



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



الموضوع

إستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة الميزة

التنافسية دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (LMD) في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ:

أ.د. تومي ميلود

إعداد الطالبة:

مبروك صليحة

لجنة المناقشة:

أعضاء اللجنة	الرتبة العلمية	مؤسسة الانتماء	الصفة
زعرور نعيمة	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد خيضر بسكرة	رئيسا
تومي ميلود	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد خيضر بسكرة	مشرفا ومقررا
جودي محمد رمزي	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد خيضر بسكرة	ممتحنا
عزوز ميلود	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد خيضر بسكرة	ممتحنا
عيساني عامر	أستاذ التعليم العالي	جامعة الحاج لخضر باتنة	ممتحنا
بورواوي ساعد	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي بريكة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021/2020



الإهداء

قال الله تعالى "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب أرحمهما كما ربياني صغيرا" سورة الإسراء، الآية (23)-
(24)

إلى الوالدين الكريمين حفظهم الله: عبد العزيز مبروك وسعدية فاطنة
إلى أمي الثانية إلى غاليتي إلى منبع الطيبة والحنان التي كانت ومازالت سندي وفخرا
لي إلى جدتي قرأوي عائشة رحمها الله وأسكنها الفردوس الأعلى
إلى الذين كبرت معهم وكبرت معهم أحلامي وآمالي إخوتي الأعمام "سهيلة - أميرة -
نجاح - مليكة - جيهان - هاجر"
وأزواج أخواتي جمال - محمد - هشام
وأبنائهم: "حسام - عبد العزيز - رفيف - يوسف - غيلاس - قصي - يزن - أيمن"
حفظهم الله

راجية من الله عز وجل أن يجعله خالصا لوجهه الكريم ونبراسا لكل متعشش لأخذ العلم وإعطائه.

شكر و عرفان

أولاً أشكر الله سندي على توفيقه وتفضله لي وتيسيره لأمرى، الحمد والشكر لله دائماً وأبداً، نحمده حمداً كثيراً على نعمه التي لا تعد ولا تحصى ومنها أنه خصنا بفضله هذا.

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل ... إلى عمال مؤسسة بيسكو فروي بسكرة وعمال مكتبة كلية العلوم الإقتصادية بجامعة محمد خيضر.

المخلص:

تعد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية أحد الطرق التي تساهم في تحقيق إستدامة الميزة التنافسية بالمؤسسة، حيث تم التأكد من خلال دراسة نظرية إشتملت على بعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بالإضافة إلى إستدامة الميزة التنافسية، ومحاولة إبراز إستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة الميزة التنافسية، ودراسة ميدانية بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة حيث هدفت الدراسة إلى إبراز واقع التكاليف بالمؤسسة ثم محاولة دراستها وفقا لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية تساعد المؤسسة في توظيف المعايير التي توصل إليها المنافسون في تحديد رغبات واحتياجات الزبائن وتلبيتها وهذا مايساعد المؤسسة على توفير شروط الاستمرار والمنافسة، كما أن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية كافية لتلبية إحتياجات الإدارة من أجل كسب المنافسة ومواكبة التطورات في الوقت الحالي والحفاظ على استدامة ميزتها التنافسية، وبعد محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة توصلت الدراسة إلى أنه لو طبقت المؤسسة محل الدراسة أحد الأسلوبين سيعمل على خفض تكاليفها وتحقيق تكلفة أقل وهذا ما يمكنها من خفض مخزونها وتوسيع حصتها السوقية والمحافظة عليها مما يساعدها على تحقيق استدامة ميزتها التنافسية، كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من بينها ضرورة قيام المؤسسة محل الدراسة بالتعاون مع الجامعات والمعاهد المتخصصة من أجل القيام بدورات تدريبية لموظفيها حول الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية تمكنها من إستفادتها مواردها البشرية من فهم الأساليب وتطبيقها بما يخدم مصلحة المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة إدارية، أساليب حديثة، إستدامة الميزة التنافسية، تكلفة على أساس الأنشطة، تكلفة مستهدفة.

Abstract:

The modern methods of managerial accounting are one of the ways that contribute to achieving the sustainability of the competitive advantage in the organization and work to maximize its value and maintain its competitive position. Where it was confirmed through a theoretical study that included some modern methods of managerial accounting in addition to the sustainability of competitive advantage, and an attempt to highlight the use of modern methods of managerial accounting in the sustainability of competitive advantage, and a field study at the Bisco Froy Foundation in Biskra, where we studied the reality of costs in the institution and then tried to study it according to the method Activity-based costing and target costing method.

The study arrived at a number of results, the most important of which are: That modern methods of managerial accounting help the institution in employing the standards developed by competitors in determining the desires and needs of customers and meeting them, and this helps the institution to provide the conditions for continuity and competition. In addition, the modern methods of

managerial accounting are sufficient to meet the needs of management in order to gain the competition and keep abreast of developments at the present time and maintain the sustainability of its competitive advantage. After trying to apply the target cost method and the cost-based method at the Bisco Froy Foundation in Biskra, the study concluded that if the institution under study applied one of the two methods, it would reduce its costs and achieve a lower cost, and this would enable it to reduce its inventory, expand its market share and preserve it, which helps it achieve the sustainability of its advantageous competitiveness, The study also reached a set of recommendations, including the need for the institution under study to contract with universities and specialized institutes in order to conduct training courses for its employees on modern methods of managerial accounting, enabling it to benefit from its human resources from understanding the methods and applying them to serve the interest of the institution.

Keywords: management accounting, modern methods, The sustainability of The competitive dvantage, activity-based costing, target cost.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
-	الواجهة
-	اهداء
-	شكر وتقدير
-	الملخص
II - V	فهرس المحتويات
VII- VIII	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال
أ - ط	مقدمة
40 - 01	الفصل الأول: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية
02	تمهيد
08 - 03	المبحث الأول: المحاسبة الإدارية
05 - 03	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية
06 - 05	المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الإدارية
08 - 06	المطلب الثالث: دور المحاسبة الإدارية والعوامل التي ساعدت في تطورها
16 - 08	المبحث الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم المحاسبية الأخرى
11 - 08	المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة المسؤولية الإجتماعية
14 - 11	المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف
16 - 14	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية
39 - 17	المبحث الثالث: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية
25 - 17	المطلب الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب التكاليف في الوقت المحدد
32 - 25	المطلب الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب الجودة الشاملة
39 - 32	المطلب الثالث: أسلوب بطاقة الاداء المتوازن وأسلوب الستة سيجما
40	خلاصة الفصل الأول

71 - 41	الفصل الثاني: إستدامة الميزة التنافسية
42	تمهيد
50 - 43	المبحث الأول: مفهوم الإستدامة
45 - 43	المطلب الأول: تعريف الإستدامة
48 - 45	المطلب الثاني: مبادئ ومكونات الإستدامة
50 - 48	المطلب الثالث: مقومات الإستدامة
63 - 50	المبحث الثاني: الميزة التنافسية
55 - 50	المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية
60 - 55	المطلب الثاني: أسس الميزة التنافسية
63 - 60	المطلب الثالث: إستراتيجيات الميزة التنافسية
72 - 63	المبحث الثالث: إستدامة الميزة التنافسية
66 - 63	المطلب الأول: مفهوم إستدامة الميزة التنافسية
68 - 66	المطلب الثاني: متطلبات وشروط إستدامة الميزة التنافسية
72 - 68	المطلب الثالث: مداخل تحقيق إستدامة الميزة التنافسية
73	خلاصة الفصل الثاني
110 - 74	الفصل الثالث: دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية فى إستراتيجيات المؤسسة لتحقيق إستدامة الميزة التنافسية
75	تمهيد
86 - 76	المبحث الأول: إستراتيجية التحسين المستمر وإستدامة الميزة التنافسية
77 - 76	المطلب الأول: ماهية إستراتيجية التحسين المستمر
81 - 77	المطلب الثاني: مراحل وطرق إستراتيجية التحسين المستمر
86 - 81	المطلب الثالث: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية فى إستراتيجية التحسين المستمر لتحقيق إستدامة الميزة التنافسية
98 - 87	المبحث الثاني: إستراتيجية تخفيض التكاليف وإستدامة الميزة التنافسية
98 - 87	المطلب الأول: مفهوم التكاليف

97 - 92	المطلب الثاني: مفهوم إستراتيجية تخفيض التكاليف
98 - 97	المطلب الثالث: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية فى إستراتيجية تخفيض التكاليف لإستدامة الميزة التنافسية
109 - 98	المبحث الثالث: إستراتيجية الجودة وإستدامة الميزة التنافسية
101 - 98	المطلب الأول: مفهوم إستراتيجية الجودة
103 - 101	المطلب الثاني: مقاييس إستراتيجية الجودة وتكاليها
109 - 103	المطلب الثالث: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية فى إستراتيجية الجودة لإستدامة الميزة التنافسية
110	خلاصة الفصل الثالث
159 - 111	الفصل الرابع: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وإستدامة الميزة التنافسية لمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-
112	تمهيد
126 - 113	المبحث الأول: تقديم مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة -
116 - 113	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة -
121 - 116	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-
126 - 122	المطلب الثالث: مراحل عملية الإنتاج بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-
135 - 126	المبحث الثاني: واقع إستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وإستدامة الميزة التنافسية بمؤسسة بسكو فروي - بسكرة-
130 - 126	المطلب الأول: واقع حساب التكلفة بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-
133 - 130	المطلب الثاني: مراحل العملية الإنتاجية لمنتج بسكويت بحشو الفراولة 180 غ
135 - 133	المطلب الثالث: واقع إستدامة الميزة التنافسية بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة
158 - 135	المبحث الثالث: المساهمة فى تحقيق ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة
151 - 135	المطلب الأول: إستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لتخفيض التكاليف بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة
155 - 151	المطلب الثاني: إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة

158 - 155	المطلب الثالث: محاولة خلق إستدامة الميزة التنافسية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-
159	خلاصة الفصل الرابع
164 - 160	خاتمة
179 - 165	المراجع
188 - 179	ملاحق

فصلته الجداول والأشكال

قائمة الجداول:

رقم	الجدول	الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية	13
02	مصادر بناء الميزة التنافسية	60-59
03	خطوات إستراتيجية التحسين المستمر	79
04	أبعاد جودة السلع	100
05	أبعاد جودة الخدمات	101
06	عمال مؤسسة بيسكوي فروي - بسكرة- حسب الوظائف	116
07	أنواع منتجات مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة - لسنة 2020	125
08	قائمة المواد الأولية لإنتاج بسكوييت بحشو الفراولة 180 غ	127
09	تكلفة اليد العاملة لـ 1 طن من منتج بسكوييت بحشو الفراولة 180 غ	127
10	التكاليف الأخرى لـ 1 طن من منتج بسكوييت بحشو الفراولة 180 غ	128
11	إجمالي التكاليف لـ 1 طن من منتج بسكوييت بحشو الفراولة 180 غ	128
12	التكلفة وسعر التكلفة وهامش الربح لإنتاج 1 طن من منتج بسكوييت بحشو الفراولة 180 غ	129
13	قائمة المواد الأولية لإنتاج 1 طن من منتج بسكوييت بحشو الفراولة 180 غ	131
14	كمية الإنتاج لمنتج بسكوييت بحشو الفراولة 180 غ بمؤسسة بسكو فروي بسكرة لسنتين 2020-2019	134
15	تحديد إجمالي التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة لمنتج بسكوييت بحشو الفراولة 180 غ	138
16	التكاليف المتغيرة والثابتة لإنتاج منتج بسكوييت بحشو الفراولة 180 غ	140 - 139
17	التكاليف غير المباشرة والمباشرة لمنتج بيسكوييت بحشو الفراولة 180 غ	141
18	تحديد وتحليل الأنشطة بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-	142
19	مسببات الأنشطة حسب مراكز النشاط	143
20	مصفوفة الإرتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة	145

146	تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة لسنة 2020	21
147	تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة	22
148	مسببات مراكز التكلفة حسب خطوط الإنتاج	23
149	التكلفة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC لمنتج بسكويت بحشو الفراولة 180 غ	24
150	المقارنة بين التكلفة الفعلية وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC لسنة 2020	25
152	تكلفة شراء المواد المستعملة لـ 1طن من منتج بسكويت بحشو الفراولة 180 غ	26
153	تكلفة الإنتاج وسعر البيع وهامش الربح لـ 1طن من منتج بسكويت بحشو الفراولة 180 غ بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-	27
155	مقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة لمنتج بسكويت بحشو الفراولة 180 غ	28

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	وظائف المحاسبة الإدارية	14
02	تصنيف الأنشطة حسب أسلوب تكلفة على أساس الأنشطة	19
03	نموذج بناء ميزة تنافسية مستدامة	72
04	التمثيل بياني لدالة التكاليف الثابتة	88
05	التمثيل البياني لدالة التكاليف المتغيرة	89
06	التمثيل البياني لدالة التكاليف الكلية	90
07	التمثيل البياني لمتوسط التكلفة الثابتة	90
08	التمثيل البياني لدالة متوسط التكلفة المتغيرة	91
09	مفهوم الجودة	99
10	الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-	117
11	مراحل عملية الانتاج بمؤسسة بيسكوفروي - بسكرة -	123
12	مراحل عملية إنتاج منتج بسكوييت بحشو الفراولة 180 غ	130
13	محاولة وضع نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)	136



إن التطور السريع في مجال الإنتاج وإنتاج الأسواق الذي تميزت بيه بيئة الأعمال الحديثة والذي صاحبه مجموعة من التحديات دفعت المؤسسات الإقتصادية إلى إعادة النظر في نظم التكاليف التقليدية التي تتبعها، وإستجابة لظروف المنافسة وإحتياجات المسيرين إلى المعلومات في الوقت المناسب تمكنهم من التأمين المستديم للأسبقيّة والتفوق على المنافسين تبنيّت هذه المؤسسات أساليب جديدة تضمن لها الإستمرار واستدامة ميزتها التنافسية إذ أن هذه الأخيرة تسعى إلى ضبط التكاليف وتحسين المستمر لمنتجات المؤسسة وتحقيق جودة وغيرها من الإستراتيجيات التي تساعد على فهم العلاقة الموجودة بينها وبين البيئة التي تنشط فيها وضمان السيطرة والاستمرار في سوق العمل. في هذا السياق قدمت المحاسبة الإدارية منذ منتصف ثمانينات القرن الماضي مجموعة من الأساليب التي ساهمت في تحقيق الميزة التنافسية والعمل على استدامتها، إذ أن معظمها تمارس من قبل المؤسسات كما أصبحت ضرورية تساهم في ضبط تكاليف بطرق علمية، وتحسين المستمر لنوعية المنتجات وتحقيق جودة لما تقدمه المؤسسات للمستهلك، من هذا المنطلق جاءت هذه الدراسة لتبيان مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة الميزة التنافسية بالمؤسسة الإقتصادية.

إشكالية الدراسة:

إن الإستخدام الكفء للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يساهم في تحقيق إستدامة الميزة التنافسية الذي من خلاله تقوم المؤسسة بتنظيم وإدارة أنشطتها والتحكم في تكاليفها وتطويرها وتحسين وتحقيق جودة عالية لمنتجاتها، وبما أن المؤسسة تسعى إلى الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة لضمان البقاء والإستمرار من خلال وضع إستراتيجيات تعمل على مراقبتها، ومن هنا تتبلور معالم إشكالية الدراسة التي سنقوم بدراستها على النحو التالي:

كيف تستخدم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية؟

من أجل الإحاطة أكثر بالموضوع والإجابة عن الإشكالية قمنا بطرح التساؤلات التالية:

- 1- ماهي إستدامة الميزة التنافسية بالمؤسسة الإقتصادية؟
- 2- كيف تساهم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في استدامة الميزة تنافسية ؟
- 3- كيف تستخدم المؤسسة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة الميزة التنافسية ؟

4- هل مؤسسة بيسكو فروي بسكرة تستخدم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لتحقيق إستدامة ميزتها التنافسية؟

فرضيات الدراسة:

- بغية الإجابة عن إشكالية الدراسة وتساؤلاتها قمنا بوضع الفرضيات التالية:
- **الفرضية الأولى:** إستدامة الميزة التنافسية تعنى إكتساب المؤسسة قدرات ومهارات مميزة تمكنها من تحقيق الإستمرار.
- **الفرضية الثانية:** تساهم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية فى توفير المعلومات بطريقة علمية ودقيقة بما يقلل من المخاطر التى تهدد إستدامة ميزتها التنافسية.
- **الفرضية الثالثة:** تسعى المؤسسة الإقتصادية إلى تخفيض تكاليفها والعمل على التحسين المستمر لمنتجاتها بإستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وهذا مايساهم فى استدامة ميزتها التنافسية.
- **الفرضية الرابعة:** تستخدم مؤسسة بيسكو فروي بسكرة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من أجل إستدامة ميزتها التنافسية.

أهمية الموضوع:

يمكن توضيح أهمية هذا الموضوع من خلال جانبين، الجانب الأول وهو الندرة النسبية فى الدراسات بما يخص موضوع إستدامة الميزة التنافسية إذ أننا لا نجد إلا بعض الدراسات التى تطرقت له كما ان معظم الدراسات التى تناولت الموضوع ركزت على الميزة تنافسية إذ نجد أن بعض دراسات فقط من تضمنت إستدامة الميزة التنافسية ولكن لم تعطىها القدر الكافى من الأهمية مع أنه فى الوقت الراهن أصبح من الضروري على كل مؤسسة البحث على طرق تساعد على إستدامة ميزتها التنافسية، أما الجانب الثانى أبرز أهمية ودور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية فى رفع كفاءة المؤسسة وتحسين صورتها أمام المنافسين وإعطاء المؤسسة قوة تنافسية جديدة كما إن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية تعتبر إستراتيجية يمكن ان تعتمد عليها المؤسسة فى اتخاذ القرارات المصيرية لكونها تعطي نتائج علمية دقيقة وسليمة.

أهداف الدراسة:

- تعددت أهداف الدراسة منها:
- التعرف على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وكيفية مساهمتها فى تحقيق إستدامة الميزة تنافسية.

- محاولة تجسيد الموضوع على أرض الواقع وتطبيق الأساليب الحديثة بالمؤسسات.
- معرفة أثر تطبيق هذه الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في مؤسسة بيسكو فروي بسكرة وكيف تساهم في إستدامة ميزتها التنافسية ومساعدتها على إيجاد آفاق جديدة للبقاء والإستمرار والمنافسة.

منهج الدراسة:

قصد محاولتنا الإلمام بجميع جوانب الدراسة والإجابة عن الإشكالية وإثبات صحة الفرضيات وتماشيا مع المنهج المتبع في الدراسات الاقتصادية والمالية اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل أهم المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بالدراسة، وأسلوب دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق وفهم مختلف جوانب الدراسة من خلال إجراء زيارة ميدانية للمؤسسة بيسكو فروي بسكرة ومحاولة إطلاعنا على مختلف العناصر المتعلقة بالدراسة بالإضافة إلى الملاحظة والإطلاع على مختلف الوثائق التي لها علاقة بالموضوع ودراستها وتحليلها للتوصل إلى إجابة على الإشكالية المطروحة.

حدود الدراسة:

- من أجل الإجابة عن إشكالية الدراسة كانت حدودها كما يلي:
- **الحدود المكانية:** إختصر المجال المكاني للقيام بالدراسة والإجابة عن إشكالية الدراسة التطبيقية على مؤسسة بيسكو فروي بسكرة والتي تم عرضها بشكل مفصل في الفصل الرابع.
- **الحدود الزمنية:** إمتدت الفترة الزمنية من سنة 2019 إلى غاية 2021.

دوافع إختيار الموضوع:

- إن إهتمامنا بهذا الموضوع يعود لعدة أسباب منها:
- 1- أهمية الموضوع لدى المؤسسات الإقتصادية.
- 2- رغبة الباحث في الاطلاع والبحث أكثر في هذا الموضوع، نظرا للأهمية التي يضيفها داخل المؤسسة الإقتصادية.
- 3- تسليط الضوء على مدى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وما تحققه من إستدامة للميزة التنافسية، والفوائد التي تعود على المؤسسة في حال تبنيها هذه الأساليب.

الدراسات السابقة:

نظرا للأهمية التي تحتلها الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية والمساهمة التي تقدمها في تحقيق إستدامة للميزة التنافسية داخل المؤسسة الإقتصادية، هناك بعض الدراسات تطرقت إلى هذا الموضوع منها:

1- Study Bouara ahmed chems eddine, conceptual framework of implementing strategic cost management and reducing costs through target costing system, revue DIRASSAT, V5, N1, luniversité laghouat, 2014 :

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التكلفة المستهدفة ومدى مساهمتها في إدارة وتدنية التكاليف، وكيف يمكن للمؤسسة أن تتبنى نظام تخفيض التكاليف الذي يعتبر خيار إستراتيجي يمكن تنفيذه على ارض الواقع من أجل كسب مزايا تنافسية بالمقارنة مع باقي المنافسين في الواقع، ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أن التكلفة المستهدفة أداة فاعلة للإدارة الاستراتيجية والتي يمكن ان تتبناها المؤسسة في سعيها لتحقيق مزايا تنافسية على المنافسين في السوق، وأصبح من الضروري بشكل متزايد تطبيق هذه الفلسفات الجديدة التي تتميز بتركيز أكثر على الزبون، والمنافسة الشرسة، زيادة استخدام تكنولوجيا إذا أرادت المؤسسة البقاء والإستمرار، كما أن أسلوب التكلفة المستهدفة يوفر إطارا شاملا للمؤسسة لإدارة وتخفيض تكلفتها بشكل استراتيجي إذ يتطلب هذا النظام تظافر جهود جميع أفراد المؤسسة من أجل إستغلال أمثل للموارد وتقليل التكلفة وتلبية حاجات الزبائن.

2- Fattouch soumaya, Hadjazi Ismail, the role of competitive intelligence, in creating a competitive advantage: empirical study of Algeria telecom mobilis, Albasher economic journal, vol04, N 03, luniversité batna, 2019:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور الذكاء التنافسي في تحقيق الميزة التنافسية على مستوى مؤسسة موبيليس ولتحقيق هدف الدراسة إستخدام المنهج الوصفي حيث تم جمع البيانات الأولية من خلال توزيع الاستبيان على مجتمع الدراسة بالإضافة إلى استخدام الإحصاءات المتوفرة على المواقع الالكترونية لكل من وزارة البريد والمواصلات السلكية ولاسلكية والتكنولوجيات والرقمنة توصلت الدراسة إلى أن هناك إرتباط قوي بين الأبعاد الأربعة للذكاء التنافسي وبين الميزة التنافسية وجاء ترتيبهم من حيث الأهمية إعتقادا على التحليل الوصفي لـ SPSS كما يلي: ذكاء المنافسين، ذكاء الزبون، الذكاء التكنولوجي، ذكاء السوق.

3- Nabila Djaadi, Mohamed Knouch, the knowledge management as strategic process to achieve the sustainable competitive advantage, journal of financial accounting and managerial studies, vol 07, N2, luniversité ELoued, 2020:

تهدف هذه الدراسة لتوضيح كيف يمكن للشركة تحقيق ميزة تنافسية مستدامة على أساس إدارة المعرفة التي حظيت بالاهتمام في العقود الماضية كإحدى أهم العمليات الإستراتيجية لتحقيق ميزة تنافسية

مستدامة للمؤسسات، لأنه ليس من السهل على أي مؤسسة تحقيق ميزة تنافسية وأصبح الوضع أكثر صعوبة للحفاظ على هذه الميزة التنافسية في العالم الذي يتميز بسرعة والتغيير.

4- دراسة هبه محمد حسين عبد الله، مدى إلتزام بمنهج سيكس سيجما في ضبط جودة التدقيق الداخلي دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى الإلتزام بمنهج ستة سيجما لضبط جودة التدقيق الداخلي في المصارف العاملة في قطاع غزة ولتحقيق أهداف الدراسة قامت بتصميم إستبانة ووزعت على عينة من الموظفين بقسم التدقيق الداخلي والجودة في تلك المصارف وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة المحتوى والنسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي واختبار ألفا كرونباخ واختبار T-Test من أجل الوصول للنتائج ومن أهم النتائج المتوصل إليها: تلتزم المصارف العاملة في قطاع غزة بمعايير ستة سيجما (دعم القيادة العليا- التغذية العكسية وقياس التحسين المستمر- العمليات والأنظمة والموارد البشرية) بدرجة كبيرة، تلتزم المصارف في قطاع غزة بمعايير التدقيق الداخلي، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلتزام المصارف العاملة في قطاع غزة بمعايير منهج ستة سيجما وضبط الجودة التدقيق الداخلي

5- أبو بكر بوسالم، دور سياسة تمكين العاملين في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة دراسة ميدانية على شركة السونطراك البترولية، ماجستير، تخصص الأعمال الإستراتيجية لتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2013:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور سياسة تمكين العاملين في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمؤسسة سوناطراك البترولية، وقد تحددت سياسة تمكين العاملين بأبعادها الأربعة التي تمثلت في (معنى العمل، كفاءة العمل، استقلالية العمل، تطوير العمل) ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير إستبانة لغرض جمع البيانات من أفراد العينة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أبرزها: أن هناك دور لسياسة تمكين العاملين في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمؤسسة سوناطراك البترولية، أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى إدراك العاملين في مؤسسة سوناطراك لسياسة تمكين العاملين تعزى للمتغيرات الديموغرافية التالية (الجنس، العمر، المؤهل

العلمي، المستوى الوظيفي) أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى إدراك العاملين في مؤسسة سوناطراك البترولية لسياسة تمكين العاملين تعزى لمتغير الخبرة.

6- دراسة عمر الشريف، قمري حياة، دور عمليات إدارة المعرفة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، مجلة الإقتصاد الصناعي، جامعة باتنة، العدد 11، 2016:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور عمليات إدارة المعرفة في إستدامة الميزة التنافسية بمجمع صيدال لصناعة الأدوية من وجهة نظر عينة من المديرين العاملين في مختلف فروع مجمع صيدال وتوصلت الدراسة إلى إستنتاجات واقتراح مجموعة من التوصيات الرامية إلى تعزيز دور عمليات إدارة المعرفة في إستدامة الميزة التنافسية بمجمع صيدال لصناعة الأدوية.

7- دراسة وليد سمير عبد العظيم الجبلي، دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم لإيرادات وتحقيق التنافسية في المؤسسة الفندقية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 4، العدد 1، معهد العلوم الاقتصادية المركز الجامعي تيسمسيلت، 2020:

هدفت الدراسة الى توضيح دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف وزيادة الربحية وتحقيق التنافسية والريادة في أداء المؤسسات الفندقية وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المؤسسات الفندقية يحقق التنافسية والاستدامة والريادة من خلال زيادة الإيرادات والربحية عن طريق تحسين وتطوير وابتكار الأداء في تقديم الخدمات الفندقية في كافة الأوقات والمراسم السياحية، تخفيض التكاليف عن طريق تحسين وتطوير وابتكار الأداء في تقديم الخدمات الفندقية وتحميل تكلفة الخدمة بالتكاليف المتغيرة بالإضافة الى التكاليف الثابتة المستغلة.

✚ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة المذكورة انه لا توجد دراسة تجمع بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وإستدامة الميزة التنافسية، فبعض من الدراسات التي تم التطرق إليها درست بعض من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة أو التقليدية بشكل الذي يخدم المتغير التابع في الدراسة مثل الميزة التنافسية، والبعض الآخر ربط بين الميزة التنافسية ومتغير آخر لم نتطرق له في دراستنا مثل الذكاء الإستراتيجي بينما وجدنا بعض الدراسات تمحورت حول الأساليب الحديثة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية ولم نتطرق إلى إستدامة الميزة التنافسية.

أما ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة فيتمثل في أن هاته الدراسة جاءت على وجه الخصوص لتبين مساهمة الأساليب الحديثة في تحقيق إستدامة الميزة التنافسية، إذ أنه في هذه الدراسة سنحاول عرض أساليب حديثة نوعية وأخرى كمية للمحاسبة الإدارية، حيث سنقوم بربطها ببعض الإستراتيجيات التي تساهم في إستدامة الميزة التنافسية، ومحاولة تجسيد هذه الدراسة ميدانيا في الواقع على أحد المؤسسات الجزائرية مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة - وتم التطرق في الدراسة التطبيقية إلى أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC وأسلوب التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف لتحقيق إستدامة الميزة التنافسية لسنة 2020.

هيكل الدراسة:

قسمت الدراسة إلى أربع فصول بقاء بمقدمة وعقبا بخاتمة:

الفصل الأول: بعنوان الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، تضمن مدخل للمحاسبة الإدارية وعلاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى وبعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الكمية والنوعية.

الفصل الثاني: بعنوان إستدامة الميزة التنافسية، تضمن مفاهيم عامة حول الإستدامة من حيث التعريف والمقومات والمبادئ والأبعاد، والتعرف على الميزة التنافسية ومقومات وإستراتيجيات الميزة التنافسية لنتوصل بذلك إلى تعريف إستدامة الميزة التنافسية ومقومات وإستراتيجيات إستدامتها.

الفصل الثالث: بعنوان دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستراتيجيات المؤسسة لتحقيق إستدامة الميزة التنافسية، تضمن إستراتيجية التحسين المستمر وإستراتيجية تخفيض التكاليف وإستراتيجية الجودة.

الفصل الرابع: بعنوان الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وإستدامة الميزة التنافسية لمؤسسة بيسكو فروي بسكرة وذلك للتأكد للعلاقة بين المتغيرين، فتمت دراسة العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة الكمية والنوعية وإستدامة الميزة التنافسية وتم التطرق إلى إستراتيجية خفض التكلفة لتحقيق إستدامة الميزة التنافسية بمؤسسة بسكو فروي بسكرة، حيث إقتصرت الدراسة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، وهذا راجع إلى عدم القدرة على الحصول على بعض الوثائق المطلوبة لدراسة بقية الأساليب لعدم تطبيقها في المؤسسة محل الدراسة.

الخاتمة: تضمنت خلاصة عامة وأهم النتائج التي توصل إليها البحث، وإختبار الفرضيات والتوصيات وأفاق البحث المستقبلية.

الفصل الأول:

الأساليب الحديثة للمحاسبة

الإدارية

تمهيد:

إن التقدم الهائل والمتسارع لتكنولوجيا المعلومات والتطور الملحوظ في كثير من المجالات، وضع المؤسسات الاقتصادية تحت ضغط المنافسة، هذا ما جعلها في عملية بحث دائم على طرق تساعد على تفادي خطر الزوال والإنهيار في ظل هذا التطور الهائل، وتساعد أيضا على ضمان البقاء والتقدم، وذلك من خلال توفير المعلومات اللازمة وبدقة كافية والوقت المناسب لإتخاذ القرارات الصائبة في مختلف مجالاتها لتسيير نشاطها وتحقيق الأهداف التي قامت من أجلها، وبهذا تكون متماشية مع ما هو موجود في الساحة الدولية التي تسيير بيئة الأعمال الحديثة.

ومن هنا إرتنت المؤسسات الاقتصادية أن فكرة تبني المحاسبة الإدارية ستساعد للقيام بهاته المهام، بإعتبار أن المحاسبة الإدارية جاءت بغية توفير البيانات والمعلومات اللازمة بما يخدم الإدارة لإتخاذ قراراتها، فهي تشمل مختلف الجوانب بدءا من التخطيط وصولا إلى الرقابة محققة بذلك الأهداف المسطرة من قبل الأطراف المختلفة بالمؤسسة، ومع التطورات التي شهدها العالم في ما يخص الإدارة والتكاليف ظهرت أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية تساعد على تحديد التكاليف والعمل على ضبطها.

◀ فماهي الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية؟

المبحث الأول: المحاسبة الإدارية

سيتم في هذا المبحث التعرف على المحاسبة الإدارية الحديثة ونشأتها ودورها والعوامل التي ساعدت في تطويرها.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية

أولاً: تعريف المحاسبة الإدارية:

تعرف على أنها: "مجموعة العمليات الخاصة بتجميع البيانات وتحضيرها وتوصيل المعلومات اللازمة لإدارة كافة المستويات، بهدف مساعدتها في رسم السياسات والتخطيط وتنسيق وترشيد القرارات والرقابة والمتابعة وتقييم الاداء."¹

تعرف أيضاً: "هي تطبيق تقنيات محاسبية لتوفير معلومات لمساعدة جميع المستويات الإدارية في التخطيط والتحكم في أنشطة المشاريع التجارية وفي صنع القرار، والغرض من المحاسبة الإدارية هو توفير وجمع المعلومات التي قد تحتاجها الإدارة في اتخاذ القرارات وتقييم تأثير قراراتها واجراءاتها."²

ثانياً: خصائص المحاسبة الإدارية

حتى تؤدي المعلومة المحتواة في تقرير المحاسبة الإدارية الغرض منها، يجب أن تتصف بمايلي:³

1- الملاءمة: وتعني أن المعلومات يجب أن تكون هامة ومفيدة ومرتبطة بالمشكلة محل الدراسة أو القرار الذي تبغي الإدارة إتخاذها كي تساعد تقارير المحاسبة الإدارية المديرين على إتخاذ قرارات معينة، وتساعدهم على حل المشاكل بذاتها، أي حتى تكون تلك التقارير مفيدة للمدير الذي تقدم له لابد أن تشمل فقط على البيانات والمعلومات المناسبة للمستوى الإداري الخاص به، ولكن لا يجب أن تتجاهل القيد الأساسي الذي تتضمنه هذه التقارير، ولهذا لا بد من دراسة التكلفة والمنفعة المرتبطة بالمعلومات، ويتم إنتاج المعلومات وإدراجها بالتقرير مع مراعاة تكلفة إعدادها تطبيقاً لمبدأ إقتصاديات المعلومات.

2- أن تكون محددة ودقيقة: وهي خاصية على درجة كبيرة من الأهمية لأنه لا فائدة من تقديم معلومات فورية غير دقيقة أو خاطئة لأن الإعتدال على معلومة خاطئة يؤدي إلى قرارات خاطئة،

¹ شوقي طارق سعيد، محاسبة الشركات، دار غيداء، عمان، 2018، ص321.

² P.C. TULSIAN, FINANCIAL ACCOUNTING, PEARSON-EDUCATION, OF DELHI, p113

³ أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص12.

يتعين ملاحظة أن هذه الخصائص متداخلة وتبين ضرورة توفر تلك الخصائص في المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية حتى تفي بالغرض من تقديمها.

3- التوقيت: بمعنى أن الحاجة إلى المعلومة المحاسبية الإدارية فورية، خاصة أن كثيرا من التقارير المحاسبية تفقد قيمتها والحاجة إليها بسرعة، فمثلا مدير الأقسام سوف يجد أن المعلومات عن المبيعات اليومية أكثر فائدة عند تقديم برنامج للإعلان على مدى تحقيقه للأهداف المرجوة منه، وبالطبع سوف تقل أهمية هذه المعلومات إذا كانت عن شهر مضى وإذ لم يتعين مراعاة ان المعلومات التي تقدم للمديرين تكون أكثر حساسية لمرور الوقت وخاصة إذا استخدمت فيه الرقابة وتقييم الأداء.

✓ تؤكد المحاسبة الإدارية على خصائص رئيسة في المعلومات التي توفرها الأمر الذي يزيد من فائدة الإعتماد عنها ويعمق الثقة فيها، فضلا عن إتساق معلومات المحاسبة الإدارية مع المعلومات التاريخية يعطي مؤشرات إستدلالية لتقليص فروق القياس المحاسبي وتساهم في توفير فرص متكافئة من قبل جميع الأطراف المتعاملة.¹

ثالثا: أهمية المحاسبة الإدارية

يمكن تلخيص أهمية المحاسبة الإدارية في:²

- 1- إنتاج معلومات لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط سواء في الأجل القصير او المتوسط أو الطويل ومن ثم إعداد الخطط التشغيلية والتكتيكية والإستراتيجية.
- 2- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض قياس الأداء والانحرافات عن الخطط لمعرفة أسبابها وتحديد المسؤول عنها.
- 3- إنتاج معلومات ملائمة لحل المشاكل داخل المؤسسة.
- 4- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض مراقبة الأداء، ومساعدة الإدارة في التخطيط للأرباح ووضع الخطط في صورة موازنات.
- 5- تقديم أساس لمراقبة التكاليف عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المسطرة والتكاليف المعيارية.

¹ جبرائيل جوزيف كحاله، تحسين جودة القرارات الإستثمارية باستخدام معلومات المحاسبة الإدارية، ملتقى الشذرات، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، 2013، ص11.

² نجوى قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الإقتصادية دراسة إستقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018، ص24. (غير منشورة)

المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الإدارية

يمكن الإستدلال على أن أول تطور للمحاسبة الإدارية كان عام 1900م بشكل تشريع مالي أي أن الإهتمام أنصب بالدرجة الأساسية على النواحي المالية ومنها ما يتعلق بتأسيس المؤسسات وتصفياتها ويمكن التعبير عن التطور التاريخي عبر ثلاثة مراحل أساسية كما يلي:¹

1- المرحلة الأولى: ظهرت ملامح هذه المرحلة من خلال الأزمة المالية الاقتصادية التي حصلت عام 1929م والتي أثرت على حقوق المؤسسات والمتعاملين معها وبعدها برز الإهتمام بالسيولة النقدية وما يتعلق بتشريعات التعامل في الأسواق المالية وإجراءاتها، أما خلال الثلاثينيات وبداية الأربعينيات فأصبح هناك توجه معها وإستمرار لتوجه نحوى دراسة العوامل المؤثرة على المؤسسة وأهمية نشاط التخطيط فيها إضافة إلى مايتعلق بمصادقية التقرير أو الملاحظات على المؤسسات وطبيعة الأداء.

2- المرحلة الثانية: (ما بعد الحرب العالمية الثانية): إمتازت هذه المرحلة بالتأكيد على إجراء التحليلات المالية كأصول المؤسسة، وقد إستخدمت النماذج الرياضية فى مجال تقييم المخزون وتحليل القوائم المالية كصفة مميزة لهذه المرحلة، وخلال هذه المرحلة توجه العديد من المفكرين الماليين والمحاسبين نحو تقديم الدراسات الأكاديمية المتعلقة بوضع المشاريع خلال هذه الفترة.

3- المرحلة الثالثة: إمتازت هذه المرحلة بدراسة مايتعلق بالقرارات ذات العلاقة بالإستثمارات وتمويلها، الأمر الذي أوجد إحتياجاً كبيراً لإستخدام التنبؤ وإعداد التقديرات ومعالجة حالات عدم التأكيد مما يعني أن الإهتمام كان نحو كلفة رأس المال المستثمر، وبعدها إستمرار الأمر بإتجاه التركيز نحو الإستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية، وقد جرى التركيز نحو إستخدام البيانات تأكيد موضوعية المعلومات وتأثيرها فى صنع القرارات الإقتصادية، ويظهر ذلك من خلال التفكير نحو تصميم نظام معلومات متكامل للمحاسبة الإدارية يختص بصياغة المعلومات خدمتاً لمتطلبات الإدارة وإحتياجاتها فى كافة المجالات مع مراعاة أن تكون المنافع المتحققة أكبر من تكاليفها.

¹ عبد اللطيف إمام الحاج عمر، زين العابدين بن عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الصنعا، السودان، 2011، ص ص 16-17.

المطلب الثالث: دور المحاسبة الإدارية والعوامل التي ساعدت في تطورها

أولاً: العوامل التي ساهمت في تطوير المحاسبة الإدارية: هناك العديد من العوامل التي ساهمت في تطور المحاسبة الإدارية منها:¹

1- التقدم والنمو العظيم لتجارة والصناعة وظهور شركات المساهمة الكبرى خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا.

2- تطور الدور المحاسبي في تحقيق الرقابة على أداء الإدارة إلى حد كبير بصدور القوانين الحكومية المنظمة لشركات المساهمة وظهور بورصات الأوراق المالية.

3- كان لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا ابتداء من النصف الثاني من القرن التاسع عشر دور هام في تأصيل المحاسبة الإدارية وتأصيلها نظرياً.

4- كان لظهور حركة الإدارة العلمية في الولايات المتحدة في أواخر القرن التاسع عشر أثر في الإهتمام بالبيانات المحاسبية وخاصة مايتعلق منها بالتكاليف، كمساعدة للإدارة في التخطيط والرقابة وترشيد القرارات.

5- واكبت المحاسبة أيضاً تطور العلوم الأخرى كالإقتصاد وإدارة الأعمال وأساليب التحليل الكمي وبذلك أصبحت قادرة على إمداد الإدارة بما تحتاجه من بيانات ومعلومات بدرجة عالية من الكفاءة.

ثانياً: دور المحاسبة الإدارية في مساعدة الإدارة: يتمثل دور المحاسبة الإدارية في مساعدة إدارة المؤسسة والقيام بوظائفها في:

1- **التخطيط:** يعد التخطيط أداة إدارية تستخدمها المؤسسة من أجل القيام بعملها بصورة أفضل وذلك من خلال تركيز طاقاتها والتأكد من أن جميع العاملين فيها يسيرون في نفس إتجاه الأهداف إضافة إلى تقويم وتعديل إتجاه المؤسسة وإستجابة لتغيرات البيئة.²

2- **التنظيم:** إن أهمية التنظيم تتبع من كونه حلقة وصل أساسية بين الوظائف العديدة للإدارة كذلك فهو حلقة الوصل الأساسية ما بين أقسام ونشاطات المؤسسة فوظيفة التخطيط لاتطبق في واقع الأمر ولاتظهر نتائجها إلا من خلال التنظيم وبالمقابل فإن وظيفة التنظيم تتضح من خلال تحديد

¹ هبه جعفر حسين حبيب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية، أطروحة دكتوراه، تخصص الفلسفة في المحاسبة، جامعة شندني، السودان، 2017، ص 43 - 44.

² عائشة يوسف شميلي، الإدارة الإستراتيجية الحديثة التخطيط الإستراتيجي البناء التنظيمي القيادة الإبداعية لرقابة الحوكمة، دار الفجر، مصر، 2017، ص 16.

معايير الأداء ووضع اللوائح والتعليمات والسياسات، فهي تضع الأساس لوظيفة الرقابة، وتتجلى أهمية التنظيم في نجاح المؤسسة وتحقيق خططها وأهدافها وأدائها للعمل بقدرة عالية وحددت أهمية التنظيم بالنقاط التالية:¹

- الحيلولة دون التدخل بين الأعمال ومنع التنازع في الاختصاصات والصلاحيات.
 - الإستخدام الأمثل للطاقات البشرية عن طريق تحديد الواجبات والمهام ووضع الشخص المناسب في المكان المناسب.
 - التوازن والتنسيق بين الأنشطة المختلفة بتقسيم الأعمال وتوزيعها بين الإدارات والأقسام.
 - سهولة الإتصال بين مختلف الإدارات والأقسام في المؤسسة.
 - الإستفادة القصوى من فوائد التخصص.
 - سهولة المحاسبة والمتابعة حيث يحدد التنظيم مهام وواجبات الأفراد ويحدد معايير الأداء.
- 3- الرقابة:** إن الرقابة التنظيمية تعني ببساطة عملية تحديد وتقييم وتنظيم الموارد على الأساس المستمر من أجل إنجاز أهداف المؤسسة، فالمدیر لا يحتاج الى معرفة معايير الأداء بالمؤسسة لتتجح عملية الرقابة، بل يقوم بها ليضمن أن الأداء الفعلي يتطابق مع خطة المؤسسة، وتعني الرقابة بمعناها الواسع أي شئ ينظم عملية أو نشاط المؤسسة وتهدف الرقابة إلى:²
- جعل الخطط فاعلة، إذ يحتاج المديرون إذا ما أرادوا النجاح إلى قياس التقدم، توفير التغذية المرتدة، وتوجيه فرق العمل.
 - تضمن تناسق النشاطات التنظيمية وتساعد السياسات والإجراءات على ضمان تكامل الجهود.
 - جعل المؤسسة فعالة تحتاج إلى الرقابة عند رغبتها في القيام بأي عمل يسهم في تحقيق الأهداف.
- 4- إتخاذ القرار:** تعددت النماذج التحليلية لإتخاذ القرار فحسب نموذج جريفث فإن مراحل القرار تحدد وفق الطريقة التالية:³
- تحديد وحصر المشكلة.
 - تحليل وتقويم المشكلة.

¹ رسلان علاء الدين، التطوير التنظيمي التنظيم الإداري وسبل تطويره التخلف التنظيمي وآليات تجاوزه إستراتيجيات ووسائل التطوير التنظيمي تطبيقات التطوير التنظيمي في المصارف، دار رسلان، سوريا، 2013، ص ص 45-46.

² مسلم علاوي شبلي، التوجهات والمفاهيم الحديثة في الإدارة، دار اليازوري، عمان، 2017، ص ص 189-190.

³ نوال عبد الكريم الأشهب، إتخاذ القرارات الإدارية أنواعها ومراحلها، دار أمجد لنشر، عمان، 2015، ص ص 17 - 18.

- وضع المعايير والمقاييس التي بها سوف يتم تقويم الحل أو وزنه حل مقبول وكافاً للحاجة.
- صياغة واختيار الحل (أو الحلول) المفضل واختياره مقمداً.
- وضع الحل المفضل موضع التنفيذ.

المبحث الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم المحاسبية الأخرى

تستمد العلوم المحاسبية معطياتها من بعضها البعض وتقدم لبعضها المعلومات المحاسبية لتحقيق مصلحة المؤسسة في هذا المبحث سنقوم بدراسة العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم المحاسبية الأخرى المتمثلة في المسؤولية الاجتماعية، محاسبة التكاليف، محاسبة المالية.

المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

1- تعريف محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

✓ تعرف محاسبة المسؤولية الاجتماعية على أنها: "نظام يقوم بتجميع تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة لكل مركز مسؤولية موجود في المؤسسة، وإعدادها بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذا المركز".¹

✓ كما يمكن أن نعرف محاسبة المسؤولية الاجتماعية من خلال تعرف على إتجاهاتها الرئيسية على أنها:²

◀ الإتجاه الأول: تعتبر محاسبة مسؤولية الاجتماعية إمتداد لمجال المحاسبة المالية من أجل تغطية الأداء الإجتماعي للمؤسسة ويتطلب هذا الإتجاه تضمين التقارير المالية التقليدية بعد جديداً بإضافة الأداء الإجتماعي جانبا مع الأداء الإقتصادي في التقارير المحاسبية التقليدية نفسها ويظهر هذا الإتجاه في محالة تطوير مفاهيم محاسبة المسؤولية الاجتماعية مقابلة لتلك المفاهيم التقليدية في المحاسبة المالية.

ينفتح هذا الإتجاه بصورة أكبر في محاولات إعداد تقارير بيئية إجتماعية كجزء مكمل للقوائم المالية التقليدية:

¹ عز الدين فؤاد، تومي ميلود، محاسبة المسؤولية كإداة للرقابة وتقييم الأداء في إدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد48، 2017، ص622.

² إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار غيداء، الأردن، 2014، ص216.

- قائمة الدخل المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية.
- قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة البيئية الاجتماعية.
- القائمة المالية بتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية الاجتماعية.
- تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأعباء.

الإتجاه الثاني: تعتبر محاسبة المسؤولية الاجتماعية نظرة جديدة للمحاسبة من حيث أخذها لوجهة نظر المجتمع وليس وجهة نظر الوحدة المحاسبية، وتجري هذه المحاولات في إتجاه تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية وفق نظرية المشروع بإعتبار مختلف فئات المجتمع ككل أصحاب مصلحة في المؤسسات وهذا يعني إعادة تعريف المحاسبة وتأسيس مفاهيم جديدة على ضوء أفكار إقتصاديات الرفاه، وطبقا لهذا الإتجاه يُنظر إلى المحاسبة المالية على أنها جزء من إطار أشمل وهو إطار المحاسبة الاجتماعية.

2- أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية: تهدف محاسبة المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات الإقتصادية إلى:¹

- تحديد وقياس المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة التي لاتقتصر على تكاليف والعناصر الداخلية للمؤسسة بل يشمل التكاليف والفوائد والعناصر الداخلية للمؤسسة بل يشمل أيضا التكاليف والفوائد الخارجية للعناصر الاجتماعية، التي لها تأثير على فئات المجتمع، وينبع هذا الدور من فشل المحاسبة التقليدية في قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات ويتعلق هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي.

- تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة من خلال تحديد ما إذا كانت إستراتيجية المؤسسة وأهدافها تتسجم مع الأوليات الاجتماعية من جهة وطموحها بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى وتمثل العلاقة بين الأداء الإقتصادي للمؤسسة وتحقيق الرفاهية الاجتماعية وهذا الهدف من اهداف المحاسبة الاجتماعية يتعلق مع وظيفة القياس المحاسبي.

- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لها أثر إجتماعي ويظهر هذا الهدف ضرورة مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية وإيصال هذه البيانات للأطراف المستفيدة منها الداخلية أو

¹ سالمى سامية، ساوس الشيخ، دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية في تحسين تقييم الأداء المالي دراسة تطبيقية على البنوك التجارية لولاية أدرار، مجلة الهفار للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي تندوف، العدد3، 2018، ص265

الخارجية على حد سواء من أجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة والتي تتعلق بتوجيه الأنشطة الإجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لها سواء من جهة نظر المستخدم أو من جهة نظر المجتمع، وهذا ما يتعلق بوظيفة الإفصاح المحاسبي.

3- علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة المسؤولية الإجتماعية: تتجلى علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة المسؤولية الإجتماعية من خلال:¹

- تبني المؤسسات للفكر الإجتماعي منذ صدور كل من دراسة جمعية المحاسبة الأمريكية سنة 1973 التي أكدت على وجوب توفير المعلومات الخاصة بالتأثيرات البيئية للمؤسسة ودراسة جمعية المحاسبين القانونية الأمريكية سنة 1989 حول أهداف القوائم المالية التي نصت صراحة على وجوب التقرير عن أنشطة المؤسسة التي يكون لها تأثير على المجتمع كأحد أهداف القوائم المالية الرئيسية.

- تطور مفهوم المحاسبة الإدارية إلى مفهوم حديث مفاده توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية المحققة للرفاه الإجتماعي وهذا ما يتناسب مع مفهوم الأداء الإجتماعي للمؤسسات الذي أظهر جانب آخر للمحاسبة من خلال قياسه وهو ما يعرف بالمحاسبة الإجتماعية حيث تنقسم إلى قسمين:

✓ المحاسبة الإجتماعية المالية: وهي المحاسبة التي تهتم بمشاكل القياس والعرض لمقابلة إحتياجات الأطراف الخارجية .

✓ المحاسبة الإجتماعية الإدارية: وتسمى أيضا بمحاسبة المسؤولية والتي تهتم بمشاكل القياس والعرض للإستخدامات في المؤسسة.

تفعيل دور وظيفة المحاسبة من خلال الأنشطة الإجتماعية وأخلاقيات الأعمال: إن محور العمل في وظيفة المحاسبة الإدارية هو الفرد الذي يشارك في وضع المعايير وفي ضوئها يقيم الأداء في المؤسسات وإعداد التقارير التي ترفع للإدارات العليا لذا فإن أخلاقيات العمل المحاسبي تتحكم بصورة كبيرة في مخرجات هذا النظام من المعلومات المحاسبية.

- وضع صيغة قانونية مهنية أخلاقية تتضمن إحتواء أخلاقيات الأعمال الذاتية.

¹ محمد فلاق، المسؤولية الإجتماعية لمنظمة الأعمال، دار اليازوري، عمان، ص ص 95-96.

- تنمية الإحساس بالمسؤولية للمحاسب من خلال تدعيم الشعور الإنساني داخل المؤسسة والقائمة على العدالة والنزاهة في تقييم الأداء.
- ترغيب المحاسبين للإمتثال بهذه الاخلاقيات ودعمهم بالحوافز والمكافآت المادية والمعنوية.
- ✓ كما تؤكد النظرية الإدارية على " ضرورة وضع إعتبارات للمسؤولية الإجتماعية عند إتخاذ القرارات الإدارية فى المؤسسة وتقيم هذه النظرية إلى النظريات فرعتين: الأداء الإجتماعي للمؤسسة، المحاسبة الإجتماعية والتدقيق والتبليغ.¹

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية

قبل التطرق إلى العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية، سيتم التعرف على المحاسبة المالية.

1- تعريف المحاسبة المالية:

تعرف المحاسبة المالية على أنها: "عملية تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بين المؤسسة وغيرها بقصد إعداد تقارير مالية خارجية توفر للمستخدمين معلومات حالية عن نتيجة أعمال النشاط ومركزها المالي ولذلك يركز الهدف لهذا الفرع من فروع المحاسبة على قياس الربح والمركز المالي للوحدات الإقتصادية".²

2- وظائف المحاسبة المالية: هناك أربعة وظائف للمحاسبة الإدارية هي:³

1-2 **التحديد:** تحديد الأحداث الإقتصادية التي ينبغي الإهتمام بها ومعالجتها وتجهيزها (هل هي عمليات مالية أو غير مالية) فالمحاسبة المالية تهتم فقط بالعمليات المالية فهي لغة المال مثل قرار تعيين موظف يعد قرار خارج وظائف المحاسبة المالية.

2-2 **القياس:** بعد تحديد العمليات المالية يجب أن تكون قابلة للقياس بوحدة النقد (تحديد قيمتها) لها قيمة مالية ويتم تجاهل العمليات التي لا تقاس بالنقد لأنها غير مالية.

