال وتخزين المواد الأولية والقطع نصف المصنعة. كما تهتم هذه المصلحة بتسيير المخزون الوارد والصادر من وإلى المؤسسة، وكذا الإنذار بتدني المخزون من المواد الأولية والقطع نصف المصنعة، والهدف من هذه العملية هو رفع الأداء من خلال التحكم في تكاليف التخزين والعمل على تدنيتهما.

## المطلب الثالث: واقع التحليل الإستراتيجي للتكاليف بالمؤسسة

لقد سمحت الدراسة الميدانية التي قمنا بها، ومقابلة بعض المسيرين والعمال داخل مؤسسة "الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية" من الوقوف على وضع صعب وشديد التعقيد. يعود جانب منه إلى سياسة الدولة تجاه قطاع الصناعات الثقيلة والتمثل في عدم وجود إستراتيجية محددة ولا تكفل حقيقي به، سواء من حيث الدعم المادي أو من حيث تنظيم السوق، أما الجانب الآخر فيعود إلى أساليب التسيير وطرق العمل المتبعة.

تعد مؤسسة "الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية" عينة لمؤسسات وطنية، عمومية وخاصة، تعيش أوضاعا معقدة، وفي محاولة لإبراز الكيفية التي يمكن من خلالها إدخال بعض التحسينات، وذلك بالعمل على كشف الإختلالات والمساعدة في القضاء عليها كان اختيارنا لهذه المؤسسة، حيث حاولنا تطبيق منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف من خلال اقتراح نموذج لتخفيض تكلفة منتج آلة التفريز، الذي يعتبر من المنتجات الإستراتيجية للمؤسسة، دون المساس بجودته بهدف دعم القدرة التنافسية للمؤسسة محل الدراسة. إن النظام الإنتاجي الذي تعمل به مؤسسة "الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية" هو نظام الطلبات. فهي لا تباشر العملية الإنتاجية إلا بعد حصولها على الطلبية من العميل، وهذا حسب الكمية والمواصفات المطلوبة. والغاية من إتباع هذا النظام هو محاولة تقليص التكاليف، خاصة تكاليف التخزين الناتجة عن بقاء المنتجات لمدة طويلة بالمخازن.

أما بخصوص المشاكل الداخلية، أي المرتبطة بالنشاط الإستغلالي، والتي تمت ملاحظتها أثناء التواجد الميداني بالمؤسسة، كما حاولت بعض الأطراف هناك التعبير عنها، فهي تتعلق أساسا بجانب محاسبة التكاليف وتسيير المخزون من المواد الأولية. حيث تعتمد المؤسسة في تسيير مخزونها من المواد الأولية على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول، والمعروف أن هذه الطريقة يمكن اعتمادها في حالة كون أسعار المواد الأولية مستقرة نوعا ما، ولكن الواقع العملي يكشف عن تذبذب كبير في الأسعار مما يجعل من الطريقة المعتمدة غير صالحة لتسيير مخزون ضخمة من المواد الأولية.

أما عن الطريقة المستخدمة في تحديد سعر التكلفة للمنتجات النهائية، فتعتمد المؤسسة طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكاليف منتجاتها، غير أن تطبيق هذه الطريقة لا يتم وفقا للأسس المتعارف عليها، وهذا راجع إلى عدم كفاءة القائمين على تطبيقها وعدم اهتمام الإدارة العليا بجانب التكوين وتوظيف ذوي الإختصاص في هذا المجال، مما جعل النتائج المتوصل إليها لا تعبر بصورة دقيقة عن التكاليف الحقيقية للمنتجات النهائية، وتقدم معلومات غير صحيحة عن واقع النشاط الإستغلالي للمؤسسة.

إن النتيجة المباشرة لمثل هذه المشاكل هي عدم القدرة على التحكم في تكاليف المخزون إضافة إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج والتي بدورها تؤثر سلبا على سعر التكلفة الذي يعرف ارتفاعا مستمرا حسب ما يوضحه الجدول التالي:

**الجدول رقم (8): سعر التكلفة للمنتج محل الدراسة خلال الفترة: 2007-2009**

(دج/الوحدة)

2009	2008	2007	السنوات البيان
900 582	815 328	724 328	مواد أولية
27 862	25 537	25 537	مصاريف المواد الأولية
928 444	840 865	749 865	تكلفة المواد الأولية
997 622	882 009	882 009	مصاريف الإنتاج
1 926 066	1 722 874	1 631 874	تكلفة الإنتاج
71 582	68 767	68 767	مصاريف التوزيع
1 997 648	1 791 641	1 700 641	سعر التكلفة للمصنع
33 796	80 799.04	80 799 .04	مصاريف خارج الإستغلال
<b>2 031 444</b>	<b>1 872 440</b>	<b>1 781 440</b>	<b>سعر التكلفة</b>

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

ما يمكن ملاحظته من البيانات المدرجة بالجدول أعلاه هناك إرتفاعا ملحوظا في سعر تكلفة المنتج ويعود سبب هذا الإرتفاع إلى ارتفاع أسعار المواد الأولية إضافة إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج ومصاريف التوزيع، مما انعكس سلبا على أسعار البيع وهوامش الربح. والجدول الموالي يتضمن سعر التكلفة الوحدوي أي إجمالي التكاليف الخاصة بإنتاج آلة تفريز واحدة وكذا الهامش الوحدوي وسعر البيع.

## الجدول رقم (9): الهامش على التكلفة و سعر البيع للمنتج محل الدراسة خلال الفترة: 2007-2009

(دج/الوحدة)

السنوات	2007	2008	2009
سعر التكلفة	1 781 440	1 872 440	2 031 444
الهامش على سعر التكلفة	204 560	157 560	88 550
سعر البيع	1 986 000	2 003 000	2 120 000

المصدر: دائرة المبيعات والخدمات

بتحليل البيانات الواردة في الجدول أعلاه نلاحظ مايلي:

- إرتفاع في تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج بنسبة 5.1% بين سنتي 2007 و 2008، وبنسبة 8.5% بين سنتي 2008 و 2009.
- ارتفاع في السعر الوحدوي للمنتج بين سنتي 2008 و 2009 تقدر نسبته بـ 4.43%، أما بين سنتي 2008 و 2007 فتقدر نسبة الإرتفاع في سعر البيع بـ 2.2%.
- انخفاض في الهامش على التكلفة، حيث حققت المؤسسة سنة 2007 هامش ربح يقدر بـ 11.5% أما سنة 2008 فكان الهامش المحقق هو 8.41% أي بانخفاض قدره 26%، في حين أن سنة 2009 حققت هامشا يقدر بـ 4.35% أي بانخفاض قدره 48% مقارنة بسنة 2008.
- أي أن المؤسسة اتبعت سياسة رفع الأسعار تدريجيا وتخفيض الهامش لمواجهة الإرتفاع الحاصل في تكلفة المنتج والحفاظ على استقرار مبيعاتها في السوق مقارنة بالمنافسين.
- كما تجدر الإشارة إلى أنه في سنة 2010 صدر قرار من المديرية العامة يحدد أسعار بيع المنتجات، حيث حدد سعر بيع آلة التفريز بـ 2 152 800 دج، وبالعودة إلى التكلفة المقدرة للمنتج لسنة 2010 والتي قدرتها مصلحة المحاسبة التحليلية بـ 2 100 000 دج فهذا يعني أن المؤسسة سوف تحقق هامش ربح يقدر بقيمة 5280 دج، أي ما يقارب 2.5% وهو هامش ضعيف جدا، مما يضع المؤسسة أمام تحدي حقيقي لتخفيض تكلفة المنتج من أجل تحسين الهامش على التكلفة من جهة والحفاظة على مركزها التنافسي من جهة أخرى.

أخيرا وإضافة إلى الإختلالات المشار إليها سابقا، فإن ما يعاب على الواقع الإستغلالي للمؤسسة هو غياب النشاط المتعلق بدراسة السوق و متابعة المنتج خارج المؤسسة، أي عند العميل، وهذا راجع بالدرجة الأولى إلى نوعية العملاء الذين تتعامل معهم المؤسسة. فعملاء مؤسسة "الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية" هم مراكز التكوين المهني والمتقنات والذين يمثلون 70% من مجموع العملاء، أي أن أغلبية العملاء هم من القطاع العام، ويدخل هذا في إطار سياسة التعاون والدعم الذي توفره الدولة للمؤسسات الوطنية. ولكن مع دخول الجزائر مرحلة جديدة والتي تتميز بانفتاح الأسواق ودخول منافسين جدد، أضحي لا بد من تبني سياسة جديدة تحمي المؤسسة من خطر المنافسة التي تهددها، حتى تحافظ على بقائها واستمراريتها في السوق. وسنحاول من خلال المبحث الموالي اقتراح نموذج يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات دون المساس بجودتها، وكذا ربط حلقة الوصل بين المؤسسة وعملائها.

### المبحث الثاني: تقديم النموذج المقترح وحساب التكلفة المستهدفة للمنتج

يتمثل النموذج المقترح على المؤسسة محل الدراسة في محاولة تطبيق أحد مداخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف والتمثل في مدخل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة على أحد منتجات المؤسسة وهو منتج آلة التفريز la Fraiseuse Universelle FU 1.5، في محاولة لتخفيض تكلفته دون أن يؤثر ذلك سلبا على جودته، وقد تطلب الأمر تشكيل فريق عمل يتعاون أفراده من أجل تحقيق هذا الهدف.

#### المطلب الأول: تقديم النموذج المقترح

باعتباري الباحث سأقوم بأداء دور محلل القيمة، حيث سأقوم بمهام فريق العمل من جمع للمعلومات، دراسة وتقييم المنتج، تحليل وظيفي، وذلك تحت إشراف وتوجيه ممثلي مختلف الدوائر والمصالح داخل المؤسسة، أما فريق العمل فيتشكل من:

- ممثل عن مصلحة الدراسات.
- ممثل عن الدائرة المالية.
- ممثل عن مصلحة المحاسبة التحليلية.
- ممثل عن دائرة المشتريات.
- ممثل عن الدائرة التجارية.
- ممثل عن مصلحة التسويق وتسيير العقود.
- ممثل عن الدائرة التقنية.

- ممثل عن مصلحة المناهج.

- ممثل عن مصلحة العمليات الإنتاجية.

كما تجدر الإشارة إلى أنه قد تم الإستعانة في بعض الأحيان بأكثر من ممثل مصلحة.

### 1- هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تخفيض تكلفة منتج آلة التفريز بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالتكامل مع

تقنية تحليل القيمة.

### 2- مراحل الدراسة

المراحل التي تمر بها الدراسة تتمثل أساسا في:

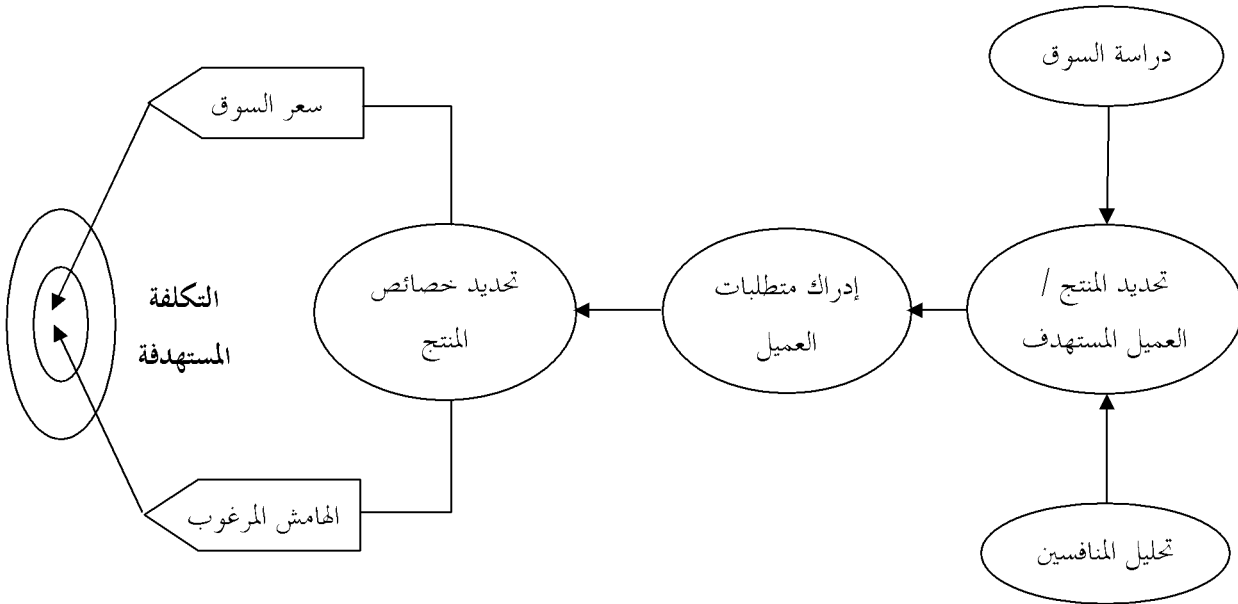
- تقديم المنتج محل الدراسة وجمع أكبر قدر من المعلومات المتعلقة به.

- دراسة سوق المنتج والمنتجات المنافسة.

- تحديد سعر البيع المستهدف والتكلفة المستهدفة.

