



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



الموضوع

دور نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية
للمؤسسة الاقتصادية-دراسة ميدانية- مؤسسة
المطاحن الكبرى للجنوب-أوماش- بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

د. نوبلي نجلاء

إعداد الطالب:

كربع أحمد ياسين

رقم التسجيل:/2018
تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2017-2018

قسم العلوم التجارية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كَلِّفَ ١٤١٧

{وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ
وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ
إِلَى عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ
بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ}

شكر و عرفان

بعد أن وفقنا الله إلى إتمام هذه المذكرة المتواضعة، لا يسعنا إلا أن نتقدم بخالص الشكر و عظيم تقديرنا لكل من مد لنا يد العون لإتمام هذا العمل، و تقدم إلينا بالنصح والإرشاد و التوجيه خلال البحث و الدراسة و لإعداد لهذه المذكرة.

ونتقدم بالشكر الجزيل لأستاذة المشرفة " نوبلي نجلاء " لما شملتني من نصائح و توجيه و مساعدتي في إتمام هذا العمل المتواضع، و ما لقيتوا منها من حسن المعاملة طيلة هذه الفترة، فجزاها الله عنا كل خير، سائلين المولى عز و جل أن يجعل جهدها هذا في ميزان حسناتها.

ولا ننسى أن نشكر كل من أستاذة "الكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير " فلقد كان لهما فضل كبير في توجيهنا ومساعدتنا في بحثنا بكل ما يملكون من جهد اللهم اجعله لهم نورا في الدنيا والآخرة .

و لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر لكل طلبة ماستر

و لا ننسى عمال إدارة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في

جامعة محمد خيضر بسكرة.

اهداء

أهدي ثمرة جهدي، إلى الحنان وبر الأمان، إلى العطاء والكلمة الطيبة، إلى من غمرتني بحبها وحنانها، كانت رمزا للصبر والعطاء، إلى من شجعتني لأمضي قدما في الحياة، إلى من بعطفها أنارت طريق حياتي، وشاركتني فرحتي ومسحت دموعي، إلى من تعبت لأرتاح وشقيت لأسعد، إلى قرة عيني وسبب وجودي " أمي الغالية " أطال الله في عمرها.

إلى من كان رضاه سر توفيقي ودعاؤه سر نجاحي، إلى نبض حياتي " أبي العزيز أطال الله في عمره " .

إلى إخوتي الأعزاء على قلبي كل باسمه " خولة . إحسان . رحمة . محمد " "إلى جدتي الغالية أطال الله في عمرها"

إلى زملائي وأحبابي " يحيي " - " تهامي " - " عثمان " - " وليد " إلى كل من ذكره قلبي و نسيه قلبي .

ياسين

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى ابراز كل ما يتعلق بنظام محاسبة التكاليف والدور الفعال الذي تلعبه في تعزيز الميزة التنافسية، حيث يعتبر نظام محاسبة التكاليف أداة مهمة داخل المؤسسة الاقتصادية فمن خلاله يتم التحكم في التكاليف للوصول إلى سعر بيع تنافسي يضمن للمؤسسة مكانة أكبر في السوق، هذا وكما تهدف إلى التعرف على الدور الذي تلعبه الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وخاصة طريقة التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وهذا من خلال وضع سعر بيع مستهدف يتم من خلاله الوصول إلى تكلفة أقل من المنافسين مع المحافظة على معايير الجودة المطلوبة لتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة.

وهذا ما تم التطرق إليه في الجانب التطبيقي ومن خلال القيام بدراسة حالة وحدة الدقيق والفريضة التابعة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMS) الواقعة في بلدية أوماش ولاية بسكرة، والزيارات الميدانية للمؤسسة والمعلومات المقدمة من طرف مسيريهها، حاولنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ولاحظنا أنه يحقق ميزة تنافسية للمؤسسة، وهذا من خلال إنتاج منتجات بتكلفة منخفضة مع المحافظة على جودة المنتج، وكل هذه العوامل تؤدي إلى إرضاء الزبون وضمان استمرارية المؤسسة وتعزيز ميزتها التنافسية.

الكلمات المفتاحية:

التكاليف، محاسبة التكاليف، التنافسية، الميزة التنافسية.

Abstract :

This study aims at showing all what is attached to the system of accounting the costs and the effective role that it plays in strengthening the competitive advantage feature, Where the system of accounting the costs is considered as an important tool inside the economic institution because through it the costs can be controlled to reach a competitive selling price that guarantees the institution a bigger place in the market. It aims also at recognizing the role that modern ways of accounting the costs play ,especially target cost method to decrease the costs and that's by putting a selling target price that costs less than the competitiveness which is reached through it with retaining quality standards to strengthening the competitive advantage of the institution.

it is fruitful to introduce that the data gathered during the practical intership of the study the field visits and the information provided to the Grand Mills of the South GMS situated in Oumach Biskra was totally an application of the targeted cost system which realizes the firm's competitive edge not only by producing with less costs but also by saving the product's quality. And All these factors lead to customer satisfaction and ensure the continuity of the enterprise and enhance its competitive advantage.

Key words : costs, cost-accounting system, competitive. competitive advantage

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر وعرfan
	إهداء
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ- و	مقدمة
59 - 7	الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف والميزة التنافسية
7	تمهيد
8	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
8	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
13	المطلب الثاني: إجراءات محاسبة التكاليف
18	المطلب الثالث: وظائف وطرق محاسبة التكاليف
36	المبحث الثاني: الميزة التنافسية
36	المطلب الأول: ماهية الميزة التنافسية
42	المطلب الثاني: أهداف الميزة التنافسية ومصادرها ومحدداتها
48	المطلب الثالث: تنمية وتطوير الميزة التنافسية
51	المبحث الثالث: نظام محاسبة التكاليف ودورها في تعزيز الميزة التنافسية
51	المطلب الأول: سلسلة القيمة
55	المطلب الثاني: تحليل سلسلة القيمة ودوره في تعزيز الميزة التنافسية
56	المطلب الثالث: دور التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية
59	خلاصة الفصل
86-60	الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
60	تمهيد
61	المبحث الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
61	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
63	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

68	المطلب الثالث: مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة
70	المبحث الثاني: واقع استخدام نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
70	المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة
73	المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
74	المطلب الثالث: الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
82	المبحث الثالث:: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودوره في تعزيز الميزة التنافسية
82	المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة
84	المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة
86	خلاصة الفصل
90-87	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
19	وظائف محاسبة التكاليف	01
42	نموذج القوى الخمسة لبورتر	02
45	مصادر الميزة التنافسية	03
47	دورة حياة الميزة التنافسية	04
54	أنشطة القيمة في سلسلة القيمة	05
57	تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية	06
64	الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	07
69	مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة	08
74	مراحل حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة	09
75	مراحل الحصول على منتج 25 كغ دقيق ممتاز في المؤسسة	10

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
70	منتجات الدقيق والفريينة بالمؤسسة محل الدراسة	01
76	تحديد تكلفة الإنتاج لسنة 2016 بالمؤسسة محل الدراسة	02
77	تقسيم الأعباء وفق المتغيرة والثابتة بالمؤسسة محل الدراسة	03
79	تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز بالمؤسسة محل الدراسة	04
81	سعر التكلفة لمنتوج الدقيق الممتاز حجم 25 كغ بالمؤسسة محل الدراسة	05
82	أسعار بيع المؤسسات المنافسة	06

مقدمة

يشهد الاقتصاد العلمي في الوقت الحالي تحولات و تطورات كبيرة نتيجة التطور التكنولوجي الحاصل، هو ما أدى بدوره إلى التنوع في المنتجات وزيادة حجم المبادلات التجارية مما أدى إلى زيادة حجم المنافسة بين المؤسسات من أجل الاستحواذ على حصص أكبر في السوق .

ولا شك أن هذه التحولات والتطورات تشير إلى تغيير موازين القوة الاقتصادية، وبالتالي لم تعد الركيزة الأساسية للقوة والقدرة الاقتصادية هي الموارد الطبيعية، بل أصبحت الركيزة الأساسية في ذلك هو السعي نحو امتلاك ميزة تنافسية في مجال معين سواء من خلال التكلفة، الكفاءة، الجودة، التجديد بالإضافة إلى الاستجابة لحاجات العميل. هو الهدف الاستراتيجي لأي مؤسسة اقتصادية، حيث تسعى جميع المؤسسات للبحث عن أساليب وطرق التي تتناسب مع طبيعة نشاطها والتي تجعلها تتحكم في عملية الرقابة على عناصر التكاليف وتعزيز قدرتها التنافسية، ومن بين هذه الطرق نذكر محاسبة التكاليف التي هي نظام يقوم بحساب و تحليل التكلفة و هذا ما يؤدي إلى تحديد خطة تقديرية و توفير المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة لتجنب الوقوع في الأخطاء و الخسائر، وفي هذا السياق يقترح بورتر إستراتيجيات عامة تكسب المؤسسة القدرة على المنافسة، وذلك من خلال تحويل نقاط القوة والضعف لديها إلى ميزة تنافسية، ولقد حاول بورتر أن يبرهن على أن التكلفة المنخفضة والتميز يمكن اعتبارها إستراتيجيات أساسية لخلق القيمة ، ولا شك أن الطريق لخلق هذه القيمة يمكن في خفض معدلات التكلفة ولا يمكن تحقيق هذا إلا من خلال وجود نظام يعمل على ضبط و رقابة التكاليف والعمل على تخفيضها إلى أقل مستوى ممكن، وفي هذا الإطار يمكن اعتبار نظام محاسبة التكاليف من بين الطرق الحديثة و الأدوات الهامة التي تعمل على تحليل النتائج العامة بصفة دقيقة وتحديد النتائج المحققة على مستوى كل منتج وكل قسم. والعمل على اكتشاف الانحرافات واتخاذ القرارات المناسبة وبغرض الإلمام بهذا الموضوع و الخوض فيه بصفة أكثر توجب علينا طرح الإشكالية التالية :

فيما يتمثل دور محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

ومن خلال الإشكالية السابقة نطرح التسؤلات الفرعية التالية:

- كيف يتم استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية؟

- ما الهدف من اكتساب الميزة التنافسية وما هي محدداتها؟

- ما هو دور محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب؟

الفرضيات:

و للإجابة على إشكالية البحث نطرح الفرضيات التالية:

- محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتوفير المعلومات والمساهمة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- اكتساب ميزة تنافسية هدف إستراتيجي يساهم في تنمية وتطوير المؤسسة .
- يساهم نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMS).

أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب دعت إلى اختيار الموضوع ومن أهمها :

- علاقة الموضوع بالتخصص.
- قابلية الموضوع للبحث و السعي نحو تطوير الرصيد المعرفي في مجال محاسبة التكاليف ودورها في تطوير الميزة التنافسية.
- حداثة الموضوع حيث أصبح التحكم في التكاليف من الاهتمامات الكبرى للمؤسسة.

أهداف البحث:

- التعرف على نظام محاسب التكاليف.
- التعرف على مجالات تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.
- تحديد مصادر الميزة التنافسية ومحدداتها.
- توضيح دور محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية.
- معرفة واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

أهمية الموضوع:

يكتسب الموضوع أهمية كبيرة نظرا للدور الهام الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف داخل المؤسسة وخاصة الطرق الحديثة منه ودوره في التحكم في تكاليف المؤسسة و ترشيدها من اجل الوصول إلى سعر بيع يمكن المؤسسة من الاحتفاظ بمكانتها في السوق وخلق مكانة أكثر تنافسية.

منهج البحث:

سنعتمد في بحثنا على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على محاسبة التكاليف واستخدامها كأداة تساعد على تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، حيث يمكن هذا المنهج من وصف وتحليل الموضوع وتجميع الحقائق وتبويبها وتحليلها ،ومنهج دراسة الحالة الذي يمكن من التعمق في مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده و الوقوف على واقعه بالمؤسسة محل الدراسة وتطبيق التقنيات التي تم دراستها نظريا واستخلاص النتائج.

هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين حيث تطرقنا في الفصل الأول الذي جاء بعنوان الإطار النظري لمحاسبة التكاليف والميزة التنافسية، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، ففي المبحث الأول تم تعريف محاسبة التكاليف و إجراءاتها ووظائفها، أما المبحث الثاني فقد تم التطرق إلى الميزة التنافسية وأهدافها وكيفية تنميتها وتطويرها، أما المبحث الثالث والذي جاء بعنوان نظام محاسبة التكاليف ودورها في تعزيز الميزة التنافسية فقد تم التطرق فيه إلى الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف و دورها في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة.

أما فيما يتعلق بالفصل الثاني فقد جاء بعنوان دور استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة ثم تناولنا واقع استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسة وكذلك تم محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والدور الذي تلعبه في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة محل الدراسة.

صعوبات الدراسة:

- عدم وجود قسم خاص بمحاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة واعتمادها على طرق تقليدية في حساب تكاليفها، أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة الميدانية.

- ضيق وقت التبرص، أدى إلى عدم الحصول على القدر الكافي من المعلومات.

الدراسات السابقة:

تم الإطلاع على الدراسات السابقة وتتمثل في:

1/ هدى جاب الله، *دور أدوات إدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية*، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2017/2016

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور أدوات إدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، حيث بدأت الدراسة بتعريف التكلفة، كما تم التطرق إلى التطور التاريخي لمحاكاة التكاليف، بالإضافة إلى تقديم الميزة التنافسية وأنواعها وعلاقتها بأدوات إدارة التكلفة.

حيث تم التوصل إلى أهم النتائج كما يلي:

- إن إدارة التكلفة أو ما يصطلح عليه أحيانا بإدارة التكلفة الإستراتيجية هي الأفعال والقرارات والمواقف التي تتخذها المؤسسة في ظل فلسفتها الخاصة بها بناء على مخرجات أدوات إدارة التكلفة التي تتبناها وعلى أساسها تدير تكاليفها من خلال إدارة التكلفة، الوقت، الجودة، القيمة، العائدات والموقف التنافسي.
- الإنتاج في الوقت المحدد، احد أهم أدوات إدارة التكلفة ويعمل على تخفيض مستويات المخزون، وقت الإعداد والبرمجة، العيوب، الآجال ويزيد من جودة المنتجات وبذلك يكون وسيلة فعالة لتخفيض التكاليف وعليه يساهم في دعم الميزة التنافسية.

- تكاليف الجودة، تهدف إلى تحديد مواضع تكاليف الجودة وتصنيفها وتحديد أسبابها وتقديم تقارير عنها ومراقبتها، وهو ما يمكن من إدارتها بمعنى تخفيض تكاليف الجودة مع ضمان عدم المساس بجودة المنتجات، وعليه يمكن القول بأن تكاليف الجودة من أدوات إدارة التكلفة تدعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

2/ غضاب رانية، *استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية*، رسالة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2014/2013

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور نظام محاسبة التكاليف كعامل أساسي لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، اعتماداً على العلاقة بين أنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة والتكامل فيما بينها كمصدر لتخفيض التكلفة.

حيث تم التوصل إلى أهم النتائج كما يلي:

- يمثل تحليل سلاسل القيمة للمؤسسة عملية منظمة تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة، بالإضافة إلى استبعاد التكاليف غير الضرورية في كافة مراحل الإنتاج من خلال دراسة العلاقة بين العمليات-الأنشطة- التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية؛
- إن التعاضد الناشئ بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة يساعد على اشتراك جميع مكونات سلسلة القيمة في تطبيق أساليب خفض التكلفة باعتماد على خلق علاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أنشطة سلسلة القيمة؛
- يعد تحليل سلسلة القيمة مدخلاً ناجحاً لتخفيض تكاليف الأنشطة بالمؤسسة بالاستناد إلى القيمة المضافة للتعاضد الناتج بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة وهندسة القيمة.

3/ عثمان بودحوش، **تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية**،

رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، الجزائر،

2008/2007

تناولت هذه الدراسة الدور الذي تلعبه أسلوب تخفيض التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية، حيث بدأت الدراسة بتحليل البيئة التنافسية أو المحيط التنافسي باعتبارها أهم نقطة تعتمد عليها المؤسسة لتحقيق الميزة التنافسية.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يمكن للمؤسسة أن تحقق ميزة تنافسية بتقديم منتج(خدمة) متميز أو بأقل تكلفة من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها البشرية، المادية، المالية، وإمكانياتها التنظيمية وغيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها، والتي تمكنها من تصميم وتطبيق استراتيجياتها التنافسية.
- تعتبر سلسلة القيمة بمثابة حجر الأساس لاكتساب ميزة تنافسية والمحافظة عليها، ذلك من خلال إعادة تجميع أنشطة المؤسسة وفق أسلوب يسمح بفهم سلوكيات التكاليف، والمصادر الكامنة لها.

- تمثل إستراتيجية تخفيض التكاليف الخيار الأمثل أمام المؤسسات في ظل تجانس المنتجات (غياب التمييز)، ويمكن تحقيق هذه الإستراتيجية من خلال الاهتمام بالأنشطة والفهم الجيد لها.
- تعد الجودة العالية للمنتج ذات تأثير مضاعف على الميزة التنافسية، باعتبارها تزيد من قيمة المنتج لدى المستهلك من جهة، كما تسمح بضبط وترشيد التكلفة من جهة أخرى.

الفصل الأول

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف والميزة التنافسية

تمهيد:

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من النظم الأساسية خاصة فيما يتعلق بالمؤسسات الصناعية وتكمن أهمية هذا النظام في أنه المزود الرئيسي للمعلومات المتعلقة بتكاليف العملية الإنتاجية والتي تستخدمها الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف، إضافة إلى مساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة داخل المؤسسة.

وقد أدت الثورة الصناعية التي حدثت في القرن الثامن عشر إلى تطور في تصنيع و تنوع في المنتجات، بالإضافة إلى ظهور عدة مؤسسات اقتصادية وزيادة حجمها واشتداد المنافسة وهذا ما فرض تطور في طريقة حساب التكاليف من الطريقة اليدوية إلى الطريقة النصف الآلية، ومن ثم الطريقة الآلية، حيث أصبح نظام محاسبة التكاليف واحد من أهم النظم التي يتكون منها النظام المحاسبي فهو يعتبر أداة مهمة في المؤسسة الاقتصادية حيث يمكن من توفير المعلومات اللازمة لعملية التسيير و الرقابة الدائمة، وفي ظل هذا المناخ التنافسي أصبح اكتساب ميزة تنافسية ليس بالأمر السهل، بل يعتبر من أكبر التحديات التي تواجه المؤسسة، فدخولها ميدان المنافسة يتطلب التمتع بالعديد من المزايا، لعل من أهمها الأسعار الملائمة لمنتجاتها، والاختيار الدقيق لمنافذ تصريف هذه المنتجات مما يؤمن سرعة الحصول على العوائد المتأتية من عمليات البيع بأقل حد ممكن من المخاطر. وهذا يعتمد على جودة المنتج من ناحية وقدرة الإدارة على اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب من ناحية أخرى، وهذا بدوره يتطلب نظام تكاليف يؤمن دقة حساب تكلفة المنتج، وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى نظام محاسبة التكاليف والدور الذي يلعبه في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: الميزة التنافسية

المبحث الثالث: نظام محاسبة التكاليف ودورها في تعزيز الميزة التنافسية

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها، حيث شهد نظام محاسبة التكاليف تطورا مواكبا لتطور الاقتصادي و التكنولوجي وقد أدى هذا التطور إلى ظهور مفاهيم وقواعد و مبادئ جديدة وفي نفس الوقت تطورت وظائفها و أهدافها.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة المالية لتحقيق أهداف المؤسسة فهي لا تعتبر هدف في حد ذاته بل وسيلة لتحقيق الأهداف.

الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف

تعد محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات و أهداف محددة، وتكمن أهميتها من أنها: (1)

تعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط، الرقابة، رسم السياسات و اتخاذ القرارات.

و عرفها معهد محاسبي التكاليف بلندن محاسبة التكاليف بأنها:

"عملية المحاسبية على التكلفة بدءًا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولًا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة". (2)

إن محاسبة التكاليف هي احد فروع المحاسبة المالية و ظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين و الأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها.

وهناك عدة تعاريف لمحاسبة التكاليف: (3)

ف Maher عرفها بأنها "حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس و تسجيل و التبليغ عن المعلومات الكفوية".

(1) حابي احمد دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010/2011، ص3

(2) صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، عمان، 1999، ص7

(3) إسماعيل يحي التركيبي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار الحامد، عمان، 2006، ص23

أما السيدية، فقد عرفها بأنها "وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها و التخطيط للمستقبل و التي يستخدمها بأقصى درجة من الفاعلية".

أما Horngren، فقد عرف محاسبة التكاليف "بأنها المحاسبة الإدارية مضافا لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية".

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها "أحد فروع المحاسبة المالية و تعتبر كأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ و الأصول المحاسبية لما ثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، و الرقابة على هذه العناصر و مساعدة الإدارة في التخطيط و اتخاذ القرار".⁽¹⁾

ومحاسبة التكاليف "أداة تحليلية و تقويمية ورقابية هامة، محكومة بمجموعة من القواعد و الطرق والأصول النظرية تقوم لإنتاج بيانات و معلومات داخلية هامة وتقديمها للمستويات الإدارية المختلفة، تستطيع بناءا عليها القيام بأعمال التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات بكفاءة ذلك من خلال مقارنة البيانات الفعلية مع مؤشرات التخطيطية أو المعيارية وكشف الانحرافات وتحديد أسبابها ومسببها في نطاق مركز التكاليف و الأنشطة والطلبات المختلفة، بهدف اتخاذ الإجراءات الفنية والإدارية والتنظيمية الفعالة والسريعة التي تكفل القضاء على عوامل عدم الكفاءة و تكريس النتائج".⁽²⁾

ومما سبق نستطيع أن نقول أن محاسبة التكاليف هي أحد فروع علم المحاسبة مضبوطة بمجموعة من الأسس و المبادئ و الإجراءات المتعلقة بعمليات الإنتاج، و يمتد دورها أيضا إلى توفير معلومات عن التكاليف و إيصالها إلى الإدارة لمساعدتها للقيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: تطور محاسبة التكاليف.

تعتبر محاسبة التكاليف مصدرا أساسيا لإنتاج البيانات و المعلومات المحاسبية، والتي تشكل جزءا هاما من نظام المعلومات المحاسبي والإداري للمؤسسات، و تساعد الإدارة في ممارسة وظائفها بصورة جيدة واتخاذ القرارات الرشيدة، وقد تطورت محاسبة التكاليف منذ نشأتها وعكست خصائص التغيرات الاقتصادية و

⁽¹⁾ إسماعيل يحي التركيبي، نفس المرجع السابق ص 23

⁽²⁾ نواف محمد فخر/ د.عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة ، عمان 2014، ص 15

الاجتماعية والقانونية والإدارية و التكنولوجيا حتى عصرنا الراهن لكي تفي بالمتطلبات البيئية والاحتياجات الإدارية المتجددة والمتطورة.

وقد مر تطور نظام محاسبة التكاليف ب أربعة مراحل (1):

المرحلة الأولى: القرن الرابع عشر (14) ميلادي تقريبا:

في هذه المرحلة ظهرت محاسبة التكاليف نتيجة التطور الصناعي وانتشار الأسواق التجارية ووجود المنافسة بين المشاريع، وتم استخدامها بالطرق البدائية.

