



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



## الموضوع

دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة  
في تحسين تنافسية المؤسسات  
دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة -

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

الأستاذة المشرفة:

د/ نعيمة زعرور

إعداد الطالبة:

نور الإيمان زبيلة

...../ 2019	رقم التسجيل
.....	تاريخ الإيداع

السنة الجامعية 2019/2018



## إهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
(وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسِرِّي اللَّهُ عَمَلِكُمْ وَرَسُولِهِ وَالْمُؤْمِنُونَ)

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 جلّ جلالك.

إلى من بلّغ الرسالة وأدى الأمانة، ونصح الأمة، إلى نبيّ الرحمة ونور العالمين ..

**سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.**

إلى من كلّله الله بالهبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار .. أرجو من الله أن يمدّ في عمرك لترى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوماً أهدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد .. **والدي العزيز.**

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب وإلى منبع الحنان والتفاني، إلى بسمة وسر الوجود، إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى الغالية التي لا نرى الأمل إلا من عينيها .. **أمي الحبيبة.**

إلى أزهار النرجس التي تفيض حباً ونقاءً وعطراً

الغاليات اللاتي مازلن يحيين على أدرج العمر الأولى **أخواتي.**

إلى من أرى التفاؤل بعينه .. والسعادة في ضحكته إلى شعلة الذكاء والنور، إلى الوجه المفعم

بالبراءة... **أخي بدر الدين**

إلى من آثرني على نفسه، وعلمني علم الحياة... **جدي**

إلى الحب الفياض والنبيل والسخاء... **جدتي**

حفظكما الله وأطال في عمركما

إلى من وقفوا بجانبني وساعدوني في هذا البحث، إلى من شجعوني ودعموني في عملي هذا... **أخوالي**

(وعلى رأسهم خالي عبد الكريم، عبد الحفيظ، فريد، محمد ولخضر)

إلى التي مددني بالثقة والتفاؤل... **خالتي.**

إلى كل أفراد عائلتي من صغيرها إلى كبيرها

إلى من علمونا حروفاً من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجلى عبارات في العلم إلى من صاغوا

لنا علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح إلى... **أساتذتنا الكرام.**

إلى من أخذن بيدي ... ورسمن الأمل في كل خطوة مشيتها

إلى صديقاتي اللاتي عشت معهنّ أجمل اللحظات والأيام.

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد ولو بابتسامة صادقة.. شكري الجزيل وامتناني

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

## شكر وعرفان

أشكر الله العلي القدير الذي أنعم عليّ بنعمة العقل والدين. القائل في محكم التنزيل

"وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ" سورة يوسف آية 76.... صدق الله العظيم .

وقال رسول الله (صلي الله عليه وسلم): "من صنع إليكم معروفاً فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئونه به فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه" ..... ( رواه أبو داوود ).

"هَنْ عَالَمًا .. هُنَّ لِرَّ نَسْبُحُ فَهَنْ مَعْلَمًا، هُنَّ لِرَّ نَسْبُحُ فَهَاتِبَ الْعُلَمَاءَ، هُنَّ لِرَّ نَسْبُحُ فَهَلَّا نُبَغِضُهُمْ"

لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير بادلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد ...

وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة ...

إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة ...

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة ...

إلى جميع أساتذتنا الأفاضل.....

وأخص بالتقدير والشكر الأستاذة الدكتورة نعيمة زعرور

وكذلك نشكر كل من ساعد على إتمام هذا البحث وقدم لنا العون ومد لنا يد المساعدة وزودنا بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا البحث ونخص بالذكر: خالي عبد الكريم قطاف وإلى صاحبة القلب الصابر الحنون إلى من أثار لي دعائها حياتي والديتي العزيزة نعيمة أطل الله في عمرها .

كما لا يفوتنا في هذا الصدد أن نشكر الأستاذة نوبلي نجلاء على النصح والتوجيه والإرشاد خلال هذا العمل، متمنين لها الصحة والبركة في العمر. ولا ننسى كل عمال المطاحن الكبرى للجنوب وعلى رأسهم أخي تقي الدين والسيدة نورة وباية بارك الله فيهم.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراتها وتفحصها ومناقشتها، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة. وإلى الذين كانوا عوناً لنا في بحثنا هذا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحياناً في طريقنا. إلى من زرعو التفاؤل في دربنا وقدموا لنا المساعدات والتسهيلات والأفكار والمعلومات، ربما دون يشعروا بـ دورهم فلهم من كـ الشـ كل زملائي وزميلاتي. أما الشكر الذي من النوع الخاص فنحن نتوجه بالشكر أيضاً إلى كل من لم يقف إلى جانبنا، ومن وقف في طريقنا وعرقل مسيرة بحثنا، وزرع الشوك في طريق بحثنا فلولا وجودهم لما أحسننا بمتعة البحث، ولا حلوة المنافسة الإيجابية، ولولاهم لما وصلنا إلى ما وصلنا إليه فلهم منا كل الشكر.....

## قائمة المحتويات

.....	بسملة
.....	إهداء
.....	شكر وعرفان
I.....	الملخص:
III.....	قائمة الجداول:
IV.....	قائمة الأشكال:
VI.....	قائمة الملاحق:
VII.....	قائمة المختصرات:
ط-ا.....	مقدمة:

### الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة الإدارية

2.....	تمهيد:
3.....	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية.....
3.....	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية.....
6.....	المطلب الثاني: خصائص المحاسبة الإدارية.....
7.....	المطلب الثالث: أهداف ودور المحاسبة الإدارية.....
8.....	المبحث الثاني: نطاق المحاسبة الإدارية.....
8.....	المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى.....
11.....	المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة.....
12.....	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع العلوم الأخرى.....
13.....	المبحث الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.....

المطلب الأول: نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة ABC.....13

المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة (TC).....22

المطلب الثالث: نظام إدارة الجودة الشاملة TQM.....25

المطلب الرابع: المقارنة المرجعية Benchmarking.....31

37..... خلاصة الفصل الأول

**الفصل الثاني: تحسين تنافسية المؤسسات من خلال أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة**

تمهيد.....39

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للميزة التنافسية.....40

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المنافسة والتنافسية.....40

المطلب الثاني: أسباب تطوير وتنمية الميزة التنافسية.....44

المطلب الثالث: أنواع الميزة التنافسية ومصادرها ومحدداتها.....45

المبحث الثاني: الاستراتيجيات العامة لاكتساب الميزة التنافسية.....56

المطلب الأول: استراتيجية القيادة في التكلفة.....56

المطلب الثاني: استراتيجية التمييز.....57

المطلب الثالث: استراتيجية التركيز.....59

المبحث الثالث: علاقة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين تنافسية المؤسسات.....60

المطلب الأول: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية.....60

المطلب الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية.....61

المطلب الثالث: دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية.....63

64..... خلاصة الفصل الثاني

**الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS -بسكرة-**

تمهيد:.....66

67.....	المبحث الأول : تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
67.....	المطلب الأول : التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
69.....	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
74.....	المطلب الثالث : مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة
75.....	المبحث الثاني : واقع استخدام نظام محاسبة التكاليف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
75.....	المطلب الأول : واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة:
78.....	المطلب الثاني : مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
79.....	المطلب الثالث : الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
84.....	المبحث الثالث : محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودوره في تعزيز الميزة التنافسية
85.....	المطلب الأول : تخطيط التكلفة المستهدفة
87.....	المطلب الثاني : أسلوب المقارنة المرجعية
99.....	خلاصة الفصل الثالث
101.....	الخاتمة
105.....	قائمة المراجع





## المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين تنافسية المؤسسات على اعتبار أن المحاسبة الإدارية نوع من أنواع المحاسبة، تهتم بالجانب الإداري وهي تساعد المؤسسة من خلال توفيرها لمعلومات ملائمة لاتخاذ قرارات سليمة تساهم في الحفاظ على موارد المؤسسة واستغلالها بشكل أمثل، وهذا ما يؤدي إلى زيادة وتحسين تنافسيتها، وقد تم اعتماد المنهج الوصفي ومنهج دراسة حالة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS أوماش - بسكرة-

وقد تم التوصل إلى جملة من النتائج أهمها أن المؤسسة لا تستخدم أي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية بل تعتمد في حساب تكاليفها على طريقة مبدئية معتادة تنتهجها في معرفة بياناتها، وخلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة إدارية، تنافسية، أساليب محاسبة حديثة، تكلفة مستهدفة، مقارنة مرجعية.

## Abstract:

This study aims to identify the role of modern managerial accounting methods in improving the competitiveness of institutions as administrative accounting is a kind of accounting, which is concerned with the administrative aspect and it helps the institution by providing appropriate information to make sound decisions that contribute to preserving the resources of the institution and exploiting them optimally. Resulting in increased and improved competitiveness, has been adopted descriptive approach and a case study methodology of the South Mills Grand Mills GMS Omach - Biskra -

A number of results were reached, the most important of which is that the institution does not use any method of administrative accounting but rather relies on calculating its costs in the usual method used to know its data. This study concluded with a set of recommendations.

**Keywords:** Accounting Management, Competitive, Modern Accounting Methods, Target Cost, Benchmarking.

## قائمة الجداول والأشكال

## قائمة الجداول:

الرقم	قائمة الجداول	الصفحة
01	مسببات التكلفة حسب مستوى النشاط ونوعه	21
02	الفروق الجوهرية الخاصة بين نظام ABC وأنظمة التكاليف التقليدية.	38
03	وجهات النظر المختلفة للميزة التنافسية.	47
04	الأبعاد المحددة لنطاق التنافس.	59
05	القوى التنافسية الخمس لبورتر	60
06	جدول يوضح منتجات الدقيق والفريئة	80
07	جدول تحديد تكلفة الإنتاج	85
08	جدول تقسيم الأعباء المتغيرة.	86
09	جدول تقسيم الأعباء الثابتة.	87
10	تحديد تكلفة فريئة الخبز.	87
11	سعر التكلفة لمنتوج الفريئة.	89
12	أسعار بيع المؤسسات المنافسة لمنتوج فريئة الخبز ذات حجم 50كغ.	90
13	جدول يمثل نسب أصول الميزانية (2014-2017) لحساب المقارنة المرجعية	93
14	جدول يوضح ثبات قيمة الأراضي	94
15	جدول يوضح الارتفاع والانخفاض في قيمة المباني والأصول.	95
16	جدول يوضح قيمة التثبيتات المالية خلال (2014-2017)	96
17	جدول يوضح الزيادات في قيمة الأصول الجارية	97
18	جدول نسب الخصوم لحساب المقارنة المرجعية.	98
19	جدول مختصر يوضح قيمة رأس المال عبر 4 سنوات.	99
20	جدول مختصر يوضح قيمة النتيجة الصافية عبر 4 سنوات.	100
21	جدول مختصر يوضح الزيادات في قيمة الموردين عبر 4 سنوات.	101
22	جدول مختصر يمثل الارتفاع في قيمة الموردين عبر 4 سنوات.	101
23	جدول مختصر يمثل الارتفاع في قيمة الديون الأخرى عبر 4 سنوات.	101
24	جدول مختصر يمثل قيمة الخزينة عبر 4 سنوات.	102

## قائمة الأشكال:

الرقم	قائمة الأشكال	الصفحة
01	مراحل تطور المحاسبة الإدارية	04
02	مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة.	19
03	المبدأ الأساسي لطريقة <b>ABC</b>	20
04	تصنيف مسببات التكلفة	24
05	مراحل عمل نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة.	26
06	مراحل تطور إدارة الجودة الشاملة.	33
07	مصادر الميزة التنافسية	56
08	مراحل الميزة التنافسية	57
09	تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق ميزة تنافسية	67
10	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب <b>GMS</b>	75
11	مراحل إنتاج الدقيق والفرينة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	79
12	المخطط الخاص بإنتاج الفرينة	84
13	تعيين نسب الأصول الجارية في منحنى بياني	93
14	تعيين نسب الأصول الغير جارية في منحنى بياني	93
15	تمثيل بياني يبين الثبات في قيمة الأراضي	94
16	تمثيل بياني يمثل انخفاض وارتفاع قيمة المباني والأصول الملموسة الأخرى.	95
17	تمثيل بياني لقيمة التثبيات المالية	96
18	تمثيل بياني يبين الزيادات في قيمة الأصول الجارية	97
19	تمثيل بياني يوضح نسب رأس المال	98
20	تمثيل بياني يوضح نسب الخصوم الغير جارية والجارية	99

## قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق:

الرقم	قائمة الملاحق
(1-1)	جدول الأصول 2014
(2-1)	جدول الأصول 2015
(3-1)	جدول الأصول 2016
(4-1)	جدول الأصول 2017
(1-2)	جدول الخصوم 2014
(2-2)	جدول الخصوم 2015
(3-2)	جدول الخصوم 2016
(4-2)	جدول الخصوم 2017
(1-3)	جدول التكاليف 2014
(2-3)	جدول التكاليف 2014
(3-3)	جدول التكاليف 2014
(4-3)	جدول التكاليف 2014

## قائمة المختصرات:

المختصر	المدلول	العربية
ABC	Activity Based Management	التكاليف على أساس الأنشطة
TC	Target Costing	التكلفة المستهدفة
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة
	Benchmarking	المقارنة المرجعية





## تمهيد:

تتميز بيئة العمل في عصرنا الحالي بالتقلب والتغير الحيوي المتسارع الذي تزلزلت فيه أسس الثوابت وأفلتت فيه ملامح السكون والاستقرار وأصبح شعار التغيير يترسخ في بيئة العمل المحيطة بنا، ويرجع ذلك إلى التطور التكنولوجي وما تبعه من تقدم في وسائل الاتصال وتكنولوجيا المعلومات والتي تسعى المؤسسة لتوفيرها بطريقة أفضل وأدق وأكثر ملائمة ومرونة بشكل يتناسب خاصة مع احتياجات الإدارة، كما يتطلب المزيد من الخبرة والمهارات العالية ويتعلق ذلك بمدى توفر تقنيات وأنظمة فعالة تساعد المسؤولين على اتخاذ قرارات إدارية سليمة تتلاءم مع مواكبة العصر وتغير استراتيجيتها مما يدفع بالمؤسسة للتطور والانفتاح، وبهذا التطور فإن وظيفة المحاسبة لم تعد قاصرة على تقديم المعلومات للحكم على نتيجة النشاط وبيان المركز المالي فقط، بل تعدت ذلك وأصبحت جزءا هاما من عمل الإدارة وموردا أساسيا يعتمد عليه في تدعيم قراراتها، إذ تعتبر أداة لتسيير المؤسسات وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها، فنجاح هذه المؤسسات يعتمد على وجود إدارة فعالة تقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة ( المادية، البشرية، المالية.. ) تهدف إلى تقديم المعلومات لمختلف مستويات الإدارة، وبالتالي تعمل على خدمة الإدارة ومساعدتها على القيام بوظائفها، وهذا الجانب من التطور في المحاسبة يُعرف بالمحاسبة الإدارية، ومما لا شك فيه أن هذه الأخيرة (المحاسبة الإدارية) تلعب دورا رئيسيا في إدارة المؤسسات إذ تعتبر من العلوم الحديثة والقابلة للتحديث باستمرار لما فيها من أساليب ورؤى وتحاليل كثيرة، كما لها دور فعال في مساندة المديرين ودعمهم في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

وقد بدأت المحاسبة الإدارية تتحول من المدخل التقليدي إلى المدخل المعاصر حيث تطورت مفاهيمها وأبعادها وأساليبها لتتلاءم مع متطلبات العصر الحديث.

ولتلبية متطلبات الإدارة في ظل هذه المتغيرات الاقتصادية والبيئية والتكنولوجية ظهرت العديد من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من أبرزها:

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

- التكلفة المستهدفة TC

- إدارة الجودة الشاملة TQM

- المقارنة المرجعية .

ومن الأسباب التي أدت إلى تطور هذه الأساليب هو ظهور التنافس الشديد بين المؤسسات، ويشار إلى الميزة التنافسية بأنها الخاصية التي تميز المؤسسات عن غيرها من المؤسسات المنافسة لها في نفس مجال نشاطها بما يضمن تحقيق الريادة والتفوق.

ومن أجل بقاءها وتفوقها في السوق ومواكبة التغيرات المتسارعة في المحيط الذي تنشأ فيه يتوجب على هذه المؤسسات الحصول على ميزة أو مزايا تنافسية، وذلك من خلال حصولها على مصادر تساهم في تحقيق تفوقها المطلوب من أجل تقديم منتجات تلبي حاجات المستهلكين الحالية والمستقبلية بالشكل المناسب، فإشباع حاجات المستهلكين أصبح من الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها بهدف التوسع في الحصة السوقية وتقوية المركز التنافسي لها في السوق.

وإن الأمر لا ينتهي بمجرد حصول المؤسسة على ميزة تنافسية، وإنما يتطلب منها أيضا السعي دوماً وبشكل مستمر إلى تنميتها وتحسينها بهدف الحفاظ عليها، من خلال استخدامها الأساليب الجديدة للمنافسة في القطاع الذي تنتمي إليه وإيصال ذلك إلى السوق الذي تبيع منتجاتها فيه، لذا فعليها السعي الجاد لاكتساب مزايا تنافسية قصد التفوق على منافسيها مع التأكيد على ضرورة اكتساب الأفضلية التنافسية الدائمة لأنه حتى وإن تمكنت من تحقيق تميز تنافسي، إلا أنها تبقى مهددة بفقدانه خاصة مع اشتداد المنافسة، مما يتطلب من المؤسسات تحسين الاستغلال الأمثل للكفاءات وقدرتها على تعظيم الاستفادة من الموارد والإمكانيات المختلفة والمساهمة في تفجير مواهبها ومهاراتها.

### مشكلة الدراسة وأسئلتها:

تعيش المؤسسات تغيرات جوهرية هامة فرضتها المنافسة الشديدة، لذا أصبح من الضروري على المؤسسات أن تحسن من وضعيتها وأدائها من أجل البقاء والنمو وتحقيق التميز والأفضلية على منافسيها.

وبناء على ما تقدم سابقاً فإن إشكالية الدراسة تتبلور فيما يلي:

- كيف ينعكس دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين تنافسية المؤسسات؟  
وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى عدة أسئلة فرعية، وهي كما يلي:

1. فيما تتمثل العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبات الأخرى؟ وهل المحاسبة الإدارية تهدف إلى خدمة الإدارة؟

2. هل للميزة التنافسية عوامل بإمكانها أن تحقق للمؤسسة أهدافها؟

3. هل تساعد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين تنافسية المؤسسة؟

## فرضيات الدراسة:

على ضوء إشكالية الدراسة المطروحة والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية والتي من شأن هذه الدراسة إثباتها أو نفيها وهي كالتالي:

**ف1-** هناك علاقة تكاملية بين المحاسبة الإدارية والمحاسبات الأخرى من خلالها يمكنها تقديم خدمات تساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

**ف2-** للميزة التنافسية عوامل تساعد المؤسسة على فرض سيطرتها في السوق وإمكانية تحقيق الأفضلية، وبالتالي تحقيق مستوى راقى عن باقي المؤسسات .

**ف3-** تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من أهم الركائز الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات في تحسين تنافسيتها.

## أهمية الدراسة:

### 1/ الأهمية العلمية:

• تكمن أهمية هذه الدراسة من ضرورة تجسيد الفجوة ما بين التطور العلمي لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وواقع تطبيقها، بحيث أن مؤسسات الأعمال الآن أصبحت تعمل في بيئة تتسم بالتغيرات والتطورات السريعة في تكنولوجيا الإنتاج والتوزيع، وأدت هذه التطورات إلى ظهور أساليب محاسبية حديثة، كما أن التحديات المعاصرة تلزم المؤسسات بتطوير أدائها لكسب مزايا تنافسية تميزها عن غيرها، بحيث أن توفير المعلومات الملائمة يساعدها على اتخاذ القرارات الاستراتيجية والمصيرية بالنسبة للمؤسسة في ظل البيئة الجديدة.

• ضرورة تكيف المؤسسات الاقتصادية مع محيطها المتغير لتحسين قدرتها التنافسية.

### 2/ الأهمية العملية:

• بيان مدى سعي المؤسسة في خلق فرص جديدة من خلال تحسين موجوداتها لتتلاءم مع مواكبة العصر في ظل البيئة التنافسية، وذلك باكتشافها لطرق حديثة أكثر فعالية وكفاءة.

• تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرارات وذلك بالاعتماد عليها لتوضيح الأطر النظرية للاستراتيجيات التنافسية وأهمية تبنيها في تسيير المؤسسة لبلوغ ميزة تنافسية.

• دراسة التكاليف الغير مباشرة وتخصيصها بأكثر واقعية وبصفة دقيقة.

• التعرف على مدى إمكانية المؤسسة الجزائرية في فرض وجودها في السوق المحلية، وإشباع حاجات الزبون وفق معايير ذات جودة وأكثر تنافسية مقارنة بالمنتجات بالمؤسسات المنافسة.

أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المتمثلة في:

1. محاولة إبراز التحولات التي عرفت أساليب المحاسبة الإدارية.
2. توضيح العلاقة بين الأساليب المحاسبية الحديثة والميزة التنافسية.
3. تسليط الضوء على الفوائد التي ستعود على المؤسسة باعتمادها على الأساليب الحديثة، والدور الذي ستلعبه في تحسين تنافسية المؤسسات.
4. التعرف على العوائق والصعوبات التي تعترض استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات، واقتراح السبل المناسبة التي تشجع وتعزز استخدام مثل هذه الأساليب.

أسباب اختيار الموضوع: لقد تعددت الدوافع لاختيار هذا الموضوع منها:

#### 1/ الأسباب الموضوعية:

- يعتبر موضوع الأساليب المحاسبية الحديثة في المؤسسة حديث وجدير بالبحث بخصوصه، وهذا من أهم الدوافع لاختيار هذا الموضوع، وذلك لإبراز أهميته في مدى نجاح المؤسسات.
- التعرف أكثر على استخدامات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الجانب العملي.
- أهمية المحاسبة الإدارية خاصة الأساليب الحديثة وما تحتويه من إيجابيات وفرص للمؤسسات.
- تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في مجال المحاسبة.

#### 2/ الأسباب الشخصية:

- تخصصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.
- الرغبة في تجسيد المعلومات النظرية على أرض الواقع.
- المساهمة المتواضعة في إثراء المكتبة الجامعية في هذا المجال.

منهج الدراسة: بغية الإلمام بمختلف جوانب الموضوع، ودراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج

حول الفرضيات المطروحة، تم إتباع المنهج الوصفي، فاتباع الجانب الوصفي من خلال عرض مختلف المفاهيم للمحاسبة الإدارية ومدى مساهمة آلياتها وأساليبها في تحسين تنافسية المؤسسات، إضافة إلى منهج دراسة حالة وذلك باختيار إحدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

## حدود الدراسة:

إن موضوع دراستنا واسع جداً، نظراً لتعدد الطرق لكلا الأسلوبين سواء أكانت تقليدية أم حديثة، لذلك امتدت هذه الدراسة لتشمل تعريف كل أسلوب على حدى، ولقد تم التركيز عند دراسة الأساليب الحديثة على طريقة التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية كنوع من التفصيل بينما تم الاختصار نوعاً ما بالنسبة للأساليب الأخرى.

1. الحدود المكانية: بالنسبة لدراسة حالة فقد تم اختيار مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

2. الحدود الزمانية: ابتداءً من 2019/02/10 إلى 2019/03/02.

3. الحدود العلمية: تتمثل في أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ( نظام التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، إدارة الجودة الشاملة، المقارنة المرجعية)، إذ جاءت هذه الأساليب مشتركة بين العديد من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، وعليه اقتصرنا الدراسة على الأساليب المذكورة، ولم نتناول كل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

## صعوبات الدراسة:

- طبيعة الموضوع في حد ذاته، حيث يضم عدداً كبيراً من المفاهيم المختلفة والمتداخلة في كثير من الأحيان.
- عدم تبني المؤسسة محل الدراسة لأساليب المحاسبة الإدارية.
- صعوبة تطبيق الدراسة الحديثة على هذه المؤسسة.

## الدراسات السابقة:

(1) دراسة مصطفى درويش الجلب، بعنوان: "دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي" دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة. رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2002.

وقد هدفت إلى دراسة الإطار الفكري لأسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة وارتباطه بتطوير الأداء في المؤسسة الخدمية. وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية حسب أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر أساساً مناسباً لقياس كافة الخدمات المقدمة من قبل الجامعة وهو الأمر الذي يبصر متخذي القرارات بواقع التكاليف في أرجاء الجامعة وإن تطبيق الجامعة لهذا الأسلوب الحديث لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة يعتبر خطوة نحو الحداثة ومواكبة التطورات العلمية والاستفادة من إمكانياتها.

(2) دراسة العيهار فلة، بعنوان: " دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، 2005.

حيث هدفت الباحثة إلى دراسة الإطار الفكري والنظري للجودة، إدارة الجودة الشاملة وعوامل نجاحها في بناء وتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة، وكذا تحليل العلاقة الكامنة بين الجودة والميزة التنافسية للمؤسسة، وعلى ضوء ذلك توصلت الباحثة إلى أن الجودة تساهم في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال قدرتها على تحقيق رضا العميل وضمان ولائه واستقرار تعامله مع المؤسسة، كما تساهم تقنيات المستخدمة في تحسين جودة المنتجات والخدمات في بناء وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة وأهمها الإنتاج في الوقت المحدد، إعادة الهندسة، القياس المقارن ومعايير إدارة الجودة الشاملة.

(3) دراسة كمال يوسف بركة. مذكرة بعنوان "دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات" دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة. رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2012.

وقد هدفت إلى دراسة الحوكمة من جوانبها المختلفة والتعرف على أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر عليها، وركزت على أساليب المحاسبة الإدارية لما لها من دور كبير في العمل المالي والإداري في الشركات ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على البيانات الأولية والثانوية في جمع المعلومات وقد صممت استبيان يتناسب مع هذا الغرض.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج ولعل من أهمها أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة تساهم بشكل كبير وفعال في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات، لأن الشركات الصناعية تطبق قواعد وإجراءات الحوكمة، كما تبين أن هذه المؤسسات تقوم بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها، كذلك تعمل إدارة الشركات على تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها، وقد تبين من النتائج أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تطبق الأساليب الحديثة بشكل أكبر من الأساليب التقليدية.

4/ دراسة نجلاء نوبلي، مذكرة بعنوان "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي" دراسة حالة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، 2014/2015.

وقد هدفت هذه إلى دراسة أدوات المحاسبة الإدارية من مختلف جوانبها، والتعرف على أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر عليها، وركزت على هذه الأدوات الإدارية لما لها من دور كبير في العمل المالي والإداري في المؤسسات، وخلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات.

## ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

### أوجه التشابه:

تناولت الدراسات السابقة محاور مختلفة من موضوع الدراسة الحالية بعضها تناولت الحديث عن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، وأخرى عن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ودراسات أخرى تحدثت عن الميزة التنافسية وتحقيق التفوق التنافسي، وقد توافقت هذه الدراسة مع العديد من الدراسات السابقة، مثل: دراسة مصطفى درويش الجذب وكمال يوسف بركة وغيرها في أن أساليب المحاسبة الإدارية لها دور في تخفيض التكاليف، وتحسين التنافسية بين المؤسسات، وضرورة التخلص من الصعوبات والمعوقات التي تواجهها، والعمل على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لتتلاءم مع البيئة التنافسية الحديثة.

### أوجه الاختلاف:

تميزت هذه الدراسة بأنها من الدراسات الحديثة التي تناولت الحديث عن مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب لخفض التكلفة من بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS أوماش - بسكرة-، وكذا أسلوب المقارنة المرجعية والذي يبين نقاط الضعف والقوة للمؤسسة ويساعدها على معرفة الوضع الراهن لها وعن مدى إمكانية تطبيق هاته الأساليب، ومعوقات تطبيقها، والآثار المترتبة في حال تطبيقها، وذلك في ظل المحيط التنافسي الذي تعيشه .

### هيكل الدراسة:

نظرا لطبيعة الموضوع ومتطلباته، ويقصد الإحاطة بمختلف حيثياته وتحليل أبعاده ابتدأت هذه الدراسة بمقدمة تبرز أهم جوانب الموضوع، مع توضيح إشكالية الدراسة، والأهداف المراد تحقيقها، ثم بعد ذلك تم تقسيم موضوع الدراسة إلى 3 فصول، فصلين ( 2 ) منها للجزء النظري، والفصل (3) الأخير للجزء التطبيقي، بحيث أن كل فصل يحتوي على 3 مباحث والتي بدورها تحتوي على 3 مطالب مع تضمين كل فصل بخلاصة، وفي الأخير تقديم خاتمة عامة لأهم ما تم التوصل إليه من نتائج اعتمدت كأساس لتقديم الاقتراحات والتوصيات.

**أولا : الجانب النظري:** ويتضمن وصف لمختلف المفاهيم انطلاقا من المعلومات التي تم جمعها من الكتب والمذكرات، وهو مقسم إلى:

**الفصل الأول:** تحت عنوان "مدخل إلى المحاسبة الإدارية " أي أساسيات (عموميات) حول المحاسبة الإدارية وأساليبها والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث أساسية، أولها "ماهية المحاسبة الإدارية" ويقصد بها المفاهيم العامة والذي بدوره قسم إلى 03 مطالب، المطلب الأول تضمن مفهوم المحاسبة الإدارية ومراحل تطورها، أما المطلب الثاني بعنوان خصائص المحاسبة الإدارية، والمطلب الثالث تناول أهداف ودور المحاسبة الإدارية،

وفيما يخص المبحث الثاني فهو بعنوان " نطاق المحاسبة الإدارية " كذلك قُسم هو الآخر إلى 03 مطالب، المطلب الأول تناول فيه علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى، أما الثاني فقد تطرقنا فيه إلى المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة وفي نهاية المبحث تم التطرق إلى علاقة المحاسبة الإدارية بفروع العلوم الأخرى، أما المبحث الثالث سيتناول "أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة".

وينقسم إلى 04 مطالب، فالمطلب الأول يتعلق بأسلوب نظام التكلفة على أساس النشاط، أما المطلب الثاني فسيتم تخصيصه لأسلوب التكلفة المستهدفة، وفيما يخص المطلب الثالث يتناول فيه أسلوب إدارة الجودة الشاملة، والمطلب الرابع سيتم التطرق فيه إلى أسلوب المقارنة المرجعية.

### الفصل الثاني: بعنوان " تحسين تنافسية المؤسسات من خلال أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة"

والذي تطرقنا فيه إلى ثلاث مباحث، يتمثل المبحث الأول في الإطار المفاهيمي للميزة التنافسية، والذي بدوره ينقسم إلى 03 مطالب، حيث سنتناول في المطلب الأول مفاهيم عامة حول المنافسة والتنافسية، أما المطلب الثاني عن مفهوم الميزة التنافسية وأسباب تطويرها وتمييزها، وفيما يخص المطلب الثالث تم تناول أنواع الميزة التنافسية ومصادرها ومحدداتها، كما سنتطرق في المبحث الثاني إلى الحديث عن الاستراتيجيات العامة لاكتساب الميزة التنافسية، والذي ينقسم إلى 03 مطالب، أوله يتمثل في استراتيجية القيادة في التكلفة، أما المطلب الثاني فقد تم تناول استراتيجية التميز، وفيما يخص المطلب الثالث تم التطرق إلى استراتيجية التركيز. أما المبحث الثالث فسيتم فيه دراسة علاقة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين تنافسية المؤسسات، والذي قسم إلى 03 مطالب، في المطلب الأول تم التطرق إلى دور التكلفة على أساس النشاط ABC في تحقيق الميزة التنافسية، أما المطلب الثاني فتم تخصيصه لدور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، والمطلب الثالث تطرقنا إلى دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية.

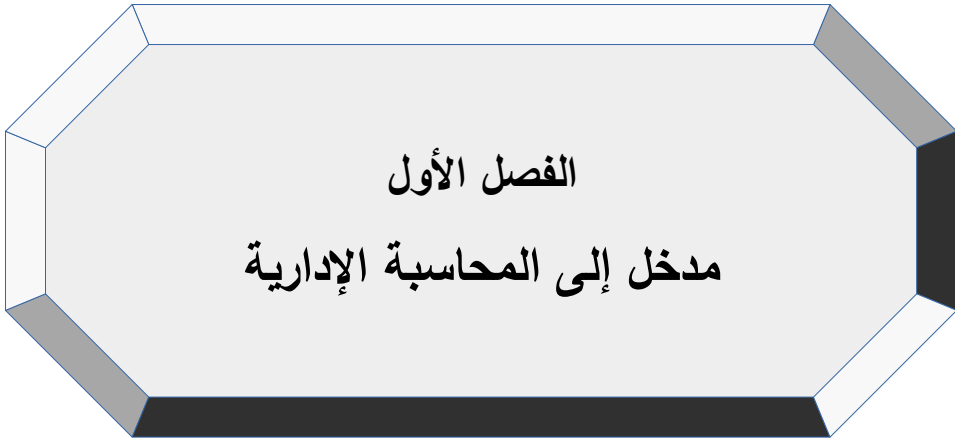
ثانيا: الجانب التطبيقي: ويتمثل في:

### الفصل الثالث: "دراسة حالة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة"

والذي تطرقنا فيه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول يتمثل في تقديم المؤسسة محل الدراسة، حيث خصصنا في المطلب الأول التعريف بالمؤسسة محل الدراسة أي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وفيما يخص المطلب الثاني فقد تطرقنا فيه إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة أما المطلب الثالث فتم تناول مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة، وبالنسبة للمبحث الثاني فتم فيه دراسة واقع استخدام نظام محاسبة التكاليف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، حيث تم التطرق في المطلب الأول إلى واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة



محل الدراسة أما المطلب الثاني فقد خصص لمرحل حساب التكلفة بهذه المؤسسة، والمطلب الثالث تناولنا فيه الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، ليتم بعدها التطرق إلى المبحث الثالث والذي تم تخصيصه لمحاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية في المؤسسة ودوره في تعزيز الميزة التنافسية، ليتم تخصيص المطلب الأول للتكلفة المستهدفة، أما بالنسبة للمطلب الثاني فتم فيه التطرق لأسلوب المقارنة المرجعية.



**تمهيد:**

تعتبر المحاسبة الإدارية هي الركيزة الأساسية في مد المؤسسات الإدارية المختلفة للأنشطة الاقتصادية بالبيانات والمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات، وهي التي تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها، وبما أن الهدف الأساسي للمحاسبة الإدارية هو تلبية احتياجات المؤسسة الإدارية من بيانات ومعلومات فإنها تعمل في إطار الوحدة الاقتصادية وتوفر الخدمات لإدارة المؤسسة للمساهمة في تحقيق الربحية العالية، والتي تضمن لها الانسجام مع المنافسة في سوق المنتجات، ولا تقتصر طريقة عمل المحاسبة الإدارية على الأساليب المحاسبية فقط بل تشمل أيضا مفاهيم اقتصادية ومالية لتسهيل مهمتها في تقديم المعلومات اللازمة للمؤسسة.

ولذلك تم التطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية.

المبحث الثاني: نطاق المحاسبة الإدارية.

المبحث الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

## المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

تعد المحاسبة الإدارية من أهم العناصر المكونة لنظام المعلومات الإدارية في المؤسسة، فهذا النظام يوفر المعلومات الاقتصادية ويتولى تجميع المعلومات الأخرى المتولدة من نظم المعلومات الفرعية الأخرى في المؤسسة. والهدف الأساسي من هذه العمليات التي يقوم بها نظام المحاسبة الإدارية هو مساعدة الإدارة في عمليات الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.

وسيتم التعرض في هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإدارية من خلال التطور التاريخي والتعريف، بالإضافة إلى أهداف المحاسبة الإدارية ودورها وكذلك مجالها.

### المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية

لقد أصبحت المعلومات المحاسبية جزءاً هاماً من عمل الإدارة ومورداً أساسياً تعتمد عليه في تدعيم قراراتها الإدارية، كما أن المعلومات المحاسبية لها دور كبير وهام في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات بحيث لا يمكن للإدارة أن تغفل عن هذا الدور الهام.

### الفرع الأول: نبذة تاريخية عن المحاسبة الإدارية

شهدت المحاسبة الإدارية شأنها شأن الفروع المحاسبية الأخرى تغيرات كثيرة، وذلك نتيجة تطور النشاط الاقتصادي والتكنولوجي، ومن خلال التقسيم الزمني التالي يمكن توضيح أهم التغيرات التي ساهمت في نشأة المحاسبة الإدارية وتطورها كما يلي:<sup>1</sup>

**1. المرحلة الأولى (ما قبل عام 1950):** أي تحديد التكلفة والرقابة المالية كان التركيز الأساسي منصباً على تحديد التكلفة، وكانت تكنولوجيا الإنتاج بسيطة وتعتمد على مرور المنتج على عدة مراحل إنتاجية متعاقبة، واعتمدت العمليات الإنتاجية على العنصر البشري. كما أن تكلفة المواد والأجور كان يمكن تحديدها بسهولة؛ واعتمدت سرعة الإنتاج على مدى سرعة العنصر البشري وبالتالي فقد كان من الطبيعي أن يتم تخصيص الأعباء الإضافية على المنتجات على أساس ساعات العمل المباشر.

ولم يكن هناك منافسة على أساس الجودة أو السعر. ومن ثم فقد تم التركيز على الأمور الداخلية خاصة الطاقة الإنتاجية. ولم يتوافر لدى المنشآت أية دوافع لتخفيض التكاليف حيث كان العرف السائد هو تحميل العميل بالتكلفة. وبالتالي مهما زادت التكاليف يمكن تحميلها للعميل في ظل انخفاض حدة المنافسة في تلك المرحلة.