- تطبيق تقنية تحليل القيمة من أجل امتصاص الفجوة الموجودة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة

بهدف تخفيض تكلفة المنتج. ويمكن تلخيص مراحل الدراسة من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم (26): مراحل تحديد التكلفة المستهدفة

المصدر: Tami CAPPERAULD, Involving the Extended Value Chain in a Whole lif Target Costing Model, a Study

Sponsored by The CAM-I Target Costing Interest Group, The Boeing Company CAM-I Summit, 2006,

le : 14/06/2010. [www.CAM-I.org](http://www.CAM-I.org)

بعد أن يتم تحديد التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المرغوب تحقيقه من سعر السوق المستهدف تأتي الخطوة التالية والمتمثلة في العمل على بلوغ هذه التكلفة المستهدفة وسيتم ذلك وفق المراحل التالية:

- حساب فجوة التكلفة: بطرح التكلفة المستهدفة من التكلفة المقدرة للمنتج.
- تطبيق تقنية تحليل القيمة لإمتصاص فجوة التكلفة: بالإعتماد على التحليل الوظيفي للمنتج وتقييم كل وظيفة من حيث التكلفة والأهمية النسبية (القيمة) بهدف تقدير التكلفة الممكن بلوغها لكل وظيفة.

بعد تحديد المنتج محل الدراسة سنقوم خلال هذه المرحلة بجمع أكبر قدر من المعلومات المتعلقة به والتي ستساعدنا في الدراسة.

### 3- جمع المعلومات وتحليلها

سنعتمد في جمع المعلومات على مصادر داخلية (المؤسسة) ومصادر خارجية من خلال دراسة سوق المنتج ، ويمكن تصنيف هذه المعلومات إلى صنفين:

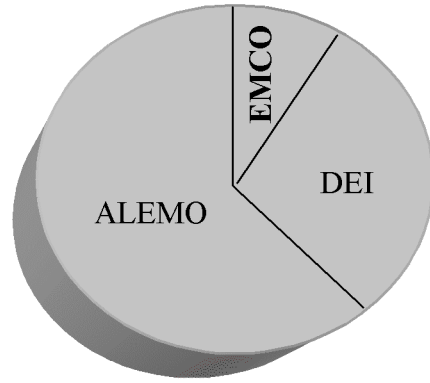
#### أ- معلومات متعلقة بالمنتج

- إستعمالات المنتج: تستعمل آلة التفريز لإنتاج السطوح المعدنية المستوية والمنحنية، وتفريز المحاري المستقيمة والحلزونية وتشكيل اللوالب، إضافة إلى صنع المسننات والثقوب والأخاديد.
  - تسويق المنتج: يسوق المنتج محليا على مستوى الجامعات، الثانويات التقنية ومعاهد ومراكز التكوين المهني بصورة خاصة، كما يتم التعاقد أحيانا مع المؤسسات الكبرى للدولة كثكنات الجيش والمدارس العسكرية...
  - التصميم الحالي للمنتج: يتكون منتج آلة التفريز من أربعة أجزاء رئيسية هي:
    - مجموعة القاعدة والهيكل الرئيسي l'ensemble Montant et Socle
    - مجموعة طاولة التثبيت، قاعدة الحمل المتحركة l'ensemble Base+Chariot+Table
    - رأس الدوران متعدد الزوايا ISO 40
    - مجموعة المحركات والخزانة الكهربائية l'ensemble Moteurs et Armoire électrique
- هذه الأجزاء الرئيسية تتكون من 10 مكونات هي:
- قاعدة وجسم آلة التفريز.
  - رأس التفريز.
  - يد للتغذية الطولية وأخرى للعرضية وأخرى للشاقولية.
  - أذرع التحكم بالتغذية.
  - طاولة التثبيت.

- يد للتحكم برأس الآلة.
  - مجموعة المحركات الكهربائية.
  - جهاز التبريد.
  - جهاز التزييت ومضخة الزيت اليدوية.
  - لوحة القيادة والتحكم في السرعات.
  - المشتريات: معظم المشتريات المتعلقة بالمنتج وأجزائه يتم شراؤها من موردين أجنب
- تكلفة شراء المادة المستوردة = سعر شراء المادة بالعملة الصعبة + مصاريف الشحن والنقل + المصاريف الجمركية
- التكلفة المقدرة للمنتج لسنة 2010:
  - قدرت مصلحة المحاسبة التحليلية تكلفة منتج آلة التفريز لسنة 2010 بحوالي: 2 100 000 دج

#### ب- معلومات متعلقة بالسوق

- إعتمادا على المصادر الداخلية للمؤسسة (مصلحة التسويق) تم التوصل إلى أنه للمنتج محل الدراسة (آلة التفريز ALEMO) منافسان رئيسيان هما:
- المؤسسة الوطنية لتوزيع التجهيزات الصناعية DEIsa والكائن مقرها الرئيسي بالجزائر العاصمة وتحديدًا بالمحمدية ولها فروع في عديد ولايات الوطن مثل وهران، قسنطينة، عنابة، بسكرة، سطيف وهي لا تقوم بتصنيع منتج آلة التفريز وإنما تعمل بنظام الطلبات حيث تقوم باستيراد المنتج وتسليمه للعملاء.
  - المجمع الأوروبي EMCO المتخصص في صناعة الآلات والتجهيزات الصناعية ذات الجودة العالية والمواصفات العالمية وهو يعتبر عملاق التجهيزات الصناعية في أوروبا، وله فروع في عدة دول آسيوية وأمريكية، غير أن حصته السوقية في الجزائر تعتبر ضعيفة مقارنة بمؤسستي ALEMO و DEI. وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم سوق المنتج إلى ثلاثة حصص تعود أكبر حصة فيه إلى منتج مؤسسة ALEMO محل الدراسة تليها مؤسسة DEI، وأخيرا مجمع EMCO كما هو معبر عنه في الشكل التالي:



الشكل رقم (27): حصة السوق الافتراضية

المصدر: مصلحة التسويق

### المطلب الثاني: دراسة سوق المنتج والمنجات المنافسة

#### 1- الهدف من دراسة السوق

إن الهدف من دراسة السوق التي سنقوم بها هو:

- التعرف على وضعية المنتج محل الدراسة في السوق.
- معرفة رأي العملاء فيما يتعلق بالمنتج من حيث السعر، الجودة، المتطلبات التي يلبها المنتج والتي يوليها العملاء أهمية كبرى، وتلك التي يلبها المنتج ولا يوليها العملاء أهمية كبرى.
- تحديد سعر تنافسي للمنتج محل الدراسة.

إذا يمكننا صياغة التساؤل التالي والذي ستساعدنا دراسة السوق في الإجابة عليه وهو:

ما هو الشكل الذي يجب أن يكون عليه المنتج محل الدراسة حتى يلبى متطلبات العملاء شريطة أن يكون ذلك بأقل تكلفة ممكنة؟

#### 2- الوسيلة المستخدمة لدراسة السوق

من أجل بلوغ الأهداف المسطرة لدراسة السوق والمذكورة أعلاه سنعمد على طريقة الإستقصاء باستعمال الإستبيان كأداة للحصول على المعلومات اللازمة. وتلاؤماً مع متطلبات دراستنا ارتأينا أن نكتفي بإعداد استبيان، والمدرج بالملحق رقم (2)، يوجه إلى المتقنات ومراكز التكوين المهني كون هذين الأخيرين من أهم مستعملي المنتج محل الدراسة حيث يمثلان حوالي 70% من عملاء المؤسسة الذين يطلبون آلة التفريز.

يسعى الإستبيان إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد حصة السوق لمنتج آلة التفريز ALEMO ومقارنته بالمنجات المنافسة.
- تقييم منتج آلة التفريز ALEMO والمنجات المنافسة من حيث السعر والجودة.

- تحديد متطلبات العملاء المتعلقة بالمنتج محل الدراسة من أجل العمل على تليتها.
- تحديد سعر تنافسي لحساب التكلفة المستهدفة.
- وقد تم إعداد الإستبيان على أساس الإفتراضات التالية:
- يعبر على حصة السوق من خلال نسبة مستعملي المنتج في السوق.
- تقييم المنتجات على أساس معيارين هما: السعر والجودة حيث يعبر عن الجودة بمجموعة الوظائف التي يؤديها المنتج.
- السعر التنافسي هو السعر الذي يكون العميل مستعدا لدفعه مقابل المنتج.
- أما بالنسبة للمعلومات التي يسعى الإستبيان إلى توفيرها فتتمثل فيما يلي:
- حصة السوق لكل منتج معبرا عنها بنسبة مئوية.
- المرتبة التي يحتلها منتج آلة التفريز ALEMO مقارنة بالمنافسين.
- سعر كل منتج في السوق مع تقييم هذا السعر وفق سلم تقييم ذو خمس مستويات.
- تقييم جودة كل منتج باستخدام عدة معايير ووفق سلم تقييم ذو خمس مستويات.
- السعر الذي يرغب في دفعه العملاء مقابل الحصول على المنتج بالجودة المطلوبة.
- مدى رضا العملاء عن المنتج محل الدراسة.
- الوظائف التي يلبها المنتج بتصميمه الحالي.
- الوظائف التي يوليها العملاء أهمية أكبر ولا يلبها المنتج بالصورة المناسبة.
- الوظائف التي يلبها المنتج ولا يوليها العملاء أهمية كبيرة.

### 3- نتائج دراسة السوق

بعد صياغة استمارة الإستبيان واختيار العينة الممثلة لمجتمع الدراسة والمكونة من 15 مركزا للتكوين المهني من أصل 50 مركزا تتعامل معه المؤسسة في مجال التجهيز بالآلات الصناعية، و تمثل نسبة 30%، وهي نسبة معتبرة من مجتمع الدراسة، ومن خلال المعطيات المقدمة في الإستبيان تم التوصل إلى النتائج التالية:

#### 3-1- حصة السوق لكل منتج

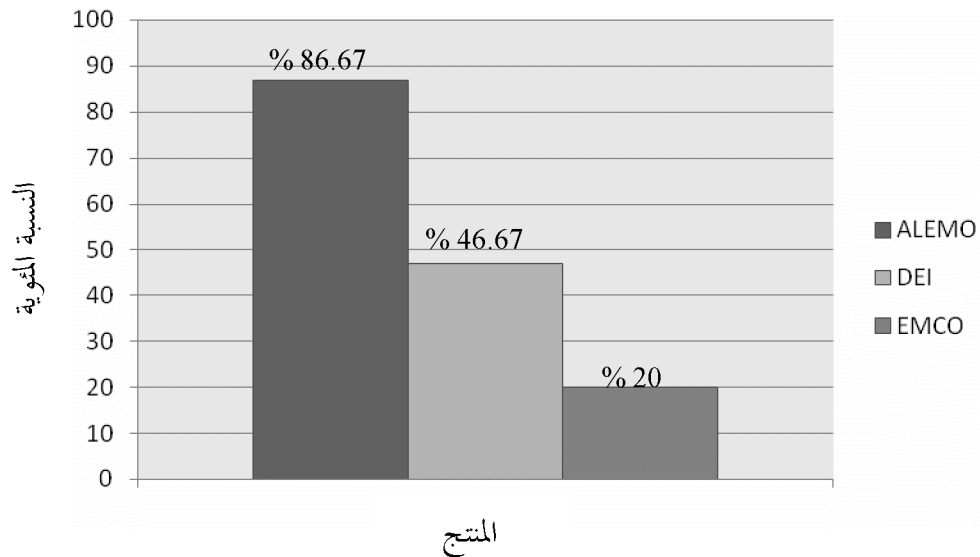
يوضح الجدول أدناه عدد المؤسسات التي تطلب منتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة والمنتجات المنافسة

الجدول رقم (10): حصة السوق لمنتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة والمنتجات المنافسة

المنتج	عدد المؤسسات	النسبة المئوية (%)
ALEMO	13	86,67
DEI	7	46,67
EMCO	3	20
حجم العينة	15	100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان

بتحليل معطيات الجدول يتضح لنا أن منتج آلة التفريز ALEMO يستحوذ على أكبر حصة من السوق، حيث تمثل المؤسسات المستعملة لهذا المنتج 86.67% من إجمالي المؤسسات ويأتي في المرتبة الثانية منتج مؤسسة DEI بنسبة 46.67% وأخيرا منتج EMCO بنسبة 20%. ويمكن التعبير عن حصة السوق لكل منتج بيانيا كما يلي:



الشكل رقم (28): حصة السوق لكل منتج

المصدر: من إعداد الباحث

### 2-3- العامل المتحكم في قرار شراء منتج آلة التفريز

يمثل الجدول التالي العوامل الرئيسية المتحكممة في قرار شراء منتج آلة التفريز حسب وجهة نظر العملاء:

الجدول رقم (11): العوامل المتحكممة في قرار شراء منتج آلة التفريز

العامل	التكرارات (ni)	التكرارات النسبية (fi= ni/n)
السعر	7	46,67
الجودة	12	80
توفر قطع الغيار	5	33,33

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان

حيث أن: n هو حجم العينة ويساوي 15 عميلا

من خلال الجدول السابق نستنتج أن:

- 80 % من العينة يعتبرون أن جودة المنتج هي العامل الرئيسي الذي يحكم قرار شراء منتج آلة التفريز.
- 46.67 % من العينة يعتبرون أن سعر المنتج هو العامل الرئيسي المتحكم في قرار شراء منتج آلة التفريز.
- 33.33 % من العينة يعتبرون أن توفر قطع الغيار هو العامل الرئيسي الذي يتحكم في قرار شراء منتج آلة التفريز.

