

قسم علوم التسيير



جامعة محمد خيضر بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

## الموضوع

مساهمة إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية  
- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud -  
أوماش - بسكرة -

أطروحة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه العلوم في علوم التسيير  
تخصص: محاسبة

إشراف الأستاذ:	إعداد الطالب:
أ. د/ ميلود تومي	محمد نجيب دبابش
لجنة المناقشة	
رئيسا	♦ أ.د. محمد قريشي
مقررا	♦ أ.د. ميلود تومي
ممتحنا	♦ أ.د. فاطمة الزهراء طاهري
ممتحنا	♦ أ.د. فراح خالدي
ممتحنا	♦ أ.د. زوبير عياش
ممتحنا	♦ د. لعبيدي مهاوات

السنة الجامعية: 2024/2023.



قسم علوم التسيير



جامعة محمد خيضر بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

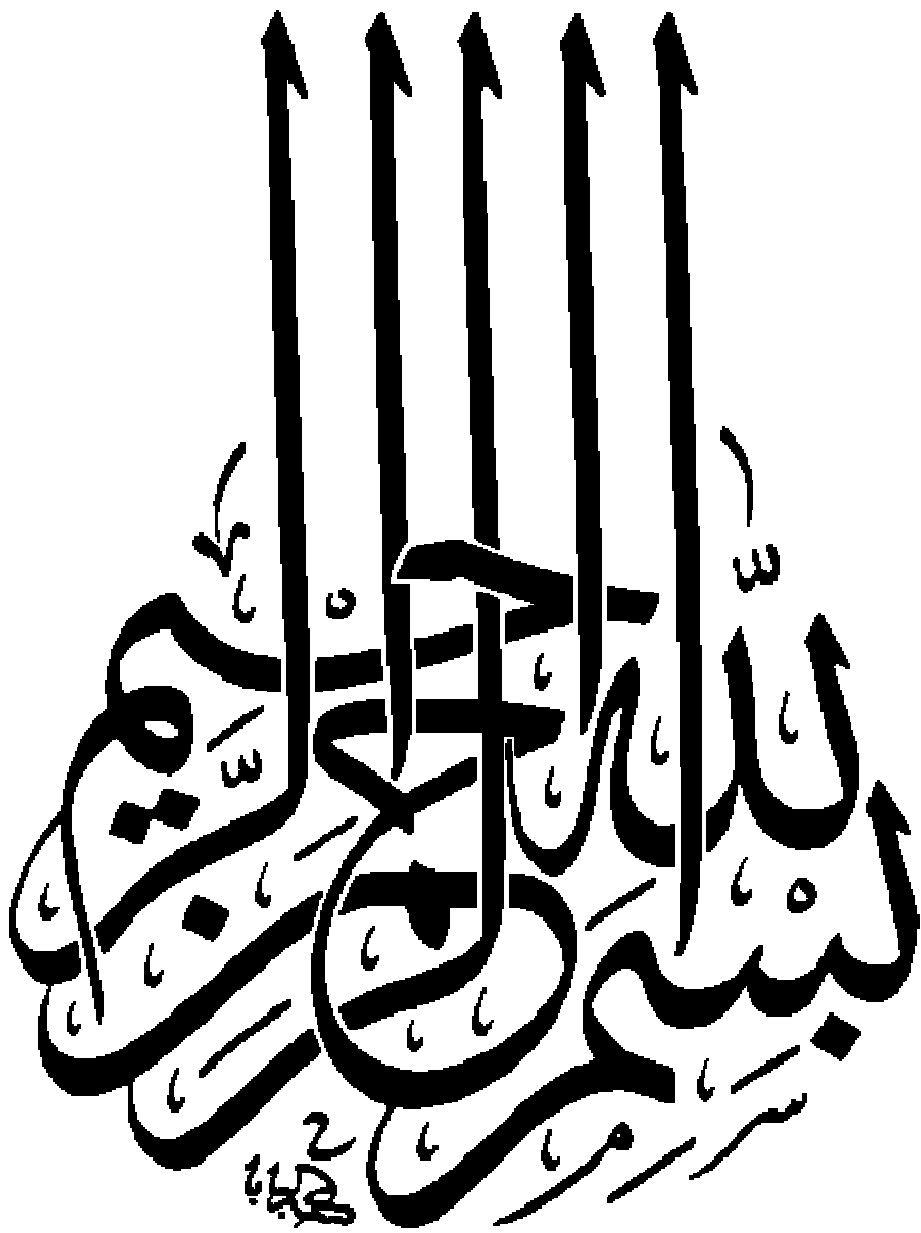
## الموضوع

مساهمة إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية  
- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud -  
أوماش - بسكرة -

أطروحة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه العلوم في علوم التسيير  
تخصص: محاسبة

إشراف الأستاذ:	إعداد الطالب:
أ. د/ ميلود تومي	محمد نجيب دبابش
لجنة المناقشة	
رئيسا	♦ أ.د. محمد قريشي
مقررا	♦ أ.د. ميلود تومي
ممتحنا	♦ أ.د. فاطمة الزهراء طاهري
ممتحنا	♦ أ.د. فراح خالدي
ممتحنا	♦ أ.د. زوبير عياش
ممتحنا	♦ د. لعبيدي مهاوات

السنة الجامعية: 2024/2023.



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿اللَّهُ نُورُ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضِ مَثَلُ نُورِهِ كَمِشْكَاةٍ فِيهَا مِصْبَاحٌ  
الْمِصْبَاحُ فِي زُجَاجَةٍ الزُّجَاجَةُ كَأَنَّهَا كَوْكَبٌ دُرِّيٌّ يُوقَدُ مِنْ شَجَرَةٍ  
مُبْرَكَةٍ زَيْتُونَةٍ لَا شَرْقِيَّةٍ وَلَا غَرْبِيَّةٍ يَكَادُ زَيْتُهَا يُضِيءُ وَلَوْ لَمْ  
تَمْسَسْهُ نَارٌ نُورٌ عَلَى نُورٍ يَهْدِي اللَّهُ لِنُورِهِ مَنْ يَشَاءُ وَيَضْرِبُ اللَّهُ  
الْأَمْثَلَ لِلنَّاسِ وَاللَّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ﴾

{ سورة النور، الآية 35 }



# الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
"قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"  
( صدق الله العظيم) التوبة:105

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ..ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا  
تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برويتك يا رب.  
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة ..إلى نبي الرحمة ونور العالمين .سيدنا " محمد" صلى الله عليه  
وسلم.

أهدي هذا العمل إلى والدي الكريمين حفظهما الله وعافاهما بإذنه، اللذين سهرتا وتعبتا على تعليمي وفي إتمام هذا  
العمل من قريب أو من بعيد... واللذان لم يريدوا سوى نجاحي..  
وإلى زوجتي التي صبرت معي وكان همها الأول والأخير نجاحي فقط..... كل الشكر والتقدير  
إلى ولدي عزيزي " يحيى عبد الصمد" حفظك الله ورعاك.....  
إلى حبيبتي بنيتي " ضحى إشراق" حفظك الله ورعاك....  
إلى إخواني وأخواتي.....  
إلى أصدقائي حيث كان حرصهم شديد على أن أتم هذا البحث  
إلى كل من عرفني من بعيد أو قريب.....

# شكر و عرفان

الحمد لله المنعم الوهاب الولي الحميد، والحمد لله بجميع محامده وكما ينبغي له من التحميد والحمد لله الذي أمر بشكره، ووعد من شكره بالمزيد، نحمده ونشهد أن لا إله إلا الله هو المبدئ المعيد، ونشهد أن محمدا عبده ورسوله الذي بعث بالقرآن المجيد، اللهم صل عليه وعلى آله وصحبه أئمة التوحيد. والحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، وما توفيقنا إلا بالله عليه توكلنا وعليه فليتوكل المتوكلون. فمن باب من لم يشكر الناس لم يشكر الله نود أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى:

- الأستاذ المشرف " ميلود تومي " امتنانا و عرفانا لنصحه وصبره وحرصه على إتمام هذا العمل، فلك مني كل الاحترام، الشكر والتقدير؛
- أعضاء لجنة المناقشة الموقرين كل باسمه؛
- الأساتذة: "جودي ليلي"، "بن بريكة زهرة"، "جودي حنان"، " خان أحلام"، "بن عبيد فريد"، "بوطي عز الدين"، "جوامع اسماعين"، "قطاف عقبة"، "شحتاني عبد العالي"، "بن رحمون سليم" على تقديمهم يد العون في إنجاز هذا البحث؛
- عمال مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة أخص بالذكر الأخت "نورة"؛
- عمال مديرية التجارية بولاية بسكرة: طارق بريك، عمار شافو، منير حفري،....
- كل من ساعد في إنجاز هذا البحث.



المُلخَص

## المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية إدارة التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة- والآثار الايجابية الناتجة عن تطبيق أساليبها. وللإجابة عن الإشكالية المعتمدة واختبار فرضياتها، اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وعلى أسلوب دراسة الحالة. وقد توصلنا إلى أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة- ومن خلال هيكلها التنظيمي لا تحتوي على قسم خاص بإدارة التكلفة حيث أن قياس وتحديد التكاليف تقوم به مصلحة المحاسبة العامة والمالية، هذه الأخيرة لا تقوم بتحليل ودراسة التكاليف وإنما فقط تعمل على تحديدها، وهذا سيؤثر سلبا على وضعها التنافسي؛ ومن خلال محاولتنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكاليف على أساس النشاط توصلنا إلى أن تطبيق هاذين الأسلوبين سيساهم في تحسين صورة المؤسسة في نظر زبائنها، من خلال توفير منتجات وفقا لاحتياجاتهم من ناحية الجودة، السعر والوقت. وبالتركيز على دراسة وتحليل سلسلة القيمة وتبني برنامج إدارة الجودة الشاملة سيتم تحقيق التفوق التنافسي والريادة في السوق.

**الكلمات المفتاحية:** إدارة التكلفة، أساليب إدارة التكلفة، ميزة تنافسية، ميزة التكلفة الأقل، ميزة الجودة، ميزة الوقت.

**ABSTRACT:**

The purpose of this study is to identify the importance of cost management into achieving competitive advantage of the Great Mills of the South -GMS- Biskra- Company, and the positive effects resulting from the application of its methods. It is based on the analytical descriptive methodology to describe and analyze the study variables so as to answer the study problematic and to verify its hypotheses, as well as on the case study tool. We concluded that the Great Mills Company of the South - Biskra - and through the organizational structure does not contain a special section for cost management, since the measurement and determination of costs are carried out by the Accounting and Finance Department, which will negatively affect its competitive position. By our attempting to apply the target cost method and activity based costing system, the Company's competitive advantage is obtained by improving the Company's image to customers by providing products according to their needs in terms of quality, price and time. Furthermore, by focusing on value chain analysis and adopt a Total Quality Management, it will achieve competitive excellence and leadership in the market.

**Keywords:** Cost Management, Cost Management Methods, Competitive Advantage, Least Cost Advantage, Quality Advantage, Time Advantage.

فهرس

المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
أ - ز	مقدمة
53-01	<b>الفصل الأول: مدخل إلى إدارة التكلفة</b>
02	تمهيد.
03	المبحث الأول: نشأة إدارة التكلفة
03	المطلب الأول: مفهوم التكاليف
04	المطلب الثاني: الأساليب التقليدية في حساب التكلفة
16	المطلب الثالث: من محاسبة التكاليف إلى إدارة التكلفة
18	المبحث الثاني : ماهية إدارة التكلفة
18	المطلب الأول: تعريف إدارة التكلفة
20	المطلب الثاني: أهمية وأهداف إدارة التكلفة
23	المطلب الثالث: متطلبات تطبيق إدارة التكلفة
24	المبحث الثالث: أساليب إدارة التكلفة
24	المطلب الأول: الأساليب القائمة على أساس النشاط
31	المطلب الثاني: أساليب التحسين المستمر
48	المطلب الثالث: أساليب التقييم
53	خلاصة الفصل
89-54	<b>الفصل الثاني: أسس الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية</b>
55	تمهيد
56	المبحث الأول: تنافسية المؤسسة
56	المطلب الأول: مفهوم التنافسية

58	المطلب الثاني: أسباب ظهور التنافسية وأهميتها
60	المطلب الثالث: مؤشرات التنافسية و أنواعها
65	<b>المبحث الثاني: ماهية الميزة التنافسية</b>
65	المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية
71	المطلب الثاني: مصادر الميزة التنافسية
78	المطلب الثالث: أبعاد الميزة التنافسية وأنواعها
82	<b>المبحث الثالث: تنمية وتطوير الميزة التنافسية</b>
82	المطلب الأول: شروط تحقيق ميزة تنافسية ومؤشرات قياسها
85	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الميزة التنافسية
87	المطلب الثالث: استدامة الميزة التنافسية
89	خلاصة الفصل
121-90	<b>الفصل الثالث: تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة باستخدام أساليب إدارة التكلفة</b>
91	تمهيد
92	<b>المبحث الأول: تحقيق ميزة تنافسية من خلال أساليب إدارة التكلفة القائمة على أساس النشاط</b>
92	المطلب الأول: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط
96	المطلب الثاني: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب الإدارة على أساس النشاط
99	المطلب الثالث: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب الموازنة على أساس النشاط
101	<b>المبحث الثاني: تحقيق ميزة تنافسية من خلال أساليب إدارة التكلفة القائمة على التحسين المستمر</b>
101	المطلب الأول: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد
104	المطلب الثاني: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة
108	المطلب الثالث: تحقيق ميزة تنافسية من خلال تحليل سلسلة القيمة
112	المطلب الرابع: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة
115	المطلب الخامس: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب معايير الأداء الأفضل
117	<b>المبحث الثالث: تحقيق ميزة تنافسية من خلال أساليب إدارة التكلفة القائمة على أساس التقييم</b>
117	المطلب الأول: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن
118	المطلب الثاني: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب لوحة القيادة
119	المطلب الثالث: دور القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة في تحقيق ميزة تنافسية

121	خلاصة الفصل
-122 177	الفصل الرابع: استخدام إدارة التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش - بسكرة -
123	تمهيد
124	المبحث الأول: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
124	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
130	المطلب الثاني: الجانب الإنتاجي والتسويقي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
135	المبحث الثاني: واقع إدارة التكلفة وتنافسية المؤسسة محل الدراسة
135	المطلب الأول: عملية القياس والرقابة على تكلفة الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة
142	المطلب الثاني: البيئة التنافسية للمؤسسة محل الدراسة
151	المبحث الثالث: تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة محل الدراسة باستخدام إدارة التكلفة
151	المطلب الأول: استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة للمنتج محل الدراسة
158	المطلب الثاني: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة
163	المطلب الثالث: دراسة هدف تخفيض التكلفة من خلال محاكاة وتحليل سلسلة القيمة وفق نموذج بورتر
167	المطلب الرابع: تصور لبرنامج إدارة الجودة الشاملة للمؤسسة محل الدراسة
171	خلاصة الفصل
172	الخاتمة
180	قائمة المراجع
196	الملاحق

# قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
66	تعريف الميزة التنافسية	01
72	المؤشرات العملية المصاحبة لممارسة الاستراتيجيات التنافسية الأساسية	02
83	مؤشرات قياس الميزة التنافسية	03
131	تشكيلة منتجات المؤسسة	04
140	تحديد الأعباء المتغيرة لشهر أكتوبر 2022	05
141	تحديد الأعباء الثابتة لشهر أكتوبر 2022	06
141	تكلفة الإنتاج وسعر تكلفة منتج سميد ممتاز 25كغ لشهر أكتوبر 2022	07
143	تحليل PESTEL	08
146	قطاع الطحن في ولاية بسكرة	09
148	نقاط القوة ونقاط الضعف الناتجة عن تحليل البيئة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة	10
150	رقم أعمال المؤسسة من السميد والفريضة لشهر سبتمبر وشهر أكتوبر 2022	11
152	تصنيف منتجات السميد والفريضة لأغراض التكلفة	12
153	التكاليف المباشرة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لشهر أكتوبر 2022	13
154	تكلفة مسبب تكلفة لكل مركز	14
155	تكلفة مسبب التكلفة لكل مركز تكلفة ولكل خط إنتاج (خط إنتاج السميد وخط إنتاج الفريضة)	15
156	تكلفة شراء المواد الأولية اللازمة للحصول على منتج سميد ممتاز 25كغ لشهر أكتوبر 2022	16
157	تكلفة إنتاج منتج سميد ممتاز 25كغ لشهر أكتوبر 2022	17
158	سعر تكلفة منتج سميد ممتاز 25كغ لشهر أكتوبر 2022	18



160	أسعار بيع قنطار واحد من المنتج المختار	19
161	السعر المستهدف للمنتج محل الدراسة	20
162	مقارنة تكلفة المنتج المختار وفق طريقة ABC بتكلفته المستهدفة	21
165	تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة	22

# قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مراحل الحصول على التكلفة النهائية وفق طريقة التكاليف الكلية	06
02	الفرق بين الإدارة على أساس النشاط وأسلوب تحديد التكلفة على أساس النشاط	28
03	النموذج العام لسلسلة القيمة و أنشطتها	32
04	الإطار العام للجودة	35
05	مدخل نظام الجذب لتدفق الإنتاج	40
06	بطاقة الأداء المتوازن للأعمال	48
07	نموذج قوى التنافسية لبورتر	64
08	نموذج الميزة التنافسية	67
09	الخطوات المعتمدة في بناء ميزة تنافسية وباتجاه خلق العوائد	70
10	دورة حياة الميزة التنافسية	76
11	دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط في تحقيق ميزة تنافسية	98
12	أسلوب التوقيت المحدد وتحقيق مزايا تنافسية	103
13	أهداف إدارة الجودة الشاملة	106
14	مخطط تدفقي لأنشطة سلسلة القيمة	108
15	توجيه الأنشطة لزيادة القيمة	110
16	آلية عمل أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق مزايا تنافسية	114
17	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-	126
18	مراحل إنتاج السميد والفريضة	133
19	المخطط الخاص بإنتاج السميد.	138
20	محاكاة سلسلة القيمة لخط إنتاج السميد الممتاز 25 كغ وفق نموذج بورتر	163
21	تصور لبرنامج إدارة الجودة الشاملة للمؤسسة محل الدراسة	169

مقدمة

في ظل بيئة أعمال تتسم بالتطور الكبير والسريع في جانب الابتكار والتكنولوجيا وتحرر التجارة وانفتاح الأسواق، فرض على المؤسسات البحث عن سبل وأساليب متطورة لدراسة وتحليل متطلبات بيئة الأعمال، حيث أصبح الهدف الأساسي لأي مؤسسة البقاء والنمو باعتبار أن المنافسة باتت تمثل أهم عناصر نظام الأعمال الذي يعتمد على الإبداع والابتكار والتطور التكنولوجي، أين سعت جل المؤسسات إلى بذل جهود مخططة واستغلال قدراتها التي تتمتع بها لتحقيق مزايا تنافسية تمكنها من التعامل مع السوق تضمن من خلالها التفوق على المنافسين وتعزيز قوتها ومكانتها في السوق، وذلك بتقديم منتجات مناسبة كما ونوعا وتوقيتا وتكلفة وهذا من خلال استخدام مواردها المتاحة بطريقة كفأه في ضوء أهدافها؛ ولتحقيق ميزة تنافسية في ظل تعقيدات المحيط التنافسي وجب عليها فهم واستيعاب وتقييم تكاليفها، وضرورة الحرص والاهتمام والإدراك لأهمية دراسة وتحليل التكاليف، ومحاولة تحديدها وتخفيضها قدر الإمكان واستغلال كامل مواردها المتاحة على أكمل وجه، ولتحقيق ذلك تبنت المؤسسات استراتيجيات متنوعة تمثلت في خفض التكاليف، الابتكار، النوعية، المرونة والتحسين المستمر وغيرها من عوامل النجاح تحت ما يسمى بإدارة التكلفة، وبما أن المنافسة لم تعد تقتصر على حرية دخول وخروج الأسواق وإنما المنافسة من أجل البقاء، أصبحت المؤسسات بالإضافة إلى سعيها إلى امتلاك مزايا تنافسية، تبحث عن سبل الحفاظ عليها، من خلال البحث عن المصادر التي تمكنها من استدامة مزايا التنافسية.

إن توجه الجزائر إلى اقتصاد السوق فرض عليها تحديات اقتصادية وتكنولوجية كبيرة أدت إلى زيادة الضغوط التنافسية، توجب على المؤسسة الجزائرية ضرورة البحث عن سبل تضمن لها مواجهة الظروف المحيطة بها واتخاذ قرارات مناسبة تحقق لها التمرکز الجيد في السوق والحفاظ على مكانة متفوقة بصورة دائمة مع البحث عن أسواق جديدة؛ واستجابة لظروف المنافسة والاحتياجات المتزايدة إلى معلومات ذات جودة عالية وفي الوقت والتكلفة المناسبين تمكن المسيرين من تحقيق الأسبقية على المنافسين من خلال التحكم الجيد في قياس وتحليل وإدارة التكاليف، والوقت والجودة مع دراسة وتحليل المنافسين ومعرفة توجهاتهم وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لهم، قدمت إدارة التكلفة المهتمة بتوفير المعلومات اللازمة لتغطية احتياجات المؤسسة؛ عدة طرق وأساليب تدفع إلى التحسين المستمر في أدائها، من خلال فهم العلاقة الموجودة بين المؤسسة والبيئة التي تنشط فيها، ومن بين تلك الطرق والأساليب: نظام التوقيت المنضبط، التكلفة المستهدفة، تحليل سلسلة القيمة، بطاقة الأداء المتوازن، أسلوب التكاليف على أساس النشاط، الإدارة على أساس النشاط، إدارة الجودة الشاملة ... وغيرها،

وانطلاقاً مما سبق تتجلى لنا إشكالية موضوع البحث التي نطرحها في السؤال التالي:

### كيف تساهم إدارة التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية؟

وبغرض معالجة هذه الإشكالية تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل تساعد إدارة التكلفة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل؟
- 2- هل تساعد إدارة التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية قائمة على أساس الجودة؟
- 3- هل تساعد إدارة التكلفة في تحقيق ميزة الوقت المناسب؟
- 4- هل تسعى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- إلى تحقيق الريادة في السوق الذي تنشط فيه؟
- 5- هل تعتمد المؤسسة محل الدراسة على الأساليب العلمية في قياس وتحديد تكاليفها وسعر التكلفة؟
- 6- هل يساعد تطبيق أساليب إدارة التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة في مجال تحقيق ميزة تنافسية لها؟

### فرضيات البحث:

من أجل الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات الفرعية نعتد الفرضيات التالية:

- 1- تساعد إدارة التكلفة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل؛
- 2- تساعد إدارة التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية قائمة على أساس الجودة؛
- 3- تساعد إدارة التكلفة في تحقيق ميزة الوقت المناسب؛
- 4- تسعى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- إلى تحقيق الريادة في السوق الذي تنشط فيه ؛
- 5- تعتمد المؤسسة محل الدراسة على الأساليب العلمية في قياس وتحديد تكاليفها وسعر التكلفة ؛
- 6- يساعد تطبيق أساليب إدارة التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة في مجال تحقيق ميزة تنافسية لها.

### أهمية الموضوع: تكمن أهمية الموضوع في:

- أهمية ترشيد وتخفيض التكاليف بالنسبة للمؤسسات بغية زيادة الربحية وتحقيق التفوق؛
- توضيح آليات التفوق والريادة من خلال تبني إدارة التكلفة؛
- أهمية ما تقدمه إدارة التكلفة من رؤية شاملة ودقيقة حول أداء المؤسسة وتكاليفها وغيرها مما يسمح للمؤسسة بأداء وظائفها على أكمل وجه؛
- يحفز المؤسسات نحو الاستثمار في قدراتها التنافسية؛

- يحفز المؤسسات نحو ضرورة الاستفادة من إدارة التكلفة في تدعيم القدرات التنافسية وتطويرها من خلال وضع إطار مفاهيمي يساعد على تحقيق مزايا تنافسية.

### أهداف البحث: يهدف البحث إلى:

- محاولة التعرف على مجالات تطبيق مدخل إدارة التكلفة في المؤسسة الاقتصادية؛
- محاولة تبيان الأساليب المختلفة لإدارة التكلفة وأهميتها في بناء مزايا تنافسية لضمان التفوق والريادة؛
- دراسة إمكانية تطبيق إدارة التكلفة كأداة لتحقيق المزايا التنافسية المنشودة مع المحافظة على استمراريته في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- معرفة تحديات تطبيق مدخل إدارة التكلفة والصعوبات التي تواجهها المؤسسة محل الدراسة؛
- التعرف على واقع إدارة التكلفة ومدى الاستعانة بأساليبها بالمؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش -بسكرة-.

### المنهج المتبع:

من أجل الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لمختلف عناصر ومتغيرات البحث اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على إدارة التكلفة واستخدامها لمساعدة المؤسسات الاقتصادية في بناء مزايا تنافسية وضمان استمراريته، حيث يمكن هذا المنهج من وصف وتحليل مختلف أساليب إدارة التكلفة وتحليلها وتوظيفها لتبيان كيفية مساهمتها في خلق مزايا تنافسية مع المحافظة على استمراريته، وأسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي من خلال جمع الملاحظات والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة وتطبيق التقنيات والأدوات المستعرضة نظريا مما يسمح بالتعمق في مختلف جوانب الموضوع.

### الدراسات السابقة:

➤ دراسة " راضية عطوي" 2017، بعنوان: " الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يتمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح"، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، حيث هدفت إلى إعطاء إطار مفاهيمي شامل يمكن من خلاله دراسة مختلف المفاهيم المتعلقة بالإدارة الاستراتيجية للتكلفة، ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها أن الأساليب الاستراتيجية لإدارة التكلفة ترتبط بشكل كبير بهيكل المؤسسة وأنه على الرغم من البساطة المفاهيمية التي تقوم عليها الإدارة الاستراتيجية للتكلفة إلا أن اعتمادها يطرح مشاكل تتعلق أساسا بنظام الإنتاج القائم.

• الملاحظ أن هذه الدراسة ركزت على فرص ومعوقات تطبيق أساليب إدارة التكلفة من خلال استبيان وزع على 17 مؤسسة جزائرية؛ أما دراستنا هذه سنحاول تطبيق مجموعة من تلك الأساليب من تكلفة مستهدفة، محاسبة التكاليف على أساس النشاط، إدارة الجودة الشاملة، على إحدى المؤسسات الجزائرية ألا وهي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة-.

➤ دراسة " أبو عبيدة سر الختم عمر الشيخ" 2015، بعنوان: " فاعلية إدارة التكلفة في صياغة استراتيجيات القطاع الصناعي بولاية الخرطوم"، رسالة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، وكانت من بين أهم النتائج المتوصل إليها:

1- تعتمد إدارة التكلفة على أدوات يمكن أن تطبق متكاملة أو بصورة فردية للوصول إلى أهداف عديدة، مع اختلاف في طريقة التنفيذ. وإدارة التكلفة بشكلها المعاصرة تحقق أهداف إستراتيجية للصناعة والإنتاج؛

2- دراسة خفض التكلفة قبل شراء خطوط الإنتاج وأثناء سير العملية الإنتاجية يشابه إلى حد كبير الأفكار التي تتادي بها التكلفة المستهدفة وهي من أساليب إدارة التكلفة التي يمكن تطبيقها بدعم إداري وفني عند دراسة شراء خطوط إنتاج جديدة يجب أن تتضمن الدراسة وفورات التكلفة وكيفية الحصول على فرص أكبر لخفض تكلفة الإنتاج بصورة مستمرة؛

3- أساليب وأدوات ومداخل إدارة التكلفة في بيئة الصناعة المعاصرة تساعد في التخطيط الجيد للإنتاج وتحديد المزيج الأمثل للمنتجات وتعتمد على كفاءة العمليات الإنتاجية وهذا كله يعتمد على تعاون وتنسيق بين إدارة الإنتاج والإدارة المالية إلا أن واقع الحال أثبت وجود تضارب وتعارض في المصالح بين الطرفين؛

4- يمكن تطبيق بعض أساليب ومداخل إدارة التكلفة متزامنة مع بعض لأن بعضها يرتبط بالعمل المحاسبي بشكل مباشر وبعضها يعتمد على العمل المتعلق بإدارة الإنتاج أكثر من غيره

• الملاحظ أن هذه الدراسة ركزت على إدارة التكلفة من ناحية صياغتها لاستراتيجيات الصناعة بولاية الخرطوم بالسودان، بينما دراستنا هذه ركزت على دور إدارة التكلفة واستخداماتها من قبل المؤسسات الجزائرية ( مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة -) في اكتساب مزايا تنافسية وتحقيق الريادة والتميز.

➤ دراسة " رانية غضاب" 2014، بعنوان: "استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسعير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud أوماش بسكرة، رسالة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسعير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها:



1- تتوفر لدى مؤسسة المطاحن الكبر للجنوب المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة أي أن جميع الدعائم المقترحة بنموذج الدراسة هي حقيقية وتمثل البنية التحتية لتطبيق الأنظمة المالية؛

2- يعد تحليل سلسلة القيمة مدخلا ناجعا لتخفيض تكاليف الأنشطة بالمؤسسة بالاستناد إلى القيمة المضافة للتعاقد الناتج بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة وهندسة القيمة.

3- يمثل تحليل سلاسل القيمة للمؤسسة عملية منظمة تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة، بالإضافة إلى استبعاد التكاليف غير الضرورية في كافة مراحل الإنتاج من خلال دراسة العلاقة بين العمليات -الأنشطة- التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية.

●الملاحظ أن هذه الدراسة ركزت على الأساليب القائمة على أساس الأنشطة لإدارة التكلفة بخلاف دراستنا التي حاولنا من خلالها دراسة جل أدوات إدارة التكلفة من الأدوات القائمة على أساس النشاط والأدوات القائمة على أساس التحسين المستمر وغيرها.

➤ دراسة "حيدر شاكر نوري و محمود حسن جمعة"، 2014، بعنوان: "تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية"، مقال في مجلة ديالي، العراق، العدد 63، 2014؛ تناولت هذه الدراسة المفاهيم الأساسية لإدارة التكلفة الإستراتيجية، وتطبيقات إدارة التكلفة وعملية اتخاذ القرار، كما تطرقت لأهم تقنيات إدارة التكلفة من نظم المحاسبة المستندة على النشاط والإدارة المستندة على النشاط ونظام تحديد التكلفة المستهدفة، وتحليل سلسلة القيمة، والمقارنة المرجعية ونظام الإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن وغيرها؛ توصلت الدراسة إلى مجموعة استنتاجات، مفادها أن استخدام تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية لا يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكلفة فقط، وإنما يمتد أثرها ليشتمل على تحقيق باقي عوامل النجاح الحرجة والمتمثلة بالجودة، ورضا الزبون، والإبداع والتعلم.

●الملاحظ أن الدراسة ركزت على استعراض تقنيات إدارة التكلفة والمفاهيم المتعلقة بها، في حين أن دراستنا هذه حاولت استخدام تلك المفاهيم في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ومحاولة معرفة الآثار الإيجابية جراء تطبيقها.

➤ دراسة "فؤاد أحمد محمد العفيري"، 2010، بعنوان: "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، ورقة بحث مقدمة للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت شعار: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين - 18،19 ماي 2010 - كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود؛ وكانت من بين أهم النتائج المتوصل إليها:

- 1- اتضح أن الجودة أقوى العوامل الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل إستراتيجيات المنافسة التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للزبائن؛
- 2- أمكن للمدخل المتكامل الجمع بين أدوات إدارة التكاليف ممثلة بالإنتاج الفوري والمرن لتحقيق جودة عالية والبحث عن الزبون وضمان تخفيض التكاليف وتحقيق عائد من خلال تكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي، إضافة إلى تكامل التكاليف المستهدفة وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء المتوازن والأداء المقارن للوصول إلى إستراتيجيتي إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضى عنها الزبون والبحث عنه مستقبلا.

● الملاحظ أن هذه الدراسة ركزت على تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية إقليمياً ودولياً، أما دراستنا ركزت على تطبيق مفاهيم أساليب إدارة التكلفة بناء مزايا تنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

➤ دراسة " Ibrahim Abd El Mageed Ali El Kelety " 2006، بعنوان: Towards a conceptual framework for strategic cost management – The concept, objectives, and instruments، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة كيمنتس للتكنولوجيا، ألمانيا، هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار مفاهيمي شامل لإدارة التكاليف الاستراتيجية من خلال استعراض كامل للمفاهيم والأهداف ومجالات التحليل والأدوات المتعلقة بمجال إدارة التكاليف، بغية سد الفجوة في دراسات ومفاهيم الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، حلت الدراسة آثار التغييرات في بيئة الأعمال (مثل التغييرات في الأسواق وزيادة التركيز على الزبون، والتغييرات في أساس المنافسة والتقدم في تقنيات التصنيع والمعلومات والأشكال الجديدة لتنظيم الإدارة) على أنظمة إدارة التكاليف، كما أظهرت ضرورة تكييف أنظمة إدارة التكاليف لتلبية احتياجات بيئة الأعمال، أين تمت مناقشة إدارة التكلفة الإستراتيجية من العديد من الجوانب؛ وهكذا قدمت الدراسة إطاراً مفاهيمياً شاملاً لإدارة التكاليف الاستراتيجية التي تغطي المفهوم، والأهداف، والمبادئ، ومجالات وأنشطة التحليل، والأشياء، والأدوات، وعوامل الدعم الرئيسية لإدارة التكاليف الاستراتيجية. وخلصت الدراسة إلى أن إدارة التكاليف الاستراتيجية هي فلسفة وموقف ومجموعة من التقنيات للمساهمة في تشكيل مستقبل المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك يجب ألا تقتصر إدارة التكلفة الاستراتيجية على اهتماماتها وأهدافها فقط على التكلفة، ولكن يجب أيضاً أن تراعي الإيرادات والإنتاجية والربح والقيمة.

•الملاحظ أن هذه الدراسة ركزت على ماهية إدارة التكلفة الاستراتيجية من مفاهيم وأهداف وخصائص وأساليب وغيرها، أما دراستنا جاءت لمحاولة توضيح وتطبيق تلك المفاهيم والأساليب ومعرفة كيفية مساهمتها في مساعدة المؤسسة في اكتساب مزايا تنافسية من شأنها أن تحقق لها الريادة والتفوق على المنافسين.

## هيكل البحث:

للإجابة عن الإشكالية المعتمدة، قسم البحث إلى جزأين، جزء مبني على المفاهيم والدراسات النظرية وجاء في ثلاث فصول باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وجزء تطبيقي يجسد الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش -بسكرة-.

حيث: تضمن الفصل الأول المعنون ب: "مدخل إلى إدارة التكلفة"، مفهوم ونشأة ودور إدارة التكلفة، ومجالها ومتطلبات تطبيقها، وأهم الأدوات المستخدمة من قبل إدارة التكلفة من التكلفة على أساس النشاط، الإدارة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، إدارة الجودة الشاملة، بطاقة الأداء المتوازن....

أما الفصل الثاني المعنون ب: "أسس الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية"، تطرقنا فيه إلى ماهية التنافسية وأسبابها وأهم خصائصها، ماهية الميزة التنافسية ومصادرها وأبعادها وأنواعها، ومن ثم التطرق إلى شروط تحقيق مزايا تنافسية والعوامل المؤثرة فيها وفي الأخير كيفية الحفاظ عليها واستدامتها.

الفصل الثالث المعنون ب: "تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة باستخدام أساليب إدارة التكلفة"، تعرضنا فيه إلى دور أساليب إدارة التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية كل على حدى ومجموعة.

أما الفصل الرابع الذي جاء بعنوان: " استخدام إدارة التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش -بسكرة- " تطرقنا فيه إلى التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، من نشأتها وهيكلها التنظيمي وأهميتها الاقتصادية، ثم تطرقنا إلى الجانب الإنتاج والتسويقي للمؤسسة، بعدها تناولنا واقع إدارة التكلفة والبيئة التنافسية بالمؤسسة محل الدراسة، وحاولنا من خلال المعطيات المتحصل عنها استخدام أسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط، والتكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة مع تصور لبرنامج إدارة الجودة الشاملة للمؤسسة محل الدراسة في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة محل الدراسة.

الخاتمة: وتضمنت اختبار الفرضيات ومجموع النتائج المتحصل عنها، والتي تجسد في مجملها إجابة مختصرة عن الإشكالية المعتمدة.

# الفصل الأول:

مدخل إلى إدارة التكلفة

## تمهيد:

تعمل كل المؤسسات على تحقيق أهدافها مع السعي إلى ضمان استمراريتها في السوق خاصة مع تعدد محيط المنافسة حيث لم تعد تقتصر على الدخول والخروج من الأسواق وإنما المنافسة من أجل البقاء والاستمرار، وبهذا فهي ملزمة بتطوير أساليب تسمح لها من دراسة وتحليل السوق الذي تنشط فيه، مع تقييم وتحسين أدائها وقدراتها التنافسية وتعزيزها، وبالتالي تستطيع المؤسسة انتاج إستراتيجيات تنافسية تحقق لها الريادة والتميز، وهذا ما توفره إدارة التكلفة التي تعنى بدراسة وتحليل كل من طاقات المؤسسة والعمل على تعزيزها وتطويرها، وكذلك دراسة وتحليل المنافسين والسوق الذي تنشط فيه المؤسسة.

فما هي التكلفة؟ وما المقصود بإدارة التكلفة؟ وما هي خصائصها وما هو مجالها؟ وما هي الأساليب التي تستعملها التي من شأنها مساعدة إدارة المؤسسة في أداء وظائفها؟  
هذا ما سنحاول الإجابة عنه في مضمون الفصل.

## المبحث الأول: نشأة إدارة التكلفة

تعمل أي مؤسسة على تتبع ومراقبة تكاليفها بغية التحكم في إدارتها، هذا مع ضرورة الحفاظ على شروط الجودة في السلع والخدمات وتقديم تسهيلات للزبائن وغيرها مما يتيح للمؤسسة من تحقيق مكانة مميزة في السوق الذي تنشط فيه.

### المطلب الأول: مفهوم التكاليف

تطور مفهوم التكلفة بتطور الدراسات، وتعرف التكلفة بصورة عامة على أنها: "قياس التضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل"<sup>1</sup> كما عرفت بأنها: "استنفاذ الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريًا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر والمستقبل"<sup>2</sup>

وتعرف أيضا بأنها: "مجموع الأعباء المتعلقة بوظيفة معينة، أو قسم معين من المؤسسة، أو موضوع معين، أو أداء خدمة معينة، أو مجموعة من المواضيع أو الخدمات"<sup>3</sup>

من خلال التعاريف السابقة يتوجب أولاً إظهار الفرق بين كل من التكلفة، المصروف، العبء، الأصل والخسارة، فكما ذكر سابقاً بأن التكلفة هي تضحية اختيارية بمراد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع اقتصادية في الحاضر والمستقبل، فإذا ما ترتب عن هذه التضحية منافع خلال نفس فترة استنفاذ التكلفة ( يقصد بالاستنفاذ هنا استخدام التكلفة في فترة تحملها بحيث لا يتوقع الحصول منها على إيراد أو عائد بعد ذلك) فهذه الأخيرة تتحول إلى مصروف يخص الفترة ويظهر في جدول حساب النتائج وفقاً لمبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات، أما إذا ترتب عن هذه التضحية منافع مستقبلية فإن التكلفة هنا تتحول إلى أصل يظهر في الميزانية ويساهم بذلك في تحديد المركز المالي للمؤسسة<sup>4</sup>؛ ويطلق اصطلاح العبء في المحاسبة المالية على كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> محمود علي الحياي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 09

<sup>2</sup> السيد عبد المقصود ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 59.

<sup>3</sup> Lochard J., La comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité, Ed d'Organisation, France, 1998, P 16.

<sup>4</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 37.

<sup>5</sup> هلال درحمون، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004، ص 31.

والتكلفة هي مجموع تلك الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج معين أو خدمة معينة قبل الوصول إلى المرحلة النهائية<sup>1</sup>، أما الخسارة فهي عدم الانتفاع الكلي أو الجزئي من المبالغ التي تم تحملها والتضحية بها<sup>2</sup>؛ فالتكلفة تكون خسارة في حالة ما إذا كانت منفعتها معدومة كلياً أو جزئياً، وهو المفهوم الحديث للتكلفة: "هي مقدار التضحية بالموارد"<sup>3</sup>، دون ذكر المنافع التي تنشأ من تلك التضحية وهذا على اعتبار أن الخسارة هي تكلفة في حالة عدم تحقق المنافع.

وتستعمل التكاليف في:<sup>4</sup>

- تحديد وتبرير أسعار السلع والخدمات؛
- توفير معطيات ومعلومات تساعد المؤسسة في عمليات اتخاذ القرار؛
- عمليات الرقابة بأبعادها الثلاث (القبلية، الآنية، والبعدية)؛
- مراقبة وتقييم السلع والخدمات.

### المطلب الثاني: الأساليب التقليدية في حساب التكلفة

1- **طريقة التكاليف الكلية:** تسمى أيضاً بطريقة "الأقسام المتجانسة" أو "مراكز التحليل"، تهدف هذه الطريقة إلى المساعدة على اتخاذ القرار والبحث عن طريقة للتقييم من خلال تصنيفها للتكاليف وتقسيمها حسب علاقتها بوحدة المنتج إلى مباشرة وغير مباشرة<sup>5</sup>؛ وسميت طريقة التكاليف الكلية بهذا الاسم لأنها تحمل وحدات الإنتاج بجميع الأعباء المباشرة (المواد والعمل) وغير المباشرة (الإضافية) سواء كانت متغيرة أو ثابتة، كما تحمل الكميات المباعة بتكاليف البيع المباشرة وغير المباشرة سواء كانت هذه التكاليف ثابتة أو متغيرة.<sup>6</sup>

أ- تعرف هذه الطريقة بأنها: "الطريقة التي تضع التكلفة متضمنة جميع الأعباء التي يمكن بلوغها من خلال

المعالجة التحليلية المناسبة: تخصيص، توزيع، تحميل"<sup>7</sup>

وتعتبر الطريقة المرجعية لمحاسبة التكاليف، نظراً لأنها:

- تستخدم لتقييم بعض بنود الأصول (المخزون، الأصول الثابتة المصنعة بواسطة المؤسسة لمصلحتها الخاصة)؛

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، ج1، الجزائر، 1999، ص 14.

<sup>2</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 19.

<sup>3</sup> محمود علي الحياي، قصي السامرائي، مرجع سابق، ص 09.

<sup>4</sup> Lazary, La comptabilité analytique, El Dar El Othmania, Algérie, 2007, PP 21-22.

<sup>5</sup> Toufik Saada. et autre, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3<sup>ème</sup> Ed, Vuibert, Belgique, 2005, P 16.

<sup>6</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص ص 324-325.

<sup>7</sup> Gerard Melyon., Comptabilité analytique, 2<sup>ème</sup> Ed , Bréal, France, 2001., P 24.

- تتكيف كليا مع المؤسسات الصناعية لأنها تستند على تقسيم أنشطة التحويل إلى مراحل تتخللها عمليات تخزين؛
  - يمكن استخدامها من طرف المؤسسات الخدمية لتقييم الدراسات والأعمال الجارية؛
  - يتم استعمالها في حالة العمل وفق الطلبات وكذلك في حالة المنافسة التامة؛
  - تستخدم لتبرير البيانات المحاسبية التي تخضع لتدقيق المراجع أو محافظ الحاسبات، وكذلك لمقارنة نتائج الأنشطة بين المؤسسات.
- وتقوم هذه الطريقة على الأسس التالية:<sup>1</sup>
- تتحمل الوحدات المنتجة جميع التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وبالتالي تحمّل بتكاليف الوظيفة الإنتاجية والإدارية والتسويقية والتمويلية؛
  - يتم تصنيف عناصر التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة؛
  - ضرورة تحديد مخزون أول فترة وآخر فترة من الإنتاج التام والإنتاج الجاري على أساس التكلفة الكلية؛
  - تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات من خلال مقابلة التكاليف الكلية بالإيرادات الكلية للكميات المباعة، ويكون الفرق إما ربحا عند زيادة الإيرادات عن التكاليف، وإما خسارة في حالة العكس؛
  - في ظروف التشغيل العادية يفترض أن تتساوى التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية الناتجة عن بيع المنتجات، حيث لا يجب أن تقل الإيرادات عن التكاليف.
- وتستخدم هذه الطريقة غالبا كمرجع لتحديد سعر البيع ويتم ذلك من خلال:<sup>2</sup>
- حساب التكاليف النهائية الكلية للمنتجات التي تشكل الأساس المرجعي؛
  - إضافة نسبة من المصاريف لتغطية الأعباء التي تحملتها المؤسسة، والتي لا تدمج ضمن التكلفة النهائية للمنتج مثل المصاريف الإدارية أو مصاريف البيع؛
  - إضافة هامش الربح المرتبط بمعدل الربح المستهدف من طرف المؤسسة على أساس التكلفة النهائية بإضافة نسبة من المصاريف لتحديد سعر البيع النهائي.

<sup>1</sup> عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 234.

<sup>2</sup> De Rongé Y., Comptabilité de gestion, 2<sup>ème</sup> Ed, de Boeck université, Belgique, 2008, P 107.

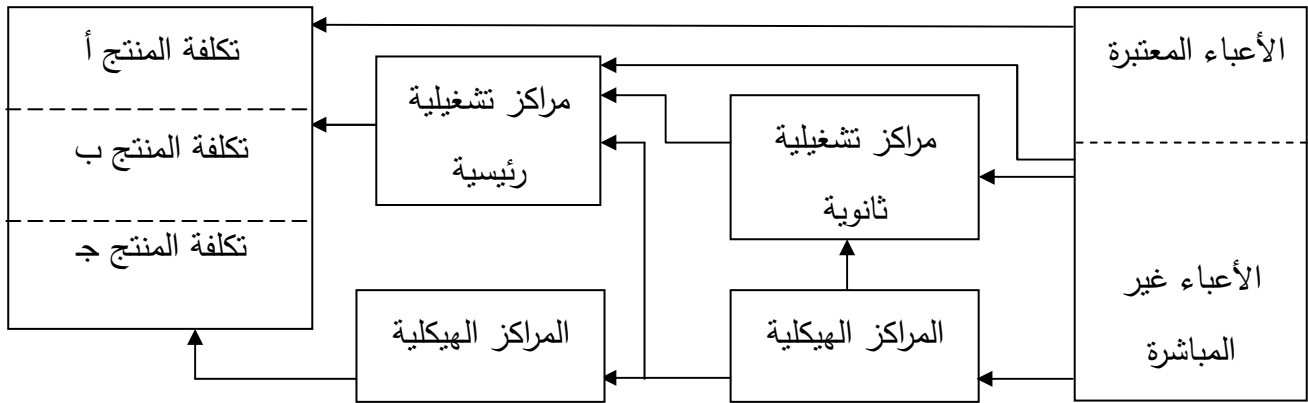


ب-خطوات إعداد طريقة التكاليف الكلية: يتم حسابها من خلال الخطوات التالية:

- 1- معالجة الأعباء المباشرة: الأعباء المباشرة هي أعباء خاصة بتكلفة وحيدة، وبالتالي فهي تحمل مباشرة على التكلفة بدون حساب وسيط، مثل المواد الأولية المستهلكة لإنتاج منتج معين، وأجور اليد العاملة المباشرة<sup>1</sup>.
- 2- معالجة الأعباء غير المباشرة: تعرف الأعباء غير المباشرة بأنها: "الأعباء التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكلفة، لأنها تتعلق بمجموعة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام، أو تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الإجمالي"

ويمكن إظهار مراحل طريقة التكاليف الكلية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مراحل الحصول على التكلفة وفق طريقة التكاليف الكلية



Source : Gervais M, Contrôle de gestion, Édition Economica, 7<sup>eme</sup>, France, 2000, P 60.

من خلال هذا الشكل فإنه للحصول على التكلفة، تخصص الأعباء المباشرة مباشرة على المنتج، بينما تخصص الأعباء غير المباشرة على ثلاث مراحل انطلاقاً من مراكز التشغيل الثانوية، مروراً بالمراكز الرئيسية والمراكز الهيكلية، وصولاً إلى المنتج.

ج- إيجابيات وعيوب طريقة التكاليف الكلية: تتمثل إيجابيات هذه الطريقة في:<sup>2</sup>

- 1- سهولة التطبيق؛
- 2- تقيس نسبة الأعباء غير المباشرة المحملة لكل قسم في حساب التكاليف وسعر التكلفة؛
- 3- عزل بعض التكاليف المحددة التي يجب معرفتها لسد احتياجات التسيير.

<sup>1</sup> Grandguillot B., Grandguillot F., Comptabilité analytique, 4<sup>eme</sup> Ed, Gualino éditeur, France, 2001, P 41.

<sup>2</sup> Sahraoui A., Comptabilité analytique, Ed Berti, Algérie, 2004, P 45.

ومن بين عيوب هذه الطريقة: نجد ما يلي:<sup>1</sup>

- 1- عدم قدرتها على تزويد الإدارة بالمعطيات اللازمة لاتخاذ القرارات والتخطيط ورسم السياسات؛
- 2- عدم قدرتها على معرفة ما هو مستغل وما هو غير مستغل من الطاقة المتاحة، مما يؤدي إلى ضياع الوقت مع عدم الاهتمام بالرقابة وضبط عمليات التشغيل والإنتاج؛
- 3- لا يمكن حساب التكاليف إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال؛
- 4- تعتبر هذه الطريقة طويلة عند تحميل وتوزيع الأعباء غير المباشرة؛
- 5- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط، باعتبار أن التكاليف الثابتة هي نفسها من شهر لآخر؛
- 6- تحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات لا يستند إلى أسس علمية مفهومة، وإنما يعتمد إلى حد ما على الاجتهاد ويتأثر بالتقدير الشخصي؛
- 7- تتضمن تكلفة المخزون جزء من التكاليف الثابتة، وبالتالي ينتقل جزء من تكاليف الفترة إلى فترة أخرى، وهذا يتناقض مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء.

## 2- طرق التكاليف الجزئية

وفقا لهذه الطرق فإن التكاليف هنا تصنف وتقسّم حسب علاقتها بوحدة المنتج إلى مباشرة وغير مباشرة، وحسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى متغيرة وثابتة، وتتمثل طرق التكاليف الجزئية في:

### 2-1- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: هنا يتم تقسيم التكاليف إلى متغيرة وثابتة وتحسب التكاليف

الثابتة على أساس حجم النشاط أو الإنتاج العادي، مما يجعل تكلفة الوحدة الثابتة لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج ومنه الحصول على سعر تكلفة عقلائي يقترب من الثبات، وتدمج طريقة التكاليف الكلية جميع أعباء الاستغلال لفترة معينة؛ وعادة ما تكون الأعباء المباشرة متغيرة وفقا لحجم الإنتاج أو المبيعات التي تخصص مباشرة على التكاليف وأسعار التكلفة، بينما تكون الأعباء غير المباشرة عادة ثابتة ومحملة كليا مهما كان مستوى نشاط المؤسسة، وبالتالي في حالة تغير مستويات النشاط فإن الأعباء الثابتة تبقى ثابتة ويكون سعر تكلفة المنتج أعلى بكثير، وهذا ما يجعل الكميات المباعة أقل؛ وكذلك

<sup>1</sup> للتوسع راجع: عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 235.

- ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2010، ص 121.  
- هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000،

يختلف سعر تكلفة نفس المنتج من فترة إلى أخرى حتى مع وجود نفس الخصائص التقنية والتجارية، ومع عدم وجود تقلب في تكاليف عوامل الإنتاج.

وتقترح هذه الطريقة:<sup>1</sup>

- تحديد أثر التغيرات في مستوى النشاط من فترة إلى أخرى على التكاليف وأسعار التكلفة؛
  - تحديد نسب النشاط التي تسمح بقياس الكفاءة مع استخدام المؤسسة لطاقتها الإنتاجية المتاحة؛
  - تحديد تكلفة الأنشطة الفرعية والنشاط الزائد للسماح للمدراء باتخاذ الإجراءات التصحيحية المتعلقة بمراكز المسؤولية في الوقت المناسب.
- أ- مبدأ طريقة التحميل العقلاني: تقوم بتقسيم التكاليف إلى متغيرة وثابتة، وتحسب التكاليف الثابتة وفق هذه الطريقة من خلال العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times (\text{حجم النشاط الحقيقي} \div \text{حجم النشاط العادي})$$

- وتسمى النسبة: (حجم النشاط الحقيقي ÷ حجم النشاط العادي)، بمعامل التحميل العقلاني.
- ويجب أن يكون كل من النشاط الحقيقي والعادي لهما نفس وحدة التقييم (ساعة العمل، كلغ مادة أولية، وحدات مباع، وحدات منتجة...)<sup>2</sup>.
- وهناك عدة أنواع من النشاط العادي:<sup>3</sup>
- الطاقة الإنتاجية: هي قدرة المؤسسة على الإنتاج معبرا عنها إما بالوحدات المنتجة إذا كانت تنتج منتج واحد، أو بعدد ساعات عمل الآلات (ساعات العمل المباشرة) في حالة وجود أكثر من منتج.
  - الطاقة القصوى (النظرية): نادرا ما تستخدم المؤسسات هذا النوع من الطاقة، وتمثل الكميات التي تستطيع المؤسسة إنتاجها عندما تستغل وقت العمل بنسبة 100 %، دون احتساب فترات الانتظار، أو العطل، أو أعمال الصيانة، أو التوقفات الأخرى...، وكذلك دون الأخذ بعين الاعتبار قابلية البيع وحجم السوق.
  - الطاقة الاعتيادية (العملية): تتحقق من خلال حساب الطاقة القصوى، مع الأخذ بالاعتبار كل التوقفات المسموح بها، والتي لا يمكن تجنبها، مثل تعطل الآلات وصيانتها، العطل...؛ ويتحدد حجم النشاط العادي ينتج ثلاث حالات من تحميل التكاليف الثابتة:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Gabsi R., Contrôle de gestion, Tom 1, Editions C.L.E, Tunis, 2002., P 122

<sup>2</sup> عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 211.

<sup>3</sup> محمد علي الحياي، قصي السمرائي، مرجع سابق، ص 156.

<sup>4</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 118.

- حالة حجم النشاط الفعلي = حجم النشاط العادي: وبالتالي تحمل التكاليف الثابتة كليا على سعر التكلفة.
  - حالة حجم النشاط الفعلي > حجم النشاط العادي: يعني أن طاقة المؤسسة لم تستعمل كلية، وفي هذه الحالة يحمل جزء من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة، والباقي يعتبر كتكلفة نقص النشاط (الفعالية).
  - حالة حجم النشاط الفعلي < حجم النشاط العادي: وهذا يعني أن المؤسسة فاقت طاقتها الإنتاجية العادية، والفرق بين الحقيقي والعادي يمثل ربح زيادة النشاط.
- وفي كل الحالات يبقى سعر التكلفة ثابتا دون أن يتأثر بتغير حجم النشاط.
- وتتبع طريقة التكاليف الثابتة للتحميل العقلاني نفس منهج طريقة الأقسام المتجانسة، ولكن بتقسيم أعمدة الأقسام إلى أعباء ثابتة وأخرى متغيرة حيث يتم:<sup>1</sup>
- إعداد جدول التوزيع الأولي لكل قسم، حيث يقسم هذا الأخير إلى عمود للأعباء الثابتة وآخر للأعباء المتغيرة؛
  - تخصيص مبلغ التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة لكل قسم للحصول على مجموع التوزيع الثانوي؛
  - تطبيق معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة لكل قسم للحصول على التكاليف الثابتة المحملة؛
  - إضافة التكاليف الثابتة المحملة والتكاليف المتغيرة لكل قسم للحصول على مصاريف الأقسام بعد تحميل الأعباء الثابتة؛
  - تقسيم مصاريف الأقسام على عدد وحدات العمل للحصول على تكلفة وحدة العمل؛
  - إعداد سعر التكلفة لكل منتج.
- ب- مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني: يحقق تطبيقها المزايا التالية:<sup>2</sup>
- تحميل الوحدة المنتجة بنصيبها من التكاليف الثابتة التي ساهمت في إنتاجها؛
  - ترحيل التكاليف الثابتة غير المستغلة إلى حسابات النتيجة، حيث لا تحمل على المنتجات، وهذا ما يجعل الإدارة تتخذ الإجراءات اللازمة لتشغيل الطاقة غير المستغلة؛
  - الثبات النسبي لتكلفة الوحدة حتى مع تغير مستويات النشاط؛
  - عدم تحميل وحدة النشاط بالتكلفة الثابتة غير المستغلة يؤدي إلى تخفيض أسعار البيع، وبالتالي تخفيف العبء على المستهلك.

<sup>1</sup>Ben Fadhel A., Comptabilité analytique, Centre de publication universitaire, Tunis, 2003., P P 86-87.

<sup>2</sup>راجع: - هاشم أحمد عطية، محمد محمود عيد ربه محمد، مرجع سابق، ص 250. - خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 362.

ومن بين عيوب هذه الطريقة نجد:<sup>1</sup>

- صعوبة تحديد حجم النشاط سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها؛
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، وخاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت والمتغير؛
- تقييم المخزونات النهائية (منتجات أو مشتريات) التي تظهر في الميزانية الختامية، حيث تكون تكاليفها أكبر من الحقيقة عند بلوغ حجم نشاط أكبر من العادي، والعكس عند عدم بلوغ المستوى العادي للنشاط يكون هناك تخزين للمصاريف العامة.

2-2- طريقة التكاليف المتغيرة: تقوم هذه الطريقة على أساس الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف

الثابتة، وتحمل فقط التكاليف المتغيرة في تكلفة المنتج؛ أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الدورة عند حساب النتيجة الصافية<sup>2</sup>.

أ- أنواع التكاليف المتغيرة: هناك نوعين لحساب التكلفة وفق هذه الطريقة، طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة.

أ-1- طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة: تقوم هذه الطريقة على أساس حساب الهامش على التكلفة المتغيرة من خلال الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المتغيرة وحساب النتيجة بتخفيض التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة.

وتتمثل خطوات إعداد هذه الطريقة في:<sup>3</sup>

• حساب رقم أعمال المؤسسة؛

• حصر وتحديد التكاليف إلى أعباء متغيرة وثابتة؛

• حساب الهامش على التكلفة المتغيرة ( رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة)

يعبر الهامش على التكلفة المتغيرة عن ما تبقى من رقم أعمال المؤسسة بعد الأخذ في الاعتبار مجموع

الأعباء المتغيرة، ويسمح كذلك بتغطية الأعباء الثابتة، وما إذا كانت كافية لتحقيق الربح.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 133.

<sup>2</sup> عبد الكريم بويقوب، مرجع سابق، ص 179.

<sup>3</sup> Gerard Melyon., Op.cit., PP 142-143.

• حساب النتيجة وذلك بالفرق بين الهامش على التكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة، ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

وتظهر النتيجة في ثلاث حالات:<sup>1</sup>

• الهامش على التكلفة المتغيرة أكبر من التكاليف الثابتة، وتكون النتيجة في هذه الحالة موجبة؛

• الهامش على التكلفة المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة، وتكون النتيجة في هذه الحالة سلبية؛

• الهامش على التكلفة المتغيرة يساوي التكاليف الثابتة، وتكون النتيجة في هذه الحالة مساوية للصفر.

أ-2- طريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة: هي طريقة لحساب التكاليف، وسيطية بين طريقة التكاليف المتغيرة

البسيطة وطريقة التكاليف الكلية، تحمّل للمنتجات:<sup>2</sup>

• مجموع الأعباء المتغيرة المباشرة؛

• مجموع الأعباء المتغيرة غير المباشرة؛

• مجموع الأعباء الثابتة المباشرة.

وتعرف هذه الطريقة بأنها: "طريقة محاسبية تتضمن إلى جانب الأعباء المتغيرة، الأعباء الثابتة الخاصة التي

يمكن أن تضاف بدون صعوبة، وتستبعد الأعباء الثابتة المشتركة لعدة منتجات أو أنشطة"<sup>3</sup>.

وتقوم كغيرها من طرق محاسبة التكاليف بتوفير ليس فقط المعلومات الإجمالية عن أداء المؤسسة، ولكن

أيضا معلومات أكثر دقة عن كل عناصر نشاطها.

ومما سبق يمكن القول أن هذه الطريقة تقوم على مبدئين:<sup>4</sup>

- تدمج الأعباء المباشرة العامة ضمن تكاليف المنتجات؛

- تستبعد الأعباء المشتركة.

ب-مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة: تتمثل مزايا هذه الطريقة في:<sup>5</sup>

- ثبات متوسط تكلفة الوحدة لفترات مختلفة، وبالتالي ثبات أسعار البيع، حيث تعتبر التكاليف المتغيرة عن

التكاليف الحقيقية للإنتاج، وتستبعد التكاليف الثابتة لأنها ترتبط بالطاقة والزمن وتحسب من النتيجة؛

- تسمح بإظهار الأرباح الحقيقية، وبالتالي تستبعد الأرباح غير الحقيقية التي كانت تنتج عن تقييم المخزون في

طريقة التكاليف الكلية؛

<sup>1</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 71.

<sup>2</sup> De Rangé Y., Contrôle de gestion, 2<sup>ème</sup> Ed, Pearson Education, France, 2008, P 220.

<sup>3</sup> Langlois L., et autres, Contrôle de gestion, éditions Berti, Algérie, 2008, P 155.

<sup>4</sup> Alazard S., Sépari S., Contrôle de gestion : Manuel & applications, 5<sup>ème</sup> Ed, Dunod, France., P 193.

<sup>5</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص 245-246.

- تسمح عملية تصنيف التكاليف إلى متغيرة وثابتة، بمساندة الإدارة في اتخاذ مختلف القرارات؛
- توفير البيانات اللازمة لتخطيط الأرباح، من خلال العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط والأرباح؛
- تسمح هذه الطريقة بتحقيق رقابة أدق من خلال استبعاد التكاليف التي لا تخضع لمسؤولية المشرفين والرؤساء، متمثلة في التكاليف الثابتة؛
- تبسط هذه الطريقة تقييم المنتجات، فئات الزبائن، خطوط الإنتاج والأقسام، دون تعقيدها بإدخال التكاليف الثابتة.

ويمكن تلخيص أهم عيوب هذه الطريقة في:<sup>1</sup>

- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة، حيث أن بعض التكاليف تكون ثابتة ضمن حدود إنتاج معينة ثم تبدأ بالتغير، ويعتبر هذا النوع تكاليف شبه ثابتة؛
- هناك تكاليف متغيرة ولكنها لا تتغير بنفس نسبة تغير حجم الإنتاج، وتسمى التكاليف شبه المتغيرة؛
- بما أن الوحدة المنتجة تحمّل بنصيبها من التكاليف المتغيرة فقط، فإن تكلفتها لا تعبر عن التكلفة الحقيقية؛ كما أن الوحدة المباعة تحل لها فقط التكاليف المتغيرة ولا تتحمل التكاليف الثابتة رغم أن هذه الأخيرة تسعى من خلالها المؤسسة إلى المحافظة على الطاقات والرقابة والإشراف والتوجيه والتخطيط.

### 2-3- طريقة التكاليف المباشرة: وفق هذه الطريقة يتم تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكاليف

المباشرة فقط، حيث تستبعد التكاليف غير المباشرة، باعتبار أن التكاليف المباشرة هي المنفقة على الوحدات المنتجة، كما تحمل بمصاريف البيع والتوزيع المباشرة.<sup>2</sup>

وتشير طريقة التكاليف المباشرة إلى تحديد أداء المنتج بالانطلاق من الهامش على التكلفة المباشرة، وتنفذ من

خلال أربعة مراحل:<sup>3</sup>

- حساب رقم أعمال الدورة؛
- حساب وتحديد الأعباء في التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة التي تعتبر غير غامضة والتكاليف الأخرى؛ هذه التكاليف تضم الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.
- حساب الهامش على التكلفة المباشرة
- حساب النتيجة التحليلية

<sup>1</sup> عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 248.  
<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 243.

<sup>3</sup> Gerard Melyon., Op.cit., P 172.

وتتميز هذه الطريقة بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

- سهولة تحديد تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة من خلال تحميلها بالتكاليف المباشرة فقط؛
  - تقييم مخزون آخر مدة من المنتجات التامة والجارية بالتكلفة المباشرة فقط؛
  - توزيع عناصر التكاليف المباشرة على الوحدات المنتجة بسهولة دون اللجوء إلى الأساليب التقديرية؛
  - ثبات التكلفة، حيث لا تتأثر بالتقلبات التي تطرأ على أحجام النشاط.
- وتتمثل عيوبها في:<sup>2</sup>

- إهمال بعض العناصر غير المباشرة يؤدي إلى عدم وجود تكلفة حقيقية فعلية؛
- تخفيض القيمة الحقيقية للمخزون، باعتبار أن التكلفة محسوبة فقط على أساس التكاليف المباشرة؛
- لا تسمح بالتخطيط السليم واتخاذ القرارات الصائبة، لأنها لا تقدم بيانات فعلية صحيحة للإدارة.

#### 2-4- طريقة التكاليف المعيارية

وتسمى أيضا بالتكاليف القياسية، وتعتبر أساس لفرض الرقابة الفعالة من خلال تحديد الانحرافات سواء كانت انحرافات ملائمة ( التكاليف الفعلية أكبر من المعيارية) أو انحرافات غير ملائمة ( التكاليف الفعلية أقل من المعيارية)، فهي تلك التكاليف المحددة مسبقا لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة المنتج ويقاس هذا التقدير على أساس فني علمي دقيق، إن هذه الطريقة لا تعتبر بديلة عن التكاليف الفعلية بل هي أداة تبيين مدى كفاءة وفاعلية الأداء الفعلي.<sup>3</sup>

وتسمح طريقة التكاليف المعيارية بمراقبة مختلف التكاليف وسعر التكلفة من خلال تحديد معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف<sup>4</sup>، ولا تقتصر أهميتها على وظيفة المراقبة فقط، بل تمتد لتشمل أيضا - بما توفره من معلومات موضوعية وملائمة وفي الوقت المناسب - ترشيد الإدارة في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات<sup>5</sup>.  
أ- مفهوم طريقة التكاليف المعيارية: ظهرت أول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية في العشرينات من القرن الماضي، وركزت في البداية على تسيير اليد العاملة، ثم شملت الأعباء الأخرى تدريجيا، كالمواد الأولية، الطاقة ومصاريف التصنيع الأخرى<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999، ص ص 95-96.

<sup>2</sup> عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 243.

<sup>3</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة-، ط2، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 215.

<sup>4</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 161.

<sup>5</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 5.

<sup>6</sup> هلال درحمون، مرجع سابق، ص 250.



وتعرف التكاليف المعيارية بأنها: "التكاليف المحددة مسبقا على أساس علمي وعملي في ظروف معينة، والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية"<sup>1</sup>.

وتهدف طريقة التكاليف المعيارية إلى:<sup>2</sup>

1- المساعدة في عملية التخطيط وإنشاء معايير في عمليات التصنيع، من خلال المساعدة في تقدير ما تحتاجه المستويات الإنتاجية وغيرها، والمعلومات التي تحتاجها الموازنات التخطيطية؛

2- المساعدة في فرض رقابة فعالة على نظم الإنتاج بالمؤسسة، وإنتاجية اليد العاملة، وغيرها، من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع الفعلية وتحديد الانحرافات سواء الملائمة أو غير الملائمة، مع البحث عن مسبباتها ومن ثم إخبار الإدارة بذلك؛

3- المساعدة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة (اتخاذ القرار) من خلال اكتشاف نقاط الضعف في استخدام التكاليف ومعالجة أسباب وجودها مع تحديد المسؤول عنها (سواء داخل المؤسسة أو خارجها) وبالتالي المساهمة في تخفيض التكاليف، كما تساعد في تعزيز نقاط القوة والعمل على تعزيزها؛

4- المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات؛

5- تساعد على تحفيز المؤسسة على استخدام مواردها المتاحة بشكل اقتصادي وكفاء.

ب- أنواع التكاليف المعيارية: تتمثل في:<sup>3</sup>

1- التكلفة المعيارية النظرية: حيث تمثل الحالة المثالية للنشاط، وتحدد على أساس أحسن استعمال لعوامل الإنتاج، ولا تتحقق إلا في حالات استثنائية.

2- التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية: رغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية، حيث تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكنها لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية المطلوبة، وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق، ولا تحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها.

3- التكلفة المعيارية التاريخية: تحدد على أساس تكاليف فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، ولكنها تحمل الضعف المسجل في الفترات السابقة، وبالتالي يجب أن تستعمل بحذر.

4- التكلفة المعيارية العادية: تحدد على أساس تكاليف دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية مع حسابها بالقيم الحالية، وكذلك الأخذ في الاعتبار التغيير الممكن حدوثها مستقبلا.

<sup>1</sup> عبد الكريم بويقوب، مرجع سابق، ص 227.

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 218.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 162-163.

