

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



## الموضوع:

استخدام أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة لتحسين تنافسية المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق.

من إعداد الطالبان:

- خنفر سندس

- حملاوي محمد نور الحق

الأستاذ المشرف:

د. عقبي حمزة

### لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
بن عيشي بشير	أستاذ تعليم عالي	رئيسا	بسكرة
عقبي حمزة	أستاذ محاضر ب	مقررا	بسكرة
سلطاني زليخة	أستاذ مساعد أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي 2023/2022





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



## الموضوع:

استخدام أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة لتحسين تنافسية المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق.

من إعداد الطالبان:

الأستاذ المشرف:

د. عقبي حمزة

- خنفر سندس

- حملاوي محمد نور الحق

## لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ تعليم عالي	بن عيشي بشير
بسكرة	مقررا	أستاذ محاضر ب	عقبي حمزة
بسكرة	مناقشا	أستاذ مساعد أ	سلطاني زليخة

الموسم الجامعي: 2023/2022

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

الرَّحِیْمِ

## السرء

من قال أنا لها نالها وأنا لها وإن أبت رغما عنها أتيت بها.

إلى من كلفه الله بالهبة والوقار... إلى من علمني العطاء بدون انتظار

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، من سهر الليالي من أجل تعليمي وتربيتي وجعلني أكبر وأزكى وأطهر

والذي العزيز أدامه الله ذخرا لي....

وإلى ملاكي في الحياة... إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان، قرة عيني التي جعلت الجنة تحت أقدامها إلى التي

حرمت نفسها و أعطتني، الظل الذي آوي إليه في كل حين.....

أمي الحبيبة حفظها الله ...

إلى أحبائي رفاق السنين الشموع التي تنير لي الطريق أخي وأختي هم شجعوني وواصلو العطاء دون مقابل

إلى كل من علمني حرفا ولقنني علما نافعا، أساتذتي ومعلمي الأفاضل

وإلى كل القريبين من القلب والداعمين والمساندين من تربطني بهم علاقة النسب أو عطر الصداقة في السراء والضراء

شكرا لكم.

## سندس

## الإهداء

إلى سندي في الحياة إلى من شجعني على المثابرة طوال عمري.....

أبي العزيز حفظه الله ورعاه

إلى حبي الأول إلى القلب الحنون من أرتقي بدعائها إلى أسمى المراتب....

أمي العزيزة

إلى من ظفرت بها هدية من القدر ....

أختي الغالية

إلى من كان لهم بالغ الأثر في تجاوز الصعاب إلى الأيادي المعطاءة والقلوب الحنونة

إلى كل الأساتذة والأستاذات الذين كان لهم الفضل في تعليمي منذ بداية مسيرتي وحتى النهاية

إلى نفسي المثابرة الطموحة

أهدي اليكم بحث تخرجي

محمد نور الحق

## شكر وعرفان

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في اتمام هذا البحث العلمي  
والذي ألهمنا الصحة والعافية والعزيمة،

فالحمد لله حمدا كثيرا،

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى الاستاذ الدكتور المشرف  
عقبي حمزة على كل ما قدمه لنا من توجيهات ومعلومات  
قيمة ساهمت في اطراء موضوع دراستنا في جوانبها  
المختلفة كما نتقدم بجزيل الشكر الى اعضاء لجنه مناقشه  
الموقرة،

ولا ننسى تقديم الشكر الجزيل لكل الأساتذة المحترمين  
والاستاذات بجامعة محمد خيضر بسكرة،

نقول لكم شكرا جزيلاً على كل مجهوداتكم.

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على استخدامات الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، وللإجابة على إشكالية الدراسة واختبار الفرضيات اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي في سرد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وعلى أداة دراسة حالة لمحاولة إسقاط الجانب النظري لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة على واقع المؤسسة محل الدراسة، وقد تم التوصل إلى أن المؤسسة محل الدراسة تستخدم طريقة غير معروفة لحساب التكلفة مما يؤثر على وضعها التنافسي ومن خلال تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة تم التحكم في التكاليف وكذا تحقيق الجودة المطلوبة وأيضا تحقق الربح المستهدف وأيضا الجودة المطلوبة.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة التحليلية، أساليب المحاسبة التحليلية، تكلفة على أساس الأنشطة، تخفيض التكاليف، تحسين التنافسية.

## Abstract :

This study aims to identify the uses of modern methods of analytical accounting to improve the competitiveness of the economic enterprise. The institution under study, and it was concluded that the institution under study uses an unknown method for calculating the cost, which affects its competitive position ; Through the application of the cost based on activities method, costs .were controlled, as well as achieving the required quality, as well as achieving the target profit

**Key words :** cost accounting, modern cost accounting methods, cost based on activities, cost reduction, Competitive improvement.



# قائمة الجداول

## قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	حساب النتيجة التحليلية بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة	01
17	تصنيف الأعباء المباشرة وغير المباشرة	02
17	تحديد النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة المطورة	03
31	أوجه الاختلاف بين النظام التقليدي ونظام ال(ABC)	04
65	منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة	05
66	توزيع أفراد العينة حسب فئات المؤسسة	06
73	تحديد الأنشطة	07
81	تحديد مسببات التكلفة	08
85	المصفوفة	09
87	أحجام المسببات	10
95	تكلفة مسبب كل مركز	11
97	حساب حجم مسببات التكلفة	12
98	حساب سعر التكلفة	13
99	الفرق بين طريقة ال(ABC) والطريقة المتبعة في المؤسسة محل الدراسة	14

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	وضائف المحاسبة التحليلية	01
08	مراحل حساب التكلفة حسب أسلوب التكلفة الكلية	02
19	العلاقة بين الايراد الهامشي والتكلفة الهامشية	03
28	مراحل مسببات التكلفة	04
30	مراحل عمل أسلوب التكلفة الغير مباشرة	05
51	من التحليل البيئي العام إلى التحليل الصناعي التنافسي	06
52	عوامل بيئة المؤسسة	07
53	مصفوفة SWOT	08
54	استراتيجية تحليل SWOT	09
64	هيكلية مجمع الصناعات الغذائي أقروف	10
71	هيكلية مصلحة الموارد البشرية	11

# جدول الملاحق

اسم الملحق	الرقم
تكاليف المؤسسة	01
مسبب التكلفة عدد لترات الوقود	02
مسبب التكلفة ساعة عمل	03
(مستهلك الساعي كيلواط عدد التكلفة مسبب) الكهرباء	04
الغاز (مستهلك الساعي كيلواط عدد التكلفة مسبب)	05
مسبب التكلفة لتر من الماء المستعمل	06
مسبب التكلفة 1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	07

المقدمة

### مقدمة:

ان ظهور العولمة والتطور التكنولوجي السريع في مجال ابتكار منتجات جديدة ومتميزة وكذا التضخم وانخفاض القدرة الشرائية في البيئة التي تنشط فيها المؤسسات الاقتصادية فرض عليها تبني إجراءات وسياسات تضمن لها التفوق في ظل اشداد المنافسة، فتسعى الى ارضاء أكبر عدد من العملاء من خلال تقديم منتج منافس من حيث الجودة و السعر وبذلك تعظيم حصتها في السوق وضمان بقائها فيه و بالتالي تعظيم ارباحها، و من اجل ذلك يتوجب على المؤسسات الاقتصادية الحصول على مزايا تنافسية والمحافظة عليها وتطويرها باستمرار ولكي تتمكن من التحكم في ذلك فانه يتوجب عليها مراعات التكلفة لأنها تعتبر سلاحا تنافسيا مهما فهو يجعل اداءها يفوق أداء منافسيها في انتاج سلع بتخفيض حقيقي وملحوس في التكلفة دون المساس بجودة المنتج ويتحقق ذلك باستخدام أحد أساليب المحاسبة التحليلية.

تمكن أساليب المحاسبة التحليلية من الحصول على معلومات دقيقة تفيد في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات فأساليب المحاسبة التحليلية تكتسي أهمية بالغة في تحديد التكاليف وادارتها من اجل منتجات بأقل تكلفة وبسعر تنافسي يضمن الأرباح المطلوبة فنتائج هذه الأساليب تعتبر قاعدة معلومات صحيحة تمكن المؤسسات من اتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض التكلفة والتحكم فيها هذا من شأنه ان يساهم في تحقيق الميزة التنافسية التي تعتبر القاعدة الأساسية التي يركز عليها أداء المؤسسة فهي تعد مفتاح لنجاحها.

### إشكالية البحث:

ومن هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

كيف يمكن استخدام أساليب المحاسبة التحليلية في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية؟

### الأسئلة الفرعية:

- ماهي المحاسبة التحليلية؟ وماهي أساليبها المستخدمة في حساب التكلفة النهائية؟
- ماهي أنواع الاستراتيجيات التنافسية التي يمكن للمؤسسة ان تتبعها؟ وماهي الأسس العامة لبناء ميزة تنافسية؟
- هل يمكن اعتبار أساليب المحاسبة التحليلية أداة ضرورية إذا ما إرادة المؤسسة السعي باستمرار نحو تخفيض التكلفة؟
- هل المؤسسة محل الدراسة تستخدم المحاسبة التحليلية لأغراض تنافسية؟ أم لأغراض استراتيجية تساعد على تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة؟

### الدراسات السابقة:

أولا: الدراسات باللغة العربية:

1. بكرون حفصة، أهمية اعتماد تقنيات إدارة التكلفة لتحقيق الجودة الشاملة دراسة حالة مؤسسة -الكهرباء المنزلية DOMELEC بخنشلة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2018: هدفت الباحثة من



خلال هذه الدراسة إلى إظهار الأسبقية التنافسية للمؤسسات وكيف يتم تعزيزها بالاعتماد على تقنيات وأساليب كأساس لحساب وإدارة التكاليف في ظل الجودة الشاملة لأن هذا سيحقق تخفيضاً للتكاليف من خلال التحكم في تكاليف الجودة الشاملة وتحسين للجودة، وتوصلت للنتائج التالية:

- ❖ تهدف أساليب إدارة التكلفة الحديثة إلى الرقابة على التكاليف بتخفيضها وفي الوقت نفسه تركز على تحقيق الجودة لكسب رضا الزبائن وتحقيق متطلباتهم.
- ❖ إن استعمال أدوات الجودة الشاملة في تحليل مشاكل الجودة من خلال تحديد مسببات التلف في الإنتاج التام تساعد في تحديد المشاكل وتحليلها لتقليل التلف والأخطاء والوصول إلى المعيب الصفري بعد تحقيق صفر عيوب.
- ❖ إن تحقيق الجودة الشاملة في المؤسسة يكون دون تكاليف إضافية، وذلك نتيجة اعتماد أساليب إدارة التكلفة الحديثة التي تعمل دعم الأنشطة المضيئة للقيمة مثل: التدريب، البحث والتطوير وبالتالي انخفاض تكاليف الفشل التي بالنتيجة تؤثر في انخفاض التكاليف الإجمالية للجودة الشاملة.
- ❖ تطبق المؤسسة أسلوب التكلفة الكلية لحساب تكاليفها، فهي لا تطبق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف، وليس لديها أي توجه للاهتمام بتكاليف الجودة، وفي المقابل هناك توجه نحو تطبيق منهج الجودة الشاملة من خلال فهم الموظفين والعمال ولسعي المؤسسة للإنتاج وفقاً لمواصفات ومعايير عالمية.

2. حسين جميل غافل، إمكانية استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة -تطبيقية في معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف، مجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، العراق، المجلد 14، العدد 55، 2020: هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى إمكانية استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية بوصفها إحدى الأساليب المهمة التي تستخدمها المؤسسات في إدارة التكاليف قبل البدء بالإنتاج وأحد الأساليب الحديثة في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج في سوق المنافسة بعد الأخذ بنظر الاعتبار متطلبات الزبون ورغباته وضمان الجودة المناسبة للمنتج ومن ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- ❖ يتوفر لدى المؤسسة مستوى مرضي من الإدراك عن تطبيق مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الفوائد من تطبيقه والمتمثلة بتخفيض التكاليف بدءاً بمرحلة التخطيط وانتهاء بمرحلة البيع دون التأثير على جودة المنتج والتي سينعكس إيجاباً على ربحية المؤسسة وتعزيز الميزة التنافسية لها.
- ❖ أن المؤسسة قد فقدت حصتها في السوق المحلي لصالح المنتجات الأجنبية بسبب عوامل المنافسة وعدم مواكبة التطور والتنوع الحاصل في هذا المجال من الصناعة.
- ❖ يتمثل أسلوب التكلفة المستهدفة بطريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية في البيئة التنافسية إذ يعد أداة لتخفيض التكاليف الإنتاجية.

3. محمد نجيب دبابش، تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، مجلة العلوم لإنسانية، العدد 49، 2017: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التفوق التنافسي، حيث تم إتباع منهج دراسة حالة وتطبيق هذا الأسلوب في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة باعتباره حديث

في تسعير المنتجات يعتمد على دراسة السوق لتحديد السعر المستهدف للمنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة، كما يهتم هذا الأسلوب بضمنان متطلبات الزبون من الجودة والملائمة والسعر وبالتالي هدفه تحقيق التفوق التنافسي. ومن نتائج هذه الدراسة نذكر أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة محل الدراسة ساهم في تحقيق التفوق التنافسي للمؤسسة من خلال التحكم في التكاليف وكذا تحقيق الجودة المطلوبة وأيضا تحقيق الربح المرغوب فيه.

4. بن بايرة ريمة، دور تخفيض تكاليف المؤسسة في دعم الميزة التنافسية \_ دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية\_، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 15، العدد 03، 2021: تهدف هذه الدراسة الى ابراز أهمية تخفيض المؤسسات الوطنية لتكاليفها قصد كسب ميزة تنافسية وحصص سوقية أكبر من خلال البيع بأسعار منخفضة. واعتمدت الباحثة على المنهج التحليلي أسلوب الاستبانة.

خلصت هذه الدراسة الى أن تخفيض تكاليف المؤسسات يكسبها ميزة تنافسية تساعدها على الثبات والاستمرارية في سوق شديد المنافسة.

5. خشعي عفاف، استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحسين تنافسية المؤسسة \_ دراسة حالة مؤسسة بسكو فروي ببسكرة\_، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2022/2021: هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أساليب المحاسبة التحليلية المطبقة داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وعرض مختلف الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية باعتبارها أساليب تساعد في تحديد التكلفة ومحاولة التعرف على المنافسين والبيئة التنافسية والاستراتيجيات المتبعة من قبل المؤسسات الاقتصادية.

توصلت الدراسة إلى نتائج عديدة أهمها: أن الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية توفر للمؤسسة معلومات دقيقة عن التكاليف بغرض إدارتها بشكل أفضل للمساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف من أجل إعطاء منتج بأقل تكلفة وبأقل سعر لكي يمكنها من التنافس مع الحفاظ على مستوى جودته، إلا أن تطبيق أحد الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية يتطلب مهارات عالية للمورد البشري، وتحليل جيد للبيئة التنافسية.

6. شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية \_دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود\_، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 04، العدد 01، 2019: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث يعتبر هذا النظام من الأنظمة الحديثة التي تهدف إلى معالجة القصور في الأنظمة التقليدية، إن الإدارة الفاعلة للتكلفة تتطلب استخدام مجموعة من الأدوات والأساليب بهدف تخفيض ورقابة التكلفة، وسعت هذه الدراسة إلى توضيح متطلبات تطبيق خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج تتعلق بهيكل التكاليف للمنتجات والتغير في ربحية المنتجات أهمها:

❖ إن نظام الإدارة بالأنشطة يتكامل مع نظام التكاليف بالأنشطة من خلال استخدام المعلومات التي يوفرها في تحليل العمليات، لتحديد فعالية الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة مضافة للقيمة وأنشطة غير مضافة للقيمة، وبالشكل الذي ينعكس أثره على إدارة التكلفة، قصد تخفيضها، وبالتالي دعم تنافسية.

- ❖ بالرغم من وجود المزايا المختلفة لاستخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كبديل للأنظمة التقليدية إلا أنه توجد بعض الصعوبات عند استخدامه، منها على وجه الخصوص، عدم القضاء بشكل نهائي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، لصعوبة تحديد مسبب التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة بشكل دقيق.
- ❖ إن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة كبديل للنظم التقليدية يقدم للإدارة بيانات أدق وتحليلاً أفضل لتكاليف المنتجات وبالتالي قرارات رشيدة فيما يخص التسعير وتقييم الأداء وتحديد مزيج الإنتاج وغير ذلك.
7. عماد زودة، نظام محاسبة التكاليف مقترح لحساب تكلفة الإنتاج لمؤسسة صناعية دراسة حالة الشركة الأوراسية للبسكويت (باتنة - الجزائر)، 2022: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على نظام محاسبة التكاليف، من حيث التعريف لهذا النوع من أنظمة إدارة التكلفة وخطوات تصميمه، ومدى إمكانية تطبيقه على الشركات الصناعية الجزائرية. ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بتطبيق هذا التصور على الشركة الأوراسية للبسكويت مروانة ولاية باتنة. أظهرت نتائج الدراسة أن الشركة تعتمد أسعار تنافسية في عملية تسعير منتجاتها، غير آخذة في الحسبان ظروف الشركات الأخرى المنافسة سواء في نقل المواد الأولية أو التكنولوجيا المستخدمة في عملية التصنيع. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- ❖ كغريه من الأنظمة، يحتاج نظام محاسبة التكاليف إلى أن يبنى على أسس تسمح بتحقيق مبادئه الأساسية المتمولة في المدخلات، المعالجة والمخرجات، كما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض على المؤسسة كالمنافسة، التطور التكنولوجي، الاستراتيجية، مسارات العمل، أنواع الأنشطة، ... كما يحتاج هذا النظام إلى مساهمة الجميع في تأسيسه، وإلى القدرة على التعديل كل ما دعت الضرورة إلى ذلك، وإلى المرونة في الاستغلال وبساطة طريقة التشغيل.
- ❖ المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مازالت تجهل فائدة نظام محاسبة التكاليف كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار.
8. محمد تعبان محمد، عز الدين حسن كاظم، تطبيق نظام الكلفة المستهدفة لترشيد قرارات التسعير للمشروعات الاستثمارية بحث تطبيقي في الشركات الصغيرة، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 04، 2019: يهدف البحث إلى كيفية تطبيق نظم محاسبية خاصة باحتساب كلف المنتجات كنظام الكلفة المستهدفة لغرض الدخول إلى سوق المنافسة بمنتجات ذات كلفة مناسبة وبالتالي أسعار مناسبة للزبون وجودة عالية تتناسب مع المنتجات المنافسة الأخرى، وتوصل الباحثان إلى أن تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في إدارة التكاليف تساعد على ترشيد تكاليف المنتجات وكذلك ترشيد قرارات التسعير.
9. مهني بو ريش، سياسة تخفيض التكاليف وأهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية \_دراسة مقارنة\_، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة باتنة 1، 2018/2019: جاء هذا البحث لتسليط الضوء على سياسات تخفيض التكاليف والالمام بجميع الجوانب المتعلقة بها من أجل إبراز أهمية تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية لتحقيق التخفيض الحقيقي والمستديم لتكاليفها وبالتالي تحسين تنافسيتها. وتوصل البحث في جانبه النظري والتطبيقي إلى أن تبني وتطبيق المؤسسة لعدة سياسات من سياسات تخفيض التكاليف في

نفس الوقت، أو على الأقل تطبيق سياسة واحدة من هذه السياسات، يمكنها من تحقيق التخفيض الحقيقي والمستديم لتكاليفها، ذلك لأنه بإمكان كل سياسة تحقيق تخفيض التكلفة في مجال من المجالات، وبالتالي فإن تطبيق المؤسسة لهذه السياسات مجتمعة يمكنها من توفير مبالغ جد معتبرة نلمس تأثيرها على إجمالي التكاليف التي تتحملها مما يؤدي إلى تحسين مركزها التنافسي.

ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية.

**10. Babaaddoun Messaoud, Ait-Mohammed Mourad, (2021). The comparison between activity based costing and traditional costing that practiced in Algerian Manufacturing Corporation, International journal of economic performance, Vol 04, No 3.**

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة التصنيع الجزائرية، لإظهار أوجه الاختلاف بين التكلفة المحسوبة وفق نظام التكاليف التقليدي وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن تكلفة المنتجات طبقا لطريقة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه بالطرق التقليدية المتبعة، وهذا بدوره يؤدي إلى إعادة تحليل أنشطة المؤسسة وبعدها يقوم بتجميع وتتبع التكاليف الغير مباشرة لتلك الأنشطة ثم يتم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي، مما أدى إلى اختلاف التكلفة المحددة لكل منتج من المنتجات عن التكلفة المحددة في الطرق التقليدية، وبالتالي يمكن الاعتماد على النتائج الجديدة، لطريقة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية.

**الفرضيات:**

- تعتبر المؤسسة التحليلية عنصرا أساسيا داخل المؤسسة.
- المؤسسة التي تستحوذ على ميزة تنافسية تكون قادرة على تحقيق أرباح أعلى من المتوسط السائد في مجالها الاقتصادي.
- توفر الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية معلومات تفيد في تخفيض التكلفة وتحقيق التنافسية عكس الأساليب التقليدية.
- تعتمد إدارة المؤسسة محل الدراسة في تحقيق الميزة التنافسية على معلومات ونتائج المحاسبة التحليلية.

**منهجية البحث:**

للإجابة عن إشكالية الدراسة والفرضيات المطروحة اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري نظرا لتماشيه مع طبيعة الموضوع، كما اعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة، بهدف اسقاط الجانب النظري على الواقع العملي وبهدف الوصول الى فهم العلاقة التي تربط المتغيرين.

**أهمية الدراسة:**

تتمثل أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

- التعرف على أساليب المحاسبة التحليلية ومزاياها وعيوبها.

• التطرق إلى الميزة التنافسية من خلال التعريف ومحدداتها ومصادر تحقيقها.

• توضيح العلاقة بين المحاسبة التحليلية والميزة التنافسية.

### خطة مختصرة للدراسة:

لمعالجة الموضوع والاجابة عن الإشكالية المطروحة تم تقسيم الموضوع إلى فصلين نظري وتطبيقي وكان الهيكل كما يلي:

**المقدمة:** تعرض مدخل للموضوع وطرح الإشكالية والأسئلة البحثية وبعض الدراسات السابقة وفرضيات الدراسة ومنهجية الدراسة وأهمية الدراسة.

**الفصل الأول:** بعنوان الإطار النظري للمحاسبة التحليلية، بحيث تم تخصيص هذا الفصل من الدراسة إلى التعرف على عموميات حول المحاسبة التحليلية وتم تناول فيف مختلف جوانبها وأساليبها.

**الفصل الثاني:** بعنوان تحسين تنافسية المؤسسة باستعمال الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية، بحيث خصص لدراسة تنافسية المؤسسة الاقتصادية ثم الإطار الاستراتيجي للبيئة التنافسية، كما تم استعراض مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية.

**الفصل الثالث:** بعنوان المساهمة في تحقيق تنافسية مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة باستخدام أساليب المحاسبة التحليلية، حيث تعرضنا لتقديم المؤسسة محل الدراسة ثم إلى محاولة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

**الخاتمة:** التي تضمنت أهم نتائج الدراسة

**الفصل الأول:**

**الإطار النظري**

**للحماسية التطوعية**

تمهيد:

يتميز عصرنا الراهن بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، كما أنه عصر التطور الهائل في التكنولوجيا والمعلومات، وقد لعبت محاسبة التكاليف دورا هاما وحيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والأداء ومحاسبة المسؤولية. كما تقوم المحاسبة التحليلية بدور مهم في إعداد التقارير المالية لتكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل والمركز المالي للمؤسسة وخاصة الصناعية، وتهتم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة، وسنتطرق في هذا الفصل الى العناصر التالية:

- ❖ المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية.
- ❖ المبحث الثاني: الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية.
- ❖ المبحث الثالث: الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية.

### المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية.

إن موضوع محاسبة التكاليف يكمن أساسا في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة.

#### المطلب الأول: تعريف، أهداف وأهمية المحاسبة التحليلية.

إن هدف أي مؤسسة هو تحقيق ربح، وهذا يتم من خلال كون الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة تكون أكبر من التكاليف التي تتحملها خلال الفترة المالية، فالتكاليف إذن مفردة مهمة جدا ومن الواجب دراستها والاهتمام بها بدقة، لكونها تعتبر العنصر الرئيس الذي يساهم في تحقيق الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل وبشكل اقتصادي، ومحاسبة التكاليف من العلوم التي تساعد إدارة المؤسسة على ذلك.

#### الفرع الأول: تعريف المحاسبة التحليلية.

التعريف الأول: " أداة معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة الى مصادر أخرى، تحليلها قصد الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها المسير القرارات المتعلقة بالنشاط الاستغلالي أو الاستثماري كما تمكن من دراسة المردودية، ومراقبة المسؤوليات وتحديداتها، سواء على المستوى التنفيذي أو مستوى القرار " (بديسي، 2013، صفحة 08)

التعريف الثاني: " المحاسبة التحليلية هي تقنية تحليل الأعباء، والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال ". (J.poly, 2013, p. 10)

التعريف الثالث: " هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها بمجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط المستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية ". (التركيتي، 2006، صفحة 23)

التعريف الرابع: " يعرفها معهد محاسبي التكاليف بلندن بأنها: " عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا الى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة. " (زودة، 2022، صفحة 591)

إن للمحاسبة التحليلية أربعة استخدامات كبيرة ومتميزة وهي: (françois, frédénic, 2005, p. 10)

1. تحديد أسعار المبيعات.

2. إعطاء عناصر تسمح باتخاذ القرار.

3. تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات.

4. التسعير الجيد للخدمات.

❖ ومن التعاريف السابقة نجد أن المحاسبة التحليلية فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع ودراسة وتحليل لمسار التدفقات من الأموال، المواد والعمل .... الخ وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية



والإدارية وتساعد أيضا في التخطيط والرقابة على التكاليف من أجل تحديد التكلفة النهائية للمنتج ونتيجة النشاط، كما ان لهذا النظام دور هام في مساعدة إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات.

### الفرع الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية

تعددت أهداف المحاسبة التحليلية بشكل تلائم مع الأهداف المختلفة للمؤسسة، الا أنه يمكن تحديد الأهداف الرئيسية للمحاسبة التحليلية فيما يلي:

1. **قياس تكلفة الإنتاج والنشاط:** يعتبر قياس تكلفة الإنتاج والنشاط بمثابة المهم الاولى والتي تهتم المحاسبة التحليلية لتحقيقها، فحاجة المحاسبة المالية لقياس تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في المؤسسة لأغراض قياس نتيجة الاعمال، لذا تصمم سجلات المحاسبة التحليلية عادة بطريقة تسمح بقياس تكلفة الإنتاج.
2. **ضبط ورقابة عناصر التكاليف:** تهدف المحاسبة التحليلية الى ترشيد استخدام المؤسسة لموارد الإنتاج المتاحة لها، وهي بذلك تسعى الى تحقيق أكبر انتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة من هذه الموارد.
3. **توفير البيانات للقرارات البديلة الممكنة:** تهدف المحاسبة التحليلية الى توفير المعلومات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات بالمقارنة بين العديد من البدائل الناتجة والممكنة والمفاضلة بينها واختيار أفضلها في تحقيق اهداف الإدارة، ولكي تتم عملية المقارنة بين هذه البدائل والمفاضلة بينها، فان الإدارة تكون في حاجة الى بيانات ومعلومات عن كل بديل سواء من حيث التكاليف المرتبطة بهذا البديل او العائدات المتوقعة منه. (السيد عبد المقصود؛ ناصر، 2003، صفحة 32\_36)
4. **قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية:** تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم قوائم نتائج الاعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المؤسسة وبصورة تفصيلية، فعلى سبيل المثال: إمكانية تقديم قائمة نتائج الاعمال لكل منتج او مركز توزيع او كل نقطة تسويق منتجات المؤسسة، فهذا يعد قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية. (زكرياء فريد، 2002، صفحة 100)
5. **توفير قاعدة لمراقبة التسيير:** ان القدرة على التسيير والقدرة على توقع التغييرات التي يمكن ان تحدث ضمن محيط المؤسسة ، مراقبة الاثار المترتبة او التي يمكن ان تترتب عن ذلك يوميا ،اصبح عامل أساسي في نجاح كل مؤسسة وعنصر أساسي في تسييرها الاستراتيجي على المدى القصير ، والمتوسط وطويل الاجل ،ولكن لا يمكن ممارسة هذه القدرة بشكل فعال الا اذا ارتكزت المؤسسة على نظام معلومات موجه لمتابعة و مراقبة العمليات اليومية نحو تسبيق التغييرات المتوقعة الحدوث في محيط المؤسسة ، ولا تتحقق فعالية هذا النظام الا اذا كان يعمل ضمن مجموعة من الاليات والتقنيات الخاصة .
6. **المساعدة في التسعير:** تساعد المحاسبة التحليلية في رسم السياسات السعرية لمنتج معين او خدمة معينة وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج او الخدمة، حيث يراعي عند تسعير منتج تغطية التكاليف بالإضافة الى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالمؤسسة من منافسة او كسب أسواق جديدة وقد يكون السعر محددا من قبل الحكومة وفي هذه الحالة فان مهمة الإدارة المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة. (الأخرس و آخرون، 2001، صفحة 13)

### الفرع الثالث: أهمية المحاسبة التحليلية:

تكمن أهمية المحاسبة التحليلية في: (خشعي، 2021\_2022، صفحة 07\_08)

- ❖ تحديد تكلفة الإنتاج وحساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالأجور والمواد الأولية.
- ❖ مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار وفي السياسات السعوية السليمة للمنتجات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها.
- ❖ تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل لغرض اعداد الحسابات الختامية والميزانية.
- ❖ توفير المعلومات الضرورية للمؤسسة من اجل تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط، تنظيم، توجيه ورقابة.
- ❖ توفير المعلومات الضرورية لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين، البدائل وكذلك تقييم أداء المؤسسة.
- ❖ توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من اجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية المؤسسة.

### المطلب الثاني: مقومات، وظائف ومزايا المحاسبة التحليلية.

سنقوم في هذا المطلب بعرض مقومات، وظائف ومزايا محاسبة التكاليف

### الفرع الأول: مقومات المحاسبة التحليلية:

تتفق معظم ادبيات المحاسبة على ان هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام محاسبة للتكاليف يمكن ان يؤدي وظائفه بكفاءة امام الإدارة. ولهجه المقومات شروط يجب مراعاتها وهي كالتالي: (الأخرس و آخرون، 2001، صفحة ص 30)

- البساطة والوضوح لمنع حدوث أخطاء.
  - تقليل عدد الدفاتر والمستندات دون التأثير سلبا على سير العمل وبشكل يحقق الأهداف المحددة.
  - تحقيق المستند او التقرير او السجل للهدف الجي صمم من اجله.
- وبعد توفر الشروط المفروضة أعلاه يمكن تلخيص هذه المقومات بما يلي: (محمد هديب، 2009، صفحة 21)

#### 1. تحديد مجموعة دفترية ومستنديه سليمة:

حيث ان تصميم المستندات ومجموعتها الدفترية ودورها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها، ولا شك ان لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة (تكلفة المواد، تكلفة اليد العاملة وتكاليف أخرى) دورة مستنديه خاصة به، ويتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة التي استفادت منها، ثم الي مراكز التكلفة المسؤولة عن انتاج هذه الوحدات.

يقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي تم اعدادها داخل المؤسسة او تم الحصول عليها من طرف متعاملها، وهي بذلك تكون المصدر الأول للبيانات والتي تحدد نوعية مداخلات نظام التكاليف.

#### 2. تحديد أساس قياس التكلفة:

هذا الأساس لا يقل أهمية وضرورية عن غيره من الأسس والأركان اللازمة لتصميم أي نظام للتكاليف، حيث يتم اعتماد أحد الطرق في قياس التكلفة ويكون اعتماد هذه الطرق وفقاً للظروف المناسبة للمؤسسة، فقد تكون هذه الطرق إما طرقاً تقليدية أو حديثة.

### 3. تحديد دليل التكاليف:

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب رقماً خاصاً به، ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات، (مراكز التكلفة، وحدات النشاط وعناصر التكاليف).

### 4. تحديد فترة التكلفة:

في محاسبة التكاليف يجب تحديد الفترة الزمنية والتي تعتبر من المقومات الأساسية. هذه الفترة يتم فيها حصر التكاليف على أساسها وتوزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة الإنتاج خاصة لأن فترات احتساب عناصر التكاليف المختلفة.

### 5. تقارير التكاليف:

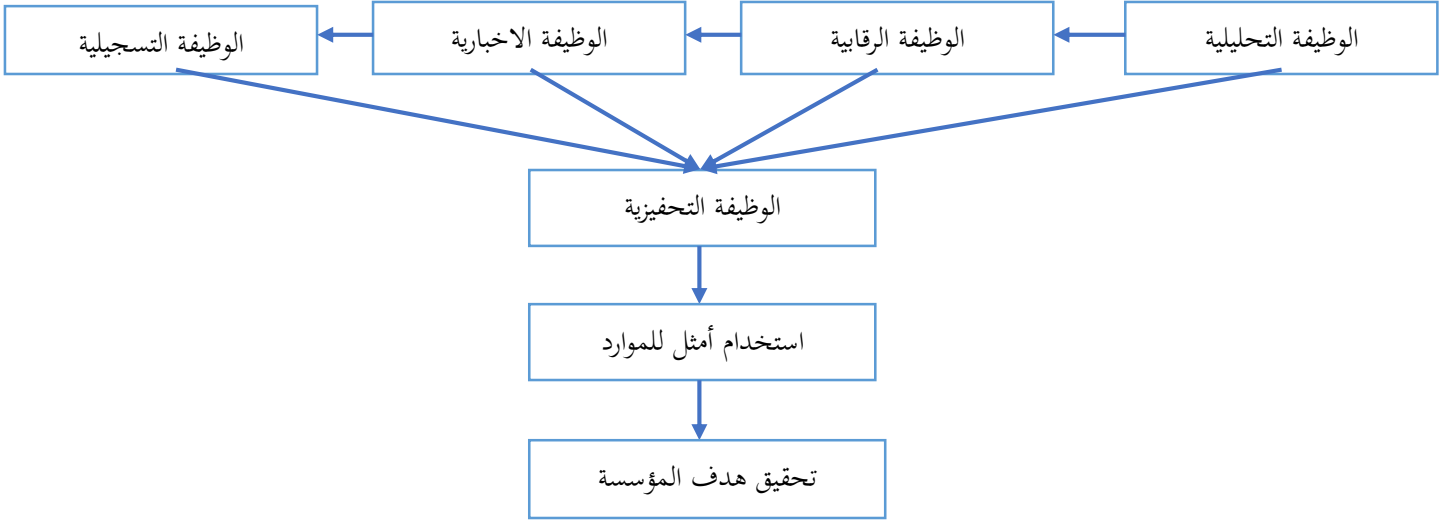
يتكون نظام محاسبة التحليلية كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية وهي المداخلات، المعالجة والتشغيل، المخرجات، ويتم تجهيز مخرجات نظام التكاليف من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة

### الفرع الثاني: وظائف المحاسبة التحليلية:

تقوم محاسبة التحليلية بعدة وظائف تتمثل في: (التركيتي، 2006، صفحة 24\_26)

- ❖ **الوظيفة التسجيلية:** هي أولى الوظائف التي تقوم بها المحاسبة التحليلية، حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد، أجور، مصروفات).
- ❖ **الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية للمحاسبة التحليلية حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيد بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة بالمؤسسة.
- ❖ **الوظيفة الرقابية:** من خلالها يتم تحديد معايير كل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً وتحديد الانحرافات التي قد تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة أو ان تكون انحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة، وهنا يجب ان تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات واخبار الإدارة من اجل اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات.
- ❖ **الوظيفة الإخبارية:** وهي ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات الي الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة، يجب ان تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية ولا تنتظر الى نهاية السنة.
- ❖ **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد السابقة والتي تؤديها المحاسبة التحليلية وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من اجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الانفاق، وبهذا ونتيجة لذلك ستتحفز اقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي وهذا فعلاً سيساعد إدارة المؤسسة الى تحقيق هدفها المرسوم.