1 سميرة أحمد أبو هذاف، المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة

الإسلامية، غزة، 2013، ص 26.

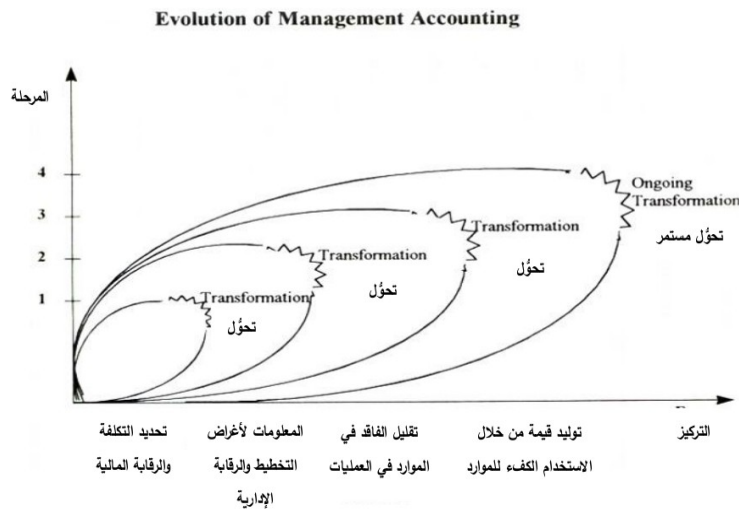
2. المرحلة الثانية (من 1950 إلى 1965): أي توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية، وفي تلك المرحلة لم تأخذ بزمام المبادرة المحاسبة الإدارية وإنما كانت تعتمد على رد الفعل فقط، حيث يتم تحديد المشكلة واتخاذ القرارات التصحيحية فقط بعد وقوع الانحرافات عن الخطط أو الموازنات.

3. المرحلة الثالثة (من 1965 إلى 1985): أي تقليل الفاقد في الموارد المستخدمة وشهدت تلك المرحلة زيادة حدة منافسة الشركات اليابانية للشركات الغربية، وظهور المخترعات التكنولوجية في مجال تكنولوجيا التصنيع (مثل تحكم الكمبيوتر في عمليات التصنيع)، وتكنولوجيا المعلومات (مثل ظهور الكمبيوتر الشخصي)، وترتب على ذلك سهولة تغيير حجم ومواصفات الإنتاج، وزيادة مقدار المعلومات التي يمكن استخدامها بواسطة المديرين.

4. المرحلة الرابعة (من 1985 إلى الآن): أي توليد أو خلق قيمة شهدت زيادة مضطردة في حدة المنافسة وعدم التأكد في الأسواق المحلية والعالمية، وتلاحق المخترعات التكنولوجية في مجال التصنيع وتكنولوجيا المعلومات.

ويوضح الشكل التالي تلك المراحل الأربعة ومدى التداخل فيما بينها: <sup>1</sup>

#### شكل (01): مراحل تطور المحاسبة الإدارية



1 International Federation of Accountants, 1998.

## الفرع الثاني: تعريف المحاسبة الإدارية

هناك عدة تعاريف للمحاسبة الإدارية تناولها العديد من الكتاب بمدخل وطرق مختلفة وفيما يلي بعض من هذه التعريفات:

**المحاسبة الإدارية** "هي معلومات تستخدم داخل المؤسسات أو الشركات وتكون غير معلنة (سرية) ولا يمكن الوصول لها أو الاطلاع عليها إلا من عدد قليل من المستخدمين من متخذي القرار وصناع القرار غالباً. وتختلف عن المحاسبة المالية في عدة فروقات منها أنها ليست إلزامية وتاريخية ومستقبلية."<sup>1</sup>

وعرفت على أنها: "فرع من فروع المحاسبة مختصة بتحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستفاد منها الإدارة لاستخدامها في أعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار".<sup>2</sup>

**والمحاسبة الإدارية** أيضاً: "هي التي تبحث في دراسة البيانات المحاسبية اللازمة للإدارة والبيانات الإدارية اللازمة للمحاسبة ودمج الاثنين معا في إطار عام تتركز أركانه على التخطيط لأعمال المؤسسة والرقابة على تنفيذ هذه الأعمال، وعلى ذلك فإن المحاسبة الإدارية تهدف إلى إظهار التعاون الوثيق بين المحاسبة والإدارة في خدمة أغراض المؤسسة فإن وظائف كل من الإدارة والمحاسبة يجب أن ينظر إليها على أنها تكمل بعضها البعض، ومن هنا يمكن القول أن الإطار العام للمحاسبة الإدارية ينبثق أساساً من الصلة الوثيقة والارتباط الكامل بين المحاسبة والإدارة ومن تعاون الاثنين من خلال تحديد اختيار أهداف المؤسسة وتخطيط أعماله لتحقيق هذه الأهداف ثم الرقابة على تنفيذ هذه الأعمال وان أركان هذا الإطار هي: التخطيط، الرقابة، اتخاذ القرار".<sup>3</sup>

وهي بصورة أشمل: "تعرف بأنها نظام للمعلومات يقوم بجمع وتشغيل البيانات لإنتاج معلومات يتم توصيلها لإدارة المؤسسة لاستخدامها في التخطيط والتقويم والرقابة، وما تنطوي عليه هذه الوظائف وما تحتاجه من اتخاذ للقرارات وبما يساعد الإدارة في تحقيق أهداف التنظيم".<sup>4</sup>

مما سبق نستنتج أن المحاسبة الإدارية :

أ- نظام للمعلومات، مثلها مثل أي فرع من فروع المحاسبة.

ب - نظامها نظام داخلي يعمل داخل التنظيم ولخدمة الإدارة في كل المستويات التنظيمية.

1 مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 13-14

2 نواف محمد عباس الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الصفاء، عمان، 2009، ص 17.

3 فراس خضير الزبيدي، محاضرات في المحاسبة الإدارية، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم العلوم المالية والمصرفية، تخصص محاسبة، العراق، 2017، ص 1.

4 عبد الوهاب نصر علي وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص 10.

- ج - يجب أن ينتج نظامها معلومات ملائمة لأداء الإدارة لوظائفها واتخاذ القرارات.
- د - أن أهم وظائف الإدارة اعتمادا على معلومات المحاسبة الإدارية هما وظيفتي التخطيط والرقابة.
- هـ - توفر معلومات تعتمد عليها الإدارة في اتخاذ القرارات.

### المطلب الثاني: خصائص المحاسبة الإدارية

تمتاز معلومات المحاسبة الإدارية بخصائص تجعل منها ذات فائدة كبيرة أثناء استعمالها من قبل الإدارة، هذه الخصائص تتمثل في: <sup>1</sup>

**الملاءمة:** إن ملائمة المعلومات المحاسبية لموضوع الاستخدام تكون ذات دلالة مهمة بحيث يمكن الاستفادة منها عند دراسة المشكلة واتخاذ القرار بشأنها وكلما ركزت المعلومات المحاسبية على ذات الموضوع كلما نجم عن ذلك اختصار للوقت والجهد، ومن هنا تبرز أهمية معلومات المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرار والرقابة ولذلك تكون هذه المعلومات مبنية على الاعتبارات التالية:

- جمع وقياس البيانات المتعلقة بالنشاط.
- تصنيف وتبويب تلك البيانات بصيغ تتلاءم والتشغيل.
- تلخيص المعلومات بما يتلاءم مع اتخاذ القرار.

**التوقيت:** ويعني إن الحاجة للمعلومات المحاسبية ترتبط بوقت استخدامها، فلو فرضنا أن المؤسسة تعاقدت مع أحد عملاءها بتزويده بالمنتجات بفترات منتظمة بناء على طلبه، لهذا يستدعي الأمر الحصول على معلومات محاسبية تختص بتكلفة تلك المنتجات لكل فترة محاسبية وهذا يعني تحديد ربح المنظمة من هذا التعاقد وعليه تقاس جدوى الارتباط في مثل هذه الحالة. وبناء على ذلك فإن المعلومات المحاسبية المعززة بالمستندات الموضوعية لها أهميتها في التبويب من حيث التالي:

- تزويد البيانات الضرورية لغرض تحليل العملية المالية.
- تعيين أو تحديد الدليل الملموس لكل عملية مالية وقياس تأثيرها على نشاط المؤسسة وبالتالي يمكن الرجوع إلى ذلك عند الحاجة.

**الصحة والدقة:** ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية التي يبنى عليه اتخاذ القرار دقيقة وصحيحة ونعني بهذا إن تكون الأرقام التي تمثل تلك المعلومات لها هدف مستقبلي يمثل واقع الحدث دون اللجوء إلى التقريب واختصار بعض المفردات لكي لا ينعكس أثره على صحة القرار عند المقارنة، لذلك لا بد من تلافي مثل هذا القصور في نظام المحاسبة الإدارية.

1 سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشروق، عمان، 2002، ص 22.

من ناحية أخرى نجد إن نظام المحاسبة الإدارية يؤكد على عنصرين في مجال المعلومات وهما:  
**المصدقية والقابلية على المقارنة** : وهاتان الصفتان لهما أهميتهما في تعميق الثقة بالمعلومات المقدمة،  
 ويعطي مؤشرات استدلالية لتقليص فروقات القياس المحاسبي والإسهام في توفير فرص متكافئة في اتخاذ القرار  
 من قبل الأطراف المتعاملة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أهداف ودور المحاسبة الإدارية

#### الفرع الأول: أهداف المحاسبة الإدارية

تساهم المحاسبة الإدارية في تحسين جودة القرارات الإدارية من خلال المعلومات الملائمة التي تزودها،  
 حيث تهدف المحاسبة الإدارية إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>2</sup>

1. توفير المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والقيام بعمليات التخطيط ورسم السياسات المستقبلية.
2. مساعدة المدراء في توجيه عمليات المؤسسة والرقابة عليها.
3. تقييم الأداء والتأكد من كفاءة العاملين في تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة.
4. تقييم الوضع التنافسي للمؤسسة والعمل مع باقي الفريق الإداري لضمان استمرارية الميزة التنافسية للمؤسسة على المدى البعيد.
5. قياس أداء مراكز المسؤولية.
6. المساهمة في صنع القرارات الاستثمارية والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها بما يضمن تحقيق الأرباح المناسبة.
7. العمل على تحفيز المدراء والموظفين بما يخدم تحقق أهداف المؤسسة وذلك من خلال التحليل المالي للانحرافات وتقييمها ومدى الدقة في وصول المعلومات بالتكلفة والوقت المناسب لمستخدميها.

#### الفرع الثاني: دور المحاسبة الإدارية

تؤدي المحاسبة الإدارية دورا هاما في المؤسسة، ويمكن التعرف على دور المحاسبة الإدارية في ما يلي:<sup>3</sup>  
 أ- ترجمة الخطط والأهداف إلى صورة كمية بالاستعانة بالبيانات المحاسبية والأساليب الإحصائية والرياضية.

1 نفس المرجع السابق، ص 23-24.

2 سراج طلعت عبد النبي الوحيددي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على كفاءة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2017، ص 28.

3 محمد نجيب دبایش، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج، رسالة ماجستير غير منشورة، في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2010-2011، ص ص 8-10.



ب- المساهمة في دراسة التوقعات بأساليب كمية ووضع المعادلات التقديرية لكل الأنشطة التي تساهم في تحقيق الأهداف المرجوة.

ج- وضع معادلات للأداء مما يساعد على تحديد مواطن الانحرافات حالة حدوثها وإبلاغ الإدارة عنها.

د- مقارنة المخطط بما تم إنجازه فعلا على مستوى وحدات الإنتاج والأقسام والإدارات وعلى مستوى المؤسسة ككل، وتقديم تقارير الأداء حيث أن هذه التقارير تعطي الإدارة صورة متكاملة عن مدى الالتزام بتنفيذ الخطط الموضوعة وكذا عن نتائج تنفيذ الخطط.

هـ- الاهتمام بالعنصر البشري في المؤسسة من خلال تحفيز المدراء والعمال وخلق روح التعاون فيما بينهم لتحقيق الأهداف المرجوة، وهذا ما يظهر في الميزانيات التقديرية حيث يساهم في إعدادها كل من المدراء ورؤساء الأقسام وحتى العمال أين يشعر كل فرد بأنه مهم في مجال عمله مما يسمح بتحفيزه على العطاء وبذل جهودات أكثر من ثم قياس أدائه ومكافأته فيترتب على ذلك آثار إيجابية على أفراد المؤسسة والذين يعدون عنصرا هاما للمضي بالمؤسسة للأمام.

### المبحث الثاني: نطاق المحاسبة الإدارية

لا ريب أن بظهور المحاسبة الإدارية، أصبحت هناك علاقة بينها وبين مختلف الأنظمة والعلوم الأخرى، وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى عرض نقاط الالتقاء والتشابك بين المحاسبة الإدارية ونطاقها.

#### المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى

إن المحاسبة الإدارية هي أحد فروع المحاسبة، ومن هذا المنطلق فهي بالضرورة على علاقة مباشرة بكل من فروع المحاسبة الأخرى .

#### الفرع الأول: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

بناء على فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية وطبيعة القرارات التي يتخذونها وعلاقتها بالمؤسسة يتضمن نظام المعلومات المحاسبي نظامين فرعيين أساسيين هما نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الإدارية وبصفة عامة تهتم المحاسبة المالية بالقياس المالي للأحداث الاقتصادية التاريخية التي تكون المنشأة طرفا فيها وتهدف المحاسبة المالية بصفة أساسية إلى توفير المعلومات التي تفي باحتياجات المستخدمين الخارجيين. ويتم توصيل هذه المعلومات لمستخدميها من خلال مجموعة من التقارير المالية ذات الغرض العام، والتي تشمل قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة باعتبارها جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية. أما نظام المحاسبة الإدارية فينصب اهتمامه على تجميع البيانات وتشغيلها وإنتاج المعلومات اللازمة لمساعدة إدارة المؤسسة في أداء وظائفها المختلفة

والمتمثلة في التخطيط ورسم السياسات وتحديد الاستراتيجيات والرقابة والمتابعة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء. فالمحاسبة الإدارية صممت خصيصا لخدمة المؤسسات الإدارية ومساعدتها في أداء وظائفها الرئيسية، ومع تطور أبعاد وأساليب المحاسبة الإدارية اهتم العديد من الكتاب والباحثين في مجال المحاسبة الإدارية بالدور الكبير الذي يمكن أن يلعبه المحاسب في عملية اتخاذ القرارات ذات النتائج الهامة والمؤثرة على المؤسسة، فممارسات المحاسبة الإدارية بأساليبها المتقدمة نقلت المحاسبة الإدارية من التركيز على القضايا التشغيلية إلى التركيز على قضايا الأجل الطويل من خلال تكامل العملاء والعمليات، الموارد المالية والبشرية. ففي ظل المحاسبة الإدارية بأساليبها المتقدمة لم يعد ينظر للمحاسب كموفر للمعلومات بل أصبح ينظر إليه باعتباره مؤثر رئيسي في الإدارة الاستراتيجية. فللمحاسبين الإداريين دورا أساسيا مع المديرين في صياغة وتنفيذ استراتيجية المؤسسة.<sup>1</sup>

في ضوء مجال اهتمام كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، يمكن بلورة أهم أوجه الاختلافات فيما بينهما في النقاط التالية:<sup>2</sup>

#### أ- من حيث الهدف:

تهدف المحاسبة المالية إلى تحديد نتيجة أعمال المؤسسة وتصوير مركزها المالي عن طريق إعداد القوائم المالية المنشورة، بينما تهدف المحاسبة الإدارية إلى توفير المعلومات اللازمة لمساعدة المؤسسة في أداء وظائفها.

#### ب - من حيث مستخدمي المعلومات:

توجه مخرجات المحاسبة المالية بصفة أساسية لخدمة المستخدمين الخارجيين وبالتالي فهي قابلة للنشر لخدمة المستثمرين، الدائنين، المقرضين، والجهات الحكومية وغيرها..... في حين توجه مخرجات المحاسبة الإدارية لخدمة المسئوليات الإدارية بالمؤسسة فتقارير المحاسبة الإدارية تعد للاستخدام الداخلي.

#### ج- من حيث طبيعة البيانات والمعلومات:

تهتم المحاسبة المالية بالقياس المالي للأحداث الاقتصادية التاريخية التي تكون المنشأة طرفا فيها ومن ثم فإن طبيعة بيانات ومعلومات المحاسبة المالية تتصف بأنها مالية فقط ومتعلقة بالماضي، أما محور اهتمام المحاسبة الإدارية فيعتمد على مخرجات المحاسبة المالية وذلك لتصيغها بموجب أساليب معينة تخدم عملية اتخاذ القرارات، وبذلك تتضح العلاقة المرتبطة بين المحاسبين.

1 محمد سامي راضي، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص ص 17-19.

2 نفس المرجع السابق، ص ص 20-22.

كما تختص كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية في عملية توفير البيانات والمعلومات لفئات (جهات) مختلفة. حيث تقوم كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية على أساس تحقيق عملية توفير البيانات والمعلومات عن العمليات الاقتصادية المختلفة التي تحدث داخل حدود الوحدة الاقتصادية الواحدة، وهذه العملية تبرز العلاقة المتشابهة في وظيفة كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية، إلا أن الجهات المستخدمة للبيانات والمعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية تختلف عن الجهات المستخدمة للبيانات والمعلومات التي توفرها المحاسبة المالية، حيث تقوم باستخدام بيانات ومعلومات المحاسبة الإدارية جهات من داخل المؤسسة الاقتصادية وفي مستويات إدارية مختلفة، أما مستخدمو بيانات ومعلومات المحاسبة المالية فهم جهات من خارج المؤسسة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ قرارات مختلفة، كقرارات الاستثمار وقرارات الإقراض وغيرها مما يرتبط بالوحدة الاقتصادية المستفيدة من هذه البيانات والمعلومات.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل واحد منها على ما يقدمه الجزء الآخر ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو:<sup>2</sup>

قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح، إضافة إلى تقييم مخزون آخر المدة... لكن هذه البيانات هي قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها للإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف... كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية، وهذا التطور أصبح ملموساً عند ظهور نظام (ABM) وهو نظام الإدارة على أساس الأنشطة، وكذلك نظام (ABB) نظام الموازنات على أساس الأنشطة.

كما تظهر العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بوضوح عند قيام المؤسسة باتخاذ قرار لمواجهة مشكلة معينة، حيث تبدأ المؤسسة بتحديد المشكلة محل البحث وتحديد أبعادها والهدف الذي ترغب الإدارة في تحقيقه ثم التعرف على البدائل المتاحة التي يمكن الاعتماد عليها لحل المشكلة مع تحديد نتائج اختيار كل بديل منها بحساب تكلفته والعائد المتوقع منه، وأخيراً تقييم هذه البدائل واختيار أفضلها وأنسبها للمنشأة، وهذا هو القرار الذي ساعدت في الوصول إليه البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف.

1 نفس المرجع السابق، ص ص 21-22.

2 إسماعيل يحيى النكريتي، محاسبة التكاليف، دار الحامد، عمان، 2006، ص ص 28-29.

## المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة

تتطوي العملية الإدارية على عدة أنشطة أهمها نشاط التخطيط، التنظيم، التوجيه، القرار والرقابة، حيث أن المحاسبة الإدارية تلعب دورا جوهريا في كل مرحلة من هذه المراحل الإدارية ويقصد بـ<sup>1</sup> **التخطيط**: الذي يعرف بتلك "الإجراءات التي تتم بواسطة الإدارة لوضع الأهداف واختيار سبل تحقيقها، حيث تتضمن عملية التخطيط الحصول على مختلف البدائل المتعلقة بالأهداف المسطرة، وهنا يكمن دور المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات اللازمة حول البدائل المتاحة من أجل وضع الخطط المناسبة وتعديلها وفق ما تتطلبه التغيرات الحاصلة.

**التنظيم والتوجيه**: يسعى التنظيم في المؤسسة الاقتصادية إلى تصنيف العمال في مجموعات وظيفية أو جغرافية للقيام بالمهام المنوطة إليهم وذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، ويتم هذا التنظيم وفق طريقة تبين مواطن السلطات والمسؤوليات لكل فرد عامل، وهنا تقوم المحاسبة بمراعاة هذا التنظيم الإداري عند تجميع وقياس وتخصيص التكاليف مما يسهل الأمر على المؤسسة عند قياس أداء الوحدات الإدارية ومن جهة أخرى فإنه يمكن للمحاسب الإداري أن يقدم ملاحظات إذا وجد هناك تضارب في المسؤوليات والسلطة من أجل إجراء التعديلات اللازمة على التنظيم الإداري.

**اتخاذ القرار**: يهدف اتخاذ القرار إلى المفاضلة بين البدائل حيث يعتبر صنع القرار جوهرًا لعملية الإدارية لأنه خلاصة الأنشطة السابقة ويعتمد بشكل كبير على ما يتوفر من معلومات من طرف إدارة المؤسسة لنجد جودة القرار المتخذ مرتبطة ارتباطا وثيقا بجودة المعلومات المقدمة وعندما يتعلق القرار بالوضعية المالية للمؤسسة فإن المعلومات المقدمة تكون من طرف المحاسب الإداري وهنا تكمن أهمية المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرار المناسب حيث أنه كلما اتسمت المعلومة المقدمة من طرف المحاسب الإداري بالدقة والجودة، كلما كان البديل المختار أثناء صنع القرار ملائم ومناسب للأهداف المسطرة للمؤسسة ولكن هذا لا يعني أنه بإمكان المحاسب الإداري اتخاذ القرارات بل دوره يقتصر على توفير قاعدة للمدخلات عملية اتخاذ القرار.

**الرقابة**: يقصد بالرقابة " تلك الإجراءات الخاصة بقياس وتصحيح الأداء الفعلي لضمان تحقيق أهداف وخطط المؤسسة السابق وضعها، وتكمن وظيفة المحاسب الإداري في مجال الرقابة بمقارنة تكلفة أداء العمليات مع ما هو مقدر لها، وبالتالي تتمكن المؤسسة من متابعة التنفيذ وتوجيه المسيرين إلى النظر في الانحرافات التي تستدعي التدخل لضمان سير الخطة المرسومة طبقا لما هو مقدر لها، هنا يقوم المحاسب الإداري بإعداد تقرير

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة،

مفصل بملاحظة على ضوء إجراءات الرقابة يتضمن التوصيات الواجب أخذها في الاعتبار عند إعداد خطط جديدة.

في الأخير يمكن القول بأن المحاسبة الإدارية تلعب دورا هاما في تحفيز المسيرين على تكريس جهودهم لتحقيق الأهداف الموجودة وفق ما هو مخطط لذا يتوجب القول بأن علاقة تكاملية بين المحاسبة الإدارية والعملية الإدارية في المؤسسة الاقتصادية فالمحاسبة الإدارية تعتبر بمثابة الضمان لنجاح العملية الإدارية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع العلوم الأخرى

للمحاسبة الإدارية هدف أساسي يتمثل في توفير معلومات تخدم المؤسسة وتساعد على اتخاذ القرارات الملائمة وذلك باستخدام الطرق والأساليب الإحصائية، الاقتصادية وغيرها..، وهذا ما يدل على تواجد ارتباط بين المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى والتي يمكن توضيحها كالتالي:

#### الفرع الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد

يعتبر علم الاقتصاد مصدرا لكثير من العلوم التجارية إذ يمكن أن نعيد الكثير من مفاهيم العلوم التجارية إلى علم الاقتصاد إلا أن المفاهيم الاقتصادية في معظمها مفاهيم نظرية ترمي إلى تبسيط الحالة الاقتصادية وبيان الصورة التي يعمل بها الاقتصاد وقد لا يكون من الممكن إخضاع المفاهيم الاقتصادية بالصورة التي هي عليها في علم بصورة عملية وتأخذ هذه المفاهيم صور مخالفة تماما للصورة التي يظهر بها علم الاقتصاد .

أما المحاسبة الإدارية فهي ترمي إلى القياس الكمي، وهي تستعين بالعديد من المفاهيم الاقتصادية ولكنها تخضعها إلى القياس الكمي ومن أوضح الأمثلة على ذلك التكلفة الحدية ونعني التكلفة الحدية في علم الاقتصاد إنتاج أو بيع وحدة إضافية واحدة، ولكن التكلفة الحدية في المحاسبة الإدارية تعني التكلفة المتغيرة ولا يتم قياسها وحسابها على أساس إنتاج أو بيع وحدة إضافية واحدة إذ ما تستخدم بعض الوسائل الفنية والهندسية والإحصائية في قياس وتحليل التكلفة المتغيرة.

من الأمثلة عن المفاهيم الأخرى التي تستمدتها المحاسبة الإدارية من علم الاقتصاد مفهوم كل من القيمة الحالية تكلفة الفرصة البديلة، التكلفة التفاضلية والتكلفة المضافة ..... وغيرها.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم السلوكية

تنطوي معلومات المحاسبة الإدارية على جوانب سلوكية والتي يجب أخذها في الاعتبار عند تصميم نظام المحاسبة الإدارية.

1 نفس المرجع السابق، ص 92.

2 حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة ومالية،

جامعة أم البواقي، 2015-2016، ص 37.

يلاحظ أن المدير قد يحاول التأثير على التقديرات الظاهرة بالموازنة من حيث التكلفة والإيرادات حيث أنها سوف تستخدم كأداة لتقييم أداءه بعد ذلك ويتعين أيضاً مراعاة حجم البيانات والمعلومات التي تحتويها تقارير الأداء ذلك أنه إذا زادت درجة التفصيل في تقرير الأداء لحد كبير فإن ذلك يشكل عبئاً على المؤسسة مما قد يصرف نظرها عن النقاط الهامة بالتقرير.

إذا كان التقرير موجزاً أكثر من اللازم فإنه قد يكون مبهماً ولا يؤدي إلى الغرض منه، ولذلك فإن النواحي السلوكية تؤثر على حجم التفاصيل التي تظهر بتقارير المحاسبة الإدارية حيث أنها ترتبط بقدرة المدير على استيعاب وفهم تلك المعلومات فكلما زاد تفهم المحاسب الإداري للسلوك الإنساني، كلما زادت كفاءة المعلومات التي يقدمها للإدارة. فالمحاسبة الإدارية تهتم بالعامل البشري أي تولي اهتمام بدراسات العلوم السلوكية في مجال الحوافز وتقارير محاسبة المسؤولية والإدارة بالأهداف.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

تعتمد المحاسبة الإدارية في أداء مهامها على مجموعة من الأساليب، بحيث يهدف هذا المبحث إلى محاولة مناقشة بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وتقديم صورة واضحة لها.

#### المطلب الأول: : نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

إن من أهم أسباب الاتجاه إلى طريقة التكلفة على أساس الأنشطة هي العيوب التي شابته الطرق التقليدية ونتيجة للانتقادات الموجهة لها وذلك لعدم قدرتها على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة.

#### الفرع الأول: تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

اختلفت وتعددت التعاريف لنظام التكلفة على أساس الأنشطة حسب عدة وجهات نظر فيعرفها بعض الأكاديميون أنه عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة، وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية.

وجاء في التعريف بأن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة **Activity-based costing** هو عبارة عن: " نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف

1 هبة جعفر حسن حبيب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية، أطروحة دكتوراه منشورة، تخصص الفلسفة في

المحاسبة، جامعة السودان، 2017، ص 73.

غير المباشرة على الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها".<sup>1</sup>

ويعرف أيضا بأنه: " نظام محاسبي وإداري متطور، يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموضوعي، بغرض زيادة فعالية نظام التكاليف، من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها".<sup>2</sup>

وعرف نظام \*ABC بأنه " تجميع مالي وعملي لمعلومات الأداء التي تتبع الأنشطة الرئيسية للمؤسسة على تكاليف الإنتاج".<sup>3</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نخلص إلى القول أن: " نظام ABC هو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة".

ويمكن توضيح مخطط سير التكاليف كما يلي:

#### الشكل رقم 02: مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: أحمد طوابيية، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، العدد 15، 2011 ص 56

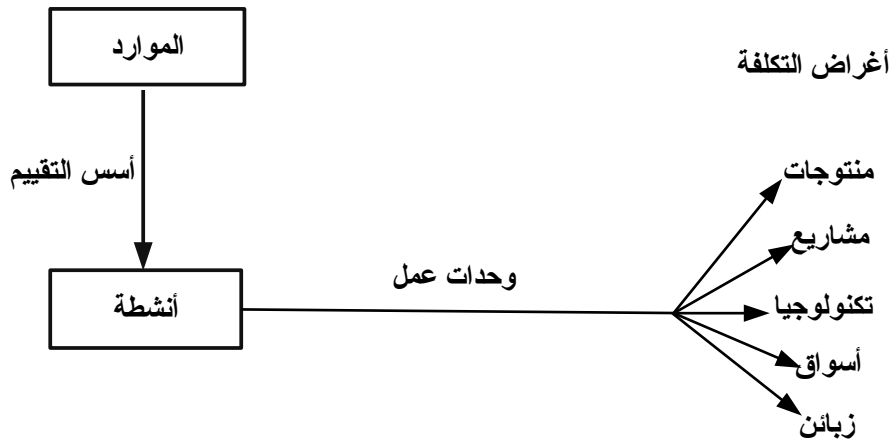
وعليه فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي غرض تكلفة آخر) وبين الموارد، والشكل التالي يوضح المبدأ الأساسي لنظام ABC.

1 سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص تسير المؤسسات الصناعية، جامعة بسكرة، 2005، ص 67.

2 محمد الخطيب نمر، واري سويبي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية -دراسة حالة الإقامة الجامعية سريين بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 04، 2013، ص 74.

3 Ayse pinar gurses, **an activity based costing and theory of constraints model for product**, mix decisions,thesis master of science, Blacksburg, Virginia, 29 june 1999, p 8.

## الشكل رقم 03: المبدأ الأساسي لطريقة ABC



المصدر: نجوى عبد الصمد، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة محمد خيضر بسكرة 29-30 أكتوبر 2002 ص 61 .

## الفرع الثاني: مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

فيما يلي نستعرض بعض المفاهيم المتعلقة بمصطلحات رئيسية تستعمل في هذه الطريقة:<sup>1</sup>

1. مفهوم الأنشطة: تعتبر الأنشطة مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة.
  2. مركز النشاط: هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها.
  3. مجمع التكاليف: يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام، ويستخدم في إعداد معدل التحميل.
  4. مسبب التكلفة: يمثل مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة، وهو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة.
- فيما يلي جدول يمثل مسببات التكلفة حسب مستوى النشاط ونوعه:

1 محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص ص 271-273.

\* (ABC) : Activity- Based Costing.



الجدول (1): مسببات التكلفة حسب مستوى النشاط ونوعه

النشاط الرئيسي	النشاط الممثل للنشاط الرئيسي	مسببات التكلفة	أمثلة على نوع التكاليف
(1) أنشطة على مستوى الوحدة	- الفحص للوحدة الواحدة - العمل المباشر - قوى محركة لتشغيل الآلات	- كمية الإنتاج - ساعات العمل المباشر - ساعات اشتغال الآلات	- تكاليف الصيانة - تكاليف الوقود - تكاليف الزيوت - اهتلاك الآلات والمعدات
(2) أنشطة على مستوى الدفعة	- إعداد الآلات والمعدات - طلبيات الشراء - عملية مناولة المواد - جدول العملية الإنتاجية	- وقت التهيئة - عدد أوامر الشراء - عدد مرات المناولة - عدد مرات الإنتاج	- تكاليف الأعمال المكتبية في المخازن. - اهتلاك الأثاث والمعدات الخاصة. - تكلفة عمال التوزيع.
(3) أنشطة على مستوى الإنتاج	- تصميم المنتجات. - الدائرة الهندسية - مراقبة النوعية - إدارة الورشات أو المصانع.	- كمية الإنتاج - الأوامر الهندسية - عدد مرات الفحص	- تكاليف السيطرة ومراقبة النوعية - تكاليف أقسام تكلفة الإنتاج - تكاليف الفحص والاختبار
(4) أنشطة على مستوى المؤسسة	- الإدارة - شؤون الأفراد - المحاسبة - التدفئة والتبريد - الإنارة	- المساحة - عدد العاملين.	- الأجور والمرتببات - اهتلاك المباني والمصانع - تكاليف الدورات التدريبية للعاملين.

المصدر: أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء،

رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009/2010، الجزائر، ص 92.

## الفرع الثالث: متطلبات تطبيق نظام ABC وخطوات تصميمه

## أولاً: متطلبات تطبيق نظام ABC:

- يمكن جمع المتطلبات التي تدعم تطبيق هذا النظام في:<sup>1</sup>
- زيادة حدة المنافسة.
  - تزايد استخدام الأنشطة المساندة في المؤسسة مثل صيانة الأجهزة وغيرها.
  - ارتفاع نسبة المصاريف غير المباشرة لدى المؤسسة.
  - قيام المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات (الخدمات) وتعقد العمليات الإنتاجية، بالإضافة إلى تداخل عناصر التكاليف فيما بين العمليات والأنشطة الإنتاجية ما يشكل صعوبة في تحديد نصيب كل نشاط أو عملية من عناصر التكاليف.

## ثانياً: خطوات تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط ABC

يمكن إبراز هذه الخطوات في النقاط التالية:

**1- تحديد الأنشطة (تخصيص الموارد على الأنشطة):** ويتم في هذه الخطوة حصر أوجه النشاط الرئيسية، ويتم هذا الحصر سواء كمراكز فردية أو مجمعة، وهو ما يستدعي تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الأساسية، وكل نشاط منه يصف جانباً مما تؤديه المؤسسة.<sup>2</sup>

**2- تحديد تكلفة الأنشطة:**

وتحدد تكلفة الأنشطة كما يلي:<sup>3</sup>

تكلفة النشاط هي مجموعة تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويعتبر ذلك تبويباً للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجات من النشاط.

1 ماهر موسى درغام، مدى توفر المعلومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد 15، العدد الثاني، 2007، ص 698.

2 سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مقال بمجلة الجامعة الإسلامية، فلسطين، المجلد 15، العدد 01، 2007، ص 219.

3 محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، تخصص دراسات اقتصادية، جامعة ورقلة، 2006، ص 57.

**3- تحديد مراكز النشاط:** بعد القيام بتحديد الأنشطة في الخطوة الأولى، يتضح لنا انه يمكن أن يكون هناك العشرات بل المئات من الأنشطة في المؤسسة الواحدة، لذلك يجب التعامل مع هذه الأنشطة على أنها مركز نشاط مستقل، حيث يعرف مركز النشاط : (بأنه جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفتها بشكل مستقل)، لذلك عادة ما يتم تجميع عدد من الأنشطة التي لها علاقة ببعضها في مركز نشاط واحد أو ما يدعى بالمسار وذلك لتخفيف تكاليف التسجيل والتفصيل.

**4- اختيار مسببات التكاليف:** تعمل المؤسسة على تعظيم المنفعة المتوقعة من تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة حيث تتمثل هذه المنفعة في مستوى الدقة الذي تتميز به مخرجات هذا النظام، وهذا المستوى المتميز من الدقة يتوقف لتحقيقه في حقيقة الأمر على كفاءة تحديد مسببات التكلفة.<sup>1</sup> إن طبيعة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تتمثل في تخصيص التكاليف على مرحلتين، فالمرحلة الأولى على الأنشطة والمرحلة الثانية على المنتجات لذا يتوجب استعراض مسببات التكلفة للمرحلتين كما يلي:

#### أ. مسببات التكلفة للمرحلة الأولى:

يتم في هذه المرحلة تتبع تكاليف المدخلات إلى مجموعات التكلفة في كل مركز نشاط وكل مجموعة تمثل النشاط أو الأنشطة المنجزة في ذلك المركز حيث تحدد المبالغ الخاصة بكل مركز نشاط حسب مسببات التكلفة المستعملة وذلك في حالة عدم القدرة على تتبع التكاليف مباشرة، وكلما كان مسبب التكلفة ملائماً كلما أمكن تسجيل تكلفة الأنشطة بدقة أكبر.

#### ب. مسببات التكلفة للمرحلة الثانية:

تعد مسببات التكلفة في المرحلة الثانية من أهم العوامل التي يقوم عليها هذا النظام، إذ أن نوع هذه المسببات وعددها يحدد مدى الدقة في تسجيل تكلفة المنتج، ويتم تحديد مسببات التكلفة في ضوء قرارين هما:

#### ➤ القرار الأول: تحديد عدد مسببات التكلفة الممكن استخدامها

يتم تحديد العدد المطلوب من مسببات التكلفة كالتالي:<sup>2</sup>

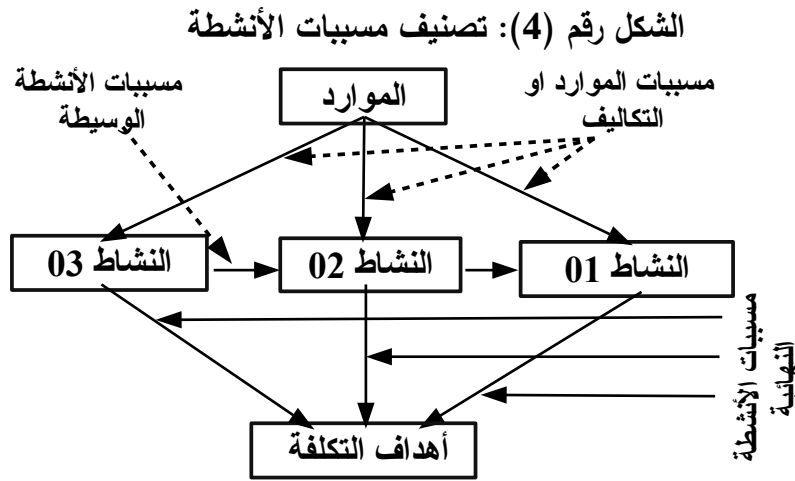
**1.** يعتمد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تعدد مسببات التكلفة غير المرتبطة بالحجم وذلك بهدف تحقيق تكلفة منتج دقيقة، وقد يكون عدد هذه المسببات كبيراً نسبياً فمنها ما هو مستقل ومنها ما هو مرتبط مع غيره بحيث يحقق استعماله أعلى منفعة وبأقل تكاليف ممكنة.

