



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

استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية
بالمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مطاحن الكبرى للجنوب - اوماش -

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

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

نوبلي نجلاء

إعداد الطلبة:

مريم عبد السلام

رقم التسجيل:/2019
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2018/ 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتَى
إِنَّ رَبَّهُ لَسَدِيدٌ
إِلَىٰ عَرْشِهِ الرَّحِيمُ
الَّذِي يُرْسِلُ الرِّيَّاحَ
تُبْرِئُ السُّعْمَ وَيُغْشِي
السَّحَابَ ظُلُمَاتٍ
تَلَوُّنًا لِلْعِبَادِ
الَّذِي يُرْسِلُ الْمَوْتِ
مَلَائِكَةً لِيَكْتُمُ
السُّعْمَ وَيَكْتُمُ
تَوَدُّعًا لِلْعِبَادِ
وَالَّذِي يُحْيِي الْمَوْتَى
إِنَّ رَبَّهُ لَسَدِيدٌ
إِلَىٰ عَرْشِهِ الرَّحِيمُ

شكر و عرفان

قال تعالى: " رب أوزعني ان أشكر نعمتك التي انعمت علي وعلى والدي و أن أعمل صالحا

ترضاه و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين " صدق الله العظيم

ولقوله صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

أتقدم بجزيل الشكر و الإمتنان إلى أستاذتنا الكريمة " نجلاء نوبلي " على كل ما قامت به

أجلنا و التي نقدر فيها إخلاصها لعملها .

كما أتوجه بالشكر إلى جميع أساتذة كليتنا و إلى كل من اعدنا ولو بالشيء القليل في إتمام هذا

العمل المتواضع

الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

من ربتي و أنارت دربي و أعاننتي بالصلوات و الدعوات

إلى أغلى الناس ...أمي... ثم أمي.... ثم أمي

إلى من إتخذ كفاح عنوانه في الحياة و أوصلني إلى ما أنا عليه ابي

العزير أدامه الله فوق رؤوسنا .

إلى أخواتي

و إلى كل عائلتي من قريب أو بعيد

قائمة المراجع :

- أحمد محمد نور و آخرون ،المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة ، دار الجامعة ،مصر،2005.
- ابوزيد كمال خليفة و آخرون ، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف ، المكتبة الجامعية الحديثة ، مصر 2007 .
- الجمال رشيد ونور الدين ناصر،إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، الدار الجامعية ،الإسكندرية، 2005.
- الحسيني فلاح حسن ،الإدارة الاستراتيجية ، دار وائل للطباعة والنشر ، الأردن ، 2000.
- السيد اسماعيل محمد، الادارة الاستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية ، المكتب العربي الحديث للطباعة والنشر ، الاسكندرية ،1999.
- اسماعيل حجازي و معاليم سعاد ،محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة ، دار اسامة ، الاردن ، 2013.
- إسماعيل إبراهيم ومحرم و آخرون ،المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- حسين أحمد حسين،المحاسبة الإدارية المتقدمة، امكتبة الإشعاع للنشر والتوزيع ،الإسكندرية ، 1997، ص 286.
- زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف - مدخل إتخاذ القرارات التكاليف المعيارية و تحليل الإنحرافات ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2013
- صالح عبد الله الرزق و عطا الله و راد خليل ،محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران ، الأردن ،1999.
- صلاح بسيوني عيد و آخرون ،المحاسبة الإدارية ، جامعة القاهرة ، مصر ، 2017.
- طاهر محسن منصور الغالبي ،وائل محمد صبحي ادريس ، الادارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل ، دار وائل للنشر،الاردن ، 2009.
- عباس مهدي الشيرازي، أصول المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية ،القاهرة، 1979.
- عبد العال أحمد رجب ،المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية ،شباب الجامعة، مصر ، 1995.

- عبد العزيز صالح بن جبثور ، الإدارة الإستراتيجية ، إدارة جديدة في عالم متغير ، دار المسيرة للنشر عمان ، الأردن ، 2004.
- عصام الدين امين ابو علقه ، التسويق ،مؤسسة حورس الدولية ، مصر ، 2013 .
- عمر محمد دره ، مدخل إلى الإدارة ،جامعة عين شمس، حلب ، 2009.
- فداغ الفداغ ، المحاسبة الإدارية، دار الوراق للخدمات الحديثة ، الاردن ، 2000.
- فيليب سالدر ترجمة علاء احمد صلاح ، الإدارة الاستراتيجية ، مجموعة النيل العربية القاهرة، مصر ، 2008.
- لدوري زكريا مطلق ،الإدارة الاستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات دراسية ، اليازوري للطباعة والنشر، الأردن ، 2005.
- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007.
- محمد حسين حجاج ، محاسبة الإدارية ،دار وابل للنشر والتوزيع ،ط 4، الرياض، 2005.
- مصطفى يوسف كافي و آخرون ، المحاسبة الإدارية ، المكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، عمان ، 2012 .
- مصطفى فهمي الشيخ ، التحليل المالي ، فلسطين ، 2008.
- مصطفى كامل نتولي ، محاسبة ادارية ، النهضة العربية ، مصر ، 1990.
- نبيل مرسي خليل ،الميزة التنافسية في مجال الأعمال ،مركز الإسكندرية للكتاب ، مصر ، 1998.
- نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية ،دار الفكر ،الأردن ،2013.
- نواف محمد عباس الرماحي ، المحاسبة الإدارية ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009.
- نواف فخر و خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية ،دار الثقافة ، الأردن،2002.
- ناجي شايب الركابي ، اهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعة الالكترونية ، الكلية التقنية ، بغداد ، 2010.
- وليد ناجي الحيايي ،مذكرات التحليل المالي في منشآت الاقتصادية ، من المنشوات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ،2007.
- وليد ناجي الحيايي ،المدخل في المحاسبة الإدارية ،الأكاديمية العربية المفتوحة ، الدانمارك، 1991.

المراجع باللغة الاجنبية:

- 1 . Gereffi G ، International Trade & Industrial up grading in the Apparel Commodity Chain ، Journal of International Economics ، Vol 48, 1999 .

الرسائل :

- أحمد عز الدين اسحاق كحيل، مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل ، 2017، الجامعة الإسلامية غزة.
- إياد سليم زملط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الإئتمانية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، 2013، جامعة الأزهر غزة، فلسطين.
- إبراهيم سعيد حسن، أثر ممارسات إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية :دراسة ميدانية في شركات الأدوية الأردنية حسب حجم الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص إدارة الأعمال، 2017، جامعة الشرق الأوسط الأردن.
- اليمن سعادة ، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية و ترشيد قراراتها ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص إدارة الأعمال ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير علوم التجارية، 2009 ، جامعة الحاج لخضر.
- جباري فادية ، تأثير جودة الخدمة على رضا العميل تخصص تسويق ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، 2010، جامعة ابو بكر بالقايد تلمسان .
- خلود وليد عيد البرديني ، نظام تخطيط الموارد ، نظام الانتاج في الوقت المحدد في تحقيق الاسبقيات التنافسية ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص ادارة الاعمال ، 2014،جامعة الشرق الاوسط.
- فراس عبد القادر غفري، دور القياس المتوازن الأداء في تعزيز الميزة التنافسية ،دراسة ميدانية في قطاع الصناعات الغذائية ، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في ادارة الاعمال ، 2015، جامعة حلب كلية الإقتصاد.

- محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة ، 2012 ، الأردن .
- محمد نجيب دبابش ، إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة ، 2010 جامعة محمد خيضر بسكرة .
- ناريمان ابراهيم صباح ، واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية تجارة تخصص المحاسبة و التمويل ، الجامعة الاسلامية غزة ، 2008
- نجلاء نوبلي ، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، 2015، جامعة محمد خيضر.
- وسيلة بوازيد ، مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص إدارة إستراتيجية ، 2012، جامعة سطيف 1.

المقالات :

- السماني محمد الغالي نورالدائم ، دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية ،دراسة حالة 2016 ،جامعة النيل الابيض للعلوم والتكنولوجيا.
- رافد حميد الحدراوي ومروة عبد الكريم الزهيري ، استخدام الحدس في صياغة الخريطة الإستراتيجية بالتركيز على بطاقة الأداء المتوازن، دراسة تحليلية في عدد من فروع مصرف الرافدين في محافظة النجف الاشرف، جامعة الكوفة كلية الإدارة والاقتصاد
- زينب جبار يوسف، إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة، دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الأنشائية، 2008.
- أحمد رامي عبد ،إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق الميزة التنافسية ، العدد 1، مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية ، 2016.

- زينب جابر يوسف و هيفاء عبد الغاني عودة ، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة abc في القرارات الادارية ، العدد 4، مجلة بابل علوم الإنسانية مجلد 22 ، 2014.
- سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، الإقتصادية والإدارية، العدد1، المجلد 17 ،بغداد 2011 .
- عبد اللطيف عبد اللطيف وتركمان حنان، بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث I العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، جامعة تشرين، دمشق، العدد01، 2006.
- عبد العزيز الحجازي ، التخطيط العلمي أداة للرقابة الايجابية الأولى،الاهرام الاقتصادي ، العدد 247، 2014.
- نوري منير، مداخلة بعنوان ادارة العلاقة مع الزبائن كأداة لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الاعمال (المتطلبات و التوصيات) ، كلية العلوم الإدارية ، الجامعة التطبيقية ،الأردن ، 2009.

تمهيد :

لقد شهدت بيئة الأعمال تغيرات جذرية خلال العقود القليلة الماضية حيث أصبحت المحاسبة الإدارية الحديثة من أهم فروع المحاسبة إذ توفر المعلومات المالية و غير المالية التي تحتاجها الإدارة إذ تأثر على نشاط المؤسسة الاقتصادية ، وذلك مع الرشادة في إستخدام مواردها والوصول إلى أداء مرضي من شأنه تحسين الميزة التنافسية المنشودة وتعزيزها أين يصعب الوصول إليها من قبل المنافسين ، وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل الى ماهية أدوات المحاسبة الإدارية و مراحل التطور التاريخي الذي مرت به و كذا علاقتها بأنواع المحاسبة الأخرى ومختلف العلوم و سيتم التطرق إلى الإطار النظري للميزة التنافسية و في الأخير مساهمة أدوات المحاسبة التقليدية و الحديثة .

المبحث الاول : المحاسبة الإدارية:

لقد زادت الحاجة إلى المعلومات المحاسبية مع التطور الهائل في بيئة الأعمال و تعقد لأنشطتها ، حيث ظهر مايسمى بالمحاسبة الإدارية التي تساعد على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

المطلب الأول : ماهية المحاسبة الإدارية: سنتعرض في هذا المطلب إلى تقديم مفاهيم المحاسبة الإدارية تعددت نظرة الباحثين والمختصين حول تحديد مفهوم المحاسبة الإدارية خاصة مع التطورات التي شهدتها هذه الأخيرة .

الفرع الأول :مفهوم المحاسبة الإدارية :

وقد عرفت على أنها " فرع من فروع المحاسبة مختصة بتحديد و قياس و تجميع و تحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية و غير مالية تستفاد منها الإدارة لإستخدامها في أعمال التخطيط و الرقابة في إتخاذ القرار ¹ .

وعرفت كذلك على أنها: " تطبيق مبادئ المالية و المحاسبة الإدارية لإنشاء و حماية وصيانة وزيادة القيمة الإجمالية للمشروع لإيصال تلك القيمة للمساهمين في المشروعات و تهدف إلى تحقيق الربح أو التي لا تهدف إلى تحقيق الربح مثل مشروعات العامة ² ."

و تعرف "بأنها أداة لتوفير البيانات و المعلومات إلى مستويات المختلفة في الإدارة الداخلية للوحدة الإقتصادية لإستخدامها في أغراض تخطيط و رقابة العمليات المختلفة ، على أن يتم توفير البيانات و المعلومات بشكل مستمر للمساعدة في إتخاذ القرارات الروتينية و الغير الروتينية لحل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية ³ ."