- 5- التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي: هذا النوع تشترك فيه بعض الأنواع السابقة، ويحدد كمايلي:
- تحدد التكلفة المعيارية على أساس الظروف العادية للنشاط، أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج (معيارية عادية، معيارية نظرية)؛
- يحدد السعر المعياري حسب الأسعار المحددة أثناء تحضير هذه التكلفة المعيارية أو لأي فترة أخرى. ويعتبر هذا النوع حاليا الأكثر استعمالا في المؤسسات الصناعية الكبرى بسبب التغيرات السريعة والكبيرة للأسعار، ويمثل أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات أو القدرات.
- ج- تحديد الانحرافات وتحليلها: تسمح طريقة التكاليف المعيارية بتقييم أداء كل مؤسسة من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الحقيقية واستخراج الانحرافات وتحليلها، وتحديد الأسباب التي أدت إليها، والأطراف المسؤولة عنها.
- د- مزايا وعيوب طريقة التكاليف المعيارية: تتمثل مزايا طريقة التكاليف المعيارية في:<sup>1</sup>
- 1- تساعد المسؤولين على أداء مهامه الرقابية؛
  - 2- التقييم السريع للإنتاج وخصوصا عند وضع المواصفات؛
  - 3- تساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة من خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المحددة مسبقا؛
  - 4- تمثل آلية لمراقبة التسيير بالمؤسسة؛
  - 5- التسيير اللامركزي حيث تستخدم التكاليف المحددة مسبقا مقاييس وأهداف لتحقيقه؛
  - 6- إمكانية الحث على تقليص التكاليف ورفع المردودية من خلال دفع جميع أعضاء المؤسسة إلى تنسيق جهودها وتوحيدها لتحقيق ذلك؛
  - 7- تساعد هذه الطريقة المسؤولين على الإدارة بالاستثناء من خلال توجيه الاهتمام نحو الأمور الاستثنائية والتي تتعلق بالانحرافات الهامة؛
  - 8- التكاليف المعيارية تعتبر أساس لتحديد الأسعار.

<sup>1</sup> هلال درحمن، مرجع سابق، ص ص 247-248.

أما بالنسبة للعيوب فنتمثل في:<sup>1</sup>

- 1- إعداد التكاليف المعيارية قد يؤدي إلى تسيير معياري جامد ويهمل التطورات الداخلية والخارجية؛
- 2- تحليل الفروقات بين التكاليف المحددة سلفا والتكاليف الحقيقية يمكن أن يكون أيضا عبارة عن تقديرات.

### المطلب الثالث: من محاسبة التكاليف إلى إدارة التكلفة

أطلق على محاسبة التكاليف عدة مصطلحات وهذا نظرا للتطورات الحاصلة في مجال الأعمال وكذا نظرا لتوجهات الباحثين في هذا المجال، حيث نجد مصطلح " المحاسبة الصناعية" في بداية ظهور الصناعة، وكذلك مصطلح " محاسبة تحليلية للاستغلال" عند توسع استخدامها في قطاع الخدمات؛ "محاسبة التسيير" باعتبارها أداة لمراقبة التسيير تساعد على توفير المعلومات لتقييم الأداء والرقابة واتخاذ القرار، وغيرها؛<sup>2</sup> ومصطلح "محاسبة التكاليف" يستخدم في الأبحاث الإنجلوسكسونية، ومصطلح " المحاسبة التحليلية" يستخدم في الأبحاث الفرنكوفونية.

والمحاسبة عن التكاليف لم تظهر إلا بعد ظهور الثورة الصناعية ورغم التطور الكبير الذي عرفته المحاسبة المالية بالانتقال إلى نظام القيد المزدوج الذي ظهر في إيطاليا على يد الراهب " لوكا باسولي" سنة 1494م؛<sup>3</sup> حيث أنه في بداية الأمر كان النشاط الاقتصادي متمثل في المؤسسات الفردية البسيطة التي كان يديرها ويعمل فيها ملاكها، وكانت الحاجة هنا للتكاليف مقتصرة على قياس تكلفة الإنتاج لتحديد الأسعار وتكلفة المخزون، وكانت المحاسبة المالية هنا كافية للقيام بهذه المهمة أين اقتصر النشاط على بعض العمليات البسيطة ك شراء السلع وإعادة بيعها، ومع ظهور الثورة الصناعية وازدياد حجم المشروعات وانفصال الملكية عن التسيير، لم تعد المحاسبة المالية كافية وقادرة على قياس التكاليف وتلبية احتياجات الإدارة ووظائفها، فظهرت محاسبة التكاليف لسد العجز في المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية خاصة في الجوانب التي تتعلق بتفاصيل المرحلة الإنتاجية؛<sup>4</sup> حيث تم تعريفها على أنها: " تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها المديرون قرارات متعلقة بنشاط المؤسسة"؛<sup>5</sup> وبعد الحرب العالمية الثانية ومع التطورات التي طرأت على الصناعة ومع اشتداد المنافسة ظهر تحديات أخرى جديدة للمؤسسة تتمثل في

<sup>1</sup>Doriath B., et autres, **comptabilité et gestion des organisations**, Ed Dunod, 2<sup>eme</sup> ed, France, 2003, P 286.

<sup>2</sup> هنري بوكان، محاسبة التسيير، ترجمة أحمد شقرون، دار الأفق للنشر، الجزائر، 2003، ص 3.

<sup>3</sup> Olivero B, **Comptabilité en Italie, encyclopédie de comptabilité – contrôle de gestion et audit-**, Edition Economica, France, 2000, p 334.

<sup>4</sup> السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 24.

<sup>5</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 8.

ضرورة العمل على قيادة التكاليف وضرورة إدارتها كأداة لضمان البقاء والاستمرارية، وفي الوقت الحاضر ونظرا للتغيرات التي حدثت في بيئة التصنيع الحديثة وازدياد حدة المنافسة وارتفاع مستوياتها ألزمت المؤسسات بضرورة تبني استراتيجيات تدعم القدرات التنافسية وتقوي مراكزها التنافسية، ونتيجة للتطور في الفكر المحاسبي ظهر مدخل جديد يسمى بـ: " إدارة التكلفة" حيث يركز على التكلفة وكيفية إدارتها مع إمكانية تخفيضها للحدود الدنيا<sup>1</sup>؛ وعليه فإن مصطلح إدارة التكلفة يطلق على القرارات التي يتخذها المدراء من أجل توفير حاجيات الزبائن بالتكلفة والجودة والوقت المناسبين، من خلال العمل على تخفيض التكاليف ورقابتها، وكذلك ضبط الجودة ورقابتها خلال فترات مالية متتالية نظرا لأهميتها وكذلك عرض المنتجات وطرحها في الأسواق في الوقت المناسب مع تقديم خدمات ما بعد البيع للزبائن؛ فهي تقوم على أساس تحليل العمليات والأنشطة للوصول إلى التكلفة الإستراتيجية التنافسية، من أجل تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة والعمل على تحسينها وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على التخلص من تكاليفها وعليه فإدارة التكلفة تسعى للتحسين المستمر من خلال تقديم قيمة أكبر للزبون وبتكلفة أقل وفي الوقت المناسب، وبالتالي أصبح مصطلح الإستراتيجية مستخدم من قبل المحاسبين والفائمين على إدارة التكلفة<sup>2</sup>؛

من هنا يمكن إبراز أهم دواعي نشوء إدارة التكلفة في:

- 1- المنافسة القوية واتساع نطاق الأعمال؛
- 2- تطور بيئة التصنيع؛
- 3- اهتمام المؤسسات بالجوانب الاجتماعية والثقافية والبيئية للمحيط الذي تنشط فيه؛
- 4- ظهور الإدارة الإستراتيجية؛
- 5- الاهتمام أكثر برضا الزبائن من قبل المؤسسات؛
- 6- سعي المؤسسات إلى تقديم منتجات متميزة عن منافسيها؛
- 7- اهتمام المؤسسات على المقاييس غير المالية إلى جانب المقاييس المالية عند قياس وتقييم الأداء؛
- 8- اهتمام المؤسسات بالمحاسبة عن تكاليف الجودة ومحاولة ترشيدها والإفصاح عنها.

<sup>1</sup> صالح إبراهيم يونس الشعياني، هشام عمر حمودي عبد الحديدي، استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى، مجلة تنمية الراقدين، العدد 97، المجلد 32، جامعة الموصل، العراق، 2010، ص 71.

<sup>2</sup> فؤاد أحمد محمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت شعار: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن 21، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي 2010، ص 15.

<sup>3</sup> معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 21، جامعة تكريت، العراق، 2011، ص 179.

ومما سبق فإن إدارة التكلفة ترتكز على:

- 1- تحليل كل العمليات والأنشطة والمقاييس كالجودة ورضا الزبون؛
  - 2- العمل على حساب تكاليف الاستراتيجيات التنافسية المنتهجة من قبل المؤسسة؛
  - 3- قياس مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها الإستراتيجية وكذلك التشغيلية؛
  - 4- استعمال التحليل الاستراتيجي لتحقيق رؤية متكاملة للمؤسسة والتركيز على السياسات الداخلية من وجهة نظر إستراتيجية وبالتالي دعم واستدامة الميزة التنافسية للمؤسسة.
- وحسب " Kaplan " فإن إدارة التكلفة مرت بعدة مراحل تطورت من خلالها استجابة للظروف المحيطة والتغيرات البيئية، ولخص هذه المراحل في: <sup>1</sup>
- المرحلة الأولى: وهي المرحلة التي كانت أنظمة إدارة التكلفة تعنى بتسجيل جميع المعاملات بهدف إعداد التقارير المتعلقة باحتساب تكاليف الإنتاج؛
- المرحلة الثانية: في هذه المرحلة أصبح التركيز على المساهمة في تقديم المعلومات المفيدة في إعداد التقارير المالية الخارجية؛
- المرحلة الثالثة: في هذه المرحلة تطورت نظم إدارة التكلفة فأخذت بالبيانات التشغيلية لتقدمها بشكل معلومات أكثر ملائمة وثقة لصنع القرار؛
- المرحلة الرابعة: وهنا أصبحت معلومات إدارة التكلفة الاستراتيجية جزء رئيس ومتكامل من نظم المعلومات الاستراتيجية والنظام الإداري ككل.

### المبحث الثاني: ماهية إدارة التكلفة

إن التطور اليومي الحاصل في المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة تطلب منها زيادة كفاءتها وفعاليتها من أجل ضمان بقائها وتميزها عن منافسيها، ولتحقيق ذلك كان لا بد من توفير معلومات مناسبة تعطي رؤية شاملة ومحددة عن نشاطها وأعمالها وهذا ما توفره إدارة التكلفة.

#### المطلب الأول: تعريف إدارة التكلفة

كثيرا ما نجد التداخل في المصطلحات وخاصة المحاسبية والتي من بينها مصطلح " إدارة التكلفة " خاصة لكونه يشمل " محاسبة التكاليف " و"محاسبة التسيير " والتي هي بدورها عرضة لإساءة التفسير والتداخل في المفاهيم،

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة - ط2، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 360.

فهناك من يعتبر هذه المصطلحات كمتبادلات وهناك من يستعملها للدلالة على أشياء مختلفة؛ وعلى العموم فإن إدارة التكلفة تبنى على كل من محاسبة التكاليف ومحاسبة التسيير وتفترض معرفة كلا منهما، ومع ذلك فإن إدارة التكاليف ليست مجرد محاسبة للتكاليف أي مجال المحاسبة الذي يهتم بتسجيل، قياس وعرض المعلومات المتعلقة بتكلفة الأشياء بل هي أشمل من ذلك، كما أنها لا تعني كذلك محاسبة التسيير التي تهتم بالكيفية التي ينبغي أن تُستعمل بها المعلومات المتعلقة بالتكاليف وباقي المعلومات المالية وغير المالية في التخطيط، الرقابة، التحسين المستمر واتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

فإدارة التكلفة هي: "جميع العمليات التي يتم من خلالها مراقبة سلوك التكاليف والتحكم فيها على مدار حياة المنتج بطريقة ناجعة للوصول بالتكلفة إلى أدنى حد، مع الأخذ بعين الاعتبار تحليل وتقييم سلسلة القيمة بهدف تقديم منتجات بمواصفات وخصائص تلبي احتياجات الزبائن"<sup>2</sup>

وتعرف بأنها: " الأساليب والأنشطة التي يمارسها المديرون والمتعلقة بقرارات التخطيط والسيطرة في الأمدين القريب والبعيد، والتي تعمل على زيادة القيمة للزبائن وتخفيض كلف المنتجات والخدمات"<sup>3</sup>

وإدارة التكلفة: " توفر المعلومات للمستخدمين الداخليين وبشكل أكثر تحديداً تقوم بتحديد، تجميع، قياس وتصنيف المعلومات المفيدة ومن ثم التقرير عنها للمديرين وهذا لمساعدتهم في تحديد تكاليف الإنتاج، التخطيط، التحسين المستمر واتخاذ القرار، حيث أن لديها تركيز أوسع بكثير من تلك الموجودة في أنظمة حساب التكاليف التقليدية على اعتبار أن الأمر لا يتعلق فقط بمقدار التكاليف ولكن أيضاً بالعوامل المسببة لها، مثل : دورة حياة المنتج، الجودة وإنتاجية العمل، وبالتالي تتطلب إدارة التكلفة فهماً عميقاً لهيكل تكاليف المؤسسة بحيث يجب على المديرون تحديد المعلومات الخاصة بتكاليف الأنشطة والعمليات على المدى الطويل والقصير بالإضافة إلى دراسة أسباب هذه التكاليف بعناية"<sup>4</sup> أي تشمل: "كافة الأنشطة المتعلقة بالتخطيط ورقابة التكاليف بغية استخدام الموارد اقتصادياً مع الاهتمام برغبات الزبائن من خلال تقديم سلع وخدمات يعتبرها ذات قيمة وتستحق ما يدفع مقابلها"<sup>5</sup>.

وتعرف كذلك بأنها: " منهج متكامل يشمل عدد من الأدوات والأساليب التي تعمل بتناغم وتكامل بهدف دعم الميزة التنافسية، ويوفر المعلومات اللازمة للإدارة سواء أكانت هذه المعلومات مالية أو غير مالية"<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسن الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016-2017، ص 72.

<sup>2</sup> Stefan suering, maria goldbach, cost management in supply chains, physica-verlag, new york,2002,p03.

<sup>3</sup> حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية، مجلة ديالي، العراق، العدد 63، ، 2014، ص 286.

<sup>4</sup> Don R.Hansen, Maryanne M.Mowen, Cost Management – accounting and control- Thomson south-western, USA, fifth edition, 2006, p4.

<sup>5</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 359.

<sup>6</sup> حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 115.

من التعارف السابقة يستنتج أن لإدارة التكلفة الخصائص التالية:

- 1- تقدم معلومات شاملة حول التكاليف وتحليلها؛
- 2- تأثيرها يكون على المدى القصير والطويل معا؛
- 3- يمارسها كل من المديرين والتنفيذيين بصفة متكاملة؛
- 4- العمل على خلق قيمة للزبون؛
- 5- تحقق التميز للمؤسسة عن منافسيها من خلال التحسين المستمر وتوفير ما يحتاجه الزبون من ناحية الجودة والوقت والتكلفة.

وعليه ومما سبق يمكن لنا استنتاج تعريف إدارة التكلفة كما يلي: هي مجموعة من الأدوات والإجراءات المتكاملة مع بعضها البعض تستخدمها إدارة المؤسسة في التخطيط القصير وطويل الأجل، بغية توفير رؤية شاملة حول التكاليف وتحليلها وهذا لتحقيق التميز المستديم عن المنافسين من خلال خلق قيمة للزبائن.

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف إدارة التكلفة

#### أولاً: أهمية إدارة التكلفة:

تكمن أهمية إدارة التكلفة للمؤسسة في أنها أكثر من مجرد وسيلة للقياس والتقارير عن تكاليف المنتجات والخدمات بل هي فلسفة، ومبدأ وتقنيات إذ تتضح أهمية إدارة التكلفة بأنها:<sup>1</sup>

1- فلسفة: إدارة التكلفة فلسفة للتحسين المستمر لأنها بمثابة تطوير لفكرة البحث المستمر عن الطرق التي تساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات الملائمة من ناحية تخفيض التكلفة والتي تسهم في تحديد أسعار للمنتجات والتي تحقق منفعة ورضا للشركة والزبون؛

2- مبدأ: إن إدارة التكلفة موقف مسبق ومبادر من أن التكلفة الكلية للمنتجات والخدمات ما هي إلا نتيجة لقرارات إدارية، وبعبارة أخرى أن التكلفة لا تحدث بذاتها، ولذلك فإن دور إدارة التكلفة ببساطة لا يقتصر فقط على تسجيل وتحليل عناصر التكلفة، بل أنه أصبح شريكاً نشطاً في القرارات الإدارية من أجل تحسين وتطوير المنتجات والخدمات وتخفيض التكلفة؛

3- تقنيات: إن إدارة التكلفة تعني تصميم طرق وأساليب يعتمد عليها لاستخدامها في دعم قرارات إدارة المشروع عموماً.

<sup>1</sup> صالح إبراهيم يونس الشعباني، هشام عمر حمودي عبد الحديدي، مرجع سابق، ص 72.

وعليه ومما سبق فإن أهمية إدارة التكلفة تكمن في تخفيض التكاليف من ناحية مع الارتقاء بالجودة من ناحية أخرى، وكذلك تكمن في دعم المؤسسة في اتخاذا لقرارات المهمة من ناحية أخرى؛ فهي تساعد مختلف وظائف المؤسسة حيث أنها تتضمن كل ما يحتاجه المديرون من معلومات مالية وغير المالية لإيصال المؤسسة إلى نجاح تنافسي من خلال:<sup>1</sup>

- 1- تساعد في جعل المؤسسة ناجحة ومنافسة أكثر وهذا بتوفر معلومات مسيري أين يتم ودمجها بمعلومات أخرى عن إستراتيجية المؤسسة والبيئة التنافسية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية؛
- 2- تساعد الإدارة الاستراتيجية في دعم وسلامة القرارات الاستراتيجية المتعلقة باختيار المنتجات، طرق التصنيع، تقنيات وقنوات الاتصال، تقييم ربحية الزبائن وغيرها؛
- 3- تساعد في دعم القرارات المتعلقة باستبدال التجهيزات، إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية وغيرها، جدولة الإنتاج والتسعير وغيرها؛
- 4- تساعد وظيفة الرقابة بالمؤسسة من خلال توفير أسس عادلة وفعالة لتحديد العمليات الكفأه ومكافأة وتشجيع المسير والعمال الأكثر فعالية؛
- 5- توفر محاسبة دقيقة للمخزونات والأصول الأخرى امتثالاً لمتطلبات القوائم المالية لأجل إعداد هذه الأخيرة.

#### ثانياً: أهداف إدارة التكلفة:

تهدف إدارة التكلفة إلى تعظيم الأرباح في الوقت الحالي والمستقبلي، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال بناء نظام لإدارة التكلفة قادر على تحقيق هدفين رئيسيين هما:<sup>2</sup>

**الهدف الأول منافسة عالمية :** المنافسة هي مكون أساسي من مكونات النظام التسويقي، تتعلق بالمؤسسات التي تنتج نفس السلعة أو السلعة الشبيهة لها ويؤثر ذلك في درجة المنافسة على قدرة المؤسسة وفرصتها في اختيار: (السوق المستهدفة ، الوسطاء، الموردين، المزيج التسويقي ومزيج المنتج)، وعرفت بأنها المحرك الأول لاقتصاد السوق، والديناميكية التي يمكن من خلالها تحقيق أقصى ربح في ظل أقصى حرية، حتى تحافظ المؤسسة على قدرتها التنافسية وتعزيزها في ظل متغيرات تفرضها البيئة التنافسية بين المؤسسات أين يجب مراعاة مقومات القدرة التنافسية التي أهمها ما يلي:

- 1- الالتزام بالمواصفات الدولية للجودة : وتعني الالتزام بمستوى ثابت من الجودة وليس التقلبات في نوعية الإنتاج؛

<sup>1</sup> راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص 75، 76.

<sup>2</sup> محمد باكر عباس أحمد، نظم المعلومات التكاليفية ودورها في إدارة التكلفة – دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية ولاية الخرطوم، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص 37.



2- التطور التكنولوجي : ويعني في وقتنا الحاضر الوصول إلى آخر مستوى بدءا من الإنتاج إلى التغليف والتعليب والتخزين والحفظ والنقل؛

3- تطور المهارات :وتعني القدرة على التأهيل والتدريب المستمر لضمان تطور المهارات الصناعية والإنتاجية إضافة إلى مهارات الإدارة في ظل التطور التكنولوجي المستمر؛

4- نظم التعليم والتدريب : يجب أن تكون نظم التعليم متوافقة مع احتياجات سوق العمل و حسب الطلب المستقبلي على العمل و التوجيهات التكنولوجية المستقبلية؛

5-دراسة الأسواق الخارجية : يجب البحث عن خيارات أكثر تطورا وتوازنا في الأسواق الخارجية من خلال توفير كافة المعلومات عن اتجاهات الطلب، ونوعية المخاطر التجارية وغير التجارية التي يمكن التعرض لها داخل هذه الأسواق.

6-تقنية المعلومات : التحسينات الهائلة في تقنية الاتصال (الانترنت) فهي قوة فاعلة في نمو الإنتاجية في أي بلد يمتلك القاعدة الصناعية باعتبارها الوسيلة الأكثر دقة وسرعة في عصرنا الحالي.

**الهدف الثاني: التحسين المستمر** :حيث أن الهدف الأساسي لبرامج التحسين المستمر داخل المؤسسة هو عملية تخفيض التكاليف، وهي عملية تعنى بتصمم المنتجات أو تقديم الخدمات التي تتواكب مع رغبات المستهلك كما تعنى أيضا باستمرار الأبحاث على المنتجات و الخدمات المقدمة والأنشطة المرتبطة بها، وذلك لبيان مدى الضعف والقوة في الأنشطة التشغيلية والعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تساعد في الأداء وتؤدي إلى زيادة التكاليف، وعليه توجب ما يلي:

أ- **التحسين المستمر للأنشطة المضيفة للقيمة**: هي الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من

وجهة نظر المستهلك، وهذه الخصائص يقدرها المستهلك، ويكون مستعد لأن يدفع ثمن لها، معنى أنها "مضيفة للقيمة " أنه لا يمكن إلغاء هذه الأنشطة بدون أن يؤدي ذلك إلى تقليل الكمية أو الجودة التي يحتاجها المستهلك أو المؤسسة وكذلك التقليل المستمر للأنشطة؛

ب- **غير المضيفة للقيمة**: ويقصد بها الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك لكن ذلك

لا يعنى أنها أنشطة غير ضرورية .فمثلاً التدريب "يعتبر نشاط غير مضيف للقيمة لكن ذلك لا يعنى أنه غير ضروري لأنه بدون تدريب لن تتمكن المؤسسة من إنتاج منتج بجودة عالية بشكل مستمر بالتالي فإن التدريب نشاط غير مضيف للقيمة لكنه ضروري.

### المطلب الثالث: متطلبات تطبيق إدارة التكلفة

يتطلب تطبيق إدارة التكلفة ما يلي:<sup>1</sup>

1-التزام من الإدارة العليا: لا يمكن تطبيق أي نظام بنجاح بدون مساندة حقيقية من الإدارة العليا لأن التزام الإدارة هو شرط أساسي لنجاح وتطبيق أي خطة إستراتيجية فأن تدخل الإدارة العليا يتطلب:

أ -التحسين المستمر : يتطلب تكون فريق عمل من الوظائف المختلفة يقوم باقتراح وتطبيق التغييرات المطلوبة؛  
ب - التوجه نحو المستهلك: حيث أن خدمة الزبائن لا تعني فقط تحقيق احتياجاتهم الحالية، لكن تعني أيضا التنبؤ باحتياجاتهم المستقبلية. حيث يتم تقسيم الزبائن إلى فئات ثم تحديد الفئة المستهدفة ثم تحديد السياسات التسويقية المناسبة لهم، والجدير بالذكر ليس المقصود بالزبائن المستهلكين خارج المؤسسة ولكن أيضا داخلها؛  
ت - التخطيط الاستراتيجي: يشتمل على العديد من الاعتبارات أهمها : توفير الموارد اللازمة، وإعداد الخطة التنافسية للمؤسسة وأقسامها ومنتجاتها، وكذلك إعداد الموازنات الرأسمالية، متطلبات وأهداف نظام إدارة التكلفة وأساليب وطرق تحقيق الأهداف الرئيسية.

2-تدخل وإشراك العاملين من جميع المستويات: يقصد به استخدام إبداع الموظفين وخلق روح الفريق بينهم لحل المشاكل التي تواجه عمليات المؤسسة وأهم متطلبات المشاركة الفاعلة هي:

أ -تفويض الأفراد و المجموعات : أي تفويض الفريق عن جزء معين من المنتج ويكون مسئول مسئولية كاملة عن مراقبة الجودة والإنتاج والصيانة وتحليل التكلفة ؛

ب - قياس الأداء : يشتمل على مقاييس مالية وغير مالية ؛

ج -تقييم الأداء : يعتمد على وضع معايير لتقييم الأداء مثل : اقل تكلفة يمكن تحملها باستخدام الآلات المتاحة حاليا وكذلك تكلفة المنافسين مقابل تكلفة المؤسسة؛

د - نظام المكافآت : ربط نظام المكافآت بمعايير قياس الأداء ؛

هـ - التعليم والتدريب للعمال.

3-إنشاء نظام التحسين الذاتي المستمر لكي يساهم في تحسين الأنشطة المضيئة للقيمة وتقليل الأنشطة غير المضيئة للقيمة.

<sup>1</sup> محمد باكر عباس أحمد، مرجع سابق، ص ص 38-39.

## المبحث الثالث: أساليب إدارة التكلفة

تعمل إدارة التكلفة على تحليل وقياس وتخفيض التكاليف بغية توفير المعلومات اللازمة التي من شأنها أن تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات، تقييم الأداء واكتساب مزايا تنافسية من شأنها أن تعطي للمؤسسة مكانة مرموقة في السوق، ولتحقيق ما سبق تعتمد إدارة التكلفة على مجموعة من الأساليب منها القائم على أساس الأنشطة ومنها القائم على أساس التحسين المستمر وغيرها.

### المطلب الأول: الأساليب القائمة على أساس النشاط

**أولاً: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:** تلبية لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة وما تستدعيه من ضرورة إجراء تعديلات جوهرية في الأنظمة الإدارية والمحاسبية ظهر نظام التكلفة على أساس الأنشطة \*<sup>1</sup> ABC كأسلوب لتحسين وتطوير قيم التكلفة في نظم تحديد تكاليف الأوامر، كما يمكن اعتباره أسلوب جديد لتوزيع التكاليف التي تساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال الأنشطة داخل المؤسسة؛<sup>2</sup> وما تفرضه من متطلبات بما يساهم في الارتقاء بإدارة التكلفة إلى المستوى الذي ينبغي إن تقوم به في ظل تلك التطورات والتقنيات الإنتاجية المتزايدة. فقد عرف أسلوب ABC بأنه: " طريقة تسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي تقوم هذه الطريقة على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح"<sup>3</sup>.  
بذلك يتضح أن أسلوب ABC يقوم على أساس التركيز على الأنشطة باعتبار النشاط هو حدث أو مهمة لها غرض معين، حيث يتم تجميع تكاليف الأنشطة على شكل مجتمعات تسمى مجتمعات التكاليف، وذلك عن طريق موجّهات الكلف بحيث يكون هناك موجّهة تكلفة لكل نشاط ومن ثم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وفقاً لمسببات التكلفة بالاعتماد على معيار السبب / الأثر الذي يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من العدالة في تخصيص التكاليف وأكبر قدر من الدقة في التخصيص فيمكن القول إن أسلوب ABC يقوم على أساس أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة وفي ظل ظروف التحسين المستمر بهدف تخفيض التكاليف فإن هذا يتطلب تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة وتنميتها وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة

<sup>1</sup> \*ABC : Activity Based Costing.

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 97.

<sup>3</sup> أحمد هاشم عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 21.

والعمل على التخلص منها، الأمر الذي يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض التكاليف نتيجة رفع مستوى كفاءة الأداء لتلك الأنشطة التي تضيف قيمة.<sup>1</sup>

فالأنشطة التي تضيف قيمة هي تلك الأنشطة التي يكون المستهلك مستعداً للدفع مقابلها وأن هذا النشاط إذا ما ألغي فإنه سوف يخفض الخدمة المقدمة من المنتج على المدى البعيد أو القصير، أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة فهي الأنشطة التي بالإمكان استبعادها وتقليل تكاليفها دون تخفيض الخدمات التي تقدمها المنتجات للمستهلك ويكون المستهلك غير مستعداً للدفع مقابل عنها.

وتتمثل الأسس التي يركز عليها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في:

أ- الأنشطة: وهي مجموعة من المهام التي تهدف إلى إضافة قيمة لهدف التكلفة، حيث يعتبر هذا الأسلوب

المؤسسة بأنها مجموعة أنشطة، ويستند على استخدام مفهومها كأساس لحساب التكلفة، هذه الفكرة هي نقطة

الاختلاف بينه وبين أنظمة التكاليف التقليدية التي تفترض أن أهداف التكلفة هي التي تستهلك الموارد؛<sup>2</sup>

ب- الموارد: تعرف الموارد بكونها: "عصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة حيث يمثل أساس حدوث التكلفة والتي تحمل على الأنشطة والمنتجات"<sup>3</sup>؛

ت- مسببات التكلفة: هي العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط؛

ث- مراكز التكلفة: وهي أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف؛ هذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد أو بمجموعة متجانسة من الأنشطة.<sup>4</sup>

وتتمثل خطوات إجراء وتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في:<sup>5</sup>

1- تحديد أغراض التكلفة (المنتجات)؛

2- تحديد التكاليف المباشرة للمنتجات؛

3- اختيار أسس التخصيص المستخدمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات "تحديد الأنشطة"؛

4- تحديد الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة "مسببات التكلفة"؛

<sup>1</sup> رانية غضاب، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -GMSud أو ماش بسكرة، رسالة دكتوراه غير منشورة الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2013-2014، ص ص 12-31.

<sup>2</sup> ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، سلسلة الدراسات الإنسانية، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، 2007، ص 680.

<sup>3</sup> محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 273.

<sup>4</sup> سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، سلسلة الدراسات الإنسانية، العدد الأول، المجلد الخامس عشر، فلسطين، 2007، ص 222.

<sup>5</sup> مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، محاسبة التكاليف -مدخل إداري-، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 268.

5- تجميع التكاليف بمراكز التكلفة؛

6- تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة؛

7- حساب سعر التكلفة الذي يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتجات من خلال إضافة كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمنتجات (أغراض التكلفة).

• وتكمن أهداف و مزايا تطبيق التكلفة على أساس النشاط في توفير قياس كامل للتكاليف غير المباشرة على أساس السبب والنتيجة، كما أنه يطور عمل الإدارة ويساعدها على تقييم الأداء من خلال التعرف على الأنشطة التي تسبب التكاليف وتحليلها والعمل على التحكم فيها، ويساعد الإدارة على تخفيض التكاليف وهو الهدف الأساسي الذي تسعى إليه كافة المؤسسات، كذلك يحقق رقابة أفضل من خلال رقابة الأنشطة المولدة لتكاليف المؤسسة مما يساهم في التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات.

❖ **أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت:** هو نظام يقوم على أساس أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مع تخفيض تكاليف التطبيق وسرعة البناء والتنفيذ والسهولة في عملية التحديد ويعتمد على محركات التكلفة الزمنية فيساعد على تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لتدفق الموارد<sup>1</sup>. ولتطبيق هذا الأسلوب يتم إتباع الاجراءات التالية:<sup>2</sup>

أ- تحديد الموارد التي تؤدي إلى النشاط؛

ب- تحديد تكلفة الموارد التي تؤدي إلى النشاط؛

ت- تقدير الطاقة العلمية للموارد؛

ث- حساب تكلفة الوحدة لكل مورد زمنيا بقسمة التكلفة الكلية للموارد على الطاقة العلمية؛

ج- تحديد الوقت المطلوب لكل حدث في النشاط على أساس معادلة الوقت لكل نشاط؛

ح- حساب التكلفة الكلية للمنتج من خلال ضرب تكلفة الوحدة لكل مورد في الوقت المطلوب لكل حدث في النشاط.

**ثانيا: أسلوب الإدارة على أساس النشاط :** نتيجة لظهور أسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط والذي ارتكز على دراسة وتحليل الأنشطة فقد ظهر توجه واهتمام كبير حول تنسيق معلومات نظام ABC حول الأنشطة في خدمة الإدارة وإدارة التكلفة، حيث أن جل المؤسسات تسعى إلى التحسين المستمر للقيمة، لذا فهي تقوم بالتحليل

<sup>1</sup> رانية غضاب، نظم المعلومات المحاسبية القائمة على أساس الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 37.

<sup>2</sup> حاتم كريم كاظم، استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت في قياس تكلفة الخدمة الفندقية-دراسة تطبيقية في فندق النجف-، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد32، العراق، 2015، ص 274.

على أساس النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لعملية التحسين، وذلك من خلال تحديد جميع الموارد المستخدمة وتحديد كيفية استخدامها وما مدى مساهمتها في إضافة القيمة، هذا التحليل يدعى بالإدارة على أساس النشاط(ABM\*) وقد عرف هذا الأسلوب بأنه: "نظام يركز على إدارة الأنشطة باعتبار أن ذلك هو الطريق لتحسين القيمة التي يحصل عليها الزبون وكذا تحسين الربح المحقق، ويتأسس هذا النظام على

الاستفادة من المعلومات التي يوفرها أسلوب تحديد التكلفة على أساس النشاط(ABC)".<sup>1</sup>

كذلك عرفت ABM بأنها: "القرارات الإدارية التي تستخدم معلومات ABC لتحقيق رضا الزبون وتحسين الربحية وان هذه القرارات تتضمن التسعير وتشكيلة المنتجات وخفض التكاليف، وقرارات تصميم المنتج وتحسين عملية الإنتاج؛" بذلك يمكن القول أن ABM تسعى لإدارة الأنشطة وإدارة تكاليف تلك الأنشطة وذلك عن طريق التعامل مع معلومات الأنشطة المالية وغير المالية حيث أن اعتماد ABM على معلومات ABC يظهر الارتباط الوثيق بينهما لاعتماد الأول على معلومات الثاني في تطوير القيمة والذي يتم من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

مما سبق يمكن تحديد الهدف الأساسي لأسلوب ABM وهو تحديد واستبعاد الأنشطة التي إما أن تكون:

• غير ضرورية ويمكن الاستغناء عنها؛

• ضرورية لكنها غير كفأة وقابلة للتحسين.

ومن الهدف أعلاه يظهر إن الأنشطة التي لا تضيف قيمة هي سبب وجود التكاليف التي لا تضيف قيمة وهي التكاليف التي يمكن حذفها دون الإخلال بنوعية المنتج وكفاءة الأداء.<sup>2</sup> وتتضمن الإدارة على أساس النشاط ثلاث مكونات تتمثل في:<sup>3</sup>

1- تحليل النشاط: تحليل النشاط هو قلب الإدارة على أساس النشاط، وهو تحليل يحدد بالضبط ما هي

الأنشطة الواجب القيام بها، ويبين كيف ترتبط هذه الأنشطة بتوليد الإيرادات واستهلاك للموارد؛

<sup>1</sup> جولي مايرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة المالية، ترجمة احمد محمد زامل، جمعية الإدارة العامة- مركز البحوث، السعودية، 2004، ص 470.

\* ABM : Activity Based Management.

<sup>2</sup> على حازم بونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس النشاط في تحديد فرض تخفيض التكلفة، دراسة حالة في معمل توصيل الألبان الموصل، مجلة تنمية الراقيدين العدد 98 المجلد32، جامعة الموصل العراق، 2010، ص ص 230-235

<sup>3</sup> Judith J. Baker, Activity Based Costing and Activity Based Management for Health care, An aspen publication, USA, 1998, pp 8, 11.

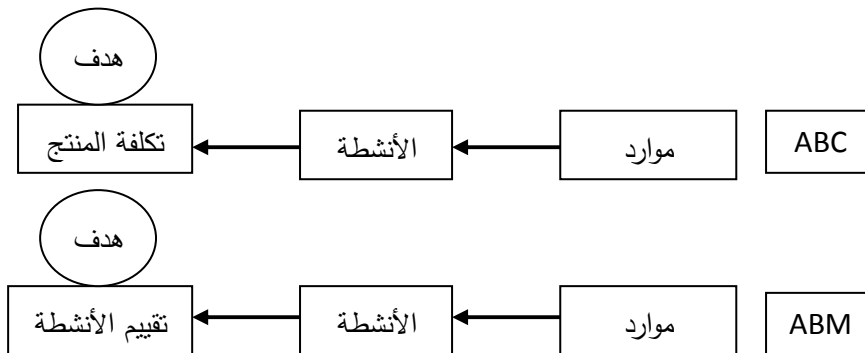
2- تحليل مسببات التكلفة: مسبب التكلفة هو أي عامل يؤدي إلى تغيير في تكلفة النشاط، ويتضمن هذا التحليل تحديد أي عامل يتسبب في زيادة التكاليف الإجمالية للأنشطة وكذلك تمييز الأنشطة التي تضيف قيمة من غيرها؛

3- تحليل الأداء: والهدف هنا هو تقديم صورة عملية من حيث الجودة، حجم المرونة، خدمات متنوعة، وحسن التوقيت، الإجراءات الملائمة لتقرير أداء مراكز النشاط أو الوحدات التنظيمية الأخرى بما يتسق والأهداف العامة وأهداف كل وحدة. كما يهدف تحليل الأداء إلى تمييز أفضل سبيل لقياس أداء العوامل التي تعتبر مهمة للمؤسسة، من أجل تحفيز التحسين المستمر.

ويستند أسلوب الإدارة على أساس النشاط على المعلومات المستخرجة من أسلوب تحديد التكلفة على أساس النشاط، فهو يسعى إلى تحليل وإدارة الأنشطة بدلا من الموارد بغية تحديد مسببات ومحركات تلك الأنشطة، ومن ثم تقييمها واتخاذ القرارات اللازمة حولها لتحسين الربحية وإضافة القيمة وهذا بالاستناد على المعلومات المتوفرة من قبل أسلوب تحديد التكلفة على أساس النشاط، على غرار هذا الأخير والذي يركز على تخصيص الموارد على الأنشطة ثم تخصيص هذه الأخيرة على المنتجات بغية تحديد تكلفتها.<sup>1</sup>

فالفرق بين الإدارة على أساس النشاط وأسلوب تحديد التكلفة على أساس النشاط يكمن في الهدف الأخير فالأول يسعى إلى عملية تقييم الأنشطة، أما الثاني يسعى إلى تحديد التكلفة. والشكل التالي يوضح هذا الفرق:

الشكل رقم(02): الفرق بين الإدارة على أساس النشاط وأسلوب تحديد التكلفة على أساس النشاط



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، وآخرون، المحاسبة الإدارية-قضايا معاصرة- دار الحامد للنشر والتوزيع ، الأردن،2007، ص 31.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، وآخرون، المحاسبة الإدارية-قضايا معاصرة- دار الحامد للنشر والتوزيع ، الأردن،2007 ، ص 31.

\* فوائد الإدارة على أساس النشاط: من بين الفوائد المحققة من جراء تطبيق الإدارة على أساس النشاط نجد:<sup>1</sup>

1- تساعد المؤسسة على التركيز بشكل أفضل في السوق من خلال ما توفره من معلومات حول الزبائن واحتياجاتهم؛

2- تحسين القدرات الداخلية للمؤسسة من خلال عملية التحسين المستمر؛

3- توفير المعلومات المفيدة لكافة المستويات الإدارية؛

4- المساهمة في التحكم في التكاليف من خلال الفهم الجيد والتحليل الشامل للأنشطة والتميز بين الأنشطة التي تضيف قيمة من تلك التي لا تضيف وحذفها.

ثالثاً: أسلوب الموازنة على أساس النشاط: نتيجة للانتقادات التي وجهت إلى الموازنات التخطيطية التقليدية ظهر مفهوم جديد هو الموازنة على أساس الأنشطة \*<sup>2</sup>ABB، حيث تستخدمه المؤسسات كمنهج لفهم أنشطتها وعلاقتها مع حجم العمل والموارد المطلوبة كجزء من مخطط العمل المستمر،<sup>3</sup> ويستخدم هذا الأسلوب عندما تطبق المؤسسة أسلوب ABC، حيث يعتبر نظام تكلفة على أساس الأنشطة معكوس حيث يكون هدف إعداد الموازنة على أساس الأنشطة هو التحويل بتجهيز الموارد فقط المطلوبة لتلبية الإنتاج وحجم المبيعات الموجودة في الموازنة؛ ولقد عرف أسلوب ABB بأنه: "أسلوب لإعداد الموازنة يستخدم هرم تكلفة النشاط لوضع موازنة المدخلات المادية والتكاليف كدالة للنشاط المخطط وتكون متشابهة لطريقة (المخرجات / المدخلات) لإعداد الموازنات حيث تكون المدخلات المادية والتكاليف موضوعة في الموازنة كدالة للنشاط المخطط".

وعرف ABB كذلك بأنه: "أسلوب يركز على تكاليف الأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات والخدمات؛ فالموازنة على أساس الأنشطة تجعل المدراء ينظرون إلى التكاليف الثابتة كمتغيرة في الأجل المتوسط إلى الطويل حيث يستخدم مصطلح (التكلفة الملزم بها) لان المدراء كانوا قد التزموا بتجهيز الموارد مسبقاً وسوف لا يغيرون تجهيزهم في الأجل القصير بسبب تذبذبات الأجل القصير".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Brain Plowman, Activity Based Management Processes and Profitability, Gower house, England, 2001, p, 05.

<sup>2</sup> \*ABB : Activity Based Budgeting.

<sup>3</sup> Christopher S chapman, Anthony G hopwood, Micheal D shields, Handbook of Management Accounting Research, volume2, Elsevier publications, UK, 2007, p649.

<sup>4</sup> معاد خلف إبراهيم، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وارتباطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد9، العدد27، العراق، 2013، ص 235.



تقوم الموازنة على أساس الأنشطة ABB على أساس تحليل أهداف التكلفة (المنتجات) لمعرفة ما هي الأنشطة المطلوبة لإنجازها، ولتحديد الموارد المطلوب إدراجها، بالموازنة اللازمة لأداء هذه الأنشطة، وذلك وفق المراحل التالية:<sup>1</sup>

- 1- تقدير كمية المبيعات والإنتاج للفترة المقبلة: يتم تقدير كمية المبيعات، والإنتاج، إضافة إلى تحديد المزيج الإنتاجي، وفئة الزبائن المستهدفين، إضافة إلى معلومات حول إجراءات إنجاز خطة المبيعات والإنتاج، طلبات الزبائن المتوقعة وغيرها من المعلومات، التي تمكن من تحديد الأنشطة التي تحتاجها المؤسسة والطاقة التشغيلية لكل نشاط، وهذا ما يستدعي توفير معلومات أكثر تفصيلاً من تلك التي يتطلبها إعداد الموازنة التقليدية؛
- 2- التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المؤسسة والطاقة التشغيلية لكل نشاط: إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB يستوجب شمولها لكافة الأنشطة، اللازمة لإنتاج وبيع المنتجات مثل: نشاط تطوير وتصميم المنتج، نشاط الاستلام، نشاط معالجة المواد، نشاط فحص المنتجات، وغيرها من الأنشطة، إلى جانب تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة بناءً على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات؛
- 3- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة: بعد وضع قائمة الأنشطة اللازمة لتنفيذ خطة المبيعات، والإنتاج يتم وضع تقديرات حول الموارد اللازمة لتنفيذ كل نشاط، من حيث الكمية والمواصفات حتى يمكن للأنشطة الوصول إلى الطاقة التشغيلية المطلوبة والمحددة سابقاً؛
- 4- تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها: يتم تحويل الحاجة إلى الموارد إلى تقدير إجمالي للموارد التي يجب توفيرها وذلك حسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة للمؤسسة، حيث يتم تخصيص الموارد المتاحة على أساس تقديرات وسياسة وإستراتيجية إدارة المؤسسة؛
- 5- تحديد طاقة كل نشاط: يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة، في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط، وتحديد عنصر الموارد الذي يتحكم بالطاقة الإنتاجية القصوى للنشاط، تعتبر هذه المرحلة من أعقد المراحل، حيث أن تحديد الطاقة المطلوبة من النشاط يتطلب معرفة نماذج طلبات البيع، جدولة الإنتاج والمشتريات والشحن والموارد التي يمكن استخدامها في أنشطة متنوعة.

<sup>1</sup> قدوري هودة سلطان، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات و تفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، مخبر البحث حول الإبداع وتغيير المنظمات R.I.C.O.I والمؤسسات، جامعة البليدة2، أبريل 2017.

أما بالنسبة لفوائد أسلوب ABB فإنه يساعد المؤسسة في التعرف على التغييرات في الأنشطة وكذلك تساعد في الارتقاء بعملية إعداد الموازنة وتوفير معلومات أكثر دقة بما يساعد إجراء المقارنة المرجعية وأخيراً يساعد أسلوب ABB على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة دون التقليل من فاعلية الأنشطة الأخرى.

### المطلب الثاني: أساليب التحسين المستمر

على أي مؤسسة وفي ظل الظروف الحالية للمحيط الاقتصادي من سبق أحداث محيطها لتستطيع أن تجاري ظروف المنافسة، فهي إن لم تكن تحقق تقدم فهي بالضرورة تتراجع إلى الخلف، لذا كان إلزاماً عليها تحسين أنشطتها وأدائها بصفة مستمرة، هذه العملية يطلق عليها اصطلاح التحسين المستمر، وهو: "نشاط لا يتوقف، يبحث عن وسائل تخفيض التكاليف والحد من الفاقد، تحسين الجودة ورفع كفاءة الأنشطة"<sup>1</sup>.

يطلق على التحسين المستمر في اليابان مصطلح Kaizen حيث يقوم على أساس إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومتتالية على الإنتاج وتنعكس هذه التحسينات في خفض الكلف وتحسين جودة المنتج. بذلك يمكن تعريف التحسين المستمر بأنه: "السعي الدؤوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة ، بذلك فإن التحسين المستمر يهدف إلى تخفيض التكاليف وليس رقابتها بهدف خفضها وذلك في الأجل القصير الذي يتفق وقصر دورة حياة المنتج من اجل تلبية رغبات المستهلكين وإرضاء طموحهم وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة وبالتالي زيادة حصتها السوقية".

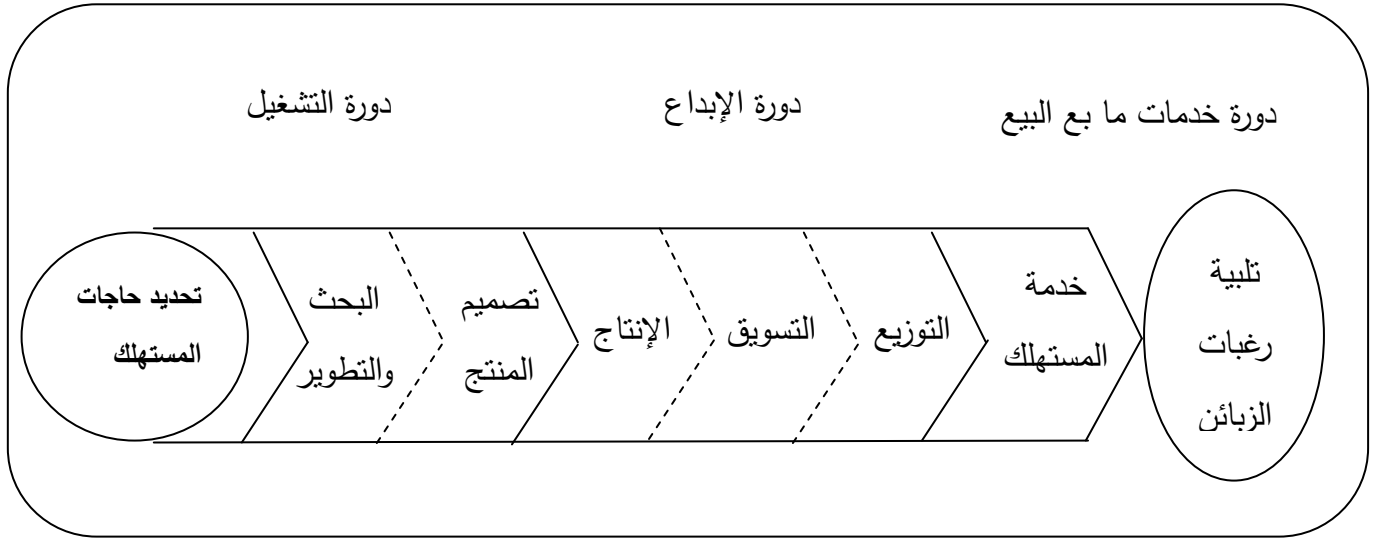
**أولاً: تحليل سلاسل القيمة:** تسعى أي مؤسسة مهما كان نشاطها إلى تحقيق ميزة تنافسية والبحث عن سبل تعزيزها، سعياً لتحقيق أهدافها والغرض الذي أنشئت من أجله، ولتحقيق تلك الميزة يجب عليها تجاوز المنافسين من خلال اكتشاف ما يريده الزبائن وتلبية احتياجاتهم، وتجاوز حتى توقعاتهم وكسر الحواجز الجغرافية، والمؤسسات التي تسعى وراء اكتساب الميزة التنافسية تكون دائمة البحث عن زيادة رضا الزبائن مع تحقيق إدارة كفأه للتكاليف، مما يولد إحساس لدى الزبائن بأن المؤسسة هي الأفضل وذات قيمة مقارنة بمنافسيها، وعلى هذا فالمؤسسة تطبق أداة إستراتيجية تحقق كل ذلك من خلال تحليل الأنشطة الداخلية والخارجية حيث يطلق على هذه الأداة اسم: "سلسلة القيمة".

<sup>1</sup> رشيد الجمال، ناصر نور الدين، إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص، ص 32، 33.

عرف بورتر سلسلة القيمة بأنها: " مجموعة الأنشطة المترابطة والتي تخلق القيمة من منشأ المواد الخام إلى المنتجات أو الخدمات النهائية وحتى التسليم إلى الزبائن".<sup>1</sup>

ويتضح من هذا التعريف بأن سلاسل القيمة تنتظر للمؤسسة على أنها تيار من الأنشطة والوظائف التي تؤدي إلى توفير المنتجات وتقديم الخدمات إلى الزبائن، ويظهر نموذج لسلسلة القيمة في الشكل التالي:

الشكل رقم(03): النموذج العام لسلسلة القيمة و أنشطتها.



المصدر: مؤيد محمد الفضل، وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص، 15.

ويبين الشكل أنشطة سلسلة القيمة وعملياتها ابتداء من تحديد احتياجات المستهلكين، من ثم العمل على تحقيقها بالكفاءة والوقت المناسبين، مع تحقيق الخدمات ما بعد البيع ومختلف الأنشطة الأخرى التي من شأنها أن تحقق بقاء الزبائن وكسب آخرين جدد.

وحسب بورتر فإن سلسلة القيمة النموذجية تتألف من أنشطة رئيسية وأخرى داعمة، حيث أن الأولى هي تلك العاملة في مجال الإنتاج وبيع المنتج وقد صنفت هذه الأنشطة الرئيسية إلى خمس فئات:<sup>2</sup>

- التخطيط والتنفيذ الداخلي (اللوجستية الداخلية).
- الإنتاج.
- التخطيط والتنفيذ الخارجي (اللوجستية الخارجية).

<sup>1</sup> مؤيد محمد الفضل، وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص، 15.

<sup>2</sup> Mourad ELHamdi, Modélisation et simulation de chaines de valeurs en entreprise une approche dynamique de système et aid à la décision : simuvalueur, thèse de doctorat, spécialité génie industriel, école central paris, France, 2005, p, 48

- التسويق.
- الخدمات.

أما الأنشطة الداعمة تنقسم إلى أربع فئات:

- إدارة الموارد البشرية.
- التنمية التكنولوجية.
- المشتريات.
- البنية التحتية للمؤسسة.

وعلى هذا يتم تحليل سلسلة القيمة لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة من غيرها من خلال فحص وتحليل تلك الأنشطة وما تنتجه من قيمة حسب وجهة نظر الزبون، وذلك لتحسين درجة رضا الزبائن من خلال الجودة، سرعة التسليم، كفاءة التكلفة وغيرها.<sup>1</sup>

وتتم تحليلات سلسلة القيمة وفق الخطوات التالية:<sup>2</sup>

- 1- تحديد المنتج أو الخدمة للتحليل.
- 2- تحديد وظيفة المنتج أو الخدمة من خلال الإجابة عن التساؤلات التالية: ما هو الغرض من هذا المنتج أو الخدمة؟ ماذا يتوقع الزبائن من هذا المنتج أو الخدمة؟ وغيرها.
- 3- تسجيل كافة العناصر المرتبطة بالمنتج أو الخدمة.
- 4- استخراج تكاليف كل عنصر و للمنتج أو الخدمة ككل.
- 5- وضع البدائل، حيث تشمل التغيرات وأساليب التصميم، المواصفات، التصنيع، ويجب على هذه البدائل أن لا تؤثر على وظيفة المنتج، ويمكن استنتاج البدائل من خلال التساؤلات التالية: هل هذا العنصر مطلوب؟ إذا كان كذلك لماذا يتم تصنيعه بهذه الطريقة؟ هل هناك بديل فعلي من حيث التكلفة أو طريقة التصنيع؟ ويتم التعامل مع هذه التساؤلات من خلال تقنيات العصف الذهني (توليد الأفكار من قبل جماعات مختصة).
- والهدف الأساسي من هذه المرحلة هو إلغاء أو تبسيط جزء أو أجزاء من عملية التصنيع، تغيير التصميم لتسهيل عملية التصنيع، تحديد ما إذا كان من اللازم إنتاج القطع الخاصة بالتصنيع بدلا من شرائها أو العكس وغيرها.
- 6- تقييم البدائل بغية تحديد تأثيرها على قدرة المنتج في انجاز وظيفته ومدى احتفاظه بوظيفته وغيرها.

<sup>1</sup> رشيد الجمال، ناصر نور الدين، مرجع سابق، ص، 34.

<sup>2</sup>M. Armstrong, A Hand Book Of Management Techniques, 3rd Edition, British Library, London, 2006, p, p 625 ,626.

فلسلة القيمة هي أسلوب منهجي لتخفيض التكاليف عن طريق أخذ كل جزء من المنتج أو الخدمة وينظر بالتفصيل في وظيفته ومقارنتها بالوظيفة الكلية للمنتج أو الخدمة ثم يتم اتخاذ القرارات اللازمة حولها لتحصل في الأخير على منتج أو خدمة بالمستوى المطلوب ويحقق الميزة التنافسية المنشودة.

**ثانياً: أسلوب إدارة الجودة الشاملة:** في بيئة تسودها المنافسة القوية، أصبح فيها الزبون هو المحرك الرئيسي لهذه المنافسة من خلال احتياجاته ومتطلباته ذات المستويات العالية من الجودة، والموثوقية وبأقل تكلفة ووقت ممكنين من جهة، ومن جهة ثانية محاولة المؤسسات تحقيق مزايا تنافسية خاصة بها وأبعاد إستراتيجية تمكنها من سبق مثيلاتها، كان لابد لها من أن تولي اهتماماً بأحد أهم عناصر تحقيق الميزة التنافسية والبعد الاستراتيجي ألا وهو عنصر الجودة وإدارته.

والجودة هي: "إجمالي الخصائص والسمات التي يحملها المنتج أو الخدمة تبعاً لخصائصه، لغرض إرضاء الزبائن في وقت الشراء خلال الاستخدام".<sup>1</sup>

من خلال هذا التعريف يتبين أن الجودة يمكن النظر إليها من وجهة نظر الزبون على أنها تحقيق لمتطلباته وإشباع رغباته من حيث الأداء والصفات والعمل الجيد للمنتج، توفر الصيانة، مدى جماليته... الخ، كما يمكن النظر للجودة من وجهة نظر المصنع (الناحية الإنتاجية) والمتمثلة في مدى مطابقة المنتج للمواصفات والأهداف المحددة من قبل المصمم.

وعموماً فالإطار العام للجودة يتمثل في:<sup>2</sup>

أ- جودة التصميم: أي مدى إمكانية و توافق خصائص منتج معين أو خدمة مع رغبات الزبائن؛

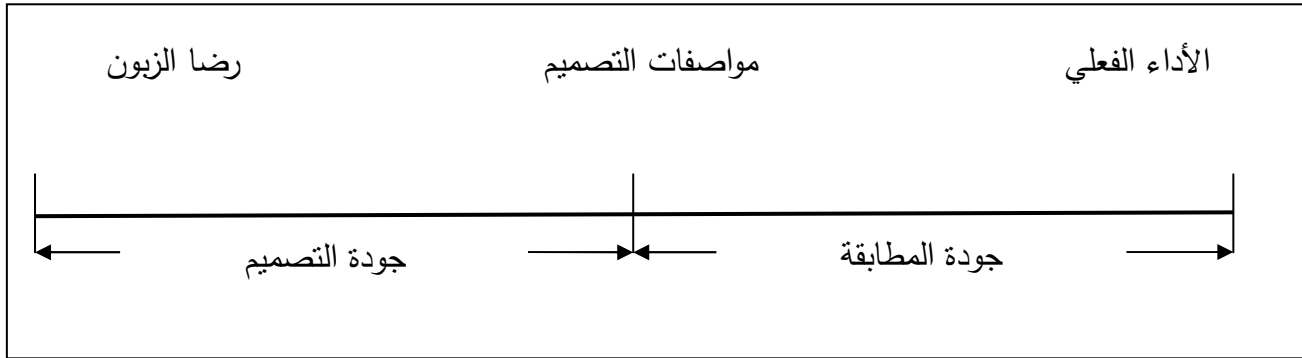
ب- جودة المطابقة: ويقصد بها مدى مطابقة الأداء الفعلي للمنتج أو الخدمة بالنظر إلى تصميمه وصفاته.

ويظهر الإطار العام للجودة في الشكل التالي:

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي و آخرون، مرجع سابق، ص 50.

<sup>2</sup> رشيد الجمال، ناصر نور الدين، مرجع سابق، ص، ص 104، 105.

الشكل رقم(04): الإطار العام للجودة.



المصدر: رشيد الجمال، ناصر نور الدين، إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 105.

يتضح من الشكل أنه يجب إنتاج السلعة بمواصفات تحقق رضا الزبون من جهة، ومن جهة ثانية أن تحقق الأهداف المحددة.

1- مفهوم إدارة الجودة الشاملة: تعرف بأنها: "منهج شامل لتحسين التنافسية، والفعالية، والمرونة في المؤسسة، من خلال التخطيط، والتنظيم والفهم لكل نشاط، وإشراك كل فرد في أي مستوى تنظيمي في المؤسسة".<sup>1</sup> بذلك فان مفهوم إدارة الجودة الشاملة يقوم بالإضافة إلى ضبط الجودة على القيام بعقد لقاءات دورية لكافة المسؤولين لتبادل الآراء والاقتراحات حول الحلول المناسبة لمشاكل الجودة والبحث عن فرص إجراء التحسينات المستمرة في مستوى الجودة بالإضافة إلى إشراك الجهات التنفيذية (العاملين) في تلك العملية، بهذا يمكن استنتاج الفكرة الأساسية التي يقوم عليها هذا الأسلوب وهي إن المؤسسات تعتمد في حركتها على رغبات الزبائن واحتياجاتهم بالإضافة إلى تركيز المؤسسة بشكل كبير على الجودة من خلال توسيع صلاحيات العاملين وتضافر جهود جميع القائمين بأمر المؤسسة سواء كانوا عاملين أو في الإدارة العليا إنتاجيين أم إداريين. ومن جميع ما سبق يمكن القول إن تحقيق جودة شاملة على جميع المستويات يتحقق بها رضا الزبائن ومن ثم الحصول على مسيرة تنافسية تتحقق بها مبيعات أكثر ومن ثم تخفيض للتكاليف وصولاً إلى عائد أكبر،<sup>2</sup>

<sup>1</sup> رعد عبد الله الطائي، عيسى قداة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 75.  
<sup>2</sup> محمد حسام بزماوي، تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على نشاط البحث والتطوير دراسة ميدانية على دراسة الأدوية في سورية، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 2010، ص ص 45-48

من خلال هذا يتضح بأن إدارة الجودة الشاملة ما هي إلا العمل الجماعي والشامل داخل المؤسسة بغية التحسين المستمر للجودة وذلك للوصول إلى رضا الزبائن، وعلى هذا فإنه يقصد ب:<sup>1</sup>

أ- الإدارة: إدارة المؤسسة مع التركيز على التحسين المستمر بغية تحقيق نتائج أفضل؛

ب- الجودة: التركيز على تحقيق متطلبات الزبائن من خلال مجموعة الأنشطة مع التركيز على تحكيم الزبائن في تحديد مستوى الجودة؛

ت- الشمولية: كل شخص في المؤسسة له دور في تكوين مادة الجودة.

2- مبادئ إدارة الجودة الشاملة: تركز إدارة الجودة الشاملة على جملة من المبادئ من بينها:<sup>2</sup>

أ- التزام الإرادة المستمر بالجودة؛

ب- التركيز على الزبائن من خلال العمل على تحقيق احتياجاتهم وجعلها هدفا أساسيا؛

ت- منع الأخطاء قبل وقوعها بدلا من اكتشافها بعد وقوعها ومعالجتها؛

ث- الجودة هي مسؤولية المؤسسة ككل وليس العمال وحدهم؛

ج- التحسين المستمر للأعمال من خلال التغذية العكسية؛

ح- العمل الجماعي والشمولية في العمل؛

خ- اعتبار المورد جزء من فريق العمل باعتباره شريك في الجودة؛

د- تدريب وتطوير أداء الأفراد لتغطية احتياجات التطور؛

هـ- اتخاذ القرارات المرتكزة على الحقائق.

3- تطبيق إدارة الجودة الشاملة: لكي تكون إدارة الجودة الشاملة ذات أثر ملموس في المؤسسة التي تتبناها

لابد لها من تحقيق جملة من المتطلبات التي تستلزم إدارة الجودة الشاملة، هذه المتطلبات متمثلة في:<sup>3</sup>

أ- دعم و تأييد الإدارة العليا لبرنامج إدارة الجودة الشاملة من خلال الإعلان على مستوى جميع المستويات

الإدارية عن تبني برنامج إدارة الجودة الشاملة وتخصيص الإمكانيات اللازمة في ذلك؛

<sup>1</sup> خالد حسين علي المزروع، أحمد خليل حسن الحسين، محددات إدارة الجودة الشاملة لتوجهات خصخصة منشآت الأعمال في العراق، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الجودة الشاملة في ظل إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، أيام 26، 27 أبريل 2006.

<sup>2</sup> علي خلف سلمان الركابي، حسن عبد الكريم سلوم، تحليل كلف النوعية ودورها في إدارة الجودة الشاملة، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الجودة الشاملة في ظل إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، أيام 26، 27 أبريل 2006.

<sup>3</sup> بوخرص رمضان، إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الرياضية، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، أيام: 03-04 ماي 2005.

ب- أخذ كل التدابير اللازمة لإرضاء الزبائن وتحديد وتحليل احتياجاتهم وتوقعاتهم المستقبلية حول المنتجات والخدمات المقدمة مع تنمية العلاقات معهم؛

ت- تهيئة مناخ العمل وثقافة المؤسسة، حيث يتم نشر الوعي حول ثقافة الجودة لدى الأفراد العاملين وتنمية الإحساس بالمسؤولية؛

ث- الإدارة الفعالة للموارد البشرية من خلال الاهتمام والعناية بالعنصر البشري في المؤسسة لكون أن المورد البشري الفعال هو ضمان لاستمرار نجاح برنامج إدارة الجودة الشاملة؛

ج- تبني الأنماط القيادية المناسبة؛

ح- مشاركة جميع الأفراد العاملين في الجهود المبذولة لتحسين الإنتاجية والجودة؛

خ- تأسيس نظام معلومات لإدارة الجودة الشاملة.

4- فوائد تطبيق إدارة الجودة الشاملة: إن من أهم الآثار الإيجابية التي تعود على المؤسسة من جراء

تطبيقها لإدارة الجودة الشاملة، ما يلي:<sup>1</sup>

أ- تخفيض عيوب الإنتاج وزيادة رضاء الزبائن؛

ب-ازدياد الحصة السوقية؛

ج- زيادة الفعالية؛

د-تحسين العلاقات داخل المؤسسة ورفع روح العمل؛

هـ- زيادة الابتكارات والتحسين المستمر؛

و-انخفاض شكاوي العاملين ونسبة حوادث العمل من خلال الاهتمام بالموارد البشرية في المؤسسة.

وتعتبر إدارة الجودة الشاملة من أشهر مداخل التحسين المستمر من خلال إيجاد الحلول بطريقة منسقة وتلقائية للمشاكل التي تظهر في بيئة الإنتاج من قبل فرق عمل برنامج إدارة الجودة الشاملة حيث يطلق على هذه الفرق اسم "حلقات الجودة".

وتستعمل حلقات الجودة هذه لحل تلك المشاكل ما يعرف باسم "عجلة ديمنج" أين تطبق هذه الأخيرة الطرق العلمية في معالجة المشاكل، وتتكون هذه العجلة من أربعة مراحل متتالية وهي:<sup>2</sup>

1- وضع الخطة : من خلال جمع البيانات وتحليلها لمعرفة الأسباب.

2- التنفيذ: يتم تنفيذ الخطة على نطاق ضيق أولاً وإذا نجحت فإنها تعمم على النطاق الواسع.

<sup>1</sup> بوخرص رمضان، المرجع السابق نفسه.

<sup>2</sup> أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مرجع سابق، ص ص 49، 50.



- 3- التقييم: نقيم النتائج المتوصل إليها مع الإجابة على السؤال: هل حدث التحسن المطلوب؟
- 4- التقرير: إذا كانت النتائج مرضية فإنها تعمم على نطاق واسع وأما إن كانت غير ذلك فيجب البدء من جديد والمحاولة مرة أخرى.

**ثالثاً: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد:** لكي تستطيع المؤسسات تحسين تنافسيتها وضمان حصتها السوقية، كان لا بد لها من تلبية احتياجات زبائنها بالجودة العالية والوقت المناسب، ولتحقيق هذين الشرطين تم البحث عن نظام يسمح بتحقيقهما بأقل تكلفة ممكنة هذا النظام يدعى بنظام التوقيت المحدد \*JIT؛ ويعتبر هذا النظام فلسفة يابانية ظهرت معالمها الأساسية من قبل شركة "تويوتا"، بعدها طبق في العديد من المؤسسات الصناعية اليابانية<sup>1</sup>. ويتمحور مفهوم نظام التوقيت المحدد في: "أن الوحدات تباع وتشتري عندما تكون مطلوبة فقط، وأنه يتم الاحتفاظ بالمخزون بأقل ما يمكن"<sup>2</sup>، فمن خلال هذا التعريف يمكن القول بأن هذا النظام يسعى للقيام بالنشاط الاقتصادي من شراء، إنتاج وبيع لأي مؤسسة وبطريقة كفأه من خلال القضاء على المخزون غير الضروري وكافة أنواع التبذير.<sup>3</sup>

أهداف نظام التوقيت المحدد: يسعى هذا النظام أساساً إلى تحقيق تنافسية المؤسسة وتعزيزها من خلال جملة من الأهداف من بينها:<sup>4</sup>

- 1- الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو على الأقل تخفيضه إلى أدنى حد ممكن؛
- 2- القضاء على كافة أنواع التبذير (في الوقت، المواد...الخ)؛
- 3- تنظيم عمليات التموين وذلك بالكميات والوقت المناسبة وبالجودة العالية لتلبية احتياجات الزبائن في الوقت المناسب وبالجودة المطلوبة؛
- 4- تنمية الثقة والعلاقة بين المؤسسة ومورديها من خلال وضع أهداف طويلة الأجل من شأنها أن تنمي الثقة وتعزيزها؛

\*JIT: Just In Time.

<sup>1</sup> T.C.E Chang, S.Podolsky, Just In Time Manufacturing An Introduction, 2<sup>nd</sup> edition, Chapman&Hall, London, 1996, p:02.

<sup>2</sup> إسماعيل يحي التكريتي، وآخرون، مرجع سابق، ص 16.

<sup>3</sup> نعيمة يحيوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، مداخلة مقدمة للمشاركة في الملتقى العلمي الوطني حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم علوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، أيام 10-11- نوفمبر 2009.

<sup>4</sup> سليمان حسين البشناوي، غسان فلاح المطارنة، نظام تكاليف الإنتاج الآني (JIT) في المؤسسات الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الرابع للريادة والإبداع: استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، الأردن، أيام 15-16 مارس 2005.

5- تعزيز الإدارة الإستراتيجية من خلال الحرص على النوعية والجودة وتخفيض التكاليف مما يسمح للإدارة الإستراتيجية من متابعة وتقييم النوعية والجودة والتكاليف.