¹ عابد عبدالله العاصمي، المسؤولية الإجتماعية للشركات نحو التنمية المستدامة، اليازوري، عمان، 2015، ص158.

² إبراهيم مسلم، قراءة فى أهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالمحاسبة الإدارية للمؤسسة، مجلة البديل الإقتصادي، جامعة الجلفة، الجلفة، العدد 8، 2017، ص61.

³ إبراهيم جابر، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الإلكترونية، دار غيداء، عمان، 2013، ص ص 29-30.

2-3 التسجيل: يتم إثبات العمليات بتسجيلها في الدفاتر المحاسبية بإتباع طرق علمية سليمة وذلك بشكل توثيق تاريخي مستمر.

2-4 التوصيل: لكي يتم الإستفادة من العمليات المالية ينبغي توصيل نتائجها للمستفيدين عن طريق إعداد التقارير المالية، ثم يقوم المحاسب بتحليل وتفسير هذه القوائم للمستفيدين ليسترشدوا بها.

3- أهداف المحاسبة المالية: يمكن القول بأن المحاسبة المالية تهدف إلى تحقيق مجموعة أهداف منها:¹

- تحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة مالية معينة.
- الإحتفاظ بسجلات كاملة ومنظمة ودائمة للتصرفات المالية التي تقوم بها المؤسسة حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة.
- تحديد المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية المعينة وذلك لتعرف على ممتلكات المؤسسة وكذلك تحديد حقوق أصحاب المؤسسة ومقدار التغيرات التي طرأت عليها.
- توفير البيانات والمعلومات المحاسبية لخدمة الأطراف الداخلية المتمثلة في إدارة المؤسسة، والمعلومات اللازمة لتخطيط ورسم السياسات لفترة أو لفترات مقبلة وكذا أحكام الرقابة على أعمال المؤسسة.

• توفير البيانات والمعلومات المحاسبية لخدمة الأطراف الخارجية المتعاملين مع المؤسسة من دائنين وموردين ومستثمرين وغيرهم مما يساعدهم على إتخاذ قراراتهم في ظل رؤية واضحة.

4- علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية: إن كلا من نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الإدارية يعتبرين مكملين لبعضهما، بمعنى أن المعلومات التي يخرجها نظام المحاسبة المالية تستخدم في بعض أغراض المحاسبة الإدارية كما أن المعلومات المحاسبية الإدارية المالية التاريخية مفيدة لإتخاذ القرارات من طرف الأفراد و وحدات الأعمال والهيئات الرسمية والجهات الحكومية خارج المؤسسة وتتمثل المنتجات الرئيسية للمحاسبة المالية في قائمة الدخل قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في المركز المالي، ويتم إعداد هذه القوائم وفقا لمعايير المحاسبة، وتفيد مخرجات المحاسبة المالية أيضا لأغراض الإستخدامات الداخلية إذ يستخدمها المديرون في تقييم أداء المؤسسة ككل وإعداد الموازنات والخطط خاصة بالقرارات المقبلة، وتتمثل

¹ محمد صيرفي، التحليل المالي وجهة نظر محاسبة إدارية، دار الفجر، مصر، 2014، ص ص 23-24.

المدخلات الأساسية للمحاسبة المالية في البيانات التي تنشأ من العمليات المحاسبية مع الأطراف خارج وداخل المؤسسة، ويوجد ما يسمى بمسار المراجعة للعمليات المحاسبية متمثلاً في المجموعة الدفترية المحفوظ بها داخل المؤسسة ويمكن من خلال هذا المسار تتبع تدفق البيانات عبر قنوات نظام المحاسبة المالية.

أما المحاسبة المالية فإنها تهتم أساساً بتوفير وإمداد الإدارة بالمعلومات الضرورية والمفيدة في إتخاذ القرارات الخاصة بتخطيط ورقابة عمليات المؤسسة الإقتصادية بما يحقق أهداف هذه المؤسسة وقد نشأت المحاسبة الإدارية نتيجة حاجة المؤسسة إلى بيانات ومعلومات تساعد في حل المشكلات الكبيرة التي تتعلق بالقرارات المستقبلية والتخطيط لها خلال فترة زمنية أطول من الفترة المالية الواحدة التي كانت تغطيها محاسبة التكاليف فضلاً عن ضرورة وجود نظام مسؤول عن تجميع ومعالجة البيانات وتهيئتها كمعلومات يمكن أن تحقق الإستفادة من قبل مستخدميها الذين لهم علاقات مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة المعنية.¹

جدول 1: أوجه الإختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

المحاسبة المالية	المحاسبة الإدارية
التقارير للمستخدمين خارج المؤسسة مثل المساهمون الدائنون والجهات الحكومية.	التقارير للمستفيدين الداخليين لأغراض التخطيط والتوجيه والتحفيز والرقابة
التركيز على النتائج المالية للأنشطة الفعلية	التركيز على قرارات ستؤثر في المستقبل
التركيز على الإلتزام بالموضوعية وإمكانية التحقق من البيانات	التركيز على ملاءمة ومرونة البيانات
التركيز على أقصى درجة من الدقة في المعلومات	إعداد تقارير تفصيلية قطاعية عن الأقسام والمنتجات والزبائن والأسواق
تحضير بيانات ملخصة عن المؤسسة ككل	غير ملزمة بالمبادئ المحاسبية المقبولة
إجبارية لأغراض التقارير الخارجية	

المصدر: حنيفة بن ربيع، المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي كأداة لتقارب المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، العدد 26، 2012 ص 36.

¹ طلال محمد على الحجاوي، فؤاد عبد المحسن الجبوري، نظام المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الإستراتيجي لمنظمات الأعمال، دار اليازوري، مصر، 2013، ص 48-49.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف

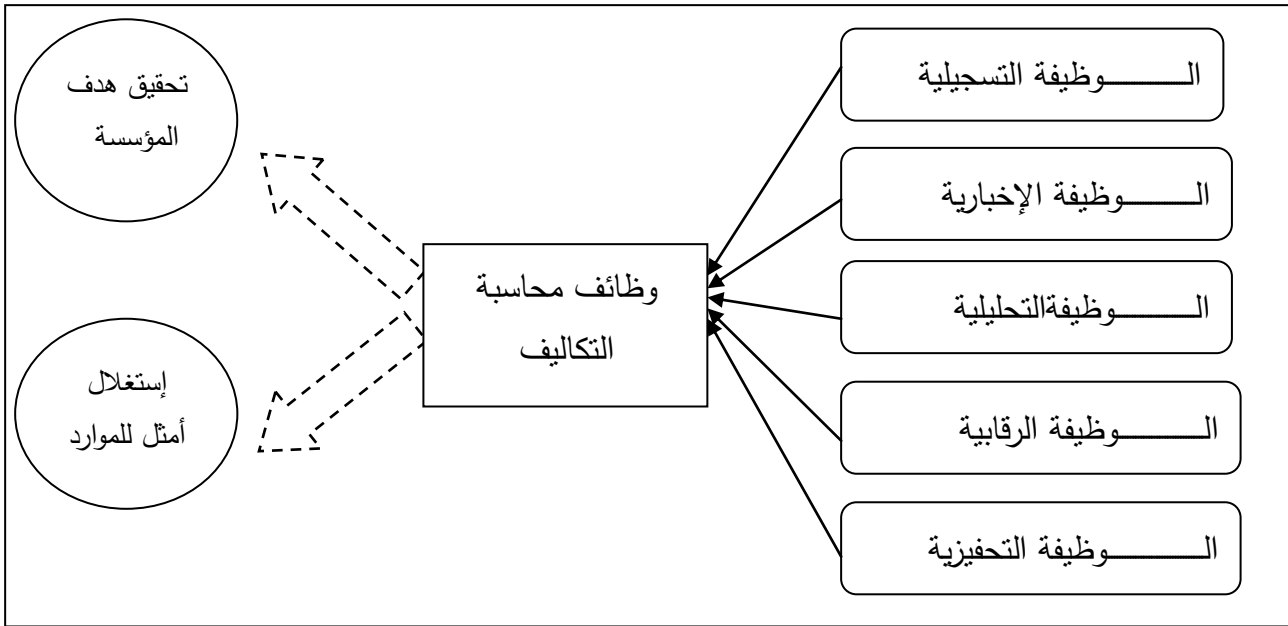
قبل التطرق إلى العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف سيتم التعرف على محاسبة التكاليف:

1- تعريف محاسبة التكاليف:

تعرف على أنها: "مجموعة من المفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات التي يُعتمد عليها في تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير عناصر تكاليف الأنشطة والمواد والأجور والمصروفات خلال فترة زمنية معينة بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وإجراء الرقابة عليه وإتخاذ القرارات الرشيدة."¹

2- وظائف محاسبة التكاليف: تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف كما هو موضح في الشكل:

الشكل 1: وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وليد سمير عبد العظيم الجبلي، دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم إيرادات وتحقيق التنافسية في المؤسسة الفندقية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي تسمسليت، المجلد4، العدد1، 2020، ص14.

¹ وليد سمير عبد العظيم الجبلي، دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم إيرادات وتحقيق التنافسية في المؤسسة الفندقية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي تسمسليت، تسمسليت، المجلد4، العدد1، 2020، ص14.

الشكل يعرض وظائف محاسبة التكاليف وفيما تخدم المؤسسة، تتمثل وظائف المؤسسة في:¹
2-1 الوظيفة التسجيلية: يعني أن يقوم المحاسب بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عنها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والإستفادة منها عند الحاجة.

2-2 الوظيفة التحليلية: أي تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة فعلا وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر إنتاج معين أو مرحلة معينة أو قسم معين.

2-3 الوظيفة الرقابية: تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة كما ينبغي لكل وحدة منتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكاليف، وتحديد الإنحرافات وأسبابها وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من هذه الإنحرافات.

2-4 الوظيفة الإخبارية: لها علاقة بالوظيفة الرقابية تهتم بإخبار الإدارة بنتائج الوظيفة الرقابية لإجل إتخاذ القرارات اللازمة.

2-5 الوظيفة التحفيزية: تمثل هذه الوظيفة عامل دافع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، وهذا مايساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

3- أهداف محاسبة التكاليف: لمحاسبة التكاليف جملة من الأهداف منها:²

- تسمح بتحديد مختلف التكاليف.
- تقدم عناصر أو قواعد الإثبات لبعض عناصر الأصول مثل تقييم المخزون.
- مراقبة عملية الإستغلال الداخلي.
- قياس درجات ومستويات المردودية.
- ضبط ورقابة عناصر التكاليف.
- مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية وتحليل الإنحرافات.
- إعداد التقارير لمختلف المستويات الإدارية.

¹ حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة-، مذكرة ماجستير في علوم التجارة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011، ص ص 9-10. (غير منشورة).

² عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص ص 11-12.

4- علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف

تهدف محاسبة التكاليف إلى إنتاج المعلومات التي تفيد في قياس التكلفة والرقابة على التكاليف، فتهتم بتوفير معلومات تحليلية عن كل ما يتعلق بتكاليف الأنشطة التي تمارسها المؤسسة وإعداد القوائم الخاصة بالأوضاع التكاليفية لكل نشاط وبذلك توفر بيانات ومعلومات يمكن استخدامها في تخطيط واتخاذ القرارات والرقابة.¹

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وإعتماد كل واحد منها على ما يقدمه الجزء الآخر، ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو 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 قاصر بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات وهذا ماتحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية وهذا التطور أصبح ملموس عند ظهور نظام ABM وهو نظام الإدارة على أساس الأنشطة وكذلك نظام abb نظام الموازنات على أساس الأنشطة والتي تعتمد بالأساس على نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الذي إهتم بتحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة من التكاليف مباشرة، كما أن هذا النظام يعزز قدرة التنافسية للمؤسسة من خلال تخفيض التكاليف.²

تعد محاسبة التكاليف هي النقطة التي يتم عندها تأكيد النفقات أو الإلتزام بها لإقامة علاقتها النهائية مع مراكز التكلفة وتشمل على أساليب التحكم في التكاليف ولتأكد من الربحية للأنشطة المنفذة أو المخطط لها.³

¹ شوقي طارق سعيد، محاسبة الشركات، دار غيداء، عمان، 2018، ص323.

² إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد، عمان، 2010، ص29.

³ JAWAHAR LAL COST ACCOUNTING, TIRDEITION, TATAMCGRAW-HILL PUBLISHING COMPANY LIMITED, DELHI, 2007, P5.

المبحث الثالث: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

إن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من أهم العوامل التي من الممكن أن تؤدي إلي زيادة فعالية المؤسسات، من خلال التطور الملحوظ الذي شهدته من حيث أدائها لوظائفها من تخطيط وتنظيم ورقابة وإتخاذ القرارات في تحقيق أهداف المؤسسة وكل الجهات ذات العلاقة معها سواء خارجية كانت أو داخلية، وهذا ما أبرز حاجة المؤسسة إلى ضرورة تطبيق هذه الأساليب الحديثة من أجل الحصول على المعلومات المالية التي تساعد على تحقيق أهدافها، وفي هذا المبحث ستعرض بعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

المطلب الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب التكاليف في الوقت المحدد

أولاً: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC

1- التعريف: يعرف أسلوب التكاليف على أساس النشاط بأنه: "أسلوب محاسبي يقيس تكلفة الموارد المستهلكة عن طريق الأنشطة ويقيس تكاليف المؤسسة بدقة شديدة وجودة أفضل من أساليب التكاليف التقليدية ويعالج مشكلة تخصيص التكاليف التحكيمية، وذلك عن طريق تصنيف الأنشطة ثم تتبع التكاليف إلى أنشطة عن طريق محركات التكلفة، حيث تصنف الأنشطة المؤدات داخل المؤسسة إلى عدة مستويات":

- الأنشطة على مستوى وحدة الإنتاج.

- الأنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية.

- الأنشطة على مستوى المنتجات.

- الأنشطة على مستوى التسهيلات.

يستخدم هذا الأسلوب مفهوم الأنشطة التي تصيف قيمة للمنتج، حيث يتم تقديم تصنيفات متنوعة من هذه الأنشطة ليتم تعريف الإدارة بها لمحاولة إستبدها أو تخفيضها ويمثل هذا النظام تطوراً في إجراءات تخصيص التكاليف غير مباشرة وذلك بالتركيز على الأنشطة المؤدات لإنتاج المنتج، ومدى إستفادته من هذه الأنشطة.¹

إذ يبنى النظام التكاليف على أساس الأنشطة على عدة إفتراضات:

- الأنشطة تستهلك الموارد الاقتصادية.

¹ إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار غيداء، عمان، 2014، ص287.

- المنتجات أو الخدمات هي التي تستهلك الأنشطة.
- إستهلاك الموارد الاقتصادية له أسباب عديدة.
- النشاط يمكن تعريفه وقياسه.
- هناك تجانس بين مجموعات التكلفة .

◀ إن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة هو منهجية محاسبية لتحديد الأنشطة في نظام الإنتاج بالمؤسسة، فهي تقوم بتعيين تكاليف النشاط لكل عناصر التكلفة بما يتناسب مع الاستهلاك الفعلي للأنشطة حسب كل عنصر من عناصر للتكلفة.¹

2- خطوات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة: يجرى تطبيق محاسبة التكاليف على

أساس الأنشطة وفق المراحل التالية:²

- تحديد الأنشطة الرئيسية في المؤسسة.
 - تجميع التكاليف إلى مجموعات الكلف لكل نشاط.
 - إختيار موجه الكلفة لكل نشاط رئيسي
 - تخصيص كلفة الأنشطة للمنتجات أو الخدمات بحسب إستهلاكها أو طلبها من الأنشطة .
- كما يستعمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتوفير معلومات لإتخاذ القرارات عن طريق تكاليف أكثر عدالة في تخصيص إلى أغراض الكلفة، كالمنتجات والزائن والمواقع فضلا على أنه يمكن أن يستعمل وصفة أساسية لتطبيقات إدارة التكلفة والمتضمنة تخفيض تكلفة الموازنة على أساس الأنشطة ومقاييس الأداء والمقارنة المرجعية للأنشطة وإدارة العملية وإعادة هندسة عمليات.

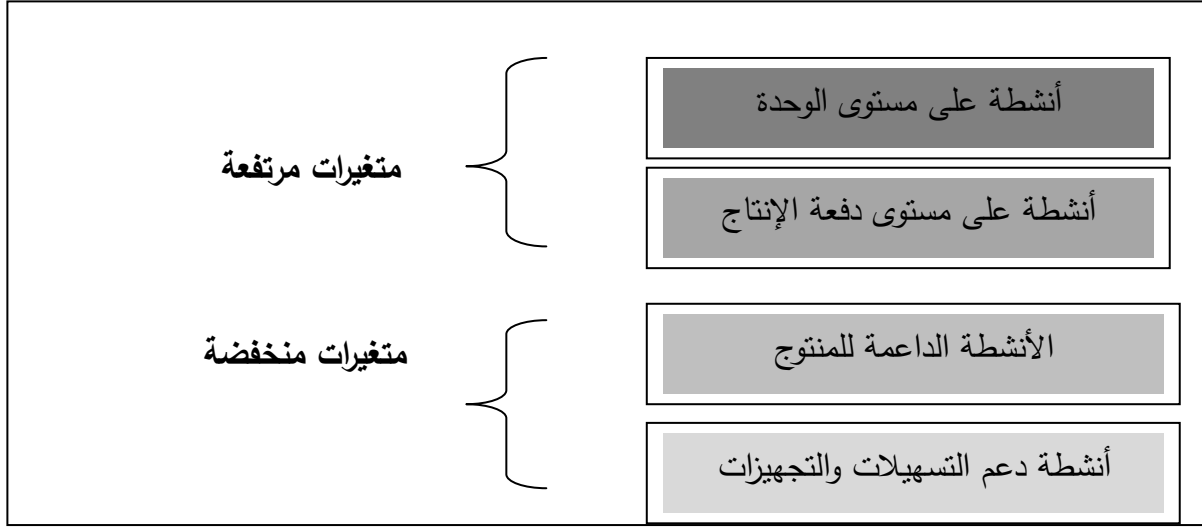
3- تصنيف الأنشطة في أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة:

تصنف الأنشطة التي يتم تحديدها في المؤسسة إلى أربعة مجموعات كما هو موضح في شكل الموالي:

¹ Yong- Woo kim, Activity Based Costing for Construction companies, Wiley blackwellK, USA, 2017,p20.

² حيدر علي المسعودي، إدارة التكاليف الجودة إستراتيجيات، دار اليازوري، الأردن، 2017، ص ص 129- 130.

الشكل 2: الأنشطة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على اليزيد ساحري، نظام التكلفة على أساس النشاط مدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة أفاق العلوم، جامعة الجلفة، العدد4، 2016 ص18.

من خلال الشكل تصنف الأنشطة إلى:¹

3-1 أنشطة على مستوى الوحدة: تسمى كذلك بالأنشطة التي ترتبط بوحدة المنتج وهي الأنشطة التي يتم أداؤها من أجل إنتاج وحدة من منتج معين أو خدمة مقدمة، وعدد الأنشطة على مستوى الوحدة المنفذة متناسب مع الإنتاج وحجم المبيعات.

3-2 أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج: هي أنشطة يتم أداؤها لكل دفعة إنتاجية بغض النظر على عدد الوحدات في الدفعة أو عدد الأجزاء (المكونات) المنتج أو كمية الموارد في طلبية الشراء أو عدد المنتجات المشحونة للزبائن بمعنى أن هذه الأنشطة مستقلة أو لا تعتمد على عدد الوحدات في الدفعة مهما كان نوع هذه الدفعة (إنتاج أو أمر شراء)، وعليه فإن مسيبات التكلفة الخاصة بهذه الأنشطة التي تستخدم لتخصيص التكلفة (قد تكون أوامر شراء أو إنتاج أو أوامر حركة المعدات، تنصيبات، أو أوامر الزبون أو أوامر الشراء على المنتجات، الزبائن والخدمات التي تطلق أو تحدث النشاط).

¹ اليزيد ساحري، نظام التكلفة على أساس النشاط مدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة أفاق العلوم، جامعة الجلفة، العدد4، 2016، ص 17 - 18.

3-3 الأنشطة الداعمة للمنتج: تسمى كذلك بالأنشطة على مستوى المنتج وهي الأنشطة التي يتم أدائها من أجل دعم إنتاج كل أنواع المنتجات أو الخدمات ويتسع هذا المفهوم إلى خارج المؤسسة ليشمل أنشطة دعم الزبون التي تسمح للمؤسسة بالبيع إلى كل الزبائن وهذا النوع من الأنشطة (سواء المتعلقة بالزبون أو المنتج) مستقل أو لا يعتمد على الإنتاج وحجم المبيعات وأنشطة دعم الزبون لا تأخذ بعين الاعتبار (لا تعتمد) الحجم ومزيج الإنتاج أو الخدمات المباعة والمسلمة للزبون، ومن أمثلة هذه الأنشطة الداعمة تتضمن: (الصيانة، تحديث المنتجات، التجارب الخاصة، توفير الآلات لكل نوع من المنتجات أو الخدمات، تقديم الدعم التقني لكل نوع من المنتجات أو الخدمات) ونشير أن كمية الموارد المستخدمة في أنشطة دعم المنتج أو الزبائن مستقلة عن كمية الإنتاج وحجم المبيعات.

3-4 أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات: هي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم عمليات المؤسسة بصفة عامة، بمعنى أنها الأنشطة التي تتعلق بكل منتج أو خدمة أو زبون وبالتالي فمواردها لا يمكن تتبعها لكل غرض من أغراض التكلفة وهذه الأنشطة على سبيل المثال لا الحصر: نشاط مدير، التخطيط، مصاريف دعم القنوات، النظافة والأمن أو كل ما يتعلق بشؤون الإدارية.

4- مزايا وعيوب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC:

- 4-1 مزايا أسلوب التكلفة على أساس النشاط:** تتمثل مزايا التكلفة على أساس الأنشطة في:¹
- تؤدي إلى تحسين جودة القرارات في مجال الشراء إذ أن تكلفة الوحدة المنتجة تعكس بصدق وعدالة عمليات التصنيع الفعلية.
 - يأخذ أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بعين الاعتبار التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الإنهاء من تصنيع المنتجات النهائية.
 - تطوير البرامج التي تهدف إلى ترشيد التكاليف وذلك من خلال إحداث التكامل بين الأنشطة التي تنصف بالإنتاجية والتخلص من تلك الأنشطة غير المنتجة.
 - يعتمد تحليل الانحرافات على علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال محفزات التكلفة، إما أثناء مرحلة التخصيص الأول من الموارد إلى الأنشطة أو أثناء المرحلة الثانية من الأنشطة إلى المخرجات.

¹ إبراهيم محمد الحاج دلدوم، أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض التكاليف في قطاع البترول - دراسة حالة، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص 56-57. (غير منشورة)

- إمكانية تحديد تكلفة المنتج بدقة قبل تجنب تشويه هذه التكلفة.
 - توفير إمكانية تحقيق دراسة دائمة ومستمرة للأنشطة وتجنب غير الضروري منها، وبالتالي القدرة على تحقيق خفض دائم ومستمر للتكاليف ومن ثم تحقيق كفاءة استخدام الموارد.
 - إلقاء الضوء على الطاقات غير المستغلة للأنشطة العاطلة.
 - المساعدة على إتخاذ القرارات الإدارية بأعلى دقة وأكثر صواباً.
- 4-2- عيوب أسلوب التكلفة على أساس النشاط:** على الرغم من الميزات سالفة الذكر إلا أن هناك بعض العيوب التي تواجه أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) منها:¹
- تعقيد الإجراءات وصعوبة الوصول إلى المعلومات والحاجة إلى إقناع المديرين والعاملين، كما أن تحديد أنشطة المؤسسة بدقة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ووضوحه يعد من أهم التحديات التي تواجه ذلك النظام.
 - يُعتمد عليه في إتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد قصير الأجل.
 - تحدي تكلفة باستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) مرتفعة جداً وكذلك صعوبة إختيار مسببات التكلفة وتحديدها، وإستناده كغيره على بيانات تاريخية.
 - تعرف الأنشطة في الغالب في مفاهيم عامة، إذ النشاط مجمع تكلفة على مستوى المؤسسة يعكس مجموعة من الأنشطة الفرعية، وهذا لا يوفر معلومات تكلفة مفصلة عن تلك الأنشطة.
 - إعتداد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) على بيانات تاريخية تعد داخليا ويحبذ أن تكون هذه البيانات معدة من جهات خارجية.
 - يساهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك، لأن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع المؤسسات الهادفة للربح.
 - إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) قد يؤدي إلى إغلاق برامج التطوير وإعادة الهندسة الحالية، كما أنه لا ينطوي على إستراتيجية خفض التكلفة.

¹ محمد سعيد دهيرب شادية حسين عباس، نور فاضل شحادة، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الإدارية بحث تطبيقي، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 7، العدد 2، 2017، ص 144.

ثانياً: أسلوب التكاليف فى الوقت المحدد

يعرف على أنه: "أسلوب إنتاجي هدفه الرئيسي إنتاج نوع محدد من الوحدات الصناعية أو المنتجات المطلوبة فى الوقت المحدد تماماً وبالكميات المطلوبة".¹

1- مقومات أسلوب التكاليف فى الوقت المحدد: لتطبيق أسلوب الإنتاج فى الوقت المحدد وتحقيق

أهدافه والإستفادة من كافة مميزاته، فإنه لا بد من معرفة مقومات تطبيقه والمتمثلة فى:²

« **الشراء فى الوقت المناسب:** فى ظل تطبيق هذا الأسلوب لا بد من شراء الموارد الأولية اللازمة للعملية الإنتاجية بالكمية وبالوقت المحدد .

« **الإنتاج وفقاً لطريقة السحب:** فى ظل هذا الأسلوب يتدفق الإنتاج بما يوصف بمدخل الجذب للمنتجات المصنعة حيث ترسل المرحلة الأخيرة للإنتاج إشارة إلى نقطة الإنتاج السابقة عليها بمقدار المواد أو القطع اللازمة بالضبط لتجميع المنتجات خلال ساعات القليلة القادمة وهذا المقدار من القطع والموارد فقط هو الذي يتم توفيره.

« **تخفيض المخزون إلى الحد الأدنى:** يترتب على المؤسسة الإحتفاظ بأنواع مختلفة من المخزون تحملها العديد من تكاليف كالتكاليف الإحتفاظ...إلخ، وترتفع تلك التكاليف خاصة عندما يكون لدى المؤسسة مخزون زائد وسبب فى ذلك يرجع إلى:

- المؤسسة تعتقد أنها فى حاجة إلى مخزون.
- قد يكون هناك خطأ فى لإنتاج تؤدي إلى تكديس المخزون من المواد.
- عدم توافر التنسيق بين نقاط الإنتاج.
- إعتقاد بعض أقسام الإنتاج فى بعض المؤسسات أن إنتاج الدفعات من المنتجات قد يكون أكثر إقتصاد من إنتاج الدفعات الصغيرة.
- قد تنتج المؤسسة قطع ليست بحاجة إليها فقط لتجعل العاملين مشغولين بالإنتاج.

¹ قاسم محمد عبد الله البغاج ، نجم عبد عليوي الكرعاعي، **التكامل بين نظام (ABC-JIT) فى تخفيض التكاليف لشركات الصناعية ، دراسة تطبيقية فى الشركة العامة للصناعات النسيجية مصنع النسيج،** مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، العدد39، 2014، ص370.

² أحمد سليم سمور، **دور تطبيق نظام الإنتاج فى الوقت المحدد فى تعزيز الأداء المالى للشركات الصناعية الفلسطينية،** مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2014، ص ص 24-29.

2- خطوات تطبيق أسلوب التكاليف في الوقت المحدد: تتمثل خطوات تطبيق أسلوب التكاليف في

الوقت المحدد في الخطوات التالية:¹

- تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تنفذ التكلفة ثم تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد.
- تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعة الموارد (ساعات العمل المتاحة).
- حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة، وذلك بقسمة إجمالي التكاليف تكاليف الموارد على حجم الطاقة العلمية.
- تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط بإعتماد على مسببات الوقت بإستخدام معادلات الوقت.
- حساب التكلفة لموضوع القياس (الهدف)، وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب.

3- مساهمة أسلوب التكاليف في الوقت المحدد في مجال الرقابة على التكاليف

يمكن توضيح إسهام أسلوب التكاليف في الوقت المحدد من خلال:²

3-1 القدرة على فك علاقة الإرتباط (الإرتباط والنتيجة)، وهذا مايمكننا من تتبع تكلفة الموارد المستهلكة وفقا لحالات النشاط، فالعلاقة بين المواد وطاقتها واضحة ومحددة في صورة معادل وحدة الطاقة، والعلاقة السببية بين طاقات الموارد.

3-2 يعطي الأسلوب تمثيلا أكثر دقة عن طاقة الإنتاجية من خلال التعبير عنها بوحدات من الزمن ويسلط الضوء على طاقة الموارد غير مستعملة، كما يعمل على حساب تكاليف الطاقة غير المستغلة بهدف إدارة تلك التكاليف، فهو يخص فقط تكاليف الوقت أو الجهد الذي يتم إنفاقه على المخرجات ولا يوزع التكلفة الطاقة غير المستغلة على أهداف التكلفة.

3-3 من خلال المعدلات الزمنية للأسلوب يمكن الكشف عن الأنشطة التي تتطلب وقتا أطول والتي تؤدي إلى التكلفة المرتفعة، وتحديد الأنشطة التي قد تمثل قيودا يؤثر على الأداء المؤسسة بهدف تحقيق الموائمة بين العرض والطلب على الموارد وبالتالي يصبح أمام الإدارة رؤية لمجالات الترشيح والتحسين ويكون ذلك من خلال إجراءات التعديلات اللازمة في معاملات الوقت.

¹ علي فابع محمد الحسن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC وأثره على الربح دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، مجلة الإستراتيجية والتنمية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، مجلد7، العدد13، 2016، ص14.

² نيو مجيد، بن الدين أمحمد، إستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABS) الرقابة على التكاليف في القطاع المصرفي دراسة تطبيقية بنك التنمية المحلية وكالة أدرار، مجلة البشائر الاقتصادية، أدرار، المجلد6، العدد1، 2020، ص238.

4- مزايا وعيوب أسلوب التكاليف في الوقت المحدد (JIT):

4-1 مزايا أسلوب التكاليف في الوقت المحدد: لأسلوب التكاليف في الوقت المحددة مجموعة من

المزايا منها:¹

- الإقتصاد بالمخزون.

- تخفيض وقت التوريد والحركة.

- التحسينات المتعددة.

- تخفيض المخزون وزيادة الإنتاجية.

- الإستجابة السريعة لرغبات الزبائن.

- لا يوجد أي مخزون بشكل مطلق (المخزون يساوي صفر)

4-2 عيوب أسلوب الإنتاج بالوقت المحدد: بالرغم من المزايا التي حققها هذا الأسلوب إلا أنه

يواجه عددا من المشاكل منها:²

◀ صعوبة تحقيق بعض إفتراضات النظام مثل عدم حدوث عيوب في الانتاج، والوصول بمستوى الوحدات المعيبة إلى الصفر، والوصول بالمخزون إلى الصفر، مما يعني صعوبة تحقيق ذلك في المؤسسات كبيرة الحجم أو المؤسسات ذات النشاط الموسمي.

◀ إن أسلوب الإنتاج بالوقت المحدد يتطلب عونا كبيرا بين الإدارة والعمال وكذلك بين الإدارة والموردين، ولا يمكن تطبيق هذا النظام بدون التعامل المتكامل بين تلك الأطراف.

◀ يتطلب الأسلوب ضرورة تطوير نظم المحاسبة بصفة عامة، وتكاليف بصفة خاصة، والمفاهيم التي يقوم عليها نظام التكاليف بصفة عامة.

◀ إن بعض المؤسسات لا تتقبل فكرة تطبيق أسلوب تكاليف على الانتاج في الوقت المحدد بسبب التكلفة العالية التي سوف تتكبدها المؤسسات في بداية تطبيق الأسلوب من إعداد الإداريين والعمالين ولتغيير تعاملات المؤسسة مع كل من الموردين والعملاء.

¹ <https://books.google.dz/books?id=eB9AEAAAQBAJ&pg=PA91&dq> -18:23 - 09/10/2021

² باسل محمد الحلوة، أثر التكامل بين أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) في تحسين المؤشرات المالية للميزة التنافسية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2015-2016، ص 38. (غير منشورة)

◀ عدم اقتناع الإدارة بالتحول من النظم الحالية إلى أسلوب تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد، خوفاً من عدم ضمان نتائج تطبيقه، وهناك من يرى أن تطبيق هذا الأسلوب قد يواجه معارضة من قبل الإدارة فالانتقال من الأساليب التقليدية التي تتبعها الإدارة في العمليات الإنتاجية والأنظمة المالية إلى أسلوب يقوم على أسس مثالية قد يصعب تطبيقه، إذ أن أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يفترض عدم وجود عيوب في المنتجات والوصول بالوحدات المعيبة إلى الصفر، وهذا بحد ذاته يعد مغامرة كبيرة لدى المؤسسات التي اعتادت على الإحتفاظ بالمخزون كوسيلة دعم في الأوقات الصعبة، وذلك بالطبع لا يمكن قبوله عند تطبيق أسلوب الوقت المحدد.

المطلب الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب الجودة الشاملة

أولاً: أسلوب التكلفة المستهدفة

1- تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة

يعرف على أنه: "أحد أهم الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف التي تهدف إلى تخصيص التكاليف الكلية للمنتج على مدار دورة حياته ويكون ذلك من خلال مساعدة القائمين على هندسة الإنتاج، التصميم، بحوث العمليات"¹، أي أنه "أحد أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية والتي تهدف إلى تقليل إجمالي تكاليف النهائية للمنتج أو الخدمة من خلال دورة حياة المنتج لذلك، فإن عملية خفض التكلفة لها أهمية قصوى في زيادة أرباح على المدى القصير في ضوء المنافسة الحادة، نشاء هذا المفهوم لحاجة المؤسسة المصنعة إلى تحسين إدارة تكلفة المنتجات وتطوير المنتجات."²

2- مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة: تتجزء مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة في النقاط التالية:³

1-2 قيادة سعر التكلفة: فالأساس هنا عكس المنهج التقليدي الذي يتماشى ومتطلبات السوق أولاً ويطرح الربح المستهدف من هذا السعر الذي يتماشى ومتطلبات السوق أولاً ويطرح الربح المستهدف في حدودها.

¹ مجيد نبو، بن الدين أحمد، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية دراسة تطبيقية بالشركة الجزائرية لتأمين CAAT وكالة أدرار، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، المركز الجامعي أمين عقال الحاج موسى، تامنغست، مجلد8، العدد5، 2019، ص ص 467-468.

² Bouara ahmed chems eddine, **conceptual framework of implementing strategic cost management and reducing costs through target costing system**, revue DIRASSAT, V5, N1, luniversité laghouat, 2014, p9.

³ محمد نجيب دبابش، تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد49، 2017، ص ص 60-61.

2-2 **التركيز على الزبون:** التي يتوجب على إدارة المؤسسة معرفة زبائنها والقيام بدراسة مفصلة لردود أفعالهم إتجاه المنتج ودراسة الأسعار المناسبة لهم.

2-3 **التركيز على تصميم المنتج:** حيث تعد هندسة التصميم العنصري الرئيسي في التكلفة المستهدفة مع التركيز على عملية التصنيع من خلال فحص جميع أوجه العمليات الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة.

2-4 **التصنيع في حدود تكلفة مستهدفة:** يستوجب استخدام فريق عمل متنوع المهام والإختصاصات ومن مختلف إدارة المؤسسة كالمختصين في بحوث تسويق وهندسة الإنتاج وغيرها.

2-5 **دورة حياة التكاليف:** وفق هذا المبدأ فإنه يتم الأخذ بكافة التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار.

2-6 **توجيه سلسلة القيمة:** من خلال حذف الأنشطة التي لاتضيف قيمة مما يسمح بتخفيض التكلفة فالنظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لجميع أنشطة المؤسسة من شأنه أن يساعد الإدارة على تحديد فرص تقليل التكلفة.

3- **مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:** تمر عملية تطبيق أسلوب تكلفة المستهدفة بمجموعة من الخطوات تتمثل في المراحل التالية:¹

3-1 **دراسة السوق:** يتم ذلك من خلال إجراء بحوث على السوق والبيئة السوقية والتنافسية التي تعمل أو تنوي المؤسسة العمل فيها.

3-2 **تحديد السعر المستهدف:** بعد دراسة السوق يمكن للمؤسسة التعرف على أسعار المنافسين وتحليلها لتوصل إلى سعر البيع المستهدف الذي يعبر على قيمة المنتج لدى العميل.

3-3 **تحديد الربح المستهدف:** تأتي هذه الخطوة بعد تحديد سعر المستهدف وهي خطوة قائمة على الربح الذي تسمح المؤسسة بتحقيقه وينحصر بين خيارين هما:²

- أقصى هامش ربح يمكن تحقيقه مع إمكانية تسويق المنتجات

¹ فروخي وافية، أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تفعيل الخدمات المصرفية دراسة مصرفية في بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR،

مجلة الأبحاث الاقتصادية، محمد خيضر، بسكرة، المجلد 14، العدد 2، 2019، ص ص 104-105 .

² قماز نجوم، كواشي مراد، مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية دراسة تطبيقية على المؤسسات الصناعية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات إقتصادية، جامعة عشور زيان، الجلفة، المجلد 30، العدد 1، 2017، ص ص

- أدنى هامش ربح يمكن القبول به، حيث لا يتعارض مع أهداف المؤسسة ويمكنها من البقاء والنمو في ظل المنافسة الشديدة.

- على المؤسسة أن تختار بديل بين البديلين الذي يتوافق مع سياستها التسعيرية وأهدافها.

3-4 تحديد التكلفة المستهدفة: يتم استخدام العنصرين السابقين للحصول على التكلفة المستهدفة وذلك بطرح الربح المستهدف من السعر المستهدف والشكل الموالي يوضح لنا إجراء تحديد التكلفة المستهدفة.

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

4- طريقة حساب التكلفة المستهدفة:

تختلف طرق حساب التكلفة المستهدفة حسب طبيعة كل مؤسسة ومنتجاتها ويمكن ذكر من هذه الطرق مايلي:¹

4-1 طريقة الإضافة(الجمع): في هذه الطريقة تقدر التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون للنشاط على حدى، بعد ذلك يتم تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقاً للوظائف التي ينتظر أن يؤديها إنطلاقاً من مستوى التكلفة الحالية ثم محاولة إستغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى.

4-2 طريقة الخصم: في هذه الطريقة تحدد التكلفة المستهدفة وسعر البيع المستهدف حيث:

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

تعد هذه الطريقة الأكثر استخداماً حيث تطبق فأكثر من 85% من الشركات اليابانية.

4-3 طريقة تخفيض معدل التكلفة: في هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معدل معين لتخفيض التكلفة الحالية وبما يعكس تطور أداء المؤسسة حيث:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{تكلفة حالية} - 1(\text{معدل التخفيض})$$

ما يستوجب ملاحظته على هذه الطريقة أنها:

- صالحة للتطبيق مع منتجات تتوفر عنها معلومات تكاليفية تاريخية، يجرى أو جرى إنتاجها أو مع منتجات.

¹ اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة مدخل إستراتيجي، لإدارة التكلفة، مجلة الإقتصاد الصناعي، جامعة الحاج لخضر، باتنة، العدد 12، 2017، ص ص 288-289.

- ان دقة التقديرات فيها تتوقف على مدى الإدراك والتقدير الجيد لمعدل التخفيض المطلوب ومدى علاقته بتحسين المستوى.

5- مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المستهدفة:

5-1 مزايا التكلفة المستهدفة: يوفر هذا الأسلوب العديد من المزايا منها:¹

- حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقا بماء على معطيات السوق، بالإضافة لمساهمته في كبح جماح مهندسي التصميم، فإنه سيؤدي إلى الضغط على المسؤولين في كافة الأنشطة للسعي للحد من الفاقد والضياع من خلال إعادة تنظيم أنشطتهم بدأً من تطوير مفهوم المنتج وانتهاءً بخدمات ما بعد البيع، بما يؤدي إلى إستغلال الأمثل لموارد المجتمع وتعظيم القيمة ليس فقط للزبائن والمساهمين بل أيضا على مستوى الإقتصاد الكلي.

- إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقا للمنافسة، وليس وفقا لنظرية القيود كمدخل لتعظيم القيمة المنجزة.

- التكلفة المستهدفة تزود الإدارة بأساليب وطرق تحليلية لتطوير المنتجات الجديدة، بحيث تدعم تكاليفها الاستراتيجية للمؤسسة.

- أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من تقليل التكاليف عن طريق إدارة تشكيل سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة.

- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار يفيد المؤسسة والموردين معا.

5-2- عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة: على الرغم من المزايا من إستعمال أسلوب التكلفة

المستهدفة في المؤسسات إلا إن هناك بعض المعوقات التي بعد تقاؤها يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة وهي:²

- لا تتلاءم مع المنتجات التي تكون دورة حياتها طويلة والذي يتطلب سرعة وصول المنتج إلى السوق.

¹ محمد الصديق الفضيل، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، جامعة عمار التليجي، الأغواط، المجلد 5، العدد 01، 2021، ص 142.

² محمد راضي عبد الكاظم، ترشيد قرارات التسعير باستعمال تقنية الكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في المديرية العامة للماء، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة الأنبار، العراق، العدد 46 ج 1، المجلد 15، 2019، ص 34.

- قد تؤدي إلى حدوث مشاكل مع الأطراف المعنية بتخفيض التكاليف مثل اليد العاملة بالمؤسسة فضلا عن الأطراف الخارجية مثل الموردين.
- حدوث سلوكيات عدائية من قبل الأطراف الراضة للتغيير بسبب توقعها فقدان وظائفها كأحد الإجراءات المتخذة لخفض التكاليف.
- الضغط المستمر بتخفيض تكلفة المنتج بهدف الوصول إلى التكلفة المسموح بها، مما يؤدي إلى إرهاق العاملين في المؤسسة.
- التأخر بنقل المنتجات إلى السوق في الموعد المحدد يؤدي إلى فقدان الكثير من الفرص التي تعوق أي تخفيضات التي يتوقع تحقيقها.

ثانيا: أسلوب الجودة الشاملة

1- تعريف أسلوب الجودة الشاملة

يعرف أسلوب الجودة الشاملة على أنه: " التفوق في الأداء لإسعاد المستهلكين عن طريق عمل المديرين والموظفين مع بعضهم البعض من أجل تحقيق أو تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة من خلال تأدية العمل الصحيح بالشكل الصحيح وفي المرة الأولى في كل وقت".¹

2- مبادئ أسلوب إدارة الجودة الشاملة: تتمثل مبادئ أسلوب إدارة الجودة الشاملة في: ²

- مبدأ التركيز على المستهلك: حيث يكون المستهلك المركز الذي تركز عليه الجودة الشاملة.
- مبدأ التركيز على العملية: حيث تقوم إستراتيجية الجودة الشاملة على تنظيم الأجهزة والمعادات وقوة العمل التي بإمكانها تقليل التكاليف لأجل الإرتقاء بجودة المنتج المؤسسة مقارنة مع المنتجات المنافسة
- مبدأ التحسين المستمر: وهذا من خلال تدعيم البحث والتطوير وتشجيع الإبداع وتنمية المعرفة والمهارات.
- مبدأ المواجهة: إن التطورات الحديثة والمتسارعة في أساليب المنافسة وظهور إدارة الجودة الشاملة، من أهم أسباب الإهتمام بالقيادة كعملية أساسية لنجاح أهداف المؤسسة.

¹ حميد عبد النبي الطاتي، إدارة الجودة الشاملة و الإيزو، مؤسسة وراق للنشر، الأردن، 2003، ص ص 17-18.
² جباري فادية، تأثير جودة الخدمة على رضا العميل دراسة حالة وكالة التابعة لمديرية الجهوية للشركة الجزائرية للتأمينات saa تلمسان، مذكرة ماجستير، تخصص تسويق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011، ص ص 21-27. (غير منشورة)

- **مبدأ التخطيط الإستراتيجي:** يعتبر أساس الجودة الشاملة كونه يهتم بتحديد أهداف وأنشطة المؤسسة.

- **مبدأ إتخاذ القرار على أساس الحقائق:** لا بد للمؤسسة التي تستخدم نظام الجودة الشاملة بأن تعتمد على حقائق وبيانات صحيحة وليست مجرد إقتراحات أو توقعات أفراد.

3- فوائد إدارة الجودة الشاملة: هناك مجموعة من الفوائد التي يمكن للمؤسسة أن تستفيد منها بتطبيق أسلوب الجودة الشاملة:

3-1 تحسين الربحية والقدرة على المنافسة: فالتحسين الذي يتحقق في الجودة يمكن من البيع بأسعار عالية دون إحداث رد فعل لدى الزبائن ويقلل من تكاليف التسويق ويزيد من كمية المبيعات، ومن ثم تزداد ربحية المؤسسة والقدرة على التنافس، إن شعار إدارة الجودة الشاملة هو إفعل الشيء الصحيح بالطريقة الصحيحة من أول مرة الذي ينبغي أن يطبق في جميع مجالات عمل المؤسسة والذي يؤدي حتما إلى تخفيض التكاليف وزيادة كفاءة الزبون.

3-2 رضا الزبائن: لاتوجد مؤسسة بدون زبائن وليس لديها تحصيلات وأسهم ولاعائد من الإستثمارات وطبعا لن يكون لديها ربح إن إدارة الجودة الشاملة تهدف إلى كسب العملاء والحفاظ عليهم وإبقاهم سعداء، ولقد أظهرت دراسات عديدة أن المحافظة على عميل واحد كسبته المؤسسة من قبل يحقق أربعة أو خمسة عملاء جدد.

3-3 زيادة الفعالية التنظيمية: حيث أن أسلوب إدارة الجودة الشاملة تفرز قدرة أكبر على العمل الجماعي وتحقق تحسنا في الإتصالات وإشتراقات أكبر لجميع العاملين في حل المشاكل والعراقيل كما تعمل على تحسين العلاقة بين الإدارة والعاملين، وبهذا يقل معدل دوران العمالة ويزداد ولاء العاملين.

3-4 المحافظة على نشاط المؤسسة: يهدف أسلوب إدارة الجودة الشاملة إلى التجديد في العمليات الإنتاجية وذلك بإضافة خصائص جديدة للمنتجات أو خدمات المؤسسة أو بإنتاج منتجات جديدة وغير تقليدية تمكن المؤسسة من تكيف مع متغيرات البيئية التي تحدث بإستمرار وهذا ما يضمن لها البقاء والإستمرار والمنافسة.

3-5 يساعد أسلوب الجودة الشاملة في حصول المؤسسة على الإعتراف المحلي والدولي وتوفر لها البيئة السليمة لتحسين المستمر في الأداء.

3-6 أسلوب الجودة الشاملة يرفع من مستوى ولاء المؤسسة.

3-7 تخفيض تكاليف المؤسسة كون الجودة تستلزم العمل بدون أخطاء ومن أول مرة وهذا ما يعني تقليل الخسارة والتكاليف.

4- أخطاء ومعوقات تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

إن تطبيق أي فلسفة إدارة حديثة غالباً ما يتعرض لعدد من الأخطاء التي ينبغي على المسؤولين تفاديها لضمان نجاح برنامج التطبيق، فعادة ما تنتج هذه الأخطاء من سلوكيات الإدارة أو العاملين أو لأخطاء فنية كأخطاء عمليات الإنتاج أو أخطاء استخدام الأساليب الإحصائية.

فيما يلي أهم الأخطاء الشائعة عند تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة:¹

- تعجل المؤسسة لتحقيق نتائج سريعة.
- تقليد المؤسسة لتجارب مؤسسات أخرى تختلف عنها في المستوى والإمكانيات والثقافة.
- اتخاذ قرار التطبيق قبل تهيئة مناخ المؤسسة.
- 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.
- إتباع أنظمة وسياسات لا تتلاءم مع إدارة الجودة الشاملة.
- العجز عن توفير المعلومات عن الإنجازات المحققة، ما يؤدي إلى فشل عملية قياس الأداء.
- عدم الإنصات الكافي لآراء المستهلكين والموردين.
- تطبيق أسلوب 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:

- فقدان الثقة بالمدير.
- الإتصالات الرديئة.
- الموظفون غير المنضبطين.
- ضيق الوقت.

¹ جباري فادية، مرجع سابق، ص ص 38-39.

- الأفراد في الرأي.
- سوء نظام المكافآت والحوافز.

المطلب الثالث: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب ستة سيجما

أولاً: بطاقة الأداء المتوازن

1-تعريف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

يعرف على أنه: "أسلوب يقوم بدمج المؤشرات الإستراتيجية بالإضافة إلى المؤشرات المالية التقليدية للأداء، ويقترح أربعة محددات للأداء في المستقبل هذه المحددات تتعلق بالزبائن والعمليات الداخلية، والتعليم والنمو وكذا البعد البيئي والمجتمعي وإستنادا إلى ترجمة واضحة لإستراتيجية الأهداف والمؤشرات الملموسة".¹

2- أبعاد أسلوب بطاقة الاداء المتوازن

يقوم أسلوب بطاقة الأداء على مجموعة من الركائز الأساسية:²

1-2 البعد المالي: يمكن تلخيص هذا البعد بالبحث عن إجابة للسؤال التالي كيف ينبغي أن

تظهر المؤسسة لمالكيها أو لحملة أسهمها؟

لقد أبقى أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على المؤشرات المالية لقياس الأداء لأنها تقيس الآثار الإقتصادية لتنفيذ الإستراتيجية ويتمثل في:

- الربحية: يمكن قياس الربحية بالدخل التشغيلي، أو بمعدل العائد على الإستثمار أو بالقيمة الإقتصادية المضافة.

◀ الدخل التشغيلي: ويحسب عن طريق

الدخل التشغيلي = الإيرادات التشغيلية - النفقات التشغيلية

◀ معدل العائد على الإستثمار: ويحسب بموجب إحدى المعادلتين التاليتين

معدل العائد على الإستثمار = (صافي الربح بعد الفوائد والضرائب + صافي الأصول) x 100

¹ يزيد تيفرارت، دورأساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الإقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2017، ص334. (غير منشورة)
² أماني جزار، إدارة المشاريع التنموية، دار اليازوري، عمان، 2018، ص ص 186-188.

- أو عن طريق القيمة الاقتصادية المضافة تستخدم لتقويم فرص الإستثمار أو تقويم من قبل الضرائب وتستخدم لتقويم فرص الإستثمار أو تقويم أداء الأقسام المؤسسة المختلفة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{القيم الاقتصادية المضافة} = \text{صافي الدخل قبل الضرائب} - \text{تكلفة رأس المال المستثمر}$$

- **مقاييس الإنتاجية:** وتوفير بيانات للنتائج المالية لعمليات المؤسسة، ويمكن القول أن مقاييس الإنتاجية يقيس قدرة المؤسسة على تحقيق المخرجات المستهدفة من أحد عناصر المدخلات، وعليه فإن الإنتاجية هي عبارة عن ناتج قسمة المخرجات على المدخلات لذا فإن الهدف قياس الإنتاجية هو الحكم على مدى كفاءة استخدام عوامل الإنتاج ومما تجدر الإشارة إليه أن بعض مقاييس الإنتاجية ليست مالية بالضرورة مثل نسبة الإنتاج الجيد من إجمالي الإنتاج

◀ **نسبة النمو في المبيعات:** تحسب هذه النسبة وفق المعادلة التالية:

$$\text{نسبة النمو في المبيعات} = \frac{\text{مبيعات السنة } n - \text{مبيعات السنة } (n-1)}{\text{مبيعات السنة } (n-1)} \times 100$$

تعطي هذه النسبة إدارة المؤسسة معلومات عن فاعلية أداء قسم المبيعات وسلوك مبيعات المؤسسة خلال السنوات المتعاقبة.

◀ **التدفقات النقدية:** حيث يتم احتساب صافي التدفقات النقدية عن طريق طرح المدفوعات النقدية المقبوضات النقدية لكل من الأنشطة التشغيلية والأنشطة الإستثمارية والأنشطة التمويلية، ويتم تحديد رصيد النقدية آخر المدة بإضافة رصيد النقدية أول المدة إلى صافي التدفقات النقدية، وتساعد قائمة التدفقات النقدية، وتساعد قائمة التدفقات النقدية المستثمرين والدائنين وإدارة المؤسسة في الحكم على قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية المستقلة وقدرتها على توزيع الأرباح والوفاء بالالتزامات، أما الموازنة النقدية فإنها تساعد إدارة النقدية على التخطيط للنقدية بحيث يتم إستثمار الفائض النقدي الزائد على الحد الأدنى من النقدية الواجب الاحتفاظ به بمقابل توفير مصدر التمويل الملائم في حالة وجود عجز نقدي.