و "هي جزء من نظام المعلومات المحاسبي يهتم بالتعرف على أحداث إقتصادية وقياس و تحليل تلك الأحداث و التقارير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لإستخدامها في التخطيط والرقابة و إتخاذ القرارات و تقييم الأداء ⁴ . ومن خلال هذه التعاريف يمكن القول بأن المحاسبة الإدارية تتعلق في الأساس بإعداد المعلومات المالية و غير المالية ليستخدمها المستفيدين الداخليين للقيام بأدوارهم المتمثلة في التخطيط و التنظيم و الرقابة و كذا صنع القرار و ذلك لتغطية إحتياجات الإدارة و تحقيق اهدافها.

¹ نواف محمد عباس الرماحي ،المحاسبة الإدارية ، دار الصفاء ، الأردن ، 2009 ،ص17.

² زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف - مدخل إتخاذ القرارات التكاليف المعيارية و تحليل الإنحرافات ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2013، ص 25 .

³ وليد ناجي الحيايلى ،المدخل في المحاسبة الإدارية ،الأكاديمية العربية المفتوحة ، الدانمارك، 1991، ص 5 .

⁴ أحمد محمد نور و آخرون ،المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة ، دار الجامعة ،مصر ،2005،ص9.

الفرع الثاني : خصائص المحاسبة الإدارية :

- ❖ تهتم المحاسبة الإدارية بجمع التفاصيل الناتجة عن تحليل العمليات فهي أداة لتوفير المعلومات.
- ❖ تركز المحاسبة الإدارية على الأحداث الفعلية كما تهتم أيضا على الأحداث المتوقعة الحدوث أي المستقبلية .
- ❖ تهتم بجمع كل العمليات بالمشروع سواء كانت مالية أو غير مالية .
- ❖ إن المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية للإدارة ذلك لخدمتها في ممارسة مختلف وظائفها من التخطيط واتخاذ القرار ورقابة .
- ❖ لترشيد القرارات الإدارية تركز المحاسبة الإدارية على الأحداث الفعلية السابقة و المنتظرة في المستقبل .
- ❖ و تستخدم الأساليب الرياضية و الإحصائية والعمليات لتحليل النتائج وإعداد البيانات والمعلومات اللازمة.
- ❖ تقوم المحاسبة الإدارية بترجمة وتقييم النتائج في ضوء الأهداف المرسومة لنشاط المشروع.¹

الفرع الثالث : خصائص المعلومات المحاسبة الإدارية :

على المحاسبة الإدارية توفير معلومات ذات خصائص معينة التي تجعلها مفيدة لمستخدميها للقيام بدورها الأساسي تقديم المساعدة في رسم السياسات والتخطيط وتنسيق وترشيد القرارات والرقابة والمتابعة وتقييم الأداء. و بذلك يجب على هذه المعلومات أن تتميز بالخصائص التالية:²

الملائمة : تكون المعلومات ملائمة إذا كانت تساهم و تفي باحتياجات متخذي القرار و تتفق مع مضمون القرار و محدداته و تؤثر بمتخذه ، وحتى تتوفر في المعلومة خاصية الملائمة يجب أن تتواجد في الوقت المناسب لإتخاذ القرار ، وتكون للمعلومات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على قرارات مستخدميها، و أن يكون لها قدرة تنبؤية بمعنى أن تساعد متخذ القرار بالتنبؤ و تقييم القرارات السابقة و تصحيح الأخطاء.

¹ أحمد محمد نور و آخرون ،نفس المرجع السابق ، ص ص 10 -12.

² صلاح بسيوني عيد و آخرون ،المحاسبة الإدارية ، جامعة القاهرة ، مصر ، 2017،ص5.

التوقيت: أن تكون المعلومة المحاسبة الإدارية فورية و تقديرية فهي تفقد قيمتها على غير ذلك ، و عليه يتعين مراعاة أن المعلومات التي تقدم للمديرين تكون أكثر حساسية لمرور الوقت وخاصة عندما تستخدم في الرقابة و تقييم الأداء.

أن تكون محددة و دقيقة : وهي أن تكون المعلومات المقدمة للمستخدمين خالية من الأخطاء و دقيقة و في الوقت المناسب حتى تحقق الغرض من تقديمها ، و لأن تقديم معلومات خاطئة يؤدي للوصول إلى قرارات خاطئة، و عليه يتعين ضرورة توفر تلك السمات في المعلومات المقدمة ¹.

الفرع الرابع : تطور المحاسبة الإدارية التاريخي :

نشأة و تطورت المحاسبة الإدارية نتيجة عوامل المحيطة بالمحاسبة من حيث إعداد بيانات محاسبية من شأنها أن تغطي متطلبات الأطراف المختلفة التي هي على علاقة بالمؤسسة ، حيث يمكن القول ان ظهور المحاسبة الادارية كان استجابة لحاجة الادارة العلمية الحديثة الى نوعية معينة من المعلومات المحاسبية اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، ولقد تطورت المحاسبة الإدارية بتطور النشاط الاقتصادي والتكنولوجي أين زاد عدد وحجم المشروعات وأصبحت المؤسسات بحاجة إلى أموال إضافية وتوسيع أنشطتها ومشاريعها لمواجهة منافسيها.

وبحسب الفيدرالية الدولية للمحاسبين (IFAC) * سنة 1998 فقد مرت المحاسبة الإدارية عبر أربع مراحل رئيسية كما يلي: ²

أولاً: تحديد التكلفة والمراقبة المالية قبل 1950

كان الإهتمام بالمؤسسات منصب أساساً لتحديد التكلفة وهذا ما أدى لظهور محاسبة التكاليف والتي تعتبر بداية الإهتمام بالمحاسبة الإدارية خلال تلك الفترة ، بالإضافة إلى ذلك فإن المؤسسات كانت تهتم بإعداد الميزانيات والمراقبة المالية للعمليات الإنتاجية.

وصاحب هذه الفترة ظهور حركة الإدارة العلمية التي تهدف بالدرجة الأولى إلى إستخدام الأساليب العلمية في الإدارة وهذا ماكان له الفضل الكبير للتمهيد لظهور المحاسبة الإدارية.

¹ أحمد محمد نور و آخرون ، نفس المرجع السابق ، ص 13.

* International federation of accountants

² نجلاء نوبلي ، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة ، 2015، جامعة محمد خيضر، ص11 .

ثانيا: تقديم معلومات من أجل التخطيط الإداري والمراقبة قبل (1965)

ظهر في هذه المرحلة مفهوم المحاسبة الإدارية الذي تطور نتيجة الحاجة إليها إذ أصبحت تعد أحد وظائف المؤسسات فكانت مهمة المحاسب الإداري تنتهي في تقديم المعلومات لأغراض التخطيط الإداري ومساعدة الإدارة في وضع خطة لأهدافها وإتخاذ القرارات الرشيدة. كذلك كانت المحاسبة الإدارية تستخدم مجموعة من الأساليب كتحليل القرارات ومحاسبة المسؤولية والمراقبة المالية.

ثالثا: توفير معلومات تساعد في تخفيض هدر الموارد قبل (1985)

في هذه المرحلة إهتمام المحاسبة الإدارية بدراسة قرارات التمويل والإستثمار الفعال حيث بدأت المحاسبة الإدارية بالإنفتاح على العلاقات المالية الخارجية وهذا ما أدى بدوره إلى المساهمة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية و الإعتماد على أسس علمية بحث في مختلف وظائف المؤسسة انطلاقا من التخطيط والرقابة ووصولاً إلى إتخاذ القرارات الإستثمارية سواء قصيرة أو طويلة الأجل بالإضافة إلى إعداد الموازنات التقديرية التي تحدد وجود إنحرافات عما ما هو مخطط وهذا مايسمح بالتصرف في حل المشاكل، فضلا عن ذلك فإن المحاسبة الإدارية بدأت بإستخدام أيضا الأساليب الكمية كالتحليل المالي، وإستخدام التكنولوجيا الحديثة كإستعمال الإعلام الآلي في تحسين الجودة وتخفيض التكاليف كما قامت بتبني تقنيات تسيير وإنتاج جديدة مما سمح لها بالتحكم في التكاليف من خلال تخفيض الضياع في الموارد المستخدمة في العمليات التجارية، وفي ظل هذه البيئة ظهرت الحاجة للمعلومة المحاسبة والمالية وأهميتها في صنع القرارات وهنا أصبحت مهمة المحاسب الإداري تتجلى في توفير المعلومات المحاسبية والمالية الملائمة للجهات الإدارية وذلك لدعم ملائمة القرارات.

رابعا: خلق القيمة بواسطة الإستعمال الفعال للموارد (قبل 1995)

تركز كل إهتمام المحاسبة الإدارية في هذه الفترة حول إيجاد طرق وأساليب علمية دقيقة وأكثر تطورا لتحديد تكاليف المؤسسات وخلق القيمة من خلال الإستغلال الفعال للموارد المتاحة وإستخدام تكنولوجيات الحديثة وهذا لمواجهة التطورات الحاصلة في البنية الإقتصادية والتكنولوجي.¹

أما بالنسبة للفترة الموالية واستجابة للثورة التكنولوجية التي غطت جميع الميادين (الصناعة، التجارة...الخ)، وما ترتب عنها من استثمارات ضخمة فرض على المحاسبة الادارية ضرورة تبني فلسفات ادارية جديدة تنسجم مع التطور الصناعي.

¹ نجلاء نوبلي ، مرجع سابق ذكره،ص12.

وهذا ما حدث بالفعل فان المحاسبة الإدارية قامت باستحداث أساليب فنية وأدوات حديثة متطورة كتقنية الإنتاج في الوقت المحدد ونظام التكاليف على أساس الأنشطة والتكاليف المستهدفة إلخ.¹

المطلب الثاني: أهداف و وظائف المحاسبة الإدارية :

لدى المحاسبة الإدارية أهداف و وظائف هامة في المؤسسة، ويمكن التعرف عليها في ما يلي:

الفرع الاول: أهداف المحاسبة الإدارية :

تهدف المحاسبة الإدارية إلى تحقيق مايلي :²

خدمة الإدارة من خلال توفير المعلومات اللازمة بعد جمعها وبلورتها بما يخدم الإدارة من حيث الشكل والوقت المناسبين وبذلك فهي تدعى بـ المحاسبة الموجهة للإدارة .

❖ مساعدة المدراء في التوجيه و الرقابة بحيث أن تسهيل عملية الرقابة عن طريق الموازنات

التخطيطية ومحاسبة المسؤولية حيث يتم من خلاله تحديد النقاط الواجب مراقبتها وكذلك تبيان

المسؤول عن الأداء السيئ في حالة حدوثه، وعليه تقوم الإدارة باتخاذ القرارات التصحيحية .

❖ توفير المعلومات للمدراء لغرض إتخاذ القرار ، فكما هو معلوم بأن المعلومات الكمية وحدها ليست

كافية لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، فالإدارة بحاجة إلى معلومات نوعية من شأنها تسهيل

عملية اتخاذ القرار، والمحاسبة الإدارية تقدم هذا النوع من المعلومات بالإضافة إلى المعلومات

الكمية في تقاريرها؛

❖ السعي إلى تحقيق التوافق مع متطلبات الإدارة المتطورة ودعم ابتكارات المؤسسة بغية تحقيق ميزة

تنافسية وذلك من خلال قياس ما لم يكن يقاس كالقياسات الخاصة بإدارة الجودة الشاملة من جودة

التصميم إلى جودة العمليات إلى جودة الأداء.

¹ نجلاء نوبلي ، مرجع سابق ذكره، ص12.

² محمد نجيب دبابش ، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة ، 2010 جامعة محمد خيضر بسكرة ، ص ص 8_9.