الشكل رقم 01: وظائف المحاسبة التحليلية.



### الفرع الثالث: مزايا المحاسبة التحليلية:

لمحاسبة التكاليف عدة مزايا يتم عرضها في النقاط التالية: (مراوي، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، 2022\_2023، صفحة 06)

1. توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة وتفيد إدارة المؤسسة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات.
2. تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي.
3. تساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات المتزايدات والمتناقصات.
4. مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام واجور صناعية.
5. تحديد أسباب الربح أو الخسارة في المؤسسة.
6. تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة.
7. الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التلف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

### المبحث الثاني: الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية

مع بداية ظهور المحاسبة التحليلية ظهرت معها مجموعة من الأساليب (الأساليب التقليدية) التي ساعدت المؤسسات في حساب التكاليف وسعر التكلفة من أجل الوصول إلى سعر تنافسي لمنتجاتها وسنحاول التطرق إلى كل أسلوب ضمن هذا المبحث.

### المطلب الأول: أسلوب التكلفة الكلية.

تشكل تقنية التكاليف الكلية طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما من خلال اعتمادها على أسلوب الأقسام المتجانسة والذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة مباشرة وغير مباشرة في حساب سعر التكلفة.

### الفرع الأول: مفهوم أسلوب التكلفة الكلية

يعرف هذا الأسلوب بأنه: "الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع نفقات المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) حيث يفترض هذا الأسلوب تقسيم المؤسسة الى مراكز وأقسام تدعى مراكز التحليل أو مراكز العمل التي تستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحتسب مباشرة في التكاليف (عدون و عبد الله، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية \_ المؤسسة العمومية الجزائرية\_، 2010، صفحة 120)

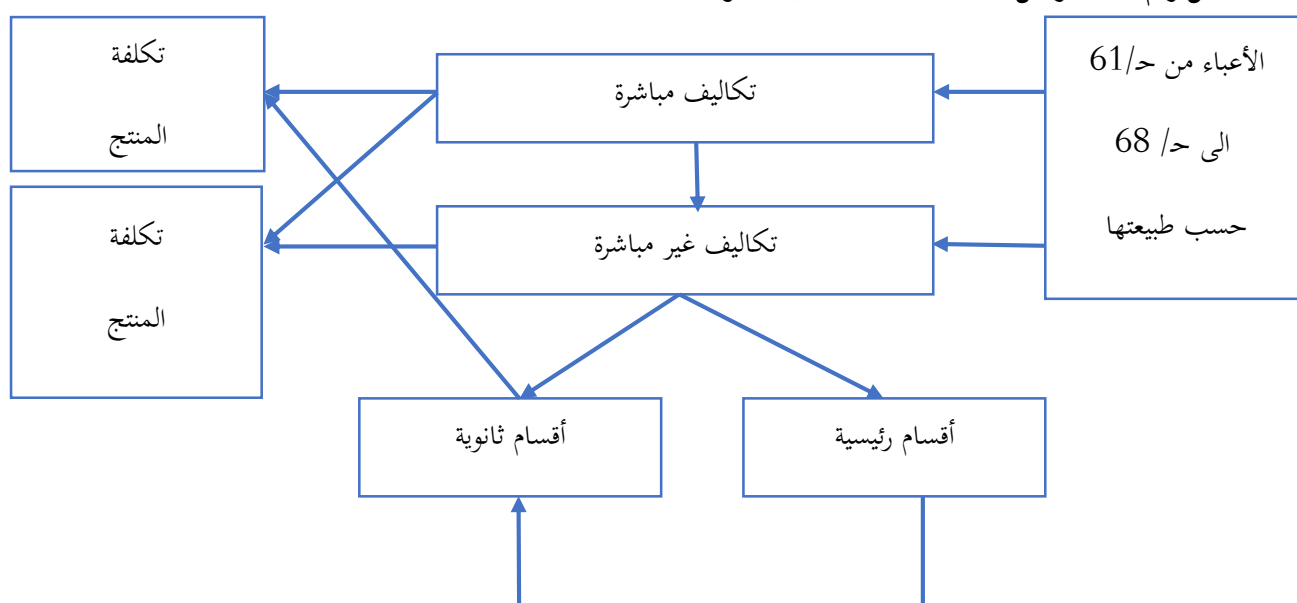
وتقوم هذه الطريقة على عدة مبادئ أهمها: (عبد الناصر و عليان، 2002، صفحة 12)

- ❖ تحميل وحدة الإنتاج سواء كانت سلعة أو خدمة بتكاليف جميع الوظائف الموجودة في المؤسسة.
- ❖ يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في أول فترة أو آخرها على أساس التكلفة الكلية.
- ❖ تصنيف عناصر التكاليف بحيث يتم الفصل بين عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف غير المباشرة
- ❖ تجميع عناصر التكاليف في أربع مجموعات بحيث يمكن قياس التكلفة بصورة مناظرة للأنشطة الوظيفية التي تؤديها.
- ❖ تمييز عناصر التكلفة المباشرة وتخصيصها للمنتجات النهائية سواء كانت سلعة أو خدمة بشكل مباشر بينما تحمل هذه المنتجات بنصيبها من عناصر التكلفة الغير مباشرة باستخدام معدلات تحميل فعلية أو تقديرية.
- ❖ يجب أن تكون التكلفة الاجمالية في ظل ظروف التشغيل العادية في الحد الأدنى لسعر البيع.

### الفرع الثاني: مراحل حساب التكلفة

وللحصول على النتيجة الصافية وفق هذا الأسلوب يتم اتباع المراحل الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم 02: مراحل حساب التكلفة حسب أسلوب التكلفة الكلية



المصدر: علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 51

❖ تقسيم التكاليف: يقوم هذا الأسلوب على فصل ة تقسيم عناصر التكاليف حسب علاقتها بالمنتج النهائي هناك تكاليف مباشرة وهي: "التكاليف التي يمكن تمييزها عينا وتخصيصها ماليا بشكل مباشر لوحدات المنتج النهائي اذ لا تقع التكاليف المباشرة إلا اذا كان هناك وحدات يتم انتاجها" (هاشم و محمد محمود، 2000، صفحة 238) وأخرى تكاليف غير مباشرة وهي: "التكاليف التي لا ترتبط بالمنتج بشكل مباشر لأنها تكاليف تتعلق بتكاليف الأقسام أو الوظائف أو بنشاط المؤسسة" (عماد ، 2008 ، صفحة 17)

❖ توزيع التكاليف غير المباشرة: يتم التعامل مع التكاليف الغير مباشرة كما يلي:  
أ- تحديد الأقسام المتجانسة: قبل القيام بتوزيع التكاليف غير المباشرة يجب تقسيم المؤسسة الى أقسام متجانسة، تختلف هذه الأقسام من مؤسسة الى أخرى باختلاف الهيكل التنظيمي، وحجم المؤسسة، ودرجت تشعب وظائفها... وهذا التجانس يساعد المؤسسة على التجميع والتحميل الجيد للتكاليف الغير مباشرة ويعرف القسم المتجانس أو مركز التحليل المالي على أنه "مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك" (بوعقوب ، 1998 ، صفحة 93)، و تنقسم هذه الأقسام الى قسمين متجانسين هما: أقسام رئيسة وأقسام ثانوية.

● أقسام رئيسة: وتسمى أيضا بالأقسام الأساسية أو فعلية، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس، أي لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال، وبالتالي تنتسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل وححدات العمل، وتمثل أساسا في: قسم التموين قسم الإنتاج وقسم التوزيع.

● أقسام ثانوية: وتسمى أيضا بالأقسام المساعدة أو مراكز التسيير، وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتمكن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الرئيسية، حيث تساعدها في تأدية عمليات النشاط الأساسي على أكمل وجه، وتحول تكاليف هذه الأقسام إلى الأقسام الرئيسية، ونذكر منها قسم المحاسبة والمالية، الصيانة، الإدارة... (خشعي، 2021\_2022، صفحة 14)

ب- توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام الثانوية والأقسام الرئيسية: بعد تحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية تأتي خطوة توزيع التكاليف غير المباشرة على هذه الأقسام من خلال اعداد جدول يحتوي على الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية وكذا التكاليف غير المباشرة، وهناك توزيعين هامين هما:

● التوزيع الأولي: يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المعنية (مراكز التحليل) باستخدام مفاتيح التوزيع المعتمدة لكل قسم من الأقسام، ثم تجميع هذه التكاليف لتعطي لنا نتائج التوزيع الأولي. (Gérard, 2001, p. 38)

● التوزيع الثانوي: ويتم من خلاله توزيع التكاليف غير المباشرة من الأقسام الثانوية على وحدة القياس الملائمة لذلك وتختلف هذه الوحدة من مؤسسة الى أخرى. (خشعي، 2021\_2022)

أ- توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية: يوجد ثلاث طرق شائعة الاستعمال في توزيع تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية هي:

- طريقة التوزيع المباشر: حسب هذه الطريقة يتم توزيع تكلفة كل قسم من الأقسام الثانوية بصفة مستقلة عن بعضها على الأقسام الرئيسية باستخدام أساس يتناسب مع طبيعته، ويعاب على هذه الطريقة أنها تتجاهل تماما الخدمات المتبادلة بين الأقسام الثانوية. (شحاتة، 2011/2010، صفحة 49)
  - طريقة التوزيع التنازلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع مجموع التوزيع الأولي لكل قسم من الأقسام الثانوية على الأقسام الثانوية الباقية والأقسام الرئيسية أي أن كل قسم يقدم خدماته للأقسام التي تليه دون الرجوع للواء، وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل هي أيضا الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد. (ناصر، 2004، صفحة 204\_205)
  - طريقة التوزيع التبادلي: تقوم هذه الطريقة على تبادل الخدمات بين مختلف الأقسام الثانوية والرئيسية نظرا لوجود علاقات بين بعضهم البعض، فقد يقدم قسم خدماته لقسم آخر كما يمكن أن يستفيد من خدماته، ولتوزيع التكاليف بين الأقسام تستعمل نماذج رياضية مثل: الطريقة الجبرية، المصفوفات والسيمبلكس. (خشعي، 2021\_2022، صفحة 15)
- تستخدم وحدات العمل في كل قسم رئيسي من أجل تحميل التكاليف غير المباشرة لهذه الأقسام الى سعر التكلفة وتعرف هذه الوحدات بأنها: "مؤشرات أو معايير محاسبية تستخدم لقياس النشاط على مستوى الأقسام الرئيسية (خشعي، 2021\_2022، صفحة 16) وتحسب تكلفة وحدة العمل بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = (\text{اجمالي تكاليف غير مباشرة لقسم رئيسي}) / (\text{عدد وحدات العمل لهذا القسم})$$

(بديسي، 2013، صفحة 211)

- حساب مختلف التكاليف والنتيجة الصافية:
- المؤسسة الصناعية توجد ثلاث أنواع للتكاليف هي: (سليمان و مجيد، 2002، صفحة 54\_55)

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{سعر الشراء} + \text{تكاليف الشراء}$$

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة الشراء} + \text{تكاليف الإنتاج}$$

$$\text{تكلفة التوزيع} = \text{ثمن (سعر) الإنتاج المباع} + \text{تكاليف التوزيع}$$

وتحسب كلا من: (خشعي، 2021\_2022، صفحة 16)

$$\text{تكلفة شراء الوحدة الواحدة من المواد الأولية} = \text{تكلفة شراء مواد أولية} / \text{عدد الوحدات}$$

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + تكاليف التوزيع

حساب النتيجة الصافية: (رحال، 1999، صفحة 44)

النتيجة الاجمالية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

النتيجة الصافية = النتيجة الاجمالية - الأعباء غير المعتمدة + العناصر الإضافية ± فرق الأقسام ± فرق التحميل ± فرق الجرد للموارد ± فرق الجرد للمنتجات

العناصر الإضافية هي: "التكاليف ذات صفة نظرية، وسميت بالعناصر الإضافية لأنها ليست ضمن تكاليف المحاسبة العامة، ولا تدخل في تقييم عناصر الأصول في الميزانية ولكنها تدمج في تكاليف المحاسبة التحليلية." (بويعقوب، 1998، صفحة 131)

#### الفرع الثالث: مزايا وعيوب أسلوب التكلفة الكلية:

- المزايا: يتمتع هذا الأسلوب بمزايا عديدة منها: (نواف و عطا الله، 2014، صفحة 111)
  - سهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج.
  - ثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات انتاج الوحدة من التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج.
  - تؤدي الى استبعاد الأحكام الشخصية التي تتغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.
- العيوب: لوجه لهذا الأسلوب مجموعة من العيوب أهمها: (الأخرس و آخرون، 2001، صفحة 231)
  - التكلفة المباشرة لا يمكن أن تعبر عن التكلفة الحقيقية لوحدة المنتج النهائي وذلك لعدم تحميلها بالتكاليف المتغيرة والتي تمثل جزء من التكاليف غير المباشرة والمستبعدة بالكامل وتحميلها لحساب الأرباح والخسائر.
  - إن تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تام الصنع أو غير التام على أساس التكلفة الصناعية غير المباشرة لحساب الأرباح والخسائر مما يؤدي إلى انخفاض الأرباح.
  - لا يمكن الاعتماد على أسلوب التكاليف المباشرة كأداة لخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات وفي مجال تسعير المنتجات طالما أنها تحمل الإنتاج فقط بالتكاليف المباشرة وتستبعد التكاليف غير المباشرة.



### المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية.

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، وبذلك فإن التكاليف تحمل تبعاً لارتباطها بمستوى النشاط وبمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف، في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة، وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها: طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة الهامشية.

### الفرع الأول: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

ظهرت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوباً لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية، بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة والوصول إلى تكلفة وحدوية ثابتة مما يساعد المؤسسة في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الأجل القصير.

#### • تعريف طريقة التحميل العقلاني:

يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقاً كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج، التوزيع، أو أي مرحلة أخرى)، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل. (بوخزار، صفحة 79)

#### • مبدأ طريقة التحميل العقلاني:

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانياً بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني، والنتيجة يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة. (ناصر د، 1999، صفحة 166)

#### • مفهوم مستوى النشاط:

يمكن تمييز نوعين من النشاط هما:

- ✓ النشاط الفعلي: وهو عبارة عن النشاط الذي حققته المؤسسة فعلاً أثناء العملية الإنتاجية.
- ✓ النشاط العادي: وهو عبارة عن حجم النشاط النظري الذي تروجو المؤسسة تحقيقه ويحدد في ظل الظروف الملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية والتغيرات الفصلية.

إن تحديد مستوى النشاط العادي يهدف إلى مراقبة إجمالي التكاليف ويستند عند تحميل هذه الأخيرة إلى الطاقة والقدرات الفعلية للمؤسسة والتي تشمل عدد المستخدمين والطاقة الآلية للمسؤولية وهيكلتها وظروف الاستغلال الداخلية. (عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية، 1999، صفحة 174)

#### • مراحل حساب التكاليف والنتيجة النهائية:

ترتكز طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة على تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة كما يلي:

- ✓ حساب معامل التحميل العقلاني:

يحسب معامل التحميل العقلاني من خلال العلاقة التالية: (رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، صفحة 64)

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي}}{\text{المستوى العادي للنشاط الاقتصادي}}$$

✓ حساب الأعباء الثابتة المحملة:

تحسب الأعباء الثابتة المحملة لتكاليف الفترة كما يلي: (بوعقوب، 1998، صفحة 214)

$$\text{الأعباء الثابتة المحملة} = \text{الأعباء الثابتة الفعلية} \times (\text{المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي} / \text{المستوى العادي للنشاط الاقتصادي})$$

حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم، وتخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموع أقسام المؤسسة أو قد تختلف المعاملات بين الأقسام وتستعمل في نفس المبادئ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة والأساسية في طريقة التكاليف الكلية. (ناصر د.، 1999، صفحة 124)

✓ تحديد فروق التحميل العقلاني:

من خلال قيمة معامل التحميل العقلاني، لدينا ثلاث حالات ممكنة: (بن بالقاسم و لبيهي، صفحة 82)

أ- معامل التحميل العقلاني  $> 1$ :

وهذا يعني أن حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي، مما يدل على أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الإنتاجية، ومنه فإن سعر التكلفة يحمل بالجزء الذي يعنيه فقط والفرق الناشئ بين التكلفة الإجمالية الثابتة والتكلفة الثابتة المحملة يسمى بخسارة نقص الفاعلية.

ب- معامل التحميل العقلاني  $= 1$ :

أي أن حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي ومنه أن التكلفة الثابتة الإجمالية تساوي هي أيضا التكلفة الثابتة والتكلفة الثابتة المحملة وبالتالي ليس هناك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية.

ت- التحميل العقلاني  $< 1$ :

معناه أن النشاط الفعلي أكبر من النشاط الطبيعي، وتكون الأعباء الهيكلية المحملة للتكاليف أكبر من المبلغ الطبيعي المتوقع، ويكون الجزء الإضافي من الأعباء الثابتة المخصص أو الربح زيادة الفاعلية عبارة عن ربح ناتج عن زيادة في النشاط.

✓ تحديد فرق المخزونات:

يظهر هذا الفرق نتيجة الاختلاف الموجود بين تكلفة الإنتاج الحقيقية وتكلفة الإنتاج بطريقة التحميل العقلاني، الذي ينعكس بدوره على تكلفة إنتاج المخزونات الناتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التموين، وعليه ينبغي في آخر

كل دورة حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية وقيمتها بالتحميل العقلاني، إذا كان الفرق موجبا فإن هذا الأخير يضاف إلى النتيجة، أما إذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة. (ناصر د، 1999، صفحة 121)

- تقييم طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:
  - ✓ المزايا: (درحمون ، 2005\_2006، صفحة 208)
  - تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الاجمالية للمؤسسة،
  - تحدد سعر التكلفة بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغيير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.
  - يسمح سعر التكلفة في هذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة، ومع مؤسسات أخرى.
  - ✓ العيوب: (ناصر د، 1999، صفحة 57)
- تعرضت هذه الطريقة لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة إلى العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة والاهتمام بتطوير طرق أخرى وفيما يلي أهم عيوبها:

- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر.
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة خاصة عند وجود أعباء شبه متغيرة.
- تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جد معقدة على مستوى التوزيع والتحميل للأعباء، مما يثقل عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى أن عملية وضعها قد تستغرق وقت طويل، وهذا ما لا يشجع المؤسسات للجوء ألتها كنظام لتحديد التكاليف.
- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح. (عبد الحليم، 2000، صفحة 201)

### الفرع الثاني: طريقة التكلفة المتغيرة:

- مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة:
  - تطلق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة.
- (بويقوب ، 1998، صفحة 179)

- أهداف التكلفة المتغيرة:

للطريقة جملة من الأهداف أهمها: (Boughaba, 1994, p. 242\_243)

- تقييم ومتابعة مدى كفاية التشغيل وتحقيق الفاعلية في التسيير.
- تخفيض التكاليف وذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية والتحكم في المصاريف القطاعية.
- التمييز بين المنتجات ذلك الهامش السلبي والإيجابي، بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عليه والاهتمام بالإيجابي خاصة في مجال التوزيع والتسويق.
- تطبيق سياسة أسعار صحيحة بالنسبة للمنتجات المختلفة على حسب قوة تصريفها، ومدى المنافسة التي تصادها في الأسواق ومدى مرونة الطلب عليها.
- دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات.
- العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتج معين.
- دراسة وتحليل المردودية انطلاقاً من المعلومات التي تبرزها قوائم المحاسبة.
- مبادئ الطريقة:

إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالاتي: (Makhlouf, 2006, p. 82)

- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط.
- هذه الأعباء هي أعباء متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.
- الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة.
- إذن يتم استبعاد أكثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية.
- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.
- طرق حساب التكلفة المتغيرة: لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية وفق مبادئ التكاليف المتغيرة يمكننا التمييز بين طريقتين:
- ✓ طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:

تعتمد هذه الطريقة على التمييز بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة فلا يؤخذ في الحساب إلا التكاليف التي تناسبها مع حجم الإنتاج أو حجم المبيعات، مما يؤدي إلى الحصول على هامش بدلا من الحصول على نتيجة. (درحمون ، 2005\_2006)

■ مبدأ الطريقة:

حسب مبدأ هذه الطريقة فإن الفرق بين سعر البيع والتكاليف الجزئية لا يؤدي إلى حساب نتيجة (ربح أو خسارة)، ما دام جزء من الأعباء لم يدرج في الحسابات، وبالتالي فهذا الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة يسمح بالحصول على هامش التكلفة المتغيرة، ولحساب النتيجة لا بد من طرح الأعباء الثابتة من هذا الهامش. (درحمون ، 2005\_2006، صفحة 266)

- أ- الأعباء المتغيرة المباشرة: والتي تخص استهلاك المواد، اليد العاملة المباشرة (خاصة الساعات الإضافية)، والطاقة. هذه الأعباء يتم تخصيصها لتكاليف المنتجات بدون أي صعوبة.
- ب- الأعباء المتغيرة غير المباشرة: هذه الأعباء تستهلك في مختلف الأقسام ويتم تحميلها مرورا بمراكز التحليل مثل مصاريف الإضاءة، مصاريف الوقود والصيانة...

■ حساب النتيجة التحليلية: يتم حساب النتيجة التحليلية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (1): حساب النتيجة التحليلية بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

الرقم	البيان	المبلغ	النسبة
01	رقم الأعمال CA	XXXXXXX	%100
02	(-) التكلفة المتغيرة CV	(XXX)°	
03	= الهامش على التكلفة المتغيرة MCV	XXX	
04	(-) التكلفة المتغيرة CF	(XX)	
05	= النتيجة R	X	

المصدر: عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 180.

■ تقييم طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:

✓ المزايا:

- أنها تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب عتبة المردودية، ومختلف مؤشرات التسيير.
- تمد المسيرين بمعلومات ضرورية مفيدة وموثوقة نسبيا للتسيير تساعد على فهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها في تقييم الأداء على المدى القصير، أي في حالة استقرار الأعباء الثابتة أو نموها بشكل بطيء جدا.
- تمكن هذه الطريقة من إزالة صعوبات التوزيع ثم التحميل كما تسهل عملية حساب التكاليف.
- تسمح هذه الطريقة بترتيب، وبكل سهولة، المنتجات حسب قدرتها على امتصاص الأعباء الثابتة، حيث يسمح هذا الترتيب في المساعدة على اتخاذ قرارات تتعلق بتطوير أو إيقاف صنع بعض المنتجات وذلك بهدف الوصول الى النتيجة المرجوة. (درحمون ، 2005\_2006، صفحة 229)

✓ المزايا:

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.
- استبعاد التكاليف الثابتة مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية، وذلك نظرا لاستبعاد أثر التكلفة الثابتة بالرغم من مساهمتها في تكوين هذه المنتجات.
- تغير التكاليف يحدد أحيانا حسب حجم الإنتاج وأحيانا حسب حجم المبيعات في حين لا يكون التناسب بين الإنتاج والمبيعات إلا في المدى الطويل.
- تقلص أهمية الطريقة بفعل التطورات الاقتصادية والاجتماعية إلى تقليص الأعباء المتغيرة وأصبحت مقتصرة على المواد الأولية ومصاريف الطاقة، في مقابل الارتفاع الكبير للتكاليف الثابتة بسبب تزايد أجور اليد العاملة وتزايد أعباء الاهتلاكات نظرا للاستعمال الموسع للآلات بالإضافة إلى التأمين على الممتلكات... الخ. (كمال و آخرون، 2008، صفحة 84)

✓ طريقة التكلفة المتغيرة المطورة:

هذه الطريقة عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة، وتسمح بحساب مساهمة كل منتج في تغطية مجموع الأعباء الثابتة غير المباشرة، وذلك بإدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهامش على التكلفة المتغيرة.

■ مبدأ الطريقة:

تسمح هذه الطريقة الجديدة بتحسين وتدقيق الحسابات أكثر، مما يجعلها مكملة للطريقة الأولى ويعتمد تطبيق هذه الطريقة على ما يلي:

أ- التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة:

يتم فصل الأعباء المتغيرة والثابتة إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة كما يلي:

- الأعباء المتغيرة مباشرة: وهي الأعباء المرتبطة بحجم النشاط ويتم تخصيصها بشكل مباشر إلى كل منتج مثل: المواد الأولية واللوازم المستهلكة... الخ.
- الأعباء المتغيرة غير المباشرة: وهي الأعباء التي تتغير حسب مستوى النشاط، وهي تنفق على النشاط الإنتاجي الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وتحتاج إلى توزيع أولي من خلال مراكز التحليل، حتى تتمكن المؤسسة من تحميلها إلى مختلف المنتجات مثل: لوازم الصيانة، استهلاك الكهرباء... الخ.
- الأعباء الثابتة المباشرة: وهي مستقلة عن مستوى النشاط وفي نفس الوقت بالإمكان تخصيصها مباشرة لتكاليف المنتجات، مثل: اليد العاملة المباشرة عندما تكون أجورهم شهرية (دون الأخذ في الاعتبار الساعات الإضافية)، أو اهتلاك الآلات المخصصة لإنتاج منتج واحد، بحث تختفي هذه التكاليف بمجرد التخلي عن صنع هذا المنتج.
- الأعباء الثابتة غير المباشرة: وهي أعباء مستقلة عن مستوى النشاط، وتنفق في آن واحد على مختلف المنتجات والأقسام، وتشمل كل المصاريف العامة، الإدارية وجزء هام من المصاريف التجارية وكذلك تكاليف العملية الإنتاجية (مصاريف الدراسات والبحث، المعدات المتعددة الخدمات....) ومصاريف التموينات، هذا النوع من التكاليف يمثل الجزء الهام من مجموع أعباء المؤسسة وهو يزيد في تزايد مستمر.

الجدول رقم (2): تصنيف الأعباء المباشرة وغير المباشرة.

الأعباء	الأعباء المباشرة	الأعباء غير المباشرة
الأعباء المتغيرة للعمليات	الأعباء المباشرة المتغيرة مثل: المواد المباشرة، الأجور المباشرة)	الأعباء غير المباشرة المتغيرة مثل: (الطاقة)، الموارد الملحقة التابعة للاستهلاك على الآلات.
الأعباء الثابتة (تهيآت، بنايات)	الأعباء المباشرة الثابتة مثل: اهتلاك مباشر، نفقات ثابتة مباشرة	الأعباء غير المباشرة الثابتة مثل: مصاريف الصيانة، الأجور غير المباشرة.

ب- حساب النتيجة التحليلية:

يبين لنا الجدول التالي كيفية تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة كما يلي:

- الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعباء خارج الرسم- الأعباء المتغيرة.
- المساهمة = الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة المباشرة.
- النتيجة = المساهمة- الأعباء الثابتة غير المباشرة.

الجدول رقم (3): تحديد النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة المطورة

العناصر	المبالغ	النسبة %
---------	---------	----------

		رقم الأعمال خارج الرسم
		-الأعباء المتغيرة
		=الهامش على التكلفة المتغيرة
		-الأعباء الثابتة المباشرة
		=المساهمة
		-الأعباء الثابتة غير المباشرة
		= النتيجة

من خلال هذه الطريقة نستنتج الاختلاف بين الحاصل بين طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة والتكلفة المتغيرة المطورة هو أن الأولى تقوم باستخراج النتيجة دون الفصل بين الأعباء الثابتة المباشرة والأعباء الثابتة الغير مباشرة، بينما طريقة التكاليف المتغيرة المطورة تقوم بالفصل بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة بحيث تقوم بطرح الأعباء الثابتة المباشرة من الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، ثم يتم جمع المساهمات التحليلية لكل المنتجات وتطرح منها الأعباء الثابتة غير المباشرة لتحديد النتيجة التحليلية الاجمالية للمؤسسة.

■ تقييم طريقة التكلفة المتغيرة المطورة: (درحمون ، 2005\_2006، صفحة 235\_236)   
 ✓ المزايا:

- تسمح طريقة التكاليف المتغيرة المطورة بتحديد عتبات الربحية حسب كل مركز مسؤولية، بالنسبة للمؤسسات ذات الإنتاج المتنوع.
- تبين مدى مساهمة كل منتج في تغطية الأعباء الثابتة المشتركة وفي تحقيق المردودية الإجمالية للمؤسسة.
- طريقة التكاليف المتغيرة المطورة مفيدة لاتخاذ قرار الإبقاء أو التخلي عن منتج إذا كانت مساهمته في تغطية الأعباء الثابتة المشتركة إيجابية، حتى وإن كانت طريقة التكاليف الكلية ترتبه ضمن المنتجات السلبية.

✓ العيوب:

- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة.
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، والأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة.
- لا توفر معلومات مفيدة لتحديد الأسعار.

#### الفرع الثالث: طريقة التكلفة الهامشية:

هذه الطريقة استعملت قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين، وقد أطلق على مدرسة هؤلاء الحديين (الهامشيين)، باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم، وكانت نظرية هؤلاء تدعو المنتج الى رفع كمية إنتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة، وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج، أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزه. (عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية، 1999، صفحة 179)

● تعريف التكلفة الهامشية:

هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية أثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج (ناصر د، 1999، صفحة 179).

### ● مبدأ التكلفة الهامشية:

يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من أجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج، وقبول أو رفض الطلبات الخاصة المقدمة من طرف العملاء.

يتم دراسة المردودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث الكمية المنتجة وما يقابلها من تكلفة متغيرة وثابتة لكل كمية، وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري، لذا يكون لدينا: (عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية، 1999، صفحة 179)

التكلفة الهامشية = التكلفة الإجمالية للإنتاج 2 - التكلفة الإجمالية للإنتاج 1

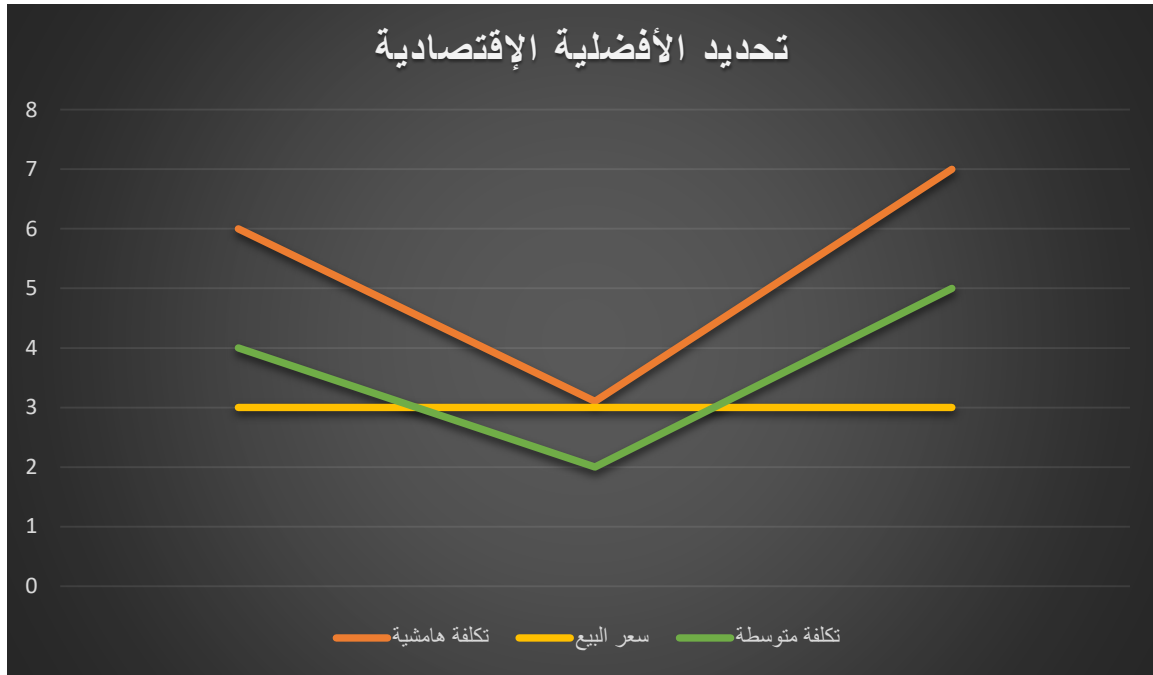
### ✓ تحديد حجم الإنتاج الأمثل:

يمثل حجم الإنتاج الذي يحقق أكبر ربح ممكن من خلال الفرق بين رقم الأعمال الإجمالي والتكلفة الإجمالية.

تبلغ الأفضلية الاقتصادية حدها الأقصى عندما تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج إلى غاية بلوغ الكمية التي تضمن التساوي بين الإيراد الهامشي والتكلفة الهامشية، أما إذا أنتجت أكثر، فهذا سيؤدي إلى انخفاض الربح. خاصة في حالة الذي تسوده منافسة كاملة، والتي لا يمكن من خلالها للمؤسسة أن تؤثر على سعر البيع، بما أن هذا الأخير محدد من طرف السوق. فالأفضلية الاقتصادية يتم بلوغها عندما تكون التكلفة الهامشية مساوية لسعر البيع، ويمكن إظهار هذه العلاقة في الشكل الموالي:



الشكل رقم 03: العلاقة بين الإيراد الهامشي والتكلفة الهامشية.



نلاحظ من خلال هذا الشكل أنه من مصلحة المؤسسة زيادة الإنتاج، حتى تصل إلى مستوى ينعدم فيه الربح على الوحدة الأخيرة المنتجة. وتظهر هذه الحالة بمجرد تجاوز التكلفة الهامشية سعر البيع.

تجدر الإشارة هنا إلى أنه سواء في حالة ثبات سعر البيع أو تغييره يبقى مبدأ الأفضلية الاقتصادية معمولاً به في كلتا الحالتين، فما دامت التكلفة الهامشية أقل من سعر البيع تنصح المؤسسة بزيادة إنتاجها.

● تقييم طريقة التكلفة الهامشية:

كغيرها من طرق المحاسبة التحليلية للتكلفة الهامشية مزايا وعيوب كما يلي:

✓ المزايا: (بويعقوب ، 1998 ، صفحة 199)

- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية.
- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات.
- تفيد في قبول أو رفض طلبات الزبائن وترتيبهم حسب طلبياتهم.
- تمكن من تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقتها مع الزبائن.

✓ العيوب: (درحمون ، 2005\_2006 ، صفحة 245)

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي نظري، نادراً ما يستعمل في المؤسسات الاقتصادية.
- عدم الدقة والتذبذب في حساب التكلفة الهامشية لأنها تشمل أحياناً أخرى التكاليف المتغيرة فقط عند مجال إنتاجي آخر.
- الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة ورسم المنحنيات الخاصة بها، وهذا نظراً لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، كما أن المعطيات ليست دائماً متوفرة وثابتة،

ففي حالة تخفيض الأسعار مثلاً، قد يسبب رد فعل معاكس من طرف المنافسين، مما يؤدي إلى اضطراب في قطاع النشاط بسبب حرب الأسعار.

### الفرع الرابع: طريقة التكلفة المعيارية:

تسمح طريقة التكاليف المعيارية بحساب التكاليف على أساس معطيات تقديرية مستقبلية مع إمكانية المراقبة البعدية لهذه التكاليف، من خلال حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية بهدف القيام بالتعديلات اللازمة وتصحيح الانحرافات، وبالتالي توفير معلومات مهمة تساعد المسير على اتخاذ قرارات التسيير خصوصاً في مجال تحديد أسعار المنتجات.

#### ● مفاهيم عامة حول طريقة التكاليف:

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينيات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، ولقد تزايد الاهتمام بها منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينيات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية. كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراض أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقييم الأداء.... الخ.