2-2 بعد التعليم والنمو: تسعى كل مؤسسة لتحقيق النجاح في أعمالها، وتحقيق أهدافها المختلفة من خلال وجود الموارد البشرية المؤهلة بدرجة الملائمة لإحتياجات ومتطلبات العمل المطلوب ويقصد بالموارد البشرية جميع الأفراد الذين يؤدون عملا داخل المؤسسة ومن هنا فلا

بد من إكتساب هذه المهارات المطلوبة لإتمام العمل، وبالعودة مرة أخرى إلى بعد التعليم والنمو كنقطة أساسية في تحقيق السبب والنتيجة فإنه لا يتوقف فقط على توفر كادر مؤهل للمؤسسة، ولكن يحتاج هذا البعد تأمين الأدوات والتقنيات التي تلائم مع الخدمة التي تقدمها المؤسسة لزبائن ويقع على عاتق الإدارة توفير هذه الأدوات والتقنيات المتطورة والحديثة والتي تستطيع من خلالها الإدارة تحقيق الإستراتيجية التي وضعتها وما يناسب الحاجات الفعلية للمؤسسة.

2-3 بعد العمليات الداخلية: فيه يتم التركيز على تحقيق وإنجازات النشاطات بشكل ممتاز.

2-4 بعد الزبائن: إن تحقيق رضا المستهلك وإشباع حاجاته من المفترض أن يؤدي إلى حصول المؤسسة على ولائها وينعكس ذلك على تحقيق المؤسسة لأهدافها والمتمثلة بالإحتفاظ بالزبائن، وزيادة عمليات التبادل معهم، وتحقيق التوسع الجغرافي والنوعي والحصول على مزايا تنافسية.¹

3- فوائد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: إن فوائد بطاقة الأداء المتوازن تعتمد على الغرض من

إستعمالها فإذا كان الغرض منها هو الرقابة فإن منافعها تتمثل في:²

- وضع وتحديد مجموعة الأهداف الرئيسية.
- الفهم المشترك للفعاليات المخططة لها لإنجاز الأهداف الإستراتيجية.
- تفسير الأسباب التي تربط الأهداف بالمتطلبات المالية للمؤسسة.
- أما إذا كان الهدف من إستخدامها هو لغرض الرقابة الإستراتيجية فإن منافعها هي:
- تقديم تقرير إداري يصف الأداء التشغيلي عبر المحاور الأربعة للبطاقة.
- ربط الإجراءات وتسهيل وضع الأهداف.
- زيادة الفهم والمعرفة ضمن فريق الإدارة من خلال المناقشات حول توقعات العاملين ومبادراتهم بإتجاه تحسين العمليات.
- قدرتها على العمل بصورة فعالة مع الأدوات الأخرى مثل الموازنات، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة... إلخ، تحليل قيمة حملة الأسهم بالقيمة المضافة.

¹ أحمد يوسف دودين، بطاقة الأداء المتوازنة ومعوفاة إستخدامها في منظمة الأعمال، دار جليس الزمان، الأردن، 2009، ص ص 58-59.

² حمزة محمد العودات، عيسى محمود الطراونة، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تحسين أداء المستشفيات الخاصة الأردنية، مجلة الفكر المحاسبي، مجلة عين الشمس، مصر، مجلد 16، العدد 3، 2012، ص ص 311-312.

4- صعوبات تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

هناك العديد من المعوقات والصعوبات التي يمكن أن تواجه تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، منها:¹

- نقص المعرفة عن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء، أو عدم المعرفة بمزايا هذا الأسلوب.

- يحتاج إعداد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن إلى رؤية مشتركة إستراتيجية متفق عليها، لذلك قد لا تكون هناك رؤية معينة متفق عليها أو إذا إتفق عليها، أو قد لا تكون واضحة لكل المستويات الإدارية.

- يمكن أن تكون تكاليف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء تفوق المنفعة التي يمكن الحصول عليها.

- صعوبة تحديد الوزن المرغوب للأهداف الأساسية التي تكون ذات أبعاد متعددة، لذا يجب على الإدارة أن تحدد الأهداف الثانوية التي تكون موجهة للأداء وفقا للأهداف الأساسية.

- نقص الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل مع أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، والذي يؤدي بالنهاية إلى مقاومة تطبيق هذا الأسلوب، وتتكون لديهم إتجاهات سلبية إتجاه إستخدام بطاقة الأداء المتوازن وخاصة أنهم لا يدركون أهداف واضحة لها.

- عملية وضع وتحديد المقاييس في أسلوب بطاقة الأداء المتوازن معقدة جدا، وصعوبة تحديد العدد الأمثل من المقاييس المستخدمة التي تظهر الأداء بشكل متكامل.

- عدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، حيث أن وجود هذه المقاييس مهم لوضع الإستراتيجيات موضع التنفيذ، وبالتالي فإن عدم وجود مقاييس لقياس متغير ما يؤدي إلى عدم قدرة الإدارة على توجيه أداؤها.

ثانيا: أسلوب الستة سيجما

1- تعريف أسلوب الستة سيجما

يعرف على أنه: " أسلوب تنظيمي لتحسين العملية يتم إستخدامه من أجل تحسين ربحية المؤسسة والتخلص من الإنتاج المعيب والفاقد، وتقليل تكاليف الإخفاق في الجودة وتحسين فاعلية العمليات

¹ حمزة محمد العودات، عيسى محمود الطراونة، مرجع سابق، ص 69 - 70.

بمايلي إحتياجات وتوقعات المستهلكين والزبائن ويؤدي إلى تجاوز هذه الإحتياجات".¹

2- مبادئ أسلوب الستة سيجما: تتمثل مبادئ أسلوب ستة سيجما في:²

2-1 التركيز الحقيقي والصادق على رضا الزبائن: يعد إرضاء الزبون الركيزة الأساسية في تحقيق الجودة وهذا وفق أسلوب ستة سيجما.

2-2 الإدارة المعتمدة على الحقائق والبيانات: من خلال التركيز على بيانات واقعية وكافية مما يعكس متطلبات الزبائن وإحتواء التكاليف وتخفيض العيوب.

2-3 التركيز على عمليات والأنشطة الداخلية: حينما تركز على المنتجات المصممة والخدمات المقدمة والأداء وإرضاء الزبائن والتحسين المستمر فإن أسلوب ستة سيجما يضع العملية ويعتبرها المحور الرئيسي الذي يساعد المؤسسة على تحقيق النجاح المستمر.

2-4 الإدارة الفاعلة المبنية على التخطيط المسبق: يقصد بها أن الإدارة الناجحة تسعى إلى معالجة المشكلة قبل حدوثها بمعنى أن هناك إجراءات إدارية وفنية تم إتخاذها قبل حدوث المشكلة وذلك من أجل تفاديها.

2-5 التعاون بلا حدود: إن عنصر التعاون أحد العناصر الحيوية التي تساعد على تحقيق النجاح وتحسين العمل الجماعي على جميع المستويات الإدارية للمؤسسة ومع وكلاء البيع والزبائن.

2-6 السعي إلى الكمال مع القدرة على تحمل الفشل: يؤكد أسلوب ستة سيجما على أهمية مبدأ السعي إلى الكمال مع القدرة على تحمل الفشل.

3- مراحل تطبيق أسلوب ستة سيجما

يمر تطبيق أسلوب ستة سيجما بمجموعة من المراحل:

1- التعريف: لا بد في البداية من توضيح المشكلة وتصنيف نطاقها بحيث يمكن قياسها.³

¹ ناصر سمية، أهمية تطبيق ستة سيجما في تحسين جودة العملية التكوينية بالجامعة، دراسة مجموعة من الجامعات، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة أعمال، جامعة بوضياف، المسيلة، 2018، ص53. (غير منشورة)

² هبة محمد حسين عبد الله، مدى التزام بمنهج سيكس سيجما في ضبط جودة التدقيق الداخلي دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص ص 16-17.

³ محمد السيد البدوي، إدارة الجودة الشاملة كيف تطور مشروعك ومنجارك **TQM-ISO-SIX SIGMA**، دار العلوم، الجزائر، 2017، ص112.

2- **مرحلة تشكيل الفرق:** حيث يشمل هذا البناء التنظيمي على أدوار إدارية لمجموعة من المتخصصين اعتماداً على مستوياتهم الوظيفية وهذه الأدوار هي:¹

2-1 **الحزام الأسود:** يعتبر من أهم الأدوار في ستة سيجما ويعمل صاحبه بتفرغ كامل، بإمكانه قيادة مجموعة من مشاريع في ستة سيجما في نفس الوقت كما يعتبر مسؤول كاملاً عن النشاطات اليومية للفريق وتدور مهامه حول الإشراف على جهود تطبيق ستة سيجما لذا فهو يمثل دور القائد التنفيذي للمشروع .

2-2 **الحزام الأسود الرئيسي:** يكون الحزام الأسود الرئيسي بمثابة في العديد من المؤسسات بمثابة الخبير في أدوات وتقنيات الستة سيجما بالإضافة إلى إمتلاك الخبرة والتجربة، من خلال العمل في المشاريع ستة سيجما في السابق، ويقوم بوظيفة دعم والإشراف على الأحزمة السوداء والإشراف عليهم ومتابعتهم وتدريبهم.

2-3 **الحزام الأخضر:** هو شخص مدرب على المهارات والتقنيات ستة سيجما ويكون تقريباً تمثل مستوى الحزام الأسود لكنه عضو في فريق ستة سيجما أو قائد فريق له بشكل جزئي أو يعمل بتفريع جزئي مع وجود أعمال إدارية أخرى خارج مشروع سيكس سيجما.

2-4 **داعي المشروع والبطل:** هو فرد من فريق الإدارة العليا للمؤسسة مثل مدير الأقسام والقطاعات التي تقع ضمنها عمليات التحسين وإعادة التصميم ويعتبر مسؤول عن ضمان تحقيق نتائج مشاريع ستة سيجما بالإضافة إلى مسؤولية إختيار أفراد الفريق والسهر على توجيه قادة الفريق، ورفع التقارير الدورية إلى الجهات المعنية.

2-5 **مالك العملية:** هو المسؤول المباشر في كل شئ يخص العملية التي تجرى عليها مهمة التحسين، كما أن هناك بعض العمليات تتقاطع وظيفتها مع أقسام أو وحدات أخرى لذا يمكن ان تضم مسؤولياته الأنشطة التي تتجاوز الحدود الوظيفية لهذه العملية.

3- **مرحلة القياس:** ويتم قياس تلك العيوب المرتبطة بتلك العمليات الداخلية ودراسة المكونات الأساسية لنظام والتي تشمل:²

¹ جلال أحمد، فلسفة السيكس سيجما لتمييز في عالم الاعمال نظرة عامة، مجلة معارف، جامعة البويرة، الجزائر، العدد20، 2016، ص ص 112 - 113.

² هبة محمد حسين عبد الله، مدى التزام بمنهج سيكس سيجما في ضبط جودة التدقيق الداخلي دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة الإسلامية، غزة، 2017، ص17. (منشورة)

- **المدخلات:** هي التي تدخل إلى العملية ليتم تحويلها إلى المخرجات، وتعتبر من المكونات الأساسية للنظام التي تساعد على التعرف على المشكلة، فإذا كانت المدخلات رديئة سوف ينتج عنها مخرجات رديئة لذلك فإن المدخلات تساعد في التعرف على المشكلة.
 - **العملية:** وتتضمن الأنشطة والمهام التي يتم القيام بها لتحويل المخرجات إلى المخرجات.
 - **المخرجات:** هي عبارة عن نتائج النهائية للعملية قياس المخرجات وتركز على المحصلة المباشرة والأتية مثل المنتجات والخدمات أما النتائج فتركز على التأثير الممتد مثل الأرباح ورضا العميل.
- يمكن تحديد هدفين أساسيين في مرحلة القياس وهما، جمع البيانات والمعلومات للتحقيق منها ولضمان المصادقية ووصف المشكلة بطريقة يمكن حسابها رقمياً، والبدء بجمع الحقائق والأرقام والتركيز على أهميتها والإستفادة من دورها في فهم المشكلة والوصول إلى الأسباب التي تنتج عنها هذه المشكلة.

4- مرحلة التحليل: يتم تحليل البيانات وذلك بتحويل البيانات الخام إلى معلومات واضحة الرؤية داخل العملية، ويتدخل أعضاء فريق الستة سيجما في هذه المرحلة إلى عمق المشكلة ودراسة أبعادها بشكل أكثر تفصيلاً، وذلك بإستخدام أدوات علمية ومن أكثر هذه الأدوات شيوعاً والمستخدم في هذا التحليل هي النسب والنتيجة، حيث يقوم أعضاء الفريق ستة سيجما بإستكشاف الأسباب المحتملة التي أدت إلى وجود هذه المشكلة والأخذ بالمسببات لهذه المشكلة، والتي قد تنشأ من عدة مصادر مختلفة، وبعد تحديد الأسباب المحتملة للمشكلة والإختلافات والعيوب التي تؤثر على النتائج العملية، كما يقوم أعضاء الستة سيجما بربط الخبرات والبيانات والمقاييس ومراجعة العمليات ووضع فرصة مبدئية عن مسببات المشكلة، وبعد ذلك يقوم أعضاء فريق ستة سيجما بالبحث عن مزيد من البيانات ليرى إن كانت هذه البيانات تتلائم مع الأسباب المقترحة، ويقوم بتحليلها حتى يتوصل إلى أسباب جذرية حقيقية للمشكلة.¹

¹ خالد احمد القصاص، إستخدام منهج السيكس سيجما في ترشيد إتخاذ القرارات الإستثمارية دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الفلسطينية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2014، ص ص 43-44.

5- التحسين والرقابة: يتم تطوير الحلول وإجراء التغييرات على العملية والتعرف على الأنشطة التي تساهم في تحسين الأداء ووضع العمليات المصممة والمخططة تحت الرقابة للتأكد من التحسينات لتستمر أطول فترة من الزمن.¹

¹ ربيع عطير، مدى استخدام مفاهيم سيكما ستة نموذج دميك لتطوير العمليات الإدارية التربوية، المجلة الأردنية، في العلوم التربوية، جامعة اليرموك، الأردن، مجلد 14، العدد 1، 2018، ص 86.

خلاصة الفصل الأول:

يستخلص من هذا الفصل أن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ومن بينها (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، نظام التكاليف في الوقت المحدد، أسلوب الجودة الشاملة، أسلوب السنة سيجما، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن)، جاءت بغية توفير البيانات والمعلومات اللازمة بما يخدم الإدارة لإتخاذ قراراتها، كما شملت هذه الأساليب مختلف الوظائف بالمؤسسة بدءاً من التخطيط وصولاً إلى الرقابة، إذ أنها تساعد الإدارة على إتخاذ القرارات اللازمة بأكثر دقة كون نتائجها تبنى على معلومات دقيقة وطرق علمية، إذ أنها تساهم في حساب التكاليف والعمل على ضبطها وزيادة الأرباح، وإستعمال المعلومات بطريقة علمية ودقيقة لمساعدة المؤسسة على الجمع بين تطلعاتها المخطط لها والأهداف المتوصل إليها، كما لها دور في قياس أداء المؤسسة وسير عملها، ولها القدرة على التحكم بالمعلومات المحاسبية بشكل علمي وسريع رغم كثرة خطوط الإنتاج.

الفصل الثاني:

إستدامة الميزة التنافسية

تمهيد

نظرا لتفشي ظاهرة العولمة الإقتصادية التي تفرض على المؤسسات الإقتصادية التكيف مع هذه التحولات التي تشهدها بنة الأعمال، وإلا ستواجه المؤسسة ضغوطات متأتية من البيئة التنافسية على وجه العموم ومن الزبائن على وجه الخصوص، وهذا ما يدفع بالمؤسسة لتوخي الحذر من التغيرات التي قد تتعارض معها في هذه البيئة التنافسية، ويجب أن تكون دائما على علم وحذر من التغيرات التي قد تصادفها مما يستوجب عليها أن تكون دائما على علم بجميع هذه التغيرات سواء القريبة أو البعيدة.

إن سيطرة المؤسسة على هذه الأسواق وسعيها إلى ضمان حصتها السوقية بما يحقق لها الإستمرارية والبقاء يفرض عليها السعي نحو تحسين ميزتها تنافسية المحققة بشكل يضمن إستدامتها وإستمراريتها، مما يجنبها الكثير من المخاطر التي قد تواجهها وأن تكون على إستعداد دائم لمواكبة التغيرات وإغتنامها الفرص مما يجعل من منتجاتها متلاءمة مع تطلعات الزبائن والمجتمع من حيث النوعية والتكلفة والعمل في ظروف تسودها الأريحية وهذا من خلال البحث عن طرق تمكنها من تحقيق إستدامة ميزتها التنافسية.

◀ ماذا نعني بإستدامة ميزة تنافسية بالمؤسسات الإقتصادية؟

المبحث الأول: مفهوم الاستدامة

تسعى جل المؤسسات التي لها رؤية مستقبلية إلى تحقيق الإستدامة من خلال تركيز على الإستخدام الحكيم والرشيد للإستراتيجيات التي تتجاوز التوقعات وهذا ما يجعل من عنصر الاستدامة بجميع أبعاده عنصر فعالا وضروريا للإستمرار وديمومة المؤسسات، لذا نجد أن المؤسسات تعمل على وضع سياسات وإستراتيجيات تساهم في تحقيق الإستدامة بالمؤسسات كأسلوب فعال يتماشى مع كل التطورات، في هذا المبحث سيتم تعريف بالإستدامة وأنواعها وأبعادها.

المطلب الأول: تعريف الإستدامة

تعرف على أنها: "هي التنمية التي تلبي حاجيات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية إحتياجاتها الخاصة"¹، فهي "إجراء متواصل يعمل على تحسين البيئة والمجتمع والإقتصاد لفائدة الجيل الحالي والأجيال المستقبلية، وهذا يعني أن الإجراءات والقرارات التي تتخذ اليوم سوف يترتب عليها آثار في المستقبل، وهي لا ترتبط بالبيئة فقط بل تتعلق بصحة المجتمعات وضمان عدم تعرض الناس إلى المعاناة بسبب التشريعات البيئية، مع ضرورة إختبار التأثيرات بعيدة المدى للأفعال التي تقوم بها البشرية، إن الإتجاه نحو الإستدامة يعد بمثابة إجراء تصحيح ذاتي وعودة إلى التوازن فالإستدامة تعيدنا إلى نظام طبيعي للعيش في حالة توازن."²

من التعريف سبق يمكن تعريف الإستدامة من عدة نواحي:

◀ **من الناحية البيئية تعرف على أنها:** "تطويع التصرفات الإنسانية من أجل التوافق مع البيئة وعدم إهمال الحفاظ عليها لتبقى متوازنة"³

◀ **من الناحية الإجتماعية تعرف على أنها:** " كل مايؤدي إلى ترقية عادلة متواصلة متكاملة للحياة البشرية حاضرا ومستقبلا ضمن إطار حضاري إستراتيجي تعاقدي يصون وينمي البيئة والموارد"⁴

¹ Alyson C. Warhurst, Sustainability Indicators and Sustainability Performance Management, Report Primarily Funded By The Mining And Minerals And Sustainable Development Programme, 2002,p12.

² عبد الله عبد العزيز آل الشيخ، الإستدامة التحديات والفرص، دار العبيكان، الأردن، 2020، ص ص 12-13.

³ إسماعيل أحمد محمد عبد الله عامر، تكامل تطبيقات تكنولوجيا مع الفكر المعماري نحو وحي الطبيعة "boimimicry" في تحقيق مبادئ الإستدامة البيئية وأثرها على الصورة التسويقية للمدينة، المجلة العلمية لكلية الفنون الجميلة جامعة الإسكندرية، مصر، العدد1، المجلد47، 2019، ص3.

⁴ عبدالله بن عبد الرحمن البريدي، التنمية المستدامة مدخل تكاملي لمفاهيم الإستدامة و تطبيقاتها مع التركيز على العالم العربي، الرياض، مكتبة الملك فهد الوطنية، 1435هـ، ص20.

« من الناحية الإقتصادية تعرف على أنها: مصطلح أستخدم للتعبير عن طبيعة العلاقة بين علم الإقتصاد وعلم الإيكولوجي على إعتبار أن العاملين مشتقين من الأصل الإغريقي، حيث يبدأ كل منها بالجذر الذي يعنى بالعربية البيت أو المنزل والمعنى العام لمصطلح إيكولوجيا تعني ديمومة الشئ أي تأتي الشئ وطلب دوامه، وبذلك فالإستدامة هو ضمان ألا يقل الإستهلاك مع مرور الزمن، ولكن ماذا يلزم لتحقيق ذلك، تبين أن قدرة بلد ما على الإستدامة بمعنى أن تدفق الإستهلاك والمنفعة يتوقف على التغير فى رصيد الموارد أو الثروة وإرتفاع الرفاهية بين الأجيال يأتي بزيادة الثروة مع مرور الوقت وفي ظل وجود بدائل وإحلال محتمل بين الموارد على مر الزمن.¹

من خلال ما تقدم يمكن القول أن الإستدامة كمصطلح يستخدم في عدة مجالات منها الجانب الإقتصادي والتي تعني إستهلاك الموارد بالشكل الذي يلبي حاجات الفرد والمجتمع بشكل كامل مع ضمان عدم نفاذ هذه الموارد، وفي نفس الوقت البحث عن بدائل لهذه الموارد لضمان استمرارية الرفاهية.

2- أنواع الإستدامة: تصنف الإستدامة وفق أبعاد التنمية المستدامة إلي:

1-2 الإستدامة الإقتصادية: أي حماية القدرات الإنتاجية وتوفيرها وضمانها من جيل إلى آخر وبها يمكن للمجتمع ما أن يكتسب التنمية بشكل لامتناه من جانبه التقني والتكنولوجي أو من جانب القدرة على ضمان مستويات دخل متنامية من جيل إلى آخر وهنا لا بد من التفرقة بين نظريتين مختلفتين للإستدامة الإقتصادية، ضمن المنظور الإقتصادي الكلاسيكي البحث، تعني الإستدامة إستمرارية وتعظيم الرفاه الإقتصادي لأطول فترة ممكنة، ويتم قياس هذا الرفاه بمعدلات الدخل والإستهلاك وهذان الأخيران يتضمنان لكثير من مقومات الرفاه الإنساني كالطعام، المسكن، النقل، الملابس، الصحة، التعليم.²

2-2 الإستدامة البيئية: وهي أسلوب يقود حتما إلى حماية الموارد الطبيعية الضرورية لضمان حماية البشر والماء والهواء والأرض، والقضاء على التلوث وتراكم ثاني أكسيد الكربون والحفاظ على طبقة الأوزون والتخلص من المشاكل الطبيعية التي تسمح بضمان التنوع البيولوجي ويكون ذلك عن طريق محاربة التلوث والتقليل من إستهلاك الطاقة وحماية الموارد الغير المتجددة ويترجم هذا البعد

¹ علي شريف الزهرة، العلاقة بين المسائل الانسانية البيئية وقضية التنمية المستدامة، مجلة البحوث العلمية في التشريعات البيئية، جامعة ابن خلدون تيارت، العدد6، 2016، ص207.

² Olivier GODARD, **L'entreprise économique du développement durable** – enjeux et politiques de l'environnement – cahiers français N 306, France, P 69

بمفهوم رعاية البيئة التي تؤدي إلى خلق القيمة، جودة الحياة، رعاية البيئة، جودة السلع والخدمات، الإستهلاك القابل للإستمرار ولتطور، بطاقة العمليات والتوزيع.¹

2-3 الإستدامة الإجتماعية: وفق هذا البعد فالإستدامة هي القدرة على توفير الموارد والحقوق التي تسمح للبشر بضمان الرفاهية في العيش كالحصول على الحاجيات الأساسية أكل وصحة وتربية وتعليم وسكن وكذلك الحصول على الخدمات والسلع سواء كانت عينية أو معنوية والمساهمة في الحياة السياسية وحماية حقوقهم، ولتحقيق هذه الإستدامة يستوجب وجود تضامن داخل نفس المجتمع والسهر على توفير نسيج إجتماعي منسجم بعيدا عن التوترات والصراعات السياسية والإقتصادية والإيكولوجية والتي تشجع على تفاقم اللامساواة، فالإستدامة الإجتماعية هي الوضع الذي يكون فيه البشر قديرين على النمو والتطور عن طريق المساواة في الدخل والثروة ومواجهة البطالة وإرتفاع معدلات الجريمة، بالتالي فإن فقدان الأمان يؤدي إلى دمار بيئي والفقر هو أكبر التهديدات للأمن الإجتماعي والإقتصادي ومحاولة تحدي الفقر والتقليل منه يتطلب وجود عنصرين:

◀ زيادة الإستخدام الإنتاجي للموارد الأكثر توافر لدى الفقراء وهو العمل ويتطلب ذلك وضع سياسة الحوافز والإهتمام بالمؤسسات الإجتماعية والسياسية والبنية التحتية والتكنولوجية

◀ توفير الخدمات الإجتماعية الأساسية للفقراء ومن أهمها الرعاية الصحية وتنظيم الأسرة والتغذية والتعليم الأساسي.

المطلب الثاني: مبادئ ومكونات الإستدامة

1- مبادئ الإستدامة: تتعدد مبادئ الإستدامة ومن بينها:²

• مبدأ توفير التمويل وتحديد أولويات الإستثمار بعناية "التمويل المستدام": يجب توفير تكلفة تأسيس وتشغيل الأنشطة الإقتصادية (تمويل التكلفة الرأسمالية وتكلفة التشغيل) التي تضمن تحقيق الإستدامة، ويتضمن هذا المبدأ البحث عن أفضل طرق التمويل والكفاءة في الإستخدام.

¹ Marie Claude SMOUTS, **Le développement durable**, Editions Armand Colin, France, 2005 1, Op.Cit, p p.5-6.

² مايكل فولان، **القيادة والإستدامة** ، نشر مشترك بين دار الكتاب التربوي ومدارس الطهران الأهلية ، المملكة العربية السعودية، 2017، ص16.

- **مبدأ الإستخدام الكفاء لأدوات السوق "آلية السوق الحديثة":** لتحقيق الإستدامة إقتصاديا توجب إستخدام آليات السوق النقدية مثل سعر الفائدة، وأدوات السوق المالية مثل الضرائب والرسوم لزيادة الإيرادات.
- **مبدأ العمل مع القطاع الخاص "الشراكة":** يجب على الدولة التعامل بجدية وموضوعية مع القطاع الخاص بإعتباره عنصرا أساسيا وشريكا في عمليات التنمية، وعليها أن تقدم له الحوافز الكافية لجذبه لأنواع المختلفة من الاستثمار.
- **مبدأ المشاركة المجتمعية "التطوع وتقليل التكلفة":** " من أجل تحقيق الإستدامة إقتصاديا يجب أن يتم تشجيع الأشخاص المحليين بأدوار قيادية في التخطيط والتنمية بمساعدة الحكومة وقطاع الأعمال والقطاع المالي وغيرها من المصالح".
- **مبدأ توظيف الشراكة التي تحقق نجاحا "المرونة والفعالية":** يجب على الحكومات الإعتماد على الأطراف المشاركة والقوى الفاعلة كالقطاع الخاص ومنظمات المجتمع المدني وغيرها، وتنظيم وتنسيق الأدوار بكل وضوح ودقة لتحقيق الإستدامة.
- **مبدأ تحسين الأداء الوظيفي والإداري للمبنى "الكفاءة الاقتصادية والفعالية":** " يجب أن تتحقق الكفاءة الوظيفية والإدارية في المبنى لتقليل التكلفة وتعظيم الإيرادات من خلال إستغلال الفراغات في المبنى التراثي التي يمكن إستخدامها كأماكن للإدارة وإستثمار طاقات الموظفين من خلال الحوافز كما أصبح بوسع المديرين البارعين إنجاز تحسينات كبيرة بأدنى التكاليف".
- **مبدأ إدماج البيئة من البداية "إقتصاديات البيئة":** " أصبحت معظم الدول الآن تضع في الحسبان التكاليف والمنافع النسبية للبعد البيئي في مشروعات التنمية بصفة عامة، ومشروعات التراث العمراني بصفة خاصة، وخاصة عند تصميم إستراتيجيتها المتعلقة بالطاقة، كما أنها تجعل من العامل البيئي عنصرا فعالا في إطار السياسات الإقتصادية والمالية والإجتماعية والتجارية والبيئية".
- **مبدأ تحقيق الربح لكل الأطراف المشاركة في الربح:** " على الدولة أن تشجع دخول القطاع الخاص إلى المشروعات المختلفة من خلال تقديم الحوافز المختلفة والتسهيلات الممكنة والإعفاءات الضريبية لكي تضمن المشاركة الحقيقية والفعالة للقطاع الخاص وأفراد وهيئات المجتمع المدني وتحديد أسس عادلة لتوزيع الأرباح".

- **مبدأ التشريعات الحاسمة لحماية الموارد:** يحتاج تحقيق الإستدامة إلى حماية الموارد المختلفة من خلال إطار قانوني واضح يجرم بشدة أي إخلال أو إعتداء بحقوق الأجيال المقبلة أي يرشد الإستهلاك، كما لا بد من إنشاء هيئات رسمية تعني بمتابعة ومراقبة عمليات الإنتاج وإستغلال الموارد، وتضمن إستمرار الوظيفة الإقتصادية "الأنشطة المختلفة" لهذه المناطق وتطويرها.
- **مبدأ ممارسة العمالة:** تلتزم المؤسسات فى ممارسات إدارة الموارد البشرية بالترقية الشخصية والمهنية للموظف وتعزيز التنمية والتنويع والتمكين.¹
- **مبدأ سياسات الإنتاج النظيف:** هو إتباع المؤسسات لسياسات الإنتاج النظيف التى تعني إتخاذ طرق إنتاجية صديقة للبيئة.
- **مبدأ الرشادة المالية:** هو تحقيق أقصى إيرادات ممكنة وأدنى تكلفة ممكنة خلال عمر المشروع
- **مبدأ الكفاءة الإقتصادية:** هو إستخدام جميع موارد الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة وبأقصى إستخدام ممكن.
- **مبدأ الناتج المستدام:** وهو تقديم منهج نهائي يتصف بالإستدامة أي يتصف بأنه صديق للبيئة أي غير ملوث لها، كما أنه يعنى إتباع سياسات الإنتاج النظيف والرشادة المالية والكفاءة الإقتصادية، وأنه يتصف بالإستمرارية ويمكن إتاحته للأجيال المقبلة بنسب متفاوتة.
- 1 - **مكونات الإستدامة:** من المسلم به الإستدامة تتأسس على ثلاث ركائز متداخلة ومتكاملة:²
 - ◀ **البيئة:** بما يصون وينمي جميع المكونات البيئية التى تشمل:
 - ✓ **البيئة الطبيعية:** "الماء، الهواء، التربة، مصادر الطاقة المتجددة، الأنظمة البيئية"
 - ✓ **البيئة المستحدثة:** المباني والمصانع والمرافق بكافة أنواعها.
 - ◀ **الإقتصاد:** بما يزيد من رفاهية المجتمع ويعالج الفقر والبطالة عن طريق تحسين إستغلال الموارد وتنميتها بطريقة فاعلة كفؤة.

¹ بوزيد اوي محمد، الإستدامة على مستوى المؤسسة رهان ام تحدى، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، جامعة المدية، الجزائر، العدد 3، 2015، ص24.

² عبد الله بن عبد الرحمان البريدي، التنمية المستدامة مدخل تكاملى لمفاهيم الإستدامة وتطبيقها مع التركيز على العالم العربى، دار العبيكان، السعودية، 2015، ص56.

◀ **الإجتماع:** بما يكرس العدالة والديمقراطية وحقوق الإنسان والرفاهية الإجتماعية وفي باحتياجات الناس حاضرا ومستقبلا ويمكن النظر إلى الإستدامة عبر ثلاث مثلثات ذهنية وكل مثلث ينتظم ثلاث مكونات رئيسية، وذلك كما يلي:¹

◀ **المثلث الأول مكونات الإستدامة وتشمل:**

✓ البيئة.

✓ الإجتماع.

✓ الإقتصاد.

➤ **المثلث الثاني مبادئ الإستدامة وتشمل:**

✓ شمولية النطاق.

✓ تكامل الأعمال.

✓ الشراكات.

➤ **المثلث الثالث أطراف الإستدامة وتشمل:**

✓ السلطة.

✓ المجتمع المدني.

✓ الإعلام.

المطلب الثالث: مقومات الإستدامة

1- **قواعد إستراتيجيات الإستدامة:** تتمثل القواعد الإستراتيجية للإستدامة في:²

• **الفهم الدقيق لإستدامة السوق:** المعرفة الدقيقة للسوق تتطلب قياس عدد الأفراد الذين يتعاملون مع منتجات الشركة وقياس إجمالي السوق من حجم المبيعات لذلك المنتج وهل هذه الأعداد من الممكن أن تنمو مستقبلا؟ وكم هو حجم تأثير المتحقق للشركة في السوق؟

• **الفهم الدقيق لعلامة المنتج:** تحديد ماهية التأثير المتحقق لعلامة المنتج وارتباطها بالاستدامة لتأشير مقدار التأثير المباشر لتحقيق الولاء من قبل الزبون للعلامة

¹ عبد الله بن عبد الرحمان البريدي، مرجع سابق، ص56.

² تامر البكري، خالد بن حمدان، الإطار المفاهيمي للإستدامة والميزة التنافسية المستدامة محاكاة لشركة HP في اعتمادها إستراتيجية الإستدامة، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، العدد9، 2013، ص9.

• **التكامل الفاعل ما بين الإستدامة والإستراتيجية:** يتمثل فيما بين أربعة عناصر أساسية لتحقيق الإستدامة وهي:

✓ معرفة ماهو الشئ المرغوب به من قبل الزبون.

✓ قدرة المؤسسة على التسليم وإيصال المنتج للزبون.

✓ التمايز ما بين المنافسين فى ذات الصناعة.

✓ تعزيز العلاقة مع الزبون بمرور الزمن.

• **إعادة تقييم خبرة الزبون:** إعتداد التفاعل اليومي مع الزبائن ومعرفة ردود الأفعال بشكل موضوعي وصحيح هو الطريق المناسب لتقييم تجربة الزبون في التعامل مع المؤسسة ومنتجاتها.

• **التسويق:** إعتداد التسويق فى التفاعل مع السوق الحالي والمتوقع سيكون الطريق المناسب لتحقيق الإستدامة والتكامل مع بقية الأنشطة المعتمدة فى المؤسسة.

2- قياس الإستدامة

هناك من يرى أن فكرة الإستدامة تعتمد على مؤشرين الأول بيئي ويسمى بالبصمة الإيكولوجية والثاني إجتماعي ويسمى بمؤشر التنمية الإجتماعية بالبصمة الإيكولوجية تسمح بقياس المساحة المستغلة من أجل التنمية أما مؤشر التنمية الإجتماعية فيشمل الفقر والبطالة ونوعية الحياة والتعليم والنمو السكاني، فالإقتصاديات التى تمتاز بالإستدامة هي تلك التى تسعى إلى توفير وإحترام الشرطين معا وفى آن واحد فلا يمكن تحقيق التنمية الإجتماعية بدون الوصول بالإنسان إلى الحد الأدنى لمستوى المعيشي ولا ينبغي أن ينزل عنه ويكون ذلك بتوفر الصحة والتعليم والسكن الملائم والعمل المناسب للقدرات الإنسان وكذلك الأمن والتأمين الإجتماعي والقضاء على الإستغلال وعدم تكافئ الفرص وبالرغم من هذا الإهتمام المتزايد بتحقيق الإستدامة إلا أن الواقع الحالي للدول خاصة منها النامية لا يسمح بتحقيق تلك التنمية المستدامة وهذا نظرا لتفاقم الفقر بكل أشكاله ومكوناته وأهمها الأمية، تفاقم البطالة، إرتفاع نسبة الوفيات وغيرها.

ومن الإستدامة يتضح أن المسألة الإجتماعية مرتبطة إرتباطا وثيقا بالنمو والتطور الإقتصادي وأن تحقيق التنمية المستدامة يمر عبر معالجة المسائل الإجتماعية ومن بينها وأهمها مشكلتنا العمل والبطالة كما تعتبر العمالة الحلقة المفقودة فى معادلة النمو والفقر وترابطها مع الأمن والإستقرار الإجتماعي، ونفي ذلك يكون بتجاوز حقوق الإنسان وإنعدام الكرامة وتساعد خطر التوترات الإجتماعية والعنف

وإنعدام الأمن، ومن ثم فإن السعى للوصول إلى المستوى اللائق للعمالة المنتجة يساعد على تحقيق التنمية والقضاء على الفقر.

3- أهمية الإستدامة: تبرز أهمية الإستدامة من خلال:¹

- اللوائح والتشريعات: اللوائح الحكومية وقوانين الصناعة تفرض على المؤسسة التوجه نحو الإستدامة، وعدم الإمتثال للتشريعات كان ولا يزال مكلفا للغاية.

- العلاقة المجتمعية: إن الرأي العام وناشطي المنظمات الحكومية أصبحوا أكثر وعيا بالإستدامة وبالأثار التي تحدثها المؤسسات على البيئة والمجتمع، فتحديد القضايا الإجتماعية والبيئية التي تعتبر مهمة لأصحاب المصلحة الرئيسيين وتحسين العلاقات مع أصحاب المصالح يعزز الولاء والثقة.

- أولويات الدخل والتكلفة: يساهم تبني الإستدامة في خلق قيمة مالية للمؤسسة من خلال تحسين الإيرادات وتخفيض التكاليف، ويمكن زيادة الإيرادات من خلال زيادة المبيعات نتيجة لتحسين سمعة المؤسسة يمكن خفض التكاليف بسبب التحسينات العلمية وإنخفاض في الغرامات التنظيمية.

- الإلتزامات الأخلاقية والإجتماعية: بسبب تأثيرها على البيئة والمجتمع، فالمؤسسات لديها مسؤولية لإدارة الإستدامة، ويؤدي القلق المتزايد حول الأثار الإجتماعية والبيئية إلى إلتزام بعض المديرين والمؤسسات لتضمين الإستدامة في إستراتيجياتهم.

المبحث الثاني: ميزة تنافسية

الميزة التنافسية هي السمة التي تتيح للمؤسسة التفوق على منافسيها إذ أنها تتضمن الوصول إلى الموارد الطبيعية، مثل المواد الخام عالية الجودة، ومصادر الطاقة ذات التكلفة المنخفضة، واليد العاملة الكفئ والموقع الجغرافي، وحواجز الدخول المرتفعة، والوصول إلى التكنولوجيا الجديدة، وفي هذا المبحث سنحاول دراسة الميزة التنافسية بأبعادها وخصائصها ومقوماتها.

¹ بوزيداي وآخرون، الإستدامة على مستوى المؤسسة رهان ام تحدي مؤسسة دانون danone نموذجا، مجلة الإقتصاد الحديث والتنمية المستدامة، جامعة تسميلت، الجزائر، العدد2، 2020، ص ص 74-75.

المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية

1- تعريف الميزة التنافسية

تعرف على أنها: " قدرة المؤسسة على أداء أعمالها بالشكل الذي يصعب على منافسيها تقليده ويمكن تحقيق الميزة التنافسية بواسطة تنفيذها لوظائف تعمل على خلق قيمة في مجالات تقليل الكلفة مقارنة بمنافسيها أو العمل على أدائها بأساليب تقود إلى التميز.¹

على العموم يمكن وصف الميزة التنافسية بما يأتي:²

- أنها نسبية أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
- أنها تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين.
- أنها تتبع من داخل المؤسسة.
- أنها تتعكس على كفاءة أداء المؤسسة لأنشطتها.
- أنها تؤدي إلى التأثير في المستهلكين وتحفيزهم على الشراء.
- أنها تتحقق لمدة طويلة.

✓ أي أن الميزة التنافسية تعني قدرة المؤسسة على توصيل المنتجات إلى السوق بتكاليف أقل، مما يعني أنه لا يكفي تصنيع منتجات رخيصة في الوقت الحاضر، بل هناك عوامل أخرى مهمة مثل جودة المنتج وتنوعه ووضعه في سوق المنافسة.³

✓ حيث يتم الحصول على ميزة تنافسية عندما تقوم المؤسسة بتطوير أو اكتساب مجموعة من السمات أو (الإجراءات التنفيذية) التي تسمح لها بالتفوق على منافسيها، وبعبارة أخرى يتم الكشف عن الميزة التنافسية، عندما تكون هناك أنشطة مؤسسة معينة هي أكثر ربحية من تلك المنافسة في السوق أو عندما تتفوق عليهم فيما يتعلق بالنتائج الأخرى للأنشطة، بما في ذلك فمثلا الحصة في السوق وجودة المنتج، أو التقدم التكنولوجي.⁴

¹ سمية عامر بوران، إدارة المعرفة كمدخل للميزة التنافسية في المنظمات المعاصرة، مركز الكتاب الأكاديمي، الجزائر، 2016، ص98.
² الطيب داودي، مراد محبوب، تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الاستراتيجي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الثاني عشر، نوفمبر 2007، ص 43.

³ Janusz kacprzyk-kathuriran gango palak rishnanK-olegas prentkovskis-irinajackiva- raimundas junevicius editors, **lecture notes inintelligent tronsportation and infrastructure, transportation science and technologyproceedings of the internationalconference transbaltica**, may 2-3 2019,Vilnius,Lithuania,p161.

⁴ Pawel ceglinski, **the concept of competitive advantages logic sources and durability**, journal of positive management, vol 7, N 3, 2016, p 58.

✓ تخلق الميزة التنافسية بشكل أساسي خارج القيمة التي يمكن للمؤسسة أن تخلقها لمشترياتها، والتي تتجاوز تكلفة إنتاجها، والقيمة هي ما يرغب الزبائن في دفعه، وتتبع القيمة الفائقة من تقديم أقل اسعار يقدمها المنافسين للحصول على أرباح معادلة، فالميزة التنافسية تعني التفوق في الكفاءات المؤسسة ومواردها مما يعكس سجل حافل من الإستثمار المصمم لتحسين الوضع التنافسي الراهن للمؤسسة.¹ من خلال التعاريف أعلاه نستنتج أن الميزة التنافسية هي مسألة نسبية دخل المؤسسة الإقتصادية حيث تعني أن المؤسسة التي تحقق ميزة تنافسية هي التي تتميز بالتفوق على غيرها من المؤسسات التي تنشط في نفس مجالها، الأمر الذي يساعدها على بلوغ أهدافها وإملاك حصة سوقية أكبر.

2- خصائص وشروط الميزة التنافسية: خصائص الميزة التنافسية عديدة منها:²

- ◀ تشتق من رغبات وحاجات الزبون.
- ◀ تقدم المساهمة الأهم في نجاح الأعمال.
- ◀ تقدم الملاءمة الفريدة بين موارد المؤسسة والفرص في البيئة.
- ◀ طويلة الأمد وصعبة التقليد من قبل المنافسين.
- ◀ تقدم قاعدة للتحسينات اللاحقة.
- ◀ تقدم التوجيه والتحفيز لكل المؤسسة.
- إضافة إلى أنها:³
- ◀ تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين.
- ◀ تتبع من داخل المؤسسة وتحقق قيمة لها.
- ◀ تنعكس في كفاءة أداء المؤسسة وفي أنشطتها أو فيما تقدم للزبائن أو كليهما.
- ◀ تؤثر في العملاء وتحفيزهم على الشراء من خلال إدراكهم الأفضلية فيما تقدم المؤسسة.
- ◀ تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها.

¹ Fattouch soumaya, Hdjazi Ismail, The role of competitive intelligence in creating a competitive advantage: empirical study of Algeria telecom mobilis, Albasher economic journal, vol04, N 03, 2019, p731.

² وهيبية داسي، دور إدارة المعرفة في تحقيق ميزة تنافسية "دراسة تطبيقية في المصارف الحكومية السورية"، مجلة الباحث، جامعة محمد خيضر، العدد 11، 2012، ص 168.

³ سماح صولح، إدارة المعرفة وتسيير الكفاءات مستلزمات لتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المركز الجامعي غرداية، العدد 09، 2010، ص ص 50-51.

- كذلك من بين الخصائص التي تتميز بها الميزة التنافسية للمؤسسة نجد: ¹
- ◀ تبنى الميزة التنافسية على أساس الإختلاف وليس على أساس التشابه.
 - ◀ تؤسس على المدى الطويل بإعتبارها تختص بإغتنام الفرص في المستقبل.
 - ◀ تكون غالبا مركزة جغرافيا.
 - ◀ حتى تكون الميزة التنافسية لدى المؤسسة فعالة ومحققة لأهداف التنافس ينبغي أن تتوفر فيها جملة من الشروط تتمثل فيما يلي:
 - ✓ **حاسمة:** بمعنى أنها تتيح للمؤسسة عامل السبق والتفوق على المنافس.
 - ✓ **الديمومة:** أي أنها تحقق الإستمرارية عبر الزمن.
 - ✓ **إمكانية الدفاع عنها:** بمعنى صعوبة تقليدها أو محاكاتها أو إلغائها من قبل المنافس.
- لكي تضمن هذه الشروط فعالية الميزة التنافسية يجب ألا ينظر إليها كل على حدة، بل ينبغي أن يتم تفعيلها مجتمعة لأن كل شرط مرهون بمعنى أنه لا إستمرارية دون حسم ولا إمكانية للدفاع دون وجود إستمرارية.
- درجة الميزة التنافسية التي يمكن الحفاظ عليها عادة تعتمد على عدد من الميزات التنظيمية مثل قدرتها على: ²
- ◀ بناء الكفاءات الأساسية القائمة على المعرفة والإستفادة منها.
 - ◀ تنسيق أنشطتها الدولية ودمجها.
 - ◀ الإبتكار على أساس مستمر وتحسين الإستراتيجيات والمعارف والكفاءات.
- 3- أنواع الميزة التنافسية:** يمكن تحديد أنواع الميزة التنافسية بالإعتماد على معيارين هما:
- 3-1 المعيار الموضوعي:** وتنقسم الميزة التنافسية حسب هذا المعيار إلى:
- ◀ **تمييز المنتجات:** هو قدرة المؤسسة على تقديم منتجات متميزة وفريدة ذات قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك، بما فيها الجودة، الخصائص الفريدة للمنتج، وخدمات ما بعد البيع والضمانات المقدمة، لذلك على المؤسسة فهم وتحليل مصادر التميز من خلال أنشطة حلقة القيمة، توظيف القدرات والمهارات،

¹ أحمد مصنوعة، تنمية الكفاءات البشرية كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية للمنتج التأميني، الملتقى الدولي السابع حول: "الصناعة التأمينية، الواقع العلمي وأفاق التطور-تجارب الدول"، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، يومي 03-04 ديسمبر 2012، ص 05.

² Aswini kumar dash, **competitive advantage: its importance and impact on design of strategy**, international journal of application or innovation in engineering and management, vol 2, issue 12, December 2013, p 08.

والكفاءات العمالية، والتقنيات التكنولوجية المتطورة لإنتاج وإستخدام طرق وقنوات توزيع فعالة، وسائل وسياسات تسعيرية وترويجية تسمح بزيادة أهمية وسمعة وشهرة المؤسسة لدى المستهلك.¹

◀ **ميزة التكلفة الأقل:** نقول عن مؤسسة ما أنها تحوز على ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المتراكمة المتعلقة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيراتها لدى المنافس، وحتى يمكن الحيابة على ميزة التكلفة الأقل، يتم الإستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف والمتمثلة في مراقبة الحجم، مراقبة التعلم، ومراقبة الروابط، ومراقبة الإلحاق، ومراقبة الإجراءات.²

3-2 المعيار الزمني: تنقسم الميزة التنافسية حسب هذا المعيار إلى:³

◀ **تنافسية اللحظية:** تعتمد على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية واحدة، غير أنه لا يجب أن نتفاعل بشأنها لكونها قد تنجم عن فرصة عابرة في السوق أو ظروف أخرى جعلت المؤسسة في وضعية إحتكارية.

➤ **القدرة التنافسية:** تختص بالفرص المستقبلية وبالنظرة طويلة المدى من خلال عدة دورات إستغلال.

4- أهمية الميزة التنافسية: تتجسد أهمية الميزة تنافسية للمؤسسة بشكل عام من خلال:⁴

◀ تعطي للمؤسسة تفوقا نوعيا وكميا وأفضلية على المنافسين، وبالتالي تتيح لها تحقيق نتائج أداء عالية.

◀ تجعل المؤسسة متفوقة في الأداء أو في قيمة ما تقدمه للزبائن أو الإثنين معا.

◀ تساهم في التأثير الإيجابي في مدركات الزبائن، وباقي المتعاملين مع المؤسسة وتحفيزهم لإستمرار وتطوير التعامل.

◀ عن كون الميزات التنافسية تتسم بالإستمرارية والتجدد فإن هذا الأمر يتيح للمؤسسة متابعة التطور والتقدم على المدى البعيد.

◀ نظرا لكون الميزات التنافسية مستندة على موارد المؤسسة وقدرتها وجدارتها لذلك فإنها تعطي حركية وديناميكية للعمليات الداخلية للمؤسسة.

¹ حكيم بن جروة، سامي بن خيرة، مساهمة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة الخدمية حالة الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مريح، ورقلة، العدد 01، ديسمبر 2014، ص 182.

² حسن عبد الحليم النور، إبراهيم فضل المولى البشير، الثقافة التنظيمية وأثرها في الميزة التنافسية "دراسة تطبيقية على المصارف التجارية السودانية"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، السودان، المجلد 17، العدد 2، 2016، ص 135.

³ الطيب داودي، مراد محبوب، تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 12، نوفمبر 2007، ص 39.

⁴ وائل محمد إدريس، طاهر محسن الغالبي، الإدارة الإستراتيجية (المفاهيم - العمليات)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 113.

المطلب الثاني: أسس الميزة التنافسية

1- أبعاد الميزة التنافسية: يرتبط تحقيق الميزة التنافسية على الأبعاد التالية:¹

1-1 الكلفة: كما بين al et Slack بأن الكلفة الأقل هي الهدف العملياتي الرئيسي للمؤسسات التي تتنافس من خلال الكلفة وحتى المؤسسات التي تتنافس من خلال المزايا التنافسية الأخرى غير الكلفة فإنها تسعى لتحقيق كلف منخفضة للمنتجات التي تقوم بإنتاجها²، إذ تعد الكلفة الأدنى البعد التنافسي الأقدم الذي سعت لإعتماده الكثير من المؤسسات، من خلال قدرة المؤسسة على إنتاج المنتجات بأقل ما يمكن من تكلفة قياساً بالمنافسين في ذات المجال، وبالتالي فإنها ستمتلك ميزة تنافسية تستطيع من خلالها أن تتنافس في السوق وإمكانية السيطرة عليه .

- لا شك بأن التركيز على تخفيض الكلفة سوف ينعكس بالتالي على السعر النهائي للمنتج ويمنح للمؤسسة ميزة تنافسية، وخاصة في الأسواق التي يكون بها المستهلك أكثر حساسية إتجاه الأسعار، والذي يتوقف شراءه للمنتج من عدمه على أساس ذلك.

- من أبرز العوامل التي تؤدي الى تخفيض الكلفة هي:³

- ◀ الوفورات المتحققة من زيادة منحنى الخبرة والتعلم لدى العاملين.
- ◀ الإستثمار الأقل في الموارد وخاصة في المواد الأولية مع وجود أنظمة خزن مقدمة.
- ◀ إعتداد سياسة توزيع تتوافق مع خصوصية المنتج والمحافظة عليه وسلامته من التلف أو التقادم.
- ◀ الإرتقاء بمستوى إستغلال الطاقات المتاحة في موجودات المؤسسة لتقليل نسبة تأثير التكاليف الثابتة على الكلفة الكلية للوحدة الواحدة من الإنتاج.

1-2 الجودة: إنعكاساً إلى حالة الرفاهية الإقتصادية التي شهدتها العديد من دول العالم والتطور الإجتماعي والثقافي فيها، أصبح الزبون يسعى للحصول على منتجات ذات جودة أعلى إعتقاداً على المفاضلة بين السعر والجودة، ولم يعد السعر عاملاً حاسماً في إتخاذ قرار الشراء، فأصبحت المؤسسات تسعى للفوز بطلبات الزبون من خلال تقديمها لمنتجات تحقق توقعات الزبون ورضاه، ويمكن أن يتحقق بعد الجودة من خلال:

¹ ثامر البكري، إستراتيجيات التسويق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص ص 205-206.
² عبد الله حسن مسلم، الإبداع والإبتكار الإداري في التنظيم والتسويق، دار المعنز، عمان 2015، ص133.
³ غالب محمد البستنجي، أثر كفاءة نظم المعلومات التسويقية في إكتساب الميزة التنافسية في الشركات الأردنية، أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 9، جوان 2011، ص ص 11-12.

✓ **جودة التصميم:** وهي درجة ملاءمة مواصفات التصميم مع المتطلبات التي يرغبها الزبون، وأن تكون على درجة كبيرة من التوافق مع التسويق لتحديد حاجات ورغبات السوق المستهدف، والدرجة التي يتمكن بها نشاط العمليات من ترجمة تلك الحاجات والرغبات إلى مواصفات وخصائص التصميم.

✓ **جودة المطابقة:** ويتمثل بدرجة التوافق بين المنتج المقدم للسوق، وحاجات ورغبات الزبائن من جهة وجعل نسبة المعيب والتالف إلى أدنى درجة ممكنة والتي يمكن أن تصل إلى مستوى درجة التالف الصفري.

✓ **جودة الخدمة:** الكثير من المنتجات يتوقف شراءها على الخدمات المرافقة لها والتي قد تكون إرشادية، تدريبية، صيانة، ضمانات وهذه مجتمعة او منفردة من شأنها أن تزيد من قيمة المنتج وجودته وقبوله من قبل الزبون.