\*عناصر نظام التوقيت المحدد: بغية التطبيق الناجح لنظام التوقيت المحدد وبالتالي تحقيق أهدافه بصورة سليمة  
وجب توافر مجموعة من العناصر التي تحقق التكامل في سير هذا النظام وتتمثل هذه العناصر في:<sup>1</sup>

1- اعتماد المؤسسة على عدد محدد ومعين من الموردين لأن تطبيق نظام التوقيت المحدد يضعها في موقف حساس لا يحتمل أي تأخير في التموين، فالمؤسسات التي تتبنى نظام التوقيت المحدد تسعى دوماً إلى إبرام عقود طويلة الأجل مع المورد الذي ثبت بالتجربة إمكانية الاعتماد عليه؛

2- وجوب وجود خط اتصال دائم ومباشر بين المؤسسة ومورديها وذلك بموجب أن النظام يستلزم توريد عدة طلبيات صغيرة ومتتالية، حيث يمكن أن تصل إلى عدة طلبيات في نفس اليوم؛

3- رقابة الجودة الشاملة على المواد الأولية والمنتجات التامة وغير التامة للتقليل من العيوب التي يمكن أن تحدث مما قد يؤدي إلى توقيف خط الإنتاج وبالتالي هدر الوقت وهو ما يتعارض ومبادئ نظام التوقيت المحدد؛

4- مشاركة أفراد المؤسسة في هذا النظام، كما أنه يجب مراعاة تعدد وتنوع مهارات ومواهب العمال في بيئة نظام التوقيت المحدد؛

5- تبسيط أنشطة الإنتاج بغية اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتج والتخلص منها، فنظام التوقيت المحدد يمتاز باتصال واستمرار عملية التصنيع من بدايتها إلى نهايتها دون انقطاع، مما يسمح بتخفيض وقت التصنيع والتخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون ويحقق زيادة في الإنتاجية والجودة.

#### • نظام التوقيت المحدد و الأنظمة التقليدية:

تظهر خصائص نظام التوقيت المحدد وأنظمة الإنتاج التقليدية في أن الأول يعتبر نظام دفع، حيث أنه في هذا النظام ترسل المرحلة الأخيرة للإنتاج إشارة للمرحلة التي قبلها تحدد لها بالضبط مقدار ما تحتاجه من القطع اللازمة من أجل إتمام العملية الإنتاجية وتسليم الطلبية في الوقت اللازم، وعليه تقوم المرحلة السابقة للمرحلة النهائية للعملية الإنتاجية بتوفير ما تم تحديده فقط، وهكذا تتابع العملية لكل مرحلة إنتاج بشكل يحافظ على تدفق وانسياب المواد بسهولة وعدم وجود مخزون في أي مرحلة.<sup>2</sup>

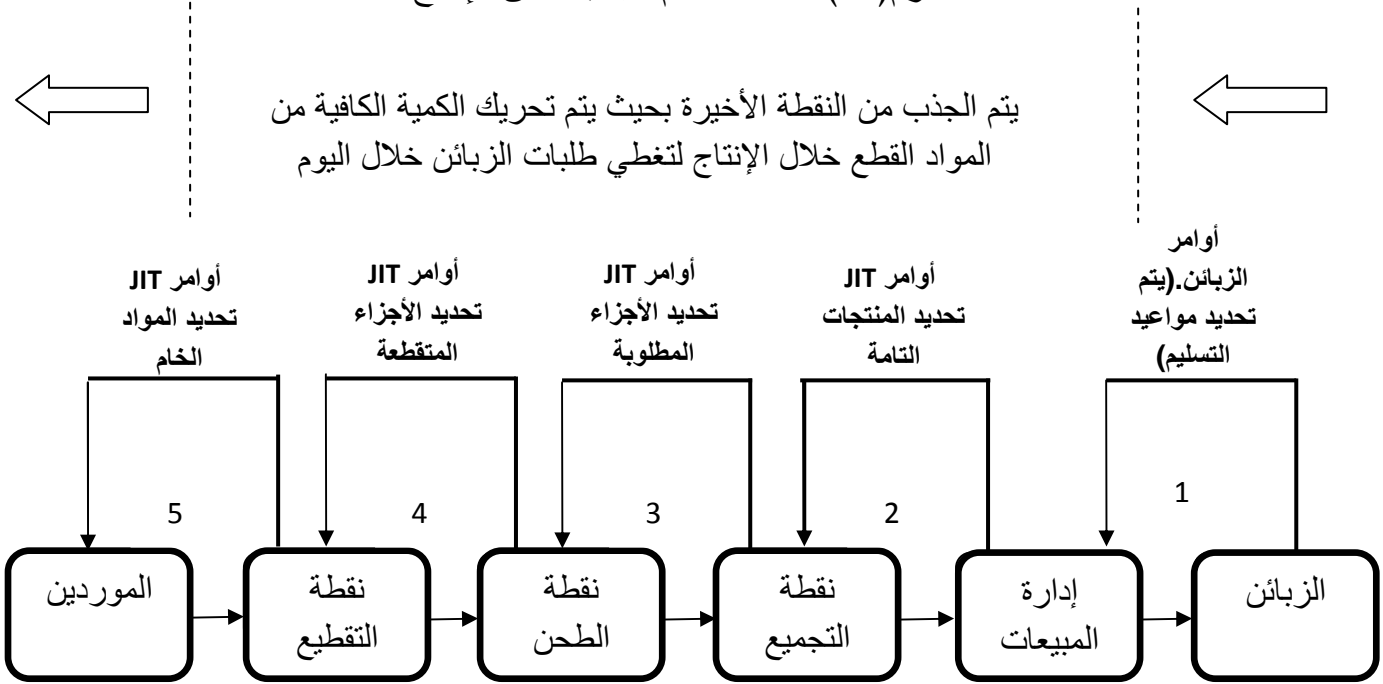
<sup>1</sup> أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مرجع سابق، ص 36-38.

<sup>2</sup> ري ايتش جاري سون، إريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة عصام الدين زايد، دار المريخ، السعودية، 2002، ص 206.

\* كاتبان: كلمة يابانية تعني بطاقة.

ويتضح مدخل نظام الجذب في الشكل التالي:

الشكل رقم(05): مدخل نظام الجذب لتدفق الإنتاج.



المصدر: ري إيتش جاريسون، إريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة عصام الدين زايد، دار المريخ، السعودية، 2002، ص 207.

\*يعتمد نظام الإنتاج في الوقت المحدد على نظام الجذب وهو من أحد ملامح التطور في إدارة العملية الإنتاجية، ووفقاً لهذا النظام فإن الإنتاج يبدأ من طلب الزبون واعتماداً عليه تبدأ عملية الجذب، أي أن العملية الإنتاجية تبدأ من مواصفات يحددها السوق؛ يؤثر هذا النظام على التكلفة من خلال ارتباطه بتسيير العملية الإنتاجية وإمداد الإنتاج بالمستلزمات الضرورية للعملية الإنتاجية في الوقت المناسب، فإذا حدث تغيير في نظام الإنتاج المستخدم فسوف يؤثر ذلك على التكلفة<sup>1</sup>.

منافع نظام التوقيت المحدد: تتمثل منافع نظام التوقيت المحدد في:

1- توفر المواد بالكميات المناسبة و في الوقت المحدد؛

2- العمل المستمر وانخفاض مستوى المخزون ووقت الانتظار لوصول طلبات الشراء؛

3- قصر وقت العملية الإنتاجية مما يسمح بتوفير المنتجات في الوقت المحدد للزبائن وبالتالي كسبهم؛

<sup>1</sup> أبو عبيدة سر الختم عمر الشيخ، فاعلية إدارة التكلفة في صياغة استراتيجيات القطاع الصناعي بولاية الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2015، ص 2010.

<sup>2</sup> M. Armstrong, Op.cit, P P 252 ;253.

- 4-ارتفاع معدل الإنتاج من خلال استمرار العملية الإنتاجية واتصال جميع خطواتها ببعضها البعض؛
- 5-تبسيط تخطيط وجدولة الإنتاج؛
- 6-تحسين جودة ونوعية المنتجات من خلال تطبيق برنامج رقابة الجودة الشاملة؛
- 7-التقليل من النفايات وهدر الوقت والموارد؛
- 8-تحسين العلاقات بين المؤسسة ومورديها؛
- 9-تحسين علاقة المؤسسة بزبائنها من خلال تقديم أحسن المنتجات وبالوقت والجودة والتكلفة المناسبة؛
- 10-ارتفاع الروح المعنوية للعمال من خلال إشراكهم في هذا النظام مما ينتج عنه مردودية عمل كبيرة؛
- 11-يساعد في حل المشكلات واتخاذ القرار.

وبالرغم من وجود هذه المنافع إلا أن هناك بعض المشاكل في تطبيقه والتي ذكرت من قبل بعض مطبقي هذا النظام وتتمثل في:

- 1-الاحتياج إلى وقت طويل للوصول إلى التحسينات المطلوبة؛
- 2-صعوبة ثبات النوعية المثالية من المواد الأولية؛
- 3-عدم قابلية الموردين للتكيف لطرق وطبيعة نظام التوقيت المحدد؛
- 4-قلة الالتزام داخل المؤسسة وقلة التعاون وانعدام الثقة بين العمال؛
- 5-الإجهاد المتزايد في القوة العاملة.

●ونظراً لطبيعة أسلوب JIT فإن هناك مدخلاً بديلاً لتتبع تدفق التكلفة والذي يطلق عليه تقنية الومضة المرتدة، حيث أن من نتائج تطبيق أسلوب JIT هو تبسيط نظام المحاسبة عن تكلفة المنتج حيث يمكن كبديل لطريقة التتبع المتزامن أو المتوالي وذلك باستخدام طريقة التدفق العكسي للتكلفة أو ما يسمى "بنظام الومضة المرتدة". وعرفت هذه التقنية بأنها: "نظام قياس التكلفة الذي يتم فيه تأجيل تسجيل ما يطرأ على حالة المنتج إلى أن يصبح منتجاً تاماً أو إلى أن يتم بيع المنتجات، أي عدم تسجيل تغيير المواد الخام وتحولها إلى إنتاج تحت التشغيل". أي أنه وفي ظل تقنية الومضة المرتدة يتم تأجيل تسجيل القيود المحاسبية لتحميل الإنتاج بتكلفته الصناعية إلى النقطة التي يصبح فيها منتجاً تاماً أو ربما نقطة البيع، بذلك فإن نظام التسجيل العكسي للتكلفة يعتبر استجابة من محاسبة التكاليف لتقنية إدارة المخزون وإدارة تكلفة المخزون والمتمثلة بأسلوب JIT.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> معاد خلف ابراهيم، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال، مرجع سابق، ص 232

رابعاً: أسلوب التكلفة المستهدفة: إن من خصائص بيئة التصنيع الحديثة هي المنافسة الشديدة والتقدم التقني الكبير في الصناعة وقصر عمر المنتجات وتعدد حاجات الزبائن، ولكي تستطيع المؤسسات المحافظة على حصتها السوقية وسط المنافسة القوية التي يشهدها المحيط الاقتصادي وبالتالي المحافظة على استمرارية نشاطها، فهي مطالبة بتحقيق رضا زبائنها وتلبية متطلباتهم بصفة دائمة وذلك بالمستوى المناسب لكل من الوقت والتكلفة والجودة. هذا الأمر أدى بالكثير من المؤسسات إلى تبني استراتيجيات تحقق من خلالها فهم احتياجات زبائنها وتوفيرها وفق الجودة والوقت والتكلفة المطلوبة، ومن بين هذه الإستراتيجيات نجد التكلفة المستهدفة.

التكلفة المستهدفة هي طريقة استخدمت في المؤسسات اليابانية بشكل واسع خاصة في المؤسسات العاملة في مجال صناعة السيارات. وتقوم فلسفة التكلفة المستهدفة على خلاف الفلسفة القديمة التي تنص على ضرورة تحديد التكلفة أولاً من ثم يتم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر بيع المنتجات، لكن بهذا المفهوم قد تحصل على سعر غير تنافسي ولا يحقق الأهداف المرجوة مما ينتج عنه خسارة الحصة السوقية،

لذلك جاءت فلسفة التكلفة المستهدفة بطريقة عكسية للفلسفة القديمة تسمح باكتساح أسواق جديدة والتحكم في الفرص التي قد تنتج وسط السوق، فمبدأ عمل التكلفة المستهدفة ينص على أنه لا بد من تحديد السعر السوقي (السعر الذي يتماشى مع متطلبات السوق ويتوافق مع قدرة الزبائن)، بعدها يتم احتساب هامش الربح المراد تحقيقه وطرحه من السعر السوقي وبهذا نستخرج التكلفة الواجب تحملها (المسموح بها وفقاً للظروف السوقية) أي التكلفة المستهدفة للمنتج.<sup>1</sup>

فأسلوب التكلفة المستهدفة \*T.C<sup>2</sup> يعد أحد أهم أساليب إدارة التكلفة فقد عرف بأنه: "إحدى تقنيات إدارة التكلفة الموجهة نحو السوق إذ يتم استعمالها في بداية حياة المنتج -المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج- لتعزيز الربحية والإنتاجية بشكل عام"، وكذلك عرف أسلوب T.C بأن: "إحدى أدوات إدارة التكلفة في ظل البيئة التنافسية لأنها تستهدف ثلاثة عناصر تنافسية رئيسية هي "السعر والتنوع والكلفة" إلى جانب الإبداع"<sup>3</sup>

من التعاريف أعلاه يلاحظ أن تحديد التكاليف المستهدفة يعتبر برنامجاً كاملاً لتخفيض التكلفة يبدأ قبل إعداد المخططات الأولى للمنتج وعلى طول دورة حياة المنتج أخذاً بعين الاعتبار جودة تلك المنتجات والثقة فيها وصولاً إلى تلبية حاجات ورغبات الزبائن لتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة وتمكينها من البقاء في السوق، بذلك فإن T.C هو

<sup>1</sup> نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، العدد الأول، 2007، ص ص 174، 175.

<sup>2</sup> \*TC : Target Costing

<sup>3</sup> معاد خلف ابراهيم الجنابي، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مرجع سابق، ص 180.

أسلوب إستراتيجي لإدارة التكلفة وتخفيضها ومن ثم إدارة الربح وهو ما يقودنا إلى التعرف على مبررات اعتماد هذه الأسلوب.

والهدف من هذا الأسلوب هو:<sup>1</sup>

أ- السيطرة على التكاليف في المراحل التمهيديّة للإنتاج والتوزيع؛

ب- تخفيض التكاليف طوال حياة المنتج مع الرغبة في التحسين المستمر لإدارة الإنتاج؛

ت- تطوير المنتجات لتلبية احتياجات الزبائن؛

ث- المساعدة في صنع القرار مثل قرارات طرح منتجات جديدة في السوق؛

ج- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية المرغوبة.

مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة: تتمثل في:<sup>2</sup>

1- أداة ممتازة للتسعير في الأسواق ذات المنافسة الحادة؛

2- تحسن الوضع التنافسي للمؤسسة مع خلق الميزة التنافسية التي تسعى وراءها أي مؤسسة؛

3- تحسين عمل المؤسسة في التحكم في تكاليفها؛

4- خلق وتطوير ابتكارات المؤسسة من خلال حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محدد مسبقا

وبناء على معطيات السوق، الأمر الذي يؤدي بالمهندسين المصممين للمنتجات والقائمين بالعمليات

الإنتاجية بذل مجهودات أكثر والعمل بجد؛

5- أداة للرقابة كونها تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات.

بذلك يمكن تحديد مبررات اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة بالنقاط الآتية:<sup>3</sup>

1- نمو واشتداد المنافسة العالمية للعديد من الصناعات، إذ يتمثل هذا الأسلوب بمجموعة من الأدوات

المستخدمة لتوجيه أهداف إدارة التكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم أساس للرقابة الفعالة

بما يضمن تحقيق الربح المستهدف؛

2- التطورات والتغيرات المستمرة في السوق فرضت على المؤسسات تبني استراتيجيات تنافسية؛

3- التوجه نحو الزبون وتلبية ما يحقق رضاه من الأبعاد الأساسية لهذه الأسلوب؛

<sup>1</sup> Beatrice , Francis Grandguillot, Comptabilité analytique, 4eme édition, Gualino éditeur, France, 2001, p 196.

<sup>2</sup> مؤيد محمد الفضل، وآخرون ، مرجع سابق، ص ص 37،38.

<sup>3</sup> على عبد الله أحمد الحديدي، أثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية على تطوير نظم التكاليف في شركات الطيران في الأردن، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة. كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2009، ص ص 62-64

4- ليس للمؤسسات الإمكانية للسيطرة والتحكم في الأسعار الحقيقية وإذا المؤسسة تجاهلت ذلك فستعرض للخطر ولذلك يؤخذ سعر السوق بنظر الاعتبار عند تحديد التكلفة المستهدفة؛

5- معظم التكاليف تحدد في مرحلة التصميم ومتى تم اعتماد هذا المنتج وإدخاله للإنتاج يصبح ليس بالإمكان تخفيض هذه التكاليف، لذلك تدخل هذه الأسلوب في مرحلة التصميم والبحث والتطوير؛

6- قصور المدخل التقليدي المحاسبي في التسعير والذي يعتمد التكلفة الأساس في التسعير دون اللجوء إلى تحليل التكلفة باعتماد أسلوب تحليل القيمة وتحليل الأنشطة وهو ما يجعل التعرف على خطوات تنفيذ

أسلوب التكلفة المستهدفة أمر ضروري.

خطوات تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة:

يمكن تنفيذ أسلوب T.C بعدة خطوات وكالاتي.

1- تحديد السعر المستهدف؛

2- تحديد الربح المستهدف؛

3- تحديد التكلفة المستهدفة؛

4- استخدام هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض تكلفة المنتج؛

5- استخدام التحسين المستمر في التكاليف ورقابة العمليات التشغيلية؛

6- التخفيض المستهدف للتكلفة حيث يتمثل الفرق بين التكلفة المبدئية للمنتج والتكلفة المستهدفة بالتخفيض

المنشود والذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه لتدعيم ربحيتها ومن ثم ميزتها التنافسية على شرط أن يكون ذلك حقيقياً (حيث يقصد به مجموعة الفعاليات التي تنصب على اختراق المعايير وتحديدها بهدف تخفيض تكلفة المنتج الكلية بكل السبل المتاحة) تمييزاً عن التخفيض الوهمي للتكلفة (والذي يقصد به الفعاليات التي تنصب على تعظيم الأرباح بهدف تخفيض تكلفة المنتج دون المساس بالتكلفة الإجمالية وذلك عن طريق زيادة المبيعات أو زيادة سعر البيع والذي لا يمكن التحكم به في ظل التنافس الحاد)، ومن أجل تحقيق التخفيض الحقيقي للتكلفة تدخل تقنية هندسة القيمة عن طريق استخدامها لما يسمى بالتحليل الوظيفي.

• عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤخذ بعين الاعتبار عدم تطابق الفرق بين سعر السوق والربح المستهدف (والمتمثل بالتكلفة المستهدفة) لمنتج معين مع ما يتطلبه هذا المنتج من تكلفة مبدئية (أي تكون تكلفة إنتاجه أكبر من تكلفته المستهدفة) لذلك تدخل تقنية هندسة القيمة V. E لتحديد طرق تخفيض التكلفة؛ فبالإمكان القول أن تقنية هندسة القيمة جاءت كاستجابة لأسلوب التكلفة المستهدفة. وقد عرفت

تقنية هندسة القيمة بأنها: "نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة وذلك من خلال إعادة النظر في الوظائف أو المنافع التي يحتاجها الزبون". وكذلك عرفت تقنية V. E بأنها: "الأسلوب الذي عن طريقه تستطيع المؤسسة تخفيض التكلفة المبدئية إلى التكلفة المستهدفة لأن كل عنصر من المنتج يدخل لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة وأداء المنتج".

إن هندسة القيمة تحقق أهدافها في التكلفة المستهدفة من خلال:

1- تحديد تصاميم المنتج المحسنة والتي تخفض كلف الصنع وكلف الأجزاء مع عدم التضحية بالوظائفية أو بواسطة المنتجات الجديدة؛

2- إلغاء الوظائف غير الضرورية التي تزيد من كلف المنتج؛

فهندسة القيمة تعتمد على التحليل الوظيفي لتحديد الوظائف الرئيسية والخصائص المفضلة للمنتج ودراسة مكوناته وأجزائه ومن ثم تقييم البدائل بما فيها تعديل المنتج أو استحداث منتجات بديلة، إذ تقارن كلف هذه البدائل مع ما يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل هذه المنتجات.

أما مراحل تطبيق هندسة القيمة فيتم تطبيقها بواسطة فريق وظيفي من خلال:

المرحلة الأولى : تحليل الخصائص الوظيفية وفي هذه المرحلة يمكن تجميع الخصائص التي يرغب فيها المستهلك ومن ثم ترتيبها حسب أهميتها وتكلفة تنفيذها؛

1. المرحلة الثانية : التفكير البناء وهي مرحلة فحص العناصر والخصائص التي حصلت على مؤشر منخفض والتخلص منها إن أمكن بهدف تخفيض التكلفة من خلال التخلص من بعض العيوب المكلفة التي يحتويها المنتج؛

2. المرحلة الثالثة: التحليل وهي مرحلة فحص كافة البدائل والحلول المتاحة لتخفيض التكلفة ومن ثم اختيار أفضلها لإحداث عملية التخفيض؛

3. المرحلة الرابعة: تحويل البدائل إلى مناهج مخططة لتخفيض التكلفة، بعد الانتهاء من المرحلة الثالثة يتعين اختيار أفضل هذه البدائل ووضعها في شكل خطة أو منهج مخطط محدد وذلك تمهيداً لإعداد برنامج التخفيض وخطوات التنفيذ اللازمة مقروناً بالبرنامج الزمني لجدولة التخفيض.

ويمكن القول أنه لما كانت التكلفة المستهدفة هي عملية متكررة ومستمرة لحين إيجاد فريق التصميم المنتج المناسب مع التكلفة المخططة (التكلفة المستهدفة لذلك المنتج) فان تقنية هندسة القيمة تدخل هنا لإحداث تغييرات في مواصفات المواد أو تعديلات في المنتج بما يؤدي إلى تحسين قيمة المنتج وتخفيض التكاليف وصولاً إلى التكلفة



المستهدفة، وحالما يتم إقرار المنتج عن طريق هندسة القيمة والبدء بتنفيذه بالاعتماد على التكلفة المستهدفة فإن الاهتمام يتحول إلى التحسين المستمر الـ Kaizen.

**خامسا: معايير الأداء الأفضل\*:** تعرف معايير الأداء الأفضل بـ: "عملية مستمرة لمقارنة المنتجات أو الخدمات أو الأنشطة مع أفضل المستويات أداء يمكن أن توجد داخل أو خارج المؤسسة، وتؤدي عملية المقارنة الخارجية مع أفضل منافس في السوق إلى تحديد ما يسمى بالفجوة التنافسية بين المؤسسة وبين أفضل منافس في السوق وبالتالي تستطيع المؤسسة وضع الخطط والبرامج الملائمة لتقليل ما قد يوجد من فجوات تنافسية بينها وبين المنافسين، ثم تعمل على تجاوز هذه الفجوات وتحقيق مزايا تنافسية وانتزاع مركز الصدارة في السوق".<sup>1</sup>

فمعايير الأداء الأفضل تكون في اتجاهين، الأول يكون داخلي حيث المقارنة تكون بين مستويات الأداء المحققة داخل المؤسسة في ما بينها، أما الاتجاه الثاني فيكون خارجي أين تكون نقاط المقارنة فيه على مستوى المنتجات والخدمات المقدمة وكذلك على مستوى الأداء مع أفضل مؤسسة تشارك في وظائف أو عمليات مماثلة. – أنواع معايير الأداء الأفضل: إن أي مؤسسة تطبق فلسفة معايير الأداء الأفضل لابد لها من الأخذ بعين الاعتبار لـ:<sup>2</sup>

- المعايير الإستراتيجية: قياس ومقارنة الوضع النسبي لمؤسسة معينة ونتائج أداءها على المستويات الفنية والتنفيذية وكذا الكفاءات الأساسية للمؤسسة، وعوامل النجاح وغيرها؛
- المعايير الوظيفية: تحديد المنتجات والخدمات وإجراءات العمل حيث أنه ليس من الضرورة أن يكون التحديد على مستوى المؤسسات المنافسة فقط، ففي معظم الأحيان تنطوي المعايير الوظيفية على الأنشطة التجارية المحددة ضمن وظيفية معينة مثل التصنيع والتسويق، أو الهندسة، والهدف منها هو تحديد أفضل الممارسات في أي نوع من المؤسسات ذات السمعة المتميزة؛
- المعايير التشغيلية: إعطاء أسباب فجوة الأداء الوظيفي، والمؤسسة يجب أن تفهم المعايير على المستوى التشغيلي لتحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة لسد الفجوة الأداء.

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مرجع سابق، ص 31.

\* معايير الأداء الأفضل: Benchmarking.

<sup>2</sup> Management Accounting Guidelines MAG – I, Implementing Benchmarking Issued by The Institute of Cost & Works Accountants of India, Published by: The President The Institute of Cost and Works Accountants of India, 2008, pp 16, 18.

ب- مراحل تطبيق معايير الأداء الأفضل: إن عملية تطبيق معايير الأداء الأفضل ليست مجرد نسخ وتقليد ما يقوم به الآخرون، فلتنفيذ الناجح لعملية المقارنة يتم إتباع المراحل الخمس التالية : التخطيط، جمع البيانات، تحليل وتنسيق البيانات، التنفيذ، وإعادة التقييم:<sup>1</sup>

1- التخطيط: الهدف من هذه المرحلة هو تحديد ما سيتم قياسه(مقارنته)، من هو أفضل منافس أو ما هو الأداء الأفضل، وكيف سيتم جمع البيانات، تحديد فريق العمل اللازم للقيام بالعملية...الخ، وتعتبر هذه المرحلة أهم جزء من المشروع، باعتبارها تدرس عوامل النجاح الحاسمة، والمنتجات، الخدمات، والعمليات، وتبادل الأفكار وتحديد المشاريع التي تتطلب التركيز الفوري وغيرها؛

2- جمع البيانات: يجب اختيار أفضل وأسرع طريقة لجمع البيانات. قد يكون هذا من خلال عمليات المسح الإلكتروني، مصادر داخلية، الموردون، مكاتب الاستشارات، مقابلات هاتفية وغيرها من الطرق التي من شأنها أن تضمن العثور على معلومات ذات مصداقية لإقناع الإدارة لتنفيذ التغييرات، بعدها يتم مراجعة تلك البيانات والمعلومات التي تم جمعها للتأكد من أنها كاملة وتفيد الغرض المطلوب؛

3- تحليل وتنسيق البيانات: ينبغي أن يرتبط التحليل بالغرض الأصلي للدراسة، وأن يفهم فريق العمل وجامعي البيانات العوامل الصناعية والاقتصادية والثقافية والبيئية الأخرى للمؤسسة ذات الأفضلية لأن ما قد يعمل جيدا في مؤسسة معينة قد لا يعمل في المؤسسة المتبينة لمعايير الأداء الأفضل نظرا للتغيرات في العوامل المرتبط بكليهما، ومن ثم العمل على تنسيقها وبلورتها في شكل يسمح بتحديد الفجوة التنافسية؛

4- التنفيذ: وخلال هذه المرحلة، يقوم فريق العمل بعرض النتائج والتحليل والاستنتاجات وتقديم حجج واضحة ومقنعة، والفوائد التي تعود على المؤسسة، إلى الإدارة للحصول على الموافقة للقيام بالإجراءات اللازمة لسد الفجوة؛

5- إعادة التقييم: نظرا للتغير المستمر في المحيط الاقتصادي والتنافسي، يقوم فريق العمل بمراجعة وإعادة تقييم ما تم انجازه وما سيتم انجازه، لتفادي الوقوع في الأخطاء والوصول للأهداف بأسرع وقت وأقل تكلفة.

<sup>1</sup> Management Accounting Guidelines MAG – I, op.cit, P 22.

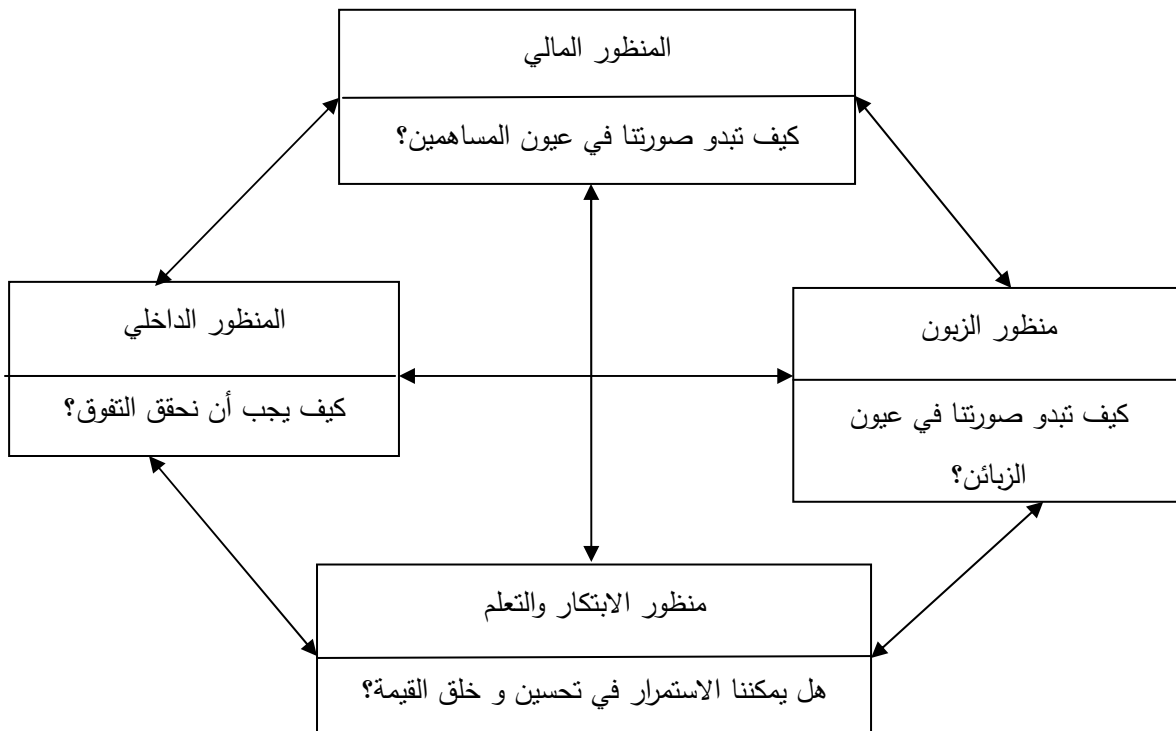
### المطلب الثالث: أساليب التقييم

#### أولاً: أسلوب بطاقة الأداء المتوازنة

عرفت بطاقة الأداء المتوازن من طرف كابلان ونورتون أنها: "ترجمة لمهام وإستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة شاملة لقياس الأداء، حيث تقيس بطاقة الأداء المتوازن أداء المؤسسة من خلال أربع محاور: محور مالي، محور الزبون، محور العمليات الداخلية، محور التعليم والتدريب".<sup>1</sup>

تسمح بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة بمتابعة نتائجها وتحسينها على المدى القصير والطويل، حيث تهدف إلى ضمان أخذ العوامل التي تؤثر على أداء الأعمال على نطاق واسع وأكثر توازناً، وكذلك ضمان تحديد الأهداف الإستراتيجية وإبلاغها لكافة المستويات الإدارية والتأكد من فهمها من قبل الموظفين، وتوسع أيضاً إلى تيسير عملية التوجيه والرقابة لضمان التحسين المستمر. وتتجسد محاور بطاقة الأداء المتوازن في الشكل التالي:

الشكل رقم(06): بطاقة الأداء المتوازن للأعمال.



المصدر: جولي مابري، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة المالية، ترجمة احمد محمد زامل، جمعية الإدارة العامة- مركز البحوث، السعودية، 2004، ص 56.

ويبين الشكل بأن محاور بطاقة الأداء المتوازن تكون مرتبطة ومتكاملة مع بعضها البعض، تعمل كلها على تحقيق التحسين المستمر للمؤسسة.

<sup>1</sup> M. Armstrong, Op.cit, p 589.

منهج بطاقة الأداء المتوازن: لتشغيل وتقديم بطاقة الأداء المتوازن فإنه يتطلب الخطوات التالية:<sup>1</sup>

- 1- تحديد عناصر بطاقة الأداء المتوازن: وذلك للوقوف على متطلبات الأداء وقياسه كأساس للتحسين المستمر؛
- 2- تحديد مقاييس الأداء: وتكون لكل عنصر أو محور من محاور بطاقة الأداء المتوازن مع مراعاة التنسيق بينها من أجل الوصول إلى الهدف الأساسي لهذه البطاقة، ثم تحديد الكيفية التي يتم بها قياس ذلك الأداء في كل محور؛
- 3- الاتصال والتدريب: تتطلب بطاقة الأداء المتوازن تدريب واتصال جميع الموظفين مع بعضهم البعض للوقوف على ماهية بطاقة الأداء المتوازن المطبقة في المؤسسة، وما مدى أهميتها، وكيفية العمل عليها وكيف ستستفيد منها المؤسسة، وغيرها من الأمور التي تستوجب عملية الاتصال؛
- 4- التفعيل: من خلال وضع سياسات وإجراءات تضمن عملية التفعيل والتطبيق السليم لبطاقة الأداء المتوازن على جميع مستويات المؤسسة؛
- 5- المراقبة ، التقييم والمراجعة: هنا يجب مراقبة العملية من بطاقة الأداء المتوازن، وتقييم فعاليتها ومدى تناسقها مع الأهداف العامة، ثم اتخاذ القرارات اللازمة بشأن التعديلات والتحسينات التي يجب القيام بها، وكيفية القيام بتلك التحسينات.

**ثانيا: أسلوب لوحة القيادة:** نظرا للتغيرات الطارئة في مجال الأعمال واشتداد حدة المنافسة، سعت جل المؤسسات إلى تجميع معلومات حول نتائج الأداء من مقاييس الأداء المالية والمعلومات الخاصة بالنواحي الداخلية للمؤسسة أين ظهر أسلوب لوحة القيادة في ثلاثينيات القرن الماضي حيث كانت عبارة عن متابعة النسب والبيانات الضرورية والتي تسمح للمسيرين من متابعة المؤسسة نحو الأهداف المرجوة، وهذا من خلال المقارنة بين النسب المحصل عليها والنسب المعيارية؛ ولقد استنبط هذا الأسلوب من لوحة قيادة السيارة الذي يقدم للسائق كل المعلومات اللازمة من نسبة الوقود، السرعة، حالة الأبواب وغيرها، أين يقوم السائق بناءا عليها باتخاذ القرارات اللازمة وبالتالي فلوحة القيادة تعتبر نظام ضروري للقياس.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> M. Armstrong, Op cit, p p 590 , 591.

<sup>2</sup> Alain fernandez, les nouveaux tableau de bord des managers – le projet decisionnel dans sa totalite - , 5<sup>eme</sup> edition, Edition Eyrolles, France, 2011, p4.

وعرفت لوحة القيادة بأنها: " مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول وهذا للمساعدة على اتخاذ القرارات والرقابة على عمليات القسم المعني، كما أنها تعتبر أداة إيصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤولين إلى النقاط الأساسية في إدارتهم بغرض تحسينها"<sup>1</sup>

ولقد عرفت بأنها: " تجميع منظم للمعلومات التي تسمح للمسير وبشكل سريع من معرفة ما إذا كان سير نشاط المؤسسة وأجهزتها الرئيسية بما كان مخطط له، مع توضيح الانحرافات".<sup>2</sup>

ومن مميزات لوحة القيادة أنها:<sup>3</sup>

- 1- يتم إعدادها بشكل مناسب وهدف حيث يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء كل مسؤول؛
  - 2- تكون واضحة وسهلة التحليل، حيث تسمح للجميع من قراءتها والتحاور بلغة مشتركة حول نتائج أدائهم ومن تحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة وفي الوقت المناسب؛
  - 3- تعد بشكل دوري لمواكبة التغيرات الداخلية والخارجية.
- تتمثل أهمية اللوحة القيادة باعتبارها نظام المعلومات يساعد في معرفة المعطيات الضرورية لمراقبة سير أداء المؤسسات في المدى القصير وكذا تسهل ممارسة المسؤوليات، وتتجلى أهميتها من خلال:<sup>4</sup>
- 1- تلزم كل مسؤول بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى؛
  - 2- تعمل على إشراك جميع الإداريين في وضع الأهداف والمساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما؛
  - 3- تنظم وتحدد المسؤولية لكل مستوى إداري ولكل فرد مع تحديد مراكز المسؤولية تبعا لذلك.
  - 4- تساعد على وضع كل العناصر اللازمة للرقابة وكشف الانحرافات والمساهمة في تقديم الإجراءات التصحيحية؛
  - 5- تحدد نوعية المعطيات المستعملة؛
  - 6- تسهل عملية الحصول على الائتمان من البنوك والسماح بتحديد نقاط القوة والضعف للمؤسسة؛

<sup>1</sup> رحيم حسين، بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في دعم فاعلية مراقبة التسيير، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد4، 2008، ص 3.

<sup>2</sup> Jean Gerbier, Organisation et fonctionnement de l'entreprise – traite fondamentale-, Tec et Doc lavoisier, France, 1993, p 827.

<sup>3</sup> لمين علوطي، نذيرة راقي، لوحة القيادة كآلية لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية العمومية حالة فرع شركة سونلغاز بالمدينة، مجلة دراسات، العدد 28، جامعة الأغواط، 2017، ص 83.

<sup>4</sup> زهية بوديار وشوقي جباري، لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، أيام 14-15 افريل 2009.

7- تزود المؤسسة بالمعطيات اللازمة للتسيير والمتعلقة بالوضع الحالية للمؤسسة كما تساعد على التوقع

المسبق للأحداث ويمكنها التفاعل والتكيف مع متطلبات المستعمل والمحيط؛

8- أداة مساعدة على اتخاذ القرار في الوقت المناسب وبشكل جماعي؛

9- هي وسيلة للحوار والاتصال وكذلك لإدارة الأزمات في المؤسسة.

**ثالثا: مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة<sup>1</sup> EVA:** يعتبر من بين أهم المؤشرات في إطار تقييم الأداء للمؤسسات التي تهدف إلى إنشاء قيمة مقارنة بالمؤسسات المنافسة، وتستعمل لقياس الأداء الداخلي في المؤسسة، وتعتمد هذه الطريقة على مفهوم تكلفة رأس المال عوض تكلفة الداخلية الممتلئة في مختلف المصاريف المالية الداخلية للمؤسسة المتولدة من استغلال أصولها، وهي تقيس المردودية الاقتصادية للأصول من خلال ربط النتائج بالأموال المستثمرة، وتعرف على أنها: " الفرق بين العائد المحقق خلال الدورة والعائد المنتظر أخذا في الحسبان الخطر المصاحب له، وهي تعتبر أحد المقاييس المستعملة لمعرفة مدى قدرة المؤسسة على إنشاء القيمة"<sup>2</sup>؛ فهي بذلك الثروة الحقيقية التي أضافتها المؤسسة من خلال الاستغلال الأمثل لعملياتها، فهي القياس النقدي لما أضافته المؤسسة بوسائلها الخاصة الذي يعتبر دليل على نجاح عملية المزج بين عناصر الإنتاج، حيث تمثل الفعالية التي تم بها دمج عناصر الإنتاج، وتسعى إلى قياس التوازن الاقتصادي للمؤسسة: حجم المؤسسة، النمو، تكامل الهيكل الإنتاجي؛<sup>3</sup> كما يعرف أسلوب القيمة الاقتصادية المضافة بأنه: " مقياس للإنجاز المالي لتقدير الربح الحقيقي، مرتبط بتعظيم ثروة المساهمين مع مرور الوقت، وهو الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة رأس المال المملوك والمقترض"<sup>4</sup>،

ويعرف بأنه: " مؤشر لقياس الأداء وفي نفس الوقت طريقة للتسيير والتحفيز، بحيث يعمل على قياس أداء مسيري المؤسسات أما المساهمين بغية حثهم لبذل جهد أكثر نحو تحسين أداء مؤسساتهم ويتم وفق هذا المؤشر توطيد علاقة المسيرين بالمؤسسة وتحسينهم بها وفق منطق النتائج من خلال العلاقة التي تربط النتائج بالأموال من جهة ووفق تكلفة رأس المال التي تمثل التعويض الذي يحصل عليه أصحاب الأموال من جهة ثانية"<sup>5</sup>

<sup>1</sup> \* EVA : Economic Value Added

<sup>2</sup> دادن عبد الوهاب، رشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام التحليل العملي المتميز (AFD) خلال الفترة

2006-2011، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 7، العدد1، جامعة غرداية، 2014، ص 26.

<sup>3</sup> مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 27.

<sup>4</sup> Jimbalov james, Managerial Accounting, 3<sup>th</sup> edition , Jhon wiley and sons, Inc, USA, 2007, p 470

<sup>5</sup> معالم سعاد، بوحفص سميحة، إنشاء القيمة وفق مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة EVA - دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة،

مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، بسكرة، العدد 30، 2017، ص 405.

والعلاقة التالية توضح لنا القيمة الاقتصادية المضافة:

• القيمة الاقتصادية المضافة = ( معدل العائد على رأس المال المستثمر - معدل تكلفة رأس المال) \* رأس المال المستثمر.

• القيمة الاقتصادية المضافة = صافي الأرباح الناتجة عن العمليات التشغيلية بعد الضريبة - (تكلفة رأس المال \* رأس المال المستثمر)

رابعاً: مؤشر القيمة السوقية المضافة<sup>1</sup> \*MVA: تعتبر القيمة السوقية المضافة المؤشر الثاني الذي تم تسويقه من قبل شركة (Stern Stewart)، إلى جانب مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة، كمؤشرات لتقييم الأداء؛ ويمكن تعريف القيمة السوقية المضافة للمؤسسة على أنها الفرق بين القيمة السوقية و رأس المال المستثمر بها (القيمة الدفترية)، وعليه فالقيمة السوقية المضافة تعد معياراً شاملاً في قياس وخلق الثروة كما أنها مقياس للفعالية التشغيلية في المؤسسات وفقاً لقدرتها وكفاءتها في ربط العوامل التي تعود إلى نجاح المؤسسة وفعاليتها<sup>2</sup>؛ وتتمثل قيمة المؤسسة في قيمة الديون مضافاً إليها قيمة حقوق الملكية، وإذا ما أخذنا بعين الاعتبار لفرضية تكافؤ القيمة السوقية والدفترية للديون فإن عبارة القيمة السوقية المضافة يمكن تبسيطها إلى:

• القيمة السوقية المضافة = القيمة السوقية لحقوق الملكية - القيمة الدفترية لحقوق الملكية

إن القيمة السوقية لحقوق الملكية تحسب بكل بساطة بحاصل ضرب السعر السوقي للسهم في عدد الأسهم المصدر؛ أما القيمة الدفترية لحقوق الملكية فتحتاج إلى بعض التعديلات لكي تعكس القيمة الاقتصادية الحقيقية للأصول، وهذا ما يطلق عليه اسم القيمة الدفترية الاقتصادية<sup>3</sup>.

حيث أجرت شركة (Stern Stewart) دراسة على أبرز 1000 شركة أمريكية لقياس الأداء وتوصلت إلى أن القيمة السوقية للمؤسسة هي الأداة الأكثر مصداقية للإشارة إلى أداء المؤسسة بالنسبة للسوق، كما أنها تستعمل في التخطيط لأداء المؤسسة المستقبلي، ويدل ارتفاع مؤشر القيمة السوقية المضافة إلى إمكانية زيادة القيمة السوقية للمؤسسة وإن انخفاض قيمتها يدل على انخفاض قيمتها السوقية وتدني الأرباح، لذا فهي تعكس حسن إدارة المؤسسة لرؤوس الأموال على المدى البعيد<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> MVA= Market Value Add

<sup>2</sup> حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 261.

<sup>3</sup> هشام بحري، مقاييس الأداء المبينة على القيمة من وجهة نظر المساهم بين النظرية والتطبيق، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 01، 2011-2012، ص 17.

<sup>4</sup> شهاب الدين حمد النعيمي، استخدام مؤشري القيمة السوقية المضافة والعائد على رأس المال المستثمر في قياس أداء القطاع المصرفي العراقي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 68، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص 73.

## خلاصة

تبين من خلال هذا الفصل الذي تناولنا فيه مفهوم التكلفة بأنها تعتبر تضحية بالموارد الاقتصادية المتاحة بغرض الحصول أو توقع الحصول على منافع مادية؛ وماهية إدارة التكلفة ومعظم أساليبها فهي جاءت تلبية للتطور في الفكر المحاسبي ولتغطية القصور في الأساليب التقليدية، من خلال توفير معلومات شاملة وتحليل وافي للتكاليف؛ كما أن الهدف الأساسي لها هو خدمة الأطراف الداخلية أين توفر كل ما تحتاجه إدارة المؤسسة للتحكم في التسيير وتحقيق الأهداف الإستراتيجية، فإدارة التكلفة ذات نطاق واسع من شأنها أن تستفيد من كافة المجالات العلمية والاقتصادية والإدارية في توفير المعلومات اللازمة التي تساعد في عمليات اتخاذ القرار، تقييم الأداء وتحقيق مزايا تنافسية مع العمل على تطوير تلك المزايا والحرص على استدامتها، مستعملة في ذلك جملة من الأدوات مثل التكاليف على أساس النشاط، أسلوب الإدارة على أساس النشاط، أسلوب التكلفة المستهدفة، إدارة الجودة الشاملة، تحليل سلاسل القيمة، أسلوب التوقيت المحدد، بطاقة الأداء المتوازن، معايير الأداء الأفضل وغيرها.

وفي الفصول التالية سنتطرق إلى الغرض الأساسي من إدارة التكلفة ألا وهو تحقيق مزايا تنافسية وضمن الأسبقية للمؤسسة.



# الفصل الثاني:

أسس الميزة التنافسية

للمؤسسة الاقتصادية

## تمهيد:

مع تعدد أوجه المنافسة وتعقد حيثياتها أصبح لزاما على المؤسسات مراعاة كيفية التواكب والتزامن مع الأحداث المميزة لمحيطها، واكتساح أسواق جديدة وتوسيع أسواقها القديمة من خلال جذب أكبر قدر ممكن من الزبائن مع المحافظة على إرضائهم وبالتالي كسب ولائهم، وهذا بتقديمها منتجات ذات جودة عالية وبأقل تكلفة ووقت ممكنين، لذا توجب عليها المعرفة المسبقة لقدراتها والتحكم فيها والرقابة عليها، مما قد يساعد المؤسسة في تخطيط ووضع استراتيجياتها وتحديد سياسات أسعارها، فالمؤسسة التي تريد البقاء في السوق وازدهارها فيه لا بد لها من تحليل بيئتها التنافسية وخلق ميزة تنافسية تحقق لها الريادة والتفوق عن باقي المنافسين.

فما المقصود بالتنافسية والميزة التنافسية؟ وماهي مصادر الميزة التنافسية، ما هي أبعادها؟ وما أنواعها؟ وغيرها، هذا ما سنحاول الإجابة عنه في هذا الفصل.

## المبحث الأول: تنافسية المؤسسة

بما أن المنافسة لم تعد تقتصر على الدخول والخروج من الأسواق وإنما على الاستمرارية والبقاء، كان لا بد على المؤسسات ( المؤسسة هي مجموع الوسائل البشرية، المالية والمادية، تستخدم بعضها مع بعض من أجل تحقيق الغرض الذي أنشأت من أجله)<sup>1</sup> اكتساب صفة التنافسية لتحقيق ذلك مع العمل على استثمارها، وعليه فما المقصود بالتنافسية؟ ما هي أنواعها؟ وما هي أهدافها؟

## المطلب الأول: مفهوم التنافسية

قبل التطرق لموضوع التنافسية تجدر الإشارة إلى مفهوم المنافسة التي يقصد بها: " حالة الصراع التنافسي بين المؤسسات التي تعرض منتجات متماثلة أو متقاربة في نفس السوق، وهذا للفوز بحصة سوقية، وتتجسد حالة الصراع هذه من خلال الأسعار، الجودة، التركيز على التصميم، أساليب التوزيع، خدمات ما بعد البيع...<sup>2</sup>". أما التنافسية لغة يرجع أصلها إلى الكلمة اللاتينية "Compéter"، وتعني المشاركة في المزاحمة التجارية للأسواق، وقد أصبحت شائعة الاستخدام لوصف القوة الاقتصادية للمؤسسة فيما يتعلق بمنافسيها في اقتصاد السوق العالمي، حيث يمكن أن تتحرك السلع والخدمات والأفراد، والمهارات والأفكار بحرية عبر الحدود الجغرافية.<sup>3</sup> واصطلاحا يقصد بها: " التفوق النسبي المستديم للمؤسسة من خلال ما تخلقه من قيمة مضافة لها ولزبائنها، سواء على مستوى تكلفة وجودة المنتجات أو مرونة العمليات أو تفعيل عنصر الزمن"<sup>4</sup>. كما يقصد أيضا بأنها: " قدرة المؤسسة المستمرة على المنافسة وتحقيق التميز على المنافسين في إرضاء الزبائن وزيادة ولائهم من خلال بناء مزايا تنافسية متفوقة في الجودة، الوقت، السعر، التجديد، المرونة"<sup>5</sup> ويمكن النظر إلى التنافسية على مستوى المؤسسات على أنها: " قدرة المؤسسة على تقديم منتجات ذات قيمة أعلى بتكلفة متساوية أو منخفضة (أو الجمع بينها، فيما يتعلق بمنافسيها). وبالتالي بناء مواقف تنافسية مفيدة تسمح بتحقيق أداء اقتصادي أعلى على مدى فترة طويلة، وفي سياق تداخل المنافسة بين المؤسسات، ستكون القدرة

<sup>1</sup> حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي - SCF - من دار عبد اللطيف للنشر والتوزيع، 2011، ص14.  
<sup>2</sup> تشارلز هل، جارديث جونز، الإدارة الاستراتيجية - مدخل متكامل-، ترجمة محمد سيد أحمد عبد المتعال، إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2008، ص 116.  
<sup>3</sup> رحال سلاف، الابتكار والتنافسية المستدامة -دراسة حالة مجموعة سونا طراك-، أطروحة دكتوراه علوم، غير منشورة، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017، ص 136.  
<sup>4</sup> أحمد بلالي، الميزة التنافسية ونموذج الإدارة الاستراتيجية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 11، 2007، ص 251.  
<sup>5</sup> نعيمة يحيوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، نوفمبر 2009.

التنافسية لمؤسسة ما هي قدرتها في ظل ظروف المنافسة الحرة والمفتوحة ، على إنتاج السلع التي تجتاز اختبار الأسواق الدولية مع السماح لها بالحفاظ على ربحيتها أو تحسينها على مدى فترة طويلة من الزمن" <sup>1</sup> كما يمكن اعتبار التنافسية أنها: " تحقيق الأفضل ليس فقط مقارنة مع المنافسين و إنما قد يمتد إلى تحقيق مستوى منافسة أحسن وفق المؤشرات المعتمدة في مجال نشاط هذا المنافس أو مقارنة مع مستوياته السابقة" <sup>2</sup> وعليه فالتنافسية هي القدرة على تصريف السلع والخدمات في الأسواق المحلية والعالمية، بينما المنافسة تمثل الشروط والقواعد التي يتم وفقها تداول السلع والخدمات في السوق، فهي بذلك حالة السوق دون وجود احتكار يتم عرض السلع والخدمات فيه لتقييمها من قبل الزبائن.

من خلال ما سبق يمكن استخلاص خصائص التنافسية كما يلي:

1- القدرة على المواجهة الدائمة والمستمرة للمنافسين؛

2- القدرة على إنتاج السلع التي تجتاز الأسواق الدولية؛

3- القدرة على تحقيق الأفضل مقارنة مع المنافسين وحتى مع المستويات السابقة للمؤسسة نفسها.

وقد حدد المجلس الأمريكي لسياسة التنافسية أربعة مؤشرات هي التي تشكل مجتمعة ما يطلق عليه " التنافسية" وهي: <sup>3</sup>

- الاستثمار ( استثمار مادي، بشري وتكنولوجي)؛
- الإنتاجية ( درجة الكفاءة التي تنتج بها السلع والخدمات)؛
- التجارة (بما لها من قدرة على ربط الإنتاج بالأسواق)؛
- مستوى المعيشة المرتفع ( تقييم الثروة التي تنتجها دولة ما وتنتقل إلى المواطنين).

❖ الركائز الأساسية للتنافسية: هناك مجموع من الركائز تتمثل في: <sup>4</sup>

1- أن المستقبل ليس امتداد للماضي، بل هناك متغيرات وتحولات مستقبلية أي أن ما كانت تستخدمه المؤسسة من آليات للمنافسة وأساليب لتفعيل قدراتها التنافسية وإن صلحت في الماضي فإنه لا يوجد

<sup>1</sup> Marc Ingham, Management stratégique et compétitivité, De Boeck –Wesmael , 1995, p 02.

<sup>2</sup> حبة نجوى، الشروط القاعدية للصناعة والمنافسة في القطاع: مساهمة في تحديد التأثيرات وآلياتها دراسة حالة قطاع الهاتف المحمول في الجزائر 2011/2000، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص 58.

<sup>3</sup> عادل رزق، مفهوم التنافسية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات ندوة تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة وفقا لمعايير الأداء الاستراتيجي، جامعة عين شمس، مصر، 2007.

<sup>4</sup> زروخي فيروز، سكر فاطمة الزهراء، دور اليقظة الاستراتيجية في الرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، نوفمبر 2010.

- ضمان أنها سوف تبقى صالحة في المستقبل الأمر الذي يحتم ضرورة التطوير والتحسين في تلك الآليات؛
- 2- أن المنافسة الحقيقية هي تلك التي تتجه إلى خلق وتنمية الأسواق الجديدة وليس مجرد النزاع على أجزاء سوق قائمة؛
- 3- أن المنافسة هي مواجهة شاملة تستخدم فيها المؤسسة كل أدواتها وقدراتها لتحقيق التفوق، فليست المنافسة الآن قاصرة على جودة السلعة أو انخفاض أسعارها ولكنها تعتمد على كل ما تستطيع المؤسسة توظيفه من طاقات للوصول الأسرع والأكفأ للأسواق وإرضاء الزبون؛
- 4- تعتمد المنافسة على العمل المترابط للمؤسسة ككل؛
- 5- إن التوصل إلى ميزات تنافسية واستثمارها بكفاءة يلفت أنظار المنافسين ويستدعيهم للبحث على الحصول على ميزات مماثلة أو أفضل منها، الأمر الذي يؤكد الحاجة إلى استمرار المؤسسة ذات القدرات التنافسية الأعلى في العمل على ابتكار وتنمية قدرات جديدة وتوظيفها بكفاءة؛
- 6- إن هدف المنافسة ليس مشاركة المنافسين في الفرص المحدودة المتاحة في الأسواق، بل البحث عن فرص جديدة، وعليه فالمنافسة الحقيقية تكون على السوق الذي لم ينشأ بعد؛
- 7- يعتبر الوقت العامل الحاسم في كسب معركة التنافسية وبالتالي تتركز جهود خلق القدرات التنافسية في تقليص الوقت واستثماره لإبداع قدرات جديدة والوصول بها إلى السوق قبل المنافسين.

## المطلب الثاني: أسباب ظهور التنافسية وأهميتها

**أولاً: أسباب ظهور التنافسية:** من بين أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور التنافسية كركن أساسي في نظم الأعمال المعاصرة مايلي:<sup>1</sup>

- 1- تحول المنافسة من محلية إلى عالمية فلم يعد المنتج أو السوق يواجه منافسة محلية فقط بل تعدت إلى المنافسة الأجنبية القادمة من الخارج، وهذا نتيجة تعدد الفرص في الأسواق العالمية بعد انفتاح الأسواق أمام حركة تحرير التجارة الدولية نتيجة اتفاقيات الجات والمنظمة العالمية للتجارة ؛
- 2- تسارع عمليات الإبداع والابتكار بفضل الاستثمارات الضخمة في عمليات البحث والتطوير نتيجة للتحالفات بين المؤسسات الكبرى؛

<sup>1</sup> راجع: -أحمد محمد سمير، الإدارة الاستراتيجية وتنمية الموارد البشرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008، ص 318، -أحمد السيد مصطفى، التنافسية في القرن الحادي والعشرين - مدخل إنتاجي- مجموعة النيل العربية- مصر، 2000، ص 14.

- 3- تطور المؤسسات من مؤسسات متنافسة في ساحة الأعمال المحلية والعالمية إلى مؤسسات متحالفة، وتحول المتنافسون من مؤسسات صغيرة أو متوسطة في السوق المحلية و العالمية إلى شركات ضخمة وشركات متعددة الجنسيات عابرة للقارات ذات قدرات تنافسية كبيرة؛
- 4- التغيرات الحاصلة على الصعيد البشري سواء اقتصاديا، سياسيا أو اجتماعيا؛
- 5- توفر المعلومات عن الأسواق العالمية والسهولة النسبية في متابعة التغيرات نتيجة تقنيات المعلومات والاتصال، وتطوير أساليب بحوث التسويق والشفافية النسبية التي تتعامل بها المؤسسات الحديثة فالمعلومة المتصلة بالسوق من المعلومات ذات الدلالة على التنافسية؛
- 6- زيادة الطاقة الإنتاجية وارتفاع مستويات الجودة والسهولة النسبية في دخول منافسين جدد في الصناعات الكثيفة للأسواق أين تترك القوة الحقيقية فيه للزبائن الذين انفتحت أمامهم فرص الاختيار والمفاضلة بين بدائل متعددة لإشباع حاجياتهم بأقل وبأسر الشروط، ومن ثم تصبح التنافسية هي الوسيط الوحيد للتعامل مع السوق من خلال العمل على اكتساب وتنمية القدرات التنافسية؛
- 7- سهولة الاتصالات وتبادل المعلومات بين المؤسسات المختلفة، وفيما بين وحدات وفروع المؤسسة الواحدة بفضل الإنترنت؛
- 8- ظهور منافسين جدد على درجة عالية من المهارة والتطور نتيجة زوال الحواجز التقليدية من ضرائب جمركية وغيرها حيث أصبح التركيز أكثر على الحواجز التقنية المتعلقة بمعايير الجودة والبيئة.

### ثانيا: أهمية التنافسية: تهدف كافة المؤسسات إلى ضمان البقاء في السوق من خلال البحث عن التأقلم

بمفهومه الواسع مع تغيرات محيطها، وتظهر أهمية التنافسية في البحث عن التموّج واليقظة وغيرها، حيث أن إهمال المؤسسة لسلوك التنافسية وهي تبحث عن البقاء يدخلها في صعوبات لا يمكن تجاوزها، فبدون التنافسية لن تكون المؤسسة قادرة على مواجهة تحولات المحيط وما فيه من ضغوطات، فهي تقدم فرصة للخروج من محدودية السوق الصغير إلى رحاب السوق العالمي، وبالتالي الاستفادة من المميزات التي يوفرها الاقتصاد العالمي والتقليل من سلبياته؛ ومما يبرز أكثر أهمية التنافسية هو وضعها كهدف ليس فقط من طرف المؤسسات وإنما كذلك من قبل الدول والمجتمع ككل.<sup>1</sup>

ولم تعد التنافسية مجرد الإنتاج بأقل التكاليف بل تعدت ذلك في اقتصاد تنافسي إلى ترسيخ مبدأ الجودة/التميز، وهو ما يسمح بالمنافسة على الرغم من ارتفاع التكاليف ويحتاج النهوض بالجودة والنوعية إلى موارد بشرية علمية

<sup>1</sup> Aissa Hireche, compétitivité :l'autre facette, séminaire international sur la compétitivité des entreprises économiques et mutation de l'environnement, université Mohamed Kheider, Biskra, Octobre, 2002.

تستطيع السيطرة على التكلفة وإبداع أشكال التميز والإتقان في المنافسة؛ وإذا كان الانفتاح على العالم ضمن منظومة الاقتصاد العالمي أمراً حتمياً، عموماً فإن الاستفادة من الفرص التي يوفرها لتحقيق النمو الداعم والرفاهية ليست نتيجة حتمية بل تخضع لقوانين المنافسة المفتوحة على مستوى الدول والمؤسسات وحتى الأفراد، وتتمثل أبرز التحديات التي تطرحها البيئة العالمية الجديدة في تعزيز القدرة على توليد الدخل واستمرارية النمو في ظل هذه البيئة الدولية التي أصبح شعارها البقاء للأفضل مما يستدعي تحديث الهياكل الإنتاجية وتحسين كفاءتها والنهوض بالعنصر البشري وتحسين بيئة الأعمال واجتذاب رأس المال الأجنبي؛ ويعتبر دعم التنافسية الوسيلة الرئيسية للاقتصاديات المتقدمة والنامية على حد سواء لرفع التحديات المذكورة وهو الأمر الذي جعل التنافسية موضع اهتمام الدول والمنظمات الدولية والمؤسسات وأصبح لها مجالس وهيئات وإدارات ولها سياسات واستراتيجيات ومؤشرات وعلى سبيل المثال يعتبر مجلس سياسة التنافسية في الولايات المتحدة الأمريكية أن نزول التنافسية الاقتصادية أحد العناصر التي تهدد الأمن القومي للبلاد؛ وفي الاقتصاد المعاصر أصبحت التنافسية أكثر ضرورة فهي تؤثر في المؤسسات التي تحتاج إلى تنمية فضلاً عن مجرد توفير البقاء، وفي الأفراد الذين يريدون الحفاظ على وظائف عملهم كما تؤثر في الأمم التي ترغب في استدامة مستويات معيشية معينة لأفرادها ورفع منها. ومما يعزز من مناخ التنافس ورسخ القناعة بأهمية التنافسية تلك التغيرات الحاصلة على النشاط البشري من مختلف جوانبه في التنظيم الاقتصادي وفي التنظيم الاجتماعي والسياسي إضافة للتطورات العلمية والتكنولوجية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: مؤشرات التنافسية و أنواعها

أولاً: مؤشرات التنافسية: من بين أهم مؤشرات التنافسية نجد:<sup>2</sup>

- 1- مؤشر تنافسية النمو: ويشمل مقاييس الاستقرار الكمي للدولة، مؤشر الجدارة الائتمانية، مؤشر العجز الحكومي والإنفاق العام والنظام الضريبي وقدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها، ويتكون من ثلاث مؤشرات فرعية ( مؤشر البيئة الاقتصادية، مؤشر المؤسسات العامة ومؤشر التكنولوجيا)
- 2- مؤشر تنافسية الأعمال: ويشمل قياس وتحليل المكونات الجزئية للقدرة التنافسية للأعمال، ويوضح معوقات العمل الاستثماري؛ ويتكون من اثنين من المؤشرات الفرعية ( مؤشر تقدم عمليات المؤسسات واستراتيجياتها، ومؤشر نوعية/جودة الأعمال المحلية)؛

<sup>1</sup> عبد الحكيم عبد الله النصور، الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، رسالة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية، 2009، ص 19.  
<sup>2</sup> عادل رزق، مرجع سابق.

3- مؤشر التنافسية العالمية: ويستند هذا المؤشر على دمج مؤشري تنافسية النمو وتنافسية الأعمال، ويقوم هذا المؤشر على تعدد مكونات الإنتاجية، حيث أن عمليات التنمية تتم على ثلاث مراحل (التنمية المدفوعة بالعوامل المتعلقة بالتنافس السعري، مرحلة التنمية المدفوعة بالكفاءة وتختص بكفاءة المنتجات بجانب أسعارها، مرحلة التنمية المدفوعة بالإبداع تتميز المنتجات بدرجة عالية من الابتكار والتنظيم).

ثانياً: أنواع التنافسية: تختلف أنواع التنافسية باختلاف المعيار المستخدم في التصنيف حيث نجد:

1- وفقاً لمعيار مستوى التنافسية: وفيها:<sup>1</sup>

أ- تنافسية المؤسسة: وهي المقدرة على تزويد الزبون بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين، مما يحقق نجاحاً مستمراً لها؛

ب- تنافسية القطاع: وهي قدرة تنافسية مؤسسات قطاع معين في دولة معينة على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الاعتماد على الدعم والحماية الحكومية؛

ت- التنافسية على المستوى الوطني: وهي الجاذبية التي يتمتع بها البلد لاستقطاب عوامل الإنتاج المتقلة بما يوفره من عبء ضريبي منخفض.

2- وفقاً لمعيار مصدر التنافسية: وفيها:<sup>2</sup>

أ- تنافسية التكلفة أو السعر: وهي المقدرة على الإنتاج بالتكلفة الأقل، مما يسمح من إمكانية التصدير، واختراق أسواق جديدة والسيطرة عليها بصورة أحسن؛

ب- التنافسية غير السعريّة: وفيها:

• التنافسية النوعية: وتشمل على إضافة النوعية والملائمة والابتكار والإبداع التكنولوجي، حيث أن المؤسسة المبتكرة وذات النوعية والسمعة الحسنة تلائم الزبون وتستحوذ على أكبر حصة في السوق؛

• التنافسية التقنية: حيث تتنافس المؤسسات من خلال النوعية في الصناعات عالية التكنولوجيا، كما تركز عملية الإبداع التكنولوجي على الرأس المال البشري، وتحتوي على عناصر مثل التعليم، الإنتاجية، مؤسسات البحث والتطوير، قوى السوق وغيرها.

<sup>1</sup> فاتح مجاهدي، شراف براهمي، الإدارة البيئية كمدخل لتحقيق تنافسية المؤسسة الصناعية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، نوفمبر 2010.  
<sup>2</sup> عمار طهرات، الاستراتيجيات التسويقية وتنافسية المؤسسة الاقتصادية - حالة الجزائر-، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، نوفمبر 2010.



3- التنافسية وفق الزمن: تتمثل في: <sup>1</sup>

أ- التنافسية اللحظية: تعتمد على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية، غير أنه يجب ألا تتفاعل المؤسسة لأنها قد تكون ناجمة عن فرصة عابرة في السوق، أو عن ظروف جعلت المؤسسة في وضعية احتكارية، فالنتائج الإيجابية في الأجل القصير قد لا تكون كذلك في المدى الطويل؛

ب- القدرة التنافسية: إن القدرة التنافسية تستند إلى مجموعة معايير، حيث أن هذه الأخيرة تربطها علاقات متداخلة فيها بينها، فكل معيار يعتبر ضروري لأنه يوضح جانبا من القدرة التنافسية ويبقي المؤسسة صامدة في بيئة مضطربة؛ وعلى خلاف التنافسية اللحظية فإن القدرة التنافسية تختص بالفرص المستقبلية وبنظرة طويلة المدى.

\*بعد التطرق لمؤشرات التنافسية وأنواعها سنتطرق للنموذج الذي قدمه "بورتر" لتحليل تنافسية المؤسسة من خلال القوى الخمس المؤثرة على تلك التنافسية كما يلي: <sup>2</sup>

1- تهديد المنافسين الجدد: إن أول قوة تنافسية حسب "بورتر" تتعامل مع السهولة أو الصعوبة التي يمكن أن يواجهها المنافس الجديد عند بداية العمل في ذلك المجال ومن الواضح أنه كلما زادت صعوبة الدخول إلى السوق قلت المنافسة وزادت الأرباح المحصلة على المدى البعيد، وقد حدد "بورتر" سبعة عوائق تواجه المنافسين الجدد في الدخول إلى السوق وهي:

- اقتصاديات الإنتاج الكبير؛
- تميز المنتجات؛
- متطلبات رأس المال؛
- تكاليف التحويل؛
- اختراق قنوات التوزيع؛
- مزايا المؤسسات القائمة؛
- السياسات الحكومية.

2- ضغط المنتجات البديلة: وتتعلق بمدى استعداد الزبون لتبديل نوع المنتج أو الخدمة، ويؤكد "بورتر" أن هذا التحول يصبح خطير عندما يزود متلقي الخدمة بمورد بديل وأسعار أفضل؛

<sup>1</sup> مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص 33.

<sup>2</sup> عدنان محمد وديع، القدرة التنافسية وقياسها، سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، العدد الرابع والعشرون، الكويت، ديسمبر 2003، ص 11.