❖ تحديد تكلفة تقديم خدمة معينة أو إنتاج معين، وقياس وشرح تكاليف التصنيع والتكاليف غير المرتبطة بالتصنيع.

❖ تهتم المحاسبة الإدارية بقياس أداء الأفراد و الوحدات الفرعية للمؤسسة .¹

و بنظر إلى الأهداف يتضح أن المعلومات هي الأساس لكي تقوم إدارة المنشأة بأنشطتها (التخطيط الرقابة و إتخاذ القرار) .

الفرع الثاني : وظائف المحاسبة الإدارية :

هي نفسها وظائف الإدارة حيث أنها تقوم ب :²

التخطيط : ويقصد بالتخطيط الإجراءات والخطوات الواجب اتخاذها لتحديد الأهداف ووضع البرامج المناسبة للحصول على الموارد المختلفة واستخدامها لتحقيق هذه الأهداف، ويقوم المحاسب الإداري بمهمة تجميع البيانات التي تساعد الإدارة في وظيفة التخطيط.

التنظيم : يقصد بالتنظيم تحديد أفضل الطرق والإجراءات والوسائل التي يمكن بها تنظيم الموارد المتاحة والمختلفة وبما يمكن من تنفيذ الخطط الموضوعة.

الرقابة : يقصد بها الإجراءات الخاصة بقياس وتصحيح الأداء الفعلي لضمان تحقيق أهداف وخطط المنشأة، بمعنى التأكد من أن التنفيذ الفعلي يطابق الخطط الموضوعة، واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في حالة وجود انحرافات عن الخطط الموضوعة. ويظهر دور المحاسبة الإدارية في توفير معلومات تساعد الإدارة على أداء وظيفة الرقابة و كذلك من خلال المتابعة و التغذية العكسية أو المرتدة و تحليل الإنحرافات واتخاذ القرارات و الإجراءات الصحيحة بشأن بعض الأمور التي تستوجب العناية³.

اتخاذ القرارات: تعنى وظيفة اتخاذ القرارات باختيار البديل المناسب من البدائل المختلفة بهدف تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة. وتقوم المحاسبة الإدارية بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة على المفاضلة بين البدائل المتاحة وتحديد البديل الأفضل للمنشأة. ويمكن تبويب المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الإدارية لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، والإغراض التي تخدمها هذه المعلومات .

¹فداغ الفداغ ، المحاسبة الإدارية، دار الوراق للخدمات الحديثة ، الاردن ، 2000 ، ص 3.

²عمر محمد دره ، مدخل إلى الإدارة ، جامعة عين شمس، حلب ، 2009، ص 19.

³مصطفى يوسف كافي و آخرون ، المحاسبة الإدارية ، المكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، عمان ، 2012 ، ص 24.

التوجيه : من خلال نصح الإدارة و إمدادها للبيانات التي تساعد في إتخاذ القرارات.

الإشراف : الإشراف لى تنفيذ الخطط و الأهداف و الإستراتيجيات .

المطلب الثالث :علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى :

الفرع الاول : العلاقة بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية :

تكمن أوجه التشابه في أن المحاسبة المالية هي ذلك الجزء من المحاسبة المتعلق في الأساس بإعداد القوائم المالية عامة الإستخدام للدائنين و المستثمرين و غيرهم من المستفيدين خارج الشركة¹.

أي أن المحاسبة المالية عبارة عن بيانات إجمالية تاريخية مثبتة بمستندات و تركز على التكلفة التاريخية , أما المحاسبة الإدارية هي بيانات تفصيلية عن الماضي و الحاضر أي أنها بيانات مالية و كمية و تركز على القيمة الحالية² ، حيث أن أوجه التشابه لكل منها نظام للمعلومات يقوم بتجميع البيانات و تحليلها وتفسيرها و إصدار التقارير عنها ، و إنما في أحيان كثيرة يستخدمان نفس البيانات وإن اختلفت طريقة العرض و التحليل و يستخدمان الأحداث الإقتصادية ، الإهتمام بالإرادات و المصروفات و التدفقات النقدية ، الإعتماد نظام المعلومات المحاسبي و أيضا إعتمادهما على مفهوم المسؤولية³ و لكل منهما يلتزم بالموضوعية مع قابلية الأرقام للتحقق وإن اختلفت درجة هذا الإلتزام ، فالمحاسبة المالية تطبق الأهمية النسبية بالخروج أحيانا عن أحد المبادئ العامة و لكن في أضيق الحدود ، و بما لا يعرض نتائجها للبعد عن الموضوعية ، أما المحاسبة الإدارية فتلتزم بالموضوعية و لكن بدرجة أقل لأنها تهتم بالمستقبل ، الأمر الذي يدعو إلى الإستناد إلى عنصر التقدير الشخصي بدرجة أكبر⁴ .

بالنسبة أوجه الإختلاف : من حيث الهدف فالمحاسبة الإدارية تهدف إلى تحديد كلفة الوحدة المنتجة و المباعة و تحت التشغيل و رقابة هذه التكاليف بينما المحاسبة المالية تهدف إلى تحديد النتائج و إعداد القوائم المالية و التدفق النقدي⁵ ، أما من حيث المستفيدين منها فالمحاسبة الإدارية تستفيد منها الإدارة الداخلية بينما من الجهة الأخرى المحاسبة المالية تستفيد منها الإدارة الداخلية و الخارجية و المستثمرون و

¹ نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، الأردن، 2013، ص 15.

² نواف محمد عباس الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 21.

³ مصطفى يوسف كافي و آخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2012، ص 25.

⁴ هاشم أحمد عطية و محمد محمود عيديره محمد، المحاسبة المالية محاسبة تكاليف المحاسبة الإدارية، الدار، الجامعية الإسكندرية، 2000، ص

179.

⁵ نواف محمد عباس الرمحي، مرجع سابق ذكره، ص 21.

الفصل الاول : مدخل الى المحاسبة الادارية و الميزة التنافسية

الضرائب بواسطة قراءة القوائم المالية ، و من حيث درجة الإلتزام فالمحاسبة الإدارية إختيارية بينما المالية إلزامية يفرضها القانون أما من حيث درجة الإهتمام بالبيانات فالمحاسبة الإدارية تهتم بالبيانات في وقت وضعها بينما المحاسبة المالية تهتم بالبيانات التاريخية و بالنسبة لفترة التقارير فالإدارية تكون لمدة قصيرة و بشكل دوري والمحاسبة المالية تكون سنة مالية واحدة¹.

الجدول التالي يلخص العلاقة بين المحاسبة الإدارية و المالية :

الجدول رقم (01): العلاقة بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية .

متسلسل	المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية
1	تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة وقد تمتد خدماتها إلى مستفيدين آخرين خارجها	تخدم أطراف خارج المنشأة
2	إختيارية حسب رغبة إدارة المؤسسة حيث تعد المعلومات بحسب الحاجة إليها	إلزامية طبقا للقانون حيث تعد القوائم المالية بصورة متكررة و دورية في نهاية كل فترة.
3	لا يحكم إعداد قوائم وتقارير مبادئ متعارف عليها مثل : قائمة الدخل و المركز المالي .	لا يوجد إلتزام قانوني على الإدارة في إعداد القوائم و التقارير على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
4	توفر معلومات مالية و غير مالية	توفر معلومات مالية فقط.
5	توفر معلومات تاريخية و المعلومات عن المستقبل.	توفر معلومات تاريخية فقط
6	توفر معلومات عن الوحدات الفرعية داخل المنشأة	توفر معلومات إجمالية تساعد في تقييم أداء المنشأة ككل

¹نواف محمد عباس الرماحي ، مرجع سابق ذكره، ص 21.

7	تستخدم الأساليب المحاسبية و تعتمد على نظام القيد المزدوج الرياضية و الإحصائية
8	لا تخضع المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية للفحص و المراجعة من جانب مراجع الحسابات . بينما تخضع القوائم المالية المنتجت للمراجعة و الفحص من قبل المراجع الخارجي .
9	قد تحتاج الإدارة لإتخاذ قرار معين في وقت مناسب إلى معلومات سريعة من المحاسب الإداري قد لا تكون بنفس دقة معلومات المحاسبة المالية خاصة إذا كانت هذه المعلومات ترتبط بالمستقل غير المؤكد. تتميز بأنها تنتج معلومات دقيقة تم مراجعتها بواسطة مراجع حسابات خارجي لذلك فهي تحتاج إلى فترة زمنية كافية لإنتاج هذه المعلومات تمتد لعدة شهور بعد نهاية السنة المالية.

المصدر : مصطفى يوسف كافي و آخرون ، المحاسبة الإدارية ، مكتبة المجتمع العربي ، عمان، 2012، ص ص 26 ، 27.

يبين الجدول العلاقة بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية من جهة المستخدم الأساسي ، حرية الإختيارية ، التأثيرات السلوكية ، الزمن الذي تركز عليه، البعد الزمن ، التقارير ، تحديد مجال النشاط طبيعة المعلومات و نوعية المعلومات .¹

الفرع الثاني : العلاقة بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف :

تعتبر محاسبة التكاليف أداة تحليلية و رقابية هامة لكونها تمد مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة الإقتصادية بمعلومات و بيانات أي تشكل قاعدة بيانات للمعلومة المحاسبية و المالية ،² تستخدمها الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف بهدف إتخاذ الإجراءات الفنية و التنظيمية و الإدارية الفعالة لتصحيح الإنحرافات

¹ أحمد نور و آخرون ، مرجع سابق ذكره ، ص ص 16_17

² وليد ناجي الحياي ، مدخل في المحاسبة الإدارية ، الأكاديمية العربية المفتوحة ، الدانمارك ، 1991، ص 18.

الفصل الاول : مدخل الى المحاسبة الادارية و الميزة التنافسية

إن وجدت ، و تظهر العلاقة بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف في توفير هذه الأخيرة البيانات و المعلومات اللازمة للمحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط و الرقابة¹.

يمكن توضيح ذلك من حيث :²

1_ أوجه التشابه :

كلاهما فرع من فروع المحاسبة و التي تخدم الأطراف الداخلية (الإدارة).

محاسبة التكاليف هي قاعدة لعمل المحاسبة الإدارية فهي تستخدم المعلومات المقدمة من أجل إتخاذ القرارات . تتعامل في الأحداث الإقتصادية .

أوجه الإختلاف : يمكن تلخيص ذلك في جدول الذي يبين أوجه الإختلاف .

الجدول رقم (02): أوجه الإختلاف بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف :	المحاسبة الإدارية :
توفر معلومات تاريخية فقط .	توفر المعلومات التاريخية و المستقبلية.
توفر المعلومات عن عناصر التكاليف فقط .	توفر معلومات عن عناصر التكاليف و الإيرادات الأخرى.
تركز الإهتمام على معلومات التكاليف قصيرة الأجل فقط .	تهتم بالمعلومات قصيرة ،متوسطة و طويلة الأجل .

المصدر: محمد حسين حجاج ، محاسبة الإدارية ،دار وابل للنشر و التوزيع ، ط 4، الرياض، 2005، ص2.

¹وليد ناجي الحياي، مرجع سابق ذكره ، ص 18.

²محمد حسين حجاج ، محاسبة الإدارية ،دار وابل للنشر و التوزيع ، ط 4، الرياض، 2005، ص2.