1-3 المرونة: وتعني القدرة على الإستجابة للتغيرات الإنتاجية ومزيج المنتج للتلاؤم مع الحالات الفريدة للزبون والإستجابة لحاجاته المتغيرة، ونتيجة للكثير من العوامل مثل التغير السريع والمتسارع في حاجات ورغبات وتفضيلات وأذواق الزبائن وسهولة الإتصال وسرعة انتقال التأثيرات بسبب التغيرات البيئية والكلية والجزئية، وإنعكاسها على رغبات الزبائن وزيادة الإنتاج حسب طلب الزبون والذي يتم من خلال قدرة التجاوب مع الحالات الفريدة للزبون مما يتطلب تصاميم متغيرة للمنتجات.

1-4 التسليم: تتميز المؤسسة من خلال هذا البعد عندما تقوم بتخفيض مدة تقديم منتجاتها المطورة إلى زبائنها، ومن بين أهم الأولويات التي تركز عليها في منتجات جديدة.¹

2- محددات الميزة التنافسية: تتحدد الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال مايلي:²

1-2 عوامل الإنتاج: من المعلوم أن عوامل الإنتاج تعبر عن المدخلات اللازمة والضرورية لقيام المؤسسات بنشاطاتها، لكن ينبغي معرفة أن توافر هذه العوامل لا يعتبر ميزة تنافسية في حد ذاتها خاصة إذا ما كانت سهلة للحصول عليها من المنافسين، ولكن كيفية إستغلالها هو الذي يمكن أن يخلق ميزة تنافسية.

¹ محمد الطاهر سعودي، بلال نظوري، تحقيق التميز التنافسي في ظل مفهوم حديث للمعرفة التسويقية "دراسة ميدانية لعينة من مؤسسات إنتاج وتركيب الأجهزة الإلكترونية في الجزائر"، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، العدد 13، 2016، ص 219.

² إبراهيم بلقلة، إبراهيم براهيمية، دور تسيير رأس المال الفكري في تعزيز تنافسية المنظمة، الملتقى الدولي الخامس حول: رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الإقتصاديات الحديثة، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 13-14.

2-2 الطلب المحلي: في الكثير من الأحيان تكون المؤسسة مضطرة لمزيد من الجهد والعمل على التجديد والإبتكار فيما يخص منتجاتها، خاصة إذا ماكان الطلب المحلي على منتجاتها بمواصفات الطلب العالمي من حيث الأذواق، التطور التكنولوجي وهذا ما يحفز المؤسسات على تطوير المنتجات ورفع مستوى جودتها، مع تحقيق ميزة تنافسية لهذه المنتجات في السوق العالمي، وينبغي الإشارة إلى أن المؤسسة عليها أن تستخدم مختلف الوسائل الكفيلة بخلق طلب على منتجاتها وتوسيع نشاطها وكسب حصص إضافية في السوق لرفع قدرتها التنافسية.

2-3 الصناعة المكملة والمغذية للمؤسسة: يقصد بها وجود صناعات ذات مستوى عالمي تكون مساندة لبعضها البعض مما يساهم في إثراء الميزة التنافسية وتكون هذه الصناعات مرتبطة، حيث تشترك في تقنيات ومدخلات وقنوات التوزيع، وحتى الزبائن بحيث يكون عملها في إطار هيكل صناعي فيه تشابكات أمامية وخلفية مع مؤسسات أخرى تتكامل معها وتغذي نشاطها مما يسهل عملية إنتقال مختلف الأفكار الجديدة المرتبطة بالصناعات، ومن ثم خلق ميزة تنافسية للمؤسسة، خاصة إذا كانت تعمل ضمن تجمع صناعي يضم عدد من المؤسسات.

2-4 إستراتيجية المؤسسة وأهدافها وسيادة المنافسة المحلية: يشمل هذا المحدد أهداف المؤسسة القائمة وإستراتيجياتها وطرف التنظيم والإدارة فيها وعلاقة مالكي الأسهم بإدارة المؤسسة، كما يتضمن الدور الهام الذي تلعبه المنافسة في السوق المحلي في صناعة القدرة التنافسية للمؤسسة، إذ تدفع المنافسة المحلية المؤسسات إلى البحث عن صورة للمنافسة غير السعرية، من خلال التجديد والتطوير ورفع مستوى الكفاءة وجودة المنتج، ومن ثم فنجاح المؤسسة في التنافس محليا يؤهلها للولوج إلى الأسواق الدولية.

2-5 السياسات الحكومية: تلعب دورا هاما في خلق تجمعات وسلاسل عنقودية صناعية وفي زيادة القدرة التنافسية في الصناعات المختلفة، إلا أن دور الحكومة لا يعني تدخلا مباشرا في النشاط الإقتصادي، وإنما يتمثل دورها في تحفيز وتشجيع المؤسسات الوطنية على رفع مستوى أدائها التنافسي وعليه فإن السياسات الحكومية الناجحة هي تلك التي تخلق بيئة تستطيع المؤسسات من خلالها أن تكتسب ميزة تنافسية، لأن المؤسسات هي التي تستطيع أن تخلق صناعات تنافسية، أما الحكومة فلا يمكنها ذلك، الأمر الذي يستوجب وضع إستراتيجية طويلة الأمد من طرف الحكومات للحصول على ما

يلزم من عناصر الإنتاج اللازمة لتطوير قطاع الصناعة، وتقديم الحوافز والتشجيع لتطوير القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية.

2-6 دور الصدفة: إن ظهور إختراع أو إبتكار جديد أو تقلبات عالمية فجائية في الطلب وأسواق المال والصرف والحروب والأوبئة يخلق فجوات تسمح بحدوث تغييرات في المزايا التنافسية للدول التي لها القدرة على تحويل هذه الصدفة إلى ميزة تنافسية¹.

3 مصادر ميزة تنافسية: تتمثل مصادر ميزة تنافسية في:²

3-1 إنخفاض التكاليف: حيث تتنافس المؤسسات في تقديم منتجات بأسعار مغرية.

3-2 الخدمة: بعض المؤسسات تقدم خدمات مميزة ذات خصائص عالية وتعجز المؤسسة المماثلة عن مجاراتها، مثلا تقديم خدمات مميزة من مؤسسة للأطعمة الجاهزة.

3-3 التركيز: حيث تقوم المؤسسة بالتوجه نحو هدف سوقي معين أو تركيز جهودها في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تلك السوق.

3-4 التكنولوجيا والإبتكار: الوسائل المتطورة للأداء العالي بحيث تؤدي إلى تطوير مستويات مرتفعة من الأداء العالي للمؤسسة والذي لا يستطيع المنافسون مجاراتها بتقديم خدماتهم.

- يرى porter أن الميزة التنافسية تتجم عن مجموعة من الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة كالتخزين، الإنتاج، التسويق، التوزيع حيث أن كل نشاط تقوم به سيساهم في تحسين وضعها من حيث التكاليف وخلق وضعية متميزة، والجدول الموالي يمثل مصادر بناء الميزة التنافسية:

¹ عبد الحفيظ بوقرانة وآخرون، محددات القدرة التنافسية في قطاع الصناعات الغذائية طحالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 04، 2013، ص ص 46-47.

² مروان محمد نجيب، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية، دار الكتب القانونية، دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2011، ص ص 71-72.

الجدول 2: مصادر بناء الميزة التنافسية

مزايا التنافسية	المصادر
ميزة العلاقات	<ul style="list-style-type: none"> - ولاء الزبائن للعلامات التجارية - إرتفاع كلفة التحويل عند الزبون - العلاقات بعيدة الأمد مع شركاء سلطة التوريد - إتفاقيات التحالفات الإستراتيجية -التنسيق والتكامل مع شركاء سلسلة التوريد وكثافة قوة المساومة.
ميزة قانونية	<ul style="list-style-type: none"> - تسجيل براءة الإختراع والعلامات التجارية - قيود العقود ومنافعها - ميزات ضريبية - مناطق التجارة الحرة القانونية التكوين
ميزة تنظيمية	<ul style="list-style-type: none"> - وفرة الموارد المالية - حداثة المصانع والمعدات - فاعلية نظم الاستخبارات عن العملاء والمنافسين - الثقافة التصور والأهداف المشتركة - قوة السمعة الذهنية التنفيذية
ميزة الموارد البشرية	<ul style="list-style-type: none"> - إدارة المواهب بتفوق - قوة الثقافة التنظيمية - إستثمارها بالعمل - إلتزام العاملين - تدريب العاملين
ميزة المنتج	<ul style="list-style-type: none"> - حقوق الملكية، الإسم والعلامة التجارية - منتجات راقية - التفوق بالنوعية او الخصائص - الضمانات والترخيص - البحث والتطوير - التفوق بتصور المنتج
ميزة التسعير	<ul style="list-style-type: none"> - تكاليف الإنتاج المنخفضة

<ul style="list-style-type: none"> - حجم الإنتاج الكبير - ضخامة حجم عملية الشراء - إنخفاض تكاليف البيع - قوة المساومة مع البائعين 	
<ul style="list-style-type: none"> - تصوير المؤسسة - موازنة ضخمة لترويج - تفوق قوى البيع - الإبداع - كثافة الخبرة التسويقية 	ميزة الترويج
<ul style="list-style-type: none"> - كفاءة نظام التوزيع - رقابة التخزين الفوري - كثافة تكامل سلسلة التوريد - ملائمة الموقع - قوة الإستعداد للتجارة الإلكترونية 	ميزة التوزيع

المصدر: نور الدين حامد، نور الهدى بورغدة، دور إدارة الجودة الشاملة في إنشاء الميزة، دار خالد اللحياني، عمان، 2016، ص ص 125 - 126.

- يوضح الجدول مصادر بناء الميزة التنافسية والتي هي عبارة عن مجموعة من المميزات المتمثلة في: "ميزة العلاقات، ميزة قانونية، ميزة تنظيمية، ميزة الموارد البشرية، ميزة التسعير، ميزة المنتج، ميزة الترويج، ميزة التوزيع"

المطلب الثالث: إستراتيجيات الميزة التنافسية

1. إستراتيجية قيادة الكلفة: تبنى هذه الاستراتيجية على تكاليف مدخلات الإنتاج مقارنة مع منافسيها، بحيث تحقق تغيير جوهرى في التكاليف الكلية للصناعة بالإعتماد على بعض الإجراءات الهادفة، حيث تتطلب إستراتيجية قيادة الكلفة بأن تمتلك المؤسسة منتجات منخفضة التكاليف في صناعة ما بمستوى من الجودة وتسعى إلى خفض التكاليف، وأن تهتم بمراقبة التكاليف الإدارية والإستخدام الأمثل للموارد المتاحة والإستفادة من تراكم الخبرات في تطوير الموارد البشرية حتى يتسنى للمؤسسة تحقيق ربح أكبر من منافسيها مقارنة بمتوسط أسعار الصناعة وأن تبيع بأسعار أقل من متوسط أسعار الصناعة لتكتسب

حصّة سوقية، وكلما أصبحت الصناعة أكبر نضجا والأسعار في الإنخفاض كلما حققت ربحا عاليا وكثيرا من المؤسسات التي تنجح في تعزيز الميزة التنافسية من خلال إستراتيجية قيادة الكلفة، لابد أن يكون لديها القدرة الداخلية من خلال الأتي:¹

- ◀ أن يكون لديها رأس مال كبير بحيث يمكن إستثماره في الموجودات خاصة بالإنتاج.
- ◀ المهارات اللازمة لتصميم منتجات جديدة.
- ◀ توفر الخبرة في مجال هندسة التصنيع.
- ◀ قنوات توزيع فعالة.

2. إستراتيجية التميز بالجودة: وتسعى المؤسسة في هذه الإستراتيجية إلى تميز منتجاتها عن منتجات المؤسسات الأخرى، بإضفاء عدد من الخصائص على المنتج بما يسمح بتميزه بإرتفاع الجودة، وبالتالي تتمكن المؤسسة من تحقيق ربحية أعلى مقابل الخدمات المقدمة.²

- إن العمل بإستراتيجية التميز يتيح للمؤسسة المحافظة عن نفسها متفوقة على المنافسين في الصناعة وقدرتها على تقليل حساسية المستهلك إزاء الأسعار، كما إن إنتهاج هذا الخيار يؤدي إلى زيادة الحصّة السوقية وبالتالي زيادة الربحية ويمكن للمؤسسة من أن تمتلك عوائق للدخول وتجعل من الصعب على الداخلين الجدد التنافس مع صمعة والمهارة التي تمتلكها في السوق كما أن التميز غير سهل التقليد يعطي المؤسسة ميزات فريدة، وأن التكاليف العالية التي تتحملها المؤسسة نتيجة التطوير الذي تقوم به قد يصبح نقطة ضعف المنتجات ودخول البدائل للسوق ليس بالأمر السريع، ومن المحتمل أن المدى الذي ستكون عنده هذه الإستراتيجية (إستراتيجية التميز) ناجحة تعتمد على عدد من العوامل، ومن أهم مجالات التميز التي تحقق ميزة تنافسية أفضل ولفترة زمنية أطول:³

- ◀ التميز على أساس التفوق الفني.
- ◀ التميز على أساس الجودة.
- ◀ التميز على أساس تقديم خدمات مساعدة أكبر للمستهلك.

¹ عز الدين علي سويسي، نعمه عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور إستراتيجية التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص ص 75-76.

² تامر فكري النجار، الاقتصاد المعرفي ودوره في تعزيز القدرة التنافسية للصادرات الصناعية (تجارب علمية)، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2016، ص 66.

³ طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية (منظور منهجي متكامل)، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص ص 378-379.

- ◀ التميز على أساس تقديم المنتج قيمة أكبر للمستهلك نظير المبلغ المدفوع فيه.¹
3. إستراتيجية التركيز: في هذه الإستراتيجية تركز المؤسسة على شريحة معينة من المستهلكين في السوق وتحاول تلبية طلباتهم وبالتالي فإن المؤسسة في هذه الحالة تهدف إلى تغيير الإستراتيجية بين فترة وأخرى فالإستراتيجية تصبح قديمة إذا عدت إليها في غضون ثلاث أشهر فقد يؤدي ذلك إلى التركيز على المناطق الخاطئة في العمل،² وإلى تحقيق التميز في المنتجات أو السعر أو كليهما.³
- كما تهدف إستراتيجية التركيز إلى بناء ميزة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق، من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المستهلكين أو بواسطة التركيز على سوق جغرافي محدد، والإفتراض الأساسي هنا هو إمكانية خدمة السوق الضيق بشكل أكثر فعالية وكفاءة كما هو الحال عند القيام بخدمة السوق ككل، ويتم تحقيق الميزة التنافسية في ظل هذه الإستراتيجية من:⁴
- ◀ تميز المنتج بشكل أفضل بحيث يشبع حاجات القطاع السوق المستهدف.
- ◀ من خلال تكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع السوقي.
- ◀ كما تقوم إستراتيجية التركيز على قيام المؤسسة بالتخصص بطرق لا تتمكن المؤسسات القائدة في الكلفة أو المنفعة في تحقيقها، ومما يساهم في تمكين المؤسسة في خلق مواقع خاصة بها تمنع الأخرى من منافستها في القطاع السوقي المستهدف من قبلها وتسعى إلى إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المشترين أو بالتركيز على سوق جغرافي محدد.

¹ نبيل محمد مرسي خليل، هاني عبد الرحمن العمري، الإدارة الإستراتيجية المعاصرة (مفاهيم وتطبيقات عملية)، ط2، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، جدة، 2014، ص229.

² Ian Chaston, **strategy for sustainable competitive advantage surviving declining demand and chians global development**, boutique taylor, francis group, new York, 2012.

³ مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص33.

⁴ أحمد يوسف، محمد الأمين دلهوم، تحليل القوى المؤثرة على الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال عرض نموذج Porter " دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الأدوية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة بلبيدة 2، الجزائر، المجلد 08، العدد 01، 2019، ص160.

المبحث الثالث: إستدامة الميزة التنافسية

تعد مظاهر التطورات فى الإقتصاد التى يشهدها عالم الأعمال أحد العوامل التى دفعت المؤسسات لأن تعطي أهمية كبيرة للميزة التنافسية مما يضمن إستدامتها وإستمراريتها للحفاظ على هذه المزايا لفترة أطول، سيتم تطرق فى هذا المبحث إلى مفهوم إستدامة الميزة التنافسية ومختلف خصائصها ومتطلبات بنائها وإستدامتها.

المطلب الأول: مفهوم إستدامة الميزة التنافسية

1- تعريف إستدامة الميزة التنافسية

✓ تعرف على أنها: "مجموعة من العمليات والأنشطة والمهارات المتكاملة التى تمتلكها المؤسسة وتعد منها علميا إستراتيجية تقدم قيم أكبر للمستهلكين وتساعد على تحقيق التفوق على المنافسين من خلال إمتلاك المؤسسة للموارد المستدامة التى يصعب تقليدها من قبل المنافسين وتحقق فى الوقت نفسه ربحية عالية"¹، فهي: "إستراتيجية التحسين من أجل إستدامة الميزة التنافسية مما يوجب على المؤسسة المحافظة على مكانتها بدءا بتميز الأداء المتضمن هذا الموقع التنافسي وهو إنعكاس للقدرات الذاتية للمؤسسة والإنطلاقة الحقيقية لتميزها، فالتميز يستوجب أن يبدأ من داخل المؤسسة مع الإشارة إلى أن التميز لا يتوقف على المنتجات المتميزة بل يتعدى ذلك إلى كل الجوانب التنظيمية، ليكون هناك موقع تنافسي للمؤسسة بين المؤسسات المنافسة"²، أي الإستدامة هي: "الخصائص الفريدة التى تميز المؤسسة عن منافسيها الحاليين والمحتملين ويقصد بها الميزات الجديدة التى تحصل عليها المؤسسة مما يجعلها مركز متقدم بإستمرار العلاقة مع منافسيها"³.

مما سبق يمكن أن نعرف إستدامة الميزة التنافسية أنها: "مجموعة من الإستراتيجيات التى تتبعها المؤسسة من أجل إكتساب ميزة جديدة وفريدة من نوعها تميزها عن بقية المؤسسات المنافسة إذ أن هذا التميز يكون نابع من داخل المؤسسة أي هو إنعكاس للقدرات الذاتية ليشتمل عن جميع الجوانب التنظيمية.

¹ زينب مكي محمود البناء، علاء فرحان طالب، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة، دار حامد للنشر، الأردن، 2012، ص147.

² ماجد محمد صالح، عناصر التحسين المستمر ودورها فى تحقيق الميزة التنافسية المستدامة دراسة تحليلية فى شركة Carrefour، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد2، العدد38، 2017، ص158.

³ عبد الحكيم جري، أثر الإستثمار فى الموارد البشرية فى تحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمؤسسة الاقتصادية، مجلة دراسات العدد الإقتصادي، جامعة عمار تليجي، الأغواط، المجلد8، العدد2، مارس2017، ص282.

2- عوامل بناء إستدامة الميزة التنافسية : تتمثل عوامل بناء إستدامة الميزة التنافسية في:

2-1 الجودة المتميزة: تعني القوة التي لها تأثير على أداء المؤسسة في تعزيز مركزها التنافسي، ولكي تكون الجودة فرصة حقيقية للنجاح يفترض أن تدعم من الإدارة إستراتيجيا وأن تلتزم الإدارة بشكل فاعل بتحسين الجودة بوصفها ضرورة إستراتيجية، وأن تضع معايير الجودة تخطيطها الإستراتيجي، وتعني كذلك ملائمة الإستعمال وتعتبر بأنها المظاهر والخصائص الكلية للمنتج "سلعة-خدمة" التي تجعله قادرا على إشباع حاجات الزبون.¹

2-2 الإستجابة المتميزة: أي المرونة وهي قدرة المؤسسة في تقديم مستويات مختلفة ومتنوعة بالسوق المستهدف ويمكن تأشير المرونة في مجالين أساسيين هما:²

◀ قدرة المؤسسة في مسايرة التطورات الحاصلة في مجال التكنولوجيا وتصميم المنتجات وفق تفضيلات الزبائن على إعتبار أن لا يبقى على حاله لفترة زمنية طويلة نسبيا بأي حال من الأحوال.

◀ قدرة المؤسسة في الإستجابة للتغير في حجم الإنتاج بالزيادة أو النقصان وبحسب مستويات الطلب، وبالتالي يجب أن يكون لدى المؤسسة الإستعداد الكافي والقدرة على العمل في بيئة غير مستقرة ومنقلبية."

2-3 الكفاءة المتميزة: هي القدرة على حل المشاكل التي يواجهها العامل في وظيفته، الكفاءة هي مجموعة المعارف والقدرات التي بحوزة الفرد والمتناسبة مع وضعية عمل معطاة.³

وتتجسد الكفاءة في الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتقاس بكمية المدخلات المستخدمة لإنتاج مخرجات محددة بإعتبار المؤسسة أداة لتحويل المدخلات إلى مخرجات، فكلما ارتفع معدل كفاءة المؤسسة كلما قلت المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة، فالمؤسسة تتميز تكاليفها بالإنخفاض إذا كانت تستحوذ على كفاءة إنتاجية عالية مقارنة بمنافسيها.⁴

2-4 الإستجابة المتميزة لحاجات الزبائن: إن الإستجابة لحاجات الزبائن تعد من أهم المؤشرات لقياس أداء المؤسسات، بإعتبار الحصول على الزبائن تعد من أهم المؤشرات لقياس أداء المؤسسات، بإعتبار

¹ زينب مكي محمود البناء، علاء فرحان طالب، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة، دار حامد للنشر، الأردن، 2012، ص117.

² تامر البكري، إستراتيجيات التسويق، اليازوري، عمان، 2018، ص ص 203-204.

³ سمية بن عامر بوران، إدارة المعرفة كمدخل للميزة التنافسية في المنظمات المعاصرة، مركز الكتاب الأكاديمي، الجزائر، 2016، ص159.

⁴ كتوش محمد، دور الذكاء الإستراتيجي في تحقيق وتعزيز الميزة التنافسية المستدامة للمؤسسة، مجلة شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد13، 2020، ص103.

الحصول على الزبائن والمحافظة على ولائهم هدف المؤسسات المنافسة، ولتحقيق إستجابة متفوقة للزبائن يجب على المؤسسة أن تكون قادرة على تحديد وإشباع حاجاتهم بشكل أفضل من المنافسين.

2-5 الإبداع: يعتبر نجاح وتفوق المؤسسات كونه يشير إلى كل ما هو جديد أو حديث ومتعلق بإدارة المؤسسة ومنتجاتها، وبالتالي فهو كل تطور يحقق في أنواع المنتجات وعمليات الإنتاج ونظم الإدارة والهياكل التنظيمية والإستراتيجيات التي تعتمدها المؤسسة فالإبداع يمنح المؤسسة شيئا منفردا يميزها عن منافسيها.¹

2-6 المعرفة: تعد المعرفة مصدر يحتوي على جميع الشروط التي تؤهل لتكون أساسا لبناء ميزة تنافسية فهي أساس مهم لإستمرار نشاط المؤسسة على أساس المعرفة والخبرة في بيئة تنافسية حيث أن المعرفة شرط أساسي في سياسة الإستثمار الخاصة بهم، أصبح قياس القيمة الحقيقية للمعرفة ضروريا للمؤسسات ذات المعاملات الخاصة و براءات الإختراع والعلامات التجارية المميزة وما إلى ذلك من خلال شيكاتها التنظيمية.²

3- أهمية إستدامة الميزة التنافسية: تتمثل أهمية إستدامة الميزة التنافسية في:³

- ◀ تعتبر سلاحا لمواجهة تحديات السوق والمؤسسات المنافسة من خلال قيام المؤسسة بتنمية معرفتها التنافسية.
- ◀ تعتبر معيار لتحديد المؤسسات الناجحة عن غيرها لكونها تتميز بإيجاد نماذج جديدة ومتوفرة يصعب تقليدها.
- ◀ تعتبر هدفا أساسيا وضروريا تسعى إليه جميع المؤسسات التي تهدف إلى التفوق والتميز من خلال إستغلال الموارد والإمكانيات وإرضاء الزبائن والتعرف على حاجاتهم ورغباتهم بطريقة يصعب على الآخرين تقليدها.
- ◀ تحديد مدى توافر عناصر النجاح الأساسية مقارنة بالمنافسين وذلك من خلال تبنيها لإستراتيجيات تتوافر على نقاط قوة متوفرة في المؤسسة.

¹ عمر الشريف، قمرى حياة، دور عمليات إدارة المعرفة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، مجلة الإقتصاد الصناعي، جامعة الحاج لخضر، باتنة، العدد 11، 2016، ص 493.

² Nabila Djaadi, Mohamed Knouch, the knowledge management as strategic process to achieve the sustainable competitive advantage, journal of financial accounting and managerial studies, vol 07, N2, 2020, p840.

³ عمر الشريف، قمرى حياة، مرجع سابق، ص 492 - 493.

◀ إستدامة الميزة التنافسية مرتبطة تماما بالأداء المتحقق في المؤسسة والعاملين فيها، ومن ثم لا يمكن أن تبقى أو تمتلك أية مؤسسة ميزة تنافسية من دون أن ترتقي بإدائها إلى المستوى الذي تفوق به على المنافسين الآخرين ولمدى زمني مناسب، قد يطول أو يقصر تبعاً لقدرتها في الحفاظ على ميزتها التنافسية وإستدامتها.¹

المطلب الثاني: متطلبات وشروط إستدامة الميزة التنافسية

1- متطلبات إستدامة الميزة التنافسية

إن حسن تعامل المؤسسة مع المخاطر التي قد تسبب بفقدانها ميزة تنافسية والإستفادة من أثارها الإيجابية يمكن أن يعد إحدى الآليات المستخدمة في تجاوز الآثار السلبية لهذا النوع من المخاطر، يضاف إلى ذلك إمكانية المؤسسة لتبني آليات أخرى تساعدها في تحاشي الوقوع بالفخ الذي تضعه لها المؤسسات المنافسة، وبشكل يساهم في ترسيخ المزايا التنافسية وإستدامتها وتتمثل تلك الآليات في:²

• **التفكير الإستراتيجي:** " طريق خاص للتفكير يهتم بمعالجة البصيرة ينجم عنه منظور متكامل للمؤسسة من خلال عملية التوجيهات الإستراتيجية."

• **معرفة قدرة المنافسين:** طبقاً لما قاله "بانكاج جيموات" أن المحدد الرئيسي لقدرة المنافسين على محاكاة المزايا التنافسية للمؤسسة يتجسد في أولوية الإلتزامات الإستراتيجية للمنافسين، ويقصد جيموات بالإلتزام الإستراتيجي، إلتزام المؤسسة بطريقة خاصة في إنجاز وتنفيذ أعمالها أي تطوير مجموعة معينة من الموارد والقدرات، ويقصد جيموات من وراء ذلك أنه عقب إعلان المؤسسة الإلتزام الإستراتيجي سوف تجد أنه من الصعوبة تمكنها من الإستجابة الى المنافسة الجديدة، إذا ما أقتضى ذلك التوصل من هذا الإلتزام.

• **عوائق التقليد:** إن المؤسسة التي تستحوذ على مزايا تنافسية تحقق أرباح أعلى من المعدل المتوسط، وذلك من شأنه أن يبعث بإشارات للمنافسة تفيد أن المؤسسة تمتلك بعض من الكفاءات المتميزة ذات القيمة العالية التي تهيئ لها فرصة لخلق القيمة المتفوقة، وطبيعي أن يحاول منافسوها التعرف على هذه الكفاءة ومحاولة تقليدها وإذا ما وفقوا الإدراك والنجاح فقد يصلون في نهاية المطاف إلى تجاوز المعدل

¹ حياة قمري، دور المعرفة في تعزيز القدرة التنافسية المستدامة للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع صيدال ، أطروحة دكتوراه، تخصص اقتصاد تطبيقي وإدارة المنظمة، جامعة باتنة1، باتنة، 2017، ص7.

² على محمد عليان ، **متطلبات إستدامة الميزة التنافسية في التعليم العالي وجهة النظر القائمة على اساس الموارد**، دراسة حالة الجامعة الإسلامية، مذكرة ماجستير، إدارة الأعمال، جامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص72.

المتفوق لأرباح المؤسسة كم من الوقت سيستغرقه المنافسون لتقليد الكفاءات المتفوقة في تقليد الكفاءات المتميزة في وقت أسرع، كلما كانت المزايا التنافسية أقل إستمرارية، وكلما زادت أهمية إستمرار المؤسسة في تحسين كفاءتها حتى تبقى متقدمة خطوة على مقلديها.

- التركيز على أركان بناء المزايا التنافسية.
- تتبع الأداء الصناعي المتميز والمقارنة بمنافس نموذجي المقارنة المرجعية.
- التكيف المنظم.
- الإستمرار المنظم لعمليتي التحسين والتعليم: تعود الميزة التنافسية على المؤسسات بالعديد من الفوائد أهمها ضمان البقاء والإستمرارية وتقديم هذه المؤسسات لبرامجها وخدماتها بالجودة المرغوب بها، ومن هنا بدأ سعى المؤسسات نحو ضرورة بناء هذه الميزة وهو ماسوف يقود إلى الوقوف على أهمية ودواعي ومدخل بناء الميزة التنافسية التي تكمن في أنها تحقق الإختلاف وليس التشابه، التركيز على الحاضر وعلى البعد المستقبلي، وضع المؤسسة في مركز أفضل بالنسبة للمؤسسات الأخرى، التي تعمل في نفس المجال.¹

2- شروط إستدامة الميزة التنافسية: لضمان إستمرارية الميزة التنافسية وضع بورتر عدة شروط لضمان إستمرارية الميزة التنافسية وهي معايير للحكم على جودتها في:¹

- مصدر الميزة: يرتبط إستمرار الميزة بمصدر هذه الميزة، أي يتطلب تحقيقها توفر مهارات وقدرات من مستوى عالي، وتعتمد على جهود سنوات طويلة من الإستثمار المستمر والتراكمي في التسهيلات المادية والتعلم المتخصص.

- عدد مصادر الميزة التي تملكها المؤسسة: في حالة إعتداد المؤسسة على ميزة واحدة فقط مثل تصميم المنتج بأقل تكلفة والقدرة على شراء مواد خام رخيصة الثمن، فإنه يمكن للمنافسين تجسيد أو التغلب على آثار تلك الميزة، أما في حالة تعدد مصادر الميزة فإنه يصعب تقليدها.

- الإنفاق على البحث والتطوير: يتوقف إستمرار الميزة التنافسية على حجم الإنفاق على البحث والتطوير، فكلما داومت المؤسسة على إجراء مزيد من البحث والتطوير تمتعت بميزة تنافسية مستمرة لذا

¹ عدنان محمد أحمد وآخرون، إدارة الأصول الفكرية منظور إستراتيجي، دار النشر للجامعات، مصر، 2014، ص ص 214-215.
² ساطوح مهدية، متطلبات تحقيق الميزة التنافسية المستدامة في ظل الدينامكية المستمرة للبيئة التنظيمية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية دراسات إقتصادية، جامعة زيان عشور، الجلفة، المجلد 28، العدد 2، 2019، ص ص 103-104.

لابد أن تقوم المؤسسة بتنمية قدراتها التكنولوجية بشكل مستمر على أن يكون الهدف من هذه التنمية تطوير عمليات التشغيل وتحسين المنتج وفى ظل المنافسة الشرسة والتغير المتسارع أصبحت درجة التغير المستمر والتطوير للميزة التنافسية من المعايير الأساسية للحكم على نوعيتها فمن الواجب على المؤسسات السعى نحو التحسين المستمر بل وخلق ميزات جديدة وبشكل أسرع قبل قيام المؤسسات المنافسة لتقليد الميزة التنافسية القائمة حالياً والتفوق عليها.

المطلب الثالث: مداخل تحقيق إستدامة الميزة التنافسية

1- دوافع البحث عن إستدامة ميزة تنافسية

تسعى المؤسسات الإقتصادية إلى البحث عن موارد وطرق تمكنها من إستدامة ميزات التنافسية إذ أن هذه الأخيرة تعد هدف وإستثمار وتكتيك فى أن واحد فالإستدامة تضمن للمؤسسة الإستقرار والإستثمار فى السوق وتمكنها من تطوير مورديها وتجعلها أكثر قوة ولها فرصة أفضل للبقاء والمنافسة ويمكن تلخيص الدوافع التى تجعل المؤسسة تعمل على إستدامة ميزات التنافسية فى:¹

1-1 ظهور تكنولوجيا جديدة: يمكن للتغير التكنولوجي أن يخلق فرص جديدة فى مجالات عديدة لتصميم المنتج بإستخدام الحاسوب وطرق التسويق عبر الأنترنت وهذا ما يدفع المؤسسة إلى تقديم تكنولوجيا جديدة عند آخر مرحلة من مراحل ميزات التنافسية من أجل تخفيض التكلفة أو تقديم ميزة تنافسية جديدة تحقق قيمة أكبر لتطلعات الزبون.

1-2 ظهور حاجات جديدة للمستهلك او تغييرها: إن حاجة الزبائن تتطور تدريجيا مع التطورات التى يشهدها العالم وهذا ما يدفع المؤسسة دوما لتطوير ميزات التنافسية أو جعلها مستدامة وهذا ما يدفع المؤسسة دوما لتطوير ميزات التنافسية أو جعلها مستدامة من أجل إشباع رغبات المستهلك، وهذا ما يجعل العلاقة تفاعلية بين المنتج والمستهلك وجعلت منها علاقة تأثير وتأثر متبادل فلم يعد من الممكن تصور وجود رغبة لا يتم إشباعها ولم يعود الأمر معتمد على الحاجات الحالية للمستهلك بل تعدى ذلك إلى درجة صناعة الرغبات وإلى درجة الإرتفاع بالحاجة حيث أصبح هناك تسابق ما بين إشباع الحاجات وبين توليد وإختراع الرغبات.²

¹ أبو بكر بوسالم، دور سياسة تمكين العاملين فى تحقيق الميزة التنافسية المستدامة دراسة ميدانية على شركة السونطراك البترولية، ماجستير، تخصص الأعمال الإستراتيجية لتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2013، ص78.

² محمد أحمد الحضري، صناعة المزايا التنافسية، مجموعة النيل العربية، مصر، 2004، ص53.

3-1 تغير تكاليف المدخلات: عادة ما تتأثر الميزة التنافسية في حالة حدوث تغير جوهري في تكاليف المدخلات مثل اليد العاملة، الموارد الأولية، الآلات... إلخ.

4-1 حدوث تغيرات في القيود الحكومية: للقيود الحكومية تأثير مباشر على الميزة التنافسية مثلما يخص موصفات المنتج، ويمكن القول أن الميزة التنافسية في الوقت الحالي لا تعتبر فرصة في حد ذاتها بقدر ماهي التهديدت التي تحقق للمؤسسة هذا التميز أو التفوق بالإعتماد على كل الطرق والوسائل وعليه فالمؤسسة بحاجة إلى العمل على التحسين والتجديد والتطوير المستمر بغرض إمتلاك مزايا تنافسية حقيقية غير قابلة للتقليد والمحاكاة.¹

2- مداخل دراسة إستدامة الميزة التنافسية

1-2 مدخل التحليل الإستراتيجي: يركز على دراسة البيئتين الداخلية والخارجية فتحليل البيئة الداخلية يستهدف تحديد مجالات القدرات الجوهرية بالشكل الذي يمكن المؤسسة من إستخدامها بشكل فعال لتحقيق الميزة التنافسية والتفوق على المنافسين وكذلك تحديد القدرات أي تحديد نقاط القوة في مواردها وقدرتها بما يسمح بتحقيق الميزة التنافسية، فالتحليل الإستراتيجي يمثل مجموعة من الوسائل التي تستخدمها الإدارة في تحديد مدى التغير في البيئة الخارجية، وتحديد الميزة التنافسية أو الكفاءة المميزة للمؤسسة للسيطرة على بيئتها الداخلية بحيث يساهم ذلك في زيادة قدرة الإدارة العليا في تحديد أهدافها ومركزها الإستراتيجي.¹

2-2 المدخل المستند إلى الموارد: إن فحص وتحليل البيئة الخارجية للفرص والتهديدات غير كاف لإعطاء ميزة تنافسية للمؤسسة، فالتحليل يجب أن يكون داخل المؤسسة نفسها لمعرفة العناصر الاستراتيجية الداخلية وهي نقاط القوة والضعف التي يمكن أن تحديد قدرة المؤسسة للحصول على الميزة التنافسية من خلال إستغلال الفرص وتجنب التهديدات والفحص الداخلي يشار إليه غالبا بتحليل الهيكل التنظيمي وهو يهتم بمعرفة وتطوير موارد وقدرات المؤسسة إن ظهور المدخل المستند على الموارد كان إجابة على الإشكالية كيف يمكن للمؤسسة ضمان النجاعة والفعالية في ادائها وقدرتها على كسب ميزة تنافسية مستدامة ويعتبر من المنظرين الذين توصلوا في كتبهم لفكرة سلوك ونجاعة المؤسسة يمكن تفسيرها من خلال مواردها الخاصة، وتشير الموارد إلى كل الموجودات والإمكانات والعمليات التنظيمية

¹ نور الدين حامد، نور الهدى بورعدة، دور إدارة الجودة الشاملة في إنشاء الميزة، دار خالد اللحياني، عمان، 2016، ص132
¹ وائل فاضل حسن العكدي، رأس المال الفكري وأثره في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، دار أمجد، عمان، 2019، ص51

والمهارات والخصائص التنظيمية والمعلومات والمعرفة كما أن الموارد لوحدها لا تشكل ميزة تنافسية تجمع حزمة أو مجموعة من الموارد بطريقة متفردة يمكن أن تحقيق ميزة تنافسية مستدامة للمؤسسة.²

2-3 مدخل هيكل الصناعة: إن مدخل تحليل هيكل الصناعة قد إنطلق على يد بورتر ويقوم هذا المدخل على إفتراض أساس هو أن الميزة التنافسية ماهي إلا دلالة على عضوية المؤسسة في قطاع الصناعة الذي تعمل فيه والذي يمتاز بخصائص هيكلية مواتية كالقوة التفاوضية للمشتري والمجهزين فضلا عن تهديد الداخلين الجدد وتهديد البدائل المحتملة بالشكل الذى يحدد شدة التنافس فى تلك الصناعة وإستنادا إلى إفتراض هذا المدخل فإن الوصول إلى تحقيق الميزة التنافسية يتم من خلال ثلاث مراحل إقترحها بورتر:³

✓ تحديد بيئة القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة: والتي تحدد من خلال الضغط الذي تمارسه القوى التنافسية الخمس (المشترون الداخلون المحتملون المنافسون فى الصناعة المجهزون، بدائل السلع) ومن خلال دراسة هذه القوى يمكن تجديد جاذبية السوق فى ذلك القطاع وتحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة وصعوبة تحقيق عائد على الإستثمار بشكل مقبول.

✓ إقرار الإستراتيجية التنافسية: إذ ينبغي على المؤسسة أن تقوم بإختيار إستراتيجية تنافسية محددة من أجل تحقيق ميزة تنافسية نتيجة لتحقيق أقل الكلف الإجمالية أو من خلال إستراتيجية ما وإكتساب ميزة تنافسية من خلال إبراز صفة فى الخدمة أو المنتج ذات قيمة فى نظر الزبون.

✓ تطبيق الإستراتيجية التنافسية: على أن تنتظر المؤسسة إلى هذه المرحلة بأنها ليست مرحلة تنتهي بعد مدة معينة بل إنها مرحلة مستمرة تقوم المؤسسة فيها بإعادة تقييم القطاع الذي تنتمي إليه ووضع التنافسي فيه.

² محمد فلاق، المسؤولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال، دار اليازوري، عمان، 2019، ص281.

³ سعدون حمود جثير الربيعاوي وآخرون، إدارة التسويق أسس ومفاهيم معاصرة، دار غيداء، عمان، 2015، ص568.

4-2 مدخل دراسة سلسلة القيمة يعتبر تحليل سلسلة القيمة إحدى الوسائل التي يمكن إستخدامها في فحص طبيعة ومدى وجود تناغم أو تأثير إيجابي مشترك بين الأنشطة الداخلية للمؤسسة، ولإستخدام هذا المدخل يجب إتباع الخطوات التالية:¹

✓ تحديد سلسلة القيمة للمنتج أو الخدمة حيث توجد خمس أنشطة أولية في مؤسسة وهي المناولة وتخزين موارد العمليات والإنتاج التسويق والبيع، المناولة والتخزين للموارد التامة وخدمة الزبائن كما توجد أربعة أنشطة مساعدة وهي الشراء، تطوير التكنولوجيا، إدارة الموارد البشرية والبيئة الأساسية، الإدارة والمحاسبة والتخطيط، وإدارة الجودة والشؤون القانونية.

✓ تحديد العلاقة أو الإرتباط بين أنشطة القيمة للمنتجات أو الخدمات وتعكس علاقة الإرتباط بين أنشطة القيمة للمنتجات أو الخدمات كما تعكس علاقة الإرتباط مدى العلاقة بين الطريقة التي تؤديها أحد أنشطة سلسلة القيمة وبين تكلفة أداء أي نشاط أخر ويعني ذلك أن فارق الميزة التنافسية في السوق قد يتحقق جزئياً نتيجة إختلاف الطريقة التي تؤدي بها نفس النشاط في المؤسسات الأخرى.

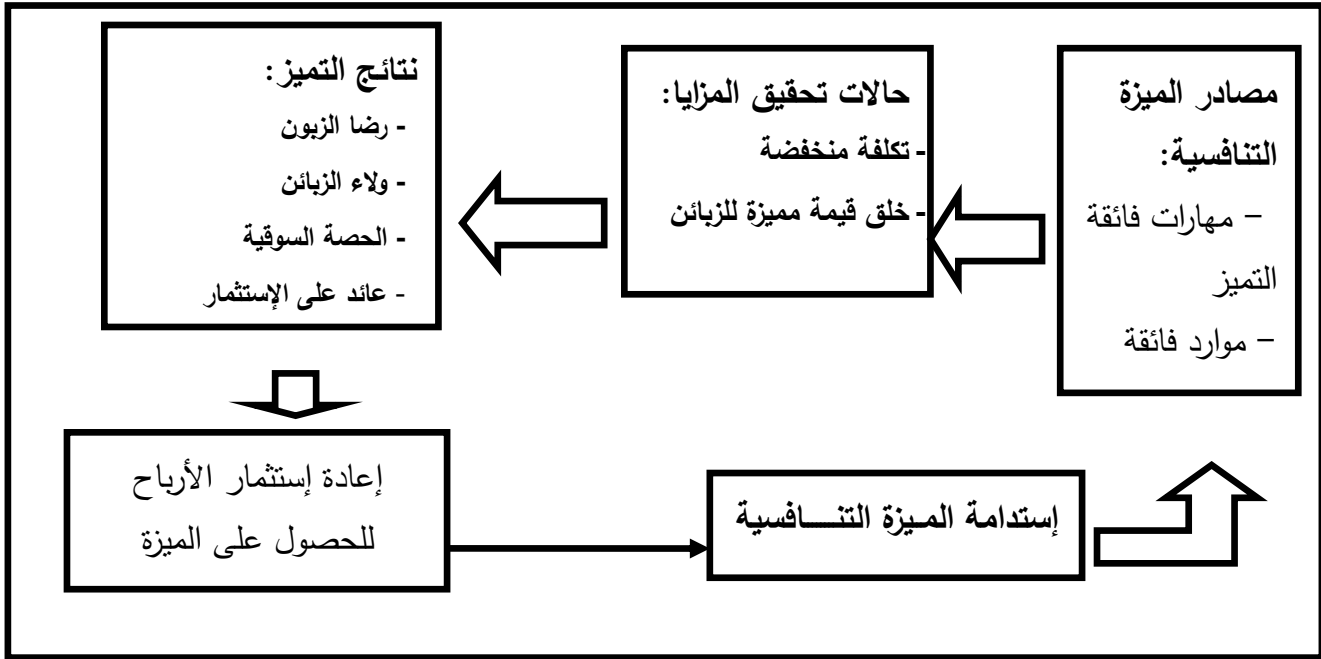
✓ فحص علاقة التلاغم المحتملة بين منتجات المؤسسة أو الوحدات الإستراتيجية للمؤسسة، لإن كل عنصر من عناصر القيمة مثل الإعلان عن الإنتاج لا يحتوي فقط على إمكانية تحقيق إقتصاديات الحجم لكن إقتصاديات النطاق عبر الأنشطة ذاتها وتتحقق إقتصاديات النطاق عندما تشمل سلسلة القيمة لنشاطين مختلفين على أنشطة مشتركة مثل إستخدام نفس منافذ التوزيع أو تكنولوجيا الإنتاج.

3- نموذج بناء ميزة تنافسية مستدامة

يؤكد كل من "داي وونسلي" على أن حلم أي مؤسسة هو تحقيق ميزة تنافسية مستدامة، ويوضح الشكل التالي نموذجاً مقترحاً للميزة التنافسية مستدامة كعملية طبقاً لإقتراح داي وونسلي:

¹ علي محمد حسن بني مصطفى، أثر التخطيط الإستراتيجي في تسويق الخدمات قطاع الاتصالات الأردنية، دار زهران، عمان، 2017، ص ص 54-55.

الشكل 3: نموذج بناء ميزة تنافسية مستدامة



المصدر: علي محمد حسن بني مصطفى، أثر التخطيط الإستراتيجي في تسويق الخدمات قطاع الإتصالات الأردنية، دار زهران، عمان، 2017، ص55.

يظهر الشكل أن هناك مصدرين لإستدامة الميزة التنافسية هما:¹

- **المهارات المتميزة:** تتمثل في المهارات الفنية، القدرات، الذكاء التنظيمي.
 - **الموارد المتميزة:** تشمل الموارد المالية، الطاقة الإنتاجية، الموقع المميز، طرق ومصادر التوريد.
- يتم استخدام هذه الموارد بالإعتماد على مهارات لتحقيق التميز في المنتجات وتخفيض التكلفة وبذلك ستتمكن المؤسسة من تحقيق الكثير من العوائد مثل إرتفاع الإنتاجية المالية، زيادة الحصة السوقية وتحقيق رضا الزبون وولاءه، ونشير إلى أن المنطق الذي يبني عليه النموذج السابق يتمثل في أن المؤسسة ستقوم بإعادة إستثمار العوائد المالية في مصادر الميزة التنافسية ذاتها، وهذا يعني أن إدارة الميزة التنافسية تحتاج إلى عملية تجديد، وإنعاش بصفة مستمرة فالميزة التنافسية تتعاضد عندما تعرف الإدارة التي تفكر إستراتيجيا ما هو مصدر الميزة الذي يجب الإستثمار فيه، وما يجب تبنيه، وكيفية تحديد النتائج المتوقعة من هذه العملية بشكل فعال.

¹ عبد الحكيم جربي، أثر الإستثمار في الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الأدوية فرع قسنطينة، دراسات العدد الإقتصادي، جامعة الأغواط، مجلد 8، العدد2، 2017، ص283.

خلاصة الفصل الثاني:

يمكن إستخلاص فى نهاية الفصل أن الميزة التنافسية التى تحقيقها المؤسسة هي التى تبرز مدى تفوقها مقارنة بمنافسيها فى الأسواق، ويمكن أن يصادفنا نوعين من الميزة التنافسية: ميزة التكلفة الأقل والتى تركز على تكلفة السلع والخدمات التى تقدمها المؤسسة وكلما كانت أقل كلما أعطت فرصة أفضل لتميز المؤسسة عن منافسيها فى عالم الأعمال، وميزة التميز وتخص تميز منتجات المؤسسة على المنتجات المقدمة فى سوق من قبل المؤسسات المنافسة.

إن إستدامة الميزة التنافسية تعني نجاح المؤسسة وإستمرارها وبقائها فى بيئة تنافسية سريعة التغير والتغلب وذلك بإعتمادها بجزء كبير على نجاحها فى كيفية تطوير قدرتها وتغيير إستراتيجياتها بين فترة وأخرى وسعيها دوماً إلى تجديد مواردها، وأن تتصف بخصائص تميزها عن الخصائص التى تكسبها باقى المؤسسات المنافسة بالإضافة إلى البحث عن كفاءات جديدة تساهم فى خلق القيمة وأن تكون مميزة وفريدة عما يمتلكه نظيراتها من المؤسسات المنافسة أو التى تسعى للمنافسة وهذا ما يجعل المؤسسة فى موضع قوة تنافسية وإبعاد إحتمال زوالها أو تركها كظلال لعظمتها السابقة وتجعلها تسعى دوماً للحفاظ على إستدامة ميزتها التنافسية فى سوق المنافسة.

الفصل الثالث:

دور الأساليب الحديثة

للمحاسبة الإدارية في

إستراتيجيات المؤسسة

لتحقيق إستدامة الميزة

التنافسية

تمهيد:

تواجه كل مؤسسات الأعمال في إطار الضغوط البيئية والتنافسية المتزايدة مشكلات عديدة تتمثل في سعيها المستمر للبحث عن المصادر التي تتمكن من خلالها من تحقيق الأرباح في الميدان التنافسي، وتحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة من خلال التفوق على قدرات المنافسين والتأقلم مع الدينامكية المتصاعدة للبيئة التنافسية التي تعمل فيها والاستغلال الأمثل والتميز للقدرات تنافسية للمؤسسة، وبما يضمن لها تحقيق التفوق التنافسي، وتعيق بذلك دخول منافسين جدد إلى القطاع الصناعي الذي تعمل فيه، وتحقق الاستمرار في إطار مستويات متميزة.

حتى المؤسسات التي حققت النجاح في الميادين التنافسية ليس أمامها إلا التفكير في إيجاد آليات تتمكن من خلالها إبقاء ذلك النجاح، ووجدت أن تبني إستراتيجيات ملائمة تمكنها من الوصول إلى مزايا تنافسية في أطر زمنية مختلفة من خلال البحث على مؤشرات التفوق التنافسي المتميز والعمل على إستمرارية في المدى الطويل.

← فكيف تساهم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة الميزة التنافسية؟

المبحث الأول: إستراتيجية التحسين المستمر وإستدامة الميزة التنافسية

في هذا المبحث سنتطرق إلى التعريف بإستراتيجية التحسين المستمر ومراحل وطرق هذه الإستراتيجية، ومساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستراتيجية التحسين المستمر لتحقيق إستدامة الميزة تنافسية بالمؤسسات الإقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم إستراتيجية التحسين المستمر

1- تعريف إستراتيجية التحسين المستمر:

تعرف بأنها: "إستراتيجية تتبعها المؤسسة لزيادة فاعلية وكفاءة عمليات الجودة وتخفيض التكاليف لأجل تقديم مزايا إضافية للمؤسسة، فهو إجراء تحفيزي يدفع العاملين إلى إنجاز أعمالهم بجودة كبيرة وبأقل التكاليف كما تستفيد المؤسسة من هذا الحافز في تدريب العاملين لتطوير مهاراتهم وزيادة قابليتهم على مواكبة التطور التكنولوجي وتعزيز السياسة الإدارية بالشكل الذي يقوي كل مظاهر الأعمال ويمكنها من تحقيق إستدامة ميزاتها"¹، فهي تعبير عن ممارسات لا نهاية لها من التحسينات في مختلف أوجه عمل المؤسسة والهدف منه بلوغ الكمال الذي لا يدرك فيستمر ويدوم السعي إليه مع مراعات بعض العناصر:

- أن هناك دائما فرص للتحسين في العمليات (أنشطة تحويل المدخلات إلى مخرجات) ومختلف أوجه عمل المؤسسة ويستند هذا المضمون إلى حقيقتين هما:²

✓ صعوبة بلوغ الكمال والإتقان في العمل، لأنه دائما هناك إما تطور نحو الأفضل أو هناك أخطاء وثغرات يمكن إصلاحها.

✓ التغيرات في البيئة الخارجية مثل أذواق الزبائن أو توقعاتهم، ممارسات المنافسين، التكنولوجيا وهذا ما يستدعي التحسين من أجل المواجهة والتكيف والبقاء.

✓ إن فرص التحسين في أوجه عمل المؤسسة لا يمكن حصرها.

¹ سليمان سليمان تويج، الجمبا كايزين للتحسين المستمر، دار اللؤلؤة، مصر، 2018، ص ص 647-68.

² عبد الله الطائي، عيسى قعادة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، 2008، ص 28.

2- أهداف التحسين المستمر: للتحسين المستمر مجموعة من الأهداف منها:¹

- تدريب العاملين على أساليب الرقابة الإحصائية وعلى العمليات، وعلى جميع الأدوات الأخرى لتحسين جودة المنتج.
- تشكيل فرق التحسين ومشاركة العاملين فيها.
- وجود نظام عمليات يوثق ويعتمد عليه في تحقيق النتائج المرجوة في كل مرة دون حدوث إختلاف في تلك النتائج.²
- إن هدف عملية التحسين المستمر هو الوصول إلى الإتفاق الكامل عن طريق إستمرار التحسين في العمليات الإنتاجية للمؤسسة وبالرغم من أن الإتقان الكامل هدف صعب تحقيقه لكن يجب أن تبذل الجهود للوصول إليه وعليه فإن التحسين المستمر عملية شاملة تتضمن كافة أنشطة المؤسسة سواء المدخلات أو عمليات التحويل أو المخرجات وحتى إنتقال المخرجات أو المنتجات إلى الزبون كما قد ينتج عن عملية التحسين المستمر تخفيض في المدخلات أو زيادة في المخرجات أو تحسين جودة المخرجات أو إرتفاع مستوى رضا العاملين وإرضاء الزبائن وبناء عليه فإن إعتقاد التحسين المستمر لمجالات العمل كافة في المؤسسة يجعلها تتفوق على المنافسين لها والتميز عليهم وتحقيق هذه الكيفية وتطويرها بشكل دائم يضمن لها متطلبات الإستمرار في الأسواق والبقاء فيها بثبات ومن هنا فإن التحسين المستمر يعد شرط أساسي لنجاح الإدارة.³

المطلب الثاني: مراحل وطرق إستراتيجية التحسين المستمر

1- مراحل تطبيق إستراتيجية التحسين المستمر:

- إن إختيار أحد النماذج السابقة لإستراتيجية التحسين المستمر من قبل المؤسسة لتطبيقها، يعد أمر سهلا لكن قد لا يكون التطبيق ناجحا ليحقق الأهداف المرجوة من عملية التحسين ما لم يكن على عدة مراحل .