3-التنافس بين المتنافسين الحاليين: يؤكد " بورتر " أن مستوى المنافسة في أي مجال يتشكل من خلال المنافسة بين المتنافسين وتزداد حدتها عندما:

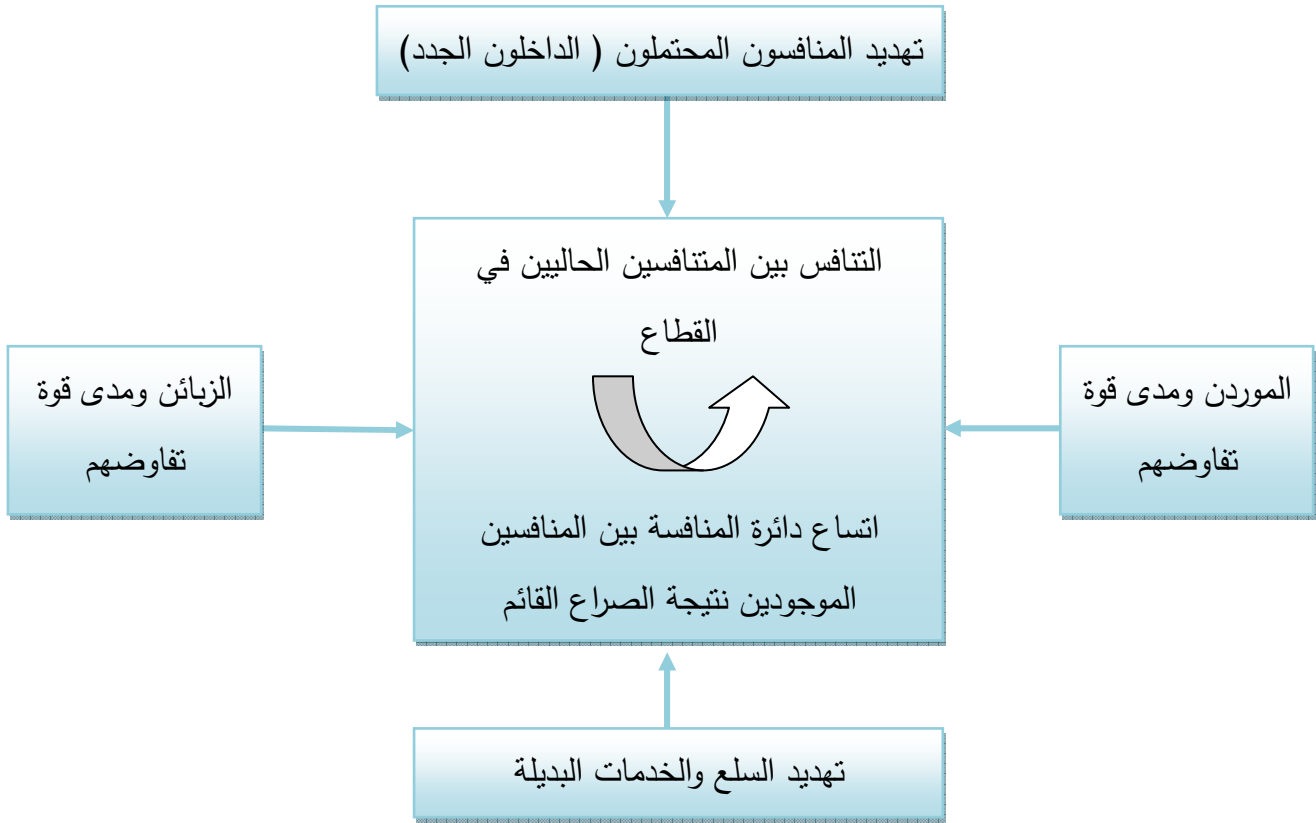
- يكون هناك الكثير من المؤسسات المنافسة أو أنها تتساوى نسبيا في الحجم أو الموارد؛
- عندما يكون نمو النشاط الذي تعمل فيه المؤسسة بطيء التطور؛
- وجود مخزون يكلف المؤسسة تكاليف عالية؛ عندما تكون عوائق الخروج من السوق كثيرة؛
- عند اختلاف استراتيجيات المنافسين ومبادئهم وشخصياتهم، فقد لوحظ أن المؤسسات الأجنبية تجعل البيئة التنافسية أكثر تعقيدا وذلك على اعتبار أن أهدافهم مختلفة عن المؤسسات المحلية، وبالمثل بالنسبة للمؤسسات الجديدة أو الصغيرة فهي أكثر استعدادا للمغامرة للحصول على فرصة أكبر في السوق.

4-قوة تفاوض الموردين: إن القوة التفاوضية للموردين بإمكانها أن تشكل تهديدا حقيقيا للمؤسسة فتقلص من مردوديتها عن طريق الضغط الممارس من قبل الموردين برفع الأسعار أو بتدني مستويات الجودة للمواد التي يوردونها، كما أن التهديد يكون أشد خطورة في حالة عدم قدرة المؤسسة على إدماج ارتفاع التكاليف في سعر السلع والخدمات التي تقدمها؛

5-قوة تفاوض الزبائن: حيث أن القوة التفاوضية للزبائن والممارسة على قطاع معين تشكل بدورها تهديدا على القطاع باعتبار أن الزبائن يسعون دائما إلى فرض أسعار منخفضة مع المساومة على خدمات ذات جودة عالية ومناسبة، الشيء الذي يؤثر سلبا على مردودية المؤسسة ومكانتها لأنه من الصعب الحصول على زبائن من والسهل فقدانهم لأن الزبون يتميز دائما بعدم الوفاء للمؤسسة وبالتالي يؤثر على تنافسية المؤسسة.

والشكل الموالي يوضح لنا نموذج قوى التنافس لـ "بورتر":

الشكل رقم (07): نموذج قوى التنافسية لبورتر



Source : Michael Porter, Choix stratégique et concurrence-technique d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie, traduire par Philippe de Lavergne, édition Economica, France, 1982, p4.

## المبحث الثاني: ماهية الميزة التنافسية

نظرا لتطورات بيئة الأعمال وفي ظل اقتصاد السوق وإزالة القيود الجمركية وتوقف حماية الدولة للمؤسسات، تحتم على هذه الأخيرة مواجهة المنافسين من خلال العمل على بناء وتعزيز مزايا تنافسية لضمان التفوق والبقاء في السوق.

## المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية

### أولاً: تعريف الميزة التنافسية:

تتكون الميزة التنافسية من مصطلحين هما " الميزة" وتعني التفوق في موقع أو حالة أو الفوائد الناتجة من إتباع مجموعة من الأفعال، ومصطلح " التنافسية " الذي يعتمد على المنافسة والتي تعنى بوجود منافس أو أكثر في قطاع نشاط معين.<sup>1</sup>

ولا ينظر للميزة التنافسية على أنها شيء مادي أو غير مادي تمتلكه المؤسسة أو تتحصل عليه عن طريق الشراء، بل هي خليط من كل ذلك، فهي تعبر عن حالة التفرد عن باقي المنافسين وعليه فإن أي مؤسسة يمكنها أن تمتلك ميزة تنافسية بشرط أن تستغل إمكانياتها وقدراتها استغلالاً أمثل في الفرص المتاحة في السوق مقارنة بالمؤسسات الأخرى وعليه توجه الاهتمام بعمليات الرصد والمسح البيئي من قبل إدارة المؤسسات لمعرفة التحديات التي تواجهها من المنافسين وكيفية التعامل معها مما يحقق لها التفرد والتفوق عليهم، وعليه فالميزة التنافسية تعني: " قدرة المؤسسة على جذب الزبائن وبناء المكانة الذهنية لها كمؤسسة أو لمنتجاتها، وزيادة القيمة المدركة من قبلهم وتحقيق رضاهم"<sup>2</sup>

وتعرف أيضاً على أنها: " قدرة المؤسسة على تقديم سلعة أو خدمة ذات نفقة أقل ومنتج متميز عن نظيره في الأسواق مع إمكانية الاحتفاظ بهذه القدرة"<sup>3</sup>

وعرفت: " الميزة التنافسية أساساً القيمة التي يمكن أن تحققها المؤسسة لزيائنها، فالقيمة هي ما يستعد الزبائن لدفعه، ويتم تحقيق قيمة أعلى من خلال وضع أسعار أقل من المنافسين للحصول على مزايا مماثلة

<sup>1</sup> بومعروف إلياس، القدرة التنافسية الاستثنائية: المفهوم والأبعاد، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 10، 2010، ص 152.

<sup>2</sup> ثامر البكري، استراتيجيات التسويق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 192.

<sup>3</sup> رانية غضاب، نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة، مرجع سابق، ص 116.

أو تقديم مزايا فريدة من نوعها، كما أن هناك نوعان أساسيان من الميزة التنافسية هما: الهيمنة بالتكلفة والتمايز.<sup>1</sup> كما تعرف بأنها: " تحقيق مكانة مرموقة للمؤسسة في سوق المنافسة وأذهان الزبائن، إذ تستند الميزة التنافسية بشكل أساسي على قدرة المؤسسة على إرضاء الزبائن من خلال تقديم السلع والخدمات التي تلبي احتياجاتهم، مستخدمة مواردها بشكل فعال وكفؤ وتميز عن المنافسين، فهي تمثل ما تتمتع به المؤسسة من قدرات لتوظيف إمكانياتها المتاحة والتكيف مع بيئة العمل والاستثمار الأمثل والكفاء لمواردها لتقديم منتجات أو خدمات ذات تكلفة أقل أو جودة أعلى ومنفعة أكثر من المنافسين"<sup>2</sup>.

والجدول التالي يوضح أبرز التعاريف المتعلقة بالميزة التنافسية من خلال وجهات نظر الباحثين:

الجدول رقم (01): تعريف الميزة التنافسية

الباحث	التعريف	التوجه والتركيز
Hofer,1980	هي المجالات التي تتفوق بها المؤسسة على منافسيها	الأنشطة
Fahey,1989	أي شيء يميز المؤسسة أو منتجاتها إيجاباً عن منافسيها من وجهة نظر الزبون النهائي	المكانة الذهنية
Roppaport,1992	قدرة المؤسسة على تقليص تكاليفها الكلية وتحقيق عوائد أعلى من خلال السعر مقارنة بالمنافسين وتحقيق قيمة أكبر للزبون	الكلفة
Evans, 1993	القابلية على تقديم قيمة متفوقة للزبون	قيمة الزبون
Macmalland & Tamp,2000	الوسيلة التي تمكن المؤسسة من تحقيق التفوق في ميدان منافستها مع الآخرين	المنافسة

المصدر: ثامر البكري، استراتيجيات التسويق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 194

ومن خلال التعاريف السابقة فإن الميزة التنافسية تعتبر:

- 1- الارتقاء بأداء المؤسسة إلى المستوى الذي تتفوق به على منافسيها ولفترة زمنية مناسبة، مع الاحتفاظ بهذه المدة الزمنية قدر الإمكان؛
- 2- الفوز بالمنافسة من خلال زيادة الحصة السوقية و/أو كسب حصة سوقية جديدة وبالتالي تحقيق ربحية عالية؛

<sup>1</sup> Michael porter, L'avantage Concurrentiel – comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, Dunod, paris, 1999, p 13.

<sup>2</sup> حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص 88.

3- التفرد عن الغير في السلع والخدمات المقدمة؛

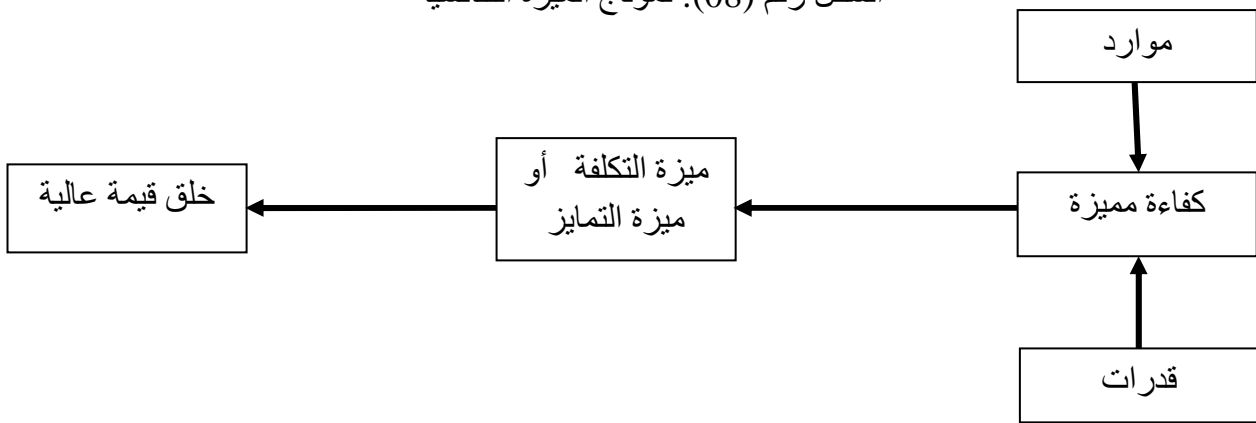
4- القدرة على الاستغلال الأمثل للموارد والكفاءات والاستراتيجيات في ظل بيئة شديدة التنافسية؛

5- القدرة على جلب الزبائن وضمان ولائهم من خلال خلق قيمة للمؤسسة ومنتجاتها لديهم؛

وعليه ومما سبق يمكن لنا استنتاج تعريف للميزة التنافسية: هي التفوق والتفرد عن المنافسين من خلال الاستغلال الأمثل لقدرات المؤسسة في تحقيق ما يميزها ومنتجاتها عن الغير في نظر الزبائن وتحقيق قيمة لهم مع الحرص على ضمان ولائهم.

والشكل الموالي يوضح عملية استغلال واستخدام الموارد والقدرات المتاحة في خلق ميزة تنافسية مما لا يسمح للمنافسين تكرارها أو إلغاؤها:

الشكل رقم (08): نموذج الميزة التنافسية



المصدر: محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، التسويق الاستراتيجي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011، ص 244.

ولقد مرت الميزة التنافسية بثلاث مراحل أساسية وهي<sup>1</sup>:

أ- **الميزة المطلقة**: ترتبط بتوفر عوامل اقتصادية نادرة لدى الآخرين منها: امتلاك تكنولوجيا فائقة؛ مواد خام

نادرة؛ موقع استراتيجي خاص؛ توفير الطاقة؛ العمالة المتخصصة الماهرة؛

ب- **الميزة النسبية**: تتوفر عند الآخرين و لكن بدرجات متفاوتة و مختلفة؛

ث- **الميزة التنافسية**: ترتبط بالدرجة الأولى بكل من المنافسة الإدارية و المنافسة البشرية، و هذا النوع من

المزايا هو ما تسعى إليه المؤسسات المعاصرة لمواجهة التحديات لضمان البقاء والتفوق في الساحة

التنافسية، وعليه فإن تحقيق الميزة التنافسية يكون انطلاقاً من الاستغلال الأمثل للإمكانيات و الموارد

<sup>1</sup> قويدر لويزة، كشيدة حبيبية، دور الميزة التنافسية في بيئة الأعمال ومصادرهما، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي و مساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، نوفمبر 2007.

بمختلف أنواعها المتاحة لدى المؤسسة هذا من جهة، ومن جهة أخرى مدى إمكانية تغطية وتلبية الحاجات المطلوبة وغير المطلوبة بأفضل الطرق وبذلك تعتمد على قاعدتين:

➤ إستراتيجية جديدة؛

➤ الإبداع.

**ثانياً: خصائص الميزة التنافسية:** تتلخص خصائص وصفات الميزة التنافسية على النحو التالي:<sup>1</sup>

- 1- نسبية أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة؛
- 2- تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين؛
- 3- تتبع من داخل المؤسسة وتحقق قيمة لها؛
- 4- تتجلى في كفاءة أداء المؤسسة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدمه للزبائن أو كلاهما؛
- 5- يجب أن تحقق التأثير في الزبائن وإدراكهم للأفضلية فيما تقدمه المؤسسة وتحفزهم للشراء منها؛
- 6- تحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها.

**ثالثاً: أسباب البحث عن ميزة تنافسية:** تسعى المؤسسة من خلال ميزة تنافسية للوصول لمجموعة من الأهداف و هي:<sup>2</sup>

- خلق فرص تسويقية جديدة؛
- دخول مجال تنافسي جديد كدخول سوق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من الزبائن أو نوعية جديدة من السلع و الخدمات؛
- تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المؤسسة الوصول إليها و الفرص الكبيرة التي ترغب في اقتناصها؛

يتمثل أساس الميزة التنافسية في خلق القيمة للزبائن، لأنها أساس تحقيق الجودة؛ تعد القيمة أكثر ما يهتم المؤسسة كونها أمر معقد لا تستطيع معرفته إلا من خلال عملائها و بالتالي وجب عليها استطلاع رأيهم كلما أمكن ذلك. وتسعى المؤسسة من خلال تحقيق و تعظيم القيمة الوصول إلى رضا الزبون لأنه هدف تأكيد بقائها في السوق، التنافسية الحالية ولضمان البقاء والنمو ولاستمرار في السوق الأمر متوقف على امتلاك مزايا تنافسية حقيقية يصعب تقليدها و محاكاتها من قبل المنافسين و لذا تسعى المؤسسة دوماً إلى تنمية و تطوير المزايا التنافسية الحالية و هذا

<sup>1</sup> القطب محيي الدين، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2012، ص 79.

<sup>2</sup> قويدر لويزة، كشيدة حبيبة، مرجع سابق.

من خلال اكتشاف آليات جديدة للمنافسة و تطبيقها على السوق و هذا بالاعتماد على الابتكار الذي يتمثل في التحسينات المستمرة على التكنولوجيا و تقديم أداء أفضل للعمليات.

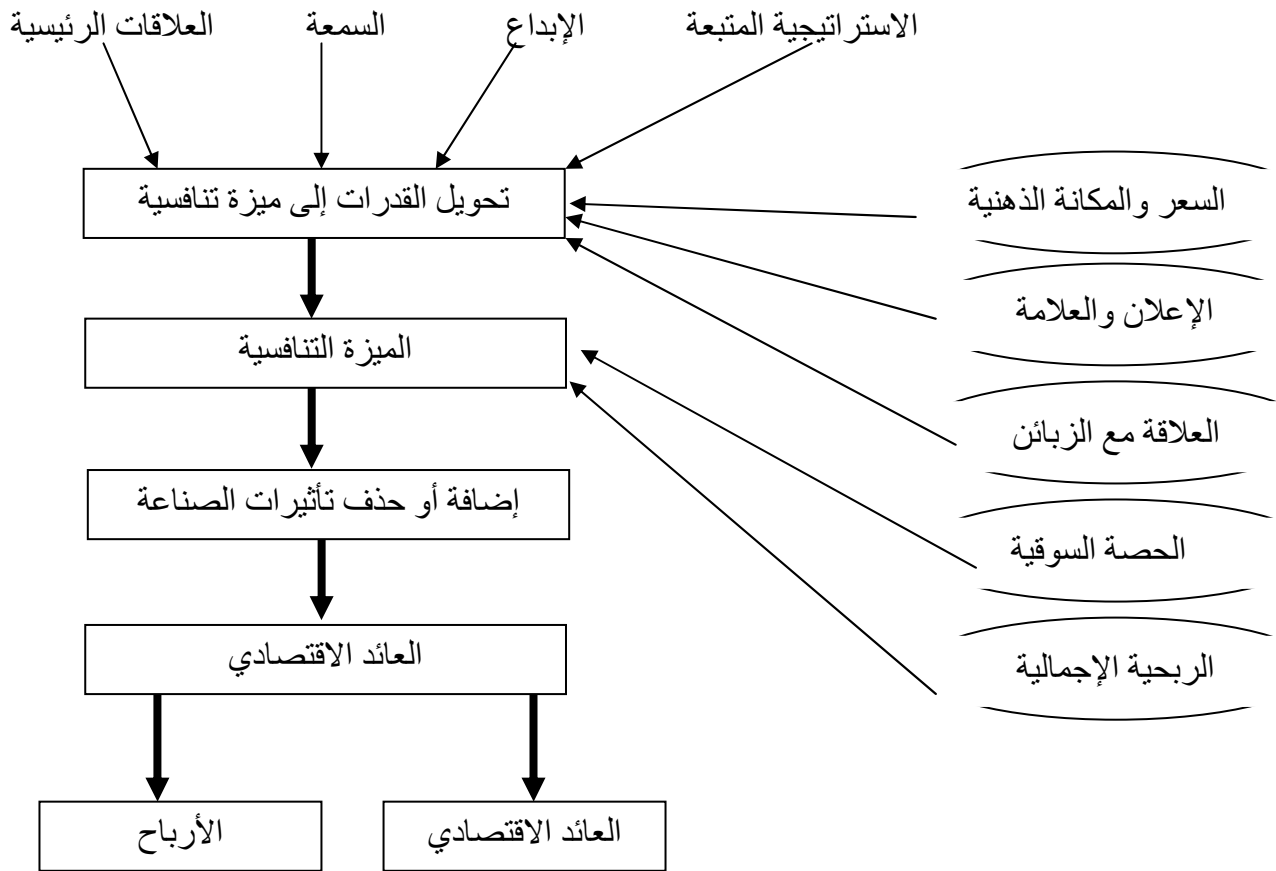
ومن أهم الأسباب التي تؤدي إلى ضرورة تنمية و تطوير الميزة التنافسية مايلي<sup>1</sup>:

- ظهور تكنولوجيا جديدة: إن ابتكار تكنولوجيا جديدة سيكون له تأثير مباشر على تصميم المنتج، طرق التسويق والإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى الخدمات ما بعد البيع المقدمة للزبائن.....الخ؛
  - ظهور حاجات جديدة للمشتريين أو تغييرها: تعد حاجات و رغبات المستهلك متجددة باستمرار و هذا نتيجة لانتشار الوعي الاستهلاكي، وارتفاع المستوى المعيشي... الخ و عليه يحدث تجديد في الميزة التنافسية الحالية أو تنمية ميزة تنافسية جديدة؛
  - ظهور قطاع جديد في الصناعة: إن ظهور قطاع صناعي جديد أو طرق جديدة لإعادة تجميع القطاعات الحالية في السوق ينتج عنه خلق ميزة جديدة؛
  - تغيير تكاليف المدخلات أو درجة توافرها: إن الميزة التنافسية تتغير بتغير جوهري في التكاليف المطلقة أو النسبية للمدخلات مثل: العمالة، المادة الأولية، الطاقة، وسائل الإنتاج... الخ؛
  - حدوث تغييرات في القيود الحكومية: إن للقيود الحكومية تأثير مباشر على الميزة التنافسية مثل القيود الحكومية فيما يخص مواصفات المنتج، حملات حماية البيئة من التلوث، قيود الدخول و الخروج من السوق، يمكن القول أن الميزة التنافسية في الوقت الحالي لا تعتبر فرصة في حد ذاتها بقدر ما هي تهديد لأن المؤسسة التي تحقق هذا التميز تصبح محل اهتمام كل المنافسين للوصول إليها و تحقيق هذا التميز أو التفوق بالاعتماد على كل الطرق و الوسائل ، و عليه فالمؤسسة بحاجة للعمل على التحسين و التجديد والتطوير المستمر وهذا بغرض امتلاك مزايا تنافسية حقيقية غير قابلة للتقليد والمحاكاة.
- والشكل الموالي يوضح لنا كيف تستطيع المؤسسة البحث وخلق ميزة تنافسية:

<sup>1</sup> قويدر لويضة، كشيدة حبيبة، مرجع سابق.



الشكل رقم (09): الخطوات المعتمدة في بناء الميزة التنافسية وباتجاه خلق العوائد



المصدر: ثامر البكري، خالد بني حمدان، الإطار المفاهيمي للاستدامة والميزة التنافسية المستدامة محاكاة لشركة HP في اعتمادها لإستراتيجية الاستدامة، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 9، الأردن، 2013، ص 7.

\*من خلال الشكل السابق يتبين أن المؤسسة التي تسعى لبناء مزايا تنافسية تعمل على تحسين العلاقة مع زبائنها من خلال خلق مكانة ذهنية لها لديهم عن طريق الأسعار، الجودة وغيرها وهذا عن طريق تجسيد استراتيجياتها، وعلاقتها الرئيسية والإبداع والسمعة في مزايا تنافسية تحقق لها حصص سوقية كبيرة و/أو جديدة مع زيادة الربحية الإجمالية والعوائد الاقتصادية.

## المطلب الثاني: مصادر الميزة التنافسية

أولاً: مصادر الميزة التنافسية: يمكن التمييز بين ثلاث مصادر للميزة التنافسية: <sup>1</sup>

1- التفكير الاستراتيجي : تستند المؤسسات على إستراتيجية معينة للتنافس بهدف تحقيق أسبقية على منافسيها من خلال الحيازة على ميزة أو مزايا تنافسية، وتعرف الاستراتيجية على أنها تلك القرارات الهيكلية التي تتخذها المؤسسة لتحقيق أهداف دقيقة، والتي يتوقف على تحقيقها نجاح أو فشل المؤسسة؛ وصنف بورتر استراتيجيات التنافس إلى ثلاث أصناف: <sup>2</sup>

1-1- إستراتيجية قيادة التكلفة: تهدف هذه الاستراتيجية إلى تحقيق تكلفة أقل بالمقارنة مع المنافسين، ومن بين الدوافع التي تشجع المؤسسة على تطبيقها هي: توافر اقتصاديات الحجم - آثار منحنى التعلم والخبرة - وجود فرص مشجعة على تخفيض التكلفة وتحسين الكفاءة وكذا سوق مكون من مشتريين واعين تمامًا بالسعر؛

1-2- إستراتيجية التميز والاختلاف : يمكن للمؤسسة أن تميز منتجاتها عن المؤسسات المنافسة من خلال تقديم تشكيلات مختلفة للمنتج، سمات خاصة بالمنتج، تقديم خدمة ممتازة، توفير قطع الغيار، الجودة المتميزة، الريادة التكنولوجية، مدى واسع من الخدمات المقدمة، السمعة الجيدة، وتزايد درجات نجاح هذه الاستراتيجية بزيادة تمتع المؤسسات بالمهارات والكفاءات التي يصعب على المنافسين محاكاتها؛

1-3- إستراتيجية التركيز أو التخصص: تهدف هذه الاستراتيجية إلى بناء ميزة تنافسية والوصول إلى مواقع أفضل في السوق، من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المستهلكين، أو بالتركيز على سوق جغرافي محدود أو التركيز على استخدامات معينة للمنتج(شريحة محددة من الزبائن).

والجدول الموالي يوضح هذه الاستراتيجيات التنافسية في ضوء الميزة الاستراتيجية والسوق المستهدف مع المؤشرات المصاحبة لتبني أحد هذه الاستراتيجيات التنافسية:

<sup>1</sup> عرابية الحاج، تمجدين نور الدين، وظيفة البحث والتطوير كأساس لتحقيق ميزة تنافسية جديدة في المؤسسات الاقتصادية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي و مساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسنية بن بو علي، الشلف، نوفمبر 2007.

<sup>2</sup> نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص ص 115، 119.

الجدول رقم: (02): المؤشرات العملية المصاحبة لممارسة الاستراتيجيات التنافسية الأساسية

إستراتيجية قيادة التكلفة	إستراتيجية التميز	إستراتيجية التركيز ( مع تخفيض التكلفة/ مع التمايز)
-الإبداع في التكنولوجيا والابتكار -تعزيز الإبداع -حصة سوقية كبيرة	-تقليل تكاليف التوزيع	-تقديم خدمة مميزة للزبون -تقديم سلع وخدمات متفردة عن الغير -تحسين الكفاءة -الرقابة على الجودة -إنتاج سلع وخدمات للحصص السوقية ذات الأسعار العالية

المصدر: عز الدين علي سويبي، نعمة عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 78.

2- الإطار الوطني : إن الإطار الوطني الجيد للمؤسسات يتيح لها القدرة على حيازة ميزة أو مزايا تنافسية، لذلك نجد مؤسسات بعض الدول متفوقة ورائدة في قطاع نشاطها عن بعض المؤسسات في الدول الأخرى. بحيث تملك الدولة عوامل الإنتاج الضرورية للصناعة والممثلة في الموارد البشرية، الفيزيائية، المعرفية، المالية والبنية التحتية، فالحيازة على هذه العوامل يلعب دوراً مهماً في الحيازة على ميزة تنافسية قوية، وتشكل هذه العناصر نظاماً قائماً بذاته، ومن نتائجه إطار وطني محفز ومدعم لبروز مزايا تنافسية للصناعات الوطنية، وبالتالي يصبح الإطار الوطني منشأ لمزايا تنافسية يمكن تدويلها.

3- مدخل الموارد: وتشمل ما تملكه المؤسسة من موجودات كالموارد البشرية والمواد الأولية والأجهزة والهيكل وكذلك العلامات التجارية وقنوات التوزيع وغيرها، كما أن امتلاك المؤسسة لهيكل تنظيمي مترابط يسهل عملية تنقل المعلومات من المستويات المتعددة والتي من شأنها أن تساهم في بناء مزايا تنافسية ، حيث أن تميز المؤسسة بامتلاكها لموارد كبيرة قياساً بالآخرين مع توفر الأنشطة والمهارات يجعلها تتميز عن الغير؛<sup>1</sup> ويتطلب تجسيد الاستراتيجية، الموارد والكفاءات الضرورية لذلك، بحيث أن حيازة هذه الأخيرة بالجودة المطلوبة وحسن استغلالها يضمن لها وبشكل كبير نجاح الاستراتيجية، ويمكن التمييز بين الموارد التالية:

<sup>1</sup> حفيان عبد الوهاب، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 52.

3-1- الموارد الملموسة: وتصنف إلى ثلاث أنواع:

- المواد الأولية: لها تأثير بالغ على جودة المنتجات، لذا يجب على المؤسسة أن تحسن اختيار مورديها والتفاوض على أسعارها وجودتها؛
- معدات الإنتاج: تعتبر من أهم أصول المؤسسة والتي تحقق القيمة المضافة الناتجة عن تحويل المواد الأولية إلى منتجات، لذا يجب على المؤسسة ضمان سلامتها، تشغيلها وصيانتها، بهدف تحقيق فعاليتها لأطول وقت ممكن؛
- الموارد المالية: تسمح بخلق منتجات جديدة وطرحها في السوق أو توسيعها في نطاق أكبر كفتح قنوات جديدة للتوزيع، لذا يجب على المؤسسة أن تحقق صحتها المالية باستمرار وتحافظ عليها بهدف تعزيز موقفها التنافسي وتطويره على المدى البعيد.

3-2- الموارد غير الملموسة: ونميز فيها:

- الجودة: تسعى المؤسسات إلى تحقيق حصص سوقية عالية بالاعتماد على الجودة، والتي تشير إلى قدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعات المستهلك أو تزيد عنها وتستند المؤسسة إلى مفهوم الجودة الشاملة كسلاح استراتيجي للحيازة على مزايا تنافسية ودخول السوق الدولية، وكذا كسب ثقة المتعاملين.
- التكنولوجيا: إن العامل التكنولوجي من أهم الموارد الداخلية القادرة على إنشاء الميزة التنافسية بحيث يستمد أهميته من مدى تأثيره على الميزة التنافسية، وعلى المؤسسة اختيار التكنولوجيا المناسبة لها والتي تجعلها في موضع أسبقية على منافسيها.
- المعلومات: في ظل بيئة تنافسية، يجب على المؤسسة أن تكون في استماع ويقظة دائمين لهذه البيئة بحيث تلعب المعلومات دورًا مهمًا لأنها تشكل مصدرًا لاكتشاف خطط المنافسين وتحركاتهم وكذا متغيرات الأسواق مما يسمح للمؤسسة باتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب.
- المعرفة: تتضمن المعلومات التقنية والعلمية والمعارف الجديدة الخاصة بنشاط المؤسسة بحيث تستمد هذه الأخيرة من مراكز البحث مثلاً، كما يمكن أن تنتجها من خلال حل مشاكلها التنظيمية والإنتاجية، وتساهم المعرفة في إثراء القدرات الإبداعية بشكل مستمر مما يسمح بخلق مزايا تنافسية حاسمة.
- معرفة كيفية العمل: أي الدرجة الرافقية من الإتيان مقارنة مع المنافسين في مجالات الإنتاج، التنظيم والتسويق، وبالتالي اكتساب ميزة أو مزايا تنافسية فريدة، وتستمد هذه المعرفة من التجربة المكتسبة والجهود المركزة والموجهة إلى المهن الرئيسية للمؤسسة، وعليه يجب على المؤسسة المحافظة عليه وأن تحول دون تسريب أو تسويق معلومات عنه للمؤسسات المنافسة

**3-3- الكفاءات:** تعتبر الكفاءات أصل من أصول المؤسسة، لأنها ذات طبيعة تراكمية، وهي صعبة التقليد من قبل المنافسين، وتصنف الكفاءات إلى صنفين:

**3-3-1 - الكفاءات الفردية:** تمثل حلقة فصل بين الخصائص الفردية والمهارات المتحصل عليها من أجل الأداء الحسن لمهام مهنية محددة ومن بين الخصائص المرجعية للكفاءات الفردية أن يكون الفرد حيويًا، يقوم بما يجب القيام به، سريع التعلم، يملك فكرة اتخاذ القرار، قيادة الأتباع، ينشئ الجو المناسب للتطور، متجه نحو العمل الجماعي، يوظف مساعدين مهرة، يبني علاقات جيدة مع الآخرين، حازم وواقعي، يوفق بين عمله وحياته الشخصية، يعرف نقاط ضعفه وقوته، يجعل الأشخاص في وضعية مريحة، يتصرف بمرونة. ويمكن للمؤسسة الحيازة على الكفاءات الفردية بالاستناد إلى معايير موضوعية ودقيقة في عملية التوظيف وكذا تكوين الأفراد بشكل يتماشى مع المناصب التي يشغلونها حيث ينتظر منهم مرد ودية أكبر.

**3-3-2- الكفاءات الجماعية أو المحورية:** تدعى أيضًا بالكفاءات المتميزة أو القدرات، وتعرف على أنها تلك المهارات الناجمة عن تضافر وتداخل بين مجموعة من أنشطة المؤسسة حيث تسمح هذه الكفاءات بإنشاء موارد جديدة للمؤسسة فهي لا تحل محل الموارد بل تسمح بتطورها وتراكمها، كما تعرف أيضا على أنها تركيبة أو مجموعة من المهارات الفائقة، الأصول الملموسة أو غير الملموسة ذات الطابع الخاص، التكنولوجيات فائقة المستوى والروتينيات (التصرفات المنتظمة) والتي تشكل في مجملها أساسًا جيدًا وقاعدة لطاقات المؤسسة على التنافس ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية متواصلة في مجال الأعمال (أو نشاط) معين، والهدف منها تحقيق مركز قيادة أو ريادة للمؤسسة. وتدعى محورية لأنه يتوقف عليها بقاء المؤسسة، تطورها أو انسحابها، ويجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية:

-تتيح الوصول إلى عدة أنواع من الأسواق؛

-تساهم بشكل معتبر في قيمة المنتج النهائي الملحوظ من قبل الزبون؛

-يصعب تقليدها من قبل المنافسين.

فالمؤسسة مطالبة بتجديد وتطوير كفاءاتها المحورية من خلال القدرات الديناميكية التي تتمتع بها، وتطوير هذه الأخيرة على المدى البعيد؛ إن تهاون المؤسسة في الاستثمار في الموارد والكفاءات يؤدي بها إلى تقادم هذه الأخيرة وبالتالي تراجع موقعها التنافسي، ونميز فرقًا بين تقادم أو تآكل الموارد والكفاءات، بحيث تتقادم الموارد عند استعمالها في حين تتقادم الكفاءات عند عدم استعمالها لأن مصدرها الأفراد، فإذا لم يسمح لهم بإظهار كفاءاتهم ومهاراتهم، فإن هذه الكفاءات والمهارات ستضمحل؛ تهدف المؤسسة للحيازة على ميزة تنافسية أكثر قوة، لذا تضيف نوعًا من الضبابية على الكفاءات والموارد التي أدت إلى هذه الميزة والتي تدعى "بالسبب المبهم"، مما يصعب على

المنافسين تقليد ومحاكاة هذه الكفاءات والموارد، ومن ثم صعوبة تقليد هذه الميزة. ويكمن الفرق بين الكفاءات المحورية وغير المحورية في كون الكفاءات المحورية تتميز بـ:

- خلق القيمة أو المنفعة الأساسية المباشرة للعميل؛
- تمييزها عن المنافسين أي أنها فريدة وأفضل من التي يملكها المنافسون.

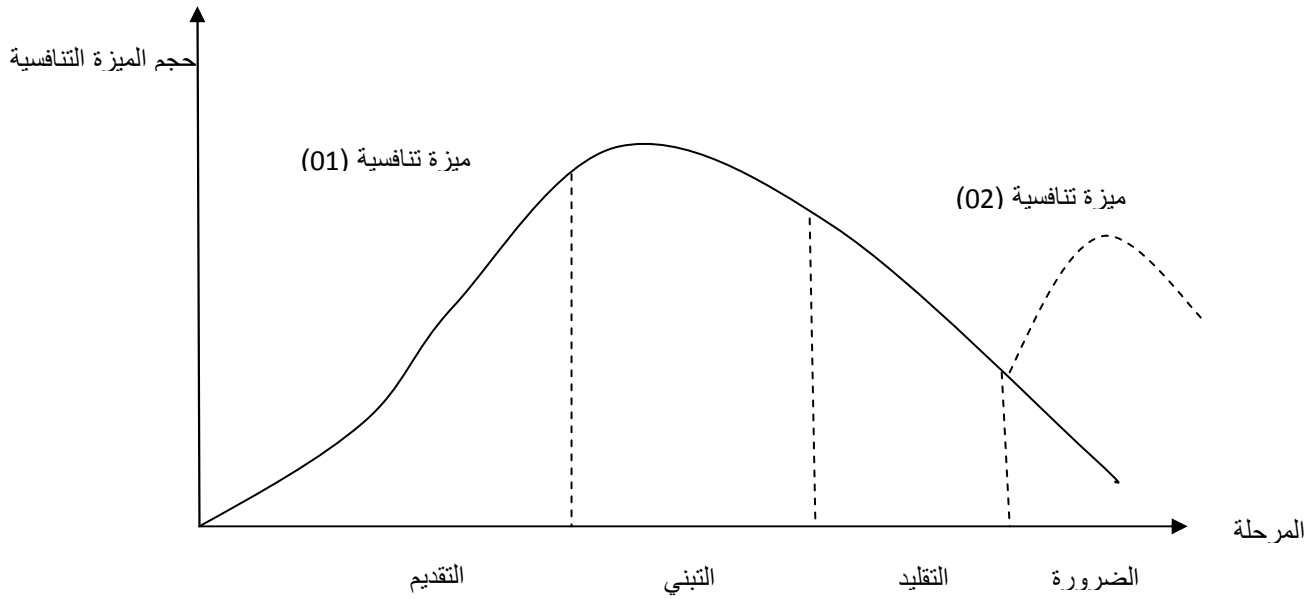
**ثانياً: محددات الميزة التنافسية:** تتحدد الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال متغيرين أو بعدين هامين وهما: <sup>1</sup>

#### 1- حجم الميزة التنافسية:

للميزة التنافسية دورة حياة تماماً كما هو الحال بالنسبة لدورة حياة المنتجات، فتبدأ حياتها بمرحلة التقديم أو النمو السريع، ثم تليها مرحلة التبني من قبل المؤسسات المنافسة، ثم مرحلة الركود في حالة قيام المؤسسات المنافسة بتقليد ومحاكاة الميزة التنافسية ومحاولة التفوق عليها، وأخيراً تأتي مرحلة الضرورة (ضرورة الحاجة إلى تقديم تكنولوجيا جديدة لتخفيض التكلفة و/أو تدعيم ميزة تمييز المنتج، ومن هنا تبدأ المؤسسة في تطوير وتحسين الميزة التنافسية الحالية أو تقديم ميزة تنافسية جديدة تحقق قيمة أكبر للمستهلك). وتحقق المؤسسة لميزتها التنافسية سمة الديمومة والاستمرارية إذا تمكنت من المحافظة على ميزة التكلفة الأقل أو تمييز المنتج في مواجهة المؤسسات المنافسة؛ وكلما كانت الميزة أكبر كلما تطلب من المؤسسات المنافسة جهوداً أكبر للتغلب عليها أو إلغاء أثرها؛ وللميزة التنافسية دورة حياة تمر بها، مطابقة لدورة حياة المنتج الجديد كما هو موضح في الشكل الموالي:

<sup>1</sup> غزي محمد العربي، بلعجوز حسين، الميزة التنافسية من الاقتصاد الصناعي للاقتصاد الرقمي، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي و مساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، نوفمبر 2007.

الشكل رقم (10) : دورة حياة الميزة التنافسية



المصدر: نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص 86.

من خلال الشكل يتضح أن الميزة التنافسية تمر بأربع مراحل ضرورية هي:<sup>1</sup>

- المرحلة الأولى: تتمثل في مرحلة "التقديم" والتي تبدأ من لحظة إنشائها وتقديمها للسوق حيث تعتبر هذه المرحلة الأطول من بين المراحل نظرا لتطلبها الاستغلال الكبير للأفكار والوسائل المادية، البشرية، المالية، التكنولوجية وغيرها؛
  - المرحلة الثانية: " التبني " عند تقديم الميزة التنافسية للسوق ويقبلها الزبائن تتم عملية انتشارها حيث تشهد نوعا من الاستقرار وهنا يبدأ المنافسون بالتركيز عليها ومحاولة تقليدها؛
  - المرحلة الثالثة: " التقليد " هنا ونتيجة للتقليد يبدأ حجم الميزة التنافسية بالتراجع وتتجه للركود مما ينجر عنه تراجع لمكانة المؤسسة الأصلية وتفردا عن باقي المنافسين، مما يجبرها إلى ضرورة القيام بعمليات تحسين الميزة التنافسية أو البحث عن مزايا تنافسية جديدة؛
  - المرحلة الرابعة: " الضرورة " تأتي هذه المرحلة لإعادة الأسبقية التنافسية للمؤسسة من خلال تطوير الميزة القديمة و/أو البحث عن مزايا تنافسية جديدة.
- وعليه فإن على المؤسسة أن تتابع دورة حياة مزاياها التنافسية بشكل دائم ومستمر ومراقبتها بغرض معرفة الوقت المناسب واللازم لإدخال التحسينات وإنشاء مزايا تنافسية لضمان الريادة والتفرد.

<sup>1</sup> نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 86.

## 2- نطاق التنافس أو السوق المستهدف:

يعبر النطاق عن مدى اتساع أنشطة وعمليات المؤسسة بغرض تحقيق مزايا تنافسية، فنطاق النشاط الواسع المدى يمكن أن يحقق وفورات في التكلفة عن المؤسسات المنافسة مثل الاستفادة من تقديم تسهيلات إنتاج مشتركة، خبرة فنية واحدة، استخدام نفس منافذ التوزيع لخدمة قطاعات سوقية مختلفة، أو مناطق مختلفة أو صناعات مترابطة، وفي مثل هذه الحالة تتحقق اقتصاديات المدى وخاصة في حالة وجود علاقات متداخلة ومترابطة بين القطاعات السوقية أو المناطق أو الصناعات التي تغطيها عمليات المؤسسة. ومن جهة أخرى فإن النطاق الضيق بدوره يمكن أن يحقق ميزة تنافسية من خلال التركيز على قطاع سوق معين وخدمته بأقل تكلفة أو تقديم منتج له، ويميز بين أربعة أبعاد لنطاق التنافس والتي من شأنها التأثير على الميزة التنافسية وهي:<sup>1</sup>

1- نطاق القطاع السوقي: يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة والزبائن الذين ييتم خدمتهم وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق؛

2- النطاق الرأسي: يعبر عن مدى أداء المؤسسة لأنشطتها داخليا (قرار التصنيع) أو خارجيا بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة ( قرار الشراء) فالتكامل الرأسي المرتفع بالمقارنة مع المنافسين قد يحقق مزايا التكلفة الأقل والتميز، ومن جانب آخر يتيح التكامل درجة أقرب من المرونة للمؤسسة في تغيير مصادر التوريد ( أو منافذ التوزيع في حالة التكامل الرأسي الأمامي)؛

3- النطاق الجغرافي: يعكس المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة ويسمح النطاق الجغرافي للمؤسسة بتحقيق تنافسية من خلال المشاركة في تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة ( أثر مشاركة الموارد) وتبرز أهمية هذه الميزة بالنسبة للشركة التي تعمل حاليا في نطاق عالمي حيث تقدم منتجاتها أو خدماتها في كل ركن من أركان العالم؛

4- نطاق الصناعة: يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسات فوجود مزايا تنافسية عديدة قد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة.

<sup>1</sup> عبد الله بلوناس، بوزيدي لمجد، طرق بناء المزايا التنافسية المستدامة- مدخل القيمة لبورتر- ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، نوفمبر 2010.



### المطلب الثالث: أبعاد الميزة التنافسية وأنواعها

أولاً: أبعاد الميزة التنافسية: للميزة التنافسية مجموعة من الأبعاد نذكرها في: <sup>1</sup>

1- التكلفة: إن التكلفة الأقل هي الهدف الرئيسي للوحدات التي تتنافس من خلال التكلفة الأقل هي الهدف الرئيسي للوحدات التي تتنافس من خلال المزايا التنافسية الأخرى غير التكلفة فإنها تسعى لتحقيق تكاليف منخفضة لمنتجاتها، وان أسبقية التكلفة الأقل للمنتجات يسهم في زيادة الطلب عليها، فضلا عن انخفاض هامش الربح إذا تم إنتاج المنتجات بتكاليف مرتفعة؛

2- وقت التسليم: إن استراتيجية الوقت تستعملها المؤسسة للحصول ميزة تنافسية تحقق من خلالها سرعة لانجاز الوظائف الرئيسية لها مثل تطوير وتحسين المنتج، تلبية لرغبات الزبائن وإنتاجه وتقديمه إليهم وخدمات ما بعد البيع، وهذا يتحقق بالتركيز على تقليل دورة حياة المنتج ابتداء من الفكرة الأولية للمنتج الجديد وانتهاء بتوريد السلعة النهائية للزبون بدلا من الاعتماد على الوقت الاعتيادي لانجاز الوظائف المحددة؛

3- الجودة: إن الجودة عبارة عن بعد للمنتج والذي يحدد من قبل الزبائن وتعتبر كأسبقية ترتبط بها اسبقيتان تنافسيان مهمتان هما: الجودة العالية ويقصد بذلك تقديم منتج متميز وتتطلب هذه الأسبقية درجة عالية من الصلة مع الزبون ومستويات عالية من معاملة ومساعدة للزبون، والأسبقية الثانية فهي جودة المطابقة ويقصد بها إنتاج المنتجات التي تطابق خصائص التصميم ورغبات الزبائن وفق أسس ثابتة إذ أن الزبائن يريدون منتجات تتلائم وبشكل ثابت لمتطلباتهم ؛

4- المرونة: هي الأساس لتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة من خلال الاستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في تصميم المنتجات وبما يتلاءم وحاجات الزبائن فهي القدرة على إنتاج مجموعة واسعة من السلع وإدخال منتجات جديدة، وتعديل المنتجات الموجودة بسرعة فضلا عن الاستجابة لاحتياجات الزبون، وعليه يمكن القول أن التطورات والتغيرات البيئية وتغير حاجات ورغبات الزبون عبر الزمن أدى إلى تغير وتطور أسبقيات التنافس أو عوامل النجاح الأساسية (التكلفة، الوقت، الجودة، المرونة)، وبالتالي يعتمد نجاح المؤسسة في تحديد الأسبقية الملائمة التي تتنافس على أساسها من خلال قدرتها على تحديد حاجات ورغبات سوقها المستهدف وإمكانية إشباع هذه الحاجات والرغبات بشكل أفضل من منافسيها، وتعمل الوحدة على ترجمة تلك الحاجات والرغبات إلى دلالات معينة تشكل أسبقيات سوف تتنافس على أساسها والتي

<sup>1</sup> هدى جبار كاظم، صباح عبد الوهاب، تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تحقيق بعض أبعاد الميزة التنافسية، مجلة التقني، العراق، المجلد 26، العدد 04، 2013، ص ص 62-63.

تساهم في تحقيق أكبر قيمة للزبون نسبة للمنافسين، وهناك من يضيف بعدا خامسا لأبعاد التنافس ألا وهو الإبداع ولكن هذا الأخير ينبغي أن يكون موجود عند تحقيق باقي الأبعاد الأربعة، إذ لا نستطيع الوصول إلى التكلفة الأقل والجودة العالية وسرعة التسليم والمرونة بدون أن يكون الإبداع حاضرا فيها.

وهناك من يضيف أبعاد تنافسية أخرى هي:

- الخدمة: إن عملية الحصول على الميزة التنافسية ينبغي أن تزود بخدمة تضيف قيمة حيث تعلم الوحدات الاقتصادية الصناعية والخدمية بأن للزبائن اليوم طلبات متنوعة، إذ أنهم لا يريدون الجودة بسعر منخفض فقط بل يريدون خدمات كبرى، وبالتالي فإن المنتجات ينبغي أن تصمم لتكسب وتفرح الزبائن، وعليه فإن عملية إيصال الخدمة إلى الزبون ينبغي أن تكون متأصلة بأفكار العاملين بالإبداع والخدمة وغيرها ينبغي أن تكون هي جزءا من أفكار العاملين في الوحدة الاقتصادية أي أن ثقافة العاملين تحثهم على الإبداع وتقديم السلع والخدمات للزبائن باعتبار أنهم هم أصحاب القرار؛
- البيئة: إن الهدف الأول للمؤسسة في هو تخفيض تكاليف مدخلاتها وزيادة العائد وبالتالي فإن الوحدات لا تتفق أية مبالغ عن الأداء البيئي في سبيل الحد من التلوث خوفا من زيادة تكاليف الإنتاج، وتجنبنا للمشاكل البيئية وضعت بعض الدول الصناعية قوانين وإجراءات مختلفة للمحافظة على البيئة وتخليصها من الملوثات، وهذا حتم على المؤسسات إنفاق مبالغ كبيرة على وحدة معالجة المخلفات واستخدام أجهزة للحد من التلوث، مما أدى إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج لذلك برزت الحاجة لأعادته النظر في القضايا البيئية ودراساتها وإدارتها بشكل تستطيع المؤسسة تحقيق أهدافها الاقتصادية والبيئية وكسب رضا الزبون وإنتاج منتج صديق للبيئة.

ثانيا: أنواع الميزة التنافسية: تسعى المؤسسة إلى التفوق على منافسيها من خلال خلق ميزة تنافسية تسمح لها بالتميز بتكاليف منخفضة و/أو التميز بمنتجات متفردة وعليه يمكن أن نميز بين نوعين أساسيين للميزة التنافسية وهما:<sup>1</sup>

1- ميزة التكلفة الأقل: إن عملية تخفيض التكاليف يعد أهم المقومات الأساسية للميزة التنافسية للمؤسسة، وعليه فالمؤسسات تعمل جاهدة على تصميم وإنتاج وتسويق منتجاتها بأقل تكلفة، مما يسمح لها من تخفيض أسعارها مقارنة بالمنافسين وبالتالي تحقيق عوائد أكبر.

<sup>1</sup> نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص ص 84-85.

ولتحقيق ميزة التكلفة الأقل عن المنافسين، يتطلب معرفة العوامل المسببة للتكاليف ومن ثم مراقبتها، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل يحقق للمؤسسة ميزة التكلفة الأقل، وتكون المراقبة على النحو التالي:<sup>1</sup>

أ- مراقبة الحجم : يمكن للمؤسسة أن تخفض من تكاليفها من خلال التوسع في تشكيلة المنتجات أو التوسع في الأسواق أو النشاط التسويقي أو حتى حيازة وسائل إنتاج جديدة، لكن الحجم الذي يتحكم في التكاليف يختلف من نشاط إلى آخر، ومن منطقة إلى أخرى، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه يتعين على المؤسسة المحافظة على شرط التوازن في عملية البحث عن اقتصاديات الحجم حيث يجب أن لا يحدث تدهور في الأنشطة الأخرى؛

ب- مراقبة التعلم : إن التعلم هو محصلة الجهود المبذولة والمتواصلة من طرف المستخدمين والمسيرين على حد سواء؛

ت- مراقبة الروابط: إن تمكن المؤسسة من إدراك الروابط الموجودة بين الأنشطة المنتجة للقيمة من جهة واستغلالها من جهة أخرى، يحسن من موقع المؤسسة في مجال التكاليف ويعزز قدرتها التنافسية؛

ث- مراقبة الأنشطة المضيفة للقيمة: ويقصد بذلك إما تجميع بعض الأنشطة المهمة والمنتجة للقيمة بهدف استغلال الإمكانيات المشتركة، أو نقل الخبرة المكتسبة في تسيير نشاط منتج للقيمة إلى وحدات إستراتيجية تمارس أنشطة مماثلة؛

ج- مراقبة الإجراءات: غالبا ما تلجأ المؤسسة إلى تطبيق بعض الإجراءات بصفة مرتجلة، وقد يعود ذلك إلى سوء فهم هذه الإجراءات، وسرعان ما يكشف تحليل التكاليف عن ضرورة إلغاء أو تغيير بعض الإجراءات التي لا تساهم إيجابا في تحقيق ميزة التكلفة الأقل، وزيادة على ذلك فهي تكلف أكثر من اللازم، وبالتالي فإن مراقبة الإجراءات تساهم على فهمها وخفض التكاليف؛

هـ- مراقبة تموضع الأنشطة: سواء كان هذا التموضع يخص الأنشطة فيما بينها، أو يخص الزبائن والموردين، فإن له تأثيرا على عدة عناصر من بينها: مستوى الأجور، وفعالية الإمداد، وسهولة الوصول إلى الموردين؛

2- ميزة التميز: ويقصد بها قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز وفريد وله قيمة في نظر الزبون، على سبيل المثال: جودة أعلى وخصائص خاصة بالمنتج خدمات ما بعد البيع وغيرها.

ولتحقيق ميزة التميز يجب على المؤسسة التركيز على الموارد المنفردة والخاصة بها، وتدعى عوامل التفرد والتي هي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> M. Porter, l'Avantage concurrentiel Op.cit, p 129.

<sup>2</sup> M. Porter, l'Avantage concurrentiel Op.cit, p 152.

أ- الإجراءات التقديرية: إن الإجراءات التقديرية للأنشطة وطرق تنسيقها المعتمدة من قبل المؤسسة قد تمثل عاملا مهما على تفرد هذه الأخيرة، وتتمثل في خصائص وكفاءة المنتجات المعروضة، والخدمات المقدمة، وكثافة النشاط، مستوى الاستثمار، ومحتوى النشاط، وجودة وسائل الإنتاج المستعملة، وكفاءة وخبرة المستخدمين في النشاط، والمعلومات المستخدمة في مراقبة النشاط؛

ب- الروابط: يمكن أن تمثل الروابط الموجودة بين الأنشطة أو الروابط مع الموردين وقنوات التوزيع المستغلة من قبل المؤسسة مصدرا للتفرد، حيث يشترط في الاستجابة الجيدة لحاجات الزبائن تنسيقا بين الأنشطة المرتبطة فيما بينها، يمكن أيضا تلبية حاجات الزبائن إذا تم التنسيق مع الموردين، بالإضافة إلى التنسيق مع قنوات التوزيع؛

ت- التوقيت: يرتبط التاريخ الذي بدأت فيه المؤسسة نشاطا معينيا بخاصية التفرد، فمثلا المؤسسة السباقية في استعمال صورة معينة لمنتج يمكنها أن تحقق التميز، وعلى العكس من ذلك فهناك بعض القطاعات يكون فيها الدخول المتأخر ذو جدوى لأنه يسمح للمؤسسة باستعمال تكنولوجيا أكثر حداثة؛

ث- الموضع: إن اختيار الموضع الملائم لأنشطة المؤسسة يساعدها على حيازة عوامل التفرد؛

ج- التعلم: قد تفرز عملية التعلم الجيد عامل من عوامل التفرد لنشاط معين فالجودة الثابتة في العملية الإنتاجية يمكن تعلمها، ومن ثمة فإن التعلم المكتسب بشكل شامل كفيل بأن يؤدي إلى تميز مستمر.

ح- التكامل: قد ترتبط خاصة التفرد بدرجة التكامل، حيث يتم ذلك من خلال دمج الأنشطة المولدة للقيمة كأن تمارس من قبل الموردين أو قنوات التوزيع فهي بذلك تهيء الفرصة لمراقبة نتائج الأنشطة التي قد تمثل مصدرا للتفرد أو التميز؛

خ- الحجم: قد يؤدي الحجم الكبير إلى التأثير سلبا على التميز، كأن يضعف مرونة المؤسسة عند الحاجة إلى الاستجابة لحاجات الزبائن المتنوعة، وفي المقابل يمكن أن يؤدي الحجم الكبير إلى ممارسة النشاط بطريقة فريدة من خلال تراكم الخبرات، إن عوامل الميزة تختلف باختلاف النشاط والقطاع حيث يبين تضافرها الطريقة التي تمكن من تحقيق خاصية التفرد، وبالتالي فالمؤسسة مطالبة بمعاينة المجالات التي يمكن التفرد فيها حتى تتمكن من التعرف على العوامل المهيمنة.

- وتستند المؤسسة في اختيار الميزة التنافسية التي تريد تبنيها إلى العوامل التالية:<sup>1</sup>
  - 1- جاذبية النشاط وحدة المنافسة فيه؛
  - 2- التكنولوجيا المستعملة؛
  - 3- تطور احتياجات ورغبات الزبائن خلال الزمن؛
  - 4- الفرص المستقبلية؛
  - 5- تكلفة التميز حيث أن المؤسسة مطالبة بتجنيد مبالغ هامة لاكتساب خاصية التفرد حتى تتمكن من ممارسة أنشطتها المنتجة للقيمة بشكل أفضل مقارنة بمنافسيها، وتختلف هذه التكاليف من مؤسسة لأخرى لأن موقعها اتجاه عوامل التطور مختلفة، وللرفع من درجة التميز بها لا بد من التنسيق الجيد بين الأنشطة.

### المبحث الثالث: تنمية وتطوير الميزة التنافسية

بعدما تحقق المؤسسة ميزة تنافسية عليها أن تحافظ عليها وتضمن استمراريتها من خلال مراعاة العوامل المؤثرة عليها لتفادي تقليدها من قبل الغير، مما يضمن التفوق والريادة في السوق.

### المطلب الأول: شروط تحقيق ميزة تنافسية ومؤشرات قياسها

**أولاً: شروط تحقيق ميزة تنافسية:** تقوم المؤسسة بتنفيذ إستراتيجية التنافس محققة القيمة المميزة وهذا باستيفائها معيارين و هما:

- صعوبة تطبيق هذه الإستراتيجية من قبل منافسيها الحاليين أو المحتملين مستقبلاً؛
- عدم قدرة المنافسين على تحقيق نفس مزايا تلك الإستراتيجية على الأقل في الفترة القصيرة؛
- كما أن هناك شروطاً أساسية تتوفر في الميزة التنافسية لكي تؤدي الغرض منها وهي:
- أن تكون الميزة التي تمتلكها المؤسسة كبيرة بحيث تمكن المؤسسة من تحقيق مزايا ومنافع ذات قيمة في حالة الدخول إلى سوق أو جزء معين من السوق؛
- أن تكون هذه الميزة مستمرة ومتواصلة نسبياً بمعنى عدم إمكانية تقليدها بسهولة من جانب المؤسسات المنافسة الأخرى؛

<sup>1</sup> عبد الفتاح بوخمخم، عائشة مصباح، دور اليقظة الاستراتيجية في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسبية بن بوعلي الشلف، نوفمبر 2010.

- أن يكون أثرها ملموسا وملحوظا لدى الزبائن المستهدفين مما يعمل على تحفيزهم للتعامل مع المؤسسة.

ثانيا: مؤشرات قياس الميزة التنافسية: هناك العديد من مؤشرات قياس الميزة التنافسية يتوقف نجاحها على درجة تناسبها مع التطورات المستحدثة في البيئة الاقتصادية العالمية من عولمة وانفتاح تجاري وتحرير الأسواق، وعلى اعتبار أن مفهوم التنافسية الأكثر وضوحا هو على مستوى المؤسسة فإن المؤسسة ضعيفة المردودية هي مؤسسة غير تنافسية، ومن بين المؤشرات التي تقيس التنافسية على مستوى المؤسسة قدمها الاقتصادي Denclos كما يلي:

الجدول رقم: (03): مؤشرات قياس الميزة التنافسية

مؤشرات الكفاءة	مؤشرات رقم الأعمال	مؤشرات الهيكلية المالية	مؤشرات جدول الاستغلال
الإنتاج/ عدد الأفراد الأصول الثابتة / عدد الأفراد أعباء المستخدمين/ القيمة المضافة القيمة المضافة للاستغلال / عدد الأفراد	معدل نمو رقم الأعمال، النصيب من السوق	النتيجة العملياتية / الأصول الإجمالية رقم الأعمال/ الأصول الإجمالية صافي نتيجة السنة المالية / الأموال الخاصة	الهامش التجاري/ر. الأعمال القيمة المضافة للاستغلال/ر. الأعمال النتيجة العملياتية/ر. الأعمال صافي نتيجة السنة المالية/ر. الأعمال

المصدر: عبد المليك مزهودة، محددات تنافسية قطاع الطحن بالجزائر وانعكاسات تحولات المحيط عليه - منظور المسيرين-، منشورات مخبر العلوم الاقتصادية والتسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2007، ص 12

إن تلك المؤشرات هي مقياس لأداء المؤسسة أكثر من كونها مؤشرات للتنافسية وذلك على اعتبار أنها تتعلق بدراسة المردودية المالية وكفاءة تشغيل أصول المؤسسة، في حين هناك من يرى ان تنافسية المؤسسة تتجلى من خلال مدى تحكمها في تكاليفها وعليه فالإنتاجية الكلية للعوامل تعتبر أحسن مؤشر للدلالة على التنافسية.<sup>1</sup>

ومن خلال ما تقدم فالمردودية وتكلفة الإنتاج والإنتاجية والحصة السوقية تشكل جميعا مؤشرات للتنافسية على مستوى المؤسسة والموضحة في ما يلي:<sup>2</sup>

أ -المردودية : تعتبر من أبرز مؤشرات التنافسية الحالية للمؤسسة، رغم أن المؤسسة يمكن أن تكون تنافسية في سوق تتجه نحو التراجع، وبذلك فإن التنافسية الحالية لن تكون ضامنة لربحيته المستقبلية وإذا كانت ربحية المؤسسة التي تهدف للبقاء في السوق، ينبغي أن تمتد على فترة من الزمن فإن القيمة الحالية لأرباح المؤسسة

<sup>1</sup> عبد المليك مزهودة، مرجع سابق، ص 15.

<sup>2</sup> عدنان محمد ودبيع ، مرجع سابق، ص 11-12.

تتعلق بالقيمة السوقية لها، وهذا يعني نسبة القيمة السوقية للدين ورؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة على تكلفة استبدال أصوله، فإذا كانت هذه النسبة أصغر من الواحد فإن المؤسسة ليست تنافسية، كما ترتبط الربحية المستقبلية للمؤسسة بإنتاجيتها النسبية، تكلفة عوامل الإنتاج، تميز منتجاتها وجودتها على امتداد فترة طويلة، ومستوى إنفاقها على البحث والتطوير أو البراءات المحصل عليه فالمشروع قليل الربحية هو مشروع غير تنافسي، والمشروع لا يكون تنافسيا عندما تكون تكلفة إنتاجه المتوسطة تتجاوز سعر منتجاته في السوق، أي أن قيمة الموارد التي تستعملها المؤسسة، وأن ثروتها تنخفض أو تنبدد، فضمن فرع نشاط معين ذو منتجات متجانسة يمكن للمؤسسة أن تكون قليلة الربحية، لأن تكلفة إنتاجها المتوسطة أعلى من تكلفة منافسيها، وقد يعود ذلك لإنتاجيتها الضعيفة، أو أن عناصر الإنتاج لها تكلفة أكثر أو للسببين معا؛

**ب-تكلفة الإنتاج المتوسطة:** تعتبر التكلفة مؤشرا مهما في فرع نشاط المنتجات المتجانسة، إذا لم يكن ضعفها على حساب الربحية المستقبلية للمؤسسة، هذا ما يؤدي إلى استعمال تكلفة وحدة العمل بديلا عندما تكون اليد العاملة مشكلة لجزء كبير من التكلفة الإجمالية، رغم تناقص مثل هذه الوضعية في البيئة الحالية؛

**ج-الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج:** تقيس الإنتاجية الكلية للعوامل الفاعلية التي تحول بها مجموعة عوامل الإنتاج إلى منتجات، مما لا يساعد في تتبع مزايا وتكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج، وبالتالي لا توضح شيئا حول جاذبية المنتجات المعروضة من طرف المؤسسة، ومن الممكن مقارنة الإنتاجية الكلية للعوامل أو نموها لعدة مؤسسات مع متوسط مؤشر الإنتاجية المعياري متعدد الجوانب، ويمكن إرجاع نموها سواء إلى التغيرات التقنية والتكنولوجية (وتحرك دالة التكلفة نحو الأسفل) وبتحقيق وفورات الحجم (تحرك دالة التكلفة نحو الأعلى) ، وبالفروقات عن الأسعار المستندة إلى التكلفة الحدية؛<sup>1</sup>

**د-الحصة السوقية:** من الممكن للمؤسسة أن تكون مربحة وتستحوذ على جزء هام من السوق بدون أن تكون تنافسية على المستوى الدولي، وهذا نتيجة لكون السوق المحلية محمية بعقبات تجاه التجارة الدولية، كما يمكن للمؤسسات الوطنية أن تكون ذات ربحية آنية ولكنها غير قادرة على الاحتفاظ بالمنافسة، لذلك ينبغي مقارنة تكاليف المؤسسة مع تكاليف منافسيها فكلما كانت التكلفة الحدية للمؤسسة ضعيفة بالقياس مع تكاليف منافسيها كلما كانت حصتها من السوق أكبر، وكانت المؤسسة أكثر ربحية مع افتراض تساوي الأمور الأخرى، فالحصة السوقية تترجم المزايا في الإنتاجية أو في تكلفة عوامل الإنتاج.

<sup>1</sup> Donald. G . Macfetridge, la compétitivité : notions et mesures, industrie canada, avril: 1995,it, p 05

ويمكن للمؤسسة أن تحقق أرباحاً أكثر من المعتاد بسبب حصتها الكبيرة من السوق، وذلك باستخدام موارد إضافية بغية توسيع أو المحافظة على حصتها السوقية، ولقد بينت عدة دراسات للمؤسسات وجود جملة واسعة من المؤشرات على تنافسية المؤسسة ومن هذه النتائج ما يلي:<sup>1</sup>

\* هناك عوامل عديدة ليست مرتبطة بالأسعار، تعطي اختلافات وفروقات معتبرة في إنتاجية اليد العاملة، رأس المال (وفورات الحجم، سلسلة العمليات، حجم المخزون، التسيير، علاقات العمل...)

\* يمكن للمؤسسات أن تحسن أداءها من خلال التقليد والابتكار؛

\* المؤسسة التي تعتمد على ضعف تكلفة عوامل الإنتاج في الحصول على مزايا تنافسية تكون في وضع لين تجاه مزاحمة مؤسسات ذات مدخل على عوامل إنتاج أقل تكلفة؛

\* ضرورة إعطاء أهمية كبرى للتكوين وإعادة التأهيل والنظر إلى العامل كشريك وليس عامل إنتاج؛

\* معظم الأنشطة الاقتصادية وفروع النشاط لا تتمركز على الأسعار وتكلفة عوامل الإنتاج؛

\* يمكن للدولة أن تسهم في إيجاد مناخ ملائم لممارسة إدارة جيدة، من خلال توفير الاستقرار الاقتصادي، وخلق مناخ تنافسي وإزالة العقبات أمام التجارة الوطنية والدولية؛

ويمكن تحديد نسبة الحصة السوقية للمؤسسة من خلال قسمة مبيعات المؤسسة على مبيعات أكبر منافس لها.

### المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الميزة التنافسية

أولاً: العوامل المؤثرة على الميزة التنافسية: تتأثر الميزة التنافسية بالعوامل والخصائص التي تميز البيئة التي

تعمل فيها المؤسسة ومن بين أهم هذه العوامل:<sup>2</sup>

أ- عوائق التقليد: عندما تستحوذ المؤسسة على ميزة تنافسية سوف تحقق أرباحاً معتبرة، وعليه يحاول

المنافسين تقليد كفاءات المؤسسة المتميزة في أسرع وقت ممكن، وتجدر الإشارة إلى أن الكفاءات المتميزة

التي يمكن للمنافسين تقليدها هي تلك التي ترتكز على امتلاك الموارد المادية بسبب سهولة الحصول عليها

من أسواق التوريد، أما الكفاءات المتميزة المرتكزة على الموارد المعنوية فهي أكثر صعوبة من حيث التقليد

من قبل المنافسين؛

ب- قدرة المنافسين على محاكاة المزايا التنافسية للمؤسسة؛

<sup>1</sup> Donald. G . Macfetridge, Op.cit, p08.

<sup>2</sup> عبد الكريم شوكمال، براهيم سمير، زموري كمال، دور تطوير المنتجات في تفعيل الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسينية بن بو علي الشلف، نوفمبر 2010.



ت-ديناميكية الصناعة: تعتبر البيئة الصناعية الديناميكية سريعة التغير وتتسم بمعدلات عالية من تجديد المنتجات، الأمر الذي يؤدي إلى قصر دورة حياة المنتجات وعليه من الممكن أن تكون مزايا تنافسية مؤقتة.