### 3-3- اعتماد السعر كمعيار لتقييم جودة منتج آلة التفريز

من خلال تحليل نتائج الاستبيان لاحظنا أن: 66.67 % من العينة كانت إجابتهم بنعم أي أنهم يعتبرون السعر معيارا لتقييم جودة منتج آلة التفريز، أما نسبة 33.33 % فيرون العكس أي أنهم لا يعتبرون السعر معيارا لتقييم جودة منتج آلة التفريز.

### 3-4- تقييم سعر كل منتج

الجدول الموالي يمثل تقييم عملاء المؤسسة لسعر كل من منتج آلة التفريز ALEMO والمنتجات المنافسة.

الجدول رقم (12): تقييم سعر منتج آلة التفريز ALEMO وأسعار المنتجات المنافسة

المنتج	سعر منخفض	سعر مقبول	سعر مرتفع	المجموع
ALEMO	-	4	11	15
DEI	2	7	6	15
EMCO	3	5	7	15

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان

بتحليل معطيات الجدول نستنتج أن:

- 73.33 % من أفراد العينة يعتبرون أن سعر آلة التفريز ALEMO مرتفع، و 26.67 % يعتبرونه مقبولا.
- 40 % من أفراد العينة يعتبرون سعر آلة التفريز DEI مرتفعا، 46.67 % يعتبرونه مقبولا، و 13.33 % يعتبرون السعر منخفضا.
- 46.67 % من أفراد العينة يرون أن سعر آلة التفريز EMCO مرتفع، 33.33 % منهم يعتبرون السعر مقبولا، و 20 % يعتبرونه منخفضا.

## 3-5- تقييم نوعية المنتج محل الدراسة

يمثل الجدول التالي تقييم منتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة باستخدام سلم التقييم ذو الخمس مستويات

الجدول رقم (13): تقييم نوعية المنتج محل الدراسة باستخدام سلم التقييم ذو الخمس مستويات

المجموع	5 رديئة جدا	4 رديئة	3 مقبولة	2 جيدة	1 جيدة جدا	سلم التقييم البيان
15	-	-	1	2	12	عدد الأفراد
100	-	-	6,67	13,33	80	النسبة المئوية %

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال معطيات الجدول نستنتج أن:

- 80 % من أفراد العينة يجدون أن منتج آلة التفريز من نوع ALEMO ذو نوعية جيدة جدا.

- 13.33 % من أفراد العينة يرون أن نوعية منتج آلة التفريز ALEMO جيدة.
  - 6.67 % من أفراد العينة يعتبرون النوعية مقبولة.
- وبناء على هذه النتائج يمكن الحكم على منتج آلة التفريز ALEMO أنه ذو جودة عالية.

### 3-6- تقييم نوعية كل منتج حسب عدة معايير

الجدول التالية تمثل تقييم نوعية كل منتج حسب عدة معايير ووفق سلم التقييم السابق ذو الخمس مستويات:

1- تقييم منتج آلة التفريز من نوع ALEMO:

الجدول رقم (14): تقييم نوعية منتج آلة التفريز ALEMO حسب عدة معايير

المتوسط الحسابي	سلم التقييم					المعايير
	5 رديئة جدا	4 رديئة	3 مقبولة	2 جيدة	1 جيدة جدا	
3.8	2	8	5	-	-	ت
	13.33	53.33	33.33	-	-	%
1,27	-	-	1	2	12	ت
	-	-	6,67	13,33	80	%
1,67	-	-	4	2	9	ت
	-	-	26,67	13,33	60	%
1,13	-	-	-	2	13	ت
	-	-	-	13,33	86,67	%
1,4	-	-	2	2	11	ت
	-	-	13,33	13,33	73,33	%
1,8	-	1	4	1	9	ت
	-	6,67	26,66	6,67	60	%
2,87	-	3	8	3	1	ت
	-	20	53,33	20	6,67	%
<b>1.99</b>	<b>المتوسط الحسابي العام</b>					

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الإستبيان

يمثل الجدول السابق تقييم نوعية منتج آلة التفريز ALEMO حسب عدة معايير والتي تم قياسها باستخدام سلم ذو خمس مستويات. ويتضح لنا أن المتوسط الحسابي العام (1.99) أقل من المدى\* (3) وهو قريب من الدرجة (2) التي تقابل نوعية جيدة، مما يعني أن أفراد مجتمع الدراسة يعتبرون منتج آلة التفريز من نوع ALEMO ذو نوعية جيدة، حيث نجد أن أغلبية المتوسطات الحسابية لمختلف معايير التقييم (باستثناء معياري السعر والإقتصاد في الطاقة) كانت أقل من المدى (3)، وكان أقل متوسط حسابي هو (1.13) وهو خاص بمعيار توفر قطع الغيار بنسبة جودة تقدر بـ 86.67 % ، يليه معيار الصلابة بمتوسط حسابي قدره

\* المدى =  $2/(1+5) = 3$

(1.27) ونسبة جودة 80%، ثم معيار سهولة التحكم بمتوسط (1.4) ونسبة جودة تقدر بـ 73.33%، بعده معيار طول العمر بمتوسط (1.67) ونسبة جودة 60% ثم متوسط (1.8) لمعيار مقاومة التسرب بنسبة جودة 60%.

أما بالنسبة لمعيار الإقتصاد في الطاقة فكان بمتوسط حسابي قدره (2.87) وهو قريب من المدى (3) أي أن أفراد العينة يعتبرون المنتج محل الدراسة ذو نوعية مقبولة من حيث الإقتصاد في الطاقة بنسبة 53.33%. وأخيرا يعتبر المنتج محل الدراسة ذا نوعية رديئة فيما يخص السعر حيث كان المتوسط الحسابي لهذا المعيار (3.8) وهو أكبر من المدى (3) ويقترب من 4 والتي تقابل عبارة رديئة، أي أن أفراد العينة يعتبرون أن سعر المنتج مرتفع.

2- تقييم منتج آلة التفريز من نوع DEI:

الجدول رقم (15): تقييم نوعية منتج آلة التفريز DEI حسب عدة معايير

المتوسط الحسابي	5 رديئة جدا	4 رديئة	3 مقبولة	2 جيدة	1 جيدة جدا	سلم التقييم	
						المعايير	
3,33	-	7	6	2	-	ت	السعر
	-	46,67	40	13,33	-	%	
2,13	-	2	4	3	6	ت	الصلابة
	-	13,33	26,67	20	40	%	
1,86	-	-	5	3	7	ت	طول العمر
	-	-	33,33	20	46,67	%	
2	-	1	3	6	5	ت	توفر قطع الغيار
	-	6,67	20	40	33,33	%	
1,53	-	-	3	2	10	ت	سهولة التحكم
	-	-	20	13,33	66,67	%	
2,13	-	3	3	2	7	ت	مقاومة التسرب
	-	20	20	13,33	46,67	%	
2,93	-	2	10	3	-	ت	الإقتصاد في الطاقة
	-	13,33	66,67	20	-	%	
<b>2.27</b>	<b>المتوسط الحسابي العام</b>						

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الإستبيان

يتضح من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي العام لمعايير التقييم الخاصة بمنتج آلة التفريز DEI هو (2.27) وهو أكبر من المتوسط الحسابي العام لمعايير تقييم المنتج محل الدراسة (آلة التفريز ALEMO) ولكنه أقل من المدى (3) ويقع بين الدرجة 2 التي تقابل عبارة جيدة والدرجة 3 التي تقابل عبارة مقبولة مما يعني أن أفراد العينة يرون أن منتج آلة التفريز من نوع DEI هو أيضا من النوعية الجيدة. كما أن أغلبية المتوسطات الحسابية لمعايير التقييم الخاصة بهذا المنتج كانت أقل من المدى (3) باستثناء معياري السعر والإقتصاد في الطاقة، حيث كانت متوسطات كل من معياري: سهولة التحكم (1.53)، طول

العمر (1.86)، توفر قطع الغيار (2) واقعة بين الدرجة 1 التي تقابل عبارة جيدة جدا والدرجة 2 والتي تقابل عبارة جيدة، في حين تساوى معيارا الصلابة ومقاومة التسرب بمتوسط حسابي قدره (2.13) والذي يقع بين الدرجة 2 التي تقابل عبارة جيدة والدرجة 3 التي تقابل عبارة مقبولة ولكن يمكن اعتبار المنتج من النوعية الجيدة حسب هذين المعيارين لكون المتوسط الحسابي لهما يقترب أكثر من الدرجة 2.

أما بالنسبة لمعيار الإقتصاد في الطاقة ف جاء بمتوسط حسابي قدره (2.93) وهو قريب جدا من الدرجة 3 والتي تقابل عبارة مقبولة، مما يعني أن أفراد العينة يعتبرون منتج آلة التفريز DEI من النوعية المقبولة فيما يخص الإقتصاد في الطاقة. وأخيرا يرى أفراد العينة أن منتج آلة التفريز من نوع DEI ذو سعر مرتفع حيث جاء المتوسط الحسابي لهذا المعيار مساويا لـ (3.33) وهو أكبر من المدى (3) ويقع بين الدرجة 3 التي تقابل عبارة مقبولة والدرجة 4 والتي تقابل عبارة رديئة.

3- تقييم منتج آلة التفريز من نوع EMCO:

الجدول رقم (16): تقييم نوعية منتج آلة التفريز EMCO حسب عدة معايير

المتوسط الحسابي	5 رديئة جدا	4 رديئة	3 مقبولة	2 جيدة	1 جيدة جدا	سلم التقييم	
						ت	%
3,06	-	4	8	3	-	ت	السعر
	-	26,67	53,33	20	-	%	
2,46	-	-	9	4	2	ت	الصلابة
	-	-	60	26,67	13,33	%	
2,33	-	-	7	6	2	ت	طول العمر
	-	-	46,67	40	13,33	%	
3,26	-	7	5	3	-	ت	توفر قطع الغيار
	-	46,67	33,33	20	-	%	
2,4	-	-	8	5	2	ت	سهولة التحكم
	-	-	53,33	33,33	13,33	%	
2,67	-	2	8	3	2	ت	مقاومة التسرب
	-	13,33	53,33	20	13,33	%	
2,87	-	2	9	4	-	ت	الإقتصاد في الطاقة
	-	13,33	60	26,67	-	%	
<b>2.72</b>	<b>المتوسط الحسابي العام</b>						

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الإستبيان

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام لمعايير التقييم لمنتج آلة التفريز EMCO والذي يقدر بـ (2.72) أكبر من المتوسطين الحسابيين العامين لكل من منتج آلة التفريز ALEMO ومنتج آلة التفريز DEI، وهو يقترب نوعا ما من المدى (3) مما يعني أن أفراد العينة يعتبرون منتج آلة التفريز من نوع EMCO ذو جودة مقبولة.

وقد جاءت المتوسطات الحسابية لمعايير: طول العمر (2.33)، سهولة التحكم (2.4)، الصلابة (2.46)، مقاومة التسرب (2.67)، الإقتصاد في الطاقة (2.87)، محصورة بين الدرجة 2 التي تقابل عبارة جيدة

والدرجة 3 التي تقابل عبارة مقبولة. في حين كان المتوسط الحسابي لمعيار السعر مساويا لـ (3.06) أي عند الدرجة 3 التي تقابل عبارة مقبولة وعليه فإن أفراد العينة يعتبرون سعر منتج آلة التفريز من نوع EMCO مقبولا، وهو المعيار الذي يتفوق فيه هذا المنتج على المنتجين المنافسين.

وأخيرا جاء معيار توفر قطع الغيار بمتوسط حسابي قدره (3.26) وهو أكبر من المدى ويقع بين الدرجة 3 التي تقابل عبارة مقبولة والدرجة 4 التي تقابل عبارة رديئة ومنه فإن أفراد العينة يعتبرون منتج آلة التفريز من نوع EMCO رديئا نوعا ما من حيث توفر قطع الغيار، حيث أن هذه الأخيرة غير متوفرة بالشكل الذي يرضي عملاء هذه العلامة من منتجات آلة التفريز.

كما يمكن تلخيص جميع المعلومات الواردة في الجداول السابقة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (17): تقييم نوعية كل منتج حسب عدة معايير و وفق سلم التقييم ذو الخمس مستويات

النسبة *	المجموع	الإقتصاد في الطاقة	مقاومة التسرب	سهولة التحكم	توفر قطع الغيار	طول العمر	الصلابة	السعر	المعايير المنتج
39,83	13,94	2,87	1,8	1,4	1,13	1,67	1,27	3,8	ALEMO
45,46	15,91	2,93	2,13	1,53	2	1,86	2,13	3,33	DEI
54,43	19,05	2,87	2,67	2,4	3,26	2,33	2,46	3,06	EMCO

المصدر: من إعداد الباحث (\*)

وعليه فإن منتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة يحتل المرتبة الأولى من حيث النوعية بنسبة جودة تقدر بـ 60.17% أي نوعية جيدة (حيث تمثل الدرجة 1 من السلم نوعية جيدة جدا ونسبة جودة 80%)، الدرجة 2 تقابل نوعية جيدة ونسبة جودة 60%، الدرجة 3 تقابل نوعية مقبولة ونسبة جودة 40%، الدرجة 4 تقابل نوعية رديئة ونسبة جودة 20%، أما الدرجة 5 فتقابل نوعية رديئة جدا ونسبة جودة 0%.

يأتي في المرتبة الثانية منتج آلة التفريز DEI بنسبة جودة 54.54% أي نوعية بين الجيدة والمقبولة، ثم أخيرا منتج آلة التفريز EMCO بنسبة جودة تعادل 45.57% وبذلك فإن نوعيته بين الجيدة والمقبولة أيضا.