الفصل الاول : مدخل الى المحاسبة الادارية و الميزة التنافسية

يبين الجدول الإختلاف بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف فمحاسبة التكاليف تركز على الأحداث الماضية (التاريخية) و تنحصر معلوماتها في التكاليف و التي تستفيد منها في الأجل القصير، و محاسبة الإدارية توفر المعلومات التاريخية و المستقبلية معا و تقدم معلومات قصيرة و متوسطة و طويلة الأجل عن التكاليف و الإيرادات الأخرى.¹

الفرع الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية و علم الإدارة :

يمكن إيضاح العلاقة عن طريق الربط بين وظائف المحاسبة ووظائف الإدارة كالتالي :

الجدول رقم (03): العلاقة بين المحاسبة الإدارية و علم الإدارة

الوظائف المحاسبية	الوظائف الإدارية
إعداد الموازنات التخطيطية و التكاليف المعيارية .	التخطيط و رسم السياسات .
تصميم النظم المحاسبية .	التنظيم و التنسيق .
تسجيل الأحداث المالية أولا بأول .	التنفيذ و المتابعة .
المراقبة الداخلية .	الإشراف الإداري.
التقارير المحاسبية و المالية .	الرقابة و إتخاذ القرارات .

المصدر : مصطفى يوسف كافي و آخرون ، المحاسبة الإدارية ، مكتبة المجتمع العربي ، عمان،2012،ص 26 ، 27 .

تضح أن هناك علاقة توازنية بين وظائف كل من المحاسبة والإدارة ، فالمحاسبة الإدارية تعمل على توفير البيانات والمعلومات اللازمة لقيام الإدارة بوظائفها وتحقيق أهداف المنشأة فهي امتزاج عملي بين المحاسبة والإدارة .

¹محمد نجيب دبابش ، مرجع سابق ذكره ، ص 14.

المبحث الثاني : الميزة التنافسية

مع ظهور تكنولوجياات الحديثة أدى إلى احتلال المنافسة مكانة كبيرة في العصر الحالي ومحل إهتمام المؤسسات والمحرك الذي يضبط الخطوات ويحفز للعمل لمزيد من العطاء والخلق والإبداع وتحقيق قدر أو آخر من الميزة التنافسية أو التفوق والتميز على أقرانهم ومنافسيهم وصولاً إلى تحقيق أعلى المستويات من العائد أو الربحية .

المطلب الأول : ماهية الميزة التنافسية :

إن مع التطور السريع الذي عرفته الاقتصاديات إلى جانب ما أفرزته ثورة الاتصالات والمعلومات ظهرت المنافسة و أصبحت ذات اهمية ، و كل هذا أكسب المؤسسات قدرة كبيرة على الإبداع والابتكار مستخدمة في ذلك الوسائل الكفيلة بضمان أعلى تنافس وقدرة أكبر على المواجهة والتصدي للمنافسين، وأن تحقيق ذلك يتطلب التحسين والتميز المستمرين لأدائها للاحتفاظ بالمواقع المهمة ومنه ضرورة إمتلاك المؤسسات للمزايا التنافسية التي تؤهلها لذلك.

الفرع الاول : مفهوم الميزة التنافسية :

هناك عدة تعاريف ومن بينها مايلي :

يشير التعريف الأول على أن " الميزة التنافسية على أنها الميزة أو عنصر تفوق للمنظمة يتم تحقيقها في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس أما التعريف الثاني أنالميزة التنافسية تنحصر في قدرة المنظمة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تمكنها من الحصول على مركز تنافسي أفضل مقارنة بمنافسيها الذين يعلمون في نفس النشاط "1.

وعرفها بورتر بأن : " الميزة التنافسية تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع "2.

1 اسماعيل حجازي و معاليم سعاد ،محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، دار اسامة ، الاردن ، 2013،ص 180 .

2 اسماعيل حجازي و معاليم سعاد ،ص 181 .

و تعرف كذلك على أنها : " كل شيء يمنح لمؤسسة واحدة التفوق على منافسيها في المنتجات التي تعرضها أو الخدمات التي تقدمها . " على عكس التعريف السابق الذي ركز على الإستراتيجيات العامة للتنافس كمصدر للميزة التنافسية، وفقا لهذا التعريف نجد أن مصادر الميزة التنافسية متعددة فهي تشمل كل ما يمكن أن يمنح للمؤسسة التفوق على منافسيها؛ بمعنى أنها تشمل مختلف العوامل مثل مجموعة المهارات والموارد التي تتوفر عليها المؤسسة و التي يمكن للمؤسسة أن تنافس الغير من خلالها بطريق أكثر كفاءة ، وبهذا فهي تمثل نقطة قوة تتسم با المؤسسة دون منافسيها .¹

و من التعاريف السابقة نجد :

- إختلاف وجهات النظر يعكس صعوبتها ودرجة تعقدها وإختلافها من منظمة إلى أخرى وكيفية

استخدامها أو التعامل معها .

- الميزة التنافسية ترتبط أساساً بالأداء المتحقق من المنظمة والعاملين فيها .

- لا يمكن أن تبني أو تمتلك أية منظمة ميزة تنافسية دون أن ترتقي بأدائها إلى المستوى الذي تتفوق به

على المنافسين الآخرين ولمدى زمني مناسب، وقد يطول أو يقصر حسب قدرتها في الحفاظ وإدامة ميزتها التنافسية.

الفرع الثاني : أبعاد تحقيق الميزة التنافسية :

يرتبط تحقيق الميزة التنافسية ببعدين أساسيين هما:

التمييز : يمكن تحقيق الميزة التنافسية أيضا من خلال عرض سلعة أو خدمة لا يستطيع المنافسون تقليدها من خلال المرونة والابداع بالافكار وهناك عدة مصادر للوصول إلى التميز من أهمها الموارد المالية، رأس المال الفكري والإمكانيات التنظيمية .²

القيمة المدركة لدى العميل : بمعنى قيام المنظمات باستغلال الإمكانيات المختلفة في تحسين القيمة التي يدركها العميل للسلع والخدمات التي تقدمها تلك المنظمات، مما يساهم في بناء الميزة التنافسية لها، حيث

¹وسيلة بوازيد ، مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص إدارة إستراتيجية ، 2012، جامعة سطيف 1، ص 4.

²إبراهيم سعيد حسن، أثر ممارسات إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية :دراسة ميدانية في شركات الأدوية الأردنية حسب حجم الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص إدارة الأعمال، 2017، جامعة الشرق الأوسط الأردن ، ص 22.

يتضمن مفهوم القيمة بالإضافة إلى السعر والجودة، مدى الافتتاح بالمنتج أو الخدمة وخدمات ما بعد البيع وتؤدي إدارة رأس المال الفكري دورا هاما في تدعيم مفهوم القيمة لدى العميل الذي يعد من الدعائم الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية من خلال التركيز على مكوناتها والذي يتمثل في رأس مال العلاقات¹.

الفرع الثالث: بناء الميزة التنافسية :

تتعلق عملية بناء الميزة التنافسية لفحص دقيق لكل الإمكانيات والمصادر المتاحة في بناءها، والتي قد تستغرق فترة زمنية طويلة (الشركات الصناعية و ذات الإنتاج الواسع والمتعددة الأسواق)².

1 فترة البناء:

قصيرة / طويلة (حسب خصوصية المنظمة أو المنتجات، طبيعة السوق، حجم المنافسة السائدة).

طول فترة البناء ، المزيد من الاستثمارات واستخدام تكنولوجيا متطورة.

توافق كبير مع المزيج التسويقي (التوزيع ودعم الوسطاء والموزعين، الترويج وفاعليته وتأثيره، التخطيط للمنتج، سياسات التسعير) لأثره على زيادة حجم تأثير الميزة التنافسية، وارتفاع المنحنى بأقل فترة زمنية ممكنة.

2 فترة المنافع:

تسعى المنظمة لأن تكون أطول مدة ممكنة.

تعمل المنظمة على إدامة هذه الفترة من خلال زيادة درجة تعقيد الميزة التنافسية، بما لا يتيح الفرصة أمام المنافسين في تقليدها وبسهولة .

ارتفاع التكلفة المترتبة على بنائها، أو الإمكانيات والمهارات البشرية اللازمة لتنفيذها، كإملاك التأثير الأكبر في التحكم بالفرص المتاحة في السوق.

3 فترة الانحدار:

لميزة التنافسية للمنظمة أصبحت تقليدية، وفقدت قوتها التأثيرية في السوق ويظهر ذلك من خلال انخفاض

حجم المبيعات بسبب: امتلاك المنافسون لميزة تنافسية أفضل (السعر، الجودة، ...)

المنحنى قد يكون سريعاً أو بطيئاً تبعاً إلى القوة التأثيرية للمنافسين الآخرين في السوق وحجم ما يمتلكونه من ميزة تنافسية جديدة³.

¹ إبراهيم سعيد حسن، مرجع سابق ذكره ، ص 22.

² نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب ، مصر ، 1998، ص100.

³ نبيل مرسي خليل ،مرجع سابق ذكره ، ص100.

المطلب الثاني :خصائص الميزة التنافسية و معايير الحكم على جودتها:

الفرع الاول : خصائص الميزة التنافسية :

من أهم خصائص الميزة التنافسية ما يلي :

. تكون مستدامة و مستمرة بمعنى أن تحقق المؤسسة سبق على المدى الطويل و ليس على المدى القصير فقط .

. الميزة التنافسية تتصف بالنسبية مع المنافسين، أي أنها تختلف بين فترات زمنية ولا تكون مطلقة.

. تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة و قدرات و موارد المؤسسة الداخلية من جهة أخرى .

. تكون مرنة بمعنى يمكن إحلال ميزات تنافسية بأخرى بسهولة و يسر وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور موارد و قدرات و جدارات المؤسسة من جهة أخرى .

. يتناسب إستخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف و النتائج التي تريد المؤسسة تحقيقها في المدى القصير و البعيد¹ .

الفرع الثاني : مصادر الميزة التنافسية :

تتعدد مصادر الميزة التنافسية للمؤسسة، و نذكر منها ما يلي:²

أ /الإبداع: إن الانحدار المتزايد في عدد المؤسسات، و الذي صاحبه انفجار تنافسي على المستوى الوطني و العالمي أدى إلى تصاعد اهتمام المؤسسات بالإبداع و التركيز عليه إلى درجة اعتباره الحد الأدنى من الأسبقيات التنافسية إلى جانب التكلفة و الجودة، و أصبحت القدرة على الإبداع مصدرا متجددا للميزة التنافسية ، أي تحسين إنتاجية المنظمة عن طريق تحقيق الكفاية والفاعلية في الأداء وإنجاز الأهداف واستخدام الموارد والطاقة استخداما اقتصاديا.

¹ طاهر محسن منصور الغالبي و وائل محمد صبحي ادريس ، الادارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل ، دار وائل للنشر،الاردن ، 2009، ص 309.

²نوري منير، مداخلة بعنوان ادارة العلاقة مع الزبائن كأداة لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الاعمال (المتطلبات و التوصيات) ، كلية العلوم الإدارية ، الجامعة التطبيقية ،الأردن ، 2009 ، ص 7.

ب/ الزمن: يعتبر الوقت سواء في إدارة الإنتاج أو في إدارة الخدمات ميزة تنافسية أكثر أهمية مما

كان عليه في السابق، فالوصول إلى الزبون بأسرع وقت يمثل ميزة تنافسية، و هنا نشير إلى

أهمية الزمن في تحقيق ميزة تنافسية كالتالي :

- تقليل زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق من خلال اختصار دورة حياة المنتج .

- تخفيض زمن دورة التصنيع للمنتجات.

- تخفيض زمن الدورة للزبون (الفترة الفاصلة بين طلب المنتج و التسليم) .

- الالتزام بجدول الجودة لتسليم المكونات الداخلة في عملية التصنيع .

ج/ المعرفة: إذا كانت المعرفة هي حصيلة أو رصيد خبرة و معلومات و تجارب و دراسات فرد أو مجموعة من الأفراد في وقت محدد، فإننا نعيش حتما حالة " انفجار المعرفة" حيث أصبحت هذه الأخيرة أكثر الموارد الأهمية في خلق الميزة التنافسية، و منه فإن المؤسسات الناجحة هي التي تخلق بشكل مسبق المعرفة الجديدة و تجسدها من خلال تكنولوجيا و أساليب و سلع، و خدمات جديدة .