**ثانيا: معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية:** تتحدد نوعية وجودة الميزة التنافسية بثلاثة نقاط هي:<sup>1</sup>

1- مصدر الميزة التنافسية: حيث يمكن ترتيب الميزة التنافسية وفق درجتين هما:

\* مزايا تنافسية من مرتبة منخفضة: مثل التكلفة الأقل لكل من قوة العمل والمواد الأولية أين يسهل نسبيا تقليدها ومحاكاتها من قبل المؤسسات المنافسة؛

\* مزايا تنافسية من مرتبة مرتفعة: مثل التكنولوجيا، تميز المنتج ( التميز والتفرد من تقديم منتجات وخدمات)، السمعة الطيبة للعلامة التجارية، أو ميزة العلاقات الوطيدة مع الزبائن، وتتصف هذه المزايا بعدد من الخصائص مثل أن تحقيقها يتطلب توافر مهارات وقدرات من مستوى مرتفع كالعلاقات الوثيقة والتمتية داخل المؤسسة وخارجها، كذلك أن هذه الميزات تستمد من خبرات المؤسسة وتراكم تجاربها حيث يترتب عليها مجموعة من الأصول الملموسة وغير الملموسة؛ تشكل سمعة طيبة وعلامة تجارية فريدة وعلاقات وثيقة مع الزبائن وحصيلة من المعرفة والخبرة والذكاء؛

2- عدد مصادر الميزة التي تمتلكها المؤسسة: ففي حالة اعتماد المؤسسة على ميزة تنافسية واحدة فقط مثل الإنتاج بتكاليف منخفضة أو القدرة على إيجاد مصادر تمويل بأقل الأسعار وغيرها، فإنه يمكن للمنافسين تقليدها أو محاكاتها وحتى التغلب عليها، أما إذا كانت المؤسسة تمتلك ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد وهي الميزة المبينة على المعلومة والذكاء الاستراتيجي فإنه من الصعب على المنافسين تقليدها وهو ما يشكل لها ميزة تنافسية بحد ذاتها؛

3-درجة التطوير والتحسين المستمر في الميزة التنافسية: يجب أن تعمل المؤسسة على خلق مزايا جديدة وبشكل أسرع وذلك قبل تقليدها من قبل الغير أو محاكاة الميزة القائمة حاليا، وعليه يتطلب الأمر التحسين المستمر للميزة التنافسية، ويكمن القول أن الميزة التنافسية هي الخاصية التي تتفرد بها المؤسسات في إطار بحثها عن التميز والتفوق التنافسي، وهو ما يتطلب منها العمل المتواصل والبحث الدائم والجاد من أجل بناء ميزة تنافسية، ولكن نظرا للتطور المستمر في بيئة الأعمال فإن الميزة التنافسية لا يمكن أن تبقى حكرًا على المؤسسة ذاتها وإنما يمكن

<sup>1</sup> العيداني إلياس، ضويفي حمزة، الذكاء الاستراتيجي كآلية لدعم وتعزيز القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المعاصرة، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسبية بن بوعلی الشلف، نوفمبر 2010.

تقليدها، وهو ما يشكل خسارة للمؤسسة لحصتها السوقية المتوقعة، وعليه فعلى المؤسسة العمل على حماية ميزتها التنافسية إما بإيجاد مزايا تنافسية جديدة وإما العمل على اكتساب قدرات من شأنها أن تحقق لها مزايا تنافسية صعبة التقليد وهو ما يتمثل في بناء ميزة تنافسية مبنية على المعلومة والمعرفة.

### المطلب الثالث: استدامة الميزة التنافسية

يعد موضوع الاستدامة من المواضيع التي نالت ولا تزال حيزا واسعا من اهتمام الباحثين في مجالات شتى، فلم يعد تحقيق أهداف الربحية وكسب مساحات واسعة من السوق وتحقيق الريادة والتميز يمثل أمر رئيسيا في ظل البيئة غير المستقرة التي تعمل في ظلها تلك المؤسسات المعاصرة، وإنما تعدى طموحها ليصل إلى كيفية المحافظة وخلق حالة الديمومة لتلك الأهداف التي إن تحققت فهي حصيد لما تتمتع به تلك المؤسسات من مزايا تنافسية تتفوق بها على مثيلاتها.

وقد عرفت الميزة التنافسية المستدامة بأنها: " المنافع والفوائد التي تحصل عليها المؤسسة لأبعد مدى ممكن والتي لا يمكن تقليدها أو استنساخها من قبل المؤسسات الأخرى"<sup>1</sup>، وعليه سعت كل المؤسسات نحو إيجاد آليات تسهم في تحقيق استدامة الميزة التنافسية، وقد برز مصطلح الميزة التنافسية المستدامة فعليا عام 1985م، عندما ناقش (Porter) الأنواع الأساسية للاستراتيجيات التنافسية التي تمتلكها المؤسسات لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة.<sup>2</sup> وعموما فاستدامة الميزة التنافسية للمؤسسة يتوقف على ما يلي:<sup>3</sup>

- 1- أسس التنافس- الأصول والقدرات التنافسية، حيث أن بناء ميزة تنافسية واستدامتها في الأسواق يتطلب توافر مجموعة من الأصول والموارد والقدرات التنافسية مثل توافر مهارات خاصة في التصميم والتصنيع لإنتاج سلع متميزة عن الغير وذات قيمة في نظر الزبائن، أو توافر قدرات بشرية كافية قادرة على التنافس؛
- 2- ميدان التنافس: إن تحديد المؤسسة لاختياراتها من المنتجات والأسواق المستهدفة التي يتم التنافس بها هو من متطلبات الاستدامة من خلال توظيف المؤسسة لقدراتها في المكان المناسب والوقت المناسب؛
- 3- طرق التنافس: إن العمل على بناء ميزة تنافسية واستدامتها يتوقف على الاستراتيجية المتبعة من قبل المؤسسة.

<sup>1</sup> زكريا مطلق الدوري، أبو بكر أحمد بوسالم، رأس المال الفكري كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات ملتقى دولي حول: رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، ديسمبر 2011.

<sup>2</sup> رعد عدنان رؤوف، سالم حامد حمدي، المعرفة التسويقية واستدامة الميزة التنافسية دراسة ميدانية في عينة من المنظمات الصناعية في محافظة نينوى، مجلة تنمية الراقدن، العدد 100، مجلد 32، العراق، 2010، ص 89.

<sup>3</sup> عبد الحكيم عبد الله النور، مرجع سابق، ص ص 20، 21.

وعموما فاستدامة الميزة التنافسية تظهر بشكل أساسي في عدم قدرت الغير في تقليد وتكرار ما تحققه المؤسسة من: (الجودة، تحقيق رضا الزبائن وولائهم، التكاليف المنخفضة، الكفاية الإنتاجية، الابتكار، الريادة مع السعر المقبول والسياسات التسويقية الفعالة).

## خلاصة

بناء على ما جاء في هذا الفصل فإن الميزة التنافسية تتمثل في تقديم منتج أو خدمة يصعب تقليدها من خلال التميز الدائم والتفرد على المنافسين بالاستغلال الأمثل لقدرات المؤسسة ومواردها، مما يحقق رضا الزبائن وكسب ولائهم وبالتالي تحقيق ديمومة الأسبقية من خلال انتهاز أحد أنواع مزايا التنافسية والمتمثلة في: قيادة التكاليف، أو التمايز عن الغير بالجودة العالية، أو من خلال مزايا الوقت المناسب، أو كلها مع بعض مجتمعة، فالمحيط الحالي أصبح أكثر تعقيدا والمؤسسة التي لا تسعى إلى تحسين منتجاتها وخدماتها لن تبقى في دائرة المنافسة وبالتالي الخروج من السوق والخسارة الحتمية، كذلك تجدر الإشارة إلى أنه ليس على المؤسسة البحث عن تلك المزايا وإنشاءها فقط، وإنما العمل والحرص على تطويرها وتنميتها مما قد يحقق لها الاستدامة وبالتالي تكون قد حققت بذلك التفوق الدائم والريادة في مجال أعمالها.

ولمعرفة أساليب تحقيق مزايا تنافسية واستدامتها سنتطرق في الفصل الثالث إلى دور أساليب إدارة التكلفة في تحقيق مزايا تنافسية.

# الفصل الثالث:

تحقيق ميزة

تنافسية للمؤسسة

باستخدام أساليب

إدارة التكلفة

### تمهيد:

مما لا شك فيه أن اهتمام إدارات المؤسسات الاقتصادية أصبح ينصب حول كيفية إيجاد واستخدام وتوفير الموارد الاقتصادية والبشرية والمالية وغيرها في الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة بالرغم من ظروف الندرة التي تمتاز بها هذه الموارد، كذلك السعي وراء قياس وتقييم أدائها بغية خلق ميزة تنافسية تسمح لها من سبق منافسيها، الأمر الذي ألزمها ضرورة توفير كافة المعلومات سواء المالية أو غير المالية عن الحاضر والمستقبل إن أمكن، مع الرشادة في استخدام مواردها والوصول إلى أداء مرضي من شأنه تحقيق الميزة التنافسية المنشودة وتعزيزها، أين يصعب الوصول إليها من قبل المنافسين، هذه المعلومات توفرها إدارة التكلفة وتنسقها وتبلورها بما يخدم إدارة المؤسسة والغرض الذي طلبت فيه، حيث تسمح بالسير الحسن لعمل الإدارة وبالتالي قيام هذه الأخيرة بوظائفها بشكل فعال وعلى أكمل وجه.

فكيف تساعد أساليب إدارة التكلفة المؤسسة من اكتساب مزايا تنافسية تسمح لها التفوق والريادة في مجال

أعمالها؟

هذا ما سنحاول الإجابة عنه في مضمون هذا الفصل.

## المبحث الأول: تحقيق ميزة تنافسية من خلال أساليب إدارة التكلفة القائمة على أساس النشاط

تسعى كل المؤسسات إلى توفير احتياجات الزبائن من منتجات ذات جودة عالية وتكاليف أقل وفي الوقت المناسب ولتحقيق ذلك كان لابد لها من تحليل أنشطتها وتصنيفها إلى أنشطة مضيعة للقيمة والعمل على تحسينها وتطويرها وأنشطة غير مضيعة للقيمة والعمل على حذفها قدر الإمكان، وعليه تكون المؤسسة قد حققت ميزة التكاليف الأقل مع حفاظها على جودة منتجاتها وهو ما يطلبه الزبون اليوم.

### المطلب الأول: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط

إن مسيري المؤسسات على دراية كافية بأهمية التكاليف في تحقيق ميزة تنافسية، لذا فإن من أهداف التخطيط الاستراتيجي هو تخفيض التكاليف، ولتتبع التكاليف يتم التركيز على الأنشطة، حيث تحاول جل المؤسسات إلى تحقيق الريادة في تخفيض التكاليف كإستراتيجية أساسية حتى تتمكن في النهاية من بيع منتجاتها أو خدماتها بسعر أقل من منافسيها، والذين يقدمون نفس المنتج أو الخدمة وبنفس الجودة؛ حيث أن بناء الميزة التنافسية يتوقف على الطريقة التي تستعملها المؤسسة في تسيير الأنشطة الأساسية (الإمداد الداخلي، الإنتاج، الإمداد الخارجي، التسويق والبيع والخدمات)، والتي تمارس بطريقة مختلفة في أغلب الأحيان عكس الأنشطة الداعمة (البنية الأساسية للمؤسسة، تسيير الموارد البشرية، تطوير التكنولوجيا والتمويل) والتي تمارس بطريقة متجانسة، وعلى مستوى القطاع الاستراتيجي لابد من إجراء تحليل سلسلة القيمة للأنشطة ككل لأن كل الأنشطة تكون متجانسة وذلك كون الهدف المراد الوصول إليه هو محاولة بناء ميزة تنافسية.<sup>1</sup>

ويعد نظام التكلفة على أساس النشاط أحد أدوات تحسين أنظمة التكاليف التقليدية، لأنه يركز على الأنشطة بشكل انفرادي لغرض التكلفة، إذ يقوم بتخصيص التكاليف على أهدافها كالمنتجات أو الخدمات وفق أساس معين يمثل حاجة المنتج من ذلك النشاط، أي أن مهمة نظام التكلفة على أساس النشاط هي تحليل التكاليف الإضافية وإعادة تصنيفها كتكاليف مباشرة بعد أن كانت غير مباشرة من خلال تقسيم مجتمعات التكاليف وربطها بالأنشطة المختلفة؛ كما يحقق التفوق بالتصميم من خلال تبسيط تصميم المنتجات بمعنى إمكانية تدفق الإنتاج بسهولة ومن دون أي إسراف في استخدام الموارد، وإن هذا يؤدي إلى خفض التكاليف، وحيث أن رضا الزبون يقام على ركيزتين هما السعر المنخفض، فضلاً عن الجودة المقبولة؛ من هنا تحولت المنافسة في السنوات الأخيرة من مجرد العمل

<sup>1</sup> عيادي عبد القادر، نوي الحاج، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسين بن بوعلي، الشلف، أيام 08-09 نوفمبر 2010.

على تخفيض التكاليف بوصفها محددًا أساسياً للربحية إلى العمل كذلك على تقديم منتجات وخدمات ذات قيمة أو منفعة للزبائن والسعي الدائم لتعظيم هذه المنفعة.<sup>1</sup>

ولتحقيق مزايا تنافسية من خلال تطبيق أسلوب ABC نتبع الخطوات التالية:<sup>2</sup>

أولا تجميع الأعمال على هيئته أنشطة: هنا يتم تحديد الأهداف وإحصاء كافة الأنشطة والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكذا الموارد التي استهلكتها هذه الأنشطة، بعدها يتم توصيف مختلف الأنشطة التي تتم في المؤسسة وتحليلها إلى أنشطة تصيف قيمه وأخرى لا تصيف قيمه؛ أين نصل إلى المرحلة التي يتم خلالها إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق قيمه مضافة مع دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة الضئيلة،

ثانيا تحديد مسببات كل نشاط: هنا يتم تحديد مسببات كل نشاط حيث أن مسببات حدوث التكلفة تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببيه واضحة وقويه مثل تكلفه المواد المباشرة، ساعات عمل الآلات..إلخ، وإن هذا الفهم لمسببات التكاليف المتعلقة بكل نشاط يحقق وفرات اقتصادية هامة من خلال إنشاء مراكز الأنشطة؛

ثالثا تحديد مراكز الأنشطة: إن تحديد الأنشطة ينتج عنه كم هائل ومتنوع منها ونظرا لعدم الجدوى الاقتصادية لاستخدام عدد كبير من الأنشطة نتيجة لحاجه الادارة إلى التقرير عن التكلفة بشكل مستقل وكذا صعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة والوحدات المنتجة وتعقدها، يتم اللجوء إلى تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد حيث يكون لها نفس المسبب؛ ويقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين ويحقق وظيفة من وظائف المؤسسة. وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير تكاليف على مستوى المراكز ويعرف بأنه جزء من عملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل وتقوم عليه جميع الأنشطة على فرضين أساسيين هما: تجانس الأنشطة داخل كل مركز نشاط والتناسب الطردي للتكاليف في كل مركز على مستوى النشاط؛

رابعا تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة: في هذه المرحلة تخصص الموارد على مراكز الأنشطة، حيث يتم تعيين التكاليف مباشرة للمراكز وفي حاله عدم الإمكانية فإنه يتم استخدام مسببات التكلفة من المستوى الأول والخاصة بهذه المرحلة وتسمى كذلك بمسببات الموارد التي تشبه مفاتيح التوزيع. في بعض المراكز نوعين من الأنشطة وهي الأنشطة الأولية والأنشطة الثانوية وهنا يجب أن تحمل تكاليف الأنشطة الثانوية إلى الأنشطة الأولية والتي تعد بمثابة أغراض تكلفه لها وذلك طبعا باستخدام مسببات الموارد، وهذا ما يشير له هنري بوكان في قوله أن أسلوب

<sup>1</sup> صالح إبراهيم يونس الشعباني، التغيير في استراتيجيات خفض الكلف وأثارها، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 32، العدد 98، جامعة الموصل، 2010، ص 19.  
<sup>2</sup> نعيمة يحيواوي، مرجع سابق.



محاسبة التكاليف على أساس النشاط يضع كمبدأً أساسياً له قدرته تحليل السببية على رابط الأنشطة الرئيسية بالمنتجات كما يعني ذلك البحث على توجيه أو تتبع العلاقة بين الأنشطة الرئيسية الداعمة والمنتجات؛  
خامساً تحميل تكاليف الأنشطة لإغراض التكلفة: تتمثل هذه الخطوة في تعيين التكاليف من مراكز الأنشطة إلى المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر، وذلك بالاعتماد على مسببات التكلفة للمستوى الثاني والخاصة بكل نشاط أو مركز تكلفة؛ وبعد تحديد مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط يتم تحميل تكاليف الأنشطة طبقاً لحاجة كل هذه الأغراض (منتجات مثلاً) للموارد المستهلكة في انجاز الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدله للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب؛ ويتم إعداد معدل تحميل كل نشاط أو مركز تكلفة بقسمة مجموع تكاليف الأنظمة المكونة لمركز أو حوض التكلفة على حجم أو عدد مسببات التكلفة المحدد كمحرك لهذا الحوض ويحسب كما يلي لدينا معدل تحميل تكلفه المركز التكلفة الوحودية للمسبب = إجمالي التكاليف المركز / عدد المسببات

بعد تحميل كاهه تكاليف مراكز الأنشطة إلى إغراض التكلفة يتم الحصول على تكلفه النهائية للمنتجات بتجميع قيمه ما استهلكته من تكاليف الأنشطة المباشرة والتكاليف الغير مباشره الناتجة عن مراكز الأنشطة والجزء من التكاليف غير مباشره الذي لم يحمل لأغراض.

ومن خلال خطوات تطبيق أسلوب ABC نجد أنه يسعى في كل خطوة من خطواته. إلى العمل على تخطيط التكلفة ورقابتها ومن ثم تجنبها واستيعابها، ولتحقيق هذا بكفاءة وفعالية يقوم هذا الأسلوب على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة، وذلك حتى يتم استبعاد تلك التي لا تضيف قيمة أو على الأقل تقليلها، بغية تحقيق الرشادة في التكاليف واكتساب ميزة تنافسية للمؤسسة وتدعيمها وتصنف الأنشطة وفقاً لما تقدمه من قيمة للمنتج إلى:<sup>1</sup>

- أنشطة تضيف قيمة للمنتجات والخدمات المقدمة من وجهة نظر الزبون مثل تصميم المنتج، التصنيع، التجميع، التعبئة، التسليم وخدمات الدعم الفني ما بعد البيع وغيرها، حيث أنه لو تم استبعادها فإنها ستؤدي في الأجل الطويل إلى عدم تلبية رغبات الزبائن ولا حتى توقعاته، مما سيؤثر سلباً على مبيعات المؤسسة وبالتالي حصتها السوقية، وعليه فالمؤسسة تسعى جاهدة على أداء هذه الأنشطة بكفاءة وفعالية؛
- الأنشطة غير مضافة للقيمة للمنتجات والخدمات المقدمة من وجهة نظر الزبون مثل التخزين، إعداد الآلات، نقل المواد والمنتجات، إعادة تصنيع الوحدات المعيبة وغيرها، حيث تعتبر بالنسبة للمؤسسة أنشطة هدر يمكن أن تعوق العمل وتزيد من تكلفة الانجاز، ويمكن للمؤسسة تخفيض التكاليف مع الحفاظ على

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، نظام التكاليف على أساس الأنشطة -عوامل التنبؤ ونجاح التطبيق-، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2018، ص ص

طاقة خدمة المنتج باستبعاد مثل هذه الأنشطة، حيث أن تخفيض أو استبعاد تكلفة هذه الأنشطة لا يقلل من مستوى رضا الزبائن ولا يؤثر على جودة المنتج.

كما أن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط يؤدي إلى تحقيق درجة أعلى من الدقة في قياس التكاليف حيث أنه يمد أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكاليف الحقيقية والدقيقة لأنشطة القيمة مما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة كما يساعد على تحليل سلسلة القيمة بكفاءة عالية.<sup>1</sup>

وعموما فإن أسلوب التكاليف على أساس النشاط يعمل على تحسين التكاليف، تحسين الجودة، تحسين الاستجابة للزبائن وتحسين تسيير المؤسسة بصيغة متكاملة،<sup>2</sup> مما يحقق زيادة قدراتها التنافسية وبناء موقع تنافسي جيد ومربح، وهذا من خلال:

- 1- المساعدة على تخفيض التكاليف بصورة منتظمة ومستمرة لتحقيق مزايا تنافسية؛
- 2- يوفر معلومات ذات دقة عالية حول التكاليف مما يسمح من فهمها ورقابتها والتحكم فيها على المدى الطويل؛
- 3- مساعدة المؤسسة في اتخاذ قرارات صائبة حول الاستراتيجيات التنافسية وتنفيذها؛
- 4- يعمل على مواجهة المشاكل المتعلقة بعمليات المؤسسة ومعالجتها من خلال تقسيمها إلى أنشطة مضيضة للقيمة وأخرى غير مضيضة للقيمة؛
- 5- يعمل على تقليص وقت تنفيذ العمليات من خلال الحرص على إلغاء الأنشطة غير المضيضة للقيمة؛
- 6- المساعدة على وضع أسعار تنافسية من خلال تحديد التكاليف بأكثر دقة؛
- 7- المساعدة على تحسين ما تقدمه المؤسسة للزبائن من خلال توفير مؤشرات دقيقة حول مقاييس تكاليف الأنشطة؛
- 8- تحقيق مستوى عالي من التنافسية والربحية من خلال تطوير أداء المؤسسة اعتمادا على الفهم العميق لمبدأ عملها؛
- 9- العمل على الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة من خلال الحد أو التخفيض من تكاليف الأنشطة غير المضيضة للقيمة؛
- 10- يحقق التميز من خلال سهولة استخدام الموارد والحد من الإسراف مما يتيح استحداث أنشطة أو إلغاءها أو دمجها؛

<sup>1</sup> حنان جابر حسن، التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعما لقدرته التنافسية في ظل الأزمة العالمية - دراسة نظرية ميدانية-، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد العاشر، العدد الأول، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 2011، ص 27.

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، نظام التكاليف على أساس الأنشطة -عوامل التبني ونجاح التطبيق-، مرجع سابق ص ص 89-93.

11- يبين مواطن القوة ومواطن الضعف؛

12- يساعد على إيجاد علاقة بين تكاليف الأنشطة بالمؤسسة والسلع والخدمات والزيائن؛

13- يعمل على تحسين الأداء من خلال تحليل الأنشطة والعمليات والعمل على فهمها.

### المطلب الثاني: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب الإدارة على أساس النشاط

تبرز أهمية أسلوب الإدارة على أساس النشاط من خلال انتهاجه لعوامل النجاح الرئيسية في بيئة الأعمال اليوم، وهذا من خلال إدارة الأنشطة باستعمال معلومات أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين القيمة التي يتسلمها الزبون وزيادة الربحية، حيث عرف هذا الأسلوب بأنه إدارة الأنشطة لتحسين القيمة المسلمة إلى الزبون ومن ثم زيادة الأرباح نتيجة توفير هذه القيمة<sup>1</sup> وتستخدم الإدارة المستندة على النشاط أيضا في توصيف القرارات الإدارية التي تستخدم معلومات نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط لغرض تحقيق رضا الزبائن وتطوير الربحية، وتشتمل قراراتها على التسعير، ومزيج المنتج، والقدرات المتعلقة بكيفية تقليص التكاليف، وتحسين العمليات، وقرارات تصميم المنتجات؛ وتصنف تطبيقات أسلوب الإدارة المستندة على النشاط إلى الإدارة المستندة على النشاط التشغيلي حيث تعمل على عمل الأشياء الصحيحة، وإنجاز الأنشطة بكفاءة، وتبحث هذه الطريقة عن تحقيق الكفاءة واستغلال الموجودات من أجل تقليل التكاليف، وتتضمن تطبيقاتها لبعض التقنيات الإدارية مثل إدارة النشاط، وإعادة هندسة عملية الأعمال، وإدارة الجودة الشاملة، وقياس الأداء، والإدارة المستندة على النشاط الاستراتيجي: حيث تشير إلى عمل الأشياء الملائمة أو اختيار الأنشطة الملائمة لغرض استخدامها في إنجاز الأهداف، وكما تعمل على تغيير الطلب على الأنشطة من أجل زيادة الربحية بافتراض أن كفاءة الأداء تبقى مستقرة، ومن الأمثلة عليها تغيير مزيج الطلب للأنشطة من التطبيقات غير المربحة من خلال تقليص الحاجة للأنشطة غير المربحة، وتتضمن تطبيقات الإدارة المستندة على النشاط الاستراتيجي لتصميم العملية، وخط الإنتاج، والعلاقات مع المجهزين، والعلاقات مع الزبون وتجزئة السوق، وقنوات التوزيع.<sup>2</sup>

وتتلخص المزايا الرئيسية من استخدام أسلوب الإدارة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية في ما يلي:

1- يحرص على زيادة الأرباح من خلال تحسين القيمة للزيائن؛

2- العمل على تحسين العمليات الإنتاجية وتصاميم السلع والخدمات؛

<sup>1</sup> وليد خالد صالح، دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04 العدد 8، 2012، ص 302.

<sup>2</sup> حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية، مجلة ديالي، العدد 63، 2014، ص ص 361-362.

3- يساعد على الاستفادة قدر الإمكان من المعلومات التكاليفية ومعلومات الأنشطة لتحسين الربحية وتخفيض التكاليف؛

4- زيادة فاعلية وكفاءة الأنشطة؛

5- الحرص على رضا الزبائن من خلال المساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة: بالتسعير، تشكيلة المنتجات، وتحسين العمليات، وتصميم المنتجات؛

6- تحليل الأنشطة والتخلص من تلك غير المضيفة للقيمة وتقليل الهدر للموارد وتوفير طرق لتخفيض استهلاكها؛

7- تحسين الجودة من خلال تقييم الأنشطة وتطويرها؛

8- يستخدم في قياس فاعلية العمليات والأنشطة التشغيلية الرئيسية داخل المؤسسة، وتحديد كيفية قياس تلك العمليات، بغية تقليل التكاليف وزيادة القيمة للزبون. كقياس عملية تدفق المواد الأولية في العملية التصنيعية، وقياس جودة المواد الأولية والمصنعة على سبيل المثال؛

9- يستخدم في تطوير التركيز الإداري من خلال تخصيص الموارد على الأنشطة الرئيسية التي تضيف القيمة، وعلى الزبائن، والمنتجات، ومن خلال المحافظة على الميزة الاستراتيجية للمؤسسة باستخدام أساليب التحسين المستمر؛

10- يستخدم لتحليل موجه التكلفة، وتحميل النشاط، وقياس الأداء، ويتضمن تحليل موجه التكلفة لعمليات الفحص، التحديد، والتفسير لتأثيرات موجهات التكلفة، والغرض منه هو البحث عن الجذور المسببة لتكلفة النشاط ، وتشتمل الأدوات المستخدمة في هذا النوع من التحليل على المقارنة المرجعية ومخططات السبب والأثر؛

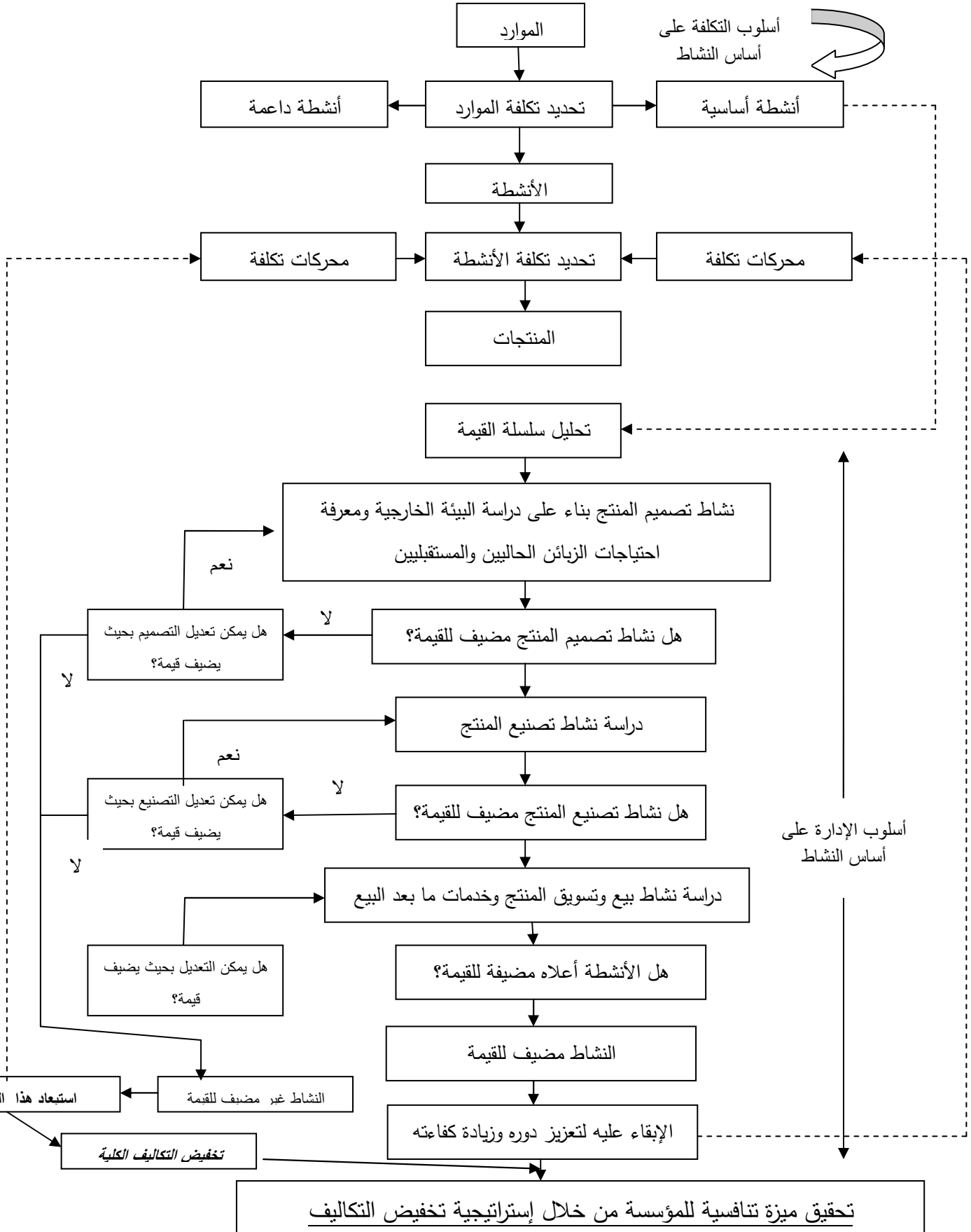
11- يقيس كفاءة وفاعلية الأنشطة والعمليات ويحدد كيف يمكن للمؤسسة أن تحسن من أدائها لخفض التكاليف وزيادة القيمة؛

12- يلفت نظر الإدارة إلى تخصيص الموارد إلى الزبون، المنتجات الرئيسية، الأنشطة الرئيسية التي تضيف قيمة؛

13- يحث الإدارة على إتباع منهج التطوير المستمر الذي يؤدي إلى الحفاظ على الميزة التنافسية للمؤسسة.

ويتضح دور كل من أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب الإدارة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية في الشكل التالي:

الشكل رقم: (11): دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط في تحقيق ميزة تنافسية



### المطلب الثالث: تحقيق ميزة التنافسية باستخدام أسلوب الموازنة على أساس النشاط

ترتكز الموازنة على أساس الأنشطة على فهم الأنشطة وعلاقتها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وذلك من خلال التحكم في الأنشطة باعتبارها السبب الأساسي في تحسين النتائج، وتعرف الموازنة على أساس الأنشطة على أنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة، تعكس تنبؤ الإدارة بحجم العمل، وكذلك المتطلبات المالية وغير المالية للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية، وكذا التغييرات المخططة لتحسين الأداء ، وذلك بتحديد نوع العمل المراد أدائه، كمية العمل المراد أدائه، وكذا تكلفة هذا العمل، فهي تعتبر أداة للتنبؤ والتوقع من أجل تخصيص الموارد اللازمة تقوم الموازنة على أساس الأنشطة ABB على أساس تحليل أهداف التكلفة ( المنتجات ) لمعرفة ما هي الأنشطة المطلوبة لإنجازها، وتحديد الموارد المطلوب إدراجها بالموازنة اللازمة لأداء هذه الأنشطة، وذلك وفق المراحل التالية:<sup>1</sup>

- أ- تقدير كمية المبيعات والإنتاج للفترة المقبلة: يتم تقدير كمية المبيعات، والإنتاج، إضافة إلى تحديد المزيج الإنتاجي، وفئة الزبائن المستهدفين، إضافة إلى معلومات حول إجراءات إنجاز خطة المبيعات والإنتاج، مثل تحديد عدد مرات التصنيع لكل منتج، طرق الشحن، وأمر الشراء للمواد الأولية، طلبات الزبائن المتوقعة وغيرها من المعلومات ، التي تمكن من تحديد الأنشطة التي تحتاجها المؤسسة والطاقة التشغيلية لكل نشاط، وهذا ما يستدعي توفير معلومات أكثر تفصيلا من تلك التي يتطلبها إعداد الموازنة التقليدية؛
- ب- التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المؤسسة، والطاقة التشغيلية لكل نشاط : إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB يستوجب شمولها لكافة الأنشطة، اللازمة لإنتاج وبيع المنتجات: نشاط تطوير وتصميم المنتج، نشاط الاستلام، نشاط معالجة المواد ، نشاط فحص المنتجات، و غيرها من الأنشطة إلى جانب تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة بناء على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات؛
- ت- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة : عند وضع قائمة الأنشطة اللازمة لتنفيذ خطة المبيعات، والإنتاج يتم وضع تقديرات حول الموارد اللازمة لتنفيذ كل نشاط، من حيث الكمية والمواصفات حتى يمكن للأنشطة الوصول إلى الطاقة التشغيلية المطلوبة والمحددة سابقا؛

<sup>1</sup> HANGREN Charles et autres : contrôle de gestion et gestion budgétaire ,2eme édition, pearson,education France 2003, p21.

ث- تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها: يتم تحويل الحاجة إلى الموارد إلى تقدير إجمالي للموارد التي يجب توفيرها وذلك حسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة للمؤسسة، حيث يتم تخصيص الموارد المتاحة على أساس تقديرات وسياسة وإستراتيجية إدارة المؤسسة؛

ج- تحديد طاقة كل نشاط: يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة، في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط، وتحديد عنصر الموارد الذي يتحكم بالطاقة الإنتاجية القصوى للنشاط، تعتبر هذه المرحلة من أعقد المراحل، حيث أن تحديد الطاقة المطلوبة من النشاط يتطلب معرفة نماذج طلبات البيع، جدولة الإنتاج والمشتريات والشحن والموارد التي يمكن استخدامها في أنشطة متنوعة.

عموما يتضح دور أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

1- باعتبارها خطة مستقبلية فهي تقدم طرق الحصول على الموارد وكيفية استخدامها بما يخدم الأهداف الاستراتيجية؛

2- تهتم بالتطوير والتحسين طويل الأجل لاستراتيجيات المؤسسة؛

3- تحقق الأهداف من خلال الموازنة بين كافة أقسام المؤسسة؛

4- تساهم في الرقابة على الأنشطة وتحديد الانحرافات؛

5- تعمل على أساس القدرة الاستيعابية لكل نشاط من الأنشطة غير المباشرة وعدد موجهات التكلفة ومن ثم تحديد نسبة التحميل وتقدير التكاليف الثابتة؛

6- تعمل على تحسين الأداء للفترات المستقبلية من خلال الاستغلال الأمثل للأنشطة التي تعتبر الأساس لبناء الموازنة؛

7- الحرص على تغيير أنشطة المؤسسة ذات التكاليف العالية وغير المربحة إلى أنشطة أقل تكلفة وأكثر ربحية؛

8- تساعد على توفير معلومات حقيقية عن الزبائن وهوامش الربح المحققة منهم وبالتالي تحديد أي فئة من الزبائن تريدها المؤسسة وأي هامش ربح ترغب به؛

9- تساعد على توفير معلومات حول الموردين مما يسمح للمؤسسة من اختيار الموردين الأقل تكلفة؛

10- تساعد على ربط الأهداف طويلة الأجل بالقصيرة وبما يتلاءم مع الموارد المتاحة للمؤسسة؛

11- إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يسمح بتحديد الطاقة المطلوبة من كل نشاط، ثم تخصيص الموارد الضرورية اللازمة لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى من الطاقة؛

<sup>1</sup> قدوري هودة سلطان، مرجع سابق.

- 12- تركز الموازنة على أساس الأنشطة على متطلبات الزبائن، وبالتالي فهي تعمل على تحليل احتياجاتهم وربطها بالأهداف الإستراتيجية؛
- 13- إشراك جميع العمال في تحضير وإعداد الموازنة من خلال تعريف وتحديد الأنشطة يعزز العمل الجماعي إلى جانب توفير المعلومات؛
- 14- استخدام الموازنة على أساس الأنشطة يساعد على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل أدق من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة، مما يسمح بالرقابة على عناصر التكاليف وجعل القسم الأكبر منها تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط؛
- 15- تضع الموازنة على أساس الأنشطة أهدافا للتحسين المستمر للعمليات على خلاف الموازنة التقليدية التي تقوم على تكرار تاريخي للعمليات السابقة.

### **المبحث الثاني: تحقيق ميزة تنافسية من خلال أساليب إدارة التكلفة القائمة على التحسين المستمر**

يعتبر التحسين المستمر ضروريا للنجاح والبقاء في السوق حيث أن المؤسسات التي تريد المحافظة على موقعها والريادة ينبغي لها أداء عملياتها بمستوى عالي لتقديم منتجات ذات جودة مميزة، وأن تتبنى تكنولوجيا معاصرة، والمؤسسة التي لا تقوم بالتحسينات الضرورية والمناسبة تخرج من دائرة التنافس وبالتالي الخروج من الأسواق.

### **المطلب الأول: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد**

في ظل البيئة التنافسية أصبح الوقت عنصر أساس في قياس كفاءة الأداء إذ ظهر أسلوب الإنتاج الوقت المحدد (JIT) والذي يعتبر أسلوب شامل ومتكامل في تحقيق إستراتيجية الوحدة الاقتصادية بما حققه من مزايا تنافسية مميزة تحصل عليها المؤسسة مقارنة بالمؤسسات المنافسة لها، فالمؤسسة تكون قادرة على تحسين أدائها من خلال توفير الانسياب الكفاء في العملية الإنتاجية بتوجيه الاهتمام عليها والكشف عن المجالات التي تظهر فيها مشاكل الإنتاج ومعالجتها وتقليل مستويات المخزون إلى الحد الأدنى، وهذا كله يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية وتحسين الجودة والمرونة في العمل والاستجابة لطلبات الزبائن تكون نتيجة طبيعية لتطبيق نظام الوقت المحدد، ويعرف (JIT) بأنه تقنية لتخفيض التكاليف للأنشطة التي لا تضيف قيمة والتكاليف طويلة الأجل، والالتزام المستمر لتحقيق التفوق من خلال تصميم وتصنيع المنتجات بالكميات والجودة المطلوبة وبالوقت المحدد بالضبط، وتهدف إلى استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، المخزون الصفري، صفرية العيوب، حجم الدفعة الواحدة،



صفية التوقعات والاختناقات والتسليم الفوري للمنتج أو الخدمة؛ كما يعمل JIT على التحكم في تدفق المواد والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام من خلال ما يسمى بمدخل الجذب في تصنيع المنتجات، وهو أن لا يتم إنتاج أي شيء في أي مكان لأي شخص إلا إذا كان هذا الشيء مطلوب.<sup>1</sup>

ويظهر الدور الذي يلعبه أسلوب لإنتاج في الوقت المحدد من خلال ما يلي:<sup>2</sup>

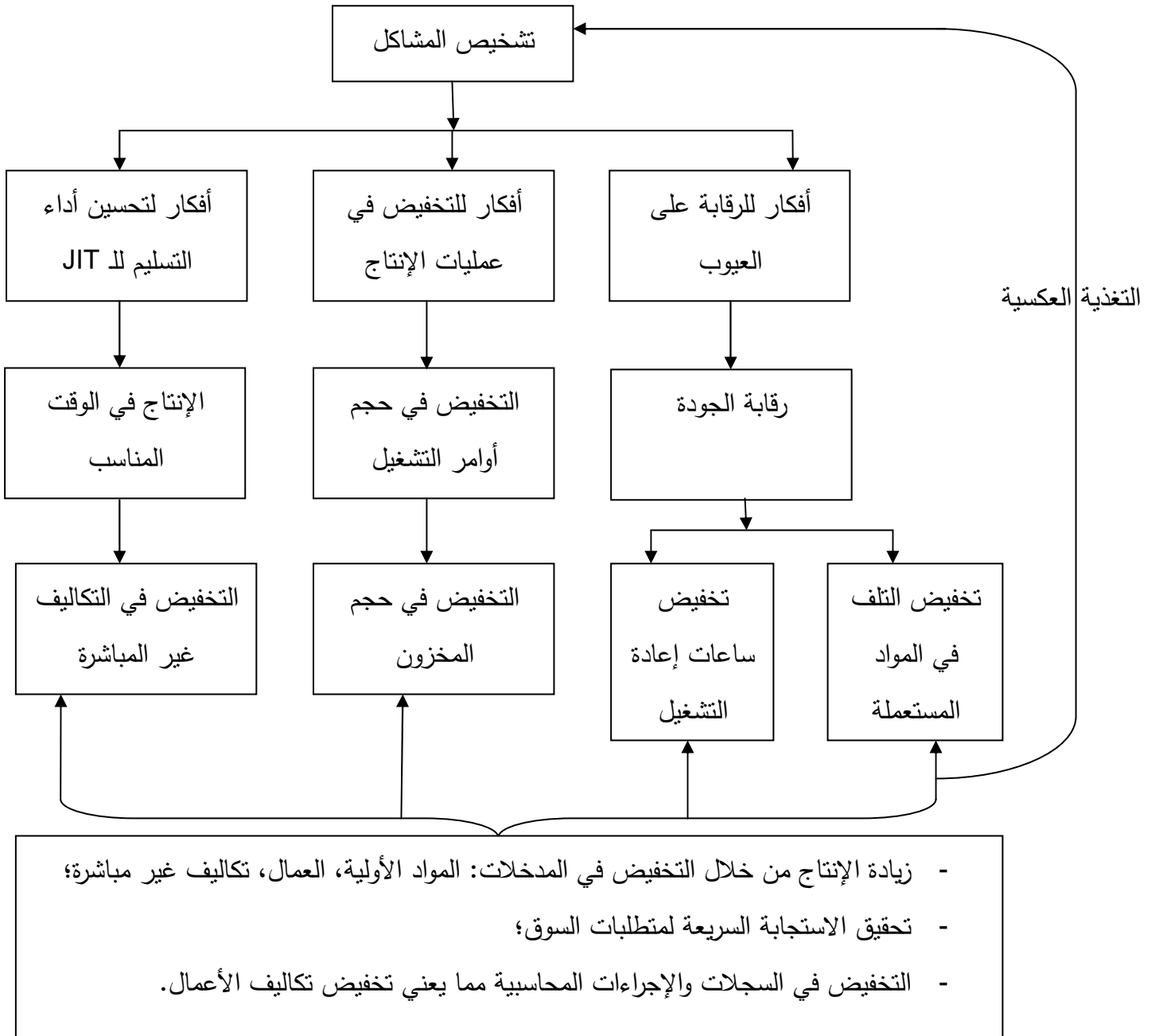
- تحسين الأداء التشغيلي للمؤسسات، حيث أن الهدف الأساسي للمؤسسات هو تعظيم الأرباح من أجل تحقيق أفضل مستوى من العائد على الاستثمار، وللوصول إلى هذا المستوى لا بد من تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن ولتحقيق ذلك فإنه يجب تخفيض المخزون إلى أدنى حد أو إلغاؤه مما يسمح بالاستغناء عن الإجراءات المحاسبية والرقابية المتعلقة بالمخزون، كذلك تخفيض التالف والفاقد أو إلغاؤه من خلال استلام الموارد المشتراة مباشرة عند الحاجة إليها، مما يؤدي إلى الاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف القيمة للمنتج وبالتالي تخفض تكاليفه، كذلك التعامل مع عدد محدود من الموردين يؤدي إلى تخفيض الكثير من إجراءات الشراء والفحص والاستلام؛
- تحسين الاستجابة لمتطلبات الزبائن: إن تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يحقق للمؤسسة تخفيض تكاليفها، تخفيض الفاقد تحسين جودة المنتجات وزيادة الإنتاجية مما يعني للزبون جودة أعلى مع العديد من المميزات مثل التسليم في الوقت المحدد مع تكاليف أقل، كما يسمح هذا الأسلوب بوضع مخطط للإنتاج مفصل بهدف القضاء على كافة التأخيرات، الأمر الذي يساهم في تقديم منتجات بتكلفة أقل وجودة أعلى ووقت أسرع.
- تقوم فلسفة الإنتاج في التوقيت المحدد علي فكرة عدم الاحتفاظ بمخزون المواد الأولية وينصب جوهر النظام على زمن استلام المواد الخام وجودتها، واعتمادا على المورد والعلاقة معه يتم إلغاء تكاليف الفحص والاستلام والتخزين مما يؤثر علي تكلفة المواد الخام وتسعيرها؛
- تطوير نظام التكاليف من خلال التحسين المستمر، واستحداث طرق جديدة لحساب التكلفة وقياس الدخل وتقييم الأداء وقرارات الاستثمار؛

و يتضح أسلوب التوقيت المحدد ودوره في تحقيق مزايا تنافسية في الشكل التالي:

<sup>1</sup> منال جبار سرور، لينا كرابيت كركور، تكامل التقنيات الكفوية مع بطاقة العلامات المتوازنة لأغراض قياس وتقويم الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، جامعة بغداد، ص 447.

<sup>2</sup> راجع: غسان فلاح المطارنة، سليمان حسين البشتاوي، نظام الإنتاج الآني JIT في المنشآت الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الرابع للريادة والإبداع: استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، جامعة فيلادلفيا، 2005، أبو عبيدة سر الختم عمر الشيخ، مرجع سابق، ص 211.

الشكل رقم: (12) أسلوب التوقيت المحدد وتحقيق مزايا تنافسية



المصدر: محمد أبو علاء الطحان، زايد سالم أبو شناف، مدى فعالية نظام التوقيت المناسب في مجالات خفض التكاليف، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 4، مصر، 2003، ص 24.

\* من خلال هذا الأسلوب تتضح أهمية أسلوب التوقيت المحدد أين تعتبر عملية تخفيض التكاليف عملية مستمرة تبدأ من خلال تحديد وتشخيص المشاكل التي تواجه المؤسسة واقتراح حلول ومن بين هذه المشاكل: الإنتاج

المعيب، المواد الأولية غير مطابقة للمواصفات، ضخامة تكاليف الإنتاج، التخزين وغيرها، فهو بذلك يعمل على التحسين المستمر عن طريق الأخذ بعين الاعتبار مخرجات التغذية العكسية.

### المطلب الثاني: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة

أسلوب إدارة الجودة الشاملة هو الوسيلة المستخدمة من قبل الإدارة لتطوير السياسات والممارسات الإدارية لضمان أن المنتجات والخدمات المقدمة من قبل المؤسسة تحقق الرضا لدى الزبون، إذ أن هناك مجموعة من الأبعاد الخاصة بالجودة يجب أن يتمتع بها المنتج لكسب رضا الزبون مثل وظيفة المنتج، وإمكانية الاعتماد عليه، والخدمات المقدمة لما بعد البيع، وإدارة التكلفة تستخدم هذه الوسيلة لتحليل التكلفة لمجموعة مختلفة من التصاميم التي تحقق الجودة الشاملة وتقيس وتعد التقارير لأوجه عديدة من تكاليف الجودة مثل تكلفة الإنتاج المعيب، تكلفة المواد الخام الضائعة، تكلفة الضمان، تكلفة المنتجات المعادة.

ويبني الكثير من الزبائن قرارات شرائهم على القيمة المتحصل عليها من المنتج، وينظر للقيمة على أنها جودة بالنسبة للسعر، حيث أن قرارات الشراء تخضع للمقارنة والمفاضلة بين الجودة والسعر على اعتبار أن تعظيم القيمة المدركة من الزبائن تتحدد بالجودة العالية والسعر المناسب، كما أن الجودة العالية تتحقق من خلال تطوير النظام الإنتاجي لتحقيق المطابقة مع المواصفات إضافة إلى تخفيض الإنتاج المعيب مما يقلل المجال لإعادة العمل وإعادة فحص وتصليح المنتجات؛ فالجودة من منظور شامل تشمل كل أنشطة المؤسسة الهادفة إلى تحسين وتطوير العمليات والأداء، تقليل التكاليف والتحكم في الوقت ومن ثم توفير رغبات الزبائن ومتطلبات السوق، كل هذه العناصر تتجسد من خلال المطابقة للمواصفات وإشباع رغبات الزبائن حيث أن العلاقة وثيقة بين الجودة ورضا الزبائن من جهة والميزة التنافسية من جهة أخرى؛ وعليه فإن دورة الجودة في صناعة المزايا التنافسية واضح،

حيث تحقق المؤسسات التي تتصف بالجودة منتجاتها النتائج التالية:<sup>1</sup>

- 1- تمثل جودة المنتج أهمية بالغة لربحية النشاط؛
- 2- تتمكن المؤسسات التي تقدم منتجات وخدمات عالية الجودة من تحقيق حصص سوقية أكثر؛
- 3- ترتبط الجودة إيجابيا بمعدل العائد على الاستثمار، حيث أن المؤسسات التي تتصف بتقديم منتجات عالية الجودة تحقق عوائد أعلى، ويرجع ذلك إلى مجموعة عوامل مرتبطة بأن الجودة تخفض التكاليف المباشرة

<sup>1</sup> بن سديرة عمر، صناعة المزايا التنافسية: المداخل النظرية وتطبيقاتها في المؤسسة الجزائرية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الرابع، جامعة أم البواقي، 2015، ص40.

النتيجة عن اللاجودة كتكاليف إصلاح المعيب وغيرها، كما تؤدي الجودة إلى الرفع من كفاءة المؤسسة ويؤدي تحسين الجودة وزيادة كفاءة المؤسسة إلى تحسين الحصة السوقية وزيادة المرودية؛  
4- عموماً تتحصل المؤسسة التي تقدم منتجات عالية الجودة على أسعار بيع أعلى.

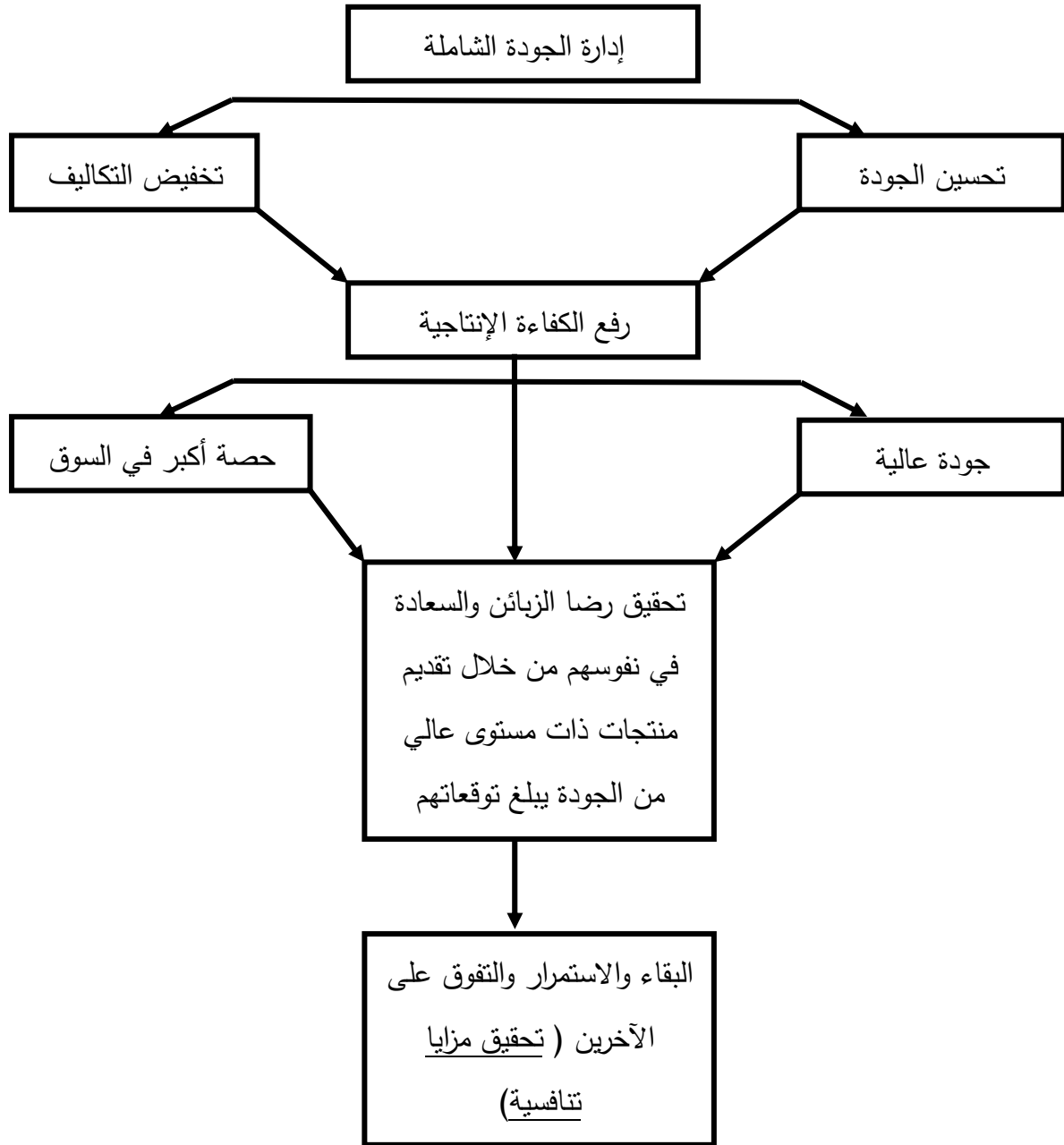
وفي سبيل اكتساب ميزة تنافسية نجد أن إدارة التكلفة تسعى إلى ما يلي لتحقيق ذلك:<sup>1</sup>

- فهم حاجات ورغبات الزبون وتحقيق ما يريده؛
- توفير السلع والخدمات وفق متطلبات الزبون من حيث الجودة، التكلفة، الوقت، الاستمرارية؛
- التكيف مع المتغيرات التقنية، الاقتصادية والاجتماعية بما يخدم تحقيق الجودة المطلوبة؛
- توقع متطلبات ورغبات الزبائن في المستقبل وجعل ذلك عملاً مستمراً؛
- جذب المزيد من الزبائن والمحافظة على الزبائن الحاليين؛
- التميز في الأداء والخدمة من خلال التطوير والتحسين المستمر للمنتج، وجعل الكفاءة الإنتاجية بشكل عام عالية في ظل تخفيض التكاليف إلى الحد الأدنى، لكن ليس على حساب الجودة وإنما من خلال ترشيد الإنفاق؛

وعليه فههدف إدارة الجودة هو إرضاء الزبائن بأي شكل من خلال تلبية حاجياتهم وتوقعاتهم وتحقيقها، والحرص على جعل هذا الأمر من أولويات المؤسسة فإذا تأخرت عن ذلك ستجد المؤسسة أن المنافسين قد سبقوها وسلبوها حصتها السوقية، والشكل الموالي يوضح أهداف إدارة الجودة في تحقيق الميزة التنافسية:

<sup>1</sup> عقيلي، عمر وصفي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، دار وائل للنشر، الأردن، 2001، ص 40.

الشكل رقم (13): أهداف إدارة الجودة الشاملة



المصدر: عقيلي عمر وصفي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، دار وائل للنشر، الأردن، 2001، ص 40.

من خلال الشكل فإذا كان للجودة دور في تحقيق المزايا التنافسية فالأكيد أن تكاليف الجودة حجر الأساس في ذلك فباعتبار تكاليف الجودة بشقيها تكاليف مطابقة وغير مطابقة مراقبتها وإدارتها جزء لا يتجزأ من إدارة الجودة بالتأكد أن لها دورا هاما تلعبه في اكتساب المزايا التنافسية، ويمكن حصر مساهمة تكاليف الجودة في تحقيق المزايا التنافسية في ما يلي:

1- تهدف إلى التحسين المستمر في القدرات التنافسية للمؤسسة من الكفاءة والمرونة من خلال زيادة قدرتها على التكيف مع التغييرات وإجراء التعديلات في عمليات الإنتاج بما يتلاءم واحتياجات السوق؛

2- تحرص على التقليل من الوقت اللازم للاستجابة لمتطلبات الزبائن؛

3- تحقق التميز من خلال اكتساب المؤسسة لتكنولوجيا معلومات حديثة على اعتبار أن هذه الأخيرة تعتبر من متطلبات تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة؛

4- توفر قنوات التوزيع للسلع والخدمات بحث تتمكن المؤسسة من تقديم خدمات ما بعد البيع وإنتاج منتجات ذات جودة عالية؛

5- يضمن تنفيذ إدارة تكاليف الجودة أن كل عامل في المؤسسة يؤدي عمله بجودة من أول مرة، وبالتالي تحسين كفاءة التشغيل وتجنب بعض التكاليف المرتبطة، وبدوره سيقدم المزيد من القيمة المضافة للعملاء من حيث الجودة وانخفاض السعر الذي يتأتى من التأثير في انخفاض التكاليف اللاحقة الناتجة عن تخفيض التكاليف المرتبطة بالجودة والتمثلة في الوقت اللازم لتصليح المعيب من المنتجات، تكاليف تصليح وإعادة إنتاج المنتجات المعيبة وغيرها؛ فالجودة العالية لا تسمح بفرض أسعار عالية فقط بل أنها تؤدي إلى الرفع من كفاءة المؤسسات بما يساهم في صناعة ميزة التكلفة الأقل وهو ما يدعم تنافسية المؤسسات من ناحية الجودة، الآجال والتكلفة وفي نفس الوقت يكسب المؤسسة رضا الزبائن؛

6- تحديد فرص تخفيض التكلفة من خلال مراقبة مواضع تكلفة الجودة وتطورها، وهو ما يؤدي إلى البحث في تغيير كيفية أداء العمليات والأنشطة المخفضة للقيمة والمسببة للتكاليف غير الضرورية، وهو ما يؤدي إلى زيادة الكفاءة ورفع القيمة وتخفيض التكاليف، وبالتالي رفع العوائد للمؤسسة واكتساب مزايا تنافسية؛

7- تحديد فرص زيادة عدد الزبائن والاستجابة لتوقعات الزبائن الحاليين، بالإضافة إلى تحديد الفجوة بين توقعات الزبائن وما تقدمه المؤسسة لإيجاد الحلول المناسبة لإلغاء أو على الأقل تقليل الأخطاء وتقليص فجوة الجودة، وبذلك يمكن الرفع من رضا الزبائن ودعم الميزة التنافسية من خلال توجيهها للزبائن وإدراك وتوفير رغباتهم.



يوضح المخطط السابق الأنشطة كسلسلة مترابطة، أين تبدأ من السوق وتنتهي إليه، إذ أن المؤسسة تقوم بالبحث عن السلع والخدمات ذات القيمة وتطويرها من خلال تصميمها بشكل يلقي رواج وقبول لدى الزبائن ومن ثم تتجه المؤسسة إلى عملية التصنيع أين تركز هنا على الجودة والوقت، هذا الأخير يتجسد في سرعة التصنيع وأنشطة التسويق والتوزيع وفي الأخير يأتي نشاط خدمات الزبائن أين تسعى المؤسسة من خلاله لرضا زبائنها وكسب ولائهم؛ وهذا كله يكون على أساس متطلبات السوق واحتياجاته.

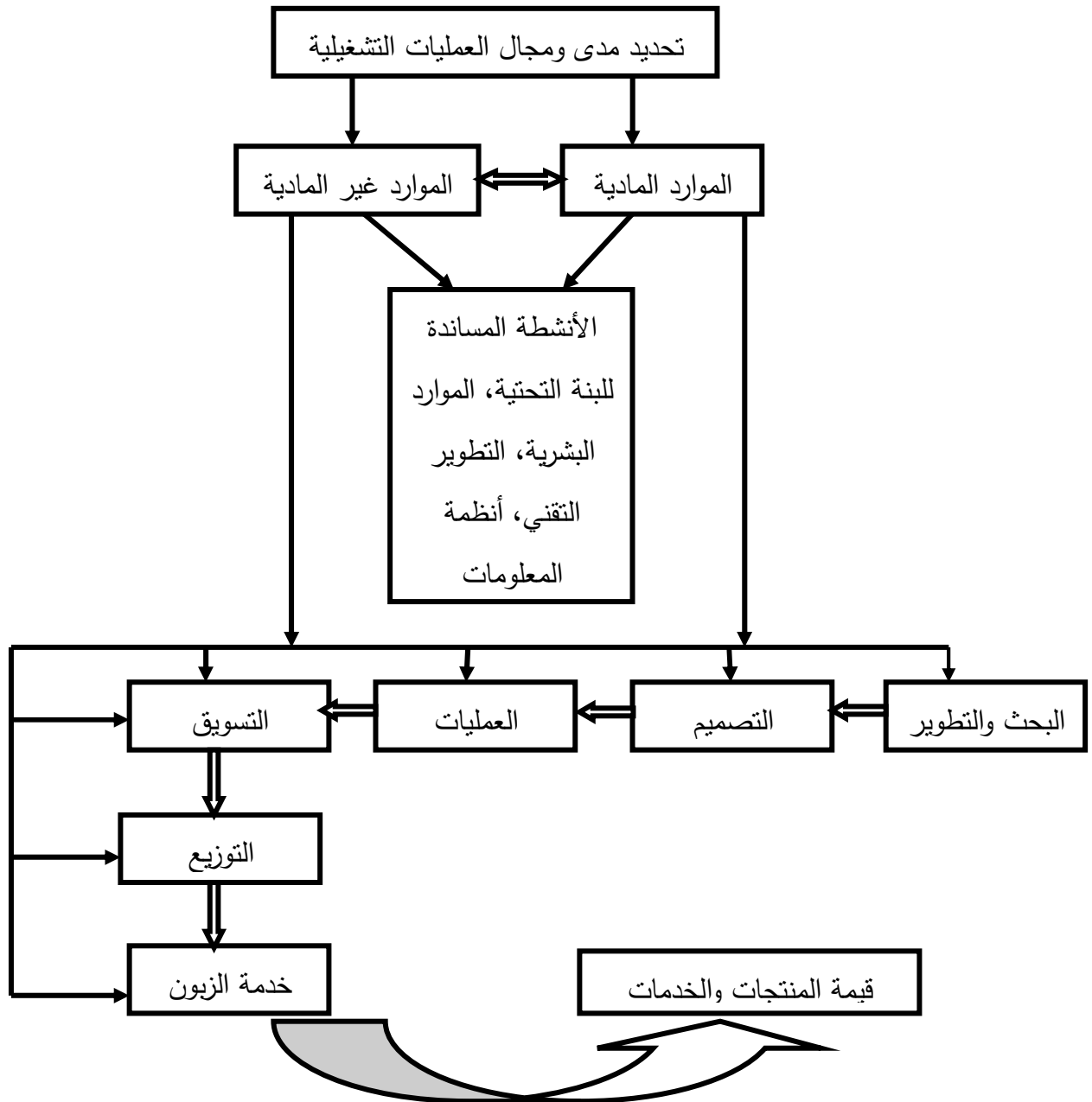
وعليه فإن هذا الأسلوب يعد أحد أدوات التحليل الإستراتيجي الذي تستعمله المؤسسات لغرض زيادة كفاية وفاعلية الأنشطة ولتحديد المواضيع التي يمكن زيادة القيمة فيها أو تخفيض التكاليف، فضلا عن أنه يوفر الفهم الجيد والواضح للروابط والحلقات مع المجهزين والزبائن والمؤسسات الأخرى العاملة في حقل الصناعة ذاته ويعد النموذج المقدم من قبل "بورتر" إطار واسع الاستخدام لغرض فحص و تحديد الأنشطة التي تنجزها المؤسسة وذلك بهدف تحقيق ميزة تنافسية من خلال تحديد الأنشطة المفيدة إستراتيجيا، كما تفيد في تحديد هيكل وسلوك التكاليف الفعلية والمحتملة للتمايز إذ أنه بتطبيق وجهة نظر "بورتر" فإن المؤسسة تكسب ميزتها التنافسية بإنجاز كل الأنشطة الضرورية إستراتيجيا بطريقة أكثر كفاءة من منافسيها، فضلا عن أبعاد التنافس الأخرى.

إن نموذج سلسلة القيمة المقترح من قبل "بورتر" لا يعد نموذج مطلق، إذ تنجز كل مؤسسة أنشطتها بطريقة تختلف منها عن غيرها، كما يتحدد تصنيف هذه الصناعة لطبيعة الأنشطة التي تعمل بها، إن تحليل أنشطة سلسلة القيمة للمؤسسة يحقق مجموعة من الفوائد منها تخفيض التكاليف وذلك من خلال فرز الأنشطة المضيقة للقيمة ودعمها، وحذف الأنشطة غير المضيقة أو تفعيلها إذا أمكن ذلك، كما يساهم في استخدام الأنشطة للتمييز في المنتجات والخدمات المقدمة من خلال مقارنة سلسلة أنشطة القيمة الخاصة بالمؤسسة مع سلسلة أنشطة المقاييس، كما يعد تحليلا واسعا يربط جانب العرض بالطلب، كما أنه يساهم في إرشاد الإدارة نحو الكيفية التي يمكن بها توجيه الموارد المتاحة لها لخلق وزيادة القيمة،<sup>1</sup> كما مبين في الشكل الموالي:

<sup>1</sup> انتصار احمد عبيد، جلييلة عيدان حليحل، أثر تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد13، العدد 47، العراق، 2007، ص ص 243-244.



الشكل رقم(15): توجيه الأنشطة لزيادة القيمة



المصدر: انتصار احمد عبيد، جلييلة عيدان حليحل، أثر تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد13، العدد 47، العراق، 2007، ص245.

وعليه فانه يمكن القول أن الميزة التنافسية يمكن الحصول عليها من خلال الإجابة على الأسئلة الآتية وعلى مستوى كل نشاط:

-هل يمكن تخفيض تكاليف النشاط مع شرط المحافظة على القيمة؟

-هل يمكن زيادة القيمة مع بقاء تكلفة الأنشطة ثابتة؟

حيث يتم اختيار مسبب التكلفة لنشاط معين عندما يحقق أكبر قيمة لمعامل الارتباط الذي يدرس العلاقة السببية بين مجموع مسببات التكلفة والنشاط الحادث وهذه العملية تسمى المفاضلة بين مسببات التكلفة المرفقة للنشاط الواحد بالطبيعة، ويكون تأثير هذا المسبب ذو أثر قوي على حدوث النشاط، بالمقابل يتطلب تحليل سلسلة القيمة تقدير مدى تأثير مسببات التكلفة على كل عنصر من عناصر الأنشطة المكونة لها، ولا يعد التقدير ايجابيا ما لم يحقق كل عنصر من عناصر السلسلة هامش ربح مرضي، ثم يجرى بعد ذلك تحليل لعناصر القيمة للمنافس بنفس الطريقة، مما يساعد على تعيين الميزة التنافسية عندما تكون التكلفة الكلية لعناصر السلسلة أقل من تلك التي لدى المنافس أما إذا كانت التكلفة الكلية عكس ذلك فإن الأمر يتطلب تطوير إستراتيجية لجعلها تتخذ هذه الميزة وبالتالي يتم فرض رقابة أكثر ضبطا من أجل تحقيق ربحية أكبر بتخفيض التكلفة أو من خلال تحسين الإنتاجية؛ تعتمد المؤسسات المتطورة طرقا مختلفة لبناء إستراتيجيتها التي تقود إلى تحقيق ميزة تنافسية حيث تقوم بتنظيم وإدارة أنشطتها من خلال الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة كإستراتيجيات لقيادة التكلفة، حيث أجريت الكثير من الدراسات التي تبين أهمية وفوائد هذه التقنيات بما يعزز المزايا التنافسية بالمؤسسة من خلال خفض التكاليف، القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل، توليد البيانات الضرورية، تحديد ربحية المستهلك، تحليل سلوك التكلفة لأغراض التخطيط وإعداد الموازنات بالإضافة إلى إدارة ورقابة أداء المؤسسة باستخدام معلومات النشاط كوسائل أساسية لدعم القرار توجيه وقياس ثم رقابة أهداف المؤسسة لأغراض تعزيز الأداء، فهم وهندسة وقياس القرارات بشأن الأنشطة لوضع المؤسسة عن طريق التميز والتحسين المستمر.