¹ أبو بكر محمود الهوش، إدارة الجودة الشاملة في المجالين التعليمي والخدمي، دار حميثر، مصر، 2018، ص259.
² عائشة يوسف التميمي، برنامج تحسين الأداء، دار الفجر، مصر، 2017، ص ص 19-20.
³ عبد الحق بن تقات، حكيم بن جررة، تسويق العلاقات مدخل لتعزيز علاقة المؤسسة بزيانها في بيئة تنافسية، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2021، ص 231.

- ويتم تهيئتها بالشكل المطلوب لضمان دقة النتائج ومن أهم هذه المراحل:¹
- تحديد المشاكل التي تعيق الأداء الجيد للعمليات والتي تزيد من نسبة الخطاء.
 - تحويل هذه المشاكل التي تعيق الأداء الجيد للعمليات والتي تزيد من نسبة الخطاء.
 - تحويل هذه المشاكل إلى فرص للتحسين، ووضع أولويات التحسين .
 - توثيق النظام الحالي للعمليات المطلوب تحسينها.
 - تكوين فريق عمل التحسين.
 - إختيار عملية لتحسينها وتعريفها بشكل واضح وتام.
 - قيام فريق التحسين بتحليل هذه العملية ومعرفة المشاكل التي تواجهها ومحاولة تحديد أسبابها وجمع دراسة البيانات المتعلقة بهذه الأسباب.
 - إقتراح بدائل التحسين ودراسة تكلفة كل بديل ثم إختيار الأفضل.
 - إختبار الأسلوب المقترح لحل المشاكل ووضع برنامج التنفيذ.
 - بعدها يتم متابعة وتقييم الأداء بعد عملية التحسين وتكرار عملية التحسين الناجحة مع عمليات أخرى في المؤسسة والتي تؤدي إلى الأداء المتميز، وتظهر خطوات إستراتيجية التحسين المستمر في الجدول التالي:

¹ قاسم نايف علوان المحياوي، إدارة الجودة في الخدمات مفاهيم وعمليات و تطبيقات، دار الشروق، عمان، 2006، ص 219.

الجدول (03): خطوات إستراتيجية التحسين المستمر

المرحلة	إسم المرحلة	مفهوم المرحلة
الأولى	خطط	تعد المرحلة الأولى، حيث تتضمن جمع وتحليل البيانات من أجل صياغة خطة عمل لتحسين الأداء وإختيار منطقة المشكلات التي يتم درستها .
الثانية	نفذ	تتضمن دورة مصغرة لحل المشكلات التنفيذية حيث السعي لكشف الأخطاء وتحديد الأسباب وتجريب الخطة بصورة علمية.
الثالثة	دقق	في هذه المرحلة يتم التعرف على مدى إمكانية الأفكار والحلول في تحسين الأداء وتحقيق الأهداف المرغوب فيها بالإعتماد على تحليل البيانات التي تم جمعها في الخطوات السابقة.
الرابعة	صحح	في هذه المرحلة يتم صياغة النتائج الإيجابية في معالجة الأخطاء على شكل معايير للإفادة منها في المنطقة.

المصدر: عبد الناصر ملك حافظ، حسين وليد حسين عباس، الإعتماد الأكاديمي وتطبيقات الجودة في المؤسسات التعليمية، دار غيداء للنشر، الأردن، 2015، ص256.

2- طرق تطبيق إستراتيجية التحسين المستمر: من أجل تطبيق إستراتيجية التحسين المستمر في المؤسسات يتم الإعتماد على مجموعة من طرق من بينها:

2-1 ثلاثية جوران: وهي أحد أفضل الطرق لتحسين العمليات وتتألف من ثلاثة مكونات هي: التخطيط، الرقابة، التحسين:¹

2-1-1 التخطيط: تبدأ عملية التخطيط لتحسين جودة المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسات بتحديد حاجات الزبائن وترجمتها إلى متطلبات واضحة تستطيع المؤسسة من خلالها تطوير خصائصها وسمات المنتج أو الخدمة التي تتلاءم وحاجات الزبائن ومن الطرق المقيدة التي تستخدمها المؤسسة في تحديد هذه الخصائص ونشر وظيفة الجودة والهندسة المتزامنة ثم بعد ذلك تقوم المؤسسة بتصميم العمليات القادرة على إنتاج المنتجات والخدمات حسب الخصائص

¹ سيد عبد النبي محمد، طرق وأساليب تحسين الأداء في المؤسسات، دار الكتب المصرية، مصر 2019، ص ص 11-12.

والمواصفات التي تم تحديدها ونقل الخطط إلى حيز التنفيذ إذ تعد هذه المرحلة هي المرحلة النهائية في عملية التخطيط.

2-1-2 الرقابة: هي الخطوة الثانية وتهدف إلى تأكيد أن عملية الإنتاج تسير وفق ما هو مخطط له من خلال الإعتماد على التغذية العكسية، وتتكون عملية الرقابة من مجموعة من المراحل والخطوات تبدأ بتحديد العمليات التي سيتم مراقبتها ثم وضع أهداف واضحة لعملية الرقابة ثم تقييم أداء العمل الفعلي ثم مقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف المخططة، وأخيرا العمل على معالجة الإختلاف والفروق بين المخطط والفعلي.

2-1-3 التحسين: هي المرحلة الثالثة وتتضمن تحسين مستويات الأداء الحالية والانتقال إلى مستويات أداء تفوق بكثير العمليات الحالية بالإضافة إلى إنشاء أنظمة لعملية التحسين المستمر من خلال تشكيل مجالس الجودة التي تتمثل مهامها في التعرف على مشاريع التحسين وتكوين فرق العمل ودعمها بكل ما تحتاج إليه من أجل تحديد المشكلات وإيجاد الحلول لها .

2-2 طريقة الكايزن: عبارة عن كلمة يابانية مركبة من جزئين تعني التغيير للأفضل (كاي- زن) وهي وسيلة لتحقيق التحسين المستمر وفلسفة إنكرها الياباني " تايشي أوهونو" لقيادة المؤسسات الصناعية والمؤسسات المالية، وأيضا إمكانية تطبيق تقنية كايزن في كل نواحي الحياة المعتمدة على التحليل والعملية.¹

تعمل هذه الطريقة للبحث المستمر عن الطرق الجديدة لتخفيض التكاليف في العمليات الإنتاجية للمنتج بتصميم وظيفة معينة، هذا الأسلوب الياباني يركز على إدخال التحسينات المستمرة والتدرجية قد تكون صغيرة في حجمها ولكن كبيرة في تأثيرها تساهم في زيادة الانتاجية وتقلص من تكاليف التشغيل والهدر العام، وتساهم برفع القدرات الإبداعية للعاملين ومشاركتهم في التغيير إلى الأفضل، ويعتبر هذا النظام خليط من التحسين الأدائي والفكر الإداري وتطوير نظم العمل واتخاذ القرارات الفاعلة وهو نظام يعمل به الجميع باليابان حيث يشمل جميع الأنشطة وليس مقصور على الصناعية منها فقط كالحياة الإجتماعية والحياة الشخصية والمنزلية والتنظيمية وغيرها كما أنه يركز على إيجاد مصدر المشاكل والعمل على إصلاح هذا المصدر وتغيير المعايير لأجل ضمان

¹ محمد بن مرشد، إنحف وأنت نانم، دار مدرالك، الرياض، 2018، ص60.

البقاء، ويركز هذا النظام كذلك على ضرورة إتخاذ التدابير وإصلاح المعدات وتحسين موقع العمل بأفضل إستخدام دون صرف الأموال إلا عند الضرورة لإختراع أو إقتناء تقنية جديدة وبعد إستنفاد الإمكانيات والخيارات المتوفرة.¹

المطلب الثالث: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستراتيجية

التحسين المستمر لتحقيق إستدامة الميزة التنافسية

سيتم إبراز مساهمة بعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستراتيجية التحسين المستمر وكيفية تحقيق إستدامة الميزة التنافسية

أولاً: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستراتيجية التحسين المستمر

✓ مساهمة أسلوب التكاليف فى الوقت المحدد فى إستراتيجية التحسين المستمر

إن الهدف الذي تسعى إليه المؤسسة من خلال تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة هو التحسين المستمر الذي يلعب دوراً كبيراً في تحسين أنشطتها، وهذا ما يساعدها على تحسين أدائها المالي الذي يمكنها من إستدامة ميزتها التنافسية ويتم ذلك من خلال ثلاثة عناصر:²

1-1 مقياس الوقت: يعتبر الوقت أحد أهم القياسات في بيئة تصنيع منتج (أو تقديم خدمة) ويمثل أهمية كبيرة للمؤسسة، ولما كان نظام تكلفة في الوقت المحدد يدور حول فلسفة الوقت المطلوب لإنجاز نشاط ما، فإنه يمكن المؤسسة من تصنيع منتجاتها في الوقت المحدد مع ضمان الكفاءة والفعالية في إستخدام الوقت والجهد والموارد والإستغلال الأمثل لها بتجديد الطاقات غير المشغلة لتخفيض تكاليف ورفع كفاءة التصنيع، كما يساهم في تقديم تقرير عن المعوقات والتعقيدات التي تعطل العملية الإنتاجية.

1-2 مقياس الجودة: تعد الجودة من العوامل الرئيسية المساهمة في تحقيق رضى الزبون وهي تعبر عن مدى توافق المنتجات والخدمات مع المواصفات والمعايير المطلوبة ومن أجل تحقيق ذلك

¹ محسن بن حفيظ بوعمر، منهجية كايزن اليابانية، دار الأصحاب، رياض، 2017، ص ص 24-27.
² بن عواق العربي، قدوري عمار، مساهمة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي دراسة حالة فندق ومطعم الربيع سطيف، مجلة وحدة البحث في التنمية والموارد البشرية، جامعة محمد لمين دباغيين، سطيف، المجلد 11، العدد 1، ص ص 243-244.

تتبنى المؤسسة مبدأ إدارة الجودة الشاملة التي تشمل جميع أنشطتها من حيث تطبيقها وقياسها وتحسين أدائها، فنظام التكلفة في الوقت المحدد يسهل عملية تحديد تكلفة التالف والضياع والطاقة والموارد غير المستعملة التي من شأنها تقديم القيمة المقدمة للزبائن.

1-3 مقياس التكلفة: بما أن نظام التكلفة في الوقت المحدد وضع أساس لقياس تكلفة المنتج ليقدم أفضل تخصيص للتكاليف المؤسسة على منتجاتها بإستخدام موجهات الوقت وربط مواد المؤسسة بأنشطتها ثم توزيعها على المنتجات مما يعطي فهما عميقا وقياسا دقيقا ليس فقط لتكاليف المنتجات بل حتى لتحديد مسار موارد المؤسسة وتسهيل عملية إدارة تكلفة الرقابة.

إن إستخدام أسلوب التكاليف في الوقت المحدد يعطي المؤسسة مصدرا جديدا ومميزا لتحقيق استدامة ميزتها التنافسية من خلال المساهمة في التحسين المستمر على منتجاتها باعتباره مقياس للجودة ومقياس للوقت ومقياس للتكلفة وهذا ما يساعد المؤسسة على تطوير منتجاتها وتحسين أنشطتها مما يؤدي إلى تحسين أدائها المالي الذي يعد مؤشر جيد ومصدر مميز يمكن المؤسسة من تحقيق إستدامة ميزتها التنافسية.

✓ مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في إستراتيجية التحسين المستمر

يكمُن دور بطاقة الأداء المتوازن في التحسين المستمر من خلال وضع برامج إستثمار على المدى البعيد يشمل الزبائن والعاملين ونظم خلق وتطوير منتجات جديدة تأخذ بعين الإعتبار الإهتمام بالمؤسسة من الأسفل إلى الأعلى بدلا من الإعتقاد على الخطوط السفلى في الهرم التنظيمي في الإنتاج الذي غالبا ما يكون الهدف منه هو التحسين المستمر داخل المؤسسة على المدى القصير.

✓ مساهمة أسلوب إدارة الجودة الشاملة في إستراتيجية التحسين المستمر:

تهدف إدارة الجودة الشاملة إلى تحقيق التعاون والمشاركة المستمرة بين العاملين من أجل تحسين السلعة أو الخدمة، إذ أن الجودة المميزة التي تحققها المؤسسة لسلعها وخدماتها تساعدها على تحقيق التميز على غرار نظيراتها وهذا ما يساهم في تحقيق إستدامة ميزتها التنافسية.

إذ أن التحسين المستمر يعد من خصائص إدارة الجودة الشاملة ويتطلب نجاحه في تحقيق الجودة توفر الشروط التالية:¹

• **الوقت:** سواء في ما يخص التصميم، التنفيذ أو المراقبة حيث تسمح إدارة الجودة الشاملة من خفض أوقات التصميم، إعداد الآلات، دراسة الطلبيات، دراسة شكاوي الزبائن، الحصول على المعلومات وإلى غير ذلك.

• **المستوى التكنولوجي:** تساهم عملية التحسين المستمر بشكل كبير في تحسين المستوى التكنولوجي للمؤسسة، وذلك من خلال متابعة الإبداعات والإختراعات وكذا نظم التصنيع والإنتاج الحديثة ومحاولة إقتنائها.

• **ضرورة تواجده قاعدة بيانات ونظم معلومات فعالة داخل المؤسسة** تسمح بإتخاذ قرارات في أوانها على ضوء المستجدات التي تطرأ في المحيط.

✓ **مساهمة أسلوب نظام التكاليف على اساس الأنشطة في إستراتيجية التحسين المستمر:**

جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة ليجيب على محددات وصعوبات أنظمة التكاليف التقليدية والتي باتت عاجزة عن التأقلم مع الظروف الحالية التي تعيشها المؤسسات، وجاء نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ليقوم بالتوزيع العادل للتكاليف على مختلف المنتجات والخدمات، إذ أن عملية التحسين المستمر تتم من خلاله ولكي يتم تحسين الأداء التشغيلي للأنشطة وجب تحليلها ولذلك يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحسين الأداء التشغيلي للأنشطة من خلال تحليلها، إذ يقوم التحليل على تصنيف الأنشطة إلى الأنشطة مضيئة للقيمة والتي يجب العمل على تخفيض تكاليفها وتميزها بموصفات خاصة تضمن جاذبية المنتجات وأنشطة غير مضيئة للقيمة والتي يجب العمل على إقصائها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن والذي يستند إلى مفهوم تحليل القيمة حيث يستخدم هذا المفهوم في تحديد عناصر التكاليف ووظائف المنتج بغرض تحديد الحد الأدنى من التكاليف اللازمة حتى تؤدي كل وظيفة المهام المحددة لها بدقة، يقصد بقيمة المنتج القدرة على أداء وظائفها بأدنى حد ممكن من التكاليف والتي

¹ حبيبة عامر، فرحات عباس، دور عمليات التحسين المستمر في تحقيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة كوندور برج بوعريبيج، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة حمه لخضر، الوادي، المجلد7، العدد2، الوادي، 2017، ص 169.

تتعاضم كل مأمكن الحصول على الوظيفة أو الخدمة المطلوبة فى الوقت المحدد والمكان المحدد وبالجودة المطلوبة عند أدنى حد ممكن من التكلفة.

إذ أن تحليل القيمة يلعب دورا مهما فى تخفيض التكاليف غير الضرورية من خلال إستبعاد الأنشطة التى لا تضيف قيمة أى الإهتمام بالتكلفة كأحد أهم العناصر المحددة لقيمة المنتجات، مما يعنيه قيمة المنتجات تحدد بالقدر الذى يبرر وجود هذه المنتجات أما الأنشطة غير ضرورية يجب استبعادها مما ينتج عنه استبعاد ما تتطلبه من تكاليف متغيرة، إن عملية تقييم أداء الأنشطة تدفع إلى التحسين المتميز لها لسعى نحو تطوير أدائها وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التى يحصل عليها المستهلك.¹

✓ مساهمة أسلوب ستة سيجما فى إستراتيجية التحسين المستمر:

ضمن إستراتيجية التحسين المستمر يجب على المؤسسة إستخدام حملة الأحزمة السوداء وإنشاء هيكل تنظيمي مخصص لتحسين المستمر، حيث يتضمن الهيكل أدوار مثل حملة الأحزمة الخضراء، حملة الأحزمة السوداء، خبراء الأحزمة السوداء والقادة من الإتفاقية، وتظهر مساهمة ستة سيجما فى التحسين المستمر وهذا بإختيار أفضل الموظفين فى المؤسسة لملئ مواقع الحزام الأسود وهذا النفاذي يؤدي إلى تحسين فعال ويجعل الجهود سهلة القياس.²

فالهدف من إتباع ستة سيجما يكمن فى إحداث تغيرات جذرية بالإنتقال من مرحلة تقليل الأخطاء إلى مرحلة عدم حدوثها ومنعها،³ وهذا هو الهدف من التحسين المستمر وتطوير منتجات المؤسسة وأنشطتها إذ نجد أن هناك علاقة تكاملية بين ستة سيجما والتحسين المستمر حيث توفر الستة السيجما التقنيات اللازمة لإحداث التغيرات والتطورات التقنية فى العمليات داخل الإدارة من اجل تقليل الأخطاء أو تفاديها بشكل تام وهذا مايساعد على كسب رضى الزبون.

¹ صالح إلياس، بن أحمد سعديّة، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسير فى التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، جامعة جيلالي الياس، سيدي بلعباس، العدد الأول، 2013، ص ص 173-174.

² محمد عبد المنعم محمد إبراهيم، إستخدام منهجية ستة سيجما كمدخل للميزة التنافسية للصناعات الوطنية والمملكة العربية السعودية دراسة تطبيقية، مجلة الإقتصاد والتجارة، المجلد 49، العدد2، 2019، ص390.

³ محمد لمين حساب، نحو تحسين جودة العمليات بمؤسسات التعليم العالى فى ظل منهجية ستة سيجما، مجلة دراسات العدد الإقتصادي، الأوغاط، المجلد8، العدد2، 2017، ص185

✓ مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في إستراتيجية التحسين المستمر

التحسين المستمر تقنية تؤكد على المساهمة في تحسين الكفاءة والجودة التي يمكن أن تنشأ من أنواع مختلفة من التحسينات الصغيرة المتزايدة في عملية الإنتاج، والمبدأ الرئيس لهذه التقنية هو إلغاء كل عنصر غير ضروري ليس له قيمة من أجل حذف كل أوجه الضياع لموارد المؤسسة المادية والمالية والبشرية ولاتنتهي فرص التحسين المستمر مهما بلغت كفاءة وفاعلية الأداء تبعاً لتغير مستوى الجودة الذي يحقق رغبات وتوقعات الزبائن المتغيرة بصفة دائمة.

تطبق تكلفة التحسين المستمر على المنتج في مرحلة التصنيع حيث يكون قد سبق وأن تم تحديد التكلفة المستهدفة في مرحلة التصميم وجمع هذين المفهومين تتكون فكرة دورة حياة المنتج، وقد أستعمل مصطلح تكلفة التحسين المستمر بشكل واسع في المؤسسات البيانية كأداة للإدارة وتخفيض التكاليف وكما تشمل أيضاً عملية الإدارة للتكاليف من تخطيط ورقابة وتقييم الاداء مما يعطيها مفهوم واسع وأهمية كبيرة.¹

إذ أن مساهمة التكلفة المستهدفة في التحسين المستمر تظهر من خلال تركيز التحسين المستمر على عملية الإنتاج عن طريق زيادة كفاءة الإنتاج بالتركيز على التحسين المستمر في التكاليف الجودة والتسليم للزبون حسب حاجاته.

ثانياً: مساهمة إستراتيجية التحسين المستمر في تحقيق إستدامة الميزة التنافسية

تعيش المؤسسات اليوم تغير متسارع تتسم به البيئات المختلفة، وتنعكس هذه الحالة على المؤسسات بحد ذاتها التي تسعى إلى الإستحواذ على معدلات عالية جداً من تجديد المنتج كالصناعات الإستهلاكية... الخ، وعليه نجد أن المؤسسات التي تعمل في ضوء معدلات عالية من التغير السريع تميل دورة حياة منتجاتها إلى أن تكون بالفعل ذات درجة عالية من التجديد، مما ينعكس على وقتية المزايا التنافسية فيها وبالتالي ينعكس على وقتية أرباحها وعوائدها المتأتية من التجديدات المستمرة التي يقوم بها المنافسين، وهذا ما يتناقض وحالة إستدامة المزايا التنافسية وإستمراريتها، لذا نجد أن المؤسسات التي تعمل في مثل هذه المجالات تسعى جاهدة إلى إطالة

¹ سليمان مليكة، تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وأضرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد الثامن، 2017، ص 77-78.

دورات حياة منتجاتها بتبنيها إستراتيجية التحسين المستمر في المنتجات لضمان ديمومة المزايا التنافسية لصالحها .

إن تبني إستراتيجية التجديد المستمر يستدعي قيام المؤسسة بعملية إعادة تقييم مستمرة لأداء ميزتها التنافسية وخاصة في الصناعات التي تمتاز بدرجة عالية من الديناميكية ومدى ملاءمة هذه الميزة إستناداً إلى وضعها في القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه، وبذلك قد تتمكن من القيام بالتصرفات التي تضمن لها المحافظة على الميزة التنافسية أو التخلي عنها في حالات فشلها في تحقيق التفوق المستمر على المنافسين وتحقيق مستويات عالية من الأرباح والعوائد.

فضلاً عن ذلك فإنه يتطلب العمل وفقاً لتحقيق حالة الإستجابة المستمرة لحاجات الزبائن التي تعدّ من الأسس المهمة لبناء المزايا التنافسية وإستدامتها وذلك لأنها تتطلب أن تكون المؤسسة قادرة على أداء مهامها بشكلٍ أفضل من المنافسين، ومن ثمّ تحديد وإشباع حاجات زبائنها، عند ذلك سيولي المستهلكين قيمة أكبر لمنتجاتها فيساعدوها ذلك في خلق التميّز القائم على المزايا التنافسية المستدامة.

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن تحسين جودة المنتج يمكن أن تدخل في إطار التجديد المستمر الذي يتماشى مع الإستجابة لحاجات الزبون، أي أن تحقيق ذلك يتم من خلال تحقيق الجودة المتفوقة والإبداع بوصفهما جانبين متكاملين لتحقيق الإستجابة لحاجات الزبون من خلال إستراتيجية التجديد المستمر.¹

¹ غالب عوض الرافي، المؤتمر العلمي السابع إدارة المخاطر وإقتصاد المعرفة تحت عنوان " إدارة المخاطر الاستراتيجية المسببة لفقدان المنظمة للمزايا التنافسية المستدامة الآليات والمعالجات دراسة نظرية تحليلية، جامعة الزيتونة الأردنية ، 16-18/ أبريل/2007، ص18.

المبحث الثاني: إستراتيجية تخفيض التكاليف وإستدامة الميزة التنافسية

تعتبر التكلفة قاعدة أساسية تستند عليها المؤسسة لإتخاذ أهم القرارات وتنفيذ بعض المهام الإدارية من تخطيط ورقابة وقياس للإداء وتقييمه كما تساهم في تحقيق إستدامة ميزتها التنافسية من خلال إتباعها لإستراتيجية تخفيض التكاليف وهذا من أجل جذب الزبائن ونيل رضاهم إذ أن هذه الأخيرة تطبق وفق أسس علمية بالإستناد إلى أساليب حديثة لإدارة التكلفة. سننترق في هذا المبحث إلى إستراتيجية التكاليف، وكيفية مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة الميزة التنافسية عن طريق إستراتيجية تخفيض التكاليف.

المطلب الأول: تكاليف الإنتاج

1- تعريف تكاليف الإنتاج: " هي جملة ماتكلفه التجار والصناع والوسطاء الذين سبقوا التاجر الأخير الذي يبيع سلعته إلى المستهلك النهائي ويضاف إلى ماتقدم التكلفة التي تحملها التاجر الأخير الذي يبيع السلعة إلى المستهلك".¹، فهي: " الموارد التي يتم إنفاقها لتحقيق هدف محدد ويتم قياسها بوحدات النقد التقليدية، وإذ لم يتحقق الهدف تعتبر خسارة وليست تكلفة".²

2- تبويب التكاليف: يعني تبويب التكاليف تحديد الإجراءات التي على أساسها تعالج عناصر التكاليف في السجلات المحاسبية، وحصر عناصر التكاليف للأغراض الإدارية لا يأخذ شكلا واحد بل تتعدد طرق الحصر والتحليل بتعدد أغراض القياس فقد تكون هذه الأخيرة لتحديد تكلفة المنتجات وقد تكون لقياس نتيجة النشاط وتتمثل هذه التبويبات في:³

1-2 تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج: وتشمل التكاليف التالية:

1-1-2 تكاليف متغيرة: هي التي تتغير زيادة أو نقصانا بالتناسب مع حجم الإنتاج أو البيع مثل تكاليف المادة الأولية، أجره عمال الورشات ..إلخ طالما بقيت العوامل الأخرى على حالها.

2-1-2 تكاليف ثابتة: هي تلك العناصر التي لا تتغير في الأجل القصير على الرغم من تغيير حجم الإنتاج أو البيع مثل مرتبات المديرين والإيجار ويمكن أن نميز بين شقين للتكلفة الثابتة:

¹ أحمد مصطفى أبو حبيش، الربا دراسة وتحليل، دار الكتب العلمية، بيروت، 2012، ص31.
² رائد محمد عبد ربه، مبادئ المحاسبة المالية، ج2، دار الجنادرية، 2016، الأردن، ص91.
³ حسينة حوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، دار من المحيط الى الخليج، الأردن، 2017، ص ص 95-96.

الفصل الثالث: دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستراتيجيات المؤسسة لتحقيق استدامة
الميزة التنافسية

✓ التكلفة الثابتة الملزمة مثل الإهلاك.

✓ التكلفة الثابتة الغير ملزمة مثل تكاليف الدعاية والإعلان.

2-1-2 تكاليف شبه متغيرة: تحتوي هذه التكاليف على كلا العنصرين الثبات والتغير فتتأثر بحجم الإنتاج إلا أن هذا التغير لا يتناسب طردياً بحجم هذا التغير .

2-2 تبويب التكاليف لأغراض الرقابة: وتشمل:

1-2-2 تكاليف خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن التحكم فيها مباشرة على مستوى قسم معين.

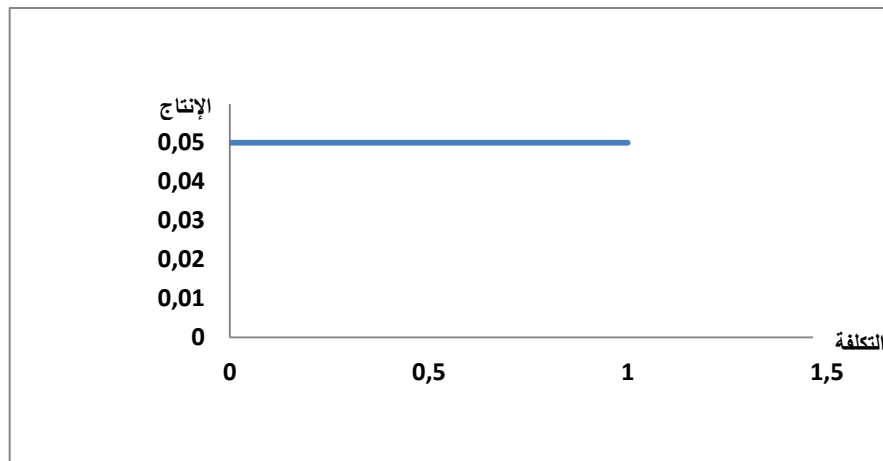
2-2-2 تكاليف غير الخاضعة للرقابة: هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها على مستوى قسم معين.

3-2 تبويب التكاليف حسب الزمن: تقسم التكاليف حسب الزمن إلى:

1-3-2 في المدى القصير: ويشمل التكاليف التالية:¹

1-1-3-2 تكاليف ثابتة: هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء كان هناك نشاط إنتاجي فاعل أم لم يكن، فهذه التكاليف ثابتة لا تتغير مع تغير الإنتاج وتمثل تكلفة الإنتاج المستقبلية الثابتة تأخذ شكل الخط المستقيم الموازي لمحور الأفقي كما هو موضح في الشكل:

الشكل 4: تمثيل بياني لدالة التكاليف الثابتة

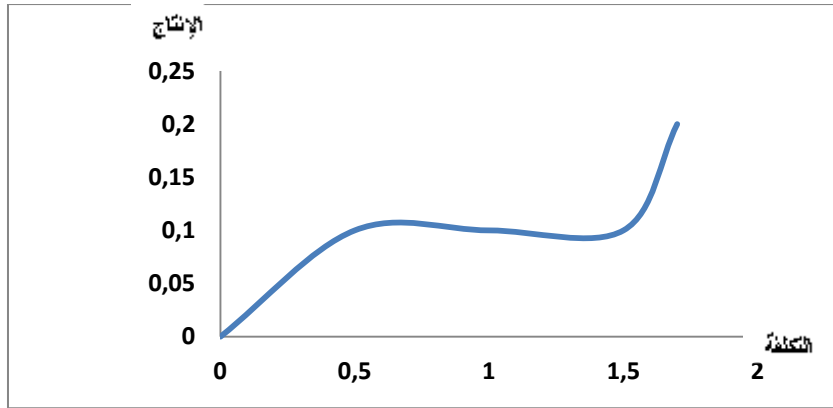


المصدر: ضرار العتيبي وآخرون، الأساس في علم الاقتصاد، دار اليازوري، عمان، 2018، ص 188.

¹ ضرار العتيبي وآخرون، الأساس في علم الاقتصاد، دار اليازوري، عمان، 2018، ص ص 188 - 190.

2-3-1-2 تكاليف متغيرة: ذات علاقة طردية مع حجم الإنتاج فهي تزداد مع زيادة حجم الإنتاج ومن أمثلة ذلك تكاليف الموارد الأولية والدعاية والإعلان والأجور والنقل... إلخ والرسم البياني يوضح ذلك:

الشكل 5: تمثيل بياني لدالة التكاليف المتغيرة



المصدر: ضرار العتيبي وآخرون، الأساس في علم الاقتصاد، دار اليازوري، عمان، 2018، ص 189.

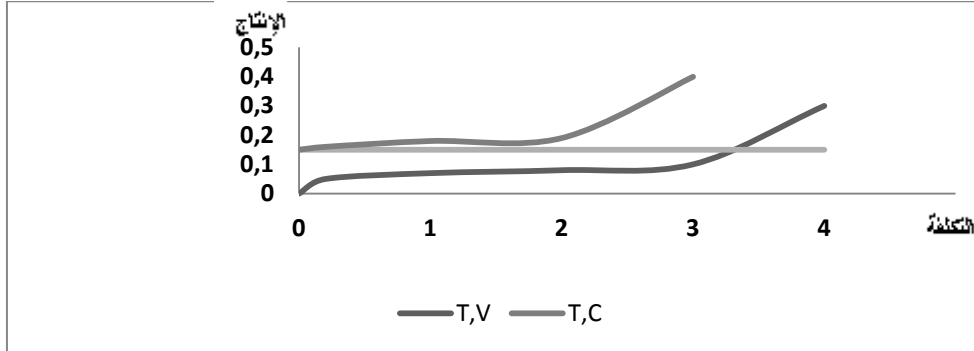
من شكل يلاحظ:

✓ وجود علاقة طردية بين الإنتاج والتكاليف المتغيرة.

✓ عند بداية منحنى التكاليف المتغيرة نلاحظ أنه محدب من الأعلى هذا دليل على أن تكاليف تتزايد بنسبة أعلى مما هي عليه الزيادة في الناتج وهذا راجع إلى أنه عند مستويات الإنتاج الصغرى تؤدي زيادة عناصر الإنتاج المتغيرة إلى زيادة إنتاجها مما يؤدي إلى زيادة في تكاليف الإنتاج وزيادة في الإنتاج معا ولكن تبدو بنسبة أقل من الزيادة في الإنتاج.

2-3-1-3 تكاليف كلية: تعتبر التكلفة الكلية تلك التكاليف التي تتكبدها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها الإنتاجية وهي عبارة عن مجموعة التكاليف الثابتة والمتغيرة، وتساوي أيضا التكاليف الثابتة عندما يكون الإنتاج مساويا للصفر وتزداد مع زيادة الإنتاج نتيجة لزيادة التكاليف المتغيرة حيث يقع فوقه مباشرة بمقدار يساوي التكاليف الثابتة إشارة تساوي التكاليف الثابتة الكلية والتكاليف الكلية عند حجم الإنتاج 0.

الشكل 6: التمثيل البياني لدالة التكاليف الكلية



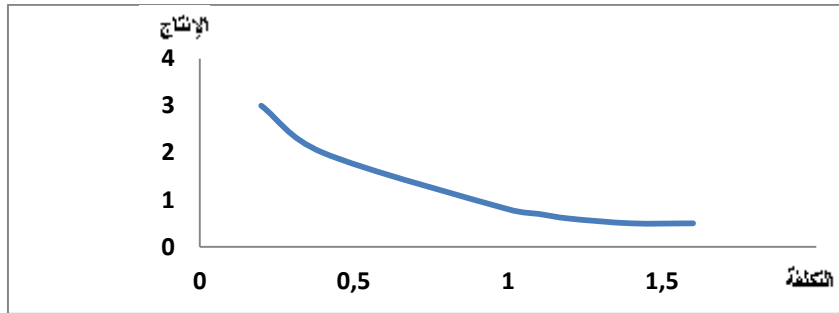
المصدر: ضرار العتيبي وآخرون، الأساس في علم الاقتصاد، دار اليازوري، عمان، 2018، ص 190.

إذ أن متوسط التكاليف يمكن حسابه من خلال المعدلة التالية:¹

$$\frac{\text{التكلفة الثابتة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}} = \text{متوسط التكلفة الثابتة}$$

- كما هو موضح في المنحنى التالي:

الشكل 7: التمثيل البياني لمتوسط التكلفة الثابتة



المصدر: ضرار العتيبي وآخرون، الأساس في علم الاقتصاد، دار اليازوري، عمان، 2018، ص 190.

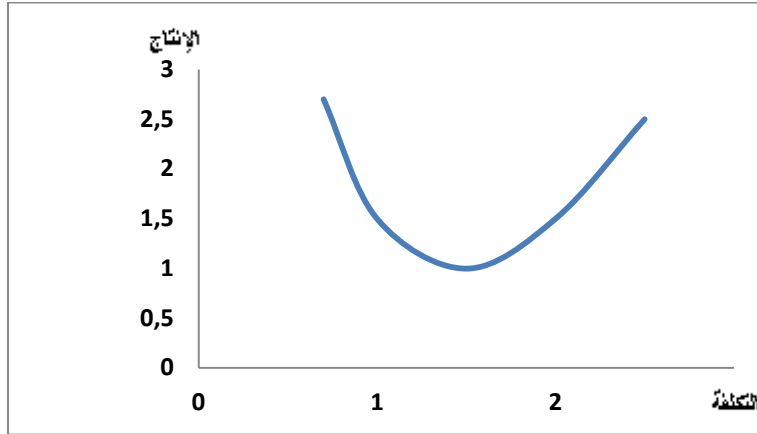
كما أن متوسط التكاليف المتغيرة يمكن حسابه من خلال المعادلة التالية:

$$\text{متوسط التكلفة المتغيرة} = \frac{\text{التكلفة المتغيرة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

¹ محمد أحمد الافندي، النظرية الاقتصادية الجزئية المتوسطة، ج2، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2020، ص 93.

كما هو موضح في المنحنى التالي:

الشكل 8: التمثيل البياني لدالة متوسط التكلفة المتغيرة



المصدر: ضرار العتيبي وآخرون، الأساس في علم الإقتصاد، دار اليازوري، عمان، 2018، ص190.

ينحدر منحنى متوسط التكاليف المتغيرة من الأعلى إلى الأسفل بإتجاه اليمين حتى يصل إلى أدنى مستوى له ومن ثم يعود ليتجه مرة أخرى إلى الأعلى بإتجاه اليمين وهذا يعني أن العلاقة بين متوسط التكاليف المتغيرة والإنتاج يمر بمرحلتين:

1- ينقص منحنى التكاليف المتغيرة مع زيادة إنتاج والسبب في ذلك هو أن التكاليف المتغيرة في هذه المرحلة تزداد بنسبة أقل من زيادة الإنتاج مما يدفع منحنى متوسط التكاليف المتغيرة إلى الإتجاه نحو الاسفل.

2- يبدأ منحنى متوسط التكاليف بالزيادة إشارة إلى أن التكاليف المتغيرة تزداد بنسبة أكبر من زيادة الإنتاج في هذه المرحلة لهذا يأخذ المنحنى شكل حرف U -
بحسب متوسط التكلفة الكلية وفق المعادلة التالية:

$$\frac{\text{التكلفة الكلية}}{\text{عدد وحدات الإنتاج}} = \text{متوسط التكلفة الكلية}$$

المطلب الثاني: إستراتيجية تخفيض التكاليف

أولاً: تعريف إستراتيجية تخفيض التكاليف: "هي إستراتيجية تتمثل في تقديم منتج يؤدي نفس الغرض ولكنه بنكلفة أقل من خلال التحسين فيه، وكفاءة عمليات الإنتاج والتسويق بهدف تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن مع الإحتفاظ بتوفير مزايا وخصائص المهمة التي تناسب شريحة واسعة من المنتفعين".¹

قد تنشأ فكرة تخفيض التكلفة في مستوى معين من الإدارة، إلا أن تنفيذها يعتمد على إدارة أخرى كإدارة الإنتاج الأمر الذي يتطلب حث جميع الإدارات لتنسيق جهودها في هذا السبيل وإنهيار برنامج تخفيض التكاليف.²

ثانياً: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستراتيجية تخفيض التكاليف

تعتبر التكلفة قاعدة أساسية تستند عليها المؤسسة لإتخاذ أهم القرارات وتنفيذ بعض المهام الإدارية من تخطيط ورقابة وقياس الإداء وتقييمه كما تساهم في تحقيق المؤسسة لإستدامة ميزتها التنافسية من خلال إتباعها لإستراتيجية تخفيض التكاليف وهذا من أجل جذب الزبائن ونيل رضاهم إذ أن هذه الأخيرة تطبق وفق أسس علمية بالإستناد على أساليب الحديثة لإدارة التكلفة.

وسنتعرف على كيفية مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة الميزة التنافسية عن طريق تخفيض التكاليف ولكل أسلوب مساهمة معينة في تخفيض تكاليف .

1- مساهمة نظام التكاليف في الوقت المحدد (jit) في إستراتيجية تخفيض التكاليف:

يعتبر أحد الأنظمة التي تعمل على تخفيض التكاليف الإنتاج من خلال إزالة وبقدر الإمكان تأخيرات الإنتاج والمخزون، فهو يسعى ملخص من الضياع في الموارد من خلال العملية الإنتاجية ابتداء من تصميم المنتج إلى تسليمه إلى المستهلك وتمثل فلسفة JIT سلسلة من التحديات لنظم محاسبة التكاليف التقليدية بسبب إلزامها بالتحسين المستمر ولاتعد الإنحرافات التي تظهر مؤشر للخلل وإنكماش مؤشر نحو توجيه التحسينات فالمؤسسة تكون قادرة على تحسين أدائها من خلال توفير الإنتساب الكفاء في العملية الإنتاجية بتوجيه الإهتمام والكشف عن المجالات التي تظهر

¹ الهادي المشعل، التخطيط وتحسين أداء المؤسسة الإنتاجية والخدمية في البيئة العربية ، دار الكتب العلمية، بيروت، 2010، ص384.
² أمين حلمي كامل ، التخطيط والتطوير للإدارة المتكاملة للمنشأة الصناعية الحديثة، مركز البحوث الصناعية، ليبيا، 2009، ص323.

فيها مشاكل الإنتاج ومعالجتها وتقليل مستوى التخزين إلى الحد الأدنى وهذا كله يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية وتحسين الجودة والمرونة في العمل وبما يحقق ميزة تنافسية تحصل عليها المؤسسة بزيادة حصتها السوقية وتعزيز ميزتها التنافسية .

2- مساهمة أسلوب الجودة الشاملة في إستراتيجية تخفيض التكاليف:

تعد الجودة أحد الأسلحة التنافسية في السوق العالمية التي تساعد المؤسسة على إستدامة ميزتها التنافسية ويكمن ذلك في جودة المنتج أو الخدمة إذ أن المنتج عالي الجودة لديه فرصة أفضل لإكتساب حصة في السوق من المنتج رديء الجودة وتتطلب الجودة الشاملة عملية متواصلة من التحسين المستمر والتي تعطي الأشخاص والمعدات والمجهزين والمواد وأساس هذه الفلسفة هو تحسين كل جانب من العملية الإنتاجية والهدف النهائي هو الوصول إلى جودة عالية بما يحقق رضى الزبون وتسعى إدارة الجودة الشاملة إلى تقليل جميع التكاليف الفشل من خلال الرقابة على الأخطاء ومنع الوصول إلى حالات الفشل وأصبحت الكلفة المرتبطة بالجودة سلاحا تنافسيا بين المؤسسات، بالإضافة إلى أن إعطاء الكلف النوعية إهتماما أكبر سيؤدي إلى حصول وفورات ذات قيمة، وأن هذه الوفورات تعني الكثير في سوق المنافسة لذلك تعد الجودة قضية إستراتيجية ومحور الجهود جميع الأنشطة الوظيفية التي تساعد المؤسسة على إمداد الزبون بما يحتاج إليه من سلع وخدمات ذات سمات وخصائص تفي بمتطلباته وحاجاته وتوقعاته وهذا مايجعل المؤسسة تحافظ على مكانتها في سوق المنافسة لفترة أطول ويساعد على إستدامة ميزتها التنافسية.¹

3- مساهمة أسلوب ستة سيجما في إستراتيجية تخفيض التكاليف:

إن أسلوب ستة سيجما يهدف إلى تقليل الأخطاء في العمل العلمي والإداري وهذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف المالية والمادية في المؤسسة وأن إدارة التطوير والتغير في المؤسسة تهدف أيضا إلى ترشيد الإنفاق وتخفيض التكاليف وحل مشكلات المؤسسة وادخال أي تحسينات جديدة إليها، وهذا ما يحقق الرضا للزبائن وإشباع حاجاتهم ورغباتهم، وتقديم منتجات من سلع وخدمات تفوق توقعاتهم بهدف إسعادهم وجعلهم مسرورين دائما، وكل هذا لغرض تحقيق أهداف المؤسسة ككل

¹ هيثم ذيب، أصول التخطيط الإستراتيجي، دار اليازوري، عمان، 2020، ص ص 147- 148.

هذا ماتسعى إليه أيضا إدارة التغيير والتطوير التنظيمي ويساعدها في ذلك تطبيق أسلوب ستة
سيجما.¹

4- مساهمة أسلوب التكلفة على اساس الانشطة (abc) في إستراتيجية تخفيض التكاليف:

يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة أحد الأدوات المثلى في تحسين أنظمة التكاليف لأنه ركز
على الأنشطة بشكل إنفرادي إذ يقوم بتخصيص التكاليف على أهدافها كالمنتجات أو الخدمات وفق
أسس معينة يمثل حاجة المنتج من ذلك النشاط، أي أن مهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة
هي تحليل التكاليف غير المباشرة وإعادة تصنيفها كتكاليف مباشرة من خلال تقسيم مجموعات
التكاليف وربطها بالأنشطة المختلفة، كما يحقق التفوق بالتصميم من خلال تبسيط تصميم
المنتجات بمعنى إمكانية تدفق الانتاج بسهولة ومن دون أي إسراف في استخدام الموارد، وإن هذا
يؤدي إلى ترشيد التكاليف.

بالرغم من تعدد جوانب تحديث وتطوير نظام التكلفة على أساس الأنشطة بإعتباره أسلوب لإدارة
التكاليف، سواء من حيث التخطيط التكلفة أو راقبتها ومن ثم تجنبها وإستبعادها ولتحقيق هذا بكفاءة
وفعالية يقوم هذا الأسلوب على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة، وذلك حتى يتم إستبعاد تلك
التي لا تضيف قيمة أو على الأقل تقليلها بغرض ترشيد التكاليف وإكتساب ميزة تنافسية للمؤسسة
وتدعيمها وتصنيف الأنشطة وفقا لما تقدمه من قيمة للمنتج إلى أنشطة تضيف قيمة وهي أنشطة
لو أستبعدت فإنها ستؤدي في الأجل الطويل إلى عدم تلبية رغبات الزبائن ولا حتى توقعاتهم مما
سيؤثر سلبا على منتجات المؤسسة وبالتالي حصتها السوقية، وعليه دائما ما نجد المؤسسة تسعى
جاهدة على أداء هذه الأنشطة بكفاءة وفعالية، وأنشطة غير مضيعة للقيمة وهي الأنشطة التي
لاتضيف قيمة للمنتجات المقدمة للزبون وفي نفس الوقت يمكن ان تعيق العمل وتزيد من تكلفة
الإنتاج وعليه تعتبر أنشطة هدر ويمكن للمؤسسة تخفيض التكاليف مع الحفاظ على طاقة خدمة
المنتج بإستبعاد مثل هذه الأنشطة.²

¹ أحمد يوسف دودين، إدارة التغيير والتطوير التنظيمي، دار اليازوري، عمان، 2020، ص262
² دبابش محمد نجيب ، شحتاني عبد العالي، ترشيد تكاليف الانتاج بإستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة دراسة حالة مؤسسة
المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة ، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد23، 2018، ص ص 115-116.

إن ربط التكاليف غير المباشرة للإنتاج بالأنشطة التي تسبب في نشوء هذه التكاليف وفق مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة يقدم إمكانية أفضل لإلغاء مفهوم التكاليف غير المباشرة ، ووفق هذا النظام فإن تخفيض التكاليف من خلال تحليل وإدارة الأنشطة يتم من خلال:¹

- تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالأنشطة.
- إلغاء الأنشطة غير ضرورية.
- إنتقاء الأنشطة ذات الكلفة الواطنة
- دقة عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

5- مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في إستراتيجية تخفيض التكاليف:

توفر بطاقة الأداء المتوازن معلومات لتحقيق تخفيض التكاليف كهدف إستراتيجي للمؤسسة، كما أنها مرتبطة بنظام محاسبة التكاليف كنظام معلومات تفصيلي يعمل بدرجة الأولى كقاعدة بيانات يتم تشغيلها وتحليلها لتوفير معلومات تستخدم لقياس الأداء الحالي وقياس التحسين في الأداء بصورة مستمرة لتقييم فاعليته، ونظرا لتطور مفهوم الأداء وقياسه ودخول أبعاد جديدة تتحكم في جودة الأداء بدأ بالأساليب التنافسية وإنهاء بالأداء البيئي والإجتماعي للمؤسسة وانتقال مفهوم نظام المعلومات المحاسبية من التقليدي إلى المفهوم الإستراتيجي وتحول النظرة إلى مخرجات هذا النظام من المعلومات إلى معلومات إستراتيجية لاتقتصر على المعلومات المالية وإنما تمتد إلى توفير معلومات مالية وغير مالية، كمية وصفية تمتاز بخصائص إستراتيجية، كما تعتبر محاسبة التكاليف كنظام معلومات محاسبي إستراتيجي يضع عملية صنع القرار ضمن أولوياته، لا بل ينقل محاسب التكاليف إلى سلم إتخاذ القرار بالإضافة الى صنعه، ويندرج ضمن ذلك كافة أنواع القرارات التي لها علاقة بالتخطيط والرقابة والقرارات ذات البعد الاستراتيجي وتكتيكي لا بل أن من أبرز مهامه هو توفير التغذية العكسية عن إجراءات الرقابة على عناصر التكاليف وعلى كافة جوانب القياس المنشودة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

¹ محمد كنفوش، نظام ABC ودوره في تحسين الاداء واستدامته بالمؤسسة، مجلة جديد الإقتصاد، جامعة خميس مليانة، الجزائر، العدد 4، 2009، ص105.

إن دور بطاقة الاداء المتوازن في تخفيض التكاليف يبدأ من تجزئة الأهداف إلى أهداف فرعية تحدد على ضوءها مجالات تخفيض التكاليف الممكنة عبر دورة تكاليف حياة المنتج، ومن خلال قياس واقع الأداء الحالي بالإعتماد على مخرجات أنظمة القياس المحاسبي من المعلومات ووضع قيمة للمستهدفات في ظل أهداف التخفيض والربحية المستهدفة ثم يتم عكس مؤشرات الأداء الحرجة بصورة مقاييس للتخفيض مثل نسبة تكاليف كل عنصر من عناصر التكاليف إلى إجمالي تكلفة المنتج.¹

إن بطاقة الأداء المتوازن لها تأثير في تحقيق إستدامة الميزة التنافسية من خلال عملها على تخفيض تكاليف إنتاج المنتج وهذا ما يحقق الربحية المستهدفة.

6- مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في إستراتيجية تخفيض التكاليف:

وتمثل التكلفة المستهدفة حل إداري يساعد على تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج من خلال تحسين الخصائص المادية للمنتج في مرحلة التصميم المبكرة، كما تساهم في الحفاظ على الجودة والأداء الوظيفي وتخفيض وقت تطوير المنتجات من خلال التخطيط الإستراتيجي وإدارة التكاليف للمؤسسة مما يؤدي إلى زيادة ربحية المنتجات وزيادة قدرة المؤسسة على المنافسة وتعزيز مركزها تنافسي وإستدامة ميزتها التنافسية، وحيث أن تكلفة المستهدفة تركز على الزبون وعلى السوق فإن المؤسسة لن تقوم بإنتاج منتج جديد حتى تتأكد من انه سيولد ربحاً كافياً كما تركز التكلفة المستهدفة على الإدارة الإستراتيجية لمستوى التكاليف مع الإهتمام بوظائف المنتجات التي ستحدد بالتأكيد الحصول على منتجات أقل سعراً وأكثر جاذبية للزبون وذلك من خلال الضغط المستمر في جميع مراحل تطبيقها للقضاء على التكاليف عديمة الفائدة، ويمكن توضيح مساهمة أسلوب تكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف من خلال المرحلة النهائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة مرحلة تحديد سبل تحقيق الهدف ففي هذه المرحلة يكون من الواضح أن تكلفة المنتج ستكون مرتفعة جداً لذلك يصبح من الضروري إيجاد طرق لتخفيض بعض التكاليف للمنتج دون التضحية بالجودة أو القدرات وتسد تلك المهمة إلى فرق متعددة الوظائف من مختلف أقسام المؤسسة مثل إدارة الإنتاج، تسويق

¹ خالد غازي التمي، منى سالم حسين مرعي، المؤتمر العلمي الدولي حول دور التميز والريادة في تفوق منظمات الأعمال تحت عنوان "تطور نموذج قياس الأداء وفقاً لـ (SSS) ودوره في ترشيد قرارات تخفيض التكاليف"، جامعة العلوم الإسلامية العالمية كلية المال والأعمال، الأردن، 2013/5/22-21، ص 22.

المبيعات، هندسة التصميم، التصنيع أو التركيب وبالإضافة إلى ذلك فإنه من المفيد جدا الإستعانة
بخبراء متخصصين للمساعدة في تخفيض تكاليف المنتج دون المساس بالجودة.¹

المطلب الثالث: مساهمة إستراتيجية تخفيض التكاليف في تحقيق إستدامة الميزة التنافسية

تتجلى مساهمة خفض التكلفة في تحقيق إستدامة الميزة التنافسية من خلال تحديد الإستراتيجية التي
يتبعها الزبون حيث يمكن للمستشار أن يساعد مؤسسة الزبون في الإختيار من بين البدائل المتاحة
مع الأخذ بالإعتبار القدرات الحقيقية للمرافق التقنية وفريق الإنتاج وشبكات التسويق والخبرة
التجارية وماشابه ذلك، وقد وضع بورتر مايميز المناهج الأساسية أو كما يسميها الإستراتيجية
العامة حيث تركز إحداها على تمكين المؤسسة من المنافسة من خلال القيادة بواسطة التكلفة أي
عن طريق ضمان أقل التكاليف في هذه الصناعة ولا يعني هذا بالضرورة وبطبيعة الحال ضمان
أدنى أسعار البيع بينما يسعى الآخر إلى التركيز على التميز أي توفير الزبائن بنوعية متفوقة
ومجموعة من المزايا الفريدة، ومن الواضح أن المؤسسة لا يمكنها تجاهل تكاليف الجودة تماما،
ويعتقد بورتر أن المؤسسة لا يمكن أن تحقق الإستدامة عن طريق التكلفة والتميز عن طريق
التكلفة أو التميز وان أي محاولة للقيام بذلك سوف تؤدي إلى التعلق في الوسط مع تكاليف ليست
أكثر تنافسية أو ميزات غير متفوقة للمنتج.²

¹ أميمة رزق على الجيوش، دراسة انتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية، مجلة البحوث المالية
والتجارية، جامعة بور سعيد، مصر، المجلد 20، العدد4، 2019، صص18-20.
² ميلان كوبر، ترجمة مقبول حمودة، الإستشارات الإدارية دليل المهنة، ط4، مجموعة طلال أبو غزالة للنشر، الأردن 2015، صص259.