#### ✓ تعريف التكاليف المعيارية:

هي تكاليف المعيارية المحددة مقدماً على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساساً لقياس وضبط التكاليف الفعلية. (بوعقوب ، 1998 ، صفحة 227)

#### ✓ أهداف التكاليف المعيارية:

يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافاً متعددة للإدارة تتمثل في الرقابة على التكاليف وخفض تكلفة الوحدة المنتجة، ولكن مع ازدياد أهمية الإدارة الحديثة في تحقيق أهداف المنشأة ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت أهدافها واكتسبت مكانة خاصة في النواحي التالية: (بوعقوب ، 1998 ، صفحة 227)

- البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فاعلية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلاً.
- الرقابة: وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية، وتقليص الانحرافات مستقبلاً.
- التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.
- الإعلام: تمنح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصل وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

#### ✓ أسس التكاليف المعيارية:

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية للوصول إلى الأهداف المرجوة كما يلي: (عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية، 1999 ، صفحة 123)

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى.
  - العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية، وحساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.
  - العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة.
  - العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور
  - الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصبح نموذجاً لما يجب أن تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفير الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.
  - ✓ حساب وتعديل الانحرافات:
- إن الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية يكون بعد تنفيذ برنامج الإنتاج، ولا يكون ذلك بعد كل دورة بل حسب الحاجة إلى ذلك، ومقارنة فوائد العملية مع تكاليفها، كما أن هناك مستويات من الانحرافات مسموح بها لا تراقب.
- انحرافات المواد الأولية:
- تنتج هذه الانحرافات نتيجة الاختلافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية، والتي إما عن التغيير في كمية الاستهلاك أو في الأسعار. (جميل، صفحة 431)

الانحراف الإجمالي للمواد الأولية = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية.

$$= (الكمية المعيارية \times السعر المعياري) - (الكمية الفعلية \times السعر الفعلي)$$

■ انحرافات اليد العاملة:

لقياسات الانحرافات المتعلقة بالأجور أو اليد العاملة تقوم المصالح المختصة (مكتب الدراسات والطرق) بإعداد وتحديد معايير آخذة بعين الاعتبار العوامل التالية: مستويات المهارة، الوقت اللازم لإنتاج الوحدة من المنتجات، الأجر اللازم لوحدة المنتج. (هاشم و محمد محمود، 2000، صفحة 358)

يتحدد الفرق الإجمالي كما يلي:

الانحراف الإجمالي لليد العاملة = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية.

$$= (الأجر المعياري \times المدة المعيارية) - (الأجر الفعلي \times المدة الفعلية)$$

■ انحراف الأعباء غير المباشرة:

إن أسباب فروق الأعباء غير المباشرة ترتبط بعدة عوامل تتمثل في الكفاءة الإنتاجية للعمال، الطاقة الإنتاجية للألات، ظروف العرض والطلب في السوق، هذا الأخير يظهر عامل الكمية في التأثير على الأعباء غير المباشرة الإجمالية لوحدة العمل أو المنتج. (سليمان ق.، 1997، صفحة 166)

يحسب الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الفعلية.}$$

ويتم تحليل هذا الانحراف إلى الانحرافات الجزئية التالية:

انحراف الموازنة:

يحدد هذا الانحراف حصة الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزانية الأعباء غير المباشرة، بحيث تعتبر الأعباء الثابتة غير قابلة للتعديل خلال فترة التحليل.

انحراف المردودية:

يسمح بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط والكميات المنتجة.

انحراف النشاط:

هو عبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتجات. وتحميل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات العمل، أي لمستوى النشاط.

■ الانحراف على المبيعات:

كما هو الحال بالنسبة للأعباء، فإنه يمكن تحديد انحرافات على الإيرادات، والمتمثلة في مبيعات المؤسسة، حيث يمكن تحديد انحراف إجمالي، ثم تفصيله إلى انحرافات فرعية.

يمكن تحديد الانحراف الإجمالي على المبيعات كما يلي: (درحمون ، 2005\_2006، صفحة 262)

$$\text{الانحراف الإجمالي للمبيعات} = \text{المبيعات الفعلية} - \text{المبيعات المعيارية}$$

يتم تحليل الانحراف الإجمالي لقيمة المبيعات إلى التحليل الثنائي التالي:

انحراف الكمية المباعة: يرجع سبب هذا الانحراف إلى عدة أسباب أهمها:

— ظروف السوق.

— حجم الطلب على المنتج.

— جودة ونوعية السلعة.

\_\_ الاستراتيجية التسويقية المتبعة من طرف المؤسسة.

انحراف سعر البيع: ينشأ هذا الانحراف بسبب:

\_\_ شدة المنافسة في السوق.

\_\_ سياسة التسعير للمؤسسة.

\_\_ أهداف التسعير التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

○ تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

✓ المزايا: (محمد، 2000، صفحة 314)

○ تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقاً للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي.

○ اتخاذ القرارات المناسبة بعد تحليل وتفسير الانحرافات سواء كانت الانحرافات إيجابية أو سلبية التي كانت وليدة العملية الإنتاجية، وبالتالي تستطيع المؤسسة مراجعة تكاليفها.

○ العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحديد الانحرافات وتحديد المسؤوليات.

○ إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية المستقبلية.

○ يمكن اعتماد طريقة التكاليف المعيارية كقاعدة وأساس لتحديد الأسعار.

✓ العيوب: (Gérard, Comptabilité analytique, 2001, p. 207)

○ إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.

○ بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ من التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث تغيرات التي تقضي ذلك.

○ مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وجود أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

○ صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.

○ إن وجود معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

### المبحث الثالث: الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية.

ساهمت محاسبة التكاليف في تزويد إدارة المؤسسة بمعلومات تتصف بالصدق والموضوعية لمساعدتها في عملية التخطيط والرقابة، على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها ولا يقتصر دورها في ذلك فقط بل تعدى إلى تحسين عمليات وأنشطة المؤسسة ومن هنا أصبحت إدارة المؤسسة تحتاج إلى أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف من أجل مساندها على تحقيق الكفاءة والفاعلية في مواجهة التغيرات والبقاء في مركز تنافسي متميز، وفي سبيل ذلك وبفضل جهود العلماء والباحثين الاقتصاديين ظهرت طرق وأساليب جديدة لإدارة التكاليف.

### المطلب الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

منذ سبعينات القرن العشرين، كان أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يساعد المؤسسات في تحديد التكاليف الحقيقية للأنشطة والمنتجات وكما ساعدها في عمليات اتخاذ القرارات المناسبة، وسنحاول التطرق لمفهومها ومراحل عملها فيما يلي:

### الفرع الأول: مبررات الانتقال إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يرجع الانتقال إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة للأسباب التالية: (شلابي، 2019، صفحة 45)

- عدم دقة التكاليف التقليدية في تخصيص التكاليف الغير مباشرة وما نتج عنها من تشوه لتكلفة المنتج.
- استخدام أنظمة التصنيع متقدمة في الإنتاج أدى الى تخفيض تكلفة العمل المباشر، لصالح التكاليف غير المباشرة.
- زيادة حدة المنافسة، الأمر الذي يستدعي ضرورة التحكم في تكلفة المنتج.
- التغيير الجوهرى في بنية التكاليف، وتزايد أهمية التكاليف غير المباشرة.
- زيادة استخدام الأنشطة المساعدة كالصيانة، والتصميم الهندسي، والتسويق.
- توفير أنظمة محاسبة حديثة قادرة على توفير معلومات دقيقة وتفصيلية لأغراض تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.

### الفرع الثاني: مفهوم أسوب التكلفة على أساس الأنشطة

التعريف الأول: "هي منهجية تقيس تكلفة أداء الأنشطة، الموارد المخصصة للأنشطة والعلاقات السببية بين محركات التكلفة والأنشطة." (Judith, 1998, p. 02)

التعريف الثاني: "هي مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية ويستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكلفة أغراض أخرى كالمنتجات والخدمات." (مراوي و زعرور، 2021، صفحة 53)

التعريف الثالث: هو أداة استراتيجية للمؤسسة تساعدها في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات، المنتجات، الخدمات، وعملاء المؤسسة مما تساعدهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة مثل قرارات التسعير، التسويق، تصميم المنتج أو الخدمة، وقرارات توظيف المورد. (مخلخل، 2020، صفحة 124)

التعريف الرابع: "هي نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفا لاحتساب التكلفة الأساسية، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف." (Hilton, 2009, p. 178)

ومنه نستنتج أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو أحد أدوات إدارة التكلفة، يعني بتوفير المعلومات اللازمة عن التكاليف وقيادتها للإدارة، من خلال تركيزه على دراسة التكاليف غير المباشرة، والعمل على تجميعها، ومن ثم تحميلها على الأنشطة، ثم يقوم بتوزيعها على أساس المنتجات. (دبابش و شحتاني، 2018، صفحة 114)

وقد اثبتق عن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة(ABC)أسلوبين هما: أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) وأسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وسيتم التطرق لكل أسلوب كما يلي:

● أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): يركز هذا الأسلوب على تحليل الأنشطة بهدف ادارتها من خلال العمل على تخفيض كلفتها واستبعاد أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وتحسن كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وهذا يتطلب معرفة أنشطة إنتاج المنتج وتكلفة هذه الأنشطة وتقويم هذه الأنشطة وإحلال الأقل كفاءة منها بأنشطة أكثر كفاءة، بمعنى أن إدارة المؤسسة تستخدم هذا الأسلوب لتقويم الأنشطة والعمليات من ناحية التكلفة والقيمة لتحديد فرص تحسن الكفاءة، وهو يجمع بين تحليلات التكلفة على أساس الأنشطة وتحليلات القيمة المضافة لعمل التحسينات المطلوبة في سبيل رفع رضا الزبون وتخفيض الموارد الضائعة. (مراوي، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، 2023\_2022، صفحة 74).

● أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB): يعتبر أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من الطرائق الحديثة لإعداد الموازنة وهي بدورها تستند إلى التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حيث تستخدم العلاقة بين كمية الوحدات المنتجة والنشاط اللازم لإنتاج هذه الوحدات لوضع تقديرات مفصلة لمتطلبات أو مستلزمات النشاط الخاصة بالخطة الإنتاجية المقترحة. (مراوي، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، 2023\_2022، صفحة 75)

### الفرع الثالث: مبادئ أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

يقوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة على ثلاث مبادئ رئيسية هي:

● النشاط: وهو مجموعة العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة. (دبابش و شحتاني، 2018، صفحة 114)

ولقد صنف Cooper الأنشطة في المؤسسة إلى أربع فئات رئيسية هي: (مراوي، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، 2023\_2022، صفحة 75\_79)

- ✓ أنشطة ترتبط بوحدة المنتج: وهي الأنشطة التي يتم أدائها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين، وبالتالي فهي تختلف باختلاف أنواع وأعداد الوحدات المنتجة، وتكاليف هذه الأنشطة تتضمن المواد المباشرة، الأجر المباشرة، وبعض التكاليف الأخرى التي يمكن تتبعها لوحدة المنتج.
- ✓ أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي: وهذه النوعية من الأنشطة هي التي يتم أدائها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات، وبالتالي فهي أنشطة تفيد وحدات منتج واحد. ومن أمثلة هذه النوعية: نشاط تغيير مواصفات منتج معين، نشاط إعداد اختبارات خاصة لجودة أحد المنتجات، وبالتالي فإن تكلفة تلك النوعية من الأنشطة يتم تحميلها على الإنتاج باستخدام مسببات تكلفة تتوافق مع خصائص المنتج نفسه، وذلك مثل عدد المكونات التي يحتويها المنتج، أو عدد أوامر التغييرات الهندسية اللازمة للمنتج.
- ✓ أنشطة على مستوى الدفعة: وهي الأنشطة التي تم أدائها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج وبالتالي فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طردياً مع عدد الدفعات أو المجموعات المنتجة من كل منتج ومن أمثلة هذه الأنشطة: إعداد الآلات، عمليات الأمر بالشراء، عمليات الأمر بالإنتاج، مناولة الموارد... إلخ.

- ✓ أنشطة على مستوى المصنع: تلك الأنشطة المؤداة دف دعم وخدمة العمليات التي تتم على مستوى المصنع ككل، وهي أنشطة تقدم منافع على مستوى المؤسسة في مجموعها وليس على مستوى منتج بعينه، ومن أمثلتها: إدارة المصنع، برامج خدمة البيئة، والأمن.
- مسببات التكلفة: وهو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل عادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط، وتحميل مسببات التكلفة الأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة. (جلس، 2007، صفحة 221) و تنقسم مسببات التكلفة الى ثلاث أنواع هي: (مراوي، 2022\_2023، صفحة 76\_77)
- ✓ مسببات العمليات: يركز هذه النوع من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.
- ✓ مسببات الفترة المستغرقة: طبقا لهذا النوع من مسببات التكلفة تحمل الوحدات المنتجة بنفقات معينة بناء على الفترة اللازمة التي استغرقتها عملية الإنتاج أو عملية الاستفادة من الخدمة، كأن يتم تحميل مصاريف الصيانة لكل منتج بناء على الوقت الذي يأخذه كل منتج من ساعات تشغيل الآلات الكلي، ويعتبر هذا النوع أكثر دقة من النوع السابق.
- ✓ مسببات الاستعمال الفعلي: طبقا لهذا النوع يتم تحميل المنتج أو الخدمة بالتكاليف الفعلية التي أنفقت عليه، وهذا النوع هو أفضل الأنواع، إلا أنه يحتاج إلى تكلفة وجهد كبير لتحديد التكاليف الفعلية المنفقة على كل سلعة أو خدمة مقدمة.
- العمليات: وهي مجموعة من الأنشطة المتحدة والمتعاونة من أجل تقديم منتج يحمل قيمة للزبون. (دبابش و شحتاني، 2018، صفحة 114)

### الفرع الرابع: أهمية التكلفة على أساس الأنشطة:

- يحقق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة العديد من الأهداف أهمها: (خشعي، 2021\_2022، صفحة 28)
- توفير قياس عادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة مبنية على أساس العلاقة المسببة لهذه التكاليف والنتيجة ليس على أساس تعلقها بحجم الإنتاج وهذا يساعد على اتخاذ القرارات إدارية عادلة تتعلق بالنشاط والإنتاج المرتبط به.
  - تخفيض التكاليف هدف تسعى إليه كل المؤسسات وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يساعد على تحقيق هذا الهدف من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تضيف قيمة أولا ومن ثم التقليل أو رفع الأنشطة التي لا يشكل وجودها أهمية أو إضافة قيمة للمنتج وزيادة فاعلية الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج.
  - أن التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة والرقابة عليها وهذا سبب فاعلية الرقابة مما تسبب تطوير عمل الإدارات داخل المؤسسة وتطوير العمل ككل.
  - يساعد في تحليل أنشطة المؤسسات وتحديد موجبات التكاليف مما يساعد في إيجاد معايير دقيقة لتقويم أداء العاملين فضلا عن أهمية النظام في التقويم المالي للأنشطة.



- يهدف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الى إيجاد أساليب وطرائق لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة ومن الممكن كذلك أن تشمل التكاليف التسويقية والإدارية في حال توافر الإمكانيات اللازمة لتحليل تلك التكاليف وتحديد الموجهات والأنشطة المرتبطة بها.
  - يساعد في اتخاذ القرارات نتيجة تقديم بيانات محسوبة بشكا أدق وبكفاءة عالية وذات معنى مما يجعل هذه القرارات تحقق أهداف المؤسسة على المدى البعيد.
- الفرع الرابع: أهداف تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

يهدف أسلوب ABC إلى تحقيق جملة من الأهداف نوردها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر على

النحو التالي: (بورنيسه و خنفري، 2018، صفحة 68)

- تحديد الوقت المستغرق بدقة فيما يخص تحديد الأنشطة.
- تقدم معلومات تفصيلية تتعلق باستهلاك النشاط وتحديد مراحل العملية الإنتاجية بدقة.
- تحديد موارد النشاط التي تستهلك في العملية الإنتاجية، كما تهدف كذلك إلى قياس الربح المحتمل للشركة.
- التركيز على الأنشطة ذات القيمة.
- تسمح بتحديد المسبق والسليم للأنشطة المربحة في المؤسسات.

### الفرع الخامس: مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

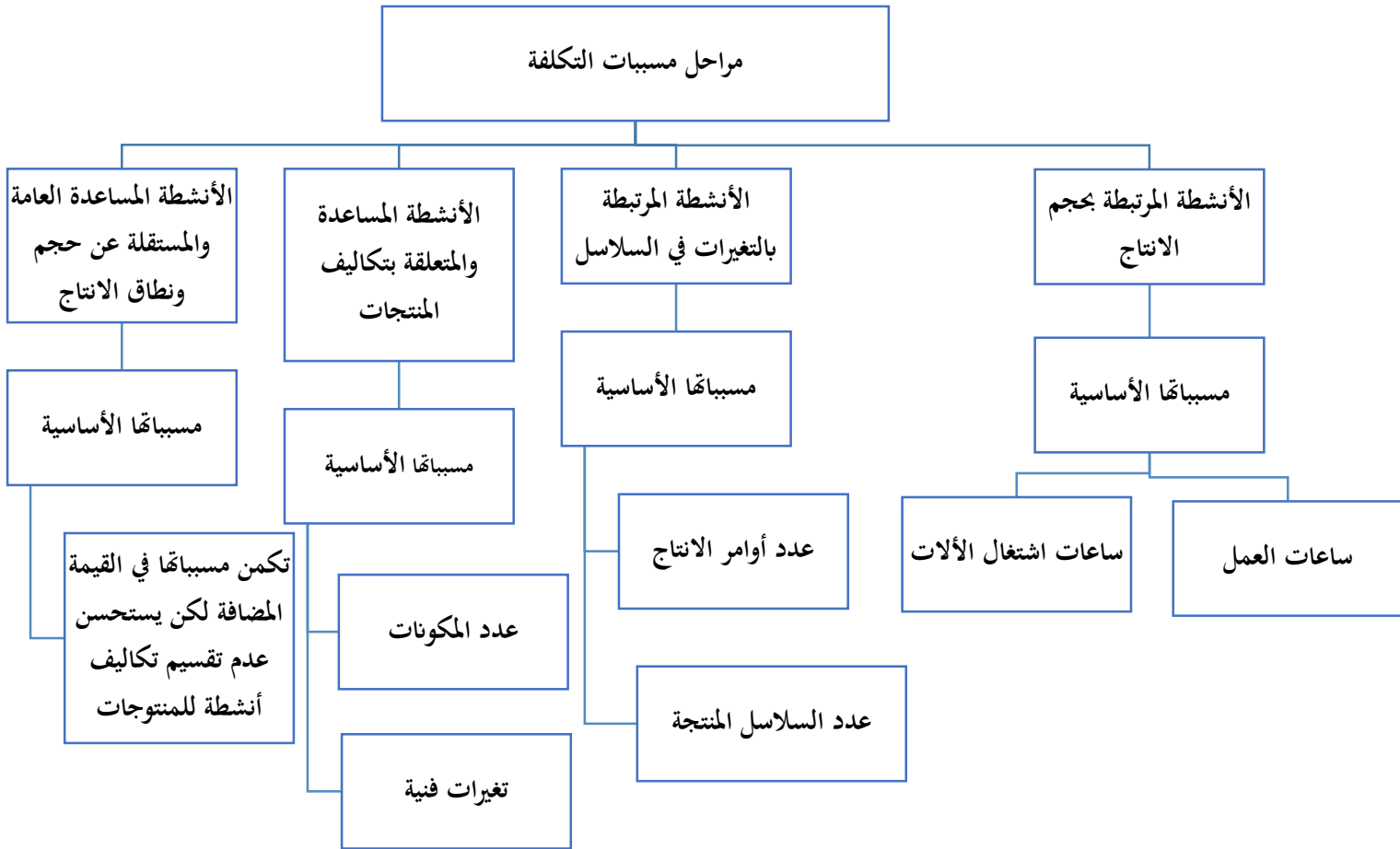
يختلف تصميم النظام الواجب وضعه للتكاليف من مؤسسة لأخرى تبعا لاختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مؤسسة وعادة يتوقف تصميم النظام على حجم المؤسسات وتكاليف إدارتها، إلى جانب طبيعة المنتجات.

نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على أساس الأنشطة بصفة عامة على المراحل التالية:

- تحديد الأنشطة: تعرف الأنشطة على انها مجموعة من العمليات المتجانسة، تتميز بتحقيق سلسلة من القيمة وتستهلك الموارد. اي ان الأنشطة تحدد مختلف الخدمات حيث تظهر المؤسسة كمجموعة من الأنشطة التي لها علاقة مع بعضها البعض في إطار عملية التحديد. كما تعرف الأنشطة بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم ادائه داخل المنظمة". ويتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المنظمة مثل المناولة، التعبئة، التغليف والفحص. ونظرا لأن القائمة تحوي المئات من الأنشطة المختلفة فإنه يتم إعادة تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة، تؤدي إلى اختصار عدد الأنشطة والوصول إلى اوعية تكلفة متجانسة مما يقلل بدوره من عدد مسببات التكلفة المستخدمة في عمليات التحميل، كما سيسهل عملية التطبيق.
- تحديد مسببات التكلفة: قبل تحديد مسببات التكلفة نتطرق اولا إلى مفهوم مسببات التكلفة.
- ✓ مفهوم مسبب التكلفة: هو وحدة قياس تسمح بتتبع سلوك تكاليف الأنشطة إذ يعد الرابط الأساسي بين تكلفة الأنشطة واستهلاكها، اي انه العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط. كما ان تحديد مسببات التكلفة يعد امرا أساسيا (يجب الأخذ بعين الاعتبار السلوك المتسق للتكلفة والذي يتطور بشكل متناسب مع مسببات التكلفة). حيث اثبتت التجربة إمكانية تجميع الأنشطة في أربع مراحل

نجدها مبينة في الشكل أدناه:

الشكل رقم 4: مراحل مسببات التكلفة.



في كثير من الأحيان يتم تجميع الأنشطة عندما تكون مسببات التكلفة متطابقة كي لا تتضاعف عدد الأنشطة.

✓ كيفية حساب مسببات التكلفة: تحسب التكلفة الوحودية كما يلي:

التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة = تكلفة الموارد المخصصة للنشاط / عدد المسببات

✓ تخصيص تكاليف الإنتاج: يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة باستخدام معدل تكلفة كل وعاء الذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج. ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها: مع العلم أن:

$$\text{معدل تحميل التكاليف غير المباشرة} = \frac{\text{المقدرة المباشرة الغير التكاليف مجموع}}{\text{التحميل لأساس المقدر الحجم}}$$

وهذا هو جوهر الاختلاف بين أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة واسلوب التكاليف التقليدية كون الأسلوب الأول يحمل المنتج على أساس الأنشطة، اما في أساليب التكاليف التقليدية نجد ان معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة وغير دقيقة. وتخصص التكاليف على المنتجات كما يلي:

$$\text{معامل تخصيص التكاليف} = \text{معدل عامل التكلفة} \times \text{المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل.}$$

(بورنيسه و خنفرى، 2018، صفحة 78\_79)

- تجميع التكاليف لمراكز التكلفة: من أجل تحديد الأنشطة وتكاليف أداء كل نشاط فإن نظام ABC يبين وبشكل مفصل كيفية استخدام موارد المؤسسة إن نظام الـ ABC يخلق أحواض تكلفة صغيرة تربط بمختلف الأنشطة ويقصد بمجمع التكلفة مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المؤسسة والمنتجات النهائية حيث إن الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة من أجل انجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات ويتم عناصر التكاليف غير المباشرة بكل مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه وبحيث تكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة وأن تتناسب التكاليف تناسباً طردياً مع النشاط وقد يستدعي ذلك تحليلاً احصائياً لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين الأعمال داخل مجمع وبين تكلفة كل نشاط ثم يتم بعد ذلك توزيع تكاليف مجتمعات التكلفة على الإنتاج أو الخدمات بحسب الأنشطة التي استخدمت في إنجازها. وتتضمن مجتمعات التكلفة نوعين من التكاليف هما:

ـ التكلفة الخاصة بكل نشاط: هي التكلفة المرتبطة بشكل مباشر بالنشاط ومن الممكن تحديدها بدقة مثال ذلك الرواتب المباشرة.

ـ التكلفة المشتركة: وهي التكلفة التي يتم توزيعها على أكثر من هدف أو أكثر من منتج وتحتاج هذه التكلفة إلى توزيع هذه الأنشطة وحسب العامل الموجه لكل نشاط ويتم توزيع هذه التكلفة من خلال تحليل العلاقة بين حدوث النشاط وتحقيق التكلفة أي يتم توزيعها على مجتمعات التكلفة ويتم تحديد مبلغ كل مركز من خلال استعمال موجات التكلفة ويتم تخصيص التكاليف على منتجات في مرحلتين: الأولى يتم فيها توزيع التكاليف على الأنشطة لغرض تحديد هذه الأنشطة، والثانية يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وحسب الاستفادة من كل نشاط.

- تحميل التكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة: كما أسلفنا الذكر أن نظام الـ ABC يركز على فكرة أن الأنشطة هي التي الموارد وبالتالي فإن تكلفتها مرتبطة بتكلفة الموارد المستخدمة. وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك. وبالتالي فإن هذه الخطوة تعني تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات طبقاً لحاجة كل منها للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير مباشرة لكل

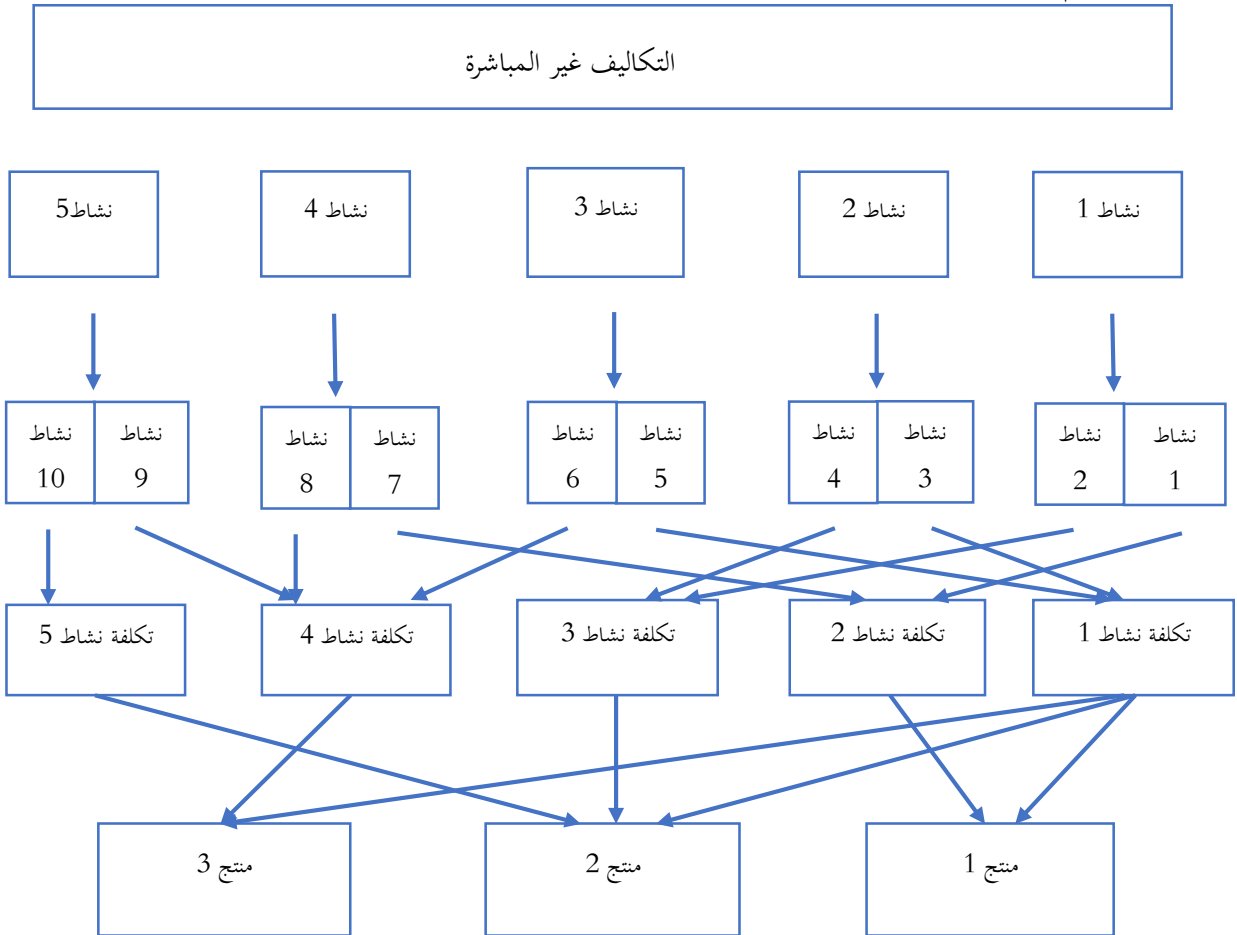
نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب. وتستخدم هذا المعدل لتخفيض تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيفها حتى تصبح وحدة تامة الصنع. (مراوي و زعرور، 2021، صفحة 53\_54)

- حساب سعر التكلفة: حساب سعر التكلفة الذي يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتج عن طريق إضافة كل التكاليف (المباشرة/غير المباشرة) للمنتج (أغراض التكلفة) كمرحلة أخيرة يتم تحديد سعر التكلفة النهائي وفقا للمعادلة أدناه:

$$\text{سعر التكلفة الوحدوي} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف الوحدوية لمسببات التكلفة}$$

الشكل الموالي يوضح مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:

الشكل رقم 5: مراحل عمل أسلوب التكلفة الغير مباشرة



يوضح الشكل السابق مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، حيث يقوم هذا الأسلوب بتقسيم التكاليف غير المباشرة إلى أنشطة متجانسة ثم تجميع تكاليف الأنشطة بمراكز التكلفة ومن ثم تحميل التكاليف على المنتجات بواسطة مسببات التكلفة. (مراوي، 2022\_2023، صفحة 79).

الفرع السادس: تقييم أسلوب ال ABC

- المزايا: يتسم نظام تحديد التكاليف على ساس الأنشطة بعدة مزايا من أهمها أنه يعتبر نظام محاسبي وإداري في آن واحد حيث أنه يقدم نوعين من المعلومات، وتتجه العديد من المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق هذا النظام لفوائده العديدة منها: (محمد ص.، 2018، صفحة 273)
  - تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة للفهم.
  - تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف.
  - يساهم في تعظيم الأرباح من خلال توفير المعلومات اللازمة في ظل بيئة تنافسية بهدف المساهمة في التسعير المناسب للمنتجات وفق تطلعات الزبائن.
  - يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للاستغناء عنها.
  - تحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية.
  - التقييم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة والنشاط الموافق لها.
  - في ضوء ما سبق يمكن القول إن نظام تحديد التكاليف على ساس الأنشطة يعتبر فرصة للمؤسسة الاقتصادية فهو يمثل منظورا حديثا ويعود بالمنافع الكبيرة لها بمساهمته في كفاءة وفعالية إدارة التكاليف.
- العيوب: تتمثل في الآتي: (فيحاء، 2017، صفحة 06)
  - يركز على القرارات الاستراتيجية في الأمد الطويل الأجل، بينما تحتاج الشركات أيضا الى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.
  - لا يساهم في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا الزبون، حيث ان الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع الشركات الهادفة الى الربح.
  - يفترض ان العلاقات بين الموارد الاقتصادية والانشطة وبين الانشطة والمنتجات هي علاقة خطية طردية.
  - تكلفة تطبيقه مرتفعة جدا وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة واعتماده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخليا.

#### الفرع السابع: الفرق بين النظام التقليدي ونظام ABC

##### الجدول رقم (4): أوجه الاختلاف بين النظام التقليدي ونظام ال ABC

وجه الاختلاف	النظام التقليدي	نظام ال ABC
مجمع التكلفة	يتم تجميع التكاليف في مجموعات أو مراكز تكلفة، وتكون التكاليف المجموعة في المركز الواحد غير متجانسة ولا تعود إلى عامل واحد.	يتم تجميع التكاليف في مجموعات تكلفة على أساس مسببات التكلفة، بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس موجه أو مسبب التكلفة.
تخصيص التكلفة غير المباشرة	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس حجم الإنتاج أو على أساس ساعات دوران الآلات.	يتم تخصيص التكاليف على المخرجات من واقع مجموعات تكلفة

الأنشطة باستخدام أساس يتناسب مع مسببات التكلفة.		
تساعد بشكا أفضل في ترشيد القرارات الإدارية بسبب وفرة وجوده ودقة المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام.	قد تتسبب هذه الطريقة في تحميل التكاليف على أساس المنتجات بالزيادة أو النقصان، وبالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام، وعليه فإن هذا النظام لا يدعم ترشيد اتخاذ القرارات.	دعم عملية اتخاذ القرارات
يتعدد موضوع التكلفة فقد تكون مخرجات العمليات، خطوط الإنتاج، أو التكاليف المتعلقة بالعملاء... الخ.	يتم تركيز جميع التكاليف على عنصر واحد وهو وحدة المنتج أو الخدمة.	موضوع التكلفة
مرتفعة، لكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمنظمات الكبيرة التي تعتمد على الأنظمة في إنتاجها.	منخفضة، وبالتالي هي مناسبة أكثر للمنظمات الصغيرة والتي تتصف بمزيج بسيط للمنتجات.	تكلفة التطبيق

#### المطلب الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة

سنطرق في هذا المطلب إلى أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يتضمن تعريفه، مبادئه، مراحلها، طرق حساب التكلفة المستهدفة، ثم نتقل إلى تقييمه

#### الفرع الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة

التعريف الأول: هي عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمن المؤسسة من تحقيق استراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل احتياجات وتطلعات الزبائن. (سرور، 2015، صفحة 37)

التعريف الثاني: طريقة أو منهجية تستعمل في تحديد تكلفة منتج ذو مواصفات وجودة معينة بحيث يحقق للمؤسسة الربح المتوقع من سعر البيع المتوقع. (samaneh, 2015, p. 125)

التعريف الثالث: هي إحدى أدوات إدارة التكلفة تهدف أساساً إلى خفض التكلفة الكلية للمنتج عبر كل مرحلة من دورته حياتية، وذلك بمساعدة كل أقسام البحوث والهندسة والإنتاج والتسويق والمحاسبة، وذلك وصولاً إلى السعر المستهدف. (مراوي و زعور، مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة بسكوفري بسكرة، 2021، صفحة 54)

التعريف الرابع: هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة تعتمد على سعر البيع كمرشد أساسي، يأخذ في اعتباره متطلبات ورغبات العميل، يركز على تصميم وإعادة تصميم المنتج، يتطلب إعداد فريق عمل متكامل يضم كافة التخصصات، يبدأ بإدارة التكلفة في المراحل الأولية لتطوير المنتج وخلال دورة حياته، وتمثل أنشطة سلسلة القيمة جزءاً هاماً من النظام. (دباش ، 2017، صفحة 69)

التعريف الشامل: استناداً إلى التعاريف السابقة يمكن تعريف التكلفة المستهدفة على أنها أسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يستعمل أثناء مراحل تخطيط وتصميم وتطوير المنتجات أو الخدمات بغرض تخفيض التكاليف من أجل تحقيق الربح المرغوب فيه ليترتب عن ذلك تحسين تنافسية المؤسسة وضمان بقائها في السوق، وتحسب التكلفة المستهدفة وفق العلاقة التالية: (مراوي، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، 2022\_2023، صفحة 81)

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المستهدف

### الفرع الثاني: مميزات أسلوب التكلفة المستهدفة

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة خصائص منها: (خشعي، 2021\_2022، صفحة 36):

- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع الذي يمكن أن يتقبله الزبائن، تحديد الكمية المتوقع بيعها، بذاك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم تقديم المنتج أو الخامة الجديدة للسوق سيكون مقبول.
- تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد سيكون بمثابة حافز للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.
- يتم استخدامه في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج وليس في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلاً وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة.
- وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية.

### الفرع الثالث: مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة

تقوم على سبعة مبادئ وهي كالتالي: (Salah & AHMAD, 2021, p. 04)

أ- السعر يحدد التكلفة: عادة ما تكون الكلفة المستهدفة موجهة من لدن السوق وتحديدها على أساس المعادلة الآتية:

الكلفة المستهدفة = سعر السوق المستهدف - هامش الربح المستهدف

والسعر المستهدف يتأثر بثلاث عوامل عند تحديده وهي الزبائن، المنافسون والتكاليف.