من جهة أخرى حدد "بورتر" خمسة خطوات لتحقيق قيادة التكلفة تضمنت: تحديد سلسلة القيمة، الملائمة وتخصيص التكاليف والأصول لهذه السلسلة، تحديد موجبات التكلفة أو إعادة صياغة سلسلة القيمة وأخيرا اختبار إستراتيجية خفض التكلفة لمعرفة قابليتها على الاستمرارية؛ بالاعتماد على أسلوب (ABC) في آلية عمله بداية من تحليل العمليات وتحليل الأنشطة الأمر الذي يقود في النهاية إلى التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات، بالإضافة إلى (ABM) كنظام معلومات متكامل يساعد المؤسسة على إعادة توجيه جهودها وتحسين ربحيتها بشكل جذري، وهناك نوعين من المعلومات المستندة للنشاط هما: المعلومات غير المالية حول مصادر القيمة التنافسية (مثل النوعية والمرونة) للأنشطة المؤسسة التشغيلية والتي توضح كيفية القيام بالأنشطة التشغيلية بفعالية مما يؤدي إلى تسليم القيمة للمستهلك ومعلومات التكلفة الإستراتيجية ولتحقيق أهدافها فإن فلسفة أسلوب (ABM) تقوم بشكل جوهري على تصنيف الأنشطة وفقا لمفهوم إضافة القيمة للمنتج أو المستهلك حيث تسعى المؤسسات إلى تخفيض الوقت والجهد وتكلفة انجاز الأنشطة، ومن منظور الكفاءة تصنف الأنشطة حسب أسلوب (ABM) إلى أنشطة كفأه

وهي الأنشطة التي لا يستهلك أداؤها موارد زائدة مقارنة بالأنشطة التي يؤديها الآخرون وأنشطة غير كفأه وهي تلك الأنشطة التي تتطلب موارد أكثر مما هو ضروري لإنتاج المخرجات المطلوبة<sup>1</sup>.

#### المطلب الرابع: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

إن الدور الاستراتيجي لأسلوب التكلفة المستهدفة هو ضبط التكلفة في مرحلة مبكرة حيث يساعد في الرقابة على تكلفة الإنتاج سواء الرقابة المسبقة والتي تتحقق بتحديد التكلفة المستهدفة ثم إعداد الخطط، أو الرقابة اللاحقة والتي تتحقق بقياس الأداء<sup>2</sup>، فهو يمثل الطريقة المناسبة لتحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة، و هو ما يسمح للإدارة بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج، كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج ويمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج<sup>3</sup>.

حيث أن هذا الأسلوب يوضح هيكل تطوير وتحسين المنتجات وفق عناصر محددة لإستراتيجية المؤسسة التي تشمل إستراتيجية الأسعار ودرجة تعقيد المنتجات وتحليلات دورة حياة المنتج، فهو بذلك يعد أسلوب استراتيجي بشكل مستمر من حيث امتلاكه وفق البعد الاستراتيجي أفقا واسعا مركزا على تحسين الكفاءة التشغيلية وتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات وهو ما يجعله أسلوب يؤثر على دورة حياة المنتج، إضافة لذلك الدور الاستراتيجي لأسلوب التكلفة المستهدفة يظهر من خلال تأكيده على أهمية التحليل الاستراتيجي لبيئة المنافسة واحتياجات الزبون والجودة المتميزة التي يتم تحديدها من قبل الزبون، وكذلك إلى دوره الاستراتيجي والذي يعتمد على السعر الموجه بواسطة السوق في تخفيض التكاليف من خلال حذف الأنشطة غير الضرورية والتي تزيد من التعقيد وتكاليف المنتج؛ وهذا ما يجعل أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب واقعي ذو أبعاد إستراتيجية لاعتماده على السعر التنافسي للمنافسين بهدف استهداف التكاليف ومن ثم تخفيضها مما يسمح من اكتساب ميزة تنافسية مستقبلية بالاعتماد على أحد الاستراتيجيات التنافس الثلاث والتي يظهر فيها دور أسلوب التكلفة المستهدفة كما يلي: <sup>4</sup>

<sup>1</sup> رانية غضاب، نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة، مرجع سابق، ص ص 185-187.

<sup>2</sup> أبو عبيدة سر الختم عمر الشيخ، مرجع سابق، ص 252.

<sup>3</sup> فؤاد أحمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، ورقة بحث مقدمة للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، تحت شعار: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، السعودية، أيام 18-19 ماي 2010.

<sup>4</sup> معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 07، العدد 21، 2011.

1- يسمح للمؤسسة بتبني إستراتيجية قيادة التكاليف وبالتالي اكتساب ميزة التكلفة الأقل، وهذا من خلال مرحلة التصميم والتخطيط وهذا راجع إلى أن في مرحلة التصميم يكون التحسين والتطوير في بداية سلسلة القيمة أين يمكن أن يؤدي إلى وجود فرص لتخفيض التكاليف في آخر سلسلة القيمة؛

2- يسمح بتحقيق إستراتيجية التميز والقائمة على قدرة المؤسسة على توفير منتج ذو جودة عالية وبمواصفات وقيمة متفردة ومتميزة عن منتجات المنافسين، ويظهر دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق هذه الاستراتيجية من خلال مراحل عمل إستراتيجية قيادة التكلفة أين يدخل هدف تحسين الجودة وزيادة القيمة للمنتج من خلال هندسة القيمة بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة؛

3- يسمح بتحقيق إستراتيجية التركيز والمعتمدة على التركيز على فئة معينة أو قطاع معين من السوق، لأن هذا الاستهداف سيكون إما بالاعتماد على إستراتيجية قيادة التكلفة وأن الفئة المستهدفة (المركز عليها) هي الفئة التي تهتم بالتكاليف المنخفضة، أو بالاعتماد على إستراتيجية التمايز وفي هذه الحالة فإن الفئة المركز عليها هي تلك الفئة التي تهتم بالمنتجات ذات الجودة العالية والصفات المميزة؛

4- تسمح بتحقيق الريادة، فمن حيث دوره في استراتيجيات الإبداع نجد أن أسلوب التكلفة المستهدفة يدفع بالمؤسسات إلى التفكير واستحداث أفكار جديدة من أجل التقديم كل ما هو جديد ومميز وذو قيمة في المنافع.

وتختلف الخطوات والإجراءات المتبعة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق مزايا تنافسية بحسب كل مؤسسة ومعطياتها وممارساتها إلا أن الخطوات العامة المتفق عليها تتمثل في:<sup>1</sup>

- تحديد سعر مستهدف وفق احتياجات السوق والمنافسة؛

- تحديد هامش ربح مستهدف وفق إستراتيجية المؤسسة؛

- تحديد التكلفة الواجب تحقيقها ( المستهدفة ) حيث أن التكلفة الواجب تحقيقها = السعر المستهدف - هامش الربح المستهدف؛

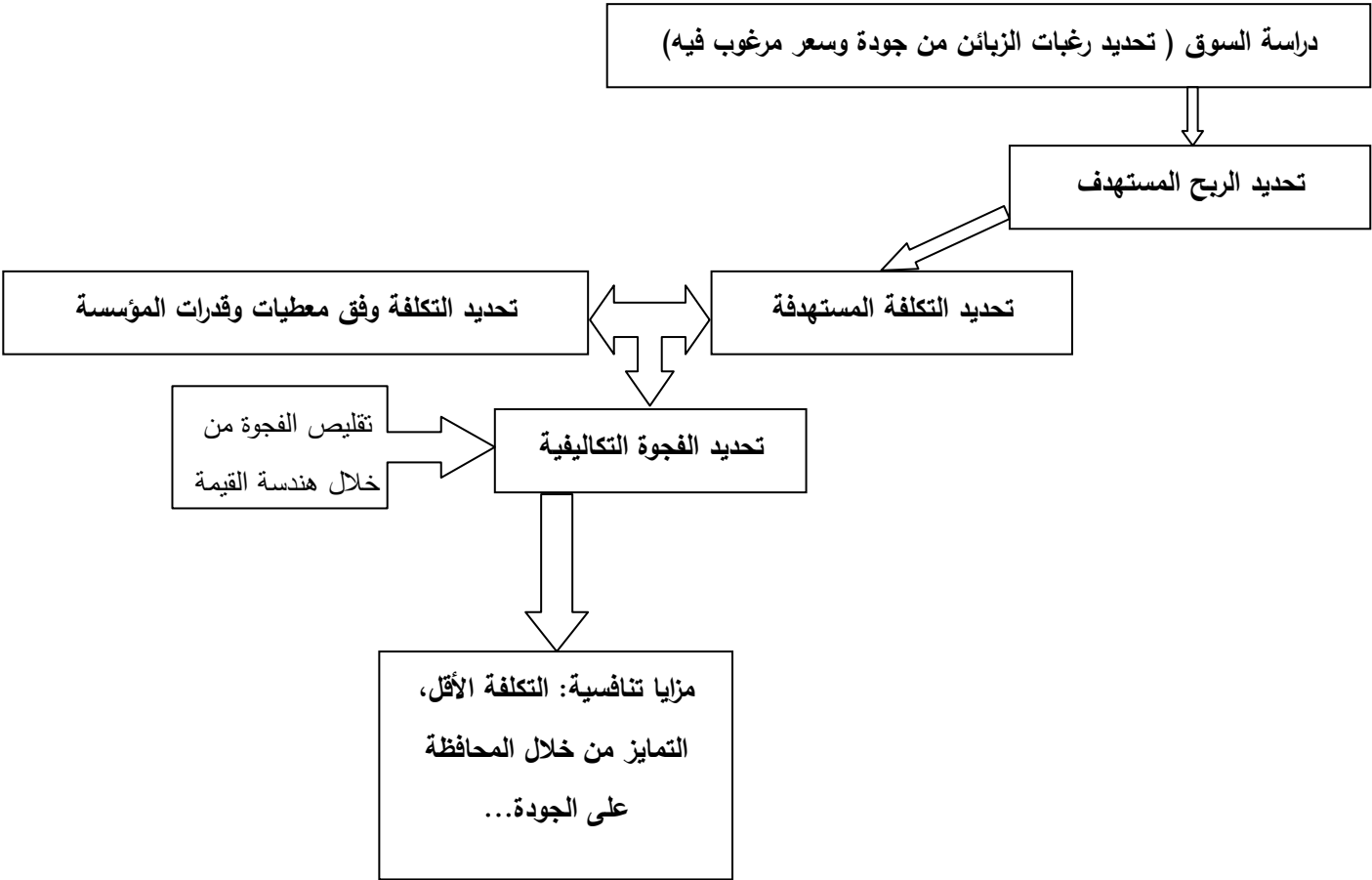
- تحديد التكلفة وفق معطيات وظروف المؤسسة الحالية.

وبمقارنة التكلفة المستهدفة مع التكلفة وفق معطيات المؤسسة يتم تحديد الفجوة التكاليفية والتي يجب على المؤسسة أن تعمل على إلغائها أو تخفيضها قدر الإمكان.

<sup>1</sup> هدى جاب الله، دور أدوات إدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتحويل المنتجات الطويلة وهران ENTPLK، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.2017، ص ص 47-48

والشكل الموالي يبين آلية عمل أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق مزايا تنافسية:

الشكل رقم: (16): آلية عمل أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق مزايا تنافسية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق.

• تسعى تقنية هندسة القيمة إلى تعزيز قدرات المؤسسة على التنافس والربحية لكونها تركز على مجموعة عناصر تمثل مجموعها مقومات نجاح المنافسة وهي: التكاليف المنخفضة، الجودة العالية، الكفاءة الوظيفية للمنتج، كذلك كفاءة العمليات الإنتاجية ومراعاة الوقت؛ كما تسعى إلى حث الإدارة لتخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة في كافة مراحل تحقيق القيمة، أي أن هندسة القيمة تهدف إلى الوصول بهذا التخفيض إلى الفرق بين التكلفة المستهدفة للمنتج والتكلفة التقديرية له ويتم ذلك في مرحلة تطوير وتصميم المنتج الجديد؛ وتعمل هذه التقنية على تخفيض التكاليف وتحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة من خلال التخلص من الأعمال غير الضرورية أو بالتخلص من التبذير أثناء الإنتاج وهذا ما يمكن أن يتم من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> رغد هاشم جاسم، مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة كلية التربية، المجلد 01، العدد 04، 2011، ص 197.

- 1- استبدال بعض المواد حيث أن بعض المدخلات ذات تكلفة مرتفعة وغير ضرورية للعملية الإنتاجية، وعليه يمكن استبدالها في بضع الأحيان بمدخلات أقل منها تكلفة وتفي بنفس الغرض؛
- 2- كفاءة وفاعلية العمليات حيث يمكن استخدام فاعلية العمليات وذلك من خلال إعادة تصميم العمليات الخاصة بإنتاج المنتج من خلال خفض الإنفاق غير ضروري أو المبالغ فيه أثناء العملية الإنتاجية وكذلك خفض علميات الإنتاج غير الضرورية وبالتالي يمكن خفض التكاليف الكلية وتحقيق زيادة في فاعلية العملية الإنتاجية ومن ثم تحقيق الربح المستهدف؛
- 3- تطوير المنتج والسيطرة على السوق فأسلوب هندسة القيمة يحقق التوأمة بين متطلبات الزبائن من المنتجات من جانب وبين التكاليف اللازمة لتطوير هذه المنتجات من جانب آخر من أجل كسب رضا الزبائن وفي نفس الوقت تحقيق الربح المرغوب للمؤسسة؛
- 4- تحقيق كفاءة وفاعلية الطاقة المستخدمة في الإنتاج حيث أن له دور كبير في تخفيض الطاقة المستخدمة من خلال زيادة كفاءة وفاعلية استخدامها وذلك من خلال المساعدة على ابتكار طرق جديدة تساعد في تخفيض استهلاك الطاقة.

#### المطلب الخامس: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب معايير الأداء الأفضل

يسعى أسلوب معايير الأداء الأفضل على إنجاز المهام بأكثر فاعلية والعمل على تحديد نواحي الخلل والقصور من خلال مقارنة أداء المؤسسة مع المؤسسات المماثلة المنافسة أو مع الوحدات أو الأقسام داخل المؤسسة نفسها، مع العمل على تفاديها مما يحقق التطور الدائم والتقدم في الأداء الكلي للمؤسسة وبالتالي البقاء في دائرة المنافسة، كما يعتبر أسلوب لمراقبة وضع المؤسسة مقارنة مع احتياجات السوق والتطورات الحاصلة في المجتمع؛ وتقسم معايير الأداء الأفضل إلى ثلاثة أنواع هي:<sup>1</sup>

أ- معايير الأداء الأفضل الداخلية: وتتمثل في استعمال وحدات المؤسسة ذات الأداء المنفوق على اعتبارها مرجعا لبقية الوحدات؛

ب- معايير الأداء الأفضل الوظيفية: وتستخدم في مقارنة الوظائف مثل الوظائف الإدارية، خدمة الزبون، وترتيب وتنظيم الطلبات وتدريب العاملين وغيرها، وكذلك تهتم في تحديد الممارسات المؤثرة في المؤسسات الأخرى لإنجاز الوظائف المتشابهة؛

<sup>1</sup> حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص 135.

ت-معايير الأداء الأفضل التنافسية (الاستراتيجية): وتجرى على أساس المقارنة مع المؤسسات الأخرى والبحث عن الإستراتيجيات التي تؤثر في السوق للحصول على مزايا تنافسية للمنتج ويعتمد ذلك على تحديد السوق الذي تنافس فيه المؤسسة ومميزات هذا السوق.

ويتمثل دور أسلوب معايير الأداء الأفضل في تحقيق ميزة تنافسية في ما يلي:<sup>1</sup>

1- حث الإدارة على تقييم وتطوير العمليات الداخلية، من خلال دراسة الكيفية التي ينفذ بها الآخرون أدائهم وتحديد نواحي القصور والأنشطة الداخلية والعمل على تجنبها مستقبلاً؛

2- تحقيق استدامة الميزة التنافسية من خلال استحداث أفكار وتطبيقات جديدة في مختلف وظائف سلسلة القيمة وإجراء التحسينات على الأداء بالشكل الذي تتفوق بيه المؤسسة على منافسيها؛

3- تحقيق هدف البقاء للمؤسسة من خلال تحديد عوامل النجاح الحاسمة وتنفيذ إستراتيجيتها التي تقود إلى السوق؛

4- تؤدي إلى تغيير ثقافة المؤسسة فمعايير الأداء الأفضل تسمح للمؤسسة بوضع أهداف للأداء واقعية ودقيقة ومقنعة، تساعد بإقناع العاملين بمصداقية تلك المقاييس وجدوى قيامهم بالأعمال؛

5- يحفز الإبداع ويقدم الحوافز التي تمكن المؤسسة من الفهم الأفضل لكيفية قيامها بخدمة زبائنها؛

6- يساهم في تنمية قدرات الموارد البشرية فالمقارنة توفر أساس لعملية التدريب ويصبح العاملون في موقع يسمح لهم بالنظر إلى الفجوة التي تفصل بين أدائهم الفعلي والأداء الأفضل الذي ينبغي أن يؤديه وأن غلق تلك الفجوة يحتاج منهم امتلاك مهارات خاصة لحل مشكلات العمل، وتحسين أداء العمليات، فضلاً عن ذلك فإن الاستمرارية بين نشاطات المؤسسة يمكن من تحسينها من خلال تداخل وتكامل الوظائف والجهود؛

7- مساعدة المؤسسة في الاستفادة من خبرات وتجارب المؤسسات الأخرى؛

8- مساعدة المؤسسة على أن تكون في الصدارة من خلال إيجاد أفكار وتحسينات جديدة أفضل من تلك التي يمارسها المنافسون مما يسمح من تمايز منتجاتها مع تحديد المجالات الأكثر ضرورة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة وإجراءات التحسينات الضرورية على منتجاتها؛

9- استخدام نتائج معايير الأداء الأفضل لتجاوز وتقليل الأخطاء والمشاكل داخل المؤسسة.

<sup>1</sup> عباس نوار كحيط الموسوي، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 69، 2008، ص 26.

### المبحث الثالث: تحقيق ميزة تنافسية من خلال أساليب إدارة التكلفة القائمة على أساس التقييم

لتحقيق الأسبقية التنافسية والتميز كان لابد على المؤسسة من تقييم أدائها والحرص على تطويره من خلال انتهاج أساليب إدارة التكلفة والتي من شأنها أن تحقيق ذلك مثل بطاقة الأداء المتوازن، مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة وغيرها.

#### المطلب الأول: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

إن الاستفادة من منهج بطاقة الأداء المتوازن يتطلب النظر لأداء المؤسسة من أربع جوانب مختلفة لكنها متعلقة ببعضها البعض وهي: منظور الأداء المالي، منظور العلاقات مع الزبائن، منظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو "جانب الموارد البشرية"؛ حيث تسعى بطاقة الأداء المتوازن إلى تحويل رسالة المؤسسة وسياساتها واستراتيجياتها إلى مقاييس وأهداف محددة، والحفاظ على عوامل النجاح الحاسمة وليس فقط العوامل المالية الخاصة بها، كما تساعد إدارة المؤسسة على الحفاظ على الأداء التشغيلي قصير الأجل تماشياً مع الاستراتيجيات طويلة الأجل من خلال توحيد قياس الأداء لمجموعة من القياسات المالية وغير المالية المتعلقة بإستراتيجية المؤسسة ككل.<sup>1</sup>

ويحقق تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن عدة مزايا للمؤسسة منها:<sup>2</sup>

- 1- تقوم بترجمة رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها إلى أهداف وخطط عمل تشغيلية؛
- 2- تعمل على التوازن بين المقاييس المرجعية التي تشير إلى أداء سابق والمقاييس الإرشادية التي تقود أو تحفز الأداء مثل قياس معدلات الشكاوي؛
- 3- تعمل على التوازن بين مقاييس الموضوعية كالمقاييس المالية والمقاييس التي تخضع للحكم الشخصي كالمقاييس الخاصة برضا الزبائن؛
- 4- تحدد المسؤوليات بصورة واضحة لكل الإدارة وإمكانية مساءلتها؛
- 5- تعد أساساً جيداً لاتخاذ القرار فالمعلومات التي يوفرها هذا الأسلوب تساعد الإدارة في اتخاذ القرار المناسب؛
- 6- تعمل بالتوازي في جميع المستويات وبين جميع الأنشطة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛
- 7- تساعد على اكتشاف نقاط الضعف في أداء الوحدات والأقسام المختلفة مما يساعد في معالجة أي قصور؛

<sup>1</sup> سوايرز وآخرون، المحاسبة الإدارية، ترجمة: نضال محمد الرمحي، دار الفكر للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 309.

<sup>2</sup> حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية، المجلد 11، العدد الأول، جانفي 2013، ص 45-46.



- 8- تعمل على التنسيق بين مختلف أقسام المؤسسة وقيامها بالعمل بصورة متوازنة معاً لتحقيق النتائج والأهداف من خلال تحسين قدرات المؤسسة؛
- 9- تعمل على التوازن بين المقاييس الداخلية والمقاييس الخارجية وبين المقاييس قصيرة الأجل والمقاييس طويلة الأجل؛
- 10- تعمل على تحليل وقياس العمليات والأنشطة؛
- 11- تسعى إلى ربط أهداف المؤسسة بنظام الحوافز؛
- 12- تعمل على توحيد مختلف أنشطة المؤسسة المرتبطة بالزبائن والعمليات التشغيلية، الأداء البشري والجوانب التكنولوجية وغيرها وتوجيهها بالشكل الذي يخدم ويعزز قيمة المؤسسة الاستراتيجية؛
- 13- تسعى إلى إنجاز أهداف المؤسسة بأكثر الأساليب فاعلية وكفاءة.

#### المطلب الثاني: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب لوحة القيادة

تسعى كل المؤسسات إلى التميز من خلال المحافظة على السير الحسن لأنشطتها وعملياتها وأدائها، وهذا من خلال النظرة الشاملة والسريعة لوضع المؤسسة، وهو ما يوفره أسلوب لوحة القيادة فهو يعمل على تحقيق الأداء المتميز للمؤسسة مقارنة بمنافسيها؛ كما يسعى هذا الأسلوب من خلال ما يوفره من معطيات إلى تحقيق مزايا تنافسية من شأنها أن تحقق الريادة للمؤسسة من خلال:

- 1- العمل على إيجاد الصيغة المثلى والمتفق عليها لقيادة المؤسسة نحو التفوق والريادة؛
- 2- العمل على تطوير الأداء المادي والاقتصادي للمؤسسة وبالتالي تحسين موقعها التنافسي في السوق؛
- 3- تحقيق التوفيق بين موارد المؤسسة والأهداف المرجوة وهذا لضمان الملائمة والفاعلية والكفاءة في تحقيق تلك الأهداف؛
- 4- العمل على تقييم الأداء بهدف تحديد آليات تطوير وتحسين وتكييف الأنشطة مع متطلبات التفوق التنافسي من خلال عرض مؤشرات سهلة وواضحة للجميع تمكن المؤسسة من فهم كيفية تأثير مختلف الأهداف التشغيلية على الأهداف الاستراتيجية والذي من شأنه أن يسمح بتعزيز الموقع التنافسي للمؤسسة؛
- 5- السماح بمراقبة القرارات والعمل على تصحيحها بهدف تحسين الأداء وبالتالي تحقيق التفوق من خلال تقديم نظرة شاملة عن وضع المؤسسة ومدى نجاعة التسيير المطبق بالمؤسسة من خلال النتائج المحققة والتي تظهرها لوحة القيادة في شكل مؤشرات تكون سهلة القراءة والتحليل من قبل الجميع؛

- 6- العمل على تجزئة الخطط والبرامج التشغيلية للمؤسسة بغية انجازها في الوقت المحدد مع مراقبة الانجازات وتصحيح الانحرافات لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛
- 7- المساعدة على اتخاذ القرارات وبشكل جماعي من خلال ما توفره من معلومات مالية وغير مالية والمتعلقة بالوضع الحالية للمؤسسة؛
- 8- المساعدة على تحديد نقاط القوة والضعف من خلال تحليل الانحرافات؛
- 9- تحقيق الإبداع والابتكار والتطوير في العمليات من خلال الحث على العمل الجماعي والتشاور بين مختلف مستويات المؤسسة مما يتيح لها التميز في الأداء؛
- 10- السماح باستدراك وتصحيح وتوجيه الأنشطة نحو الأهداف المرجوة؛
- 11- العمل على التكيف مع متطلبات محيط المؤسسة الداخلي والخارجي من خلال توفير معلومات متعلقة بالوضع الحالية للمؤسسة ومعلومات من شأنها أن تساعد على تقدير وتوقع تغيرات المحيط المستقبلية مما يتيح التكيف والتعامل معها بالشكل والوقت المناسب؛
- 12- العمل على تحقيق رضا الزبائن وتعزيز ولائهم من خلال قياس وتحليل الأنظمة الداخلية للمؤسسة من أنظمة البحث والتطوير، الإنتاج والجودة، خدمات ما بعد البيع وغيرها من أجل ضمان الفعالية والتميز الدائم.

### المطلب الثالث: دور القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة في تحقيق ميزة تنافسية

يحقق هذين المؤشرين الريادة والتميز من خلال إرضاء المساهمين وإقناعهم بالوضع المالية المتميزة بهدف تعظيم قيمة أسهم المؤسسة المالية وكذا توسيع الحصة السوقية والتميز في الأداء عن المنافسين؛ كما أن هنالك العديد من المزايا والفوائد من استخدامها والتي من شأنها أن تحقق ميزة تنافسية للمؤسسة وهي:<sup>1</sup>

- 1- توفير معلومات حول أداء المؤسسة أمام المساهمين مما يؤدي إلى خلق قيمة للمؤسسة؛
- 2- مؤشرات لقياس وخلق القيمة بالمؤسسة مما يسمح من تتبع التفوق والريادة مقارنة بالمنافسين؛
- 3- توفير معلومات حول قياس أداء المسيرين أما المساهمين مما يحفز المسيرين على تطوير أدائهم وبذل الجهود اللازمة لتحسين صورة المؤسسة داخليا وخارجيا؛
- 4- توفير المعلومات حول الأداء الذي من شأنه أن يحسن العائد لحملة الأسهم؛
- 5- العمل على تطابق أهداف المسيرين مع أهداف حملة الأسهم والمؤسسة ككل؛

<sup>1</sup> الزبيدي حمزة، الكيلاني قيس، إعادة هيكلة نظم الإدارة المالية باستخدام معيار القيمة الاقتصادية المضافة - دراسة تحليلية لعينة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية-، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد8، العدد1، 2005، ص 253.

- 6- الربط بين الجانب الاستراتيجي والمالي مما يسهل على المديرين التحكم بالنتائج الاستثمارية من شأنه أن يحقق التفوق والريادة للمؤسسة؛
- 7- تسهيل عمليات اتخاذ القرار وترشيدها كما يدفع المديرين على المستوى التشغيلي بتحمل المسؤولية أكثر؛
- 8- المساعدة في اتخاذ قرارات إستراتيجية من شأنها أن تعظم قيمة المؤسسة؛
- 9- تقديم معلومات حول التحسن المستمر والحقيقي لثروة الملاك؛
- 10- ضمان أساس لنظام من الحوافز للعاملين داخل المؤسسات مما يحقق الرضا الوظيفي وبالتالي بذل الجميع للجهود المرجوة للوصول بالمؤسسة إلى المقدمة؛
- 11- القدرة على تغيير السلوك وعلى المستويات كافة في المؤسسة؛
- 12- أدوات مهمة في القرارات الاستثمارية وقرارات التوسعات الاستثمارية المتوقعة من خلال تعزيز الإبلاغ المالي؛
- 13- ضمان نهاية فوضى تعدد الأهداف، عن طريق استخدامها كمقياس مالي شامل بوجه عملية اتخاذ القرارات نحو تركيز واحد هو كيف تطور القيمة المضافة، وذلك من خلال كونها النظام الوحيد الذي ينتج لغة مشتركة بين الموظفين عبر المستويات كافة والوظائف التشغيلية والرقابة المشتركة ؛
- 14- إن القيمة الاقتصادية المضافة هي معيار للتقييم الداخلي للمؤسسة، فهي تعرض النتائج التشغيلية التي حققتها الوحدة الاقتصادية من خلال تعاملها بشكل جيد مع عناصر الإنتاج المتوفرة بما يحقق الكفاءة والفاعلية والاقتصادية في الاستخدام ؛
- 15- مقاييس داخلية تشجع المدراء والموظفين للتعاون من أجل البحث عن أفضل أداء ممكن؛
- 16- العمل على تحديد مكافآت المدراء بما يتماشى والقيمة المحصلة من قبل المساهمين مما يحفز المدراء للبحث عن تحقيق رغبات المساهمين؛
- 17- خلق القيمة مع التشجيع على استثمار رأس المال بحجم معتبر عندما يكون الفائض ايجابيا وتخفيض رأس المال وبالتالي حجم النشاط إذا كان سلبيا؛
- 18- قياس قدرة المؤسسة على تعويض كل من أموالها الخاصة والديون الخارجية المستخدمة.

## خلاصة

تناولنا في هذا الفصل دور أساليب إدارة التكلفة في تحقيق مزايا تنافسية وهذا من خلال الحرص على تحليل البيئة التنافسية للمؤسسة ومن ثم العمل على تعزيز القدرات التنافسية التي تمتاز بها، فهذه الأساليب تسعى إلى تحقيق توليفة التميز والريادة: (تحقيق رضا الزبائن- تحقيق الربحية المناسبة)، عن طريق تحليل ودراسة احتياجات الزبائن من جودة ووقت وتكلفة ومن ثم العمل على تحقيقها داخل المؤسسة من خلال دراسة وتحليل أنشطة المؤسسة ومحاولة تعزيز تلك التي تضيف قيمة وحذف تلك التي لاتضيف قيمة، كما تعمل على التحسين المستمر للأداء من خلال اتباع أساليب: الإنتاج في الوقت المحدد، إدارة الجودة الشاملة وتحليل سلاسل القيمة وغيرها، وعليه فإدارة التكلفة تسعى دوما من خلال أساليبها إلى تحقيق وتطوير ما يميز المؤسسة عن الغير مما يسمح لها التفوق والأسبقية في مجال أعمالها.

وبغرض استخدام هذه الأدوات سنحاول تجسيدها في الفصل التطبيقي من خلال دراسة مؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب بسكرة.

# الفصل الرابع:

استخدام إدارة التكلفة

في تحقيق ميزة

تنافسية لمؤسسة

المطاحن الكبرى

للجنوب أوماش -

بسكرة -

## تمهيد:

بغرض المساهمة في إسقاط المفاهيم النظرية التي تم التطرق إليها في الفصول السابقة، تمت دراسة إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بقطاع الطحن الذي يمتاز بتعدد المؤسسات التي تنشط فيه مما يساهم في اشتداد المنافسة، ألا وهي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، وذلك للتعرف على واقع البيئة التنافسية بها وطبيعة ومجالات استخدام أدوات إدارة التكلفة، ومحاولة دراسة المزايا التنافسية للمؤسسة من خلال تطبيق الأداة الأكثر تناسبا وفقا لظروفها ومعطياتها.

تطرقنا في المبحث الأول ل: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وفي المبحث الثاني إلى: واقع إدارة التكلفة والبيئة التنافسية بالمؤسسة محل الدراسة، أما في المبحث الثالث فتم فيه محاولة تطبيق أدوات إدارة التكلفة من تكلفة مستهدفة ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط على أحد منتجاتها ألا وهو " منتج سميد ممتاز 25 كغ"، وهذا على اعتبار أنه منتج أساسي في العادات الاستهلاكية للزيون وكذا نظرا للظروف الاجتماعية حيث أن معظم الأسر تتكون من أفراد كبيرة ، مع محاكاة وتحليل سلسلة القيمة وفق نموذج بورتر وتصور لبرنامج إدارة الجودة الشاملة للمؤسسة محل الدراسة ودراسة كيفية مساهمتها في تحقيق ميزة تنافسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

## المبحث الأول: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

يعرفنا هذا المبحث بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، من خلال نشأتها وطبيعة نشاطها، والجانب الإنتاجي والتسويقي لها.

### المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

تأسست المطاحن الكبرى للجنوب -GMS- les Grands Moulins du Sud في 13 فيفري 1999 كمؤسسة ذات مسؤولية محدودة برأس مال يقدر ب 135 مليون دينار جزائري حيث أنشأت في إطار شراكة بين مستثمر خاص وطني "عائلي نبيل" ومجموعه الغرير الإماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية الغذائية خصوصا صناعة الحبوب ومشتقاتها؛ موقعها الجغرافي على مستوى منطقة النشاطات رقم 17 ببلديه أوماش- بسكرة- بالقرب من خط السكة الحديدية والطريق الوطني رقم 03 شمال - جنوب، وبجانب الديوان الجزائري المهني للحبوب "OAIC" وهو المورد الوحيد الحالي للمؤسسة بالمادة الأولية (القمح الصلب واللين).

وقد استفادت المؤسسة من الإعفاءات الجبائية وشبه الجبائية والامتيازات الأخرى الممنوحة للمستثمرين في الجنوب، فقد استفادت من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم 93-12 واستفادت من الامتيازات الضريبية الممنوحة في إطار النظام الخاص، باعتبار بلديه أوماش مصنفة ضمن الأنظمة الخاصة كما استفادت من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في الأمر رقم 03-01 وهذا ما يخص الوحدة التي تم إنشائها لتخزين القمح بولايات جيجل حيث استفادت من الامتيازات الضريبية الممنوحة في إطار النظام العام.

بلغت القيمة الإجمالية للمشروع 14 مليون دينار جزائري بما فيها التجهيزات 857 مليون دينار جزائري حيث تم تغطية هذه النفقات عن طريق قروض بنكية على المدى الطويل وبدأت أشغال بناء مؤسسه المطاحن الكبرى للجنوب في أكتوبر 2000 حيث تم كمرحلة أولى بناء وحدة المطحنة (إنتاج السميد والفرينة) ومع نهاية جويلية 2002 انتهت أشغال البناء وشرع في تجهيز وتركيب آلات ومعدات إنتاج سويسرية لتكون الانطلاقة الفعلية للإنتاج (السميد والفرينة)، في 15 مارس 2003 وكمرحله ثانيه قامت المؤسسة بتوسيع نشاطها لتصنيف خط إنتاج جديد تمثل في إنتاج الكسكسى، حيث بدأت الإشغال على المستوى هذه الوحدة في سبتمبر 2001، وانتهت الأشغال بها في سبتمبر 2002، تلتها مرحلة تركيب تجهيزات ومعدات إنتاج فرنسية.

تتربع مؤسسه المطاحن الكبرى للجنوب على مساحه إجمالية تقدر ب 54225 م<sup>2</sup> ، أما المساحة المبنية فهي موزعه بين الادارة والمطاحن بمساحه تقدر ب 2850 م<sup>2</sup>، في حين تتربع وحدة إنتاج الكسكسى على مساحه تقدر ب 2070 م<sup>2</sup> .

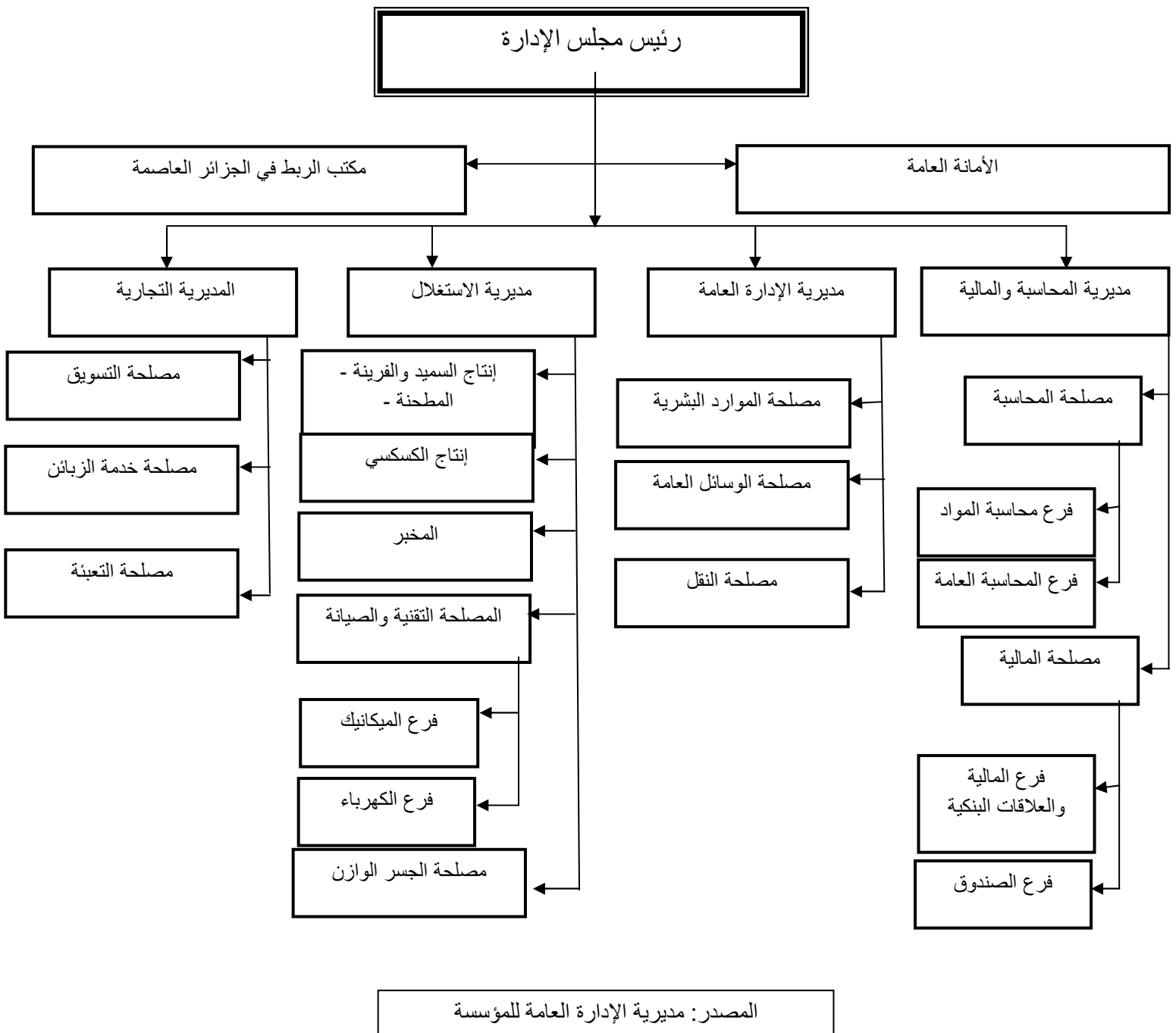
كما تمتلك المؤسسة وحدات أخرى بالإضافة إلى وحدة إنتاج الكسكسى ووحدة إنتاج السميد والفرينة -وحدة المطحنة- وهي مكتب الربط والتنسيق بالجزائر العاصمة بالإضافة إلى وحدة ميناء جن جن وهي وحدة صوامع لتخزين حبوب مجهزه بالعتاد الخاص بالتفريغ، الشحن،التخزين وتحويل الحبوب، ويقدر الاستثمار الكلي لهذا المشروع ب 2 مليار دينار جزائري وتتربع صوامع التخزين على أرضية مساحتها 9.6 هكتار تم التنازل عليها بموجب اتفاقية مؤرخه في 27 جانفي 2002 مبرمة مع إدارة ميناء جن جن وتبلغ طاقة التخزين لهذه الصوامع والتي تتكون من 18 صومعة ب 160000طن، ومساحة مغطاة للتخزين بطاقة 25000 طن في المرحلة الأولى، وبرمج توسع في مرحلة ثانية يخص إنجاز تسع صوامع أخرى تقدر طاقه تخزينها ب 80000 طن ومساحه مغطاة للتخزين 25000طن وقد بدأت مرحلة تركيب تجهيزات الصوامع بداية من شهر سبتمبر 2005.

وفي إطار توسيع المؤسسة وزيادة رأس مالها تم تحويل الطبيعة القانونية لمؤسسه المطاحن الكبرى للجنوب من مؤسسه ذات مسؤولية محدودة إلى مؤسسه ذات أسهم وذلك في أفريل 2007 حيث أصبح رأسمالها الاجتماعي يقدر ب 300 مليون دينار جزائري والمؤسسة حيث قامت بإعادة تقييم استثماراتها من أجل زيادة رأسمالها.

\*الهيكل التنظيمي للمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة: يوضح الهيكل التنظيمي لها مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة بشكل متسلسل وتصادفي في المؤسسة ونتيجة للتغيرات التي عرفتھا المؤسسة من تحولها إلى شركة ذات أسهم بالإضافة إلى التوجيهات المقدمة من طرف خبراء برنامج MEDA لتأهيل المؤسسة تطلب ذلك إعادة النظر في تنظيم وظائفها وبالتالي تجديد الهيكل التنظيمي لها والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:



الشكل رقم : (17): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-



تتكون مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة- من أربع وحدات تابعة لها، وحدتان تقعان في أوماش- ولاية بسكرة وهما: وحدة المطحنة(السميد والفرينة)، ووحدة الكسكسي، و وحدتان تقعان في جيجل وهما: وحدة استيراد وتصدير وصوامع الحبوب؛ تتبع المؤسسة النموذج الألماني في الإدارة باعتبارها تمثل مؤسسة ذات أسهم في شكلها القانوني، حيث تحتوي على مجلس المراقبة يتكون من % 100 حملة الأسهم وهم ملاك المؤسسة المحليين والأجانب، أما مجلس المديرين فيتكون من % 100 أجزاء وهم عبارة عن أفراد خارجيين لا يمثلون أصحاب الأسهم فهم موظفين أجزاء، يتكون مجلس المديرين لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من 04 أعضاء: عضوين لإدارة وحدتي أوماش وعضوين آخرين لإدارة وحدتي جيجل، هؤلاء الأعضاء مكلفين بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة كذلك العمل على التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة. يلاحظ أن المؤسسة الأم لديها مديريات متكررة وهذا من أجل فصل المسؤوليات عن الأعضاء وتباعد الوحدات فيما بينهم، لكنها تعمل بالتنسيق فيما بينها، وفي آخر السنة تجمع ميزانية كل وحدة في ميزانية واحدة للمؤسسة.

1- مسير المؤسسة: يشرف على السير الحسن لنشاط المؤسسة وعضو مجلس الإدارة والمسير الرئيسي، ويتمثل دوره في الإشراف العام لجميع الأعمال والأنشطة داخل المؤسسة وخارجها، وكل ما يتعلق بالتنسيق والتنسيق بين المصالح، المحافظة على السير الجيد للعمل، ربط العلاقات وتنظيم المعاملات الخارجية.

1-1 الأمانة العامة- السكرتارية: وهي المسؤولة عن ضبط المواعيد وتنظيم العلاقات بين مسير المؤسسة والأفراد المتواجدين فيها والمتعاملين معها مثل: الزبائن، أيضا تلقي وتسجيل البريد الوارد وإرسال الصادر من وإلى المؤسسة، معالجه وثائق المؤسسة، استقبال المكالمات الهاتفية، البريد الإلكتروني، الفاكس والرد عليها، إضافة إلى كافة العمليات العادية المتعلقة بالسكرتارية.

2-1 مكتب التنسيق والربط: مقره بالجزائر العاصمة، يعد همزه وصل بين مقر المؤسسة بأوماش والشريك الإماراتي بدبي، حيث يتلقى هذا المكتب تقريرا شهريا مفصلا عن سير العمل بالمؤسسة بجميع الوحدات التابعة لها، ليتم إرسالها لاحقا إلى الشريك الإماراتي، من أجل تتبع مسار نشاط المؤسسة واقتراح التدابير التي تساهم في تطويره، كما يعتبر هذا المكتب الممثل الرئيسي للمؤسسة مع البنك والمؤسسات الأجنبية.

2- مديرية المحاسبة والمالية: تعد بمثابة العمود الفقري للمؤسسة حيث تصل معلومات كل المديريات والمصالح إليها، وهي تتضمن:

## 1-2 مصلحة المحاسبة: تتكون من:

- فرع محاسبة المواد: يهتم بتسيير المشتريات ومخزونات المؤسسة من المواد والأجهزة، وكل ما يتعلق بها وتسجيل العمليات المحاسبية الخاصة بها.
- فرع المحاسبة العامة: يقوم بضبط الحسابات اليومية لتدفقات النقدية الداخلة والخارجة من وإلى المؤسسة وإعداد الميزانية الختامية وحساب النتائج بالإضافة إلى متابعه المستحقات.

## 2-2 مصلحة المالية: تتكون من:

- فرع المالية والعلاقات البنكية: يهتم بكل المعاملات مع البنك ومراجعه الحسابات البنكية للمؤسسة، أضافه إلى التأكد من أرصدة الزبائن، كما يقوم بإعداد التقارير الشهرية الخاصة بالمالية لتوضح من خلالها الوضعية المالية للمؤسسة.
- فرع الصندوق: يقوم بدفع أجور العمال، استلام قيمة المشتريات (تسديد الطلبات)، دفع مجمل المصاريف (مشتريات، عمولات)، وإعداد جرد الشهري للصندوق (مراقبه حركه الأموال الداخلة والخارجة من وإلى الصندوق).

## 3- مديرية الإدارة العامة: وتتكون من:

- 1-3 مصلحة الموارد البشرية: تهتم بأمور العمال وتسيير شؤونهم الاجتماعية، الإدارية، العملية والتكوين بالإضافة إلى تنظيم الموارد البشرية داخل المؤسسة والأجور.

- 2-3 مصلحة الوسائل العامة: تهتم بتسيير عملية التموين والإشراف عليها واستقبال عروض مختلف المؤسسات، كما تقوم بشراء وتخزين كل ما تحتاجه المؤسسة لضمان السير العادي، وللإشارة فإن المخزون ينقسم إلى ثلاث أنواع:

- مخزون المادة الأولية والمنتج النهائي وهو الخاص بوحدة الإنتاج؛
- مخزون قطع الغيار والوسائل الكهربائية والميكانيكية الخاصة بالمؤسسة ككل؛
- مخزون التجهيزات المكتبية.

- 3-3 مصلحة النقل: تحرس هذه المصلحة على متابعة حظيرة وسائل النقل الخاصة بالمؤسسة لتسيير شؤون النقل وتجهيزاته، كما تحرص على تأمين واستقبال الطلبات الخاصة بالشراء وكذلك إيصال وتأمين النوعية الممنوحة للزبائن.

- 4- **مديرية الاستغلال:** وتعد نقطة الأساس للمؤسسة، حيث تتكون من:
- 1-4 **وحدات الإنتاج:** وتنقسم إلى وحدة المطحنة -إنتاج السميد والفريئة- ووحدة إنتاج الكسكسي، تقوم بمختلف العمليات الإنتاجية ابتداء من دخول المادة الأولية على شكل قمح صلب أو لين إلى غاية خروجها على شكل منتج نهائي قابل للاستهلاك، كما تشرف على تنظيم وتسيير عملية الإنتاج.
- 2-4 **المخبر:** يقوم بالتحاليل الضرورية للمادة الأولية من القمح (الصلب واللين) والتأكد من جودتها قبل عملية الشراء، كما يتابع المنتج خلال مختلف مراحله ضمانا لمطابقته للمواصفات الدولية المعمول بها.
- 3-4 **المصلحة التقنية والصيانة:** تهتم بصيانة معدات الإنتاج الكهربائية والميكانيكية عند العطب، وكذا صيانة ومراقبة جميع المعدات والوسائل الأخرى على اختلاف طبيعتها بالمؤسسة، كما تقوم بعمليات الصيانة الوقائية. و هي تتكون من فرعين: فرع الميكانيك وفرع الكهرباء.
- 4-4 **مصلحة الجسر الوزن:** موقع هذا المصلحة عند مدخل المؤسسة، و تتمثل مهمتها في التأكد من الكميات المباعة للزبون عن طريق وزن الشاحنات فارغة وبعد الشحن واحتساب الفارق.
- 5- **المديرية التجارية:** لها أهمية بالغه حيث تعد العصب الحيوي الذي يربط المؤسسة بسوقها، وتضم ما يلي:
- 1-5 **مصلحة التسويق:** تقوم بمتابعه المبيعات، إعداد التقارير الشهرية، تحصيل الاستحقاقات، حصر الديون، ومتابعه أسعار منافسين في السوق؛
- 2-5 **مصلحة خدمه الزبائن:** وهي المسؤولة عن استقبال الزبائن، متابعة كميات مخزون المنتج النهائي، الإشراف على عمليات البيع، متابعة قاعدة بيانات الزبائن وديونهم. كما تقوم بالتحقق من عملية البيع، جمع وإعداد الفواتير، التأكد من إجراءات البيع والاحتفاظ بكل وصل تم في عملية البيع بين المؤسسة والزبون؛
- 3-5 **مصلحة التعبئة، وتعمل على الربط بين مصلحة البيع ووحدات الإنتاج، حيث تقوم بتسيير مرحلة شحن المنتجات للزبائن بعد إتمام إجراءات البيع ودفع كل المستحقات.**

### \*أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

تعتبر المؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات طابع استهلاكي واسع، وتوجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس به المنتجات الأخرى، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة، وعموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تتجسد من خلال:

- 1-تعتبر منتجات المؤسسة أساسية وضرورية للمستهلك؛
- 2-تغطي المؤسسة جزءا كبيرا من حاجيات السوق؛
- 3-توفير مناصب شغل و تساهم في امتصاص جزء من البطالة؛
- 4-الموقع الجغرافي الإستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى.

### \*أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

لكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها وجذب أكبر قدر ممكن من الزبائن، سطرت مجموعة من الأهداف في الأجلين الطويل والقصير، مع التركيز على جانب المنافسة والزبون، ومن بين هذه الأهداف:

- 1-العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية؛
- 2-وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق؛
- 3-وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة؛
- 4-ضمان موقع الريادة في مجال نشاطها؛
- 5-توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل؛
- 6-تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية.

### المطلب الثاني: الجانب الإنتاجي والتسويقي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى كل من الجانب والإنتاجي والتسويقي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة.

### أولا: الجانب الإنتاجي:

تمتلك المؤسسة أكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي حيث تناظر طاقتها الإنتاجية فرع الرياض "سطيف". تمتلك تجهيزات إنتاج "مطحنة" عصرية مواكبة للتكنولوجيا، فهي من مؤسسة (BULLHER) السويسرية ذات

العلامة التجارية العالمية حيث تمتلك أجود وأحدث أنواع تكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، تقدر الطاقة الإنتاجية النظرية لمطحنة السميد ب : 220 طن/يوم، أما الطاقة النظرية لمطحنة الفرينة فهي 330 طن/يوم، مع الإشارة بأن الطاقة الحالية النظرية للطحن التي تبلغ 550 طن/يوم قابلة للتوسع إلى : 1000 طن/يوم.

#### تشكيلة المنتجات:

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

الجدول رقم (04): تشكيلة منتجات المؤسسة.

المنتج	النوع	سعة الكيس
" الفرينة "	عادية " الخبز "	25/50 كغ
	ممتازة	01/02/05/10/25/50 كغ
السميد	خشن	25 كغ
	عادي درجة ثانية	25 كغ
	ممتاز	02/05/10/25 كغ
	رفيع	05/10/25 كغ
	سمولات (SSSF)	25 كغ
		40كغ
النخالة		

المصدر: وثائق مصلحة الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة.

#### مراحل الإنتاج:

تمتلك المؤسسة خطين للإنتاج، خط إنتاج السميد وخط إنتاج الفرينة؛ أين تنتج من خلالهما نوعين أساسيين من المنتجات، ويعتبران مواد استهلاكية رئيسية والطلب عليهما كبير ومستمر إذ يدخلان كمواد أولية في غذاء الزبون الجزائري عموما والبسكري خصوصا؛ كما ينتج من مخلفات الإنتاج للمؤسسة منتج ثانوي " النخالة" أين يوجه

لمربي الحيوانات على اعتباره علف أساسي في تغذية الحيوانات. وللحصول على منتج السميد أو الفرينة فإنه يجب المرور بالمراحل التالية:

1- بعد استقبال المادة الأولية المتمثلة في القمح بنوعيه (الصلب واللين)، تبدأ المرحلة الأولى هي مرحلة التنظيف الأولي للقمح المستقبل، أين يتم التخلص من الفضلات والشوائب التي عادة ما تصاحب القمح كالحديد، الأعواد، الحجارة...الخ، بعدها يتم تخزين المادة الأولية في صوامع مخصصة لعملية التخزين؛

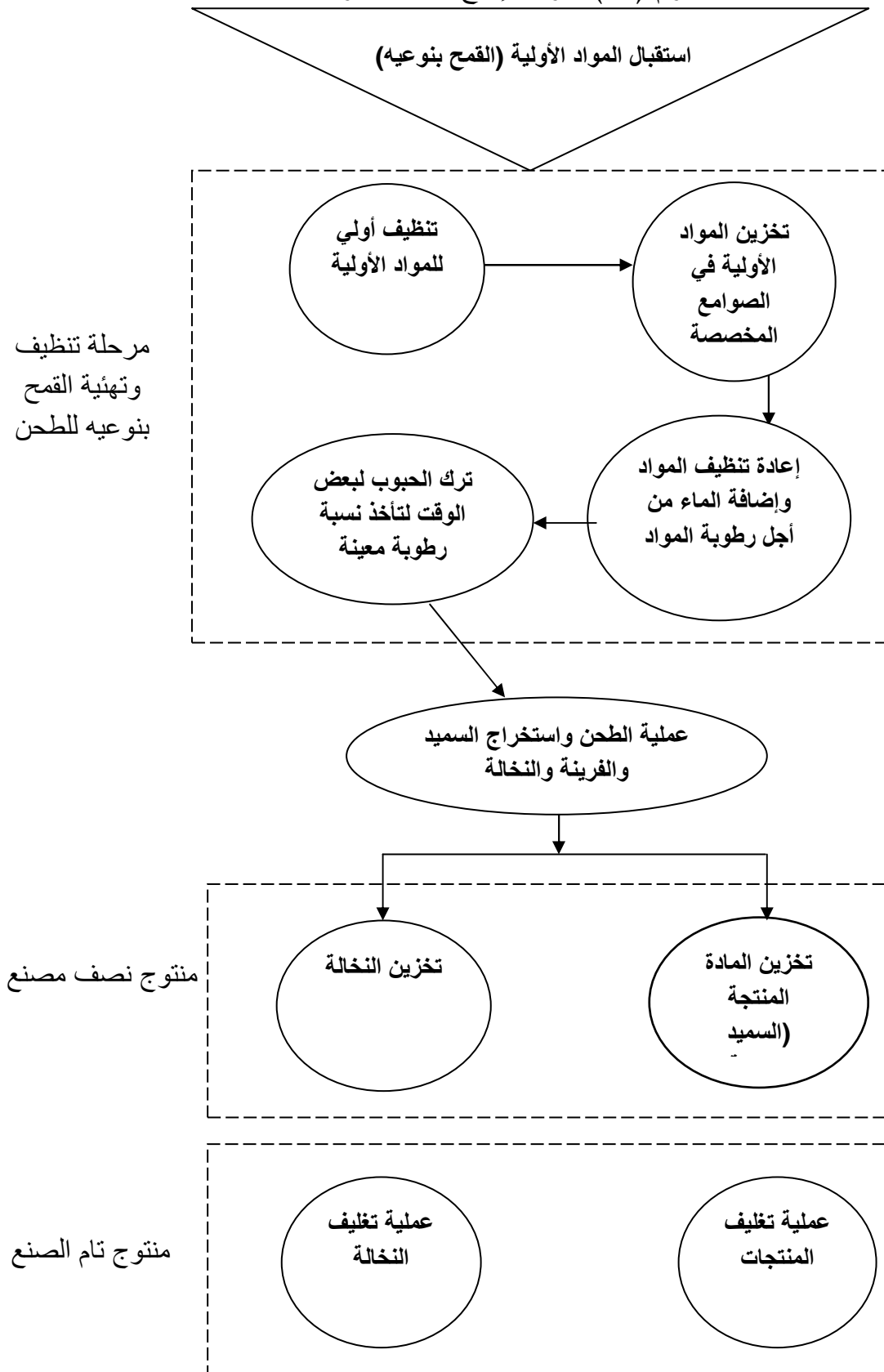
2- المرحلة الثانية: مرحلة تهيئة الرحي، حيث يتم إعادة تنظيف القمح (تنظيف ثاني)، أين يتم نزع القشور والحبوب المنكسرة وكذلك العمل على إزالة الغبار العالق بالقمح، ثم بعد ذلك يتم إضافة الماء مع ترك الحبوب لبعض الوقت لتأخذ درجة رطوبة معينة (فترة راحة)؛

3- مرحلة الرحي (الطحن)، بعد انقضاء فترة الراحة المقررة للقمح سواء القمح الصلب أو اللين، يتم إدخاله إلى آلات الطحن أين ينتج عن عملية الطحن منتج ثانوي نخالة و منتج نصف مصنع متمثل في السميد الممتاز و فرينة الخبز، بعدها تتم عملية الغرلة تنتج عنها: منتجات ثانوية أخرى متمثلة في النخالة والسمولات. ونسبها تكون بحسب نوعيه القمح الصلب المستعمل، كذلك الأمر بالنسبة لفرينة الخبز أين ينتج معها منتج ثانوي متمثل في الفرينة الممتازة ونسبتها تكون بحسب نوعية القمح اللين المستعمل، وفي هذه المرحلة يتم تخزين المنتجات النصف مصنعة في صوامع مخصصة لذلك؛

4- في الأخير يتم تعبئة المنتجات النهائية (السميد والفرينة والنخالة) في أكياس ذات أحجام مختلفة (50كلغ، 25كلغ، ...الخ).

يمكن تلخيص العملية الإنتاجية من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (18): مراحل إنتاج السميد والفرينة.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مهندس الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة.



## ثانيا: الجانب التسويقي:

تقوم مديرية التجارة بالقيام بكامل المهام التسويقية، فهي تسعى إلى تحديد المزيج التسويقي المناسب الذي يحقق للمؤسسة زيادة حصتها السوقية وتحسين أداءها، وتتخصر السياسات التسويقية للمؤسسة في:

أ- سياسة المنتج: تنتج المؤسسة تشكيلتين من المنتجات هما السميد والفرينة، إضافة إلى منتج ثانوي هو النخالة، مع العلم بان كل نوع من هذه الأنواع يضم أنواع أخرى. ومن أجل تحقيق نوعية جيدة من هذه المنتجات قامت المؤسسة بإنشاء مخبر يساعد في المحافظة على مستوى الجودة المرغوبة، حيث أنه كلما كان مستوى الجودة عال كلما كان هناك إقبال واسع على المنتجات وبالتالي تسهيل عملية التوزيع. كما تستخدم المؤسسة تجهيزات تتصف بالحدثة ومواكبة التكنولوجيا حيث أنها تعتمد على نظام آلي عبر كافة مراحل الإنتاج.

ب- سياسة السعر: هذا الأخير من أهم عناصر المزيج التسويقي للمؤسسة، وهو مسقف وفق المرسوم التنفيذي رقم: 07-402 المؤرخ في 25 ديسمبر 2007؛

ج- سياسة الترويج: لم تولي المؤسسة اهتماما كبيرا بهذا الجانب، على أساس أنها لم تعاني من مشاكل في تصريف منتجاتها وحصتها السوقية في السوق المحلي معتبرة. وتقتصر وظيفة الترويج على توزيع مطويات تعرض من خلالها مختلف منتجاتها على المتعاملين معها، إضافة إلى بعض الهدايا الموزعة خلال رأس السنة، كذلك تقوم المؤسسة بعملية الإشهار من خلال العالمة التجارية على جميع وسائل النقل التابعة لها؛

د- سياسة التوزيع: تتمثل سياسة التوزيع في الطرق التالية:

-الطريقة المباشرة: هنا تكون هناك علاقة مباشرة بين الزبائن والمؤسسة، بدون وسيط، وتتعامل المؤسسة وفق هذه الطريقة مع المؤسسات التابعة للدولة وتجار الجملة، والمستهلكين الصناعيين.

-الطريقة غير المباشرة: وفق هذه الطريقة يتم الاستعانة بالوسطاء لتصريف المنتجات، وهم تجار الجملة والتجزئة. ويجدر الذكر بأن المؤسسة تعمل جاهدة على تقريب منتجاتها إلى زبائنها في مختلف المناطق، حيث تتكفل بتلبية طلبيات منطقة بسكرة وما جاورها من خلال البيع في المصنع لتجار الجملة إضافة إلى نقاط البيع التابعة لها والموزعة في عدة تجمعات سكنية، أما المناطق الأخرى فالمؤسسة تعتمد على التجار التابعين لتلك المناطق أين تباع لهم كميات كبيرة من منتجاتها ومن أهم هذه المناطق نجد الوادي، ورقلة، إضافة إلى مناطق تواجد الثكنات العسكرية للجيش من تمرست، الأغواط،...الخ.

## المبحث الثاني: واقع إدارة التكلفة وتنافسية المؤسسة محل الدراسة

نحاول التعرف في هذا المبحث على مكونات التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وإدارتها، وكذا طبيعة البيئة التنافسية وحيثيات الميزة التنافسية بها.

### المطلب الأول: عملية القياس والرقابة على تكلفة الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة وتوضيح مختلف عناصرها، وسنركز على منتجات السميد والفرينة فقط لتوفر المعلومات الخاصة بها.

**أولاً: مصادر حساب التكاليف:** تقوم المؤسسة بإنتاج تشكيلة متعددة من منتجات السميد والفرينة تظهر من خلال الجدول رقم (04)؛ ويتم حساب تكاليف هذه المنتجات بالاعتماد على مختلف الوثائق المقدمة من طرف:

- المحاسبة العامة: من خلال حسابات الأعباء (د/خ 6)؛

- مصلحة محاسبة المواد: حيث توفر معلومات تتعلق باستهلاك المواد الأولية وأسعار الحصول عليها؛

- مصلحة التخزين: تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية؛

- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول الكميات المباعة وأسعار البيع.

**ثانياً: عناصر التكاليف:** تتمثل في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من منتجات السميد والفرينة وهي:

### 1- المواد الأولية والمستلزمات الوسيطة ومختلف المواد الاستهلاكية الأخرى: وتتمثل في العناصر التالية:

- القمح بنوعيه (صلب ولين): يستخدم القمح الصلب لإنتاج السميد والقمح اللين لإنتاج الفرينة، وكانت المؤسسة في البداية تحصل على القمح إما بالاستيراد من الخارج أو من الديوان الجزائري المهني للحبوب، ومع تغير السياسات الوطنية في نشاط القمح حيث أن القوانين الأخيرة التي تم صدورها تشجع الفلاحين على إنتاج هاتين المادتين بالإضافة إلى الرسم الذي تم فرضه على استيراد القمح من خلال الشراء من عندهم بالنسبة للقمح اللين بـ 1285 دج والصلب بـ 2280 دج، بينما الأسعار الحقيقية تصل إلى 4500 دج بالنسبة للقمح الصلب و3500 دج بالنسبة للقمح اللين، ووضع حد أعلى لسعر البيع بالنسبة للسميد حيث يقدر سعر الخروج من المصنع للمنتج محل الدراسة: 25 كغ من السميد الممتاز بـ 3500 دج للقنطار، بينما سعر البيع بالنسبة للموزعين لا يتعدى 4000 دج للمستهلك، والفرينة يقدر سعر خروجها بـ 2030 دج للقنطار متضمنة مصاريف التوزيع،

وبالتالي لم تعد المؤسسة تستطيع الحصول على ما تحتاجه من الخارج فأصبح المورد الوحيد في أغلب الأوقات هو الديوان الجزائري المهني للحبوب، بالإضافة إلى قيد آخر يتمثل في الكميات الممنوحة من طرف الديوان الجزائري المهني للحبوب حيث يحدد حصة كل مؤسسة بـ 50 % يوميا من الطاقة الإنتاجية لكل نوع من القمح.

- **الأكياس:** تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس التي تنشط بولاية بسكرة، بالإضافة إلى موردين آخرين.

- **الخيط:** تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلوغرام.

- **البطاقات:** تقوم بطباعتها في مطبعة خاصة.

- **الماء الصالح لمعالجة القمح:** يتم الحصول عليه من المنابع الصافية مثل: منطقة الشعبية...الخ، من خلال عقود مع مجموعة من الموردين.

- **استهلاكات أخرى:** تتمثل في مختلف المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين والمازوت لتشغيل معدات النقل، والكهرباء لتشغيل المطحنة، وكذلك قطع الغيار...الخ.

**2- أجور المستخدمين:** تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم المهام المنوطة بهم، بالإضافة إلى اقتطاعات رب العمل.

**3- الخدمات:** تتمثل في:

- **مصاريف الإيجار:** تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع وما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة...الخ، بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية...الخ.

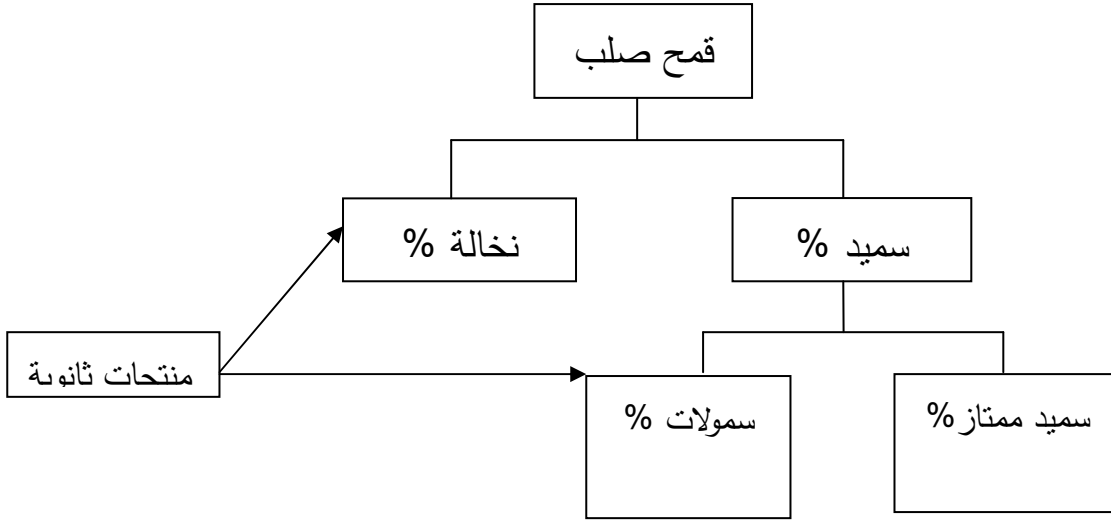
- **صيانة وإصلاحات:** هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة عند وجود أعطاب، وتتمثل في أعمال ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، وآلات، ومعدات إنتاج...الخ.

- **الخدمات الأخرى:** تتمثل في مصاريف نقل القمح، وخدمات الهاتف والبريد، ومصاريف تحميل السلع ومصاريف المهمة والتقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي حسابات ومحامين...الخ، بالإضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة وغيرها من الخدمات.

- 4- **الضرائب والرسوم غير المسترجعة:** تتمثل الضريبة على أرباح الشركات، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقداً، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.
- 5- **المصاريف المالية:** تتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك وعمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف المصاريف المتعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات... الخ.
- 6- **حقوق الاستغلال:** تتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة *pccompta*، وبرنامج الأجور *pcpaie*... الخ.
- 7- **المصاريف المختلفة:** تتجسد في:
  - **التأمينات:** مصاريف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج السميد والفرينة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، الشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الإشارة إلى أن مبنى الإدارة المستغل من طرف وحدة السميد والفرينة هو تابع لوحدة الكسكس وبالتالي لا يدخل ضمن أقساط تأمين المؤسسة.
  - **اقتطاعات أخرى ومنح:** تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنوادي الرياضية والإعانات الأخرى... الخ.
  - **المصاريف المختلفة الأخرى:** وتتمثل في مختلف المصاريف الأخرى التي تتحملها المؤسسة والناجمة عن التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات... الخ.
- 8- **مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة والمؤونات:** وتتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع تثبيبات المؤسسة. وفي ما يلي عرض مختلف مراحل حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة:

وفقاً لمهندس الإنتاج فإن المؤسسة تستعمل لاستخراج منتج السميد مادة القمح الصلب، حيث يستخرج من هذا الأخير بعد عملية الطحن: سميد ومنتج ثانوي تتمثل في النخالة بنسبة مئوية معينة بحسب نوعية وجودة القمح الصلب؛ والشكل الموالي يوضح استخراج السميد:

الشكل رقم (19): المخطط الخاص بإنتاج السميد.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مهندس إنتاج المؤسسة محل الدراسة.