و هناك مجموعة مصادر أخرى نخص بالذكر ما يلي :¹

المصادر الداخلية و المرتبطة بمراد المؤسسة الملموسة و الغير الملموسة مثل العوامل الأساسية للإنتاج ، الطاقة و الموارد الأولية، قنوات التوزيع، الموجودات... و غيرها، كذلك قد تأتي الميزة التنافسية من النظم الإدارية المستخدمة و المطورة، أساليب التنظيم الإداري ، طرق التحفيز، مردودات البحث و التطوير و ، الإبداع و المعرفة .

المصادر الخارجية و هي كثيرة و متعددة و تتشكل من متغيرات البيئة الخارجية وتغيرها مما يؤدي إلى إيجاد فرص و ميزات يمكن أن تستغلها المؤسسة و تستفيد منها، كظروف العرض و الطلب على المواد الأولية، المالية ، الموارد البشرية المؤهلة و غيرها .

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

¹ طاهر محسن منصور الغالبي ،وائل محمد صبحي ادريس ، الادارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل ، دار وائل للنشر،الاردن ، 2009، ص 310 .

الفرع الثالث : معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية :

هناك معايير للحكم على جودة الميزة التنافسية تتحدد وفق الآتي :¹

_ **مصدر الميزة التنافسية** :المصادر التي تجعل من المنشأة تتفوق على منافسيها تتعلق إما بمنتجاتها ، خدماتها أو كيفية الإنتاج و التنظيم إلى آخ .

وترتب الميزة التنافسية حسب مصدرها وفقا لدرجتين هما مزايا تنافسية من مرتبة منخفضة مثل التكلفة الأقل لكل قوة من قوة العمل والمواد الخام، وهنا يسهل نسبيا تقليدها ومكانتها من قبل المنافسين ، ومزايا تنافسية من مرتبة مرتفعة مثل تمييز المنتج أو الخدمة المقدمة والسمعة الطيبة للعامة التجارية.

_ **عدد موارد الميزة التي تمتلكها المنظمة** : ففي حالة إعتداد المنظمة على ميزة تنافسية واحدة مثل تقديم المنتج بجودة عالية و بأقل كلفة، فإنه يمكن للمنافسين تحديد أو التغلب على آثار تلك الميزة، اما في حالة تعدد موارد الميزة فإنه يصعب على المنافسين تقليدها جميعا .

_ **درجة التنسيق والتطوير والتجديد المستمر في الميزة** : على المنظمات خلق مزايا جديدة وجدية وبشكل سريع ومستمر وقبل قيام المنافسين بتقليد أو محاكاة الميزة القائمة حاليا ، و هذا يتطلب قيام المنظمات بخلق مزايا تنافسية جديدة.

المطلب الثالث : إستراتيجيات الميزة التنافسية :

في عام 1980 قام (Porter) بورتر بوضع ثالث إستراتيجيات عامة كوسائل للتعامل والإستفادة منها في التعامل مع المؤسسات المنافسة داخل نفس الصناعة أو الخدمة أو المنتج وبالتالي إختيار الإستراتيجية المناسبة مع ظروف المؤسسة الداخلية أو الخارجية وظروف المنافسة في نفس المجال و هي :²

1 استراتيجية قيادة التكلفة : و فيها تكون استراتيجية الشركة تقليل التكلفة إلى أدنى مستوى ممكن بالطبع مع المحافظة على مستوى مقبول من الجودة مع تقليص الخدمات الإضافية لكي لا تتكبد خسائر جراء تخفيض الأسعار، تسمح استراتيجية الكلفة بتحسين الوضع التنافسي للشركة على محاور إطار القوى التنافسية، وبالتالي فهي تشكل حماية للشركة من المنافسين والموردين كما تقوم هذه الإستراتيجية على جذب

¹نبيل مرسي خليل ،مرجع سابق ذكره ، ص 87_88.

²قليلب سالدو ترجمة علاء احمد صلاح ، الادارة الاستراتيجية ، مجموعة النيل العربية القاهرة، مصر ، 2008، ص 295_ 296 .

الزبائن الذين يركزون على سعر المنتج والخدمة بشكل رئيسي بغض النظر عن جودتها. بحيث تقوم هذه الإستراتيجية على تزويد السوق بمنتجات ذات أسعار منخفضة مقارنة بغيرها من المنافسين، وتكون جودة المنتجات والخدمات بمستويات متوسطة، بهدف تحقيق أقصى قدر من المبيعات، وتوفير عائدات أكبر، وزيادة الحصة السوقية للشركة، وذلك بهدف استغالها في أهداف البحث والتطوير، وإبقاء الشركة في وضعية تنافسية مستقرة في السوق .

2 استراتيجية التمييز: وفيها تكون استراتيجية الشركة أن تقدم منتجات أو خدمات متميزة عن تلك المقدمة من شركات منافسة وبالتالي فإن العميل يقبل أن يدفع فيها سعر أعلى من المعتاد. وتقوم هذه الاستراتيجية على اختيار فئة محدودة من الزبائن، وتسعى إلى تقديم سلع وخدمات بخصائص نوعية و متفردة ، وإشباع حاجات ورغبات زبائنها بسلع وخدمات ذو جودة عالية وذو خصائص مميزة بحيث يصعب على المنافسين مجاراتها، أو تقليدها، كما يعطي الزبائن أسباب واضحة لتفضيل المنتج على غيرها من المنتجات .

النقطة الهامة هنا هي تحديد الأنشطة التي تستطيع المؤسسة أن تخلق من خلالها قيمة للمشتري.

3 استراتيجية التركيز: في هذه الاستراتيجية تركز المؤسسة على شريحة معينة من السوق وتحاول تلبية طلباتهم وبالتالي فإن المؤسسة في هذه الحالة تهدف إلى تحقيق التميز في المنتجات أو السعر أو كلاهما ، لذا تركز هذه الاستراتيجية على قطاع غير جذاب من قبل الشركات المنافسة التي تركز على السوق ككل. و من الجدير ذكره، أن هذه الإستراتيجية تقوم على إنتاج سلع وخدمات مصممة خصيصا لقطاعات السوق الصغيرة، بحيث تركز هذه الإستراتيجية على احتياجات ورغبات فئة محدودة ومستهدفة من القطاعات في السوق، والسعي نحو تقديمها بشكل متميز ومبتكر ومتفرد و هذا يقود إلى الحاجة لاختيار مواد أولية وطرق عمل عالية الأداء مع الاهتمام بالرقابة على النوعية ، وبذلك تكسب رضا زبائنها، و ولائهم لها.¹

في الجدول التالي نوضح الإستراتيجيات (قيادة التكلفة ، التميز، التركيز) لبوتر و متطلباتها .

¹ عصام الدين امين ابو علقة ، التسويق ،مؤسسة حورس الدولية ، مصر ، 2013، ص 201.

جدول رقم (04) الاستراتيجيات الثلاثة لبورتر (porter) و متطلباتها:

الإستراتيجية	المهارات و الموارد المطلوبة	المتطلبات التشغيلية
قيادة التكلفة	إستثمار رأسمالي متواصل مع توفر مزيد من رأس المال في متناول اليد. مهارات هندسية في مجال العمليات. الإشراف المكثف للعمل . تصميم المنتجات بشكل يؤدي لسهولة التصنيع . نظام التوزيع ذو التكلفة المنخفضة.	رقابة محكمة على التكاليف . إعداد تقارير رقابة ومراجعة تفصيلية متكررة. تنظيم و مسؤوليات واضحة . حوافز مبنية على تحقيق الأهداف الكمية.
التميز	قدرات تسويقية عالية. هندسة المنتجات . الإتجاه نحو الإبداع . كفاءات عالية في البحوث الأساسية. السمعة الجيدة في مجال الجودة . الريادة في التكنولوجيا . خبرة طويلة في الصناعة أو مجموعة من المهارات في صناعات أخرى. تعاون قوي من قنوات التوزيع.	تنسيق قوي بين وظائف البحوث. و التطوير و تطوير المنتجات. مقاييس و حوافز نوعية بدلا من الكمية. رواتب و مزايا جيدة لجذب العمالة والكفاءات المبدعة.
التركيز	مزيج من السياسات أعلاه .	مزيج من السياسات أعلاه.

الفصل الاول : مدخل الى المحاسبة الادارية و الميزة التنافسية

توجيه المزيج لتحقيق هدف إستراتيجي .	توجيه المزيج لتحقيق هدف إستراتيجي .
-------------------------------------	-------------------------------------

المصدر : طاهر محسن منصور الغالبي ، وائل محمد صبحي إدريس الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل ، دار وائل للنشر، الاردن ، 2009 ، ص 421.

المبحث 3: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية .

إن ما يميز المؤسسات في الوقت الحاضر هو زيادة حدة التنافس بينهم، إذ أصبح من الضروري على المؤسسات إكتساب مزايا تنافسية لضمان استمراريتها في بيئة متقلبة وبالتالي التمكن من الحفاظ على موقعها التنافسي واكتساب حصة سوقية وتحقيق قدرتها على خدمة أسواقها بفعالية وكفاءة . وإلا فإن مخاطر المنافسة تهدد وجودها وبهذا أصبح على المؤسسات التكيف مع محيطها لضمان بقائها، وذلك بالاعتماد على أساليب ذات كفاءة وفعالية، وبهذا تعد المحاسبة الإدارية من الأساليب الأساسية التي تؤهلها لاكتساب مزايا تنافسية يصعب تقليدها من قبل منافسيها .

المطلب الأول :أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية .

الهدف من إستخدام أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية هو تقديم البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة للقيام بعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، بحيث تؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وذلك من خلال تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

الفرع الاول :التكاليف الفعلية :

1 مفهوم التكاليف الفعلية : تعرف بأنها التكاليف التي حدثت فعلا في سبيل إنتاج السلع وتقديم الخدمات و بالتالي فهي تعكس الأداء الفعلي بما يحتويه من كفاءة و أو عدمها ¹.

ويتم بناء على هذا الأسلوب تسجيل وتحليلها وتحميلها على مراكز التكلفة، وعلى المنتجات المختلفة، ويتم تقديم البيانات عن تكاليف المخزون السلعي من المنتجات تحت التشغيل وتامة الصنع، وعن تكاليف الإنتاج والمواد الأولية المستخدمة وأجور العاملين وكل ما يتعلق بتكاليف الإنتاج.²

2 أهداف أسلوب الفعلية التكاليف :

يحقق تطبيق أسلوب التكاليف الفعلية مجموعة من الأهداف وهي:

¹ مصطفى يوسف كافي و آخرون ، المرجع سابق ذكره ، ص 55.

² نواف فخر و خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية ،دار الثقافة ، الأردن،2002،ص19.

- قياس تكاليف الإنتاج والأنشطة: وذلك عن طريق استخدام سجلات التكاليف التي تتابع تكاليف التصنيع لجميع مراحل الإنتاج وصولاً للمنتج النهائي، وتستخدم التكاليف في تحديد سياسات التسعير المناسبة للمنتجات.
- ضبط ورقابة عناصر التكاليف : وذلك من خلال تصميم الإجراءات والنظم الخاصة بعناصر التكاليف وتخزين المواد، وتحديد الزمن المستنفذ للأنشطة وذلك للعمل على خفض التكاليف وترشيد استهلاك الموارد المتاحة لتحقيق أعلى ربحية.
- توفير البيانات اللازمة للتخطيط، واتخاذ القرارات، والمفاضلة بين البدائل المختلفة.¹

الفرع الثاني : التكاليف المعيارية :

التكاليف المعيارية هي التكاليف التي تتوقع الشركة أن تكون كافية ومعقولة لإنتاج وحدة من المنتج في الظروف العادية للعمل .