- ب- التركيز على الزبون: لغرض تطبيق الكلفة المستهدفة يوجب على إدارة الوحدة الاقتصادية الاستماع الى زبائنها، وماهي المنتجات التي يطلبونها، وماهي المواصفات أو الخصائص التي يهتمون بها، وماهو المبلغ الذي سيدفعونه مقابل جودة المنتج. وعليه يمكن القول أن مدخل الكلفة المستهدفة يتم تحريكه من قوى السوق.
- ت- التركيز على التصميم: يعد التصميم الهندسي أحد العناصر الأساسية للكلفة المستهدفة، حيث يتوجب على المهندسين القيام بتصميم المنتج من البداية الى النهاية لكي يمكن انتاجه بحدود الكلفة المستهدفة.
- ث- التنسيق بين الوظائف: لكي تتمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق النجاح بتطبيق الكلفة المستهدفة، يتطلب الأمر التنسيق بين جميع الوظائف المؤدات من قبل الوحدات الفرعية والاقسام المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية مثل هندسة التصميم، هندسة التصنيع، التسويق، التمويل، المجهزين، وغيرها.
- ج- تكييف سلسلة القيمة: في بعض الظروف قد تكون الكلفة الحالية للمنتج أعلى من كلفته المستهدفة، وبالنتيجة يجب بذل اقصى الجهود لتخفيض الكلفة الحالية وذلك بالتخلص من الكلف التي لا تضيف قيمة وهذا يتم عن طريق فحص سلسلة القيمة الخاصة بالوحدة الاقتصادية بأكملها من أجل مساعدة المدراء في تحديد الفرص المتاحة لتخفيض الكلف.
- ح- توجيه دورة الحياة للمنتج: ينبغي تكييف دورة الحياة الكلية للمنتج لكل منتج من المنتج والزبون وذلك باستخدام تقنية الكلفة المستهدفة التي تتضمن ضمن عناصرها سعر الشراء، تكاليف الإنتاج، الصيانة، وتكاليف التوزيع. اذن التركيز على دورة الحياة التي تتعلق بالمنتج يؤدي الى فتح المجال لتخفيض عناصر كلفة المنتج على امتداد هذه الدورة وصولا لمرحلة التخلص منه.
- خ- التركيز على تصميم العملية: ان كل مظهر من مظاهر العملية الإنتاجية ينبغي ان يتم اختباره للتأكد من أن المنتج قد تم انتاجه بأكفا ما يمكن، ويفضل بهذا الشأن الحصول على المواد الأولية ذات الجودة العالية واستخدام المهارات الجيدة من العاملين وتطبيق التكنولوجيا التي تنعكس آثارها في كل مظهر من مظاهر العملية الإنتاجية وبالشكل الذي تنسجم فيه كلفة المنتج مع الكلفة المستهدفة.

### الفرع الرابع: أهداف تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

لنظام الكلفة المستهدفة عدة اهداف منها: (محمد و عز الدين ، 2019 ، صفحة 347)

- امكانية تخفيض كلفة المنتجات لتأمين تحقيق الربح المستهدف، دون المساس بالجودة وسعر السوق.
- تحفيز العاملين في جميع المستويات بهدف الوصول الى الربح المطلوب منهم اثناء تطوير المنتجات الجديدة وفق الكلفة المستهدفة.
- تركيز الشركات على السوق.
- توظيف الاستراتيجيات التنافسية من خلال تكاملها مع رغبات الزبائن.
- الادارة الفعالة للتكاليف في المراحل الاولى لحياة المنتج.
- تبين ادبيات الكلفة المستهدفة انها تقنية لإدارة الكلفة.
- تحقق كلفة منخفضة وجودة عالية.
- تلبية رغبات الزبون.

### الفرع الخامس: خطوات عمل التكلفة المستهدفة:



- تحديد السعر المستهدف: في هذه المرحلة يتوجب على المؤسسة دراسة السوق من خلال تحديد احتياجات الزبائن ومعرفة السعر المستعدون لدفعه، كذلك تحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة وللمنافسين (أسعارهم، أصناف منتجاتهم ووظائفها.) مع تحديد الحصة السوقية التي ترغب المؤسسة تحقيقها ووفق هذه المرحلة هناك حالتين: الأولى تكون صعبة نوعا ما على اعتبار أنها تتمثل في تعيين سعر مستهدف لمنتج جديد سي طرح للسوق أين يكون هناك نقص في المعلومات اللازمة لكي تبني عليها المؤسسة توقعاتها، أما الحالة الثانية فتكون أسهل من الأولى على اعتبار أن المنتج مطروح في السوق والمعلومات المتعلقة به وباستهلاكه متوفرة مما يسمح بوضع تقديرات حول أسعاره. (دباش ، 2017، صفحة 61)
- تحديد الربح المستهدف: ويعرف بأنه مقدار الربح الذي ترغب الوحدة الاقتصادية بتحقيقه عند بيع المنتج في السوق، ويجب الإشارة الى أن عملية تحديد الربح المستهدف اما تكون على اساس نسبة من الكلفة كما هو مطبق في مدخل التسعير على أساس الكلفة زاد هامش الربح وهو المدخل التقليدي في التسعير، او على اساس نسبة من سعر البيع المستهدف او على أساس المعدل الموزون لأرباح السنوات الماضية وما يتم توقعه. ويذكر بهذا الصدد ان سياسة الشركة واهدافها في تخطيط ارباحها الطويلة والمتوسطة الأجل تقوم بدور كبي في تحديد هامش الربح المستهدف. (AHMAD و Salah، 2021، صفحة 05)
- تحديد التكلفة المستهدفة: يمكن الوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، ولذلك يجب على المؤسسة الاقتصادية العمل على تصميم منتجاتها والعمليات الخاصة بها في حدود التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها مع مراعاة القدر المقبول من الجودة وإذا ما أرادت البقاء في بيئة المنافسة، ويمكن واحتساب التكلفة المستهدفة من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر التنافسي للمنتج بالسوق} - \text{الربح المستهدف.}$$

#### الفرع السادس: تقييم طريقة التكلفة المستهدفة

✓ المزايا: (قصي و أحمد ، 2018 ، صفحة 30)

- هي أداة مهمة للتحكم في تعزيز وعي الإدارة بالتكاليف وبالتالي التركيز على الهامش الربحي مما يقوي الوضع التنافسي بالتكاليف للشركة.
- المستهدفة التكلفة تزود الإدارة بأساليب وطرق تحليلية لتطوير المنتجات الجديدة، بحيث تدعم تكاليفها الأهداف الاستراتيجية للشركة كالحصة السوقية والأرباح.
- تكاليف المنتجات الجديدة باستخدام هذا الأسلوب تحدد من خلال وجهة نظر الزبائن، حيث تراعي متطلباتهم للجودة والتكلفة والتي تشمل وظائف المنتج وتكاليف الملكية وطريقة التسليم للزبائن.
- يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.
- أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من وفورات التكاليف عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالشركة، وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء، بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة.

- عمليات التكلفة المستهدفة تدار من قبل فريق عمل يمثلون عدة أقسام في الشركة، يتعاونون في اتخاذ القرارات اللازمة، مما يقود إلى الحد من فجوة المعلومات بين الأقسام المختلفة، مما يجعلها أكثر استجابة لمتطلبات إنجاز العمل.
- ✓ العيوب: على الرغم من المزايا التي يتمتع أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن هناك بعض العيوب الموجهة له وتتمثل في (مراوي، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، 2022\_2023، صفحة 83)
- لا يتلائم مع المنتجات التي تكون دورة حياة المنتج طويلة الأمد والذي يتطلب سرعة وصول المنتج إلى السوق.
- قد يؤدي إلى حدوث مشاكل مع الأطراف المعنية بعمليات التكلفة المستهدفة.
- التأخر بنقل المنتجات إلى السوق في الموعد المحدد يؤدي إلى فقدان الكثير من الفرص التي تعوق أي تخفيضات التي يتوقع تحقيقها.

### خلاصة الفصل:

إن أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة أبرزت قدرتها على نجاعتها في معالجة التكاليف وحساب النتيجة التحليلية لكل منتج، وإبراز الأنشطة الغير مضيفة للقيمة في المؤسسات الاقتصادية، وتعتبر هذه الأساليب مساعد مهم في تسيير المؤسسة لما تقدمها من معلومات محاسبية تخص التكاليف، ودقة هذه المعلومات بصورة كبيرة جدا. مما يجعل الاعتماد عليها من طرف الإدارة والمسيرين سيساعدهم في اتخاذ قرارات تسييرية واستراتيجية، وتكون لاتخاذ هذه القرارات نتائج ملحوظة في زيادة ربحية المؤسسات ومساعدتها في البقاء في السوق، وتشير تجربة المؤسسات ومساعدتها في البقاء في السوق، وتشير تجربة المؤسسات الاقتصادية المطبقة لأساليب المحاسبة التحليلية الحديثة على نتائج ايجابية، مما يدعو المؤسسات الغير مطبقة لها الى تطبيقها في أقرب الآجال.

لكن هذا لا يعني أن طريقة التكاليف المستندة لنشاط لا تخلو من بعض النقائص نظرا لقصورها في بعض الأحيان عن تقديم الحلول في ميدان التسيير، خاصة وأن تطبيق هذه الأساليب يتطلب استثمار من حيث رأس المال والوقت والتكلفة، لذا يجب توفر دعم ملموس من طرف الفاعلين في المؤسسة وخلق بيئة أو محيط قابل للتأقلم مع التغيرات الخارجية والداخلية للمؤسسة، مع العمل على حل كل المشاكل التي قد تواجه تطبيق أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة.

## الفصل الثاني:

تحسين تنافسية المؤسسة باستعمال الأساليب

الحديثة للمحاسبة التحليلية

تمهيد:

شهدت المؤسسات الاقتصادية موجة تنافسية شديدة أثرت بشكل كبير على نظمها وسياساتها، ولمواجهة هذه المنافسة أصبحت المؤسسات تسعى لتوفير منتجات ذات جودة وفي الوقت المناسب محاولة منها لإرضاء زبائنها بهدف تحقيق أرباح عظيمة وضمان بقاءها واستمراريتها، وفي سبيل ذلك تبنت المؤسسات أساليب إدارية دقيقة وحديثة وزادت في المهارات الإدارية العالية والابتكارات والتقنيات الجديدة وذلك لتحقيق التنظيم والرقابة الفعالة للمؤسسة، كما اعتمدت على استراتيجيات مختلفة لتوفير معلومات دقيقة لمساندة إدارة المؤسسة في اتخاذ قرارات صائبة من أجل النجاح في عملية التنسيق بين إمكانياتها المختلفة (المادية، البشرية، المالية...).

ومن الأساليب التي اعتمدت عليها إدارة المؤسسة لبقائها في المحيط التنافسي محاسبة التكاليف لأن لهذه الأخيرة أسس علمية وفعلية، حيث تقوم بإمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة ومفيدة في عملية التخطيط والرقابة على الأنشطة وتقييم النتائج المتحصل عليها، وهذا له دور في بيان مواقع نقاط القوة والضعف للمؤسسة مما يساعد المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات المناسبة.

وتم تقسيم هذا الفصل الى:

- ❖ الفصل الأول: مدخل لتنافسية المؤسسة.
- ❖ الفصل الثاني: التحليل الاستراتيجي للبيئة التنافسية.
- ❖ الفصل الثالث: دور أساليب المحاسبة التحليلية في تحقيق تنافسية المؤسسة.

### المبحث الأول: مدخل لتنافسية المؤسسة

تتزايد حدة المنافسة بين المؤسسات خاصة مع انفتاح الأسواق العالمية، ولتحقيق النجاح والاستمرار ينبغي على المؤسسة أن تتطلع لخدمة المستهلكين وتلبية حاجاتهم ورغباتهم، بشكل أفضل مما يقوم به المنافسون في السوق. فالمؤسسات المتنافسة تختلف فيما بينها من حيث الموارد والأهداف التي تطمح لتحقيقها، وينعكس ذلك على المراكز التنافسية التي تحتلها هذه المؤسسات في الأسواق المستهدفة، وهذا راجع لاختلاف القدرات التنافسية بشكل خاص، في هذا السياق سنقوم في هذا المبحث بدراسة القدرة التنافسية للمؤسسة وعوامل تحقيقه.

#### المطلب الأول: ماهية تنافسية المؤسسة.

ينظر للتنافسية من زوايا مختلفة فهناك من يرى أنها قيد تحول دون النمو في السوق، وهناك من يرى أنها محفز قوي يدفع نحو بذل المزيد من الجهد، قصد التحسين المتواصل للأداء على كل المستويات، من هذا المنطلق سنتطرق إلى مفهوم وأهمية وأهداف التنافسية.

#### الفرع الأول: تعريف تنافسية المؤسسة.

التعريف الأول: "القدرة على الصمود أمام المنافسين بغرض تحقيق الأهداف من ربحية ونمو واستقرار وتوسع وابتكار وتجديد". (فريد، 2000، صفحة 11)

التعريف الثاني: "نتيجة لتقدم الإبداع الدائم والذي يسمح للمؤسسة بمواكبة التطور الحاصل في (Lynn ، 199 ، صفحة 19) التكنولوجيا وفي طرق المنافسة

التعريف الثالث: "التنافسية حسب المؤسسات تعرف على أنها قدرة المؤسسة على إنتاج المنتجات والخدمات المناسبة من النوعية المناسبة بالسعر المناسب وفي الوقت المناسب؛ وهذا يعني تلبية احتياجات الزبائن بكفاءة وفعالية أكبر من احتياجات المؤسسات الأخرى، وبشكل عام التنافسية هي قدرة المؤسسة على التنافس بنجاح مع منافسيها." (خشعي، 2021\_2022، صفحة 46).

التعريف الرابع: درجة نجاح المنظمة في تحقيق هدفها بالمحافظة على مواقعها التنافسية وبناء مواقع تنافسية أعمق بينها وبين مثيلاتها من المنظمات من خلال تقليل نسبة الخطأ أو العيوب بالإنتاج، وزيادة الحصة السوقية، وزيادة الإنتاجية الفعلية، ولاهتمام والابتكار ونمو المبيعات. (بالجازية، 2017\_2018، صفحة 31)

مما سبق يتضح تباين مفهوم تنافسية المؤسسة إلا أن معظمها يتمحور حول قدرة المؤسسة على تلبية رغبات وحاجات المستهلكين المختلفة، وذلك بتوفير سلع وخدمات ذات نوعية جيدة تستطيع من خلالها النفاذ الى الأسواق الدولية، وعلى الرغم من ذلك يعتبر مفهومها عند المستوى الأكثر وضوحاً والأقل تعقيداً إذا ما قورن بالمستويات الأخرى.

#### الفرع الثاني: أهداف تنافسية المؤسسة:

- تؤدي التنافسية إلى تطوير المنتجات.
- الحفاظ على نصيب المؤسسة في السوق.
- تحسين ربحية المؤسسة. (شرفاوي، 2010، صفحة 09)
- تحقيق درجة عالية من الكفاية: بمعنى أن تحقق المؤسسة نشاطها وأعمالها بأقل مستوى ممكن من التكاليف فالتنافسية تساهم في بقاء المؤسسات الأكثر كفاءة.
- التطوير والتحسين المستمر للأداء: من خلال التركيز على تحقيق الإبداعات التكنولوجية والابتكارات ورغم أن تكلفتها مرتفعة نسبياً إلا أنه يصعب محاكاتها من قبل المؤسسات المنافسة.
- تحقيق الأرباح: إذ تتمكن المؤسسة ذات الكفاءة الأعلى والأكثر تطوراً من تعظيم أرباحها فالأرباح تعد مكافأة للمؤسسة على تميزها وتحسين أداءها.
- تشجيع المنافسة في الأسواق المحلية العالمية: وذلك من خلال تعزيز مستوى التنافسية السوقية، وتحقيق الفاعلية في توظيف الموارد وعدالة الدخول إلى الأسواق والخروج منها. (خشعي، 2021\_2022، صفحة 49)

### الفرع الثالث: أهمية تنافسية المؤسسة.

تزايدت أهمية التنافسية نتيجة للمزايا العديدة التي تحققها والتي يمكن جمعها في: (حايف سي حايف، 2018، صفحة 24\_25)

- تعظيم الاستفادة ما أمكن من المميزات التي يوفرها الاقتصاد العالمي والتقليل من سلبياته.
  - تعتبر وسيلة رئيسية لتطوير قدرة الاقتصاديات المتقدمة والنامية على التعايش في ظل بيئة دولية منسجمة مع العولمة، انفتاح الاقتصاديات وتحرير أسواق شعارها البقاء للأفضل.
  - التقليل من الآثار السلبية لانفتاح الاقتصاد العالمي، وتمكين الدول عن طريق أداء مؤسساتها الاقتصادية من تعزيز إيجابيات هذا الانفتاح، وزيادة تنافسيتها ودعم مكانتها الاقتصادية بين دول العالم.
  - تحقيق التطوير والنمو خاصة للدول النامية والدول الصغيرة، إذ تمنح التنافسية لمؤسسات هذه الدول فرصة للخروج من محدودية السوق الصغير إلى رحابة السوق العالمي.
- الدول النامية ومنشأتها الاقتصادية هي الأقدر على الاستفادة من التنافسية من الدول المتقدمة، لأن هذه الأخيرة بلغت طاقتها القصوى في الانتاج تقريباً، بينما الدول النامية لديها القدرة على رفع إنتاجيتها، ومعدلات النمو عن طريق الاستفادة من وفرة الحجم، واستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة بشكل أفضل، مما يوفر لها إمكانية أكبر لتسويق منتجاتها في الأسواق المحلية والدولية.

### المطلب الثاني: أساسيات حول تنافسية المؤسسة.

#### الفرع الأول: عوامل وأنواع التنافسية.

أولاً: عوامل التنافسية.

(قالي، 2015\_2016، صفحة 48) : ولعل أهم الأسباب والعوامل التي أدت إلى ظهور التنافسية ما يلي

- ضخامة وتعدد الفرص في السوق، خاصة بعد ظهور العولمة.

## الفصل الثاني: تحسين تنافسية المؤسسة باستعمال الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية

- وفرة المعلومات عن الأسواق والسهولة النسبية في متابعة وملاحقة المتغيرات نتيجة تقنيات المعلومات والاتصالات، وتطوير أساليب بحوث التسويق، والشفافية النسبية التي تتعامل بها المؤسسة الحديثة في المعلومات وغيرها من المعلومات ذات الدلالة على مراكزها التنافسية.
- سهولة الاتصالات وتبادل المعلومات بين المؤسسات المختلفة، وفيما بين وحدات وفروع المؤسسة الواحدة بفضل شبكة الانترنت وغيرها من آليات الاتصال الحديث.
- تدفق نتائج البحوث والتطورات التقنية وتسارع عمليات الإبداع والابتكار بفضل الاستثمارات الضخمة في عمليات البحث والتطوير ونتيجة للتحالفات بين المؤسسات الكبرى في نفس المجال.
- مع زيادة الطاقات الإنتاجية والخدمية وارتفاع مستويات الجودة، والسهولة النسبية في دخول منافسين جدد، فإن السوق يتحول إلى سوق مشترين تتركز القوة الحقيقية فيه للعملاء الذين انفتحت أمامهم فرصا لاختيار والمفاضلة بين بدائل متعددة لإشباع رغباتهم بأقل وبأيسر الشروط، ومن ثم تصبح التنافسية هي الوسيط الوحيد للعامل في السوق من خلال العمل على اكتساب وتنمية القدرات التنافسية.
- تحولت المنافسة من محلية إلى عالمية فلم يعد المنتج أو السوق يواجه منافسة محلية فقط بل زادت حدة المنافسة الأجنبية القادمة من الخارج، حيث فتحت اتفاقيات الجات أبوابا كانت مغلقة في الأسواق المحلية.
- إن أهم ما يميز النشاطات الاقتصادية في الوقت الحاضر هو وقوعها تحت هاجس التنافس على الصعيد العالمي، فالحواسز التقليدية لانسياب السلع والخدمات من ضرائب جمركية، وحصص كمية أخذت بالتلاشي مع زيادة التركيز على الحواسز التقنية المتعلقة بمعايير الجودة والبيئة، مما أدى إلى بروز منافسين جدد على درجة عالية من المهارة والقوة.
- تطور الشركات: فمن شركات متنافسة في ساحة الأعمال المحلية والعالمية إلى شركات متحالفة، وتحول اللاعبون والمتنافسون من شركات صغيرة أو متوسطة في السوق المحلية والعالمية إلى شركات ضخمة وشركات متعددة الجنسيات عابرة للقارات ذات أذرع تنافسية طويلة.

ثانيا: أنواع التنافسية.

يمكن تحديد هذه الأنواع بالاعتماد على مجموعة من المعايير هي: (داودي و محبوب، 2017، صفحة 39)

- أ- المعيار الموضوعي: وتنقسم التنافسية حسب هذا المعيار إلى:
  - تنافسية المنتج: تعتبر تنافسية المنتج شرطا لازما لتنافسية المؤسسة لكنه ليس كاف، وغالبا ما يتم الاعتماد على سعر التكلفة كأداة وحيدة لتقويم تنافسية هذا الأخير، ويعد هذا أمر غير صحيح، باعتبار أن هناك مؤشرات أخرى قد تكون أكثر دلالة كالجودة وخدمات ما بعد البيع.
  - تنافسية المؤسسة: يتم تقويمها على أساس أشمل منه في المنتج، فمن الناحية المالية مثلا يتم تقويم المنتج بالاستناد إلى الهامش الذي يحققه، بينما تنافسية المؤسسة يتم تقويمها على أساس هوامش كل المنتجات.



- ب- المعيار الزمني: تنقسم التنافسية حسب هذا المعيار إلى:
- التنافسية اللحظية: تعتمد على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية واحدة، غير انه لا يجب أن تتفاعل بشأنها لكونها قد تنجم عن فرصة عابرة في السوق أو ظروف أخرى جعلت المؤسسة في وضعية احتكارية.
  - القدرة التنافسية: تختص بالفرص المستقبلية وبالنظرة طويلة المدى من خلال عدة دورات استغلال.

### الفرع الثاني: مستويات التنافسية.

يعتبر مفهوم التنافسية من المفاهيم غير المعرفة بشكل جيد، إذ يختلف الكتاب والباحثون في تحديد مضمونه، إذ يرى البعض أن التنافسية فكرة عريضة تضم الإنتاجية الكلية ومستويات المعيشة والنمو الاقتصادي، فيما يعتبره البعض الآخر فكرة ضيقة تتركز على تنافسية السعر والتجارة، مما أثار جدلا كبيرا في تحديد مضامين هذا المفهوم وضبطه إذ أصبح في بعض الأحيان مفهوما واسعا يشمل على العديد من السياسات التجارية والصناعية مما يصعب تحديد مؤشرات، مكوناته وقياسه.

ونظرا لاتساع مفهوم التنافسية تم التمييز بين ثلاثة مستويات له وهي كما يلي:

#### 1. التنافسية على مستوى الدولة:

تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) التنافسية على مستوى الاقتصاد الوطني على أنها:

"الدرجة التي يستطيع البلد، في ظل أسواق حرة وعادلة، إنتاج السلع والخدمات التي تواجه أذواق الأسواق الدولية وفي نفس الوقت المحافظة على توسيع الدخول الحقيقية لمواطنيها في المدى الطويل".

كما تعرف الهيئة الأمريكية للمنافسة الصناعية تنافسية الدولة بأنها: " قدرة البلد على إنتاج السلع والخدمات التي تنجح في امتحان أو اختيار الأسواق الدولية وفي الوقت نفسه تحافظ وتوسع الدخل الحقيقي للمواطنين".

فيما يعرف تقرير المنافسة العالمية تنافسية الدولة بأنها: "القدرة على تحقيق معدلات نمو مرتفعة ومستدامة من دخل الفرد الحقيقي مقاسا بنصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي".

ويرى المعهد الدولي للتنمية التنافسية على مستوى الدولة بأنها: مقدره بلد ما على:

- أن ينتج أكثر وأكفأ نسبيا ويقصد بالكفاءة:

• تكلفة أقل: من خلال تحسينات في الإنتاجية واستعمال الموارد بما فيها التقنية والتنظيم.

• ارتفاع الجودة: وفقا لأفضل معلومات السوق وتقنيات الإنتاج.

• الملاءمة: وهي الصلة مع الحاجات العالمية وليس فقط المحلية في المكان والزمان ونظم التوريد،

بالاستناد إلى معلومات محدثة عن السوق ومرونة كافية في الإنتاج والتخزين والإدارة.

- أن يبيع أكثر من السلع المصنعة والتحول نحو السلع عالية التصنيع والتقنية وبالتالي ذات قيمة مضافة عالية في السوقين الخارجية والمحلية، وبالتالي يتحصل على عوائد أكبر متمثلة في دخل قومي أعلى للفرد، وذي نمو مطرد.
- استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة بما يوفره من مناخ مناسب وبما ترفعه الاستثمارات الأجنبية من المزايا التنافسية التي تضاف إلى المزايا النسبية.

إن التعاريف السابقة في مجملها تركز على النمو الاقتصادي وزيادة معدل نصيب الفرد من الدخل الوطني، إلا أن ذلك لا يعتبر المؤشر الوحيد على تنافسية الاقتصاد الوطني بل يتعدى ذلك إلى الإنتاج بالكمية الأكبر والجودة العالية والملاءمة في الزمان والمكان مع متطلبات المستهلك المحلي والدولي، ويتطلب ذلك توافر بيئة عمل معززة لتنافسية المنظمات المكونة للنسيج الاقتصادي على مستوى الدولة، مثل وفرة عوامل الإنتاج، الموقع الجغرافي، عدد السكان، التشريعات المختلفة، الدور الاقتصادي للدولة ومدى ملاءمة هذه المتغيرات لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية المختلفة والتي من شأنها تحقيق مزايا تنافسية للاقتصاد الوطني بالإضافة إلى معدلات الصادرات المرتفعة والتي تعتبر من أهم المحددات التي تؤثر على الرفع من معدلات الدخل الفردي، حيث أن الدول التي تعتمد في صادراتها على منتجات ذات قيمة مضافة مرتفعة بهامش ربح مرتفع من شأنها تحقيق معدلات دخل مرتفعة بما يحقق الرخاء والتطور. (سالم، 2021، صفحة 235)

### 2. التنافسية على مستوى القطاع:

تعني التنافسية على مستوى القطاع بأنها: "قدرة المنظمات في قطاع صناعي معين في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الاعتماد على الدعم والحماية الحكومية وبالتالي تميز تلك الدولة في هذه الصناعة".

وتقاس تنافسية صناعة معينة من خلال الربحية الكلية للقطاع وميانه التجاري ومحصلة الاستثمار الأجنبي المباشر الداخل أو الخارج، إضافة إلى مقاييس تتعلق بالجودة والتكلفة للمنتجات على مستوى الصناعة.

ويكون القطاع تنافسيا إذا كانت الإنتاجية الكلية للعوامل فيه مساوية له لدى المنظمات الأجنبية المزمحة أو أعلى منها، أو كان مستوى تكاليف الوحدة بالمتوسط يساوي تكاليف الوحدة للمزحمين الأجانب أو يقل عنها. (النجار، 2000، صفحة 108).

### 3. التنافسية على مستوى المنظمة:

يعتبر مفهوم التنافسية على مستوى المنظمة موضوع اهتمام بحثنا، ويعرف بأنه: "القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية مما يعني نجاحا مستمرا لهذه المنظمة على الصعيد الدولي في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة، ويتم ذلك من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج الموظفة في العملية الإنتاجية".

وتعرف هيئة التجارة البريطانية التنافسية على مستوى المنظمة بأنها: القدرة على إنتاج السلع الصحيحة والخدمات بالنوعية الجيدة والسعر المناسب وهذا يعني تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المنظمات الأخرى.

يمكن لأي مؤسسة أن ترفع من تنافسيتها من خلال تحسين جودة منتجاتها وخدمة عملائها بأكفاً من المنافسين، وخفض تكاليفها بما يضمن لها مواجهة المنافسة على الصعيدين المحلي والدولي.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الدولة تستمد تنافسيتها من المنظمات والقطاعات المختلفة حيث أن ميدان التنافس يكون على مستوى المنظمات وليس الدول، إذ لا يمكن الوصول إلى صناعات تنافسية دون وجود مؤسسات قادرة على التنافس على مستوى القطاعات وبالتالي تحقيق اقتصاد تنافسي ومنه مستوى معيشي أفضل. (micheal & porter, 1999, p. 19) مما سبق يمكن القول بأن التنافسية على المستويات الثلاث السابقة تكاملية.

### الفرع الثالث: مؤشرات قياس التنافسية واستراتيجياتها المتبعة.

أولاً: مؤشرات قياس التنافسية.

حاولت العديد من الدراسات والأبحاث أن تطور مؤشرات بمختلفة لقياس التنافسية، ولما اختلفت الآراء حول إيجاد تعريف محدد ودقيق لمصطلح التنافسية فقد تباينت الآراء أيضاً حول إيجاد مؤشرات تقيس التنافسية خاصة وأنه تم الأخذ بعين الاعتبار مسألة قياس التنافسية حسب مستوى التحليل أي على مستوى: المؤسسة والقطاع والدولة ككل، هذه المؤشرات تضع العديد من المتغيرات والعوامل الكمية والنوعية، وفيما يأتي ذكر لأهم تلك المؤشرات على مستوى: المؤسسة، القطاع، الدولة.

#### 1. مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة:

تتضمن هذه المؤشرات قياس مدى كفاءة المؤسسة في صياغة وتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية التي تعكس

التكلفة، والربحية، والحصة السوقية، التي نوجزها فيما يلي: (بن عبد الرحمان، 2006، صفحة 43)

- **مؤشر التكلفة:** تلعب التكلفة دوراً هاماً كمؤشر تنافسي لأنه لا يمكن تحديد أسعار تنافسية دون ضبط مستمر للتكاليف، لذلك نجد الكثير من المؤسسات تستهدف أف تكون الرائدة في خفض عنصر التكلفة بين منافسيها لتحقيق مركز تنافسي يضمن لها البقاء في السوق الدولي.
- **مؤشر الربحية:** تشكل الربحية مؤشراً كافياً على التنافسية الحالية للمؤسسة لكن لا بد من أن تكوف هذه الربحية بشكل متصاعد وقابل للاستمرار، من أجل ضمان بقاء المؤسسة في السوق، وهنا تجدر الإشارة إلى أن الربحية لوحدها لا تكفي بل لا بد من تطبيق معايير الجودة التي أصبحت ضرورة ملحة، تفرضها الظروف الدولية خاصة مع اتساع ساحة المنافسة المحتمدة.
- **مؤشر الحصة السوقية:** يعكس مؤشر الحصة السوقية مدى مساهمة المؤسسة في الأسواق المحلية والأسواق الدولية على حد سواء، إذ تحقق المؤسسة أرباحاً كبيرة كلما كانت حصتها السوقية أكبر وهذا ما يساعدها على توسيع أنشطتها وتنمية قدراتها التنافسية.

#### 2. مؤشرات قياس تنافسية القطاع (فرع النشاط الاقتصادي):

إذا كان من الممكن تقييم تنافسية المؤسسة على مستوى السوق المحلية أو الإقليمية بالقياس إلى المؤسسات المحلية أو الإقليمية المنافسة، فإن تقييم تنافسية فرع النشاط الاقتصادي يتم بالمقارنة مع فرع النشاط الاقتصادي المماثل لإقليم آخر أو بلد آخر يتم معه التبادل. ومن أهم هذه المؤشرات نجد: (رزيق و مسدور، 2002، صفحة 107)

- **مؤشرات التكاليف الإنتاجية:** يعد المشروع تنافسيا إذا كانت الإنتاجية الكلية للعوامل فيه متساوية أو أعلى منها لدى المشروعات الأجنبية المزاخرة لها، أو كان مستوى تكاليف الوحدة بالمتوسط يساوي أو يقل عن مستوى تكاليف الوحدة للمزاحمين الأجانب.
- **مؤشرات التجارة والحصة من السوق الدولية:** تستعمل في هذا المجال الميزان التجاري والحصة من السوق الدولية كمؤشرين لقياس تنافسية فرع النشاط الاقتصادي، وهنا تعبر حصة فرع النشاط الاقتصادي من إجمالي الصادرات الوطنية عن مدى تقدم أو تراجع تنافسيته بالإضافة إلى حصته من حجم الصادرات الدولية الكلية لمنتج أو خدمة معينة.

3. **مؤشرات قياس تنافسية الدولة:** تقاس تنافسية الدولة بجملة كبيرة من المؤشرات الاقتصادية والمالية، وهي تقسم إلى: (بقعة، 2008، صفحة 29)

- **مؤشرات التنافسية الجزئية:** تستند المؤشرات الجزئية إلى معايير أو متغيرات كمية ونوعية تعطي الجوانب المتعددة للتنافسية ومن أهم هذه المؤشرات تلك المتعلقة بالإنتاجية مثل: الكفاءة الإنتاجية النسبية، والتكلفة الحدية لعوامل الإنتاج، وكذلك أداء التجارة الخارجية وبخاصة الصادرات وإدارة سعر الصرف وغالبا ما تجمع هذه المؤشرات الجزئية لبناء المؤشرات المركبة لتحليل التنافسية على المستوى القطاعي أو الكلي.
- **مؤشرات التنافسية المركبة:** ومن أشهر المؤشرات المركبة لقياس التنافسية الدولية يمكن ذكر مؤشرات المنتدى الاقتصادي العالمي وهي مؤشر نمو التنافسية والمؤشر الجاري للتنافسية أو مؤشر التنافسية الاقتصادي الجزئي، في حين نجد المعهد الدولي للتنمية الإدارية اعتمد على أربعة مؤشرات رئيسية هي: الأداء الاقتصادي، والفعالية الحكومية، وكفاءة قطاع الأعمال، والبنية التحتية.

### الفرع الثاني: الاستراتيجيات العامة للتنافس.

إن اكتساب المؤسسة لمميزات تنافسية هو دليل على نجاح الاستراتيجيات المعتمدة من قبلها، وفي هذا الإطار قدم porter ثلاث أنواع من الاستراتيجيات التنافسية أطلق عليها الاستراتيجيات العامة للتنافس وهي: (بن عيشي و كحول، 2017، صفحة 272\_273)

أولا: استراتيجية القيادة الشاملة للتكلفة

هي استراتيجية تستهدف في الأساس حصول المؤسسة على وضعية تسيطر من خلالها على مجال التنافس عن طريق تكاليف إنتاج أقل من تكاليف منافسيها داخل القطاع، ومن بين أهم العوامل المساعدة على تخفيض التكلفة: اقتصاديات الحجم، اقتصاديات وفورات التعلم، تكنولوجيا الإنتاج، تصميم العمل، تكلفة المواد الأولية، اختيار قرارات تشغيلية أخرى كالحد من الخدمات المقدمة للمشتريين أو تقديم مرتبات وحوافز أقل للموظفين مقارنة مع المنافسين أو تخفيض عدد قنوات التوزيع أو خفض حجم الإنفاق على البحث والتطوير...

ثانيا: استراتيجية التمييز

وفق هذه الاستراتيجية تسعى المؤسسة إلى التميز عن منافسيها من خلال التمكن من كسب خاصية فريدة يريدها الزبائن ويصعب محاكاتها أو تقليدها، بحيث تجعل الزبون يقبل بدفع سعر أعلى من المعتاد، وترتكز هذه الاستراتيجية على مجموعة من الشروط أهمها:

- انخفاض حساسية الزبون لارتفاع الأسعار.
- إدراك الزبون لتمييز المنتج عن غيره.
- القدرة على متابعة احتياجات الزبون ورغباته
- القدرة على التطوير والتجديد.
- الحرص على أن يكون المبلغ الذي يدفعه الزبون أعلى من تكلفة إنتاج وحماية عنصر التميز.
- الحرص على عدم رفع السعر بشكل يدفع الزبون إلى التخلي عن شراء المنتج.

ثالثا: استراتيجية التركيز

تهدف استراتيجية التركيز إلى بلوغ أحسن مركز تنافسي، من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من الزبائن أو بواسطة التركيز على سوق جغرافي محدد، والافتراض الأساسي هنا هو إمكانية خدمة السوق الضيق بشكل أكثر كفاءة وفعالية عما هو الحال عند القيام بخدمة السوق ككل، ويتم تحقيق الميزة التنافسية في ظل هذه الاستراتيجية من خلال: تمييز المنتج بشكل أفضل بحيث يشبع حاجات القطاع السوقي المستهدف، أو من خلال تكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع السوقي.