ومن خلال الهيكل التنظيمي لاحظنا بأن المؤسسة محل الدراسة لا تحتوي على مصلحة أو قسم خاص محاسبة وإدارة التكاليف، وعند الاستفسار تبين أن مهمة قياس وتحديد التكاليف تقع على عاتق مصلحة المحاسبة العامة والمالية، فالمؤسسة محل الدراسة تسعى فقط إلى تحديد تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة لغرض التسعير حيث أنها تستعمل في ذلك طريقة تشبه في مفهومها طريقة التكاليف الإجمالية غير أنها لا تقوم على أسسها العلمية الخاصة بها؛ حيث تعتمد مصلحة المحاسبة العامة والمالية على حساب تكلفة الإنتاج الفعلي فقط (ما تحملته المؤسسة فعلا) وذلك وفقا لما يلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = (\text{تكلفة القمح المستهلك} - \text{سعر بيع المنتج الثانوي "السمولات والنخالة"}) / \text{الكمية}$$

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

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{تكلفة الأكياس والخيط والبطاقات التكلفة المتغيرة} + \text{التكلفة الثابتة} + \text{الحدودية}$$

حيث أن القنطار الواحد من المنتج محل الدراسة " سميد ممتاز 25كغ" يتطلب 04 أكياس حجم 25 كغ، 2.4 غ من الخيط لخياطة الأكياس الأربعة ( 0.6غ لكل كيس)، 4 بطاقات (بطاقة لكل كيس)؛

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

الأجور، مصاريف بنكية، الاهتلاكات، المصاريف المختلفة الثابتة بعدها تقسم القيمة الإجمالية على الكمية المنتجة

لشهر المعني،  
القيمة الإجمالية للعبء

= التكلفة الوحودية للعبء

عدد الوحدات المنتجة

والجدولين الموالين يوضحان عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة لشهر أكتوبر 2022 كما يلي:

الجدول رقم: (05) تحديد الأعباء المتغيرة لشهر أكتوبر 2022

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ "دج"
601014	الماء	117640.94
602101	كهرباء	1223255.29
602104	قطع الغيار	499964.32
602211	خردوات	62878.7
602220	تجهيزات مكتب وإعلام آلي	72644.51
602230	بنزين	534011.02
602290	تجهيزات مختلفة	33370.00
615	صيانة وإصلاحات	432400.00
622	أجور الوسطاء والأتعاب	939120.00
623	الإشهار والنشر والعلاقات العمومية	3863.7
*624	أعباء مختلفة*	122710.8
625	التنقلات والمهمات والاستقبالات	497915.00
626	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	285717.18
627	الخدمات المصرفية وما شابهها	5625.97
628	الاشتراكات والمستجدات	0
642	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	276755.00
645	الضرائب والرسوم الأخرى	5269.10
657	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	0.31
	المجموع	5185723.33

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة العامة والمالية.

\* وفق النظام المحاسبي المالي فإن ح/624 هو نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين لكن وفق للمؤسسة تم إدراج فيه: أعباء مختلفة.

الجدول رقم: (06) تحديد الأعباء الثابتة لشهر أكتوبر 2022

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ "دج"	التكلفة الوحيدة "دج"
616	تأمينات	363501.23	10,51
631	مكافآت وتعويضات العمال	6643518.26	165,66
681	اهتلاكات وخسائر القيمة	1829965.13	44,29
	المجموع	8836984.62	220,47

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة العامة والمالية.

ومن خلال الجدول رقم(07) فإن التكلفة الإنتاجية وسعر التكلفة للمنتج المختار لشهر أكتوبر من سنة 2022 وفقا للظروف العادية للمؤسسة هي:

الجدول رقم(07): تكلفة الإنتاج وسعر تكلفة منتج سميد ممتاز 25 كغ لشهر أكتوبر 2022

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة الشراء(دج)	تكلفة القنطار(دج)
السميد الممتاز	قنطار	1	2714.40	2714.40
كيس	كيس	4	30.30	121.2
خيطة(0,6غرام/كيس)	غرام	2,4	384.68	0,92
بطاقة	بطاقة	4	0.35	1,4
تكلفة إنتاج القنطار الواحد من منتج سميد ممتاز وزن 25 كغ				2837.92
التكلفة المتغيرة				99.77
التكلفة الثابتة				220.47
سعر تكلفة منتج سميد ممتاز 25 كغ				3158.16

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مصلحة المحاسبة العامة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة

وبنفس الطريقة يتم تحديد تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة لباقي الأشهر لسنة 2022.



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

- 1- تستعمل المؤسسة لاستخراج منتج السميد مادة القمح الصلب، حيث يستخرج من هذا الأخير بعد عملية الطحن سميد ومنتج ثانوي -النخالة- بنسب مئوية معينة تتحكم فيها نوعية وجودة القمح الصلب، كذا عملية الطحن في حد ذاتها؛
- 2- مصلحة المحاسبة العامة والمالية عند تقسيمها للتكاليف المتغيرة والثابتة لم تأخذ بعين الاعتبار العلاقة بين التكلفة وحجم الإنتاج، حيث أدرجت في حسابها للتكلفة المتغيرة الضرائب والرسوم، والمصاريف البنكية، على اعتبار أنها متغيرة بطبيعتها من شهر إلى آخر؛
- 3- عند حسابها للتكلفة تم تصنيف وتحميل التكاليف بصفة إجمالية على كامل المنتجات، مما يؤدي إلى عدم القدرة على تتبع التكاليف وتحليلها؛
- 4- لا تعتمد على طريقة علمية واضحة في قياس وتحديد تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة؛
- 5- الغرض من حساب التكاليف هو تحديد سعر التكلفة وسعر البيع فقط؛
- 6- الملاحظ أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بإدارة تكاليفها برغم المزايا العديدة التي يمكن أن تحققها لو تبنت إدارة التكلفة وأساليبها.

#### المطلب الثاني: البيئة التنافسية للمؤسسة محل الدراسة

تعتبر المنطقة التي تنشط فيها المؤسسة محل الدراسة ( مدينة بسكرة) من بين المناطق الأكثر استهلاكاً لمنتجات القمح بنوعيه خاصة منتجات القمح الصلب؛ حيث تضم المنطقة العديد من المنافسين في هذا القطاع، وعليه فالمؤسسة محل الدراسة تعمل دائماً على تجسيد توجهاتها وطموحاتها المتمثلة في السعي إلى التوسع للسوق الجهوية والوطنية؛ وللوقوف على القدرات التنافسية للمؤسسة وموقفها التنافسي سيتم دراسة المحيط التنافسي من خلال تحليل باستل (PESTEL)، تحليل القوى التنافسية الخمسة لبورتر وتحليل SWOT:

- 1- تحليل باستل (PESTEL): يهتم تحليل باستل بالبيئة العامة التي تعمل فيها المؤسسة، وذلك بمختلف جوانبها الاقتصادية، السياسية، القانونية، الثقافية، الاجتماعية والتكنولوجية والتي نستعرضها وفق الجدول التالي:

جدول رقم (8): تحليل PESTEL

الأهمية النسبية	التعليق	عوامل التحليل
مهمة	*تشجيع الدولة على إنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛ *وضع الدولة للبرنامج الوطني للتطوير الصناعي بداية من سنة 2000م؛ *دعم الدولة وتحكمها في تمويل الحبوب من خلال الديوان الجزائري المهني للحبوب بهدف تنظيم سوق الحبوب؛ المرسوم التنفيذي: 07-402 المؤرخ في: 25 ديسمبر 2007.	العوامل السياسية
مهمة	*غالبية المطاحن هي مطاحن خاصة؛ *تحديد الطاقة الإنتاجية المستغلة وهذا لتنظيم قطاع الطحن؛ *القدرة الشرائية للزبائن في انخفاض بسبب التضخم؛ * مناخ الاستثمار مرتفع.	العوامل الاقتصادية
مهمة	*سلوك المستهلك حول المنتجات الغذائية في تزايد؛ *الزيادة السكانية متوسطة نوعا ما؛ *العادات الغذائية في صالح قطاع الطحن على اعتبار أن مخرجاته تدخل في أساسيات الغذاء للمستهلكين.	العوامل الاجتماعية
مهمة	*مستوى التكنولوجيا في ميدان قطاع الطحن مرتفع.	العوامل التكنولوجية
مهمة	*ضرورة التقليل من التلوث خاصة من ناحية الأكياس التالفة المستخدمة في التغليف؛ *ضرورة الاستهلاك الرشيد للطاقة الكهربائية والمياه؛ *ضرورة استخدام الطاقات المتجددة؛ *الحرص على حماية العمال والمجتمع والبيئة.	العوامل البيئية
مهمة	*المرسوم التنفيذي رقم 07-402 المتعلق بأسعار مخرجات القمح بنوعيه؛ * المرسوم التنفيذي رقم 05-484 المؤرخ في 22 ديسمبر 2005، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 90-367 المؤرخ في 10 نوفمبر 1990 والمتعلق بوضع العلامة التجارية وتقديم المواد الغذائية؛ الضرائب الخاضعة لها مؤسسات قطاع الطحن: الرسم على النشاط المهني معفاة وفق قانونية المالية سنة 2022، الضرائب على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة معفاة بالنسبة للسميد والفريضة، و 9% بالنسبة للعجائن.	العوامل القانونية

المصدر: من إعداد الطالب

\*من خلال الجدول نلاحظ التأثير المحتمل لجميع عوامل PESTEL، مع الأهمية الإيجابية لها بالنسبة للمؤسسات الناشطة في قطاع الطحن؛ حيث أن:

أ- العوامل السياسية: تؤثر العوامل السياسية على نشاط المؤسسة في الاتجاهين فتستفيد المؤسسة من بعض القرارات في حين تؤثر بعض القرارات سلبا عليها، فرغم استفادة المؤسسة من الامتيازات التي تمنحها الدولة كنوع من التشجيع على إنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلا أن هذا نجده ساعد على ظهور العديد من المنافسين خاصة على مستوى تراب الولاية والولايات المجاورة؛ كما أن سياسة تسقيف الأسعار تحد من تحقيق المؤسسة لأرباح إضافية بحيث يبقى المجال الوحيد لها لتعظيم أرباحها هو العمل على تخفيض تكاليفها إلى أدنى مستوى ممكن وحتى أن المنافسة بالجودة أصبحت محدودة كونها تأتي بالمادة الأولية من الديوان الجزائري المهني للحبوب الذي ينفذ سياسة الدولة في دعم الحبوب وتنظيم السوق؛

ب- العوامل الاقتصادية: هناك عدة عوامل تحكم المؤسسة من بينها الطاقة الإنتاجية المستغلة ب: 50%، وبما أن المؤسسة لا تنتج في عطل نهاية الأسبوع وعليه فالوحدات الإنتاجية تشتغل بنسبة 40% تقريبا من طاقتها الأسبوعية، وهذا لتنظيم القطاع، كما أن القدرة الشرائية للزبائن في انخفاض بسبب التضخم، وغيرها من العوامل؛

ت- العوامل الاجتماعية: إن الزيادة السكانية مع طبيعة سلوك المستهلك حول المنتجات الغذائية خاصة مخرجات القمح بنوعيه يعتبر في صالح المؤسسة؛

ث- العوامل البيئية: إن انتشار المفهوم والوعي حول ضرورة حماية البيئة والمجتمع يفرض ضرورة التقليل من التلوث خاصة من ناحية الأكياس البلاستيكية التالفة، كذلك ضرورة الاستهلاك الرشيد للمياه، كما يفرض ضرورة استخدام الطاقات المتجددة؛

ج- العوامل التكنولوجية: مستوى التكنولوجيا في ميدان قطاع الطحن مرتفع وهذا في صالح المؤسسة؛

ح- العوامل القانونية: هناك العديد من القوانين والمراسيم التي تحكم وتنظم نشاط قطاع الطحن، حيث نجد مثلا المرسوم التنفيذي رقم: 07-402 المتعلق بأسعار مخرجات القمح بنوعيه، حيث يهدف إلى ضمان القدرة الشرائية للمستهلك وبالتالي المؤسسات ليس لها الحرية في رفع السعر فهو مسقف قانونا، كذلك نجد المرسوم التنفيذي رقم: 90-367 والمتعلق بوسم السلع الغذائية وعرضها حيث يعطي للمؤسسة القدرة على مراقبة منتجاتها في السوق وحمايتها من التقليد، كذا حماية المستهلك بتعريفه بمكونات المنتج؛ كما أن القوانين الجبائية نجدها في صالح المؤسسة فهي معفاة من الرسم على النشاط المهني، كذلك معفاة من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للسميد والفرينة وخاضعة للمعدل المخفض (09%) بالنسبة للعجائن، في حين نجدها خاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

## 2- القوى التنافسية الخمسة لبورتر:

أ- شدة المنافسة: تعمل المؤسسة في سوق شديد المنافسة وهذا راجع لوجود العديد من المؤسسات المنافسة وراجع أيضا إلى خاصية المنتجات المقدمة والتي تعتبر من أساسيات الاستهلاك للزبون في الجزائر ومنطقة بسكرة بالتحديد؛ وكذا نظرا لحرية الدخول للسوق من خلال السياسة المنتهجة للدولة، حيث نجد العديد من المطاحن العمومية والخاصة من بينها: مطاحن الزيبان، مطاحن البركة، مطاحن صابادور وغيرها، كذلك مطاحن أخرى تنشط خارج بسكرة مثل مطاحن في ولاية سطيف، وهران، برج بوعرييج وغيرها؛ وعليه فالمؤسسة سعت في تنافسيته على التركيز على جودة المنتج مع توفير تشكيلة لا بأس بها للمنتجات، ولتحقيق ذلك اقتنت المؤسسة أحدث التكنولوجيا حيث أن آلاتها من علامة سويسرية BULHER " وهي علامة تعتبر جيدة جدا في قطاع الطحن، كذاك تحرص المؤسسة على طريقة التغليف من خلال التعاقد مع مؤسسات رائجة في مجال التصميم وهذا ليصل المنتج للزبون بصورة لائقة؛ والجدول الموالي يبين المؤسسات الناشطة في هذا القطاع بولاية بسكرة:

الجدول رقم: (09): قطاع الطحن في ولاية بسكرة

المطاحن		رأس المال دج	عدد العمال	الطاقة الإنتاجية طن/ السنة		تاريخ بداية النشاط	مصدر التكنولوجيا المستخدمة
				الطاقة النظرية	الطاقة الفعلية		
اسم الشركة	البلدية						
مطاحن الزيبان القنطرة	القنطرة	826260000	181	240864	67405.77	1997	إيطاليا
مطاحن الغزال	بسكرة	132723000	53	80000	43719.58	جانفي 2001	تركيا
مطاحن بوابة الصحراء	زربية الواد	310000	18	74000	35432.86	جويلية 2001	تركيا
مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة	أوماش	300000000	187	174900	57142.86	فيفري 2003	سويسرا
مطاحن البركة	زربية الواد	25000000	247	450000	205040.77	جويلية 2003	تركيا
مطاحن صابادور	بسكرة	120000	49	66000	21731.68	2003	تركيا
الإخوة عرجون	بسكرة	41000000	39	104000	217394.94	سبتمبر 2016	تركيا
مطاحن بن حوحو	شتمة	200000	46	76128	33124.74	جانفي 2010	تركيا
الإخوة حوحو	لوطاية	100000000	130	170000	63795.39	2004	تركيا
الزيبان الشرقية	سيدي عقبة	25000000	50	72800	22614.65	2010	تركيا
الأصيل	سيدي عقبة	120000	50	58640	20630.04	أفريل 2013	تركيا

المصدر: معلومات مقدمة من قبل مديرية المنافسة والأسعار لولاية بسكرة

يظهر الجدول كثافة قطاع الطحن بولاية بسكرة، ومن خلال الطاقة الإنتاجية الفعلية يلاحظ المؤسسة محل الدراسة تأتي في المراتب الأولى؛ وعلى اعتبار حرية الدخول والخروج وكثافة قطاع الطحن وإن هذا سيؤدي إلى شدة المنافسة إلا أن سياسة الدولة وفرضها لمجموعة من القوانين والقواعد لتنظيم هذا القطاع سيؤثر على المؤسسات الناشطة فيه، حيث أن تسقيف الأسعار يحد من نشاط المؤسسات في التوسع وفتح باب المنافسة كما أن سيطرة الديوان الجهوي المهني للحبوب على تموين المادة الأولية (القمح بنوعيه) -سوق احتكارية سيؤثر على التنافسية وشدة المنافسة؛

ب-تهديد الداخلين الجدد: يعتبر سوق قطاع الطحن سوق خصب ويمتاز بحرية الدخول والخروج، على اعتبار أن المجتمع الجزائري هو مجتمع استهلاكي كذلك على اعتبار أن هذا القطاع يوفر منتجات تعتبر مواد استهلاكية أساسية للمجتمع الجزائري وخاصة المجتمع والبسكري، وكذا سياسة الدولة الجزائرية التي تشجع إنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يرجح دخول منافسين جدد ينافسون المؤسسة من ناحية تقديم منتجات ذات جودة عالية وأسعار منخفضة واستخدام تكنولوجيا حديثة متطورة وغيرها؛

ت-تهديد السلع البديلة: تعتبر منتجات المؤسسة محل الدراسة منتجات أساسية في العادات الاستهلاك للمجتمع الجزائري خاصة البسكري، وعليه فتهديد السلع البديلة شبه منخفض غير أنه نتيجة لوعي الزبون وسعيه الدائم للحفاظ على صحته فإنه قد يتجه إلى المنتجات الأكثر صحية مثل: دقيق الشعير، دقيق القمح الكامل، دقيق الرغدة... إلخ فهي أكثر صحية وطبيعية أكثر، كذلك نجد أن هناك شريحة من الزبائن تستهلك المنتجات الخالية من مادة الغلوتين حيث ظهرت منتجات توفر هذا مثل: فريئة الذرة، فريئة الأرز وغيرها؛

ث-القوة التفاوضية للزبائن: للزبائن قدرة تفاوضية عالية جدا بحكم خاصية المنتجات المقدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة، ونظرا لتعدد المؤسسات التي توفرها، فإن الزبائن يفاوضون على اختيار أرقى وأجود أنواع السميد والفريئة (الطحين)، وبأسعار أقل وفقا لمتطلباتهم وبالوفرة المطلوبة؛ لذلك فالمؤسسة تسعى دائما إلى كسب ثقة الزبائن الأوفياء لها وكسب زبائن جدد والأخذ بعين الاعتبار لمتطلباتهم من خلال على الحسومات ومجانية التوزيع وغيرها لتفادي عدم الرضا وبالتالي فقدان الزبائن مما يؤدي إلى فقدانها لحصتها السوقية؛

ج- القوة التفاوضية للموردين: القدرة التفاوضية للموردين عالية جدا، فالمؤسسة محل الدراسة تقتني مادتها الأولية الأساسية (القمح بنوعيه) من سوق احتكارية، فالمورد الوحيد هو الديوان الجزائري المهني للحبوب (يقع مقره بجنب المؤسسة)؛ وعليه فالمؤسسة لا يمكن لها أن تتفاوض معه لا على الأسعار فهي محددة من قبل الدولة ولا على الجودة والنوعية على اعتبار أنها النوعية الوحيدة المتوفرة، ولا على حجم الحصة لأنه

وعملا بسياسة الدولة توزع حصص القمح بالتساوي على مطاحن المنطقة حسب الطاقة الإنتاجية للمؤسسة من أجل أن يستطيع الديوان الجزائري المهني للحبوب تلبية احتياجات جميع المطاحن؛ والمؤسسة محل الدراسة يتم تمويلها بنصف طاقتها الإنتاجية اليومية فقط.

3- تحليل SWOT: يعمل تحليل SWOT على تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة وذلك من خلال تحديد نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (10) : نقاط القوة ونقاط الضعف الناتجة عن تحليل البيئة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة

نقاط الضعف	نقاط القوة
<p>*نقص المياه نظرا لطبيعة منطقة أوماش مما اضطر المؤسسة إلى جلبه من منطقة الشعيبة وهذا ما يترتب عنه تكاليف وأعباء إضافية؛</p> <p>*أماكن تخزين مخرجات القمح بنوعيه متقاربة جدا؛</p> <p>*مساحات التخزين صغيرة نوعا ما؛</p> <p>*عدم القدرة على التحكم في تكاليفها نظرا لعدم استخدام إدارة التكلفة؛</p> <p>*عدم الاهتمام بالنشاط التسويقي والاكتفاء بنشاط البيع؛</p> <p>*نظام الحصص المحدد من قبل الديوان الجزائري المهني للحبوب الجافة الذي وضع قيودا على تطور المؤسسة؛</p> <p>*عدم تفعيل المخبر بالمؤسسة بالصورة الكافية.</p>	<p>*الشراكة مع مجموعة الغرير الإماراتية وهي مؤسسة معروفة مجال صناعة الأغذية؛</p> <p>*إطارات المؤسسة متخصصة وذات كفاءات مهنية مقبولة جدا، كما أنهم يستفيدون من دورات تكوينية مما يساهم في نقل المعارف والخبرات خاصة في مجال الإنتاج والصيانة؛</p> <p>*قرب مقر المؤسسة من مقر المورد الأساسي للقمح بنوعيه ( الديوان الجزائري المهني للحبوب الجافة)؛</p> <p>*استفادة المؤسسة من برنامج إعادة التأهيل (ميديا MEDA) وهذا بالشراكة بين وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمجموعة الأوروبية؛</p> <p>*التكنولوجيا المستخدمة في خطي إنتاج السميد والفرينة جد متطورة ودورة حياتها طويلة من علامة سويسرية (BUHLER) والتي تعتبر من أجود أنواع التكنولوجيا في مجال الطحن؛</p> <p>*منتجات المؤسسة ذات جودة؛</p> <p>*توفر المؤسسة تشكيلة منتجات متنوعة مما سمح لها من تلبية احتياجات كافة شرائح الزبائن؛</p> <p>*التصميم الجيد لغلاف المنتجات؛</p> <p>*احترام آجال التسليم؛</p> <p>*وجود مخبر داخل المؤسسة؛</p> <p>*مباني المؤسسة مهيأة لتسمح بإضافة خطوط إنتاج جديدة.</p>

التحديات	الفرص
<p>*شدة المنافسة في قطاع الطحن بسبب تشجيع الدولة لإنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛</p> <p>*اعتماد أغلب المنافسين على تكنولوجيا تركية والتي تمتاز بتكلفة استثمارية منخفضة مقارنة بالتكنولوجيا المستخدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة؛</p> <p>* عمليات التوسع التي يقوم بها المنافسين مثل فتح خطوط إنتاج العجائن بأنواعها والتي قد تؤثر على نشاط المؤسسة؛</p> <p>*نظام الحصص المحدد من قبل الدولة لا يتلاءم والطاقة الإنتاجية حيث نلاحظ أن نصف الطاقة الإنتاجية تقريبا معطلة؛</p> <p>*عدم استقرار جودة المادة الأولية ( القمح بنوعيه)؛</p>	<p>*استقرار إلى تزايد استهلاك منتجات القمح بنوعيه على اعتبار أنها من الغذاء الأساسي للمجتمع الجزائري عموما والبسكري خصوصا؛</p> <p>*سياسة الدولة المتمثلة في دعم وتشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛</p> <p>*قطاع الطحن منظم بقوانين ومراسيم تنفيذية؛</p> <p>*دعم الدولة لسعر المادة الأولية الأساسية(القمح بنوعيه)</p>

المصدر: من إعداد الطالب

#### \*الحصة السوقية للمؤسسة محل الدراسة:

الملاحظ أن المؤسسة محل الدراسة لا تبحث عن قيمة حصتها السوقية بالرغم من طموحها لاكتساح السوق الجهوية والوطنية، ونظرا لصعوبة الحصول على القيمة الفعلية وتحديدها بدقة للحصة السوقية للمؤسسة محل الدراسة نظرا لكون المؤسسات المنافسة لها مداخل ثنائية متأتية من بيع منتجات أخرى كالعجائن وكذا كون أن جل المطاحن لا تنشط في إقليم جغرافي محدد، وعليه سيتم عرض رقم أعمال المؤسسة خلال سنتي 2020 و 2021 من خلال الجدول التالي:



الجدول رقم: (11): رقم أعمال المؤسسة من السميد والفرينة لشهر سبتمبر وشهر أكتوبر 2022 الوحدة: دج

رقم الحساب	المنتجات	سبتمبر 2022	أكتوبر 2022
701110	فرينة الخبز 50كغ	38 406 521,80	45 830 916,40
701111	فرينة الخبز 25كغ	3 964 973,63	8 046 219,23
701113	فرينة الخبز 05كغ	1 463 702,03	1 049 244,42
701115	فرينة الخبز 01 كغ	731 494,28	104 612,54
701116	فرينة الخبز En Vrac	381 156,56	284 455,01
701123	فرينة ممتازة 05كغ	7 660,58	191 132,96
701125	فرينة ممتازة 01كغ	7 660,03	27 048,14
	<b>المجموع 1</b>	<b>44 963 168,92</b>	<b>55 533 628,69</b>
701210	دقيق ممتاز 25كغ	20 572 580,00	22 341 375,00
701211	دقيق ممتاز 10كغ	5 760 652,77	6 296 762,91
701214	دقيق رفيع ممتاز 02كغ	0,00	103 284,74
701215	دقيق رفيع 25كغ	7 468 193,03	266 378,29
701216	دقيق ممتاز رفيع 10كغ	2 628 766,90	242 496,10
701217	دقيق خشن 10كغ	0,00	27 908,80
701218	دقيق حشن 02كغ	0,00	4 975,89
701220	دقيق درجة ثانية 25كغ	1 762 804,18	18 323 332,24
701221	دقيق درجة ثانية 10كغ	0,00	5 615 197,40
701230	دقيق ممتاز خشن 25كغ	0,00	2 273 228,48
701250	كغ 25 S.S.S.F	2 334 537,10	2 195 976,90
701903	مخرجات الطحن -نخالة-	27 074 342,32	29 348 880,47
	<b>المجموع 2</b>	<b>67 601 876,30</b>	<b>87 039 797,22</b>
	<b>المجموع 2+1</b>	<b>112 565 045,21</b>	<b>142 573 425,92</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية

\*نلاحظ أن منتجات القمح الصلب تأتي في المقدمة بأكثر نسبة مكونة لرقم أعمال المؤسسة خلال شهر سبتمبر وشهر أكتوبر 2022 بنسبة: 60.06%، 61.05% على التوالي، في حين أن منتجات القمح اللين تأتي في المرتبة الثانية بنسبة: 39.94%، 38.95% على التوالي؛ كما نلاحظ أن المنتجات ذات الحجم الكبير هي التي

تشكل أكبر نسبة من رقم أعمال المؤسسة سواء بالنسبة للسميد أو الفرينة، فالمؤسسة تعتمد تغيير سياستها من خلال الاعتماد أكثر على المنتجات ذات الأحجام المتوسطة والصغيرة خاصة نوعية المنتجات حجم 5كغ.

### **المبحث الثالث: تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة محل الدراسة باستخدام إدارة التكلفة**

سنحاول من خلال هذا المبحث تطبيق واستخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط لتحديد التكاليف وسعر التكلفة بأسلوب علمي ممنهج؛ وكذا أسلوب التكلفة المستهدفة، تحليل سلسلة القيمة وإدارة الجودة الشاملة على اعتبارهم أساليب مهمة من أساليب إدارة التكلفة تساعد في تحقيق مزايا تنافسية على أساس أنهم يقومون على توفير السعر التنافسي الذي يرغب به الزبون مع الحفاظ على الجودة وتقليل الوقت.

**المطلب الأول: استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة للمنتج محل الدراسة**

من خلال هذا المطلب سنحاول تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط على المنتج محل الدراسة بإتباع المراحل المنصوص عليها نظريا.

#### **المرحلة الأولى: تحديد المنتجات المختارة لإغراض التكلفة.**

تحديد المنتجات النهائية أو غير نهائية لإغراض التكلفة وفقا لأهداف المؤسسة حيث تقتضي هذه المرحلة تحديد مختلف أغراض التكلفة (المنتجات) لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(12): تصنيف المنتجات السميد والفرينة لأغراض التكلفة.

المنتج	النوع	سعة الكيس
" الفرينة "	عادية " الخبز "	25/50 كغ
	ممتازة	01/02/05/10/25/50 كغ
السميد	خشن	25 كغ
	عادي درجة ثانية	25 كغ
	ممتاز	02/05/10/25 كغ
	رفيع	05/10/25 كغ
	سمولات (SSSF)	25 كغ
		40 كغ
النخالة		

المصدر : إعداد طالب بالاعتماد من معلومات المؤسسة.

من خلال هذا الجدول يتضح أن المنتجات المختارة تتمثل في: السميد والفرينة، حيث تختلف على حسب الخط الإنتاجي أين نجد مثلا في خط إنتاج الفرينة أنها صنفت على حسب الجودة إلى عادية وممتازة وكذلك على حسب سعة الكيس أين نجد منتجات من 01 كغ إلى 50كغ بالنسبة للفرينة الممتازة، ونجد نوعين من الفرينة العادية: 25كغ و 50كغ.

#### المرحلة الثانية: تحديد التكاليف المباشرة

يتم تحديد التكاليف المتعلقة مباشرة بالمؤسسة المنتجات، من أجل تتبع التكاليف وتحميلها مباشرة على أغراض التكلفة.

الجدول رقم (13) : التكاليف المباشرة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لشهر أكتوبر 2022

المبلغ (دج)	البيان
21763087.25	قمح صلب محلي
824395.15	أكياس
5977.59	خيوط
9057.65	البطاقة
22602517.63	مجموع التكاليف المباشرة

المصدر : إعداد طالب بالاعتماد من معلومات المؤسسة.

### المرحلة الثالثة: تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة

في هذه المرحلة سنحاول تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من العمليات، ثم تفصيلها إلى أنشطة مع تحديد تكلفتها، كما تم إعطاء رموز معينة للعمليات مثلا: نشاط نقل المشتريات في عملية التموين تم ترميزه بـ: "أ1" ومن ثم تم ترميز الأنشطة التفصيلية لنشاط نقل المشتريات بالترتيب كما يلي: "أ1-0" لنشاط تعبئة المحروقات المستهلكة، وهكذا بالنسبة لكافة العمليات والأنشطة وذلك من خلال الملحق رقم (01)؛ أين تم فيه تقسيم المؤسسة محل الدراسة إلى عدد كبير من الأنشطة، من خلال تتبع مختلف التكاليف بشكل دقيق من الحصول على المادة الأولية إلى غاية بيع المنتج النهائي كما تم تحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط، وهذا بمساعدة مهندس الإنتاج، مهندس الوقاية والأمن الصناعي، مسؤول مصلحة المحاسبة العامة والمالية وغيرهم من مختلف إدارات المؤسسة وباستغلال مختلف البرامج مثل (pccompta, pcpaie).

### المرحلة الرابعة: تجميع أعباء الأنشطة في مجموعات التكلفة

سنقوم في هذه المرحلة بتجميع الأنشطة المتجانسة مع بعض والتي لها نفس مسبب التكلفة مثل ساعات عمل، عدد الشاحنات وهكذا، في مجموعات التكلفة (مراكز التكلفة)، حيث تجدر الإشارة أنه من الممكن وجود مسبب مشترك أو تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط، وذلك من أجل تخصيص التكاليف غير المباشرة لهذه الأنشطة، على كل من منتجي السميد والفرينة. الملحق رقم (02)

المرحلة الخامسة: تحديد عدد مسببات التكلفة لكل نشاط ومركز: هنا سنقوم بتحديد حجم مسبب التكلفة لكل مركز، بجمع حجم مسبب التكلفة لكل نشاط مثلا حجم مسبب التكلفة لمركز استهلاك المحروقات نقوم بجمع حجم مسبب التكلفة لكل نشاط متعلق به والمتمثلة في ( نشاط نقل المشتريات، نشاط نقل المبيعات، نشاط الإدارة، نشاط نقل العمال)، ويمكن توضيح ذلك من خلال الملحق رقم (03).

المرحلة السادسة: تحديد تكلفة مسبب التكلفة لكل مركز تكلفة: في هذه المرحلة تم تحديد تكلفة مركز تكلفة مسبب التكلفة لكل مركز تكلفة بقسمة تكلفة مركز التكلفة على عدد مسببات التكلفة للمركز، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (14): تحديد تكلفة مسبب التكلفة لكل مركز تكلفة الوحدة: دج

مركز التكلفة	تكاليف مراكز التكلفة	حجم مسبب كل مركز	تكلفة المسبب لكل مركز
مركز استهلاك المحروقات	534 011,02	22 218,45	24,03
مركز اهتلاك معدات النقل	3 200,61	7,00	457,23
مركز المستخدمين	7 795 627,32	34 629,42	225,12
مركز القناطير المشتراة	393 100,29	380 230,20	1,03
مركز الخدمة الكهربائية	1 341 199,78	238 314,60	5,63
التنقلات والمهمات وألبسة العمال مركز	497 915,00	30,00	16 597,17
مركز معدات وأدوات المكاتب	329 267,52	26,00	12 664,14
مركز المشتريات المسددة نقدا	4 429,26	10,00	442,93
مركز تدخلات الصيانة	1 022 756,84	637,00	1 605,58
مركز المياه	117 640,94	252 882,00	0,47
مركز المبيعات	2 192 316,27	282 825,27	7,75
مركز طلبيات الشراء	-	-	-
مركز اهتلاك المعدات	1 119 515,81	101,00	11 084,31
مركز الخدمات الهاتفية	285 717,18	63,00	4 535,19
مركز نقل العمال	519,42	1,00	519,42
مركز القروض	-	-	-
مركز المعاملات البنكية	5 625,97	3,42	1 645,02
مركز اهتلاك المباني	105 421,09	5,00	21 084,22
مركز التأمينات	363 501,23	29 796,33	12,20
مجموع	16 111 765,55	1 241 779,68	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملاحق رقم (03+02+01)

ملاحظة: بالنسبة لعدد مسببات مركز القناطير المشتراة، تم توزيعها حسب القناطير المشتراة من القمح الصلب والقمح اللين؛ نفس الأمر بالنسبة لمركز المبيعات على حسب القناطير المباعة من السميد والفريضة.

\*بعدها نقوم بتقسيم المسببات بين خطي إنتاج السميد والفريضة حسب الطاقة الإنتاجية كما يلي:

$$\text{نسبة الطاقة الإنتاجية لخط إنتاج السميد} = 220 \div (220 + 330) \times 100 = 40\%$$

أما بالنسبة لخط إنتاج الفريضة فنسبة الطاقة الإنتاجية تقدر بـ 60 بالمائة.

-الفصل الرابع... استخدام إدارة التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوامش - بسكرة

الجدول رقم (15): تكلفة مسبب التكلفة لكل مركز تكلفة ولكل خط إنتاج (خط إنتاج السميد وخط إنتاج الفرينة)

مركز التكلفة	مسبب التكلفة	تكلفة مركز التكلفة دج	حجم مسببات كل مركز دج	حجم مسببات خط إنتاج السميد دج	حجم مسببات خط إنتاج الفرينة دج
مركز استهلاك المحروقات	عدد الكيلومترات	534 011,02	22 218,45	8 887,38	13 331,07
مركز اهتلاك معدات النقل	عدد الشاحنات	3 200,61	7,00	2,80	4,20
مركز المستخدممين	ساعة العمل	7 795 627,32	34 629,42	13 851,77	20 777,65
مركز القناطر المشتراة	عدد القناطر المشتراة	393 100,29	380 230,20	152 092,08	228 138,12
مركز الخدمة الكهربائية	عدد كيلوات المستهلك	1 341 199,78	238 314,60	95 325,84	142 988,76
مركز التنقلات والمهمات وألبسة العمال	عدد العمال	497 915,00	30,00	12,00	18,00
مركز معدات وأدوات المكاتب	عدد المكاتب	329 267,52	26,00	10,40	15,60
مركز المشتريات المسددة نقدا	عدد المشتريات المسددة نقدا	4 429,26	10,00	4,00	6,00
مركز تدخلات الصيانة	عدد التدخلات	1 022 756,84	637,00	254,80	382,20
مركز المياه	لتر من الماء المستعمل	117 640,94	252 882,00	101 152,80	151 729,20
مركز المبيعات	قنطار مباع	2 192 316,27	282 825,27	113 130,11	169 695,16
مركز طلبيات الشراء	عدد طلبيات الشراء	-	-	-	-
مركز اهتلاك المعدات	عدد الآلات	1 119 515,81	101,00	40,40	60,60
مركز الخدمات الهاتفية	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	285 717,18	63,00	25,20	37,80
مركز نقل العمال	عدد الحافلات	519,42	1,00	0,40	0,60
مركز القروض	نسبة الفائدة	-	-	-	0,00
مركز المعاملات البنكية	عدد المعاملات	5 625,97	3,42	1,37	2,05
مركز اهتلاك المباني	عدد المباني	105 421,09	5,00	2,00	3,00
مركز التأمينات	دج من تكلفة 1000 الأصل المؤمن عليه	363 501,23	29 796,33	11 918,53	17 877,80
المجموع		16 111 765,55	1 241 779,68	496 711,87	745 067,81

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ماسبق.

**المرحلة السابعة:** بعد تحديدها لتكلفة مسبب كل مركز، سنقوم بحساب تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج وسعر التكلفة لمنتج السميد الممتاز 25كغ، وذلك وفقا للجدول التالي:

-الفصل الرابع... استخدام إدارة التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة

الجدول رقم (16): تكلفة شراء المواد الأولية اللازمة للحصول على منتج سميد ممتاز 25 كغ لشهر أكتوبر 2022

الوحدة: دج

التعيين	القمح الصلب	كيس 25 كغ ممتاز	بطاقة 25 كغ ممتاز	الخيطة
ثمن شراء المواد الأولية				
القمح الصلب ( 19000 قنطار × 2280 دج)	43 320 000,00			
كيس 25 كغ (54200 كيس × 30,35 دج)		1 644 970,00		
بطاقة 25 كغ ممتاز (50184 بطاقة × 0,35 دج)			17 564,40	
الخيطة (1000 كغ × 385 دج)				385 000,00
مصاريف الشراء المباشرة				
مصاريف الشراء غير المباشرة	0,00	0,00	0,00	0,00
مركز القناطر المشتراة (1,03 × 18339,81)	19 643,11			
<b>تكلفة الشراء (1)</b>	<b>43 339 643,11</b>	<b>1 644 970,00</b>	<b>17 564,40</b>	<b>385 000,00</b>
مخزون أول مدة (2)	442 114,97	669 998,80	20 124,30	39 645,25
<b>تكلفة الشراء الإجمالية</b>	<b>43 781 758,08</b>	<b>2 314 968,80</b>	<b>37 688,70</b>	<b>424 645,25</b>
مخزون أول مدة بالكميات	193,88	22 104,00	57 498,00	103,06
الكميات المشتراة والمخزنة	19 193,88	76 304,00	107 682,00	1 103,06
<b>تكلفة شراء الوحدة الواحدة</b>	<b>2 281,03</b>	<b>30,34</b>	<b>0,35</b>	<b>384,97</b>

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد وثائق المؤسسة والملحق رقم (04)

الجدول رقم (17): تكلفة إنتاج منتج سميد ممتاز 25 كغ لشهر أكتوبر 2022

المبلغ (دج)	تكلفة الوحدة (دج)	الكمية (قنطار)	التعيين
			تكلفة المواد الأولية المستهلكة
21 763 087,25	2 281,03	9 540,92	القمح الصلب
785136.79	30,34	25879	كيس
5 977,59	384,97	15,53	حيط (0,6 غ/كيس)
9 057,65	0,35	25 879	بطاقة
<b>22 563 329,84</b>			مجموع الأعباء المباشرة
			الأعباء غير المباشرة وفق abc
154 447,70	24,03	6 426,06	مركز استهلاك المحروقات
925,69	457,23	2,02	مركز اهتلاك معدات النقل
2 254 666,39	225,12	10 015,59	مركز المستخدمين
387 904,39	5,63	68 925,81	مركز الخدمة الكهربائية
144 007,94	16 597,17	8,68	مركز التنقلات والمهمات وألبسة العمال
95 231,39	12 664,14	7,52	مركز معدات وأدوات المكاتب
1 281,04	442,93	2,89	مركز المشتريات المسددة نقدا
295 803,71	1 605,58	184,23	مركز تدخلات الصيانة
34 024,34	0,47	73 139,02	مركز المياه
323 788,53	11 084,31	29,21	مركز اهتلاك المعدات
82 635,67	4 535,19	18,22	مركز الخدمات الهاتفية
150,23	519,42	0,29	مركز نقل العمال
1 627,15	1 645,02	0,99	مركز المعاملات البنكية
30 490,09	21 084,22	1,45	مركز اهتلاك المباني
<b>3 806 984,26</b>			مجموع الأعباء غير المباشرة
-4 441 046	1 700,00	2 612,38	تكلفة إنتاج النخالة المباعة
-825 822	1 800,00	458,79	تكلفة إنتاج SSSF المباع
<b>21 103 446,1</b>	<b>3 261,86</b>	<b>6 469,75</b>	تكلفة إنتاج المنتج التام سميد ممتاز 25 كغ
4 068 973,28	2 840,47	1 432,50	مخزون أول مدة
<b>25 172 419,38</b>	<b>3 185,47</b>	<b>7 902,25</b>	إجمالي تكاليف الإنتاج

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم (16) والجدول رقم (14) والملحق رقم (05)



الجدول رقم (18): سعر تكلفة منتج سميد ممتاز 25 كغ لشهر أكتوبر 2022

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	التعيين
20 333 651,37	3 185,47	6 383,25	تكلفة إنتاج متوج سميد ممتاز 25 كغ مباع
0,00	0,00	0,00	مصاريف التوزيع المباشرة
633 944,34	7,75	81 799,27	مصاريف التوزيع غير المباشرة مركز المبيعات
<b>20 967 595,71</b>	<b>3 284,78</b>	<b>6 383,25</b>	<b>سعر تكلفة متوج 25 كغ ممتاز/قنطار</b>

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الجداول السابقة

\*وفقا لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط تبين أنه ساهم في توفير معلومات أكثر دقة وفي التحديد الدقيق لتكاليف المنتج محل الدراسة، من خلال ربطه بين الأنشطة والمنتج النهائي وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على الأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح؛ وبهدف تخفيض التكاليف يتم التعرف على الأنشطة التي تسبب التكاليف وتحليلها ومن ثم تصنيفها إلى أنشطة مضيعة للقيمة والعمل على تنميتها وإلى أنشطة غير مضيعة للقيمة والعمل على التقليل منها أو التخلص منها.

#### المطلب الثاني: تحقيق ميزة تنافسية باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

سنحاول تطبيق التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة على أحد منتجات المؤسسة محل الدراسة من أجل تخفيض تكلفته دون المساس بنوعيته وجودته، وهذا بالاستعانة بمدير المخبر، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، رئيس مصلحة التجارة، رئيس مصلحة التموين ومهندس الإنتاج،

1- المنتج محل الدراسة: هو منتج السميد الممتاز 25كغ، حيث تم اختياره نظرا لكونه كثير الاستهلاك من

الزبون وبالتالي يشكل نسبة مبيعات عالية؛

2- معلومات عن المنتج محل الدراسة: هناك معلومات داخلية متعلقة بالمنتج بحد ذاته، بالمؤسسة وقدراتها؛

ومعلومات خارجية متعلقة بالزبائن ورغباتهم والمنافسين:

أ- معلومات داخلية:

- يستعمل المنتج محل الدراسة كغذاء أساسي ويدخل كمادة أولية في عادات وتقاليد الزبون الجزائري والبسكري خصوصا، حيث أنه يمتاز بجودة عالية، وأكياسه تدخل في استعمالات يومية أخرى للزبون وغيرها من الخصائص؛
  - تسويقه: يسوق محليا عبر شبكة تجارية تتكون من نقاط بيع وغيرها؛
  - المشتريات: معظم مشتريات المتعلقة بالمنتج يتم شراؤها من داخل الوطن حيث أن المادة الأولية من القمح الصلب تتزود بها المؤسسة من الديوان الوطني للحبوب، وكذا الأكياس والخيط والبطاقات فهي من السوق المحلي؛
  - تتوفر المؤسسة على تجهيزات إنتاج عالية الجودة "مطحنة"، عصرية مواكبة للتكنولوجيا، من مؤسسة (BULLHER) السويسرية ذات العلامة التجارية العالمية حيث تمتلك أجود وأحدث أنواع تكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، كذلك تتوفر المؤسسة على طاقم عمل متكاتف وذو خبرة عالية في مجال الطحن؛
  - وكما أن لديها مخبر خاص من أجل المحافظة على الجودة المطلوبة.
- ب-معلومات خارجية:

- الزبائن: يعتبر المنتج محل الدراسة مادة استهلاكية أساسية للزبون الجزائري والبسكري بصفة خاصة، ونظرا لكثافة المؤسسات المنافسة في قطاع الطحن، الزبون له قدرة تفاوضية عالية جدا من خلال حرصه على اختيار أرقى وأجود أنواع "السميد الممتاز 25كغ"، وبأسعار أقل وفقا لمتطلباتهم؛ وعليه سيتم أخذ هذا بعين الاعتبار لتفادي عدم رضا زبائنهم وبالتالي فقدانهم مما يؤدي إلى فقدانها لحصتها السوقية؛ تم عمل استطلاع الرأي للمستهلكين ( تجار الجملة، تجار التجزئة والمستهلكين النهائيين) للتعرف على وضعية المنتج محل الدراسة، رأيهم فيه، ما الذي يميز المنتج محل الدراسة عن المنتجات المنافسة، ما هي متطلباتهم وما هو السعر المرغوب فيه من قبلهم، وفقا للظروف الاجتماعية من ( عدد أفراد الأسرة، الدخل الشهري،..)، ونوع السميد المستخدم (25كغ، 10كغ)، وبعد عملية الاستقصاء تبين أن متوسط سعر كيس واحد من المنتج محل الدراسة والذي يرغب به المستهلك النهائي يقدر بـ: 850دج/كيس 25كغ سميد ممتاز؛ حيث أنه تم اختيار المنتج محل الدراسة نظرا لأن معظم الأسر تتكون من عدد لا بأس به من الأفراد وعلى اعتبار كذلك أن المنتج محل الدراسة هو منتج أساسي في العادات الاستهلاكية لمجتمعنا؛ ولتوفر

المنتج على الجودة المطلوبة غالبا، وكذا أن الكيس ذو جودة عالية ومتين مما يسمح للمستهلك من إعادة استعماله في أمور مختلفة خاصة بالحياة اليومية؛

• المنافسين: من خلال الجدول رقم (09) تظهر كثافة قطاع الطحن بولاية بسكرة، ومن خلال الطاقة الإنتاجية الفعلية يلاحظ المؤسسة محل الدراسة تأتي في المراتب الأولى كما يعتبر سوق قطاع الطحن في الجزائر سوق خصب على اعتبار أن المجتمع الجزائري هو مجتمع استهلاكي كذلك على اعتبار أن هذا القطاع يوفر منتجات تعتبر مواد استهلاكية أساسية للمجتمع الجزائري وخاصة المجتمع البسكري، وبانفتاح الأسواق الجزائرية على العالمية ولانعدام العراقيل في الدخول في هذا النوع من النشاط، يرجح دخول منافسين جدد مما قد يشكل خطرا على المؤسسة من ناحية تقديمهم لمنتجات ذات جودة عالية وأسعار منخفضة واستخدام تكنولوجيا حديثة متطورة وغيرها؛

3- التكلفة المقدرة للمنتج محل الدراسة في أكتوبر 2022: من خلال الجدول رقم(15) فإن سعر التكلفة للمنتج محل الدراسة خلال شهر أكتوبر لسنة 2022 ووفقا للظروف العادية للمؤسسة ووفقا لأسلوب التكلفة على أساس النشاط هي: 289,77 دج/ القنطار؛

4- سعر البيع وهامش الربح الحالي للمنتج محل الدراسة: وفق المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم: 07-402 مؤرخ في 16 ذي الحجة علم 1428هـ الموافق لـ: 25 ديسمبر 2007، فإن الحد الأعلى لأسعار سميد القمح الصلب ( السميد الممتاز) عند الإنتاج وفي مختلف مراحل التوزيع، موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(19):أسعار بيع قنطار واحد من المنتج المختار

السعر دج/القنطار	السميد الرفيع
سعر الخروج من المصنع	3500
هامش الربح بالجملة	200
سعر البيع لتجار التجزئة	3700
هامش الربح بالتجزئة	300
سعر البيع للمستهلكين	400
أي كيس 25 كيلوغرام	1000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة:06 من المرسوم التنفيذي رقم:07-402، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد80، ص11.

❖ أسعار المنتجات المنافسة: وفقا للجدول رقم: (19) فإنه على المؤسسات أن تبيع بسعر يجب أن لا يتعدى السعر المسقف من قبل الدولة والذي قيمته: 3500دج للقنطار الواحد، (سعر الخروج من المصنع)، وعليه فإنه يمكن أن تبيع بسعر أقل، بحيث أن لا يقل عن سعر التكلفة الحقيقي وهذا وفق أحكام المادة 19 من القانون: 02-04 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425هـ الموافق لـ: 23 يونيو سنة 2004، والذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية؛ بناء عليه ومن خلال عملية استطلاع الرأي حول متوسط السعر المرغوب فيه بناء على اعتبارات عدة خاصة بهم من بينها: متوسط الدخل، عدد أفراد الأسرة وغيرها، وضعية المنتج محل الدراسة في السوق ورأي الزبائن فيه ومتطلباتهم وكذا ما الذي يميز المنتج عن باقي منتجات المنافسين؛ تم التوصل إلى قبول عام للمنتج محل الدراسة باعتباره يتميز بالجودة المرغوبة بنسبة مقبولة جدا؛ أما بالنسبة للسعر المرغوب فيه والذي يستعد الزبون دفعه فكان بمتوسط: 850دج/لكيس 25كغ سميد ممتاز، وباستشارة رئيس مصلحة التجارة وظروف السوق وإستراتيجية المؤسسة محل الدراسة فإن متوسط السعر المستهدف التنافسي الذي يحقق للمؤسسة الريادة للقنطار الواحد من منتج السميد الممتاز لأكياس حجم 25 كغ موضح كما يلي:

الجدول رقم(20): السعر المستهدف للمنتج محل الدراسة

متوسط سعر بيع كيس واحد من السميد الممتاز 25كغ	850دج
متوسط سعر البيع قنطار واحد من السميد الممتاز 25كغ للمستهلك النهائي	3400دج
متوسط هامش الربح بالتجزئة	300دج
متوسط سعر البيع بالتجزئة	3100دج
متوسط هامش الربح بالجملة	200دج
متوسط سعر الخروج من المؤسسة محل الدراسة	2900دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على عملية الاستقصاء وباستشارة رئيس مصلحة التجارة للمؤسسة محل الدراسة

\*ومن خلال مقارنة سعر البيع المستهدف = 2900دج/لقنطار و سعر التكلفة وفق معطيات أسلوب التكلفة على أساس النشاط = 3284.78دج/لقنطار، ولتفادي أحكام المادة 19 من القانون: 02-04 والتي تنص على وجوب أن لا يقل سعر البيع عن سعر التكلفة الحقيقي فإنه يجب دراسة هدف تخفيض سعر تكلفة المنتج بتخفيض تكاليفها من أجل تحقيق سعر البيع المستهدف وبالتالي زيادة مبيعاتها وتحقيق حصة سوقية أكبر، ولتحقيق هدف تخفيض التكلفة فإنه يمكن للمؤسسة أن تخفض من هامش الربح المستهدف، أو تقوم بتخفيض تكاليفها بدراسة سلسلة القيمة، وهذا ما سنحاول القيام به في المطلب الثالث.

5- تحديد التكلفة المستهدفة: بناء على الجدول رقم (20) فإن متوسط سعر المنتج محل الدراسة الذي يجب أن يخرج به من المؤسسة ليصل بالسعر الذي يرغب به المستهلك النهائي هو: 2900 دج/القنطار؛ وبناء على خبرة رئيس مصلحة التجارة وظروف السوق وتوجهات المؤسسة محل الدراسة وسياساتها لتحقيق مزايا تنافسية واكتساح السوق الوطنية، فإن متوسط هامش الربح المستهدف بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة هو: 15%؛ وعليه فإن:

\* التكلفة المستهدفة: = سعر البيع التنافسي - الربح المرغوب فيه.

$$\text{ومنه: التكلفة المستهدفة} = (2900) - (0.15 \times \text{التكلفة المستهدفة}).$$
$$\text{وعليه: التكلفة المستهدفة} = \frac{2900}{(1+0.15)}$$

ومنه فإن التكلفة المستهدفة للسميد الممتاز لأكياس حجم 25 كغ مساوية لـ: 2521.74 دج.

\* مقارنة سعر تكلفة المنتج المختار وفقا لأسلوب التكلفة على أساس النشاط بتكلفته المستهدفة:

الجدول التالي يبين المقارنة بين سعر تكلفة المنتجات وفقا للظروف العادية للمؤسسة محل الدراسة باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط مع التكلفة المستهدفة:

الجدول رقم (21): مقارنة تكلفة المنتج المختار وفق طريقة ABC بتكلفته المستهدفة

البيان	أكتوبر 2022
التكلفة وفق الطريقة ABC	3284.78 دج
التكلفة المستهدفة	2521.74 دج
الفرق	763.04 دج

المصدر: من إعداد الطالب

\* ووفقا لما سبق فإن التكلفة المستهدفة هي: 2521.74 دج، وبتطبيقنا لأسلوب التكلفة على أساس النشاط وفقا للظروف العادية للمؤسسة ووفقا للجدول رقم (18) هي: 3284.78 دج، وعليه يجب تخفيض التكلفة المحسوبة من خلال أسلوب التكلفة على أساس النشاط بمقدار: 763.04 دج، حيث:

✓ هدف تخفيض التكلفة = التكلفة المحسوبة وفقا لأسلوب التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة.

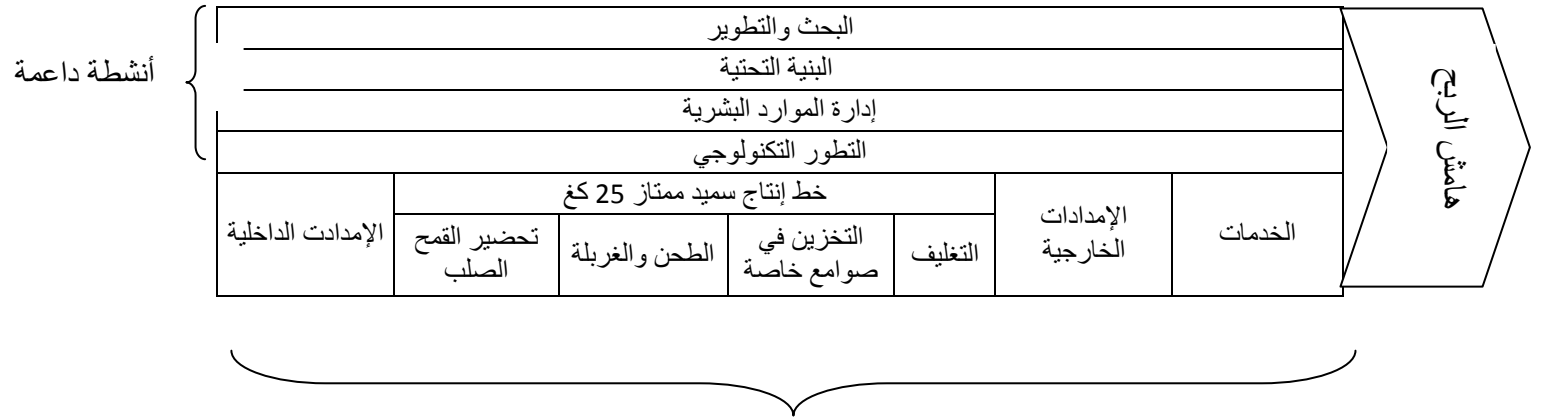
\* هدف تخفيض التكلفة = 3284.78 - 2521.74 = 763.04 دج.

وعليه فإن المؤسسة محل الدراسة عليها بتخفيض تكاليفها من أجل تحقيق سعر البيع المستهدف الذي يجب أن لا يتعارض مع أحكام المادة 19 من القانون 04-02، وبالتالي زيادة مبيعاتها وتحقيق حصة سوقية أكبر، ولتحقيق هدف تخفيض التكلفة فإنه على المؤسسة أن تقوم بتخفيض تكاليفها بدراسة سلسلة القيمة، وهذا ما سنحاول القيام به في المطلب الموالي.

### المطلب الثالث : دراسة هدف تخفيض التكلفة من خلال محاكاة وتحليل سلسلة القيمة وفق نموذج بورتر

سنحاول من خلال هذا المطلب محاكاة سلسلة القيمة للمؤسسة محل الدراسة حسب نموذج " بورتر " وهذا بالاستعانة بخبرة إطارات المؤسسة محل الدراسة وفقا للشكل الموالي:

الشكل رقم (20):محاكاة سلسلة القيمة لخط إنتاج السميد الممتاز 25 كغ وفق نموذج بورتر



### أنشطة رئيسية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نموذج "بورتر" ووفقا لخبرة إطارات المؤسسة محل الدراسة

### \*تحليل سلسلة القيمة:

إن من أهم استخدامات سلسلة القيمة هو زيادة رضا الزبائن وتحقيق هدف تخفيض التكاليف وهذا من خلال مختلف الأنشطة المكون لها من أنشطة رئيسية وأنشطة داعمة بدءا بنشاط البحث والتطوير وصولا للزبائن، ووفقا للشكل رقم (20) تم تقسيم المؤسسة محل الدراسة إلى:

#### 1- أنشطة داعمة:

1-1 البحث والتطوير: الملاحظ أن المؤسسة لا تقوم بهذا النشاط؛

2-1 البنية التحتية: وتشمل الإدارة العامة، المحاسبة والمالية وغيرها من الأنشطة التي تتطلبها المؤسسة كأنشطة مساندة للقيام بهدفها؛

3-1 إدارة الموارد البشرية: تقوم بمتابعة توظيف العمال ومتابعة الغياب والحضور، كما تساهم في تحفيز وتطوير أدائهم من خلال عمليات التكوين المختلفة والمندرجة ضمن مخطط إعادة التأهيل؛

4-1 التطور التكنولوجي: نظرا لحساسية المنتج المقدم فالمؤسسة تسعى إلى سلامة منتجاتها (باعتباره منتج غذائي) من خلال الحرص على توفير واكتساب أحدث التكنولوجيا في الطحن والتخزين؛

2- أنشطة رئيسية:

1-2 الإمداد الداخلي: تبدأ سلسلة القيمة للأنشطة الرئيسية للمؤسسة محل الدراسة من نقل المواد الأولية(القمح بنوعيه، الماء، أكياس، خيط، بطاقات، المحسنات الغذائية الخاصة بالقمح؛ مروراً بغرفة التحكم (دخول عبر الجسر الوزن) ومن ثم عملية تخزين المواد الأولية على حالها مع أخذ عينات من القمح لاختبارها؛

2-2 العملية الإنتاجية للسميد الممتاز حجم 25كغ: تبدأ بتجهيز القمح الصلب بتنظيف أولي من خلال تنقيته من الحصى وغيرها قم التنظيف النهائي، بعدها تتم عملية الطحن والغرلة ومن ثم تخزين في صوامع خاصة بعدها توجه للتغليف والتخزين كمنتجات نهائية؛ إن المؤسسة وعند قيامها بالعملية الإنتاجية يمكن أن تواجه أخطار أهمها أعطال آلات الرحي والغرلة أو التغليف وبالتالي فنشاط الصيانة يدخل هنا؛

3- الإمداد الخارجي: يلاحظ في المؤسسة محل الدراسة غياب نشاط التسويق والاكتفاء فقط بنشاط البيع وهذا من خلال المرور على غرفة التحكم ( الجسر الوزن)، نقل المبيعات، إدارة المبيعات؛

4- الخدمات: تحرص المؤسسة على تقديم منتجاتها إلى الزبائن على أتم وجه وكذا سعيها الدائم على الاستجابة السريعة لهم، وهذا من خلال حفظ البيانات اللازمة لتلبية احتياجاتهم في المستقبل، كالكميات المرغوبة فيها في فصول معينة و تتبع قاعدة بياناتهم وديونهم وغيرها.

\* وبناء على ذلك وضحت لنا سلسلة القيمة مختلف العمليات والأنشطة وتصنيف الأنشطة إلى مضيئة للقيمة والعمل على الحفاظ عليها إذا كان أدائها جيد ويرقى للأهداف المرجوة، وفي حالة العكس فإن تحليل سلسلة القيمة تعمل على تحسينها، كما تصنف الأنشطة إلى أنشطة أخرى غير مضيئة للقيمة حيث الهدف الأساسي هو إلغاؤها وإن تعذر ذلك العمل على التقليل منها قدر الإمكان، ولتصنيف الأنشطة لابد من طرح التساؤل التالي: هل استبعاد نشاط معين أو عملية ما يحدث خلل في العملية الإنتاجية مما يؤدي إلى التقليل من رضا الزبون سواء من ناحية الجودة أو التكلفة أو الوقت؟ كما تجدر الإشارة إلى أن الإجابة عن هذا التساؤل بالإضافة إلى تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة وغير المضيئة للقيمة فإنه يميز الأنشطة الضرورية وهي الأنشطة غير المضيئة للقيمة لكن إزالتها يحدث إشكال مهما كان نوعه ومن أمثلتها وفقا للمؤسسة محل الدراسة نجد نشاط برنامج تشغيل آلات الرحي؛

\*وبالاستعانة بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الذي يسعى بدوره إلى تحليل قيمة كل نشاط في المؤسسة من البداية "الحصول على المواد الأولية: القمح الصلب" إلى خروجه وتسليمه في شكله النهائي والمتمثل في المنتج محل الدراسة " السميد الممتاز 25كغ"، ومن ثم يتم تتبع سلسلة الأنشطة المضيفة للقيمة، وبتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط سمح بتوفير معلومات دقيقة حول مسببات التكلفة، وأعراض التكلفة، حجم مسببات التكلفة، أين تمكنا من تحديد تكلفة كل نشاط بالوحدة الواحدة؛ ومن خلال تبويب الأنشطة سنحاول الوقوف على الأنشطة غير المضيفة للقيمة وتوضيح تكلفتها، من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم: (22) تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة

العملية	النشاط	الرمز	مصدر التكلفة	التكلفة دج
التموين	تسديد الضرائب والرسوم	أ5-0	حقوق الطابع	4429,26
	الصيانة	أ6-2	صيانة الآلات خارجيا	566,32
		أ6-3	صيانة الشاحنات خارجيا	4032,63
الإنتاج	إدارة الجودة	أ7-5	مصاريف الصيانة الخارجية للمعدات	317,79
	صيانة آلات الإنتاج	أ13-0	مصاريف الصيانة الخارجية للمعدات	237924,87
		أ13-1	مصاريف الصيانة الخارجية للرافعة	4250,96
		أ13-6	مصاريف الصيانة الخارجية للمباني الصناعية	56307,95
التوزيع	الصيانة	أ19-1	مصاريف الصيانة الخارجية للمعدات	672,24
		أ19-2	صيانة الشاحنات خارجيا	101856,07
	الإدارة	أ21-4	مصاريف الصيانة الخارجية للمعدات ومعدات النقل	25829,03
	نقل العمال	أ22-3	مصاريف الصيانة الخارجية	642,14
			المجموع	436829,26

المصدر: من إعداد الطالب.

يوضح الجدول السابق بعض الأنشطة غير المضيفة للقيمة لخط إنتاج سميد ممتاز 25كغ، ولتتمكن للمؤسسة من تحقيق ميزة التكلفة الأقل سنحاول دراسة الأنشطة وتقديم مقترحات حول الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة وتلك التي لا تحقق قيمة، مع محاولة التحسين في الأنشطة المضيفة للقيمة، وهذا من خلال:



- 1- لاحظنا أن التزود بالماء يكلف المؤسسة كثيرا حيث أن التزود به يتم من منطقة الشعبية باستخدام شاحنات مزودة بصهاريج حيث تتحمل المؤسسة سنويا حوالي: 2.5 مليون دينار جزائري كتكاليف لهذه المادة الحيوية والمهمة لعملية الإنتاج ولأن منطقة أوماش تشهد نقصا كبيرا للماء بالإضافة إلى كونه غير عذب، وعليه نرى بضرورة إنشاء محطة لمعالجة المياه على مستوى المؤسسة وهذا لتخفيض تكلفة الحصول عليه؛
- 2- العمل على تخفيض الحصول على المواد الأولية من أكياس وخيط وبطاقات، من خلال البحث عن موردين جدد يوفر هذه المواد بجودة عالية وتكاليف ووقت أقل، أو من خلال إنشاء وحدة خاصة بهم؛
- 3- العمل على إنشاء مصلحة صيانة قائمة بذاتها، حيث لوحظ وجود خلية صيانة تابعة لمصلحة الوسائل العامة؛
- 4- العمل على التخفيض من غرامات التأخير حيث لاحظنا وجودها في الفترة محل الدراسة وهذا من خلال الالتزام بالمواعيد المحددة والتحكم في عمليات التصريحات الجبائية وغيرها؛
- 5- تم ملاحظة وجود بعض المصالح تحتوي على فائض في العمال، وعليه يجب مراعاة ذلك وتخفيض تكاليف المستخدمين قدر المستطاع؛ من خلال أخرجة نشاط الأمن؛
- 6- تم ملاحظة استهلاك غير رشيد للمواد واللوازم المكتبية ومواد التنظيف وعليه يجب تحديد المسؤوليات وتفعيل عملية الرقابة؛
- 7- محاول استبدال بعض الآلات دائمة العطب والتي تكلف المؤسسة محل الدراسة تكاليف هي في غنى عنها؛
- 8- العمل على ترشيد استهلاك الكهرباء، باستعمال مصابيح « LED » التي تستهلك طاقة أقل ودورة حياتها طويلة مقارنة بالمصابيح العادية، كذلك تحسيس العمال بضرورة الرشادة في استهلاك الكهرباء؛
- 9- العمل على تخفيض تكاليف التخزين للمواد الأولية بانتهاج سياسة المخزون الصفري، وبالنسبة للمنتجات التقليل من دوران المخزون بالبحث عن قنوات توزيع جديدة أو تفعيل القنوات الحالية؛
- 10- لوحظ في الفترة محل الدراسة وجود مصاريف حقوق الطابع وهذا ناتج عن الشراء نقدا، وعليه على المؤسسة تقادي مثل هذه المصاريف التي هي في غنى عنها بالتقليل أو تقادي الشراء نقدا؛
- 11- العمل على توفير ورشة ميكانيك داخل المؤسسة مما يتيح التحكم في تكاليف الصيانة عوضا عن عمليات التصليح التي تتم في ورشات خارجية والتي تكلف المؤسسة مصاريف مبالغ فيها نوعا ما؛
- 12- تفعيل مخبر المؤسسة الداخلي، والتقليل من التعامل مع المخابر الخارجية التي تكلف الكثير؛
- 13- الضغط أكثر على تكاليف التنقلات والمهمات.