كما يتضح من الجدول أعلاه أن منتج آلة التفريز ALEMO يتفوق على المنتجات المنافسة في جميع المعايير ما عدا السعر، حيث يحتل منتج آلة التفريز EMCO المرتبة الأولى من حيث سعره الجيد بمتوسط حسابي

(\*) تم حساب النسب بقسمة مجموع متوسطات كل منتج على 35 (5 x 7) لأننا استعملنا سبعة معايير لتقييم نوعية كل منتج وسلم بخمس درجات لكل معيار. وتمثل هذه النسب نسبة الرداءة لكل منتج وبالتالي فإن النسبة المكتملة (أي 100-نسبة الرداءة) تمثل نسبة جودة المنتج.

قدره (3.06) يليه منتج DEI بمتوسط حسابي (3.33) وأخيرا منتج ALEMO بمتوسط (3.8) فهو يقترب من 4 والتي تقابل عبارة رديء أي أن أفراد العينة يعتبرون سعر آلة التفريز من نوع ALEMO مرتفعا.

### 3-7- الأسعار الحالية والمقترحة

بعد استجواب أفراد العينة لمعرفة الأسعار المقترحة لكل منتج من آلات التفريز توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (18): الأسعار الحالية والمقترحة لكل منتج

(دج/الوحدة)

المنتج	الأسعار الحالية	متوسط الأسعار المقترحة
ALEMO	2 152 800	1 935 600
DEI	2 080 000	1 853 700
EMCO	1 980 400	1 723 300

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الإستبيان

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن السعر المقترح من طرف أفراد العينة بالنسبة لمنتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة هو 1 935 600 دج وهو يمثل لنا السعر المستهدف الذي على أساسه تحسب التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المرغوب تحقيقه من سعر البيع المستهدف.

#### المطلب الثالث: حساب التكلفة المستهدفة

بعد تحديد السعر المستهدف والذي يمثل السعر التنافسي الذي ينبغي أن تطبقه المؤسسة على منتج آلة التفريز، تحسب التكلفة المستهدفة كما يلي:

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

وقد حددت المؤسسة هامش ربح 10% لمنتج آلة التفريز ومنه تكون التكلفة المستهدفة كالتالي:

## الجدول رقم (19): حساب التكلفة المستهدفة للمنتج

الوحدة: دج

المبلغ	البيان
1 935 600	السعر المستهدف
(175 963,63)	الهامش المرغوب ( 10%)
<b>1 759 636,36</b>	<b>التكلفة المستهدفة</b>

المصدر: من إعداد الباحث

بناء على المعلومات المحصلة سابقا والتي تفيد بأن التكلفة المقدرة لمنتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة هي: 2 100 000 دج، وبالإعتماد على النتائج المتوصل إليها والتي تشير إلى أن التكلفة المستهدفة للمنتج محل الدراسة هي: 1 759 636,36 دج، نستنتج وجود فجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة للمنتج محل الدراسة تقدر بقيمة:

$$2\ 100\ 000 - 1\ 759\ 636,36 = 340\ 363,64 \text{ دج}$$

والتي يجب العمل على امتصاصها وتقليصها، وهذا هو هدف المرحلة الموالية من دراستنا.

### المبحث الثالث: تطبيق منهجية تحليل القيمة من أجل امتصاص الفجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة

سنعتمد خلال هذه المرحلة على تقنية التحليل الوظيفي، بهدف الوصول إلى المواطن التي يمكننا تقليص التكلفة فيها لبلوغ التكلفة المستهدفة التي سبق تحديدها، ولتحقيق ذلك فنحن بحاجة إلى تحديد وظائف المنتج، تكلفة كل وظيفة وأهميتها النسبية عند العملاء.

#### المطلب الأول: تحديد وظائف المنتج

يمكن تقسيم وظائف منتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة إلى ثلاثة أقسام كما يوضحه الجدول

التالي:

الجدول رقم (20): وظائف منتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة

الوظائف	نوع الوظيفة
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تفريز المجاري المستقيمة والحلزونية.</li> <li>- تشكيل القوالب.</li> <li>- صنع المسننات.</li> <li>- صنع الأحاديث والتقوب.</li> <li>- تسوية السطوح المستوية والمنحنية.</li> <li>- تشكيل الجيوب.</li> </ul>	وظائف أساسية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تسوية طولية وعرضية وشاقولية.</li> <li>- التفريز حسب العمق المطلوب.</li> <li>- القابلية للتوجيه.</li> <li>- تعدد زوايا القطع.</li> <li>- تفريز مائل بزوايا تصل إلى 50° في الإتجاهين.</li> <li>- قطع الخدد الحلزونية.</li> <li>- سهولة التحكم.</li> <li>- تعدد السرعات.</li> <li>- سهولة القولية.</li> <li>- تحمل الحرارة.</li> <li>- امتصاص الاهتزازات.</li> <li>- طول العمر.</li> <li>- الصلابة.</li> <li>- الأمان.</li> <li>- منع التسرب.</li> <li>- مقاومة الصدأ.</li> <li>- التزيت الذاتي.</li> </ul>	وظائف ثانوية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- جمال الشكل.</li> <li>- حمل العلامة التجارية.</li> </ul>	وظائف التقدير

المصدر: من إعداد الباحث بالتعاون مع الدائرة التقنية

من خلال الجدول السابق نستخلص أن هناك ثلاثة أنواع من الوظائف، فنجد الوظائف الأساسية التي تمثل الوظائف العامة لمنتج آلة التفريز مهما كان نوعه أو علامته التجارية، في حين تختلف الوظائف الثانوية من منتج إلى آخر حسب الجودة كما أنها تعبر عن خصوصية كل مؤسسة مصنعة للمنتج وترجم بشكل أساسي رغبات العملاء. وأخيرا تعتبر وظائف التقدير وظائف كمالية مرتبطة بالشكل الخارجي للمنتج حيث من خلالها نستطيع التمييز بين مختلف العلامات التجارية للمنتج.

ويمكن تحديد وظائف مكونات منتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة، والتي تنقسم إلى وظائف

أساسية، ثانوية وتقدير، حسب ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (21): وظائف مكونات منتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة

وظيفة تقدير	وظيفة ثانوية	وظيفة أساسية	الوظيفة	أجزاء المنتج أو مركباته	الرقم
X X	X X X	X X X	- الهيكل الأساسي للآلة - حمل محور الدوران - حمل المحركات - الصلابة - امتصاص الحرارة - امتصاص الاهتزازات - جمال الشكل - حمل العلامة التجارية	قاعدة وجسم آلة التفريز	1
	X X X	X X	- تثبيت أداة القطع المتحركة - تعدد زوايا القطع - حمل سكاكين التفريز - الأمان - الصلابة	الرأس الحامل لمحور الدوران	2
X		X X X	- تغذية الحركة الطولية - تغذية الحركة العرضية - تغذية الحركة العمودية - جمال الشكل	يد التغذية	3
X	X X		- التحكم في سرعة التغذية - سهولة التحكم - جمال الشكل	أذرع التحكم بالتغذية	4
	X X	X X X	- التفريز المائل - حمل القاعدة المتحركة - حمل القطع الموجهة للتفريز - الأمان - الصلابة	طاولة التثبيت وقاعدة الحمل	5

	X	- مسؤولية عن الحركة والسرعة - الدقة في التفريز والقطع - تغذية رؤوس القطع - الأمان - جمال الشكل	يد التحكم برأس الآلة	6
X	X			
	X	- التغذية الكهربائية للآلة - الأمان	المحركات الكهربائية	7
	X	- امتصاص الحرارة الناجمة عن عملية التفريز - المحافظة على رؤوس القطع والتفريز - تنظيم تدفق سائل التبريد - المحافظة على طول عمر الآلة - منع التسرب - الأمان	جهاز التبريد	8
	X	- تزييت رؤوس القطع - تزييت محاور الدوران - مقاومة الصدأ - المحافظة على طول عمر الآلة - تزييت أوتوماتيكي أو يدوي - منع التسرب	جهاز التزييت ومضخة الزيت اليدوية	9
	X			
	X	- التحكم في الآلة - التحكم في السرعات - التحكم في المحركات - سهولة التحكم - حمل العلامة التجارية	لوحة القيادة والتحكم في السرعات	10
X	X			

المصدر: من إعداد الباحث بالتعاون مع الدائرة التقنية

بالاعتماد على معطيات الجدولين السابقين وبالتعاون مع كل من الدائرة التقنية للمؤسسة ومصصلحة التسويق تم تحديد وحصر وظائف الخدمة لمنتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة، والتي سنعتمد عليها في

تطبيق تقنية التحليل الوظيفي من أجل الوصول إلى المواطن التي يمكننا تقليص التكلفة فيها من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة، وهذه الوظائف هي:

- تعدد زوايا القطع (F1).
- تعدد اتجاهات القطع (F2).
- امتصاص الحرارة (F3).
- امتصاص الإهتزازات (F4).
- الدقة (F5).
- الصلابة (F6).
- سهولة التحكم (F7).
- مقاومة الصدأ (F8).
- منع التسرب (F9).
- تنظيم تدفق السائل (F10).
- الأمان (F11).
- جمال الشكل (F12).
- حمل العلامة التجارية (F13).

#### المطلب الثاني: تحليل تكلفة كل وظيفة

بعد تحديد وظائف الخدمة للمنتج محل الدراسة نقوم بتحديد تكلفة كل وظيفة وهو ما يوضحه

الجدول الموالي:

الجدول رقم (22): توزيع تكاليف مكونات المنتج على وظائف الخدمة

المجموع	حمل العلامة التجارية	جمال الشكل	الأمان	تنظيم تدفق السائل	منع التسرب	مقاومة الصدأ	سهولة التحكم	الصلابة	الدقة	إمتصاص الإهتزازات	إمتصاص الحرارة	تعدد اتجاهات القطع	تعدد زوايا القطع	الوظائف المكونات
844670,14	17852,34	60750,5	89261,7		89261,7			319758,8		133892,55	133892,55			قاعدة وحجم الآلة
522098,8			52275,8		26137,9	26137,9	26137,9	104551,6	130686,2			52221,5	103950	رأس التفريز
172485,81	34227,7	11278,16	35244,25				91735,7							لوحة القيادة والتحكم في السرعات
34653		693,06	3465,3			2772,24	17326,5	10395,9						يد التغذية
38912		778,24	3891,2			3112,96	5836,8	9728	15564,8					أذرع التحكم بالتغذية
252619,2			11269,25			38621,95	45077	67615,5		67497		22538,5		طاولة التثبيت وقاعدة الحمل
33838			3383,8				6767,6	6767,6	16919					يد التحكم برأس الآلة
103593,9			23558,7					29072,2			50963			مجموعة المحركات الكهربائية
61413,75			2978,5	42100,1	2931,9	1489,25					11914			جهاز التبريد
35714			3571,4	12499,9	8928,5	1785,7	8928,5							جهاز التزيت ومضخة الزيت اليدوية
2100000	52080,04	73499,96	228899,9	54600	127260	73920	201810	547890	163170	201390	196770	74760	103950	المجموع
100	2,48	3,5	10,9	2,6	6,06	3,52	9,61	26,09	7,77	9,59	9,37	3,56	4,95	نسبة التكلفة (%)

المصدر: من إعداد الباحث بالتعاون مع مصلحة المحاسبة التحليلية

بتحليلنا لنتائج الجدول نستنتج أن وظيفة الصلابة تحتل المرتبة الأولى من حيث التكلفة والتي تبلغ: 547 890 دج أي ما نسبته 26.09% من إجمالي تكلفة المنتج، ورغم ما تكتسبه هذه الوظيفة من أهمية بالنسبة للمنتج محل الدراسة إلا أن المسؤولين داخل المؤسسة يعتبرون تكلفتها مرتفعة نوعاً ما وهذا راجع إلا ارتفاع تكلفة المادة الأولية. تليها في المرتبة الثانية وظيفة الأمان بتكلفة تقدر بـ: 228 900 دج أي ما نسبته 10.9% وهي تكلفة معقولة حسب وجهة نظر مسؤولي المؤسسة حيث تكتسي هذه الوظيفة أهمية خاصة في هذا النوع من المنتجات. كما تعتبر وظيفة سهولة التحكم من الوظائف المكلفة في هذا المنتج بنسبة تقدر بحوالي 9.61% من إجمالي التكلفة الكلية للمنتج وهي تعتبر مرتفعة نوعاً ما.

من جهة أخرى تعتبر كل من وظيفة جمال الشكل و حمل العلامة التجارية من الوظائف الكمالية غير أن نصيبهما من إجمالي التكاليف يعتبر معقولاً حسب وجهة نظر مسؤولي المؤسسة، حيث تحتل وظيفة جمال الشكل المرتبة 11 من حيث التكلفة بنسبة تقدر بـ : 3.5% من إجمالي التكاليف، في حين تحتل وظيفة حمل العلامة التجارية المرتبة 13 بنسبة تكلفة 2.48% أي ما يعادل 52 080 دج، ويرى المسؤولون داخل المؤسسة ضرورة الإهتمام بهاتين الوظيفتين لما لهما من تأثير مباشر على سلوك الشراء لدى العميل.