1 أمين بن سعيد، مرجع سابق، ص 105-106.

2 نفس المرجع السابق، ص 106-107.

2. للمزج الإنتاجي دور هام في تحديد عدد مسببات التكلفة، فكلما زاد تنوع المنتجات التي تنتجها المؤسسة كلما تطلب الأمر زيادة عدد مسببات التكلفة لكي تعكس اختلاف استهلاك كل منتج للأنشطة المختلفة.
3. نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، حيث توجد بعض الأنشطة التي تمثل تكلفتها نسبة صغيرة من التكاليف ككل بالمقارنة بنسبة تكاليف الأنشطة الأخرى بالنسبة لإجمالي التكاليف.
4. تكلفة تجميع بيانات مسببات التكاليف أي تكلفة قياس مسببات التكاليف حيث توجد علاقة طردية كلما زاد عدد مسببات التكاليف المطلوبة كلما ارتفعت تكلفة القياس لنظام التكاليف.

والشكل التالي يمثل هيكل لتصنيف مسببات الأنشطة:



المصدر: إسماعيل يحيى الكريري، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 173

حسب الشكل تصنف مسببات الأنشطة إلى قسمين مسببات الأنشطة الوسيطة ومسببات الأنشطة النهائية التي تستخدم في تحقيق الأنشطة إلى هدف التكلفة النهائية من منتجات أو خدمات أو زبائن.

#### ➤ القرار الثاني: تحديد مسببات التكلفة الواجب استخدامها

بعد تحديد العدد المطلوب من مسببات التكلفة يتم اختيار المسببات المناسبة بالاعتماد على العوامل

التالية:<sup>1</sup>

1. تكلفة قياس مسببات التكلفة حيث كلما كانت اقل كلما زادت احتمالية اختيار مسبب التكلفة.
2. ارتباط مسبب التكلفة المختار مع الاستهلاك الفعلي للنشاط حيث كلما كان الارتباط عاليا كلما زادت احتمالية وجوب استخدام مسبب التكلفة.
3. التأثير السلوكي لاستخدام موجه التكلفة حيث انه كلما كان التأثير السلوكي من استخدام مسبب التكلفة مرغوبا فيه كلما زاد اختيار مسبب التكلفة.

1 نفس المرجع السابق، ص 107-108.

يمكن لمصمم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة أن يختار نوع من الأنواع الثلاثة التالية لمسببات التكلفة:

- **مببات العمليات:** تستخدم لحساب تكرار الأنشطة كعدد مرات تجهيز الآلات... الخ، وهي من مببات التكلفة الأقل تكلفة ودقة .
- **مببات الفترة:** يستخدم لبيان كمية الوقت المطلوب لتحضير النشاط، وهذا النوع يجب أن يستخدم عند وجود تباين واضح في كمية الوقت المطلوب من وقت لآخر، ويعتبر هذا النوع وسطي الدقة والتكلفة.
- **مببات الكثافة:** يستخدم للتحميل المباشر على المواد المستخدمة في كل مرة لتحضير النشاط، إن بعض المنتجات تتميز بدرجة كبيرة من التعقيد والتي لا يكون فيها عامل الزمن العامل الوحيد المطلوب، وبالطبع فإن هذا النوع من المببات يعتبر الأكثر تكلفة ودقة.

لقد ساعدت التقنيات الحديثة والوسائل المتقدمة الإدارة على جمع البيانات المتعلقة بمحركات التكلفة لأن الكمبيوتر الذي يسير أنشطتها يوفر وبشكل روتيني كمية كبيرة من المعلومات، وهذه الحقيقة تفسر سبب كون المؤسسات ذات التقنية العالية بحث في تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

#### 5- تحديد أنشطة أهداف التكلفة

يرتكز نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كما سبق وأن بينا على مرحلتين ففي المرحلة الأولى تخصص التكاليف على الأنشطة وفي المرحلة الثانية تخصص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة النهائية من منتجات وزيائن وخدمات طبقا لمقدار استفادة هذه الأهداف النهائية من تكلفة كل نشاط، وتتم هذه العملية عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب وذلك حسب المعادلة التالية:

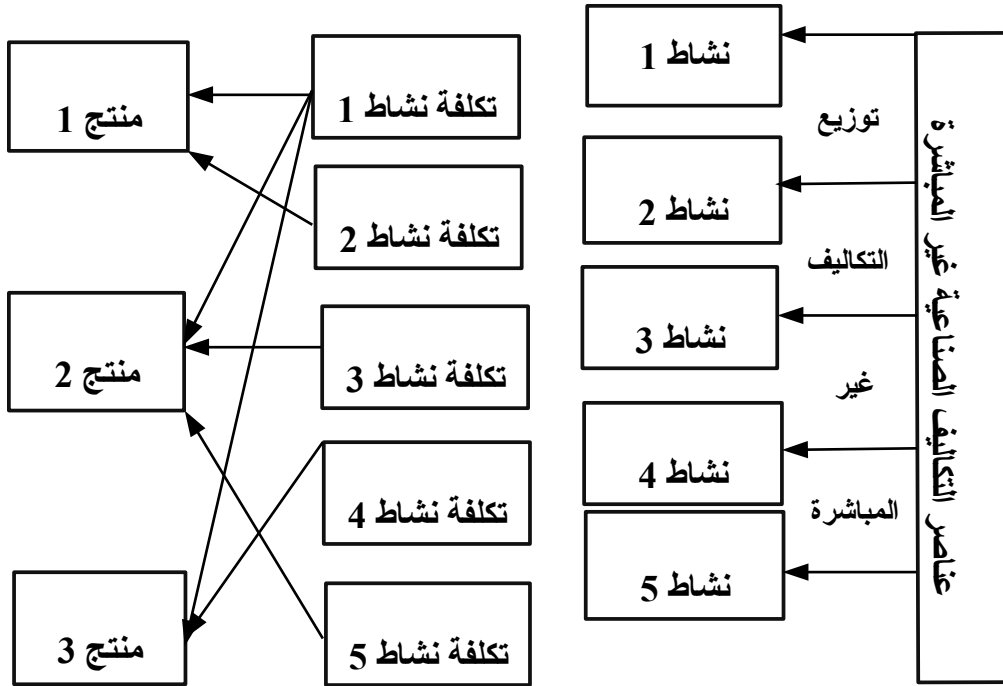
$$\text{تكلفة الوحدة من المببات} = \frac{\text{مجموع تكاليف نشاط أو مسار}}{\text{عدد مببات التكاليف}}$$

يستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حي تصبح وحدة تامة الصنع، تستخدم هذه الصيغة على أي تكاليف غير المباشرة سواء التكاليف الإدارية أو الصناعية أو التكاليف الغير مباشرة الأخرى.<sup>1</sup>

1 نفس المرجع السابق، ص ص 109-110.

ويوضح الشكل التالي مراحل عمل نظام التكاليف على أساس النشاط كالتالي:

الشكل رقم (05): مراحل عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص 197.

#### الفرع الرابع: مزايا وعيوب التكلفة على أساس النشاط

منذ بدأ الاهتمام بقياس التكلفة على أساس التكلفة على أساس النشاط ظهرت العديد من المزايا لهذا

الأسلوب، كما أن هناك بعض العيوب التي ظهرت عند التطبيق، تتمثل في:<sup>1</sup>

أولاً: المزايا: من أهم مزايا هذا الأسلوب ما يلي:

1. تدعيم آليات رقابة وإدارة التكلفة لأن هذا الأسلوب يساعد على تحديد الأحداث والأنشطة المسببة للتكلفة

تحديداً دقيقاً، كما يساعد على دقة تتبع التكاليف، خاصة الغير مباشرة والتي تمثل في الوقت الحاضر

نسبة كبيرة من التكلفة الكلية.

2. إن قياس التكلفة على أساس النشاط يساعد على نجاح جهود المؤسسة في مجال خفض التكلفة ويتحقق

ذلك من خلال التالي:

◀ تخفيض الزمن والجهد.

◀ استبعاد الأنشطة غير الضرورية.

◀ اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.

◀ إعادة توزيع الموارد غير المستخدمة.

1 السيد عبد المقصود دبيان، محمد محمد عبد الغني، أنظمة محاسبة التكاليف المراحل والأوامر والعقود طويلة الأجل التكاليف الصناعية غير

المباشرة - قياس التكاليف على أساس النشاط، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص ص 312-313.

3. يساعد على ترشيد إدارة التكلفة وربط نماذج مختلفة بنماذج، أو توجهات مختلفة للربحية، أضف إلى ذلك أنه يساعد على إمكانية ودقة قياس الإدارة لأداء الأنشطة وتحديد تشكيلة مناسبة من المخرجات.

ثانياً: العيوب:

أجمعت الآراء على أن أهم مشكلتين هما: <sup>1</sup>

1. مشكلة توافر البيانات وتكلفة تشغيل النظام: فتطبيق هذا النظام يحتاج إلى بيانات وتفصيلات كثيرة قد يصعب الحصول عليها، كما أن تطبيقه يحتاج إلى استخدام الحاسب الآلي نتيجة كثرة البيانات والعمليات الحسابية.

2. مشكلة مقاومة العنصر البشري للتغيير ونقص الخبرات والتدريب: بالنسبة لهذه المشكلة يمكن التغلب عليها عن طريق تحديد الإدارة لأهدافها بدقة ومشاركة القائمين على تنفيذ المدخل وضرورة التعاون بين الأقسام المختلفة للمؤسسة، والاهتمام بالتدريب.

### المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة (TC)

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

### الفرع الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة وخصائصها:

التكلفة المستهدفة هي "نظام الربح المخطط له عند سعر البيع المستهدف، والتي تركز على العملاء، ويجعل المؤسسة تنتج منتج يؤدي إلى وظائف محددة علاوة على ذلك، يضيف المؤلف أن التكلفة المستهدفة " تبدأ إدارة التكلفة في المراحل المبكرة من تطوير المنتج وتطبيقه طوال دورة حياة المنتج من خلال إشراك بنشاط سلسلة القيمة بأكملها. من هذا التعريف هناك جانبان مهمان حول التكلفة المستهدفة وهما، تركيزها على العملاء والسوق.<sup>2</sup>

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها: " أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبير حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء."

1 نفس المرجع السابق، ص 313-314.

2 Afonso Carneiro Lima And Other, **Target Costing: Exploring The Concept And Its Relation To Competitiveness**, 2014, P3.

كما يعرفها البعض بأنها " نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة".<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: خصائص التكلفة المستهدفة: ( مميزات )

تعتبر التكلفة المستهدفة أسلوب من أساليب إدارة التكاليف الحديثة، وتشتمل على عدد من الخصائص أهمها:<sup>2</sup>

- تستخدم التكلفة المستهدفة البحث السوقي من أجل تقدير ما يمكن أن يدفعه العملاء لمنتج معين ومعرفة أسعار المنافسين .
- يقوم نظام التكلفة المستهدفة على تقسيم تكلفة المنتج إلى عدة عناصر حسب وظائف المنتج، مما قد يؤدي إلى حذف بعض الوظائف التي لا يرغبها العميل .
- يقوم بوصف خطة التطوير مع الأخذ بعين الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين .
- يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة والبيئة الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء والعمل على تحقيقها .
- يستخدم كأداة للرقابة لأنه يعمل على تفادي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج .
- يساعد هذا النظام في التعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح المطلوبة، أي أنه يساعد المؤسسة في صنع القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في صنع منتج معين أو التوقف عن صنعه .
- يعمل على التخطيط طويل الأجل، حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يعمل على الوصول إليه من خلال تطبيق أنشطة التحسين المستمر .

1 محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية، عمان، 2015، ص 11.

2 عبد الله الخليل محار، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير منشورة،

تخصص محاسبة وتمويل، الأردن، 2012، ص ص 21-22.



## الفرع الثالث: خطوات التكلفة المستهدفة:

تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية:

**1- تحديد سعر البيع المستهدف (بناء على السوق):** هو السعر التنافسي التي تسعى المؤسسات للوصول إليه من أجل البقاء في السوق ويكون الزبون على استعداد لدفعه، والهدف منه هو تحديد وتحقيق مستوى الأداء التقني لكل ميزة من مواصفات المنتج التي تساهم في تعظيم الفرق بين القيمة التي يدركها الزبون وبين كلفة المنتج، ولذلك فإن سعر البيع المستهدف يتحدد من خلال الأتي:<sup>1</sup>

أ- تحديده على أساس القيمة المدركة من قبل الزبون ويحدد الزبون هذه القيمة على أساس الخصائص الوظيفية التي يمتلكها المنتج وما يقدمه من منافع أو إشباع القدرة الشرائية التي يستطيع أن يتخلى عنها مقابل هذا الإشباع .

ب- تحديد السعر على أساس أسعار والخصائص الوظيفية للمنافسين التي تحقق قيمة للزبون .

وهناك العديد من المحددات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد السعر المستهدف من قبل المؤسسات أهمها هي :

- احتياجات الزبون : وهذا يتعلق بالخواص المادية للمنتجات التي يفضلها الزبون والمتمثلة بشكل المنتج أو مظهره الخارجي أو الحجم أو اللون وغيرها .
- مستوى السعر الممكن قبوله : وهذا يتعلق بمدى قبول الزبون للسعر ومدى قدرته على دفع ذلك السعر .
- مواصفات المنتج مقارنة مع منتجات المنافسين في السوق .
- تأثير الأسعار في الحصة السوقية المرغوب فيها .

**2 - تحديد الربح المستهدف (هامش الربح المرغوب):** يمكن تعريف الربح المستهدف بأنه الربح الذي ترغب المؤسسة في الحصول عليه بعد القيام ببيع المنتج، ولكي يتم تحديد الربح المستهدف في أي مؤسسة لا بد من أخذ بعض الاعتبارات بالحسبان عند السعي لتحصيله.<sup>2</sup>

- أن يكون هذا المنتج واقعياً وكافياً لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.
- معدلات التوزيعات السائدة لدى المؤسسات المنافسة.
- سهولة المقارنة بين المنتجات على أساس الربحية.

1 علاء جاسم سلمان وآخرون، استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، مجلة دراسة محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 21 جامعة بغداد، 2012، ص 221.

2 غسان فلاح مطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني، جامعة آل البيت، الأردن، 2008، ص 287-288.

3- **تحديد التكلفة المسموح بها:** يقصد بالتكلفة المسموح بها أقصى تكلفة يمكن بما إنتاج المنتج، والتي تحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وفي بعض الأحيان تعد على أنها هي التكلفة المستهدفة المسموح بها حتى نصل إلى رقم التكلفة المستهدفة، ويمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة التالية:

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

ونلاحظ أنه طبقاً لمدخل التكلفة المستهدفة فإننا نبدأ بسعر البيع للوصول إلى التكلفة، على عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع.<sup>1</sup>

**الفرع الرابع: مبادئ التكلفة المستهدفة:**

إن نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتوقف على مدى القدرة على تطبيق مبادئ الستة المتمثلة فيما يلي:<sup>2</sup>

1. سعر البيع .
2. التركيز على العملاء أي متطلباتهم من ناحية الجودة والتكلفة والوقت المناسب للحصول على المنتج.
3. التركيز على تصميم المنتج .
4. فريق عمل متعاون ومتعدد المهام ويتطلب ذلك فريق عمل من مختلف الوظائف والتخصصات من داخل المؤسسة تكون مسؤولة عن المنتج بصورة كاملة من بدايته وحتى الانتهاء من إنتاجه.
5. أن يتضمن فريق سلسلة القيمة أي أن كل أعضاءها من موردين، موزعين، مزودين الخدمة، زبائن يجب أن يكونوا مشتملين ضمن إجراءات التكلفة المستهدفة.
6. **تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج:** والمتمثلة في سعر الشراء، تكاليف التشغيل، تكاليف الصيانة، تكاليف التوزيع، تكاليف التخلص من المنتج.

### المطلب الثالث : نظام إدارة الجودة الشاملة TQM

أصبحت ظاهرة إدارة الجودة الشاملة تشكل أهمية كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسات، وبذلك أصبحت مسعى العديد منهم، والتي تعمل على تنسيق وتوجيه الجهود من أجل تحقيقها وتجسيدها في المؤسسة.

1 محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة تمهيداً ماجستير، قسم الدراسات العليا كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008 . ص7.

2 محمد حسن حداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص ص16-17.

## الفرع الأول: مفهوم الجودة الشاملة

قبل البدء في تعريف إدارة الجودة الشاملة يلزم تحديد كل مصطلح على حدى: <sup>1</sup>

- الإدارة **Total** : وهي تطوير المحافظة على إمكانية المؤسسة من أجل التحسين المستمر للجودة.

- الجودة **Quality**: تعني تحقيق رغبات ومتطلبات المستهلك.

- الشاملة **Management** : البحث عن الجودة أي مظهر من مظاهر العمل بدءاً من حاجات المستهلك، وانتهاءً بتقوم رضاه عن الخدمة المقدمة.

- أما عن تعريف إدارة الجودة فتعرف بـ:

لقد عرف معهد المقاييس البريطاني إدارة الجودة الشاملة بأنها: "فلسفة إدارية تشمل كافة نشاطات المؤسسة التي من خلالها يتم تحقيق احتياجات وتوقعات العميل والمجتمع، وتحقيق أهداف المؤسسة بأكفاً الطرق وأقلها تكلفة عن طريق الاستخدام الأمثل لطاقت جميع العاملين بدافع مستمر للتطوير، كما عرفها **N.Chorn** بأنها " أسلوب جديد للتفكير فيما يتعلق بإدارة المؤسسات " .

إن إدارة الجودة الشاملة هي: " ثقافة تعزز مفهوم الالتزام الكامل اتجاه رضا العميل من خلال التحسين المستمر والإبداع في كافة مناحي العمل." <sup>2</sup>

كما تعرف بأنها: "عبارة عن مجموعة من المبادئ والأساليب والمهارات التي تستهدف التحسين المستمر للأداء فيما يخص العمليات والوظائف والمنتجات والخدمات والأفراد بالمؤسسة، باستخدام الموارد المالية والبشرية، من خلال الالتزام والانضباط والاستمرارية لمواجهة احتياجات وتوقعات العملاء الحالية والمستقبلية وتحقيق رضاهم." <sup>3</sup>

## الفرع الثاني: أهداف إدارة الجودة الشاملة

يمكن بلورة الأهداف المراد تحقيقها من جراء تطبيق إدارة الجودة حتى تكون الرؤية واضحة لدى جميع أفراد المؤسسات أثناء تبنيهم لهذا المبدأ للتركيز على هذه الأهداف أثناء التطبيق، والتي يمكن إجمالها في الآتي: <sup>4</sup>

1 مأمون الدرادكة، إدارة الجودة الشاملة، دار صفاء، عمان، 2001، ص 16.

2 أحمد محفوظ، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، عمان، دار وائل، 2، 2006، ص 22.

3 رشاد محمود بدر، أثر تطبيق مبادئ الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الأهلية الأجنبية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 36.

4 محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية، المؤتمر العربي الثالث حول إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية،

الإمارات العربية المتحدة، 2009، ص 177-178.

1. توفير بيئة عمل تشجع على الابتكار وزيادة معدلات الإنتاجية والأداء الجيد، وكذلك التشجيع على طرح الأفكار والرؤى التطويرية لتحسين وتطوير إجراءات العمل.
2. اختصار الوقت والروتين في إنجاز الأعمال.
3. استبعاد الرسالة عديمة الفائدة والمكررة.
4. إشراك كافة العاملين في عمليات التطوير والتحسين لبرامج الجودة الشاملة لتحفيزهم على المناقشة المفتوحة للتعرف على مؤشرات النجاح والفشل.
5. خفض تكاليف تقديم الخدمة أو المنتج.
6. تحقيق رضا وتوقعات المستفيدين.

### الفرع الثالث: خطوات تطبيق إدارة الجودة الشاملة

هناك مجموعة من الخطوات العامة التي يمكن للإدارة اتباعها في تطبيق هذا البرنامج في المؤسسة وهي كالتالي:<sup>1</sup>

- 1- التزام وتعهد الإدارة العليا بتنفيذ البرامج وهو من الخطوات المهمة، إذ أنه من الضروري توعية وتدريب القادة والمسؤولين على مفاهيم إدارة الجودة الشاملة وأساليب تطبيقها، وأن تكون الإدارة العليا نموذجاً مثالياً يقتدي به أفراد المؤسسة.
- 2- خلق تصور وفلسفة واضحة للمؤسسة تحتوي على الأهداف العامة للمؤسسة وأهداف الجودة التي تسعى إدارة المؤسسة إلى تحقيقها، وكيفية إشراك العاملين في تنفيذ برنامج إدارة الجودة الشاملة.
- 3- تشكيل مجلس للجودة يتألف من المديرين التنفيذيين في المؤسسة ورؤساء الأقسام المختلفة ويقوم مجلس بالإشراف على عملية التخطيط وتنفيذ وتقييم برنامج إدارة الجودة الشاملة.
- 4- اتخاذ القرار حول مجال تطبيق برنامج إدارة الجودة في المؤسسة.
- 5- تحديد أنواع برامج التدريب اللازمة، وتحليل احتياجات المديرين التنفيذيين ورؤساء الدوائر والموظفين على مفاهيم إدارة الجودة الشاملة.
- 6- مطابقة المعايير والقياس، وتطوير معايير القياس في المؤسسة لتلبية احتياجات ورغبات المنتفعين.
- 7- الدعاية والإعلان والتقدير.
- 8- تقييم النتائج باستمرار واستعمال التغذية الراجعة في تعديل برنامج إدارة الجودة الشاملة.

1 محمد عوض الترتوري، اغادير عرفات جويحان، إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي والمكتبات ومراكز المعلومات، ط2، دار المسيرة، 2009، ص35.

كما يتطلب البدء بتطبيق إدارة الجودة الشاملة توفر قاعدة للبيانات تشمل معلومات دقيقة شاملة لواقع المؤسسة، والخدمات التي تقدمها، ومن المستفيدين منها، وصعوبات إنجاز العمليات، بما يضمن تقييم واقع المؤسسة، وتمر عملية تطبيق إدارة الجودة الشاملة بخمس مراحل أساسية كما يلي: <sup>1</sup>

**1- مرحلة اقتناع وتبني الإدارة لفلسفة إدارة الجودة الشاملة:** وفي هذه المرحلة تقرر إدارة المؤسسة رغبتها في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة، ومن هذا المنطلق يبدأ كبار المديرين بالمؤسسة بتلقي برامج تدريبية متخصصة عن مفهوم النظام وأهميته ومتطلباته والمبادئ التي يستند إليها.

**2- مرحلة التخطيط:** وفيها يتم وضع الخطط التفصيلية للتنفيذ وتحديد الهيكل الدائم والموارد اللازمة لتطبيق النظام.

**3- مرحلة التقييم:** وغالباً ما تبدأ عملية التقييم ببعض التساؤلات المهمة والتي يمكن في ضوء الإجابة عليها تهيئة الأرضية المناسبة للبدء في تطبيق إدارة الجودة الشاملة.

**4- مرحلة التنفيذ:** في هذه المرحلة يتم اختيار الأفراد الذين سيعهد إليهم بعملية التنفيذ، ويتم تدريبهم على أحدث وسائل التدريب المتعلقة بإدارة الجودة الشاملة.

**5- مرحلة تبادل ونشر الخبرات:** وفي هذه المرحلة يتم استثمار الخبرات والنجاحات التي يتم تحقيقها من تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

والشكل التالي يمثل مراحل تطور إدارة الجودة الشاملة :

الشكل رقم (6): مراحل تطور إدارة الجودة الشاملة



Source: Salli S Edward , Total Quality Management In Education , London, Kogan Page ,3rd, 2002, P18

## الفرع الرابع: مبادئ إدارة الجودة الشاملة

يعد أسلوب إدارة الجودة الشاملة تطوراً مهماً في بيئة عمل المؤسسة، فهي تركز على مبادئ قوية وكفاءة تساعد المؤسسة في إحراز وضع تنافسي قوي، والالتزام بهذه المبادئ يعد السبب الرئيسي وراء نجاح هذه المؤسسات، وسيتم التطرق إلى خصائص إدارة الجودة الشاملة وهي:<sup>1</sup>

1. التخطيط الاستراتيجي فهو بمثابة النابض لبقائها في عالم الأعمال، إذ يستخدم لتوحيد أنشطة المؤسسة اتجاه أهداف واحدة وتحديد الوسائل المهمة لتحقيقها، وذلك بتوفر قابلية دعم للميزة التنافسية للمؤسسة من خلال التجديد والابتكار وعدم القبول بالوضع الراهن.

2. وجود قيادة لديها رؤية قادرة على إحداث التغيير: ويقصد بذلك قدرة المؤسسة على وضع رؤية طويلة الأجل فيما يتعلق بجودة منتجاتها وعملياتها وأن تكون قادرة على تغيير ثقافة المؤسسة نحو تحسين الجودة.

3. التركيز على الزبون في الداخل والخارج: وهذا هو الحل المطلوب للوصول إلى برنامج إدارة الجودة الشاملة والذي يتحقق عن طريق إرضاء الزبائن وتلبية احتياجاتهم الحالية والمستقبلية لأن إرضاءه يأتي في المقام الأول.

ولقد أكدت الدراسات والأبحاث العلمية أن الاهتمام بالمستهلك (الزبون) وكيفية جعله يعطي ولائه للمنتج نتيجة انتشار المفهوم التسويقي الحديث الذي يعتبر أن الزبون هو سر نجاح أو فشل أي مشروع تقيمه المؤسسة. إن تبني استراتيجية تسير علاقة الزبون بالمؤسسة يوقف على عدة مبادئ يمكن أن نبينها في النقاط التالية:

- المستهلك مركز كل التصورات والقرارات التي تتخذها المؤسسة.
  - إبرام علاقات وتقويتها بين المؤسسة والزبون.
  - الاستمرارية في تحسين كفاءة الأداء والتقييم.
  - وجود نظام تسويقي للمعلومات فعال.
4. التحسين المستمر: يجب أن يكون هناك كفاح مستمر لتحسين كل الأعمال والعمليات الإنتاجية حيث استخدم الأمريكيون أسلوب Zero defects six Sigma لتحقيق التحسينات المستمرة لجودة الأداء، أما اليابانيون استخدموا منهج Kaizen الذي يعني التحسين المستمر والذي اتسم بالصفات التالية:
- التحسين المستمر وفقاً لهذا المنهج هو مسؤولية شاملة للإدارة والعاملين أيضاً.
  - هي تحسين الأداء في كل المجالات الإنتاجية، التسويقية، التمويلية، الإدارية...، فالتحسين لا يشتمل على مجال معين وإنما يشمل كل مجالات العمل في المؤسسة.

1 سعدى نوال، تطبيقات نظام الأيزو 9000 والإدارة بالجودة الشاملة (بين التكامل والتخالف)، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 23/مارس

2016، جامعة وهران 2، الجزائر، ص ص 110-111.

- التحسين المستمر يركز على تحسين العمليات ولا يهتم بالنتائج فهو يراجع العمليات ويطورها ويحسن فيها وصلا إلى النتائج الأفضل.

5. التعليم والتكوين المستمر فحتى يتم تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة بالشكل الصحيح فإنه يجب تكوين وتعليم المشاركين بأساليب وأدوات هذا المفهوم حتى يمكن أن يقوم على أساس سليم وبالتالي يؤدي إلى النتائج المرغوبة، حيث أن تطبيق هذا البرنامج دون فهم لمبادئه قد يؤدي إلى الفشل الذريع، فالوعي الكامل يمكن تحقيقه عن طريق برامج التكوين الفعالة والتي ركزت من خلال دراسات أقامها KyoshiUshimaru ومساعديه وخرجوا بنتيجة أن تكوين الإطارات في ظل التسيير بالجودة الشاملة يركز على ثلاثة مراحل أساسية:

**التوجيه:** (معرفة احتياجات التسيير بالجودة الشاملة وتعلم المبادئ الأساسية له).

**التوافق:** (بين تعلم طرق التسيير بالجودة الشاملة وتطوير طرق العمل في مجال التطبيق).

**التغذية الرجعية:** (التوافق بين ممارسات المؤسسة على الأهداف الصناعية في مجال التسيير في الجودة الصناعية).

6. **المشاركة وتفويض الصلاحية:** يقصد بالمشاركة تفعيل دور العاملين بطريقة تشعرهم بالأهمية وتحقيق الاستفادة الفعلية من إمكاناتهم والمشاركة المقصودة هنا هي المشاركة الجوهرية لا الشكلية، إذ يفترض أن تحقق المشاركة أمرين: الأول تزيد من إمكانية تصميم خطة افضل، والثاني تحسن من كفاءة صنع القرارات من خلال مشاركة العقول المفكرة التي تعد القريبة من مشاكل العمل وليس من جميع العاملين في المنظمة، أما تفويض الصلاحية، فهي لا تعني فقط مشاركة الأفراد بل يجب أن تكون مشاركتهم بطريقة تمنحه صوتا حقيقيا عن طريق هياكل العمل والسماح للعاملين بصنع القرارات التي تهتم بتحسين العمل داخل أقسامها الخاصة.

7. **اتخاذ القرارات على أساس الحقائق:** يمثل هذا المبدأ أحد المكونات التي تركز عليها إدارة الجودة الشاملة، ويتطلب تطبيقها الاعتماد على تقنيات وموارد تهيئة القنوات اللازمة لتمكين الأفراد وإيصال ما يمتلكونه من معلومات تتحدث عن الحقائق إلى حيث يجب أن تصل هذه المعلومات للاستفادة منها في تحقيق الجودة.<sup>1</sup>

### الفرع الخامس: عيوب تطبيق إدارة جودة شاملة

إن تطبيق أي فلسفة إدارية حديثة غالبا ما نجد فيها جملة من العيوب التي ينبغي على المسؤولين تقاؤها لضمان نجاح برنامج التطبيق، فعادة ما تنتج هذه العيوب من سلوكيات الإدارة أو العاملين أو لأخطاء فنية كأخطاء

عمليات الإنتاج، وفيما يلي أهم العيوب الشائعة عند تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة:<sup>2</sup>

1 نفس المرجع السابق، ص 111، 112.

2 فادية جباري، تأثير جودة الخدمة على رضا العميل، رسالة ماجستير منشورة، تخصص تسويق، جامعة تلمسان، 2010-2011، ص 37.

- ✓ تعجل المؤسسة لتحقيق نتائج سريعة.
- ✓ تقليد المؤسسة لتجارب مؤسسات أخرى تختلف عنها في المستوى والإمكانيات والثقافة.
- ✓ عدم الاهتمام بالموارد البشرية مقارنة مع الموارد الأخرى التي تمتلكها المؤسسة.
- ✓ عدم وفاء قادة المؤسسة بأقوالهم ووعودهم في العمل ما يفقد العمال المصداقية وروح الفريق.
- ✓ العجز عن توفير المعلومات عن الإنجازات المحققة، مما يؤدي إلى فشل عملية قياس الأداء.
- ✓ عدم الإنصات الكافي لآراء المستهلكين والموردين.
- ✓ تطبيق إدارة الجودة الشاملة دفعة واحدة وبشكل شامل يؤدي إلى مقاومة التغيير من طرف العمال.

كما يرى ستيفن كوفي Stephen R.Covey أحد أبرز علماء الإدارة المعاصرين أن أحد الأسباب

الرئيسية التي تعرقل الجودة في أية مؤسسة هي: <sup>1</sup>

- ✓ فقدان الثقة بالمدير.
- ✓ الاتصالات الرديئة.
- ✓ الموظفون غير المنضبطين.
- ✓ ضيق الوقت.

### المطلب الرابع: المقارنة المرجعية Benchmarking

من الأساليب الإدارية المعاصرة التي أثبتت نجاحا هائلا في التطبيق في الدول المتقدمة ما يتعلق بالتحليل التنافسي بصفة عامة وأسلوب المقارنة المرجعية خصوصا، فاستخدام هذا الأسلوب يساهم في تحسين مؤشرات الأداء في المؤسسة وتحديد عناصر القوة وتعزيزها ونقاط الضعف ومعالجتها بحيث يجعل المؤسسة التي تتبنى هذا الأسلوب تتميز عن المنافسين الآخرين.

#### الفرع الأول: ماهية المقارنة المرجعية

تشكل المقارنة المرجعية أسلوبا للبحث عن كل ما يؤدي إلى الأفضل تفردا (أفضلية واختلافا) عبر عملية مقارنة نظامية مستمرة لأداء المؤسسة داخليا أو خارجيا عن طريق الإجابة عن سؤالين أساسيين :

الأول: كيف أصبح الآخرون أفضل ؟

والثاني: كيف نكون أفضل ؟

1 نفس المرجع السابق، ص 38.



وذلك عبر استعراض المقارنة المرجعية والتي تضم التالي :

### 1- مفهوم المقارنة المرجعية

تعتبر عملية المقارنة المرجعية مدخل وأسلوب من أساليب الإدارة الحديثة التي تستخدم بغرض تحسين أداء مؤسسات الأعمال، وتحسين أدائها الحالي للوصول إلى أفضل المستويات الإنتاجية التي تؤهلها لاستمرار تواجدها في السوق. وتعرف كالتالي:

عرفت المقارنة المرجعية بأنها "إجراء إداري مستمر يساعد المؤسسات في تقييم منافسيها وذاتها واستخدام المعلومات الناتجة عن المقارنة في صيغة خطة عملية لتحقيق التفوق في سوق العمل، والهدف هو التصميم على أن تصبح المؤسسة أفضل من الأفضل"<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: أسباب المقارنة المرجعية

يقارن هذا الجدول حالة المؤسسة دون ومع استخدام أسلوب المقارنة المرجعية مظهرا أهمية المقارنة المرجعية في التوجه صوب التركيز الخارجي على المنافسة وقبول الأفكار الجديدة، كذلك استناد معرفة متطلبات الزبون إلى حقائق السوق بدلا من التأريخ، إلى جانب ارتكاز الأهداف على معايير تستهدف التفوق بما فيها قيادة الصناعة عوضا عن المعايير التاريخية التي لن تحقق ما هو أبعد من إبقاء المؤسسة في ذات الصناعة، فضلا عن الاتجاه نحو التحسين المستمر ورفض القبول بالوضع الراهن أو الرجوع إلى نجاح سابق. وهكذا تصبح القيمة المتفردة لهذا الأسلوب هي البحث عن المعرفة خارجا والتعلم ممن هم في المرتبة الأفضل من أجل تزويد المؤسسة برؤية مستمرة التجدد بشأن كيف أصبح الآخرون الأفضل؟ وكيف نكون أفضل؟ وذلك عن طريق مقارنة منتج، نشاط معالجة أو ممارسة بنظير متفوق، مع تحليل وتطبيق أسباب التفوق، ومن ثم تكييفها أو تحسينها لتلبية لمتطلبات الزبون المتفردة.

ويمكن إيضاح التغيرات الجوهرية التي تسفر بعد تطبيق المقارنة المرجعية في الجدول التالي:

1 أحمد مالكية، محاولة تقييم أدوات التحليل الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة ورقلة، 2008/2009، ص116.

## جدول رقم 02: أهم التغيرات الجوهرية قبل وبعد تطبيق المقارنة المرجعية

بعد المقارنة المرجعية	قبل المقارنة المرجعية
- تطبيق أفكار جديدة.	- لا يوجد إبداع.
- خيارات عدة.	- حل واحد للمشكلة.
- تركيزات خارجية.	- تركيزات داخلية.
- أهداف تستهدف الأداء الأفضل.	- أهداف تستند إلى التاريخ.
- مستوى فهم عالي للسوق.	- مستوى فهم منخفض للسوق.
- أولويات الزبون.	- أولويات داخلية.
- تحسينات سباقية.	- تحسينات مستجيبة.
- تركيز على الفرص.	- تركيز على المشاكل.
- سيطرة الممارسات الأفضل في الصناعة.	- السيطرة الفردية.
- الاتجاه صوب القيمة الأفضل.	- الاتجاه صوب المقاومة الأقل.
- نحتاج لأن نكون أفضل.	- نحن جيدون.
- إدارة بواسطة الحقائق.	- إدارة بواسطة الخبرة.
- قادة الصناعة.	- تابعون صناعياً.

Source: Harrington, H.James & Harrington, James S, " High Performance Benchmarking : 20 Steps to Success ". McGraw-Hill, New York, (1996), p28 .

## الفرع الثالث: أنواع المقارنة المرجعية

تتكون المقارنة المرجعية من الأنواع الأساسية الآتية:<sup>1</sup>

**1- المقارنة المرجعية الداخلية Internal Benchmarking** : هي المقارنة التي تمت بين أداء عمليات أو وظائف المؤسسة ذاتها سيما ذات الأعمال المتعددة، مستهدفة الطرائق الأفضل للتعميم، أو الأسوأ للتحسين، وتمتاز بسرعة ويسر الحصول على معلومات وافية، وعلى الرغم من كونها معلومات داخلية تاريخية لا تقدم معرفة عن مدى تطور المنافسين، إلا أنها تشكل قاعدة مهمة لمقارنة بيانات العمليات أو الوظائف الداخلية مع

1 مبارك مطلق المطيري، مدى إدراك المديرين لأسلوب المقارنة المرجعية في الأعمال الإلكترونية وأثره على تحقيق التفوق التنافسي لدى البنوك التجارية الكويتية، رسالة ماجستير منشورة، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الكويت، 2010/2011، ص ص16-17.