1 مفهوم التكاليف المعيارية : تعرف بأنها تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه التكاليف خلال فترة العمل المقبلة , فهي لم تحدث بعد و تعكس التكاليف التي يتوقع حدوثها إذا تم العمل وفق الظروف التي تتوقعها الإدارة و يتم إعداد التكلفة المعيارية للوحدة وعلى مستوى الإنتاج ككل.

2 حدود استخدام التكاليف المعيارية :

_ صعوبة تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية في الوحدات التي لا تنتج إنتاجاً نمطياً و في بعض الأنشطة الخدمية .

_ إذا لم تراعى الدقة المتناهية في وضع المعيار فإن أسلوب الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية يصبح غير مجدياً .

_ إذا لم تراعى الدقة في تحديد الإنحرافات و أسبابها الحقيقية فإن ذلك يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة .

_ إذا لم تراعى النواحي السلوكية في تطبيق التكاليف المعيارية سيؤدي ذلك إلي إنهيار هذا الأسلوب .

_ يهتم أسلوب التكاليف المعيارية بالرقابة على التكاليف فقط ،ولا يهتم بالرقابة على الإيرادات ².

¹ صالح عبد الله الرزق و عطا الله وراد خليل ،محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران ، الأردن ،1999، ص 9.

² هاشم احمد عطية و محمد محمود عبد ربه محمد ، مرجع سابق ذكره ص 350.

3 خصائص التكاليف المعيارية :

تكاليف محددة مسبقا و تتخذ أساسا للمقارنة مع التكاليف الفعلية .

التكاليف المعيارية تتكون من جزئين :

أ- يتعلق بالكمية :

1 الكمية في المواد : عدد وحدات المواد الأولية اللازمة لصنع المنتج .

2 الكمية في الأجور عدد ساعات التشغيل المباشرة لصنع المنتج .

ب - يتعلق بالتكلفة (السعر):

1 التكلفة في المواد : سعر الوحدة للمادة الأولية .

2 التكاليف في الأجور : معدل أجر الساعة بالنسبة للعامل .

4 إستخدامات طريقة التكاليف المعيارية :

يمكن إستخدام طريقة التكاليف المعيارية في حالات الإنتاج المتعددة و المتكررة ، أين ما يوجد التقدير المعياري لمكونات العملية الإنتاجية، و في قطاع الخدمات أيضا إذا كان من الممكن تحديد تكلفة الوحدة من هذه الخدمات¹.

للمقارنة بين التكاليف المعيارية و التكاليف الفعلية نجد :²

1_ التكاليف المعيارية تحدد مقدما فهي تكاليف توضع على عامين مسبقة بينما التكاليف الفعلية هي تكاليف تاريخية لأن هذه الوظيفة مرتبطة بالمحاسبة المالية فهي لاتظهر إلا في السنة المالية .

2_ التكاليف المعيارية ترتبط بوظيفة الإنتاج أما بالنسبة للتكاليف الفعلية فهي تتعلق بتكاليف وظائف الإنتاج و التسويق و الإدارة .

¹ زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف ، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية ، 2013، ص 194_195

² نواف محمد عباس الرماحي ، مرجع سابق ذكره، ص67.

3_ يعتمد على التكاليف المعيارية كأساس للمراقبة لأنها تعتبر خالية من الأخطاء بينما التكاليف الفعلية قد تتضمن أخطاء الإدارة .

على أية حال لا تعتبر هذه التكاليف متنافسة بحيث إذا تم استخدام التكاليف الفعلية نستغني عن استخدام التكاليف المعيارية لذلك تعتبر أن الوحدة مكتملة للأخرى . فالتكاليف المعيارية تستخدم كأساس لمقارنة التكاليف الفعلية للحكم على كفاءة الأداء ، كما أن لكل نوع من هذه التكاليف استخدامات كثيرة .

فمثلا تستخدم التكاليف الفعلية في تحديد تكلفة مخزون آخر المدة ، و تكلفة البضاعة المباعة ، وتستخدم التكاليف المعيارية في إتخاذ القرارات الإدارية المختلفة و منها تقديم المناقصات .¹

الفرع الثالث :التحليل المالي :

يصنف التحليل المالي كعلم له قواعد ومعايير و أسس تهتم بتجميع البيانات و المعلومات الخاصة ، بحيث يعتبر التحليل المالي حجر الزاوية في توفير البيانات المالية الأكثر نفعاً و فائدة و لذلك هو أهم أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد و إتخاذ القرارات .

1 تعريف التحليل المالي :

تقييم ظروف المشروع الحاضرة و دراسة الأداء الماضي و تنبؤ بإمكانية تحقيق الأهداف ، و التحليل المالي هو " أداة هامة لإقتراب المحلل من حقيقة الأوضاع المالية السائدة في المشروع و هو تحليل التقارير المالية (الميزانية العمومية ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة الأرباح المحتجزة)".²

و عرف أيضا على انه" عبارة عن معالجة للبيانات المالية لتقييم الأعمال وتحديد الربحية على المدى الطويل و هو ينطوي على استخدام البيانات و المعلومات لخلق نسب و نماذج رياضية تهدف إلى الحصول على معلومات تستخدم في تقييم الأداء و إتخاذ القرارات الرشيدة ، كما يعتبر مكون أساسي من مكونات القوية التي تساعد على فهم أفضل لمواطن القوة و الضعف ".³

¹ مصطفى يوسف الكافي و آخرون ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ذكره ، ص 55.

² نواف محمد عباس الرماحي ، مرجع سابق ذكره ، ص 135.

³ مصطفى فهمي الشيخ ، التحليل المالي ، فلسطين ، 2008 ، ص ص 2_3.

و منه نجد أن التحليل المالي هو عملية تهدف إلى تقييم طرق استثمار وتوظيف المال في الشركات، ودراسة الكفاءة والأرباح الناتجة عن عملياتها، وتعتمد على استخدام مجموعة من الوسائل، مثل تحليل النسب المالية؛ بهدف إدراك الفرص والمشكلات الخاصة بالاستثمار.

2 أهمية التحليل المالي :

يعتبر التحليل المالي أحد أشكال إدارة الأنشطة الجارية في الإقتصادية ، إذ يوفر المراقبة الجيدة على استخدام الموارد المالية و المادية المتاحة في الوحدة كما يعتبر أداة لمتابعة الخطط و سير تنفيذها .¹ و يساعد في :

- إعداد خطط لتحقيق الأهداف المسطرة .
- دعم نجاح المنشأة من خلال الإستثمار .
- كشف مدى صلاحية السياسة المالية للمنشأة .
- معرفة مدى كفاءة و فعالية إدارة المؤسسة .²

3 أساليب التحليل المالي :

أولاً التحليل العمودي الرأسي : هو دراسة لمقارنة القوائم المالية الخاصة بفترة محاسبية معينة .
ثانياً التحليل الأفقي : هو أسلوب حركي لمقارنة عدة قوائم مالية متتالية لاستخراج التغيرات التي حدثت خلال السنوات لتمكن من معرفة نسبة تغير في كل عنصر .

$$\text{نسبة التغير} = \frac{\text{القيمة الأكثر حداثة} - \text{قيمة الأساس}}{\text{قيمة الأساس}} \quad ^3$$

3_4 أهداف التحليل المالي :

¹ وليد ناجي الحياي ،مذكرات التحليل المالي في منشآت الاقتصادية ، من المنشوات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ،2007،ص9.
² نجلاء نوبلي ، مرجع سابق ذكره ،ص108.
³ نواف محمد عباس الرماحي ، مرجع سابق ذكره ، ص 137.

يسعى التحليل المالي بصفته من الوسائل المهمة لكافة أنواع المنشآت إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، ومن أهمها:¹

تحديد المركز المالي الخاص بالمؤسسة .

المقارنة بين الوضع المالي الخاص بالمنشأة مع وضع المؤسسات التي تعمل بالقطاع نفسه.

المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمال من خلال تحقيق أعلى العوائد وأقل التكاليف.

استخدام سياسات مالية مقترحة من أجل تغيير الحالة المالية للمنشأة.

المساهمة في توجيه الأفراد من المستثمرين للمشاركة بالاستثمار في كافة المجالات الاستثمارية.

متابعة الأخطار المالية التي قد تواجه المنشأة بسبب السياسة المستخدمة في التمويل.

معرفة معدل نجاح المنشأة في تحقيق الأهداف والأرباح الخاصة بها.

الفرع الرابع : محاسبة المسؤولية :

محاسبة المسؤولية هي أسلوب يهدف إلى الرقابة وتقييم أداء العاملين في الوحدة الاقتصادية بمستوياتهم الإدارية المختلفة لمساءلتهم عن نتيجة أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تطوير الأنظمة المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات الإدارية.

1 تعريف محاسبة المسؤولية :

هناك عدة تعاريف لمحاسبة المسؤولية من أهمها:²

"هي نظام يهدف إلى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدما ونشرها في التقارير وذلك لتقييم أداء الشخص وقدرته على التحكم".

"أو بأنها محاسبة النشاط أي ربط المعدلات التخطيطية لعناصر تكلفة النشاط بمراكز المسؤولية ومقارنتها بالمعدلات الفعلية لتلك العناصر لتحديد مسؤولية الانحرافات".

¹ اليمين سعادة ، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية و ترشيد قراراتها ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص إدارة الأعمال ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير علوم التجارية، 2009 ، جامعة الحاج لخضر ، ص 4 .

² مصطفى يوسف كافي و آخرين ، مرجع سابق ذكر ، ص 337

" أو أنها عبارة عن أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة في تقييم أداء المسؤولين في المستويات الإدارية من حيث مدى التزامه بالتكاليف والإيرادات وأهداف من خلال التقارير".¹

يمكن القول أن نظام محاسبة المسؤولية عبارة عن: أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة في تقييم أداء المسؤولية في المستويات الإدارية من حيث مدى التزامها بالتكاليف والأهداف من خلال التقارير .

2 مستويات محاسبة المسؤولية :

عموما تقسم المؤسسة إلى أربع مستويات من المسؤولية متمثلة في:

- مراكز التكلفة: في هذا المركز يكون المسؤول له سلطة الرقابة على حدوث التكاليف.
- مراكز الإيراد: في هذا المركز يكون المسؤول له سلطة الرقابة على حدوث الإيراد.
- مراكز الربحية: هنا السلطة تكون في الرقابة على حدوث التكاليف والإيرادات.
- مراكز الاستثمار: سلطة الرقابة على حدوث الإيرادات والتكاليف وكذا الأموال المستخدمة في الاستثمار.²

3 أهداف محاسبة المسؤولية:

تتمثل أهداف محاسبة المسؤولية فيما يلي³ :

ربط عناصر النشاط بالمسؤولين عنها .

المساعدة في عملية التخطيط والتنظيم والرقابة.

توفير خطة للحوافز تقوم على أساس موضوعي يتم من خلالها إثبات كل ما يحسن الأداء ويحقق المعدلات المحددة في نطاق مسؤوليته وعقاب أو توجيه كل من لم يحقق ما هو محدد له.

يمثل نظام محاسبة المسؤولية مدخلا متطور للمحاسبة وتقاريرها دون تغيير في النظرية المحاسبية ومبادئها، فنظام محاسبة المسؤولية يتطلب إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير المرتبط بالهيكل الإداري للمنظمة .

¹ مصطفى يوسف كافي و آخرين ، مرجع سابق ذكره، ص 337.

² نجيب محمد دبابش ، مرجع سابق ذكره ، ص 31.

³ أحمد عز الدين اسحاق كحيل، مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل ، 2017، الجامعة الإسلامية غزة ، ص 108.

يربط كل من الأداء الفعلي والأداء المخطط له بمراكز الإشراف والمسؤولية عند المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في المؤسسة حتى نستطيع أن نحدد المسؤولية عن أي انحرافات قد حدثت فعلا ومقارنتها مع المخطط له.