كما يمكن اعتماداً على نتائج الجدول السابق تحديد تكلفة الوظائف المركبة فمثلاً تكلفة وظيفة طول العمر يمكن تحديدها كما يلي:

تكلفة وظيفة طول العمر = تكلفة الصلابة + تكلفة مقاومة الصدأ + تكلفة منع التسرب

$$= 547890 + 73920 + 127260 = 749 070 \text{ دج}$$

وإذا عبرنا عنها بالنسب المئوية نجد:

$$26.09\% + 3.52\% + 6.06\% = 35.67\%$$

### المطلب الثالث: الأهمية النسبية للوظائف

تعتبر أهمية الوظيفة على القيمة التي يوليها العميل لكل وظيفة، فبعد استجواب أفراد العينة حول ترتيب وظائف المنتج محل الدراسة حسب الأهمية التي يولونها لكل وظيفة، وبعد تفريغ البيانات ومعالجتها حصلنا على الجدول الموالي.

الجدول رقم (23): الأهمية النسبية لوظائف منتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة

الأهمية النسبية (%)	13/cm	الرتبة المتوسطة (cm)	$\Sigma (ni*ci_j)$	الرتبة													الوظائف
				13	12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
5,92	1,89	6,87	103			1	1	2	4	1	2			1		3	تعدد زوايا القطع (F1)
5,82	1,86	7	105		2	1	1	2	1	2	1		2		3		تعدد إتجاهات القطع (F2)
4,88	1,56	8,33	125			1	4	1	4	3	2						امتصاص الحرارة (F3)
5,67	1,81	7,2	108			2		4	2	4					3		امتصاص الإهتزازات (F4)
9,71	3,1	4,2	63								3	5	3	2		2	الدقة (F5)
21,76	6,95	1,87	28											4	5	6	الصلابة (F6)
11,52	3,68	3,53	53								1	3	4	4	1	2	سهولة التحكم (F7)
4,98	1,59	8,2	123			3	3	1	1	3	2	2					مقاومة الصدأ (F8)
5,54	1,77	7,33	110				2	3	3	1	2	4					منع التسرب (F9)
3,63	1,16	11,2	168		7	5	2	1									تنظيم تدفق السائل (F10)
13,24	4,23	3,07	46									1	6	3	3	2	الأمان (F11)
4,2	1,34	9,67	145		6	2	2	1		1	2			1			جمال الشكل (F12)
3,13	1	13	195	15													حمل العلامة التجارية (F13)
<b>100</b>	<b>31,94</b>	<b>المجموع</b>															

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الإستبيان

حيث:

$n_i$ : يعبر عن تكرار الرتبة لكل وظيفة.

$c_{ij}$ : يعبر عن رتبة الوظيفة والتي تتغير من 1 إلى 13.

الرتبة المتوسطة:  $c_m = \sum (n_i * c_{ij}) / n$

حيث  $n$  هو حجم العينة ويساوي 15.

فالأهمية النسبية لـ  $F_1 = 31.94 / 1.89 = 16.89$  %5.92.

بتحليلنا لمعطيات الجدول نستنتج أن هناك تفاوتاً في تقدير العملاء لوظائف المنتج محل الدراسة، حيث تحتل وظيفة الصلابة ( $F_6$ ) المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بنسبة 26.76%، ويعتبرها عملاء المؤسسة من الوظائف التي تؤثر تأثيراً مباشراً على طول عمر منتج آلة التفريز، تليها في المرتبة الثانية وظيفة الأمان ( $F_{11}$ ) بنسبة أهمية 13.24% وهي وظيفة تحظى بعناية خاصة من طرف المؤسسة حفاظاً منها على صحة وسلامة مستعملي المنتج. كما تعتبر وظيفة سهولة التحكم ( $F_7$ ) من الوظائف التي تحظى باهتمام العملاء حيث تحتل المرتبة الثالثة بنسبة تقدر بـ 11.52%، وتعمل هذه الوظيفة على توفير نوع من الرفاهية والراحة لمستعملي المنتج كما أنها تعمل على اختصار الوقت اللازم لإنجاز العمل. تأتي بعدها وظيفة الدقة ( $F_5$ ) والتي تحظى بنسبة معتبرة من اهتمام العملاء تقدر بـ 9.71% كما أن المؤسسة تعتبرها شرطاً أساسياً للحفاظ على جودة المنتج.

وأخيراً الوظائف  $F_1, F_2, F_4, F_9, F_8, F_3, F_{12}, F_{10}, F_{13}$  المراتب المتبقية بنسب تتراوح بين: 3.13% و 5.92%.

#### - التكلفة المستهدفة للوظائف والفجوة بينها وبين التكلفة المقدرة

بعد أن حددنا نسبة التكلفة ونسبة الأهمية لكل وظيفة، يمكننا الآن تحديد الفرق بين النسبتين للتوصل إلى الوظائف التي تحظى بالأولوية من حيث ضرورة تخفيض تكاليفها، وتلك التي ينبغي الإهتمام بتحسينها نظراً لأهميتها لدى العملاء، وهو ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (24): الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة للوظائف

الأولوية	CE - CC	% التكلفة- الأهمية	التكلفة المستهدفة للوظيفة (CC)	الأهمية النسبية للوظيفة (%)	نسبة التكلفة المقدرة (%)	التكلفة المقدرة للوظيفة (CE)	الوظائف
	- 220,47	-0,97	104 170,47	5,92	4,95	103 950	F1
	-27 650,84	-2,26	102 410,84	5,82	3,56	74 760	F2
1	110 899,75	4,49	85 870,25	4,88	9,37	196 770	F3
3	101 618,62	3,92	99 771,38	5,67	9,59	201 390	F4
	-7 690,70	-1,94	170 860,70	9,71	7,77	163 170	F5
2	164 993,13	4,33	382 896,87	21,76	26,09	547 890	F6
	- 900,11	-1,91	202 710,11	11,52	9,61	201 810	F7
	-13 709,89	-1,46	87 629,89	4,98	3,52	73 920	F8
4	29 776,15	0,52	97 483,85	5,54	6,06	127 260	F9
	-9 274,80	-1,03	63 874,80	3,63	2,6	54 600	F10
	-4 075,85	-2,34	232 975,85	13,24	10,9	228 900	F11
	- 404,73	-0,7	73 904,73	4,2	3,5	73 500	F12
	-2 996,62	-0,65	55 076,62	3,13	2,48	52 080	F13
	340 363,64	0	1 759 636,36	100	100	2 100 000	المجموع

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الوظيفة التي يكون لها أعظم فرق موجب بين نسبة التكلفة المقدرة والأهمية النسبية هي الوظيفة التي تحظى بالأولوية من حيث ضرورة تخفيض تكلفتها، أما الوظائف التي ينبغي الإهتمام بتحسينها فهي تلك الوظائف التي تفوق نسبة أهميتها نسبة التكلفة المقدرة لها، إضافة إلى ذلك فإنه يمكننا تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة وذلك من خلال ضرب نسبة الأهمية للوظيفة في التكلفة المستهدفة للمنتج.

كما أنه وبالرجوع إلى الجدول فإننا نستخلص أن وظيفة امتصاص الحرارة (F3) تحظى بالأولوية من حيث ضرورة تخفيض تكلفتها ذلك أن الفرق بين التكلفة المقدرة والأهمية النسبية لهذه الوظيفة يقدر بـ 4.49% والتي تمثل أكبر نسبة في الجدول، تليها في المرتبة الثانية وظيفة الصلابة (F6) والتي يبلغ الفرق بين تكلفتها المقدرة وأهميتها النسبية 4.33%، تأتي بعدها وظيفة امتصاص الاهتزازات (F4) بنسبة 3.92% وأخيرا وظيفة منع التسرب (F9) بـ 0.52%. أما الوظائف المتبقية (F1, F2, F5, F7, F8, F10, F11, F12, F13) والتي تفوق نسبة أهميتها نسبة التكلفة المقدرة لها، فتمثل الوظائف التي ينبغي الإهتمام بتحسينها لتحقيق تلبية أفضل لحاجات العملاء.

إذا من أجل امتصاص الفجوة الموجودة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة للمنتج، لا بد من تخفيض تكلفة وظيفة امتصاص الحرارة (F3) بمقدار: 110 899.75 دج و وظيفة الصلابة (F6) بمقدار: 164 993.13 دج، أما وظيفة امتصاص الاهتزازات (F4) فتخفض بـ: 101 618.62 دج وأخيرا وظيفة منع التسرب (F9) بمقدار: 29 776.15 دج. وفي المقابل تخصيص مبالغ إضافية مجموعها: 66 924.01 دج من أجل تحسين باقي الوظائف حتى تتناسب تكلفتها مع الأهمية النسبية التي يوليها العملاء لهذه الوظائف. حيث أن الفرق بين مجموع المبالغ الإضافية المنفقة لتحسين هذه الوظائف و مجموع المبالغ التي يجب أن تخفض بها تكلفة الوظائف الأخرى يمثل الفجوة الموجودة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة.

وعليه نكون قد حققنا الهدف المنشود من تطبيق هذا النموذج والمتمثل في استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة بشكل متكامل لتخفيض تكلفة منتج آلة التفريز ALEMO محل الدراسة، وبهذا نكون قد أثبتنا صحة الفرضية الثالثة والتي تنص على أن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة يسعى إلى تخفيض تكلفة المنتج دون التأثير على جودته.

ومنه نكتفي بهذا القدر ونترك المراحل المتبقية والمتمثلة في تقديم الحلول وتقييمها واختيار الحل المناسب لأعضاء الفريق الممثل للمؤسسة، إن أرادوا إتمامها على ضوء النتائج التي انتهت إليها دراستنا.

## خلاصة الفصل:

تناولنا خلال هذا الفصل دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO فرع الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية ALEMO، للوقوف على مدى إمكانية استعمال التحليل الإستراتيجي للتكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة، من خلال تطبيق مدخل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة على أحد المنتجات الإستراتيجية للمؤسسة وهو منتج آلة التفريز.

وقد قمنا بالدراسة الميدانية واستقصاء آراء عملاء المؤسسة حول الأسعار التي يقبلون بها مقابل الحصول على المنتج محل الدراسة بالجودة المرغوبة، وتوصلنا إلى تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج وحساب الفجوة بينها وبين التكلفة المقدرة، ثم استخدمنا بعد ذلك تقنية التحليل الوظيفي من أجل امتصاص الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة، حيث تم استجواب أفراد العينة من أجل تحديد الأهمية النسبية للوظائف، بهدف تحديد الوظائف التي تحظى بالأولوية من حيث تخفيض التكلفة، وتلك الأخرى التي ينبغي تحسينها والإهتمام بها أكثر.

وقد خلصت الدراسة إلى إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل متكامل مع تقنية تحليل القيمة لتخفيض تكلفة المنتج محل الدراسة دون التأثير على جودته.

## الخاتمة:

تناولت هذه الدراسة مدخلا حديثا من مداخل إدارة التكلفة الإستراتيجية وهو التحليل الإستراتيجي للتكاليف، حيث حاولنا من خلال تناولنا لهذا الموضوع تبيان الدور الذي يلعبه هذا النوع من التحليل في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية، من خلال تطبيق مدخل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة ومحاولة إثبات أهميتهما وفعاليتها في تخفيض التكاليف والحفاظ على جودة المنتجات وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية.

ومن خلال معالجتنا لهذا الموضوع تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تختلف البيئة الإقتصادية التي تنشط فيها مؤسسات الأعمال اليوم في خصائصها سماتها عن العقود السابقة، مما فرض تحديات جديدة يجب أن تؤخذ في الحسبان حتى تحافظ المؤسسة على استمراريتها وبقائها.
- تتمثل المتغيرات التي فرضتها البيئة الإقتصادية والتي يمكن أن تؤثر على المركز التنافسي للمؤسسات في التطور المذهل في تكنولوجيا المعلومات، زيادة الإعتماد على التقنيات العالية في مجال التصنيع، التغير السريع في رغبات العملاء وأذواقهم، والتي يجب العمل على تلبيتها بأقل سعر وأفضل جودة وأنسب وقت.
- في ظل المعطيات البيئية الإقتصادية الحديثة أصبحت المؤسسات مطالبة بإنتاج منتجات متجددة ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة لمواجهة ظاهرة قصر دورة حياة المنتجات.
- مع المعطيات الجديدة للبيئة الإقتصادية أصبحت أسعار المنتجات تتحدد في الأسواق، وبالتالي أصبح لزاما على المؤسسات تحديد تكاليفها على أساس السعر، بدلا من تحديد السعر على أساس التكلفة.
- كل هذه التغيرات الحاصلة والمعطيات الجديدة، جعلت أنظمة التكاليف التقليدية لا تستجيب لمتطلبات البيئة الإقتصادية الحالية، وفرضت الإهتمام بتطوير أنظمة حديثة للتكاليف توفر المعلومات اللازمة حول كمية ونوعية المتغيرات التنافسية التي تدعم إستراتيجية المؤسسة. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى للدراسة ويجب على التساؤل الفرعي الأول لإشكالية البحث.
- أثرت بيئة النظام العالمي الجديد على تصميم نظم محاسبة التكاليف من عدة جوانب أهمها: أهداف محاسبة التكاليف، هيكل التكلفة، أسس التحميل، مراكز التكلفة، طريقة حساب التكلفة. مما تطلب إعادة النظر في أنظمة التكاليف التقليدية، حيث تتطلب البيئة الإقتصادية الحالية أساليب جديدة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفية بما يتلاءم وعوامل المنافسة التي أصبحت من سمات النظام العالمي الجديد.