المرحلة الثانية: الفترة مابين الخامس عشر (15) و القرن السادس عشر (16) ميلادي :

كنتيجة لزيادة النشاط التجاري وظروف المنافسة بين بعض الدول الأوروبية، بحيث تم استخدام السجلات التحليلية لحساب تكلفة المنتجات في بعض المشروعات، استخدمتها عائلة(ميديسي) في صناعة المنسوجات الصوفية سنة 1431م، و عائلة(فرجر) في مشروعات المناجم والتعدين سنة 1577م، وخلال هذه الفترة من الزمن ظهرت محاسبة التكاليف ونتج عنها ظهور:

- سجلات التكاليف.
- نظرية أوامر التشغيل
- نظرية الجرد المستمر
- تحليل النفقات والمصروفات

وفي هذه الفترة تحددت لمحاسبة التكاليف معالم علمية مقبولة مازالت فعالة ومستخدمة حتى الآن.

المرحلة الثالثة: القرن التاسع عشر (19)

إن القرن التاسع عشر قد اعتبر من قبل أغلب المتخصصين والكتاب بأنه عصر بداية تطور محاسبة التكاليف، وهذا يرجع إلى ظهور شركات الأعمال الكبيرة، كما كان هذا القرن يمثل فترة الثورة الصناعية والتي ظهرت فيها المصانع الكبيرة في إنجلترا وأمريكا، واستخدم محاسبة التكاليف لغرض تحديد تكاليف العمل المباشرة، وتحديد

(1) زعور نعيمة، محاسبة التكاليف في المؤسسات العامة، دار الجليس ، عمان ، 2017، ص9

التكاليف الصناعية الغير مباشرة، حيث ظهرت سجلات منظمة لحساب التكاليف في إطار نظرية القيد المزدوج ووضعت لمحاسبة التكاليف الكثير من القواعد و الأسس و النظم والإجراءات العملية.⁽¹⁾

المرحلة الرابعة: من بداية القرن العشرين(20):⁽²⁾

حدث في هذه المرحلة تطور ملحوظ في محاسبة التكاليف مستمد أساسا من الرواد الأوائل في المرحلة السابقة بحيث ظهرت نظريات هي:

- نظرية مراكز التكلفة: قدمها ألكسندر هاملتون عام 1901 اهتمت بتحليل التكاليف غير مباشرة على مراكز الإنتاج.

- نظرية التكاليف التاريخية: اهتمت بحصر التكاليف الفعلية التاريخية (تكاليف ما بعد التنفيذ) لتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج النهائي، بهدف قياس الأرباح.

- نظرية التكاليف المتغيرة: ظهرت لمعالجة مشكلة التكاليف الثابتة وأسلوب تحميلها، وأثرها على تكلفة الوحدة، كلما تقلب حجم الإنتاج بالزيادة أو النقصان.

- نظرية التكاليف المستغلة: وعالجت مشكلة الطاقة الإنتاجية العادية، وتكلفة الطاقة العاطلة غير المستغلة وحساب معامل تحميل التكاليف الثابتة على أساس كل الطاقة المتاحة.

- ظهرت عدة دراسات لكل من: تيلور، ارسون وهاريسون، نوبيل، جون واتيمور وغيرهم وبناء على نتائج

الدراسات السابقة قام إتحاد الطباعة في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر عام 1909 بوضع نظام التكاليف المعيارية أو المحددة مقدما وتم تطبيقه في صناعة الطباعة الأمريكية واعتبر أفضل نظم محاسبة التكاليف.

واستمر التطور في مجال محاسبة التكاليف بحيث أمكن ابتكار الطرق التقديرية للقياس و التحميل للتكاليف غير المباشرة، والتي تعرف بالتكاليف الإضافية أو المحملة وطرق الفروق الناتجة عن استخدام معدلات التكاليف غير المباشرة الفعلية و التكاليف الإضافية التقديرية.

⁽¹⁾ هاشم علي هاشم، الأبعاد التاريخية لتطبيقات محاسبة التكاليف النشوء ومراحل التطور، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العدد 41، المجلد 11،

2016، ص172

⁽²⁾ زعرور نعيمة، مرجع سابق، ص10

ومع زيادة التطور و المنافسة ظهرت نظم و أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة و الأساليب التقليدية وأهم هذه الأساليب: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)، بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة، أسلوب كايزن و غيرها من الأساليب.(1)

الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الأهداف تسعى لتحقيقها بالرغم من وجود تداخل بين الأهداف و الوظائف التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها ومن بين هذه الأهداف:(2)

1- قياس تكلفة الوحدات المنتجة:

يهدف قياس التكلفة إلى تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة المالية وتقييم المخزون السلعي آخر المدة بأنواعه كأحد عناصر الموجودات المتداولة في الميزانية.

وإن من أهم وظائف و أغراض محاسبة التكاليف تجميع بيانات التكاليف وتسجيلها حيث تحتاج الإدارة إلى بيانات عن تكلفة الوحدة المنتجة، أو تكلفة الإنتاج.

2- فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج(المواد، العمل، التكاليف غير مباشرة) بهدف الوصول إلى الإستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج من طاقات مادية و بشرية.

تسعى إدارة المؤسسة إلى تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة الإنتاج و نوعيته وذلك لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى و التي تعني تحقيق أكبر قدر من الأرباح.

إن تخفيض التكاليف ممكنا عن طريق اتخاذ بعض القرارات الإدارية المتعلقة باستخدام مادة أولية جديدة مثلا أو تغيير تصميم السلعة حتى يمكن تخفيض تكلفة الإنتاج، وتخفيض الوقت إلى ادني وقت ممكن.

3- تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:

تقوم محاسبة التكاليف بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة من قرارات إدارية قصيرة الأجل مثل: إلغاء إنتاج سلعة أو الاستمرار في إنتاجها، تصنيع السلع الوسيطة

(1) زعور نعيمة، مرجع سابق، ص ص 11، 12،

(2) رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار الصفاء، ط2، عمان، 2011، ص 26

أو شرائها من مورد خارجي، قبول طلبه بسعر معين أو رفضها أو قرارات إدارية طويلة الأجل مثل الاستثمار في مشروع جديد أم لا.

4- المساهمة في إعداد الموازنات التقديرية:

محاسبة التكاليف توفر البيانات اللازمة بهدف إعداد الميزانيات التقديرية وهي ميزانيات تحتوي معلومات مالية ومحاسبية يتوقع حصولها في المستقبل و تعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية و توقعات يمكن حدوثها و تستخدم هذه الميزانيات كوسيلة إجرائية لتحقيق الأهداف وتستخدم أساساً للمقارنة والتقييم.⁽¹⁾

المطلب الثاني: إجراءات محاسبة التكاليف.

محاسبة التكاليف هي عبارة عن مجموعة من الأساليب والطرق المستخدمة في تحديد التكلفة، كما تعتبر من أهم الوسائل الرقابية في المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: مبادئ محاسبة التكاليف: نذكر منها:⁽²⁾

1- مبدأ التقسيم الإداري: تستمد محاسبة التكاليف هذا المبدأ من القواعد المحددة في مجال التسيير والتنظيم، بحيث تمكن الإدارة العليا من الاستفادة من مختلف البيانات التي تعدها محاسبة التكاليف والتي تساعدها في التخطيط و الرقابة، ويكون ذلك من خلال تصميم نظام محاسبة التكاليف بما يتماشى مع مبدأ التقسيم الإداري، وبالتالي محاسبة التكاليف تنظر للمؤسسة بأنها مجموعة من الأقسام و المراكز المستقلة، تقيس تكلفة نشاط كل قسم أو مركز و تقييم كفاءته.

2- مبدأ تحليل البيانات: يستخدم هذا المبدأ في العديد من المجالات وتتمثل إغراضه في:

- تحليل البيانات لتوزيعها على مراكز التكاليف
- تحليل البيانات لتحديد العناصر المباشرة و غير مباشرة التي تدخل في حساب تكلفة الوحدة المنتجة
- تحليل البيانات لتحديد عناصر التكاليف المتغيرة و الثابتة لأغراض التخطيط ورسم السياسات

(1) عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، ط2، عمان، 2006، ص18

(2) عبد العالي شحتاني، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم

الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص10

- تحليل البيانات على أساس القطاعات المستقلة بالمؤسسة كخطوط الإنتاج المستهدفة، أو تشكيلة العملاء، أو مناطق البيع، وذلك للمقارنة بين هوامش الربح التي يحققها كل قطاع ومدى مساهمته في تغطية أعباء المؤسسة.

3- مبدأ تقدير التكاليف: تعتمد محاسبة التكاليف في المؤسسات الحديثة على مبادئ الميزانية التقديرية و التكاليف المقدرة لاستخدامها في عملية التخطيط و الرقابة، حيث تعتبر أكبر فعالية من الاعتماد على البيانات التاريخية، وهذا لا يعني أن جميع نظم محاسبة التكاليف المستخدمة حاليا تقوم على هذا المبدأ. وتقوم محاسبة التكاليف بتحليل الأعباء و الإيرادات وفقا لمعايير خاصة بكل مؤسسة، وعملية وضعها لا تنتج في إطار فكري مستقل وإنما عن دراسة وافية لكافة أعمال المؤسسة وأهدافها التي يتطلب تسييرها الأخذ بعين الاعتبار لجانبين مرتبطين: (1)

- إنتاج بأقل تكلفة المنتجات أو الخدمات التي تباع

- إنتاج هذه المنتجات أو الخدمات وفقا لخصائص متميزة للحصول على القيمة.

وهناك نوعين تتحكم في ذلك:

- عوامل خارجية(مثل: مستوى الأسعار) ترتبط بالمرودية، أي إمكانيات تحقيق الربح.

- عوامل داخلية تعرض بواسطة التكلفة مختلف عناصر النشاط: المشتريات، أعباء المستخدمين...

الفرع الثاني: مقومات محاسبة التكاليف: إن نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة، يتكون من مجموعة من المقومات الأساسية والتي يجب أن ترتبط بعضها ببعض في إطار متكامل و منسجم بحيث يستطيع النظام تحقيق أهدافه ومن هذه المقومات: (2)

1- المستندات و الدفاتر: وهي العناصر الموجودة في جميع المؤسسات إلا أنها العملية اللازمة للتطبيق و تختلف من مؤسسة لأخرى ويجب عند وضع هذه المستندات مراعاة العناصر التالية:

- البساطة و الوضوح لمنع حدوث الأخطاء.

- تقليل عدد الدفاتر و المستندات دون التأثير سلبا على سير العمل وبشكل يحقق الأهداف المحددة.

(1) عبدا لعالي شحتاني، نفس المرجع سابق، ص 11

(2) زعرور نعيمة، مرجع سابق، ص 28

- تحقيق المستند أو التقرير أو السجل للهدف الذي صمم من أجله.

2- تحديد وحدات الإنتاج أو التكلفة:

إن الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف تتمثل في تحديد نوع المنتجات النهائية التي ينوي إنتاجها، و التحديد مهم لأنه يمهد لعملية وضع الدليل لوحدات المنتجات أو الخدمات النهائية. ويتطلب وضع دليل وحدات التكلفة اتخاذ الخطوات الرئيسية التالية: (1)

- حصر المنتجات النهائية التي تنوي المؤسسة إنتاجها.

- تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعة بحيث تتكون كل مجموعة من عدد من البنود المتشابهة العامة في النواحي العامة، وعلى أن تقسم كل مجموعة داخليا حسب الاختلافات الرئيسية بين بنود المجموعة الواحدة.

3- مراكز التكلفة: cost center

يعرف مركز التكلفة بأنه "مركز أداء النشاط الاقتصادي متجانس على مجموعة متماثلة من عوامل الإنتاج Eléments Production، وينتج عنه منتج أو خدمة متميزة قابلة للقياس". فمركز التكلفة هو عبارة عن وعاء يتم فيه تجميع تكلفة نشاط معين للوصول إلى منتج محدد، وهناك مجموعة من الأهداف تتحقق للمؤسسة من تقسيم المشروع إلى مراكز تكلفة هي: (2)

- تسهيل عملية التخطيط Planning وإعداد الموازنات التخطيطية Budgets في نطاق كل مركز و تحديد المهام و الأعمال المطلوب القيام بها في كل منها.

- تحديد المسؤوليات Responsibilities و الصلاحيات للعامل في كل مركز من اجل تحقيق رقابة على استخدام الموارد الإنتاجية.

- إمكانية قياس كل قسم على حدة مما يساعد على وضع نظام للحوافز الإنتاجية الفردية و الجماعية في نطاق كل مركز.

(1) نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري ، عمان، 2013، ص22

(2) حسين حسن علي بن عثمان، دور نظام التكاليف المعيارية في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين، كلية التجارة، السودان، 2017، ص ص49، 48

- تجميع عناصر التكاليف في كل مركز، وقياس تكلفة المنتجات فيه و تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة.

- المساعدة في ربط المصروفات Expenses غير المباشرة بوحدة الإنتاج النهائي حيث تشكل مراكز التكاليف حلقات وسيطية لتحقيق ذلك الربط.

الفرع الثالث: مجال تطبيق محاسبة التكاليف.

تهتم محاسبة التكاليف أساساً بقياس و تبويب و تحليل النفقات التي تقوم بها المؤسسة و لذلك يمكن الاعتماد على محاسبة التكاليف في جميع المؤسسات مهما اختلف حجمها أو طبيعة النشاط الذي تقوم به، وسواء كانت تهدف إلى تحقيق أرباح أم لا، وإن كان استخدام محاسبة التكاليف قد بدأ في المؤسسات الصناعية إلا أن ذلك لا يمنع من استخدام طرق محاسبة التكاليف في المؤسسات التجارية و الزراعية و المالية، بل حتى في الوحدات الإدارية الحكومية سواء المركزية أو المحلية (1).

وكان مجال تطبيق نظام محاسبة التكاليف ابتداء من العمليات الصناعية وقد استمر هذا التطبيق بنجاح خلال سنوات عديدة، ومن ثم اتسع مجال تطبيقها ليشمل وظائف مختلفة كالتوزيع و المخازن والإدارة، و لأجل زيادة فعالية الأداء الإداري، فقد تم تطوير معايير متنوعة لمعالجة أنشطة وفعاليات عديدة كتسديدات العملاء وإصدار الشيكات، وترحيل مختلف القيود كما طبقت محاسبة التكاليف على فعاليات الحصول على الطلاب و النقل.

لكن مازال الكثيرون يعتقدون أن مجال تطبيق محاسبة التكاليف يقتصر على الصناعة، وهذا خلاف الواقع التي باتت تثبت العكس بأن كل أنواع الأنشطة يمكن أن تستفيد من أساليب محاسبة التكاليف.

إن قدرة المؤسسة في التأثير على سعر البيع في ظل ظروف السوق العادية، تكون محدودة جداً، ولأجل أن تحقق المؤسسة أي زيادة في أرباحها يجب أن تنجح في تخصيص تكاليفها، وإجراء الرقابة عليها، حيث تلتزم بالمقارنة المستمرة للأداء الفعلي مع البرامج و الموازن التي تم إعدادها من خلال وظيفة التخطيط. وأن تطبيق مفاهيم و أساليب محاسبة التكاليف تسهل إعداد الموازنات التقديرية و عرض معايير الأداء و المقارنة مع النتائج الفعلية، بحيث تستطيع الإدارة أن تحكم على فاعلية و كفاءة العمليات، و ربحية المنتجات المختلفة وبذلك يمكن لكل المؤسسات سواء الإنتاجية أو الخدمية أن تستفيد من تطبيق محاسبة التكاليف حتى المؤسسات غير الهادفة

(1) كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقبي محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي عالمي، دار إثراء، عمان، 2008، ص22

للربح التي ينبغي عليها أن تقدم خدماتها بأقل تكاليف ممكنة تستطيع من خلال تطبيق أساليب محاسبة التكاليف أن تحقق هذا الهدف المهم.⁽¹⁾

الفرع الرابع: العوامل المؤثرة في محاسبة التكاليف.

هناك عوامل واعتبارات كثيرة تؤثر و تحدد مدى تعقيد أو تبسيط نظام محاسبة التكاليف وحجم البيانات و المعلومات الناتجة عنه ومن هذه العوامل:⁽²⁾

حجم المنشأة: إن حجم بيانات و معلومات ومعلومات التكاليف التي تحتاجها الإدارة لاتخاذ قراراتها يختلف باختلاف حجم كل مؤسسة، حيث أن مراحل تجهيز وإعداد و تحليل بيانات التكاليف تكون أكثر تعقيدا في المؤسسات صغيرة الحجم. وعليه يمكن القول بأن حجم بيانات التكاليف ودرجة تعقيد نظام التكاليف تزداد كلما زاد حجم المؤسسة.

نظام وطريقة الإنتاج: يعتمد محاسب التكاليف في تحديد تكاليف الإنتاج على أساس نظام أو طريقة الإنتاج، فإذا كان الإنتاج يتسم بالاستمرارية و النمطية لكل خط إنتاجي فيتم تطبيق نظام تكاليف المراحل الإنتاجية أو يتم على أساس منقطع و غير نمطي فيتم تطبيق نظام الأوامر الإنتاجية. بالإضافة إلى ذلك كلما تعقدت طريقة الإنتاج أو أنظمتها ومراحلها كلما زاد هذا من صعوبته وتعقيد أنظمة التكاليف.

تنوع المنتجات و تعددها: لو أن المؤسسة تقوم على إنتاج منتج واحد فإن نظام التكاليف يكون من السهولة بمركان، لأن كل التكاليف في هذه الحالة تحمل على هذا المنتج وحده ولن يمثل ذلك مشكلة. ولكن عندما يتنوع الإنتاج فإن محاسب التكاليف عليه أن يقوم بتوزيع تكاليف الإنتاج على هذه المنتجات على تنوعها و اختلافها.

الوعي لدى إدارة المنشأة: إن معلومات التكاليف أصبحت ملحة لكل المؤسسات على اختلاف أنواعها في ظل البيئة المعاصرة ولكن يمكن القول بأن حجم ونوعية المعلومات و البيانات الخاصة بالتكاليف تتوقف على مدى حاجة الإدارة إلى هذه المعلومات وتلك البيانات. إن وعي إدارة المؤسسة بأهمية التكاليف و بياناتها هو الذي يحدد مدى الإجمال والتفصيل لتلك البيانات. فكلما زاد وعي الإدارة كلما طلبت الإدارة بيانات تكاليف أكثر تفصيلا لتحديد موقف التشغيل بشكل أكثر والعكس صحيح.⁽³⁾

⁽¹⁾ تفرات يزيد، محاسبة التكاليف و دورها في تقييم الأداء، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و

علوم التسيير، قسم علوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص 11

⁽³⁾ صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح عبد الله، وآخرون، نظم محاسبة التكاليف، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مصر، 2017، ص 12

⁽⁴⁾ صلاح بسيوني عيد، نفس المرجع السابق، ص 12، 13

المطلب الثالث: وظائف و طرق محاسبة التكاليف.

محاسبة التكاليف هو نظام يتم الاعتماد عليه من طرف المؤسسة لتحقيق أهدافها ولهاذ النظام مجموعة من الوظائف، كما له مجموعة من الطرق التقليدية والحديثة.

الفرع الأول: وظائف محاسبة التكاليف.

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف و التي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسات على تحقيق أهدافها المرسومة و المتمثلة في تحقيق الربح و خاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسات على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن تحديد هذه الوظائف في:

الوظيفة التسجيلية: وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وان إدارة المؤسسة هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لا سيما وأن هناك طريقتين للتسجيل إما على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد، أجور، مصروفات).⁽¹⁾

الوظيفة التحليلية: Analytical Function: تعكس التعامل مع البيانات و المعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج و تفسير الأحداث التكاليفية، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق و تحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباط بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.⁽²⁾

الوظيفة الرقابية: و تعتبر الوظيفة الأساسية الأخرى التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة و مقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل الحد من هذه الانحرافات.⁽³⁾

الوظيفة الإخبارية: Informative Function: من المهمات الأساسية لمحاسبة التكاليف هي إعداد تقارير وكشوفات أداء لاستخدام عوامل الإنتاج، وفقا لنماذج تحليلية مختلفة تتضمن أرقاما ومؤشرات مختلفة بحيث تقدم

(1) إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 24-25

(2) صالح عبد الله الرزق، عطا الله و راد خليل، مرجع سابق، ص 10

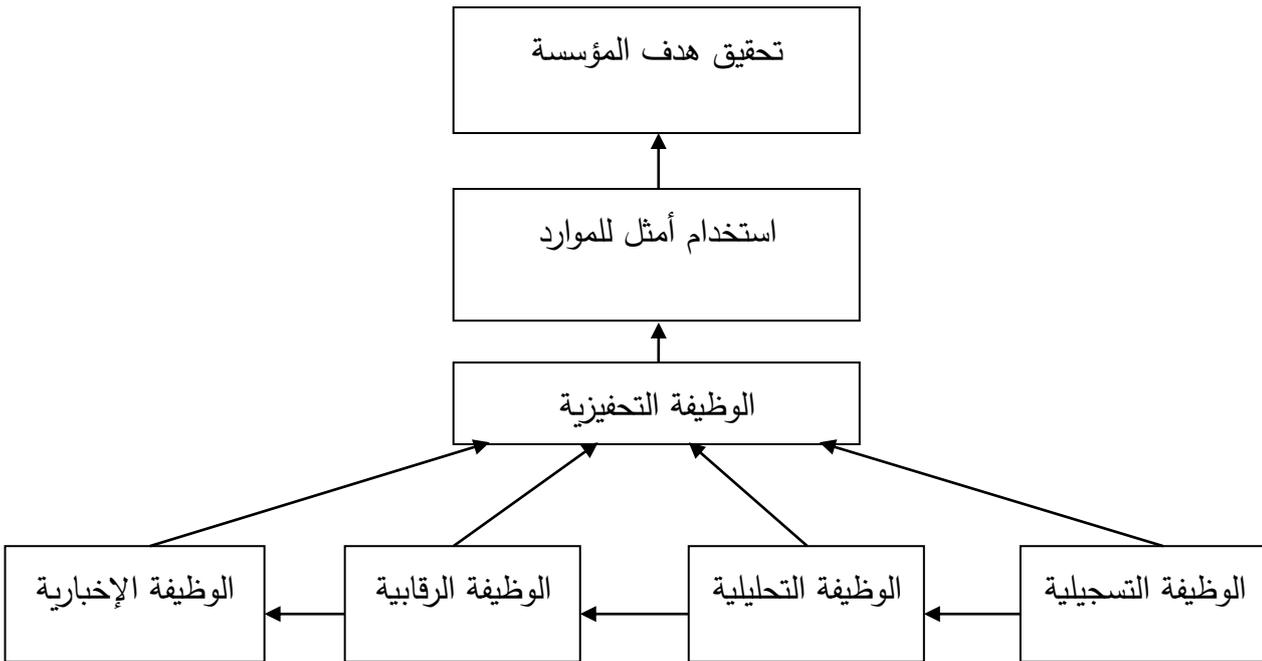
(3) إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 24

تفسيرات ودلالات عن مدى الكفاءة في استخدام المستلزمات السلعية والقوة العاملة و الطاقات الإنتاجية المتاحة، وبيان عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج الفعلية و المعيارية بصورة نقدية و كمية، والانحرافات المعيارية الناتجة عن التشغيل، مما ينتج للإدارة إمكانية تقييم الأداء بصورة صحيحة، ورسم السياسات السليمة، واتخاذ القرارات الرشيدة.⁽¹⁾

الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق...وبهذه ونتيجة لذلك ستتخفف أقسام المؤسسات في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسات إلى تحقيق هدفها المرسوم.⁽²⁾

ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

الشكل رقم(01): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشأة الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار

حامد، عمان، ص 24

⁽¹⁾ نواف محمد فخر / د. عطا الله محمد القطيش مرجع سابق، ص 32

⁽²⁾ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 26

يوضح الشكل التالي وظائف محاسبة التكاليف حيث يبين العلاقة الترابطية بينها أي أن التحكم الجيد في الوظائف يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها.