تسمح محاسبة المسؤولية بالرقابة عند المنبع، وبالتالي تحقق رقابة فعالة فمحاسبة المسؤولية تمكن من تتبع بنود التكاليف والإيرادات في النقطة التي يحدث فيها إنفاق أو خلق إيرادات بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدي. تهدف إلى التركيز على مراكز اتخاذ القرارات وتتبع التكاليف والإيرادات والاستثمارات بالنسبة للمدير المسئول عن اتخاذ القرارات المتعلقة هذه العناصر وبذلك يمكن تحديد مدى كفاءة كل متخذ قرار وتقييم عمله .

الفرع الخامس : الموازنات التخطيطية :

الموازنة خطة كمية لإستغلال الموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة محددة في المستقبل .

1 مفهوم الموازنات التخطيطية:

تعرف على أنها " ترجمة لكل المشروعات و الأنشطة الواردة في خطة المنشأة و يتم وصفها أو ترجمتها كميًا إما في صورة مالية باستخدام وحدة النقد السائدة أو في صورة عينة باستخدام ادوات قياس المدخلات او المخرجات

و تُعرف بأنها " أداة للتعبير الكمي والمالي عن خطة متناسقة ومعتمدة من الإدارة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية".²

و أيضا عرفت " بأنها أسلوب وضع التقديرات القيمة والكمية لبرامج و أنشطة المشروع لفترة مستقبلية ، فهي تعبير كمي و نقدي للخطة الشاملة و المنسقة لعمليات المشروع خلال مدة معينة أي خطة تفصيلية محددة مقدما لما يرغب في تنفيذها ".³

2 التطور التاريخي :

¹ هشام احمد عطية و محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق ذكره، ص 186.

² عباس مهدي الشيرازي، أصول المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1979 ، ص 34.

³ توفيق محمد عباس الرماحي ، المحاسبة الادارية ، المرجع سابق ذكره ، ص 27.

ظهر أسلوب الموازنات حديثا 1800_1900 ، وكانت أولى الكتابات النظرية و الإستخدامات من 1920_1930 في المنشآت الإقتصادية تضعها الحكومة لوارداتها و نفقاتها و طبقت على المشاريع الإقتصادية كافة.

و يعد SOLOMIN DE GAZENX أول من إستخدم مصطلح الموازنة حيث خصص فضلا كاملا عن الموازنات بأنها جداول تبين احتياجات المنشأة من الموارد و توقيتات تدفق هذه الموارد¹.

3 خصائص الموازنة التخطيطية :

و من أهم الخصائص التي تتميز بها الموازنة التخطيطية ما يلي :

- الاعتماد على التقدير و ليس مجرد توقعات بل نتائج محتملة معتمدة على أسس علمية و ميدانية خبرة
- المسؤولية قدرة إستقرار أساليب علمية و إحصائية وإقتصادية .و إرتباط الموازنة بفترة مستقبلية محددة .
- شمول الموازنة لأوجه النشاط كافية في المشروع : تعبر عن خطة شاملة بأكمله المشروع .
- تترجم الموازنات سياسات و أهداف المشروع إلى أرقام :كميات عينية _ مبالغ نقدية .
- الموازنات أداة عن أدوات الإدارة فهي أداة لتخطيط و الرقابة .
- الموازنات التخطيطية وسيلة تحديد المسؤوليات في المشروع ، توزيع على مراكز المسؤولية إلتزام الأطراف بتحقيق الأهداف المرسومة².

4 أسباب إعداد الموازنة :

هناك أسباب عديدة تدفع إدارة المنشآت إلى الأخذ بأسلوب الموازنة لرفع كفاءتها الإدارية ، من هذه الأسباب أن الموازنة :

- 1- تحقق التخطيط الدوري لكافة أنشطة المنشأة .
- 2- تحسن من الكفاءة التنسيقية للإدارية ،وتشيع روح التعاون بين الأفراد ، وتزيد من كفاءة نظام الإتصال بالمنشأة .
- 3- تأخذ بالقياس الكمي في التحليل وعرض البيانات و المعلومات .
- 4- توفر نظام متكامل لتقييم الأداء .

¹مصطفى يوسف الكافي و آخرون ، مرجع سابق ذكره ،ص217.

²مصطفى يوسف الكافي و آخرون، نفس المرجع السابق ،ص220.

- 5- تخلق الوعي التكاليفي لدى الأفراد .
- 6- تمكن من مقابلة المتطلبات القانونية و التعاقدية .
- 7- تحرك كافة الجهود و الأنشطة نحو تحقيق أهداف المنشأة .¹

5 أهداف الموازنات التخطيطية :

_الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط :

يتيح أسلوب الموازنة فرصة للتعرف على أي مشاكل ينتظر حدوثها خلال فترة الموازنة .
استخدام الأساليب العلمية المختلفة لغرض الحصول على تقديرات تتسم بالدقة والموضوعية.
توفر الموازنة التخطيطية الأساس للرقابة الإدارية وإدارة المبيعات وتخطيط الإنتاج والرقابة على المخزون وتحديد الأسعار والاحتياجات المالية والرقابة على التكاليف.
ربط أن الموازنات التخطيطية وهي في مرحلة الإعداد تعمل على الاستفادة من خبرات وتجارب المستويات الإدارية المختلفة. أسلوب الموازنة التخطيطية بين الخطط العينية والمالية والنقدية.
تلزم الموازنة التخطيطية إدارة الوحدة الاقتصادية بتحديد أهدافها قصيرة وطويلة الأجل، وتوجيه الجهود والأموال نحو أكثر البدائل الممكنة ربحية².

_الموازنات التخطيطية كأداة للتنسيق :

التنسيق هو توحيد الجهود بين أقسام المنشأة المختلفة حيث يعمل كل منها على تحقيق الهدف المرسوم له، لذا يجب أن لا يصدر قسم ما قرارات تخصه ولها أثر على بقية الأقسام دون الرجوع إلى تلك الأقسام، ويعتمد التنسيق بدرجة كبيرة على وجود وسائل اتصال فعالة.

وتعتبر الموازنات التخطيطية إحدى الوسائل المستخدمة التي عن طريقها تصل خطط الإدارة العليا إلى الأفراد القائمين بتنفيذها، ومن الضروري أن توزع الموازنة التخطيطية على أعضاء الإدارة قبل البدء في

¹ هشام أحمد عطية و د محمود عبدربه محمد ، مرجع سابق ذكره ، ص 187

² عبد العال أحمد رجب ، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية ، شباب الجامعة، مصر ، 1995، ص 176.

التنفيذ حتى يكون كل فرد على علم تام بالخطة الفرعية الخاصة بقسمة وبكيفية ارتباطها بالخطة المتعلقة بالمنشأة وعدم التعارض والتنافر بين جهود الإدارات المختلفة .

وبعد أن يتم وضع الأساس السليم للتنسيق الفعال تستخدم بعض الأساليب الفنية لتوضيح للإدارة العليا ما إذا كان التنسيق قد تحقق أثناء التنفيذ الفعلي للعمليات اليومية التي تقوم بتنفيذها الأقسام المختلفة ومن هنا يجب أن يكون للإدارة بعض المؤشرات لبيان نواحي النقص في الخطط الموضوعية ولمعرفة مدى الانحرافات عن السياسات والأهداف الموضوعية عند التنفيذ الفعلي.¹

الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة:

شمل وظيفة الرقابة الإدارية تلك الأنشطة التي تعمل على تحقيق الخطط الموضوعية، وعلى ذلك فهي تتضمن قياس وتصحيح أعمال الأفراد القائمين بالتنفيذ الفعلي لتأكيد تنفيذ الخطط الموضوعية ويعتبر أحد مستلزمات تنفيذ عملية الرقابة هو تأكيد وضوح أهداف وخطط المشروع وعلى ذلك فهي تحتاج لوسائل اتصال فعالة كأساس لحسن فهم الأهداف والخطط الرئيسية للمنشأة.²

6 مراحل إعداد الموازنة التخطيطية:

يوجد ثلاثة مراحل لإعداد الموازنات التخطيطية وهي:³

أولاً: مرحلة تحديد الأهداف: يتم في هذه المرحلة تحديد الأهداف الأساسية التي ترغب المنشأة بتحقيقها، و يتم تحديد الأهداف وعمرها الزمني والأهمية النسبية لها حتى لا يحدث تضارب أو تناقض أثناء العمل على تحقيقها ، ويتم تحديد السياسات والخطط المناسبة لتكون أساساً للموازنة، وأيضاً تحديد الخطط الفرعية لمختلف الأقسام والمراكز وتحويلها لقيم مالية وكمية .

ثانياً: مرحلة التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية. إن نجاح الموازنة يعتمد على اشتراك جميع المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها في إعداد الموازنة عن طريق إعداد الخطط والسياسات لكل مستوى إداري، ويجب

¹ مصطفى كامل نتولي ، محاسبة ادارية ، النهضة العربية ، مصر ، 1990، ص 56.

² عبد العزيز الحجازي ، التخطيط العلمي أداة للرقابة الايجابية الأولى، الاهرام الاقتصادي ، العدد 247، 2014، ص 18.

³ تاريمان ابراهيم صباح ، واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية تجارة تخصص المحاسبة و التمويل ، الجامعة الاسلامية غزة، 2008، ص 27.

مراجعة هذه الخطط والسياسات الفرعية من قبل لجنة الموازنة للتنسيق بينها وتقليل أثر التحيز إلى أدنى حد ممكن .

ثالثاً: مرحلة اعتماد الموازنة :بعد قيام لجنة الموازنة بالتنسيق بين الأهداف العامة والفرعية، وبين الخطط والسياسات الفرعية وتعديلها، يكون قد تم إعداد الموازنة التي تشمل مختلف نشاطات المنشأة، ومن ثم تقوم بتقديمها للإدارة العليا لاعتمادها، وباعتماد الموازنة تصبح معياراً للأداء، يجب على الجميع التقيد بها والعمل على تحقيق أهدافها. ¹

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة .

نظراً لكثرة العيوب في الأساليب التقليدية ظهرت طرق حديثة من أجل ترشيد التكاليف من أهمها :

الفرع الاول : نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية التي ظهرت كوسيلة لمواجهة الإحتياجات المتزايدة و المتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال .

فنظام التكاليف على أساس الأنشطة يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة و تجميع وتشغيل و تتبع مايربط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة ، و ذلك تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب إستهلاكها في هذه الأنشطة .

1 مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

هناك العديد من التعاريف الخاصة بنظام (ABC) حيث عرفه البعض بأنه هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجموعات للتكلفة ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي او الخدمة المقدمة موجّهات كلف مبنية على العلاقة السببية ،وعرف ايضاً على انه ذلك النظام الذي يقوم اولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي أستفادت منها ، ثم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة

¹تاريمان ابراهيم صباح ،واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركاتالصناعية في قطاع غزة ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير،كلية تجارة تخصص المحاسبة و التمويل ، الجامعة الاسلامية غزة ،2008، ص27.

وفقا لمعدل أستفادتها من هذه الأنشطة . وهناك من عرفه على انه ذلك النظام الذي يركز على تقسيم المنشأة الى عدد من الأنشطة الفرعية وأعتبرها موقع الكلفة الاساسي.¹

ومما سبق يمكن تعريف نظام (ABC) على انه ذلك النظام الذي يقوم على اساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في مجوعات الكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة وذلك للوصول الى كلفة أكثر دقة للمنتج النهائي مما يؤدي الى دعم اتخاذ القرارات الادارية السليمة، ويقوم هذا النظام على افتراض ان الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكاليف وان المنتجات او الخدمات تحدث التكاليف من خلال الأنشطة التي تحتاج الى عمليات تصميم وتصنيع وتسويق وغير ذلك من العمليات الاخرى حتى تظهر المنتجات او الخدمات بالشكل النهائي المطلوب.²

2 أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

ظهر نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC لعدم نجاعة نظم التكاليف التقليدية في تحديد تكلفة وحدة المنتج بصورة صحيحة ودقيقة، حيث كانت التطور الكبير في تقنيات الإنتاج وتعقد أساليب الإنتاج أدى لوجود تغيرات كبيرة في هيكل تكاليف الإنتاج، حيث كان عنصري المواد والعمالة المباشرة يشكلان الجزء الأكبر من التكاليف وتشكل التكاليف غير المباشرة جزءاً ضئيلاً من التكاليف الكلية للإنتاج، أما في الوقت الحالي فقد أصبحت التكاليف غير المباشرة تشكل أكبر جزء من التكاليف الإنتاجية، ووفقا لطرق التكاليف التقليدية يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أسس ترتبط بالحجم مثل تكلفة العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات مما يؤدي إلى احتساب تكاليف غير صحيحة للمنتجات .