بيانات العلامة المرجعية الخارجية، لذا عادة ما يمثل هذا النوع الخطوة الأولى في أي عملية مقارنة مرجعية خارجية، في حين تقارن عمليات أو وظائف مؤسسة معينة مع عمليات أو وظائف مؤسسات أخرى تمارس النشاط أو نشاطا آخر في المقارنة المرجعية الخارجية.

**2 - المقارنة المرجعية الخارجية External Benchmarking :** تتضمن المقارنة المرجعية الخارجية مع الأفضل من المنافسين وعبر المنافسين أي مع مؤسسات أخرى تعمل في نفس مجال عمل المؤسسة أو مجال آخر.

**3 - المقارنة المرجعية التنافسية Competitive Benchmarking :** تقوم على أسس المقارنة المباشرة مع المنافسين الأفضل للبحث عن الأداء الأفضل، ويهدف تشخيص الفجوات في الأداء بين المؤسسة ومنافسيها الرئيسيين أو قادة الصناعة، وذلك في مستويات أداء متحققة في الكلفة أو النوعية أو المرونة أو التسليم .

**4- المقارنة المرجعية الداخلية (الوظيفية):** تقوم المقارنة المرجعية الوظيفية على أساس مقارنة مجالات معينة مع المؤسسات الريادية الأفضل في العالم العاملة في نفس للقطاع أو التي تؤدي نشاطات مماثلة.

**5- المقارنة المرجعية الإستراتيجية:** هي عملية مراجعة وفحص كيفية التنافس مع المؤسسات والبحث عن الاستراتيجيات الأفضل التي تقود إلى النجاح في السوق وتحقيق التفوق: وهي تتفحص كيف تتنافس المنظمات بحثا عن تلك الاستراتيجيات المربحة التي قادت إلى ميزة تنافسية ونجاح سوقي، وهي تستهدف تشخيص مناطق قوة المنافس وضعفه أو من يعمل في الصناعة كخطوة مهمة في ترتيب أولويات مجالات التحسين والتعرف على أفكار جديدة تسهم في بناء إستراتيجية ناجحة.

**6- المقارنة المرجعية العامة:** يبحث هذا النوع من المقارنة بين كيفية الحصول على بيانات أداء العمليات من خارج الصناعة التي تعمل فيه المؤسسة ويمتاز بالآتي:

أ- يسهم في إحداث تحسينات كبيرة في أداء المؤسسة.

ب- يسهم في توفير بيانات واقعية تفصيلية للمؤسسة.

ج- يسهم في توفير فرصة لاكتشاف أداء عمليات المؤسسات المنافسة.

ويستنتج أن الميزة الرئيسة للمقارنة المرجعية التنافسية تكمن في استخدام المنافسين لمعالجات وتقنيات مشابهة لما تمتلكه المؤسسة، مما ييسر النقل والتعلم المتبادل بين المؤسسة والمنافس الشريك مع إدراك أفضل للموضع التنافسي، وإمكانية تحسينه كما أنها أسلوب فاعل في الصناعات ذات التقنيات للجديدة أو تلك التي يتباين المنافسون فيها.

## الفرع الرابع: أهداف المقارنة المرجعية وخطواتها

أولاً: أهداف المقارنة المرجعية: يتضح مما تقدم أن استخدام المقارنة يسفر عن تحقيق جملة أهداف أهمها: <sup>1</sup>

- وضع معايير أداء أفضل للنجاح في الصناعة المرتبطة.
- تحسين الموضع التنافسي أو إمكانية التنافس كمؤسسة بمرتبة عالمية، أو حتى الاحتفاظ بموقع الصدارة.
- التعلم من الآخرين.
- معرفة كيفية إجراء التحسينات على العمليات في المؤسسة لزيادة قدراتها التنافسية .
- للزيادة من رضا العملاء وزيادة الميزة التنافسية.
- المعرفة الجيدة لقدرات المؤسسة وضعفها من خلال التقييم الذاتي.
- تحقيق النمو في العوائد والأرباح من خلال فهم المؤسسة ومعرفة المواقع التي يتميز بها المنافسين عنها، والتي يثمنها الزبائن ( مثلاً قد تكون السلعة جيدة لكن خدمات ما بعد البيع غير جيدة ).
- معرفة كيفية وصول مؤسسة ما إلى نتائج ممتازة أكثر أهمية وقيمة من قياس هذه النتائج.

## ثانياً: خطوات المقارنة المرجعية

من أجل أن تصبح المؤسسة أفضل مما هي عليه عبر استخدام أسلوب المقارنة المرجعية، ينبغي اتباع الخطوات التالية: <sup>2</sup>

## 1- التخطيط: ويتضمن العناصر التالية:

- اختيار العملية التي ستكون محلاً لدراسات القياس المرجعي والتي تتضمنها إستراتيجية المؤسسة.
- تشغيل فريق القياس المرجعي.
- فهم وتوثيق العملية.
- وضع معايير لقياس الأداء ( جودة، وقت، تكلفة، ابتكار، مرونة.... )

1 Jean Brilman, les meilleures pratiques de management, édition organization, 2em édition, paris, France, 2001, p.249

2 سامية لحول، التسويق والمزايا التنافسية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة باتنة، 2007/2008، ص 110.

## 2- البحث: ويتضمن:

- وضع قائمة بمعايير النموذج الأفضل.
- البحث عن المؤسسات الأفضل.
- المقارنة والاختيار للشركاء الأفضل لعمل مقارنة الأداء عليهم.
- إقامة اتصال مع الشركاء، والحصول على قبول الاشتراك في دراسة مقارنة الأداء.

## 3- الملاحظة: والتي غالبا ما تتم على ثلاث مستويات، وهي:

- مستويات الأداء التي تبين كيف أن الشريك يقارن نفسه بالآخرين.
- الممارسات أو الطرق التي تجعل هذا الأداء أمرا واقعا.
- القدرة التي تساعد على تنفيذ العمليات طبقا لهذه الممارسات أو الطرق.

وتتضمن خطوات مرحلة الملاحظة ما يلي: تقييم الاحتياجات من المعلومات، اختيار الطرق والأدوات لجميع البيانات والمعلومات، الملاحظة والاستجواب.

## 4- التحليل: والهدف الأساسي في هذه المرحلة يجب أن يحدد الآتي:

- الفجوة في الأداء بينها وبين الشريك أو النموذج لأفضل محل القياس المقارن للأداء.
- الأسباب الجذرية للفجوات بمعنى تحديد الطرق والممارسات التي تجعل النموذج الأفضل يصل إلى هذا الأداء المتميز.
- الإمكانيات التي أدت إلى هذه الفجوات.

وللوصول إلى ما سبق ينبغي: تحديد نوعية المعلومات والبيانات المجمعة، مراقبة جودة المعلومات والبيانات، تحديد فجوة الأداء، أسباب هذه الفجوة.

## خلاصة الفصل الأول

أصبح اهتمام معظم إدارات المؤسسات الاقتصادية تتدرج حول كيفية توفير واستغلال كافة الموارد المتاحة بشكل أمثل بغية تحقيق أهدافها، ومن خلال هذا الفصل الذي تناولنا فيه الأسس النظرية للمحاسبة الإدارية، حيث تطرقنا لمفهوم المحاسبة الإدارية وعلاقتها مع العلوم الأخرى وبين أساليبها التقليدية منها وكذا الحديثة، وكل ما يتعلق بها، لذا يمكن القول أن أساليب المحاسبة الإدارية هي أحد أهم الأساليب الرقابية داخل المؤسسة، حيث تعتبر أهم وسيلة لمعالجة ومراقبة لتكاليف المؤسسة، ويتطور وظائفها وأهدافها ظهرت هذه الأساليب الحديثة مواكبة لهذا التطور وذلك لتغطية العجز الذي كانت تعاني منه الأساليب التقليدية ولتكون نتائجها أكثر دقة بحيث يكون تأثيرها إيجابي أكثر على نشاط المؤسسة ومن بين أبرز هذه الأساليب نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ونظام التكلفة المستهدفة..، وفي ظل مثل هذه الظروف وتزامنا مع هذا التطور أصبح اكتساب ميزة تنافسية من أهداف المؤسسة أيضا كما أن اكتساب هذه الميزة لا يتحقق إلا إذا توفرت لديها مجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها من المنافسين والتي يجب على المؤسسة تطويرها والعمل على تحسينها، ويمكن ذلك في التحكم الجيد لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

## الفصل الثاني

تحسين تنافسية المؤسسات من خلال أساليب

المحاسبة الإدارية الحديثة

**تمهيد**

كان ولا زال اكتساب ودعم وتطوير الميزة التنافسية الشغل الشاغل للكاتب والمنظرين بدءاً من بورتر أول من استخدم مصطلح الميزة التنافسية حيث أكد أن العوامل الأساسية إلى تضمن للمؤسسة ميزة تنافسية تحددتها القوى الموجودة في السوق، وبسبب هذه التطورات المتسارعة جعلت المدراء يبحثون عن هيكل جديد من الأفكار والأساليب الإدارية التي تتناسب مع الأوضاع الراهنة، وتمكن مؤسساتهم من اكتساب قدرة تنافسية والحفاظ عليها، فهي سبيل إلى اندماجها في الاقتصاد العالمي ونموها وبقائها في السوق.

وبغية التفسير أكثر سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى تنافسية المؤسسة ثم التعرف إلى مفهوم الميزة التنافسية، خصائصها، شروطها ومصادرها كما سنحاول إبراز دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين التنافسية، ولتحقيق هذه الغاية يستدعي على المؤسسة إحداث تغيير ثقافي وفلسفي وذلك من خلال التحسين المستمر والشامل على أساس التوجه للمستهلك والاهتمام أكثر برغباته وجمع المعلومات عن احتياجاته والعمل على تلبية هذه الرغبات للحصول على رضاه وثقته، مما يسمح لها بتحقيق ميزات تنافسية طويلة المدى.

و من خلال هذا الفصل فقد ارتأينا أن نتطرق إلى:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للميزة التنافسية

المبحث الثاني: الاستراتيجيات العامة لاكتساب الميزة التنافسية

المبحث الثالث: علاقة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بتحسين تنافسية المؤسسات.



### المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للميزة التنافسية

أخذ موضوع التنافسية يحظى باهتمام واسع النطاق على الصعيد العالمي حيث أصبح يحتل صدارة قائمة اهتمامات وأولويات الدول وخاصة النامية منها ويرجع ذلك إلى مواكبة متطلبات التطورات المتسارعة التي يشهدها العالم والمتمثلة في الانتشار السريع للتكنولوجيا والاتصالات وظهور ما يسمى بالعولمة وأساسيات الانفتاح الاقتصادي وتحرير الأسواق مما جعل المؤسسة تبدو كقوية صغيرة تتنافس فيما بينها من أجل البقاء في السوق، وذلك من خلال الرفع من قدرتها التنافسية واكتسابها لميزة تنافسية تخول لها البقاء.

وسنحاول في هذا المبحث إعطاء نظرة عامة حول المنافسة والتنافسية، ثم إلى الميزة التنافسية وأسباب تطورها، وكذلك التطرق إلى أنواع الميزة التنافسية ومصادرها ومحدداتها.

#### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المنافسة والتنافسية

تعتبر البيئة التنافسية ومتغيراتها وكيفية تأثيرها على المؤسسة المدخل الأساسي لفهم الكيفية التي تمارس بها المؤسسة نشاطها، كما تهدف إلى تحديد جوانب القوة والضعف والفرص والتحديات التي تواجه المؤسسة.

#### الفرع الأول: تعريف التنافسية

للتنافسية عدة تعريفات نذكر منها:

هي: "نظام من العلاقات الاقتصادية ينضوي تحته عدد كبير من المشترين والبائعين، وكل منهم يتصرف مستقلاً عن الآخرين للبلوغ بربحه إلى الحد الأقصى، وينبغي أن تنشغل المؤسسة دائماً بمركزها التنافسي، سواء من أجل بناء هذا المركز أو بمتابعته وحمايته والمحافظة عليه أو بتدعيمه وتطويره، وحتى تحقق المؤسسة ذلك بكفاءة وفعالية يقتضي الأمر أن تحدد مركزها التنافسي ليس على مستوى السوق ككل فقط ولكن أيضاً مركزها التنافسي على مستوى كل القطاعات السوقية المستهدفة، ويتطلب ذلك أيضاً العمل المستمر على تطوير عناصر ومكونات نشاط التسويق والبيع بما يلائم كل قطاع من هذه القطاعات السوقية، ومن خلال المتابعة المستمرة لرؤية العملاء والصورة الذهنية له عن مشاريع أو منتجات المؤسسة وخدماتها بالمقارنة مع المنافسين ومشاريعهم ومنتجاتهم وخدماتهم، كذلك يمكن لمؤسسة الأعمال أن ترسم صورة ذهنية متميزة ومن ثم مركز تنافسي متميز لدى العملاء من خلال تركيزها على عدة مجالات رئيسية"<sup>1</sup> مثل:

1 أحمد محمود خليل الأسطل، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، جامعة غزة، 2010، ص 26 .

1. تنويع المنتج أو الخدمة التي تقدم للعملاء.
2. تطوير الشكل الخارجي للمنتج.
3. تطوير التركيب أو التكوين الداخلي للمنتج.
4. إيجاد وتوضيح التميز في منفعة المنتج.
5. خلق منفعة أو منافع جديدة للمنتج.
6. اكتشاف أو إضافة استخدامات جديدة مع المنتج.
7. إضافة خدمات جديدة مع المنتج.
8. إيجاد ارتباط بين المنتج وخدمات معينة.
9. توضيح العلاقة المنطقية بين سعر المنتج وجودته.

#### الفرع الثاني: تعريف القدرة والميزة التنافسية

##### أولاً: تعريف القدرة التنافسية

“ للقدرة التنافسية شقين أساسيين، أما الأول فهو قدرة التميز علي المنافسين في الجودة و/ أو السعر و/أو توقيت التسليم و/ أو خدمات ما قبل أو بعد البيع، وفي الابتكار والقدرة علي التغيير السريع الفاعل، وأما الشق الثاني فهو القدرة على التأثير على العملاء أي تزيد رضاهم وتحقق ولاءهم، ولا شك أن النجاح في الشق الثاني متوقف علي النجاح في الشق الأول.”

يثور هنا سؤال، هل نقصد بالقدرة التنافسية، تنافسية المدير أم المؤسسة؟

والإجابة ببساطة: الاثنان معاً، فلا يكفي تميز المدير (و/ أو مساعده). بل يتطلب الأمر تميز نظام المؤسسة ككل، تميز إداراتها في علاقاتها التكاملية وفرق العمل المحفزة الممكنة، ذاتية الإدارة Empowered, Self\_Directed<sup>1</sup>.

1 أحمد سيد مصطفى، التنافسية في القرن الحادي والعشرين مدخل إنتاجي، القاهرة، د ن، 2003، ص 15.

ثانيا: تعريف الميزة التنافسية

تعرف بأنها: "المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي ينتج للمؤسسة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسين، ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز حيث يحقق لها المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون".<sup>1</sup>

والجدول التالي يبين أبرز التعاريف التي تناولها الباحثين من خلال وجهات نظر مختلفة وعبر التركيز على جانب معين كما يلي:<sup>2</sup>

جدول رقم 03: وجهات النظر المختلفة للميزة التنافسية

الباحث	التعريف	التوجه أو التركيز
HOFER	هي المجالات التي تتوقف بها المؤسسة على منافسيها	الأنشطة
FAHEY	أي شيء يميز المؤسسة أو منتجاتها إيجابي عن منافسيها من وجهة نظر الزبون النهائي.	المكانة الذهبية
ROPPAPORT	قدرة المؤسسة على تقليص كلفتها الأقلية وتحقيق فوائد أعلى من خلال السعر مقارنة بالمنافسين وتحقيق قيمة أكبر للزبون.	الكلفة
EVANS	القابلية على تقديم قيمة متفوقة للزبون.	قيمة الزبون
MACMALL AND TAMPO	هي الوسيلة التي تمكن المؤسسة من تحقيق التفوق في ميدان منافسيها مع الآخرين.	المنافسة

المصدر: نوري منير، برك نعيمة، مقال بعنوان "إدارة العلاقة مع الزبائن كأداة لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال

المتطلبات والتوصيات"، تخصص اقتصاد، جامعة الشلف، الجزائر، 2017، ص6.

وعند الحديث عن خصائص الميزة التنافسية لا بد من التركيز في المقام الأول على مسألة ديمومة الميزة التنافسية وبقائها، فالميزة تنتهي بمجرد قدرة المنافسين على تقليدها أو محاكاة ما تستند إليه، وإذا ما أرادت المؤسسة أن تحافظ على الميزة التنافسية بجعلها أكثر استمرارية، فيجب عليها تبني استراتيجيات تجعل عملية

1 عاصم فايز الزعائن، الميزة التنافسية في المنتجات الدوائية للشركات الوطنية وأثرها على زيادة الحصة السوقية من وجهة نظر الزبون، رسالة ماجستير منشورة، تخصص إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص08.

2 نوري منير، برك نعيمة، مقال بعنوان "إدارة العلاقة مع الزبائن كأداة لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال المتطلبات والتوصيات"، تخصص اقتصاد، جامعة الشلف، الجزائر، 2017، ص 6.

تقليد الميزة التنافسية التي قامت ببنائها شديدة الصعوبة ومرتفعة الكلفة بالنسبة للمنافسين، ويمكن تلخيص خصائص وصفات الميزة التنافسية كما يلي:<sup>1</sup>

- أنها نسبية: أي تتحقق بالمقارنة مع المنافسين، وليست مطلقة.
- أنها تؤدي إلى التفوق والأفضلية للمؤسسة على المؤسسات المنافسة.
- أنها تتبع من داخل المؤسسة وتحقق قيمة لها.
- أنها تتعكس في كفاءة أداء المؤسسة لأنشطتها، أو في قيمة ما تقدمه للمشتريين، أو كليهما.
- أنها يجب أن يكون لها دور في التأثير على المشتريين وإدراكهم للأفضلية في ما تقدمه المؤسسة من منتجات سلع وخدمات وتحفزهم للشراء منها.
- أن تكون متميزة ومستدامة بمعنى أن تحقق المؤسسة السباق على المدى الطويل وليس المدى القصير.
- تبنى على اختلاف وليس على تشابه.
- يتم تأسيسها على المدى الطويل، باعتبارها تختص بالفرص المستقبلية.

#### الفرع الثالث: أهمية الميزة التنافسية وأهدافها

للميزة التنافسية أهمية كبيرة في المؤسسة، كما تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي سيتطرق لها فيما يأتي:

#### أولاً: أهمية الميزة التنافسية:

تكمن أهمية الميزة التنافسية فيما يلي:<sup>2</sup>

1. خلق قيمة للعملاء تلبي احتياجاتهم وتضمن ولائهم، وتدعم وتحسن صورة المؤسسة في أذهانهم.
2. تحقق التميز التنافسي عن المنافسين في السلع والخدمات المقدمة إلى العملاء مع إمكانية التميز في الموارد والكفاءات والاستراتيجيات المنتهجة في ظل بيئة شدة التنافسية.
3. تحقيق حصة سوقية للمؤسسة وكذا ربحية عالية للبقاء والاستثمار في السوق.

1 باسل فارس قنديل، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعية،

رسالة ماجستير منشورة، تخصص إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 62.

2 محسن بن الحبيب، مقال بعنوان أنشطة القيمة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، جامعة الأمير عبد القادر، قسنطينة، د س،

## ثانياً: أهداف الميزة التنافسية:

تسعى المؤسسة من خلال خلق الميزة التنافسية إلى تحقيق جملة من الأهداف كالتالي:<sup>1</sup>

1. خلق فرص تسويقية جديدة.
2. دخول مجال تنافسي جديد، كدخول سوق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من العملاء أو نوعية جديدة من المنتجات والخدمات.
3. تكوين فرصة مستقبلية للمؤسسة للأهداف التي تريد بلوغها وللفرص الكبيرة التي ترغب في اقتناصها.

## المطلب الثاني: أسباب تطوير وتنمية الميزة التنافسية

لكي تضمن المؤسسة بقائها واستمراريتها في السوق فلا بد من وجود ميزة تنافسية لأنها تعد وتعتبر هدفاً واستثماراً وتكتيكاً في هذا الوقت، لكن الأمر لا يتوقف عند هذا الحد، بل يتعداه إلى ضرورة تنمية وتطوير المزايا التنافسية خلال اكتشاف أساليب جديدة للمنافسة وتطبيقها على السوق بغية الحصول على ميزة تنافسية يصعب على المنافسين تقليدها ومحاكاتها على الأقل في الأجل الطويل.

وتطوير الميزة التنافسية يحتاج إلى رؤية بعيدة المدى تتصف بالشمول والديناميكية في استغلال جميع الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف اللازمة، وفي ظل التحديات الراهنة يمكن تلخيص أهم العوامل التي تدفع بالمؤسسة إلى تطوير ميزتها التنافسية في النقاط التالية:<sup>2</sup>

• **ظهور تكنولوجيا حديثة :** حيث يمكن للتطور التكنولوجي أن يخلق فرص جديدة في مجالات عديدة كتصميم المنتج باستخدام الحاسوب أو طرق التسويق عبر الإنترنت، وهذا ما يدفع بالمؤسسة إلى تقديم تكنولوجيا جديدة عند آخر مرحلة من مراحل ميزتها التنافسية من أجل تخفيض التكلفة، وهنا تبدأ في تجديد وتطوير الميزة الحالية أو تقديم ميزة تنافسية جديدة تحقق أكبر قيمة.

• **ظهور حاجات جديدة للمستهلك أو تغييرها:** إذ عندما يرغب العملاء في تلبية حاجيات جديدة لديهم أو تغيير أولوياتهم، فإن هذا يدفع بالمؤسسة إلى إجراء تعديلات لازمة على ميزتها التنافسية أو تنمية ميزة تنافسية جديدة، خاصة أن العلاقة التي أصبحت تربط بين المنتج والمستهلك علاقة تأثير وتأثر متبادل، لأنه لم يعد من الممكن تصور وجود رغبة لا يتم إشباعها، وأصبح الأمر لن يقتصر على الحاجة القائمة ليتم هذا

1 نفس المرجع السابق، ص 5.

2 نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية، مصر، 1998، ص 37.

الإشباع بل تعدى الأمر إلى درجة صناعة الرغبة، وإلى درجة الارتقاء بالحاجة، ونظرا لهذا الاتجاه الحديث تظهر شدة المنافسة بين المؤسسات للتسابق على تلبية وإشباع الحاجات واختراع الرغبات.

• **تغير تكاليف المدخلات:** أي (اليد العاملة، المواد الأولية، وسائل النقل، الطاقة، الآلات) لأن من المعروف أن الميزة التنافسية تتأثر في حالة حدوث تغير جوهري في تكاليف المدخلات، مما يؤثر سلبا أو إيجابا على الميزة التنافسية للمؤسسة.

• حدوث تغييرات في القيود الحكومية مثل التغييرات الخاصة بمواصفات المنتج، حماية البيئة من التلوث، حواجز الدخول من السوق فإن المؤسسة ملزمة على مواجهة هذه التغييرات للبقاء في السوق ومن ثم الصمود في وجه المنافسين.

وحتى تكون الميزة التنافسية فعالة فلا بد من الاستناد إلى الشروط التالية:<sup>1</sup>

• **الحسومة:** أي تتيح للمؤسسة عامل الأسبقية والتفوق على المنافسين.

• **الاستمرارية أو الديمومة:** بمعنى أنها تحقق الاستمرارية عبر الزمن.

• **إمكانية الدفاع عنها:** أي يصعب على المنافسين محاكاتها أو إلغائها أو تقليدها.

ولكي تضمن المؤسسة فعالية الميزة التنافسية فلا بد ألا تنظر إلى هذه الشروط كل على حدا، بل ينبغي أن يتم تفعيلها مجتمعة، لأن كل شرط مرهون أو مرتبط بالآخر، بمعنى أنه لا استمرارية بدون حسم ولا إمكانية الدفاع دون وجود استمرارية.

### المطلب الثالث : أنواع الميزة التنافسية ومصادرها ومحدداتها

تتميز الميزة التنافسية بعدة أنواع، مصادر ومحددات نوجزها فيما يلي:

#### الفرع الأول: أنواع الميزة التنافسية

لقد أشار Porter إلى أن هناك شكلين للميزة التنافسية هما الريادة بالتكلفة والتمايز، ومن ثم فالمؤسسة تستطيع التفوق على منافسيها من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي تحقيق ميزة السعر المنخفض أو من خلال تمييز المنتج، وتتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص37.

<sup>2</sup> وسيلة بوزايد، مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص علوم التسيير، جامعة سطيف1، 2011/2012، ص ص12-13.

## أولاً: ميزة التكلفة الأقل Cost Advantage

يمكن لمؤسسة ما أن تحقق ميزة التكلفة الأقل إذا كان هيكل تكاليفها المتعلقة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من تلك المحققة عند المنافسين، بمعنى تحقق المؤسسة ميزة التكلفة الأقل في حالة ما إذا كانت تكاليف أنشطتها المنشئة للقيمة أدنى من تلك المحققة عند منافسيها.

وحتى يمكن الحيابة على ميزة التكلفة الأقل يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف، بحيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل وتتمثل هذه العوامل في مراقبة الحجم، مراقبة التعلم، مراقبة الروابط، مراقبة الإلحاق، مراقبة الرزنامة، مراقبة الإجراءات، مراقبة التموضع.

**1. مراقبة الحجم Controlling Scale** : تمثل اقتصاديات الحجم أكبر عائق للدخول أو الحركة في السوق وللوصول إلى الحجم الملائم يمكن للمؤسسة التوسيع في تشكيلة المنتجات أو حيازة وسائل إنتاج جديدة أو التوسع في السوق وذلك قصد تخفيض التكاليف.

**2. مراقبة التعلم Controlling Learning** : التعلم هو نتاج للجهود الكثيفة والمتواصلة المقبولة من قبل الإطارات والعمال على حد سواء، وعليه لا ينبغي حصر الاهتمام بتكاليف اليد العاملة فحسب، بل يجب أن يتعداه إلى الأخذ بعين الاعتبار لتكاليف الفضلات والمعيب والأنشطة الأخرى الناشئة للقيمة والناجمة عن نقص أو سوء للمعرفة، بمعنى أن تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن لن يتحقق بصفة عفوية بل هو نتيجة التسيير الفعال لمعارف وقدرات ومهارات مسيريهها وعمالها، وهذا بالاعتماد على مجموعة من العوامل كالتحفيز المادي والمعنوي والتكوين وثقافة المنظمة ... الخ. مما يؤدي في النهاية إلى تدني التكاليف إلى أقصى حد ممكن.

**3. مراقبة تأثيرات استعمال القدرات Controlling The Effect of Capacity Utilization** : بمعنى المحافظة على مستويات مستقرة من النشاط التي من شأنها أن تضمن الاستخدام الأمثل لقدرات وموارد المؤسسة.

**4. مراقبة العلاقات Controlling Linkages** : يقصد بها استغلال المؤسسة لمختلف علاقاتها مع الأطراف المكونة للمحيط بها يسمح لها من استغلال الفرص المتاحة ومنه إمكانية تخفيض تكاليف العناصر المكونة لسلسلة القيمة.

5. **مراقبة الارتباطات الداخلية Controlling Interrelationships** : من خلال ربط النشاطات المهمة فيما بينها، ونقل أو تحويل المعارف فيما بين الوحدات المكونة للمؤسسة بما يسمح باستغلال الإمكانيات المشتركة أحسن استغلال.

6. **مراقبة التكامل Controlling integration**: بمعنى دراسة إمكانية ضم أنشطة جديدة باعتبار أنها ستخفض من مستوى التكاليف بشكل كبير.

7. **مراقبة الرزنامة Controlling Timing** : في بعض القطاعات قد يكون التريث والانتظار أفضل إما لكون التكنولوجيا المستخدمة سريعة التغير فتدخل المؤسسات المنتظرة إلى القطاع بتكنولوجيا جديدة تنافس بها المؤسسات الرائدة، وإما بغرض دراسة سلوكيات المنافسين واكتشاف نقاط القوة والضعف لديهم وبعدها الدخول إلى القطاع بمعرفة أكبر للأوضاع التنافسية السائدة. ومن جهة أخرى فإنه بإمكان المؤسسة تنظيم رزنامة المشتريات في شكل دورة أعمال، فمثلا شراء المؤسسة لأصل في الفترات التي ينخفض فيها الطلب على منتجاتها، يمكنها من الاستفادة بذلك الفارق في سعر الأصل المستعمل ف صنع تلك السلع.

8. **مراقبة الإجراءات التقديرية Controlling Discretionary** : قد يحدث وأن تقوم المؤسسة بتطبيق إجراءات بصفة طوعية، وسرعان ما يكشف تحليل التكاليف عن ضرورة إلغاء أو تغيير بعض الإجراءات التي لا تساهم إيجابيا ف ميزة التكلفة الأقل، بل أكثر من ذلك فهي تكلف أكثر مما يجب، وبالتالي فإن مراقبة الإجراءات يسمح بفهمها ومن ثمة تخفيض التكاليف.

9. **مراقبة التمويع Controlling Location** : قد تتمكن المؤسسة من تحقيق ميزة التكلفة الأقل إذا ما أحسنت التمويع الجيد لأنشطتها، حيث أن التمويع الخاص بمختلف الأنشطة سواء كان ذلك بالنسبة للأنشطة فيما بينها أو بالنسبة للزبائن والموردين عادة ما يكون له تأثير على عناصر عدة من بينها: مستوى الأجور، فعالية الإمداد وإمكانية الوصول إلى الموردين.

إن تحقيق ميزة التكلفة الأقل وكما ورد ذكره سابقا تطلب مراقبة مستمرة لتكاليف الأنشطة المنشئة للقيمة والتحكم الجيد فيها مقارنة بالمنافسين، ودراسة تطورها عبر الزمن لاتخاذ القرارات المناسبة، ولعل أهم عامل من بين العوامل التي ورد ذكرها يعتبر التعلم العامل الأكثر أهمية، فالعامل يتعلم بالتكرار وهي أفضل طريقة لأداء المهام وبالتالي تزداد إنتاجيته على مدار الوقت وتتنخفض التكلفة كلما تعلم الأفراد الطريقة الأكثر كفاءة لأداء المهام، وعليه يعتبر التعلم بمثابة وفورات في التكلفة تنتج عن الممارسة العملية.<sup>1</sup>

1 نفس المرجع السابق، ص 13.



## ثانياً: ميزة التمييز Differentiation

يمكن أن تتميز المؤسسة عن منافسيها عندما يكون بمقدورها الحيازة على خصائص فريدة تجعل الزبون يتعلق بها، بمعنى أن تحقيق المؤسسة للتمييز يتم عندما تكون قادرة على تقديم منتج أو خدمة بمواصفات متميزة من خلالها يدرك العملاء والمنافسين أن المؤسسة تقدم شيئاً متفرداً يصعب تقليده، سواء من خلال المواصفات الغنية أو التصميم الفني أو الاسم التجاري أو العلامة التجارية وغيرها من الأمور التي تستحوذ على تصور وإدراك العميل.

وحتى تتم الحيازة على هذه الميزة يجب الاستناد إلى عوامل تدعى عوامل التفرد، بحيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب المؤسسة ميزة التمايز والمتمثلة في الإجراءات التقديرية، الروابط، الرزنامة، التوقع، الإلحاق، التعلم وآثار بثه. التكامل، الحجم، والتي تقوم بالتفصيل فيها كما يلي:<sup>1</sup>

**الإجراءات التقديرية Discretionary:** من بين الإجراءات التقديرية الأكثر شيوعاً:

- خصائص وكفاءة المنتجات المعروضة.
- الخدمات المقدمة.
- كثافة نشاط ما (كمستوى نفقات الإعلان).
- جودة عوامل الإنتاج المسخرة لنشاط ما.
- كفاءة وخبرة المستخدمين في النشاط.
- الإجراءات التي تحكم عمل المستخدمين في النشاط (كإجراءات خدمات ما بعد البيع....)، هذه الإجراءات يمكن أن تعتبر كعوامل تساعد المؤسسة على تحقيق التميز والتفرد.

**2. الروابط Interrelationships :** يمكن للمؤسسة تحقيق التفرد من خلال العلاقات الموجودة بين الأنشطة، أو من خلال العلاقات مع الموردين وقنوات التوزيع المستغلة من قبل المؤسسة.

- الروابط بين أنشطة المؤسسة تشترط لتلبية احتياجات الزبائن وتحقيق الرضا تنسيقاً جيداً للأنشطة المرتبطة فيما بينها.
- الروابط مع الموردين.
- الروابط مع قنوات التوزيع.

1 نفس المرجع السابق، ص14.

**الترنامة Timing** : قد تحوز المؤسسة ميزة التمايز لكونها السبابة في مجال نشاطها على منافسيها، وخلافاً لذلك في بعض الأحيان أو في بعض القطاعات يمكن أن تحقق المؤسسة الريادة بسبب التأخر عن الدخول إلى السوق ما يسمح لها باستعمال تكنولوجيا أكثر حداثة.

**4. التموّج Location**: قد تحوز المؤسسة على ميزة التميز إذا ما أحسنت اختيار الموضع الملائم لأنشطتها.

**5. الإلحاق Institutional Factors** : قد تتجم خاصية التفرد لنشاط منتج للقيمة لكون النشاط مشترك لمجموعة من الوحدات المكونة للمؤسسة.

**6. التعلم وآثار بثه Learning and Spillovers** : قد تتجم خاصية التفرد لنشاط معين، عندما يمارس التعلم بصفة جيدة، فالجودة الثابتة مثلاً في العملية الإنتاجية يمكن تعلمها ومن ثم حيازتها بشكل مستمر ونفس الشيء بالنسبة للتكاليف، ومن ثم فإن التعلم الذي يتم امتلاكه بشكل شامل كفيل بأن يؤدي إلى تميز متواصل .

**7. التكامل Integration** : بهدف تحقيق التفرد قد تلجأ المؤسسة إلى ضم أنشطة جديدة منتجة للقيمة كانت تمارس من قبل الموردين أو قنوات توزيع مما يتيح لها القيام بهذه الأنشطة بشكل أحسن لتصبح الوحيدة التي تقوم بها أو حتى تجعلها غير قابلة للتقليد.

**8. الحجم Scale** : يمكن أن يؤدي الحجم الكبير إلى ممارسة نشاط ما بطريقة وحيدة ومنفردة، وهو ما لا يمكن تحقيقه إذا ما كان حجم النشاط صغيراً، وفي بعض الأحيان قد يؤثر الحجم الكبير للنشاط سلباً على التمايز.

لتحقيق ميزة التميز فإن المؤسسة مطالبة بتحديد العوامل والمجالات التي يمكن التفرد فيها، مع التركيز على العوامل التي تؤدي إلى تميز متواصل نفس الشيء بالنسبة للتكاليف يعتبر التعلم العامل الأكثر أهمية، بحيث أن امتلاكه من شأنه أن يؤدي إلى استمرار التميز.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: مصادر الميزة التنافسية

يمكن تلخيص مصادر الميزة التنافسية فيما يلي:

**1. الابتكار**: وهذا نتيجة لتزايد عدد المؤسسات والذي صاحبه تزايد تنافسي على المستوى الوطني والعالمي، أدى إلى تصاعد اهتمام المؤسسات بالابتكار والتركيز عليه، إلى درجة اعتباره الحد الأدنى في الأسبقيات التنافسية إلى جانب التكلفة والجودة، وأصبحت هذه القدرة مصدراً متجدداً للميزة التنافسية.<sup>2</sup>

1 نفس المرجع السابق، ص 14.

2 بن التركي وليد، دور نقل التكنولوجيا في تحسين القدرة التنافسية، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، تخصص العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2011،

**2. الكفاءة:** إن اكتساب المعرفة تحتاج بالدرجة الأولى إلى مهارات لتطبيقها في الميدان، والقدرة على تحقيق ذلك من مؤسسة إلى أخرى، وكلما زادت هذه المهارات زادت معها إمكانية تحقيقها في الأسبقية على المنافسين.<sup>1</sup>

**3. الجودة:** نتيجة للتغيرات السريعة والتطورات المتعاقبة، زاد اهتمام المؤسسات بتلبية رغبات المستهلكين والحرص على رضاهم إذ لم يعد السعر العامل المحرك لسلوك المستهلك، بل أصبحت الجودة هي الاهتمام الأول له والقيمة التي يسعى الحصول عليها، هذا ما أوجب على المؤسسات التي ترغب في البقاء في المنافسة أن تصنع منتجات ذات جودة عالية.<sup>2</sup>

**الوقت:** يمكن للمؤسسات أن تنظر إلى عامل الوقت ميزة تنافسية، على اعتبار وقت التسليم هو مصدر للميزة التنافسية، ويعتبر الوقت مقياساً للالتزام بين المؤسسة والعملاء، إضافة إلى ذلك الوقت يعتبر مؤشر لتطوير المنتجات وتقديمها إلى العملاء حسب الجداول الزمنية المتفق عليها.<sup>3</sup>

**5. المعرفة:** شهدت مؤسسات الأعمال تحول كبير في طريقة فهم عوامل النجاح، فطوال الفترة الصناعية كان العنصر البشري يقيم على أساس الجهد المادي الذي يبذله في العمل، لكن مع التطور الذي حدث بعد ذلك وإدخال الآلات الحديثة والتكنولوجيا في العمليات الإنتاجية، أصبح من الضروري الاعتماد أكثر على القدرات الفكرية في تقييم الرأس المال البشري.<sup>4</sup>

**6. المرونة:** ويقصد بالمرونة قدرة المؤسسة في تقديم مستويات مختلفة ومتنوعة بالسوق المستهدف ويمكن تأشير المرونة في مجالين أساسيين هما:<sup>5</sup>

- قدرة المؤسسة في مسايرة التطورات الحاصلة في مجال التكنولوجيا وتصميم المنتجات وفق احتياجات الزبائن، على اعتبار أن المستهلك وسلوكه يكمن في رغبته الدائمة للتغيير.
  - قدرة المؤسسة في الاستجابة للتغيير في حجم الإنتاج بالزيادة أو النقصان وبحسب مستويات الطلب، وبالتالي يجب أن يكون لدى المؤسسة الاستعداد الكافي والقدرة على العمل في بيئة مستقرة ومتقلبة.
- فيما يلي شكل يمثل مصادر الميزة التنافسية:

1 عبد الله بلوناس، طرق بناء المزايا التنافسية المستدامة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية. جامعة الشلف، 2010. ص 06.