الفرع الثاني: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف:

محاسبة التكاليف لها عدة طرق لحساب تكلفة المنتج والتي تعتمد على الطرق التقليدية.

1- **طريقة التكاليف الكلية:** تعد طريقة التكاليف الكلية أقدم طرق التكاليف، حيث تم إيجاد أمثلة عن استعمالها ابتداء من القرن السادس عشر. فهذه الطريقة تعتمد على مبدأ التحميل الشامل للتكاليف على وحدة المنتج خلال فترة زمنية معينة.

لقد عرف كل من Burlaud et simon التكلفة الكلية أنها (كل أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع المحملة للمنتجات المباعة).⁽¹⁾

1/1 مبادئ طريقة التكاليف الكلية:

تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة وهي:⁽²⁾

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع)؛

- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف الغير مباشرة؛

- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛

- تقييم المخزون السلعي من المنتجات تامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛

- معالجة التكاليف الغير مباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

2/1 **أهداف طريقة التكاليف الكلية:** تهدف طريقة التكاليف الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية:⁽³⁾

⁽¹⁾ إسماعيل حجازي/ معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، عمان، 2013، ص 57

⁽²⁾ حابي احمد مرجع سابق ، ص 48

⁽³⁾ بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، أطروحة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر 2013/2014، ص 38

- البحث على صيغة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة لا بد أن يكون السعر اكبر أو يساوي التكلفة الكلية.

- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بعد إدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدماتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.

- الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين.

3/1 تقييم طريقة التكاليف الكلية: تعتبر هذه الطريقة من أول الطرق في مجال محاسبة التكاليف وقد أدت دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات الخاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها و تطبيقها ولهذا الطريق جملة من المزايا والعيوب نذكر منها: (1)

أ/مزايا طريقة التكلفة الكلية:

- تعتبر طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية، باعتبار أنها تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به: إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبيه...، وبالتالي فهي تكمل معلومات المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية؛

- تمكن من قياس التكاليف الغير مباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة ؛

- تساهم في عملية مراقبة التسيير بحيث تسمح بتحديد مراكز المسؤولية وتمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام، فهي تشكل عنصر ضروريا في حالة تطبيق نظام تسيير لا مركزي؛

- تحليل سعر التكلفة حسب مراحل العملية الإنتاجية: شراء، إنتاج، وتوزيع

- تحديد تكاليف المؤسسة فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية؛

(1) هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر 2013/2012، ص ص52-50

- تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج كتمييز المنتجات الأكثر ربحية والأقل تكلفة، و الاستغناء أو استبدال المنتجات التي تسبب الخسارة.

ب/عيوب طريقة التكاليف الكلية:

تعرضت هذه الطريقة لعدة انتقادات أدت بمفكري و خبراء المحاسبة إلى العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة و الاهتمام بتطوير طرق أخرى وفيما يلي أهم عيوبها:

- أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع وتحصيل الأعباء الغير مباشرة ولا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف؛

- صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة؛

- صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع إستراتيجية تنوع وتعدد المنتجات؛

- تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج و المبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة؛

- تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى فترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة(زمنية)،وهذا يخالف فرض استقلال الفترات المالية.

2- طرق التكاليف الجزئية: إن هذه الطرق تساعد المؤسسة كثيرا في تحديد النتائج واتخاذ القرارات الصائبة على أساسها، حيث نرى أن طريقة التحميل العقلاني تقوم بالفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة ويتم التحليل على أساس التكاليف الثابتة وفقا لحجم النشاط الحقيقي، بينما طريقة التكاليف المتغيرة تهدف إلى استرجاع الهامش على التكلفة المتغيرة، أما طريقة التكاليف المباشرة فتهدف إلى حساب الهامش على التكلفة المباشرة، بينما طريقة التكلفة الهامشية تهدف إلى تحديد حجم الإنتاج الأمثل، أما طريقة التكاليف المعيارية تقوم بدراسة التقديرات التي تقوم بها المؤسسة ومدى مطابقتها للواقع.⁽¹⁾

(1) سالمى ياسين، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2010/2009، ص63

1/2- طريقة التحميل العقلاني: يعود الفضل في ظهور هذه الطريقة إلى أبحاث GANTT H المنتسب إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل، وذلك سنة 1951 حيث تقضي هذه الطريقة إلى تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل العقلاني.(1)

1/1/2 مبدأ الطريقة: لحساب التكلفة، تعتمد الطريقة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلاله من التكاليف الثابتة، لتحمل بعدها هذه الأخيرة على المنتجات(إضافة إلى التكاليف المتغيرة).

و الجدوى منها إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة، عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني، وهذا الأخير يعبر عن مستوى الفعالية الذي يساوي: (2)

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الإنتاج العادي}}$$

2/1/2 أهمية الطريقة: لقد وصلت هذه الطريقة إلى حد ما إلى معالجة القصور الذي تميزت به طريقة التكلفة الكلية خاصة فيما يخص المعلومات التي تتعلق بأثر تغيير مستويات النشاط على أداء المؤسسة. حيث تكمن أهميتها في: (3)

- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة .
- تعد أكثر واقعية في تناولها للتكاليف الثابتة وتحميلها بالقدر الملائم وتبرز الطاقات العاطلة. ومع هذا فهي لا تخلوا من بعض العيوب:

(1) بوناب بلال مرجع سابق، ص 43

(2) مربي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم

التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2005/2006، ص 132

(3) مربي نوال، نفس المرجع، ص 134، 135

- عند انخفاض حجم الوحدات المباعة ترتفع أسعار تكلفتها(من جراء تحميل التكاليف)، هذا ما يفقدها ميزتها التنافسية

- صعوبة تحديد إجمام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية و اختلاف قدرات وسائل الإنتاج.

- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة، خصوصا إذا تعلق الأمر بالأعباء شبه متغيرة.

2/2- طريقة التكاليف المتغيرة: طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين

حجم المبيعات و الربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح. بحيث تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط، واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، وذلك لإثبات أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح أو الخسائر.⁽¹⁾

1/2/2 مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة: تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكر منها:

- الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة؛

- لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة؛

- التكاليف الثابتة للإنتاج، الإدارة و المبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة

أن تغطيها؛

- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه

أن يغطي التكاليف المتغيرة.

وتحمل هذه الطريقة جملة من المزايا و العيوب نذكر منها:⁽²⁾

أ/مزايا طريقة التكاليف المتغيرة:

- تستعمل كطريقة مفيدة للمؤسسة في تقييم المحزونات النهائية.

- تستعمل هذه الطريقة لأغراض أخرى بعد تطوير هذه الطريقة.

⁽¹⁾حابي احمد مرجع سابق، ص53

⁽²⁾ سالمى ياسين، مرجع سابق، ص70

- نجاح استعمالها يعود إلى التقديرات المستقبلية.

- تسمح بالمقارنة بين المؤسسات على أساس الهامش على التكلفة المتغيرة.

ب/عيوب طريقة التكلفة المتغيرة:

- ليس هنالك تمييز واضح بين الفترة الطويلة و القصيرة الأجل.

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.

- لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير الطويلة الأجل، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل، وكذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة، في حين أن العمليات الإنتاجية والبيعية يفترض أن تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة.

3/2 طريقة التكاليف المباشرة: تعتبر التكلفة مباشرة إذا كانت متكونة من الأعباء المخصصة لها

مباشرة، أي بدون حساب وسيط. ومن هنا يمكن اعتبار التكاليف المباشرة طريقة حساب تكاليف جزئية، تتطلب أن يتحقق التمييز بين الأعباء المباشرة و الأعباء الغير مباشرة. (1)

1/3/2 خصائص طريقة التكاليف المباشرة: تمتاز هذه الطريقة بمجموعة الخصائص رغم ندرة استخدامها واعتراض المحاسبين على فكرتها بحل المشكلة منها: (2)

- سهولة حساب تكلفة وحدة المنتج، وذلك أنها تعتمد على فكرة المتوسط الحسابي.

- تقوم هذه الطريقة على التقييم المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام بثمن التكلفة المباشرة أول وأخر الفترة.

- تسهل هذه الطريقة عملية معالجة التكاليف غير المباشرة الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية بتحميلها إلى حساب الأرباح و الخسائر دون مشقة من المحاسب.

وتحمل طريقة التكاليف المباشرة جملة من المزايا و الانتقادات نذكر منها: (3)

(1) درجمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة يوسف بن خدة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004/2005، ص 224

(2) سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 74

(3) كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص 80، 79

أ/مزايا طريقة التكاليف المباشرة: ويمكن حصر هذه الخصائص في:

- أنها تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج،

- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة

- تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحملها على وحدات المنتج.

ب/ الانتقادات الوجيهة لهذه الطريقة: فيمكن حصرها في:

- لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة، كلفة صحيحة، وذلك لأنها تهمل عناصر التكاليف غير مباشرة (خاصة المتغيرة منها).

- إن استبعاد التكاليف غير مباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط

- أن تقييم مخزون الإنتاج التام و الإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض كلفته الحقيقية وهذا ينعكس في تخفيض الأرباح المتحققة.

- إن هذه النظرية تقتل في خدمة الإدارة كأداة في مجال التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات وذلك لأنها تستبعد جزءا من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

4/2- طريقة التكاليف الهامشية: هي التغيير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغيير الحاصل في

الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على أثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على أثر نقصان كمية الإنتاج بوحدة واحدة.⁽¹⁾

1/4/2 أنواع التكاليف الهامشية: هناك ثلاثة أنواع للتكاليف الهامشية تتمثل في: ⁽²⁾

⁽¹⁾ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1998، ص 195

⁽²⁾ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 180

- التكاليف الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية: والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة و متغيرة للاستعمال في التحليل.

- تكلفة إنتاج هامشية: وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يستلزمها إنتاج وحدة واحدة.

- تكلفة توزيع هامشية: وهي تشكل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية، وغالبا ما تكون في المؤسسات التجارية.

2/4/2 تقييم طريقة التكاليف الهامشية: سنقوم باستعراض المزايا الخاصة بهذه الطريقة والعيوب المترتبة عنها: (1)

أ/مزايا طريقة التكاليف الهامشية:

- لها أهمية كبيرة في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج و المبيعات.

- فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.

- تحديد حجم الإنتاج الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة.

ب/عيوب طريقة التكاليف الهامشية:

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي، نادرا ما يستعمل في المؤسسات.

- التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج، وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة فان ذلك يؤثر على التكلفة الهامشية.

- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الإنتاجية، نظرا لان المعطيات ليست دائما ثابتة(تخفيض الأسعار مثلا، قد يسبب رد فعل معاكس من المنافسين، مما يؤدي إلى اضطراب في قطاع النشاط بسبب حرب الأسعار).

5/2- طريقة التكاليف المعيارية: ركز المحاسبون في تعريفهم للتكاليف المعيارية على أساليب إعدادها

والهدف منها، فعرف التكاليف المعيارية بأنها: "خطة تكاليف محددة مقدما على أساس فني وعملي دقيق لما

(1) ناصر دادي عدون، نفس المرجع السابق، ص186، 180

ينبغي أن تكون وحدة التكلفة من منتج أو عملية، وتستخدم كأداة قياس لتحديد الفروق التي تشير إلى مستوى أداء الكفاية الإنتاجية لما تم تنفيذه فعلياً.⁽¹⁾

1/5/2 أهداف طريقة التكاليف المعيارية: يحقق استخدام محاسبة التكاليف المعيارية مجموعة من الأهداف منها:⁽²⁾

المساعدة في التخطيط: تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها و الثابتة لفترة زمنية مستقبلية معينة.

المساعدة في الرقابة: تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف المعيارية، فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية تحدد الانحرافات، ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح أسبابها و المسئولون عنها.

المساعدة في اتخاذ القرارات: تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف .

2/5/2 تقييم طريقة التكاليف المعيارية: ويمكن تقييم طريقة التكاليف المعيارية من خلال:⁽³⁾

أ/ مزايا طريقة التكاليف المعيارية:

- السهولة و البساطة تخفف الكثير من العمل الحسابي.
- تساعد على تقييم أداء القائمين على الشراء .
- تسمح بإجراء ما يلزم من مقارنات بين مختلف الفترات.
- تستبعد تقلبات الأسعار وتحول دون تأثيرها على تكلفة الإنتاج.

ب/ عيوب طريقة التكاليف المعيارية:

- عدم سهولة وضع المعيار الدقيق(خصوصا المعيار الجاري المتوقع)

(1) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، *محاسبة التكاليف المعيارية رقابة و إثبات*، دار الثقافة ، عمان، 1998، ص27

(2) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، *نفس المرجع السابق*، صص 31-29

(3) صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراذ، *مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية الإطار النظري و العلمي*، دار زهران ،عمان، 2013، ص222

- وجود فروق بين السعر الفعلي للمواد المنصرفة وبين سعرها المعياري.

- قد يكون هناك فروق بين السعر المعياري و الأسعار الجارية في الأسواق.

الفرع الثالث: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف:

واجهت نظم التكاليف التقليدية انتقادات شديدة بسبب عدم قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة مما أدى إلى إحداث فجوى بين الجانب النظري والتطبيق العملي، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة وحدة المنتج، مما يساعد على تحديد السعر المناسب له في السوق. ومن بين أهم هذه الطرق: (1)

1- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based Costing(ABC) : بدأ ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط بداية من عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال روبين كوبر، وروبرت كابلان حين أخذوا يثيرون عدداً من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية. في هذا الوقت تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليه (ABC) .

ويقوم مفهوم نظم محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى منظمات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد، مما يعني ضرورة تصميم النظم بحيث يتم تخصيص أي تكاليف-لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج- على الأنشطة المتسبب فيها، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط.(2)

1/1 خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس النشاط:

هناك خمس خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس النشاط ABC نوجزها على النحو التالي: (3)

- **تجميع الأعمال على هيئة أنشطة:** تعتبر الخطوة الأولى عند تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، وبسبب تعدد هذه الأعمال يكون من غير المفيد

(1) هادفي خالد، مرجع سابق، ص70

(2) احمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص70

(3) أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، 2007، ص ص342-343

استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد الأعمال المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لمتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات.

- **تحديد تكلفة النشاط:** بعد تجميع أعمال المؤسسات على هيئة أنشطة تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة.

- **تحديد مراكز الأنشطة:** يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلووات/ساعة.

اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلووات/ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.

1/2 أهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC:

يهدف نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي منها: (1)

- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة وإضفاء مزيد من الدقة في تحميلها على وحدات النشاط باعتبار أن هذه الوحدات هي التي تخلق الطلب من الأنشطة، وإن الأنشطة هي التي تخلق الطلب على الموارد.

- القياس الدقيق و الموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضا لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.

- يساعد النظام إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف.

(1) سالم عبد الله حلس تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، أطروحة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل، فلسطين، 2015، صص 36، 37.

- تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنشأة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها.

1/ 3تقييم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC):

تتميز طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بمجموعة من المزايا ووجهة لها مجموعة من الانتقادات نذكر منها: (1)

أ/مزايا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

- مقياس أفضل للربحية: يوفر ABC تكاليف أكثر موضوعية وتفصيلا للمنتج مما يوفر مقاييس لربحية المنتجات و الزبائن أكثر دقة وتساعد في صياغة أفضل القرارات الإستراتيجية الخاصة بالتسعير وتقييم الأسواق.
- اتخاذ القرارات بشكل أفضل: يوفر ABC مقاييس أكثر موضوعية للأنشطة وموجهات الكلفة تساعد المدراء في تحسين قيمة المنتجات والعمليات عن طريق تحسين القرارات تصميم المنتجات وقرارات دعم أفضل زبون.
- تحسين العمليات: يوفر ABC معلومات تساعد في تحديد المواقع التي تكون فيها حاجة لتحسين العمليات.
- تقدير التكاليف: تحسين احتساب تكاليف المنتجات يؤدي إلى تقديرات أفضل لتكاليف الأوامر مما يساعد في عملية تسعير وتخطيط تلك الأوامر.

ب/ الانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

- يركز على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل الأجل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة و التخطيط في الأمد القصير .
- لا يساهم في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا الزبون، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيسي و العامل المشترك لجميع المؤسسات الهادفة إلى الربح.
- يفترض أن العلاقة بين الموارد الاقتصادية و الأنشطة وبين الأنشطة و المنتجات هي علاقة خطية طردية.

(1) فيحاء عبد الله يعقوب، امتثال رشيد بجاي، تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير، مجلة دراسات محاسبية و مالية، العدد رقم 41، الفصل الرابع، بغداد، العراق، 2017، ص6

- تكلفة تطبيقه مرتفعة جدا وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة واعتماده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخليا.

2- نظام التكلفة المستهدفة: لقد ظهرت العديد من الدراسات التي تشرح وتوضح مفهوم نظام التكاليف المستهدفة:

عرفه Sakurai على أنه "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج و التصميم وبحوث التسويق و المحاسبة".⁽¹⁾

كما عرفها Yoshikawa على أنها "مجموعة من الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديد لها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة، وهي عادة ما تكون مقسمة إلى مراحل، وذلك تسهила لتحقيق الأهداف المالية المخططة من قبل الإدارة".⁽²⁾

ومن خلال المفاهيم السابقة يمكن تعريف التكلفة المستهدفة على أنها احد أهم نظم إدارة التكاليف التي تنظم جميع وظائف المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة لتكسبه المنافسة القوية والمكانة السوقية المهمة.

1/2 خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة:

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة خصائص والتي تساهم في تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسة ومن أهمها:⁽³⁾

- إنه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيتها، وذلك بتهيئة الظروف وتسخير الإمكانيات، أي إنه ذو توجه خارجي.

- يستخدم كأداة للرقابة كونه يطبق في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج، وهذا ما يميزه عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.

- يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة للسوق.

⁽¹⁾ فراس إبراهيم كريم الحميري، تخفيض التكلفة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 110، المجلد 46، 2017، ص 276

⁽²⁾ ميساء محمود محمد راجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، أطروحة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية

الاقتصاد و الإدارة، قسم المحاسبة، السعودية، 2002، ص 3، 2

⁽³⁾ صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثالث،

الجزائر، 2016، ص 260، 261،

- يعمل على التخطيط للأجل الطويل، حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منها هدفا يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للمنتوج.

من خلال ما تم ذكره من الخصائص يمكن ملاحظة أن أسلوب التكلفة المستهدفة يختلف عن الأنظمة التقليدية كونه لا يركز فقط على الإمكانيات الداخلية للمؤسسة وإنما على كل العناصر التي لها علاقة بالتكلفة والتأثر بها.

2/2 مبادئ نظام التكلفة المستهدفة:

يقوم نظام التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ الأساسية: (1)

1/2/2 السعر يؤدي إلى التكلفة: استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة هدف تكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي. وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

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

2/2/2 التركيز على العميل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

3/2/2 التركيز على مرحلة التصميم: في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية. لذلك أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض التكاليف زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

4/2/2 فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة: ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسئول عن كامل العملية من المشروع، الاختبار إلى النهاية. ويعي الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة، مثلا: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات و المبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

(1) راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2007/2008، ص43

5/2/2 تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين و العملاء. وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة و التوزيع.

6/2/2 إدماج سلسلة القيمة: وبمعنى هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات و العملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

3/2 تقييم طريقة التكلفة المستهدفة:

يتميز نظام التكلفة المستهدفة بمجموعة من المزايا إلا أن له نقاط ضعف كغيره من الأساليب الأخرى:

أ/ مزايا نظام التكلفة المستهدفة: وتلخص في: (1)

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين
- تسهيل العمل الجماعي بخلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة يعمل كل أعضاء الفريق المتعدد الوظائف على تحقيقه؛
- كما يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (بجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة) من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المواد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة؛
- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب عرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

ب/ نقاط ضعف نظام التكلفة المستهدفة:

- بالرغم من المكاسب و المزايا التي يقدمها هذا النظام إلا أن له نقاط ضعف تتمثل في: (2)
- يفرض أسلوب التكلفة المستهدفة ضغوطا كبيرة على العمال من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة.

¹¹ راضية عطوي، نفس المرجع سابق، ص 59، 60

¹² صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 266، 267

- إن أسلوب التكلفة يبدأ عمله بتحديد السعر المستهدف (سعر تنبئ) لتحديد التكلفة المستهدفة وهذا أمر في غاية الصعوبة خاصة عند تحديد سعر مستقبلي لمنتج جديد.

- كما أن تحديد سعر السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجيا جديدة.

4/2 تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام هندسة القيمة:

أدوات تقليل التكلفة هي مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية) ومن ثم تحقيق غرض تخفض التكلفة الممكن، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف:

الهندسة المتزامنة، جداول التكلفة، تحليل التكلفة الوظيفي، نظم دعم التكلفة المستهدفة.

أما هندسة القيمة تعد من أشهرها وتعرف بأنها: (1)

"التقويم المنظم لكافة جوانب وأنشطة البحوث والتطوير، وتصميم المنتجات والعمليات والإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة العملاء بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق احتياجات العملاء".

ويهدف أسلوب هندسة القيمة إلى التعرف على الأجزاء والأنشطة التي تضيف قيمة، والأنشطة والأجزاء التي لا تضيف قيمة حتى يتم حذفها لتخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة، بمعنى آخر أن أسلوب هندسة القيمة معنية بالحصول على نفس الوظائف ونفس درجات الأمان والاعتمادية ونفس الاستخدام، ولكن بتكلفة منخفضة، وتتم الدراسات من أجل الوصول لتخفيض التكلفة الجارية والمقدرة والاقتراب منها من مستوى التكلفة المسموح بها أو نفس مستوى التكلفة المسموح بها.

(1) علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، أطروحة ماجستير، قسم المحاسبة

والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص32

المبحث الثاني: الميز التنافسية.

تواجه المؤسسة في الوقت الراهن مجموعة من العوامل وهذا ما يجعلها تعمل جاهدة للحصول على ميزة تنافسية في بيئة الأعمال، قصد التفوق على منافسيها ضمن نفس قطاع النشاط، ولن يحصل هذا التفوق و التميز إلا بتوفر مجموعة من العناصر تميزها عن غيرها من المنافسين.

المطلب الأول: ماهية الميزة التنافسية.

تعتبر التنافسية من أهم التحديات التي تواجه المؤسسة في الوقت الحالي، ذلك أن درجة التنافس في السوق تعد من العوامل التي تحدد قدرة المؤسسة على الصمود في وجه منافسيها وضمان استمرارها.

الفرع الأول: تعريف التنافسية وأنواعها.

1-تعريف التنافسية:

تعريف M.J, Enright لتنافسية المؤسسة على أنها: (1)

"القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية؛ مما يعني نجاحا مستمرا لهذه المؤسسة على الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم و الحماية من قبل الحكومة".

يقصد بالتنافسية على مستوى المؤسسة أنها" القدرة على مواجهة القوى المضادة في الأسواق والتي تقلل من نصيبها سواء في السوق المحلي أو العالمي" ويترتب على المنافسة الوصول إلى مركز تنافسي. فتستطيع المؤسسة تحسين مركزها التنافسي في الأسواق بآليات عديدة منها: (2)

- تحقيق الوفورات في التكلفة.
- التحكم في الأسعار.
- تحقيق الجودة المطلوبة والسعي إلى تميز المنتجات.
- الالتزام بوقت التوريد.