المبحث الثالث: إستراتيجية الجودة وإستدامة الميزة التنافسية

في هذا المبحث سنتطرق إلى مفهوم إستراتيجية الجودة ومقاييس وتكاليف هذه الإستراتيجية، ومساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة الميزة التنافسية بإستخدام إستراتيجية الجودة.

المطلب الأول: مفهوم إستراتيجية الجودة

1- تعريف إستراتيجية الجودة:

يمكن أن تعرف إستراتيجية الجودة من خلال التعرف أولاً على الجودة من عدة جوانب:

1-1 من ناحية الشريعة الإسلامية: حث الإسلام على إتقان العمل وأدائه بصدق وجاء ذلك في القرآن الكريم قوله تعالى: " لَيْسَ الْبِرُّ أَنْ تُولُّوا وُجُوهَكُمْ قِبَلَ الْمَشْرِقِ وَالْمَغْرِبِ وَلَكِنَّ الْبِرَّ مَنْ آمَنَ بِاللَّهِ وَالْيَوْمِ الْآخِرِ وَالْمَلَائِكَةِ وَالْكِتَابِ وَالنَّبِيِّينَ وَآتَى الْمَالَ عَلَى حُبِّهِ ذَوِي الْقُرْبَىٰ وَالْيَتَامَىٰ وَالْمَسَاكِينَ وَابْنَ السَّبِيلِ وَالسَّائِلِينَ وَفِي الرِّقَابِ وَأَقَامَ الصَّلَاةَ وَآتَى الزَّكَاةَ وَالْمُوفُونَ بِعَهْدِهِمْ إِذَا عَاهَدُوا ۗ وَالصَّابِرِينَ فِي الْبَأْسَاءِ وَالضَّرَّاءِ وَحِينَ الْبَأْسِ ۗ أُولَئِكَ الَّذِينَ صَدَقُوا ۗ وَأُولَئِكَ هُمُ الْمُتَّقُونَ " 177 ."

2-1 تعريف الجودة لغة: أصلها من جاد جودة وجودة أي بمعنى صار جيداً وهي تعنى الحسن الفاخر، الممتاز ووجود جودة بضم الجيم وفتحها أي صار جيد، وهي من الفعل جود الجيد، نقيض الرديء، والجمع جياذ، وجياذات.²

3-1 تعريف الجودة إصطلاحاً: أما المعنى الإصطلاحي فقد تعددت أشكاله ولا يزال يكتنفه بعض غموض يقول إليس في مقدمة كتابه ضمان الجودة في التعليم العالي: "الجودة في حد ذاتها تعبير غامض لأنها تتضمن دلالات تشير إلى معايير وتميز على حد السواء وهنا من يرى تبايناً في وجهة نظر الباحثين في التعامل مع الجودة في الحقل التربوي و"بيل" رئيس هيئة الإستشارية القومية البريطانية ورغم إستحسانه يقول تعرف على أنها: "صفة أو درجة تفوق بملكيتها شئ ما

¹ القرآن الكريم، سورة البقرة، الآية 177.

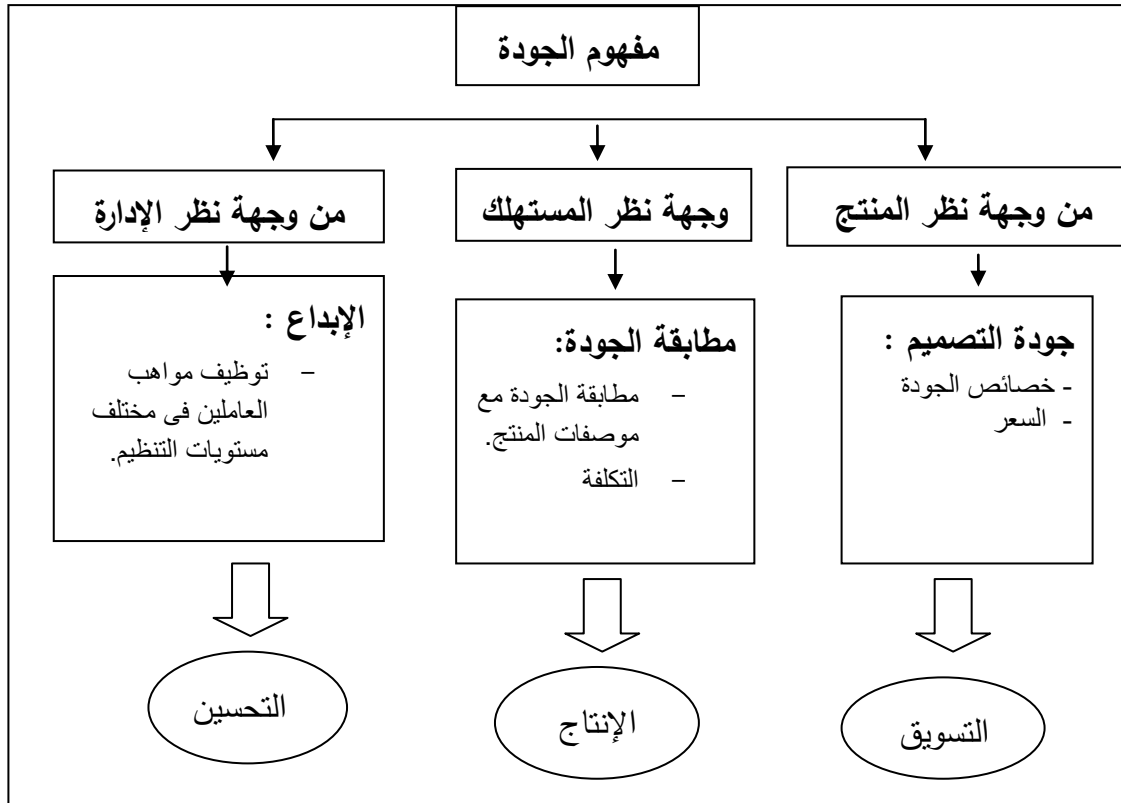
² حلمي خلف حمدان، قياس جودة الحياة لدى الأشخاص ذوي الإعاقة وتأثير بعض المتغيرات الديموجرافية عليها، دار بيطرون للطباعة والنشر، مصر، 2018، ص45.

تعني درجة الإختيار لنوعية معينة من المنتج وأنها بعبارة أخرى درجة تفوق عالية من الأقوال والأفعال وتسير نتيجة للتحسين".¹

1-4 تعريف إستراتيجية الجودة: " هي إستراتيجية إدارية تركز على مجموعة من القيم، وتستمد طاقة حركتها من المعلومات التي تتمكن في إطارها من توظيف مواهب العاملين وإستثمار قدراتهم الفكرية في مختلف مستويات التنظيم على نحو إبداعي لتحقيق التحسين المستمر للمؤسسة".²

- يتضح مفهوم الجودة في الشكل التالي:

الشكل 9: مفهوم الجودة



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على أحمد أمين وآخرون، الاتجاهات الحديثة في المكتبات والمعلومات، المكتبة الأكاديمية، مصر، 2008، ص292.

¹ راضية بوزيان، إدارة الجودة الشاملة في مؤسسة التعليم العالي، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015، ص27.

² أحمد أمين وآخرون، الاتجاهات الحديثة في المكتبات والمعلومات، المكتبة الأكاديمية، مصر، 2008، ص292.

يلاحظ من الشكل أن مفهوم الجودة يختلف من بعد إلى آخر:

- من وجهة نظر المنتج: تعتمد الجودة على جودة التصميم من حيث الخصائص والسعر وتساعد في التسويق للمنتج.
- من وجهة نظر المستهلك: تعتمد الجودة على مطابقة الجودة مع مواصفات المنتج والتكلفة وتكون لها علاقة بعملية الإنتاج.
- من وجهة نظر الإدارة: تركز الجودة على الإبداع من خلال توظيف المواهب العاملين في مختلف مستويات التنظيم وهذا ما يساهم في إدخال تحسينات على المنتج .

2 أبعاد إستراتيجية الجودة: يمكن أن نميز بين أبعاد جودة السلعة وأبعاد جودة الخدمة وذلك من خلال الجداول التالية:¹

جدول (04) : أبعاد جودة السلع

أبعاد الجودة	التوضيح لمعنى كل بعد
الأداء	الخصائص الأساسية للمنتج مثل اللون والوضوح للتلفزيون.
المظهر	الخصائص الغير أساسية للمنتج مثل: مدى السيطرة عن بعد في حالة جهاز التلفزيون.
المعيوبة	إحتمالية إستمرار المنتج بالعمل بكفاءة دون عطل خلال فترة زمنية معينة
المتانة	مدى طول العمر التشغيلي للمنتج وهو العمر المتوقع له
القابلية للخدمة	مدى إمكانية إصلاح المنتج من حيث الصعوبة وإرتفاع الكلفة وطول الفترة اللازمة للتصليح
الجمالية	كيف يبدو مظهره مذاقه رائحته

المصدر: رعد عبدالله طائي، عيسى قدارة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان 2008، ص38.

للإختلاف بين السلع والخدمات فإن الأبعاد السابقة للجودة قد لا يمكن إستخدامها لجودة الخدمة، يوضح الجدول الموالي أبعاد الجودة الخاصة بالخدمة بما ينسجم مع طبيعة الخدمة المتمثل في عدم الملموسية وغيرها من الخصائص التي تتميز بها عن السلع المادية.

¹ رعد عبدالله طائي، عيسى قدارة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان 2008، ص ص 37- 38.

الجدول (05): أبعاد جودة الخدمات

زمن التسليم	أي كم ينتظر العميل للحصول على دورة في تقديم الخدمة ومدى الدقة في الإلتزام بالموعد المحدد مسبقا للتسليم.
الإتمام	مدى إكتمال كافة جوانب الخدمة.
التناسق	مدى التماثل والمنطقية في الخدمة المسلمة لكل عميل
الدقة	مدى إنجاز الخدمة بصورة صحيحة لأول مرة
الحياسة	مدى ترحيب العاملين بكل عميل وللجميع دون تمييز.
سهولة المنال	مدى سر الحصول على الخدمة
الإستجابة	مدى قيام العاملين على تقديم الخدمة بالتفاعل سريعا على ما هو غير متوقع أو خاص لدى العميل
الملموسة	مدى توفر شواهد مادية للخدمة
الأهلية	مدى توفر المهارات والمعدات لتقديم الخدمة

المصدر: رعد عبدالله طائي، عيسى قدارة، إدارة الجودة الشاملة، دار البيزوري، عمان 2008، ص37.

المطلب الثاني: ضبط وتأکید إستراتيجية الجودة

1- ضبط إستراتيجية الجودة

1-1 تعريف ضبط إستراتيجية الجودة: تعني أن هناك رقابة أثناء وبعد الإنتاج، ويتم إكتشاف وإزالة أي عنصر دخيل، كما قد إتسع معنى هذا المصطلح منذ بداية القرن العشرين من عملية فحص وتفتيش إلى رقابة وتجنب حدوث الأخطاء ويمكن وصف ضبط الجودة بأنه: "نظام رقابة لضمان الحفاظ على المعايير الصحيحة في صناعة السلع، ويتم الفحص العشوائي الدوري على المنتجات وقد إعتبر جوران ضبط الجودة أحد عمليات الإدارة الرئيسية الثلاث في إدارة الجودة الشاملة وعرف بأنه إجراء إداري يتضمن عميات الرقابة والضبط للمحافظة على إستقرار الأوضاع وتجنب التخيرات المفاجئة وإبقاء الأمور تحت السيطرة.

2-1 عناصر ضبط إستراتيجية الجودة

يمكن تصنيف عناصر ضبط إستراتيجية الجودة إلى:¹

◀ **ضبط المواصفات للمنتج:** ويشمل أبحاث التسويق وترجمتها لمواصفات فنية تستعمل لتصميم المنتج وتخطيط وتطوير العمليات الانتاجية.

◀ **ضبط جودة المواد المدخلة:** من مواد خام او نصف مصنعة وقطع غيار الصيانة وغير ذلك وضبط الانشطة الشرائية لها.

◀ **ضبط جودة المنتج أثناء التشغيل:** عن طريق التحكم فى العمليات ومراقبة وصيانة المعدات الإنتاجية.

◀ **ضبط جودة المنتج النهائي:** بإجراء عمليات الفحص عمليات الفحص والإختبار على المنتج قبل بيعه، إضافة إلى التغليف والتعبئة والتخزين والنقل وكذلك ضبط ومعايرة أجهزة القياس والفحص.

◀ **ضبط جودة المنتج بعد البيع:** ويشمل عمليات البيع والتسويق والتوزيع والتركيب والتشغيل والمساعدة الفنية والصيانة.

◀ **إدارة الجودة:** تشمل كل النواحي الإدارية المتصلة بالتحسين لمستوى الجودة.

1-3 أنواع ضبط إستراتيجية الجودة

هناك ثلاث أنواع لضبط إستراتيجية الجودة تتحقق فى حال وجودها مجتمعة فى مفهوم ضبط الجودة:

◀ **الرقابة الامامية على الجودة:** وهي منع دخول المدخلات التى لا تتوفر فيها الشروط المطلوبة

◀ **الرقابة الحالية على الجودة:** وهي منع دخول المدخلات التى لا تتوفر بها الشروط المطلوبة

◀ **الرقابة الخلفية على الجودة:** وتتم بعد تصنيع المنتجات لتأكيد من إستقاءها للمواصفات، وفى حال تم إكتشاف عيب أو خطأ تعاد لإصلاحها أو لإستبعادها

2- تأكيد إستراتيجية الجودة:

إن تأكيد إستراتيجية الجودة أحد الأساليب الإدارية والفنية حيث تؤدي إلى تحسين المستوى الإقتصادي فى المؤسسة وأيضاً تحسين من قدرتها على المنافسة فى الأسواق العالمية حيث أنها

¹ محمد عبد العالي النعيمي وآخرون، إدارة الجودة المعاصرة، اليازوري، عمان 2020، ص ص، 36-40.

تعتبر مكملة لبرنامج مراقبة الجودة وتجنب الوقوع في أخطاء فهي تقوم على فهم وتصحيح أي قيد أو خطأ واكتشاف أوجه القصور في مراحل المشروعات الصناعية المختلفة بدءاً من التخطيط حتى إتمام تصنيع المنتج والتفتيش النهائي عليه، كما تعتبر كلمة التأكيد بمعنى التأمين وللقيام بهذا التأكيد نبذل المال والجهد الإضافي لغرض التأمين والحماية من الوقوع في أخطاء.

يمكن إيجاز الغرض من تأكيد الجودة في الغرضين التاليين:

✓ التأكيد لمستلم تقرير: تأكيد الجودة أن الأمور تسير على مايرام بمعنى أن المنتج مطابق للمواصفات وإن العملية الإنتاجية تتم بصورة صحيحة.

✓ إمداد مستلم التقرير بتحذيرات أن الأمور لا تسير على مايرام ووجود بعض المخاطر والأخطأ حيث أنه من خلال التحذير المبكر يكون مستلم التقرير في وضع يسمح له بإتخاذ الإجراءات وإرسال التعليمات الخاصة بالوقاية من تلك المخاطر والقيام بإجراء تصحيح لها.¹

المطلب الثالث: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في إستراتيجية الجودة لتحقيق إستدامة الميزة التنافسية

أولاً: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في إستدامة الميزة التنافسية

1- مساهمة أسلوب ستة سيجما في إستراتيجية الجودة:

يمكن توضيح مساهمة أسلوب ستة سيجما في تحقيق الجودة من خلال:²

✓ في الماضي ركزت برامج إدارة الجودة الشاملة على تلبية إحتياجات العميل وبأي تكلفة وكانت المؤسسات تدفع مقابل تحقيق الجودة "تكلفة الجودة"، لذا ساد الاعتقاد لدى المؤسسات أن الجودة تكلف الكثير من الجهد والمال والوقت.

✓ تعد ستة سيجما مبادرة لتطوير الجودة وتحسين الأداء من خلال الربط بين أعلى جودة وأقل التكاليف.

¹ محمد الصيرفي، مراقبة الجودة، دار الفجر، عمان، 2014، ص 17.
² أسامة عبد المنعم وآخرون، التكامل الكلفوي مابين أسلوب التكلفة المستهدفة وستة سيجما للوصول لمرحل الجودة الشاملة للشركات الصناعية الأردنية المطبقة لها، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، جامعة الجزائر 3، المجلد 4، العدد 1، 2015، ص 81.

✓ إن ستة سيجما عبارة عن هدف للأداء يتم تطبيقه على كل عنصر من عناصر الجودة وليس على المنتج بمجمله كما هو الحال في إدارة الجودة الشاملة وحيث أن إدارة الجودة الشاملة تركز ستة سيجما على العمليات لتحقيق جودة المنتج بأقل تكلفة ولا يمكن أن تعمل ستة سيجما بمعزل عن إدارة الجودة الشاملة حيث توفر الأخيرة لستة سيجما الأدوات والتقنيات اللازمة لإحداث التغييرات وتطوير العمليات داخل الإدارة مثل تحديد توقعات ومتطلبات الزبائن.

✓ إن مهندسي ستة سيجما قاموا بالتركيز على إجراءات التحسينات لكل الأنشطة داخل العملية الواحدة مما أدى إلى نتائج أكثر فاعلية وأكثر سرعة.

2- مساهمة أسلوب التكلفة على اساس النشاط في إستراتيجية الجودة

يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC الذي يقوم بتحليل كل مكون من مكونات التكاليف الصناعية غير المباشرة لتحديد الأنشطة التي تسببت في حدوثها حيث تعتبر الأنشطة مسببات لحدوث التكاليف الصناعية غير المباشرة.

بعض هذه المسببات يكون مرتبط بالحجم مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات والبعض الآخر من مسببات التكلفة يكون مرتبط بالصفقة أو بدفعة الإنتاج مثل عدد مرات تجهيز الآلات أو عدد مرات التشغيل أو عدد أو أمر الشراء وبمجرد تحديد إنتماء عنصر التكلفة الصناعية غير مباشرة والصافية بمسبب التكلفة يتم حساب تكلفة هذا النشاط.

أخيرا يتم تخصيص التكاليف على المنتجات أو العمليات أو الزبائن الذين يطلبون هذه الأنشطة بهذه الطريقة يخصص لكل منتج نصيب عادل من تكاليف الإنتاج (على أن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ينظر إلى تكاليف الإنتاج برؤية شاملة أو بالمعنى الواسع) لتشمل بالإضافة الى التكاليف الصناعية وتكاليف جميع الأنشطة المدعمة بداءً من طلب (المواد الخام من الموردين وحتى إستلام النقدية من الزبائن).

تترتب على إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) مجموعة هامة من النتائج منها:¹

¹ حاتم سليمان حمد الجزولي، أثر تكامل نظامي التكاليف على اساس الأنشطة وسلسلة القيمة على دعم الميزة التنافسية -دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2019، ص ص 183- 184 (غير منشورة)

✓ تتوعت محركات (مسببات) التكلفة وإبتعدت معظميا عن الحجم كمسبب للتكلفة بل تضمنت مسببات أخرى منها الوقت Time، عدد مرات النشاط، مقاييس أخرى يرتبط بنوع النشاط.

✓ لم يعد مسبب التكلفة على مستوى وحدة الإنتاج فقط وإنما تعددت مستويات تحميل التكلفة وتعبها فتضمنت مسببات التكلفة على مستوى الوحدة ، على مستوى الطلبية (أو أوامر الإنتاج) ، على مستوى نوع المنتج (أو خط الإنتاج) على مستوى المصنع كله.

إتجهت عملية تخصيص أو الصاق التكلفة ناحية تعقب التكلفة Tracing أكثر منها تحميل التكلفة Allocation حيث أهتم النظام الجديد بخلق علاقة أكثر مباشرة بين عنصر التكلفة Cost element ومحل (أو موضوع) التكلفة Cost object، يتميز هذا النظام بتحقيق مستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة مستند إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث "يتفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مع مجموعة الأنظمة الإدارية الحديثة التي تهدف إلى زيادة جودة المنتج ،وتتطلبها بيئة الأعمال الحديثة وخفض تكلفة المخزون، والتركيز على طلب الزبائن. وعليه يمكننا القول أن إستدامة الميزة التنافسية من شأنها أن تتحقق داخل المؤسسة، في حالة تبيينها نظام التكلفة على أساس الأنشطة، حيث أن هذا الأسلوب يقوم بتقليص التكاليف من خلال مراقبتها وبالتالي إستغلال الموارد بشكل أمثل، اي نظام التكلفة على أساس الأنشطة يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة طويلة المدى ومن أهم هذه الأهداف تحقيق الميزة التنافسية.

3- مساهمة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد Jit في إستراتيجية الجودة:

إن إعتداد النظام على مورد واحد يضمن الحصول على مواد أولية ذات جودة عالية، كما أن النظام يعتمد على أسلوب الجودة الشاملة والتي يقصد بها الإعتداد على جودة المواد الأولية منذ دخولها إلى المصنع حتى تحولها إلى منتجات تامة، ويقوم بمراقبة نوعية المواد الأولية والمنتجات كل العمال منذ دخول المواد الأولية الى المصنع حتى خروجها على شكل منتجات نهائية وهذا ما يحقق للمؤسسة منتجات ذات جودة وخالية من العيوب وكل هذا يجعل المؤسسات المطبقة لنظام الإنتاج في الوقت المحدد تتميز بجودة منتجات عن المؤسسات المنافسة ومما سبق نجد أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يساهم في توفير العديد من مصادر التميز (مصادر الميزة التنافسية) للمؤسسات المطبقة له.

4- مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في إستراتيجية الجودة:

تظهر مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في إستراتيجية الجودة من خلال إهتمام بطاقة الأداء المتوازن بالبعد التسويقي الذي يدل على كفاءة المؤسسة في تقديم المنتجات والخدمات بالمستوى الذي يقبله الزبائن وتقيس مدى رضائهم عن جودة خدمات المؤسسة والبعد الثالث يقيس كفاءة العملياً الداخلية بالمؤسسة بإستخدام مؤشرات الأداء الرئيسية، والتي تشير إلى كفاءة العمليات وغير ذلك من جوانب الأداء، ويقيس البعد الرابع مدى مايطراً على المؤسسة من تطور ونمو نتيجة التعلم والإستفادة من الخبرات المتراكمة للموارد البشرية وإستثمار الإدارة للمعرفة المتولدة عن مباشرة الأداء في مختلف المجالات.¹

ثانياً: مساهمة إستراتيجية الجودة في تحقيق إستدامة الميزة التنافسية

تظهر مساهمة إستراتيجية الجودة في تحقيق إستدامة الميزة التنافسية من خلال التركيز على ثلاث مبادئ رئيسية:

1- التركيز على الزبون: إتجهت المؤسسة لتركيز على الزبون من أجل تحقيق إستدامة ميزتها التنافسية عن طريق إعادة النظر في مجموعة من العناصر التي تربط علاقة الزبون بالمؤسسة كونه عنصر فعال تسعى المؤسسة إلى كسبه وتمثل هذه المفاهيم في:²

1-1 ظهور مفهوم دورة حياة الزبون:

من أهم إسهامات التسويق الموجه للزبون هو ظهور مفهوم دورة حياة الزبون بدلاً من دورة حياة المنتج وهي رؤية جديدة للزبون وديناميكية تقوم على مبدأ أن تدفقات العوائد والتكاليف تتغير طوال فترة علاقة الزبون بالمؤسسة على عكس التحليل الكلاسيكي والساكن لدورة حياة المنتج. تقوم دورة حياة الزبون على فكرة أساسية هي أن علاقة الزبون بالمؤسسة متغيرة عبر الزمن وتأخذ شكل دورة تترجم في الواقع عن طريق تغيرات القدرة الشرائية وتغير أذواق وتفضيلات الزبون، كما أن تسير المنتج حسب دورة حياة الزبون يظهر ثلاث متطلبات تتمثل في جذب الزبون والمحافظة عليه، رفع إستهلاكه ومردوديته بحيث يوافق كل مطلب مرحلة معينة في دورة حياة الزبون.

¹ على سلمى، الإدارة في عصر المعرفة والعولمة، دار سما، الكويت، 2017، ص302.
² معراج هواري وآخرون، سياسة وبرامج ولاء الزبون وأضرها على سلوك المستهلك، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2013، ص ص 23-

1-2 ظهور مفهوم محفظة الزبائن للمؤسسة بدلاً من محفظة الأنشطة للمؤسسة:

إن التسويق الموجه للزبون يمكن من تسير زبائن المؤسسة بطريقة جديدة تتمثل في تطوير محفظة الزبائن المؤسسة بدلاً من محفظة أنشطة المؤسسة. إن الملاحظة في تصنيف الزبائن في شكل محفظة أعمال هو تطوير عوائد المنتجات الذي يرتبط بثلاث عوامل أساسية ، قيمة كل عملية عملية شرائية، حجم الإستهلاك، تكرار السلوك الشرائي. يتم التسير الديناميكي لمحفظة الزبائن بواسطة تقسيم مجموع زبائن المؤسسة إلى مجموعات جزئية مستقلة وفق عدد من المعايير المتعلقة بدورة حياة الزبون والعوائد المحققة، والذي سيمكن من وضع إستراتيجيات تسويقية حسب كل زبون أو كل قسم من السوق أو العوائد المستقبلية المحققة من طرف كل مجموعة زبائن.

1-3 ظهور مفهوم القيمة الحالية للزبون:

يمكن إستعمال القيمة الحالية للزبون من أجل تقييم قيمة العوائد للزبون واحد أو لمحفظة زبائن المؤسسة بحيث يتم حساب القيمة الحالية للزبون عن طريق مجموع العوائد المستقبلية للزبون بدلالة مؤشر معين مثل معدل نمو المبيعات، إذ يعتبر الزبون ذا مردودية إذا كانت العوائد الناتجة خلال فترة العلاقة التجارية معه أكبر من تكاليف تسييره.

1-4 ظهور إدارة علاقة الزبون:

تقوم إدارة علاقة الزبون على فتح قناة إتصال مباشرة بين المؤسسة وزبونها النهائي وإستغلال هذه العلاقة بصفة دائمة من أجل خلق القيمة. يرتبط إنتشار إدارة علاقة الزبون بتطور تكنولوجيا المعلومات والإتصال وتطور متطلبات جودة الخدمة المقدمة للزبون بحيث تميز ظهور إدارة علاقة الزبون بتخصيص موارد سواء التكنولوجيا (برامج التسيير، قواعد المعطيات...) أو البنى التحتية (مراكز الاتصالات) أو الموارد البشرية (إستقطاب عمال جدد متخصصين في تكنولوجيا المعلومات) في الخدمة المقدمة للزبائن.

1-5 الإهتمام بولاء الزبائن: وتتمثل في المحافظة على الزبائن الحاليين في إطار أسواق مشبعة وفي حالة وفي حالة منافسة مستمرة أين أصبحت تكاليف الحصول على زبائن جدد أكبر من تكاليف المحافظة على زبائن الحاليين، وفي هذا الإطار ظهرت إستراتيجية الولاء للزبائن التي

أصبحت بديلا مناسباً للمؤسسات من أجل المحافظة على حصصها السوقية وتخصيص المؤسسة
جهد كبير من أجل تفادي إنسحاب الزبائن الحاليين عن طريق بناء علاقة ذاتية مع هؤلاء الزبائن.

2- الإدارة العليا:

الإلتزام هنا يعني التعبير والتجسيد الواقعي للسلوك المنسجم مع إدارة الجودة، يتطلب من الإدارة
تجسيدها في الأفعال والأقوال والسلوك والمواقف وفي القرارات بشكل مستمر وثابت وهذا الإلتزام
مهم للتعبير عن جدية وعزم وحماس وموازية الإدارة العليا لتطبيق إدارة الجودة الشاملة، وأنها ليست
شعار من الشعارات تنتهي وتنسى بمرور الزمن.

كما يرى البعض أن إلتزام الإدارة العليا بإدارة الجودة الشاملة لا بد أن يتجسد أيضا بصياغة سياسة
مكتوبة ومعلنة بصورة واسعة في المؤسسة، يعرف بها جميع أفراد المؤسسة ووحدتها التنظيمية
ولاتقتصر على وحدة تنظيمية واحدة (تلك التي تهتم بنشاط أو نظام الجودة) وأن تكون معروفة
وشائعة أيضا حتى لدى الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة.¹

3- المشاركة في العمل الجماعي:

يقصد به النمط العالي في العلاقات الإنسانية والعالي في الإنتاجية أي النمط القيادي الذي يهدف
إلى العمل بروح الفريق من خلال المشاركة والعمل الجماعي وبناء فريق العمل وهو نمط قيادي
يعطي إهتماما عاليا لكل من العمل والإنتاج والحرص على تحقيق رضا العاملين وتنمية علاقات
حسنة معهم كما يوالي إهتماما متوازيا للعنصر البشري والإنتاج وإستخدام التكنولوجيا وتطوير البيئة
التنظيمية ويضع إفتراضات وقيما إيجابية من شأنها تحقيق روح الفريق وتعظيم النتائج التي تحقق
مصلحة الفرد والمؤسسة.²

¹ رعد الطائي، عيسى قداد، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، 2020، ص93.
² سليمان زيدان، إدارة الجودة الشاملة الفلسفة ومداخل العمل، ج1، دار المناهج، الأردن، 2014، ص110.

خلاصة الفصل الثالث :

في خلاصة هذا الفصل يمكن القول أن المؤسسة تسعى للحفاظ على إستدامة ميزتها تنافسية بإحداث تفوقا على منافسيها بإختراق السوق من خلال إنتهاجها إستراتيجيات وطرق تجعلها في توازن بين المحيط الداخلي والخارجي، أي توفير ما يحتاجه الزبائن من سلع وخدمات عن طريق المعطيات الداخلية من موارد وكفاءات وتقنيات وغيرها وإستغلالها أحسن إستغلال مما يجعلها تؤدي أداء متميز ويكسبها إستدامة ميزتها تنافسية، لذلك على المؤسسة أن تكون في يقظة تامة وعلى تطلع دائم بالآليات الداخلية ومدى توافقها وتماشيها مع المتطلبات الخارجية فيجعلها ذلك أكثر إرتياحا ومحافظة على مكانتها في السوق من خلال إكتسابها لمزايا تنافسية جديدة.

كما أثبتت وجود علاقة بين الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية والإستراتيجيات التي يمكن أن تتبعها المؤسسة (إستراتيجية التحسين المستمر، إستراتيجية تخفيض تكاليف، إستراتيجية الجودة) في تحقيق إستدامة الميزة تنافسية.

الفصل الرابع:

مساهمة الأساليب الحديثة
للمحاسبة الإدارية في إستدامة
ميزة تنافسية لمؤسسة يسكو
فروي - بسكرة-

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

تمهيد:

من أجل إعطاء صورة أوضح إلى ما تم التطرق إليه في الفصول النظرية سنتطرق في هذا الفصل إلى دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- التي تنشط في مجال صناعة البسكويت والتي تعمل في بيئة تنافسية من أجل تلبية حاجات الزبائن الاستهلاكية وتطوير منتجاتها وسعيها إلى إيجاد أسواق جديدة لعرض منتجاتها .

من خلال الدراسة التطبيقية سيتم التعرف على كيفية مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة الميزة التنافسية بمؤسسة بيسكو فروي- بسكرة - ولتوصل إلى نتيجة وتحقيق الهدف سيتم إجراء دراسة ميدانية بالمؤسسة محل الدراسة ومحاولة التعرف أكثر على المؤسسة والحصول على معلومات تساعد على إبراز أبعاد الدراسة، ومن خلال الفصل التطبيقي سيتم تقديم لمحة على مؤسسة بيسكو فروي وتحديد كيفية معالجة التكلفة بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- ومحاولة تطبيق بعض الأساليب الحديثة وإبراز مساهمتها في إستدامة الميزة التنافسية بالمؤسسة.

◀ فكيف تتحقق إستدامة الميزة التنافسية بإستخدام الأساليب الحديثة بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة؟

المبحث الأول: تقديم مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة -

في هذا المبحث سيتم تعرف عن مؤسسة بيسكو فروي بسكرة، وتعرف على واقع التكاليف وإستدامة
الميزة التنافسية بالمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة -

أولاً: نشأة مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة -

مؤسسة بيسكو فروي شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) ذات ملكية خاصة حديثة النشأة أنشئت
من قبل عاقل وأولاده في سبتمبر 2014، برأسمال قدر بـ: 25.000.000 دينار جزائري وفي سنة
2016 قررت الجمعية العامة الاستثنائية رفع رأس المال إلى 100.000.000 دينار جزائري، مقرها
الرئيسي منطقة التجهيزات ولاية بسكرة تقدر مساحتها بـ 5731م².

نشاطها الرئيسي يتمثل في إنتاج البسكويت ومنتجات الحمية الصحية تحتوي المؤسسة على ورشة
إنتاج ومخبر لتحليل المنتجات ومستودع رئيس بحجم 850 م² لغرض التخزين والتوزيع مقره واد سمار
دائرة الحراش بالجزائر .

تمتلك المؤسسة معدات نقل تتمثل في سبعة شاحنات بغرض نقل المنتجات بالإضافة إلى 10 سيارات
خفيفة الوزن.

ثانياً: بيسكو فروي - بسكرة - من الناحية القانونية

مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- تصنف قانونياً ضمن شركات الأموال، تقدر إستثمارتها بـ:
751.000.00 دينار جزائري مقسم بين:

- المساهمات البنكية والتي حددت بـ: 393.000.00 دينار جزائري.

- مساهمات الشركاء حددت بـ: 358.000.00 دينار جزائري.

ثالثاً: إلتزامات مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- من الناحية الجبائية

بما أن المؤسسة تتمتع بالشخصية المعنوية فهي ملزمة بتسديد الضرائب التالية:

◀ الرسم على النشاط المهني (TAP): ضريبة جبائية تدفعها المؤسسة مقابل ممارستها للنشاط،

وبما أن مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- غير مستفيدة من التخفيضات المنصوص عليهم في المادة

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنها ملزمة بدفع ضريبة بمعدل 2% من رقم الاعمال.

◀ الضريبة على أرباح الشركات: ضريبة تدفع على أساس الربح المحقق من قبل المؤسسة بمعدل 19% لأن نشاط المؤسسة إنتاجي.

◀ الضريبة على الدخل الإجمالي: فيما يخص عملية توزيع الأرباح.

◀ الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور (IRG_s) .

◀ إستقادات المؤسسة من إمتيازات جبائية بموجب مقررتين إحداها خاصة بمرحلة الإنجاز أما الثانية متعلقة بمرحلة التطوير.

1- إمتيازات خاصة بمرحلة الإنجاز تتمثل في:

✓ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالسلع التي لها علاقة مباشرة بإنجاز الاستثمار.

✓ الإعفاءات الجمركية المتعلقة بالسلع المستوردة من الخارج والتي لها علاقة مباشرة بمرحلة الإنجاز.

رابعاً: أهداف مؤسسة بيسكو فروي

تسعى مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة - كغيرها من المؤسسات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف مرتكزة على حفظ حصتها في سوق العمل التي تمكنها من منافسة المنتجات المنافسة لها ومحاولة الحفاظ على إستدامة ميزتها التنافسية من خلال الحفاظ على جودة منتجاتها وتطويرها لتتماشى مع رغبات الزبائن وتلبية احتياجاتهم.

◀ تتمثل أبرز أهداف المؤسسة محل دراسة في:

- دعم السوق المحلي من خلال توفير منتجات.
- البحث عن أسواق خارجية لعرض منتجاتها وإيجاد مكانة تنافسية في الخارج.
- إنتاج النوعية المحلية من البسكويت بجودة عالمية.
- البحث عن سياسة تجارية قادرة على مجابهة المنافسة.
- توفير سياسات إنتاجية تتناسب مع متطلبات المستهلكين والسوق.
- المساهمة في رفع معدلات الإقتصاد المحلي.
- تطوير أنشطتها الإنتاجية والتسويقية وتحقيق معدلات ربح ممتازة.

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

- إضفاء طابع الولاية وتوزيع السلعة الى أكبر عدد من الولايات.
- تلبية إحتياجات الزبائن.
- محاولة تخفيض التكاليف.
- المساهمة في القضاء على البطالة.

خامسا: أهمية مؤسسة بيسكو فروي بسكرة:

تكمن أهمية المؤسسة في:

- من الناحية الإنتاجية: إنتاج منتجات بنكه متنوعة تتناسب مع رغبات المستهلكين، العمل على تطوير وتحسين منتجاتها الحالية وإنتاج أنواع أخرى من البسكويت
- من الناحية الاقتصادية: تغطي جزء من حاجات السوق الوطني من منتجات البسكويت وتساهم في خفض معدلات الإستيراد.
- من الناحية الاجتماعية: تساهم المؤسسة في توظيف عدد من الأفراد أي تساهم في تقليل نسبي في معدلات البطالة والقضاء على جزء من الآفات الاجتماعية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

تنقسم مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة - إلى عدة مديريات وكل مديرية تقسم إلى عدة مصالح مما يسهل على المؤسسة عملية الرقابة، إذ قدر عدد العمال خلال سنة 2019 بالمؤسسة بـ 88 عامل مقسمين على النحو التالي:

الجدول رقم 6: عمال مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- حسب الوظائف

العمال	عدد العمال
الإطارات والرؤساء	15
أعوان التنفيذ	18
أعوان التحكم	55
المجموع	88

المصدر: من إعداد الباحثة البطاقة التقنية للمؤسسة

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

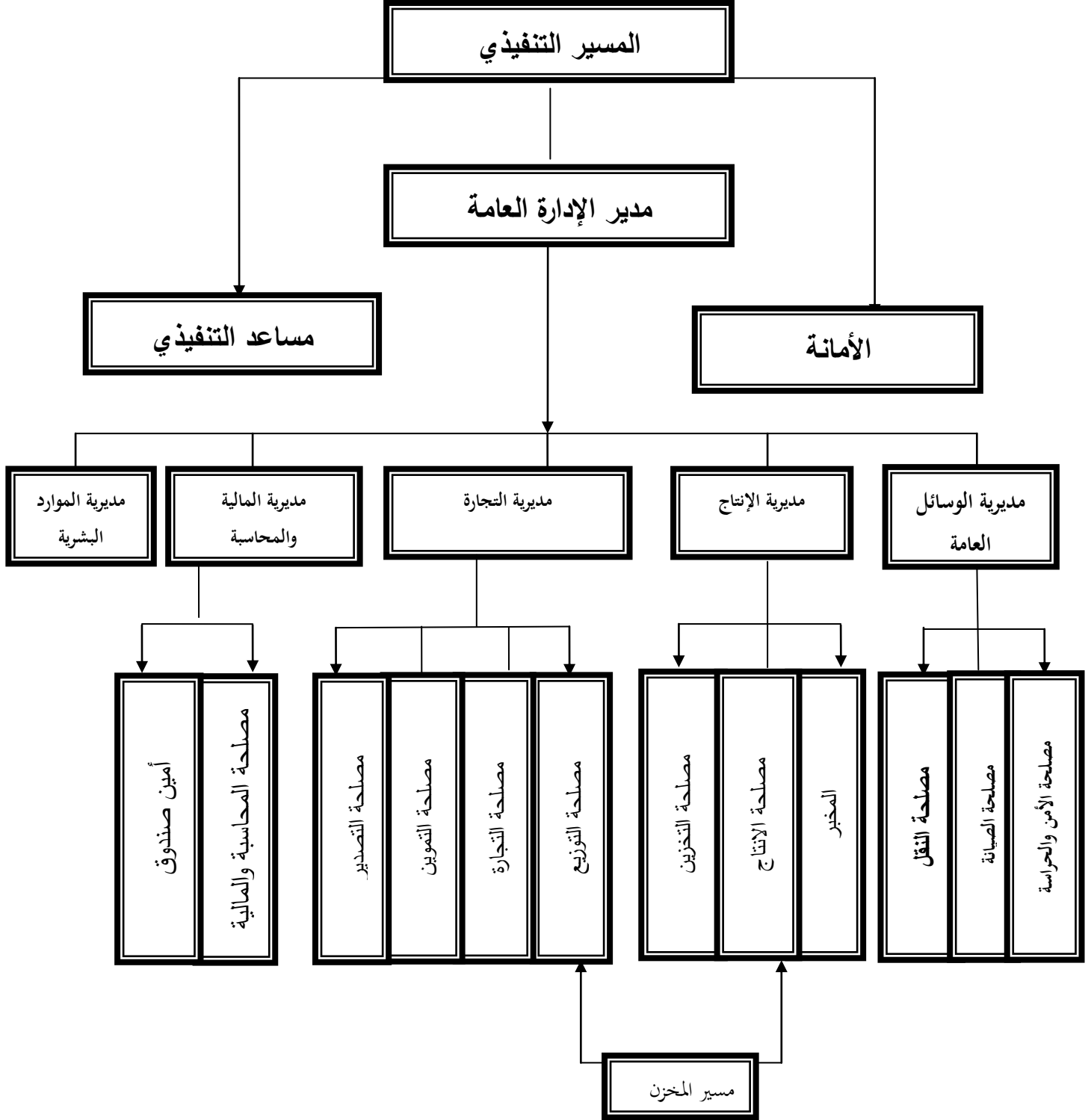
يوضح الجدول أعلاه عدد العمال بمؤسسة بيسكو فروي لسنة 2019 الموزع بين الإطارات والرؤساء وأعوان التنفيذ وأعوان التحكيم.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

يندرج ضمن الهيكل التنظيمي مختلف المديریات والمصالح للمؤسسة محل الدراسة، كما يوضح العلاقات التي تربط بين المستويات الإدارية حسب السلم الهرمي للسلطة بالمؤسسة والشكل الموالي يبين ذلك:

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

الشكل رقم 10: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-



المصدر: وثائق المؤسسة

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة - من:

أولاً: المسير التنفيذي:

هو المكلف بحسن سير المؤسسة إدارياً وتقنياً واتخاذ القرار المناسب، فهو من يقوم بوظائف التسيير من تخطيط وتنظيم وتنسيق والمراقبة وجميع وظائف التسيير التي لها علاقة بالإدارة الداخلية للمؤسسة كما له الحق في المشاركة في تحديد سياسة المؤسسة، وله حق الإشراف على الموظفين ورفع كفاءتهم فنياً وإدارياً وله الحق في اتخاذ القرارات في حدود صلاحيته في الأوقات المناسبة ويحرص على تنفيذها لضمان السير الحسن للمؤسسة.

ثانياً: المساعد التنفيذي:

هو الذي يقوم بتقديم الدعم للأعوان التنفيذيين بالمؤسسة وتمثل مهامه في:

- ◀ المساعدة في جميع جوانب التنظيم الإداري.
- ◀ يساهم في حل المشاكل الإدارية التشغيلية.
- ◀ إعداد وتنظيم وجدولة الاجتماعات والمقابلات.
- ◀ تنسيق اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة ومتابعة تنفيذ ما يصدر من قرارات.

ثالثاً: مدير الإدارة العامة:

هو المسؤول عن كافة الأنشطة والأقسام بالمؤسسة من إنتاج وتمويل وتسويق وتمويل من خلال السلطة المخولة له ويحرص على حسن استخدامها بطريقة جيدة وصحيحة والتي تتناسب مع السياسة العامة للأعمال والمعمول بها في المؤسسة ولا تتعارض معها ولا يخالف أي تعليمات وظيفية.

رابعاً: الأمانة

من خلالها يقوم المكلف بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد وإستقبال الزبائن والزوار.

خامساً: مديرية الوسائل العامة

تتجسد مهام هذه المديرية في:

- ◀ إقتناء الوسائل العامة من وسائل مادية واللوازم الضرورية.

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

◀ توفير للمؤسسة الوسائل المادية واللوازم التي تلبى إحتياجاته وتضمن السير الحسن لجميع مصالح المؤسسة.

◀ العمل على صيانة الدائمة للوسائل المادية المقتناة.

إذ تندرج تحت هذه المديرية المصالح التالية:

1- مصلحة الصيانة:

تعمل على صيانة جميع الآلات ومعدات النقل والتجهيزات التابعة للمؤسسة.

2- مصلحة الأمن والحراسة:

هي المسؤولة على الجانب الأمني للمؤسسة فهي تشرف على توفير الأمن والسلامة بالمؤسسة، كما أنها مسؤولة على مراقبة حركة دخول وخروج شاحنات والحرص على المطابقة بين حمولة الشاحنات وبين ما هو مدون في وصولات الشراء والبيع.

3- مصلحة النقل

تهتم هذه المصلحة بتوفير خدمات النقل لجميع عمال المؤسسة كما تقوم بإيصال طلبات الزبائن.

سادسا: مديرية الإنتاج

هي المسؤولة على سير العملية الإنتاجية من خلال التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة على المنتجات لضمان الجودة والنوعية وتندرج تحت هذه المديرية المصالح التالية:

1- **المخبر:** تنحصر مهمة المخبر في اختبار ومراقبة المواد الأولية للمنتج النهائي للمؤسسة والتأكد من مدى مطابقتها لمعايير الجودة المعمول بها، كما يعمل على تحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى إستقرار النوعية.

2- **مصلحة الإنتاج:** تتولى هذه المصلحة متابعة العملية الإنتاجية من بدايتها (إستقبال المواد الأولية) إلى نهايتها (خروج المنتج النهائي).

3- **مصلحة التخزين:** تتولى هذه المصلحة متابعة ومراقبة عملية التخزين والتأكد من توفير جميع الشروط الأساسية للتخزين، حيث تحتوي هذه المؤسسة على مخزونين، مخزن مخصص للمواد الأولية، ومخزن مخصص للمنتج النهائي.

سابعاً: مديرية التجارة

تعمل هذه المديرية بالتنسيق مع مديرية الإنتاج حيث تقوم بإستقبال المنتج النهائي من مديرية الإنتاج لتقوم بتوزيعه حسب الطلب وتضم عدة مصالح:

1- مصلحة التسويق: تعمل هذه المصلحة على جعل كل منتجات وخدمات المؤسسة في متناول المستهلكين والزبائن وفي إطار رغباتهم وحاجاتهم، حيث تقوم بالعديد من الأنشطة المرتبطة بوظيفة التسويق من تسعير وترويج، ودراسة سلوك المستهلك... إلخ.

2- مصلحة التجارة

تقوم هذه المصلحة بدراسة طلبات الزبائن وترتيبها حسب الأولوية، حيث يتم تسجيلها في دفتر الطلبات هذا الأخير يتضمن تاريخ الطلبية، حجم الطلبية، المبلغ الإجمالي للطلبية، الأمر الذي يسهل تحقيق التوازن بين كمية المنتج وحجم الطلبات، يشرف على كل هذه العمليات رئيس مصلحة التجارة.

3- مصلحة التموين

تهتم هذه المصلحة بتحديد إحتياجات المؤسسة من المواد واللوازم الضرورية لسير العملية الإنتاجية والتسيير المادي والاقتصادي لهذه الإحتياجات، كما تحرص على إختيار أحسن الموردين من حيث الجودة والسعر المناسب وبالتالي فإن هذه المصلحة تساهم في رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة كونها تلتزم دوماً بتوفير جميع الإحتياجات بالكميات المطلوبة وفي الوقت والمكان المناسب.

4- مصلحة التصدير

وظيفة هذه المصلحة تنحصر في الإشراف ومتابعة عمليات تصدير المنتج إلى الأسواق الخارجية، حالياً هذه المصلحة لا تعمل لأن المؤسسة لم تبدأ بعد في عملية تصدير منتجاتها لكنها من بين أهدافها في المستقبل.

ثامناً: مديرية المالية والمحاسبة

تشرف هذه المديرية على جميع العمليات ذات الطابع المالي والمحاسبي للمؤسسة وتندرج تحتها المصالح التالية:

1- مصلحة المحاسبة والمالية

تتولى القيام بالوظائف التالية:

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

- ◀ التسجيل لجميع العمليات التي قامت بها المؤسسة من بيع وشراء وتسديد.
- ◀ إعداد القوائم المالية، والتصريحات الجبائية الشهرية والسنوية في الأجل القانونية.
- ◀ إعداد البرامج المالية والميزانيات التقديرية.
- ◀ تسير جميع العمليات المحاسبية.

2- أمين الصندوق

هو الذي يتولى تسديد مصاريف المؤسسة وكذا تسديد أجور العمال، وتحصيل كل المداخيل النقدية الخاصة بالمؤسسة.

3- مسؤول المبيعات

يشرف على عملية إعداد وتسجيل جميع فواتير المبيعات ومتابعة تحصيل حقوق المؤسسة من كل زبون، بعدها يقوم بإرسال جميع الفواتير إلى مصلحة المحاسبة.

تاسعا: مديرية الموارد البشرية

تتولى القيام بالوظائف التالية:

- ◀ تخطيط الموارد البشرية.
- ◀ الإستقطاب.
- ◀ إختيار وتعين العمال.
- ◀ التدريب.
- ◀ تصميم نظم الأجور والحوافز والمكافآت والعلاوات.
- ◀ وضع نظم لتقييم أداء العمال.
- ◀ التعامل مع العمال في حالة إنخفاض الأداء وإثارتهم للمشاكل.
- ◀ الصحة والسلامة المهنية.

عاشرا: مسير مخزون

هو المسؤول عن التخزين حسب مصلحة الإنتاج

المطلب الثالث: مراحل عملية الإنتاج بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة

أولاً: التعريف بوحدة إنتاج البسكويت ومراحل إنتاجه

1- التعريف بوحدة الإنتاج

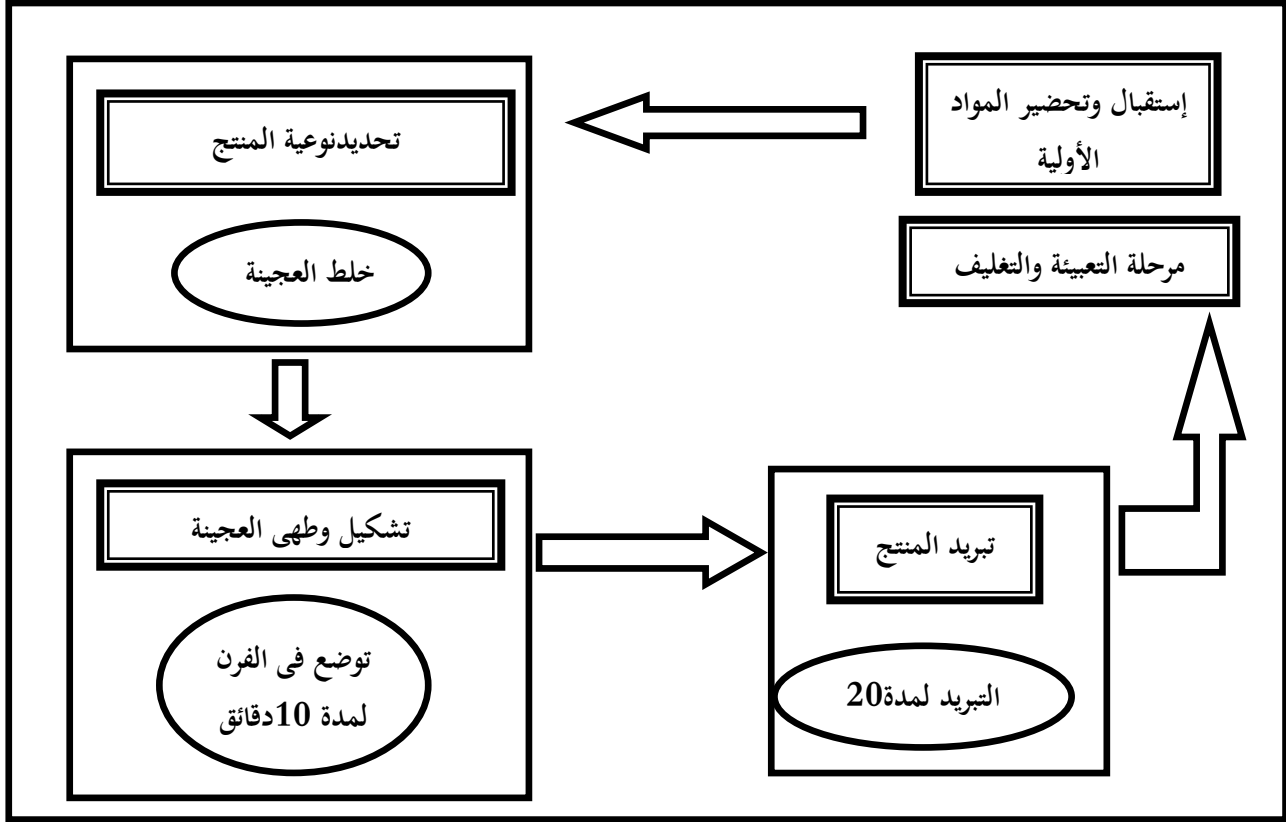
هي المكان الرئيسي لإنتاج البسكويت بمؤسسة "بيسكو فروي" والتي تعتبر الركيزة الأساسية لنشاط الرئيسي للمؤسسة تبلغ مساحتها 6000 م²، تركز على خط إنتاج أوماتيكي يحتوي على عدة آلات حديثة ومتطورة بشكل يضمن لها الحصول على منتجات دقيقة الصنع خالية من العيوب، ويجتنب كثرة الخسائر كما يمكنها من تقادي كثرة عدد العمال الذي يصعب إدارتهم والسيطرة عليهم.