ويعتمد نجاح استراتيجية التركيز على مجموعة من العوامل أو الحالات أهمها:

- وجود مجموعات مختلفة وتمييزة من الزبائن ممن لهم حاجات مختلفة أو يستخدمون المنتج بطرق مختلفة.
- عدم محاولة أي منافس آخر التخصص في نفس القطاع السوقي المستهدف.
- تفاوت قطاعات الصناعة بشكل كبير من حيث الحجم ومعدل النمو والربحية.
- عندما لا تسمح موارد المؤسسة سوى بتغطية قطاع سوقي معين (محدود).
- عند اشتداد حدة عوامل التنافس الخمس بحيث تكون بعض القطاعات أكثر جاذبية عن غيرها.

وهناك بعض المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات عند انتهاج استراتيجية التركيز:

التعرض للتوقف بسبب انخفاض أو ندرة المواد الأساسية التي تعتمد عليها في الإنتاج، تتعرض المؤسسة للخطر بسبب تقلص الطلب على المنتجات التي تقدمها بسبب: (مراوي)، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، 2022\_2023، صفحة 45)

- التغيير في الظروف المحيطة.
- ظهور منافسين جدد.
- تقديم منتج بديل لمنتج المؤسسة.
- عدم الاستفادة القصوى من الطاقات المتاحة لدى المؤسسة في حال انخفاض الطلب.

- عدم إشباع حاجات ورغبات الزبائن.
- عدم توزيع المخاطرة على مجالات ومنتجات متعددة.
- عدم القدرة على التعامل مع مجالات الأعمال الأخرى غير المجال الذي تركز عليه.

### المبحث الثاني: التحليل الاستراتيجي للبيئة التنافسية.

توجد المؤسسة مهما كان نوع نشاطها في بيئة تشمل المحيط الداخلي لها والذي يضم مختلف نقاط قوتها وضعفها، إضافة إلى بيئة خارجية عامة تحتوي على كل المتغيرات التي لها تأثير غير مباشر عليها، وأخيرا بيئة خارجية خاصة أو ما يسمى بالبيئة التنافسية الأقرب والأكثر ارتباطا بها وتأثيرا عليها، وثالث البيئة التنافسية اهتمام المختصين والدارسين من أهمهم بورتر.

#### المطلب الأول: أساليب تحليل البيئة التنافسية الداخلية.

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى الإطار العام للتحليل الاستراتيجي للبيئة التنافسية الذي يتضمن تعريف التحليل الاستراتيجي، تحليل البيئة التنافسية.

#### الفرع الأول: مفهوم بيئة المؤسسة.

من بين التعاريف التي أعطيت للبيئة نذكر:

- "العوامل التي تؤدي إلى خلق الفرص والتهديدات للمؤسسة" (الركابي، 2004، صفحة 119)
- "مجموعة العوامل والأبعاد والمكونات التي تؤثر في الممارسات الإدارية والتنظيمية والاستراتيجية، وتتطلب من الإدارة فهم لطبيعة هذه البيئة وتفاعلاتها وطبيعة العلاقة بينها" (مساعدة، 2013، صفحة 150)
- التحليل المعمق والاستراتيجية الداخلية للمؤسسة ومدى توافقها مع البيئة الخارجية التي تعمل بها. وبالتالي يمكن القول إن بيئة المؤسسة تمثل الإطار الذي يتفاعل فيه كل من متغيرات البيئة الداخلية ومتغيرات البيئة الخارجية. (بالجازية) (2017\_2018, p. 42)

وهناك عدة أسباب لدراسة بيئة المؤسسة يمكن تلخيصها فيما يلي: (عبد القحف، 2000، صفحة 69\_70)

- أ. إن جميع مؤسسات الأعمال العامة والخاصة تعمل في ظل مجموعة من القيود أو المتغيرات البيئية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية.
- ب. إن كل مؤسسة هي بمثابة نظام مفتوح يتأثر بالبيئة ويؤثر فيها.
- ت. إن بناء تنفيذ السياسات والاستراتيجيات التسويقية وكذلك ممارسة أو تنفيذ الوظائف والمهام الإدارية المتعارف عليها في مجال التسويق أو أي مجال آخر لجميع المؤسسات على اختلاف أنواعها إنما تتم في ضوء المتغيرات أو القيود البيئية المؤثرة في كل من مدخلات ومخرجات كل مؤسسة.
- ث. إن كل مؤسسة من مؤسسات الأعمال هي بمثابة تحالف بين مجموعة من الأطراف التي تسعى لتحقيق مجموعة من الأهداف تختلف في طبيعتها وتعارض كثيرا في طرف تحقيقها، فأهداف المستهلكين ليست نفسها أهداف

## الفصل الثاني: تحسين تنافسية المؤسسة واستعمال الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية

الموردين، وكذلك أهداف الحكومة والعمال، وفي هذا الشأن يمكن القول إن بقاء المؤسسة وبقائها يتوقف إلى حد كبير على مدى قدرتها على تحقيق أطراف هذا التحالف رغم تعددها وتباينها وتعارضها في الوقت نفسه.

ج. إن مدى تأثير المتغيرات البيئية على تنفيذ الأنشطة وتحقيق الأهداف بجميع المؤسسات يختلف في الدرجة وليس في النمو.

ح. إن بصيص المؤسسات تتأثر بشكل مباشر أو غير مباشر وبدرجات متفاوتة بالكثير من القيود والمتغيرات البيئية الخارجية وعلى المستوى الدولي كما هو الحال على المستوى الوطني.

و. إن اختلاف درجة السيطرة على السوق أو المحافظة على المركز التنافسي بصفة عامة، قد تختلف باختلاف قدرة المؤسسة على التكيف مع معطيات متغيرات البيئة وقدرتها على تحقيق أهداف أطراف التعامل الداخلي والخارجي معها، كما أن القدرة على استغلال الفرص التسويقية المتاحة أو المرتقبة وكذلك مواجهة التهديدات يجعل من المحتمل تحقيق المؤسسة درجة عالية من الفعالية أو السيطرة التسويقية.

بالتالي يمكن القول إن نجاح المؤسسة يتوقف إلى حد كبير على مدى دراستها وتحليلها للعوامل البيئية المؤثرة، ومحاولة الاستفادة من اتجاهات هذه ودرجات تأثير كل منها على بمختلف مستويات بيئة المؤسسة، وذلك من خلال التحليل الاستراتيجي للبيئة الداخلية والخارجية.

الفرع الثاني: تعريف التحليل الاستراتيجي.

يعرف التحليل الاستراتيجي على أنه: "مجموعة من الوسائل التي تستخدمها إدارة المؤسسة في تحديد مدى التغير في البيئة الخارجية، وتحديد الميزة التنافسية أو الكفاءة المميزة للمؤسسة في السيطرة على بيئتها الداخلية بحيث يساهم ذلك في زيادة قدرة الإدارة العليا في تحديد أهدافها ومركزها الاستراتيجي، كما يعرف أيضا بأنه تشخيص عوامل القوة والضعف الداخلية، والفرص والتهديدات الخارجية، والاستراتيجية التي تمثل التوافق الأفضل فيما بينهما." (مراوي، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، 2022\_2023، صفحة 46).

وبالتالي يمكن القول أن التحليل الاستراتيجي هو عبارة عن مجموعة من العناصر التي تقوم بتحليل المتغيرات التي تحيط بالمؤسسة سواء كانت داخلية وذلك بتحديد نقاط القوة والضعف أو خارجية باستغلال الفرص ومواجهة التهديدات، بهدف تحديد التوجهات الاستراتيجية التي تسمح لها بتحسين وضعيتها التنافسية.

وتحظى عملية التحليل البيئي بأهمية بالغة عند تقييم المؤسسة نظرا لأنها تؤدي إلى تحقيق ما يلي: (بشار، 2010، صفحة 96)

- تحديد الفرص المتاحة أمام المؤسسة، والنظر إلى إمكانيات وخبرات وموارد هذه الأخيرة تتم المفاضلة بين الفرص التي يمكن استغلالها وأي الفرص الممكنة استبعادها.

- يساعد التحليل البيئي على تخصيص الموارد المتاحة وتحديد طرق استخدامها.

## الفصل الثاني: تحسين تنافسية المؤسسة باستعمال الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية

- تحديد القدرة المميزة للمؤسسة والتي تعرف على أنها القدرات والموارد التي تمتلكها المؤسسة والعمليات التنفيذية المستخدمة في توظيف تلك القدرات والإمكانات لإنجاز الهدف.
  - يعد التحليل البيئي ضرورة ملحة، نظراً لأنه يؤدي إلى الكفاءة في الأداء، وهذا ما تجمع عليه الشركات العالمية التي تستخدم التحليل البيئي.
  - الهدف الرئيسي من التحليل البيئي هو معرفة أربعة مفاهيم أساسية هي نقاط القوة والضعف الداخلية، الفرص والتهديدات الخارجية، وهذا التحليل يبنى على دراسة المؤسسة من جوهرها والمحيط الذي هو حولها.
  - يتوقف نجاح المؤسسة إلى حد كبير على مدى دراستها للعوامل البيئية المؤثرة، ومدى الاستفادة من اتجاهات هذه العوامل، وبدرجة تأثير كل منهما، حيث تساعد هذه الدراسة على تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها، وبيان الموارد المتاحة ونطاق السوق المرتقب، وأنماط القيم والعادات والتقاليد السائدة.
  - سعي الكثير من المؤسسات إلى التأقلم من عوامل بيئتها المتغيرة وجعلها تؤثر بشكل إيجابي على هذه البيئة، وبالتالي القيام بدور فعال تجاه نمو وتطور الاقتصاد الوطني.
- الفرع الثالث: التحليل الاستراتيجي للبيئة التنافسية الداخلية.

### أ- تعريف البيئة التنافسية الداخلية:

هي الحيز الذي تستطيع المؤسسة التحكم فيه والتأثير عليه وتغييره وفق ما تحتاجه لصياغة استراتيجيتها والذي من خلاله تتمكن المؤسسة من تسيير أعمالها بفعالية أكبر وأدق، ولا يمكن للمؤسسة صياغة استراتيجية معينة بدون تحليل كاف وحيد لبيئتها الداخلية وإمكاناتها، بمعنى آخر معرفة نفسها وقدراتها ومدى قوتها أو ضعفها، وذلك في محاولة لتسخير بيئتها الداخلية وتطويرها في أغراضها، وتمثل عوامل البيئة الداخلية في وظائف ونشاطات المؤسسة الرئيسية لأنها الأعمدة الأساسية لأنشطتها، وتكمن أهمية تحليل هذه العوامل في تحديد مصادر القوة وتدعيمها وتعميمها، ومصادر الضعف لتقويتها وتصحيحها. (مراوي، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، 2023\_2022، صفحة 47).

تعطي البيئة الداخلية للمؤسسة قدرات ومميزات تنافسية تجعل منها مؤسسة متفردة في أساليب وطرق عملها، وبالتالي في أدائها وتحقيق أهدافها. والبيئة الداخلية تتمثل بمجموعة العوامل والمكونات والمتغيرات المادية والمعرفية والتنظيمية ذات الصلة الوثيقة بحدود المؤسسة الداخلية.

إن مؤسسات الأعمال وهي تتنافس فيما بينها بطرق وأساليب مختلفة فإن قدرتها على المنافسة تتحدد أو تنطلق وفق اعتبارات تمتع هذه المؤسسات ببيئة داخلية تجسد عناصر قوة أساسية أو ضعف في هذه البيئة، إن امتلاك المؤسسة مفردات بيئة تنظيمية داخلية تجعلها تركز على ما يمكن أن نطلق عليه القوة الدافعة التي تعطي المؤسسة مميزات متفردة قياساً للمؤسسات الأخرى. (طاهر و وائل، 2009، صفحة 283).



ب- مكونات البيئة التنافسية الداخلية: لقد اختلف باحثو الإدارة الاستراتيجية في تحديد عناصر البيئة التنافسية الداخلية، فالبعض أكد على موارد المؤسسة المتمثلة في الموارد المالية، البشرية والإنتاجية، وأكد آخرون على العوامل الإدارية والتنظيمية ممثلة في هيكل المؤسسة، ثقافتها ومواردها، والبعض أكد على العوامل الوظيفية ممثلة في الإنتاج، التسويق، الأفراد، والمالية، والبعض كان تركيزهم على العوامل المالية والربحية، غير أنه أجمع الكثيرون على الموارد، الهيكل التنظيمي وثقافة المؤسسة كمكونات أساسية للبيئة التنافسية الداخلية. (مطرف و قواسمية، 2021\_2020، صفحة 06).

- موارد المؤسسة: هي كل الموجودات والإمكانات والعمليات التنظيمية والمهارات والخصائص التنظيمية والمعلومات والمعرفة، وقد تكون ملموسة كالمباني والأموال أو غير ملموسة كالاسم التجاري، وسمعة المؤسسة، وصورتها الذهنية لدى الجمهور وبراءات الاختراع والمهارات الفنية والتسويقية، وتعتبر الموارد عنصر قوة عندما توفر للمؤسسة ميزة تنافسية.
- الهيكل التنظيمي: يعتبر من المكونات الأساسية للبيئة الداخلية للمؤسسة فبموجب الهيكل التنظيمي يتم توزيع الأدوار والمسؤوليات التنظيمية والإدارية، والصلاحيات وتحدد شبكات الاتصال وانسياب المعلومات بين مختلف المستويات التنظيمية والإدارية وهكذا تتشكل الإدارات الرئيسية والفرعية وصولاً على مستوى الفرد باعتبارها شاغلاً لوظيفة معينة ضمن الهيكل التنظيمي.
- الثقافة التنظيمية: مكون أساسي في البيئة الداخلية للمؤسسة، إشكالية وضعها في التحليل والدراسة نابعا من كونها مفردات كثيرة غير ملموسة، وأن الثقافة التنظيمية ذات أهمية كبيرة للخيارات الاستراتيجية وتنفيذها فالثقافة توحد السلوكات وتقوي الاتصالات وتعزز القيم المشتركة ومعايير الأداء العالي تبادل بين الأعضاء من خلال المشاركة بالقرارات.

### المطلب الثاني: تحليل البيئة التنافسية الخارجية

تعمل المؤسسات في بيئة تنافسية خارجية تتصف بالديناميكية تتميز بسرعة التغيير تؤثر على أداء مهام المؤسسات وتحقيق أهدافها، وهذا ما يدفعها إلى محاولة التأقلم معها وذلك بتحليلها بشكل مستمر كمحاولة للاستفادة من الفرص المتاحة ومواجهة التهديدات، حيث يتمثل عامل الفرص في اكتشاف حاجة غير مشبعة في سوق أو مجتمع معين وهذه الفرص إذا اتحدت مع أهداف المؤسسة ستحقق عائدا كبيرا يميزها على منافسيها، أما التهديد فهو عبارة عن مشكلة نشأت عن عوامل بيئية غير مرغوب فيها تؤثر سلبا على المؤسسة وهذا يؤدي إلى اختلالها وعدم توازنها وإمكانية زوالها، ويمكن تقسيم البيئة التنافسية الخارجية إلى عامة وخاصة.

### الفرع الأول: تعريف البيئة التنافسية الخارجية.

هي جميع العوامل المحيطة بالمؤسسة والتي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في عمليات اتخاذ القرارات.

كما يمكن القول أنها العوامل التي تؤدي إلى خلق الفرص والتهديدات للمؤسسة. (هباز، صفحة 21)

كما أن تحليل البيئة الخارجية يتضمن البحث عما قد تأتي به البيئة من فرص وما قد تحمله من تهديدات حيث تستعد المؤسسة لاغتنام الفرص وتجنب المخاطر والتصدي للتهديدات أو التعامل معها بطريقة معينة.

مما سبق يمكن القول إن تحليل البيئة الخارجية للمؤسسة ما هو إلا اغتنام للفرص المتاحة أمامها وتجنب للتهديدات التي تترصد بها ومواجهتها بأقل أضرار ممكنة.

الفرع الثاني: مكونات البيئة التنافسية الخارجية.

تشمل عناصر البيئة الخارجية مستويين أساسيين يتمثل الأول في البيئة الخارجية العامة وتسمى أيضا البيئة الكلية الغير المباشرة ويتمثل المستوى الثاني في البيئة الخارجية الخاصة أو البيئة المباشرة.

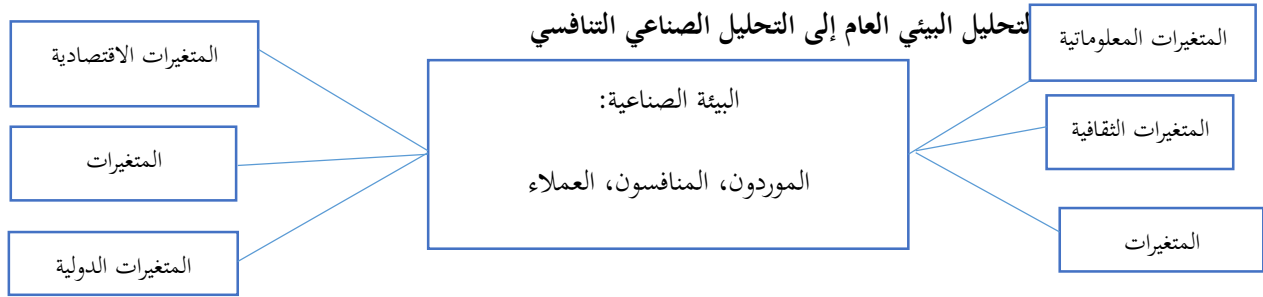
- أ- البيئة الخارجية العامة: تشير البيئة الخارجية العامة على مجموعة القطاعات البيئية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية والتكنولوجية التي تعمل المؤسسة في إطارها وتتأثر بها وتتبادل التأثير معها، ويتفق أغلب الباحثين على أن مكونات البيئة الخارجية العامة وأبعادها تتمثل في الآتي: (مطرف و قواسمية، 2020\_2021، صفحة 09).
  - المتغيرات الاقتصادية: تتمثل هذه المتغيرات إلى مجمل خصائص وتوجهات الوضع الاقتصادي المحلي والعالمي الذي يمكن أن يؤثر على المؤسسات وهي تتبع استراتيجيات مختلفة كما ينطوي تحت إطار هذه المتغيرات مجمل المؤشرات المتصلة بخطط التنمية الاقتصادية والمركبات المرتبطة بها متمثلة في الناتج القومي الإجمالي ومعدل الدخل القومي ومعدل النمو الاقتصادي ومتوسط دخل الفرد الميزان التجاري، أسعار المواد الأولية وأسعار الفائدة والسياسات النقدية والمالية وغيرها.
  - المتغيرات الفنية التكنولوجية: تشمل الوسائل والأساليب التي يتم اختيارها لإنجاز العمل أو الانتاج سواء كانت مادية ملموسة أو غيرها مثل الاختراعات الجديدة بالإضافة إلى التغيرات التكنولوجية التي قد تأخذ شكلا أو أكثر من الأشكال الآتية: ظهور منتجات وخدمات جديدة، ظهور بدائل لطرق وأساليب الإنتاج والتسويق والمواد الخام واستخدامات هذه المواد أو اختفاء سلع معينة وظهور سلع بديلة لسلع حالية.
  - متغيرات اجتماعية وثقافية: مثل التغير في نمط المعيشة والتوقعات المهنية، أنشطة المستهلك، معدل تكوين الأسرة ومعدل النمو السكاني، معدلات الوفيات والمواليد، التوزيع العمري للسكان.
  - المتغيرات القانونية والسياسية: تعني تأثير الجو السياسي العام كعلاقة الدولة التي تعمل فيها المؤسسة مع الدول الأخرى التي تشكل سوقا قائما أو متوقعا لمنتجاتها أما القوى القانونية فتعني تأثير التشريعات القانونية على أعمال المؤسسة من حيث دفع قوانين قد تعيق أو تعرقل عمل المؤسسة أو تضع قيودا على نشاطها أو تلك التي تساعد المؤسسة كالعناية بنمو القطاع الخاص.
  - المتغيرات الدولية: دخول الدولة في كتلتا اقتصادية دولية أو زيادة اتحاد الدول نحو تكوين تجمعات معينة مثل الاتحاد الأوروبي أو دول جنوب شرق آسيا قد يخلق فرص أو يزيد من اتساع الأسواق امام المؤسسات، كما أن وجود هذه التكتلات قد يترتب عليه قيود مثل ارتفاع أسعار كثير من المواد الخام المستخدمة في إنتاج السلع وبالتالي ارتفاع تكاليف الإنتاج فتتخفف الانتاجية، كما أن الاختلافات بين الدول في المزيج الثقافي (العادات والتقاليد) قد يترتب عليه صعوبة تنميط الجهود التسويقية أو برامج التسويق لمؤسسة ترغب في غزو أحد الأسواق الأجنبية سواء بالاستثمار المباشر أو الغير المباشر.
- ب- البيئة الخارجية الخاصة: كون المؤسسة نظام مفتوح يتعامل مع البيئة الخارجية، حيث يمكن أن تكون بيئة عامة ذات تأثير على مجمل المؤسسات أو تكون بيئة خاصة لمؤسسات بذاتها دون غيرها من المؤسسات الأخرى،

## الفصل الثاني: تحسين تنافسية المؤسسة واستعمال الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية

لذلك فإن البيئة الخاصة أو البيئة المهمة تتمثل في مجمل العناصر والمتغيرات ذات التأثير المباشر على عمليات المؤسسة والتي يجب أن تؤخذ بأهمية كبيرة. تجدر الإشارة على أن الكثير من الباحثين ينطلق في تحليل هذا المستوى من البيئة من اتجاهات متعددة تتسم بالتكامل وليست متعارضة، فالبعض ينطلق من التحليل الأكثر شمولية للبيئة الصناعية والمنافسة، مركزية على التأثيرات المتبادلة بين المؤسسة وبيئتها التنافسية الصناعية، في حين ينطلق آخرون من بيئة العمل الخاصة من خلال توضيح مفردات هذه البيئة من مجهزين وعملاء وموردين وغيرهم وأما الاتجاه الثالث والأخير فقد تركز في النموذج الأكثر عملياً لتحليل قوة المنافسة، ومن خلال ذلك نقوم بتوضيح مركز لهذه الاتجاهات الثلاث: (طاهر و وائل، 2009، صفحة 262)

- البيئة الصناعية والتنافسية: شيوع حالة المنافسة وانفتاح البيئة العالمية وازدياد ظاهرة العولمة وارتقاء بتقنيات المعلومات واستخدامها الواسع في العصر الحديث ولدت قيود ومحددات على الافتراضات الأساسية المعروفة للمنافسة الاقتصادية التقليدية، لهذا انتقل التحليل من التركيز البيئي العام إلى التحليل الصناعي التنافسي، وتمثل هذه الظاهرة منطقية باعتبارها أن تحليل البيئة الخارجية العامة وتأثيرها ينصب لاحقاً على مفردات البيئة الصناعية التنافسية.

حيث مثل الباحث Grant من التحليل البيئي العام إلى التحليل الصناعي التنافسي في الشكل التالي:

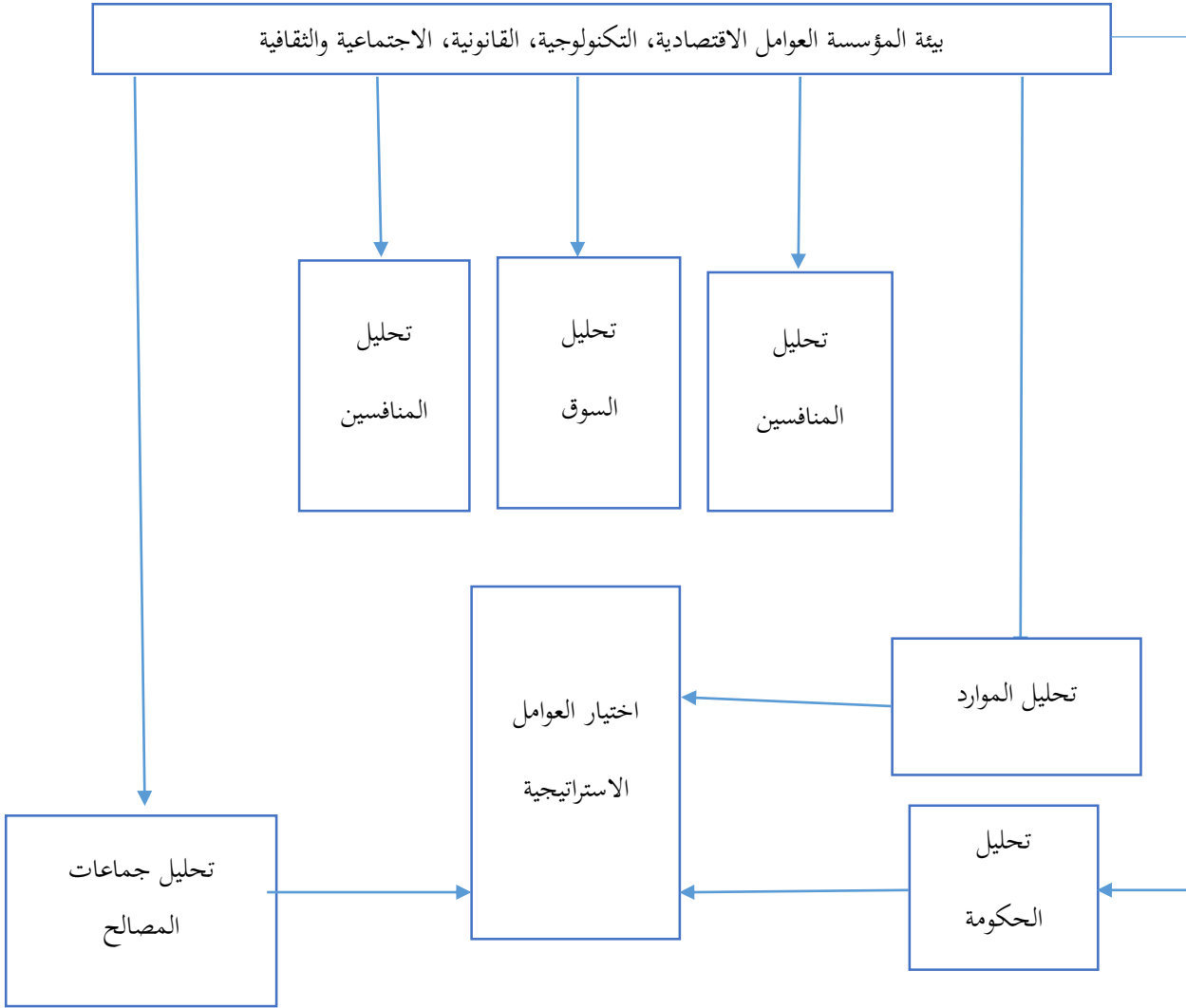


يمكن الاستنتاج من خلال الشكل السابق أن الهدف من تحليل البيئة الصناعية والمنافسة هو تحديد درجة جاذبية المنتجين الحاليين والمتوقعين، وكذلك التعرف على عوامل النجاح الرئيسية في هذه الصناعة.

- بيئة العمل: المقصود بها المهنة الخاصة التي تتضمن مجموعة العوامل أو القوى المؤثرة في المؤسسة بشكل مباشر ويمكن للمؤسسة نسبياً التأثير فيها.

توضح هذه العوامل في الشكل التالي:

الشكل رقم (6): عوامل بيئة المؤسسة



من خلال الشكل السابق فإن المتغيرات في بيئة المجتمع تنعكس على شكل ضغوط على المؤسسة من جماعات المصالح وتتضمن مراقبة المؤسسة للبيئة لتحليل لكل القوى أو العوامل ذات العلاقة في بيئة العمل، ويؤدي ذلك إلى التعرف على أشخاص ذوي خبرة موجودين في مختلف وظائف المؤسسة، ويقوم كل منهم بدراسة المتغيرات البيئية ذات العلاقة بإعداد تقارير دورية يتم رفعها إلى الإدارة العليا، وكما يلاحظ من خلال الشكل فإن عناصر بيئة العمل التي تتطلب مراقبة مستمرة من قبل المؤسسة هي جماعات المصالح الصناعية التي تنتمي إليها المؤسسة، الأسواق، المنافسين، الموردين والحكومة.

تحليل قوى المنافسة: كون البيئة الخارجية مفهوم معقد وواسع النطاق وإن القيام بجمع معلومات من مصادر متعددة ودراسة هذه البيئة يتطلب إمكانيات كبيرة ووقت وجهد كبير وموارد كبيرة، فإن هذا الأمر قد لا تقوى عليه إلا مؤسسات الأعمال الكبيرة

## الفصل الثاني: تحسين تنافسية المؤسسة واستعمال الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية

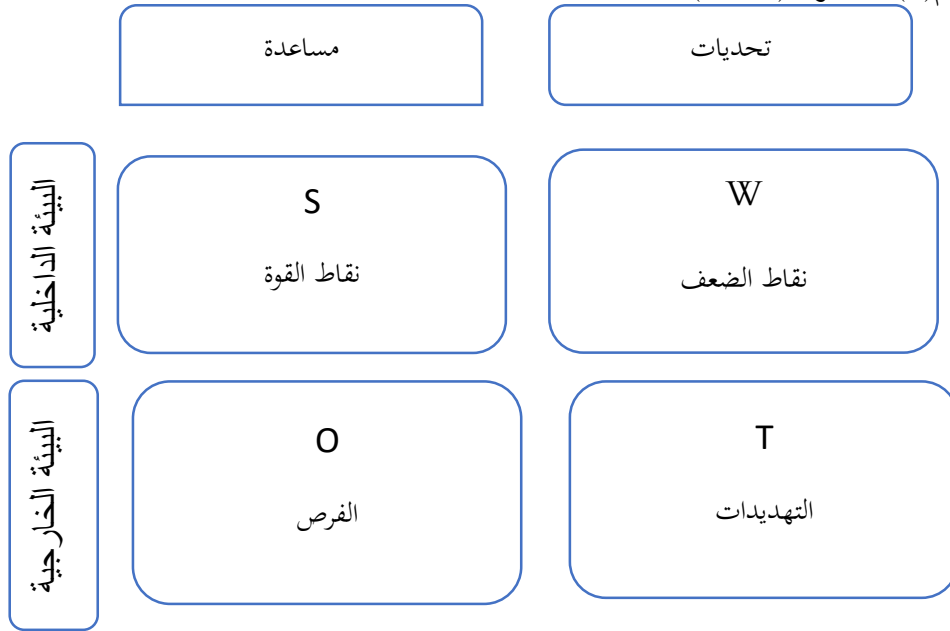
الحجم وذات الإمكانيات الكبيرة، حيث قام العديد من الباحثين إلى تطوير تحليل عملي لقوة البيئة الخارجية من خلال البحث عن المعلومات، فمن وجهة فمن وجهة نظر porter المؤسسات يجب أن تعتبر أهميته كبيرة لقوة المنافسة ومتابعة تطور التغييرات الحاصلة في القوى لمعرفة وتأثيرها على استراتيجية المؤسسة.

### الفرع الثالث: أداة تحليل swot للبيئة الداخلية والخارجية.

يمثل هذا المدخل أحد الأدوات الشائعة التي تستخدم في مجال التحليل البيئي والذي يمهّد لمرحلة الاختيار الاستراتيجي وتحليل (swot) هو أحد الأدوات البسيطة التي يمكن للموردين استخدامها للتوصل لنظرة عامة سريعة للموقف الاستراتيجي للمؤسسة، ويستند هذا المفهوم إلى افتراض أساسي وهو أن الاستراتيجية الفعالة هي تلك التي تنتج في إحداث مطابقة بين القدرات الداخلية للمؤسسة التي تتمثل في نقاط القوة والضعف وبين الموقف في بيئتها الخارجية الفرص والتهديدات.

الغرض من ذلك هو تحديد نموذج واحد من عدة نماذج للمطابقة بين المواقف الداخلية والخارجية للمؤسسة التي يمكن التعبير عنها بأربعة خلايا الموضحة في مصفوفة (swot): (مطرف و قواسمية، 2020\_2021، صفحة 13)

### الشكل رقم(7): مصفوفة (swot).



المصدر: من اعداد الطلبة

- نقاط القوة (strengths): سمة خاصة إيجابية تعطي المؤسسة قدرة على الاستمرار، لكونها مصدر تنظيمي مهم يعزز من الوضع التنافسي للمؤسسة.
- نقاط الضعف (weaknesses): حالة أو خاصية تضع المؤسسة في مواجهة أضرار كبيرة، وتجعل المؤسسة عرضة لهجوم المنافسين.
- الفرص (opportunities): تعتبر الفرص ظرف سانح يمكن استخدامه لأغراض مفيدة، وتأتي الفرص من البيئة الخارجية للمؤسسة، لذا تقرر إدارة المؤسسة كيفية الاستفادة منها، وقد تحدث هذه الفرص نتيجة لتغيرات مفيدة في

## الفصل الثاني: تحسين تنافسية المؤسسة باستعمال الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية

أحد العوامل التي تكون البيئة الخارجية للمؤسسة، وقد يتم خلق هذه الفرص عن طريق مبادرة الإدارة في تكييف البيئة لمصلحتها.

- التهديدات (threats): خاصة في البيئة الخارجية تكون غير مريحة للمؤسسة، لذا ينبغي على الإدارة توقع مثل هذه التهديدات المحتملة، وإعداد الاستراتيجيات لتحديدتها والحد منها.

وتعتبر أداة SWOT ركيزة مهمة من ركائز التحليل الاستراتيجي ونقطة البداية لوضع أي خطة على مستوى المؤسسات وحتى الأفراد في اتخاذ قرارات حياتهم اليومية، وهي من أهم أدوات التحليل الاستراتيجي السهلة وشديدة الأهمية في ذات الوقت والتي لا يجب إغفالها أو تجاهل أهميتها، وتتمثل أبرزها فيما يلي: (جعفوي، 2015\_2016، صفحة 62)

- يساهم تحليل SWOT في تحديد نقاط القوة المتاحة التي يمكن تفعيلها لمواجهة العقبات واستغلال الفرص، وتقليل أو السيطرة على جوانب الضعف ومواجهة التهديدات المحتملة.
  - يستخدم تحليل SWOT لمعالجة الأوضاع الاستراتيجية المعقدة عن طريق تقليل كمية من المعلومات لتحسين عملية صنع القرار.
  - يساعد المؤسسة على تنظيم ومراجعة المعلومات والانتقال لأفضل النظم.
  - يساهم في توليد معلومات مفيدة لكل فئة (نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات) لإجراء تحليل مفيد والعثور على ميزتها التنافسية.
  - مهم لاستكشاف حلول جديدة للمشاكل، وتحديد الحواجز واتخاذ قرار بشأن التوجه الذي سيكون أكثر فعالية، ولتبادل الأفكار وجهاز تسجيل كوسيلة للتواصل، ولتعزيز مصداقية لقادة أو الداعمين الرئيسيين.
- وفي ضوء نتائج التفاعلات لتحليل تلك العناصر تظهر استراتيجيات متعددة مما يتوجب على الإدارة القيام باختبار أو بناء استراتيجية تتطابق وموقف المؤسسة إزاء أهدافها وإزاء المنافسين في الصناعة وهذه النتائج تلتخص بما يأتي من استراتيجيات:

### الشكل رقم(8): استراتيجيات تحليل swot.

		نقاط البيئة الداخلية	نقاط البيئة الخارجية
نقاط القوة	نقاط الضعف		
استراتيجية هجومية (1)	استراتيجية علاجية (2)	الفرص	
استراتيجية دفاعية (3)	استراتيجية انكماشية (4)	التهديدات	

- استراتيجية هجومية: يشير المربع (1) إلى أن المؤسسة تتوافر أمامها فرص متاحة فضلا عن امتلاكها نقاط قوة كبيرة، مما يدفعها لاختيار استراتيجية هجومية الغرض منها زيادة استغلال هذه الفرص المتاحة وتعظيم قوتها الداخلية، اعتمادا على الموقف القوي للمؤسسة.