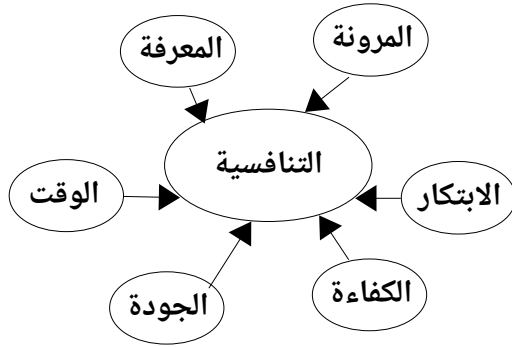
2 سملاني يحضية، أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2004. ص 03.

3 عز الدين علي السويبي، نعمة عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام، الأردن، 2014، ص 72.

4 سملاني يحضية، مرجع سابق، ص 03.

5 عبد الستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات مدخل كمي، دار وائل، الأردن، 2000، ص 38.

الشكل رقم 07: مصادر الميزة التنافسية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق.

وهناك مجموعة مصادر أخرى نخص بالذكر ما يلي :<sup>1</sup>

- **المصادر الداخلية:** والمرتبطة بمراد المؤسسة الملموسة والغير الملموسة مثل العوامل الأساسية للمنتج، الطاقة والموارد الأولية، قنوات التوزيع، الموجودات وغيرها .

كذلك قد تأتي الميزة التنافسية من النظم الإدارية المستخدمة والمطورة، أساليب التنظيم الإداري، طرق التحفيز، مردودات البحث والتطوير والإبداع والمعرفة .

- **المصادر الخارجية:** وهي كثيرة ومتعددة وتتشكل من متغيرات البيئة الخارجية وتغيرها مما يؤدي إلى إيجاد فرص وميزات يمكن أن تستغلها المؤسسة وتستفيد منها، كظروف العرض والطلب على المواد الأولية، المالية، الموارد البشرية المؤهلة وغيرها.

يمكن للمؤسسة أن تبني ميزة تنافسية من خلال خياراتها الإستراتيجية والعلاقة مع الآخرين.

### الفرع الثالث: محددات الميزة التنافسية

تحدد لميزة التنافسية للمؤسسة من خلال بعدين أساسيين، حيث من خلاهما يمكن معرفة مدى قوة إمكانية مواجهة المنافسين والصمود أمامهم أو تجاوزهم، والبعدين هما : حجم الميزة التنافسية ونطاق التنافس.

#### أولاً: حجم الميزة التنافسية

تتحقق للميزة التنافسية سمة الاستمرارية إذا أمكن للمؤسسة المحافظة على ميزة التكلفة الأقل، أو تميز المنتج في مواجهة المنافسين أطول مدة ممكنة، فكلما كانت لميزة أكبر كلما تطلب من المؤسسات المنافسة جهود كبيرة ومتواصلة بغية الوصول للمنافسة، مثلما هو الحال بالنسبة لدورة حياة المنتجات الجديدة، فإن للميزة التنافسية دورة حياة هي الأخرى، حيث تبدأ دورة حياة الميزة التنافسية بمراحل وهي:<sup>2</sup>

1 ثابت حسان ثابت وآخرون، مقال بعنوان الاستراتيجيات التنافسية كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة، د س، الجزائر، ص 3.

1. **مرحلة التقديم:** هي أول المراحل قد تكون نسبيا طويلة حسب المؤسسة المنشئة للميزة التنافسية أو طبيعة المنتجة أو خصوصية السوق الذي تعمل فيه، إذ تحتاج الكثير من التفكير والاستعداد المادي والمالي، حيث تعرف الميزة التنافسية مع مرور الزمن انتشارا أكثر فأكثر، ويرجع ذلك للقبول الذي تناله من قبل عدد متزايد من العملاء.

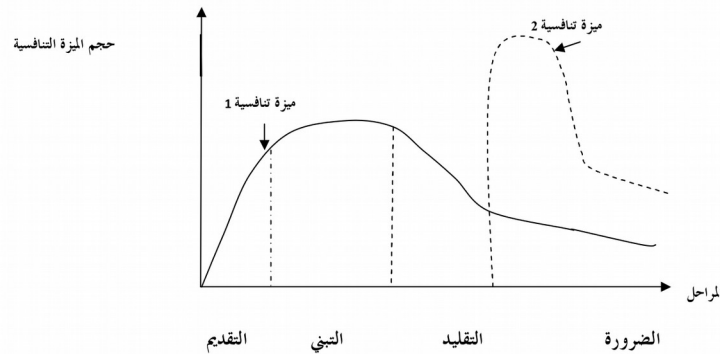
2. **مرحلة التنبؤ:** هنا تعرف الميزة التنافسية نوعا من الاستقرار من حيث الانتشار، لأن المنافسين بدؤوا يركزون عليها وتكون الوافرات هنا أقصى ما يمكن.

3. **مرحلة التقليد:** يتراجع حجم الميزة التنافسية وتتجه تدريجيا إلى الركود، لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة للمؤسسة بالتالي يتراجع تفوقها عليهم ومن ثم انخفاض في الوافرات.

4. **مرحلة الضرورة:** هنا تظهر ضرورة تحسين الميزة التنافسية الحالية وتطويرها بشكل سريع، أو إنشاء ميزة جديدة على أسس مختلفة عن الميزة الحالية.

لا يمكن للمؤسسة أن تمتلك ميزة تنافسية دائمة، وعليه فهي مطالبة بتتبع دورة حياة ميزتها والعمل المستمر على تحسينها أو البحث عن ميزة جديدة، إذا لم تتمكن من ذلك فإنها تفقد أسبقيتها تماما وعندها يكون من الصعوبة العودة للتنافس من جديد. وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

### الشكل رقم 08: مراحل الميزة التنافسية



المصدر: قوراري مريم، إدارة الإبداع وتأثيرها على الميزة التنافسية على المؤسسات، دراسة حالة للمؤسسة الوطنية للأفرشة المغربية بتلمسان، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص حوكمة الشركات، جامعة تلمسان، 2012، ص 106.

2 لشهب الصادق، دور الابتكار في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص علوم التسيير، جامعة تلمسان،

## ثانيا: نطاق التنافس أو السوق المستهدف

إن النطاق يعبر على مدى اتساع أنشطة وعمليات المؤسسة التي تساهم في تحقيق مزايا تنافسية وذلك بتحقيق وفورات في التكلفة مقارنة بالمنافسين، كالاستفادة من تقديم تسهيلات إنتاج مشتركة، خبرة فنية واحدة، استخدام نفس منافذ التوزيع لخدمة قطاعات سوقية، أو مناطق، أو صناعات مختلفة، مما يساهم في تحقيق اقتصاديات المدى (الحجم)، كما يمكن أيضا للنطاق الضيق تحقيق ميزة تنافسية من خلال التركيز على قطاع سوقي معين وخدمته بأقل تكلفة أو تقديم منتج مميز له <sup>1</sup>.

وهناك أربعة أبعاد لنطاق التنافس والتي من شأنها التأثير على الميزة التنافسية وهي: القطاع السوقي، القطاع الرأسي، النطاق الجغرافي، نطاق الصناعة. <sup>2</sup>

وسنوضح هذه الأبعاد المحددة لنطاق التنافس في الجدول التالي: <sup>3</sup>

1 فلة العيهار، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2005، ص 115.  
 2 صديقي النعاس، أهمية نظم المعلومات في تدعيم الميزة التنافسية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص اقتصاد، جامعة دحلب، البلدة، 2005، ص 115.  
 3 رحيل آسيا، دور الكفاءات في تحقيق الميزة التنافسية، رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2011، ص 54.

جدول رقم (04): الأبعاد المحددة لنطاق التنافس

نطاق التنافس أو السوق	التعريف والشرح
نطاق القطاع السوقي Segment Scope	يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة والعملاء الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة السوق ككل.
النطاق الرأسي Geographic Scope	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 أو التمييز، ومن جانب آخر يتيح التكامل درجة أقل من المرونة للمؤسسة في تغيير مصادر التوريد (أو منافذ التوزيع في حالة التكامل الرأسي الأمامي).
النطاق الجغرافي Geographic Scope	يعكس عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تتنافس فيها المؤسسة، ويسمح النطاق الجغرافي للمؤسسة بتحقيق مزايا تنافسية من خلال المشاركة في تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة، وتبرز أهمية هذه الميزة بالنسبة للمؤسسة التي تعمل حاليا على نطاق عالمي، حيث تقدم منتجاتها في كل ركن من أركان العالم.
نطاق الصناعة Industru Scope	يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل ف ظلها المؤسسة، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة، فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة.

المصدر: رحيل آسيا، دور الكفاءات في تحقيق الميزة التنافسية، رسالة ماجستير منشورة في علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2011، ص54.

ثالثا: نموذج بورتر Porter

القوى التنافسية لبورتر هي عبارة عن تحليل طوره "مايكل بورتر" من كلية هارفارد للأعمال عام 1979 كإطار عمل بسيط لتقييم وضع أي مؤسسة والقوى التنافسية الخاصة بها، ويقوم هذا الإطار على فكرة أن هناك خمس قوى تنافسية أساسية تشكل كل صناعة، وتساعد على تحديد حدة المنافسة وجاذبية السوق، بالإضافة إلى تحديد نقاط القوة في الأعمال، مما يساعد على فهم مدى قوة المركز التنافسي الحالي للمؤسسة، ومدى قوة المركز الذي تتطلع للوصول إليها.

يستخدم المحللون الإستراتيجيون القوى التنافسية الخمس لبورتر لتحديد ما إذا كانت المنتجات أو الخدمات الجديدة مُربحة، من خلال تحديد نقاط القوة وتحسين نقاط الضعف وتجنب الأخطاء، وتتمثل في النقاط التالية: <sup>1</sup>

1 نقلا من الموقع <https://www.argaam.com> بتاريخ 06/06/2019 على الساعة: 21.30، بعنوان نموذج بورتر.

جدول رقم 05: يمثل القوى التنافسية الخمس لبورتر

النقطة	الشرح
1- قوة الموردين	<p>- تتمثل في قياس مدى قوة الموردين ومدى تحكمهم في زيادة الأسعار، مما يؤدي بدوره إلى خفض ربحية المؤسسة.</p> <p>- كما يقيس التحليل عدد الموردين المتاحين، فكلما قل عددهم زادت قوتهم وسيطرتهم، وتكون المؤسسات في وضع أفضل كلما زاد عدد الموردين، بالإضافة إلى قياس تكلفة التحويل من مورد إلى آخر.</p>
2- حدة المنافسة	<p>- تقيس هذه القوة مدى حدة المنافسة في السوق حاليًا، ويتم ذلك من خلال تحديد عدد المنافسين الحاليين وقدرات وإمكانيات كل منافس.</p> <p>- تزداد حدة المنافسة عندما يكون هناك عدد قليل من المؤسسات التي تبيع منتجًا أو خدمة، وعندما تنمو الصناعة ويصبح من السهل تحول المستهلكين إلى أي منافس يقدم عرضًا بتكلفة منخفضة، ومن ثم تزداد المنافسة وتكون هناك حروب إعلانات وأسعار بين المؤسسات المنافسة، مما قد يضر بمصالح المؤسسات.</p>
3- قوة العملاء	<p>- تقيس هذه القوة مدى قدرة العملاء على التأثير على الأسعار والجودة، إذ تزداد قوة العملاء عندما يكون عددهم قليلًا مقابل وجود الكثير من البائعين.</p> <p>- كما تزداد قوة العملاء عندما يكون من السهل تحولهم من مؤسسة إلى أخرى، بينما تقل قوة العملاء عندما يشترون كميات صغيرة من المنتجات، ويكون المنتج الذي يقدمه البائع مختلفًا عن أي منتج يقدمه المنافسون.</p>
4- تهديد المنتجات البديلة	<p>- تقيس هذه القوة مدى سهولة تحول المستهلكين من إحدى المؤسسات لمؤسسة أخرى منافسة لأنها تقدم منتجًا أو خدمة أقل تكلفة، مما يقلل من قوة الموردين وجاذبية السوق.</p> <p>- كما تقارن هذه القوة بين أسعار وجودة السلع المنافسة، ومقدار الربح الذي يحققه المنافسون، وهو ما سوف يحدد ما إذا كان بإمكانهم خفض تكاليفهم أكثر.</p> <p>- يُحدد تهديد المنتجات البديلة من خلال تغير التكاليف سواء التغير الفوري أو طويل الأجل، وكذلك ميل المشتريين للتغيير.</p>
5- تهديد دخول منافسين جُدد	<p>- تقيس هذه القوة مدى سهولة أو صعوبة دخول منافسين جُدد للسوق، فكلما زادت سهولة دخول المنافسين إلى السوق زاد خطر انخفاض الحصة السوقية للمؤسسات الموجودة وتقليل أرباحها.</p> <p>- وهناك عدة عوائق تحول دون دخول منافسين جُدد مثل متطلبات رأس المال، اقتصادات الحجم، السياسات الحكومية، والميزة المطلقة.</p>

المصدر: نقلًا من الموقع <https://www.argaam.com> بتاريخ 06/06/2019 على الساعة: 21.30، بعنوان نموذج بورتر.



## 2- مزايا وعيوب القوى التنافسية الخمس لبورتر

تساعد القوى التنافسية لبورتر الشركات على فهم العوامل التي تؤثر على الربحية في صناعة معينة. ويمكن أن تساعد في اتخاذ قرارات محددة سواء لدخول صناعة محددة، أو لزيادة القدرات داخل صناعة معينة، أو تطوير الإستراتيجيات التنافسية. يُمكن استخدام هذا النموذج عندما يوجد ثلاثة منافسين على الأقل في السوق، مع الوضع في الاعتبار تأثير السياسات الحكومية الحالية أو المحتملة على الصناعة. يؤخذ في الاعتبار أيضًا دورة حياة الصناعة حيث تكون المراحل الأولى هي الأصعب، بالإضافة إلى التفكير في السمات المتغيرة للصناعة.

على الجانب الآخر تعرض نموذج بورتر للانتقادات بسبب إغفاله التحالفات الإستراتيجية التي تتم بين المؤسسات. ففي التسعينيات ابتكر "آدم براندنبورغ" و"بير نالبوف" مفهوم "القوة السادسة" وذلك باستخدام أدوات "نظرية اللعبة"، ووفقًا لهذا النموذج الجديد فإن المنتجات والخدمات التكميلية يتم استخدامها بشكل أفضل من خلال دمجها مع منتجات وخدمات المنافس. من أمثلة ذلك التعاون بين شركة "إنتل" التي تُصنع المعالجات وشركة "آبل" التي تُصنع الحواسيب. لذلك تعرض نموذج بورتر للانتقاد لأنه يفترض أن المشتري والموردين والمنافسين لا يتفاعلون مع بعضهم البعض.<sup>1</sup>

## المبحث الثاني : الاستراتيجيات العامة لاكتساب الميزة التنافسية

تعتبر الإستراتيجية الإطار العام الذي تسيّر وفقه المؤسسة وهي الموجه الرئيسي لها عند تحديد أهدافها، وذلك من أجل تفادي أي طارئ قد يواجهها في السوق، وسنتناول في هذا المبحث هذه الاستراتيجيات والتي تتمثل فيما يأتي:<sup>2</sup>

## المطلب الأول : استراتيجية القيادة في التكلفة

هي إستراتيجية تنافسية تعتمد على التكلفة المنخفضة وموجهة إلى سوق مستهدفة كبيرة وتتطلب أساليب وأدوات محكمة تتعلق بالتسهيلات البيعية، ذات الكفاءة العالية وملاحقة مستمرة ومحكمة للتكلفة بغرض خفضها، ورقابة صارمة عليها وعلى هامش الربح، وتتميز المؤسسة المتبعة هذه الإستراتيجية بـ :

1 نفس المرجع السابق، [/https://www.argaam.com](https://www.argaam.com)

2 خولة واصل، دور نظام المعلومات التسويقية في تعزيز الميزة التنافسية، رسالة ماجستير منشورة، تخصص علوم التسويق، جامعة ورقلة، 2012-2013، ص 43.

- فرض سعر أقل من أسعار المنافسين، أو فرض أسعار مشابهة للمنافسين وتحقيق أرباح أعلى نظرا لتكاليفها الأقل.
- تحمل المنافسة بشكل أفضل من المنافسين كلما ازداد شدة المنافسة في قطاع التنافس.

### 1. شروط نجاح إستراتيجية التكلفة :

- ✓ وجود طلب اتجاه السعر، حيث يقابل كل تخفيض في السعر ارتفاع في الكميات المشتراة من قبل المستهلكين.
- ✓ نمطية السلع المقدمة للمستهلكين.
- ✓ عدم وجود طرق كثيرة لتمييز المنتج.
- ✓ وجود طريقة واحدة لاستخدام السلعة بالنسبة لكل المشتريين.
- ✓ محدودية تكاليف التبديل أو عدم وجودها إطلاقا بالنسبة لكل المشتريين.

### 2. المزايا التي تحققها إستراتيجية التكلفة الأقل :

- و تحقق المؤسسة المتبعة لإستراتيجية التكلفة الأقل المزايا التالية:
- ✓ تكون المؤسسة المنتجة بتكلفة أقل في موقع أفضل من منافسيها بالنسبة للسعر .
- ✓ تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء إذ لا يمكن المساومة على تخفيض الأسعار.
- ✓ تتمتع بحصانة ضد الموردين الأقوياء الذين يقومون بتحديد أسعار المدخلات.
- ✓ تحتل موقعا تنافسيا ممتازا يمكنها من تخفيض السعر ومواجهة أي هجوم من منافس جديد.
- ✓ يمكنها مقارنة بمنافسيها استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة ذات أسعار جذابة.

### المطلب الثاني: استراتيجية التمييز

تسعى المؤسسة إلى إنشاء بعض الخصائص لمنتجاتها تميزها عن باقي منتجات المنافسين، حيث يمكن للزبون إدراك ذلك التمايز، خاصة ما تعلق بجودة المنتج، حيث تساهم إستراتيجية التمييز في ذلك.

وتتطوي هذه الإستراتيجية على تكثيف جهود المؤسسة على تقديم منتج متميز عن منتجات المنافسين، ويتحقق هذا التمييز عن طريق التصميم، العلامة التجارية، منافذ التوزيع.... والافتراض الأساسي الذي تقوم عليه إستراتيجية التمييز هو أن يكون الزبائن على استعداد تام لأن يدفعوا أسعار أكثر للمنتج المميز، ومن خلال

التميز تتمكن المؤسسة من بناء ميزة تنافسية تجعل الزبائن أكثر ولاء وأقل حساسية اتجاه الأسعار، ويضاف إلى ذلك احتمال عدم بحث الزبائن عن منتجات أخرى بديلة عندما يشبعون حاجاتهم.<sup>1</sup>

وتعرف أيضا بأنها " تقديم منتج أو خط منتجات يتميز عن منتجات المنافسين كالجودة العالية للمنتج، أو تصميم أفضل".<sup>2</sup>

### 1. أبعاد إستراتيجية التمييز :

وتأخذ الأبعاد التالية:

- ✓ تصميم منتج مميز عن المنتجات المنافسة.
- ✓ تكنولوجيا مميزة.
- ✓ خصائص مميزة للمنتج (سمات خاصة، الجودة في المظهر).
- ✓ خدمات ما بعد البيع أو طرق مميزة في التوزيع.

### 2. شروط تحقيق مزايا أكبر باستراتيجية التمييز :

و لتحقيق أعلى انتفاع من هذه الإستراتيجية يجب تحقق الشروط التالية :

- ✓ تقدير العملاء لاختلاف المنتج أو الخدمة.
- ✓ توافق استخدام المنتج وحاجات المستهلك.
- ✓ عدم وجود منافسين ينتهجون نفس الإستراتيجية.

### 3. المزايا التي تحققها إستراتيجية التمييز :

ويحقق تبني هذه الإستراتيجية المزايا التالية:

- ✓ التمييز على أساس التفوق الفني.
- ✓ التمييز على أساس جودة المنتجات والخدمات.
- ✓ التمييز على أساس تقديم قيمة أكبر للعميل نظير المبلغ المدفوع فيه.

1 بن جدو بن عليّة، الإستراتيجيات التنافسية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص علوم

التسيير، جامعة بومرداس، 2014-2015، ص 66.

2 خولة واصل، مرجع سابق، ص ص 43-44.

### المطلب الثالث: استراتيجية التركيز

وتهدف إلى التركيز على قطاع محدد من السوق وخدمته، وتستخدم محورين الأول تحقيق ميزة تنافسية في التركيز على التكلفة، والثاني تحقيق ميزة تنافسية في تحقيق التميز المركز في السوق المستهدف في منتجات ومنطقة جغرافية محدودة.<sup>1</sup>

وتمثل هذه الاستراتيجية في التركيز على مجموعة معينة من الزبائن أو جزء من خط الإنتاج أو قطاع من السوق، وتعتمد هذه الإستراتيجية على افتراض ارتفاع قدرة المؤسسة على هذا القطاع بطريقة أكفأ وأكثر فاعلية من منافسيها، الذين يتعاملون مع قطاعات أكبر من السوق، ولها أشكال ومزايا تتمثل في:<sup>2</sup>

#### 1. أشكال إستراتيجية التركيز

و تأخذ هذه الإستراتيجية أشكال هي :

- **تنمية السوق** : الحصول على أكبر حصة في السوق الحالي أو دخول أسواق جديدة.
  - **تنمية المنتج** : عن طريق التعديلات والتحسينات على المنتجات والخدمات المقدمة لتحقيق حاجات العملاء وترضي رغباتهم.
  - **التكامل الأفقي** : باستغلال فرص استثمار جديدة أو السيطرة على بعض المؤسسات المنافسة.
- فهي بذلك تختلف عن الإستراتيجيتين السابقتين لأنها تعتمد على خدمة جزء من السوق وليس السوق ككل.

#### 2. المزايا التي تحققها إستراتيجية التركيز :

وتحقق هذه الإستراتيجية المزايا التالية:

- ✓ تمييز أفضل للمنتجات إما من خلال مستوى جودة أفضل، خدمات أفضل بحيث تشبع حاجات قطاع السوق المستهدف.
- ✓ تقديم تكاليف أقل للمنتج في القطاع المستهدف بالمقارنة مع المنافسين.
- ✓ التمييز في الجودة والخدمات والتكلفة معاً.

1 لؤي صبحي دحبور، دور المعرفة السوقية في اختيار الاستراتيجيات التنافسية، رسالة ماجستير منشورة، تخصص إدارة، جامعة الأردن، 2010، ص 36.

2 خولة واصل، مرجع سابق، ص ص44-45.

### المبحث الثالث: علاقة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين تنافسية المؤسسات

إن أهم التغيرات التي يشهدها العالم الذي نعيش فيه والذي يمس المؤسسات والسوق، اللذان يعتبران المحور الأساسي لهذه التغيرات التي ميزت أساسا انفتاح الأسواق أمام المنافسة، والتي تتسم بحدتها وشراستها بسبب تواجد المؤسسات في سوق واحدة وتعدد أبعادها. ويجب أن تختص كل مؤسسة بالانفراد والتميز بصورة إيجابية في أعين العملاء وبالتالي خضوع المنافسة وضمان مرتبة متقدمة في السوق، أين أصبحت مؤسسات اليوم تسهر وتجتهد من أجل اكتشاف أساليب وطرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين مما يميزها عن غيرها من المؤسسات والتفوق عليهم، وذلك بتوفير الظروف الملائمة لاكتساب ميزة أو ميزات لتطورها بشكل مستمر، ومحاولة المحافظة عليها والدفاع عنها لأطول وقت ممكن ما يؤدي إلى زيادة ربحيتها، وهذا ما أدى إلى ظهور هاته الأساليب الجديدة، وسنرى في هذا المبحث دور هذه الأساليب في تحسين التنافسية.

#### المطلب الأول: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية

تواجه المؤسسات الحالية العديد من الضغوطات والتحديات، ويرجع ذلك بشكل أساسي إلى تلك التغيرات الجوهرية السريعة التي تشهدها بيئة الأعمال المحيطة بنا إذ يغلب عليها الآن التقلب والتغير الديناميكي، ومما لا شك فيه أن التغيرات المستمرة والسريعة تطرأ على أساليب وطرق استخدامات الإدارة في الوقت الحاضر بالرغم من التقدم الهائل في التكنولوجيا، لذا ينبغي على المؤسسات أن تستعمل أساليب حديثة ترتبط بالأنشطة أو العمليات أو المنتجات أو حتى الخدمات لكي تزيد من قدرتها على تقديم منتجاتها أو خدماتها في الأسواق بشكل مستمر، وتحقق المؤسسة ميزة تنافسية من خلال قدرتها على موائمة نفسها مع هذه الأساليب والاستفادة منها ومتابعة تطورها بشكل مستمر لتغير من برامجها بما يكفل تحقيق نتائج أفضل على جميع مستوياتها ومن بين هذه الأساليب التي تنتهجها المؤسسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي أصبح أمرا ضروريا لأنه يهدف إلى تخفيض التكلفة عن طريق تعدد وتنوع الأنشطة ويهتم بتوفير المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتج ويساعد الإدارة على اختيار البديل الأفضل بخصوص التسعير، فان الإحاطة بجميع ظروف المنافسين تساعد على اتخاذ قرارات أكثر ملائمة بالنسبة للعملاء، ومن خلال ما سبق يتضح أن هذا الأسلوب له دور في تحقيق الميزة التنافسية عن طريق تخفيض التكاليف مما يمكن المؤسسة الاقتصادية القدرة على تنافس جميع المؤسسات سواء في الأسواق المحلية أو الدولية، الأمر الذي ينعكس إيجابا على حصة المؤسسة السوقية والميزة التنافسية لها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر،

## المطلب الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهي كما يلي:

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

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

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

وبناء على ذلك ينبغي أن تبدأ المؤسسة بتخطيط وتصميم التكلفة المستهدفة لكل خاصية من الخصائص المكونة لأجزاء المنتج على أساس متوسط أسعار بيع المنتجات المنافسة في السوق.<sup>1</sup>

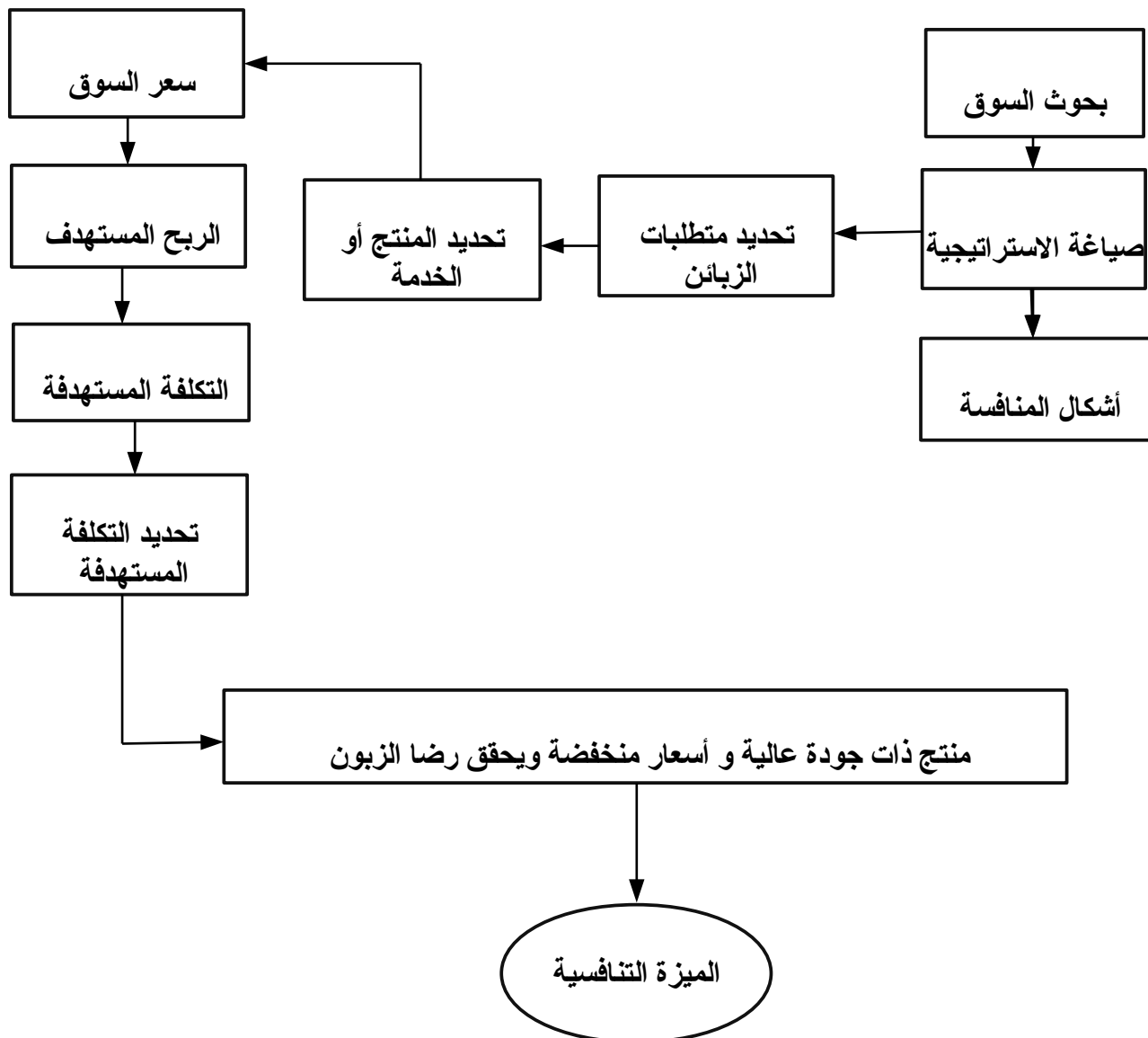
ويمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي أداة لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة التي تتبناها لأنها تعمل على:

- زيادة رضا الزبون من خلال التركيز في عملية التصميم على تحقيق قيمة مدركة للزبون.

<sup>1</sup> سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلة 17 العدد1، بغداد، 2011، ص ص

- تخفيض التكاليف من خلال تصميم المنتجات بمواصفات ذات فعالية وكفاءة عالية يفوق المنتجات المنافسة.
- تساعد على تحسين جودة المنتج بشكل كامل، كتحسين تصميم المنتج بعناية وتصنيع المنتجات لمقابلة احتياجات الزبائن التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر.
- التكيف وفقاً لمتطلبات السوق، التقدم التكنولوجي، ووظيفة المنتج بالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية.
- والشكل التالي يوضح تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية.

الشكل رقم (9) تحديد التكلفة المستهدفة يحقق ميزة تنافسية



المصدر: سعاد جاسم محمد، سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية

والإدارية، مجلة 17 العدد1، بغداد، 2011، ص360.

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

### المطلب الثالث: دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية

يتوقف مدى نجاح المؤسسة في السوق وقدرتها على الاستمرار في المنافسة على مدى التحسين المستمر الذي تحققه في مستويات الأداء المتعلقة بمجالات التنافس والتي أصبحت متعددة، لهذا أصبح يقتضي الواقع التنافسي للمؤسسات أن تفكر في طرق حديثة لتلبية حاجات عملائها والمحافظة عليهم بالرد على احتياجاتهم في الوقت المناسب وبالشكل المناسب، لهذا ازدادت أهمية الجودة في مجال بناء مزايا تنافسية بشكل كبير ولا شك أن اهتمام الكثير من المؤسسات بجودة المنتج لا يمكن النظر إليه أنه مجرد سلاح تنافسي فعال وإنما قد أصبحت إدارة الجودة الشاملة أمراً حتمياً من أجل البقاء والاستمرارية وتفوقها وتميزها على منافسيها، كما تساهم في تحقيق رضا العميل وتحسين صورة المؤسسة ولهذا يتطلب التنافس بإدارة الجودة الشاملة عدة مقومات تتمثل أهمها في: <sup>1</sup>

- الاعتماد على حاجات العملاء كأساس لتصميم المنتجات وكافة وظائف ونظم المؤسسة.
- جعل الجودة على قمة أولويات الإدارة العليا.
- عدم وجود إنتاج معيب أو إجراء عمليات للإصلاح.
- الحصول على سمعة ممتازة في الأسواق.
- اختيار وتدريب وتحفيز القوى العاملة للنجاح في الأداء المتميز القائم على أساس الابتكار.
- تفوق المؤسسة على منافسيها وفتح القرص أمامها لغزو أسواق جديدة.

ومن خلال ما سبق يتضح أن إدارة الجودة الشاملة تساهم في تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة لعملائها، كما تساعد أيضاً على تحسين مستوى الجودة وتعظيم إنتاجية المؤسسة، كل هذا من شأنه أن يحقق رضا عملائها وأن يتضمن ولائهم، وبالتالي زيادة تميز هذه المؤسسة في الأسواق.

1 إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، الأردن، ص 174-173.



## خلاصة الفصل الثاني

من خلال الدراسة النظرية التي تطرقنا إليها في هذا الفصل حول تحقيق الميزة التنافسية تبين لنا أن البيئة التنافسية تمارس ضغوطا مستمرة على المؤسسة فتدفعها للبحث عن اكتساب ميزة أو مزايا تنافسية، تؤهلها إلى ضمان استمرارية نشاطها أولا والأسبقية على منافسيها ثانيا، كما تضيف هذه الأخيرة بدورها عناصر جديدة للبيئة تزيد من تعقيدها، وترفع من قدرتها التنافسية، ونظرا للتغيرات السريعة والمتجددة في مجال التنافس أصبح على المؤسسات أن تهين نفسها دوما للتصدي لكل ما يطرأ من تغيرات ضرورية، خصوصا أنها نظام مفتوح تؤثر وتتأثر بهذه المتغيرات، ولهذا فالميزة التنافسية أضحت اليوم أحد المرتكزات الأساسية التي تقوم عليها البيئة التنافسية المعاصرة على اعتبار أن استمرارية أي مؤسسة أصبحت مرهونة بما تملكه من مزايا تنافسية في السوق تكون كفيلة بأن تشكل لها حماية من أي متغيرات قد تضرب استقرارها مستقبلا، الأمر الذي أدى عليها إلى اكتشاف أساليب حديثة في سبيل مواجهة مختلف التطورات الحاصلة في محيط الأعمال اليوم.

وكما تم التطرق في هذا الفصل إلى دور هذه الأساليب في تحسين تنافسية المؤسسات، باعتبارها من السبل التي تمكنها من التميز في ظل بيئة تنافسية شديدة، وعلى العموم تستخدم هذه الأساليب لمعرفة مستوى أداء المؤسسة، ومدى نجاعتها في تحقيق أهدافها المسطرة، وكذا قدرتها على خلق وبناء ميزة تنافسية لها، ولإثبات ذلك سيكون من خلال إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع وذلك بدراسة حالة في المؤسسة وهذا ما سيكون محتوى الفصل الثالث.

الفصل الثالث:

دراسة حالة بمؤسسة المطاحن الكبرى  
للجنوب GMS - بسكرة-

**تمهيد:**

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإدارية ومختلف أساليبها سواء التقليدية أو الحديثة، بالإضافة إلى ماهية الميزة التنافسية ومصادرها ومحدداتها ودراسة العلاقة النظرية بينهما، سنحاول في هذا الفصل تطبيق ما تم التطرق إليه ميدانيا من خلال الدراسة التي قمنا بها في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMS) الواقعة ببلدية أوماش ولاية بسكرة، حيث سيتم التطرق في هذا الفصل إلى تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة حيث سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسة والهيكل التنظيمي لها، أما المبحث الثاني فسيتم عرض واقع استخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة، وفي الأخير سنحاول تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية والتكلفة المستهدفة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والدور الذي تلعبه في تحسين التنافسية للمؤسسة محل الدراسة.

كما تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب .

المبحث الثالث: محاولة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

ودوره في تحسين تنافسية المؤسسات.

## المبحث الأول : تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تعريفها ونشأتها وطبيعة نشاطها ثم ننتقل إلى عرض مراحل إنتاج الدقيق والفرينة .

### المطلب الأول : التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تقديمها ونشأتها وأهميتها وأهدافها.

#### الفرع الأول: تقديم المؤسسة :

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة خاصة، أنشئت في إطار الشراكة بين مستثمر وطني ومجموعة الغرير الإماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية والغنائية، وقد تأسست في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره : 135 مليون دينار جزائري، تقع بمنطقة النشاطات ببلدية أوماش التابعة لدائرة أورلال ولاية بسكرة، تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية كما يقطعها الطريق الوطني رقم : 03 الواصل بين شمال الجزائر وجنوبها الشرقي، ويقطعها خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال والجنوب الشرقي وبمحاذاة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية : القمح بنوعيه "اللين والصلب"، ولقد تم إقامة المشروع ببلدية أوماش لعدة اعتبارات أهمها الجبائية، حيث إن المؤسسة استفادت من الإعفاءات الضريبية المنصوص عنها في المرسوم التشريعي (12-93)، كون منطقة أوماش ضمن المناطق الخاصة .