(1) مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011،ص21

(2) غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2013/2014،ص 89،90

- المرونة في ضبط وتشغيل الآلات والمصانع.

- درجة مهارة العمال.

- التجديد والابتكار بانتهاج أفضل أساليب البحث والتطوير.

ومن التعريفين السابقين يمكن تعريف التنافسية على أنها " القدرة التي تمتلكها المؤسسة في وقت معين تستطيع من خلالها التفوق على منافسيها و كسب مكانة في السوق".

2- أنواع التنافسية.

ويمكن تحديد هذه الأنواع بالاعتماد على مجموعة من المعايير هي: (1)

1/2- المعيار الموضوعي: وتقسم التنافسية حسب هذا المعيار إلى:

1/1/2تنافسية المنتج: تعتبر تنافسية المنتج شرطا لازما لتنافسية المؤسسة لكنه ليس كاف، وغالبا ما يتم الاعتماد على سعر التكلفة كأداة لتقويم تنافسية هذا الأخير، ويعد هذا أمر غير صحيح، باعتبار أن هناك مؤشرات أخرى قد تكون أكثر دلالة كالجودة وخدمات ما بعد البيع.

2/1/2تنافسية 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 هامش كل المنتجات.

2/2- المعيار الزمني: تقسم التنافسية حسب هذا المعيار إلى:

1/2/2التنافسية اللحظية: تعتمد على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية واحدة، غير أنه لا يجب أن نتعامل بشأنها لكونها قد تتجم عن فرصة عابرة في السوق أو ظروف أخرى جعلت المؤسسة في وضعية احتكارية.

2/2/2القدرة التنافسية: تختص بالفرص المستقبلية وبالنظرة طويلة المدى من خلال عدة دورات استغلال.

(1) الطيب داودي، مراد محبوب، تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر

الفرع الثاني: تعريف الميزة التنافسية وخصائصها.

تجتهد المؤسسة في محيطها الخارجي للحصول على مزايا تنافسية، قصد التفوق على منافسيها ضمن نفس قطاع النشاط، ولن يكون لها ذلك إلا إذا حازت على عناصر تميزها عن منافسيها.

1- تعريف الميزة التنافسية.

جاء مفهوم الميزة التنافسية Competitive Advantage لحيل محل الميزة النسبية Relative Advantage الذي كان سائدا بين الاقتصاديين الصناعيين ومتخصصي التجارة الدولية. لذلك اجتهدت منظمات الأعمال في إطار آليات وطرق عمل في تحويل ميزتها النسبية إلى ميزات تنافسية من خلال امتلاكها عوامل إنتاج ومهارات بشرية ومعرفية. وفي البداية أشير للميزة التنافسية بكونها المجالات التي تتفوق فيها المؤسسة على منافسيها، وفي التسعينات من القرن الماضي وصفت بأنها المكانة التي تطورها المؤسسة لتتفرد فيها في مواجهة المنافسين والمستندة إلى أنماط بناء واستخدام كفو وفعال للموارد. ونظرا لأهمية العملاء فقد عرض (Evans.)، (Hamal & Heen.) يكون الميزة التنافسية هي قابلية المؤسسة على تقديم قيمة متفوقة للعملاء، وقد أشار بعض الباحثين إلى أن قيمة المهارات والإمكانات والموارد تتحدد بقدرتها على تشكيل مقدرات عامة ثم جداريه حيوية تبني ميزات تنافسية للمؤسسة. (1)

الميزة التنافسية هي المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمؤسسة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه المنافسون، أو يؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسون من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون. (2)

يشير مفهوم الميزة التنافسية إلى تفرد المؤسسة بمميزات تتضمن الموارد والقدرات والمهارات عن غيرها من المؤسسات الأخرى التي تعد منافس تقليدي لها، وبديها أن تكون ميزة التنافس تملك صفة الديمومة والاستدامة لتنوع مصادرها المختلفة ويعد كفاءة العنصر البشري أهم مورد للميزة التنافسية، حيث يؤكد ذلك بارني (Barney) بان المؤسسة التي تكون غير قادرة على تكرار فوائد الميزة التنافسية لا يكون لديها تنافسية مستدامة. (3)

(1) وائل محمد إدريس، الإدارة الإستراتيجية المفاهيم... العمليات، دار وائل، عمان، الأردن، 2011، صص 112، 113

(2) محمد سمير أحمد، الإدارة الإستراتيجية وتنمية الموارد البشرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009، صص 318²

(3) خالد حسين سعيد العسيري، إستراتيجية استقطاب الكفاءة الأكاديمية لتحقيق الميزة التنافسية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية،

ومن خلال هذه التعاريف يمكن القول أن الميزة التنافسية هي مجموع الأعمال والوظائف التي تقوم بها المؤسسة بشكل أفضل من المنافسين بشرط أن يكون هذا الاختلاف ايجابيا ويساعدها على زيادة الحصة السوقية ، وأن يساهم في زيادة ربحيتها.(1)

2- خصائص الميزة التنافسية.

من أجل إعطاء الميزة التنافسية المفهوم الأوضح فذلك يظهر من خلال خصائصها، التي يمكن أن تستخدم من قبل المؤسسة لتقييم ميزتها التنافسية، وهذه الخصائص هي: (2)

- أنها نسبية أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
- أنها تؤدي إلى تحقيق التفوق و الأفضلية على المنافسين.
- أنها تنبع من داخل المؤسسة وتحقق قيمة لها.
- أنها تنعكس في كفاءة أداء المؤسسة في أنشطتها أو في قيمة ما تقدم للمشتريين أو كليهما.
- أنها يجب أن تؤدي إلى التأثير في المشتريين و إدراكهم للأفضلية فيما تقدم المؤسسة وتحفزهم للشراء منها.
- أنها تحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتحديثها.

الفرع الثالث: أنواع الميزة التنافسية.

يمكن تقسيم أنواع الميزة التنافسية إلى:

1- حسب أغراض وأهداف المؤسسة: وهنا يمكن التمييز بين نوعين هما: (3)

1/1 ميزة التكلفة أقل: وتعني قدرة المؤسسة على إنتاج منتج بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر، إن الحصول على نفس التكلفة الأقل ليس ممكن في كل الظروف، وبالتالي ضرورة توفر مجموعة من الشروط.

- وجود طلب مرن على السلعة، حيث يؤدي التخفيض في السعر إلى زيادة مشتريات المستهلكين للسلع؛

(1) حجاج عبد الرؤوف، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة 20 اوت 55 سكيكدة، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، 2006/2007، ص 4

(2) وهبية داسي، دور إدارة المعرفة في تحقيق ميزة تنافسية، مجلة الباحث، العدد 11، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012، ص 168

(3) حجاج عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 15، 17

- نمطية السلعة المقدمة؛

- عدم وجود طرق كثيرة لتمييز المنتج؛

- وجود طريقة واحدة لاستخدام السلعة لكل المشتريين؛

2/1 ميزة التميز: نعني بها " قدرة المؤسسة على تقديم منتج مختلف عن المنتج أو المنتجات التي يقدمها المنافسون من وجهة نظر المستهلك ". إن القيمة المضافة للمنتج يجب أن تؤثر على قرار المستهلك بشراء السلعة ويحقق له الرضا عنها.

إن الحصول على ميزة التميز ليس ممكن في كل الظروف، وبالتالي ضرورة توفر مجموعة من الشروط.

- عندما يقدر المستهلكون قيمة الاختلافات في المنتج(سلعة أو خدمة) وبدرجة تميز عن غيره من المنتجات؛

- تعدد استخدامات المنتج وتوافقها مع حاجات المستهلك؛

- عدم وجود عدد كبير من المنافسين يتبع نفس إستراتيجية التميز.

2-حسب العامل الزمني: وفي هذه الحالة تكون الميزة التنافسية مربوطة بالعامل الزمني، وهنا نكون أمام نوعان أساسيان من الميزات التنافسية وهي الدائمة والمؤقتة. وهذان النوعان يتوزعان في الأنواع الثلاثة من المزايا التنافسية والتي يمكن تحديدها في:⁽¹⁾

1/2 التماثل التنافسي و الضرورة التنافسية: (Competitive Necessity) : والتي يقصد بها تلك الميزة التي تمتلكها المؤسسات وتساهم في خلق نفس القيمة الاقتصادية الموجودة لدى المنافسين.

2/2 التنافس غير المميز: (Competitive Disdvantage): ويقصد به ذلك التنافس الذي لا يحقق ميزة تنافسية، حيث المنافسة التي تخوضها المؤسسات لا تساهم سوى في خلق قيمة اقتصادية اقل من المنافسين.

3/2 الميزة التنافسية: (Competitive Advatage): واكتساب هذه الميزة قد يكون من خلال استخدام نظام معلومات استراتيجي وقد تحقق المؤسسة قيمة اقتصادية اكبر من المنافسين نتيجة للاستخدام المبدع والخلق للنظام وهذه أما تكون دائمية أو مؤقتة.

(1) غسان عيسى العمري، سلوى أمين السامرائي، نظم المعلومات الإستراتيجية مدخل استراتيجي معاصر، دار المسيرة ، عمان، 2008، صص 145، 146

الفرع الرابع: نموذج القوى الخمسة لبورتر.

تعد القوى التنافسية الخمس من أهم إسهامات بورتر في مجال محيط المؤسسة، وتندرج هذه القوى تحت عدة تسميات فهناك من يعتبرها المحيط التنافسي للمؤسسة، وهناك من يسميها المحيط المباشر، كل هذه التسميات الهدف منها هو محاولة التعرف على القوى القريبة ذات العلاقة المباشرة بالمؤسسة، والتي تؤثر على أعمالها وردودها بشكل كبير.

وتتألف القوى الخمسة لبورتر من: (1)

تهديدات المنتجات البديلة: إن عملية ظهور منتجات بديلة جديدة قد يكون تهديدا للمؤسسات التي تنتج منتجات شبيهة حيث أدى التطور في الاتصالات والانترنت إلى ظهور منتجات جديدة مثل: التعليم الإلكتروني والبنوك الإلكترونية وغيرها مما أثر على كثير من الشركات التي لم تستخدم هذه التقنيات الجديدة وأدى إلى ضياعها أو ضعفها أو موتها.

التهديد من دخول منافسين جدد: وهذا أمر طبيعي أن عملية زيادة المنافسين في السوق قد تؤثر على العائدات والأرباح للمؤسسات.

حدة المنافسة من الخصوم: إن وجود مؤسسات منافسة له أثر كبير على عائدات المؤسسات.

القوة التفاوضية للعملاء: إن كثير من عملاء يصر على التفاوض من أجل إجراء تغيير إما في السعر أو وقت أو طريقة التسليم... الخ مما قد يشكل تهديدا وعبئا إضافيا على المؤسسات.

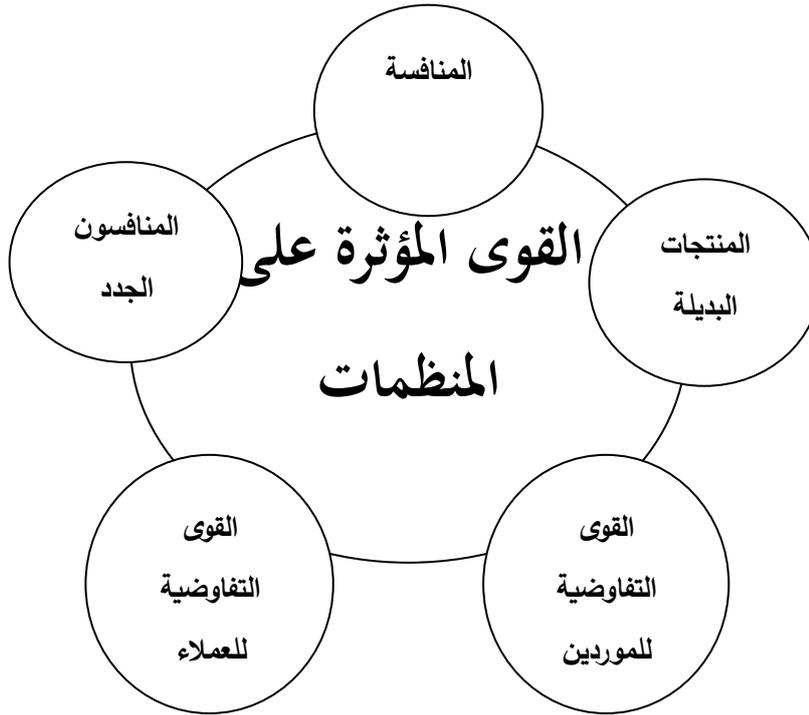
القوة التفاوضية للموردين: ويمثل هؤلاء تهديدا عندما تكون لديهم القدرة على فرض الأسعار التي يتوجب على المؤسسة دفعها ثمنا لمدخلاتها أو تخفيض جودة تلك المدخلات، ومن ثم تقليص ربحية المؤسسة، ويكون الموردون في مركز قوي حينما يكون للمنتج الذي يبيعه للموردين بدائل قليلة مع أهمية ذلك المنتج للمؤسسة. (2)

والشكل التالي يوضح طريقة تأثير القوى التنافسية الخمسة لبورتر:

(1) خضر مصباح إسماعيل الطيبي، الإدارة الإستراتيجية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2013، ص176

(2) عبد الباري إبراهيم درة، ناصر محمد سعود جرادت، الإدارة الإستراتيجية في القرن الحادي والعشرين، دار وائل، عمان، 2014، ص214

الشكل رقم(02):نموذج القوى الخمسة لبورتر.



المصدر: خضر مصباح إسماعيل الطيطي، الإدارة الإستراتيجية، دار الحامد، عمان، 2013، ص 177

يوضح الشكل القوى الخمسة المؤثرة في نشاط المؤسسة تستطيع المؤسسة من خلالها تحديد جاذبية السوق، ف شراء المؤسسة من الموردين بأسعار منافسة وبيع منتجاتها بأسعار جيدة والمنافسة في السوق ليست كبيرة ودخول منافسين جدد أو منتجات جديدة غير مؤثر، تستطيع المؤسسة تحقيق ميزة تنافسية.

المطلب الثاني: أهداف الميزة التنافسية ومصادرها ومحدداتها.

تعتبر الميزة التنافسية من أهم التحديات التي تواجه المؤسسة، وذلك أن درجة التنافس في السوق تعد من العوامل التي تحدد قدرة المؤسسة على الصمود وضمان إستمراريتها وهذا ما تهدف له الميزة التنافسية.

الفرع الأول: أهداف الميزة التنافسية:

أصبح الاقتصاد قائما على مجموعة أسس مميزة تؤهل المؤسسات الحائزة عليها إلى امتلاك مجموعة من الخصائص و القدرات التي تؤهلها للتفوق وتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها: (1)

1- كثافة الغنى والسعي لتحقيقه: فالغنى هدف رئيسي من أهداف المؤسسات ذات الطبيعة التنافسية، يرتبط بدافع التملك والحيازة لكافة أشكال الأصول، ويتم ذلك من خلال خطة مبرمجة زمنيا من أجل:

(1) محسن أحمد الحضيري، صناعة المزاي التنافسية، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2004، ص ص 42،43

- زيادة الدخل: أجور، مرتبات، مكافآت.

- زيادة العائدات: أسهم ملكية، سندات تمويل، صكوك استثمار.

- زيادة المردودية: قيمة مضافة، هامش ربح، فارق سعر البيع.

2- الانفتاح الواسع على الآخرين: بمعنى القفز من مرحلة الانغلاق على الذات إلى مرحلة الانفتاح على الآخرين (المستهلكين)، حيث يصبح الآخرون مكونا رئيسيا من مكونات النشاط، فالمنظومة البنائية لصناعة المزايا التنافسية لها عناصر فاعلة ومتفاعلة، سواء في إطارها العام، أو في محاورها الخاصة. فبتحقيق المؤسسة للميزة التنافسية سيزيد عدد المستهلكين لمنتجات المؤسسة ومن ثم تصبح الميزة التنافسية أداة موازنة وتوازن، وأداة توسع وانتشار.

3- التوغل في الأسواق العالمية: ويقصد بالتوغل أي التحول من تغطية الأسواق المحلية، إلى تغطية كافة أسواق العالم، ومن ثم تكون السوق العالمية هدفا من أهداف صناعة المزايا التنافسية.

الفرع الثاني: مصادر الميزة التنافسية: تسعى المؤسسة دائما إلى اكتساب مزايا تنافسية في قطاع النشاط الذي تزاوله الأمر الذي اوجب عليها ضرورة إعادة وتهيئة القدرات والإمكانات، ولكي تبقى المؤسسة دائما في المنافسة عليها إيجاد المصادر المختلفة والتي من شأنها أن تخلق لها ميزة تنافسية وتتمثل هذه المصادر في:

1- الابتكار: إن الانفجار المتزايد في عدد المؤسسات والذي يصاحبه انفجار تنافسي على المستوى الوطني والعالمي، أدى إلى تصاعد اهتمام المؤسسات بالابتكار والتركيز عليه، إلى درجة اعتباره الحد الأدنى في الأسبقيات التنافسية إلى جانب التكلفة والجودة، وأصبحت هذه القدرة (القدرة على الابتكار) مصدرا متجددا للميزة التنافسية.⁽¹⁾

2- الكفاءة: ما المؤسسة إلا أداة لتحويل المدخلات إلى مخرجات، والمدخلات هي عوامل أساسية للإنتاج مثل العمالة والأرض ورأس المال والإدارة والمهارة التكنولوجية. أما المخرجات فهي عبارة عن السلع و الخدمات التي تنتجها المؤسسة. إن أبسط قياس للكفاءة يتمثل في مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة، أي أن:

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}$$

(1) هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص

إن أهم مكونات الكفاءة بالنسبة لكثير من الشركات يتمثل في إنتاجية الموظف، فإذا ما حققت المؤسسة مستوى عال من إنتاجية الموظف في مجال صناعي معين، فسوف تحقق المستوى الأدنى من تكاليف الإنتاج، بمعنى آخر، ستملك هذه المؤسسة مزايا تنافسية مرتكزة على التكلفة.⁽¹⁾

3- الجودة: لقد أعطى قدر كبير من الاهتمام لدور العوامل الخاصة بالمنتج وخاصة جودة المنتج كطرق أساسية للوصول إلى القدرة التنافسية فالعديد من المنشآت تقوم بإعادة بناء مدخلها التنافسي لتجعل الجودة هي العامل الأساسي في إستراتيجياتها التنافسية بعد نتيجة للدليل الحديث The New Evidence الذي يقول أن الجودة لها تأثير مباشر على الهامش الربحي.

وفي التسويق الدولي نرى أن سياسة المنتجات هي الحجر الأساسي الذي تدور حوله جميع الأنشطة التسويقية الأخرى في مجل المنافسة الدولية، فالسبب الرئيسي لنجاح المؤسسة يتوقف على قبول المنتج أو الخدمة التي تقدمها.²

4- الوقت: لقد أصبح الحاجة إلى السرعة في تلبية حاجات العميل أكثر إلحاحا في الوقت الحاضر نتيجة لما أصبح يعرف به العميل من قلة الصبر و التحمل مع مرور الوقت ويمكن تحديد أبعاد المنافسة على أساس الزمن:³

- استبعاد كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

- تخفيض زمن دورة العميل وهي الفترة بين طلب العميل وتلبية الطلب.

- الدقة في اختيار الموردين وضبط مواعيد الاستلام.

- تقليص زمن دورة تصنيع المنتجات.

5- المعرفة: المعرفة والإبداع لها دور هام، حيث إن المؤسسات المبتكرة لتسويق الأبحاث والنتائج يخلق لديها قيمة مضافة جديدة، حيث أن الشركات الأكثر إبداعا وابتكارا لها الأفضلية في تقديم المنتجات والخدمات وهي محاولة لتحسين قدرتهم الداخلية بشكل مستمر، ومما سبق ذكره فأن المعرفة و الابتكار لهم دور بارز في

(1) شارلز و جاريت جونز، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد المعتال، الإدارة الإستراتيجية، دار المريخ، الرياض، 2001، ص197

(2) المنظمة العربية للتنمية الإدارية أعمال المؤتمرات، الإدارة الإستراتيجية ودعم القدرات التنافسية للمؤسسات العربية العامة والخاصة، بحوث وأوراق عمل،

القاهرة، مصر، سنة 2008، ص342

(إسماعيل حجازي، معالم سعد، مرجع سابق، ص174³)

حصول المؤسسات على ميزة تنافسية من خلال تطورات جديدة وهذا راجع إلى الاكتشافات ونتائج الأبحاث، مما يؤدي إلى كفاءة استخدام الموارد بشكل يجعل المؤسسات تحصل على ميزة تنافسية في المدى البعيد. (1)

6- المرونة: تعد المرونة بأنها الأساس لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال الاستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في تصميم في المنتجات وبما يلاءم حاجات الزبائن.

إن المرونة تعني قدرة المؤسسة على تغيير العمليات إلى طرائق أخرى وهذا ربما يعني تغيير أداء العمليات وكذلك تغيير طريقة ووقت أداء العمليات، فالزبون يحتاج إلى تغيير العمليات لتوفير أربعة متطلبات هي: (2)

- مرونة المنتج: وهي قدرة العمليات على تقديم منتجات جديدة أو معدلة.

- مرونة المزيج: وتعني قدرة العمليات لإنتاج مزيج من المنتجات.

- مرونة الحجم: وتعني قدرة العمليات على التغيير في مستوى النتائج أو في مستوى نشاط الإنتاج لتقديم أحجام مختلفة من المنتجات.

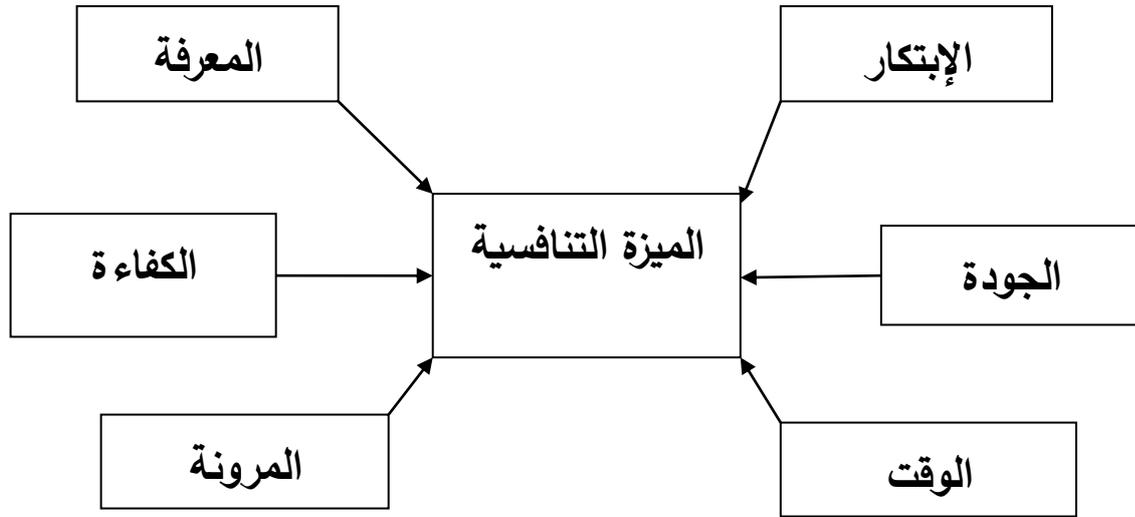
- مرونة التسليم: وتشير إلى قدرة العمليات لتغيير أوقات تسليم المنتجات.