- استراتيجية علاجية: يوضح المربع (2) أن المؤسسة تتوافر أمامها فرص مناسبة لكنها تعاني نقاط ضعف قد تمنعها من استغلال تلك الفرص المتاحة، وعليه ينبغي على الإدارة الاستراتيجية في المؤسسة القيام باتخاذ استراتيجية لمعالجة وتصحيح ما تعانيه المؤسسة من نقاط ضعف داخلية، سواء أكانت في الأنشطة الإدارية أم الأنشطة (الانتاجية والتسويقية والأفراد والمالية) تمكنها من استثمار الفرص المتاحة أمامها.
- استراتيجية دفاعية: لو حدث أن تواجدت المؤسسة في المربع رقم (3) والذي يعبر عن تفاعل نقاط القوة والتهديدات، فإن المؤسسة تستطيع أن تعزز وتستثمر نقاط القوة التي تمتلكها وفي الوقت نفسه، تتوجه للدفاع ضد أخطار التهديدات المحيطة بها، من خلال اختيار استراتيجيات تسهم في تعظيم نقاط قوة وتحجيم القوة التهديدات التي تواجهها.
- استراتيجية انكماشية: تتجه المؤسسة إلى اتباع استراتيجيات انكماشية بسبب ما تعانيه من تهديدات خارجية ونقاط ضعف داخلية كما في المربع (4)، فالاستراتيجيات المجسدة فيه تتضمن التقليل من التهديدات الخارجية ومعالجة نقاط الضعف الداخلية على سبيل المثال حذف خط إنتاجي متدن أو الخروج من الأسواق، أو الاندماج مع شركات أخرى.

### المبحث الثالث: دور أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة في تحقيق تنافسية المؤسسة.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية استراتيجية تخفيض التكاليف، تسعير المنتجات، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وأسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين التنافسية.

#### المطلب الأول: أثر استراتيجية تخفيض التكاليف على تنافسية المؤسسة.

1. تعريف التكاليف وسعر التكلفة: لقد تطور مفهوم التكلفة تبعاً لتطور وازدياد حاجات المسيرين للمعلومات الدقيقة عن مستوى التكاليف بهدف تخفيف وطأتها على ارتفاع أسعار المنتجات وعليه يمكن تعريف التكلفة كما يلي: (درويش و صالح ، 2015)
  - التكلفة في مفهومها العام هي تضحية مادية، اختيارية، بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل، أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختيارياً بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل.
  - التكلفة هي القيمة الاقتصادية لأي تضحية اختيارية، سواء كانت مادية أو معنوية، والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية.
  - التكلفة هي قياس للتضحية بالموارد من أجل على منفعة، والتي تأثر بالنقصان على الموجودات.
  - أما فيما يخص التعريف الذي أورده المخطط الوطني المحاسبي فهو كما يلي: " التكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابات تتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة، أو حسابات تتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية."
- من خلال التعاريف السابقة نستخلص بأن التكلفة هي عبارة عن تضحية سواء كانت مادية أو معنوية في سبيل الحصول على منفعة معينة في الحاضر أو المستقبل، وهي تخص جزء من المؤسسة، أو وظيفة معينة، أو مرحلة من مراحل الإنتاج سلعة أو

تقديم خدمة، وبالتالي يعتمد في حسابها على تقسيم المؤسسة الى مجموعة من الوظائف قد تختلف من مؤسسة صناعية الى تجارية وخدمية.

" أما عن سعر التكلفة فهو عبارة عن مفهوم اقتصادي يعبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية تصور المنتج، وشراء المواد الأولية التي تدخل في تكوينه وما يعلق بها من نفقات الى نهاية عملية الانتاج والتوزيع. فقد تم تعريف سعر التكلفة ب: التكلفة النهائية منتج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه." لذا فإن سعر تكلفة الانتاج بالقياس الى سعر تكلفة المنافسين تمثل مؤشرا كافيا عن القدرة التنافسية للمؤسسة في فرع نشاط ذي إنتاج متجانس.

### 2. مفهوم استراتيجية تخفيض التكاليف:

- "استراتيجية تنافسية تعتمد على التكلفة المنخفضة وموجهة إلى أسواق مستهدفة كبيرة وتتطلب أساليب وأدوات محكمة تتعلق بالتسهيلات البيعية ذات الكفاءة العالية والملاحقة المستمرة والمحكمة للتكلفة بغرض تخفيضها وفرض رقابة صارمة عليها وعلى هامش الربح" (حمزة، 2020، صفحة 06)
- استراتيجية تخفيض التكاليف هي استراتيجية تهدف إلى البحث عن سبل وأساليب تمان المؤسسة من الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وهذا لحصولها على مخرجات أكثر من نفس المدخلات أو الحصول على نفس المخرجات بمدخلات أقل، كما أنها تبحث عن الأنشطة التي تضيف قيمة من أجل أن تركز عليها وعلى الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتحاول التخلص منها دون المساس بجودة المنتجات أو الخدمات. (خشعي، 2021\_2022، صفحة 96)

### 3. أهمية استراتيجية تخفيض التكاليف: إن تخفيض التكاليف تعتبر من الأمور المهمة، التي تعمل المؤسسة على

تجسيدها ويمكن إبراز أهميتها في كونها تحقق الأغراض التالية: (حمزة، 2020، صفحة 06\_07)

- ❖ الاستخدام الأمثل لما هو متوفر من إمكانيات متاحة للمؤسسة الاقتصادية وبالشكال الذي يحقق لها وفرات مالية مناسبة.
- ❖ حث الإدارات المختلفة (العليا، الوسطى، التنفيذية) على تقييم أساليب ومعايير العمل المعتمدة من قبلها بالشكل الذي يخدم عملية التطوير المستمر بالكال الذي يؤدي بالنتيجة إلى تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية.
- ❖ المساهمة في تحقيق الرقابة على المؤسسة الاقتصادية.
- ❖ الوصول إلى المستوى الذي يعزز المركز التنافسي للمؤسسة الاقتصادية.
- ❖ إيجاد أفضل السبل للاستثمار الأمثل للطاقات الإنتاجية المتوفرة والمتاحة للمؤسسة.

### 4. استراتيجية تخفيض التكاليف كبعد أساسي لتحقيق تنافسية المؤسسة الاقتصادية:

وتتمكن المؤسسة من تعزيز قدرتها التنافسية بتخفيض تكاليفها في حالة توفر العديد من الشروط منها: (خشعي،

2021\_2022، صفحة 98\_99)



- ❖ أن يلي المنتج الذي تقدمه احتياجات المستهلك، ويتمتع بنسبة معينة من الجودة بمعنى أنه لا يجب أن تخفض التكاليف على حساب جودة المنتج مع استخدام موارد منخفضة السعر نوعاً ما.
  - ❖ رفع معدلات الكفاءة وحسن تحليل ومراقبة التكاليف.
  - ❖ القيام باستثمارات رأسمالية كبيرة.
  - ❖ الاستفادة بأكبر قدر ممكن من المهارات المتوفرة لدى المؤسسة.
  - ❖ التحديد الواضح لمواصفات المنتج والاستعمال الجيد للموارد المستخدمة للوصول إليه.
  - ❖ تحديد مسؤولية كل فرد داخل المؤسسة وبوضوح لكيلا يكون هناك أي تداخل في المهام، أو تهرب من تحمل المسؤولية ونكر ثقافة تخفيض التالفة في المؤسسة.
  - ❖ عدم الإكثار من استعمال طرق تمييز المنتج.
  - ❖ اعتماد أنظمة توزيع المنتج منخفضة التكلفة، مع محاولة توجيه منتجات المؤسسة إلى سوق معينة أو فئة معينة من المستهلكين.
  - ❖ عدم إهمال التغيرات الحاصلة في السوق.
- المطلب الثاني: تسعير المنتجات.**

1. **مفهوم السعر:** يعد السعر أحد عناصر المزيج التسويقي لهذا كان لزاماً على المؤسسة الاهتمام به لنجاح العملية التسويقية وتحقيق حاجات ورغبات المستهلك، انطلاقاً من هذا فإن السعر يعرف على أنه:
  - كمية النقد المدفوعة مقابل سلعة أو خدمة أو كم من القيم التي يبادلها المستهلك بالنقد من أجل الحصول على المنافع التي يحملها المنتج المستعمل من قبل المستهلك.
  - كمية النقود اللازمة والتي يستعد المستهلك لمبادلتها بمزيج من الخصائص السلعة أو الخدمات المادية والنفسية والخدمات المرتبطة بها.
  - مبلغ من المال يمثل ثمن للسلعة أو الخدمة، وبشكل أوسع فالسعر يمثل مجموعة القيم التي يحصل عليها المستهلك نتيجة امتلاكه أو استخدامه للسلعة أو الخدمة.
  - كما يمكن تعريف السعر على أنه قيمة من المال يدفعها المستهلك قصد استخدامه للسلعة أو الخدمة وذلك بغرض إشباع حاجاته ورغباته.
  - أما التسعير فهو يمثل الطريقة التي تسعر بها المؤسسة منتجاتها.
2. **التسعير التنافسي:** يتم استخدام هذه الاستراتيجية من قبل المؤسسات التي تبيع منتجات مماثلة حيث يمكن أن تختلف الخدمات من مؤسسة إلى أخرى بينما تظل سمات المنتج متشابهة، يتم استخدام هذا النوع بشكل عام بمجرد وصول سعر منتج إلى المستوى المقبول، والذي يحدث عندما يكون المنتج في السوق لفترة طويلة وله العديد من البدائل.

يعمل التسعير التنافسي عندما تكون المنتجات المباعة من قبل مؤسسات مختلفة لنفس الزبائن متطابقة إلى حد كبير، على العكس ذلك إذا كانت المنتجات متشابهة جزئياً وليست متطابقة تماماً فلا يمكن نقل السعر من منتج إلى آخر، ووفقاً للاقتصاد الكلاسيكي يكون منتجين متطابقين إذا كان بإمكان المستهلك بطريقة ما استبدال كمية من منتج بكمية منتج آخر دون التعرض لأي خسارة في منفعة المنتج، وتحديد التطابق هو الجزء الصعب من التسعير التنافسي.

## الفصل الثاني: تحسين تنافسية المؤسسة باستعمال الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية

يستخدم في تحديد السعر التنافسي كمعلومات أساسية مستويات أسعار المنافسين، بالإضافة إلى توقعات السلوك التي لوحظت في المنافسين الحقيقيين لتحديد مستويات التسعير المناسبة التي ستستخدمها المؤسسة، حيث تستخدم معارفها وخبرتها لتحديد مستوى الأسعار، فضلا عن نماذج حساب التكاليف وتحديد هامش الربح الجيدة وفقا لأهداف المؤسسة من حيث العلامة التجارية أو أساليب الاختراق أو عدوانية السوق، وبعد تحليل أسعار المنافسين تتخذ المؤسسة أحد الطرق في تحديد سعر منتجها: (خشعي، 2021\_2022، صفحة 108)

- ❖ سعر أقل من أسعار المنافسين لجذب انتباه الزبائن.
- ❖ سعر أكبر من أسعار المنافسين وتعتمد المؤسسة في اتخاذه على المزايا التي تتمتع بها على المنافسين.
- ❖ تطابق الأسعار عند تقديمها لمنتج شبيهه بمنتجات المنافسين.

وهناك حالتان يكون فيهما التسعير التنافسي مناسباً:

- ❖ عندما تقدم المؤسسات بأكملها ناشطة في السوق منتجات أو خدمات قياسية.
- ❖ عندما يكون هناك عدد قليل من المؤسسات الكبيرة في السوق وهذا ما يسمى احتكار القلة.

وتتميز هذه الاستراتيجية ب:

- ❖ سهولة وسرعة تحديد السعر من خازل السوق والمنافسين.
- ❖ الإنصاف والمنطق في التسعير.
- ❖ اعتماد على استراتيجيات التي يكون فيها السعر سببا في نجاحها.
- ❖ وضوح مستويات السعر لكل من الزبون والمؤسسة.

الميزة الرئيسية لهذا التسعير هي النظر لحالة التسعير الفعلية للمنافسين، وعييه الرئيسي هو عدم مراعاة الجوانب المتعلقة بالطلب، علاوة على ذلك يمان أن يؤدي التركيز التنافسي القوي بين المنافسين إلى ميادة مخاطر بدء حرب أسعار بينهم في السوق كما أن المؤسسة معرضة لخطر العمل بهوامش ربح قليلة أو حتى تحقيق خسائر، وهذا يعني أن استراتيجية التسعير على أساس المنافسة خطيرة للغاية لأن المؤسسة ليس لديها معلومات واضحة وفعالة على تكلفة أو أرباح منافسها في السوق، إلى جانب ذلك ففي الأسواق شديدة التنافس تصبح معلومات المتحصل عليها على أسعار المنافسين عفا عليها الزمن بسرعة كبيرة. (deonir, 2017, p. 123)

### 3. التسعير وتخفيض التكاليف ودورة حياة المنتج وتحقيق التنافسية (خشعي، 2021\_2022، صفحة

111\_109)

إن دورة حياة المنتج تبدأ من وقت التفكير بالعلامة التجارية، الشكل، الحجم والنوع وجمع البيانات والمعلومات في السوق وتحليلها ثم الوصول إلى قرار بطرح المنتج في السوق وإقبال المستهلكين على شرائه لفترة من الزمن وقد يعزف عن شرائه المستهلكون بعد ذلك وبالتالي خروجه من السوق.

إن مفهوم دورة حياة المنتج مهم جدا بالنسبة للمسوقين والمخططين للمنتجات في السوق لأن كل مرحلة يمر المنتج عبرها تتطلب من المؤسسة إتباع استراتيجية تسويقية ملائمة لضمان الريادة في السوق.

## الفصل الثاني: تحسين تنافسية المؤسسة باستعمال الأساليب الحديثة للمحاسبة التخليقية

من المعروف أن السعر يلعب دوراً مؤثراً خلال مراحل دورة حياة المنتج في تحديد السياسات التسويقية في كل مرحلة من هذه المراحل وخاصة في المراحل الثلاثة الأخيرة، ففي المرحلتين الأولى (مرحلة التصميم والتطوير ومرحلة تقديم المنتج) تكون التكلفة والسعر مرتفعين مقارنة مع المبيعات، ويصبح على المؤسسة أن تقوم بتعريف المستهلك على منتجها من حيث مزاياه وشالته واستخداماته وأماكن بيعه... وتتميز هاتين المرحلتين بانخفاض معدل الربحية أو انعدامه بسبب ارتفاع التكاليف المترتبة عن عمليات التصميم والتطوير وكذا بسبب قلة المبيعات.

فإن كان المنتج في مرحلة النمو فستشهد المؤسسة تطوراً ملحوظاً في المبيعات بسبب إقبال المستهلكين على المنتج، مما يمكن القول أن المنتج قد نجح في تلبية حاجات المستهلكين وتحقيق رغباتهم، ما يمنحها حصة أكبر في السوق، فيكون أمام المؤسسة العمل على الحفاظ عليها وتوسيعها، وهذا يجعل إجراءات المنافسين وسلوكياتهم تحت سيطرتها وإقناع الآخرين (المنافسين) بعدم دخول السوق ويكون ذلك من خلال الزيادة في حجم المبيعات والاحتفاظ بالربحية التي لها تأثيرات نحو تخفيض التكلفة الوحيدة المنتجة، فالمشكلة التي تواجهها المؤسسة تتعلق بكيفية تخفيض الأسعار والسرعة في الحد من تأثير انخفاض التكاليف.

وإذا كانت المؤسسة راغبة أن تبقى قائدة في مرحلة النضوج ينبغي عليها الاستمرار والتأكد من أن الأسعار تنخفض كما يتصاعد حجم المبيعات وبالتالي انخفاض في تكاليف الوحدة الواحدة وإذا لم تقم بهذا الإجراء فهناك دائماً فرصة أمام المنافسين لاحتلال القيادة بهدف زيادة حصتهم في السوق ولأن في العادة ومن المفيد أن تحافظ المؤسسة على موقعها في السوق، وحجم المبيعات الإضافية المتولدة ستعني مياداً في إجمالي إيرادات المؤسسة على الرغم من انخفاض أسعار البيع للمؤسسات المنافسة حتماً فهي لا تتمتع بنفس ميزة تخفيض التكاليف التي تتمتع بها المؤسسة بسبب كونهم يعملون في ظل ربح ضئيل لأنهم غير قادرين على التحسين في مجال تخفيض التكاليف، كذلك فإن هذه الحالة ستشكل حاجزاً أمام المنافسين.

إن تخفيض التكاليف هو الاستراتيجية الأسهل والأكثر تأكيداً لزيادة الأرباح على المدى القصير، ويمكن أن يكون أيضاً محركاً رئيسياً للنمو على المدى الطويل، إذا تم التعامل معه بشكل صحيح، حيث يجب على المؤسسة أن تهتم بالتسعير، الهوامش، سلوكيات المنافسين والتنظيم الحكومي، يعد تخفيض التكاليف أبسط طريق لزيادة الربحية وتعزيز التدفق النقدي.

تعمل هذه الاستراتيجية على التركيز في تخفيض التكاليف غير الضرورية باستمرار مع التحسين المستمر وتبسيط العمليات، مما يعمل على زيادة الكفاءات العمال، بالإضافة إلى ذلك فهي تساعد المؤسسة باستمرار على إعادة استثمار جزء أو كل وفورات الناتجة على تخفيض التكاليف في الأفراد والعمليات.

مما لا شك فيه أن أساليب التكاليف الحديثة جاءت استجابة للتحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية المختلفة في مجال المنافسة الشديدة وتكوين الميزة التنافسية وفي الحفاظ على الحصة السوقية، وبنفس الوقت لمعالجة عجز أساليب التكلفة التقليدية في مواجهة المتطلبات الجديدة للبيئة الصناعية، إذ أن أساليب التكاليف التقليدية تعتمد في تسعير المنتجات على فكرة حساب كل التكاليف في سعر التكلفة ثم إضافة هامش ربح لتحديد سعر البيع، ولم يعد هذا الأسلوب يتناسب مع التطورات العالمية، ومع ذلك فهناك اختلافات في وجهات النظر لموضوع إدارة التكاليف بين إدارة المؤسسات الاقتصادية في

## الفصل الثاني: تحسين تنافسية المؤسسة باستعمال الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية

الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا وبين إدارة المؤسسات الاقتصادية في اليابان فكلاهما يسعيان إلى استخدام أساليب تكاليف حديثة إلا أن أهدافها مختلفة، فالإدارة الغربية تسعى إلى استخدام معلومات

التكاليف في القرارات المتعلقة بالتسعير، أما الإدارة اليابانية فهي تسعى لاستخدام هذه المعلومات لغرض إدارة التكاليف والسيطرة عليها ومن ثم تخفيضها بدءاً من مرحلة تصميم وتطوير المنتج إذ وجد بأن تكاليف مرحلة التخطيط والتصميم تكاليف حوالي 12% من تالفة الإنتاج في بعض المؤسسات الاقتصادية.

### المطلب الثالث: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق تنافسية المؤسسة.

نظراً لكون أسلوب (ABC) يتجاوز سلبيات الأساليب التقليدية بتوفير معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكاليف ومسبباتها فإنه يعمل على ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف وذلك بمنحهم تفهماً أعمق لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها. (مراوي، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، 2022\_2023، صفحة 100)

وبالرغم من تعدد جوانب تحديث وتطوير أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة باعتباره أسلوب لإدارة التكاليف، سواء من حيث تخطيط التكلفة ورقابتها ومن ثم تجنبها واستبعادها، ولتحقيق هذا بكفاءة وفعالية يقوم هذا الأسلوب على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة، وذلك حتى يتم استبعاد تلك التي لا تضيف قيمة أو على الأقل تقليلها، بغرض تخفيض التكاليف وبالتالي تحسين تنافسية المؤسسة. (دبابش و شحتاني، 2018، صفحة 116)

ويمكن تخفيض التكاليف وفقاً لأسلوب (ABC) من خلال الخطوات التالية: (تومي و زعرور، 2013، صفحة 185)

1. تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط (أو الفعالية) فمثلاً يمكن تقليص الوقت والجهد الخاص بنشاط التهيئة من خلال تحسين تدريب العمال.
2. إلغاء الأنشطة غير الضرورية: قد تكون هذه النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتجات أو الخدمات، وكذلك الأنشطة التي لا تضيف إلى القيمة التي يطلبها المستهلك.
3. انتقاء الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه بتكلفة أقل.

### المطلب الرابع: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق تنافسية المؤسسة.

ويكون ذلك من خلال ثلاثة اتجاهات وهي كما يلي:

يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين تنافسية المؤسسة من خلال توفير أبعاد الميزة التنافسية من الجودة والوقت المناسب والسعر المنخفض، وهذا الأخير لكي يتحقق يجب أن تخفض التكاليف من منظور المستهلك، حيث يعتبر تخفيض التكاليف من أبرز الأهداف التي تسعى تكلفتها المستهدفة لتحقيقها دون الإخلال بمواصفات المنتج أو جودته المطلوب من طرف الزبون كما يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب إدارة الربحية وتحسين الوضع التنافسي لأنه يعمل على تفرد المؤسسة وتميزها في أداؤها (دبابش، 2017، صفحة 66) من خلال: (مراوي، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، 2022\_2023، صفحة 101)

## الفصل الثاني: تحسين تنافسية المؤسسة واستعمال الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية

---

1. تقديم مؤشر للصورة المثلى في نظر الزبائن من خلال توفير لهم منتجات ذات مواصفات عالية وفعالية وفقا لاحتياجاتهم من ناحية السعر والوقت وغيرها؛
2. تخفيض التكاليف من خلال التركيز على تحليل القيمة في عملية تصميم المنتج؛
3. تحقيق الربح المستهدف من خلال تصميم منتجات تتفوق على المنافسين؛
4. اختصار الوقت المطلوب وتحقيق مستوى التمايز في منتجات المؤسسة

### خلاصة الفصل:

تعاني المؤسسة من ضغوطات مستمرة تدفعها للبحث عن مزايا تنافسية وتعزيزها بما يسمح لها ضمان مركز تنافسي قوي يمكنها من الاستمرار وتحقيق الأسبقية على منافسيها، إلا أنه من الصعب الحفاظ عليها في ظل التغير المستمر لعوامل نجاحها.

إن سعي المؤسسة للتقدم على منافسيها يتطلب منها المعرفة الدقيقة لبيئتها (الداخلية، الخارجية) والإلمام بكل نقاط القوة ونقاط الضعف من تحليلها لبيئتها الداخلية، والفرص المتاحة لها والتهديدات من تحليلها لبيئتها الخارجية لبناء وتعزيز ميزات التنافسية التي تتيح لها التميز والاختلاف على منافسيها.

إن تحقيق التنافسية والمحافظة على مزايا التنافسية من خلال استراتيجية تخفيض التكاليف باستعمال أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة مع المحافظة على الجودة ومراعاة متطلبات ورغبات الزبائن في الحصول على سعر تنافسي، لأن عنصر الزبائن أصبح يصنع الفرق بين المؤسسات الناشطة في الأسواق، فتحقيق رغباتهم يمنح لها قدرة في التفوق على منافسيها بجذب أكبر عدد ممكن منهم.

## الفصل الثالث:

المساهمة في تحقيق تنافسية  
مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة  
باستخدام أساليب المحاسبة  
التحليلية.

تمهيد:

بعد ما تطرقنا في الفصلين السابقين لكل من أساليب المحاسبة التحليلية وتنافسية المؤسسة من جانبها النظري، سنقوم في هذا الفصل بإسقاط ما تم التوصل إليه نظريا على مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة.

حيث سنحاول تحديد أثر استخدام أساليب المحاسبة التحليلية في تعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية وفق المعلومات التي تم الحصول عليها من مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة وذلك من خلال مبحثين، هي كالآتي:

**المبحث الأول:** تقديم عام لمؤسسة مطاحن الزيبان.

**المبحث الثاني:** محاولة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مطاحن الزيبان القنطرة.



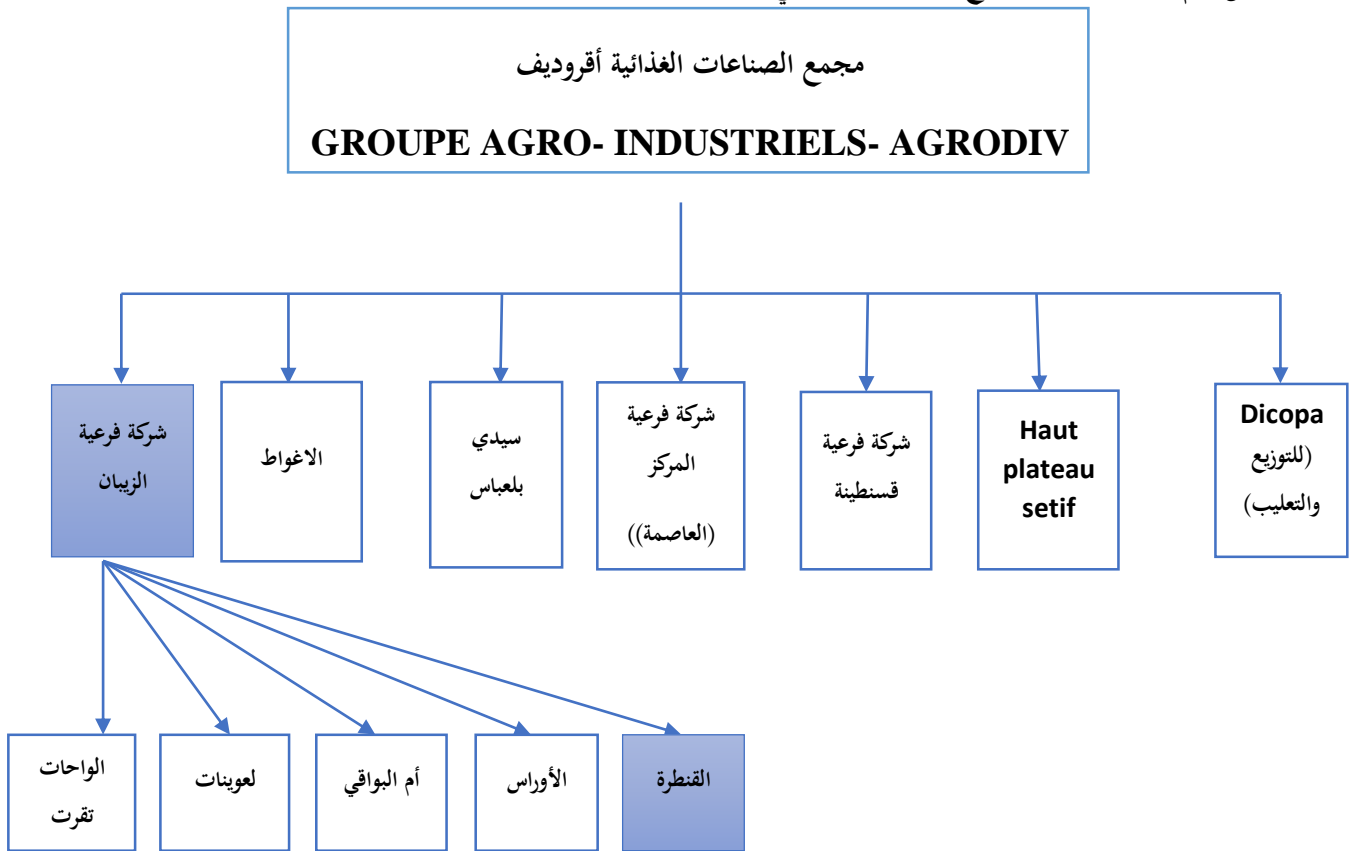
### المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة.

من خلال هذا المبحث سنحاول الإلمام قدر الإمكان بكل ما يتعلق بالمؤسسة محل الدراسة ألا وهي مطاحن الزيبان -القنطرة.

#### المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة عمومية اقتصادية على شكل شركة مساهمة ذات رأس مال يقدر بـ 235.000.000 دج، وتم رفع رأس المال في 2007 إلى 896.260.000 دج، كانت تابعة للشركة الأم الرياض سطيف (مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها)، اما الان فهي تابعة للشركة الفرعية الزيبان مع 4 وحدات أخرى، كما هي مبينة في الشكل (09):

#### الشكل رقم (09): هيكله مجمع الصناعات الغذائية اقروديف.



ويمكن تقديم بعض المعلومات حول المؤسسة محل الدراسة فيما يلي:

- الاسم الجديد: المركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان القنطرة.

- طبيعة النشاط: للمؤسسة أنشطة إنتاجية مقسمة على نوعين وهي كالاتي:

- الأنشطة الرئيسية: تحويل الحبوب وإنتاج وتسويق المنتجات التي تم الحصول عليها (السميد الدقيق).
- الأنشطة الثانوية: انتاج وتسويق المنتجات الثانوية (النخالة والأعلاف) وبيعها كأغذية للمواشي.

-الموقع: تقع في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين القنطرة وولاية بسكرة وهي تبعد عن الولاية بـ 55 كلم.

-المساحة: تقدر مساحتها الإجمالية بـ 2م315647 وهي تنقسم إلى قطعتين:

- القطعة الأولى: مساحتها 2م53000051 خاصة بالمطاحن والإدارة ومنها 2م11158 مبنية والباقي غير مبني.
- القطعة الثانية: تقدر مساحتها 2م15642 تتكون من السكنات الوظيفية.

- طاقة الإنتاج:

✓ 1500 قنطار في اليوم من القمح اللين.

✓ 5900 قنطار في اليوم من القمح الصلب.

-سعة التخزين:

✓ 39000 قنطار من المنتج النهائي.

✓ 125000 قنطار من القمح.

-احتياجات المؤسسة من الماء:

✓ 3000 لتر من الماء يوميا.

✓ أما الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات.

-الطاقة التشغيلية: يقدر عدد عمال الوحدة حاليا بـ 179 عامل.

- منتجات المؤسسة:

الجدول رقم (05): منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة.

المنتج	النوع	السعة
السميد	سميد غليظ	(25 كلغ)
	سميد ممتاز	(10 كلغ - 25 كلغ)
	سميد عادي	(25 كلغ)

(5 كغ)	دقيق ممتاز	الدقيق
(25 كغ – 50 كغ)	دقيق عادي	
(25 كغ)	دقيق ثانوي	
(40-100 كغ)	نخالة حمراء (نخالة القمح الصلب)	النخالة
(40-100 كغ)	نخالة بيضاء (نخالة القمح اللين)	
(40-100 كغ)	نخالة مكعبة	

المصدر: وثائق المؤسسة.

ولديها منتجات أخرى جديدة منها:

.CERFIBRES ✓

✓ النافع (سميد كامل من القمح الصلب).

✓ سميد الشعير.

-المجال البشري:

تحتوي كل مؤسسة على مجموعة من العمال الذين بدورهم يساهمون على نشأة وتطور هذه المؤسسة والرفع من إنتاجها وتحسين مردودها فمن خلال تمهيدنا هذا وجدنا أن العدد الإجمالي لعمال مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بـ: 179 عامل يتوزع ونحسب التسلسل المهني للفئات.

والجدول التالي يضع توزيعهم حسب الفئات:

جدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب فئات المؤسسة.

النسبة المئوية	العدد	الفئات
17%	30	الإطارات
44%	79	أعوان التحكم
39%	70	المنفذين
100%	179	المجموع

المصدر: وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة واستراتيجياتها.

1. بعض الاستراتيجيات المنتهجة في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة:

يوجد مفهوم خاص للاستراتيجية في المؤسسة، حيث عرفها مستشار التوجيه على أنها هي التي تقوي مكانة المؤسسة في السوق وتخلق الثروة وكذا مناصب العمل.

إن الاستراتيجية الأكثر إتباعا في المؤسسة هي استراتيجية السيطرة بالتكاليف وكذا استراتيجية التميز (فأساس اعتماد المؤسسة على هذه الاستراتيجيات هي قواعد السوق أي قانون الطلب والعرض). ولكن هناك استراتيجيات أخرى متمثلة في:

✓ استراتيجية التنوع: تنوع في الحجم حسب احتياجات الزبائن وفي المنتج كذلك.

✓ استراتيجية التخصص: متخصصة في السميد والطحين.

✓ استراتيجية تجارية: تشتري منتجات وتقوم ببيعها (شراء العجائن الغذائية وبيعها).

وتهدف إلى توجه جديد ألا وهو انتاج كسكس الشعير.

2. المنافسة: كثيفة باعتبارها موجودة في قطاع الصناعات الغذائية، حيث ان هناك مؤسسات رائدة في الجزائر مثل (Sim - سفينة) التي تجعل مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة تواجه منافسة شرسة.

طبيعتها: ان المنتج يحظى بمنافسة محلية (مطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مطاحن البركة زريبة الوادي)، وأنها جهوية كذلك في الشرق إلا أننا من خلال ملاحظتنا نعتقد أنها منافسة وطنية بما أن المنتجات تصل إلى السوق المحلي والجهوي.

4. أهداف المؤسسة: إن المؤسسة أمام منافسة قوية من المنتجات الوطنية الخاصة والعمومية وحتى الأجنبية وحتى يتسنى

لها جذب المستهلك لطلب منتجاتها سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها وتتمثل فيما يلي:

• الوصول إلى أكبر جمهور من المتعاملين الاقتصاديين للفت انتباههم وجلب اهتمامهم لعلامتها التجارية في النوعية أولا ودائما.

• تغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية عموما.

5. سياسة المؤسسة: ان القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المريحة للشركة الفرعية مطاحن الزيبان القنطرة هما عاملان

مشجعان على انتعاش السياسة التجارية ولن تدخر أي جهد في ترجمة هذه السياسة بالأفعال:

• التوضيح في الشفافية للممارسات والخدمات التجارية مع الشركاء (الزبائن، المساهمين، والمحيط...)

• ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون والتكفل النظامي لكل الشكاوى.

• تكوين وتحسيس مجموعة العمال.

• الاتصال في الداخل لتفاعل كل العمال، وفي الخارج لضمان جودة الخدمة والمنتج.

• التحديث وصيانة طاقة الإنتاج.

**المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.**

تعتبر مؤسسة مطاحن الزيبان من المؤسسات المتوسطة العامة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم

إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة، وفيما يلي سيتم التعرف على

مصالح المؤسسة.

1- الرئيس المدير العام: يعد المسؤول الأول عن كل رؤساء الهياكل والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي، بالإضافة إلى انه:

- يمثل المؤسسة خارجيا (الناطق الرسمي للمؤسسة).
- يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة).
- يرأس مجلس الإدارة.
- رئيس لجنة حفظ الصحة والأمن.

2- أمانة الرئيس المدير العام: تعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح المؤسسة، من مهامها (كل هذه المهام مرتبطة بالرئيس المدير العام):

- استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.
- استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس.
- كتابة المراسلات وتوزيعها على مخلف المصالح.
- تحرير اجتماعات مجلس الإدارة.
- استقبال الضيوف (زبائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار...).
- توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.

3- هيئة إعادة الهيكلة، دراسة السوق والاتصال:

- دراسة إعادة الهيكلة للمؤسسة.
- دراسة السوق.
- تنظيم المشاركة في المعارض الاقتصادية، الإشهار.
- تمثيل المؤسسة من ناحية الإعلام.

4- المستشار القانوني: يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:

- التكفل بقضايا الشركة محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية او المعنوية (اغلب المنازعات التجارية مع مجموع الزبائن الذين ترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة)
- متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة.
- متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن.
- متابعة ملفات التأمين على ممتلكات الشركة ضد جميع الأخطار بمعية شركة التأمين CAAT-وكالة بسكرة- وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن. هذا فضلا عن العمل الإداري الاعتيادي على مستوى الشركة:
- تحرير المراسلات الإدارية الداخلية والخارجية

- تمثيل الشركة كعضو في اللجان المختلفة كلجنة حفظ الصحة والأمن، لجنة التأديب، لجنة الصفقات، لجنة تحديد ومراجعة السعر، لجنة إثبات ملفات الزبائن.
  - تمثيل الشركة أمام الجهات القضائية المختصة بموجب تفويض من المديرية العامة.
6. مشروع الإعلام الآلي: تم إدماج الإعلام الآلي في المؤسسة من أجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة والموثوقة مقارنة بالعملية اليدوية من المهام: إنشاء برامج أو أحداث التغييرات التطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، من بين البرامج الموجودة في المؤسسة (حساب الأجور-الفوترة- المحاسبة - تسيير المخزون - الاستثمارات - الإهلاكات...).

- برمجة وصيانة حواسيب المؤسسة.
  - ادارة شبكة الإعلام الآلي.
  - مراقبة البرامج وتطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج.
  - المساهمة في الجرد السنوي.
7. مصلحة النظافة والأمن: تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة بمختلف أنواعه ونظافتها، وتنقسم الى فرعين:

أ- فرع الأمن: يشرف عليه رئيس فرع مسؤول رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن.

يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:

- مهام خاصة بالأمن العام:

\*حراسة المؤسسة ووسائلها والآلات من كل سرقة أو تعدي.

\*مراقبة كل من يدخل أو يخرج من مؤسسة.

\*إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من اجل رفع المنتج.

- مهام خاصة بالأمن الصناعي:

\*المحافظة على امن الآلات من الأخطار.

\*رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض الأخطار كإزالة السوس مثلاً.

\*الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات.

\*إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق.

ب- فرع النظافة: يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:

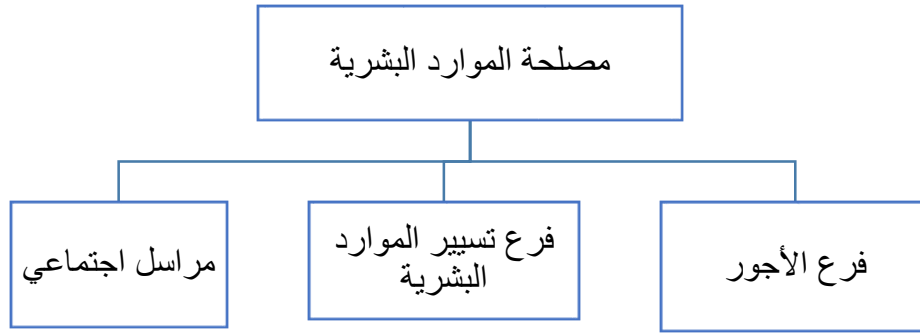
- التنظيف الدوري.

- رقابة مستوى مخزون المياه وتعقيمه.
  - 8. مصلحة مراقبة التسيير وإعادة التقييم: تعد من أهم المصالح، كون أن هذه المصلحة مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المؤسسة، من أهم مهامه:
  - إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة: يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة، وتشمل كل من الميزانية التقديرية للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات (الإشهار...)، الموارد البشرية. تقوم كل مصلحة بإعداد الميزانية الخاصة بها فمثلا مصلحة المبيعات تقوم بإعداد الميزانية التقديرية.
  - إعداد اللوح البياني للمؤسسة (التسويق، الإنتاج، المبيعات، الموارد البشرية...) ومقارنتها مع التقديرات وتحليل النتائج.
  - إعداد التقارير الثلاثية والسادسية: تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة.
  - إعداد التقرير السنوي للتسيير: وهو تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة خلال السنة.
  - تقديم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلاتهم.
- أي أن دور رئيس المصلحة يكمن في:
- جمع المعلومات من مختلف المصالح.
  - تحليل المعلومات.
  - إعداد التقارير الشهرية، الثلاثية، السادسة والسنوية.
9. هيئة الاحتساب: تعد وظيفة الاحتساب وظيفه مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح المؤسسة، وهدف المراقبة في هذا المجال تقدير وتقييم نجاعة مختلف المراقبات الأخرى أي متابعة أعضاء المؤسسة في أداء مسؤولياتهم، وفي هذا الهدف الاحتساب الداخلي يقدم التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية الاحتساب.
- من جهة أخرى الاحتساب الداخلي يختلف عن المراقبة الداخلية، فالمراقبة الداخلية هي مجموع التدابير الموجودة داخل التنظيم والمناهج وهدفها هو تأمين حماية الممتلكات، صحة العمليات، تطبيق العمليات، جودة ونوعية المعلومة ونجاعة عمال المؤسسة.
9. دائرة الاستغلال: تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية بحتة نظرا للمصالح المكونة لها، أساس هذه الدائرة الإنتاج، ومهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من اجل تحقيق أهداف المصلحة.
- . مسؤول التقنيات التجارية: ويندرج تحت مهامه (03) مصالح وهما:
- أ- مصلحة المبيعات: تعد هذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن.
  - ب- مصلحة النقل والوسائل العامة: تقوم هذه المصلحة بتسيير حظيرة المؤسسة وإيصال الطلابيات إلى الزبائن.

ج. مصلحة الإرسال والتوزيع: تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة، حيث تبدأ المهام من مصلحة المبيعات التي ترسل المعلومات اللازمة والخاصة بالزبائن، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل مبيعات إلى مصلحة المبيعات للقيام بالعمليات الحسابية، وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي والموضوع فيه خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بقسم التعبئة والتغليف، حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضاعة بعد تعبئتها.

د. مصلحة الموارد البشرية: تهتم إدارة الموارد البشرية في المؤسسة بكل ما يتعلق بالعمال باعتبارهم الجهاز المتحرك والعملي داخل المؤسسة، وتعمل هذه المصلحة على ضمان حقوق الموظفين بها ومتابعة مساهمهم المهني ومن بين هذه الحقوق (الأجر، المنح، العلاوات...).

الشكل رقم (10): هيكله مصلحة الموارد البشرية.



المصدر: وثائق المؤسسة

أ- رئيس مصلحة الموارد البشرية: وهو المسؤول الأول في المصلحة، ومن مهامه:

\* تطبيق سياسة المؤسسة فيما يخص تسيير الموارد البشرية:

التطبيق الكامل للاتفاقية الجماعية.

- احترام تطبيق النظام الداخلي للمؤسسة.
- المتابعة اليومية لملفات المستخدمين.
- متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين.
- تطبيق منهجيات العمل في الإطار القانوني.
- المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمصلحة.

\* متابعة الإحصائيات:



- إعداد مخطط التكوين والسهر على تطبيقه.
  - المشاركة مع رؤساء المصالح في إعداد مخطط التوظيف.
  - مراقبة كشوف الأجور والرواتب للمستخدمين قبل التخليص.
  - تقييم عملية تكوين المستخدمين.
- ب- فرع تسيير الموارد البشرية: يهتم هذا الفرع بكل ما يتعلق بالمسار المهني للموظف من بداية توظيفه حتى نهاية الخدمة، وهذا الفرع له علاقة مباشرة مع فرع الأجور، ومن مهام هذا الفرع ما يلي:
- \* متابعة مستجدات ملفات الموارد البشرية.
  - \* مراقبة كشف الحضور للعمال والمتمهين وتقديمها لفرع الأجور نهاية الشهر.
  - \* التكفل بالعطل: السنوية، المرضية الاستثنائية.
  - \* تحرير المقررات (التقاعد، التعيين، تغيير المنصب ...).
  - \* تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم.
- ج- مراسل اجتماعي: يقوم بالمهام التالية:
- \* إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي.
  - \* دفع ملفات المرض، حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي.
  - \* استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي.
  - \* السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي.
- د- فرع الأجور: يقوم هذا الفرع بتمثيل حق العامل من خلال الأجر الذي يتقاضاه، ويتم ذلك كما يلي:
- \* تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور.
  - \* جمع المعلومات لحساب الأجور (مقدمة من فرع تسيير الموارد البشرية).
  - \* إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات.
  - \* طبع كشف الأجور.
12. مصلحة المحاسبة والمالية: تقوم بمراقبة كل العمليات المحاسبية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري.

المبحث الثاني: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مطاحن الزيبان القنطرة.

سنحاول في هذا المبحث تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، تماشياً مع ما تم دراسته في الجانب النظري من خطوات منتهجة في تطبيقه.

**المطلب الأول: تطبيق أسلوب ال(ABC) في المؤسسة محل الدراسة.**

1. المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة

في هذه المرحلة نقوم بتحديد الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة، والمتمثلة في الأنشطة الأساسية (التموين، الإنتاج، التوزيع) والأنشطة الداعمة (البنية الأساسية للمؤسسة)، تم تحديد أنشطة فرعية لكل نشاط وتكلفته.

الجدول رقم(07): تحديد الأنشطة

الفصل الثالث: المساهمة في تحقيق تنافسية مؤسسة مطاحن الزهران القنطرة باستخدام أساليب المحاسبة التحليلية.

التكلفة	النسبة	الأنشطة			العمليات	
		الرمز	تكاليف الأنشطة التحتية	البيان	الرمز	البيان
4 564 918,07 د.ج.	2,672909	A10	مصاريف نقل القمح اللين	نقل المشتريات	A1	التموين العمليات الرئيسية
265 549,65 د.ج.	0,155488	A20	تعبئة المحروقات المستهلكة	إدارة التموين	A2	
237 346,11 د.ج.	0,138974	A21	أجرة مستخدمي إدارة التموين			
586 534,14 د.ج.	0,343435	A22	أدوات مكتبية			
39 492,06 د.ج.	0,023124	A23	ألبسة عمال الإدارة			
533 113,88 د.ج.	0,312156	A24	التأمين على السيارة			
107 821,16 د.ج.	0,063133	A25	الضريبة على المركبات			
728 273,40 د.ج.	0,426428	A26	اهتلاك المباني والتجهيزات			
205 335,86 د.ج.	0,120231	A27	اهتلاك التركيب العام (المدفأة...)			
1 150 698,36 د.ج.	0,673772	A28	اهتلاك معدات النقل			
53 067,34 د.ج.	0,031073	A29	اهتلاك معدات الاعلام الآلي			
32 148,71 د.ج.	0,018824	A211	اهتلاك معدات مكتب			
39 373 791,00 د.ج.	23,05465	A30	رسم مسترجع على المشتريات	تسديد الضرائب	A3	

142 407,60 د.ج.	0,083384	A40	مصارييف اليد العاملة (صيانة)	الصيانة	A4	
128 853,17 د.ج.	0,075448	A41	مواد ولوازم مختلفة			
322 068,28 د.ج.	0,188582	A42	صيانة وإصلاح معدات النقل			
5 114,07 د.ج.	0,002994	A43	صيانة وإصلاح معدات مكتب			
6 184,72 د.ج.	0,003621	A44	صيانة وإصلاح مواد مختلفة			
261 563,99 د.ج.	0,153154	A45	تكلفة قطع الغيار المستهلكة			
16 487,61 د.ج.	0,009654	A46	خردوات مستعملة			
12 258,32 د.ج.	0,007178	A47	أدوات صغيرة			
32 910,05 د.ج.	0,01927	A48	ألبسة عمال الصيانة			
1 089 813,48 د.ج.	0,638122	A50	اهتلاك آلة التنظيف	التنظيف والطحن والغربلة	A5	الانتاج
28 920 845,80 د.ج.	16,9341	A51	مصارييف الكهرباء			
600 000,00 د.ج.	0,35132	A52	المياه			
2 846 815,21 د.ج.	1,666904	A53	مصارييف مستخدمى نشاط التنظيف والطحن والغربلة			
26 632 390,56 د.ج.	15,59414	A54	اهتلاك آلة الطحن			
157 968,23 د.ج.	0,092496	A55	ألبسة عمال التنظيف والطحن والغربلة			
43 103,40 د.ج.	0,025238	A56	اهتلاك آلة الاتصالات الكهربائية			
775,99 د.ج.	0,000454	A57	اهتلاك آلة التكييف			

الفصل الثالث: المساهمة في تحقيق تنافسية مؤسسة مطاحن الزبيران القنطرة باستخدام أساليب المحاسبة التحليلية.

581,99 د.ج.	0,000341	A58	اهتلاك آلة الهواء المضغوط			
969,99 د.ج.	0,000568	A59	اهتلاك معدات التهوية			
1 163,99 د.ج.	0,000682	A510	اهتلاك تركيب العام للمياه			
5 358 974,28 د.ج.	3,137855	A60	اهتلاك آلة التغليف	التغليف	A6	
189 876,80 د.ج.	0,111179	A61	مصاريف مستخدمي نشاط التغليف			
1 485 654,51 د.ج.	0,869899	A62	مصاريف الكهرباء			
92 148,13 د.ج.	0,053956	A63	ألبسة عمال التغليف			
2 920 307,86 د.ج.	1,709936	A70	مواد ولوازم مختلفة			
131 640,19 د.ج.	0,07708	A71	ألبسة عمال الصيانة	الصيانة	A7	
142 407,60 د.ج.	0,083384	A72	مصاريف المستخدمين صيانة			
935 857,94 د.ج.	0,547976	A73	خردوات مستعملة			
695 797,92 د.ج.	0,407413	A74	أدوات صغيرة			
909 936,33 د.ج.	0,532798	A75	صيانة وإصلاح المعدات الصناعية			
313 798,11 د.ج.	0,183739	A76	صيانة وإصلاح معدات النقل			
3 058,77 د.ج.	0,001791	A77	صيانة وإصلاح أدوات مكتب			
14 744,00 د.ج.	0,008633	A78	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة			
10 240 697,31 د.ج.	5,996265	A79	مصاريف قطع الغيار			
189 876,80 د.ج.	0,111179	A80	أجور المستخدمين			

الفصل الثالث: المساهمة في تحقيق تنافسية مؤسسة مطاحن الزبيران القنطرة باستخدام أساليب المحاسبة التحليلية.

39 800,50 د.ج.	0,023305	A81	اهتلاك معدات الاعلام الآلي				
39 492,06 د.ج.	0,023124	A82	ألبسة عمال الإدارة				
2 707 408,80 د.ج.	1,585277	A83	اهتلاك معدات النقل				
117 306,83 د.ج.	0,068687	A84	أدوات مكتبية				
35 720,78 د.ج.	0,020916	A85	اهتلاك معدات مكتب				
3 772 837,08 د.ج.	2,20912	A86	اهتلاك المباني والتجهيزات				
663 874,12 د.ج.	0,38872	A87	تعبئة المحروقات المستهلكة				
154 001,90 د.ج.	0,090173	A88	اهتلاك التركيب العام (المدفأة....)				
30 414,18 د.ج.	0,017809	A89	اهتلاك معدات وأدوات				
399 835,41 د.ج.	0,234117	A810	التأمين على السيارة				
4 760,00 د.ج.	0,002787	A90	حقوق الطابع	إدارة المبيعات	A9	التوزيع	
189 876,80 د.ج.	0,111179	A91	مصاريف أجور إدارة التوزيع				
5 223 239,07 د.ج.	3,058378	A92	الرسم على النشاط المهني TAP				
26 328,04 د.ج.	0,015416	A93	ألبسة العمال				
39 292,86 د.ج.	0,023007	A94	اهتلاك معدات مكتب				
256 674,59 د.ج.	0,150291	A95	اهتلاك التركيب العام (المدفأة....)				
33 516,24 د.ج.	0,019625	A96	أدوات مكتبية				
353 000,00 د.ج.	0,206693	A97	الدعاية والاشهار				

الفصل الثالث: المساهمة في تحقيق تنافسية مؤسسة مطاحن الزيزان القنطرة باستخدام أساليب المحاسبة التحليلية.

129 121,92 د.ج.	0,075605	A98	اهتلاك المباني والتجهيزات	نقل المبيعات	A10
66 334,17 د.ج.	0,038841	A99	اهتلاك معدات الاعلام الآلي		
237 242,32 د.ج.	0,138913	A910	ضريبة على المركبات		
1 726 072,40 د.ج.	1,010672	A100	تعبئة المحروقات المستهلكة لنقل المبيعات		
1 066 227,76 د.ج.	0,624311	A101	تأمين على الشاحنة		
142 407,60 د.ج.	0,083384	A102	مصاريف المستخدمين (سائقين + حمالين)		
15 000,00 د.ج.	0,008783	A103	مصاريف نقل المبيعات		
5 000,00 د.ج.	0,002928	A104	مصاريف نقل بوسائل المؤسسة		
6 338 397,48 د.ج.	3,71134	A105	اهتلاك معدات النقل		
26 328,04 د.ج.	0,015416	A106	ألبسة العمال		
6 175,57 د.ج.	0,003616	A111	مصاريف صيانة معدات النقل (خارجيا)	الصيانة	A11
11 659,40 د.ج.	0,006827	A112	صيانة وإصلاح أثاث مكتب		
11 659,40 د.ج.	9,824813	A113	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة		
62 652,91 د.ج.	0,036685	A114	خردوات مستعملة		
46 581,61 د.ج.	0,027275	A115	أدوات صغيرة		
347 612,36 د.ج.	0,203538	A116	مواد ولوازم مختلفة		
1 120 988,53 د.ج.	0,656376	A117	تكلفة قطع الغيار		
131 664,02 د.ج.	0,077094	A118	ألبسة عمال الصيانة		
142 407,60 د.ج.	0,083384	A119	مصاريف اليد العاملة		

26 328,04 د.ج.	0,015416	A121	ألبسة العمال	الأمن والوقاية	A12	الأنشطة الداعمة	العمليات الثانوية
60 500,00 د.ج.	0,035425	A122	الصيدليات				
152 995,44 د.ج.	0,089584	A123	إهلاك معدات الحماية الأمنية				
118 673,00 د.ج.	0,069487	A124	مصاريف عمل الحراسة والأمن				
332 283,41 د.ج.	0,194563	A131	أجور المستخدمين (مصالح الإدارة، محاسبة ومالية)	الإدارة	A13		
142 407,60 د.ج.	0,083384	A132	أجور المستخدمين صيانة إدارة				
586 534,14 د.ج.	0,343435	A133	المواد المكتبية المستهلكة				
250 045,49 د.ج.	0,14641	A134	إهلاك المعدات لمكتبية				
187 561,08 د.ج.	0,109823	A135	مصاريف الصيانة معدات النقل (خارجيا)				
173 539,80 د.ج.	0,101613	A136	إهلاك معدات نقل				
26 328,04 د.ج.	0,015416	A137	ألبسة العمال الصيانة				
53 714,03 د.ج.	0,031451	A138	تكلفة قطع الغيار				
9 831,59 د.ج.	0,005757	A139	صيانة وإصلاح أثاث مكتب				
728 273,40 د.ج.	0,426428	A1310	إهلاك الإدارة				
79 601,00 د.ج.	0,046609	A1311	إهلاك معدات الإعلام الآلي				
1 162,24 د.ج.	0,000681	A1312	تعبة المحروقات المستهلكة				
300 000,00 د.ج.	0,17566	A1313	مياه مستهلكة				
686 324,17 د.ج.	0,401865	A1314	الكهرباء والغاز				
46 074,07 د.ج.	0,026978	A1315	ألبسة عمال الإدارة				



الفصل الثالث: المساهمة في تحقيق تنافسية مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة باستخدام أساليب المحاسبة التحليلية.

0,72 د.ج.	4,22E-07	A1316	مصاريف مختلفة				
94 518,65 د.ج.	0,055344	A1317	الهاتف				
48 718,22 د.ج.	0,028526	A1318	خردوات				
243 146,66 د.ج.	0,14237	A1319	مواد ولوازم مختلفة				
6 211,88 د.ج.	0,003637	A1320	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة				
2 800,00 د.ج.	0,001639	A1321	صيانة وإصلاح المرافق الاجتماعية				
656 720,64 د.ج.	0,384531	A1322	إهلاك المباني والتجهيزات				
308 003,77 د.ج.	0,180346	A1323	إهلاك التركيب العام (المدفئة...)				
540 000,00 د.ج.	0,316188	A1324	إهلاك التركيب العام للمياه				
1 693 537,00 د.ج.	0,991622	A1325	ضرائب عقارية				
666 392,35 د.ج.	0,390195	A1326	التأمين على السيارة				
2 660 130,24 د.ج.	1,557594	A1327	تأمينات أخرى				
36 221,35 د.ج.	0,021209	A1328	أدوات صغيرة				
464 711,89 د.ج.	0,272104	A141	تعبئة المحروقات المستهلكة				
799 670,82 د.ج.	0,468234	A142	تأمين الحافلة				
36 926,16 د.ج.	0,021621	A143	إهلاك الحافلة				
118 673,00 د.ج.	0,069487	A144	أجور مستخدمين				
170 784 614,99 د.ج.	100%	المجموع					

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على الملحق رقم 1

2. المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة

وهو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة ومعرفة الارتباطات بين تكلفة الأنشطة واستهلاكاتها فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة الى وحدات عمل أو عدد الكيلووات المستهلك، وللإشارة فانه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة.

الجدول رقم(08): تحديد مسببات التكلفة

المسببات	الأنشطة	
	الرمز	تكاليف الأنشطة التحتية
عدد الأطنان المشتراة	A10	مصاريف نقل القمح اللين
عدد لترات الوقود	A20	تعبئة المحروقات المستهلكة
ساعة العمل	A21	أجرة مستخدمي إدارة التموين
عدد المكاتب	A22	أدوات مكتبية
عدد العمال	A23	ألبسة عمال الإدارة
عدد المركبات	A24	التأمين على السيارة
عدد المركبات	A25	الضريبة على المركبات
عدد المباني	A26	اهتلاك المباني والتجهيزات
عدد المعدات	A27	اهتلاك التركيب العام (المدفأة...)
عدد المركبات	A28	اهتلاك معدات النقل
عدد المعدات	A29	اهتلاك معدات الاعلام الآلي
عدد المكاتب	A210	اهتلاك معدات مكتب
عدد الأطنان المشتراة	A30	رسم مسترجع على المشتريات
ساعة العمل	A40	مصاريف اليد العاملة (صيانة)
عدد التدخلات	A41	مواد ولوازم مختلفة
عدد التدخلات	A42	صيانة وإصلاح معدات النقل
عدد التدخلات	A43	صيانة وإصلاح معدات مكتب
عدد التدخلات	A44	صيانة واصلاح مواد مختلفة
عدد التدخلات	A45	تكلفة قطع الغيار المستهلكة
عدد التدخلات	A46	خردوات مستعملة

عدد التدخلات	A47	أدوات صغيرة
عدد العمال	A48	ألبسة عمال الصيانة
عدد معدات	A50	إهلاك آلة التنظيف
عدد كيلوواط الساعي مستهلك	A51	مصاريف الكهرباء
لتر من الماء المستعمل	A52	المياه
ساعة العمل	A53	مصاريف مستخدمي نشاط التنظيف والطحن والغربلة
عدد المعدات	A54	إهلاك آلة الطحن
عدد العمال	A55	ألبسة عمال التنظيف والطحن والغربلة
عدد معدات	A56	إهلاك آلة الاتصالات الكهربائية
عدد معدات	A57	إهلاك آلة التكييف
عدد معدات	A58	إهلاك آلة الهواء المضغوط
عدد معدات	A59	إهلاك معدات التهوية
عدد معدات	A510	إهلاك تركيب العام للمياه
عدد معدات	A60	إهلاك آلة التغليف
ساعات العمل	A61	مصاريف مستخدمي نشاط التغليف
عدد كيلوواط الساعي مستهلك	A62	مصاريف الكهرباء
عدد العمال	A63	ألبسة عمال التغليف
عدد التدخلات	A70	مواد ولوازم مختلفة
عدد العمال	A71	ألبسة عمال الصيانة
ساعة العمل	A72	مصاريف المستخدمين صيانة
عدد التدخلات	A73	خردوات مستعملة
عدد التدخلات	A74	أدوات صغيرة
عدد التدخلات	A75	صيانة وإصلاح المعدات الصناعية
عدد التدخلات	A76	صيانة وإصلاح معدات النقل
عدد التدخلات	A77	صيانة وإصلاح أدوات مكتب
عدد التدخلات	A78	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة
عدد التدخلات	A79	مصاريف قطع الغيار
ساعة العمل	A80	أجور المستخدمين
عدد المعدات	A81	إهلاك معدات الاعلام الآلي
عدد العمال	A82	ألبسة عمال الإدارة
عدد المركبات	A83	إهلاك معدات النقل

عدد المكاتب	A84	أدوات مكتبية
عدد المكاتب	A85	اهتلاك معدات مكتب
عدد المباني	A86	اهتلاك المباني والتجهيزات
عدد لترات الوقود	A87	تعبئة المحروقات المستهلكة
عدد المعدات	A88	اهتلاك التركيب العام (المدفأة....)
عدد المعدات	A89	اهتلاك معدات وأدوات
عدد المركبات	A810	التأمين على السيارة
عدد المبيعات المسددة نقدا	A90	حقوق الطابع
ساعات العمل	A91	مصاريف أجور إدارة التوزيع
رقم الأعمال	A92	الرسم على النشاط المهني TAP
عدد العمال	A93	ألبسة العمال
عدد المكاتب	A94	اهتلاك معدات مكتب
عدد المعدات	A95	اهتلاك التركيب العام (المدفأة....)
عدد المكاتب	A96	أدوات مكتبية
عدد الأطنان المباعة	A97	الدعاية والاشهار
عدد المباني	A98	اهتلاك المباني والتجهيزات
عدد المعدات	A99	اهتلاك معدات الاعلام الآلي
عدد المركبات	A910	ضريبة على المركبات
عدد لترات الوقود	A100	تعبئة المحروقات المستهلكة لنقل المبيعات
عدد المركبات	A101	تأمين على الشاحنة
ساعات العمل	A102	مصاريف المستخدمين (سائقين + حاملين)
الأطنان المباعة	A103	مصاريف نقل المبيعات
الأطنان المباعة	A104	مصاريف نقل بوسائل المؤسسة
عدد المركبات	A105	إهتلاك معدات النقل
عدد العمال	A106	ألبسة العمال
عدد التدخلات	A111	مصاريف صيانة معدات النقل (خارجيا)
عدد التدخلات	A112	صيانة وإصلاح أثاث مكتب
عدد التدخلات	A113	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة
عدد التدخلات	A114	خردوات مستعملة
عدد التدخلات	A115	أدوات صغيرة
عدد التدخلات	A116	مواد ولوازم مختلفة

عدد التدخلات	A117	تكلفة قطع الغيار
عدد العمال	A118	ألبسة عمال الصيانة
ساعات العمل	A119	مصاريف اليد العاملة
عدد العمال	A121	ألبسة العمال
عدد الصيدليات	A122	الصيدليات
عدد المعدات	A123	إهلاك معدات الحماية الأمنية
ساعات العمل	A124	مصاريف عمل الحراسة والأمن
ساعات العمل	A131	أجور المستخدمين (مصالح الإدارة، محاسبة ومالية)
ساعات العمل	A132	أجور المستخدمين صيانة إدارة
عدد المكاتب	A133	المواد المكتبية المستهلكة
عدد المكاتب	A134	إهلاك المعدات لمكتبية
عدد التدخلات	A135	مصاريف الصيانة معدات النقل (خارجيا)
عدد المركبات	A136	إهلاك معدات نقل
عدد العمال	A137	ألبسة العمال الصيانة
عدد التدخلات	A138	تكلفة قطع الغيار
عدد التدخلات	A139	صيانة وإصلاح أثاث مكتب
عدد المباني	A1310	إهلاك الإدارة
عدد المعدات	A1311	إهلاك معدات الإعلام الآلي
عدد لترات الوقود	A1312	تعبئة المحروقات المستهلكة
لتر من الماء المستعمل	A1313	مياه مستهلكة
عدد الكيلوواط الساعي المستهلك	A1314	الكهرباء والغاز
عدد العمال	A1315	ألبسة عمال الإدارة
أطنان مباعة	A1316	مصاريف مختلفة
عدد الخطوط السلوكية ولا سلوكية	A1317	الهاتف
عدد التدخلات	A1318	خردوات
عدد التدخلات	A1319	مواد ولوازم مختلفة
عدد التدخلات	A1320	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة
عدد التدخلات	A1321	صيانة وإصلاح المرافق الاجتماعية
عدد المباني	A1322	إهلاك المباني والتجهيزات
عدد المعدات	A1323	إهلاك التركيب العام (المدفئة...)
لتر من الماء المستعمل	A1324	إهلاك التركيب العام للمياه

عدد الهكتارات	A1325	ضرائب عقارية
عدد المركبات	A1326	التأمين على السيارة
1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	A1327	تأمينات أخرى
عدد التدخلات	A1328	أدوات صغيرة
عدد لترات الوقود	A141	تعبئة المحروقات المستهلكة
عدد المركبات	A142	تأمين الحافلة
عدد المركبات	A143	اهتلاك الحافلة
ساعات العمل	A144	أجور مستخدمين

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من المؤسسة.

الجدول رقم(09): المصفوفة

العمليات الرئيسية											العمليات
التوزيع			الإنتاج				التمويل				الأنشطة
الصيانة	نقل المبيعات	إدارة المبيعات	إدارة الإنتاج	صيانة	التغذية	التنظيف والطحن والغربلة	الصيانة	الضرائب والرسوم	إدارة التمويل	نقل القمح البين	مسبب التكلفة
											عدد الأطنان المشتراة
											عدد لترات الوقود
											ساعة العمل
											عدد المكاتب

عدد العمال	×	×	×	×	×	×	×	×	×
عدد المباني			×	×					×
عدد المركبات		×	×	×					×
عدد المعدات			×	×		×	×		×
عدد التدخلات	×				×			×	
عدد كيلوواط الساعي المستهلك						×	×		
لتر من الماء المستهمل				×			×		
الأطنان المباعة		×	×						
رقم الأعمال			×						

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على الجدول السابق

نلاحظ من المصنوفة أن هناك أنشطة تشترك في نفس المسبب، فالمسبب ساعات العمل وعدد العمال مسبب لتسعة أنشطة، والمسبب عدد المعدات مسبب لخمسة أنشطة، أما المسبب عدد المركبات مسبب لأربع أنشطة، أما المسببات عدد التدخلات عدد المباني عدد المكاتب عدد لترات الوقود فكل منها مسبب لثلاث أنشطة، والمسببات عدد الأطنان المشتريات

عدد الكيلوواط الساعي المستهلك والتمر من الماء المستهلك والأطنان المباعة فهي مسبب لنشاطين، أما المسبب رقم الأعمال فهو مسبب لنشاط واحد نشاط إدارة المبيعات.

4. المرحلة الرابعة: تحديد أحجام المسببات

في هذه المرحلة يتم تجميع الأنشطة بمراكز إي تجميع الأنشطة التي لها نفس مسبب التكلفة في مركز تكلفة واحد كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(10): أحجام المسببات

مراكز التكلفة	الرمز	الأنشطة المجمعة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	نوعية مسبب التكلفة	حجم مسبب كل مركز
مركز الأطنان المشتريات	A10	مصاريق نقل القمح اللين	336855,42	عدد الأطنان المشتريات	336855,42
	A30	رسم مسترجع على المشتريات	336855,42		
مركز استهلاك المحروقات	A20	نشاط إدارة التموين (تعبئة المحروقات المستهلكة)	435,51	عدد لترات الوقود	265533,28
	A87	نشاط إدارة الإنتاج (تعبئة المحروقات المستهلكة)	187603		
	A100	نشاط (تعبئة المحروقات المستهلكة لنقل المبيعات)	76766,87		
	A1312	نشاط الإدارة (تعبئة المحروقات المستهلكة)	315,67		
	A1341	نشاط نقل العمال (تعبئة المحروقات المستهلكة)	412,23		
مركز المستخدمين	A21	نشاط إدارة التموين (أجرة مستخدمي إدارة التموين)	2079,96	ساعة العمل	240245,32
	A40	نشاط الصيانة (مصاريق اليد العاملة)	8319,84		
	A53	شاط التنظيف والطحن والغريلة (مصاريق مستخدمي نشاط التنظيف والطحن والغريلة)	13669,76		
	A61	نشاط التغليف (مصاريق مستخدمي نشاط التغليف)	41599,2		



		46619,04	شاطر الصيانة (مصاريف المستخدمين صيانة)	A72	
		20799,6	نشاط إدارة الإنتاج (أجور المستخدمين)	A80	
		3159,92	نشاط إدارة المبيعات (مصاريف أجور إدارة التوزيع)	A91	
		2079,96	شاطر نقل المبيعات (مصاريف المستخدمين (سائقين + حمالين))	A102	
		8319,84	نشاط الصيانة (مصاريف اليد العاملة)	A119	
		10399,8	نشاط الإدارة (أجور المستخدمين صيانة إدارة)	A132	
		64478,76	نشاط الإدارة (أجور المستخدمين مصالح الإدارة، محاسبة ومالية)	A131	
		10399,8	نشاط الوقاية والأمن (مصاريف عمل الحراسة والأمن)	A124	
		8319,84	نشاط نقل العمال (أجور العمال)	A143	
17	عدد المكاتب	3	نشاط إدارة التموين (أدوات مكتبية)	A22	مركز معدات وأدوات المكاتب
			نشاط إدارة التموين (إهلاك معدات مكتب)	A210	
		2	نشاط إدارة الإنتاج (أدوات مكتبية)	A84	
			نشاط إدارة الإنتاج (إهلاك معدات مكتب)	A85	
		2	نشاط إدارة المبيعات (إهلاك معدات مكتب)	A94	
			نشاط إدارة المبيعات (أدوات مكتبية)	A96	
		10	نشاط الإدارة (المواد المكتبية المستهلكة)	A133	
			نشاط الإدارة (إهلاك المعدات لمكتبية)	A134	

179	عدد العمال	27	نشاط إدارة التموين (أبسة عمال الإدارة)	A23	مركز أبسة العمال
			نشاط الصيانة (أبسة عمال الصيانة)	A48	
			نشاط الإدارة (أبسة العمال الصيانة)	A137	
		40	نشاط التغليف (أبسة عمال التغليف)	A63	
		22	نشاط إدارة الإنتاج (أبسة عمال الإدارة)	A82	
			نشاط إدارة المبيعات (أبسة العمال)	A93	
			نشاط إدارة المبيعات (أبسة العمال)	A106	
		15	نشاط الوقاية والأمن (أبسة العمال)	A121	
		45	نشاط التنظيف والطحن والغريلة (أبسة عمال التنظيف والطحن والغريلة)	A55	
		30	نشاط الإدارة (أبسة عمال الإدارة)	A1315	
5	عدد المباني	1	نشاط إدارة التموين (إهلاك المباني والتجهيزات)	A26	مركز إهلاك المباني
			نشاط إدارة الإنتاج (إهلاك المباني والتجهيزات)	A86	
			نشاط إدارة المبيعات (إهلاك المباني والتجهيزات)	A89	
			نشاط الإدارة (إهلاك الإدارة)	A98	
			نشاط الإدارة (إهلاك المباني والتجهيزات)	A1310	
11	عدد المركبات	2	نشاط إدارة التموين (التأمين على السيارة المركبة التجارية)	A24	مركز (إهلاك معدات النقل+ضريبة
			نشاط إدارة التموين (الضريبة على المركبات)	A25	

			نشاط إدارة التموين (إهلاك معدات النقل)	A28	على المركبات
		2	نشاط إدارة الإنتاج (إهلاك معدات النقل)	A83	
			نشاط إدارة الإنتاج (التأمين على السيارة)	A810	
		6	نشاط إدارة المبيعات (ضريبة على المركبات)	A910	
			نشاط نقل المبيعات (تأمين على السيارة + الشاحنة)	A101	
			نشاط نقل المبيعات (إهلاك معدات النقل)	A113	
		1	نشاط الإدارة (إهلاك معدات نقل)	A105	
			نشاط الإدارة (التأمين على السيارة)	A136	
			نشاط نقل العمال (التأمين على الحافلة)		
68	عدد المعدات	17	نشاط إدارة التموين (إهلاك تركيب العام (المدفئة).	A27	
			نشاط إدارة الإنتاج (إهلاك تركيب العام (المدفئة...)	A93	
			نشاط إدارة المبيعات (إهلاك تركيب العام (المدفئة...)	A101	

		نشاط الإدارة (إهلاك التركيب العام) (المدفئة...)	A1323
19		نشاط إدارة التموين (إهلاك معدات الإعلام الآلي)	A29
		نشاط إدارة الإنتاج (إهلاك معدات الإعلام الآلي)	A88
		نشاط إدارة المبيعات (إهلاك معدات الإعلام الآلي)	A99
		نشاط الإدارة (إهلاك معدات الإعلام الآلي)	A1311
	2	نشاط التنظيف والطحن والغريلة (إهلاك آلة التنظيف)	A50
4	نشاط التنظيف والطحن والغريلة (إهلاك آلة الطحن)	A54	
1	نشاط التنظيف والطحن والغريلة (إهلاك آلة الاتصالات الكهربائية)	A56	
1	نشاط التنظيف والطحن والغريلة (إهلاك آلة التكييف)	A57	
1	نشاط التنظيف والطحن والغريلة (إهلاك آلة الهواء المضغوط)	A58	
2	نشاط التنظيف والطحن والغريلة (إهلاك معدات التهوية)	A59	