- يوفر منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف المعلومات اللازمة للإدارة، سواء كانت هذه المعلومات مالية أو غير مالية مما أدى إلى تحقيق العديد من المزايا أهمها: زيادة الإنتاجية، زيادة الربحية، رفع كفاءة الأداء، توفير آلية للتحسين المستمر للتكلفة.
- يعد التحليل الإستراتيجي للتكاليف بمثابة منهج متكامل يشمل عددا من الأدوات والأساليب، التي تعمل في تكامل بهدف دعم الميزة التنافسية للمؤسسة.
- إن أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية لحساب التكلفة، وإنما نظاما متكاملا للتسيير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الإعتبار متغيرات السوق ورغبات العملاء، ويعمل على نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق إلى مصممي المنتجات، حتى يتم تصميم منتج يتوافق مع التكلفة المفروضة على المؤسسة من السوق ويحقق الجودة المرغوبة من طرف العملاء. وهذا ما يدعم صحة الفرضية الثانية من الدراسة ويجب على التساؤل الفرعي الثاني من الإشكالية.
- ومن خلال الدراسة التطبيقية استطعنا إثبات إمكانية استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة بشكل متكامل لتحقيق التناسب بين تكاليف وظائف المنتج وبين القيمة التي يولها العملاء لهذه الوظائف، وبالتالي إمكانية تخفيض تكلفة المنتج دون التأثير على عوامل الجودة فيه. وبذلك أثبتنا صحة الفرضية الثالثة، وأجبنا على التساؤل الفرعي الثالث للإشكالية.
- و من خلال الدراسة الميدانية يمكن أن نقدم لمسؤولي المؤسسة جملة من الإقتراحات والحلول و التي تتمثل في:

- إعادة النظر في المادة الأولية المستعملة، ومحاولة إيجاد بديل لها يكون أكثر اقتصادا من حيث الصلابة وامتصاص الحرارة و الإهتزازات، أو محاولة تعديل التصميم الحالي للمنتج لتخفيض تكاليف الوظائف ذات التكلفة المرتفعة.
  - إعادة النظر في مصادر المادة الأولية المستعملة، ومحاولة البحث عن مصادر أخرى جديدة أقل تكلفة (تسيير الموردين).
  - تعديل تصميم المنتج ليتناسب مع تكلفته الجديدة ومحاولة تحقيق نوع من الإقتصاد في وزن المنتج وبالتالي في تكلفته.
- وأخيرا نرجو أن نكون قد وفقنا في تحقيق الأهداف المسطرة في بداية هذه الدراسة، وأن يكون هذا العمل بوابة لأعمال أخرى تسلط الضوء على مداخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف بصورة خاصة، والمداخل الحديثة لإدارة التكلفة بصورة عامة نظرا لأهمية تسيير التكلفة في عالم الأعمال المعاصر.

قائمة المراجع:

أولاً- المراجع باللغة العربية:

I- الكتب:

1. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2000.
2. أحمد رجب عبد العال وفتحي رزق السوافيري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
3. أحمد سيد مصطفى، التنافسية في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، 2003.
4. جوان ماغريتا، الإدارة علم وفن، ترجمة نزهت طيب وأكرم حمدان، الطبعة الأولى، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع والترجمة، القاهرة، 2008.
5. حسن علي الزعبي، نظم المعلومات الإستراتيجية، دار وائل، عمان، 2005.
6. حسن محمد عيسى، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، جامعة عين شمس، القاهرة، بدون عام نشر.
7. خالد محمد بني حمدان ووائل محمد صبحي إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي-منهج معاصر-، دار اليازوري العلمية، عمان، 2007.
8. رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة-التكلفة، الجودة، إدارة الوقت-، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
9. شارلز هل وجارث جونز، الإدارة الإستراتيجية "مدخل متكامل"، ترجمة رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض، 2007.
10. صالح عبد الرضا رشيد وإحسان دهب جلاب، الإدارة الإستراتيجية-مدخل تكميلي-، دار المناهج، عمان، 2008.
11. طاهر محسن منصور الغالي ووائل صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية-منظور منهجي متكامل-، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2007.
12. عادل محمد زايد، الأداء التنظيمي المتميز: الطريق على منظمة المستقبل، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003.
13. عبد الحميد عن الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 1999.
14. عبد الستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات: مدخل كمي، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

15. عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة الإستراتيجية- إدارة جديدة في عالم متغير-، الطبعة الثانية، دار الميسرة، عمان، 2007.
16. عبد الكريم محسن وصباح مجيد النجار، إدارة الإنتاج والعمليات، الطبعة الثانية، مكتبة الذاكرة، بغداد، 2006.
17. علي السلمي، الإدارة المصرية في مواجهة الواقع الجديد، مكتبة غريب، القاهرة، 1992.
18. كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة و التخطيط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
19. مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الميسرة، عمان، 2007.
20. مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية-الأصالة والمعاصرة-، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، 1997.
21. مكرم عبد المسيح باسيلي، إدارة التكلفة الإستراتيجية-مدخل معاصر-، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، المنصورة، 2007.
22. نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الاسكندرية للكتاب، الإسكندرية، 1998.

## II- الرسائل الجامعية والبحوث الإلكترونية:

1. حسن حياي، محاضرات في نظرية التكاليف للدراسات العليا، كلية الإقتصاد، جامعة حلب، 2005، على الموقع : [www.jps-dir.net](http://www.jps-dir.net)، 2009/12/12.
2. طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، بحث مقدم للدراسات العليا، كلية إدارة الأعمال والإقتصاد، جامعة الحسين بن طلال، عمان، 2009/2008، على الموقع : [www.jps-dir.net](http://www.jps-dir.net)، 2009/11/10.
3. عبد المالك مزهودة، مساهمة لإعداد مقارنة تسييرية مبنية على الفارق الإستراتيجي-دراسة حالة قطاع الطحن في الجزائر-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة باتنة، 2007.
4. محمود منصور شبل موسى، ماهية التكاليف المستهدفة، بحث مقدم للدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، 2009/2008، على الموقع : [www.seminar.ps](http://www.seminar.ps)، 2009/11/04.

## III- الدوريات والمقالات:

1. أحمد بلالي، الميزة التنافسية ونموذج الإدارة الإستراتيجية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد:11، منشورات جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007.

2. شوقي السيد فودة، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، مجلد 44، جامعة الإسكندرية، 2007.
3. صالح عبد الرحمن المحمود ومحمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات المساهمة السعودية، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005.
4. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 17، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي سوهاج، 2003.
5. محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، العدد الأول، المجلد 21، كلية الإدارة والإقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة الإمارات العربية المتحدة، 2005.
6. محمود حسن حسني، الميزة التنافسية ومناهج قياسها، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، جامعة حلوان، 1997.
7. نبيل محمد مرسي، تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الإستراتيجية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، جامعة الإسكندرية، 1997.
8. نضال رضا، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد الأول، جدة، 2007، ص: 169.

#### IV- المنتقيات، المؤتمرات والأيام الدراسية:

1. حسن الزعبي، أثر نظم المعلومات الإستراتيجية في تحقيق التفوق التنافسي، المؤتمر العلمي الأول حول اقتصاد الأعمال في ظل عالم متغير، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية، الأهلية، 2003.
2. نذير عبد الرزاق، خلق المزايا التنافسية في ظل التوجهات الإدارية الجديدة، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005.
3. محمد بن عبد الله العوض، إستراتيجيات التسويق التنافسية: إطار جديد لمفهوم قديم، الملتقى الأول حول التسويق في الوطن العربي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الشارقة، 2002.

4. محمد بن عبد الله البرعي وآخرون، المرتكزات القومية لتعزيز قدرات الإقتصاديات العربية في ظل العولمة الإقتصادية، المؤتمر العلمي الدولي السابع عشر-إستراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العالمية-، القاهرة، أيام 7-19 أبريل 2001.

5. مصطفى عبد الفتاح الطمبداوي، تحسين الجودة الصناعية الآلات والمعدات الزراعية لزيادة قدرتها التنافسية، المؤتمر العلمي الدولي السابع عشر-إستراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العالمية-، القاهرة، أيام 7-19 أبريل 2001.

ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية:

I- الكتب:

1. Abdellah ALLAOUI, **La Compétitivité Internationale, Stratégie Pour Les Entreprises Françaises**, Harmatan, FRANCE, 2005.
2. Alain DESREUMAUX & al, **Stratégie : Synthèse De Cours Et Exercices Corrigés**, Pearson Edition, FRANCE, 2006.
3. Alain MARION, **Le Diagnostique de l'Entreprise**, édition Economica, PARIS, 1996.
4. Claude ALAZARD & Sabine SEPARI, **Contrôle de Gestion DECF, épreuve n°7, 5<sup>ème</sup> édition** DUNOD, PARIS, 2001.
5. Thierry CUYAUBERE & Jacques MULLER, **Contrôle de Gestion, Manuel DECF épreuve n°7, 7<sup>e</sup> édition**, Groupe Revue Fiduciaire, PARIS, 2004.
6. Colin DRURY, **Management Accounting for Business Decisions**, 2<sup>e</sup> édition, Thomson Learning, LONDON, 2001.
7. William FALCON, **l'Analyse des Valeurs : ses implications pour les dirigeants**, traduction de PERINEAU.M, édition Hommes et Techniques, PARIS, 1970.
8. Jean louis MAGAKIAN & Marielle Audrey PAYAUD, **100 Fiches Pour Comprendre la Stratégie de l'Entreprise**, 2<sup>e</sup> édition, Bréal édition, FRANCE, 2007.
9. Jean-Pierre HELFER et al, **Management Stratégique et Organisation**, 6<sup>e</sup> édition Vuibert, PARIS, 2006.
10. Jean-Pierre DETRIE, **STRATEGOR : Politique Générale De L'entreprise** 4<sup>e</sup> édition, DUNOD, PARIS, 2005.
11. Philippe LORINO, **Méthodes et Pratique de la Performance : le guide de pilotage**, les éditions d'organisation, PARIS, 1997.
12. Maurice LITAUDON & Anne REFABERT, **La Dynamique de l'Analyse de la Valeur**, édition Chihab, ALGER, 1995.

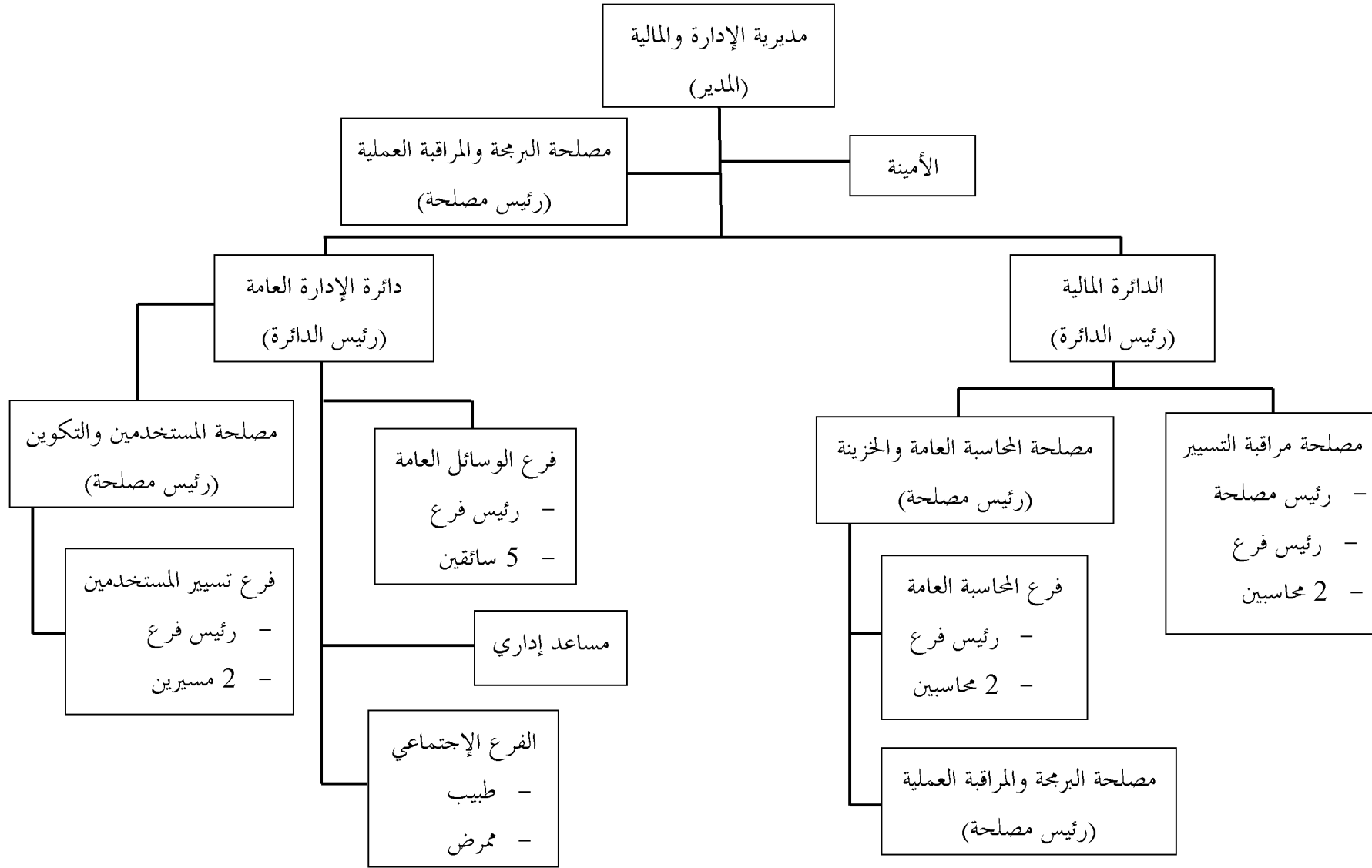
13. Michael PORTER, **Choix Stratégiques et Concurrence**, édition Economica, PARIS, 1982.
14. Michael PORTER, **L'Avantage Concurrentiel**, 5e édition, InterEdition, PARIS, 1992.
15. MIRSA, **Global Competitive Strategies in the New World Economy**, Edward Elgar, CHELTENHAM, 1998.
16. Norbert GUEDJ, **Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, 3<sup>e</sup> édition, édition d'Organisation, PARIS, 2001.
17. Olivier TORRES-BLAY, **ECONOMIE D'ENTREPRISE : Organisation et stratégie à l'aube de la nouvelle économie**, édition ECONOMICA, PARIS, 2000.
18. Philippe KOTLER & Bernard Du Boix, **Marketing Management**, 8<sup>e</sup> édition, Publi-Union, PARIS, 1994.
19. Pierre DUSSAUGE & Bernard GARRETTE, **Cooperative Strategy, Competing Successfully Through Strategic Alliances**, John wiley & sons, ENGLAND, 1999.
20. Raymond Alain THIETART et Jean Marc XUEREB, **Stratégies Concepts, Méthodes, Mis en œuvre**, 2<sup>e</sup> édition, DUNOD, PARIS, 2005.
21. René DEMEESTERE & al, **Contrôle de Gestion et pilotage de l'entreprise**, 3<sup>e</sup> édition, DUNOD, PARIS, 2006.
22. David O. FAULKNER & Andrew CAMPDELL, **The Oxford Handbook Of Strategy**, Oxford University press, USA, 2003.