ويمكن تلخيص مصادر الميزة التنافسية في الشكل التالي:

(1) عز الدين علي سويسي، نعمه عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام ، عمان، 2014، ص73

(2) مصطفى شلابي محمد، علاء محمد شكري، دور المسؤولية الاجتماعية في زيادة القدرة التنافسية، المنظمة العربية الإدارية جامعة الدول العربية،

الشكل رقم(03): مصادر الميزة التنافسية



المصدر: هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص 121

يوضح الشكل التالي أهم مصادر الميزة التنافسية والمتمثلة في: الابتكار، الكفاءة، الجودة، الوقت، المعرفة والمرونة كلها مصادر تعمل على تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

الفرع الثالث: محددات الميزة التنافسية: تتحدد الميزة التنافسية من خلال بعدين هما:

البعد الأول: حجم الميزة التنافسية: يتحقق للميزة التنافسية سمة الاستمرارية إذ أمكن للمؤسسة المحافظة على ميزة التكلفة أقل أو تميز المنتج في مواجهة المؤسسات المنافسة. وبشكل عام كل ما كانت الميزة أكبر، كلما تطلبت جهودا أكبر من المؤسسات المنافسة للتغلب عليها، وللميزة التنافسية دورة حياة كما هو الحال بالنسبة لدورة حياة المنتجات الجديدة، وتتمثل مراحل حياة الميزة التنافسية في: (1)

1-مرحلة التقديم: وتعتبر من أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة لكونها تحتاج إلى الكثير من التفكير والاستعداد البشري، وتعرف عندها الميزة التنافسية مع مرور الوقت انتشارا أكثر فأكثر.

2- مرحلة التبنى: وتكون هنا الميزة التنافسية في حالة استقرار من حيث الانتشار.

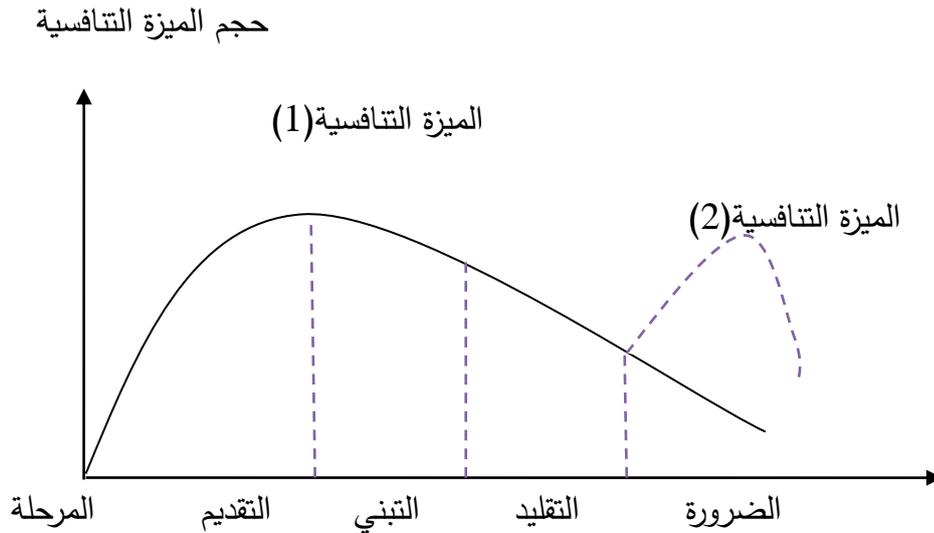
3- مرحلة التقليد: وفي هذه المرحلة تتراجع الميزة التنافسية نتيجة تدخل المنافسون وتعرفهم على حجم كبير من خصائص الميزة التنافسية

(1) نبيل محمد مرسي، إستراتيجيات الإدارة العليا(إعداد، تنفيذ، مراجعة)،المكتب الجامعي الجديد،الإسكندرية،2006،ص98

4- مرحلة الضرورة: هنا تستدعي الضرورة لإيجاد حلول جديدة لتحسين الميزة التنافسية أو إنشاء ميزة جديدة تختلف تماما عن الميزة الحالية، وهذا لضمان مكانة بين المنافسين.

والشكل التالي يوضح مراحل حياة الميزة التنافسية:

الشكل رقم(04): دورة حياة الميزة التنافسية



المصدر: نبيل محمد مرسي، إستراتيجيات الإدارة العليا (إعداد، تنفيذ، مراجعة)، المكتب الجامعي

الجديد، الإسكندرية، سنة 2006، ص 99

يوضح الشكل التالي مراحل حياة الميزة التنافسية والتي تبدأ بمرحلة التقدم تليها مرحلة التبني، التقليد والضرورة وكل هذه المراحل تتبعها الميزة التنافسية للمحافظة على سمة الاستمرارية.

البعد الثاني: نطاق التنافس أو السوق المستهدف: يعبر النطاق على مدى اتساع أنشطة وعمليات المؤسسة بغرض تحقيق تنافسية. فنطاق النشاط على مدى واسع يمكن أن يحقق وفورات في التكلفة عن المؤسسات المنافسة، وقد حدد نطاق التنافس من خلال أربعة أبعاد هي: (1)

1- نطاق القطاع السوقي: يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة والزيائن الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين في السوق أو خدمة كل سوق.

(1) عامر بشير، دور الاقتصاد المعرفي في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011/2012، ص 180

2- النطاق الرأسي: يشير إلى درجة أداء المؤسسة لأنشطتها سواء كانت داخلية(قرار التصنيع) أو خارجية، بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة(قرار الشراء) فالتكامل الرأسي المرتفع بالمقارنة مع المنافسين قد يحقق مزايا التكلفة أقل أو التميز، ومن جانب آخر يتيح التكامل درجة أقل من المرونة للمؤسسة في تغيير مصادر التوريد(أو منافذ التوزيع في حالة التكامل الرأسي الأمامي).

3- النطاق الجغرافي: يعكس عدد المناطق الجغرافية التي تتنافس فيها المؤسسة، ويسمح هذا البعد من تحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية من أنحاء العالم.

4- نطاق الصناعة(قطاع النشاط): يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل فيها المؤسسة، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات، من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية اتجاه المؤسسة.

المطلب الثالث: تنمية وتطوير الميزة التنافسية.

إن اكتساب ميزة تنافسية من طرف المؤسسة يجعلها تعمل على العمل أكثر لتطويرها، حيث يؤدي اكتساب ميزة تنافسية واحدة إلى سهولة التغلب عليها من طرف المنافسين، إذ يجب أن تسعى إلى تطوير إمكانياتها نحوى تحقيق مزايا أكبر.

الفرع الأول: العناصر الأساسية لضمان استمرارية الميزة التنافسية: تتأثر الميزة التنافسية بمجموعة من العوامل تؤثر على نموها، بافتراض أن المؤسسات الأخرى تسعى وراء تطوير الكفاءات المتميزة التي من شأنها أن تمنحهم المزايا التنافسية: (1)

1- عوائق التقليد: إن المؤسسات التي تستحوذ على المزايا التنافسية سوف تحقق أرباحاً أعلى من المعدل المتوسط. وذلك من شأنه أن يبعث بإشارات للمنافسين تقيد أن المؤسسة تملك بعضاً من الكفاءات المتميزة ذات القيمة العالية التي تسمح لها بخلق القيمة المتفوقة، ومن الطبيعي أن يحاول المنافسون التعرف على هذه الكفاءات ومحاولة تقليدها، ومن هنا يمكن القول أن كل ما نجح المنافسون في التقليد في وقت وجيز، كلما كانت الميزة التنافسية أقل استمرارية.

إن العامل الحاسم هنا هو الوقت، وكلما ظل الوقت الذي يستغرقه المنافسون في تقليد الكفاءات المتميزة، كلما زادت فرصة المؤسسة في بناء مركز قوي في السوق، فضلاً عن السمعة الطيبة لدى المستهلكين.

(1) شارلز و جاريت جونز، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد المعتال، مرجع سابق، ص 218، 220)

2- تقليد الموارد: بصفة عامة يمكن القول أن أسهل الكفاءات المتميزة التي يمكن للمنافسين تقليدها تلك التي تركز على امتلاك الموارد المادية المتفردة القيمة، مثل المباني والمصانع والتجهيزات. إن مثل هذه الموارد تعد مرئية للمنافسين ويمكن شراؤها من السوق المفتوحة، أما الموارد المعنوية فهي أكثر صعوبة من حيث المحاكاة، ويتجسد ذلك كأمر حقيقة في مجال الماركة والاسم التجاري، الذي ينطوي على أهمية كبيرة حيث انه يرمز لسمعة المؤسسة، وفيما يختص بالمهارة التقنية، فانه يمكن القول أن النظام الخاص ببراءة الاختراع يمكن أن يؤدي إلى تحسين المعرفة التقنية بشكل نسبي ضد المحاكاة والتقليد.

3- تقليد القدرات: تمتاز عملية تقليد القدرات بأنها أكثر صعوبة مقارنة بتقليد الموارد المالية و المعنوية، وذلك يرجع بصورة رئيسية لأن قدرات المؤسسة غالبا ما تكون غير مرئية. وحيث أن القدرات تركز على الطريقة التي تتخذ بها القرارات والعمليات التي يجري إدارتها داخل المؤسسة، لذلك يكون من الصعب على المنافسين التمييز بين تلك العمليات أو إدراك مغزاها. ولذلك قد يجد المنافسون مصاعب في التعرف بدقة على السر وراء نجاح المؤسسة.

الفرع الثاني: عوامل تطوير الميزة التنافسية: إن الحديث عن الميزة التنافسية المستدامة يؤدي بنا إلى التساؤل حول مدى استمرارية هذه الميزة لمدة زمنية طويلة، لأنه من الصعب على المؤسسة الاحتفاظ بميزتها التنافسية في ظل المنافسة الشديدة التي تتميز بها بيئة الأعمال في الوقت الحالي، ولضمان استمرارية الميزة التنافسية يجب أن تركز على ثلاث أبعاد أساسية والتي تتمثل في: (1)

1- المنافسة الدينامية: يشير هذا البعد إلى مدى قدرة الميزة التنافسية التأثير على المعيار الذي يستخدمه العميل عند اتخاذ قرار شراء المنتج.

2- القدرات الجوهرية: تتمثل القدرات الجوهرية في الموارد والكفاءات والمهارات التي تحوزها المؤسسة والتي عن طريقها يمكن للمؤسسة أن تقدم منتجات وخدمات حسب المواصفات والمقاييس التي يطلبها العملاء.

3- المراكز التشغيلية: يشير هذا البعد إلى قدرة المؤسسة على نقل أو تحويل بعض أنشطتها إلى مراكز تشغيلية جديدة بهدف إيجاد عرض جديد يستجيب لاحتياجات العملاء، ويتحقق لها ذلك عن طريق انتهاز أسلوب التوزيع، أو الت عقد والتخصيص في العمليات الهادفة إلى بلوغ مستوى أداء تشغيلي أعلى من المنافسين.

(1) بن العربي حمزة، مساهمة المواصفات القياسية العالمية في تحقيق وتنمية الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة لكلي محند أولحاج، البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، تخصص ادارة اعمال، البويرة، 2014/2015، ص169

ومن بين الأسباب الرئيسية التي تدفع بالمؤسسات إلى العمل على تطوير وتنمية مزاياها التنافسية نذكر ما يلي: (1)

- ظهور تكنولوجيا جديدة: يمكن للتغيير التكنولوجي أن يخلق فرصا جديدة في عدة مجالات تصميم المنتج، طرق التسويق، والخدمات المقدمة للزبون"

- ظهور حاجات جديدة للمشتري أو تغييرها: عندما يقوم المشترون بتنمية حاجات جديدة لديهم أو تغيير أولويات الحاجات، ففي مثل هذه الحالات يحدث تعديل في الميزة التنافسية أو ربما تنمية ميزة تنافسية جديدة.

- ظهور قطاع جديد في الصناعة: بمعنى ظهور قطاعات سوقية جديدة من المستهلكين مما يساهم في خلق فرص جديدة لتطوير وتنمية ميزات تنافسية أخرى

- تغيير تكاليف المدخلات: "اليد العاملة، المواد الأولية، الطاقة، الآلات" أو درجة توافرها، مما يؤثر سلبا أو إيجابا على الميزة التنافسية للمؤسسة.

- حدوث تغيرات في القيود الحكومية: مثل التغيرات الخاصة بمواصفات المنتج، حماية البيئة من التلوث، حواجز الدخول إلى السوق.

الفرع الثالث: عوامل نجاح وتعزيز الميزة التنافسية.

يتوقف نجاح وتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة على توافر العوامل التالية: (2)

- تحسين جودة الموارد المستخدمة في تحقيق المنتج وتعظيم عائدها

- تطوير وتفعيل العمليات من خلال استعمال الأساليب الإدارية الحديثة، كإعادة الهندسة، إدارة الجودة الشاملة والتحسين المستمر في الأداء.

- اتخاذ الإستراتيجيات الملائمة لمواجهة المنافسين في ظل البيئة التنافسية للمؤسسة، سواء باتخاذ إستراتيجية التحالف معهم، أو الالتحام بالموردين، أو تغيير مجال المنافسة بالتركيز على مجال معين من القطاع.

(1) هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، مرجع سابق، ص128

(2) رحمون رزيقة، مساهمة رأس مال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علو التسيير، الجزائر، 2016/2015، ص142

- خلق وتنمية أسواق جديدة لم تكن موجودة من قبل، مما يمنح المؤسسة الأسبقية في الاستثمار فيها و التمتع بمركز تنافسي، وكذا البقاء أطول فترة ممكنة قبل دخول المنافسين هذه الأسواق.
- التنسيق و التكامل بين كافة الأنشطة والفعاليات التي تقوم بها المؤسسة بدءا من تصميم المنتج أو الخدمة ووصولاً إلى الخدمات ما بعد البيع التي ترافقها.
- تتطرق جهود بناء وتعزيز الميزات التنافسية من دراسة وتحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة لرصد الفرص والتهديدات ونقاط القوة والضعف، التي على ضوءها يتم وضع الخطط الإستراتيجية تماشياً مع الإستراتيجية العامة والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.
- توظيف الموارد البشرية المتميزة القادرة على ابتكار وتطوير وتفعيل التقنيات وتجديدها وتنفيذ الخطط الإستراتيجية لبناء وتعزيز الميزات التنافسية.

المبحث الثالث: نظام محاسبة التكاليف ودوره في تعزيز الميزة التنافسية.

من أجل تحقيق ميزة تنافسية من طرف المؤسسة تعمل هذه الأخيرة على التحكم الجيد في التكاليف، حيث تعتبر التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة من أهم عوامل تقليل التكلفة لتعزيز الميزة التنافسية.

المطلب الأول: سلسلة القيمة.

الفرع الأول: تعريف سلسلة القيمة:

عرفت سلسلة القيمة "بأنها مجموعة مترابطة من النشاطات التي تكون ضرورية لخلق لمنتجات والخدمات من استخدام المواد الأولية ولغاية تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي".⁽¹⁾

عرفها بورتر (Porter) على أنها مجموعة من الأنشطة المستقلة التي تقام داخل المؤسسة بدءاً من الحصول على المواد الخام وحتى تسليم المنتج النهائي إلى المستهلك، وبهذا تحقق المؤسسة ربحاً إذا كانت القيم تزيد عن تكلفة أداء أنشطة حلقة القيمة. ولكي تحقق المؤسسة ميزة تنافسية، فإنه من الضروري أداء تلك الأنشطة بتكلفة أقل (ميزة التكلفة). وتعتبر سلسلة القيمة للمؤسسة بمثابة نظام متكامل من الأنشطة المتداخلة والتي تتصل ببعضها البعض من خلال روابط. وتبرز أهمية تلك الروابط عندما تؤثر طريقة أداء نشاط معين

(1) منال جبار سرور، سلسلة القيمة كأحد أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية بهدف التخفيض، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 41، المجلد 11، بغداد، العراق،

على تكلفة أو فعالية أداء أنشطة أخرى، فعلى سبيل المثال يمكن أن يؤدي التصميم الجيد للمنتج ونوعيته الجيدة إلى تخفيض خدمات ما بعد البيع.⁽¹⁾

أن نموذج سلسلة القيمة قدمه بورتر يستخدم لتحليل الأنشطة الرئيسية في المؤسسة، وذلك بهدف تحديد مصادر الميزة التنافسية، وبالتالي معرفة عناصر القوة والضعف، وتعتبر المؤسسة من منظور هذا النموذج عبارة عن سلسلة من الأنشطة الأساسية التي تضيف قيمة إلى منتجاتها أو خدماتها، وتحليل قيمة كل نشاط يتطلب فهم وتحليل تكلفة ومتابعة التكلفة وتحديد مصادرها.⁽²⁾

الفرع الثاني: مكونات نموذج سلسلة القيمة:

يتكون نموذج سلسلة القيمة من الأنشطة الأولية والأنشطة الداعمة:

1- الأنشطة الأولية: وتتمثل في:⁽³⁾

1/1- الإمداد والتموين إلى الداخل: يتعامل الإمداد والتموين إلى الداخل مع مناولة المواد، التصنيع، أو للتخزين مع موردي المؤسسة. الإجراءات التشغيلية النمطية والمهام المحيطة بالإمداد والتموين إلى الداخل تتضمن استقبال، تخزين، والرقابة على المواد الخام أو إدارة تدفق المكونات من الموردين المختلفين. يعتبر الإمداد والتموين إلى الداخل نشاطاً أولياً لأنه يمثل بداية تحويل القيمة المضافة من المدخلات.

2/1- عمليات التشغيل: عمليات التشغيل عبارة عن الأنشطة و الإجراءات التي تحول المواد الخام، المكونات والمدخلات إلى منتجات تامة الصنع.

3/1- الإمداد و التموين إلى الخارج: يشير الإمداد والتموين إلى الخارج، إلى نقل السلع تامة الصنع إلى قنوات التوزيع. الأنشطة والإجراءات المرتبطة بالإمداد والتموين إلى الخارج تتضمن الرقابة على المخزون، التخزين، والنقل، فإن التحسينات في الكفاءة والاستجابة في الإمداد والتموين إلى الخارج يمكن أن تساعد إلى حد كبير في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة.

(1) نبيل محمد مرسي مرجع سابق، ص 177

(2) محمد هاني محمد، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، دار المعترف، الأردن، 2015، ص 147

(3) روبرت.أ. بيبتس- ديفيد.لى، ترجمة عبد الحكم الخزامي، الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية، دار الفجر، القاهرة، مصر، 2008، ص 207

4/1- التسويق والمبيعات: تتضمن أنشطة التسويق والمبيعات موضوعات الإعلان، الترويج، مزيج المنتج، التسعير، قنوات التوزيع المحددة، العمل مع تجار الجملة، والقوى البيعية، التسويق، كلها تعمل على وضع مركز تنافسي للمؤسسة.

5/1- الخدمة: خدمة العملاء من أنشطة إضافة القيمة الجوهرية، ومهمة جدا كسلاح تنافسي، لأنها تمكن الشركات من خلق قيمة مباشرة أمام العميل.

2- الأنشطة الداعمة: وتتمثل الأنشطة الداعمة في: (1)

1/2- إدارة الشراء: تختص إدارة الشراء بتوفير المواد الخام أو الأجهزة والمعدات للقيام بعملية الإنتاج، ويجب على إدارة الشراء أن تتميز بامتلاكها قدرة عالية في تحقيق الكلفة الأنسب من خلال تقليل الكلفة مع الحفاظ على مكونات النوعية للسلعة أو الخدمة.

2/2- تطوير التكنولوجيا: يتعلق هذا التطوير بالأنشطة كافة التي تهدف إلى تحسين طرق الإنتاج وبما يتلاءم ومقاييس الجودة الشاملة.

3/2- إدارة الموارد البشرية: يعد الأفراد العاملين هم الموارد البشرية والتي يتطلب بذل الاهتمام اللازم لها من قبل إدارة المؤسسة لأن ذلك ينعكس بشكل كبير على نشاطها.

4/2- البنية التنظيمية: تتكون البنية التنظيمية الأساسية للمؤسسة من كافة المستويات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ الأنشطة المختلفة في المؤسسة والمتمثلة في: الإدارة والتخطيط الإستراتيجي والشؤون القانونية والتحويل والمحاسبة وكل الأنشطة الداعمة الأخرى.

(1) زينب جبار يوسف، إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة، مجلة التقني، جامعة التعليم التقني البصرة، العدد 5، المجلد 22، العراق،

الفرع الثالث: نموذج سلسلة القيمة لبورتر (porter):

يقوم النموذج بتقسيم المؤسسة إلى مجموعات من الأنشطة، بغرض فهم وتحليل وتركيب المؤسسة والتعرف على مصادرها لتحقيق ميزة تنافسية، ويتم تقسيم أنشطة المؤسسة كما يلي: (1)

الشكل رقم(05): أنشطة القيمة في سلسلة القيمة

هامش الربح	البنية الأساسية للمؤسسة		أشطة		
	الموارد البشرية		داعمة		
	التكنولوجيا				
	الشراء				
هامش الربح	خدمات ما بعد البيع	التسويق والمبيعات	الإمدادات الخارجية	التصنيع أو العمليات	الإمدادات الداخلة
	خدمة الإصلاح	الإعلان والتوزيع	تشغيل الطلبات وشحنها	تصنيع أو تجميع أجزاء	مناولة مواد وتسليم

الأنشطة الأولية(الأنشطة التنفيذية)

المصدر: نبيل محمد مرسي خليل، نظم المعلومات الإدارية، خوارزم العلمية، جدة، 2014، ص75

يوضح هذا النموذج طريقة تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة، بغرض فهم وتحليل و تركيب المؤسسة والتعرف على مصادرها الحالية والمتوقعة لتحقيق ميزة تنافسية.

(1) نبيل محمد مرسي خليل، نظم المعلومات الإدارية، خوارزم العلمية، جدة، 2014، ص75

المطلب الثاني: تحليل سلسلة القيمة ودوره في تعزيز الميزة التنافسية.

لقد فرض المحيط الصناعي الجديد بمتغيراته المختلفة وتطورات المتسارعة إعادة بناء قواعد اللعبة التنافسية، وبناء على هذا فقد رأى الكثير من الباحثين أن انتهاج المؤسسة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يمكنها من تحقيق مركز تنافسي قوي من خلال استخدامها لأنشطة سلسلة القيمة ودعم الميزة التنافسية.⁽¹⁾

ولا بد من الإشارة إلى أن التوجه الإستراتيجي المطور في تحليل سلسلة القيمة يظهر في أربعة مناطق لتحسين الربحية لدى المؤسسة، ومن ثم التعرف على المزايا التنافسية وهي: ⁽²⁾

1- استفادة المؤسسة من العلاقات مع الموردين: عن طريق استقرار المؤسسة على جداول الإنتاج وتقديمها للموردين لكي يتمكنوا من جدولة الإنتاج لديهم وتحقيق وفرة في التكاليف، وكذلك تحديد مواطن خفض التكاليف من خلال علاقة المؤسسة بالموردين، وذلك عند دراسة البدائل الإستراتيجية بهذه العلاقة.

2- استفادة المؤسسة من العلاقة مع المستهلكين: وذلك عن طريق توجيه اهتمام المؤسسة بتكاليف استخدام المنتج بعد شراء المستهلك لمنتجات المؤسسة، وهذا يؤدي إلى خلق مزايا تنافسية لمنتجات المؤسسة بتميزها في أن تكاليف تشغيلها واستخدامها أقل من المنتجات البديلة.

3- في إطار العلاقات التشغيلية التي تنظمها كل وحدة أعمال إستراتيجية: حيث يمكن للمؤسسة أن تقوم بمزج هدف تخفيض التكاليف ببقية الأهداف الأخرى، وذلك للحصول على نتائج أكثر فعالية. وفي هذا الإطار وفي ضوء تحليل سلسلة القيمة قد يسمح بزيادة التكاليف في نشاط معين، وذلك على اعتبار أن هناك تخفيضاً أكبر في نشاط آخر ومن ثم تخفيض التكاليف للمؤسسة ككل.