إن الموارد الأولية المستعملة في إنتاج البسكويت والتي تعتمد عليها الوحدة هي عبارة عن مواد محلية وأخرى مستوردة أما بالنسبة للطاقة الإنتاجية القصوى للوحدة تبلغ 500 طن شهريا كما تقوم شركة "بيسكو فروي" بتوزيع منتجاتها على أكثر من 35 ولاية على المستوى الوطني.

1- مراحل الإنتاج في مؤسسة "بيسكو فروي – بسكرة -"

تمر عملية الإنتاج بمؤسسة بيسكو فروي بعدة مراحل يمكن تلخيصها في الشكل الموالي كمايلي:

شكل 11: مراحل عملية الانتاج بمؤسسة بسكو فروي - بسكرة-



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

1- مرحلة الاستقبال وتحضير المواد الأولية

تبدأ عملية إنتاج البسكويت بإستقبال وتحضير المواد الأولية اللازمة لذلك والمتمثلة في كل من الدقيق (الفريضة) والسكر، الزيت، الزبدة والماء طحين الذرى وغيرها من المواد الأخرى مع مراعاة مدى مطابقتها للشروط الصحية ومعايير الجودة.

يتم إستقبال كل من الفريضة والسكر في خزانات ذات حجم كبير بعدها تأتي مرحلة التحضير حيث يتم نخل الدقيق الفريضة بمناخل آلية ليمر بعدها عبر أنابيب مزودة بأجهزة وزن آلية تضمن سحب الكميات اللازمة بدقة إلى خط الإنتاج.

أما بالنسبة للسكر فهو الآخر يحضر بطريقة آلية حيث يتم نخله للتخلص من الشوائب ثم بعدها يطحن ليحول إلى سكر ناعم جاهز للاستخدام في عملية الإنتاج لينقل بعدها عبر أنابيب إلى خط الإنتاج أما فيما يخص بقية المكونات الأخرى فيتم إضافتها بشكل يدوي من طرف عمال المصنع.

2- مرحلة خلط المكونات

في هذه المرحلة يتم تحضير عجينة البسكويت ضمن عجانات آلية حديثة ومتطورة، حيث تفرغ المواد الداخلة في تكوين عجينة البسكويت في حوض العجانة وفقا لترتيب معين وبكميات محددة ودقيقة ثم يتم عجنها بطريقة آلية حيث تختلف مدة العجن باختلاف آلية ونوعية العجانة.

3- مرحلة تشكيل العجينة

بعدما يتم الحصول على عجينة متجانسة ومتماسكة يتم بسطها بطريقة آلية تم تقطيعها وتشكيلها حسب الرغبة وذلك بعد تحديد الشكل المراد الحصول عليه في شاشة جهاز مخصص لعملية التشكيل. أما بالنسبة للبسكويت المحشي فإنه يحضر بنفس الطريقة السابقة إلا أنه بعد عملية تشكيل العجينة تأتي عملية الحشو التي تتم بصورة آلية أيضا، حيث يحضر الحشو في الخلاط كبير الحجم ويحفظ في خزانات خاصة مزودة بأجهزة تبريد وتسخين حسب الحاجة.

4- مرحلة الطهي

يتم خلال هذه المرحلة إدخال قطع العجينة المشكلة إلى الفرن على السير معدني، إذ يبلغ طول الفرن حوالي 20 م تنظم حرارته بمنظم حراري متصل بحراق وتتراوح خدمة في الفرن بين درجة الحرارة المستخدمة في الفرن بين 170م° إلى 270م° أما مدة الطهي فتتراوح بين 5 إلى 15 دقيقة حسب سمك العجينة.

إن الفرن المستخدم في المصنع مقسم إلى أربعة محطات تسمح بطهي البسكويت بشكل تدريجي، ففي كل محطة تحدث عليه تغيرات معينة حتى يتضح تماما ويأخذ لون ذهبي في المحطة الأخيرة ويخرج في شكله النهائي.

5- مرحلة التبريد

بعد خروج البسكويت من الفرن تكون درجة حرارته عالية مما يجعله بحاجة إلى التعرض للبرودة قبل عملية تغليفه حيث لاحظنا أننا قطع البسكويت الخارجة من الفرن تتساقط على سير شبكي متحرك

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

للتعرض إلى تيار هوائي بارد يدفعه من أسفل السير كما توجد مراوح هوائية أعلاه، وبذلك تبرد القطع حتى تصل درجة رطوبتها إلى مايقارب 3.5% إلى 7% وفقا لسمك البسكويت وبالتالي تصبح جاهز لعملية التعبئة والتغليف.

6- مرحلة التعبئة والتغليف

تعتبر هذه المرحلة آخر مرحلة في عملية إنتاج البسكويت فبعد الإنتهاء من عملية تبريد قطع البسكويت تتم عملية تعبئتها بصورة آلية حيث يتم رص القطع في شكل صفوف لتسحب باتجاه آلة التعبئة وهذه الأخيرة تتكون من جهاز تثبت عليه بكرة ورق التغليف يتم استخدام ورق مخصص يمنع وصول الرطوبة إلى البسكويت مثل ورق الألمنيوم بعدها ترصف علب البسكويت الجاهزة داخل علب من الكرتون المقوى وتلصق وبالتالي تكون جاهزة للشحن والتخزين والتسويق.

1-2 منتجات مؤسسة "بيسكو فروي -بسكرة"-

تقوم مؤسسة بيسكو فروي -بسكرة- بإنتاج عدة أنواع من البسكويت والتي يمكن نوضحها في الجدول التالي:

جدول (7): أنواع منتجات مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة - لسنة 2020

السعة بالـغرام (غ)			نوع البسكويت
40	200	450	البسكويت الجاف بذوق الكاكاو والفانيليا
120	180	200	بسكويت بمربي الفراولة
120	180	200	بسكويت بمربي الليمون
	40	200	بسكويت بالشكولاتة والبندق
/	/	120	بسكويت بكريمة الشكولاتة
/	120	450	بسكويت محشو بعجينة التمر

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة (الملحق رقم1)

يعرض الجدول منتجات مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لسنة 2020، إذ يلاحظ تنوع منتجات المؤسسة محل الدراسة من حيث المذاق ومن حيث الحجم (الكاكاو والفانيليا- الشكولاتة والبندق-

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

الليمون- الفراولة - كريمة الشوكلاطة- عجينة التمر)، وهذا راجع إلى أن المؤسسة تراعي تنوع حاجات وأذواق زبائننا وسعيها إلى نيل رضاهم.

المبحث الثاني: واقع إستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وإستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

سيوضح من خلال هذا المبحث واقع إستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تحديد التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة، كما سيتم التعرف على واقع إستدامة ميزة التنافسية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة -

المطلب الأول: واقع حساب التكلفة بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

في هذا المطلب سنعرض كيفية حساب التكلفة بمؤسسة بسكو فروي - بسكرة- ونختص بحساب تكلفة منتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ، تم اختيار هذا المنتج لتوفر المعلومات الكافية.

1- طريقة حساب سعر التكلفة بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

يعتمد محاسب المؤسسة لحساب سعر التكلفة على مجموعة من عناصر التكاليف التي تدخل في إنتاج المنتج، وبالمؤسسة محل الدراسة نجد أن عناصر التكاليف تتمثل في:

◀ تكلفة المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف.

◀ تكلفة اليد العاملة.

◀ تكاليف أخرى.

في مايلي كيفية تحديد تكلفة هذه العناصر وإختصينا بدراستنا منتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ

1-1 تكلفة المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف: هي التكلفة الأساس لهذه المؤسسة حيث تعطىها إهتماما خاصا وذلك من خلال حصر المواد والكميات اللازمة لإنتاج 1 طن من البسكويت المعني بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف بطاقة المكونات كما هو موضح في الجدول التالي:

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

الجدول رقم(8): قائمة المواد الأولية لإنتاج 1طن من بسكويت بحشو الفراولة 180غ

الوحدة : دج

البيان	الكمية كغ	سعر الوحدة	التكلفة الإجمالية
الفريضة	510	18.8	9588
سكر مسحوق	204	81	16524
دهون نباتيه	153	121.85	18643.050
شراب لغلوكوز	25.5	85	2167.5
مسحوق حليب	10.20	410	4182
مسحوق البيض	-	-	-
ملح البحر الرطب المحلي	4.08	33	134.64
مسحوق الفانيليا	0.51	850	433.5
نكهة الزيدة	0.51	2202	1123.02
بكربونات أمونيوم	0.51	46	23.46
بكربونات صوديوم	0.51	49	25
مستحلب صويا	5.10	176	879.6
حشو الفراولة	306	235	71910
مجموع			125633.75

المصدر: وثائق المؤسسة ملحق 3

الجدول أعلاه يوضح لنا قائمة المواد الأولية لإنتاج 1طن من بسكويت بحشو الفراولة 180غ حيث يبين
قيمة وسعر الوحدة لكل مادة أولية داخلية في الإنتاج.

2- تكلفة اليد العاملة:

يعرض الجدول الموالي تكلفة اليد العاملة التي تساهم في إنتاج 1 طن من المنتج:

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

جدول رقم (9): تكلفة اليد العاملة لإنتاج 1طن من بسكويت بحشو الفراولة 180غ

الوحدة: دج

البيان	المبلغ	عدد الوحدات المنتجة لطن الواحد	التكلفة الإجمالية
مصاريف اليد العاملة	120	5556	666720

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة (الملحق رقم 3)

الجدول أعلاه يوضح لنا تكلفة اليد العاملة لإنتاج 1طن من بسكويت اليد العاملة بمؤسسة بسكو فروي بسكرة.

3- التكاليف الأخرى (مصاريف أخرى):

تتمثل هذه المصاريف في: الكهرباء والغاز، المياه، الإهلاك والتأمينات فهذه التكاليف تتغير من منتج إلى آخر والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم(10): التكاليف الأخرى لإنتاج 1طن من بسكويت بحشو الفراولة 180غ

البيان	عدد الوحدات المنتجة	سعر الوحدة الواحدة	التكلفة الإجمالية
التكاليف الأخرى	5556	190.87	1060507.1

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول أعلاه يوضح مختلف المصاريف الأخرى الداخلة في عملية الإنتاج والمتمثلة في (الغاز، الكهرباء، المياه، الإهلاك، التأمينات)

7- تحديد تكلفة الإنتاج الإجمالية

يكون ذلك بجمع إجمالي التكاليف التي لها علاقة بالإنتاج والجدول التالي يوضح ذلك:

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

جدول رقم (11): إجمالي التكاليف لإنتاج 1طن من بسكويت بحشو الفراولة 180غ

الوحدة: دج

المباغ	البيان
125633.75	تكلفة المواد الأولية
666720	تكلفة اليد العاملة
1060507.1	تكاليف أخرى
1852860.85	التكاليف الإجمالية

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الجداول السابقة (8-9-10)

يبين الجدول أعلاه إجمالي التكاليف (تكلفة المواد الأولية، تكلفة اليد العاملة، تكاليف أخرى) الداخلة في إنتاج 1 طن من منتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة.

8- حساب سعر التكلفة

بعد عرض تكلفة الإنتاج لـ 1 طن من منتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ سنقوم بتحديد سعر تكلفة الإنتاج بالإعتماد على (الملحق رقم 2) من خلال الجدول التالي:

الجدول (12): التكلفة وسعر التكلفة وهامش الربح لإنتاج 1طن من منتج بسكويت بحشو الفراولة

الوحدة: دج

180غ

التكلفة	سعر الوحدة	الكمية	البيان
125661.81	22.62	5556	كيس البسكويت بحشو الفراولة 180غ
14584.50	2.63	5556	فيلم
21263.89	45.93	463	شرائح التعبئة
648.15	0.88	740.741	شريط لاصق
		162158.35	سعر التكلفة
		42487.42	التكاليف المتغيرة
		31870.99	التكاليف الثابتة
		236516.76	تكلفة الإنتاج الكلي
		291801.12	سعر البيع

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة (الملحق رقم 2)

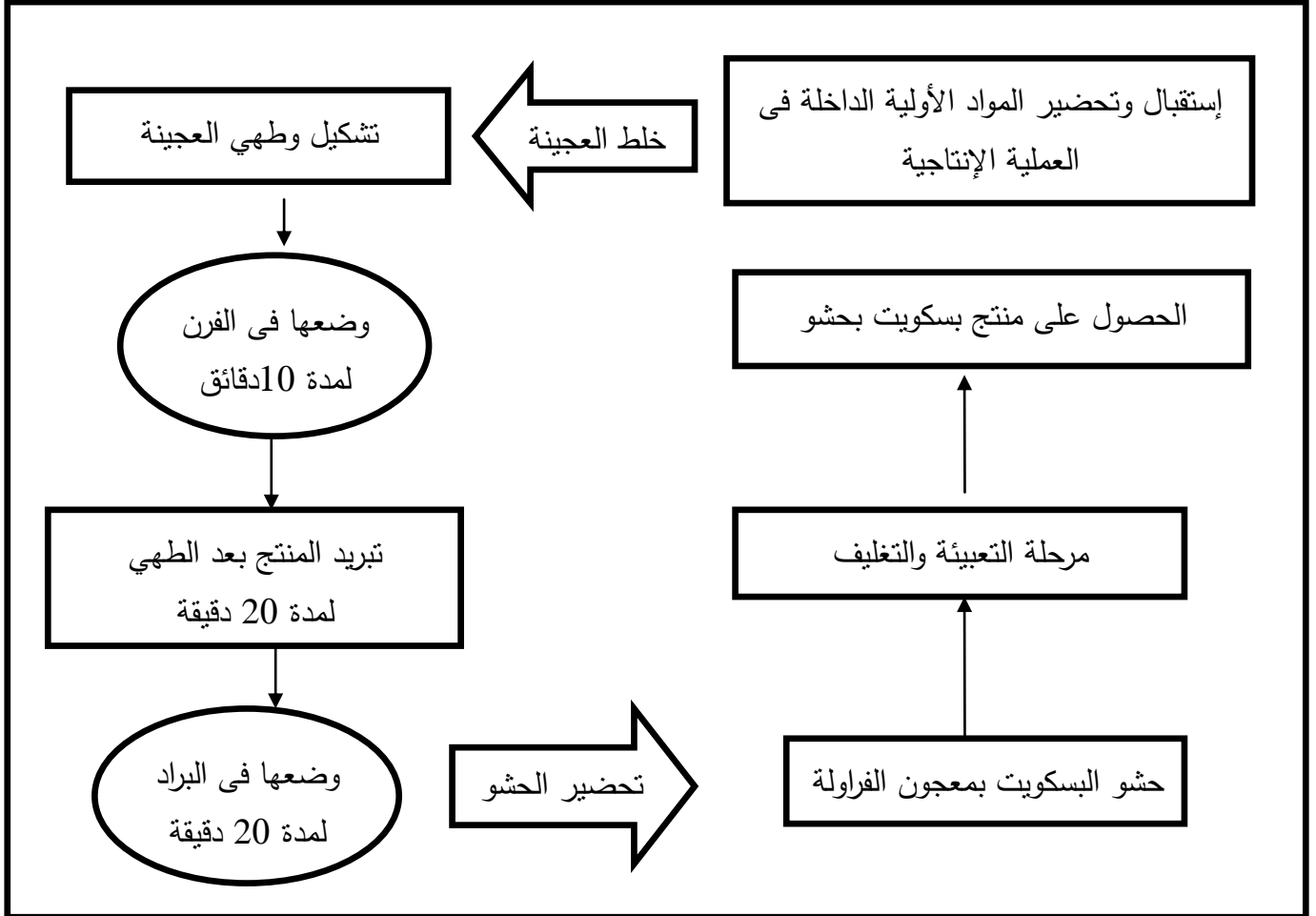
الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

- الجدول أعلاه يوضح لنا عملية حساب سعر التكلفة لإنتاج 1 طن من منتج بسكويت بحشو الفراولة 180 غ أي مايقدر بـ 5556 كيس من البسكويت بحشو الفراولة 180 غ، حيث نلاحظ:
- ◀ سعر التكلفة لإنتاج 5556 كيس من البسكويت بحشو الفراولة 180 غ تقدر بـ 162158.35 دج أي 29.19 دج للكيس الواحد.
 - ◀ التكلفة المتغيرة لإنتاج 5556 كيس من البسكويت بحشو الفراولة تقدر بـ 42487.42 دج أي 7.65 دج للكيس الواحد.
 - ◀ التكاليف الثابتة تقدر بـ 31870.99 دج أي 5.74 دج للكيس الواحد.
 - ◀ تكلفة الإنتاج الكلية لإنتاج 5556 كيس بسكويت بحشو الفراولة 180 غ تقدر بـ 236516.76 دج أي 42.57 دج للكيس الواحد.
 - ◀ سعر البيع لـ 5556 كيس من البسكويت بحشو الفراولة 180 غ يقدر بـ 291801.12 دج أي 52.52 دج للكيس الواحد.

المطلب الثاني: مراحل العملية الإنتاجية لمنتج بسكويت بحشو الفراولة 180 غ

يعد منتج بسكويت بحشو الفراولة 180 غ أحد منتجات مؤسسة بيسكو فروي بسكرة حيث تقدر الكمية المنتجة لهذا المنتج بـ 23.79 طن خلال سنة 2020 وتتراوح الكمية المنتجة لكل شهر ما بين (0.14 و 11.51) طن، حيث تمر عملية إنتاج منتج بسكويت بحشو الفراولة 180 غ بمراحل التالية سنحاول توضيحها في الشكل الموالي:

الشكل 12: مراحل عملية إنتاج بسكويت بحشو الفراولة 180غ



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

يوضح الشكل مراحل عملية إنتاج بسكويت بحشو الفراولة والمتمثلة في:

- 1- مرحلة إستقبال وتحضير المواد الأولية: تتمثل هذه المرحلة في إستقبال المواد الأولية الداخلة في عملية إنتاج بسكويت بحشو الفراولة 180غ حيث تقوم ورشة الإنتاج بتقديم طلب إلى المخزن للحصول على المواد الأولية اللازمة للعملية وذلك بتقديم قائمة تحتوي على كافة المواد التي تخص العملية والمتمثلة في: (فرينة، السكر، الزيت، السكر، الزيت، الزبدة، طحين الذرى، وغيرها من المواد الأخرى) كما هو موضح في الجدول:

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

الجدول رقم(13): قائمة المواد الأولية لإنتاج 1 طن بسكويت بحشو الفراولة 180غ

الوحدة: دج

المبالغ	سعر الوحدة	الكمية كغ	البيان
9588	18.8	510	الفرينة
16524	81	204	سكر مسحوق
18643.050	121.85	153	دهون نباتيه
2167.5	85	25.5	شراب لغلوكوز
4182	410	10.20	مسحوق حليب
/	/	/	مسحوق البيض
134.64	33	4.08	ملح البحر الرطب المحلي
433.5	850	0.51	مسحوق الفانيليا
1123.02	2202	0.51	نكهة الزبدة
23.46	46	0.51	بكرينات أمونيوم
25	49	0.51	بكرينات صوديوم
879.6	176	5.10	مستحلب صويا
71910	235	306	حشو الفراولة
125633.75	مجموع		

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

حيث يوضح الجدول كافة المواد الداخلة في عملية إنتاج منتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ بالكمية وتكلفة كل مادة.

يتم إستقبال كل من الفرينة والسكر في ورشة الإنتاج بخزانات مخصصة لها، وبعد الإستقبال تأتي مرحلة التحضير وذلك من خلال نخل دقيق الفرينة بمناخل آلية ليمر بعدها عبر أنابيب مزودة بأجهزة وزن آلية تضمن سحب الكميات اللازمة بدقة.

2- **مرحلة خلط المكونات:** يتم في هذه المرحلة تحضير العجينة عن طريق عجانات آلية حيث يتم تقدير الكمية المنتجة وتحديد حجم المكونات بدقة وفقا لمعايير اللازمة للإنتاج، وبعدها يتم صب

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

كافة المكونات بحوض العجانة، تتراوح مدة العجن بين 20 إلى 25 دقيقة حتى يتم التوصل غلى عجينة متجانسة ومتماسكة قابلة للتشكيل.

3- مرحلة تشكيل العجينة: يتم بسط العجينة بطريقة آلية ثم تقطيعها وتشكيلها حسب الرغبة وذلك بعد تحديد الشكل المراد الحصول عليه في شاشة جهاز مخصص لعملية التشكيل.

4- مرحلة الطهي: يتم إدخال قطع العجينة الجاهزة والمشكلة وفق معايير الطلبية إلى الفرن على السير معدني، يبلغ طول الفرن حوالي 20 م تنظم حرارته بمنظم حراري متصل بحراق وتتراوح حرارة المستخدمة في الفرن بين 170م° إلى 270م° أما مدة الطهي تقدر بـ10 دقائق حسب سمك العجينة. إن الفرن المستخدم في المصنع مقسم إلى أربعة محطات تسمح بطهي البسكويت بشكل تدريجي، ففي كل محطة تحدث عليه تغيرات معينة حتى يتضح تماما ويأخذ لون ذهبي في المحطة الأخيرة ويخرج في شكله النهائي.

5- مرحلة الحشو: تتم عملية الحشو بصورة آلية، حيث يحضر الحشو في الخلاط كبير الحجم ويحفظ في خزانات خاصة مزودة بأجهزة تبريد وتسخين حسب الحاجة .

6- مرحلة التبريد: بعد خروج البسكويت من الفرن تكون درجة حرارته عالية فيتم عرضه للبرودة قبل عملية تغليفه حيث لاحظنا أنا قطع البسكويت الخارجة من الفرن تتساقط على سير شبكي متحرك للتعرض إلى تيار هوائي بارد يدفعه من أسفل السير كما توجد مراوح هوائية أعلاه، وبذلك تبرد القطع حتى تصل درجة رطوبتها إلى مايقارب 3.5% إلى 7% وفقا لسمك البسكويت وتكون عملية التبريد حوالي 20 دقيقة بالتالي تصبح جاهز لعملية التعبئة والتغليف.

7- مرحلة التعبئة والتغليف: بعد الانتهاء من عملية تبريد البسكويت تتم عملية تعبئتها بصورة آلية حيث يتم رص القطع في شكل صفوف لتسحب باتجاه آلة التعبئة وهذه الأخيرة تتكون من جهاز تثبت عليه بكرة ورق التغليف يتم استخدام ورق مخصص يمنع وصول الرطوبة إلى البسكويت مثل ورق الألمنيوم وبعدها يتم شحنه في أكياس ذات سعة 180غ وبعدها يتم غلق الأكياس أليا، ثم ترصف بعلب مصنوعة من الورق المطوع سعة كل علبة 14 كيس من البسكويت بحجم 180غ ، ثم يتم غلق العلب بشريط لاصق بعدها يتم توجيهها لتخزين وتصبح جاهزة للتسويق.

المطلب الثالث: واقع ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

في الوضع الراهن توجد منافسة بنسبة كبيرة في مجال صناعة البسكويت وهذا عائد إلى الإنتاج المحلي الذي يغطي نسبة معتبرة من الطلب المتزايد من سنة إلى أخرى على هذه المنتجات التي تعد كمالية بالنسبة للمستهلكين، وهذا ما يوضع المؤسسة في وضعية تنافسية غير مريحة خصوصا بتطورات التكنولوجيا التي يشهدها العالم خاصة من حيث الآلات التي تستخدم في العمليات الإنتاجية إضافة إلى تزايد عدد المؤسسة الناشئة في مجال صنع البسكويت، لذلك وجب عليها الحرص على التغييرات التي قد تحصل في القطاع، خاصة تلك المتعلقة بالسياسات الإستراتيجية لتوسع في الطاقة الإنتاجية التي قد تسلكها مؤسسات القطاع والتي بدورها تؤثر على الحصة السوقية للمؤسسة ، إذ أن مؤسسة بسكو فروي تتمتع بإمكانيات تساعدها على تحقيق ميزة تنافسية وبعد إجراء مقابلة مع مسؤولين الأقسام بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة- إتضح أن هناك جملة من النتائج الإيجابية المحققة خلال السنوات الأخيرة، وزيادة في رقم أعمال المؤسسة دليل واضح على امتلاك المؤسسة إمكانيات وقدرات تسمح لها بتحقيق نمو وتطور في نشاطها ويمكن تلخيص إمكانيات المؤسسة في:

- إمتلاك المؤسسة لمصنع الفرينة مما يمكنها من الحصول على مادة أولية أساسية في مكونات المنتجات بسعر أقل وهذا ينعكس بالموجب على التكلفة ويساهم في تخفيضها.
- موقع جغرافي مناسب يمكن المؤسسة من توزيع منتجاتها شمالا وجنوبا بالإضافة إلى قرب الموقع الجغرافي من السكة الحديدية وهذا ما يساعد المؤسسة في تسهيل عملية نقل السلع.
- إنتاج أنواع عديدة من البسكويت بأحجام وأذواق مختلفة وأسعار مقبولة تفتح مجال أمام المستهلك لإختيار المنتج حسب حاجته وإمكانيته المادية.
- إمتلاك المؤسسة ليد عاملة مؤهلة ذات خبرة، كما أن المؤسسة تكفل عمالها لإجراء تربيصات بالخارج قصد إكتسابهم مهارات وخبرات جديدة في مجال تطوير الإنتاج وتحسين الكفاءة التشغيلية للإدارة .
- مؤسسة بسكو فروي بسكرة تعمل على تحسين منتجاتها لكي تصبح ذات جودة من خلال تحسين جودة المواد الداخلة في العملية الإنتاجية وحصولها على مواد أولية ذات جودة عالية من خارج البلد،

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

إذ يلاحظ ان هناك تزايد في كمية الإنتاج بين سنة وأخرى وذلك راجع إلى زيادة الطلب على منتجاتها والجدول يوضح الفرق بين كمية المنتجة من بسكويت بحشو الفراولة 180غ خلال سنة 2019-2020:

جدول (14): كمية الإنتاج لمنتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة

خلال سنتين 2019-2020

الأشهر	الكمية المنتجة بطن لسنة 2019	الكمية المنتجة بطن لسنة 2020	الفجوة بين سنة 2019 - 2020
جانفي	7.05	11.51	4.46
فيفري	-	-	-
مارس	2.02	-	(2.02)
أفريل	-	-	-
ماي	2.52	3.59	1.07
جوان	-	-	-
جويلية	-	-	-
أوت	1.58	1.60	0.02
سبتمبر	-	6.59	6.59
أكتوبر	-	0.14	0.14
نوفمبر	-	-	-
ديسمبر	3.5	-	(3.5)
إجمالي الكمية المنتجة	16.67	23.79	7.12

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة (الملحق رقم 1)

- من خلال الجدول أعلاه نلاحظ تذبذب في كميات الإنتاج خلال سنة 2019، 2020 إذا نلاحظ أنه في الأشهر الأولى خلال سنة 2019 فإننا نلاحظ إنخفاض في الكمية المنتجة إلى غاية شهر ديسمبر حيث قدرت الكمية المنتجة من منتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ بـ 16.67 طن وخلال سنة 2020 نلاحظ تتناقص الكمية المنتجة من شهر جانفي إلى غاية شهر أوت ثم ارتفعت في شهر

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

سبتمبر ثم عادت للانخفاض، كما نلاحظ انه هناك بعض الأشهر لم تقم المؤسسة بالإنتاج فيها وهذا لأن المؤسسة تقوم بالإنتاج عند نفاذ المخزن من المنتج وحسب طلب السوق فقط. أما نسبة الإنتاج لسنة 2020 مقارنة بسنة 2019 فإننا نلاحظ ارتفاع يقدر ب: 7.12طن وهذا راجع لزيادة الطلب على المنتج من سنة لأخرى.

المبحث الثالث: المساهمة في تحقيق استدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي

– بسكرة – بإستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

في هذا المبحث سنحاول تطبيق بعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لتحقيق إستدامة ميزة تنافسية، وقد وقع الإختيار على أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة، وقد تم اختيار هذين الأسلوبين لتوفر المعلومات والوثائق اللازمة لحساب التكلفة .

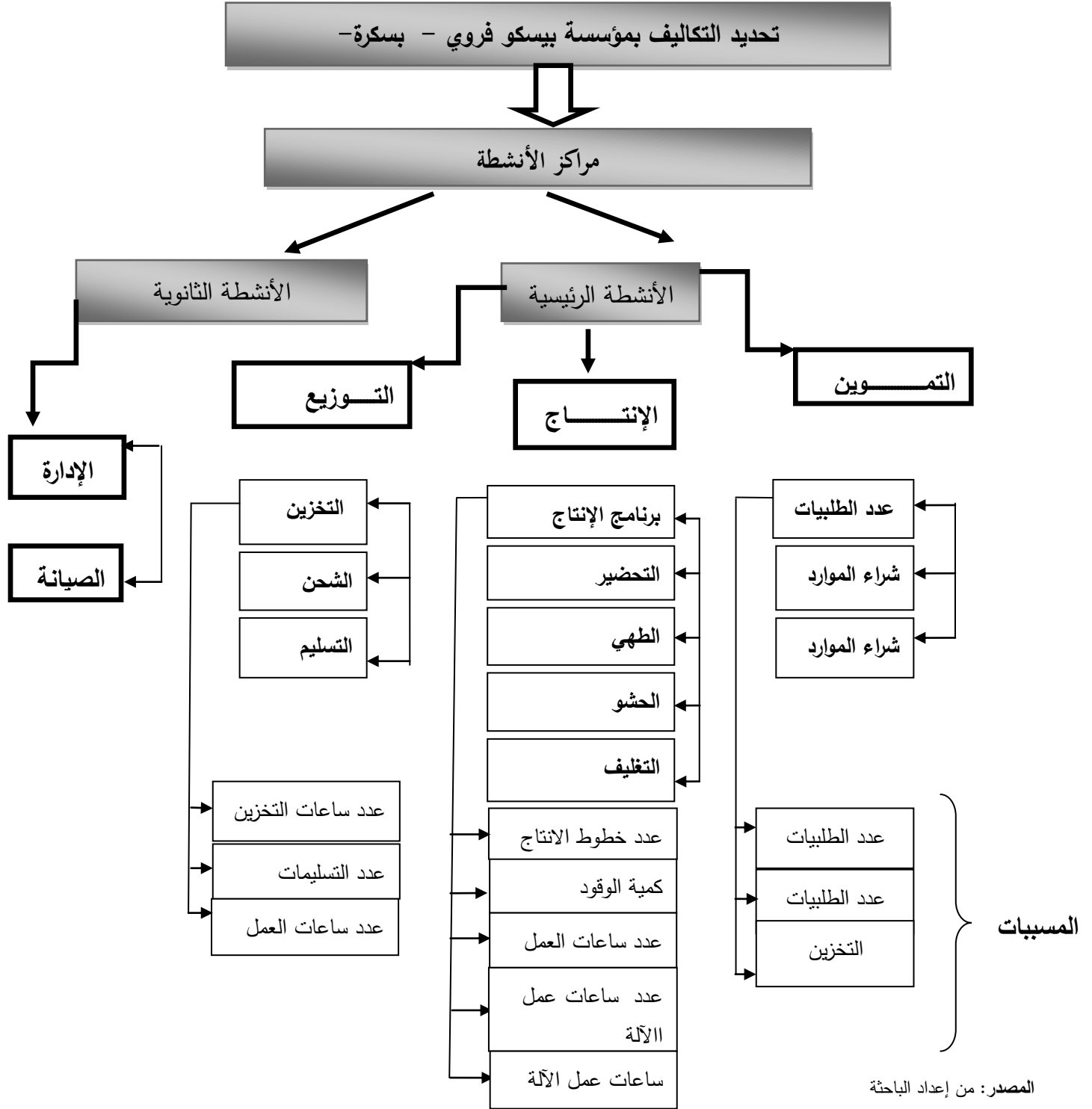
المطلب الأول: إستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC في تحديد

التكلفة بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة –

1- تحديد المنتج المختار لأغراض التكلفة: وفق هذه المرحلة ستقتصر الدراسة على اختيار أحد منتجات مؤسسة بيسكو فروي – بسكرة- المتمثل في بسكوييت بحشو الفراولة "180غ" لحساب تكلفة إنتاجه بإستخدام أسلوب نظام التكلفة على أساس الأنشطة قبل البدء بحساب التكلفة سنقوم بمحاولة تصور نظام تكاليف على أساس الأنشطة من خلال الشكل الموالي:

الشكل (13) : محاولة وضع نظام للتكلفة على أساس الأنشطة ABC بمؤسسة بيسكو فروي

- بسكرة -



الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

الشكل (13) يوضح محاولة تصور نظام تكاليف على أساس الأنشطة، ويوضح الشكل أعلاه تحديد وتحليل التكاليف وتصنيفها إلى تكاليف مباشرة والتي لها علاقة مباشرة مع عملية الإنتاج وتكاليف غير مباشرة والتي تساهم في عملية الإنتاج بطريقة غير مباشرة للحصول على المنتج النهائي، كما يبين تحديد الأنشطة إلى أنشطة رئيسية وأخرى ثانوية: تقسم الأنشطة الرئيسية إلى ثلاثة مراكز للأنشطة متمثلة في (التموين-الإنتاج - التوزيع) ثم تم تحليل هذه المراكز إلى أنشطة من أجل تحليل التكاليف لكل مركز وبيان مسبات كل تكلفة، كما تم تقسيم الأنشطة الثانوية إلى مركزين للأنشطة والمتمثلين في: (الصيانة-الإدارة) ثم تقسيم هذه المراكز إلى أنشطة وتحميل التكاليف عليها وربط كل نشاط بالمسبب الذي أدى إلى إحداث التكلفة.

لتحديد تكلفة الإنتاج بإتباع أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- نتبع الخطوات التالية:

- تحديد وتحليل التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.
- تحديد الأنشطة الأساسية والأنشطة الثانوية.
- تخصيص التكاليف غير مباشرة بمراكز النشاط.
- تخصيص تكلفة مراكز النشاط على المنتجات.
- حساب تكلفة المنتجات.

2- تحديد وتحليل التكاليف المباشرة والتكاليف غير مباشرة

من خلال الإطلاع على الوثائق التكاليف المقدمة من قبل مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- وجدنا أن المؤسسة تقوم بتقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة. سنحاولنا بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة بتحديد التكاليف المباشر والتكاليف غير مباشرة، بدأً باستخراج معدل تحميل التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة للمنتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ الذي إختص بالدراسة، ثم بعد ذلك قمنا بتصنيف التكاليف المتعلقة بمنتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة وذلك كما يلي:

2-1 تحديد التكاليف الثابتة لمنتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ:

لدينا من معطيات ووثائق المؤسسة مايلي:

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة ببسكو فروي – بسكرة-

لإنتاج 1طن من البسكويت بحشو الفراولة 180غ يتطلب 42487.42 طن من التكاليف المتغيرة و31870.99 طن من التكاليف الثابتة وبما أن المؤسسة أنتجت 23.79 طن من بسكويت بحشو الفراولة 180غ تحدد تكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة المتعلقة بالمنتج وفق المعادلة التالية:

$$\text{التكاليف المتغيرة} = 23.79 \times 42487.42$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = 1010775.72 \text{ دج}$$

$$\text{التكاليف الثابتة} = 23.79 \times 31870.99$$

$$\text{التكاليف الثابتة} = 758210.85 \text{ دج}$$

الجدول الموالي يوضح تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة للمنتج:

جدول (15): التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة لمنتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ

التكاليف	لإنتاج 1 طن	لإنتاج 23.79 طن
التكاليف المتغيرة	42487.42	1010775.72
التكاليف الثابتة	31870.99	758210.85

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة (الملحق رقم 2)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة تتحمل تكاليف متغيرة بقيمة: 1010775.72 دج وتكاليف ثابتة بقيمة: 758210.85 لإنتاج 23.79 كغ من بسكويت بحشو الفراولة 180غ.
- بعد حساب تكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة سنقوم بإستخراج معدل تحميل التكاليف وذلك بقسمة تكاليف المتغيرة للمنتج محل الدراسة على التكاليف الكلية للمؤسسة، وبنفس الطريقة للتكاليف الثابتة:
إذ قدرت التكاليف الكلية المتغيرة ب: 67067634.29 طن والتكاليف الكلية الثابتة ب: 45496678.80 دج.

$$\text{معدل تحميل التكاليف المتغيرة لمنتج} = 1010775.72 \div 67067634.29$$

$$\text{معدل تحميل التكاليف المتغيرة لمنتج} = 0.01$$

$$\text{معدل تحميل التكاليف المتغيرة} = 1\%$$

$$\text{معدل تحميل التكاليف الثابتة لمنتج} = 45496678.80 / 758210.85$$

$$\text{معدل تحميل التكاليف الثابتة} = 0.02$$

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

معدل تحميل التكاليف الثابتة لمنتج = 2%

بعد إستخراج المعدل سنقوم بتحديد التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة للمنتج محل الدراسة:

جدول (16): التكاليف المتغيرة والثابتة لمنتج بسكويت بحشو

الفراولة 180غ

الوحدة: دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
التكاليف المتغيرة		
رقم الحساب	إسم الحساب	التكاليف المتغيرة الكلية
التكاليف المتغيرة لإنتاج بسكويت بحشو الفراولة 180غ	معدل تحميل التكاليف	
607002	الطاقة الكهربائية	933082.44
607001	الغاز	820623.93
607000	الماء	215692.09
602005	معدات مكتب	107233.15
602004	الوقود	224370.00
602002	قطاع الغيار	122291.17
602003	خردوات	230507.65
602001	معدات أخرى	1072482.75
614	أعباء الإيجار	344000.00
615	تدخلات الصيانة	1113232.84
616	أقساط التأمينات	358810.98
622	أجور الوسطاء والأتعاب	1466180.00
623	إعلان وإشهار	162000.00
624	مصاريف اخرى	280275.00
624400	مصاريف نقل	4564918.07
625	تنقلات، مهمات،	526064.07

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

إستقبالات				
6126.071	%1	612607.10	البريد والمواصلات	626
1614.519	%1	161451.93	مصاريف بنكية	627
647.151	%1	64715.14	اقتطاعات أخرى	628
525032.451	%1	52503245.17	الأجور ورواتب	63
838.508	%1	83850.81	الضرائب ومشابهها	645
التكاليف الثابتة				
المبلغ	معدل تحميل التكاليف	التكاليف الكلية	اسم الحساب	ر/ح
909933.576	%2	45496678.80	أقساط الإهلاكات	681

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة (الملحق رقم 4)

الجدول أعلاه يوضح كيفية إستخراج التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة المخصصة لإنتاج بسكويت بحشو الفراولة وذلك بعد إستخراج معدل تحميل التكاليف 1% بالنسبة لتكاليف المتغيرة، 2% لتكاليف الثابتة بالإعتماد على الملحق رقم 4.

2-2 تحديد التكاليف المباشرة والتكاليف غير مباشرة

سنعتمد على التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة لتحديد التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة حيث تم تقسيم الأعباء إلى مجموعات حسب علاقتها بالعملية الإنتاجية والجدول الموالي يوضح ذلك:

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

جدول (17): التكاليف غير مباشرة والتكاليف المباشرة لمنتج بيسكويت بحشو الفراولة

180 غ

الوحدة: دج

المبالغ	البيانات
التكاليف غير مباشرة	
72585,789	المجموعة الأولى: التكاليف الغير مخزنة
8570,654	المجموعة الثانية: التموينات الأخرى
11132,328	المجموعة الثالثة: تكاليف الصيانة
262516,226	المجموعة الرابعة: تكاليف الأجور
81174,961	المجموعة الخامسة: تكاليف متنوعة
5073,769	المجموعة السادسة: الضرائب والاقتطاعات
363973.43	المجموعة السابعة: الإهلاكات
805027.159	إجمالي التكاليف الغير مباشرة
التكاليف المباشرة	
51106,388	المجموعة الأولى: المواد الأولية
262516,226	المجموعة الثانية: الأجور والرواتب
545960.146	المجموعة الثالثة: الإهلاكات
859582.76	إجمالي التكاليف المباشرة
1664609.919	إجمالي التكاليف

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول يلاحظ تجميع كافة التكاليف التي لها علاقة بالمنتج محل الدراسة وفق إرتباطها بالعملية الانتاجية إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة قصد تسهيل تحديد الأنشطة وتخصيص مراكزها.

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

3- تحديد الأنشطة:

في هذه الخطوة سيتم تعيين مراكز الأنشطة وتحدد التكلفة لكل مركز كما هو موضح في الجدول
الموالي:

الجدول (18): تحديد وتحليل الأنشطة بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

الوحدة: دج

التكلفة	الأنشطة	المراكز	
158778.966	- تقديم الطلبات - شراء الموارد - التخزين	التمويل	الأنشطة الرئيسية
707522.194	- برنامج الانتاج - العجن - الطهي - الحشو - التغليف	الانتاج	
158778.966	- التخزين - الشحن - التسليم	التوزيع	
167128.212	- صيانة وقائية - صيانة طارئة	الصيانة	الأنشطة الثانوية
158778.966	- الادارة	الادارة	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

الجدول يعرض الأنشطة المرتبطة بالعملية الإنتاجية، حيث يلاحظ وجود أنشطة رئيسية وزعت على ثلاث مراكز (التموين – الانتاج – التوزيع) وأنشطة ثانوية وزعت على مركزين للنشاط (الصيانة – الإدارة)، إذ أن كل مركز من مراكز يحتوي على مجموعة من الأنشطة قصد تحميل التكاليف عليها.

4- تحديد المسببات سنقوم بتحديد كل مسبب أدى لوقوع التكلفة لها علاقة بإنتاج منتج محل الدراسة وحصر عدد المرات التي أدت إلى وقوع التكلفة خلال سنة 2020 بناء على المعلومات المتحصل عليها من قبل مسؤولين الأقسام بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة – من خلال الجدول التالي:

الجدول (19): تحديد مسببات الأنشطة حسب مراكز النشاط

الأنشطة	المسببات	عدد مسببات التكلفة
تقديم الطلبيات	- عدد الطلبيات	22
شراء المواد الأولية	- عدد الطلبيات	48
التخزين	- عدد ساعات التخزين	10
برنامج الإنتاج	- عدد خطوط الإنتاج	7
التحضير	- عدد ساعات العمل (عمال)	60
التشكيل	- عدد ساعات الالة	156
الطهي	- كمية الوقود المستهلكة	541.89
الحشو	- عدد ساعات الالة	45
التغليف	- عدد ساعات العمل (عملية التغليف)	120
صيانة وقائية	- عدد التدخلات	18
صيانة طارئة	- عدد ساعات العمل (عمال الصيانة)	29
التخزين	- عدد ساعات التخزين	2
الشحن	- عدد ساعات العمل(عمال الشحن)	80
التسليم	- عدد التسليمات	9
الإدارة	- عدد ساعات العمل(عمال الادارة)	8

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

من خلال الجدول نلاحظ وجود العديد من الأنشطة مرتبطة بالمسبب الواحد، وقد تم تحديد مسببات التكلفة بالإستعانة مع المسؤولين بمؤسسة بسكو فروي - بسكرة - وذلك من خلال إجراء حوار معهم وإعطائهم فكرة حول أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

5- تحديد مصفوفة الارتباط بين الأنشطة والمسببات

الجدول رقم (20): مصفوفة الإرتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة

مسببات التكلفة								
عدد التسليمات	عدد التدخلات	كمية الغاز المستهلكة	عدد خطوط الانتاج	عدد الطلبيات	عدد ساعات عمل الآلة	عدد ساعات العمل		
				•			تقديم الطلبيات	مراكز الأنشطة
				•			شراء مواد أولية	
						•	التخزين	
			•				برنامج الانتاج	
						•	التحضير	
					•		التشكيل	
		•					الطهي	
					•		الحشو	
						•	التغليف	
	•						صيانة وقائية	
						•	صيانة طارئة	
						•	تخزين المنتجات	
						•	الشحن	
•							التسليم	
						•	الإدارة	

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

من خلال الجدول أعلاه قمنا بالربط بين الأنشطة ومسببات التكلفة ومعرفة النقاط المشتركة بينهم، نجد أن أكبر نسبة إرتباط بين الأنشطة والمسببات كانت لمسبب عدد ساعات العمل حيث قدرت نقاط الارتباط بـ 7 نقاط.

6- تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة

الجدول (21): تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة لسنة 2020

الوحدة: دج

التكلفة	مجمع مراكز التكلفة	مسببات التكلفة
456831.05	- التخزين (الموارد،المنتجات) - التحضير - التغليف - صيانة طارئة - الشحن - الإدارة	عدد ساعات العمل
176880.55	- التشكيل - الحشو	عدد ساعات عمل الآلة
119084.22	- تقديم الطلبات - شراء المواد الأولية	عدد الطلبات
176880.55	- برنامج الإنتاج	عدد خطوط الإنتاج
176880.55	- الطهي	كمية الغاز المستهلكة
125345.16	- صيانة وقائية	عدد التدخلات
119084.22	- التسليم	عدد التسليمات

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الجدول (19-20)

من خلال الجدول قمنا بتجميع أنشطة مراكز الإنتاج حسب مسببات التكلفة المشتركة.

7- تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة:

التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة = مجموع تكاليف مراكز الأنشطة ÷ حجم مسببات كل مركز تكلفة

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

جدول (22): تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة

الوحدة: دج

مراكز التكلفة	تكلفة مراكز التكلفة	عدد المسببات	تكلفة الوحدة لمسببات
عدد ساعات العمل العمال	456831.05	229	1994.895
عدد ساعات عمل الآلة	176880.55	201	880.002
عدد الطلبيات	119084.22	70	1701.203
عدد خطوط الإنتاج	176880.55	7	25268.65
كمية الغاز المستهلكة	176880.55	989.5	178.757
عدد التدخلات	125345.16	18	6963.675
عدد التسليمات	119084.22	24	4961.842

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان مركز التكلفة لعدد خطوط الإنتاج مرتفع، وأخذ أكبر قدر من التكلفة الذي قدر بـ25268.65، وهذا لإرتباطه بالعديد من الأنشطة بمراكز النشاط.

8- حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطوط الإنتاج

الجدول يوضح كيفية حساب حجم مسببات التكلفة حسب خطوط الإنتاج بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة:

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

جدول (23): مسببات مراكز التكلفة حسب خطوط الإنتاج

مراكز التكلفة	عدد المسببات	البسكويت الجاف بدوق الكاكاو والفانيليا %61	بسكويت بمربى الليمون %3	بسكويت بمربى الفراولة %4	بسكويت بشكولاتة والبنديق %20	بسكويت بكريمة الشكولاتة %4	بسكويت بحشو التمر %8
عدد ساعات العمل	229	139.69	6.87	9.16	45.8	9.16	18.32
عدد ساعات عمل الآلة	201	122.61	6.03	8.04	40.2	8.04	16.08
عدد الطلبيات	70	42.7	2.1	2.8	14	2.8	5.6
عدد خطوط الإنتاج	07	4.27	0.21	0.28	1.4	0.28	0.56
كمية الغاز المستهلكة	989.5	603.60	29.68	39.58	197.9	39.58	79.16
عدد التدخلات	18	10.98	0.54	0.72	3.6	0.72	0.56
عدد التسليمات	24	14.64	0.72	0.96	4.8	0.96	1.92

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على ماسبق

الجدول أعلاه يوضح كيفية توزيع مسببات التكلفة على خطوط الإنتاج بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة

9- حساب التكلفة على أساس الأنشطة بمؤسسة بسكو فروي – بسكرة - :

$$\text{الكمية المنتجة} = 5556 \times 23.79$$

$$\text{الكمية المنتجة} = 132178 \text{ طن}$$

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

الجدول الموالي يوضح تحديد التكلفة على أساس الأنشطة ABC:

الجدول (24): التكلفة حسب أسلوب التكلفة على اساس الانشطة ABC لمنتج بسكويت بحشو
الفراولة 180 غ لسنة 2020

الوحدة: دج

التكلفة	تكلفة الوحدة المسببة لكل مركز	حجم مسببات التكلفة	البيانات
51106.388			- المواد الأولية
262516.226			- الأجور والرواتب
545960.146			- الإهلاكات
859582.76	-	-	مجموع التكاليف المباشرة
			الأعباء غير مباشرة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة abc:
18273.238	1994.895	9.16	- عدد ساعات العمل
7075.216	880.002	8.04	- عدد ساعات عمل الآلة
4763.368	1701.203	2.8	- عدد الطلبات
7075.222	25268.65	0.28	- عدد خطوط الإنتاج
7075.202	178.757	39.58	- كمية الغاز المستهلكة
5013.846	6963.675	0.72	- عدد التدخلات
4763.368	4961.842	0.96	- عدد التسليمات
	54039.47		مجموع الأعباء غير مباشرة
	913622.22		التكلفة حسب طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC
	132178		عدد الوحدات المنتجة
	6.91		تكلفة الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

من خلال الجدول إتضح لنا أن تكلفة المؤسسة لسنة 2020 بتطبيق أسلوب تكلفة على أساس الأنشطة ABC قدرت بـ **913622.22** لكمية المنتجة المقدرة بـ 23.79 طن وأن تكلفة وحدة الواحدة قدرت بـ: 6.91 دج

10- المقارنة بين تكلفة المؤسسة وتكلفة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

الجدول (25): المقارنة بين التكلفة الفعلية وتكلفة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لسنة 2020
الوحدة: دج

البيان	منتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ لسنة 2020
تكلفة الوحدة الواحدة حسب طريقة المؤسسة	42.58
تكلفة الوحدة الواحدة حسب أسلوب تكلفة على أساس الأنشطة ABC	6.91
الإنحراف	35.67

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

من الجدول أعلاه نلاحظ أن تكلفة منتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ حيث قدرت تكلفة حسب طريقة المؤسسة بـ 42.58 دج ووفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بـ 6.91 دج، إذ نلاحظ إنخفاض في التكلفة بإنحراف قدر بـ 35.67 دج وهذا يرجع إلى عدة أسباب من بينها:

- التكلفة على أساس الأنشطة تمكنا من إستبعاد الأنشطة الغير ضرورية وذلك من خلال تحليل الأنشطة.

- حسب الطريقة التي تتبعها المؤسسة محل الدراسة هناك تكاليف لأنشطة لاتضيف أي قيمة للمنتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ ولا تضيف قيمة للمستهلك وبتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة تم إستبعادها مما أدى إلى تخفيض التكلفة.

المطلب الثاني: إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكلفة بمؤسسة بيسكو

فروي - بسكرة -

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الإدارية الحديثة لتحديد التكلفة والعمل على تخفيضها مع الأخذ بعين الإعتبار جودة المنتج، سنحاول من خلال هذا المطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على منتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ بالمؤسسة محل الدراسة:

سيتم في هذا المطلب محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، وسنحاول من خلال هذا الأسلوب تخفيض تكاليف المنتج للوصول إلى السعر المستهدف الذي يمكن المؤسسة من تحقيق وضعية تنافسية جيدة تمكنها من استدامة ميزتها التنافسية:

1- تحديد تكلفة شراء المواد الأولية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة -

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة ببسكو فروي – بسكرة-

جدول (26): تكلفة شراء المواد المستعملة لـ 1طن من منتج البسكويت بحشو الفراولة 180غ

الوحدة: دج

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية كغ	البيان
9588	18.8	510	الفريضة
16524	81	204	سكر مسحوق
18643050	121.85	153	دهون نباتية
2167.5	85	25.5	شراب لفلوكوز
4182	410	10.20	مسحوق حليب
/	/	/	مسحوق البيض
134.64	33	4.08	ملح البحر الرطب المحلي
433.5	850	0.51	مسحوق الفانيليا
1123.02	2202	0.51	نكهة الزبدة
23.46	46	0.51	بكبونات أمونيوم
25	49	0.51	بكبونات صوديوم
879.6	176	5.10	مستحلب صويا
71910	235	306	حشو الفراولة
13888.89	3	5833.8	الأغلفة
21263.89	45.93	462.96	ورق مطوع
/	/	/	شرائح التعبئة
703.7	1	740.74	شريط لاصق
162158350	/	/	مصاريف التعبئة
180944247			مجموع التكاليف شراء المواد الأولية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة (الملحق رقم 3)

يوضح الجدول تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية لمنتج البسكويت بحشو الفراولة 180 غ بالإضافة إلى مصاريف التغليف والتعبئة.

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية
بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

2- تحديد تكلفة الإنتاج وسعر البيع وهامش الربح

الجدول الموالي سيوضح لنا كيفية حساب التكلفة وسعر البيع وهامش الربح بمؤسسة بيسكو فروي
بسكرة:

الجدول (27) : تكلفة الإنتاج وسعر البيع وهامش الربح لـ 1طن من منتج بسكويت بحشو الفراولة
180غ بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

الوحدة: دج

المبلغ	تكلفة	الكمية	الوحدة	البيان
125676.72	22.62	5556	علبة	بسكويت بحشو الفراولة "180 غ"
14612.28	2.63	5556	فيلم	فيلم
21265.59	45.93	463	صندوق	صندوق الورق المطوع
651.85	0.88	740.741	متر	شريط لاصق (carton 1= 1.6m)
		162206.442		تكلفة المواد المستعملة لإنتاج 1 طن
		42487.42		التكاليف المتغيرة
		31870.99		التكاليف الثابتة
		236564.85		تكلفة الإنتاج لـ 1طن
		42.58		تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة
		55.23		سعر البيع
		29.70%		هامش الربح

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

من الجدول أعلاه نجد أن سعر البيع للوحدة الواحدة من منتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ يقدر بـ 55.23 دج، وهامش الربح قدر بـ 29%
وقدرت تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة بـ 42.58 دج.