و في 4 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (SPA)، وتم رفع رأس مالها الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري .  
تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ : 54225 م<sup>2</sup>، منها 4920 م<sup>2</sup> مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق والفرينة بمساحة تقدر ب 2850 م<sup>2</sup>، ووحدة الكسكسي ب 2070 م<sup>2</sup> .

و تتضمن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أربع وحدات بكل من أوماش وجيجل :

#### 1) منطقة أوماش توجد بها :

- وحدة إنتاج الدقيق والفرينة وهي الوحدة الرئيسية والتي ستكون محل الدراسة الميدانية.

- وحدة إنتاج الكسكسي بنوعيه المتوسط والرقيق.

## (2) جيجل توجد بها :

- وحدة الاستيراد والتصدير للمادة الغذائية ومواد تغذية الأنعام والتي بميناء جن جن بجيجل، وقد ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه "اللين والصلب" بالدرجة الأولى بغية :

• تمويل احتياجات وحدة الدقيق والفرينة.

• تمويل السوق الجزائري.

- وحدة صوامع تخزين الحبوب وهي في طور الإنجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيجل، ويقدر الاستثمار الإجمالي لهذا المشروع بـ : 2 مليار دينار جزائري، ويعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب بإفريقيا من ناحية المساحة ومن ناحية الطاقة التخزينية، فمساحته تقدر بـ : 9,6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب اتفاقية بينها وبين إدارة ميناء "جن جن". أما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة تقدر بـ : 160 ألف طن، مع مساحة مغطاة لتخزين كمية قدرها 25 ألف طن، ولقد تم توسعة هذا المشروع كمرحلة ثانية لإنجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ : 80 طن، ومساحة مغطاة للتخزين بـ 25 ألف طن.

مرت عملية إنجاز مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل إلى أن يتم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج، حيث بدأت وحدة الاستيراد والتصدير العمل سنة 2000، باستيراد القمح بنوعيه وبيعه في السوق الوطنية واستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق والفرينة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000 ونهاية الأشغال في جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتوج الفرينة والدقيق كان في شهر مارس 2003 كانطلاق فعلي ومستمر .

أما في ما يتعلق بوحدة الكسكي فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001 وانتهت في ديسمبر 2002، ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003 .

## الفرع الثاني: 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 تتنافس بها المنتجات الأخرى، وهذه نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة، وعموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تتجسد من خلال :

1. منتجات أساسية وضرورية للمستهلك.
2. تغطي جزءا كبيرا من حاجيات السوق.
3. توفيرها مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة.
4. الموقع الجغرافي الاستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى .

### الفرع الثالث: أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

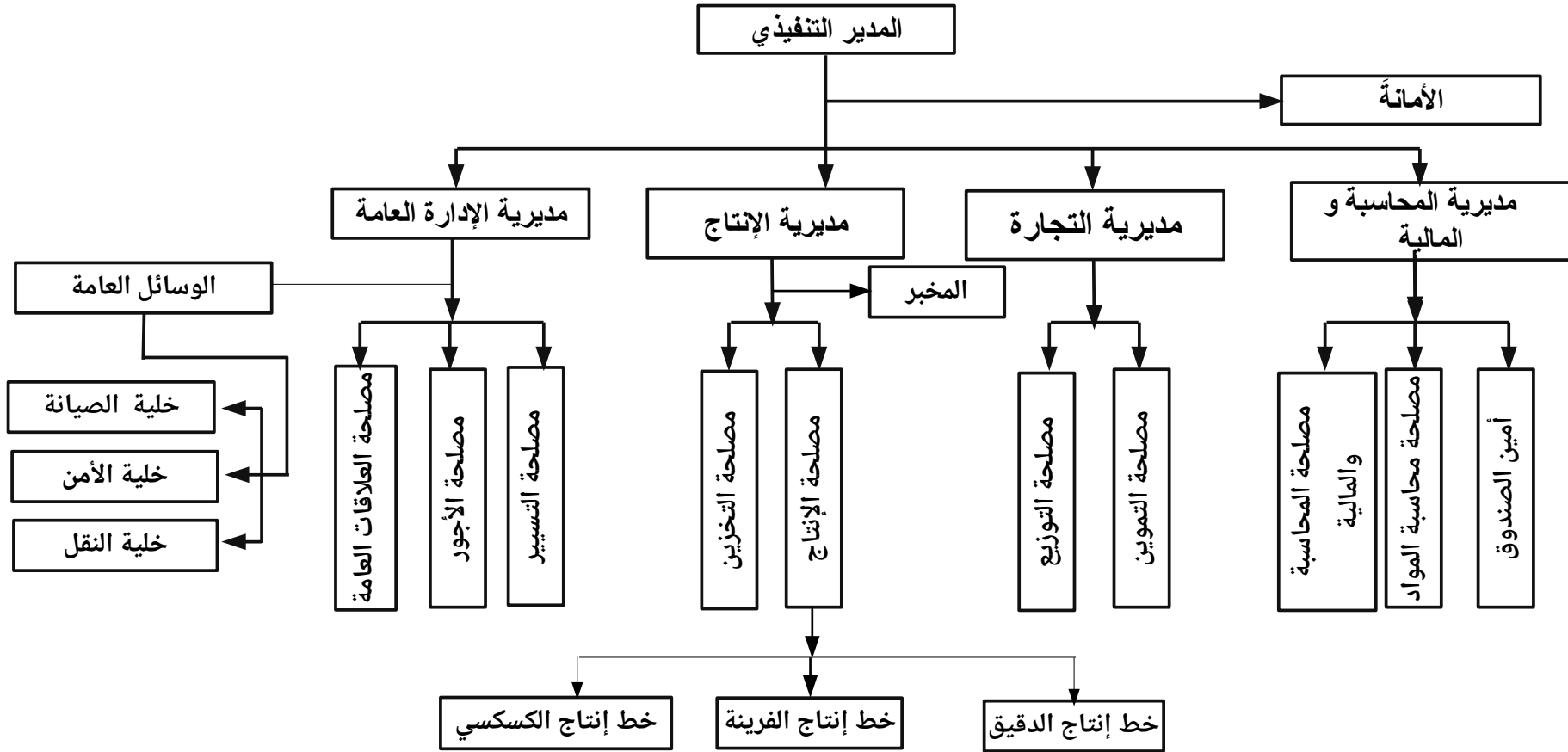
بعد أن شعرت المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه ولكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها وجذب اكبر قدر ممكن من الزبائن، سطرت مجموعة من الأهداف في الأجلين الطويل والقصير مع التركيز على جانب المنافسة والزيون ومن بين هذه الأهداف :

1. العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية (الدقيق، الفرينة، الكسكس).
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 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

تقسم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب إلى عدة مديريات ومصالح من أجل التسيير الحسن وتسهيل عمليات الرقابة، ويوضح الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة بين مكونات المؤسسة حسب السلم الهرمي للسلطة كما يلي:

الشكل رقم 10: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: مديرية الإدارة العامة

وتظهر مهام مكونات هذا التنظيم في ما يلي :

**أولا :المدير التنفيذي :** مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، كذلك العمل على التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة .

**ثانيا : الأمانة العامة :** مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد واستقبال العملاء والزوار واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح، وتبليغ إلى مختلف المصالح.

**ثالثا : مديرية الإدارية العامة :** تحرص على تطبيق القوانين وضبطها وتدرج تحتها المصالح التالية :

**1 - مصلحة الوسائل العامة:** تعمل على تموين مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد ومعدات....الخ)، وتقوم بالمهام التالية :

- **الصيانة :** تعمل على صيانة الآلات ووسائل النقل وجميع تجهيزات الخاصة بالمؤسسة، وهي تقوم بعملية الصيانة بنوعيتها الوقائية والعلاجية من خلال :

- الصيانة الميكانيكية .
- الصيانة الكهربائية .

- **خلية الأمن :** تحرص على أمن المؤسسة، وتقوم بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة ومعبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع كمية المدونة في وصل الشراء .

- **خلية النقل :** تحرص على تأمين واستقبال الطلبات الخاصة بالشراء وكذلك إيصال العينات الممنوحة للزبائن وكذلك نقل عمال المؤسسة.

**2 - مصلحة تسيير المستخدمين :** هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد وكذا توظيف وتصنيف العمال حسب الخبرة، ومراقبة العمال من حيث الغياب .

**3 - مصلحة الأجور:** تقوم بإعداد الأجور وإعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي .

**4-مصلحة العلاقات العامة :** تقوم بجميع أنواع الأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل: صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري ... الخ .

**رابعا : مديرية الإنتاج :** تشرف على الإنتاج من حيث الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للمنتجات كما تقوم بـ :



1. التعريف بسياسة المنتج .
  2. تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل والعمل على تقليص وقت التسليم وكلفة الإنتاج.
  3. المشاركة في تحديد خصائص المادة الأولية والمنتج النهائي.
  4. العمل على إنتاج منتج مميز وفقا لنظام النوعية.
  5. تنظيم تجهيزات الإنتاج والصيانة .
  6. تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية.
  7. تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسئول الإدارة العامة .
- ويندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية :

### (1)المخبر :

تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه) وكذا المنتج النهائي: وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من قبل الموردين، وهذا من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهنا من أجل:

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها.
  - إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.
  - إمكانية التخزين.
- كما أن هناك تحاليل أساسية على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وهي:
- تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه.
  - الوزن النوعي (القمح بنوعيه).
  - تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للدقيق.
  - نسبة المواد المعدنية.
  - نسبة الجلوتين.

- تحديد نسبة الشوائب التي تستدعيها مواصفات الشراء: ترسل المعلومات إلى مدير الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه. كذلك يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة مدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

**(2) مصلحة الإنتاج:**

تشرف على السير الحسن للعملية الإنتاجية من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال المواد الأولية.
- خلط القمح وتصفيته من الشوائب وتحضيره للطحن.
- وزن القمح المصفي لمعرفة وزن الفضلات المصفاة.
- استقبال الأكياس.
- تخزين وتصريف المنتج.
- الصيانة الوقائية والفنية
- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

يقوم مسؤول الإنتاج بمتابعة كل مراحل عملية الإنتاج حتي الوصول إلى المنتج النهائي الذي ترسل عينة منه للمخبر الموجود على مستوى المؤسسة لمراقبة النوعية. مع العلم أن المصنع يتبع نظام تصبير الإنتاج بالحاسب الآلي.

**(3) مصلحة التخزين:**

تشرف هذه المصلحة على مراقبة عملية التخزين للمواد الأولية والمنتجات وفق الشروط اللازمة لعملية التخزين.

**خامسا : مديرية المحاسبة والمالية :**

تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها : مصلحة المحاسبة العامة والمالية: مصلحة محاسبة المواد، أمين الصندوق.

سادسا : مديرية التجارة : وتضم مصلحة التجارة ومصلحة التموين والتوزيع .

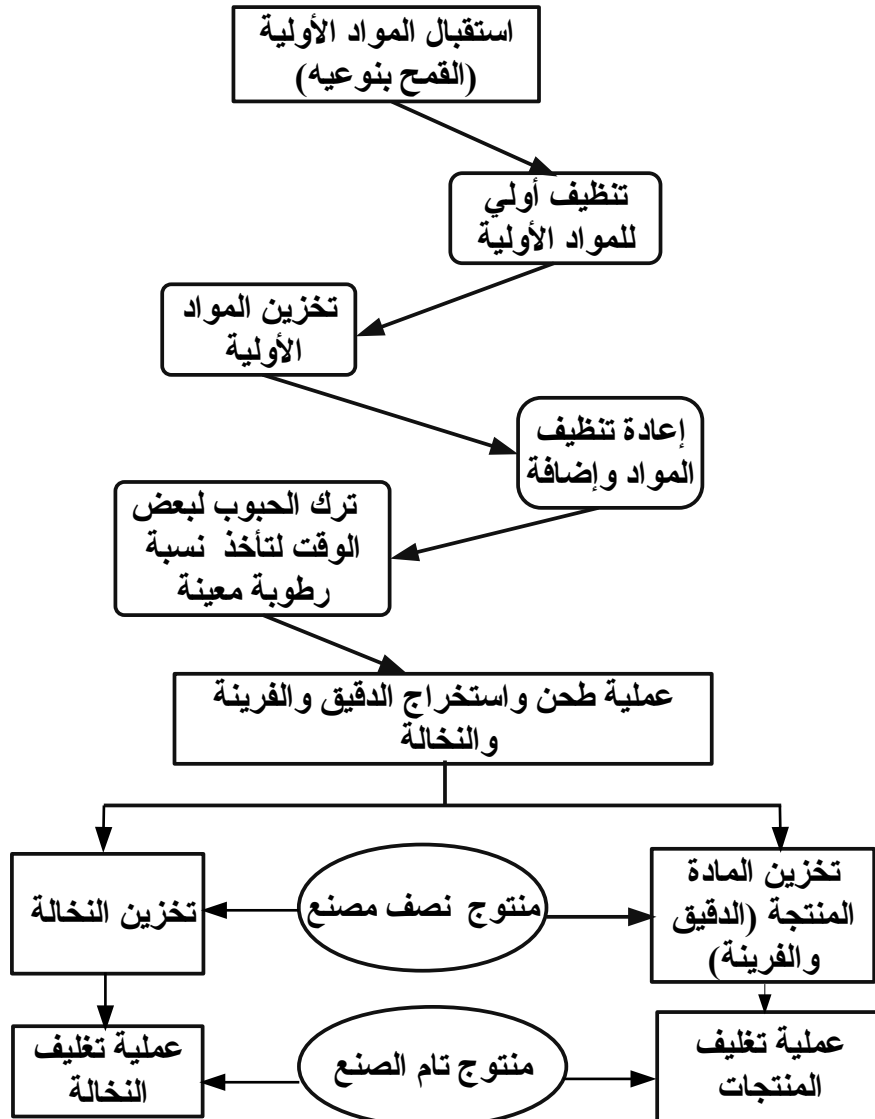
المطلب الثالث : مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة .

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من أكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي حيث تناظر طاقتها الإنتاجية فرع الرياض "سطيف" .

تمتلك المؤسسة تجهيزات إنتاج "مطحنة" عصرية مواكبة للتكنولوجيا، فهي من مؤسسة (BULLHER) السويسرية ذات العلامة التجارية العالمية حيث تمتلك أجود وأحدث أنواع التكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، تقدر الطاقة الإنتاجية النظرية لمطحنة الدقيق 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 .

ويمكن توضيح مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 11: مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مصلحة الإنتاج

## المبحث الثاني: واقع استخدام نظام محاسبة التكاليف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

سنحاول في هذا المبحث التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة، وكذا كيفية استخدامها في تعزيز قدراتها التنافسية.

### المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة:

من خلال الهيكل التنظيمي استنتجنا بأن المؤسسة لا تحتوي على مصلحة المحاسبة الإدارية في الواقع ولا يوجد بها حتى مصلحة محاسبة التكاليف كمصلحة قائمة بذاتها كما هو الحال في بعض المؤسسات الأخرى، لكن تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بحساب سعر التكلفة للمنتجات وإضافة هامش ربح للحصول على سعر بيع، ومن خلال هذا سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة وتوضيح مختلف عناصرها.

### الفرع الأول: مصادر حساب التكاليف

تقوم المؤسسة بإنتاج تشكيلة متعددة من منتجات الدقيق والفرينة تظهر من خلال الجدول التالي:

### جدول رقم 06: منتجات الدقيق والفرينة

الوحدة: كغ

المنتج	النوع	سعة الكيس
الفرينة	عادية الخبز	25/50 كغ
	ممتازة	50/25/10/05/02/01 كغ
الدقيق	عادي درجة ثانية	25 كغ
	ممتاز	25 كغ
	رفيع	25/10 كغ
	سيمولات	25 كغ
	النخالة	50/100 كغ

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية

ويتم حساب تكاليف هذه المنتجات بالاعتماد على مختلف الوثائق المقدمة من طرف:

- المحاسبة العامة : من خلال حسابات الأعباء ( مجموعة 6 حسابات التسيير )
- مصلحة محاسبة المواد: حيث توفر معلومات تتعلق باستهلاك المواد الأولية وأسعارها.
- مصلحة التخزين: تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية.
- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول الكميات المباعة وأسعار البيع.

#### الفرع الثاني: عناصر التكاليف:

تتمثل في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من منتجات الدقيق والفرينة وهي:

#### 1/ المواد الأولية والمستلزمات الوسيطة ومختلف المولد الاستهلاكية الأخرى:

وتشمل ما يلي:

- القمح بنوعيه (صلب ولين): يستخدم القمح الصلب لإنتاج الدقيق والقمح اللين لإنتاج الفرينة، حيث أن المؤسسة تحصل عليه إما بالاستيراد من الخارج أو من الديوان المحلي 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 متضمنة مصاريف التوزيع، وبالتالي لم تعد المؤسسة تستطيع الحصول على ما تحتاجه من الخارج فأصبح المورد الوحيد في أغلب الأوقات هو الديوان المحلي 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 من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان... الخ، ومن خلال اتفاقهم مع الموردين.
- استهلاكات أخرى: وهي 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 أداءهم المهام المكلفين بهاء بالإضافة إلى اقتطاعات رب العمل.

**3/ الخدمات: وتتمثل في:**

- **مصارييف الإيجار:** تتمثل في كراء محلات المستغلة كنفط بيع وما يلزمها من كهرباء وماء وصيانة بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية.
- **صيانة وإصلاحات:** هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة في حالة وجود عطب، وتتمثل في ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، آلات ومعدات... الخ.
- **الخدمات الأخرى:** وتشمل مصارييف نقل القمح، وخدمات الهاتف والبريد، ومصارييف تحميل السلع والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي الحسابات ومحامين.. الخ، إضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة.

**4/ الضرائب والرسوم غير المسترجعة:** تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع منتجات المؤسسة فقط لأن المصنع معفى لمدة 10 سنوات، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقدا، إضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.

**5/ المصارييف المالية:** وتتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك وعمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف المصارييف المتعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات والأموال بين الحسابات.. الخ.

**6/ حقوق الاستغلال:** وتتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة وبرنامج الأجور.

**7/ المصارييف المختلفة: وتشمل ما يلي:**

- **التأمينات:** مصارييف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج الدقيق والفرينة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات: والشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الإشارة إلى أن مبنى الإدارة

المستغل من طرف وحدة الدقيق والفرينة تابع لوحدة الكسكسي إلا أنه لا يدخل مع أفساط تأمين المؤسسة.

- **اقتطاعات أخرى ومنح:** تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنادي الرياضية والإعانات الأخرى... الخ
- **المصاريف المختلفة الأخرى:** وهي التي تتحملها المؤسسة والنااتجة عن التسيير الجاري: وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات.. الخ

8/ **مخصصات الاهتلاكات والمؤونات:** وتتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون والزيائن... الخ.

### المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

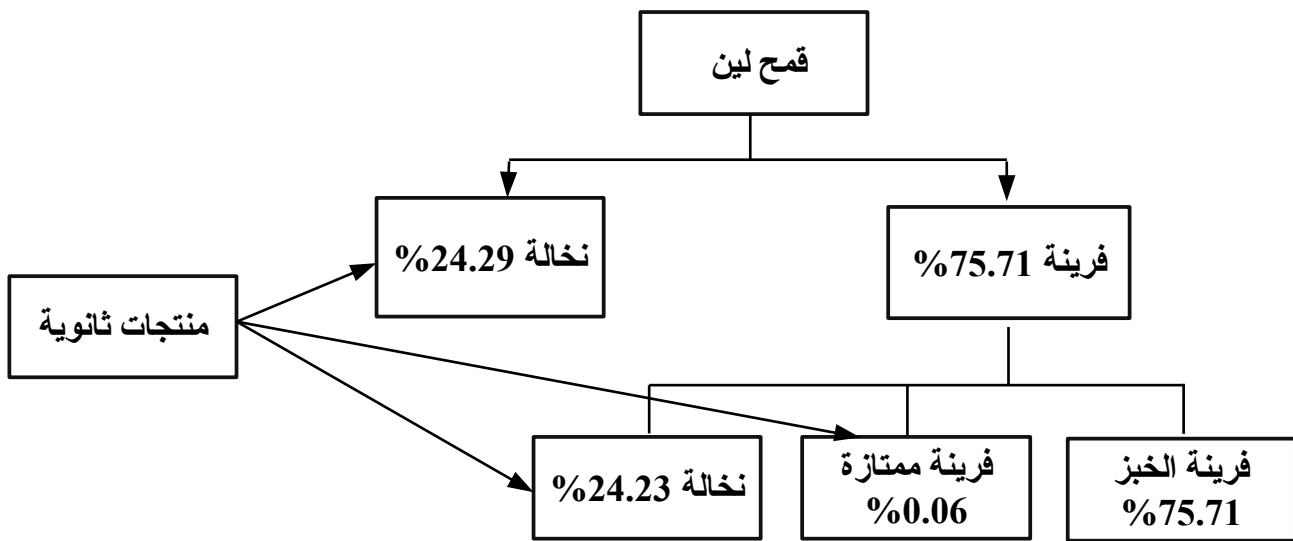
من خلال قيامنا بدراسة حالة وجدنا أن المؤسسة لا تقوم بتطبيق أي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية، بل تقوم باستخدام طريقة عملية لتحديد تكلفة المنتجات، حيث أن هذه المهمة تقع على عاتق مصلحة المحاسبة العامة والمالية وتمر عبر مراحل، حيث يبدأ بتقسيمها إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحد من المنتج بنوعيه، ومن ثم تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.

المطلب الثالث: الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

كما رأينا سابقا فإن لمصلحة المحاسبة العامة والمالية مهمة حساب تكلفة الإنتاج، وهي تعتمد على حساب تكلفة الإنتاج الفعلي فقط.

وسنتناول في هذا المطلب كيفية حساب سعر التكلفة لمنتج فريئة الخبز لأكياس ذات حجم 50 كغ، حيث أن في عملية الإنتاج هذه تستخدم المؤسسة مادة القمح اللين، ويستخرج منه وذلك بعد عملية الطحن: فريئة الخبز كما تنتج عنها منتج ثانوي يتمثل في النخالة، ويمكن توضيح هذه العملية بالشكل التالي:

الشكل رقم (12): المخطط الخاص بإنتاج الفريئة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مصلحة الإنتاج

يتبين من خلال الشكل أن عملية معالجة القمح اللين تنتج نوعين (02) من: فريئة الخبز بنسبة 75.71% والنخالة بنسبة 24.29%، كما أن عملية معالجة الفريئة ينتج عنها نوعين منها فريئة الخبز والفريئة الممتازة وكذلك النخالة.

الفرع الأول: الطريقة المتبعة

1/ تحديد تكلفة الإنتاج المباشرة: يمكن حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = (\text{تكلفة شراء القمح المستعمل} - \text{سعر بيع المنتج الثانوي}) \div (\text{الكمية المنتجة من الدقيق الممتاز})$$



2/ تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى متغيرة وثابتة: يتم تقسيم حسابات التكاليف على أساس تغيير المبالغ من سنة إلى أخرى وليس على أساس العلاقة بحجم الإنتاج، ثم تقسم على عدد الوحدات المنتجة من أجل تحديد التكلفة الوحديّة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحديّة} = (\text{المبلغ الكلي للعبء}) \div (\text{عدد الوحدات المنتجة})$$

3/ حساب التكلفة: تحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + (\text{تكلفة الأكياس والخيط والبطاقات}) + \text{التكلفة المتغيرة الوحديّة} + \text{التكلفة الثابتة الوحديّة}$$

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

الفرع الثاني: عرض الطريقة المتبعة

1/ تحديد حجم الإنتاج:

جدول رقم 07: تحديد تكلفة الإنتاج لسنة 2017.

الوحدة: بالقطار

الرقم	المنتج	الكمية بالقطار
01	سميد	134657.76
02	فرينة	262685.25
	المجموع	397360.01

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية

2/ حساب مجموع الأعباء الوحديية المتغيرة والثابتة لكل منتج :

\*الجدول رقم (08): تقسيم الأعباء المتغيرة (الوحدة:دج)

الوحدة / قنطار

سعر القنطار		المبلغ	البيان	رقم الحساب
دقيق	فريية			
2.03	2.03	806473.40	الماء	601014
0.43	0.00	172568.81	محسن الفريية	601120
19.53	19.53	7760277.81	الكهرباء المستهلكة	602101
14.51	14.51	5767143.36	قطع الغيار	602104
1.03	1.03	410075.53	خردوات	602211
0.89	0.89	353053.12	مستلزمات مكتب	602220
4.15	4.15	1648896.58	الوقود	602230
0.43	0.43	168960.00	ملابس العمال	602250
2.93	2.93	1163542.20	مواد وأدوات مختلفة	602290
6.08	6.08	2414568.00	صيانة وإصلاحات	615
24.88	24.88	9886141.60	أتعاب	622
0.99	0.99	391410.21	مصاريف الإعلان والنشر	623
2.16	2.16	857105.91	نقل السلع	624
10.39	10.39	4126778.56	تتقلات. مهمات. واستقبالات	625
7.63	7.63	3033706.38	مصاريف البريد والهاتف	626
0.22	0.22	86021.30	الخدمات البنكية	627
2.35	2.35	935577.41	المساهمات المختلفة	628
5.57	5.57	2213465.60	ضرائب ورسوم غير مسترجعة	642
0.48	0.48	192656.54	ضرائب ورسوم أخرى	645
0.00	0.00	6.10	أعباء استثنائية	657
106.68	106.24	42388428.41		المجموع الجزئي للأعباء المتغيرة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة المحاسبة

## \*الجدول رقم 09: يمثل تقسيم الأعباء الثابتة

8.78	8.78	3489611.80	مصاريف التأمينات	616
167.50	167.50	66557378.61	مكافآت العمال	631
36.88	36.88	14655881.89	مخصصات الاهتلاك، المؤونات، خسائر القيمة	681
213.16	213.16	84702881.30	التكلفة الوحودية الإجمالية	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مصلحة المحاسبة

من خلال قراءتنا للجدول يتبين أنه تم حساب التكاليف المتغيرة وذلك بتقسيمها على عدد الوحدات المنتجة للحصول على التكلفة المتغيرة للوحدة، كما تم حساب الأعباء الثابتة.

## 3/ تحديد تكلفة إنتاج فريئة الخبز:

## جدول رقم 10 : يمثل تحديد تكلفة فريئة الخبز

المبالغ الإجمالية	تكلفة الوحدة/ القنطار (دج)	الإنتاج/ بالقنطار	الطبيعة	الاستخلاص
17095484.40	1251.26	13662.62	فريئة الخبز	75.71%
55302.74	10.96	5045.87	فريئة ممتازة	0.06%
6037808.86	1381.01	4372.02	النخالة	24.23%
23188596.00	1285.00	18045.60		المجموع
11057675.54	1190.20	9290.6	تكلفة إنتاج فريئة الخبز	(1)-(3)

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مصلحة المحاسبة والمالية

يبين الجدول التالي كيفية حساب تكلفة إنتاج فريئة الخبز بالاعتماد على ثمن الشراء المتعلق بالقمح

اللين و ثمن بيع المنتجات الثانوية (النخالة)، حيث تم حساب تكلفة شراء القمح اللين كما يلي:

## 3-1- تحديد تكلفة الشراء :

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{الكمية المنتجة} * \text{ثمن شراء القنطار}$$

ومن خلال المعادلة نستنتج أن تكلفة شراء القمح اللين هي:

$$13662.62 * 1251.26 = 17095484.40$$

## 3-2- تحديد سعر بيع المنتجات الثانوية:

$$\text{ثمن البيع المنتج الثانوي} = (\text{الكمية المنتجة}) * (\text{سعر البيع المتوقع})$$

ومنه نستنتج أن سعر بيع النخالة هو:

$$4372.02 * 1381.01 = 6037808.86 = \text{سعر بيع النخالة}$$

## 3-3- حساب تكلفة الإنتاج:

تكلفة القنطار من فرينة الخبز:

$$= (17095484.40 - 6037808.86) \div 9279.64 = 1190.20$$

## 4/ تحديد سعر تكلفة فرينة الخبز:

تأتي مرحلة حساب سعر التكلفة بعد حساب تكلفة الإنتاج، وبما أن عملية الإنتاج لا تختلف بين أنواع

منتجات المؤسسة سيتم تركيز الدراسة على منتج فرينة الخبز المعبئة في أكياس 50 كغ من خلال المراحل

التالية:

## 4-1- تحديد تكلفة المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج فرينة الخبز وزن 50 كغ وتتمثل في:

• قنطار من فرينة الخبز والمقيم في المرحلة السابقة ب: 1251.26

• 2 أكياس حجم 50 كغ.

• 1.4 غرام خيط لإنتاج كيسين (02) حيث يخصص 0.7 غرام لكل كيس.

## 4-2- إضافة التكلفة المتغيرة والثابتة الوحودية في المرحلة الأولى للحصول على سعر تكلفة القنطار الواحد من

منتج 50 كغ والمقدرة ب: 107.02 دج بالنسبة للتكاليف المتغيرة، و 444.83 دج للتكاليف الثابتة.

وتظهر المراحل السابقة في الجدول التالي:

جدول رقم 11: حساب سعر التكلفة لمنتوج فريئة الخبز حجم 50 كغ

الوحدة: بالقطار

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة الشراء (دج)	تكلفة القطار (دج)
01 فريئة	قطار	1.00	1251.26	1251.26
02 كيس	كيس	2	23.56	47.12
03 خيط	غرام	1.4	384.68	0.54
04 بطاقات	بطاقة	2	0.35	0.70
تكلفة إنتاج القطار الواحد من منتوج فريئة الخبز وزن 50 كغ (1)				1299.62
CV التكلفة المتغيرة (2)				106.68
CF التكلفة الثابتة (3)				213.16
سعر تكلفة منتوج 50 كغ من فريئة الخبز (4) = (3)+(2)+(1)				1619.46
سعر بيع القطار (5)				1880.00
هامش الربح (5) - (4)				260.54
نسبة الهامش				16.09

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية

**المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودوره في تعزيز الميزة التنافسية.**

سنحاول في هذا المبحث استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودراسة دور هذا الأسلوب في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة، وستكون الدراسة على منتوج القطار الواحد من فريئة الخبز حجم 50 كغ.

المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة.

وتمر بالمراحل التالية:

الفرع الأول: تحديد سعر البيع المستهدف:

ويتم تحديده من خلال قيام المؤسسة معرفة أسعار المنتجات المنافسة، وبذلك تحدد المؤسسة سعر البيع المستهدف الذي تنافس به في السوق.

حيث حددت أسعار بيع المؤسسات المنافسة في نفس الفترة كالتالي:

الجدول رقم(12): أسعار بيع المؤسسات المنافسة لمنتوج فريئة الخبز لأكياس 50 كغ.

الوحدة: دينار جزائري

سعر البيع	المؤسسة
1900	مطاحن الأصيل
1950	مطاحن القنطرة
1950	مطاحن الغزال

المصدر: بناء على معلومات بعض المؤسسات

والسعر الذي تباع به المؤسسة هو: 1900 دج.

وعلى ضوء معطيات السوق والمحيط التنافسي الذي تنشط فيه المؤسسة، وبناء على معطيات المؤسسة وبالتنسيق مع مسؤوليها، فإنها ترغب في سعر بيع تلبي به طلبات زبائنها، وكسب مكانة أكبر في السوق، حيث تم الاعتماد على سعر 1800 دج كسعر بيع مستهدف، حيث تسعى المؤسسة من خلال هذا السعر من السيطرة أكثر على السوق وتحسين ميزتها التنافسية .

الفرع الثاني: تحديد هامش الربح المطلوب:

يتم تحديده من خلال التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل، وبناء على إستراتيجية الربح

المعتمدة من طرف المؤسسة فإن هامش الربح المطلوب هو: 16.09%

هامش الربح المطلوب = سعر البيع المستهدف \* نسبة هامش الربح

هامش الربح المستهدف = 1800.00 \* 16.09% = 289.62 دج

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المستهدفة = 1800.00 - 289.62 = 1510.38

الفرع الثالث: تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

ويمكن ترجمتها بالمعادلات التالية:

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المسموح بها = 1800.00 - 289.62 = 1510.38..... (1)

هدف خفض التكلفة = 1619.46 - 1510.38 = 109.08..... (2)

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة = 1510.38 - 1510.38 = 0..... (3)

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة

التكلفة المستهدفة = 1510.38 - 0 = 1510.38.

الفرع الثالث: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تخفيض التكلفة

من خلال المعطيات أعلاه لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS بالنسبة لمنتج فريئة الخبز فقد لوحظ أن هناك فجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحقيقية والتي تقدر بـ **109.08** دج أي أن المؤسسة إذا تمكنت من تخفيضه ستعود عليها إيجابا وذلك في حالة تخفيض التكاليف، أي سينخفض سعر البيع في السوق وبالتالي ستكتسب الميزة التنافسية المراد تحقيقها وهي ميزة السعر الأقل وهذا مما سيزيد من مبيعات المؤسسة في السوق وبين المؤسسات المنافسة لها، ولإزالة الفجوة التي ظهرت في منتج فريئة الخبز يستلزم على المؤسسة تبني أسلوب سلسلة القيمة.

إن تطبيق التكلفة المستهدفة أمر مهم بالنسبة للمؤسسة، وذلك لأنها تعد ذات أهداف متعددة ومن بينها أنها تساعد على تحديد المنتجات التي تزيد تكلفتها الفعلية على التكلفة المستهدفة ولتخلص المؤسسة من التكاليف المرتفعة لبعض المنتجات فلا بد عليها استخدام سلسلة القيمة والتي هي مكونة من مجموعة الأنشطة المترابطة والمتفاعلة فيما بينها ومن ثم العمل على توضيح أنشطة وتكاليف المؤسسة التي تضيف القيمة والعمل على المحافظة عليها، أما الأنشطة التي لا تضيف القيمة ينبغي على المؤسسة تخفيضها أو معالجتها وتحويلها إلى أنشطة مضيئة للقيمة، مما يجعلها لها القدرة على تخفيض سعر المنتجات وذلك عند بداية المؤسسة نشاطها أي خلال المرحلة الإنتاجية خاصة، مع ضرورة المحافظة والتأكيد على جودة المنتج، ومن خلال

تخفيض التكاليف وتخفيض السعر فهذا سيؤدي إلى زيادة رضا العملاء، وبالتالي زيادة مبيعاتها مقارنة مع المؤسسات المنافسة لها، وكذا التكيف وفقا لمتطلبات السوق بالإضافة إلى المحافظة على درجة استجابة المنافسين وعند تحقيق كل ما سبق يمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي أداة تساعد المؤسسة على تحقيق الميزة التنافسية وكذا تحقيق الجودة المطلوبة للمنتوجات وأيضا تحقيق الأرباح المستهدفة إذن خلق قيمة مضافة.

وفي الأخير يمكن القول أن أدوات إدارة التكلفة تعتبر بمثابة الحل الأمثل للمؤسسة للتخلص من بعض الأنشطة الثانوية حتى تتمكن من تخفيض تكاليفها أي القضاء على فجوة التكاليف، وكما يمكن للمؤسسة كذلك إنشاء مصفاة للمياه المستعملة في العملية الإنتاجية كحل بديل لعملية الحصول على المياه الصالحة للشرب من المناطق المجاورة عن طريق الشاحنات وهذا ما يساعدها في تقليل تكاليف الإنتاج لأن الماء يعد عنصر أساسي في العملية الإنتاجية وعملية الحصول عليه تتطلب مبالغ كبيرة فاستعمال هذه المصفاة سوف يساعد المؤسسة كثيرا من ناحية التكلفة ومن ناحية توفير الوقت.

#### المطلب الثاني: أسلوب المقارنة المرجعية

سنحاول من خلال هذا المطلب استخدام أسلوب المقارنة المرجعية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، ومحاولة منا لإبراز دورها في تحسين تنافسية المؤسسة.

#### الفرع الأول: التحليل باستخدام المقارنة المرجعية :

يؤدي اتباع المؤسسة لأسلوب المقارنة المرجعية إلى المضي قدما نحو التقدم والازدهار، وذلك لأنه من خلال تطبيق هذا الأسلوب تستطيع المؤسسة معرفة أين تكمن نقاط القوة والضعف، وبذلك تمكنها التقليل من حجم الفجوات والصعوبات التي تواجهها، لتحقيق بذلك ميزة تنافسية.

وبالتالي سنحاول من خلال الاعتماد على مجموعة من القوائم المالية (ميزانيات)، والتي تخص 4 سنوات متتالية لرؤية فيما إذا كان استخدامها لهذا الأسلوب ناجعا وفعالا من طرف المؤسسة محل الدراسة.