4- في إطار العلاقات بين وحدات الأعمال الإستراتيجية داخل المؤسسة: حيث يمكن للمؤسسة استغلال العلاقات بين وحدات الأعمال الإستراتيجية وبين أنشطة القيمة التي تنظمها الوحدات فتحقق وفرة تكاليفية لمنتج في وحدات أعمال إستراتيجية أخرى في تسويق منتجاتها التي تحمل العلامة التجارية نفسها.

(1) إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 197

(2) محمود أحمد إبراهيم، التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 32، جامعة الموصل، العراق، 2010، ص ص 86، 87

المطلب الثالث: دور التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية

يتطلب تحقيق ميزة تنافسية من طرف المؤسسة عدة عناصر التي تمكنها من تحقيق ذلك أي يجب عليها التعرف على الشروط التي تجعلها في مستوى أعلى ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهذا ما أكده Feil.Kim وهي كما يلي:⁽¹⁾

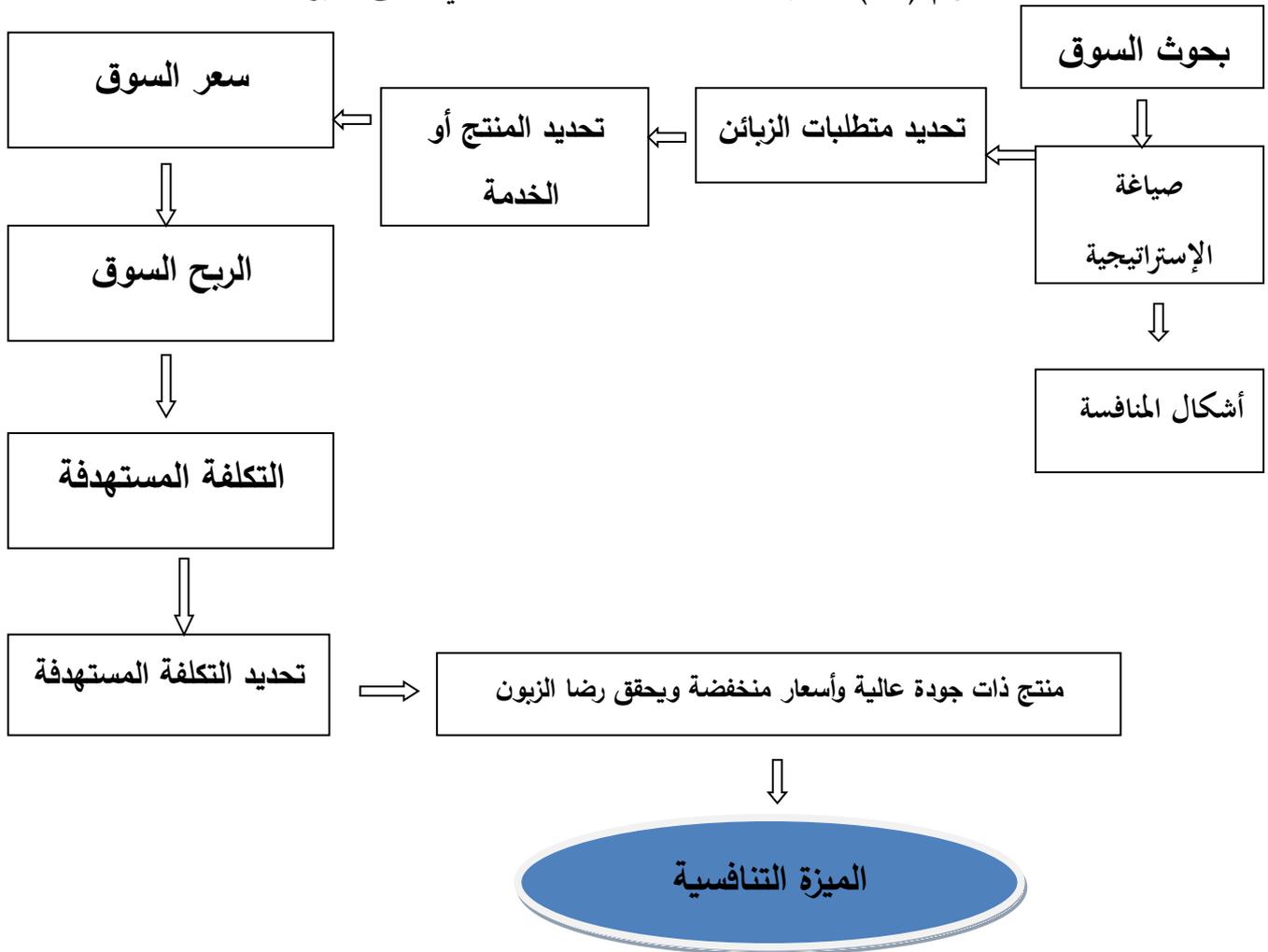
1. **التكيف وفقا لمتطلبات السوق:** ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المؤسسة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق يتوجب على المؤسسة القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج وضمان تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة.
2. **التكيف وفقا لمتطلبات التقدم التكنولوجي:** إن الاستجابة و التكيف وفقا لمتطلبات التطورات والابتكارات التكنولوجية ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما إنعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين على المؤسسة الأخرى المنافسة وبذلك تحقيق الميزة التنافسية.
3. **التكيف وفقا لمتطلبات وظيفة المنتج:** إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفايتها فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها ميزة التنافسية.

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

والشكل التالي يوضح تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحث الميزة التنافسية

(1) سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، المجلد 17، بغداد، 2011،

الشكل رقم (06): تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية



المصدر: سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد الأول ، المجلد 17، بغداد، 2011، ص 359-360.

من خلال الشكل أعلاه يتبين أن الهدف الرئيسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقق إشباع أفضل لزيون إن هذين العاملين من العوامل التي يمكن أن تكون مرتبطة إرتباطاً وثيقاً بتحقيق الميزة التنافسية.⁽¹⁾

وهذا ما يؤكد Kwah بأن جودة المواد الخام لمنتجات المؤسسة إضافة إلى تسليم المنتجات ذات الجودة العالية في الوقت المناسب غير كافي لجذب الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية، لأنه الزبون لم يكن على استعداد لدفع أسعار هذه المنتجات، لذا ينبغي على المؤسسة أن تقوم أولاً بإجراء بحوث السوق لتحديد سعر منتجاتها الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه قبل البدء بتصميم المنتجات، أما العامل المهم الآخر والمؤثر في تحقيق الميزة

(1) سعاد جاسم محمد مرجع سابق، ص 359-360.

التنافسية، فهو تخفيض التكاليف بالشكل الذي يحقق أرباح أو قيمة للمؤسسة وبنفس الوقت يحقق رضا أفضل للزبائن مقارنة بالمنتجات المنافسة، أي زيادة ثقة الزبون بمنتجات المؤسسة ذات الأسعار المقبولة والجودة العالية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية .

ومما سبق يمكن أن نستنتج بأن التكلفة المستهدفة هي أداة لتحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال :

- 1 زيادة رضا الزبون أي من خلال التركيز في عملية التصميم وعلى تحقيق قيمة مدركة للزبون.
- 2 تخفيض التكاليف من خلال تصميم المنتجات بمواصفات ذات فاعلية وكفاية للزبون.
- 3 تساعد المؤسسات الاقتصادية على تحقيق الربحية المستهدفة من خلال تصميم منتجات جديدة أو إعادة تصميم المنتجات وبالشكل الذي يفوق المنتجات المنافسة.
- 4 تخفيض إجمالي الوقت المطلوب لتحسين المنتج يكون من خلال التحسين والتنسيق في تصميم منتجات التصنيع وإدارة التسويق.
- 5 تساعد على التقدم تدريجيا للتنافس في ظروف التي يسودها الركود الاقتصادي.
- 6 تساعد على تحسين جودة المنتج بشكل كامل، كتحسين تصميم المنتج بعناية و تصنيع المنتجات لمقابلة احتياجات الزبائن التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر.

خلاصة الفصل:

ومن خلال ما تطرقنا له خلال هذا الفصل يمكن القول أن نظام محاسبة التكاليف هي احد أهم الأدوات الرقابية داخل المؤسسة، حيث تعتبر أهم وسيلة لمعالجة ومراقبة التكاليف المؤسسة، هذا وقد شهد نظام محاسبة التكاليف تطورا يتمشى مع التطور التاريخي، حيث تطورت وظائفها وأهدافها، ومواكبة لهذا التطور ظهرت أنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف لتغطي العجز التي كانت تعاني منه أنظمتها التقليدية وهذا حتى تكون نتائجها أكثر دقة ويكون تأثيرها إيجابي أكثر على نشاط المؤسسة ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام التكلفة المستهدفة، وتزامنا مع هذا التطور وزيادة حجم المؤسسات ظهر ما يعرف بالمنافسة والصراع على تقسيم الأسواق، وفي ظل هذه الظروف أصبح اكتساب ميزة تنافسية أول أهداف المؤسسة، واكتساب هذه الميزة لا يتحقق إلا إذا توفرت لديها مجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها من المنافسين لعل من أهمها ميزة التكلفة أقل وميزة التميز، وباعتبار أن الميزة التنافسية تعتبر أداة تفوق المؤسسة على منافسيها، وجب عليها العمل على تطوير هذه الميزة وتعزيزها وهذا يكمن في التحكم الجيد في أنظمة محاسبة التكاليف.

الفصل الثاني

استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية
في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بنظام محاسبة التكاليف ومختلف طرقه سواء التقليدية أو الحديثة، بالإضافة إلى ماهية الميزة التنافسية ومصادرها ومحدداتها ودراسة العلاقة النظرية بينهما، سنحاول في هذا الفصل تطبيق ما تم التطرق إليه ميدانيا من خلال الدراسة التي قمنا بها في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMS) الواقعة ببلدية أوماش ولاية بسكرة، حيث سيتم التطرق في هذا الفصل إلى تعريف المؤسسة محل الدراسة في المرحلة الأولى، أما المرحلة الثانية فسيتم عرض واقع استخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة، وفي الأخير سنحاول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أدوات أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة و الدور الذي تلعبه في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول :تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تعريفها و نشأتها و طبيعة نشاطها ثم ننتقل إلى عرض مراحل إنتاج الدقيق و الفرينة .

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

و سيتم التطرق في هذا المطلب إلى التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تقديمها و نشأتها و أهميتها و أهدافها.

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

و في 4 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (spa)، و تم رفع رأس مالها الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري .

تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ : 54225 م²، منها 4920 م² مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق و الفرينة بمساحة اقدر ب 2850 م² و وحدة الكسكسى ب 2070 م² .

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

1- منطقة أوماش توجد بها :

- وحدة إنتاج الدقيق و الفرينة و هي الوحدة الرئيسية و التي ستكون محل الدراسة الميدانية

- وحدة إنتاج الكسكسي بنوعية المتوسط و الرقيق .

2- جيبل توجد بها :

- وحدة الاستيراد و التصدير للمادة الغذائية و مواد التغذية الأنعام و التي بميناء جن جن بجيبل، و قد ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه "اللين و الصلب" بالدرجة الأولى بغية :

- تمويل احتياجات وحدة الدقيق و الفرينة.

- تمويل السوق الجزائري.

- وحدة صوامع تخزين الحبوب و هي في طور الانجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيبل، و يقدر الاستثمار الإجمالي لهذا المشروع ب : 2 مليار دينار جزائري، و يعتبر هذا المشروع اكبر مخزن للحبوب بإفريقيا من ناحية المساحة و من ناحية الطاقة التخزينية، فمساحته تقدر ب : 9,6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب اتفاقية بينها و بين إدارة ميناء "جن جن"، أما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة تقدر ب : 160 ألف طن، مع مساحة مغطاة لتخزين كمية قدرها 25 ألف طن، و لقد تم توسعة هذا المشروع كمرحلة ثانية لانجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ : 80 طن، و مساحة مغطاة للتخزين ب 25 ألف طن.

مرت عملية انجاز مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل إلى أن يتم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج، حيث بدأت وحدة الاستيراد و التصدير العمل سنة 2000، باستيراد القمح بنوعيه و بيعه في السوق الوطنية و استغلال وقت الانجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة و تساعد في تمويل عملية انجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق و الفرينة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000 و نهاية الأشغال في جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتوج الفرينة و الدقيق كان في شهر مارس 2003 كانطلاق فعلي و مستمر .

أما في ما يتعلق بوحدة الكسكسي فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001 و انتهت في ديسمبر 2002 و دخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003 .

الفرع الثاني: أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب : تعتبر المؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات طابع استهلاكي واسع ، و توجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة

الفصل الثاني :استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - أوماش - بسكرة

من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس بها المنتجات الأخرى، و هذه نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة، و عموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تتجسد من خلال :

1- منتجات أساسية و ضرورية للمستهلك.

2- تغطي جزءا كبيرا من حاجيات السوق.

3- توفيرها مناصب شغل و امتصاص جزء من البطالة.

4- الموقع الجغرافي الاستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى .

الفرع الثالث: أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب : بعد أن شعرت المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه و لكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها و جذب اكبر قدر ممكن من الزبائن، سطرت مجموعة من الأهداف في الأجلين الطويل و القصير مع التركيز على جانب المنافسة و الزبون و من بين هذه الأهداف :

1- العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية (الدقيق,الفرينة,الكسكس).

2- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.

3- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة .

4- ضمان موقع الريادة في مجال نشاطها.

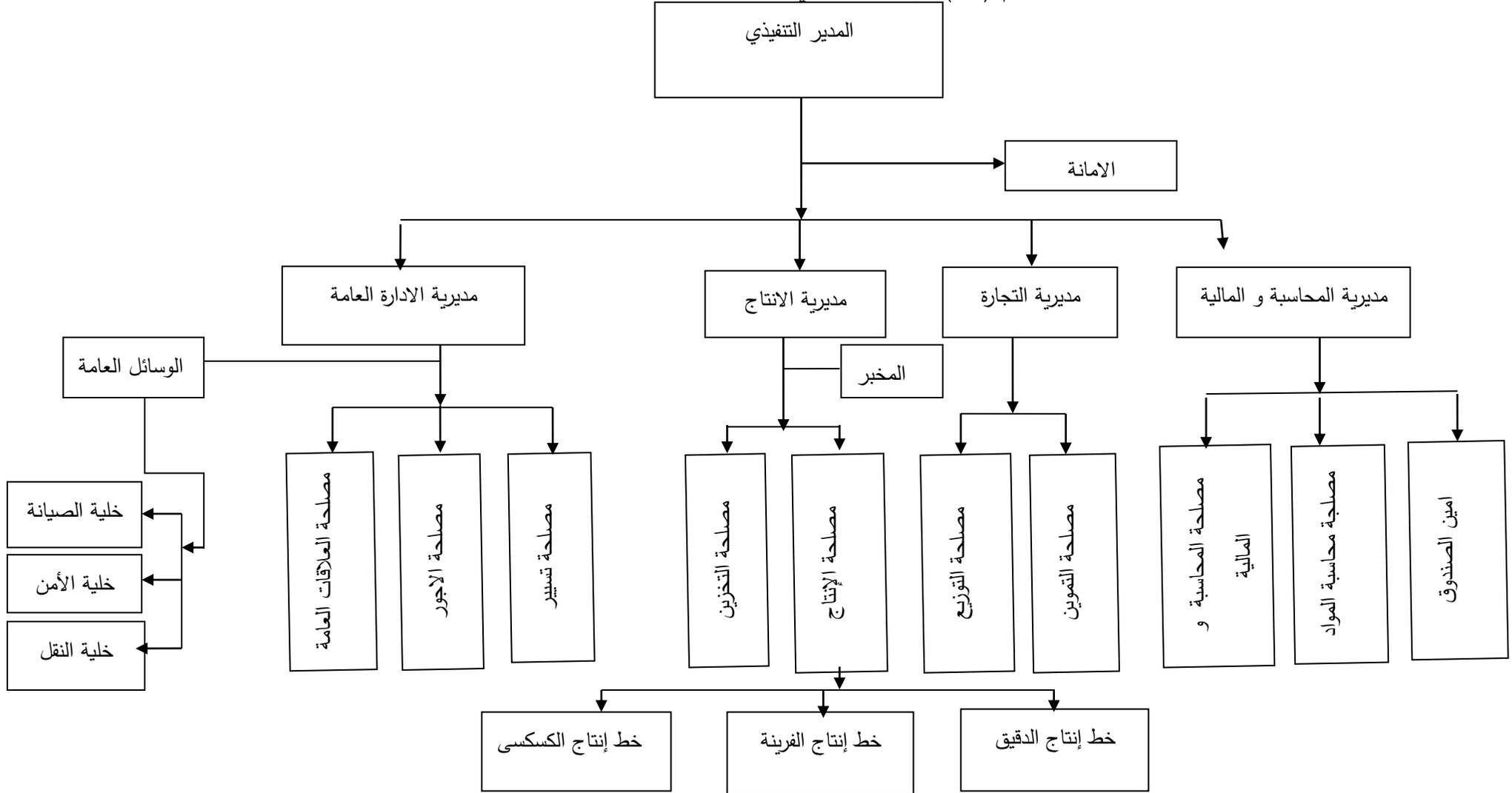
5- توسيع و تطوير وحدات الإنتاج و العمل.

6- تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من اجل الحصول على أسعار تنافسية .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

تقسم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب إلى عدة مديريات و مصالح من اجل التسيير الحسن و تسهيل عمليات الرقابة، و يوضح الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف و المستويات الإدارية و العلاقات المختلفة بين مكونات المؤسسة حسب السلم الهرمي للسلطة كما يلي :

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب .



المصدر: مديرية الإدارة العامة

و تظهر مهام مكونات هذا التنظيم في ما يلي :

أولاً :المدير التنفيذي : مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا و تقنيا، و اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، كذلك العمل على التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة .

ثانيا : الأمانة العامة : مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر و الوارد و استقبال العملاء و الزوار و استقبال المكالمات الهاتفية و تحويلها بين مختلف المديريات و المصالح، و تبليغ إلى مختلف المصالح.

ثالثا : مديرية الإدارية العامة : تحرص على تطبيق القوانين و ضبطها و تتدرج تحتها المصالح التالية :

1- مصلحة الوسائل العامة : تعمل على تموين مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد و معدات ... الخ)، و تقوم بالمهام التالية :

- **الصيانة :** تعمل على صيانة الآلات و وسائل النقل و جميع تجهيزات الخاصة بالمؤسسة، و هي تقوم بعملية الصيانة بنوعيتها الوقائية و العلاجية من خلال :
 - الصيانة الميكانيكية .
 - الصيانة الكهربائية .

- **خلية الأمن :** تحرص على امن المؤسسة، و تقوم بتسجيل دخول و خروج الشاحنات و حمولتها فارغة و معبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع كمية المدونة في وصل الشراء .

- **خلية النقل :** تحرص على تامين و استقبال الطلبات الخاصة بالشراء و كذلك إيصال العينات الممنوحة للزبائن و كذلك نقل عمال المؤسسة.

2- مصلحة تسيير المستخدمين : هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد و كذا توظيف و تصنيف العمال حسب الخبرة، و مراقبة العمال من حيث الغياب .

3- مصلحة الأجور: تقوم بإعداد الأجور و إعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي .

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

رابعاً : مديرية الإنتاج : تشرف على الإنتاج من حيث الجودة و مراقبة الوزن الحقيقي للمنتجات كما تقوم ب :

1- التعريف بسياسة المنتج .

2- تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل و العمل على تقليص وقت التسليم و كلفة الإنتاج.

3- المشاركة في تحديد خصائص المادة الأولية و المنتج النهائي.

4- العمل على إنتاج منتج مميز وفقاً لنظام النوعية.

5- تنظيم تجهيزات الإنتاج و الصيانة .

6- تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية.

7- تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسئول الإدارة العامة .

و يندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية :

1/المخبر:

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

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها.

- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.

- إمكانية التخزين.

كما أن هناك تحاليل أساسية على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وهي:

- تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه.

- الوزن النوعي (القمح بنوعيه).

- تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للدقيق.

- نسبة المواد المعدنية.

الفصل الثاني :استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
- أوماش - بسكرة

- نسبة الجلوتين.

- تحديد نسبة الشوائب التي تستدعيها مواصفات الشراء، ترسل المعلومات إلى مدير الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه.

كذلك يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة مدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

2/مصلحة الإنتاج:

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

- استقبال المواد الأولية.

- خلط القمح وتصفيته من الشوائب وتحضيره للطحن

- وزن لقمح المصفى لمعرفة وزن الفضلات المصفاة.

- استقبال الأكياس.

- تخزين وتصريف المنتج.

- الصيانة الوقائية والفنية.

- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

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

3/ مصلحة التخزين:

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

خامسا : مديرية المحاسبة و المالية : تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية و المالية للمؤسسة، و تساهم في تطبيق و إنشاء البرنامج التجاري و تتفرع عنها : مصلحة المحاسبة العامة و المالية، مصلحة محاسبة المواد، أمين الصندوق .

سادسا : مديرية التجارة : و تضم مصلحة التجارة و مصلحة التموين و التوزيع .

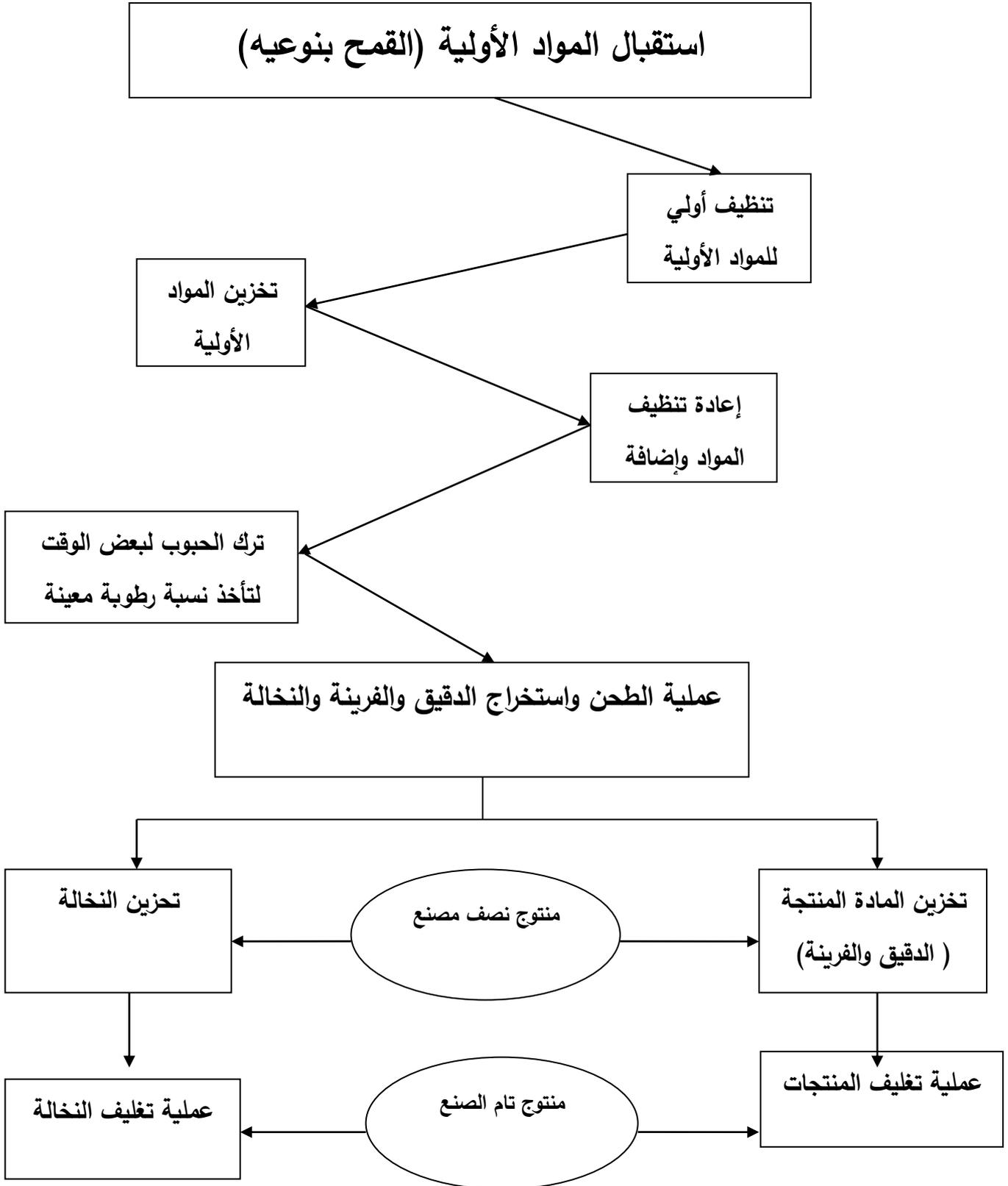
المطلب الثالث : مراحل إنتاج الدقيق و الفرينة بالمؤسسة محل الدراسة .