## المطلب الرابع: تصور لبرنامج إدارة الجودة الشاملة للمؤسسة محل الدراسة

تساعد إدارة الجودة الشاملة على الحد من وجود انحرافات وعوائق للأهداف المرجوة من خلال ترشيد وتخفيض التكاليف مع تحقيق رضا الزبائن، ولتحقيق ذلك سنحاول وضع تصور لبرنامج إدارة الجودة الشاملة للمؤسسة محل الدراسة في مجال تسيير الجودة بغية الحصول على شهادات الإيزو، وكذا استراتيجيات التطوير، التسويق، مراقبة التسيير وتحسين العلاقات مع الزبائن، وهذا من خلال الخطوات التالية:

1- دعم وتأيد الإدارة العليا: من خلال تبني فكرة تطبيق برنامج إدارة الجودة الشاملة، وهذا ما لاحظناه في

تبني مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لمخطط إعادة التأهيل وتكليفها لمجموعة من الخبراء لتنفيذه بغية تحسين تنافسيتها وضمان بقائها واستمرارها في السوق؛

2- أخذ كل التدابير اللازمة لإرضاء الزبائن: من خلال تحليل ودراسة السوق وكذا التقرب منهم وتنمية

العلاقات معهم بتوفير منتجات متنوعة (نوعا وحجما)، وذات جودة وبأقل تكلفة وفي الوقت المناسب مع التعهد بالوفرة في الظروف الخاصة؛ كذا ضرورة البحث عن أسواق جديدة من خلال تحضير ووضع خطط ناجعة للبيع والتسويق؛

3- تهيئة مناخ العمل وثقافة المؤسسة محل الدراسة: وهذا من خلال الإعلان عن مخطط إعادة التأهيل على

جميع مستويات المؤسسة محل الدراسة ووحداتها وشرح وتوضيح مراحل تنفيذ برنامج إدارة الجودة الشاملة، وكذا نشر الوعي حول ثقافة الجودة لدى العمال وتنمية الإحساس بالمسؤولية من أجل التقليل من المعارضة للتغيير؛ ولتحقيق ذلك يحدد وتنظم اجتماعات دورية ومحاضرات للتعريف ببرنامج إدارة الجودة الشاملة وفوائده وأهميته تحتوي على سبيل المثال: التوعية بأهمية الجودة، النظافة، سلامة المنتج باعتباره غذاء أساسي للزبون؛ وضع خطط لترشيد استخدام بعض العناصر كالماء وغيرها؛ كذلك تحديد التوجهات التسويقية المرغوبة، شرح مخططات البيع، شرح طرق التحسين في التحكم في التكاليف وغيرها؛

4- الإدارة الفعالة للموارد البشرية: وهذا بالاهتمام بالعنصر البشري للمؤسسة محل الدراسة لكونه مفتاح نجاح

تطبيق برنامج إدارة الجودة الشاملة، وعليه يجب تدريبهم وتحفيزهم ماديا ومعنويا من خلال تبني نظام حوافز فعال ومرن، مع ضرورة إشراكهم في الجهود المبذولة لتنفيذ وتحقيق الأهداف المرجوة من البرنامج؛

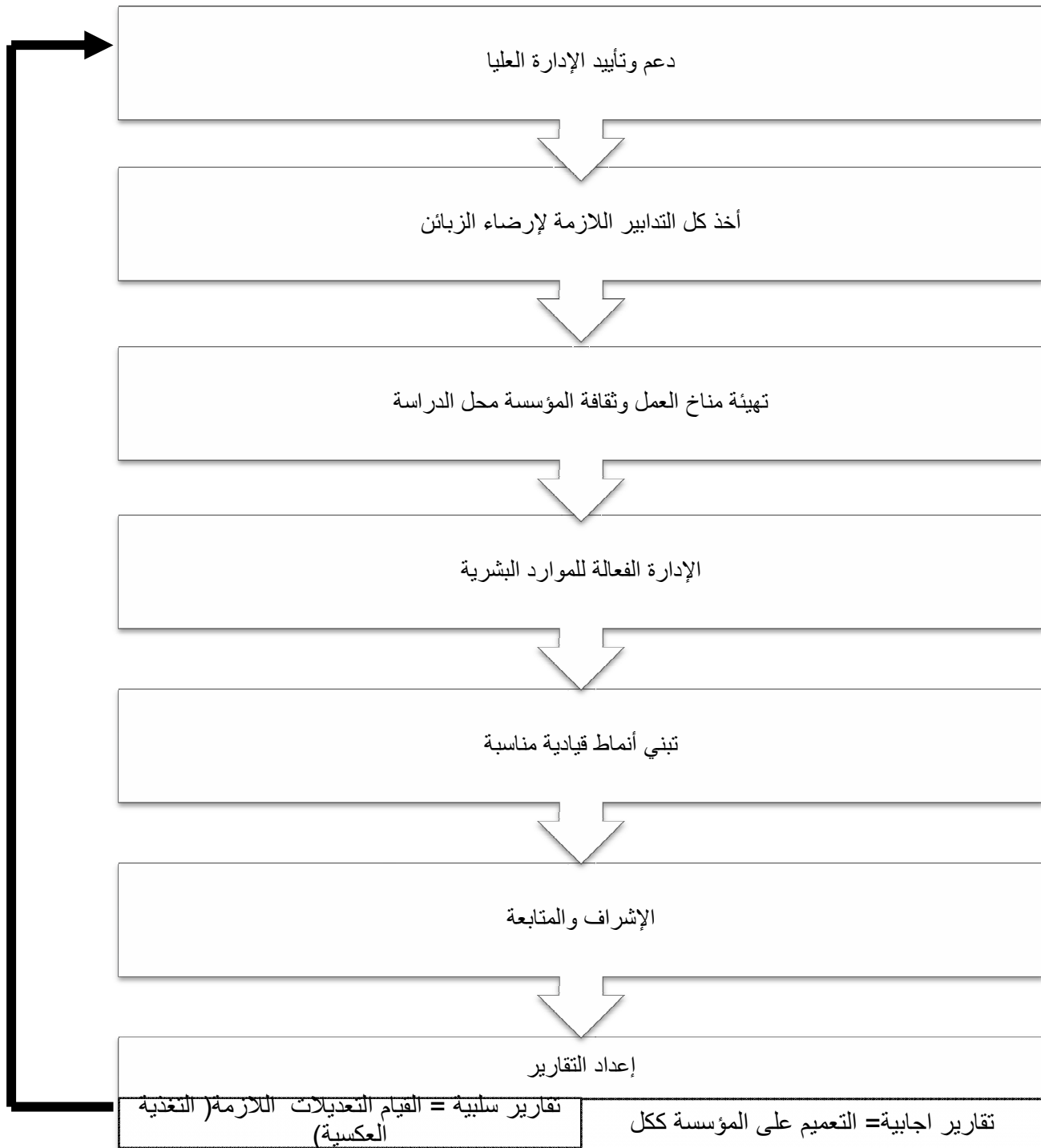
5- تبني أنماط قيادية مناسبة: وهذا لتحقيق البرنامج من خلال الاستعانة باستشاريين وخبراء في عدة مجالات (

وهذا ما لاحظناه في مخطط إعادة التأهيل المنتهج)، مع تشكيل فريق عمل لتطوير وتنسيق الورشات الخاصة بتطبيق البرنامج مع تقديم الاقتراحات والتوجيهات في مراحل التطبيق؛

6- الإشراف والمتابعة: بغية التقييم المستمر لمراحل تنفيذ برنامج إدارة الجودة الشاملة؛

7- إعداد التقارير المفصلة عن مدى استيعاب وتنفيذ البرنامج، حيث إذا كانت التقارير ايجابية نمر لمرحلة تعميم تطبيق البرنامج على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ككل وفي جميع وحداتها، أما إذا كانت التقارير سلبية فإنه يتم القيام بالتعديلات اللازمة والضرورية في كل خطوة من خطوات برنامج إدارة الجودة الشاملة (التغذية العكسية).

الشكل رقم (21):تصور لبرنامج إدارة الجودة الشاملة للمؤسسة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

\*وعليه ومن خلال ما سبق فإن المؤسسة محل الدراسة وبتطبيقها إدارة التكلفة يمكنها الوصول لهدف تخفيض التكلفة مما يساعدها على تحقيق ميزة التكلفة الأقل، وبالتالي تكون قد حققت رضا الزبون بتوفيرها للسعر السوقي المستهدف، والوقت الأقل، كما أنها تكون قد حققت أهدافها المرجوة من خلال تحقيق هامش الربح المرغوب فيه؛ نتيجة للدور الفعال لإدارة التكلفة التي تأخذ بعين الاعتبار ضرورة التحكم في التكلفة والوقت والجودة، فعند تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب سلسلة القيمة، تم تتبع مختلف الأنشطة من بداية استلام المواد الأولية إلى غاية تقديم المنتج النهائي والمتمثل في السميد الممتاز 25كغ، مما يتيح إمكانية إيجاد الانحرافات مع العمل على تجنبها وتقليل الجهد والوقت اللازمين للقيام بنشاط معين عن طريق إلغائها للأنشطة غير المضيفة للقيمة أو التقليل منها والتحسين من الأنشطة المضيفة للقيمة، وبهذا تكون قد ساعدت مسيري مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- على فهم تكاليف المؤسسة خلال مختلف مراحل الإنتاج، التوزيع والصيانة وغيرها وهذا ما يساعد على اتخاذ القرار الصائب وفي الوقت المناسب؛ وبانتهاج المؤسسة محل الدراسة لبرنامج إدارة الجودة الشاملة ستمكن من توفير الجهد والوقت في تحقيق أهدافها المرجوة؛ إذا فإدارة التكلفة وأساليبها ساعدت على فهم وتحليل تكاليف المؤسسة وكافة جوانب العمليات والأنشطة المتعلقة بها مما قد يساعد على تحسين الجودة فإدارة التكلفة ووفقا لأساليبها ومنهجيتها توفر متطلبات اكتساب شهادات الإيزو.

## خلاصة

حاولنا من خلال هذا الفصل التعرف على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، حيث اتضح بأن المؤسسة لا تقوم بإدارة تكاليفها وإنما تقوم فقط بتحديد تكاليفها من خلال اعتمادها على أسلوب لا يقوم على طريقة عملية واضحة، والملاحظ أن الطريقة المتبعة لا تقدم معلومات دقيقة من شأنها أن تساعد في تتبع وتخفيض التكاليف وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية ( ميزة التكلفة الأقل)، واستنادا على المعطيات المقدمة وبما أن الطريقة المتبعة من قبل المؤسسة محل الدراسة لا تأخذ بعين الاعتبار لكافة عناصر التكاليف، حاولنا تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط الذي ساعد في تحديد التكاليف بطريقة عملية، ثم حاولنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال البحث عن السعر التنافسي المستهدف والمرغوب من قبل الزبائن بناء على خبرة إطارات المؤسسة، بعدها تم تحديد الفجوة التكاليفية من خلال مقارنة التكلفة المستهدفة مع التكلفة المحددة وفق معطيات وظروف المؤسسة ولتخفيض وتقليص تلك الفجوة تم محاكاة سلسلة القيمة وفق نموذج "بورتر"، من أجل الوقوف على الأنشطة المضيئة للقيمة من غيرها وبالتالي حذفها أو التقليل منها من خلال تقديم جملة من المقترحات، وهذا للوصول أخيرا بالتكلفة لما هو مستهدف وبوضع تصور لبرنامج إدارة الجودة الشاملة يمكن الحد من وجود الانحرافات والعوائق التي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة. ومن خلال ما تم تطبيقه يمكن للمؤسسة محل الدراسة اكتساب وتحقيق مزايا تنافسية (ميزة التكلفة الأقل، ميزة الجودة، ميزة الوقت)، وبتوفيرها لسعر بيع تنافسي وتحكمها وقيادتها تكاليفها وتحديدتها بطريقة عقلانية وإدارة جودتها، مما سيسمح لها من التفوق وزيادة الحصة السوقية.

الخطمة

حاولنا من خلال هذا البحث معرفة مساهمة إدارة التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة؛ حيث أن بقاء المؤسسات في وقتنا الحالي أصبح مرتبط بشكل كبير بقدرتها على مواكبة التغيير في أذواق الزبائن وثقافتهم الاستهلاكية، وعليه أصبحت تسعى إلى تحسين أداءها والحرص على اكتساب مزايا تنافسية جديدة و/أو تطوير المزايا المكتسبة سابقا، لأن هذا الأمر أصبح شرطا ضروريا لبقائها واستمرارها في السوق خاصة بعد انفتاح الأسواق على بعضها البعض وأصبح البقاء للمؤسسة التي ترقى لتطلعات الزبائن وتفهم رغباتهم من جودة، تكلفة ووقت، وتسعى جاهدة لتحقيقها؛ فمن خلال هذا البحث تبين أن تحقيق ميزة تنافسية يكمن في التفوق عن المنافسين عن طريق الاستغلال الأمثل والتحكم الجيد في قدرات وطاقات المؤسسة، وهذا ما توفره إدارة التكلفة التي تعنى بتوفير رؤية شاملة للمؤسسة وتقديم المعلومات اللازمة في الوقت المناسب لإدارة المؤسسة للتحكم في التسيير وتحقيق الأهداف الاستراتيجية وبالتالي تحقيق التميز الدائم عن المنافسين، من خلال مختلف أساليبها والتي من بينها أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، الموازنة على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، الجودة الشاملة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد، تحليل سلسلة القيمة، بطاقة الأداء المتوازن، مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة، القيمة السوقية المضافة، لوحة القيادة، أسلوب معايير الأداء الأفضل وغيرها.

ولمعرفة الآثار الايجابية من تطبيق أساليب إدارة التكلفة قمنا بدراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، حيث تبين أن المؤسسة ومن خلال الهيكل التنظيمي لا تحتوي على قسم خاص بحاسبة التكاليف وإدارتها حيث أن قياس وتحديد التكاليف تقوم به مصلحة المحاسبة العامة والمالية، هذه الأخيرة لا تقوم بتحليل ودراسة التكاليف وإنما فقط تعمل على تحديدها؛ وبناءا عليه حاولنا تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بغية تحديد تكاليف المؤسسة بأسلوب علمي ممنهج، ومن ثم تم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة أين تمكنا من التعرف على السعر التنافسي والمرغوب من قبل الزبائن، ودراسة وتحليل سلسلة القيمة وفق نموذج بورتر تم الوقوف على النقاط التي بالغائها و/أو تخفيضها يمكن تقليص الفجوة التكاليفية بين طريقة ABC والتكلفة المستهدفة، وهذا من خلال تتبع التكاليف غير المباشرة وتحميلها للأنشطة المسببة لها ومن ثم تحميلها للمنتج، وتتبع وتحليل الأنشطة غير المضيئة للقيمة وحذفها أو التقليل منها، وبالتالي تحقيق ميزة التكلفة الأقل مع التفوق التنافسي على المنافسين على اعتبار أن طريقة تسعيرها مستحدثة، ويوضع تصور لبرنامج إدارة الجودة الشاملة يمكن الحد من وجود الانحرافات والعوائق وبالتالي تحقيق هدف التحسين المستمر في القدرات التنافسية للمؤسسة من الكفاءة والمرونة من خلال زيادة قدرتها على التكيف مع التغييرات وإجراء التعديلات في عمليات الإنتاج بما يتلاءم واحتياجات السوق.



ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية استخلصنا النتائج التالية:

أ- نتائج نظرية: تبين لنا من الدراسة النظرية أن:

- 1- جاءت إدارة التكلفة لتغطية القصور في الطرق التقليدية لحساب وتحديد التكاليف؛
- 2- تعتمد إدارة التكلفة على الأساليب الكمية والأساليب الكيفية في خدمة المؤسسة لفهمها لذاتها وتشخيصها لقدراتها وتحليلها وتوظيفها في كافة المجالات وفي ظل الظروف البيئية المتغيرة لتحقيق التميز والريادة؛
- 3- تساعد إدارة التكلفة بمختلف أساليبها على الحفاظ على الحصة السوقية وتحسين الربحية؛
- 4- تسعى إدارة التكلفة لتحقيق توليفة التميز (تحقيق رضا الزبون - تحقيق ربحية المؤسسة)؛
- 5- أن التنوع والتعدد في مجال إدارة التكلفة ساعد على تزايد الطلب على معلوماتها وعلى استخدام أدواتها؛
- 6- تقدم إدارة التكلفة معلومات شاملة حول التكاليف وتحليلها؛
- 7- تستعين إدارة المؤسسات بأدوات إدارة التكلفة في أداء وظائفها؛
- 8- تضمن أدوات إدارة التكلفة لإدارة المؤسسات استغلال قدراتها وطاقاتها، مما يخول لها اكتساب مزايا تنافسية؛
- 9- تحقق إدارة التكلفة التميز للمؤسسة عن منافسيها من خلال التحسين المستمر وتوفير ما يحتاجه الزبون من ناحية الجودة والوقت والتكلفة؛
- 10- يقصد بالميزة التنافسية التفرد عن الغير وخلق قيمة للمؤسسة من خلال القدرة على الاستغلال الأمثل لموارد وطاقات المؤسسة؛
- 11- للميزة التنافسية عدة أنواع يمكن تحقيقها منفردة أو مع بعضها البعض من خلال انتهاج أساليب علمية، ممنهجة وهذه الأنواع هي: ميزة التكلفة الأقل، ميزة الجودة، ميزة الوقت المناسب؛
- 12- على المؤسسة العمل على استدامة مزاياها التنافسية من خلال الحرص على عدم قدرة الغير في تقليد وتكرار ما تحققه من رضا للزبائن، الابتكار، الريادة في السعر وسياساتها التسويقية وغيرها؛
- 13- تقوم التكلفة المستهدفة على تحديد السعر التنافسي الذي يحقق أهداف المؤسسة وفق منهج منطقي يقوم على أساس دراسة السوق واختيار رغبات الزبائن، والذي على أساسه يتم تصميم وفهم خصائص المنتج وتحدد تكلفته الإنتاجية مسبقا التي يجب الوصول إليها لتحقيق العائد المرغوب فيه ؛
- 14- يتمثل مبدأ عمل التكلفة المستهدفة في تحليل وفهم الزبائن أكثر من فهمهم لأنفسهم على الصعيد النفسي، الثقافي، الاجتماعي، الاقتصادي... وغيرها، فهو أسلوب لا يقتصر على الأرقام فقط وإنما مقارنة كلية للزبون الهدف منها خلق قيمة له؛

- 15- يسعى أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة إلى تحديد تكلفة الإنتاج من خلال تخطيط التكاليف وتعزيز الأنشطة المضيفة للقيمة وحذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة؛
- 16- يضمن أسلوب التكلفة/الإدارة على أساس النشاط لإدارة المؤسسة تخطيط تكاليفها وخاصة تكاليف الإنتاج، مما يحقق عملة الرقابة بأبعادها الثلاثة (الرقابة القبلية، الآنية والبعديّة)؛
- 17- تعمل بطاقة الأداء المتوازن على تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة فهي أداة فعالة لتحويل رسالة المؤسسة وسياستها واستراتيجياتها إلى مقاييس، فهي بذلك ترجمة لرؤية وإستراتيجية المؤسسة المجردة إلى مقاييس وأهداف محددة؛
- 18- يحقق مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة ومؤشر القيمة السوقية المضافة الريادة والتميز من خلال إرضاء المساهمين وإقناعهم بالوضع المالية المتميزة بهدف تعظيم قيمة أسهم المؤسسة المالية وكذا توسيع الحصة السوقية والتميز في الأداء عن المنافسين؛
- 19- يسعى أسلوب لوحة القيادة على إيجاد الصيغة المثلى والإستراتيجية لقيادة المؤسسة نحو الأداء المتميز من خلال التوفيق بين الأهداف المرجوة وموارد المؤسسة؛
- 20- يعمل أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد تقصير وتسريع العمليات داخل المؤسسة مع الحرص على تحسين الجودة وتخفيض التكاليف والتقليل من مستويات المخزون للحد الأدنى؛
- 21- أسلوب إدارة الجودة الشاملة يهدف إلى ضمان أن المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن ترتقي لتطلعاتهم وتشبع رغباتهم؛
- 22- يعمل أسلوب سلسلة القيمة على تقسيم المؤسسة إلى أنشطة ومن ثم تحليلها وتصنيفها إلى أنشطة مضيضة للقيمة لتطويرها وتعزيزها وأخرى غير مضيضة للقيمة لحذفها أو التقليل منها قدر الإمكان؛
- 23- يهدف أسلوب معايير الأداء الأفضل إلى تحسين الأداء وتطويره بالمقارنة مع المنافسين أو بين الأقسام داخل المؤسسة نفسها مما يسمح بتحديد مواطن القوة والضعف.

#### ب- النتائج التطبيقية: من خلال الدراسة الميدانية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب تبين ما يلي:

- 1- المحيط التنافسي للمؤسسة محل الدراسة مقيد ولا توجد منافسة فعلية، حيث نلاحظ الدولة تحد من المنافسة من خلال نظام الحصص عن طريق الديوان الجزائري المهني للحبوب أين يمون المطاحن بنصف طاقتها الإنتاجية، بالإضافة إلى تسقيف أسعار منتجات القمح بنوعيه من خلال مراسيم تنفيذية؛
- 2- لا تحتوي المؤسسة محل الدراسة على قسم خاص بحاسبة التكاليف أو إدارة التكلفة؛

- 3- تقوم المؤسسة محل الدراسة بقياس وتحديد التكاليف فقط، دون الاهتمام لعملية الإدارة والتخطيط لتكاليفها؛
- 4- لا تتبع المؤسسة محل الدراسة طريقة علمية واضحة في قياسها لتكاليف إنتاجها؛
- 5- لا تعتمد المؤسسة عند تصنيفها للتكاليف المتغير والثابتة إلى العلاقة بحجم النشاط وإنما إلى تغير العبء بحد ذاته من فترة إلى أخرى، وهذا ما أثر في قياس وتحديد التكاليف لديها؛
- 6- لا تعتمد المؤسسة محل الدراسة على هامش ربح ثابت، وإنما هو متغير بحسب ثمن البيع المسقف وسعر التكلفة لكل شهر؛
- 7- من خلال ظروف ومعطيات المؤسسة محل الدراسة من موارد مادية وبشرية وتكنولوجية اتضح أن لها القدرة على التفوق والتميز لو تم الاستغلال الجيد لتلك الموارد؛
- 8- تستخدم المؤسسة محل الدراسة تكنولوجيا سويسرية في عملية الإنتاج وبحسب مهندس الإنتاج فإنها تعتبر تكنولوجيا متفوقة ورائدة في هذا المجال، هذا الأمر يحقق للمؤسسة ميزة الجودة في منتجاتها وبالتالي الارتقاء لتطلعات الزبائن الحاليين والمحتملين؛
- 9- من خلال المقابلة مع مسؤولي وموظفي المؤسسة محل الدراسة التمسنا استعدادهم لتبني أساليب إدارة التكلفة وتوظيفها لما يخدم الأهداف المرجوة للمؤسسة؛
- 10- ساعد أسلوب التكلفة المستهدفة المؤسسة محل الدراسة في التقرب من زبائنها ومعرفة احتياجاتهم المرغوبة؛
- 11- ساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد السعر المستهدف من خلال دراسة المنتجات المنافسة والسوق، مما سمح من تحديد تكلفة الإنتاج المستهدفة؛
- 12- ساعدت التكلفة على أساس النشاط في تتبع التكاليف غير المباشرة وبالتالي تحميلها للأنشطة المسببة لها وبعدها تحميلها للمنتج النهائي؛
- 13- وفقا لظروف ومعطيات المؤسسة محل الدراسة فإن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعتبر أسلوب جيد يسمح من إدارة وتحليل التكاليف بها؛
- 14- من خلال دراسة أسلوب سلسلة القيمة تم تقديم مجموعة من المقترحات التي من شأنها أن تساعد المؤسسة محل الدراسة على حذف أو إلغاء الأنشطة غير مضيئة للقيمة، وتحسين الأنشطة المضيئة للقيمة ذات الأداء الضعيف وهذا من أجل التوصل إلى التكلفة المرغوبة؛
- 15- وفقا لظروف ومعطيات المؤسسة فإن تبني برنامج إدارة الجودة الشاملة من شأنه أن يحد من الانحرافات والعوائق، خاصة أن البنية التحتية لها تسمح من تطبيقه على أكمل وجه؛

16- بتطبيق أساليب إدارة التكلفة سيمكن المؤسسة محل الدراسة من اكتساب مزايا تنافسية من شأنها أن تحقق لها الريادة والتفوق في السوق الذي تنشط فيه.

على ضوء النتائج السابقة سواء النظرية أو التطبيقية، وانطلاقاً من هذه الدراسة يمكننا استنتاج بعض الاقتراحات منها:

- 1- ضرورة تبني طريقة علمية واضحة لقياس التكاليف؛
- 2- ضرورة الاهتمام بإدارة التكاليف، لأهميتها في ضوء المنافسة وتحقيق الأهداف؛
- 3- العمل أكثر على أسلوب التكلفة المستهدفة واستخدامها في كافة مجالاتها وتطبيقاتها؛
- 4- ضرورة تبني أسلوب التكاليف على أساس النشاط في قياس وتحديد تكاليف الإنتاج من قبل المؤسسة محل الدراسة؛
- 5- ضرورة إعادة النظر في طريقة التسعير، مع ضرورة وضع هدف محدد لهامش الربح الذي يجب الوصول إليه؛
- 6- على المؤسسة العمل أكثر على تكاليف إنتاجها مع الحفاظ على الجودة العالية، لتحقيق سعر تنافسي يسمح بالوصول للأهداف المرجوة؛
- 7- إنشاء مصلحة خاصة بإدارة التكلفة، لتوفير معلومات من شأنها أن تساعد في تحقيق مزايا تنافسية؛
- 8- ضرورة العمل بأسلوب سلسلة القيمة لما له من فضل في تحديد مواطن القوة ومواطن الضعف من خلال تحليله وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة وغير المضيئة للقيمة؛
- 9- ضرورة تبني وتطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة لما له من فوائد عديدة خاصة من ناحية تتبع كل العمليات والتقارير عنها؛
- 10- إنشاء مصلحة الصيانة قائمة بحد ذاتها؛
- 11- الاهتمام أكثر بوظيفة التسويق، مع ضرورة تبني وظيفة البحث والتطوير بالمؤسسة.

#### اختبار الفرضيات:

❖ تم التأكد من صحة الفرضية الأولى: "تساعد إدارة التكلفة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل" وهذا من خلال تحليل التكاليف وتصنيفها والعمل على تخفيضها من خلال أساليب عدة لإدارة التكلفة من نظام التكاليف على أساس النشاط، نظام الإنتاج الآني والتكلفة المستهدفة وغيرها؛

- ❖ تم التأكد من صحة الفرضية الثانية: " تساعد إدارة التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية قائمة على أساس الجودة" وهذا من خلال حرص إدارة التكلفة على انتهاج أساليب من شأنها أن تحقق الجودة العالية وتحسين الأداء من خلال أساليب التحسين المستمر والإدارة على أساس النشاط والجودة الشاملة وغيرها؛
- ❖ تم التأكد من صحة الفرضية الثالثة: " تساعد إدارة التكلفة في تحقيق ميزة الوقت المناسب" وهذا من خلال حرص إدارة التكلفة على مساعدة المؤسسة على انتهاج إستراتيجية معينة من استراتيجيات التنافسية من خلال دراسة السوق وتحليل قدرات ومعطيات المؤسسة وتوضيح مواطن القوة ومواطن الضعف لها بغية توفير متطلبات الزبائن في الوقت المناسب باستخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد؛
- ❖ تم نفي صحة الفرضية الرابعة: " تسعى المؤسسة محل الدراسة إلى تحقيق الريادة في السوق الذي تنشط فيه" فالمؤسسة محل الدراسة تسعى إلى الريادة في السوق نظريا فقط لكنها لا تتبع ولا تنتهج أيا من الأساليب العلمية التي تحقق ذلك؛
- ❖ تم نفي صحة الفرضية الخامسة: " تعتمد المؤسسة محل الدراسة على الأساليب العلمية في قياس وتحديد تكاليفها وسعر التكلفة" حيث أن الملاحظ من خلال الطريقة المتبعة من قبل المؤسسة محل الدراسة أنها تقترب إلى حد ما لطريقة التكاليف الكلية لكنها لا تقوم على أسس والمبادئ العلمية لها، فمثلا المؤسسة محل الدراسة لا تعتمد على العلاقة بحجم الإنتاج لتصنيف التكاليف الثابتة والمتغيرة وإنما على أساس تغييرها من فترة إلى أخرى؛
- ❖ تم التأكد من صحة الفرضية السادسة: " يساعد تطبيق أساليب إدارة التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة في مجال تحقيق ميزة تنافسية لها" حيث أنه بعد دراستنا للمؤسسة محل الدراسة وتحليل معطياتها وظروفها تمكنا من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة الذي حددنا على أساسه السعر التنافسي المرغوب من قبل الزبائن، ولتحديد تكاليف الإنتاج تم تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وفي الأخير قمنا بتحليل سلسلة القيمة، مع وضع تصور لبرنامج إدارة الجودة الشاملة الذي من شأنه أن يحقق رضا زبائنها بأي شكل وهذا بتلبية حاجياتهم وتوقعاتهم وتحقيقها، والحرص على جعل هذا الأمر من أولويات المؤسسة.

### آفاق البحث:

إن النتائج المتوصل إليها في هذا البحث فتحت أمامنا أفقا بحثية يمكن أن نوجزها فيما يلي:

- 1- استخدامات إدارة التكلفة في خلق القيمة للمؤسسة الاقتصادية؛
- 2- أساليب مثلى لاستدامة الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية؛
- 3- دور أساليب إدارة التكلفة في تحقيق حوكمة الشركات؛
- 4- استخدام إدارة التكلفة في المؤسسات ذات الطابع الخدمي؛
- 5- مساهمة إدارة التكلفة في تحديد الفرص الاستثمارية للمؤسسة الاقتصادية.

المراجع

باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

1. أحمد السيد مصطفى، التنافسية في القرن الحادي والعشرين - مدخل إنتاجي - مجموعة النيل العربية- مصر، 2000؛
2. أحمد محمد سمير، الإدارة الاستراتيجية وتنمية الموارد البشرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008؛
3. أحمد هاشم عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000؛
4. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013؛
5. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، نظام التكاليف على أساس الأنشطة -عوامل التنبؤ ونجاح التطبيق-، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2018؛
6. إسماعيل يحيى التكريتي، وآخرون، المحاسبة الإدارية-قضايا معاصرة- دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007؛
7. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة -قضايا معاصرة-، ط2، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008؛
8. تشارلز هل، جارديث جونز، الإدارة الاستراتيجية - مدخل متكامل-، ترجمة محمد سيد أحمد عبد المتعال، إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2008؛
9. ثامر البكري، استراتيجيات التسويق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008؛
10. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006؛
11. جولي مابرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة المالية، ترجمة احمد محمد زامل، جمعية الإدارة العامة- مركز البحوث-، السعودية، 2004؛
12. حفيان عبد الوهاب، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، 2014؛
13. حمزة محمود الزبيدي، الادارة المالية المتقدمة، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2004؛



14. حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي - SCF -، دار عبد اللطيف للنشر والتوزيع، 2011؛
15. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010؛
16. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، الأردن، 2005؛
17. رانية غضاب، نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2017؛
18. رشيد الجمال، ناصر نور الدين، إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، مصر، 2005؛
19. رعد عبد الله الطائي، عيسى قدارة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008؛
20. ري ايتش جاري سون، إريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة عصام الدين زايد، دار المريخ، السعودية، 2002؛
21. سوايرز، جاكسون، جنكينز، المحاسبة الإدارية، ترجمة: نضال محمد الرمحي، دار الفكر للنشر والتوزيع، الأردن، 2013؛
22. السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003؛
23. صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999؛
24. عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004؛
25. عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002؛
26. عز الدين علي سويسي، نعمة عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، 2014؛
27. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994؛

28. القطب محيي الدين، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2012؛
29. مبارك لسلوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004؛
30. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2003؛
31. محمد علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الأردن، 2000؛
32. محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، التسويق الاستراتيجي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011؛
33. مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، مصر، 2011؛
34. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، محاسبة التكاليف -مدخل إداري-، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007؛
35. مؤيد محمد الفضل، وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007؛
36. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2010؛
37. ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، ج1، الجزائر، 1999؛
38. نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998؛
39. هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000؛
40. هنري بوكان، محاسبة التسيير، ترجمة أحمد شقرون، دار الآفاق للنشر، الجزائر، 2003.

### ثانيا: المقالات والمجلات المحكمة:

41. أحمد بلالي، الميزة التنافسية ونموذج الإدارة الإستراتيجية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 11، 2007؛

42. انتصار احمد عبيد، جليلة عيدان حليحل، أثر تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 47، العراق، 2007؛
43. بومعرف إلياس، القدرة التنافسية الاستثنائية: المفهوم والأبعاد، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 10، 2010؛
44. ثامر البكري، خالد بني حمدان، الإطار المفاهيمي للاستدامة والميزة التنافسية المستدامة محاكاة لشركة HP في اعتمادها لإستراتيجية الاستدامة، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 9، الأردن، 2013؛
45. حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية، المجلد 11، العدد الأول، جانفي 2013؛
46. حنان جابر حسن، التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعما لقدرته التنافسية في ظل الأزمة العالمية - دراسة نظرية ميدانية-، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد العاشر، العدد الأول، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 2011؛
47. حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية، مجلة ديالي، العراق، العدد 63، 2014؛
48. دادن عبد الوهاب، رشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام التحليل العملي المتميز (AFD) خلال الفترة 2006-2011، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 7، العدد 1، جامعة غرداية، 2014؛
49. رحيم حسين، بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في دعم فاعلية مراقبة التسيير، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 4، 2008؛
50. رعد عدنان رؤوف، سالم حامد حمدي، المعرفة التسويقية واستدامة الميزة التنافسية دراسة ميدانية في عينة من المنظمات الصناعية في محافظة نينوى، مجلة تنمية الرافدين، العدد 100، مجلد 32، العراق، 2010؛

51. رعد هاشم جاسم، مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة كلية التربية، المجلد 01، العدد 04، 2011؛
52. الزبيدي حمزة، الكيلاني قيس أديب، إعادة هيكلة نظم الادارة المالية باستخدام معيار القيمة الاقتصادية المضافة - دراسة تحليلية لعينة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية-، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد 8، العدد 1، 2005؛
53. سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، سلسلة الدراسات الإنسانية، العدد الأول، المجلد الخامس عشر، فلسطين، 2007؛
54. شهاب الدين حمد النعيمي، استخدام مؤشري القيمة السوقية المضافة والعائد على رأس المال المستثمر في قياس أداء القطاع المصرفي العراقي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 68، جامعة بغداد، العراق، 2012؛
55. صالح إبراهيم يونس الشعباني، هشام عمر حمودي عبد الحديدي، استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى، مجلة تنمية الراقدين، العدد 97، المجلد 32، جامعة الموصل، العراق، 2010؛
56. عبد الملوك مزهودة، محددات تنافسية قطاع الطحن بالجزائر وانعكاسات تحولات المحيط عليه - منظور المسيرين-، منشورات مخبر العلوم الاقتصادية والتسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2007؛
57. عدنان محمد وديع، القدرة التنافسية وقياسها، سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، العدد 24، الكويت، ديسمبر 2003؛
58. على حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس النشاط في تحديد فرض تخفيض التكلفة، دراسة حالة في معمل توصيل الألبان الموصل، مجلة تنمية الراقدين العدد 98 المجلد 32، جامعة الموصل العراق، 2010؛
59. عماد الصبيح الصفار، تطوير المنظر الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام تحليل سلسلة القيمة، مجلة المنصور، العدد 12، كلية المنصور الأهلية، العراق، 2009؛

60. لمين علوطي، نذيرة راقي، لوحة القيادة كألية لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية العمومية حالة فرع شركة سونلغاز بالمدينة، مجلة دراسات، العدد 28، جامعة الأغواط، 2017؛
61. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، سلسلة الدراسات الإنسانية، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، 2007؛
62. محمد أبو علاء الطحان، زايد سالم أبو شناف، مدى فعالية نظام التوقيت المناسب في مجالات خفض التكاليف، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 4، مصر، 2003؛
63. معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 21، جامعة تكريت، 2011؛
64. معاد خلف إبراهيم، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 09، العدد 27، العراق، 2013؛
65. معاليم سعاد، بوحفص سميحة، إنشاء القيمة وفق مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة EVA - دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، بسكرة، العدد 30، 2017؛
66. نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، العدد الأول، 2007؛
67. هدى جبار كاظم، صباح عبد الوهاب، تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تحقيق بعض أبعاد الميزة التنافسية، مجلة التقني، العراق، المجلد 26، العدد 04، 2013؛
68. هشام بحري، مقاييس الأداء الميينة على القيمة من وجهة نظر المساهم - بين النظرية والتطبيق -، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 01، 2011-2012؛
69. وليد خالد صالح، دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04 العدد 8، 2012.

**ثالثاً: الملتقيات والندوات العلمية:**

70. بوخرص رمضان، إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الرياضية، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، أيام: 03-04 ماي 2005؛
71. خالد حسين علي المزروع، أحمد خليل حسن الحسين، محددات إدارة الجودة الشاملة لتوجهات خصصة منشآت الأعمال في العراق، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الجودة الشاملة في ظل إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، أيام 26،27 أبريل 2006؛
72. زروخي فيروز، سكر فاطمة الزهراء، دور اليقظة الاستراتيجية في الرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، نوفمبر 2010؛
73. زكريا مطلق الدوري، أبو بكر أحمد بوسالم، رأس المال الفكري كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات ملتقى دولي حول: رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، ديسمبر 2011؛
74. سليمان حسين البشتاوي، غسان فلاح المطارنة، نظام تكاليف الإنتاج الآني (JIT) في المؤسسات الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الرابع للريادة والإبداع: استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، الأردن، أيام 15-16 مارس 2005؛
75. عادل رزق، مفهوم التنافسية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات ندوة تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة وفقا لمعايير الأداء الاستراتيجي، جامعة عين شمس، مصر، 2007؛
76. عبد الفتاح بوخمم، عائشة مصباح، دور اليقظة الاستراتيجية في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة

- والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، نوفمبر 2010؛
77. عبد الكريم شوكمال، براهيم سمير، زموري كمال، دور تطوير المنتجات في تفعيل الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، نوفمبر 2010؛
78. عبد الله بلوناس، بوزيدي لمجد، طرق بناء المزايا التنافسية المستدامة- مدخل القيمة لبورتر- ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، نوفمبر 2010؛
79. عرابة الحاج، تمجدين نور الدين، وظيفة البحث والتطوير كأساس لتحقيق ميزة تنافسية جديدة في المؤسسات الاقتصادية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي و مساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، نوفمبر 2007؛
80. علي خلف سلمان الركابي، حسن عبد الكريم سلوم، تحليل كلف النوعية ودورها في إدارة الجودة الشاملة، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الجودة الشاملة في ظل إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، أيام 26،27 أبريل 2006؛
81. عمار طهرات، الاستراتيجيات التسويقية وتنافسية المؤسسة الاقتصادية -حالة الجزائر-، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، نوفمبر 2010؛
82. عيادي عبد القادر، نوي الحاج، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول

- العربية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، أيام 08-09 نوفمبر 2010؛
83. العيداني إلياس، ضويفي حمزة، الذكاء الاستراتيجي كآلية لدعم وتعزيز القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المعاصرة، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، نوفمبر 2010.
84. غزي محمد العربي، بلعجوز حسين، الميزة التنافسية من الاقتصاد الصناعي للاقتصاد الرقمي، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي و مساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، نوفمبر 2007.
85. فاتح مجاهدي، شراف براهيم، الإدارة البيئية كمدخل لتحقيق تنافسية المؤسسة الصناعية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، نوفمبر 2010.
86. فؤاد أحمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، ورقة بحث مقدمة للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، تحت شعار: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، السعودية، أيام 18-19 ماي 2010.
87. فؤاد أحمد محمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت شعار: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن 21، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي 2010؛
88. قدوري هودة سلطان، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات و تفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم



- التسيير، مخبر البحث حول الإبداع وتغير المنظمات R.I.C.O. والمؤسسات، جامعة البليدة 2،  
أفريل 2017؛
89. قويدر لويزة، كشيده حبيبة، دور الميزة التنافسية في بيئة الأعمال ومصادرها، ورقة بحث مقدمة  
ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي و مساهمتها في  
تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، نوفمبر 2007؛
90. نعيمة يحيوي، دور نظام ABC بالتكامل مع JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا  
التنافسية، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول استراتيجيات التدريب في ظل  
إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير  
والعلوم التجارية، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، أيام 10-11- نوفمبر 2009.

#### رابعا: الرسائل والأطروحات

91. أبو عبيدة سر الختم عمر الشيخ، فاعلية إدارة التكلفة في صياغة استراتيجيات القطاع الصناعي  
بولاية الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان  
للعلوم والتكنولوجيا، 2015؛
92. حبة نجوى، الشروط القاعدية للصناعة والمنافسة في القطاع: مساهمة في تحديد التأثيرات  
وآلياتها دراسة حالة قطاع الهاتف المحمول في الجزائر 2000/2011، أطروحة دكتوراه علوم  
تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم  
الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.
93. راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض  
التكاليف وتحسن الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، كلية العلوم  
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016-2017.
94. رانية غضاب، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة  
على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن  
الكبرى للجنوب -GMSud أو ماش بسكرة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية،  
تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر  
بسكرة 2013-2014؛

95. رحال سلاف، الابتكار والتنافسية المستدامة -دراسة حالة مجموعة سونا طراك-، أطروحة دكتوراه علوم تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017؛
96. عبد الحكيم عبد الله النور، الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية، 2009؛
97. على عبد الله أحمد الحديدي، أثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية على تطوير نظم التكاليف في شركات الطيران في الأردن، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة. كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2009؛
98. محمد باكر عباس أحمد، نظم المعلومات التكاليفية ودورها في إدارة التكلفة - دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية ولاية الخرطوم، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014؛
99. محمد حسام بزماوي، تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على نشاط البحث والتطوير دراسة ميدانية على دراسة الأدوية في سورية، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 2010؛
100. هدى جاب الله، دور أدوات إدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتحويل المنتجات الطويلة وهران ENTPLK، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.2017
101. هلال درحمون، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004.

خامسا: مراسيم وقوانين

102. المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم: 07-402 مؤرخ في 16 ذي الحجة علم 1428هـ الموافق لـ: 25 ديسمبر 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80.
103. المادة 19 من القانون: 04-02 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425هـ الموافق لـ: 23 يونيو سنة 2004، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 41.

المراجع باللغة الأجنبية:

104. Aissa Hireche, compétitivité : l'autre facette, séminaire international sur la compétitivité des entreprises économiques et mutation de l'environnement, université Mohamed Kheider, Biskra, Octobre, 2002
105. Alain Fernández, les nouveaux tableau de bord des managers – le projet décisionnel dans sa totalité – , 5eme édition, Edition Eyrolles, France, 2011 ;
106. Alazard C., Sépari S., Contrôle de gestion : Manuel & applications, 5emeEd, Dunod, France ;
107. Beatrice , Francis Grandguillot, Comptabilité analytique, 4eme édition, Gualino éditeur, France, 2001 ;
108. Ben Fadhel A., Comptabilité analytique, Centre de publication universitaire, Tunis, 2003 ;
109. Brain Plowman, Activity Based Management Processes and Profitability, Gower house, England, 2001;
110. Christopher S chapman, Anthony G hopwood, Micheal D shields, Handbook of Management Accounting Research, volume2, Elsevier publications, UK, 2007 ;

111. De Rangé Y., Contrôle de gestion, 2emeEd, Pearson Education, France, 2008 ;
112. De Rongé Y., Comptabilité de gestion, 2emeEd, de Boeck université, Belgique, 2008 ;
113. Don R.Hansen, Maryanne M.Mowen, Cost Management – accounting and control– Thomson south–western, USA,fifth edition, 2006;
114. Gabsi R., Contrôle de gestion, Tom 1, Editions C.L.E, Tunis, 2002 ;
115. Gerard Melyon, Comptabilité analytique, 2emeEd , Bréal, France, 2001 ;
116. Gervais M., Contrôle de gestion, Economica, 7eme, France, 2000 ;
117. Grandguillot B., Grandguillot F., Comptabilité analytique, 4 emeEd, Gualino éditeur, France, 2001 ;
118. HANGREN Charles et autres : contrôle de gestion et gestion budgétaire ,2eme édition, pearson, education France 2003 :
119. Jean Gerbier, Organisation et fonctionnement de l'entreprise – traite fondamental–, Tec et Doc Lavoisier, France, 1993 ;
120. Jimbalov james, Managerial Accounting, 3th edition , Jhon wiley and sons, Inc, USA, 2007 ;
121. Judith J. Baker, Activity Based Costing and Activity Based Management for Health care, An aspen publication, USA, 1998;
122. Langlois L., et autres, Contrôle de gestion, éditions Berti, Algérie, 2008 ;
123. Lazary, La comptabilité analytique, El Dar El Othmania, Algérie, 2007 ;

124. Lochard J., La comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité, Ed d'Organisation, France, 1998 ;
125. M. Armstrong, A Hand Book Of Management Techniques, 3rd Édition, British Library, London, 2006;
126. M. Armstrong, A Hand Book Of Management Techniques, 3rd Édition, British Library, London, 2006;
127. Management Accounting Guidelines MAG – I, Implementing Benchmarking Issued by The Institute of Cost & Works Accountants of India, Published by: The President The Institute of Cost and Works Accountants of India, 2008;
128. Marc Ingham, Management stratégique et compétitivité, De Boeck – Wesmael , 1995 ;
129. Michael Porter, Choix stratégique et concurrence–technique d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie, traduire par Philippe de Lavergne, édition Economica, France, 1982;
130. Michael porter, L'avantage Concurrentiel – comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, Dunod, paris, 1999 ;
131. Mourad ELHamdi, Modélisation et simulation de chaines de valeurs en entreprise une approche dynamique de système et aïd à la décision : simuvaleur, thèse de doctorat, spécialité génie industriel, école central paris, France, 2005 ;
132. Olivero B, Comptabilité en Italie, encyclopédie de comptabilité – contrôle de gestion et audit–, Edition Economica, France, 2000 :
133. Sahraoui A., Comptabilité analytique, Ed Berti, Algérie, 2004;

134. Stefan suering, maria goldbach, cost management in supply chains, physica-verlag, new york,2002 ;
135. T.C.E Chang, S.Podolsky, Just In Time Manufacturing An Introduction, 2nd edition, Chapman&Hall, London, 1996.
136. Toufik Saada. Et Alain Burlaud et claude Simon, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3emeEd, Vuibert, Belgique, 2005;

الملاحق

الملحق (01): تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة لشهر أكتوبر 2022

ملاحظة	التكلفة	النسبة	المسببات	الأنشطة			العمليات	
				الرمز	تكاليف الأنشطة التحتية	البيان	الرمز	البيان
	17 675,76	%0,10971	عدد الكيلومترات	أ1-0	تعبئة المحروقات المستهلكة	نقل المشتريات	أ1	التمويل
كل الشاحنات مهتلكة	-	%0,00000	عدد الشاحنات	أ1-1	اهتلاك الشاحنات			
	107 105,43	%0,66477	ساعة العمل	أ1-2	مصاريف المستخدمين (سائقين+جمالين)			
	824,65	%0,00512	عدد القناطير المشتراة	أ1-3	مصاريف نقل القمح (الأخرجة)			
	2 400,00	%0,01490	عدد الخطوط السلوكية واللاسلكية	أ1-4	مصاريف الهاتف			
	16 200,00	%0,10055	عدد القناطير المشتراة	أ2-0	اهتلاك الجسر الوزان	المروور على غرفة التحكم (دخول)	أ2	
	166 625,93	%1,03419	عدد القناطير المشتراة	أ2-1	اهتلاك غرفة التحكم			
	8 807,44	%0,05466	عدد كيلواواط مستهلك	أ2-2	الكهرباء والغاز			
	-	%0,00000	عدد العمال	أ2-3	ألبسة العمال			
	3 101,92	%0,01925	عدد المكاتب	أ2-4	أدوات مكتبية			
	39 092,06	%0,24263	ساعة العمل	أ2-5	مصاريف المستخدمين (غرفة التحكم)			
	720,00	%0,00447	عدد الخطوط السلوكية واللاسلكية	أ2-6	مصاريف الهاتف			
	76 506,14	%0,47485	ساعة العمل	أ3-0	أجرة مستخدمي الإدارة	إدارة التمويل	أ3	
	4 031,77	%0,02502	عدد المكاتب	أ3-1	اهتلاك المعدات المكتبية			
	2 079,53	%0,01291	عدد المكاتب	أ3-2	أدوات مكتبية			
	677,09	%0,00420	عدد كيلواواط مستهلك	أ3-3	الكهرباء المستهلكة			
	30 000,00	%0,18620	عدد الخطوط السلوكية واللاسلكية	أ3-4	مصاريف الهاتف			
	19 999,92	%0,12413	عدد القناطير المشتراة	أ4-0	اهتلاك المخازن	تخزين القمح على حاله	أ4	
	4 429,26	%0,02749	عدد المشتريات المسددة نقدا	أ5-0	حقوق الطابع	تسديد الضرائب والرسوم	أ5	
	5 841,25	%0,03625	ساعة العمل	أ6-0	مصاريف اليد العاملة (الصيانة)	الصيانة	أ6	



الملحق (01): تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة لشهر أكتوبر 2022

	681,01	%0,00423	عدد التدخلات	1-6أ	مواد ولوازم مختلفة			
	566,32	%0,00351	عدد التدخلات	2-6أ	صيانة الآلات (خارجيا)			
	4 032,63	%0,02503		3-6أ	صيانة الشاحنات (خارجيا)			
	1 199,91	%0,00745	عدد تدخلات الصيانة	4-6أ	تكلفة قطع الغيار المستهلكة			
	974,62	%0,00605	عدد تدخلات الصيانة	5-6أ	خردوات مستعملة			
	-	%0,00000	عدد العمال	6-6أ	ألبسة عمال الصيانة			
	2 976,34	%0,01847	عدد القناطير المشتراة	0-7أ	مواد مستهلكة للتحاليل المخبرية	إدارة الجودة	7أ	
	32 024,39	%0,19876	عدد الآلات	1-7أ	اهتلاك آلات المخبر			
	73,20	%0,00045	عدد المكاتب	2-7أ	اهتلاك معدات مكتب المخبر			
	-	%0,00000	عدد العمال	3-7أ	مآزر المخبرين			
	3 180,46	%0,01974	عدد كيلوواط مستهلك	4-7أ	مصاريف الكهرباء			
	317,79	%0,00197	عدد تدخلات الصيانة	5-7أ	مصاريف الصيانة الخارجية معدات			
	4 540,28	%0,02818	عدد المكاتب	6-7أ	أدوات مكتبية			
	214 218,78	%1,32958	ساعة عمل	7-7أ	أجور المخبرين			
	600,00	%0,00372	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	8-7أ	مصاريف الهاتف			
	202 028,15	%1,25392	عدد الآلات	0-8أ	اهتلاك آلات التنظيف			
	408 016,80	%2,53242	عدد كيلوواط مستهلك	1-8أ	الكهرباء والغاز			
	116 464,53	%0,72285	لتر من الماء المستعمل	2-8أ	المياه			
	555 813,24	%3,44974	ساعة عمل	3-8أ	مصاريف مستخدمي نشاط التنظيف			
	186 473,45	%1,15737	عدد القناطير المشتراة	0-9أ	اهتلاك مخازن القمح التنظيف	تخزين القمح التنظيف	9أ	
	524 593,03	%3,25596	عدد كيلوواط مستهلك	0-10أ	مصاريف الكهرباء	الطحن والغرلة	10أ	
	1 030 046,84	%6,39313	ساعة عمل	1-10أ	أجرة مستخدمي الطحن والغرلة			
	374 776,86	%2,32611	عدد الآلات	2-10أ	اهتلاك الآلات			
	283 261,28	%1,75810	عدد الآلات	0-11أ	اهتلاك الصوامع	التخزين في الصوامع	11أ	
	214 837,91	%1,33342	عدد الآلات	0-12أ	اهتلاك آلات التغليف	التغليف	12أ	

الملحق (01): تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة لشهر أكتوبر 2022

	-	%0,00000	عدد العمال	أ1-12	أبسطة عمال التغليف				
	1 239 097,14	%7,69064	ساعة عمل	أ2-12	مصاريف عمال التغليف				
	230 094,32	%1,42811	عدد كيلوواط مستهلك	أ3-12	مصاريف الكهرباء				
	237 924,87	%1,47672	عدد التدخلات	أ0-13	مصاريف الصيانة الخارجية للآلات	صيانة الآلات الإنتاج	13ف		
	4 250,96	%0,02638		أ1-13	مصاريف الصيانة الخارجية للرافعة				
	-	%0,00000	عدد العمال	أ2-13	أبسطة عمال عمال الصيانة				
	24 747,19	%0,15360	عدد التدخلات	أ3-13	مواد ولوازم مختلفة				
	1 063 202,66	%6,59892	ساعة عمل	أ4-13	مصاريف المستخدمين صيانة				
	55 320,68	%0,34336	عدد التدخلات	أ5-13	خردوات مستعملة				
	56 307,95	%0,34948	عدد التدخلات	أ6-13	مصاريف الصيانة الخارجية مباني صناعية				
	473 466,21	%2,93864	عدد التدخلات	أ7-13	مصاريف قطع الغيار				
	244 818,07	%1,51950	ساعة عمل	أ0-14	أحور المستخدمين			إدارة الإنتاج	14ف
	-	%0,00000	عدد العمال	أ1-14	أبسطة عمال الإدارة				
	5 412,02	%0,03359	عدد المكاتب	أ2-14	أدوات مكتبية				
	530,69	%0,00329	عدد المكاتب	أ3-14	إهلاك معدات مكتب				
	3 669,77	%0,02278	عدد كيلوواط مستهلك	أ4-14	كهرباء الإدارة				
	2 800,00	%0,01738	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	أ5-14	مصاريف الهاتف				
	91 081,02	%0,56531	عدد المباني	أ0-15	إهلاك مباني صناعية	مصاريف بين الورشات	15ف		
	-	%0,00000	عدد العمال	أ1-15	أبسطة عمال (بين الورشات)				
	1 800,00	%0,01117	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	أ2-15	مصاريف الهاتف				
	489 262,76	%3,03668	قنطار مباع	أ0-16	دعاية وإشهار	إدارة المبيعات	16ف	التوزيع	
	219 214,15	%1,36058	قنطار مباع	أ1-16	الإيجار والأعباء الإيجارية				
	1 390,77	%0,00863	عدد المكاتب	أ2-16	إهلاك معدات مكتب				
	29 421,03	%0,18261	قنطار مباع	أ3-16	ضرائب ورسوم				

الملحق (01): تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة لشهر أكتوبر 2022

	3 058,14	%0,01898	ساعة عمل	4-16	مصاريف أجور إدارة التوزيع				
	281 969,84	%1,75009	عدد المكاتب	5-16	أدوات مكتبية				
	122 405,08	%0,75972	عدد كيلوواط مستهلك	6-16	الكهرباء المستهلكة				
	72 720,36	%0,45135	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	7-16	مصاريف الهاتف				
	440 292,09	%2,73274	عدد الكيلومترات	0-17	تعبة المحروقات المستهلكة لنقل المبيعات	نقل المبيعات	17		
	-	%0,00000	عدد العمال	1-17	ألبسة العمال				
	31 377,37	%0,19475	قنطار مباع	2-17	مصاريف التحميل				
	3 200,61	%0,01987	عدد الشاحنات	3-17	اهتلاك الشاحنات النقل				
	249 698,79	%1,54979	عدد العمال	4-17	التنقلات				
	125 989,59	%0,78197	عدد العمال	5-17	الفندقة، والإطعام				
	504 935,78	%3,13396	ساعة العمل	6-17	مصاريف المستخدمين (سائقين+ حمالين)				
	43 571,72	%0,27043	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	7-17	مصاريف الهاتف				
	22 482,50	%0,13954	قنطار مباع	0-18	اهتلاك الجسر الوزان			المروور على غرفة التحكم	18
	186 854,65	%1,15974	قنطار مباع	1-18	اهتلاك غرفة التحكم				
	3 298,06	%0,02047	عدد المكاتب	2-18	أدوات مكتبية				
	5 871,63	%0,03644	عدد كيلوواط مستهلك	3-18	الكهرباء المستهلكة				
	-	%0,00000	عدد العمال	4-18	ألبسة العمال				
	26 056,10	%0,16172	ساعة عمل	5-18	مصاريف عمال غرفة التحكم				
	6 194,34	%0,03845	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	6-18	مصاريف الهاتف				
	43 381,97	%0,26926	ساعة العمل	0-19	مصاريف اليد العاملة	الصيانة	19		
	672,24	%0,00417	عدد التدخلات	1-19	مصاريف الصيانة خارجية معدات				
	101 856,07	%0,63218	عدد التدخلات	2-19	صيانة الشاحنات (خارجيا)				
	3 703,56	%0,02299	عدد التدخلات	3-19	خردوات مستعملة				
	1 508,32	%0,00936	عدد التدخلات	4-19	مواد ولوازم مختلفة				
	22 998,36	%0,14274	عدد التدخلات	5-19	تكلفة قطع الغيار مسبب التكلفة				

الملحق (01): تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة لشهر أكتوبر 2022

	-	%0,00000	عدد العمال	6-19أ	ألبسة عمال الصيانة		
	-	%0,00000	عدد العمال	0-20أ	ألبسة العمال		
	14 340,07	%0,08900	عدد المباني	1-20أ	إهتلاك مقصورات لأمن		
	835 441,36	%5,18529	ساعة عمل	2-20أ	مصاريف مستخدمي الوقاية والأمن	الوقاية والأمن	20ف
	762,77	%0,00473	عدد المكاتب	3-20أ	أدوات مكتبية		
	9 174,41	%0,05694	عدد كيلوواط مستهلك	4-20أ	الكهرباء المستهلكة		
	8 414,34	%0,05222	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	5-20أ	مصاريف الهاتف		
	1 736 671,99	%10,77891	ساعة عمل	0-21أ	أحور المستخدمين (مصالح الإدارة، محاسبة ومالية)		
	19 185,90	%0,11908	ساعة عمل	1-21أ	أحور المستخدمين صيانة إدارة		
	22 076,67	%0,13702	عدد المكاتب	2-21أ	المواد المكتبية المستهلكة		
	12 587,23	%0,07812	عدد الآلات	3-21أ	إهتلاك التجهيزات لمكتبية ومعدات النقل		
	25 829,03	%0,16031	عدد التدخلات	4-21أ	مصاريف الصيانة الخارجية معدات + معدات نقل		
	2 299,84	%0,01427	عدد التدخلات	5-21أ	تكلفة قطع الغيار مسبب التكلفة		
	-	%0,00000	عدد العمال	6-21أ	ألبسة العمال لصيانة		
	3 457,13	%0,02146	عدد التدخلات	7-21أ	مواد ولوازم مختلفة		
	-	%0,00000	1000دج من تكلفة القرض	8-21أ	تسيير القروض (فوائد القروض)	الإدارة	21أ
	1 213 703,82	%7,53303	قطار مياح	9-21أ	المصاريف المختلفة		
	122 226,62	%0,75862	عدد العمال	10-21أ	التنقلات والاستقبالات والفندقة والإطعام		
	5 625,97	%0,03492	عدد المعاملات	11-21أ	المصاريف البنكية		
	59 275,22	%0,36790	عدد الكيلومترات	12-21أ	المحروقات المستهلكة		
	1 176,41	%0,00730	لتر من الماء المستعمل	13-21أ	مياه مستهلكة		
	24 709,76	%0,15336	عدد كيلوواط مستهلك	14-21أ	الكهرباء والغاز		
	363 501,23	%2,25612	1000دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	15-21أ	التأمينات		
	101 543,89	%0,63025	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	16-21أ	مصاريف الهاتف		

الملحق (01): تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة لشهر أكتوبر 2022

16 767,95	%0,10407	عدد الكيلومترات	أ22-0	المحروقات المستهلكة	نقل العمال	أ22
519,42	%0,00322	عدد الحافلات	أ22-1	اهتلاك الحافلة		
664,86	%0,00413	ساعة عمل	أ22-2	أجر مستخدمي صيانة		
642,14	%0,00399	عدد التدخلات	أ22-3	مصاريف الصيانة خارجية		
-	%0,00000	عدد العمال	أ22-4	ألبسة العمال		
50 489,62	%0,31337	ساعة عمل	أ22-5	أجر سائق الحافلة		
14 952,53	%0,09281	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	أ22-6	مصاريف الهاتف		
<b>16 111 765,55</b>	<b>100%</b>	<b>المجموع</b>				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة وغضاب رانية، مرجع سابق ص 174.

الملحق(02): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.

مركز التكلفة	مسببات التكلفة	الأنشطة المجمعة	تكاليف مراكز التكلفة دج
مركز استهلاك المحروقات	عدد الكيلومترات	12-21i, 0-22i, 0-17i, 0-1i	534 011,02
مركز اهتلاك معدات النقل	عدد الشاحنات	3-17i, 1-1i	3 200,61
مركز المستخدمين	ساعة العمل	-16i, 3-8i, 7-7i, 2-1i, 1-10i, 5-2i, 0-3i, 0-6i -21i, 5-22i, 5-18i, 2-12i, A176, 4-13i, 0-14i, 4 , 1-21i, 2-22i, 0-19i, 2-20i, 0	7 795 627,32
مركز القناطير المشتراة	عدد القناطير المشتراة	0-9i, 1-2i, 0-2i, 3-1i, 0-4i, 0-7i	393 100,29
مركز الخدمة الكهربائية	عدد كيلوات المستهلك	-7i, 3-12i, 4-14i, 3-18i, 14-21i, 2-2i, 1-8i, 0-10i 4, 4-20i, 6-16i, 3-3i	1 341 199,78
التنقلات والمهمات مركز وألبسة العمال	عدد العمال	2-13i, 4-18i, 1-14i, 1-15i, 1-17i, 4-17i, 1-12i -19i, 6-21i, 10-21i, 4-22i, 6-6i, 3-7i, 5-17i 3-2i, 0-20i, 6,	497 915,00
مركز معدات وأدوات المكاتب	عدد المكاتب	-14i, 2-16i, 2-18i, 2-14i, 6-7i, 2-7i, 4-2i, 1-3i 3-20i, 5-16i, 2-3i, 2-21i, 4-14i, 3	329 267,52
مركز المشتريات المسددة نقدا	عدد المشتريات المسددة نقدا	0-5i	4 429,26
مركز تدخلات الصيانة	عدد التدخلات	5-21i, 4-21i, 7-13i, 5-13i, 3-13i, -21i, 2-19i 5-6i, 4-6i, 1-6i, 5-19i, 4-19i, 3-19i, 7, -6i, 2-6i, 1-19i, 3-22i, 6-13i, 1-13i, 0-13i, 5-7i , , 3	1 022 756,84
مركز المياه	لتر من الماء المستعمل	2-8i, 13-21i	117 640,94
مركز المبيعات	قنطار مباع	0-16i, 0-18i, 2-17i, 1-18i, A161, 3-16i, 9-21i	2 192 316,27

الملحق(02): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.

		عدد طلبيات الشراء	مركز طلبيات الشراء
1 119 515,81	0-12f,0-11f,2-10f,0-8f,1-7f, 3-21f	عدد الآلات	مركز اهتلاك المعدات
285 717,18	-17i,7-16i,2-15i,5-14i,8-7i,4-3i,6-2i,4-1f 6-22i,6-21i,5-20i,6-18i,7	عدد الخطوط السلوكية واللاسلكية	مركز الخدمات الهاتفية
519,42	1-22i	عدد الحافلات	مركز نقل العمال
0,00	8-21f	نسبة الفائدة	مركز القروض
5 625,97	11-21f	عدد المعاملات	مركز المعاملات البنكية
105 421,09	0-15i,1-20i	عدد المباني	مركز اهتلاك المباني
363 501,23	15-21f	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	مركز التأمينات
16 111 765,55	مجموع		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق 1.

الملحق (03) : تحديد حجم مسبب التكلفة لكل مركز

الوحدة: دج

مراكز التكلفة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	الأنشطة المجمعة	حجم مسبب التكلفة لكل مركز
مركز استهلاك المحروقات	954,03	نشاط نقل المشتريات (تعبئة المحروقات المستهلكة)	22 218,45
	14 804,21	نشاط نقل المبيعات (تعبئة المحروقات المستهلكة لنقل المبيعات)	
	4 451,28	نشاط الإدارة (التنقلات والاستقبالات والفندقة والإطعام)	
	2 008,93	نشاط نقل العمال	
مركز اهتلاك الشاحنات	2,00	نشاط نقل المشتريات (اهتلاك الشاحنات)	7,00
	5,00	نشاط نقل المبيعات (اهتلاك الشاحنات النقل)	
مركز المستخدمين	198,00	نشاط المرور على غرفة التحكم (دخول) - (مصاريف المستخدمين (غرفة التحكم)	34 629,42
	163,75	نشاط إدارة التمويل (أجرة مستخدمي الإدارة)	
	414,67	نشاط سائقي تمويل	
	22,98	نشاط الصيانة تمويل (مصاريف اليد العاملة)	
	658,75	نشاط إدارة الجودة (أجور المخبريين)	
	3 057,75	نشاط التنظيف (مصاريف مستخدمي نشاط التنظيف)	
	5 556,69	نشاط الطحن والغربلة (أجرة مستخدمي الطحن والغربلة)	
	6 838,69	نشاط التغليف (مصاريف العمال)	
	4 183,21	نشاط صيانة آلات الإنتاج (مصاريف العمال)	
	330,00	نشاط إدارة الإنتاج (أجور المستخدمين)	
	330,00	نشاط إدارة المبيعات (أجور المستخدمين)	
	3 939,92	نشاط نقل المبيعات (أجور المستخدمين)	
	132,00	نشاط المرور على غرفة التحكم (خروج) (مصاريف العمال)	
	170,69	نشاط الصيانة توزيع (مصاريف العمال)	
	5 220,00	نشاط الوقاية والأمن	
	3 126,88	نشاط الإدارة (أجور المستخدمين (مصالح الإدارة، محاسبة ومالية) + أجور المستخدمين صيانة إدارة	
	75,50	نشاط الصيانة إدارة (مصاريف العمال)	
	209,96	نشاط نقل العمال (أجر مستخدمي الصيانة) + السائق	
مركز القناطر المشتراة	54 318,60	نشاط نقل المشتريات (مصاريف نقل القمح (الأخرجة)	380 230,20
	54 318,60	نشاط المرور على غرفة التحكم (دخول)	
	54 318,60	اهتلاك الجسر الوزان	
	54 318,60	اهتلاك غرفة التحكم	



الملحق (03) : تحديد حجم مسبب التكلفة لكل مركز

الوحدة: دج

	54 318,60	نشاط تخزين القمح على حاله(اهتلاك المخازن)	
	54 318,60	نشاط إدارة الجودة (مواد مستهلكة للتحاليل المخبرية)	
	54 318,60	نشاط تخزين القمح التنظيف (اهتلاك مخازن القمح)	
238 314,60	978,60	نشاط المرور على غرفة التحكم (دخول)	مركز الخدمة الكهربائية
	195,72	نشاط إدارة الجودة مصاريف الكهرباء	
	195,72	إدارة لتموين	
	122,33	إدارة التوزيع	
	1 223,26	الوقاية والأمن	
	73 395,32	نشاط التنظيف ( )	
	110 092,98	نشاط الطحن والغرلة	
	48 930,21	نشاط التغليف	
	489,30	نشاط إدارة الإنتاج	
	978,60	نشاط المرور على غرفة التحكم (خروج)	
	1 712,56	نشاط الادارة (الكهرباء والغاز)	
لا توجد خلال شهر أكتوبر		ألبسة عمال المرور على غرفة التحكم (دخول- خروج)	مركز ألبسة العمال
		ألبسة عمال الصيانة	
		مآزر المخبرين إدارة الجودة	
		ألبسة عمال التغليف	
		ألبسة عمال إدارة الإنتاج	
		ألبسة عمال (بين الورشات) لإنتاج	
		ألبسة العمال - نقل المبيعات	
		ألبسة العمال - وقاية وأمن	
26,00	1,00	المرور على غرفة التحكم التموين أدوات مكتبية تموين توزيع	مركز مستلزمات المكاتب
	1,00	اهتلاك المعدات المكتبية تموين	
	1,00	اهتلاك معدات مكتب المخبر	
	1,00	أدوات مكتبية إدارة الجودة	
	2,00	أدوات مكتبية إدارة الإنتاج	
	2,00	إهتلاك معدات مكتب إدارة الإنتاج	
	1,00	إدارة التأمين	
	1,00	إدارة التوزيع	
	1,00	الوقاية والأمن	
	2,00	إدارة الإنتاج	
	1,00	إهتلاك معدات مكتب إدارة المبيعات	

الملحق (03) : تحديد حجم مسبب التكلفة لكل مركز

الوحدة: دج

	12,00	المواد المكتنية المستهلكة للإدارة العامة	
10,00	10,00	حقوق الطابع	مركز المشتريات المسددة نقدا
637,00	4,00	تكلفة قطع الغيار المستهلكة صيانة تموين	مركز التدخلات الصيانة
	4,00	مواد ولوازم مختلفة تموين	
	4,00	خردوات مستعملة تموين	
	110,00	مواد ولوازم مختلفة - صيانة آلات الإنتاج	
	110,00	خردوات مستعملة - صيانة آلات الإنتاج	
	110,00	مصاريف قطع الغيار - صيانة آلات الإنتاج	
	11,00	خردوات مستعملة - توزيع	
	11,00	مواد ولوازم مختلفة - توزيع	
	11,00	تكلفة قطع الغيار مسبب التكلفة - توزيع	
	8,00	تكلفة قطع الغيار مسبب التكلفة - إدارة	
	8,00	مواد ولوازم مختلفة - إدارة	
	8,00	مصاريف الصيانة الخارجية معدات + معدات نقل - إدارة	
	2,00	صيانة الآلات (خارجيا) تموين	
	2,00	صيانة الشاحنات (خارجيا) تموين	
	53,00	مصاريف الصيانة الخارجية معدات - إدارة الجودة	
	53,00	مصاريف الصيانة الخارجية للآلات - الإنتاج -	
	53,00	مصاريف الصيانة الخارجية للرافعة - الإنتاج -	
	53,00	مصاريف الصيانة الخارجية مباني صناعية - الإنتاج -	
	11,00	مصاريف الصيانة خارجية معدات - توزيع -	
	11,00	صيانة الشاحنات (خارجيا) - توزيع -	
-	مصاريف الصيانة خارجية - حافلة نقل العمال		
252 882,00	235 282,00	المياه لقسم الإنتاج	مركز المياه - لتر
	17 600,00	المياه لقسم الإدارة	
282 825,27	40 403,61	دعاية وإشهار	مركز المبيعات - عددا القناطير المباعة
	40 403,61	الإيجار والأعباء الإيجارية	
	40 403,61	ضرائب ورسوم	
	40 403,61	مصاريف التحميل	
	40 403,61	اهتلاك الجسر الوزان	
	40 403,61	اهتلاك غرفة التحكم	
	40 403,61	المصاريف المختلفة	
101,00	17,00	اهتلاك آلات المخبر	مركز اهتلاك
	33,00	اهتلاك آلات التنظيف	المعدات

الملحق (03) : تحديد حجم مسبب التكلفة لكل مركز

الوحدة: دج

	15,00	إهلاك آلات الطحن والغرنلة	
	8,00	إهلاك الصوامع - تخزين المنتجات	
	22,00	إهلاك آلات التغليف	
	6,00	إهلاك معدات النقل	
63,00	3,00	تموين	مركز الخدمات المهاتنية
	13,00	توزيع	
	10,00	الإنتاج	
	22,00	الإدارة	
	1,00	نق العمال	
	5,00	صيانة	
	9,00	آمن	
1,00	1,00	نقل العمال	مركز النقل
-	-	قروض بنكية	مركز القروض
3,4200	%3,42	عدد المعاملات البنكية	مركز المعاملات البنكية
5,00	1,00	إهلاك مباني صناعية	مركز اهلاك المباني
	4,00	إهلاك مقصورات لأمن	
29 796,33	<b>29 796,33</b>	10000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	مركز التأمينات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملاحق السابقة.