		6	نشاط التغليف (إهلاك آلات التغليف)	A60	
		10	نشاط إدارة الإنتاج (إهلاك معدات وأدوات)	A89	
		5	نشاط الوقاية والأمن (إهلاك معدات الحماية الأمنية)	A123	
198	عدد التدخلات	36	نشاط صيانة التموين (مواد ولوازم مختلفة)	A41	مركز التدخلات
			نشاط صيانة التموين (صيانة وإصلاح معدات النقل (خارجيا))	A42	
			نشاط صيانة التموين (صيانة وإصلاح أثاث مكتب)	A43	
			نشاط صيانة التموين (صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	A44	
			نشاط صيانة التموين (تكلفة قطع الغيار المستهلكة)	A45	
			نشاط صيانة التموين (خردوات مستعملة)	A46	
			نشاط صيانة التموين (أدوات صغيرة)	A47	
			نشاط الصيانة (مواد ولوازم مختلفة)	A70	
			نشاط الصيانة (خردوات مستعملة)	A73	
			نشاط الصيانة (أدوات صغيرة)	A74	
		42			

		نشاط الصيانة (صيانة وإصلاح المعدات الصناعية)(خارجيا)	A75
		نشاط الصيانة (صيانة وإصلاح معدات النقل)(خارجيا)	A76
		نشاط الصيانة (صيانة وإصلاح أثاث مكتب)	A77
		نشاط الصيانة (صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	A78
		نشاط الصيانة (مصاريف قطع الغيار)	A79
	96	نشاط الصيانة معدات التوزيع (مصاريف صيانة معدات النقل)(خارجيا)	A111
		نشاط الصيانة معدات التوزيع (صيانة وإصلاح أثاث مكتب)	A112
		نشاط الصيانة معدات التوزيع (صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	A113
		نشاط الصيانة معدات التوزيع (خردوات مستعملة)	A114
		نشاط الصيانة معدات التوزيع (أدوات صغيرة)	A115
		نشاط الصيانة معدات التوزيع (مواد ولوازم مختلفة)	A116

			نشاط الصيانة معدات التوزيع (تكلفة قطع الغيار)	A117	
		24	نشاط الإدارة (مصاريف الصيانة معدات النقل (خارجيا)	A135	
			نشاط الإدارة (تكلفة قطع الغيار)	A135	
			نشاط الإدارة (صيانة وإصلاح أثاث مكتب)	A1318	
			نشاط الإدارة (خردوات)	A1319	
			نشاط الإدارة (مواد ولوازم مختلفة)	A1320	
			نشاط الإدارة (صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	A149	
			نشاط الإدارة (صيانة وإصلاح المرافق الاجتماعية)	A150	
			نشاط الإدارة (أدوات صغيرة)	A159	
11816841			11286845	نشاط التنظيف والطحن والغربلة (مصاريف الكهرباء)	A51
		362522,62	نشاط التغليف (مصاريف الكهرباء)	A62	
		167473,68	نشاط الإدارة (الكهرباء والغاز)	A1314	
3379423	لتر من الماء المستعمل	1672814,34	نشاط التنظيف والطحن والغربلة (المياه)	A52	مركز المياه
		16897,11	نشاط الإدارة (مياه مستهلكة)	A1313	
		1689711,45	نشاط الإدارة (إهلاك التركيب العام للمياه)	A1324	

169613	أطنان مباعة	56537,66	نشاط إدارة المبيعات (دعاية والإشهار)	A97	مركز المبيعات
		56317,66	نشاط نقل المبيعات (مصاريف نقل المبيعات)	A103	
		220	نشاط نقل المبيعات (مصاريف نقل بوسائل المؤسسة)	A104	
		56537,66	نشاط الإدارة (مصاريف مختلفة)	A1316	
5223239	رقم الأعمال	5223239,07	نشاط إدارة المبيعات (الرسم على النشاط المهني TAP)	A92	مركز رقم الأعمال
1	عدد الصيدليات	1	نشاط الوقاية والأمن (الصيدليات)	A122	مركز الصيدليات
65	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	65	نشاط الإدارة (الهاتف)	A1316	مركز الخدمات الهاتفية
20	عدد الهيكتارات	20	نشاط الإدارة (ضرائب عقارية)	A1325	مركز مساحة المؤسسة
501647,4	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	501647,391	نشاط الإدارة (تأمينات أخرى)	A1327	مركز التأمينات

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على الجداول السابقة

في الجدول الموالي نقوم بحساب تكلفة مسبب كل مركز باستخدام العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة الواحدة لكل مسبب = التكلفة الكلية للمركز / حجم مسببات المركز



الجدول رقم (11): تكلفة مسبب كل مركز

المراكز	التكلفة الكلية للمراكز	نوع مسبب التكلفة	حجم مسببات المركز	تكلفة مسببات كل مركز
مركز الأطنان المشترات	43 938 709,07	عدد الأطنان المشترات	668655,42	65,71203606
مركز استهلاك المحروقات	3121370,3	عدد لترات الوقود	625533,28	4,989934828
مركز المستخدمين	2282259,13	ساعة العمل	840245,32	2,7161819
مركز معدات وأدوات المكاتب	1681108,19	عدد المكاتب	17	98888,71706
مركز ألبسة العمال	76 370 995,00	عدد العمال	179	426653,6034
مركز إهلاك المباني	6015226,44	عدد المباني	5	1203045,288
مركز (إهلاك معدات النقل + ضريبة على المركبات +)	13817438,89	عدد المركبات	11	1256130,808
مركز إهلاك المعدات	29 304 904,95	عدد المعدات	68	430954,4846
مركز التدخلات	17 909 827,37	عدد التدخلات	198	90453,67359
مركز الخدمة الكهربائية	31092824,48	عدد الكيلوواط الساعي المستهلك	48816841,3	0,636928233
مركز المياه	1440000	لتر من الماء المستعمل	8679422,9	0,165909648
مركز المبيعات	373000,72	أطنان مبيعة	918612,98	0,406047735
مركز رقم الأعمال	5 223 239,07	رقم الأعمال	6753239,07	0,77344205
مركز الصيدليات	60500	عدد الصيدليات	1	60500

405,0467385	65	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	26328,038	مركز الخدمات الهاتفية
84676,85	20	عدد الهيكتارات	1693537	مركز مساحة المؤسسة
3,297760916	806647,391	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	2 660 130,24	مركز التأمينات
3,479844784	68109761,7	المجموع	237 011 398,89	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على الملحق 2 و7

5. المرحلة الخامسة: تحميل تكاليف الأنشطة

يتم تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقا لحاجة المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة، وذلك عن طريق حساب تكلفة مسبب كل مركز وقبل ذلك نقوم بحساب حجم مسبب كل مركز بالنسبة للدقيق الممتاز بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة فإن نسبة انتاجه تمثل 29,06 من حجم الإنتاج الإجمالي.

الجدول رقم(12): حساب حجم مسيبيات مراكز التكلفة

حجم مسبب كل مركز	حجم مسيبيات كل مركز بالنسبة لخط إنتاج الدقيق	المراكز
668655,42	194311,2651	مركز الأطنان المشتريات
265533,28	77163,97117	مركز استهلاك المحروقات
240245,32	69815,28999	مركز المستخدمين
17	4,9402	مركز معدات وأدوات المكاتب
179	52,0174	مركز ألبسة العمال
5	1,453	مركز إهلاك المباني
11	3,1966	مركز (إهلاك معدات النقل + ضريبة على المركبات)
68	19,7608	مركز إهلاك المعدات
198	57,5388	مركز التدخلات

11816841,3	3433974,082	مركز الخدمة الكهربائية
3379422,9	982060,2947	مركز المياه
169612,98	49289,53199	مركز المبيعات
162	47,0772	مركز المبيعات المسددة نقدا
169612,98	49289,53199	مركز رقم الأعمال
1	0,2906	مركز الصيدليات
65	18,889	مركز الخدمات الهاتفية
20	5,812	مركز مساحة المؤسسة
501647,391	145778,7319	مركز التأمينات
17212297,6	5001893,674	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على الجداول السابقة.

ثم نقوم بحساب سعر التكلفة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (13): حساب سعر التكلفة.

خط الدقيق			البيان
تكلفة المركز	تكلفة مسبب كل مركز	حجم مسببات المركز	
213726504,5			إجمالي التكاليف المباشرة
12768588,86	65,71203606	194311,2651	مركز الأطنان المشترية
385043,1872	4,989934828	77163,97117	مركز استهلاك المحروقات
189631,027	2,7161819	69815,28999	مركز المستخدمين
488530,04	98888,71706	4,9402	مركز معدات وأدوات المكاتب
22193411,15	426653,6034	52,0174	مركز ألبسة العمال
1748024,803	1203045,288	1,453	مركز إهلاك المباني
4015347,741	1256130,808	3,1966	مركز (إهلاك معدات النقل + ضريبة على المركبات)
8516005,378	430954,4846	19,7608	مركز إهلاك المعدات
5204595,834	90453,67359	57,5388	مركز التدخلات
2187195,045	0,636928233	3433974,082	مركز الخدمة الكهربائية
162933,278	0,165909648	982060,2947	مركز المياه

20013,90283	0,406047735	49289,53199	مركز المبيعات المسددة نقدا
36,41148607	0,77344205	47,0772	مركز رقم الأعمال
7189266123	60500	49289,53199	مركز الصيدليات
117,7065822	405,0467385	0,2906	مركز الخدمات الهاتفية
1599461,02	84676,85	18,889	مركز مساحة المؤسسة
19,16658644	3,297760916	5,812	مركز التأمينات
7248745077			إجمالي التكاليف غير المباشرة
7402992627			التكاليف الإجمالية
2116000			عدد الوحدات المنتجة
3498,578746			سعر التكلفة (دج/قنطار)

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على الجداول السابقة

سعر التكلفة = التكاليف الإجمالية / عدد الوحدات المنتجة

التكاليف الإجمالية = التكاليف المباشرة + التكاليف غير المباشرة

في الجدول أعلاه تم حساب تكلفة الوحدة الواحدة من الدقيق الممتاز وذلك من خلال تجميع تكاليف الأنشطة ومن ثم إضافة مجموع التكاليف المباشرة، وهذا كمرحلة أخيرة من تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).

المطلب الثاني: المقارنة بين التكلفة حسب طريقة ال (ABC) والطريقة المتبعة في المؤسسة.

الجدول رقم(14): الفرق بين طريقة (ABC) والطريقة المتبعة في المؤسسة.

المنتج	سعر التكلفة حسب الطريقة المتبعة في المؤسسة	سعر التكلفة حسب طريقة ال (ABC)	الفرق
الدقيق	3791.328746	3498.878746	292.45

المصدر: من الجداول السابقة والمعلومات المقدمة من المؤسسة.

حسب ما تم حسابه سابقا نجد أن سعر التكلفة انخفض مما كان عليه حسب طريقة المعتمدة من طرف المؤسسة من 3791.328746 دج / القنطار بالنسبة لمنتج الدقيق الى 3498.878746 دج/ القنطار وذلك عند تطبيق التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) حيث سجل انخفاض في سعر التكلفة في سعر التكلفة بحوالي وهذا ما يبين أنه يتم تحميل 292.45 دج والنتائج تبين أنه يتم تحميل تكاليف إضافية على منتج الدقيق في ظل طريقة التكاليف ظل طريقة التكاليف الكلية وهذا ما يبين أن مساهمة تطبيق طريقة نظام ال (ABC) بالمؤسسة محل الدراسة قد أدت الى تحقيق تخفيض منطقي.

### خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق نستنتج أن مطاحن الزيبان القنطرة ما تزال تطبق الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، لأنها تعتمد على معدل تحميل واحد وهذا ما يؤدي إلى تحمل المنتج التكاليف الإضافية لم تساهم في إنتاجه وبالتالي هذه الطريقة لا تساهم في تخفيض التكاليف، لذلك حاولنا تطبيق إحدى الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، حيث يعتبر أفضل الطرق لتخفيض تكاليف الإنتاج.

# الختامة

## خاتمة

شهد العالم ثورة كبيرة في وسائل وسياسات ونظم الإنتاج، مما أثر بالتبعية على نظم التكاليف، فلم تعد نظم التكاليف التقليدية مسايرة لتلك الثورة مما أدى الى ظهور نظم حديثة توافق هذا التطور التكنولوجي، وكان من أهمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الذي كان له دور بارز في إدارة التكلفة والمساهمة بالتالي في دعم تنافسية المؤسسة الاقتصادية.

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية لموضوع دور أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة في تحسين تنافسية المؤسسة توصلنا إلى:

- نجاح وفعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد الى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.
- أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة عالجت خلل النظام التقليدي المتمثل في الجمع بين عناصر التكاليف غير المتجانسة من حيث مسبباتها ثم تحميلها على أساس معامل تحميل واحد، والسبب الذي شجع على حدوث هذا الخلل هو اتخاذ مركز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف.
- إن استخدام أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة، يقدر للإدارة بيانات أدق وتحليلاً أفضل لتكاليف المنتجات وبالتالي قرارات رشيدة فيما يخص تسعير وتقييم الأداء.
- بالرغم من وجود المزايا المختلفة لاستخدام أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة إلا أنه توجد بعض الصعوبات عند استخدامه، منها على وجه الخصوص عدم القضاء بشكل نهائي على مشكل التخصيص العشوائي للتكاليف الغير مباشرة، لصعوبة تحديد مسبب التكلفة المتعلقة ببعض الأنشطة بكل دقيق.
- إن توفر أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة يساعد في الحصول على بيانات دقيقة وملائمة، في الوقت المناسب، أصبح ضرورة ملحة يساعد الإدارة في بيئة المنافسة الشديدة على التخطيط السليم واتخاذ القرارات الرشيدة في تحديد كميات الإنتاج أو البيع ويعزز المركز التنافسي للمؤسسة.
- في الدراسة الميدانية وأثناء إجراء عملية المقارنة في الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة تبين أن طريقة ال(ABC) أكثر عدالة في توزيع التكاليف وأكثر دقة في تحديدها.

# فهرس المحتويات



## الفهرس

ج	الاهداء
خ	شكر وعرفان
ر	قائمة الجداول:
س	قائمة الأشكال:
أ	مقدمة:
أ	الفصل الأول:
أ	الإطار النظري للمحاسبة التحليلية
3	المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
3	المطلب الأول: تعريف، أهداف وأهمية المحاسبة التحليلية
5	المطلب الثاني: مقومات، وظائف ومزايا المحاسبة التحليلية
7	المبحث الثاني: الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية
8	المطلب الأول: أسلوب التكلفة الكلية
12	المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية
24	المبحث الثالث: الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية
25	المطلب الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
33	المطلب الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة
39	الفصل الثاني:
39	تحسين تنافسية المؤسسة باستعمال الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية
41	المبحث الأول: مدخل لتنافسية المؤسسة
41	المطلب الأول: ماهية تنافسية المؤسسة
42	المطلب الثاني: أساسيات حول تنافسية المؤسسة
49	المبحث الثاني: التحليل الاستراتيجي للبيئة التنافسية
49	المطلب الأول: أساليب تحليل البيئة التنافسية الداخلية
52	المطلب الثاني: تحليل البيئة التنافسية الخارجية

58	المبحث الثالث: دور أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة في تحقيق تنافسية المؤسسة.
58	المطلب الأول: أثر استراتيجية تخفيض التكاليف على تنافسية المؤسسة.
63	المطلب الثالث: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق تنافسية المؤسسة.
63	المطلب الرابع: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق تنافسية المؤسسة.
66	الفصل الثالث:
66	المساهمة في تحقيق تنافسية مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة باستخدام أساليب المحاسبة التحليلية.
68	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة.
68	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.
70	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة واستراتيجياتها.
71	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
77	المبحث الثاني: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مطاحن الزيبان القنطرة.
77	المطلب الأول: تطبيق أسلوب ال(ABC) في المؤسسة محل الدراسة.
103	المطلب الثاني: المقارنة بين التكلفة حسب طريقة ال(ABC) والطريقة المتبعة في المؤسسة.
106	خاتمة
107	فهرس المحتويات

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

### أ. قائمة الكتب:

1. الأخرس و آخرون , ع .(2001). *محاسبة التكاليف الصناعية* .الأردن :دار البركة للنشر و التوزيع.
2. التركيبي , ا .(2006). *محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق* .عمان ؛الأردن : دار حامد للنشر و التوزيع.
3. الربيعي , ح ج & , سعدون , م . ا .(2008). *محاسبة التكاليف الصناعية* .عمان الأردن :إثراء للنشر و التوزيع.
4. الركابي , ك . ن .(2004). *الادارة الاستراتيجية :العولمة المنافسة* .عمان الأردن : دار وائل للنشر.
5. السيد عبد المقصود؛ ناصر , م .(2003). *مبادئ محاسبة التكاليف* .الاسكندرية مصر : دار الجامعة .
6. النجار , ف .(2000). *المنافسة والترويج التطبيقي* .الاسكندرية مصر :مؤسسة شباب الجامعة.
7. بديسي , ف .(2013). *المحاسبة التحليلية دروس و تمارين محلولة* .عين مليلة الجزائر: دار الهدى.
8. بشاري , ي . ا .(2010). *التخطيط الاستراتيجي* .الأردن: دار اليازة للنشر والتوزيع.
9. بن بالقاسم , س ., & لبيهي , ح .(s.d). *المحاسبة التحليلية: منهجية حسب سعر التكلفة* .الجزائر: دار الآفاق.
10. بوخزار , ع .(s.d). *مبادئ المحاسبة التحليلية* .الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
11. بوعقوب , ع .(1998). *المحاسبة التحليلية* .الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
12. جميل , أ . ت .(s.d). *إدارة الأعمال: مدخل وظيفي* . مصر : دار الجامعة المصرية.
13. حايف سي حايف , ش .(2018). *إعادة هندسة العمليات الإدارية* .عمان، الأردن: دار أسامة للنشر و التوزيع.
14. رحال , ع .(1999). *سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية* .الجزائر: دار المطبوعات الجزائرية.
15. رحال , ع .(s.d). *المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق* .الجزائر ؛ باتنة: مطبعة عمار قرفي.
16. زكرياء فريد , ع .(2002). *محاسبة التكاليف دراسة نظرية و تطبيقية* .مصر: دار الجامعة.
17. سرور , م . ا .(2015). *المحاسبة الادارية المتقدمة* .عمان الأردن: دار المنهجية للنشر و التوزيع .
18. سليمان , س ., & مجيد , ا .(2002). *المحاسبة الادارية\_اتخاذ القرارات* .الأردن: دار الشروق للنشر و التوزيع.
19. سليمان , ق .(1997). *محاسبة التكاليف النموذجية* . سوريا: مطبعة خالد بن الوليد.
20. شحاتة , ا .(2011/2010). *محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة* .الاسكندرية: دار التعليم العالي.
21. طاهر , م . م ., و وائل , م . ص .(2009). *الادارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل* . عمان الأردن: دار وائل للنشر.

22. عبد الحليم, م. ك. (2000). محاسبة التكاليف. عمان؛ الأردن: دار الأمل.
23. عبد القحف, ع. (2000). التسويق وجهة نظر معاصرة. الاسكندرية مصر: مكتبة الاشعاع للطباعة والنشر.
24. عبد الناصر, ن., & عليان, ا. (2002). محاسبة التكاليف الصناعية . الأردن: دار الميسرة للنشر و التوزيع والطباعة.
25. عدون, ن. (1999). تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية. الجزائر: دار المحمدية العامة.
26. عدون, ن., & عبد الله, ق. (2010). مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية \_المؤسسة العمومية الجزائرية\_. الجزائر: دار المحمدية العامة.
27. عماد , ي. (2008). محاسبة التكاليف . عمان؛ الأردن: اثناء للنشر و التوزيع .
28. كمال , ح. ا., & آخرون. (2008). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان، الأردن: دار إثراء للنشر و التوزيع.
29. محمد, أ. خ. (2000). محاسبة التكاليف في المجال الإداري. لبنان: دار النهضة العربية للطباعة والنشر.
30. مساعدة, م. ع. (2013). الادارة الاستراتيجية: مفاهيم عمليات حالات تطبيقية . عمان الأردن: دار الميسرة.
31. ناصر, د. ع. (1999). المحاسبة التحليلية. الجزائر: دار المحمدية العامة.
32. ناصر, د. ع. (2004). الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات. الاسكندرية: الدار الجامعية.
33. نواف, ف. م., & عطا الله, م. ا. (2014). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان الأردن: دار أسامة للنشر و التوزيع.
34. هاشم, أ., ومحمد محمود, ع. (2000). دراسات في: المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية. القاهرة: الدار الجامعية للنشر و التوزيع و الطبع.
- ب. قائمة المقالات العلمية:**
35. بن عيشي, ب., و كحول, ف. (2017). الإستراتيجيات التنافسية لمؤسسة إتصالات الجزائر للهاتف النقال موبيليس في ظل دور الدولة بين الوصاية والمنافسة في القطاع. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية.
36. بورنيسة, م., و خنفرى, خ. (2018, 09 13). مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات. مجلة البشائر الاقتصادية, 79\_64.p.
37. تومي, م., و زعرور, ن. (2013). دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف. أبحاث اقتصادية وادارية.
38. حلس, س. ع. (2007). نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعميمية بالجامعات. مجلة الجامعة الإسلامية.

39. حمزة, ج. ت. (2020, 06 30). دور تدنية التكاليف في تعزيز القدرة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية. مجلة المحاسبة
40. داودي, ا. و محبوب, م. (2017). تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي. مجلة العموم الانسانية\_ جامعة محمد خيضر بسكرة, 58\_37 .p.
41. دبابش, م. ن., وشحتاني, ع. (2018). ترشيد تكاليف الانتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة\_دراسة حالو المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة\_. أبحاث اقتصادية ة ادارية .
42. دباش, م. ج. (2017). تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-. مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة.
43. درويش, ع., وصالح, ا. (2015, 06 30). الادارة الاستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية. مجلة رؤى الاقتصادية , 226\_204 .p.
44. زودة, ع. (2022). نظام محاسبة التكاليف مقترح لحساب تكلفة الانتاج لمؤسسة صناعية. مجلة الاقتصاد الصناعي , 12(01), 612\_588 .p.
45. شلابي, ع. (2019, 02 09). دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسساتالاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود". مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية, 45 .p.
46. فيحاء, ع. ي. (2017). تصميم نظام تكاليف على اساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير. مجلة دراسات محاسبية ومالية.
47. محمد, ت. م., & عز الدين, ح. ك. (2019). تطبيق نظام الكلفة المستهدفة لترشيد قرارات التسعير للمشروعات الاستثمارية بحث تطبيقي في الشركات الصغيرة. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية, 356\_343 .p.
48. محمد, ص. ا. (2018, 06 01). نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الادارية. مجلة الادارة و التنمية للبحوث والدراسات .
49. مخلخل, ز. (2020, 01 31). تخفيض تكاليف الانتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة حالو مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة. مجلو اقتصاد المال و الأعمال , 140\_121 .p.
50. مراوي, ر., وزعرور, ن. (2021, 12 31). مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة بسكوفري بسكرة. مجلة اقتصاد المال و الأعمال, 62\_51 .p.

ج. قائمة المذكرات:

51. بالجازية، ع. (2018\_2017). أثر الاستراتيجية التنافسية في الأداء الاستراتيجي للمؤسسة. جامعة محمد خيضر بسكرة، بسكرة، الجزائر.
52. بقعة، ص. (2008). ترقية التنافسية العربية في ظل المتغيرات العالمية، آفاق وتحديات: دراسة حالة الجزائر. رسالة دكتوراه. المسيلة، جامعة المسيلة.
53. بن عبد الرحمان، ن. (2006). آليات تطوير ابكيزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية ابعزائرية في ظل برير التجارة ابعزائية. جامعة البليدة.
54. جغوي، ف. (2016\_2015). دور التحليل الاستراتيجي swot في تحسين أداء المنظمة. مذكره ماستر. جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
55. خشعي، ع. (2022\_2021). استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة. بسكرة.
56. درحمون، ه. (2006\_2005). المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة. الجزائر، جامعة الجزائر.
57. رزيق، ك &، مسدور، ف. (2002, 10 29\_30). مفهوم التنافسية. الملتقى الدولي الأول حول: تنافسية المؤسسات. بسكرة، كلية الحقوق، الجزائر.
58. سالم، ا، (2021). جوان. (30) التنافسية والميزة التنافسية في منظمات الأعمال. مجلة أبحاث ودراسات التنمية، p, 230\_248.
59. شرفاوي، آ. (2010). تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال نظام المعلومات التسويقية —دراسة حالة مؤسسة : "دليس فود كومباني". جامعة الجزائر، 3 الجزائر.
60. فريد، ا. (2000). المنافسة و الترويج التطبيقي: آليات الشركات لتحسين المراكز التنافسية، مدخل المقارنات التطويرية المستمرة. مصر: مؤسسة شباب الجامعة.
61. قالي، ع. (2016\_2015). أثر تمكين العاملين على تنافسية المؤسسة. الجزائر، بسكرة.
62. قصي، ك. و أحمد، ع. (2018). فعالية الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية. جامعة السودان.
63. محمد هديب، ع. (2009). نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشكات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي. الأردن، كلية العلوم المالية و المصرفية.
64. مراوي، ر. (2023\_2022). استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية. مذكره دكتوراه. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الجزائر.

65. مطرف, أ., وقواسمية, ع. (2020\_2021). التحليل البيئي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة. مذكرة  
دكتوراه. جامعة محمد التبسي تبسة, الجزائر تبسة.

66. هباز, أ. (s.d.). أثر البيئة على الادارة الاستراتيجية. ورقة الجزائر, جامعة قاصدي مرباح.

ثانيا المراجع باللغة الأجنبية:

67. Boughaba, A. (1994). Comptabilité analytique. Alger: Berti édition.
68. deonir, d. (2017). Pricing Strategies and Levels and their Impact on Corporate Profitability. Management Journal
69. François, Frédéric, e. (2005). cours de comptabilité analytique. Mines Paris
70. Gérard, M. (2001). comptabilité analytique. paris: bréal édition
71. Gérard, M. (2001). Comptabilité analytique. Paris: Bréal
72. Hilton, R. (2009). Managerial accounting creating value in a dynamic business environment. usa: Macgraw\_hill co
73. J. poly, A. e. (2013). comptabilité analytique d'exploitation. paris: dunod
74. Judith, B. (1998). Activity\_based costing and Activity\_based management for health care. . Aspen publishers
75. Lynn , K. (199). Concurrence, innovation et compétitivité dans les pays en développement-. OCDE
77. Makhlouf, F. (2006). Comptabilité Analytique. Alger: Pages bleues
78. Micheal, & Porter. (1999). l'avantage concurrentiel des nations. paris: inter edition
79. Salah, M. K., & AHMAD, N. A. (2021, 06 06). le role de technologie de cout cible dans la réduction des couts a laide de l'outil de rétro-ingénierie. warth scientific journal
80. samaneh, S. (2015). the utilization of target costing and its implementation metoh in iran. iran, islamic azad university damghan branch .



الملاحق



ملحق بالقرار رقم 1082/2020 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرطي  
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله .

السيد(ة): خنفسر سندس ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طالبة  
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 107571087 والصادرة بتاريخ 2023/01/09  
المسجل (ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية قسم العلوم العالية والمحاسبة  
والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).  
عنوانها: ما تستخدم ام... ساليب المحاسبة التحليلية الحديثة لتحسين تبا فنية  
المؤسسة... راسية حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القطرة  
أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/08

توقيع المعني (ة)



ملحق بالقرار رقم 10821... المؤرخ في 27 أفريل 2020  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي  
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله.

السيد(ة): جيسلاوي محمد نور الحفاد الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طالب  
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 6334148805 والصادرة بتاريخ 07 / 04 / 2023  
المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية ..... قسم العلوم المالية والمحاسبية  
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).  
عنوانها: استخدام أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة لتحسين تنافسية  
المؤسسة دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة  
أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 05.06.2023

توقيع المعني (ة)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكره في: 08/06/2003 و 05

جامعة محمد خيضر - بسكره  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

## إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ (ة): عقيبي حمزة

الرتبة: أستاذ محاضر

قسم الارتباط: العلوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر للطلبة: 1. حمادي محمد بنور الدقا 2 - خنفر سندس

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان: استخدام آساليب المحاسبة التحليلية الحديثة لتحسين تنافسية

المؤسسة دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

أرخص بطبع مذكرة الماستر المذكور.

رئيس القسم

الأستاذ المشرف



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 09 - 05 - 2023

إلى السيد: مدير مؤسسة مطاحن  
الزيبان القنطرة - بسكرة -



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
عمادة الكلية  
الرقم: 578 / ك.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلّابان :

1 - خنفر سندس

2 - حملاوي محمد نور الحق

تخصص: محاسبة وتدقيق

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ:

" استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحسين الميزة التنافسية "

تحت إشراف: د/ عقي حمزة

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية



نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة  
بالتربية  
د. غربي وهيبا

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

بربادي لوييزة  
رئيسة قسم  
المحاسبة والمالية



جامعة بسكرة

ص.ب 145 ق.ر- بسكرة

## Charges variables

6011100	BLES TENDRE	445253551.00
6022510	FOURNITURES DE BUREAU	837905.91
6022610	CARBURANT EN BONS	3319370.62
6022920	PRODUITS PHARMACEUTIQUES	60500.00
6022930	TENUDE DE VTRAVAIL	868131.44
6071600	FOURNITURES NON STOCKABLES (Gaz .Electric)	28920845.80
6071800	FOUR NON STOCKABLES (EAU)	1200000.00
6153000	ENTRETIEN DES TERRAINS	2250.00
6161500	ASSURANCES MATERIELS DE TRANSPORT	2665569.41
6169000	AUTRES ASSURANCES	2660130.24
6231200	ANNONCES ET INSERTIONS	353000.00
6241100	AUTRES FRAIS DE TRANSPORT	20000.00
6266000	FRAIS TELEPHONIQUE FIXE	94518.65
6384000	PRIME EXCEPTIONNELLE PANDEMIE COVID -19	9679500.00
6420000	TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES	5223239.07
6451100	DROITS DE TIMBRES	4760.00
6451600	VIGNETTES AUTO	255000.00
6453000	TAXES FONCIERE	1693537.00
6459000	AUTRES DROITS IMPOTS & TAXES	593105.81
6570000	CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	0.72
6811301	DOT AUX AMORTS DES BÂTIMENTS INDUSTRIELS	3772837.08
6811302	DOT AUX AMORTS DES BÂTIMENTS COMMERCIAUX	129121.92
6811303	DOT AUX AMORTS DES BÂTIMENTS ADMINISTRATIFS	656720.64
6811304	DOT AUX AMORTS DES BÂTIMENTS SOCIAUX	406133.75
6811309	DOT AUX AMORTS DES AUTRES BÂTIMENTS	728273.40
6811502	DOT AUX AMORTS DES Matériel ET OUTILLAGE DE NETTOYAGE	10486.68
6811503	DOT AUX AMORTS DES Matériel ET OUTILLAGE DE MOTURE	26632390.56
6811504	DOT AUX AMORTS DES Matériel ET OUTILLAGE DE CONDITIONNEMENT	5358974.28
6811505	DOT AUX AMORTS DES Matériel ET OUTILLAGE DE MANUTENTION	8000.04
6811506	DOT AUX AMORTS DES Matériel ET OUTILLAGE Hygiène ET Sécurité	41329.44
6811507	DOT AUX AMORTS DES Matériel ET OUTILLAGE ATELIER MAINTENANCE	117268.12
6811508	DOT AUX AMORTS DES Matériel ET OUTILLAGE DE LABORATOIRE	42895.20
6811509	DOT AUX AMORTS DES AUTRE Matériel ET OUTILLAGE	1026679.32
6811801	DOT AUX AMORTS DES Matériel DE TRANSPORT CAMION Léger	1150698.36
6811802	DOT AUX AMORTS DES Matériel DE TRANSPORT CAMION LOURD	2707408.80
6811803	DOT AUX AMORTS DES Matériel DE TRANSPORT SEMI REMORQUE	6338397.48
6811804	DOT AUX AMORTS DES Matériel DE TRANSPORT Véhicules Légers	173539.80
6811805	DOT AUX AMORTS DES Matériel DE TRANSPORT EN COMMUN	36926.16
6811811	DOT AUX AMORTS DES Matériel ET Equipement DE BUREAU	357207.84
6811812	DOT AUX AMORTS DES Matériel ET Equipement INFORMALIQUE	265336.68
6811813	DOT AUX AMORTS DES Matériel ET Equipement Télésurveillance	152995.44
6811814	DOT AUX AMORTS DES Matériel ET Equipement DE COMMUNICATION	43103.40
6811819	DOT AUX AMORTS DES AUTERS Matériel ET Equipement	3879.95

الملحق رقم (02): مسبب التكلفة عدد لترات الوقود

المستهلك الوقود					
رقم الحساب	البيان	نوع الوقود	سعر الوحدة	لتر/السنة	المبلغ الإجمالي
602004	الوقود	GAZOIL	29.01	7734.23	224375.00

الملحق رقم (03): مسبب التكلفة ساعة عمل

تصنيف العمال			
تصنيف العمال	دائمين	مؤقتين	المجموع
الإدارة	13	1	14
التموين	10	2	12
الإنتاج	41	8	49
التجارة	13	2	15
الصيانة	17	2	19
أعوان الأمن	8		8
المجموع	102	15	117

منصب العمل				
المنصب	إطارات سامية	تقنيين	أعوان منفذين	المجموع
الإدارة	14			14
التموين	2		10	12
الإنتاج	2	5	42	49
التجارة	2		13	15
الصيانة	5	8	6	19
أعوان الأمن			8	8
المجموع	25	13	79	85

عدد ساعات العمل				
النصب / أجور المستخدمين	إطارات سامية	تقنيين	أعوان منفذين	المجموع
الإدارة	7488.00			7488.00

13104.00	11232.00		1872.00	التمويل
91728.00	76752.00	9360.00	5616.00	الإنتاج
18720.00	14976.00		3744.00	التجارة
20592.00	5616.00	5616.00	9360.00	الصيانة
7488.00	7488.00			أعوان الأمن
159120.00	116064.00	14976.00	28080.00	المجموع

أجور المستخدمين				
المجموع	أعوان منفذين	تقنيين	إطارات سامية	المنصب / أجور المستخدمين
5205099.08			5205099.08	الإدارة
3825880.99	1916529.91		1909351.08	التمويل
28938298.38	9585051.78	12246502.08	7106744.52	الإنتاج
4673524.84	1900168.54		2773356.30	التجارة
9204713.94	914075.95	1247520.61	7043117.38	الصيانة
2121907.94	2121907.94			أعوان الأمن
53969425.17	16437734.12	13494022.69	24037668.4	المجموع

الملحق رقم (4): الكهرباء (مسبب التكلفة عدد كيلواط الساعي المستهلك)

الكهرباء			
البيان	المستهلكة الكهرباء (دج)	تكلفة كيلواط ساعي	عدد ساعي كيلواط
الإنتاج	895759.14	4.58	195666.04
البنية الأساسية للمؤسسة	37323.30	4.58	8152.75
المجموع	933082.44	4.58	203818.79

الملحق رقم (5): الغاز (مسبب التكلفة عدد كيلواط الساعي مستهلك)

الغاز			
البيان	المستهلك الغاز (دج)	تكلفة كيلواط ساعي	عدد ساعي كيلواط
الإنتاج	779592.73	0.48	1637799.85
البنية الأساسية للمؤسسة	41031.20	0.48	86200.00



1723999.85	0.48	820623.93	المجموع
------------	------	-----------	---------

رقم (06): مسيب التكلفة لتر من الماء المستعمل

الماء			
عدد لترات	تكلفة اللتر	الماء المستهلك (دج)	البيان
5423115.43	0.035	189809.04	الإنتاج
739515.71	0.035	25883.05	البنية الأساسية للمؤسسة
6162631.14	0.035	215692.09	المجموع

الملحق رقم (7): عليه المؤمن الأصل تكلفة من دج 1000 التكلفة مسيب

رصيد مدين	رصيد دائن	الأصل المؤمن عليه
	21419879.32	مباني
	159584632.21	الألات
	22849631.84	نقل معدات
	2159563.25	أثاث ومعدات المكاتب
11942878.18		اهتلاك مباني
31065132.28		اهتلاك الآلات
414019.78		اهتلاك معدات نقل
2074648.55		اهتلاك أثاث ومعدات المكاتب
45496678.79	206013706.62	تكلفة الأصل المؤمن عليه
	<b>160517027.83</b>	المجموع