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

تمتلك المؤسسة تجهيزات إنتاج "مطحنة " عصرية مواكبة للتكنولوجيا، فهي من مؤسسة (BULLHER) السويسرية ذات العلامة التجارية العالمية حيث تمتلك أجود و احدث أنواع التكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، تقدر الطاقة الإنتاجية النظرية لمطحنة الدقيق ب: 220 طن/يوم، أما الطاقة النظرية لمطحنة الفرينة فهي 330 طن/يوم، مع الإشارة بان الطاقة الحالية النظرية بطحن التي تبلغ 550 طن/يوم .

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

الشكل رقم (08): مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج

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

سنحاول في هذا المبحث التعرف على خطوات حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة، وكذا كيفية استخدامها في تعزيز قدراتها التنافسية.

المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة:

في الواقع لا يوجد مصلحة محاسبة التكاليف كمصلحة قائمة بذاتها كما هو الحال في بعض المؤسسات الأخرى، لكن تقوم مصلحة المحاسبة و المالية بحساب سعر التكلفة للمنتجات وإضافة هامش ربح للحصول على سعر بيع، ومن خلال هذا سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة وتوضيح مختلف عناصرها.

الفرع الأول: مصادر حساب التكاليف:تقوم المؤسسة بإنتاج تشكيلة متعددة من منتجات الدقيق و الفريينة تظهر من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(01): منتجات الدقيق والفريينة

المنتج	النوع	سعة الكيس
الفريينة	عادية "الخبز"	50/25 كغ
	ممتازة	01/02/05/10/25/50 كغ
الدقيق	خشين	25 كغ
	عادي درجة ثانية	25 كغ
	ممتاز	05/10/25 كغ
	رفيع	10/25 كغ
	سيمولات (SSSF)	25 كغ
	النخالة	100/50 كغ

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

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

الفرع الثاني: عناصر التكاليف:

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

1/ المواد الأولية والمستلزمات الوسيطة ومختلف المواد الاستهلاكية الأخرى: و تشمل ما يلي:

- القمح بنوعيه (صلب ولين): يستخدم القمح الصلب لإنتاج الدقيق والقمح اللين لإنتاج الفرينة، حيث إن المؤسسة تحصل عليه إما بالاستيراد من الخارج أو من الديوان المحلي للحبوب، ومع تغير السياسات الوطنية في نشاط القمح حيث إن القوانين الأخيرة التي تم صدورها تشجع الفلاحين على إنتاج هاتين المادتين بالإضافة إلى الرسم الذي تم فرضه على استيراد القمح من خلال الشراء من عندهم بالنسبة للقمح اللين ب 1285 دج و الصلب ب 2280 دج، بينما الأسعار الحقيقية تصل إلى 4500 دج بالنسبة للقمح الصلب و 3500 للقمح اللين، وتسقيف سعر البيع بالنسبة للدقيق حيث يقدر سعر خروج منتج 25 كغ من الدقيق ب 3500 دج بينما سعر البيع بالنسبة للموزعين لا يتعدى 4000 دج للمستهلك، والفرينة يقدر سعر خروجها ب 2030 دج للقنطار متضمنة مصاريف التوزيع، و بالتالي لم تعد المؤسسة تستطيع الحصول على ما تحتاجه من الخارج فأصبح المورد الوحيد في اغلب الأوقات هو الديوان المحلي للحبوب حيث يحدد حصة كل مؤسسة ب 50 % يوميا من الطاقة الإنتاجية لكل نوع من القمح .
- الأكياس: تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس التي تنشط بولاية بسكرة، بالإضافة إلى موردين اخزين .
- الخيط: تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلوغرام.
- البطاقات: تقوم بطباعتها في مطبعة خاصة.

- **الماء الصالح لمعالجة القمح:** يتم الحصول من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان...الخ، ومن خلال اتفاقهم مع الموردين.

- **استهلاكات أخرى:** وهي المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين و المازوت لتشغيل معدات النقل، و الكهرباء لتشغيل المطحنة، وكذلك قطع الغيار...الخ.

2/ أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم المهام المكلفين بها، بالإضافة إلى اقتطاعات رب العمل (26 %).

3/ الخدمات: وتتمثل في:

- **مصاريف الإيجار:** تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع و ما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية.

- **صيانة و إصلاحات:** هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة في حالة وجود عطب، وتتمثل في ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، آلات ومعدات...الخ.

- **الخدمات الأخرى:** وتشمل مصاريف نقل القمح، وخدمات الهاتف والبريد، ومصاريف تحميل السلع والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي الحسابات و محامين...الخ، إضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة.

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

5/ المصاريف المالية: و تتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك و عمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف مصاريف المتعلقة بكشف الحساب و تحويل الشيكات والأموال بين الحسابات...الخ.

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

7/ المصاريف المختلفة: و تشمل ماييلي:

- التأمينات: مصاريف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج الدقيق والفريضة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، والشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الإشارة إلى أن مبنى الإدارة المستغل من طرف وحدة الدقيق والفريضة تابع لوحدة الكسكسي إلا انه لا يدخل ضمن أقساط تأمين المؤسسة.
- اقتطاعات أخرى و منح: تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنوادي الرياضية والإعانات الأخرى...الخ.
- المصاريف المختلفة الأخرى: وهي التي تتحملها المؤسسة والناجمة عن التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات...الخ.

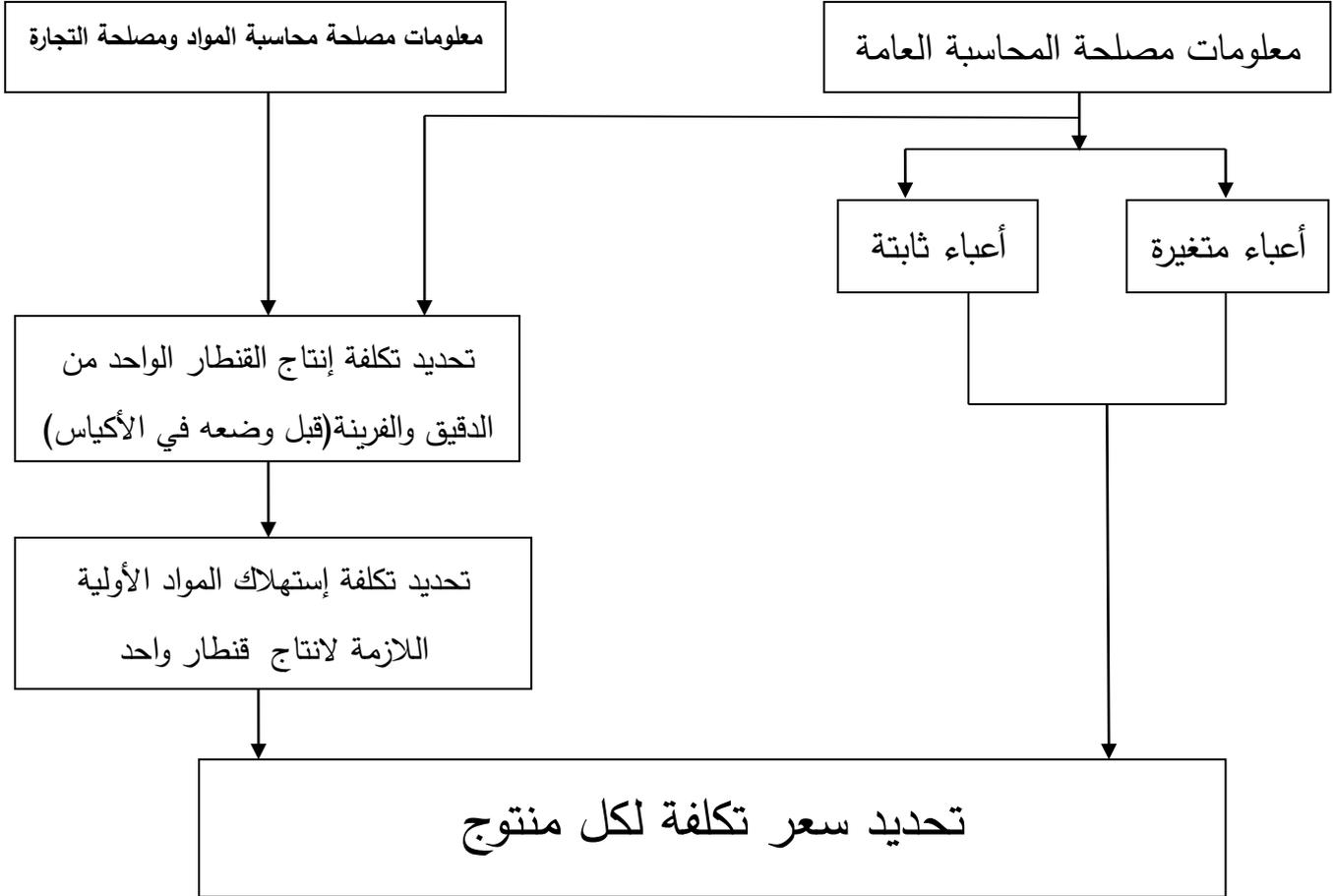
8/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات: و تتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون، والزيائن...الخ.

المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

من خلال الدراسة الميدانية وجد أن المؤسسة لا تقوم بتطبيق أية طريقة من الطرق العلمية لمحاسبة التكاليف، بل تقوم باستخدام طريقة عملية لتحديد تكلفة المنتجات تمر بالمرحل التالية:

تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحد من المنتج بنوعيه، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، وأخيرا تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة.

الشكل رقم(09): مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة

يتبين من الشكل أن عملية تحديد السعر التكلفة تمر بعدة مراحل، تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحد، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، وأخيرا تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.

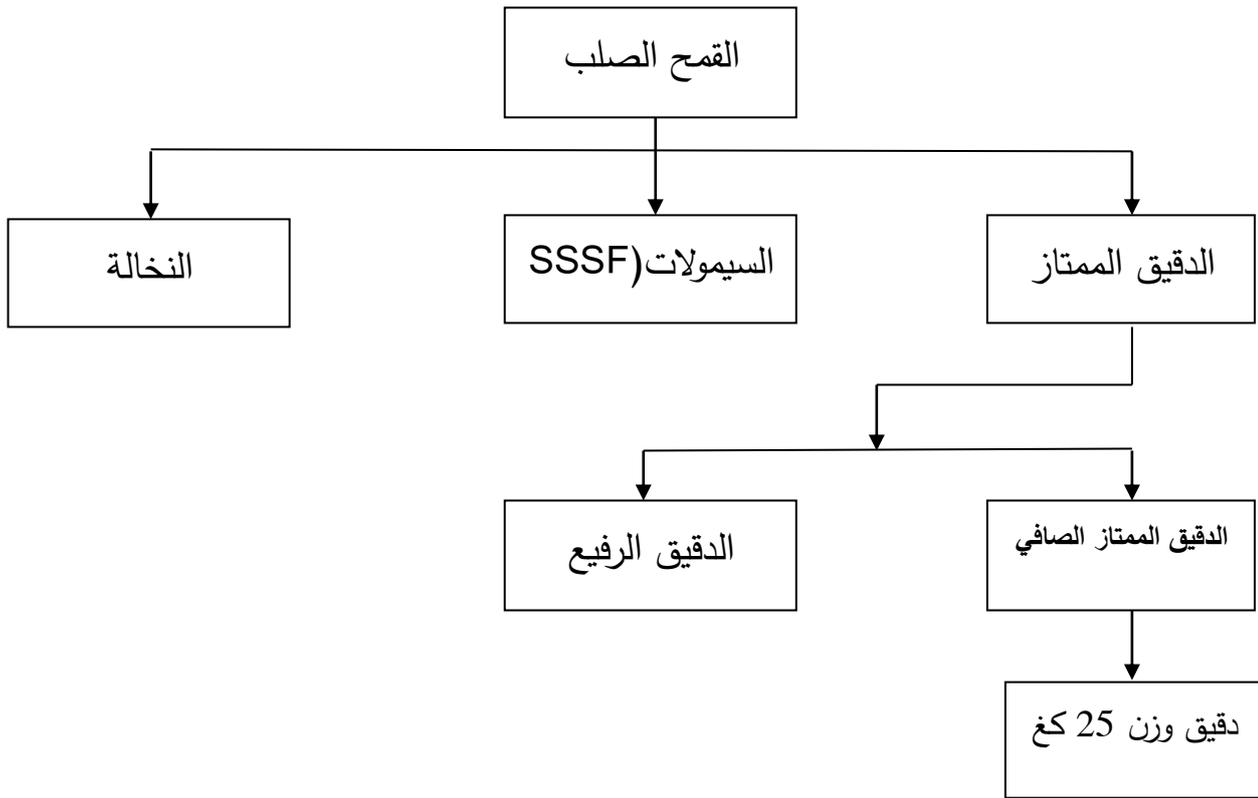
المطلب الثالث: الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

مثما رأينا من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة بأن المؤسسة لا تحتوي على قسم محاسبة التكاليف، حيث أن مهمة حساب تكلفة الإنتاج تقع على عاتق مصلحة لمحاسبة العامة والمالية، هذه الأخيرة تعتمد على حساب تكلفة الإنتاج الفعلي فقط.

الفصل الثاني :استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
- أوماش - بسكرة

وستتناول في هذا المطلب كيفية حساب سعر التكلفة لمنتج السميد الممتاز المعبئ في أكياس 25 كغ، حيث أن عملية الإنتاج هذه تنتج عنها منتجات ثانوية كالسيمولات(SSSF) والنخالة، ويمكن توضيح هذه العملية بالشكل التالي:

الشكل رقم(10): مراحل الحصول على منتج 25 كغ دقيق ممتاز



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج

يتبين من خلال الشكل أن عملية معالجة القمح الصلب تنتج 3 أنواع من الدقيق هي الدقيق الممتاز، السيمولات(SSSF) والنخالة، كما أن عملية معالجة الدقيق الممتاز ينتج عنها نوعي الدقيق الرفيع و الدقيق الممتاز الصافي، حيث هذا الأخير يعبئ في أكياس من عدة أحجام منها ذات 25 كغ.

الفرع الأول: الطريقة المتبعة

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

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

الفصل الثاني :استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
- أوماش - بسكرة

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

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

3/ حساب سعر التكلفة: تحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + (\text{تكلفة الأكياس و الخيط والبطاقات}) + \text{التكلفة المتغيرة الوجدوية} + \text{التكلفة الثابتة الوجدوية}$$

حيث أن التكلفة المتغيرة الوجدوية يتم حسابها وفقا لمصلحة المحاسبة العامة والمالية بجمع قيمة كل من: الكهرباء، الماء، البنزين، الخدمات، الضرائب والرسوم، مصاريف بنكية والمصاريف المختلفة، بعدها يتم قسمتها على الكمية المنتجة في تلك الشهر، كذلك بالنسبة للتكاليف الثابتة الوجدوية حيث يتم جمع قيمة كل من: مصاريف بنكية، إهلاكات، مصاريف الكراء، الأجور، المصاريف المختلفة الثابتة بعدها تقسم القيمة الإجمالية على الكمية المنتجة للشهر المعني.

الفرع الثاني: عرض الطريقة المتبعة

1/ تحديد حجم الإنتاج:

جدول رقم(02): تحديد تكلفة الإنتاج لسنة 2016

الوحدة: قنطار

الرقم	المنتوج	الكمية بالقنطار
01	دقيق	134025,44
02	فرينة	275966,62
	المجموع	409991,62

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية

الفصل الثاني :استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
- أوماش - بسكرة

2/حساب مجموع الأعباء الوحودية المتغيرة و الثابتة لكل منتج :

الجدول رقم (03): تقسيم الأعباء وفق المتغيرة والثابتة (الوحدة:دج)

سعر الوحدة / قنطار		المبلغ	البيان	رقم الحساب
دقيق	فريضة			
1,65	1,65	677490,18	الماء	601014
4,74	0,00	1942528,26	محسن الفريضة	601120
25,04	25,04	10264594,84	الكهرباء المستهلكة	602101
3,63	3,63	1489500,41	قطع الغيار	602104
6,75	6,75	2765446,66	خردوات	602211
0,76	0,76	309921,28	مستلزمات مكتب	602220
4,63	4,63	1896821,19	الوقود	602230
0,08	0,08	33440,00	ملابس العمال	602250
3,88	3,88	1589041,82	مواد وادوات مختلفة	602290
7,52	7,52	3083001,23	صيانة وإصلاحات	615
17,49	17,49	7168878,40	أتعاب	622
2,22	2,22	910470,90	نقل السلع	624
11,23	11,23	4606135,89	تنقلات، مهمات، وإستقبالات	625
6,65	6,65	2728383,80	مصاريف البريد والهاتف	626

الفصل الثاني :استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

- أوماش - بسكرة

0,18	0,18	72465,78	الخدمات البنكية	627
3,45	3,45	1416351,03	المساهمات المختلفة	628
6,40	6,40	2623588,00	ضرائب ورسوم غير مسترجعة	642
0,69	0,69	282330,09	ضرائب ورسوم أخرى	645
0,03	0,03	14303,36	أعباء استثنائية	657
107,01	102,28	43874693,12	المجموع الجزئي للأعباء المتغيرة	

30,31	9,91	4062833,19	مصاريف التأمين	616
121,71	81,92	33586940,89	مصاريف الإعلان والنشر	623
166,14	166,14	68114781,47	مكافآت العمال	631
37,71	37,71	15460805,86	مخصصات الإهلاك، المؤونات، خسائر القيمة	681
355,87	295,68	121225361,41	المجموع الجزئي للأعباء الثابتة	
462,88	397,96	165100054,53	التكلفة الوحديية الإجمالية	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة.

من خلال قراءتنا للجدول يتبين أنه تم تعيين التكاليف التي تتغير من فترة إلى أخرى، وبعدها تم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة للحصول على التكلفة المتغيرة للوحدة، وبنفس الطريقة يتم حسابها بالنسبة للأعباء الثابتة، ويتم جمعها للحصول على التكلفة المتغيرة الوحديية الإجمالية.

3/ تحديد تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز:

الفصل الثاني :استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
- أوماش - بسكرة

الجدول رقم(04): إنتاج الدقيق الممتاز

المبالغ الإجمالية	تكلفة الوحدة/ القنطار (دج)	الإنتاج/ بالقنطار	الطبيعة
14026578,24	2280,00	6152,008	تكلفة شراء القمح الصلب(1)
820424,80	1300,00	631,10	ثمن بيع السيمولات (2)
1815444,08	1401,87	1295,02	ثمن بيع النخالة(3)
11390709,36	2695,45	4225,90	تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز(1)-(2)-(3)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات بيانات المحاسبة والمالية.

يبين الجدول التالي كيفية حساب تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز بالاعتماد على ثمن الشراء المتعلق بالقمح الصلب و ثمن بيع المنتجات الثانوية (السيمولات والنخالة)، حيث تم حساب تكلفة شراء القمح الصلب كما يلي:

1/3 تحديد تكلفة الشراء:

$$\text{تكلفة الشراء} = (\text{الكمية المنتجة}) \times (\text{ثمن شراء القنطار})$$

ومن خلال المعادلة نستنتج أن تكلفة شراء القمح الصلب هي:

$$14026578,24 = 2280,00 \times 6152,008 = \text{تكلفة الشراء}$$

2/3 تحديد سعر بيع المنتجات الثانوية:

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

$$820424,80 = 1300,00 \times 631,10 = \text{سعر بيع السيمولات}$$

$$1815444,08 = 1401,87 \times 1295,02 = \text{سعر بيع النخالة}$$

3/3 حساب تكلفة الإنتاج:

تكلفة القنطار من الدقيق الممتاز :

الفصل الثاني :استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
- أوماش - بسكرة

$$2695,45 = (4225,90) \div (1815444,08 - 820424,80 - 14026578,24)$$

4/ تحديد سعر تكلفة الدقيق الممتاز: تأتي مرحلة حساب سعر التكلفة بعد حساب تكلفة الإنتاج، وبما أن عملية الإنتاج لا تختلف بين أنواع منتجات المؤسسة سيتم التركيز الدراسة على منتج الدقيق الممتاز المعبئ في أكياس 25 كغ من خلال المراحل التالية:

1/4- تحديد تكلفة المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج دقيق ممتاز وزن 25 كغ وتتمثل في:

- قنطار من الدقيق الممتاز والمقيم في المرحلة السابقة ب: 2695,45؛

- 4 أكياس حجم 25 كغ؛

- 2,4 غرام خيط لإنتاج أربعة أكياس حيث يخصص 0,6 غرام لكل كيس؛

- 4 بطاقات للقنطار أي بطاقة في كل كيس؛

2/4- إضافة التكلفة المتغيرة والثابتة الوجدوية في المرحلة الأولى للحصول على سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج 25 كغ و المقدرة ب: 102,28 دج بالنسبة للتكاليف المتغيرة، و 295,68 دج لتكاليف الثابتة.

وتظهر المراحل السابقة في الجدول التالي:

الفصل الثاني :استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

- أوماش - بسكرة

الجدول رقم (05): حساب سعر التكلفة لمنتج الدقيق الممتاز حجم 25 كغ

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة الشراء (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	قنطار	1,00	2695,45	2695,45
كيس	كيس	4,00	29,29	117,16
بطاقة	بطاقة	4,00	0,35	1,40
تكلفة إنتاج القنطار الواحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ (1)				2814,94
التكلفة المتغيرة CV (2)				102,28
التكلفة الثابتة CF (3)				295,68
سعر تكلفة منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز (4) = (3) + (2) + (1)				3212,89
سعر بيع القنطار (5)				3500,00
هامش الربح (5) - (4)				287,11
نسبة الهامش				8,94%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة و المالية

الفصل الثاني :استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
- أوماش - بسكرة

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

سنحاول في هذا المبحث استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودراسة مدى مساهمة هذا الأسلوب في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة، وستكون الدراسة على منتج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز حجم 25 كغ.

المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة.

وتمر بالمراحل التالية:

الفرع الأول: تحديد سعر البيع المستهدف: ويتم تحديد سعر البيع المستهدف من خلال قيام المؤسسة بدراسة للسوق الذي تنشط فيه أي معرفة أسعار المنتجات المنافسة، ومن خلال هذه الدراسة تحدد المؤسسة سعر البيع المستهدف الذي تتنافس به في السوق.