### -III- الدوريات والمقالات والمواقع الإلكترونية:

1. Abdollahi SHAHPAR, **The Effect Of Network Content And Tie-Strength On New Product Development Process**, 2007.
2. Robin COOPER & Regine, SLAGMULDER **Factor Influencing The Target Costing process : Lesson From Japaness Practice**, Management Accounting, New York, 1997.
3. Robine COOPER & Regine SLAGMULDER , **Strategic Cost Management**, Management Accounting, New York, 1998.
4. Dominique PUTHOD & Catherine THEVENARD, **La Theorie De L'Avantage Concurrentiel Fonde Sur Les Ressources : une illustration avec Le Groupe SALOMON**, Université de Savoie, MONTREAL, sur le site : [www.strategie-aims.com/Montréal/Puthod.pdf](http://www.strategie-aims.com/Montréal/Puthod.pdf).
5. Emmanuel OKAMBA, **Mondialisation, Concurrence Et Compétitivité Dans Le Caraïbe**, Ecole Centrale, PARIS, 2002, sur le site : [www.publibook.com/librairies/publibook/images/2201PREV.pdf](http://www.publibook.com/librairies/publibook/images/2201PREV.pdf), le : 22/12/2009.

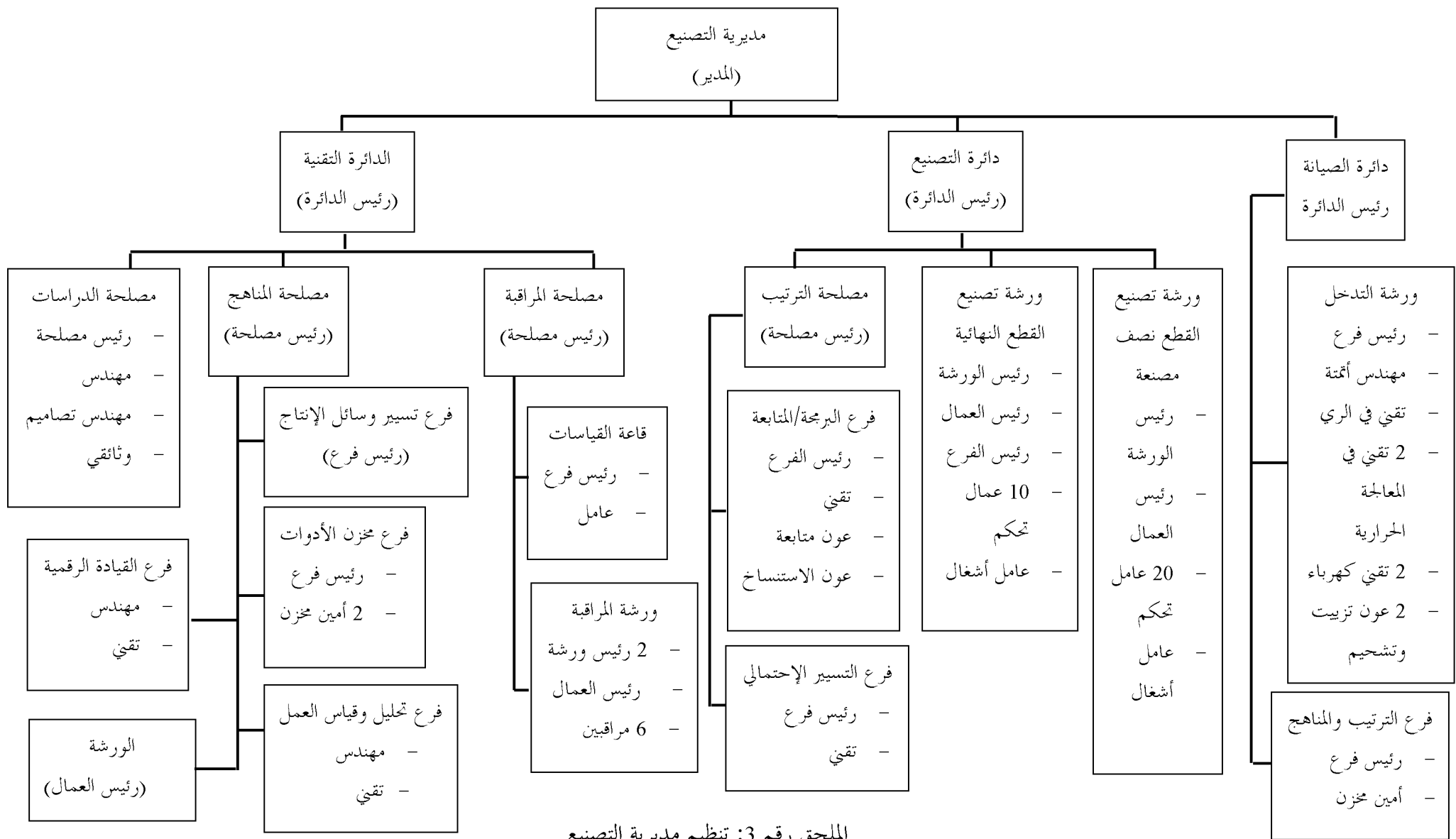
6. Glenn GOW, **Gaining Competitive Advantage : How Companies Win Against Market Leaders**, Crimson Consulting Group, Sur le site : <http://www.crimson-consulting.com>, le : 23/01/2010.
7. Helmut HERGETH, **Target Costing in the Textile Complex**, Journal of Textile and Apparel. Technology and Management (JTATM), volume 2, Iss IV, North Carolina State University, 2002, sur le site : <http://www.tx.ncsu.edu/jtatm/>, le : 18/12/2009.
8. Jean-Louis MUCHIELLI, **LA COMPETITIVITE : DEFINITION, INDICATEUR, DETERMINANT**, Ecole Supérieure Des Affaires, Université Pierre Mendès, GRENOBLE, 2002.
9. John K. SHANK & Vijay GOVINDARAJAN, **la Gestion Stratégique des Coûts**, les éditions d'Organisation, Paris, 1995, sur le site : <http://www.cnam.fr/lipsor/dso/articles/fiche/shank.html>, 25/11/2009.
10. Yutaka KATO & Eisuke YOSHIDA, **Target Cost Management and Organization Theories**, Management Accounting Workshop, Kobe University, Hyōgo, JAPAN, 1998.
11. Michael PORTER, **Competitive Strategy : Techniques for Analysing Industries and Competitors**, the free press, New York, 1998.
12. Michael PORTER, **The Competitive Advantage of Nation**, the free press, New York, 1990.
13. Michael PORTER, **The Competitive Advantage : Creating and Sustaining Superior Performance**, The Free Press, NEW YORK, 1995.
14. Patrice ROBERT & al, **Du Capital Social au Management Relationnel**, sur site : <http://www.strategie-aims.com/angers/res/99-904rd.pdf>. Le : 25/11/2009.
15. Pierre Majorique LEGER, **Les Investissements Relationnels Electronique et non Electronique et La Génération du Capital Relationnel : un modèle de recherche**, 2003, sur site : <http://www.hec.ca/gresi/documents/cahier0307.pdf>, le 05/12/2009.
16. Pierre-Xavier MESCHI, **Le Concept de Compétence en Stratégie : Perspectives et Limites**, Faculté des Sciences Économiques, Université de la Méditerranée, Marseille, sur site : <http://www.strategie-aims.com/montreal/meschi.pdf>. le 02/01/2010.
17. Richard V. MCCARTHY & al, **Resource-Based View of Knowledge Management for Competitive Advantage**, The Electronic Journal of Knowledge Management, Volume 3, Issue 2, USA, 2005, sur le site : [www.ejkm.com](http://www.ejkm.com), le : 25/12/2009.
18. Scott M. SHEMWELL, **A Framework for the Strategic Cost Analysis of Information Technology in the Petroleum Industry**, Hart's PetroSystems World, Hart Publications, MICHIGAN, 1994.
19. Shahid ANSARI & al, **A Template For Implementing Target Costing**, Cost Management, Vol 20, Iss 5, New York, 2006.

20. Tami CAPPERAULD, Involving the Extended Value Chain in a Whole lif Target Costing Model, a Study Sponsored by The CAM-I Target Costing Interest Group, The Boeing Company CAM-I Summit, 2006, [www.CAM-I.org](http://www.CAM-I.org) le : 14/06/2010.
21. The Organizational Dynamids Incorporated, **The Quality Advantage**, sur le site : <http://www.odionline.com/TQA.PDF>, le 18/12/2009.
22. [www.valorise.com](http://www.valorise.com), le : 19/12/2009.



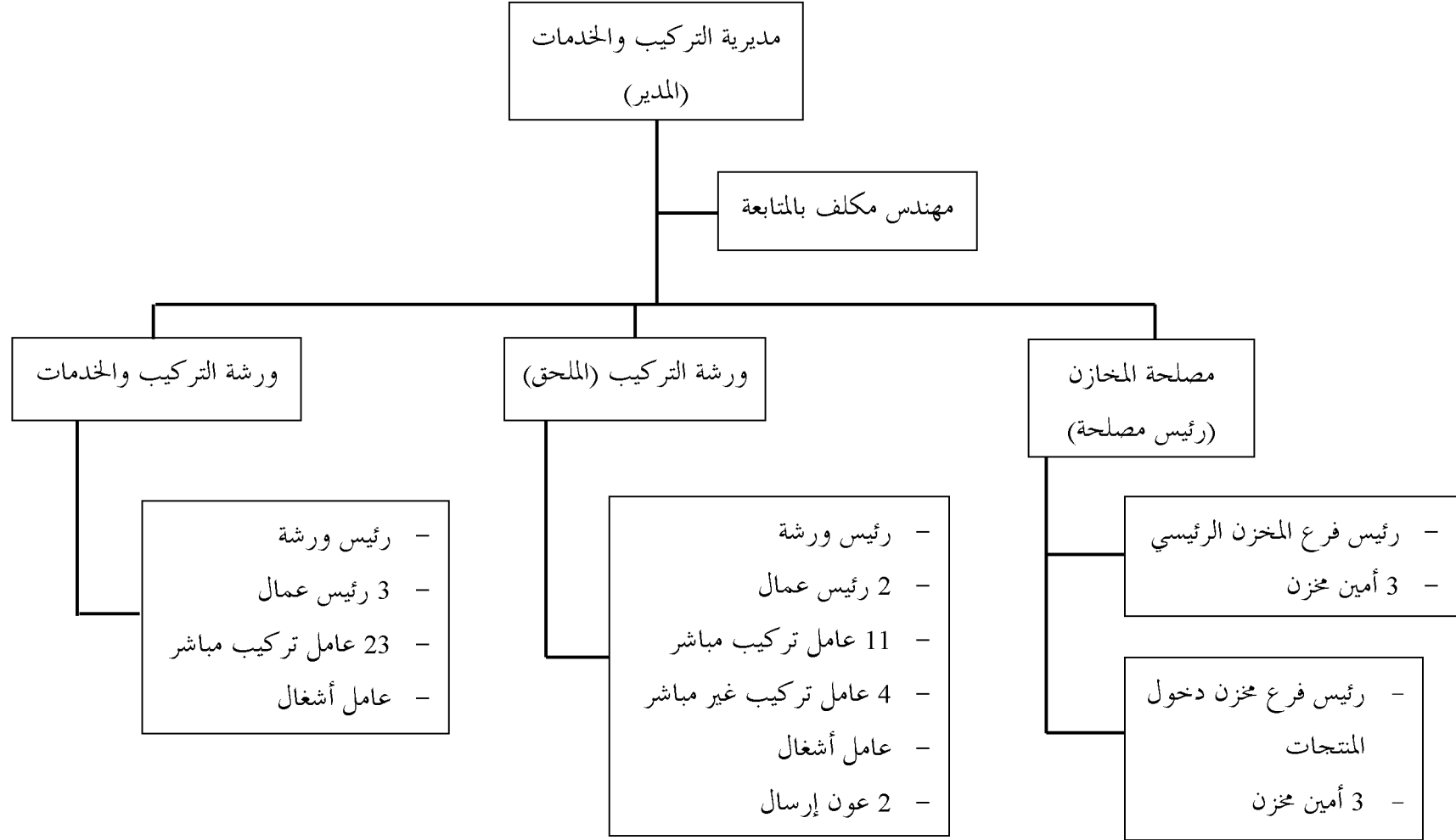
الملحق رقم 1: تنظيم مديرية الإدارة والمالية