بالنسبة لجانب الأصول:

جدول رقم 13: أصول الميزانية ( 2014-2017 )

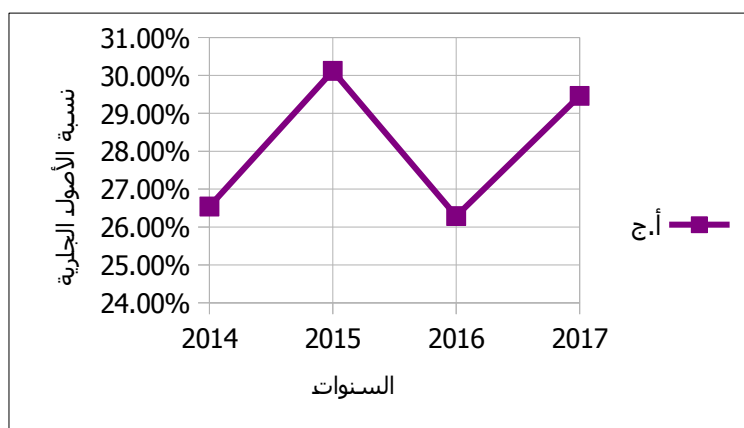
الوحدة: دج

السنوات	2014	2015	2016	2017
الأصول غير الجارية	758698753.30	778326593.00	843054972.06	855916851.68
الأصول الجارية	274158821.12	335503607.44	306956658.38	357502728.90
المجموع	1032857574.42	1113830200.44	1150011630.43	1213419580.58
نسبة الأصول غير الجارية	%73.46	%69.88	%73.31	%70.54
نسبة الأصول الجارية	%26.54	%30.12	%26.29	%29.46

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق رقم (1)

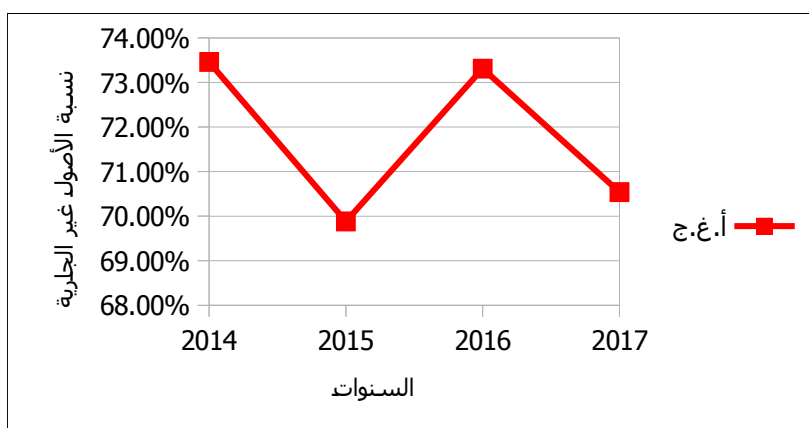
ويمكن توضيح هذه النسب في التمثيل البياني التالي:

شكل رقم 13: تعيين نسب الأصول الجارية في منحنى بياني



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 13

شكل رقم 14: تعيين نسب الأصول غير الجارية في منحنى بياني



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 13

\* من الجدول رقم 13: والذي يمثل جانب الأصول يتضح لنا :

1/ الأصول غير الجارية:

من خلال ملاحظة الميزانيات المقدمة لنا لسنة ( 2014-2015-2016 و 2017) لاحظنا أن:

\* بالنسبة للأراضي:

• في سنة 2015 : مقارنة بسنة 2014 ( والتي تعتبر سنة الأساس) يتبين لنا أن هناك ثبات في عنصر الأراضي.

• وخلال سنة 2016: لاحظنا من الميزانية أن الأراضي لا زالت في ثبات، وكذلك الأمر بالنسبة لسنة 2017 حيث أن المؤسسة لم تقم بأي زيادة أو انخفاض في عنصر الأراضي.

ويمكن إظهار ما جاء في الميزانيات فيما يخص ثبات عنصر الأراضي في الجدول التالي:

جدول رقم 14: يبين ثبات قيمة الأراضي في المؤسسة محل الدراسة

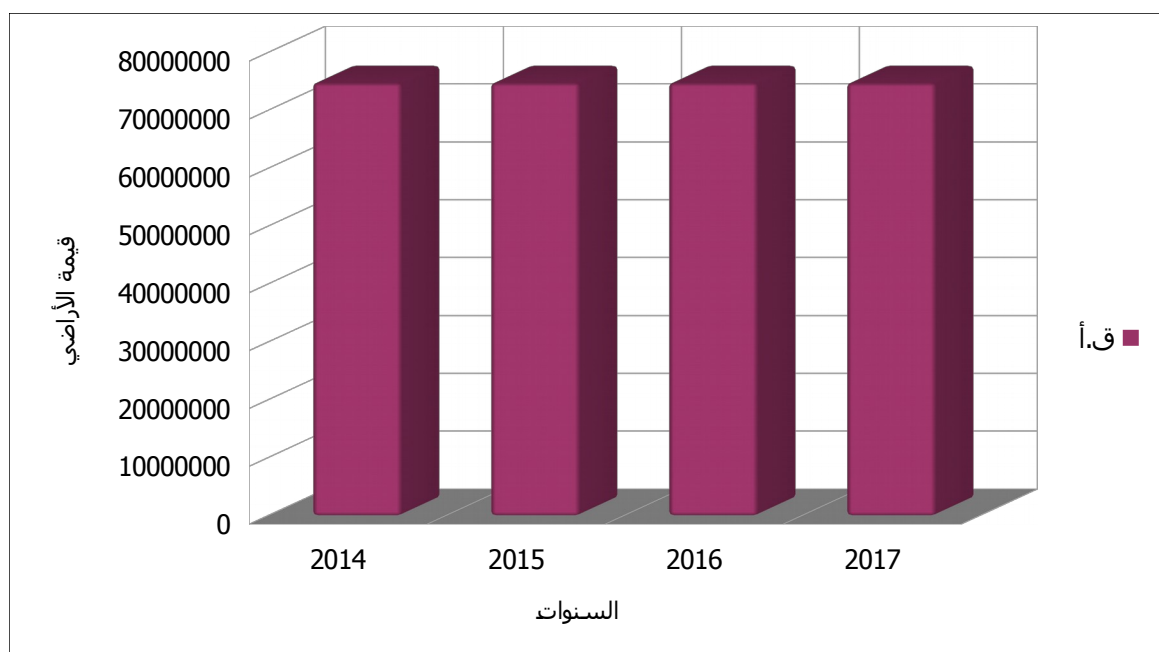
الوحدة: دج

السنة	2014	2015	2016	2017
قيمة الأراضي	74715080.00	74715080.00	74715080.00	74715080.00

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات الملحق 01

ومن خلال الجدول يمكن تلخيص محتويات الثبات في قيمة الأراضي للمؤسسة وتمثيلها بيانيا.

الشكل رقم 15 : تمثيل بياني للثبات في قيمة الأراضي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب Gms



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول 14

بالنسبة للمباني وبالنسبة للأصول الملموسة الأخرى: فقد لوحظ خلال:

- سنة 2015: ارتفاع في قيمة المباني وكذا في قيمة الأصول الملموسة الأخرى وهذا مقارنة مع سنة الأساس (2014) وهذا يمكن أن يكون راجع لشراء المؤسسة لأصول جديدة خارج نطاق العادة وهذا ما أدى لارتفاعها.
- أما بالنسبة لسنة 2016 و2017: لوحظ أن هناك انخفاض في قيمة المباني والأصول الملموسة الأخرى قد يكون راجع عن التنازل عنها وذلك مقارنة مع سنة الأساس.

وهذا ما يظهر لنا خلال الجدول التالي:

جدول رقم 15: يوضح الارتفاع والانخفاض في قيمة المباني والأصول الملموسة الأخرى

الوحدة: دج

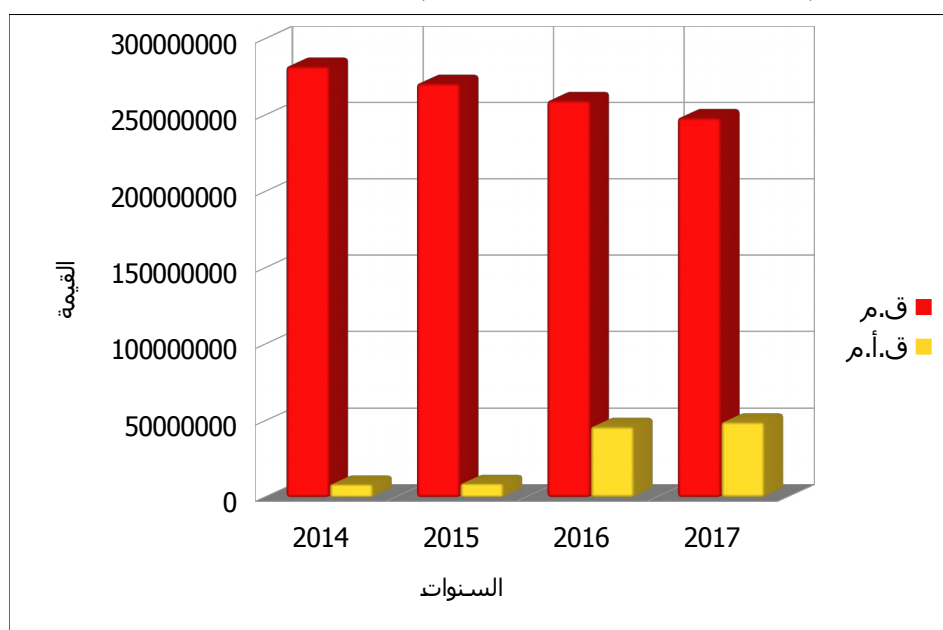
السنة	2014	2015	2016	2017
قيمة المباني	282255105.58	271039583.98	259824062.38	248608540.78
قيمة الأصول الملموسة الأخرى	8607592.70	9084083.02	46394543.21	49354712.65

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 01

ومن خلال الجدول يمكن تلخيص محتويات الثبات في قيمة المباني والأصول الملموسة الأخرى

للمؤسسة وتمثيلها بيانيا.

الشكل رقم 16: تمثيل بياني لانخفاض وارتفاع قيمة المباني والأصول الملموسة الأخرى للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 15

- وفيما يتعلق بالتثبيبات المعنوية نجد أنها معدومة خلال السنوات الأربعة بحيث أن لا قيمة لها في هذا الجدول .

\* بالنسبة للتثبيبات المالية:

- يمكن القول من خلال ملاحظتنا للتثبيبات المالية من ملاحق المؤسسة على أنها تعتمد على أصول مالية أخرى غير جارية وتختلف من سنة إلى أخرى، فقد لاحظنا خلال:
- سنة 2015: ارتفعت قيمة التثبيبات المالية مقارنة مع سنة الأساس 2014.
- وفي سنة 2016 أيضا حيث نلاحظ أن قيمتها ما زالت في ارتفاع، وكذلك الأمر بالنسبة لسنة 2017، وهذا يدل على أن المؤسسة لا تعتمد على أموالها الخاصة فقط، ويمكن تلخيص هذه المعطيات في الجدول التالي:

جدول رقم 16: يبين قيمة التثبيبات المالية للمؤسسة خلال سنوات متتالية ( 2014-2015-2016-2017 )

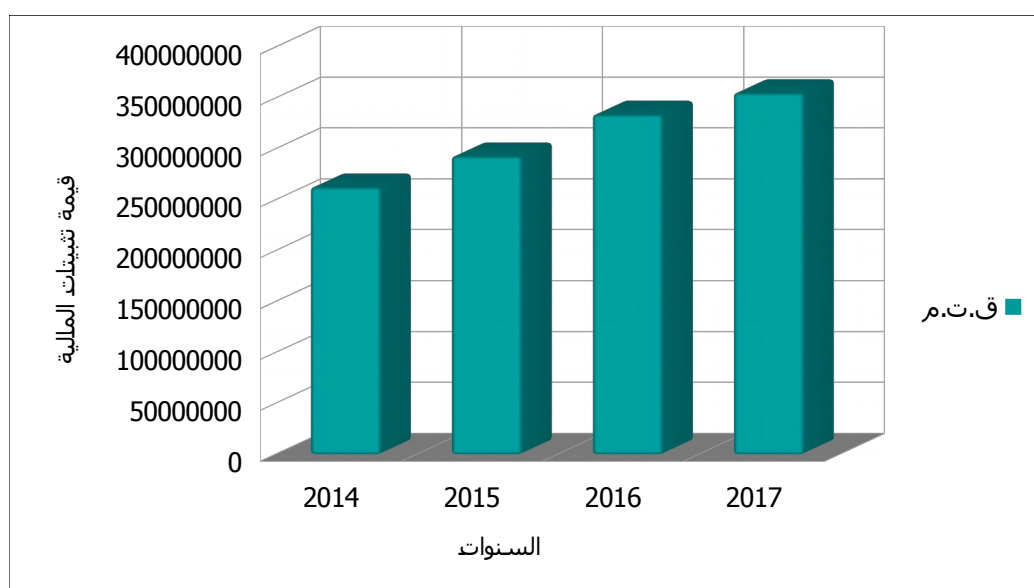
الوحدة: دج

السنوات	2014	2015	2016	2017
التثبيبات المالية	262339589.95	292706460.93	333740883.88	354858115.66

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 01

ومن الجدول أعلاه نقوم بتمثيل الشكل التالي:

الشكل رقم 17: تمثيل بياني لقيمة التثبيبات المالية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 16

\* بالنسبة للضرائب مؤجلة أصول:

- من خلال ملاحظتنا لملاحق الميزانية يتبين لنا أنه طيلة السنوات الثلاث (2015-2016-2017)، ومقارنة مع سنة الأساس (2014)، أن الضرائب المؤجلة بقيت ثابتة ولم تتغير.

## 2/ الأصول الجارية:

من خلال ملاحظتنا للأصول الجارية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب والمبينة في الميزانية يمكن القول أن المؤسسة في توسع مستمر، وذلك راجع إلى اتساع سوق المؤسسة وارتفاع عدد زبائننا، حيث نلاحظ:

- خلال سنة 2015: ارتفع المبلغ مقارنة مع سنة الأساس، وبالنسبة لسنة 2016 أيضا نلاحظ هذا الارتفاع، وكذلك فيما يخص سنة 2017 أيضا، ويرجع هذا الارتفاع إلى جودة المنتجات التي تنتجها المؤسسة، وإلى المصادقية التي تحظى بها من طرف العملاء، ويمكن تلخيص المعطيات في الجدول التالي:

جدول رقم 17: يوضح الزيادات في الأصول الجارية للمؤسسة

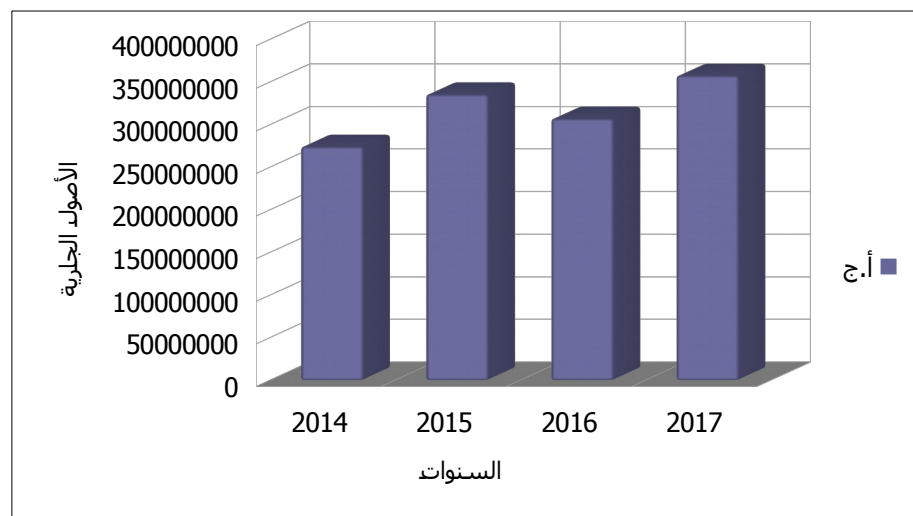
الوحدة: دج

السنوات	2014	2015	2016	2017
الأصول الجارية	274158821.12	335503607.44	306956658.38	357502728.90

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 01

واستنادا إلى معطيات الجدول أعلاه نستخلص الشكل التالي:

شكل رقم 18: يبين الزيادات في قيمة الأصول الجارية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 01

- ولنا أيضا الأصول قيد الإنجاز كانت ما بين سنة 2014/2015 ومن خلال الجدول يتبين أنه تم إنجازها في سنتي 2016/2017.

بالنسبة لجانب الخصوم:

جدول رقم 18: يمثل نسب رأس المال ونسبة الخصوم الغير جارية والخصوم الجارية

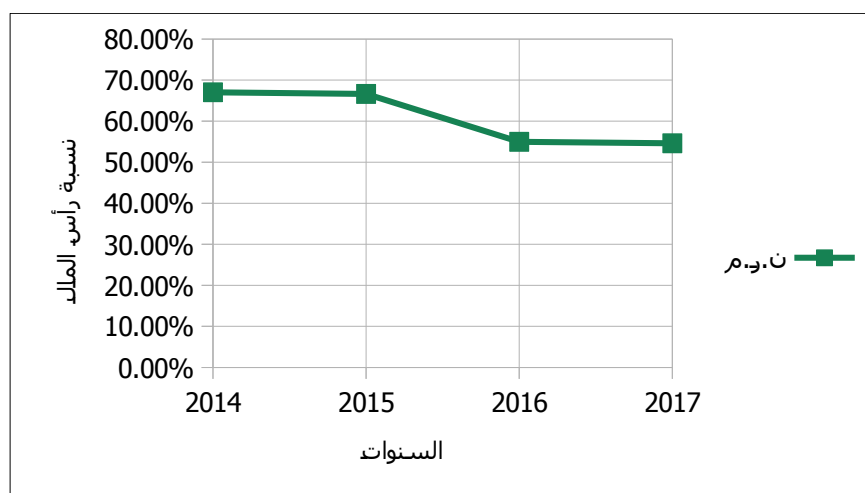
الوحدة: دج

السنوات	2014	2015	2016	2017
رأس المال	692281238.04	742131190.57	631941571.42	662646387.65
خصوم غير متداولة	123087220.62	112139631.88	168769397.02	194477245.10
خصوم متداولة	217489115.76	2595593377.98	349300661.99	356295947.83
المجموع	1032857574.42	1113830200.44	1150011630.43	1213419580.58
نسبة رأس المال	%67.03	%66.63	%54.95	%54.61
نسبة الخصوم غير المتداولة	%11.92	%10.07	%14.68	%16.03
نسبة الخصوم المتداولة	%21.06	%23.30	%30.37	%29.36

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق رقم (2)

ونقوم بإعداد التمثيل البياني للجدول أعلاه بناء على المعطيات :

شكل رقم 19: منحنى بياني يمثل نسبة رأس المال

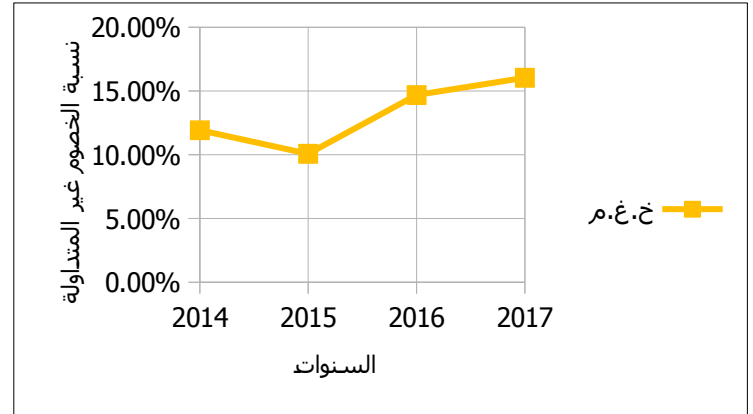
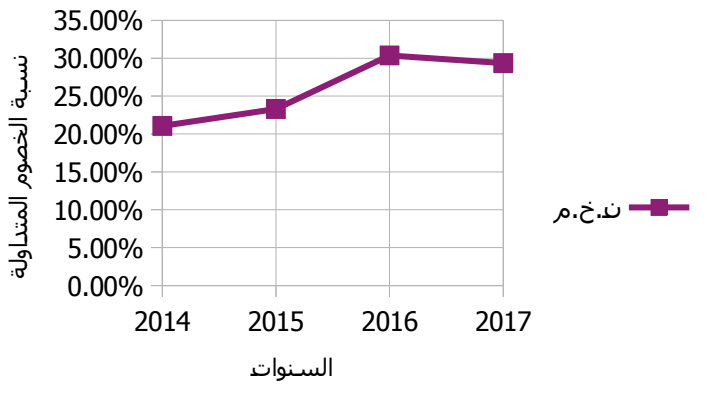


المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 18.

شكل رقم 20: منحنى بياني يمثل نسبة الخصوم غير متداولة والمتداولة.

نسبة الخصوم المتداولة

نسبة الخصوم غير المتداولة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 18.

2/ جانب الخصوم:

1/ رأس المال:

من خلال الجداول التي في الملاحق وفيما يخص رأس المال نلاحظ الآتي:

- خلال سنة 2015: ومقارنة بسنة 2014 نلاحظ أن المؤسسة لم تقم بزيادة رأس المال محاولة الحفاظ عليه.
- أما بالنسبة لسنة 2016: نلاحظ أن هناك انخفاض في قيمة رأس المال وهذا يمكن أن يكون راجع لوجود خسائر أو عجز حدث لها خلال هذه السنة.
- وفيما يخص سنة 2017: عند مقارنتها مع سنة الأساس (2014) نلاحظ أن المؤسسة بقيت محافظة رأس المال.

ويمكن تلخيص المعطيات في الجدول التالي:

جدول رقم 19: قيمة رأس المال خلال 4 سنوات.

الوحدة: دج

السنوات	2014	2015	2016	2017
رأس المال	300000000	300000000	240000000	300000000

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق رقم (2)

## \* النتيجة الصافية:

من خلال ملاحظتنا للنتيجة الصافية للمؤسسة نلاحظ أنه:

- خلال سنة 2015: مقارنة بـ 2014 (سنة الأساس) هناك انخفاض في النتيجة وهذا يمكن أن يكون راجع للمؤسسات التي تنافس معها في نفس القطاع، كما نلاحظ وجود خسارة نظرا لوجود النتيجة المرحلة وهي نتيجة سالبة.
- خلال سنة 2016: يتبين لنا أن المؤسسة ما زالت في حالة خسارة.
- أما بالنسبة لسنة 2017: نلاحظ أن المؤسسة حققت ربح خلال هذه السنة مقارنة مع سنة الأساس.

ونلخصه في الجدول التالي:

جدول رقم 20: قيمة النتيجة الصافية خلال 4 سنوات.

## الوحدة: دج

السنوات	2014	2015	2016	2017
النتيجة الصافية	28386443.46	168275216.53	167918451.51	23591699.26

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق رقم (2)

## \* الموردون:

نلاحظ من خلال الميزانيات المقدمة أن قيمة الموردين خلال السنوات (2015-2016-2017) مقارنة مع سنة الأساس (2014)، زادت زيادة ملفتة، حيث أن قيمة الموردين كانت:

- خلال سنة 2015: بلغت قيمة الموردين 243753771.22 دج.
- أما خلال 2016 فوصلت إلى مبلغ 326904701.53 دج، وفي سنة 2017 وصل مجموع الموردون مبلغ 293924650.50 دج، وهذا الارتفاع اللافت في السنوات الأخيرة مقارنة مع سنة الأساس دائما يرجع إلى ارتفاع نشاط المؤسسة والزيادات في كمية الإنتاج والتوسعة التي تقوم بها المؤسسة، وعملية تجديد معدات الإنتاج وتطويرها.

ومن خلال المعطيات يمكن استخلاص الجدول التالي:



## جدول رقم 21: يمثل الزيادات في قيمة الموردين في المؤسسة

الوحدة: دج

السنة	2014	2015	2016	2017
قيمة الموردين	204313704.02	243753771.22	326904701.53	293924650.50

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق رقم (2)

\* الضرائب: من خلال الملاحق نستنتج الجدول التالي:

## جدول رقم 22: يمثل الارتفاع في قيمة الضرائب بالمؤسسة

الوحدة: دج

السنوات	2014	2015	2016	2017
قيمة الضرائب	2004304.77	2543354.85	2690468.88	2517548.68

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق رقم (2)

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة الضرائب في ارتفاع بالنسبة للسنوات (2015-2016-2017)، مقارنة مع سنة الأساس (2014)، وهذا يرجع على أن للمؤسسة التزامات وجب عليها تسديدها.

\* ديون أخرى:

من خلال الميزانيات المقدمة لنا لاحظنا أن الديون المختلفة الأخرى التي على المؤسسة تختلف من سنة إلى أخرى، وسنوضح ذلك من خلال الجدول الآتي:

## جدول رقم 23: قيمة الديون الأخرى خلال 4 سنوات.

الوحدة: دج

السنة	2014	2015	2016	2017
قيمة الديون الأخرى	11171106.97	13262251.91	19705491.58	20095960.89

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق رقم (2)

من الجدول يتبين لنا أنه خلال:

- سنة 2015: مقارنة مع سنة 2014 والتي تعتبر سنة الأساس نلاحظ أن هناك ارتفاع في قيمة الديون.
- وخلال سنة 2016: هناك ارتفاع للديون كذلك، وبالنسبة لسنة 2017 لاحظنا وجود هذا الارتفاع ومع اتخاذ سنة 2014 دائما سنة الأساس، ويمكن القول أن هذا الاختلاف في القيم أو الارتفاع راجع إلى مدى احتياج المؤسسة للأموال من أجل تغطية عجز ما، أو من أجل تدعيم جزء معين من عناصر المؤسسة.

\* الخزينة:

جدول رقم 24: قيمة الخزينة خلال 4 سنوات.

الوحدة: دج

السنة	2014	2015	2016	2017
قيمة الخزينة	-	-	-	39757787.77

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق رقم (2)

من خلال ملاحظتنا للجدول أعلاه:

- نرى انه فيما يتعلق بالخزينة فقد كانت معدومة خلال سنتي 2015-2016 مقارنة مع سنة الأساس والتي بدورها كانت معدومة أيضا، وهذه الوضعية ليست جيدة للمؤسسة وقد يكون ذلك نتيجة لعدم تسديد العملاء لالتزاماتهم اتجاه المؤسسة في الوقت المحدد، أو بسبب نقص دوران المخزون أي أن المؤسسة تحتفظ بمخزون زائد من السلع والبضائع في حالة ركود وغير مطلوب.
- أما بالنسبة لسنة 2017: فقد ارتفعت قيمة الخزينة لتصبح بذلك خزينة دائنة.

## الفرع الثاني: دور المقارنة المرجعية في تحسين تنافسية المؤسسات

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون... وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بها، لذا فعلى المؤسسة أن تقوم بالاطلاع على عناصر ميزانياتها من فترة إلى أخرى، لذلك تتم المقارنة في ضوء اتساق واثبات عرض وتصنيف قيم المقارنة ونقصد بذلك أن المعلومات المحاسبية لها القابلية لإجراء المقارنات بين الأنشطة المتماثلة من جهة، ومن عام إلى آخر من جهة أخرى، حيث يمكن الحكم من خلال تلك المقارنات على أهمية ما حققته اتجاه نفسها أو اتجاه الآخرين من خلال معرفة نقاط القوة والضعف لديها من أجل زيادة قدرتها التنافسية وللتعرف على أدائها، فللمقارنة المرجعية دور في تحسين الأداء مما ينعكس أثره في خفض التكلفة والارتقاء بجودة منتجاتها وبذلك يتحسن مركزها التنافسي وتزيد فرصتها على مكانتها، فإذا كانت تستخدم هذه الأسلوب لكانت لاحظت وجود الصعوبات التي تواجهها للوصول إلى الريادة والدليل على ذلك هو وجود خسارتين متتاليتين خلال سنتي 2015/2016، فإذا طبقت هذا الأسلوب لكانت لاحظت وجود هذه الخسارة، فمع مرور الوقت يكون للمؤسسة عسر مالي، ومن هنا نستنتج أن المؤسسة إذا لم تكن تعرف نقاط ضعفها بمقارنة سنواتها لا يمكن لها أن تقارن نفسها مع غيرها من مؤسسات أخرى، فهي بذلك لم تكن لتحقق ميزة تنافسية.

### خلاصة الفصل الثالث

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي تمت في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة -أوماش- تم التطرق أولاً إلى الجانب النظري للمؤسسة، أي تقديم المؤسسة محل الدراسة وذلك بعرض نشأتها ونشاطها وأهدافها والهيكل التنظيمي لها، كما تم عرض مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة بالإضافة إلى عناصر تكاليفها والطريقة المتبعة في إعدادها.

وبناء على ما تم التطرق إليه في الفصلين النظريين وعلى أساس المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وجدنا أن المؤسسة تنقسم إلى مجموعة من المديریات والمصالح إلا أنها لا تحتوي على قسم خاص بحاسبة التكاليف، كما أنها لا تطبق الأساليب الحديثة أيضاً، وإنما مصلحة المحاسبة والمالية هي المصلحة المكلفة بحساب سعر تكلفة المنتجات وتعتمد على الطرق التقليدية لحساب تكاليفها.

وبالنسبة لتطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية فقد تم تطبيق أسلوبين هما التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية، بحيث أن التكلفة المستهدفة تهدف إلى معرفة كل ما هو مستهدف ومقارنته مع الفعلي من أجل التخفيض في التكاليف بالاعتماد على سلاسل القيمة ولكن مع التأكيد والمحافظة على الجودة المطلوبة للمنتج وكذا تحقيق الأرباح المستهدفة وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة محل الدراسة، مع أنه لم يتم تطبيق هذه الخطوة الأخيرة المهمة ( سلاسل القيمة) التي تهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات في المؤسسة محل الدراسة، أما فيما يتعلق بالمقارنة المرجعية وباعتبارها أداة توازن وتكامل وتشمل كلا الجانبين المؤشرات المالية وغير المالية، ولها دور كبير في تحديد الانحرافات والاختلالات التي يمكن أن تواجه المؤسسة، وهذا ما يستلزم على المؤسسة العمل على معالجتها، وبالتالي فإن هذه الأداة تساهم في إضفاء قيمة أو خلق ميزة تنافسية للمؤسسة، وفي الأخير يمكن استنتاج أن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لها دور كبير في مساعدة المؤسسة في الحفاظ على موقعها التنافسي وكذا تحقيق التفوق والتميز والنجاح، بالإضافة إلى اكتساب مزايا تنافسية من أجل ضمان البقاء والاستمرارية في ظل بيئة تتميز بالتغيرات والتقلبات.

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة وإطارها النظري والتطبيقي تم التعرف على المحاسبة الإدارية وأساليبها وما توفره من نظم للمعلومات وفعاليتها في اتخاذ القرارات وهذا من خلال معالجة الإشكالية التالية المطروحة كيف ينعكس دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين تنافسية المؤسسات؟

فقد أصبح اهتمام المؤسسات في ظل احتدام المنافسة، خاصة في إطار العولمة وتكنولوجيا المعلومات يركز على إيجاد أساليب والتي من شأنها أن تخلق لها ميزة تنافسية.

ومن أبرز آثار العصر الجديد بروز المنافسة كحقيقة أساسية تحدد نجاح أو فشل المؤسسات، ومن هنا أصبحت المؤسسة في موقف يحتم عليها العمل الجاد والمستمر لاكتساب الميزات التنافسية لتحسين موقعها في السوق، ومن هنا تكتسي أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة أهميتها الكبيرة لأنها تقود إلى اكتشاف وترتيب المسائل التي تتطلب حلولاً، بمعنى اكتشاف الفرص والتهديدات التي يخفيها المحيط الخارجي، ومطابقتها مع مواطن القوة والضعف في البيئة الداخلية للمؤسسة، ومن هذه المطابقة يتم استخراج التوجهات المستقبلية الممكنة، إذن فأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة هي الأساس الذي تعتمد عليه من أجل اختيار المسار الصحيح للمؤسسة، حيث تلعب هذه الأساليب دوراً هاماً في تقييم أداء المؤسسات، إذ يسمح بدراسة وتحليل أنشطة مختلف الوظائف بالمؤسسة وبالتالي فهو يساهم في تقييم القدرات والإمكانات المادية والبشرية والمعنوية معاً كما أنه يوضح موقفها بالنسبة لغيرها من المؤسسات، ويساعد على تحديد نقاط القوة وتعزيزها للاستفادة منها، والبحث عن طرق تدعيمها مستقبلاً، وعلى تحديد نقاط الضعف والمشاكل التي تعاني منها، حتى تتمكن المؤسسة من التغلب عليها ومعالجتها، أو تفاديها ببعض نقاط القوة الحالية للمؤسسة.

### 1- اختبار الفرضيات

اعتماداً على الجانب النظري وكذا الجانب التطبيقي للدراسة، وعلى ضوء ما تقدم من دراسة استناداً لهذا الموضوع مع الاستعانة بالنتائج المتحصل عليها يمكن اختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

- الفرضية الأولى: كانت كالتالي: هناك علاقة تكاملية بين المحاسبة الإدارية والمحاسبات الأخرى من خلالها يمكن تقديم خدمات تساعد الإدارة على تحقيق أهدافها. فاعتماداً على الدراسة النظرية وكذا نتائج الدراسة التطبيقية يمكن القول بأنه سواء المحاسبة الإدارية أو المحاسبات الأخرى تهدف إلى تحقيق هدف أو أهداف محددة تتلخص في ترشيد القرارات. (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى).

- الفرضية الثانية: كانت كالتالي: للميزة التنافسية عوامل تساعد المؤسسة على فرض سيطرتها في السوق وإمكانية تحقيق الأفضلية، وبالتالي تحقيق مستوى راقى عن باقي المؤسسات. وعلى أساس اختبار هذه الفرضية

من خلال نتائج الدراسة يمكن استخلاص أن تحقيق الأسبقية في الجودة، تخفيض التكلفة، وتوفير الطلبات في الوقت المناسب والتميز في تطوير المنتجات من أجل اكتساب رضا وثقة وولاء العملاء، وكل ما سبق من عوامل الميزة التنافسية فهي تساعد المؤسسة وتجعلها قادرة على تحقيق أهدافها المنشودة المتمثلة في البقاء والاستمرار الأفضلية والنجاح. (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية).

- **الفرضية الثالثة:** كانت كالاتي: تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من أهم الركائز الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات في تحسين تنافسيتها. فمن خلال دراستنا لهذه المذكرة نرى أن للأساليب الإدارية التقليدية دور في تفعيل عملية اتخاذ القرارات، وذلك لعدم استخدام المؤسسة محل الدراسة للأساليب الحديثة ومنه نستنتج أن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة غير معتمدة من طرف المؤسسة. (وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثالثة).

## 2 - نتائج الدراسة

بعد القيام بهذه الدراسة تم استنتاج مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

### 2-1- النتائج النظرية

على ضوء ما تقدم من أفكار ودراسات في هذه الدراسة تم استخلاص عدة نتائج من الجانب النظري وهي كالتالي:

- تولي المؤسسة اهتمام كبير للمحاسبة الإدارية نظرا للأهمية البالغة التي تحتلها في المؤسسة، لأنها تهدف إلى تقديم المعلومات المالية الضرورية لإدارة المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات اللازمة والسليمة التي تساعد المؤسسة على تأدية مختلف أنشطتها ووظائفها بكفاءة وفعالية.
- إن تطور المحاسبة الإدارية وظهر ما يعرف بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، جاء نتيجة الثغرات والنقائص التي طغت على أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، لكن هذا لا يعني الاستغناء والتخلي عن الأساليب التقليدية بل لابد من الربط والتنسيق بين مختلف أساليب المحاسبة الإدارية.
- لا يمكن لأي مؤسسة اكتساب ميزة تنافسية إلا إذا توافرت لديها مجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها كتقديم خدمات جيدة ومتميزة أو من ناحية التكلفة أقل أو قدرة المؤسسة على التكيف مع حاجات السوق بطريقة أفضل من منافسيها، وهذا ما تسعى إلى تحقيقه أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك من خلال الرقابة على التكاليف.

### 2-2- النتائج التطبيقية

أما من خلال القيام بالدراسة الميدانية على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب تم التوصل إلى النتائج

التالية:

- بتطبيق الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب يتبين لنا أن هذه الأساليب لم تعد كافية لصنع القرارات الرشيدة والسليمة كونها تقدم معلومات على الأغلب مرتبطة بالجانب المالي فقط.
  - المؤسسة محل الدراسة ما زالت لا تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.
  - إن تطبيق المؤسسة لأي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة يعتبر قفزة نحو الحداثة ومواكبة التطورات والتغيرات الحاصلة حولها.
  - المؤسسة محل الدراسة لا تستخدم أسلوب علمي في تحديد التكاليف، ولا تحتوي على قسم خاص بمحاسبة التكاليف وهذا يؤثر على تكلفة منتجاتها وسعر بيعها.
  - عدم استخدام المؤسسة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، وهذا راجع لعدم الفهم الجيد لهذه الطرق وهذا ما يؤثر سلبيا على نجاح المؤسسة.
  - إن قامت المؤسسة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعدها على تعزيز ميزتها التنافسية حيث يساعد هذا النظام في تقليل التكاليف وهو ما يؤدي إلى زيادة حصتها السوقية وتعظيم أرباحها.
- لذا فنجاح المؤسسة يتوقف على مدى قدرتها على تطبيق هذه الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية والذي أصبح أمرا حتميا وسلاحا تنافسيا فعالا، وذلك من أجل مساعدتها في تحسين صورة المؤسسة بالإضافة إلى تحقيق هدفها المتمثل في البقاء والاستمرارية مع تحقيق الأفضلية وكذا تفوقها وتميزها على منافسيها وبتكاليف أقل، كما أنه لا يمكن فرض نظام معين على مؤسسة ما لأن النشاط يختلف من مؤسسة إلى أخرى، ولا يمكن القول بأن نظام معين أفضل من نظام آخر لأن كل نظام لا يخلو من العيوب والانتقادات.