3- تحديد السعر المستهدف

هو السعر الذي يتوقع البائع من المستهلك ان يدفعه مقابل الحصول على المنتج، ويتم الوصول لهذا السعر من خلال قيام المؤسسة بدراسة لسوق الذي يعرض فيه المنتج وبالاعتماد على مجموعة من العوامل منها العملاء والمنافسين قدر السعر المستهدف للمنتج محل الدراسة الذي يرضي الزبون بـ52 للوحدة الواحدة حسب وثائق ومعلومات المتحصل عليها من قبل محاسب المؤسسة.

4- تحديد هامش الربح المستهدف

سنحاول تحديد التكلفة المستهدفة وتكلفة الإنتاج المستهدف وهامش الربح من خلال المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف} \dots\dots\dots (1)$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{هامش الربح} \times \text{تكلفة المستهدفة} \dots\dots\dots (2)$$

بتعويض المعادلة (2) في المعادلة (1) نجد:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - (\text{هامش الربح} \times \text{تكلفة المستهدفة})$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 52 - (0.279 \times \text{التكلفة المستهدفة})$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} \times (0.297 + 1) = 52$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 52 / 1.297$$

$$\boxed{\text{التكلفة المستهدفة} = 40.65 \text{ دج}}$$

منه تقدر التكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة من منتج بسكوييت بحشو الفراولة بـ40.65 وكما تقدر

مصاريف البيع والتوزيع للمنتج بـ: 03% ومنه:

$$\text{تكلفة الانتاج المستهدف} = \text{التكلفة المستهدفة} - (\text{تكلفة الإنتاج المستهدفة} \times 0.03)$$

$$1.03 \text{ تكلفة الإنتاج المستهدفة} = 40.65$$

$$\text{تكلفة الإنتاج المستهدفة} = 40.65 / 1.03$$

$$\boxed{\text{تكلفة الإنتاج المستهدفة} = 39.46}$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 40.65 \times 0.279$$

هامش الربح المستهدف = 11.34

5- مقارنة بين تكلفة الإنتاج الفعلية وتكلفة الإنتاج المستهدف

جدول (28): مقارنة بين تكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة لمنتج بسكويت بحشو الفراولة 180غ

الوحدة: دج

المنتج	تكلفة الإنتاج الفعلية للوحدة	تكلفة الإنتاج المستهدفة للوحدة	الفجوة
بسكويت بحشو الفراولة "180غ"	42.58	39.46	3.12

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

من الجدول أعلاه نلاحظ أن تكلفة البسكويت بحشو الفراولة 180غ قد إنخفض حسب طريقة المؤسسة محل الدراسة 42.58 دج إلى 39.46 دج حسب أسلوب التكلفة المستهدفة بفجوة قدرت بـ3.12 دج.

المطلب الثالث: محاولة خلق إستدامة الميزة التنافسية لمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

1- تقييم الميزة التنافسية بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

في هذا المطلب سنحاول دراسة الميزة التنافسية بمؤسسة بيسكو فروي من جانب تميز المنتج وميزة التكلفة الأقل:

1-1 مميزات منتجات مؤسسة بيسكو فروي بسكرة:

تعد منتجات مؤسسة بيسكو فروي -بسكرة- منتجات كمالية بالنسبة للمستهلكين إلا أن المؤسسة كانت تراعي دوما منتجاتها لكي تتميز على نظيرتها من المؤسسات المنافسة في مجال صناعة البسكويت، إذ عملت على تميز منتجاتها من حيث الخصائص التي يحتويها كل منتج بما فيها الجودة والتي تعد عنصر ضروري إذ نجد ان معظم المكونات التي تساهم في عملية تصنيع المنتج تشتري من الخارج بالإضافة إلى مواد التغليف التي تحصل عليها المؤسسة من الخارجة مع مراعاة المكونات المستخدمة في تصنيع هذه المواد بحيث تكون المكونات صحيحة وغير مضرّة بسلامة المستهلكين

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

للحفاظ على صحة الزبون وكسب رضاه، كما تتميز المؤسسة بإنتاج نوع معين من البسكويت (بسكويت بحشو التمر) لا تنتجه المؤسسات النظيرة لها بولاية بسكرة وتتنوع في أحجام البسكويت لكل نوع، وهذا ما يمكن المستهلك من الحصول على المنتج الذي يريده بالحجم الذي يريده والسعر الذي يناسبه.

1-2 ميزة التكلفة أقل: تعد ميزة التكلفة أقل بمثابة هدف إستراتيجي تسعى مؤسسة بيسكو فروي بسكرة إلى تحقيقه من خلال تخفيض بعض التكاليف التي لها علاقة بالإنتاج واستبدالها بموارد أخرى أقل تكلفة من نظيراتها إذا تقوم المؤسسة بإنتاج المادة الأولية الأساسية وهي الفرينة التي تشكل نسبة 70% بإعتبار أنها مكون رئيسي في الإنتاج وبهذا فهي تقلل من تكاليف هذه المادة وتكاليف النقل لها، وهذا مايساعد المؤسسة من حيث عملية التموين التي تسمح للمؤسسة بتحقيق وفورات وقيمة متأتية من هذا النشاط، حيث خصصت المؤسسة دائرة المواد الأولية تسهر على تسير الإنتاج وصيانة العتاد ومختلف الأنشطة التي تتم على مستوى ورشات الإنتاج، أما في ما يخص عمليات التسويق فالمؤسسة تقوم بتسويق جزء معتبر من منتجاتها بشكل مباشر على مستوى 35 ولاية بالتقريب وهي تطمح إلى توسيع السوق الذي تعرض فيه منتجاتها، كما أنها تطمح للمشاركة في الأسواق العالمية. كما تحقق المؤسسة طاقة إنتاجية تقدر بـ 500 طن سنويا والتي قامت بتوسيعها في غضون 4 سنوات من بداية نشاطها بعدما كانت تقدر بـ: 120 طن سنويا.

إضافة على ذلك فإن المؤسسة تسعى إلى تخفيض تكلفة اليد العاملة مقارنة بنظيرتها في ولاية بسكرة والولايات المجاورة، حيث يعد عنصر اليد العاملة ذات أهمية بالغة في عالم صناعة البسكويت وهو يشكل عائق فلى تخفيض التكاليف خاصة في ظل التغيرات البيئية الحديثة نتيجة التوجه نحو مبدأ التجارة الحرة.

2- تقييم أسس بناء الميزة التنافسية في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

سنحاول تقييم الأسس التي تساهم في بناء الميزة التنافسية بمؤسسة بيسكو فروي- بسكرة:-

1-2 الفاعلية: تتمثل في كمية المدخلات مقارنة بالمخرجات، وتتمثل أبرز مدخلات المؤسسة في عنصرين أساسيين في العملية الإنتاجية وهما المواد الأولية والعمال، إذ نلاحظ زيادة في كمية المواد الأولية المستهلكة وهذا راجع إلى تحسين جودة المنتجات وعملية التجديد على مستوى خطوط الإنتاج،

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

وكذا عمليات الصيانة للمعدات والآلات وهذا ما يدل على الإستغلال الأمثل للمواد الأولية بكفاءة وفعالية.

كما تسعى المؤسسة لتخفيض عدد العمال من سنة إلى أخرى إذا وصل عدد العمال في سنة 2020 إلى 88 عامل بعد أن كان عددهم 128 عامل، وهذا ما يؤدي إلى إرتفاع مردودية العامل الواحد.

2-2 الجودة: تعمل مؤسسة بيسكو فروي بسكرة على رفع كفاءة استغلال المواد الأولية المتاحة واليد العاملة وهذا من خلال مقارنة جودة منتجات السنة الحالية بالسنوات الماضية، وذلك بتقليل عدد المنتجات المعيبة، وضبط زمن الإنتاج وأعمال الصيانة.

2-3 التحسين المستمر: قامت المؤسسة بتجديد بعض أصولها وأنظمتها التشغيلية حيث قامت خلال السنوات الأخيرة بإقتناء بعض الإستثمارات المتمثلة في معدات إنتاج حديثة، وتجهيزات مكتب.

أما ما يخص الهيكل التنظيمي حسب ما أخبرنا به المسير بالمؤسسة أنها قامت ببعض التغييرات تتلاءم مع التغييرات في الإستراتيجيات المنتهجة، كما تسعى إلى تقليل المصالح، كما قامت المؤسسة بتحسين نظامها الإنتاجي وتقليل عدد العمال مع تحقيق مستوى نشاط مميز.

2-4 الإستجابة لحاجات العميل: تعمل المؤسسة على إنتاج منتجات بجودة مرضية وبأسعار مقبولة وأحجام متنوعة وأذواق مختلفة تتوافق مع حاجات الزبائن المختلفة لكسب رضاهم.

3- محاولة خلق استدامة للميزة التنافسية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة -

يشكل قطاع صناعة البسكويت في الجزائر حوالي 17 المؤسسة لصناعة البسكويت عبر سائر تراب الوطن وتنتهي أغلبها إلى القطاع الخاص، ومؤسسة بيسكو فروي بسكرة تسعى دائما للحفاظ على حصتها السوقية في الأسواق المحلية والعالمية ولذلك توجب عليها الحفاظ على مزاياها التنافسية ومحاولة إيجاد سبل لتحقيق استدامة لهذه الميزة من أجل البقاء والمنافسة.

في هذا المطلب سنحاول اقتراح نموذج لبناء ميزة تنافسية مستدامة بمؤسسة بيسكو فروي، ويمكن أن نقترح نموذج لبناء ميزة تنافسية مستدامة بالمؤسسة محل الدراسة من خلال العناصر التالية:

3-1 مصادر الميزة التنافسية: على المؤسسة إيجاد مصادر لميزتها التنافسية تكون مميزة ومختلفة عن مصادر نظيرتها بالقطاع وذلك من خلال وضع قواعد إستراتيجية لاستدامة الميزة التنافسية تتمثل هذه القواعد في:

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

◀ **الفهم الدقيق لاستدامة الميزة التنافسية:** يتم ذلك من خلال قيام المؤسسة محل الدراسة، بالدراسة الدقيقة والواضحة للسوق من حيث عدد الزبائن الذين يتعاملون مع المؤسسة، وقياس إجمالي مبيعات المؤسسة في سوق لكل منتج من منتجاتها، وهل لها القدرة على زيادة رقم مبيعاتها مستقبلاً، وما هو معدل تأثير مبيعات المؤسسة في السوق.

◀ **الفهم الدقيق لعلامة المنتج:** يكون هذا من خلال معرفة ماهي نسبة ولاء الزبائن للمنتجات المؤسسة محل الدراسة، وكيف تأثير علامة منتج المؤسسة محل الدراسة على أذواق المستهلكين وجلبهم للحصول على المنتج على غرار المنتجات المماثلة له في السوق، وماهي الإضافات التي تزيد من تميز المنتج للحفاظ على ولاء الزبائن له.

◀ **التكامل الفاعل ما بين الاستدامة والإستراتيجية:** حتى تتمكن مؤسسة محل الدراسة من فهم التكامل الفاعل بين الاستدامة والإستراتيجية المتبعة من قبل المؤسسة عليها أن تدرس وتجب على الأسئلة التالية:

- **ما هو الشيء المرغوب بيه في منتجات المؤسسة من قبل الزبائن:** أي محاولة معرفة مميزات منتجاتها ولماذا يرغب الزبائن بمنتجاتها على غرار المنتجات الأخرى لمؤسسات القطاع .
- **قدرة المؤسسة على التسليم وإصال المنتج لزبائن:** أي احترام مواعيد التسليم والإرسال مع مراعاة توفير الوسائل الجيدة للنقل وتسهيل العملية على الزبائن لكي تجذبهم أكثر لتعامل معها.
- **التمايز بين المنافسين في ذات الصناعة:** هذا راجع إلى تميز المؤسسة ويكمن هذا التميز بالنسبة للمؤسسة محل للدارسة حسب ما اخبرتنا به محاسب المؤسسة ان مؤسسة بيسكو فروي تطرح منتجات بحشو التمر وهذا مختلف على غرار المؤسسات المنافسة فهي تحتل المرتبة الأولى في توزيع منتج بسكوييت بحشو التمر بالأسواق المحلية.

الفصل الرابع: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة ميزة تنافسية بمؤسسة بيسكو فروي – بسكرة-

خلاصة الفصل الرابع:

من خلال ما قمنا بدراسته في هذا الفصل أتضح لنا أن مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة - تعتمد على أسلوب تقليدي لتحديد تكاليفها رغم علمها بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، كما لاحظنا أن المؤسسة تملك ميزة تنافسية، وقمنا من خلال هذا الفصل بمحاولة تطبيق بعض من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية والمتمثلة في أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة، حيث توصلنا إلى تخفيض تكاليف المؤسسة خلال سنة 2020 بتطبيقنا أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة، مما حقق تخفيض في تكلفة خلال سنة 2020 وهذا الأمر جيد بالنسبة للمؤسسة ويعتبر عامل يساعد المؤسسة على تحقيق إستدامة ميزتها التنافسية من خلال تحكمها في إمكانياتها الإنتاجية مما يؤدي إلى تخفيض تكاليفها.

خاتمة

توصلت الدراسة إلى أن التطورات التي شهدتها عالم الأعمال في الآونة الأخيرة تتطلب ظهور أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية كبديل عن الأساليب التقليدية التي تساهم في خفض التكاليف بمراحل مبكرة من عملية الإنتاج إذ إن هذه الأساليب توفر أساس علمي ودقيق لمتابعة والتخطيط للمنتج إذ إنها تقدم للأطراف المعنية المعلومات الكافية حول المنتج والبدائل التي يمكن إتباعها في حال وجود مشكل ما، وهذا ما قد يساعد على إعطاء صورة واضحة عن المنتج في مراحل متقدمة من العملية الإنتاجية من حيث التصميم والتطوير وإضافة إلى ذلك تساهم في حساب التكاليف التقديرية وضبط الوقت المتوقع للقيام بالعملية وتحديد كافة الموارد المتاحة في العملية سواء مادية كانت أو بشرية وهذا ما يسهل عملية دراسة السوق الذي سيطرح المنتج للبيع ويساعد المؤسسة في الحفاظ على ميزتها التنافسية وإبقائها واستدامتها حيث تعرض الدراسة مجموعة من الأساليب الحديثة التي تساهم في استدامة الميزة التنافسية من خلال بعض الإستراتيجيات لخفض التكاليف وتحقيق الجودة في منتجاتها وإتباعها بسياسة تسعيرية تمكنها من تحقيق التميز والمحافظة عليه وهذا مايسعدها على تحقيق استدامة الميزة التنافسية من خلال تطبيقها لأحد الأساليب الحديثة التي لها دور في هذه الإستراتيجيات المتبعة وهذا مايجيب على الإشكالية المطروحة في بداية الدراسة.

اختبار فرضيات الدراسة:

- **إختبار الفرضية الأولى:** أثبتت الدراسة صحة الفرضية الأولى إذ إن استدامة الميزة التنافسية للمؤسسة تبنى على إيجاد مصادر مميزة لا تمتلكها نظيرتها من المؤسسات المنافسة لها وهذا ما أثبتته الدراسة في الفصل الأول.
- **إختبار الفرضية الثانية:** أثبتت الدراسة صحة الفرضية من خلال الفصل الثاني إذ أن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية تصب في إتجاه واحد وهي توفير المعلومات اللازمة المتعلقة بالعملية الإنتاجية وهذا ما يسهل على المؤسسة دراسة المنتج قبل التطرق إلى إنتاجه.
- **إختبار الفرضية الثالثة:** أثبتت الدراسة صحة الفرضية من خلال ماتم التوصل إليه في الفصل الثالث حيث تم إثبات العلاقة بين الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وإستدامة ميزتها التنافسية من خلال تخفيض التكاليف والتحسين المستمر وتحقيق الجودة .

-إختبار الفرضية الرابعة: لم تتحقق الفرضية الرابعة إذ أن المؤسسة محل الدراسة لا تتبع أي أسلوب من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وهي تتبع أسلوب تقليدي لتحديد تكاليفها وهذا ما أثبتته الدراسة في الفصل الرابع.

نتائج الدراسة:

من خلال الجانب النظري والتطبيقي توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- 1- ضرورة وجود أنظمة محاسبة تكاليف حديثة بالمؤسسات تسهل عليها آلية العمل وتحديد التكاليف وعملية الرقابة واتخاذ القرارات
- 2- إن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لم تلقى القبول والدعم من معظم المؤسسات بالرغم من نتائجها الفعلية والجيدة وهذا راجع لعدم تمكن أغلب المستويات الإدارية للمؤسسات من تطبيقها أو تشجيعها.
- 3- إن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية كافية لتلبية إحتياجات الإدارة من أجل كسب المنافسة ومواكبة التطورات الحاصلة في عالم الأعمال المعاصر والحفاظ على إستدامة ميزتها التنافسية.
- 4- تساهم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في توظيف المعايير التي توصل إليها المنافسون في تحديد رغبات وإحتياجات الزبائن وتلبيتها وهذا مايساعد المؤسسة في توفير شروط البقاء والإستمرار والمنافسة.
- 5- مؤسسة بيسكو فروي بسكرة تطبق الأساليب التقليدية للمحاسبة في تحديد تكاليفها بالرغم من درايتها بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وهذا عائد لعدم تحفيز السلطات العليا للإدارة لتطبيق هذه الأساليب والتي قد تحدث تغيير إيجابي في نتيجة السنوية للمؤسسة.
- 6- بعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة توصلت الدراسة إلى أنه لو طبقت المؤسسة محل الدراسة هذا الأسلوب سيعمل على خفض تكاليفها وتحقيق تكلفة أقل وهذا ما يمكنها من خفض مخزونها وتوسيع حصتها السوقية بالأسواق المحلية أو ربما الأسواق الدولية أيضا.
- 7- على المؤسسة ضرورة إعادة النظر في نظام تكاليفها لأن البيئة الحديثة تتطلب أساليب حديثة وأكثر دقة وقياس للتكاليف لكي تتواكب مع متطلبات المنافسة الحديثة للحفاظ على بقائها وإستمرارها.
- 8- تملك المؤسسة محل الدراسة ميزة تنافسية وهذا ما أثبتته الدراسة من ناحية تميز منتجاتها والعمل على تطويرها وتحقيق ميزة التكلفة الأقل.

- 9- للمؤسسة محل الدراسة مجموعة من المصادر المميزة على غرار نظيراتها من المؤسسات المنافسة تمكنها من تحقيق استدامة ميزتها التنافسية.
- 10- أظهرت الدراسة محاولة بناء نموذجاً لإستدامة الميزة التنافسية بالإعتماد على المصادر المميزة التي تملكها المؤسسة.
- 11- يمكن للمؤسسة الإعتماد على الفهم الدقيق لإستدامة ميزتها التنافسية وعلامة المنتج والتكامل الفاعل بين الإستدامة والإستراتيجية.

التوصيات:

- 1- على مؤسسة بيسكو فروي بسكرة أن تعمل على تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية كونها أنظمة حديثة ودقيقة تعمل على مساعدة المؤسسة في حل مشاكلها المتعلقة بآلية العمل وتوزيع تكاليفها وتسهل عملية الرقابة وتقليل الإنحرافات عند تقدير الميزانية.
- 2- ضرورة تدريب الكوادر الإدارية لكي تكون مؤهلة ومدربة على استخدام هذه الأساليب بشكل يدعم قرارات المؤسسة في ظل المنافسة الحادة التي تواجهها.
- 3- مواصلة البحث في هذا المجال من أجل إعطاء فكرة أوضح للإدارة والمحاسبين بغرض تدعيمه وجعله أكثر قابلية لتطبيقه على أرض الواقع.
- 4- على المؤسسة أن تعيد النظر في نظام حساب تكاليفها كونه لا يتواءم مع عالم الأعمال الحديث الذي تسوده السرعة والمنافسة والذي يتطلب أساليب علمية وإدارية حديثة تكون أكثر دقة لتقليل من الإنحرافات التي قد تقع فيها المؤسسة .
- 5- ضرورة عمل المؤسسة على إنشاء مصلحة لمحاسبة التكاليف وتوظيف متخصصين بهذا المجال يكونون على إلمام تام بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من أجل رفع كفاءة العمل أكثر والعمل على تطبيق الأساليب الحديثة بما يخدم إستدامة ميزتها التنافسية.
- 6- ضرورة قيام المؤسسة محل الدراسة بالتعاقد مع الجامعات والمعاهد المتخصصة من أجل القيام بدورات تدريبية لموظفيها حول الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية تمكنها من استفادت مواردها البشرية من فهم الأساليب وتطبيقها بما يخدم مصلحة المؤسسة.
- 7- توفير برامج محاسبية تساعد المؤسسة في تطبيق الأساليب الحديثة في حدود التكاليف التي تتناسب مع قدرة المؤسسة التعليمية والإنتاجية.

قائمة المرجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار غيداء، الأردن، 2014.
2. إبراهيم جابر، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الإلكترونية، دار غيداء، عمان، 2013.
3. أبو بكر محمود الهوش، إدارة الجودة الشاملة في المجلين التعليمي والخدمي، مصر، دار حميثر، 2018.
4. أحمد أمين، يوسف محمد فتحي عبد الهادي، أسامة السيد محمود، الاتجاهات الحديثة في المكتبات والمعلومات، المكتبة الأكاديمية، مصر، 2008.
5. أحمد محمد نور، رينات محمد محرم، شحاته سيد شحاته، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
6. أحمد مصطفى أبو حبيش، الربا دراسة وتحليل، دار الكتب العلمية، بيروت، 2012.
7. أحمد يوسف دودين، إدارة التغيير والتطوير التنظيمي، دار اليازوري، عمان، 2020.
8. أحمد يوسف دودين، بطاقة الأداء المتوازنة ومعوفاة إستخدامها في منظمة الأعمال، دار جليس الزمان، الأردن، 2009.
9. إسماعيل يحيي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد، عمان، 2010.
10. أماني جراد، إدارة المشاريع التنموية، دار اليازوري، عمان، 2018.
11. أمين حلمي كامل، التخطيط والتطوير للإدارة المتكاملة للمنشأة الصناعية الحديثة، مركز البحوث الصناعية، ليبيا، 2009.
12. تامر البكري، إستراتيجيات التسويق، اليازوري، عمان، 2018.
13. تامر فكري النجار، الاقتصاد المعرفي ودوره في تعزيز القدرة التنافسية للصادرات الصناعية (تجارب علمية)، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2016.
14. حلمي خلف حمدان، قياس جودة الحياة لدى الأشخاص ذوي الإعاقة وتأثير بعض المتغيرات الديموجرافية عليها، دار بسطرون للطباعة والنشر، مصر، 2018.
15. حميد عبد النبي الطاتي، إدارة الجودة الشاملة والإيزو، مؤسسة وراق للنشر، الأردن، 2003.

16. حيدر علي المسعودي، إدارة التكاليف الجودة إستراتيجيات، دار اليازوري، الأردن، 2017.
17. راضية بوزيان، إدارة الجودة الشاملة في مؤسسة التعليم العالي، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015.
18. رعد الطائي، عيسى قداد، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، 2020.
19. زينب مكي محمود البناء، علاء فرحان طالب، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة، دار حامد للنشر، الأردن، 2012.
20. سعدون حمود جثير الربيعاوي، حسين وليد حسين عباس، سارة على السعيد العامري، سماء على عبد الحسين الزبيدي، إدارة التسويق أسس ومفاهيم معاصرة، عمان، دار غيداء، 2015.
21. سليمان زيدان، إدارة الجودة الشاملة الفلسفة ومداخل العمل، ج1، دار المناهج، الأردن، 2014.
22. سليمان سليمان تويج، الجمبا كايزين لتحسين المستمر، دار اللؤلؤة، مصر، 2018.
23. سمية عامر بوران، إدارة المعرفة كمدخل للميزة التنافسية في المنظمات المعاصرة، مركز الكتاب الأكاديمي، الجزائر، 2016.
24. سيد عبد النبي محمد، طرق وأساليب تحسين الأداء في المؤسسات، دار الكتب المصرية، مصر 2019.
25. شوقي طارق سعيد، محاسبة الشركات، دار غيداء، عمان، 2018.
26. ضرار العتيبي وزملائه، الأساس في علم الإقتصاد، دار اليازوري، عمان 2018.
27. طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية (منظور منهجي متكامل)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.
28. طلال محمد على الحجاوي، فؤاد عبد المحسن الجبوري، نظام المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الإستراتيجي لمنظمات الأعمال، دار اليازوري، مصر، 2013.
29. عابد عبدالله العاصمي، المسؤولية الإجتماعية للشركات نحو التنمية المستدامة، اليازوري، عمان، 2015.
30. عائشة يوسف شميلي، برنامج تحسين الأداء، دار الفجر، مصر، 2017.
31. عائشة يوسف شميلي، الإدارة الإستراتيجية الحديثة التخطيط الإستراتيجي البناء التنظيمي القيادة الإبداعية-لرقابة الحوكمة، دار الفجر، مصر، 2017.

32. عبد الحق بن نقات، حكيم بن جروة، تسويق العلاقات مدخل لتعزيز علاقة المؤسسة بزيائنها في بيئة تنافسية، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2021.
33. عبد الطيف إمام الحاج عمر، زين العابدين بن عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الصنعاء، السودان، 2011.
34. عبد الله الطائي، عيسى قعادة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، 2008.
35. عبد الله عبد العزيز آل الشيخ، الإستدامة التحديات والفرص، دار العبيكان، الأردن، 2020.
36. عبد الله بن عبد الرحمان البريدي، التنمية المستدامة مدخل تكاملي لمفاهيم الإستدامة وتطبيقها مع التركيز على العالم العربي، دار العبيكان، الرياض، 2015.
37. عبد الله حسن مسلم، الإبداع والإبتكار الإداري في التنظيم والتنسيق، دار المعتز، عمان، 2015.
38. عدنان محمد أحمد، عزة جلال مصطفى نصر، منى سليمان الذبياني، إدارة الأصول الفكرية منظور إستراتيجي، دار النشر للجامعات، مصر، 2014.
39. عز الدين علي سويسي، نعمه عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور إستراتيجية التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
40. علي سلمى، الإدارة في عصر المعرفة والعولمة، دار سما، الكويت، 2017.
41. علي محمد حسن بني مصطفى، أثر التخطيط الإستراتيجي في تسويق الخدمات قطاع الاتصالات الأردنية، دار زهران، عمان، 2017.
42. قاسم نايف علوان المحياوي، إدارة الجودة في الخدمات مفاهيم وعمليات وتطبيقات، دار الشروق، عمان، 2006.
43. القرآن الكريم، سورة البقرة الآية 177.
44. مايكل فولان، القيادة والإستدامة، نشر مشترك بين دار الكتاب التربوي ومدارس الطهران الأهلية، المملكة العربية السعودية، 2017.
45. محسن بن حفيظ بوعمر، منهجية كايزن اليابانية، دار الأصحاب، رياض، 2017.
46. محمد أحمد الافندي، النظرية الإقتصادية الجزئية المتوسطة، ج2، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2020.

47. محمد أحمد الحضري، صناعة المزايا التنافسية، مجموعة النيل العربية، مصر، 2004.
48. محمد السيد البدوي، إدارة الجودة الشاملة كيف تطور مشروعك ومنجالتك TQM-ISO-SIX، دار العلوم، 2017.
49. محمد الصيرفي، مراقبة الجودة، دار الفجر، عمان، 2014.
50. محمد بن مرشد، إنحف وأنت نائم، دار مدراك، الرياض، 2018.
51. محمد صيرفي، التحليل المالي وجهة نظر محاسبة إدارية، دار الفجر، مصر، 2014.
52. محمد عبد العالي النعيمي، راتب جليل صويص، غالب جليل صويص، إدارة الجودة المعاصرة، اليازوري، عمان 2020.
53. محمد فلاق، المسؤولية الاجتماعية لمنظمة الأعمال، دار اليازوري، عمان، 2019.
54. مروان محمد نجيب، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية، دار الكتب القانونية، دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2011.
55. مسلم علاوي شبلي، التوجهات والمفاهيم الحديثة في الإدارة، دار اليازوري، عمان، 2017.
56. مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كألية من أليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.
57. معراج هوارى، أحمد مجدل، ريان أمينة، سياسة وبرايمج ولاء الزبون وأضرها على سلوك المستهلك، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2013.
58. ميلان كوير، ترجمة مقبول حمودة، الإستشارات الإدارية دليل المهنة، ط4، مجموعة طلال أبو غزالة للنشر، الأردن 2015.
59. نبيل محمد مرسي خليل، هاني عبد الرحمن العمري، الإدارة الإستراتيجية المعاصرة (مفاهيم وتطبيقات عملية)، ط2، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، جدة، 2014.
60. نوال عبد الكريم الأشهب، إتخاذ القرارات الإدارية أنواعها ومراحلها، دار أمجد لنشر، عمان، 2015.
61. نور الدين حامد، نور الهدى بورغدة، دور إدارة الجودة الشاملة في إنشاء الميزة، دار خالد اللحياي، عمان، 2016.

62. الهادي المشعال، التخطيط وتحسين أداء المؤسسة الإنتاجية والخدمية في البيئة العربية، دار الكتب العلمية، بيروت، 2010.
63. هيثم ذيب، أصول التخطيط الإستراتيجي، دار اليازوري، عمان، 2020.
64. وائل فاضل حسن العكيدي، رأس المال الفكري وأثره في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، دار أمجد، عمان، 2019.
65. وائل محمد إدريس، طاهر محسن الغالبي، الإدارة الإستراتيجية (المفاهيم - العمليات)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

المقالات:

1. إبراهيم مسلم، قراءة في أهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالمحاسبة الإدارية للمؤسسة، مجلة البديل الإقتصادي، جامعة الجلفة، الجزائر، العدد 8، 2017.
2. أحمد يوسف، محمد الأمين دلهوم، تحليل القوى المؤثرة على الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال عرض نموذج Porter " دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الأدوية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 08، العدد 01، 2019.
3. أسامة عبد المنعم، عادل صالح الراوي، وليد عمر عويس، التكامل الكلفوي ما بين أسلوب التكلفة المستهدفة وستة سيجما للوصول لمراحل الجودة الشاملة للشركات الصناعية الأردنية المطبقة لها، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، جامعة الجزائر 3، المجلد 4، العدد 1، 2015.
4. إسماعيل احمد محمد عبد الله عامر، تكامل تطبيقات تكنولوجيا مع الفكر المعماري نحو وحي الطبيعة "boimimicry" في تحقيق مبادئ الإستدامة البيئية وأثرها على الصورة التسويقية للمدينة، المجلة العلمية لكلية الفنون الجميلة جامعة الإسكندرية، مصر، العدد 1، المجلد 47، 2019.
5. اليزيد ساحري، نظام التكلفة على أساس النشاط مدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة أفاق العلوم، جامعة الجلفة، العدد 4، 2016.
6. اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة، مدخل إستراتيجي، لإدارة التكلفة، مجلة الإقتصاد الصناعي، جامعة محمد لخضر، باتنة، العدد 12، 2017.

7. أميمة رزق على الجبوش، دراسة انتقادية لأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد، مصر، المجلد 20، العدد4، 2019.
8. بن عواق العربي، قدوري عمار، مساهمة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي دراسة حالة فندق ومطعم الربيع سطيف، مجلة وحدة البحث في التنمية والموارد البشرية المجلد، جامعة محمد لمين دباغيين، سطيف، 11، العدد 1، 2008.
9. بوزيداوي محمد، الإستدامة على مستوى المؤسسة رهان ام تحدي، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، جامعة المدينة، الجزائر، العدد 3، 2015.
10. بوزيداوي محمد، لعطوي جلول، زبار عيسى، الإستدامة على مستوى المؤسسة رهان ام تحدي مؤسسة دانون danone نموذجا، مجلة الإقتصاد الحديث والتنمية المستدامة، جامعة تسمسيلات، الجزائر، العدد2، 2020.
11. تامر البكري، خالد بن حمدان، الإطار المفاهيمي للإستدامة والميزة التنافسية المستدامة محاكاة لشركة HP في اعتمادها إستراتيجية الإستدامة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد9، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، 2013.
12. جلال أحمد، فلسفة السيكس سيجما لتمييز في عالم الاعمال نظرة عامة، مجلة معارف، جامعة البويرة، الجزائر، العدد20، 2016.
13. حبيبة عامر، فرحات عباس، دور عمليات التحسين المستمر في تحقيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة كوندور برج بوعريرج، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة حمي لخضر، الوادي، المجلد7، العدد2، 2017.
14. حسن عبد الحليم النور، إبراهيم فضل المولى البشير، الثقافة التنظيمية وأثرها في الميزة التنافسية "دراسة تطبيقية على المصارف التجارية السودانية"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية، السودان، المجلد 17، العدد 2، 2016.
15. حكيم بن جروة، سامي بن خيرة، مساهمة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة الخدمية حالة الصندوق الوطني للتوفير والإحتياط، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مريح ورقلة العدد 01، ديسمبر 2014.

16. حمزة محمد العودات، عيسى محمود الطراونة، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تحسين أداء المستشفيات الخاصة الأردنية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، مصر، مجلد 16، العدد 3، 2012.
17. دبابش محمد نجيب، شحتاني عبد العالي، ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 23، 2018.
18. ربيع عطير، مدى استخدام مفاهيم سيجما ستة نموذج دميك لتطوير العمليات الإدارية التربوية، المجلة الأردنية، في العلوم التربوية، جامعة الأردن، مجلد 14، العدد 1، 2018.
19. ساطوح مهدي، متطلبات تحقيق الميزة التنافسية المستدامة في ظل الدينامية المستمرة للبيئة التنظيمية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية دراسات إقتصادية، جامعة زيان عشور الجلفة، المجلد 28، العدد 2، 2019.
20. سالم سامية، ساوس الشيخ، دور محاسبة المسؤولية الإجتماعية في تحسين تقييم الأداء المالي دراسة تطبيقية على البنوك التجارية لولاية أدرار، مجلة الهقار للدراسات الإقتصادية، المركز الجامعي تندوف، العدد 3، 2018.
21. سليمان مليكة، تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وأضرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة، مجلة الباحث الإقتصادي، جامعة 20 أوت سكيكدة، العدد الثامن، 2017.
22. سماح صولح، إدارة المعرفة وتسيير الكفاءات مستلزمات لتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الإقتصادية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المركز الجامعي غرداية، العدد 09، 2010.
23. صالح إلياس، بن أحمد سعدية، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، جامعة جيلالي اليابس، سيسدي بلعباس، العدد الأول، بدون سنة.
24. الطيب داودي، مراد محبوب، تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الثاني عشر، نوفمبر 2007.
25. عبد الحفيظ بوقرانة، إلياس بن ساسي، ميلود زيد الخير، محددات القدرة التنافسية في قطاع الصناعات الغذائية طحالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مريح ورقلة، العدد 04، 2013.

26. عبد الحكيم جري، أثر الإستثمار فى الموارد البشرية فى تحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الأدوية فرع قسنطينة، دراسات العدد الإقتصادي، مجلد 8، العدد2، جامعة الأغواط، 2017.
27. عز الدين فؤاد، تومي ميلود، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء فى إدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد48، 2017.
28. علي شريف الزهرة، العلاقة بين المسائل الإنسانية البيئية وقضية التنمية المستدامة، مجلة البحوث العلمية فى التشريعات البيئية، جامعة ابن خلدون تيارت، العدد6، 2016.
29. علي فايع محمد الحسن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC وأثره على الربح دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، مجلة الإستراتيجية والتنمية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، مجلد7، العدد13، 2016.
30. عمر الشريف، قمري حياة، دور عمليات إدارة المعرفة فى تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، مجلة الإقتصاد الصناعي، جامعة الحاج لخضر، باتنة، العدد11، 2016.
31. غالب محمد البستجي، أثر كفاءة نظم المعلومات التسويقية فى إكتساب الميزة التنافسية فى الشركات الأردنية، أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد التاسع، جوان 2011.
32. فروخي وافية، أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره فى تفعيل الخدمات المصرفية دراسة مصرفية فى بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد14، العدد2، 2019.
33. قاسم محمد عبد الله البجاج ونجم عبد عليوي الكرعوي، التكامل بين نظام (ABC-JIT) فى تخفيض التكاليف لشركات الصناعية، دراسة تطبيقية فى الشركة العامة للصناعات النسيجية مصنع النسيج، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، العدد39، 2014.
34. قماز نجوم، كواشي مراد، مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة فى تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية دراسة تطبيقية على المؤسسات الصناعية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات إقتصادية، جامعة الجلفة، الجزائر، المجلد30، العدد1، 2017.
35. كتوش محمد، دور الذكاء الإستراتيجي فى تحقيق وتعزيز الميزة التنافسية المستدامة للمؤسسة، مجلة شمال إفريقيا، جامعة حسبية بن بوعلي، شلف، العدد13، 2020.

36. ماجد محمد صالح، عناصر التحسين المستمر ودورها في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة دراسة تحليلية في شركة Carrefour، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 2، العدد 38، 2017.
37. مجيد نبو، بن الدين أحمد، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية دراسة تطبيقية بالشركة الجزائرية لتأمين CAAT وكالة أدرار، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي تامنغست، مجلد 8، العدد 5، 2019.
38. محمد الصديق الفضيل، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، المجلد 05، العدد 01، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، جامعة عمار ثليج، الأغواط، 2021.
39. محمد الطاهر سعودي، بلال نظوري، تحقيق التميز التنافسي في ظل مفهوم حديث للمعرفة التسويقية "دراسة ميدانية لعينة من مؤسسات إنتاج وتركيب الأجهزة الإلكترونية في الجزائر"، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، العدد 13، 2016.
40. محمد راضي عبد الكاظم، ترشيد قرارات التسعير باستعمال تقنية الكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في المديرية العامة للماء، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة الأنبار، العراق، العدد 46، المجلد 15، 2019.
41. محمد سعيد دهيرب شادية حسين عباس، نور فاضل شحادة، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الإدارية بحث تطبيقي، مجلة المتنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 7، العدد 2، 2017.
42. محمد عبد المنعم محمد إبراهيم، إستخدام منهجية ستة سيكما كمدخل للميزة التنافسية للصناعات الوطنية والمملكة العربية السعودية دراسة تطبيقية، مجلة الإقتصاد والتجارة، جامعة جيجل، المجلد 49، العدد 2، 2019.
43. محمد كنفوش، نظام ABC ودوره في تحسين الاداء وإستدامته بالمؤسسة، مجلة جديد الإقتصاد، جامعة خميس مليانة الجزائر، العدد 4، 2009.
44. محمد لمين حساب، نحو تحسين جودة العمليات بمؤسسات التعليم العالي في ظل منهجية ستة سيكما، مجلة دراسات العدد الإقتصادي، الأغواط، المجلد 8، العدد 2، 2017.

45. محمد نجيب دبابش، تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 49، 2017.

46. مجيد نيبو، بن الدين أحمد، إستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABS) الرقابة على التكاليف فى القطاع المصرفي دراسة تطبيقية بنك التنمية المحلية وكالة أدرار، مجلة البشائر الاقتصادية، تامنغست، المجلد 6، العدد 1، 2020.

47. وليد سمير عبد العظيم الجبلى، دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى تعظيم لإيرادات وتحقيق التنافسية فى المؤسسة الفندقية، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية، معهد العلوم الإقتصادية المركز الجامعي تسميلت، المجلد 4، العدد 1، 2020.

48. وهيبه داسي، دور إدارة المعرفة فى تحقيق ميزة تنافسية "دراسة تطبيقية فى المصارف الحكومية السورية"، مجلة الباحث، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 11، 2012.

الأطروحات والمذكرات:

1. إبراهيم محمد الحاج دلوم، أسلوب التكلفة على اساس النشاط وأثره على تخفيض التكاليف فى قطاع البترول - دراسة حالة -، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014.

2. أبو بكر بوسالم، دور سياسة تمكين العاملين فى تحقيق الميزة التنافسية المستدامة دراسة ميدانية على شركة السونطراك البترولية، ماجستير، تخصص الأعمال الإستراتيجية لتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2013.

3. أحمد سليم سمور، دور تطبيق نظام الإنتاج فى الوقت المحدد فى تعزيز الأداء المالى للشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2014.

4. باسل محمد الحلو، أثر التكامل بين أسلوب الإنتاج فى الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) فى تحسين المؤشرات المالية للميزة التنافسية لشركات المساهمة العامة المدرجة فى بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر - غزة، 2016.

5. جباري فادية، تأثير جودة الخدمة على رضا العميل، دراسة حالة وكالة التابعة لمديرية الجهوية للشركة الجزائرية للتأمينات saaa تلمسان، مذكرة ماجستير، تخصص تسويق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011.
6. حاجي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة-، مذكرة ماجستير في علوم التجارة تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر 2011.
7. حاتم سليمان حمد الجزولي، أثر تكامل نظامي التكاليف على اساس الانشطة وسلسلة القيمة على دعم الميزة التنافسية - دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2019.
8. حياة قمرى، دور المعرفة في تعزيز القدرة التنافسية المستدامة للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه، تخصص إقتصاد تطبيقي وإدارة المنظمة، جامعة باتنة1، باتنة، 2017.
9. خالد احمد القصاص، استخدام منهج السيكس سيكما في ترشيد إتخاذ القرارات الإستثمارية دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الفلسطينية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2014.
10. عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
11. على محمد عليان، متطلبات إستدامة الميزة التنافسية في التعليم العالي وجهة النظر القائمة على اساس الموارد دراسة حالة الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير، إدارة الأعمال، جامعة الإسلامية، غزة، 2013.
12. ناصر سمية، أهمية تطبيق ستة سيكما في تحسين جودة العملية التكوينية بالجامعة، دراسة مجموعة من الجامعات، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة أعمال، جامعة بوضياف، المسيلة، 2018.

13. نجوى قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018.
14. هبه جعفر حسين حبيب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العلمية الإنتاجية، أطروحة دكتوراه، تخصص الفلسفة في المحاسبة، جامعة شندي، السودان، 2017.
15. هبه محمد حسين عبد الله، مدى التزام بمنهج سيكس سيجما في ضبط جودة التدقيق الداخلي دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة الإسلامية، غزة، 2017.
16. يزيد تفرات، دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.

الملتقيات:

1. أحمد مصنوعة، تنمية الكفاءات البشرية كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية للمنتج التأميني، الملتقى الدولي السابع حول: "الصناعة التأمينية، الواقع العلمي وأفاق التطور-تجارب الدول-"، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، يومي 03-04 ديسمبر 2012.
2. إبراهيم بلقطة، إبراهيم براهيم، دور تسيير رأس المال الفكري في تعزيز تنافسية المنظمة، الملتقى الدولي الخامس حول: راس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الإقتصاديات الحديثة، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
3. جبرائيل جوزيف كحاله، تحسين جودة القرارات الإستثمارية باستخدام معلومات المحاسبة الإدارية، ملتقى الشذرات، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، 2013.
4. خالد غازي التمي، منى سالم حسين مرعي، المؤتمر العلمي الدولي حول دور التميز والريادة في تفوق منظمات الأعمال تحت عنوان "تطور نموذج قياس الأداء وفقاً لـ (SSS) ودوره في ترشيد قرارات تخفيض التكاليف"، جامعة العلوم الإسلامية العالمية كلية المال والأعمال، عمان الأردن، 21-2013/5/22.

5. غالب عوض الرافعي أكرم، المؤتمر العلمي السابع إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة تحت عنوان " إدارة

المخاطر الاستراتيجية المسببة لفقدان المنظمة للمزايا التنافسية المستدامة الآليات والمعالجات

دراسة نظرية تحليلية، جامعة الزيتونة الأردنية ، 16-18 /أفريل/2007.

مراجع باللغة الأجنبية:

Books:

1. Ian chaston, strategy for sustaina ble competitire advantage survivingdeclining demand and chians globaldevelopment, boutlege taylor,francis group, new York ,2012.
2. Janusz kacprzyK-kathurirangangopalakrishnanK-olegas prentkovskis-irinajackiva- raimundas junevicius editors, lecture notes inintelligent tronsportation and infrastructure, transportation science and technologyproceedings of the internationalconference transbaltica, may 2-3 2019,Vilnius,Lithuania
3. Jawahar Lal,COST ACCOUNTING,TIRDEDITION,TATAMCGRAW-HILLPUBLISHING COMPANY LIMITED, DELHI, 2007.
4. Marie Claude SMOUTS, Le développement durable, Editions Armand Colin, France, 2005 1, Op.Cit.
5. Olivier GODARD, L'entreprise économique du développement durable – enjeux et politiques de 'environnement – cahiers français N 306, France.
6. P.C .TULSIAN,FINANCIAL CCOUNTING,PEARSON-EDUCATION,OF DELHi.
7. Yong- Woo kim,Activity Based Costing for Construction companies,Wiley blackwellK, USA, 2017.

Articles:

1. Aswini kumar dash, competitive advantage: its importance and impact on design of strategy, international journal of application or innovation in engineering and management, vol2, issue12, December 2013.
2. Bouara ahmed chems eddine, conceptual framework of implementing strategic cost management and reducing costs through target costing system,revue DIRASSAT,V5, N1,luniversité laghouat, 2014.
3. Fattouch soumaya, Hadjezi Ismail, the role of competitive intelligence,in creating a competitive advantage:empirical study of Algeria telecom mobilis,Albasher economic journal, luniversité batna, vol 04,N 03,2019.
4. Nabila Djaadi, Mohamed Knouch,the knowledge management as strategic process to achieve the sustainable competitive advantage, journal of financialaccounting and managerial studies,luniversité Eloued,vol 07,N2,2020.
5. Pawel ceglinski, the concept of competitive advantages logic sources and durability, journal of positive management, vol 7, no 3, 2016.

6. Study Bouara ahmed chems eddine, **conceptual framework of implementing strategic cost management and reducing costs through target costing system**, revue DIRASSAT, V5, N1, luniversité laghouat, 2014

Other références:

1. <https://books.google.dz/books?id=eB9AEAAAQBAJ&pg=PA91&dq>
2. Alyson C. **Warhurst, Sustainability Indicators and Sustainability Performance Management**, Report Primarily Funded By The Mining And Minerals And Sustainable Development Programme, 2002.

العلماء حق

الملحق 1: منتجات مؤسسة بيسكو فروي لسنة 2020

Mois	Bisco 450 QT" Tonne" "Valeur "	Bisco 200 QT" Tonne" "Valeur "	Bisco 180 QT" Tonne" "Valeur "	B
janv-18	50,95	-	11,72	9,59
févr-18	37,80	-	8,92	4,57
mars-18	51,98	-	4,25	4,08
avr-18	1,51	-	9,02	1,53
mai-18	0,57	-	0,00	0,61
juin-18	7,15	-	0,00	3,53
juil-18	14,89	-	0,00	1,43
août-18	30,41	-	3,01	4,08
sept-18	47,00	-	6,19	4,03
oct-18	58,06	-	8,29	18,29
nov-18	16,96	-	-	14,66
dec-18	37,63	17,50	-	37,58
Total	354,90	17,50	51,40	103,98

195,25
36,91

54 501 613,08

isco 30		Twist 450		100 (100-200)		100 (200-300)		100 (300-400)	
"Valeur "	QT" Tonne"	"Valeur "	QT" Tonne	"Valeur "	QT" Tonne"	"Valeur "	QT" Tonne"	"Valeur "	QT" Tonne
	10,02		-		11,51		-		1,22
	12,18		-		-		-		-
	8,56		-		-		-		-
	19,89		-		-		-		-
	6,75		-		3,59		-		1,54
	8,05		-		-		-		-
	2,06		-		-		-		-
	-		-		1,60		-		0,11
	-		-		6,95		-		1,48
	-		-		0,14		-		-
	28,70		-		-		-		-
	14,23		1,51		-		-		1,61
	110,44		1,51		23,79		-		5,96

"Valeur "	mon fouréeCit 200	Citron 180	Citron 30	indpct05	
QT"Tonnd	"Valeur "	QT"Tonnd	"Valeur "	QT"Tonnd	"Valeur "
-	-	10,47	2,92	-	-
-	-	1,04	0,73	-	-
-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-
-	-	4,25	1,46	-	-
-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-
-	-	4,15	0,53	-	-
-	-	0,15	-	-	-
-	-	-	-	-	-
1,37	-	-	1,22	-	4,72
1,37	-	20,06	6,85	-	4,72

Chocolat 30		Marguerite 120		Mini twisty 280g		Biscodat 120g		TOTAL Q
QT"Tonne	"Valeur "	QT"Tonne	"Valeur "	QT"Tonne	"Valeur "	QT"Tonne	"Valeur "	
0,49	-	9,17	-	1,61	-	-	-	114,06
0,49	-	14,10	-	-	-	-	-	87,04
0,14	-	1,87	-	35,30	-	-	-	82,97
-	-	-	-	0,16	-	-	-	70,26
-	-	-	-	-	-	13,29	-	32,22
-	-	-	-	-	-	7,46	-	26,19
0,23	-	-	-	-	-	9,76	-	28,14
-	-	-	-	-	-	2,07	-	45,03
-	-	-	-	-	-	-	-	70,33
-	-	-	-	-	-	19,76	-	104,71
4,16	-	-	-	-	-	8,86	-	69,17
5,50	-	25,14	-	37,07	-	66,27	-	129,21
								859,33

42,94

82,97

الملحق 2: فاتورة بيع 1 طن من منتج بسكويت بحشو الفراولة 180 غ

Extract	Nature	Product/Qt	Coût	Montant
100,00%	CG Fraise 180 Gr		125 651,76	1 852 860,85
	Totaux		125 651,76	1 852 860,85

Production CG Fraise 180 Gr				Qt
sac	CG Fraise	5 556	22,62	125 661,81
	Film	5 556	2,63	14 584,50
	carton	463	45,93	21 263,89
	Scotch 1.6m*1carton	740,7	0,88	643,15
	Total			162 153,35

C.V 42 487,42
C.F 31 870,90

Coût de Revient	206 516,76
Prix Vente	
Marge	

الملحق 3: قائمة المواد المستعملة لإنتاج بسكويت بحشو الفراولة 180غ

BISCOOL

CG FRAISE 180GR

Grammage

0,180

CODE MP	INGREDIENTS	Quantité Kg	PRIX UNITAIRE DA/KG	COUT TOTAL DA	COUT DA/PIECE
	Biscuit	700,0			
	FARINE PS-7	500,000	18,800	#REF!	#REF!
	SUCRE BROYE NON CALIBRE	200,000	81,000	#REF!	#REF!
	GRAISSE PALME	150,000	121,850	#REF!	#REF!
	SIROP DE GLUCOSE	25,000	85,000	#REF!	#REF!
	BCS	0,500	49,000	#REF!	#REF!
	BCA	0,500	46,000	#REF!	#REF!
	LAIT ENTIER EN POUDRE	10,000	410,000	#REF!	#REF!
	SEL FIN MARIN LOCAL	4,000	33,000	#REF!	#REF!
	O EUFS EN POUDRE - ENTIER	-	0,000	#REF!	#REF!
	EMULSIFIANT LECITHINE DE SOJA	5,000	176,000	#REF!	#REF!
	VANILLINE EN POUDRE	0,500	850,000	#REF!	#REF!
	Arôme beure	0,500	2 202,000	#REF!	#REF!
	TOTAL	896,000	#REF!	#REF!	#REF!
	CONFITURE FRAISE	300,0			
	CREME DE FOURRAGE Fraise	300,000	235,000	#REF!	#REF!
	TOTAL	300,000	#REF!	#REF!	#REF!
	TOTAL MATIERES PREMIERES		#REF!	#REF!	#REF!
	EMBALLAGE	1000,0			
	Habillage	5 556	3,	#REF!	#REF!
	carton	463	45,93	#REF!	#REF!
	Bande d'arrachage	0,00		#REF!	#REF!
	Scotch	4,00	20	#REF!	#REF!
	TOTAL EMBALLAGES			#REF!	#REF!
	TOTAL MAT. PREMIERES&EMBALLA			#REF!	#REF!
	COUT VARIABLE TOTAL		#REF!	#REF!	

الملحق 4: قائمة التكاليف لمؤسسة بيسكو فروي بسكرة

Production		
002	Production	859,33
Totaux		

Charges Variables			
-------------------	--	--	--

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/t
			Prod
607002	Energie Electrique	933 082,44	1 085,83
607001	Gaz	820 623,93	954,96
607000	Eau	215 692,09	251,00
602005	Fournitures de bureaux	107 233,15	124,79
602004	Carburant	224 370,00	261,10
602002	Pièces de rechange	1 222 291,17	1 422,38
602003	Quincallerie	230 507,65	268,24
602001	Mat. Fournitures Divers	1 072 482,75	1 248,05
614	Charges Locatives	344 000,00	400,31
615	Entret. Réparat. Maintenance	1 113 232,84	1 295,47
616	Primes D'assurances	358 810,98	417,55
622	Rémunérat. Interm. Honoraire	1 466 180,00	1 706,20
623	Publicité et publication	162 000,00	188,52
624	Frais Divers	280 275,00	326,16
624400	Transport	4 564 918,07	5 312,20
625	Déplacements, missions. réceptions	526 064,07	612,18
626	Frais postaux et de télécom	612 607,10	712,89
627	Services Bancaires	161 451,93	187,88
628	Cotisations et divers	64 715,14	75,31
63	Salaires et Cotisation	52 503 245,17	61 098,10
645	Autres impôts et taxes	83 850,81	97,58
S/Total		67 067 634,29	78 046,69

Charges Fixes			
---------------	--	--	--

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/t
			Prod
681	Dot. Amort. prov. et pertes de valeur	45 496 678,80	52 944,54
S/Total		45 496 678,80	52 944,54