حيث حددت أسعار بيع المؤسسات المنافسة في نفس الفترة كالتالي:

الجدول رقم(06): أسعار بيع المؤسسات المنافسة

الوحدة: دينار جزائري

المؤسسة	سعر البيع
مطاحن البركة	3300,00 دج
مطاحن الزيبان(القنطرة)	3500,00 دج
مطاحن الأوراس(أريس)	3500,00 دج
مطاحن بن حوحو	3600,00 دج
مطاحن الأصيل	3400,00 دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات بعض المؤسسات

السعر الذي تباع به المؤسسة منتوجها هو: 3500,00 دج للقنطار من منتج 25 كغ دقيق ممتاز

الفصل الثاني :استخدام نظام محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
- أوماش - بسكرة

وعلى ضوء معطيات السوق والمحيط التنافسي الذي تنشط فيه المؤسسة وبناءا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة التابعة للمؤسسة وبالتنسيق مع مسؤوليها فإنها ترغب في سعر بيع تلبى به طلبات زبائنها وكسب مكانة أكبر في السوق حيث تم الاعتماد على سعر: (3300,00 دج) كسعر بيع مستهدف حيث تسعى المؤسسة من خلال هذا السعر من السيطرة أكثر على السوق وتعزيز ميزتها التنافسية.

الفرع الثاني: تحديد هامش الربح المستهدف: يتم تحديده من خلال التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل، وبناءا على إستراتيجية الربح المعتمدة من طرف المؤسسة فإن هامش الربح المستهدف هو: 10%

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 3300,00 \times 10\% = 330,00 \text{ دج}$$

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

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 3300,00 - 330,00 = 2970,00$$

الفرع الثالث: تحديد و تحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

ويمكن ترجمتها بالمعادلات التالية:

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

$$\text{التكلفة المسموح بها} = 3300,00 - 330,00 = 2970,00 \dots\dots (1)$$

$$\text{هدف خفض التكلفة} = \text{التكلفة الجارية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{هدف خفض التكلفة} = 3212,89 - 2970,00 = 242,89 \dots\dots (2)$$

$$\text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة} = 2970,00 - 2970,00 = 0 \dots\dots (3)$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 0 - 2970,00 = 2970,00$$

ومن خلال العمليات السابقة نلاحظ أن تكلفة المنتج في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة أقل مقارنة مع الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة، يكون التخفيض بحساب الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة، والقيمة المتحصل عليها والتي تساوي 242,89 دج هي القيمة التي تعمل المؤسسة على تخفيضها من أجل تعزيز ميزتها التنافسية وكسب مكانة أكبر في السوق.

المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة

إن عملية تحقيق التكلفة المستهدفة والقضاء على فجوة التكاليف يتم عن طريق مجموعة من الأساليب، وفي هذه الدراسة تم اختيار أسلوب هندسة القيمة الذي يقوم على ثلاث أنشطة وهي:

1/ تحليل وظائف المنتج: بعد تحليل وظائف منتج الدقيق الممتاز لما له من وظائف وقيم غذائية تبين أن للمنتج وظائف ذات أهمية كبيرة، وقيمة لا يمكن الاستغناء عنها، بالإضافة إلى هذا يلعب هذا المنتج دور فعال في الجانب الغذائي.

2/ تحليل مكونات المنتج: من خلال ملاحظتنا لمراحل الإنتاج التي يمر بها منتج الدقيق الممتاز وتحديد مكوناته الأساسية والمتمثلة في القمح الصلب وكمية من الماء، مع إتباع طريقة لتقليل التكاليف، وتبدأ عملية الحصول على منتج الدقيق الممتاز من الحصول على القمح الصلب في شكله الخام من تعاونية الخضر والحبوب الجافة كما يمكن الحصول على القمح الصلب من خلال الاستيراد عن طريق ميناء جن جن بجيجل، يتم عملية التوريد عن طريق شاحنات يتم وزنها قبل وبعد تفريغ القمح ويتم تخزين القمح في الصوامع المخصص له، بعدها تأتي مرحلة التنظيف الأولي للقمح للتخلص من الشوائب التي تصاحب القمح مثل الحديد و الخشب والحجر، بعدها يتم تخزين القمح في صوامع أخرى مخصصة لتخزين، بعدها تأتي مرحلة تهيئة القمح للطحن، أين يتم إعادة التنظيف حيث يتم إزالة القشور والغبار العالق بالقمح بعدها يتم إضافة كمية من الماء وترك القمح يأخذ وقت راحة لأخذ درجة معينة من الرطوبة، وبعد انقضاء هذه المدة يتم إدخال القمح إلى آلات الطحن أين تنتج عنه منتجات ثانوية (السيمولات والنخالة)، وفي الأخير يتم تعبئة المنتج في أكياس، هنا يصبح لدينا منتج دقيق ممتاز وزن 25 كيلوغرام.

والمؤسسة تحاول تقليل التكاليف من خلال التفاوض مع موردي مواد التغليف مثل الأكياس و الخيط و البطاقات وبما أنها تحصل على هذه المواد من السوق المحلية يمكن لها التفاوض من المورد الذي يقدم أقل عرض، كذلك يمكن الاعتماد على القمح الوارد من تعاونية الخضر والحبوب الجافة الواقعة بجانب المؤسسة لتقليل مصاريف

النقل وتقاديا لاستهلاك كميات كبيرة من الوقود، توظيف عدد أكبر من العمال من المنطقة التي توجد بها المؤسسة لتقليل تكاليف نقل العمال.

3/ إدارة العلاقة مع الموردين: لا يمكن لمؤسسة التفاوض مع الموردين لأن المورد الأساسي هو تعاونية الخضر والحبوب الجافة وبأن هذا النشاط مدعم من طرف الدولة فأنها تحصل على المادة الأولية (القمح) بسعر ثابت.

وفي الأخير يمكن القول أن أدوات إدارة التكلفة تعتبر بمثابة الحل الأمثل للمؤسسة للتخلص من بعض الأنشطة الثانوية حتى تتمكن من تخفيض تكاليفها أي القضاء على فجوة التكاليف.

وبالإضافة للحلول المقدمة يمكن لها كذلك إنشاء مصفاة للمياه المستعملة في العملية الإنتاجية كحل بديل لعملية الحصول على المياه الصالحة للشرب من المناطق المجاورة عن طريق الشاحنات وهذا ما يساعدها في تقليل تكاليف الإنتاج لأن الماء يعد عنصر أساسي في العملية الإنتاجية وعملية الحصول عليه تتطلب مبالغ كبيرة فاستعمال هذه المصفاة سوف يساعد المؤسسة كثيرا من ناحية التكلفة ومن ناحية توفير الوقت.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل، يمكننا القول أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة ذات أهمية اقتصادية في المنطقة لكونها تنشط في مجال الصناعة الغذائية، وتعتبر هذه المؤسسة من أهم المؤسسات التي تنشط بالمنطقة والولاية ككل، كما أنها تتمتع بموقع جغرافي ممتاز حيث تقع بجانب خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال والجنوب بالإضافة إلى تعاونية الخضر والحبوب الجافة والتي تعتبر بمثابة المورد الأول والأساسي للمؤسسة، كما تقسم المؤسسة إلى مجموعة من المديریات والمصالح إلا أنها لا تحتوي على قسم خاص بمحاسبة التكاليف، ولا تطبق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، وإنما مصلحة المحاسبة والمالية هي المصلحة المكلفة بحساب سعر تكلفة المنتجات وتعتمد على طرق تقليدية لحساب تكاليفها، وهذا ما يؤثر سلبا على نشاط المؤسسة، وفي محاولتنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فان هذا الأخير قام بتخفيض تكاليفها وهذا ما يمكنها من تعزيز ميزتها التنافسية وذلك من خلال إنتاجها بتكلفة أقل من المنافسين مع الحفاظ على خصائص المنتج والنوعية الجيدة.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع محاسبة التكاليف والدور الهام الذي تلعبه داخل المؤسسة الاقتصادية، حيث تبين لنا أنها أداة فعالة داخل المؤسسة لا يمكن الاستغناء عنها كما تعتبر أهم وسيلة تمكن المؤسسة من تقييم نشاطها وتعزيز ميزتها التنافسية، وقد تطور استخدام نظام محاسبة التكاليف تطوراً يتماشى مع تطور حاجات المؤسسة حيث أصبح عبارة عن أهم وسيلة رقابية تعمل على تقييم ومراقبة أنشطة المؤسسة بعدما كانت عبارة عن مجرد عملية تسجيل مالي لمختلف المخرجات فقط، وهذا ما تهدف له الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وخاصة طريقة التكلفة المستهدفة، أي أن هدف المؤسسة من التحكم ومتابعة تكاليفها وترشيدها وإتباع إستراتيجية خاصة يعتبر بمثابة الرهان الذي يضمن لها الحفاظ على الميزة التنافسية وتعزيزها، وهذا باعتبار أن الميزة التنافسية أداة لتفوق المؤسسة على منافسيها.

ومن خلال التطرق للجانب التطبيقي حيث تم إسقاط الدراسة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMS)، تبين أن المؤسسة لا تحتوي على قسم خاص بمحاسبة التكاليف ولا تستخدم أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة، بل تكتفي فقط بإعداد القوائم المالية وفق ما يمليه النظام المحاسبي المالي، وهذا ما يؤثر سلباً على سعر تكلفة منتجاتها من خلال تضخيم التكاليف وهو بدوره ما يؤثر على سعر البيع، ومن خلال دراستنا حولنا تطبيق أحد الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وهي التكلفة المستهدفة، وإبراز الدور الذي تلعبه هذه الطريقة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة وهذا من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع أفضل لزبون مع المحافظة على الجودة المطلوبة.

نتائج الدراسة: توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج توجز أهمها في:

1/ النتائج النظرية

- يعد نظام محاسبة التكاليف أحد أهم العناصر في المؤسسة الصناعية الذي له دور جوهري في خدمة إدارة المؤسسة وتزويدها بالمعلومات التكلفة اللازمة لمساعدتها في أداء وظائفها وتحديد أهدافها.
- نظراً لخصائص محاسبة التكاليف فقد ظهرت عدة طرق لمحاسبة التكاليف التي تعمل على تحديد التكاليف.
- يعتبر الهدف الأساسي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة هو مساعدة الإدارة في تحديد أسعار المنتجات وقياس تكلفة الإنتاج.
- لمحاسبة التكاليف دور فعال و ذو نتيجة إيجابية في مشاريع المؤسسات الاقتصادية .

الخاتمة

- يمكن للمؤسسة أن تعزز ميزتها التنافسية بتقديم منتج متميز وبأقل تكلفة، وهذا ما تهدف له محاسبة التكاليف.
- اكتساب ميزة تنافسية يكمن في التحكم الجيد في أنظمة محاسبة التكاليف.
- لا يمكن لأي مؤسسة اكتساب ميزة تنافسية إلا إذا توافرت لديها مجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها كتقديم خدمات جيدة وتمييزة أو من ناحية التكلفة أقل أو قدرة المؤسسة على التكيف مع حاجات السوق بطريقة أفضل من منافسيها، وهذا ما يسعى إلى تحقيقه نظام محاسبة التكاليف من خلال الرقابة على التكاليف.

2/ النتائج التطبيقية:

- المؤسسة محل الدراسة لا تستخدم أسلوب علمي في تحديد التكاليف، ولا تحتوي على قسم خاص بمحاسبة التكاليف وهذا يؤثر على تكلفة منتجاتها وسعر بيعها؛
- عدم استخدام المؤسسة للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وهذا راجع لعدم الفهم الجيد لهذه الطرق وهذا ما يؤثر سلبيا على نجاح المؤسسة.
- إن قامت المؤسسة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعدها على تعزيز ميزتها التنافسية حيث يساعد هذا النظام في تقليل التكاليف وهو ما يؤدي إلى زيادة حصتها السوقية وتعظيم أرباحها.

نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى:** محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتوفير المعلومات والمساهمة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- من خلال ما تم دراسته يتضح أن نظام محاسبة التكاليف أداة مهمة لا يمكن الاستغناء عنها داخل المؤسسة، فالاستخدام الجيد لها يساهم في توفير المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: اكتساب ميزة تنافسية هدف إستراتيجي يساهم في تنمية وتطوير المؤسسة .

- ومن خلال ما تم دراسته نلاحظ أن اكتساب ميزة تنافسية من طرف المؤسسة يعد هدف في حد ذاته، وبتحقيق هذا الهدف يجعل المؤسسة تتفوق على منافسيها ، وهذا من خلال التحكم الجيد للمؤسسة في تسيير مواردها

الخاتمة

وتطوير إمكانياتها بشكل أفضل من منافسيها، وهذا ما يعمل على تنميتها وتطويرها بشكل إستراتيجي. وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: محاسبة التكاليف نظام يساعد في تعزيز الميزة التنافسية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMS).

إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف وخاصة طريقة التكلفة المستهدفة أثبت تأثيره على تخفيض التكاليف في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب مقارنة مع النظام التقليدي الذي تتبعه المؤسسة، وهذا من خلال وضع سعر بيع وهامش ربح مستهدف تهدف من خلاله للوصول إلى تكلفة مستهدفة تحقق بها ميزة تنافسية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

توصيات الدراسة:

- الاهتمام أكثر بالجانب النظري لطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف من طرف المعاهد والجامعات، والقيام بملتقيات ودورات تكوينية، وهذا ما يساهم في تسهيل عملية تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية.
- اهتمام المؤسسة أكثر بالطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، لأن اعتماد هذه الطرق يساعدها من زيادة أرباحها وتحقيق ميزة تنافسية.
- إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.
- إمكانية توسيع نشاط المؤسسة من خلال من خلال تدعيم المصنع بخط إنتاج جديد أو إنشاء نقاط بيع جديدة داخل وخارج الولاية، وهذا ما يمكنها من تعزيز ميزتها التنافسية.

آفاق الدراسة:

- دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحقيق الميزة التنافسية.
- أثر تطبيق الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف على قرارات التسعير.
- ضبط وترشيد التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

- 1/ صالح عبد الله الرزق / عطا الله وراذ خليل، *محاسبة التكاليف الفعلية*، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1999
- 2/ إسماعيل يحيى التركيبي، *محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق*، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006
- 3/ نواف محمد فخر / عطا الله محمد القطيش، *محاسبة التكاليف الصناعية*، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2014
- 4/ إسماعيل حجازي / معالم سعاد، *محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة*، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان الاردن، 2013
- 5/ زعرور نعيمة، *محاسبة التكاليف في المؤسسات العامة*، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، الأردن. 2017
- 6/ رضوان محمد العناتي، *محاسبة التكاليف*، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2001
- 7/ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، *محاسبة التكاليف الصناعية*، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط2 عمان، الأردن، 2006
- 8/ نائل عدس، نضال الخلف، *محاسبة التكاليف مدخل حديث*، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2013.
- 9/ صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح عبد الله، وآخرون، *نظم محاسبة التكاليف*، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مصر، 2017.
- 10/ كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقي، *محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي و عالمي*، اثناء للنشر والتوزيع، عمان ، 2008 .
- 11/ بوعقوب عبد الكريم، *المحاسبة التحليلية*، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 12/ ناصر دادي عدون، *تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية*، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- 13/ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، *محاسبة التكاليف المعيارية رقابة و إثبات*، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- 14/ صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراذ، *مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية الإطار النظري و العلمي*، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2013.
- 15/ احمد صلاح عطية، *محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية*، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006 .

- 16/ أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007.
- 17/ مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2011.
- 18/ وائل محمد إدريس، الإدارة الإستراتيجية المفاهيم... العمليات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011.
- 19/ خالد حسين سعيد العسيري، إستراتيجية استقطاب الكفاءة الأكاديمية لتحقيق الميزة التنافسية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية السعودية، 2013.
- 20/ غسان عيسى العمري، سلوى أمين السامرائي، نظم المعلومات الإستراتيجية مدخل استراتيجي معاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 21/ خضر مصباح إسماعيل الطيبي، الإدارة الإستراتيجية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- 22/ عبد الباري إبراهيم درة، ناصر محمد سعود جرادت، الإدارة الإستراتيجية في القرن الحادي والعشرين، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2014.
- 23/ محسن أحمد الحضيرى، صناعة المزايا التنافسية، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2004.
- 24/ هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.
- 25/ شارلز و جاريث جونز، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد المعتال، الإدارة الإستراتيجية، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2001.
- 26/ المنظمة العربية للتنمية الإدارية أعمال المؤتمرات، الإدارة الإستراتيجية ودعم القدرات التنافسية للمؤسسات العربية العمة والخاصة، بحوث وأوراق عمل، القاهرة، مصر، 2008.
- 27/ عز الدين علي سويسي، نعمه عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر، عمان، الأردن، 2014.
- 28/ مصطفى شلابي محمد، علاء محمد شكري، دور المسؤولية الاجتماعية في زيادة القدرة التنافسية، المنظمة العربية الإدارية جامعة الدول العربية، السعودية، 2013.
- 29/ نبيل محمد مرسي، إستراتيجيات الإدارة العليا (إعداد، تنفيذ، مراجعة)، المكتب الجامعي الجديد، الإسكندرية، 2006.
- 30/ محمد هاني محمد، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، دار المعترف للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 31/ روبرت.أ.بيتس - ديفيد.لى، ترجمة عبد الحكم الخزامي، الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008.
- 32/ نبيل محمد مرسي خليل، نظم المعلومات الإدارية، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، جدة، السعودية، 2014.

الأطروحات والرسائل الجامعية:

- 1/ حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010/2011.
- 2/ عبدالعالي شحتاني، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2011.
- 3/ حسين حسن علي بن عثمان، دور نظام التكاليف المعيارية في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان، 2017.
- 4/ تفرات يزيد، محاسبة التكاليف و دورها في تقييم الأداء، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2010/2011.
- 5/ بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، أطروحة ماجستير، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2013/2014.
- 6/ هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2012/2013.
- 7/ سالم ياسين، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2009/2010.
- 8/ مربي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2005/2006.
- 9/ درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة يوسف بن خدة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004/2005.
- 10/ سالم عبد الله حلس، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، أطروحة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل، فلسطين، 2015.
- 11/ ميساء محمود محمد راجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، أطروحة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد و الإدارة، قسم المحاسبة، السعودية، 2002.
- 12/ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2007/2008.

- 13/ علي عدنان أبو عودة، *أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية*، أطروحة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010
- 14/ غضاب رانية، *استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية*، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2013/2014.
- 15/ حجاج عبد الرؤوف، *الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها*، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة 20 أوت 55 سكيكدة، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، 2006/2007.
- 16/ عامر بشير، *دور الاقتصاد المعرفي في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك*، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية. جامعة الجزائر، الجزائر، 2011/2012.
- 17/ بن العربي حمزة، *مساهمة الموصفات القياسية العالمية في تحقيق وتنمية الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية*، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، البويرة، 2014/2015.
- 18/ رحمون رزيقة، *مساهمة رأس مال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية*، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2015/2016.

المقالات:

- 1/ هاشم علي هاشم، *الأبعاد التاريخية لتطبيقات محاسبة التكاليف النشوء ومراحل التطور*، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العدد 41، المجلد 11، 2016
- 2/ فيحاء عبد الله يعقوب، *إمتثال رشيد بجاي، تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير*، مجلة دراسات محاسبية و مالية، العدد رقم 41، الفصل الرابع، بغداد، العراق، 2017.
- 3/ فراس إبراهيم كريم الحميري، *تخفيض التكلفة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة*، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 110، المجلد 2017، 46.
- 4/ الطيب داودي، *مراد محبوب، تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي*، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 12. 2007
- 5/ صالح سميرة شهرزاد، *مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية*، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثالث، الجزائر. 2016

- 6/ وهيبة داسي، دور إدارة المعرفة في تحقيق ميزة تنافسية، مجلة الباحث، العدد 11، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012.
- 7/ منال جبار سرور، سلسلة القيمة كأحد أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية بهدف التخفيض، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 41، المجلد 11، بغداد، العراق، 2016.
- 8/ زينب جبار يوسف، إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة، مجلة التقني، جامعة التعليم التقني البصرة، العدد 5، المجلد 22، العراق، 2009.
- 9/ محمود أحمد إبراهيم، التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 32، جامعة الموصل، العراق، 2010.

الملاحق

Coût de Revient 2016

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

Charges Variables

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtx	
			Semoules	Farines
601014	Eaux Blé	677 490,18	1,65	1,65
601120	Correcteur De Farine GMS	1 942 528,26	0,00	4,74
602101	Energie Electrique	10 264 594,84	25,04	25,04
602104	Pièces de rechange	1 489 500,41	3,63	3,63
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	2 765 446,66	6,75	6,75
602220	Fournitures de bureaux+F-Informatique	309 921,28	0,76	0,76
602230	Carburant	1 896 821,19	4,63	4,63
602250	Habillement du Personnel	33 440,00	0,08	0,08
602290	Mat. Fournitures Divers	1 589 041,82	3,88	3,88
615	Entret. Réparat. Maintenance	3 083 001,23	7,52	7,52
622	Rémunérat. Interm. Honoraire	7 168 878,40	17,49	17,49
624	Transports de biens	910 470,90	2,22	2,22
625	Déplacements, missions. réceptions	4 606 135,89	11,23	11,23
626	Frais postaux et de télécom	2 728 383,80	6,65	6,65
627	Services Bancaires	72 465,78	0,18	0,18
628	Cotisations et divers	1 416 351,03	3,45	3,45
642	Impôts, taxes non récup. C.A	2 623 588,00	6,40	6,40
645	Autres impôts et taxes	282 330,09	0,69	0,69
657	Charges exceptionnelles	14 303,36	0,03	0,03
S/Total		43 874 693,12	102,28	107,01

Charges Fixes

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtx	
			Semoules	Farines
616	Primes d'assurances	4 062 833,19	9,91	30,31
623	Publicité et publication	33 586 940,89	81,92	121,71
631	Rémunération du personnel	68 114 781,47	166,14	166,14
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	15 460 805,86	37,71	37,71
S/Total		121 225 361,41	295,68	355,87
			397,95	462,88

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
68,69%	SS	4 225,90	2 695,45	11 390 709,36
10,26%	SSSF	631,10	1 300,00	820 424,80
0,00%	02 Cat	0,00	0,00	0,00
21,05%	Son	1 295,02	1 401,87	1 815 444,08
Totaux		6 152,008	2 280,00	14 026 578,24

6 152,008
0,000

Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qté
001 Farine	1,00	1 246,84	1 246,84
002 Sac	2	23,17	46,34
003 Fil en 0,7 grs/sac	1,4	383,69	0,54
004 Etiquette	2	0,35	0,70
Total			1 294,42
C.V			107,01
C.F			355,87
Coût de Revient			1 757,30
Prix Ventes Qté			1 880,04
Marge			122,74
Marge %			6,98%

Production sac 50 kgs Farine Panifiable

Extract	Nature	Product/Qté	Coût/Achats	Montant/Achat
75,39%	Farine Panifiable	17 398,35	1 246,84	21 693 025,19
0,00%	Farine Supérieure	0,00		0,00
24,61%	Son	5 680,30	1 401,87	7 963 047,77
Totaux			23 078,66	29 656 072,96
			23 078,66	0,00

Qté	Semoule	1	2 695,45	2 695,45
Sac	Sac	4	29,29	117,16
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	383,69	0,92
U	Etiquette	4	0,35	1,40
Total				2 814,94
C.V				102,28
C.F				295,68
Coût de Revient				3 212,89
Prix Ventes Qté				3 500,00
Marge				287,11
Marge %				8,94%

Production Sac 25 kgs