المصدر: دائرة الإدارة العامة



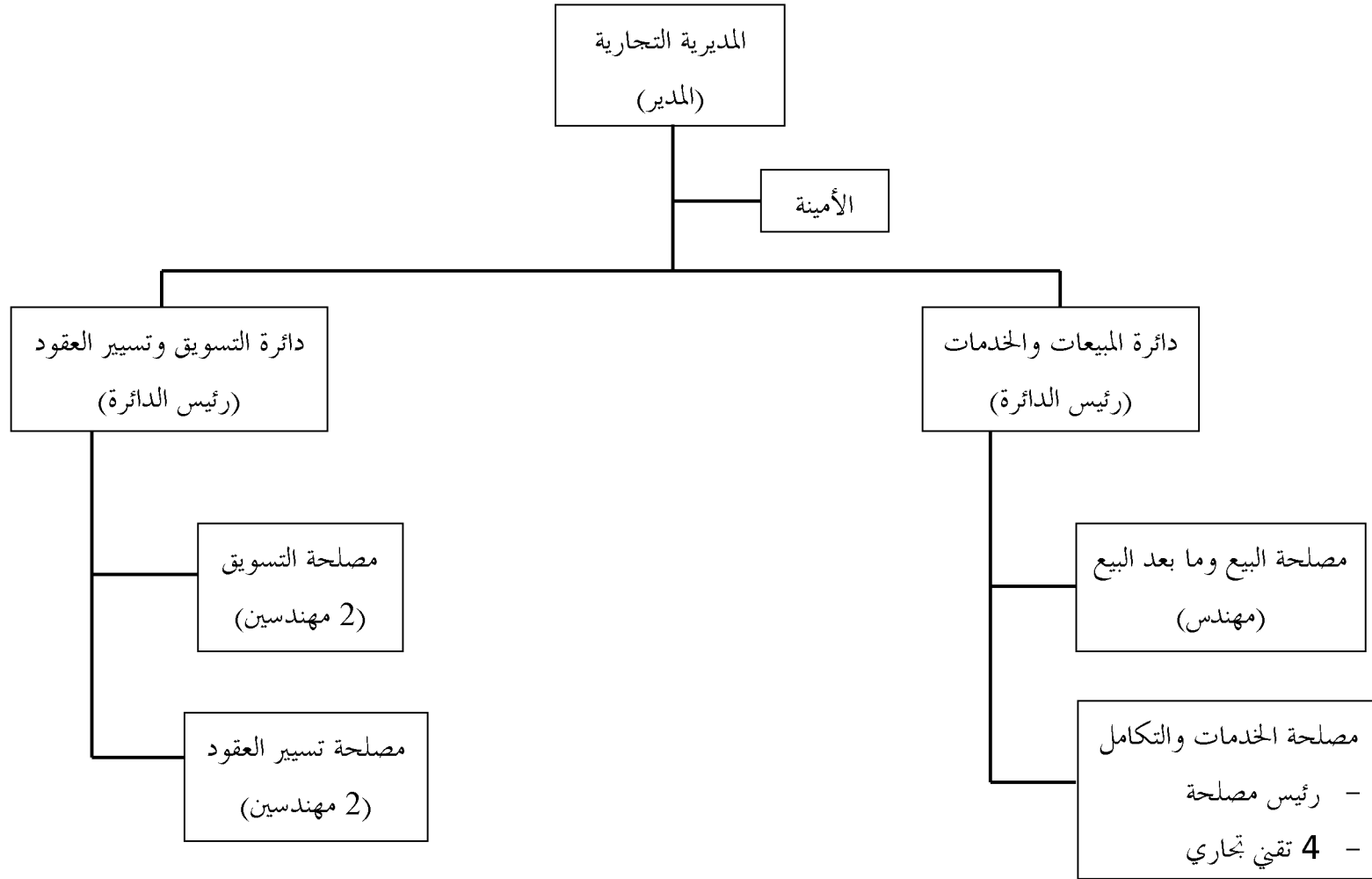
الملحق رقم 3: تنظيم مديرية التصنيع

المصدر: دائرة الإدارة العامة



الملحق رقم 4: تنظيم مديرية التركيب

المصدر: دائرة الإدارة العامة



الملحق رقم 2: تنظيم المديرية التجارية

المصدر: دائرة الإدارة العامة

## الملحق رقم(5)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مدرسة الدكتوراه

قسم العلوم الاقتصادية

## الإستبيان

سيدي الكريم، تحية طيبة وبعد،

يسر الباحث أن يضع بين أيديكم هذا الإستبيان، بهدف الحصول على آرائكم ومقترحاتكم لإستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني لمذكرة التخرج استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، والتي تحمل عنوان: التحليل الإستراتيجي للتكاليف لدعم الميزة التنافسية. لذا يرجو الباحث الإجابة على أسئلة الإستبيان، ومما لا شك فيه أن توخي الدقة في اختيار الإجابة المناسبة سيكون له أثر كبير في تحقيق أهداف هذه الدراسة، والوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية. وكما نؤكد لكم أن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها من قبلكم ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي لا غير لذا نرجو التكرم بملء الإستمارة بدقة و موضوعية. وأخيرا يرحب الباحث بأي إضافات أو مقترحات علمية والتي من الممكن تدوينها على الصفحات الخلفية للإستبيان.

شاكرين تعاونكم، وتقبلوا فائق التقدير والإحترام

الباحث

بلال زويوش

إشراف

د. فهيمة بديسي

أولا وضعية المنتج في السوق:

الغرض من هذا الجزء هو معرفة وتقييم وضعية منتج آلة التفريز ALEMO في السوق مقارنة بمنافسيه لذا نرجو منكم وضع علامة (X) أمام الجواب المناسب.

1- من بين المنتجات التالية، ما هو المنتج الذي تفضله مؤسستكم؟

آلة التفريز ALEMO       آلة التفريز DEI       آلة التفريز EMCO

2- ما هو العامل الرئيسي الذي يحكم قرار شراء منتج آلة التفريز؟

السعر       الجودة       توفر قطع الغيار

3- هل يمكن اعتبار السعر معيارا لتقييم جودة منتج آلة التفريز؟

نعم       لا

4- كيف تقيمون سعر كل منتج من المنتجات التالية؟

مرتفع	مقبول	منخفض	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	آلة التفريز ALEMO
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	آلة التفريز DEI
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	آلة التفريز EMCO

5- ما هو تقييمكم لنوعية منتج آلة التفريز ALEMO ؟

- جيدة جدا  
 - جيدة  
 - مقبولة  
 - رديئة  
 - رديئة جدا

6- ما هو تقييمكم لنوعية كل منتج من المنتجات التالية حسب المعايير المذكورة في الجدول التالي؟

– منتج آلة التفريز ALEMO

المعايير	جيدة جدا	جيدة	مقبولة	ردئية	ردئية جدا
السعر					
الصلابة					
طول العمر					
توفر قطع الغيار					
سهولة التحكم					
مقاومة التسرب					
الإقتصاد في الطاقة					

– منتج آلة التفريز DEI

المعايير	جيدة جدا	جيدة	مقبولة	ردئية	ردئية جدا
السعر					
الصلابة					
طول العمر					
توفر قطع الغيار					
سهولة التحكم					
مقاومة التسرب					
الإقتصاد في الطاقة					

– منتج آلة التفريز EMCO

المعايير	جيدة جدا	جيدة	مقبولة	ردئية	ردئية جدا
السعر					
الصلابة					
طول العمر					
توفر قطع الغيار					
سهولة التحكم					
مقاومة التسرب					
الإقتصاد في الطاقة					

ثانيا تطلعات العملاء وانتظاراتهم من المنتج:

غرض هذا الجزء هو معرفة آراء العملاء وانتظاراتهم من المنتج فيما يخص السعر الذي يقترحونه، والوظائف التي يولونها أهمية كبرى والتي يجب على المؤسسة تحسينها لتحقيق الرضا التام لعملائها.

1- ما هو السعر الذي تقترحونه لكل منتج من منتجات آلة التفريز ضمن المجالات المحددة التالية؟

- آلة التفريز ALEMO : [2 200 000 - 1 900 000] السعر المقترح هو: .....دج
- آلة التفريز DEI : [2 100 000 - 1 800 000] السعر المقترح هو: .....دج
- آلة التفريز EMCO : [2 000 000 - 1 700 000] السعر المقترح هو: .....دج

2- يمثل الجدول التالي وظائف الخدمة التي يقدمها منتج آلة التفريز ALEMO، فالرجاء ترتيب هذه الوظائف حسب الأهمية التي تولونها لكل وظيفة:

الرتبة													الوظائف
13	12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
													تعدد زوايا القطع (F1)
													تعدد إتجاهات القطع (F2)
													امتصاص الحرارة (F3)
													امتصاص الإهتزازات (F4)
													الدقة (F5)
													الصلابة (F6)
													سهولة التحكم (F7)
													مقاومة الصداً (F8)
													منع التسرب (F9)
													تنظيم تدفق السائل (F10)
													الأمان (F11)
													جمال الشكل (F12)
													حمل العلامة التجارية (F13)

## ملخص:

أصبحت أنظمة التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات اللازمة التي تتلاءم مع متطلبات بيئة الأعمال التنافسية، بسبب تركيزها على جوانب الأداء الداخلي للمؤسسة، وإهمال عوامل المنافسة الخارجية. و على هذا الأساس كان لا بد من تبني منهج جديد يأخذ بعين الاعتبار الجوانب الخارجية للمؤسسة، و التي أصبح لها تأثير كبير على الموقف التنافسي.

و يعتبر التحليل الإستراتيجي للتكاليف من المداخل الحديثة لإدارة التكلفة، حيث يمتد ليشمل الرؤية الخارجية للتكلفة، من خلال تحليل تكاليف المنافسة و مقارنتها بالموقف التكاليفي للمؤسسة بهدف تطوير الإستراتيجيات الأنسب لكسب مزايا تنافسية.

كما يعد بمثابة منهج متكامل يشمل عددا من الأدوات والأساليب التي تعمل في تكامل بهدف دعم الميزة التنافسية للمؤسسة. حيث تقوم هذه الأساليب على دراسة هيكل تكاليف المؤسسة، و تخطيط و رقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها دون المساس بجودة المنتجات، و كذلك استغلال الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمؤسسة مزايا تنافسية تحميها من خطر المنافسة المتزايدة.

## الكلمات المفتاحية:

التحليل الإستراتيجي للتكاليف، الميزة التنافسية، التكلفة المستهدفة، تحليل القيمة، سلاسل القيمة، مسببات التكلفة، الموقف التنافسي.

## **Abstract**

The current economic variables have led many enterprises to consider their cost systems in order to cope with the requirements of the actual economic environment. The traditional cost systems have become unable to provide the necessary information required in a competitive environment, because it focuses on the internal performance of the enterprise and neglect the external competitive factors. Based on this, it is necessary to adapt a new approach that takes into consideration external factors of the enterprise which have significant impacts on its competitive position.

The strategic costs analysis is a modern approach of costs management which extends to the analysis of external costs by analyzing the costs of competitors and comparing them to the actual costs of the enterprise, with the objective of developing appropriate strategies to gain competitive advantages.

The strategic costs analysis is also considered as an integrated approach including a number of tools and methods that help supporting the competitive advantage of the enterprise. These methods study the cost structure, planning and control costs while maintaining the products quality, as well as the efficient use of available resources to achieve the competitive advantages, and protect the enterprises from the risk of increased competition.

## **Key words**

Strategic costs analysis, competitive advantages, target cost, value analysis, value chains, determinant of cost, competitive position.

## **Résumé**

Les variations économiques actuelles encouragent de nombreuses entreprises à revoir leur système de calcul des coûts pour l'adapter aux exigences de l'environnement moderne. Les systèmes traditionnels de calcul des coûts, étant incapables de fournir les informations pertinentes qui répondent à la rude concurrence du monde des affaires à cause de leur focalisation sur les aspects de la performance interne et en négligeant les facteurs de la concurrence externe, poussent les entreprises à adopter de nouvelles approches qui prennent en compte les facteurs externes des entreprises qui ont un impact significatif sur sa position concurrentielle.

L'analyse stratégique des coûts est considérée comme une approche moderne de la gestion des coûts, elle adopte une vision externe de l'analyse des coûts par l'analyse des coûts de la concurrence et leur comparaison aux coûts de l'entreprise dans le but de développer des stratégies appropriées pour se procurer un avantage concurrentiel.

L'analyse stratégique des coûts est considérée comme étant une approche globale qui comprend un certain nombre d'outils et de méthodes dont l'utilisation permet d'atteindre l'objectif de l'avantage concurrentiel. Ces méthodes étudient la structure, la planification et le contrôle des coûts pour leur réduction, tout en améliorant ou du moins en conservant la qualité des produits, en assurant l'exploitation efficace des ressources disponibles pour atteindre l'avantage concurrentiel et de le protéger contre le risque de la concurrence accrue.

## **Mots clés**

Analyse stratégique des coûts, l'avantage concurrentiel, le coût cible, l'analyse de la valeur, les chaînes de valeur, les déterminants du coût, le positionnement compétitif.