### 3- التوصيات:

بالرغم من أن نتائج الدراسة قد كشفت عن أن هناك دورا واستخداما عاليا لأساليب المحاسبة الإدارية سواء التقليدية كانت أو الحديثة إلا أنه ويقصد تحسين تنافسية المؤسسة وأداءها والرفع من كفاءة وفعالية أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات الرشيدة، تم تقديم بعض التوصيات:

- العمل على زيادة تنمية الوعي لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومتخذي القرار فيها.
- يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إنشاء مصلحة أو قسم خاص بالمحاسبة الإدارية يعني بتطبيق أساليبها.
- القيام بدورات تدريبية وتكوينية بصفة دائمة ومتكررة للعمال من أجل تدعيم معارفهم وكذا اطلاعهم لأي مستجدات حديثة والتغيير المتسارع فيما يخص المحاسبة الإدارية.

### 4- آفاق البحث (مواضيع مقترحة)

نظرا لأهمية الموضوع وبملاحظة أنه من المواضيع التي تحتوي على جوانب مهمة لم يكن بالوسع دراستها بالتفصيل ونظرا لتشعب هذا الموضوع، يمكن القول أنه فتح مجالا واسعا للبحث عن بعض المسائل المتعلقة بالمحاسبة الإدارية وأساليبها الحديثة، خصوصا وأن لها أثر كبير على استمرارية المؤسسة وبقائها في ظل هذه المنافسة الحادة، وعليه يمكن أن نقتراح بعض آفاق ومقترحات لتغطية جوانب أخرى من موضوع الدراسة والتي تصب في نفس سياقه نأمل أن تكون محل دراسات مستقبلية منها :

- أثر آليات المحاسبة الإدارية الحديثة على قرارات التسعير في المؤسسة الاقتصادية.
- مساهمة المحاسبة الإدارية في تفعيل عملية اتخاذ القرارات.
- واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في المؤسسة الاقتصادية.
- مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

**وفي النهاية نأمل أن نكون قد وفقنا إلى ما ذهبنا إليه.**

## قائمة المراجع

I. المراجع باللغة العربية

الكتب

- (1) أحمد سيد مصطفى، التنافسية في القرن الحادي والعشرين مدخل إنتاجي، القاهرة، 2003.
- (2) أحمد محفوظ، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، عمان، دار وائل، ط2، 2006.
- (3) إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، الأردن.
- (4) إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف، دار الحامد، عمان، 2006.
- (5) إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- (6) السيد عبد المقصود دبيان، محمد محمد عبد الغني، أنظمة محاسبة التكاليف تكاليف المراحل والأوامر والعقود طويلة الأجل التكاليف الصناعية غير المباشرة - قياس التكاليف على أساس النشاط، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015.
- (7) سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشروق، عمان، 2002.
- (8) عبد الستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات مدخل كمي، دار وائل، الأردن، 2000.
- (9) عبد الوهاب نصر علي وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015.
- (10) عز الدين علي السويسي، نعمة عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام، الأردن، 2014، ص 72.
- (11) كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- (12) مأمون الدرادكة، إدارة الجودة الشاملة، دار صفاء، عمان، 2001.
- (13) محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 2010.
- (14) محمد سامي راضي، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014.
- (15) محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- (16) محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية، عمان، 2015.
- (17) محمد عوض الترتوري، اغادير عرفات جويحان، إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي والمكتبات ومراكز المعلومات، ط2، دار المسيرة، 2009.

- (18) محمد مسعود الثعلب، نصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط الفلسفة والتطبيق، دار المسيرة، عمان، 2015.
- (19) مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- (20) نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية، مصر، 1998.
- (21) نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، دار الصفاء، عمان، 2009.
- (22) وليد ناجي الحياي، مدخل إلى المحاسبة الإدارية، إثراء للنشر والتوزيع، 2009، الأردن.
- المذكرات والأطروحات:**
- (23) أحمد محمود خليل الأسطل، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، جامعة غزة، 2010.
- (24) أحمد مالكية، محاولة تقييم أدوات التحليل الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة ورقلة، 2008/2009.
- (25) أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009/2010، الجزائر.
- (26) باسل فارس قنديل، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعية، رسالة ماجستير منشورة، تخصص إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- (27) بن التركي وليد، دور نقل التكنولوجيا في تحسين القدرة التنافسية، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، تخصص العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2011.
- (28) بن جدو بن علي، الاستراتيجيات التنافسية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2014-2015.
- (29) حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2015-2016 .

- (30) خولة واصل، دور نظام المعلومات التسويقية في تعزيز الميزة التنافسية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012-2013.
- (31) رحيل آسيا، دور الكفاءات في تحقيق الميزة التنافسية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2011.
- (32) رشاد محمود بدر، أثر تطبيق مبادئ الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الأهلية الأجنبية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
- (33) سامية لحول، التسويق والمزايا التنافسية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة باتنة، 2007/2008.
- (34) سراج طلعت عبد النبي الوحيدي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على كفاءة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2017.
- (35) سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة بسكرة، 2005.
- (36) سملائي يحيوية، أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2004.
- (37) سميرة أحمد أبو هدايف، المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.
- (38) صديقي النعاس، أهمية نظم المعلومات في تدعيم الميزة التنافسية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص اقتصاد، جامعة دحلب، البليدة، 2005.
- (39) عاصم فايز الزعانين، الميزة التنافسية في المنتجات الدوائية للشركات الوطنية وأثرها على زيادة الحصة السوقية من وجهة نظر الزبون، رسالة ماجستير منشورة، تخصص إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
- (40) عبد الله الخليل محار، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الأردن، 2012.

- (41) فادية جباري، تأثير جودة الخدمة على رضا العميل، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص تسويق، جامعة تلمسان، 2010-2011.
- (42) فلة العيهار، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2005.
- (43) قوراري مريم، إدارة الإبداع وتأثيرها على الميزة التنافسية على المؤسسات، دراسة حالة للمؤسسة الوطنية للأفرشة المغربية بتلمسان، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص حوكمة الشركات، جامعة تلمسان، 2012.
- (44) كامل يوسف بركة، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تفعيل حوكمة الشركات دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في غزة، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012 .
- (45) لشهب الصادق، دور الابتكار في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص علوم التسيير، جامعة تلمسان، 2014/2015.
- (46) مبارك مطلق المطيري، مدى إدراك المديرين لأسلوب المقارنة المرجعية في الأعمال الإلكترونية وأثره على تحقيق التفوق التنافسي لدى البنوك التجارية الكويتية، رسالة ماجستير منشورة في إدارة الأعمال، جامعة الكويت، 2010/2011.
- (47) محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، تخصص دراسات اقتصادية، جامعة ورقلة، 2006.
- (48) محمد حسن حداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
- (49) محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة تمهيدي ماجستير، قسم الدراسات العليا كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008 .
- (50) محمد نجيب دبابش، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج، رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2010-2011.
- (51) مصطفى درويش الجذب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الأداء المالي، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

- (52) نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- (53) نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2014 .
- (54) وسيلة بوزايد، مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص علوم التسيير، جامعة سطيف1، 2011/2012.

المقالات والمجلات:

1/ المجلات:

- (55) أحمد طوابيية، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، العدد 15، 2011 .
- (56) محمد الخطيب نمر، واري سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية -دراسة حالة الإقامة الجامعية سرير بورقلة،. مجلة أداء المؤسسات الجزائري، جامعة قاصدي مرباح: ورقلة، العدد 04، 2013.
- (57) ماهر موسى درغام، مدى توفر المعلومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد 15، العدد الثاني، 2007.
- (58) علاء جاسم سلمان وآخرون، استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، مجلة دراسة محاسبية ومالية، المجلد السابع. العدد 21. جامعة بغداد. 2012.
- (59) غسان فلاح مطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني، جامعة آل البيت، الأردن، 2008.
- (60) سعدي نوال، تطبيقات نظام الأيزو 9000 والإدارة بالجودة الشاملة ( بين التكامل والتخالف)، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 23/مارس 2016، جامعة وهران 2، الجزائر.
- (61) سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلة 17 العدد1، بغداد، 2011.

2/ المقالات:

- (62) ثابت حسان ثابت وآخرون، مقال بعنوان الاستراتيجيات التنافسية كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة، دس، الجزائر
- (63) سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مقال بمجلة الجامعة الإسلامية، فلسطين، المجلد 15. العدد 01، 2007.
- (64) محسن بن الحبيب، مقال بعنوان أنشطة القيمة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، جامعة الأمير عبد القادر، قسنطينة.
- (65) نوري منير، بارك نعيمة، مقال بعنوان " إدارة العلاقة مع الزبائن كأداة لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال المتطلبات والتوصيات"، تخصص اقتصاد، جامعة الشلف، الجزائر، 2017.

المؤتمرات والملتقيات:

1/ المؤتمرات:

- (66) محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية، المؤتمر العربي الثالث حول إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية، الإمارات العربية المتحدة، 2009.

2/ الملتقيات:

- (67) عبد الله بلوناس، طرق بناء المزايا التنافسية المستدامة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية. جامعة الشلف، 2010.
- (68) نجوى عبد الصمد، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة محمد خيضر بسكرة 29-30 أكتوبر 2002 .

محاضرات ومدخلات:

- (69) فراس خضير الزبيدي، محاضرات في المحاسبة الإدارية، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم العلوم المالية والمصرفية، تخصص محاسبة، العراق، 2017.
- (70) نوري منير، بارك نعيمة، مداخلة بعنوان " إدارة العلاقة مع الزبائن كأداة لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال المتطلبات والتوصيات"، تخصص اقتصاد، جامعة الشلف، الجزائر.



المواقع الإلكترونية:

(71) نقلا من الموقع [/https://www.argaam.com](https://www.argaam.com) بتاريخ 06/06/2019 على الساعة: 21.30،  
بعنوان نموذج بورتر .

.II المراجع الأجنبية:

- 72) Afonso Carneiro Lima And Other, Target Costing:Exploring The Concept And Its Relation To Competitiveness, 2014.
- 73) Harrington, H.James & Harrington, James S, ” High Performance Benchmarking 20 Steps To Success ”. Mcgraw-Hill, New York, (1996).
- 74) Jean Brilman, Les Meilleures Pratiques De Management, Édition Organization, 2em Édition, Paris, France, 2001.
- 75) Salli S Edward , Total Quality Management In Education , Kogan Pa London, ge ,3rd, 2002.

الملاحق

# Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE: 01/01/14 AU 31/12/14  
PERIODE DU: 01/01/14 AU 31/12/14

## BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
<b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>				
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains		74 715 080,00		74 715 080,00
Bâtiments		427 467 260,74	145 212 155,15	282 255 105,58
Autres immobilisations corporelles		711 891 864,87	703 284 272,17	8 607 592,70
Immobilisations en concession				
<b>Immobilisations encours</b>		137 575 129,94	7 174 147,46	130 400 982,48
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		271 208 389,95	8 868 800,00	262 339 589,95
Impôts différés actif		380 402,58		380 402,58
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>1 623 238 128,08</b>	<b>864 539 374,78</b>	<b>758 698 753,30</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>		45 578 800,75		45 578 800,75
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients		105 279 637,93	34 169 644,00	71 109 993,93
Autres débiteurs		13 841 527,40		13 841 527,40
Impôts et assimilés		113 358 142,86		113 358 142,86
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		30 270 356,18		30 270 356,18
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>308 328 465,12</b>	<b>34 169 644,00</b>	<b>274 158 821,12</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>1 931 566 593,20</b>	<b>898 709 018,78</b>	<b>1 032 857 574,42</b>

# Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE: 01/01/14 AU 31/12/14

PERIODE DU: 01/01/14 AU 31/12/14

## BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2014
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis		300 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		28 386 443,16
Autres capitaux propres - Report à nouveau		139 888 773,37
Comptes de liaison		224 006 021,51
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>		<b>692 281 238,04</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières		121 478 537,42
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>		1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL II</b>		<b>123 087 220,62</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés		204 313 704,02
Impôts		2 004 304,77
Autres dettes		11 171 106,97
Trésorerie passif		
<b>TOTAL III</b>		<b>217 489 115,76</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>1 032 857 574,42</b>

# Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE:01/01/14 AU 31/12/14

PERIODE DU:01/01/14 AU 31/12/14

## COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2014
Ventes et produits annexes		988 546 129,97
Variation stocks produits finis et en cours		67 030 799,06
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 055 576 929,03</b>
Achats consommés		-869 722 622,43
Services extérieurs et autres consommations		-20 937 976,82
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-890 660 599,26</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>164 916 329,78</b>
Charges de personnel		-72 829 340,54
Impôts, taxes et versements assimilés		-13 004 046,50
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>79 082 942,74</b>
Autres produits opérationnels		17 747 312,76
Autres charges opérationnelles		-506 552,98
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-109 341 007,14
Reprise sur pertes de valeur et provisions		75 732 246,34
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>62 714 941,73</b>
Produits financiers		88 478,82
Charges financières		-24 932 332,07
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-24 843 853,25</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>37 871 088,48</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-12 000,00
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		-9 472 645,32
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 149 144 966,96</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-1 120 758 523,80</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>28 386 443,16</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>28 386 443,16</b>

**BILAN (ACTIF)**

<b>LIBELLE</b>	<b>NOTE</b>	<b>BRUT</b>	<b>AMO/PROV</b>	<b>NET</b>
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
<b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>				
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains		74 715 080,00		74 715 080,00
Bâtiments		427 467 260,74	156 427 676,75	271 039 583,98
Autres immobilisations corporelles		714 173 436,58	705 089 353,56	9 084 083,02
Immobilisations en concession		137 575 129,94	7 174 147,46	130 400 982,48
<b>Immobilisations encours</b>				
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		303 792 460,93	11 086 000,00	292 706 460,93
Impôts différés actif		380 402,58		380 402,58
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>1 658 103 770,77</b>	<b>879 777 177,77</b>	<b>778 326 593,00</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>		32 582 582,20		32 582 582,20
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients		153 302 341,02	34 169 644,00	119 132 697,02
Autres débiteurs		12 307 543,46		12 307 543,46
Impôts et assimilés		153 273 185,64		153 273 185,64
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		18 207 599,12		18 207 599,12
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>369 673 251,44</b>	<b>34 169 644,00</b>	<b>335 503 607,44</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>2 027 777 022,21</b>	<b>913 946 821,77</b>	<b>1 113 830 200,44</b>

**BILAN (PASSIF)**

LIBELLE	NOTE	2015
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		300 000 000,00
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		-356 765,02
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		168 275 216,53
Autres capitaux propres - Report à nouveau		274 212 739,06
Comptes de liaison		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>		<b>742 131 190,57</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		110 530 948,68
Emprunts et dettes financières		1 608 683,20
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL II</b>		<b>112 139 631,88</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		243 753 771,22
Fournisseurs et comptes rattachés		2 543 354,85
Impôts		13 262 251,91
Autres dettes		
Trésorerie passif		
<b>TOTAL III</b>		<b>259 559 377,98</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>1 113 830 200,44</b>

**COMPTE DE RESULTAT/NATURE**

LIBELLE	NOTE	2015
Ventes et produits annexes		915 321 790,64
Variation stocks produits finis et en cours		36 565 980,98
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>951 887 771,62</b>
Achats consommés		-804 791 306,97
Services extérieurs et autres consommations		-17 628 441,56
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-822 419 748,53</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>129 468 023,09</b>
Charges de personnel		-67 110 075,06
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 513 465,23
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>57 844 482,80</b>
Autres produits opérationnels		4 171 433,52
Autres charges opérationnelles		-60 965,22
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-110 162 002,80
Reprise sur pertes de valeur et provisions		92 219 552,62
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>44 012 500,93</b>
Produits financiers		-44 361 265,94
Charges financières		-44 361 265,94
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-44 361 265,94</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>-8 000,00</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 048 278 757,76</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-1 048 635 522,78</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-356 765,02</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		<b>-356 765,02</b>
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-356 765,02</b>



**BILAN (ACTIF)**

<b>LIBELLE</b>	<b>NOTE</b>	<b>BRUT</b>	<b>AMO/PROV</b>	<b>NET</b>
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
<b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>	R1S1L1			
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains	R1S3L1	74 715 080,00	0,00	74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	427 467 260,74	167 643 198,35	259 824 062,38
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	755 729 181,02	709 334 637,82	46 394 543,21
Immobilisations en concession				
<b>Immobilisations encours</b>	R1S4L1	137 575 129,94	9 575 129,94	128 000 000,00
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L4	342 609 683,88	8 868 800,00	333 740 883,88
Impôts différés actif	R1S5L5	380 402,58	0,00	380 402,58
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>1 738 476 738,16</b>	<b>895 421 766,10</b>	<b>843 054 972,06</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>		28 746 923,75	0,00	28 746 923,75
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients		122 592 232,32	36 579 896,00	86 012 336,32
Autres débiteurs	R2S2L2	11 169 190,09	0,00	11 169 190,09
Impôts et assimilés	R2S2L3	167 318 841,45	0,00	167 318 841,45
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	R2S3L2	13 709 366,77	0,00	13 709 366,77
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>343 536 554,38</b>	<b>36 579 896,00</b>	<b>306 956 658,38</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>2 082 013 292,54</b>	<b>932 001 662,10</b>	<b>1 150 011 630,43</b>

**BILAN (PASSIF)**

LIBELLE	NOTE	2016
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		240 000 000,00
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		-67 013 139,86
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		167 918 451,51
Autres capitaux propres - Report à nouveau	R1L10	291 036 259,78
Comptes de liaison		
<b>Part de la société consolidante (1)</b>		
<b>Part des minoritaires (1)</b>		
<b>TOTAL I</b>		<b>631 941 571,42</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières	R2L01	167 160 713,82
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL II</b>		<b>168 769 397,02</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	326 904 701,53
Impôts	R3L02	2 690 468,88
Autres dettes	R3L03	19 705 491,58
Trésorerie passif		
<b>TOTAL III</b>		<b>349 300 661,99</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>1 150 011 630,43</b>

**COMPTE DE RESULTAT/NATURE**

LIBELLE	NOTE	2016
Ventes et produits annexes		871 576 974,85
Variation stocks produits finis et en cours		20 001 905,57
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>891 578 880,42</b>
Achats consommés		-749 998 770,05
Services extérieurs et autres consommations		-59 545 925,06
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-809 544 695,10</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>82 034 185,31</b>
Charges de personnel		-70 757 348,91
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 276 023,74
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>7 000 812,66</b>
Autres produits opérationnels		157 588,59
Autres charges opérationnelles		-6 247 026,24
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-113 674 459,82
Reprise sur pertes de valeur et provisions		60 489 529,47
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>-52 273 555,34</b>
Produits financiers		-14 739 584,53
Charges financières		
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-14 739 584,53</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>-67 013 139,86</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>952 225 998,48</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-1 019 239 138,34</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-67 013 139,86</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-67 013 139,86</b>

## BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
<b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>	R1S1L1			
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains	R1S3L1	74 715 080,00	0,00	74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	427 467 260,74	178 858 719,95	248 608 540,78
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	765 100 099,28	715 745 386,63	49 354 712,65
Immobilisations en concession				
<b>Immobilisations encours</b>	R1S4L1	137 575 129,94	9 575 129,94	128 000 000,00
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L4	363 726 915,66	8 868 800,00	354 858 115,66
Impôts différés actif	R1S5L5	380 402,58	0,00	380 402,58
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>1 768 964 888,20</b>	<b>913 048 036,52</b>	<b>855 916 851,68</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>		55 306 916,47	0,00	55 306 916,47
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients		129 668 909,76	36 579 896,00	93 089 013,76
Autres débiteurs	R2S2L2	14 703 295,24	0,00	14 703 295,24
Impôts et assimilés	R2S2L3	188 918 291,87	0,00	188 918 291,87
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	R2S3L2	5 485 211,55	0,00	5 485 211,55
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>394 082 624,90</b>	<b>36 579 896,00</b>	<b>357 502 728,90</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>2 163 047 513,10</b>	<b>949 627 932,52</b>	<b>1 213 419 580,58</b>

**BILAN (PASSIF)**

LIBELLE	NOTE	2017
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis		300 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		23 591 699,26
Autres capitaux propres - Report à nouveau		100 905 311,65
Comptes de liaison	R1L10	238 149 376,74
<b>Part de la société consolidante (1)</b>		
<b>Part des minoritaires (1)</b>		
<b>TOTAL I</b>		<b>662 646 387,65</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières	R2L01	192 868 561,90
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL II</b>		<b>194 477 245,10</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	293 924 650,50
Impôts	R3L02	2 517 548,68
Autres dettes	R3L03	20 095 960,89
Trésorerie passif		397 577 87,77
<b>TOTAL III</b>		<b>356 295 947,83</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>1 213 419 580,58</b>

**COMPTE DE RESULTAT/NATURE**

<b>LIBELLE</b>	<b>NOTE</b>	<b>2017</b>
Ventes et produits annexes		845 357 335,93
Variation stocks produits finis et en cours		19 824 033,37
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>865 181 369,30</b>
Achats consommés		-726 691 945,31
Services extérieurs et autres consommations		-28 091 821,05
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-754 783 766,36</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>110 397 602,94</b>
Charges de personnel		-64 785 834,06
Impôts, taxes et versements assimilés		-3 702 682,25
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>41 909 086,63</b>
Autres produits opérationnels		16 390 736,26
Autres charges opérationnelles		51 035,31
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-115 359 197,48
Reprise sur pertes de valeur et provisions		97 293 139,64
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>40 284 800,36</b>
Produits financiers		
Charges financières		-16 693 101,10
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-16 693 101,10</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>23 591 699,26</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>978 865 245,19</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-955 273 545,93</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>23 591 699,26</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>23 591 699,26</b>

## Coût de Revient 2014

Production		
N°	Désignation	Qtité_Qtx
001	Semoules	153 937,65
002	Farine	321 858,94
<b>Totaux</b>		<b>475 796,59</b>

### Charges Variables

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qttx	
			Semoules	Farines
601004	Eaux	714 473,89	1,50	1,50
601120	Correcteur De Farine GMS	1 157 950,00	0,00	2,43
602101	Energie Electrique	876 833,80	1,84	1,84
602104	Pièces de rechange	9 943 796,45	20,90	20,90
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	1 205 879,24	2,53	2,53
602220	Fournitures de bureaux+F-Informatique	593 621,70	1,25	1,25
602230	Carburant	1 756 464,42	3,69	3,69
602250	Habillement du Personnel	784 255,98	1,65	1,65
602290	Mat. Fournitures Divers	1 380 306,31	2,90	2,90
615	Entret. Réparat. Maintenance	1 194 991,39	2,51	2,51
622	Rémunérat. Interm. Honoraire	5 834 473,60	12,26	12,26
623	Publicité et publication	1 044 334,03	2,19	2,19
624	Transports de biens	1 475 503,52	3,10	3,10
625	Déplacements, missions, réceptions	2 861 955,38	6,02	6,02
626	Frais postaux et de télécom	2 334 533,80	4,91	4,91
627	Services Bancaires	3 780 221,03	7,95	7,95
628	Cotisations et divers	632 376,56	1,33	1,33
631	Rémunération du personnel	69 824 542,38	146,75	146,75
642	Impôts, taxes non récup. C.A	2 994 016,00	6,29	6,29
645	Autres impôts et taxes	8 678 798,50	18,24	18,24
657	Charges exceptionnelles	3 259,37	0,01	0,01
<b>S/Total</b>		<b>119 072 587,35</b>	<b>247,83</b>	<b>250,26</b>

### Charges Fixes

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qttx	
			Semoules	Farines
616	Primes d'assurances	3 428 116,25	7,21	7,21
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	14 730 072,03	30,96	30,96
<b>S/Total</b>		<b>18 158 188,28</b>	<b>38,16</b>	<b>38,16</b>

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
67,28%	SS	8 321,52	2 712,65	22 573 370,86
7,11%	SSSF	880,01	1 358,82	1 195 772,47
0,00%	02 Cat	0,00	0,00	0,00
25,61%	Son	3 167,51	1 399,29	4 432 267,87
<b>Totaux</b>		<b>12 369,040</b>	<b>2 280,00</b>	<b>28 201 411,20</b>

Sac 25 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 712,65	2 712,65
Sac	Sac	4	16,52	66,08
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	388,39	0,93
U	Etiquette	4	0,35	1,40
<b>Total</b>		<b>1</b>		<b>2 781,06</b>

C.V 247,83

C.F 38,16

Coût de Revient			3 067,05
Prix Ventes Qtz			3 500,00
Marge			432,95
Marge %			14,12%

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
75,66%	Farine Panifiable	21 672,64	1 248,22	27 052 319,60
0,00%	Farine Supérieure	0,00		0,00
24,34%	Son	6 973,69	1 399,29	9 758 211,88
<b>Totaux</b>		<b>28 646,33</b>	<b>1 285,00</b>	<b>36 810 531,48</b>

**Production sac 50 kgs Farine Panifiable**

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtz
001	Farine	1,00	1 248,22	1 248,22
002	Sac	2	22,10	44,20
003	Fil en 0,7 grs/sac	1,4	388,39	0,54
004	Etiquette	2	0,35	0,70
<b>Total</b>				<b>1 293,67</b>
C.V				250,26
C.F				38,16
Coût de Revient				1 582,09
Prix Ventes Qtz				1 885,84
Marge				303,75
Marge %				19,20%



## Coût de Revient 2015

Charges Variables		
Production		
N°	Désignation	Qtité_Qtx
001	Semoules	149 520,08
002	Farine	269 396,62
<b>Totaux</b>		<b>418 916,70</b>

### Charges Variables

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qttx	
			Semoules	Farines
601014	Eaux	630 401,77	1,50	1,50
601120	Correcteur De Farine GMS	4 388 400,00	0,00	10,48
602101	Energie Electrique	8 904 704,50	21,26	21,26
602104	Pièces de rechange	13 358 144,62	31,89	31,89
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	885 209,71	2,11	2,11
602220	Fournitures de bureaux+F-Informatique	596 894,78	1,42	1,42
602230	Carburant	1 769 846,32	4,22	4,22
602250	Habillement du Personnel	309 648,00	0,74	0,74
602290	Mat. Fournitures Divers	938 293,55	2,24	2,24
615	Entret. Réparat. Maintenance	1 224 727,98	2,92	2,92
622	Rémunérat. Interm. Honoraire	2 541 200,00	6,07	6,07
623	Publicité et publication	344 699,85	0,82	0,82
624	Transports de biens	860 102,26	2,05	2,05
625	Déplacements, missions. réceptions	4 205 066,42	10,04	10,04
626	Frais postaux et de télécom	2 268 605,55	5,42	5,42
627	Services Bancaires	81 635,34	0,19	0,19
628	Cotisations et divers	984 024,82	2,35	2,35
631	Rémunération du personnel	74 041 695,36	176,75	176,75
642	Impôts, taxes non récup. C.A	3 969 073,60	9,47	9,47
645	Autres impôts et taxes	1 289 366,43	3,08	3,08
657	Charges exceptionnelles	81,78	0,00	0,00
<b>S/Total</b>		<b>123 591 822,63</b>	<b>284,55</b>	<b>295,03</b>

### Charges Fixes

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qttx	
			Semoules	Farines
616	Primes d'assurances	3 904 600,38	9,32	9,32
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	12 886 230,75	30,76	30,76
<b>S/Total</b>		<b>16 790 831,13</b>	<b>40,08</b>	<b>40,08</b>

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
66,89%	SS	10 012,80	2 724,67	27 281 593,12
6,59%	SSSF	987,06	1 300,00	1 283 172,80
0,00%	02 Cat	0,00	0,00	0,00
26,51%	Son	3 968,77	1 401,87	5 563 696,80
<b>Totaux</b>		<b>14 968,624</b>	<b>2 280,00</b>	<b>34 128 462,72</b>

Sac 25 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 724,67	2 724,67
Sac	Sac	4	29,05	116,20
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	383,11	0,92
U	Etiquette	4	0,35	1,40
<b>Total</b>		<b>1</b>		<b>2 843,19</b>
			C.V	284,55
			C.F	40,08
<b>Coût de Revient</b>				<b>3 167,82</b>
<b>Prix Ventes Qtz</b>				<b>3 500,00</b>
<b>Marge</b>				<b>332,18</b>
<b>Marge %</b>				<b>10,49%</b>

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
75,61%	Farine Panifiable	21 637,29	1 247,29	26 988 053,09
0,00%	Farine Supérieure	0,00		0,00
24,39%	Son	6 980,94	1 401,87	9 786 364,75
<b>Totaux</b>		<b>28 618,22</b>	<b>1 285,00</b>	<b>36 774 417,84</b>

**Production sac 50 kgs Farine Panifiable**

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtz
001	Farine	1,00	1 247,29	1 247,29
002	Sac	2	23,13	46,26
003	Fil en 0,7 grs/sac	1,4	383,11	0,54
004	Etiquette	2	0,35	0,70
<b>Total</b>				<b>1 294,79</b>
			C.V	295,03
			C.F	40,08
<b>Coût de Revient</b>				<b>1 629,90</b>
<b>Prix Ventes Qtz</b>				<b>1 886,97</b>
<b>Marge</b>				<b>257,07</b>
<b>Marge %</b>				<b>15,77%</b>

## Coût de Revient 2016

Production		
N°	Désignation	Qtité_Qtx
001	Semoules	134 025,44
002	Farine	275 966,18
<b>Totaux</b>		<b>409 991,62</b>

### Charges Variables

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtx	
			Semoules	Farines
601014	Eaux Blé	677 490,18	1,65	1,65
601120	Correcteur De Farine GMS	1 942 528,26	0,00	4,74
602101	Energie Electrique	10 264 594,84	25,04	25,04
602104	Pièces de rechange	1 489 500,41	3,63	3,63
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	2 765 446,66	6,75	6,75
602220	Fournitures de bureaux+F-Informatique	309 921,28	0,76	0,76
602230	Carburant	1 896 821,19	4,63	4,63
602250	Habillement du Personnel	33 440,00	0,08	0,08
602290	Mat. Fournitures Divers	1 589 041,82	3,88	3,88
615	Entret. Réparat. Maintenance	3 083 001,23	7,52	7,52
622	Rémunérat. Interm. Honoraire	7 168 878,40	17,49	17,49
624	Transports de biens	910 470,90	2,22	2,22
625	Déplacements, missions. réceptions	4 606 135,89	11,23	11,23
626	Frais postaux et de télécom	2 728 383,80	6,65	6,65
627	Services Bancaires	72 465,78	0,18	0,18
628	Cotisations et divers	1 416 351,03	3,45	3,45
642	Impôts, taxes non récup. C.A	2 623 588,00	6,40	6,40
645	Autres impôts et taxes	282 330,09	0,69	0,69
657	Charges exceptionnelles	17 879,20	0,04	0,04
<b>S/Total</b>		<b>43 878 268,96</b>	<b>102,28</b>	<b>107,02</b>

### Charges Fixes

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtx	
			Semoules	Farines
616	Primes d'assurances	5 078 541,49	12,39	37,89
623	Publicité et publication	41 983 676,11	102,40	152,13
631	Rémunération du personnel	85 143 476,84	207,67	207,67
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	19 326 007,32	47,14	47,14
<b>S/Total</b>		<b>151 531 701,76</b>	<b>369,60</b>	<b>444,83</b>

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
68,69%	SS	5 282,37	2 695,45	14 238 386,70
10,26%	SSSF	788,87	1 300,00	1 025 531,00
0,00%	02 Cat	0,00	0,00	0,00
21,05%	Son	1 618,77	1 401,87	2 269 305,10
<b>Totaux</b>		<b>7 690,010</b>	<b>2 280,00</b>	<b>17 533 222,80</b>

Production Sac 25 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 695,45	2 695,45
Sac	Sac	4	29,29	117,16
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	383,69	0,92
U	Etiquette	4	0,35	1,40
<b>Total</b>		<b>1</b>		<b>2 814,94</b>

C.V 102,28

C.F 369,60

Coût de Revient			3 286,82
Prix Ventes Qtz			3 500,00
Marge			213,18
Marge %			6,49%

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
75,39%	Farine Panifiable	21 747,94	1 246,84	27 116 281,49
0,00%	Farine Supérieure	0,00		0,00
24,61%	Son	7 100,38	1 401,87	9 953 809,71
<b>Totaux</b>		<b>28 848,32</b>	<b>1 285,00</b>	<b>37 070 091,20</b>

Production sac 50 kgs Farine Panifiable

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtz
001	Farine	1,00	1 246,84	1 246,84
002	Sac	2	23,17	46,34
003	Fil en 0,7 grs/sac	1,4	383,69	0,54
004	Etiquette	2	0,35	0,70
<b>Total</b>				<b>1 294,42</b>

C.V 107,02

C.F 444,83

Coût de Revient			1 846,28
Prix Ventes Qtz			1 880,04
Marge			33,76
Marge %			1,83%

## Coût de Revient 2017

Production		
N°	Désignation	Qtité_Qtx
001	Semoules	134 675,76
002	Farine	262 684,25
<b>Totaux</b>		<b>397 360,01</b>

### Charges Variables

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qttx	
			Semoules	Farines
601014	Eaux Blé	806 473,40	2,03	2,03
601120	Correcteur De Farine GMS	172 568,81	0,00	0,43
602101	Energie Electrique	7 760 277,81	19,53	19,53
602104	Pièces de rechange	5 767 143,36	14,51	14,51
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	410 075,53	1,03	1,03
602220	Fournitures de bureaux+F-Informatique	353 053,12	0,89	0,89
602230	Carburant	1 648 896,58	4,15	4,15
602250	Habillement du Personnel	168 960,00	0,43	0,43
602290	Mat. Fournitures Divers	1 163 542,20	2,93	2,93
615	Entret. Réparat. Maintenance	2 414 568,00	6,08	6,08
622	Rémunérat. Interm. Honoraire	9 886 141,60	24,88	24,88
623	Publicité et publication	391 410,21	0,99	0,99
624	Frais Divers	857 105,91	2,16	2,16
625	Déplacements, missions. réceptions	4 126 778,56	10,39	10,39
626	Frais postaux et de télécom	3 033 706,38	7,63	7,63
627	Services Bancaires	86 021,30	0,22	0,22
628	Cotisations et divers	935 577,41	2,35	2,35
642	Impôts, taxes non récup. C.A	2 213 465,60	5,57	5,57
645	Autres impôts et taxes	192 656,54	0,48	0,48
657	Charges exceptionnelles	6,10	0,00	0,00
<b>S/Total</b>		<b>42 388 428,41</b>	<b>106,24</b>	<b>106,68</b>

### Charges Fixes

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qttx	
			Semoules	Farines
616	Primes d'assurances	3 489 611,80	8,78	8,78
631	Rémunération du personnel	66 557 387,61	167,50	167,50
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	14 655 881,89	36,88	36,88
<b>S/Total</b>		<b>84 702 881,30</b>	<b>213,16</b>	<b>213,16</b>

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achat	Montant/Achat
67,67%	SS	6 773,40	2 697,77	18 273 053,95
8,14%	SSSF	814,57	1 479,06	1 204 794,95
0,00%	02 Cat	0,00		0,00
24,20%	Son	2 421,92	1 381,01	3 344 695,74
<b>Totaux</b>		<b>10 009,888</b>	<b>2 280,00</b>	<b>22 822 544,64</b>

Production Sac 25 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 697,77	2 697,77
Sac	Sac	4	30,30	121,20
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	384,68	0,92
U	Etiquette	4	0,35	1,40
<b>Total</b>		<b>1</b>		<b>2 821,29</b>
			<b>C.V</b>	<b>106,24</b>
			<b>C.F</b>	<b>213,16</b>
<b>Coût de Revient</b>				<b>3 140,69</b>
<b>Prix Ventes Qtz</b>				<b>3 500,00</b>
<b>Marge</b>				<b>359,31</b>
<b>Marge %</b>				<b>11,44%</b>

2462,827

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
75,71%	Farine Panifiable	13 662,62	1 251,26	17 095 484,40
0,06%	Farine Supérieure	10,96	5 045,87	55 302,74
24,23%	Son	4 372,02	1 381,01	6 037 808,86
<b>Totaux</b>		<b>18 045,60</b>	<b>1 285,00</b>	<b>23 188 596,00</b>

**Production sac 50 kgs Farine Panifiable**

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtz
001	Farine	1,00	1 251,26	1 251,26
002	Sac	2	23,56	47,12
003	Fil en 0,7 grs/sac	1,4	384,68	0,54
004	Etiquette	2	0,35	0,70
<b>Total</b>				<b>1 299,62</b>
			<b>C.V</b>	<b>106,68</b>
			<b>C.F</b>	<b>213,16</b>
<b>Coût de Revient</b>				<b>1 619,46</b>
<b>Prix Ventes Qtz</b>				<b>1 880,00</b>
<b>Marge</b>				<b>260,54</b>
<b>Marge %</b>				<b>16,09%</b>



الرقم : 41 / ك.ق.ت.ت. / 2019

عمادة الكلية

إلى السيد: مدير الأبحاث و الدراسات الاقتصادية و التجارية  
بجامعة محمد خيضر بسكرة

### طلب إجراء تربية ميدانية

دعماً منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالب(ة):

1. نون الحاسنة و تربية...
2. ....
3. ....

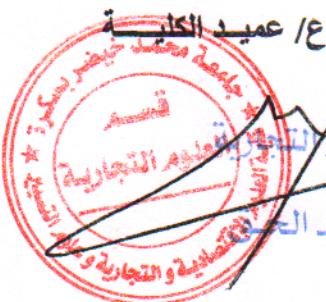
المسجل(ة) : بالسنة الأولى من التسيير تخصص: حسابة  
و ذلك لاستكمال الجانب الميداني للبحث، المعنون بـ:  
حور أ. س. أ. الحاسنة. الأبحاث و الدراسات الاقتصادية و التجارية  
بجامعة محمد خيضر بسكرة

تحت إشراف الأستاذ(ة): د. حور و تربية...

و في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

بسكرة في: 05:02:2019

تأشيرة المؤسسة المستقبلية



ع / عميد الكلية

رئيس قسم العلوم التجارية

أ / جنان عبد الصمد