على غير ذلك فنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC فهو قائم على أن الأنشطة هي التي تقوم باستهلاك الموارد (وليس المنتجات) ومن ثم المنتجات تستخدم هذه الأنشطة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام محاسبة تكاليف يقوم بتحميل تكلفة الموارد المستخدمة على المنتجات استناداً إلى النشاط، أي أنه قائم على إيجاد العلاقات السببية بين الموارد المستخدمة والأنشطة والإنتاج.³

3 مراحل تطبيق نظام (ABC) :

¹ زينب جابر يوسف و هيفاء عبد الغاني عودة ، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة abc في القرارات الادارية ، العدد 4، مجلة بابل علوم الإنسانية مجلد 22 ، 2014، ص 934 .

² اسماعيل الحجازي و سعاد معاليم ، مرجع سابق ذكره ، ص 99.

³ عبد العال احمد رجب ، مرجع سابق ذكره، ص 273.

- 1 تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد: وتحديد التكاليف لهذه الأنشطة، ويتطلب القيام بهذه المرحلة الفهم الجيد للأنشطة اللازمة للإنتاج .
- 2 تحديد العوامل المسببة للتكاليف: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط أو لمجموعة متجانسة من الأنشطة وتكون المسببات مقاييس كمية مثل عدد أوامر الشراء أو عدد ساعات العمل.
- 3 تحديد أوعية التكاليف وتخصيص تكاليف الأنشطة : (على مجتمعات التكلفة) حيث يخصص لكل نشاط رئيس وعاء تكلفة تتراكم فيه تكلفة هذا النشاط، ويتم تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكاليف .
- 4 تخصيص التكاليف على المنتجات: وذلك استناداً إلى العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط و المنتجات¹.

4 مزايا نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

- تحديد تكاليف المنتجات بصورة دقيقة مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات ذات جودة في مجالات التسويق والتسعير.
- تحسين الأداء من خلال تحليل الأداء لمجموعة من الأنشطة ويتم العمل على تخفيض التكاليف من خلال التخلص أو التقليل من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج .
- تحسين وظائف التخطيط والرقابة ورفع الكفاءة .
- تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة على أساس الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف .
- يؤدي تطبيقه إلى تحميل المنتجات بكافة عناصر التكاليف صناعية وبيعيه وإدارية وعامة² .

5 الانتقادات الموجهة لنظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC :

يوجه لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مجموعة من الانتقادات وهي:

صعوبة تطبيق واختيار مسببات التكلفة مما يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة.

التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على البيانات من تكاليف الأنشطة المختلفة .

صعوبة الحصول على البيانات التفصيلية اللازمة الخاصة بالموارد والأنشطة المستهلكة لها، وتحديد كل

¹ ابوزيد كمال خليفة و آخرون ، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف ، المكتبة الجامعية الحديثة ، مصر 2007، ص ص 364_367
² محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة ، 2012 ، الأردن ، ص16.

مسبب من مسببات التكلفة .

توجد صعوبة في توزيع التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة, لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلقة

ببعض الأنشطة¹.

الفرع اثنى : التكلفة المستهدفة:

مع التزايد المستمر لحدة المنافسة أصبح على المؤسسة تحقيق مزايا تنافسية في ظل هذا الإنفتاح الكبير مع العالم، حيث أن العديد من المؤسسات اتجهت إلى الإهتمام بالتكلفة كعنصر فعال لضمان التنافس ، وتوجهها نحو مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكلفة هو خير دليل على ذلك.

و تعد التكلفة المستهدفة واحدة من الآليات المهمة التي تستخدمها الوحدات الاقتصادية في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج على أساس سعر السوق في حالة المنافسة الشديدة وذلك بالأخذ بالاعتبار متطلبات الزبون و رغباته وضمان الجودة المناسبة للمنتج ، و من ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تضمن للوحدة الاقتصادية الميزة التنافسية التي تسعى لها وبنفس الوقت تحقق هامش ربح مستهدف مقبول لدى الإدارة والمستثمرين .

وعند دراسة الواقع العملي ، وجد إنه بالإمكان أن تلعب التكلفة المستهدفة دورا مهما في تحسين الوضع التنافسي لمنتجاتها وذلك بتخفيض تكلفة منتجاتها مقارنة بأسعار المنتجات المنافسة.

1 مفهوم التكلفة المستهدفة:

هي التقنية التي تركز على سعر السوق في تحديد سعر البيع المستهدف و اعتباره العامل الموجه لتخفيض التكاليف من خلال التركيز على إدارة التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم من دورة حياة المنتج ، و هذه التقنية تكشف عن وجود صلة مباشرة بين المتغيرين : السوق في ضوء الوضع التنافسي وأرباح الشركة في الأمد الطويل و ادارة التكاليف إذ تربط بين ثلاثة متغيرات وهي سعر السوق المستهدف و هامش الربح المستهدف والتكلفة المستهدفة .

و حيث تبدأ أولا بتحديد سعر السوق ليس على أساس تكلفة الإنتاج كما في نظام التكاليف التقليدي و إنما يحدد السعر في ضوء الوضع التنافسي في السوق وقدرة الزبون على الدفع نتيجة لتلبية رغباته واحتياجاته من

¹ناريمان ابراهيم الصباح ، مرجع سابق ذكره ، ص 50.

خلال الوظائف التي تقدمها وحدة المنتج ، بالإضافة إلى ذلك فان تقنية التكلفة المستهدفة تعد من التقنيات المهمة في مجال تحليل التكلفة وتخطيط الربحية ودراسة سعر البيع المستهدف .¹

ويعرف نظام التكلفة المستهدفة بأنه ذلك النظام الذي يهدف إلى ادارة التكاليف وألرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر وفق رغبات العميل.

تحسب التكلفة المستهدفة وفق العالقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{الربح المرغوب فيه}^2$$

و تحسب تكلفة الوحدة المستهدفة كالتالي:

$$\text{تكلفة الوحدة المستهدفة} = \text{سعر الوحدة المستهدفة} - \text{ربح الوحدة المستهدفة} .$$

2 خصائص التكلفة المستهدفة:

-التكلفة المستهدفة هي أداة من أدوات ادارة التكاليف التي تساهم في تخطيط الإنتاج.

-تعمل التكلفة المستهدفة على خفض التكاليف وتحديد السعر الأمثل، وهامش الربح المطلوب.

تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة تطوير وتصميم المنتج وهي بذلك تختلف عن نظام مراقبة التكلفة التقليدي الذي يطبق في مرحلة الإنتاج .

أما فيما يتعلق بأهداف التكلفة المستهدفة تكمن في³ :

- اشباع رغبات العميل من ناحية جودة المنتجات وسعرها.

-التحكم في التكاليف في المراحل الإعدادية الإنتاج والتوزيع؛ تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية المستهدفة .

-تحقيق هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له.

¹ ناجي شايب الركابي ، اهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعة الالكترونية ، الكلية التقنية ، بغداد ، 2010 ، ص4.

² توبلي نجلاء ، مرجع سابق ذكره، ص 121.

³ توبلي نجلاء ، مرجع سابق ذكره، ص 122.

-تحقيق أهداف المؤسسة في المدى الطويل من خلال المنافسة والأرباح والمشاركة في صنع القرارات المناسبة.
و يمكن القول أن الهدف من هذه الطريقة هو:

- السيطرة على التكاليف في المراحل التمهيديّة للإنتاج والتوزيع.
- تخفيض التكاليف طوال حياة المنتج مع الرغبة في التحسين المستمر لإدارة الإنتاج.
- تطوير المنتجات لتلبية احتياجات الزبائن.
- المساعدة في صنع القرار مثل قرارات طرح منتجات جديدة في السوق.
- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية المرغوبة.¹

3 مبادئ التكلفة المستهدفة :

إن المبادئ الأساسية التي تشكل الإطار العلمي للتكلفة المستهدفة وهي كالتالي :
_ إن سعر السوق المستهدف يقود التكاليف ، وهذا يعني إن سعر السوق يحدد أولاً ثم بعد ذلك يتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة وحسب المعادلة الآتية :

$$\text{سعر السوق المستهدف} = \text{هامش الربح المستهدف} + \text{التكلفة المستهدفة}$$

وان الاعتبارات التي تدخل في تحديد سعر السوق المستهدف هي ² :

- أ - ينبغي إن يكون السعر مقبول لدى الزبائن
- ب - ينبغي أن يكون سعر تنافسي مقارنة بأسعار المنتجات المتشابهة الأخرى
- ج - إن يغطي هذا السعر تكلفة التكنولوجيا المستخدمة
- د - إن السعر يحدد على أساس السعر الحالي في السوق بالإضافة لقيمة الوظائف الإضافية التي يقدمها المنتج.

¹محمد نجيب دبایش، المرجع سابق ذكره، ص50.

²ناجي شايب الركابي ، مرجع سابق ذكره ، ص10.

_ التركيز على اهتمامات الزبون ، تعد احتياجات ورغبات الزبون فيما يتعلق بجودة المنتج وتكلفته والوقت الذي يقدم به من العناصر المهمة لأي وحدة اقتصادية إذا ما رغبت بالحفاظ على حصتها السوقية وتكوين ميزتها التنافسية وان تعد دراسة قبل البدء بالإنتاج تتناول الإجابة على بعض التساؤلات الآتية :

ما هي اهتمامات ورغبات الزبون ؟ ما هي أهمية الوظائف أو الخصائص التي يتمتع بها المنتج من وجهة نظر الزبون ؟ هل إن مواصفات المنتج تلبي احتياجات الزبون وما هي الاحتياجات التي لم يتم تلبيتها؟

بماذا يختلف المنتج عن ما يطرحه المنافسين ؟ ما هي الخدمات الإضافية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية للزبون؟

_ التحكم البداية منذ بالتكاليف ، تعد التكلفة المستهدفة من التقنيات الاستباقية في تحديد تكاليف المنتج فهي تحدد مقدما تكلفة الإنتاج المسموح بها وسعر بيعة وهامش الربح المستهدف قبل الإنتاج ، لذلك يكون التركيز على مرحلة تصميم المنتج بحيث يتضمن الوظائف التي تلبي رغبات واحتياجات الزبون وبنفس الوقت ينتج في حدود التكلفة المسموح بها . وهذا الأمر هو على العكس تماما من نظام التكاليف التقليدي الذي يحدد كلفة المنتج على ضوء مرحلة الإنتاج والمراحل اللاحقة أي بعد إنتاج المنتج¹.

4 مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة :

- _ نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية.
- _ يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة اداة لأدرة التكلفة والربحية في آن واحد.
- _ يؤدي اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة الى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة لأهداف الربحية.
- _ يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.
- _ تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الأبتكار بما يفيد المنظمة والموردين معا بما يؤدي الى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة الى الموردين.

¹ ناجي شايب الركابي ، مرجع سابق ذكره ، ص10.

_ يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي اثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهمية خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتجات .

_ أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق ادارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم انتاج المنتج بأفضل توليفه ممكنه من الأنشطة.

_ لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات.

_ يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا المدخل الا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الادارات والمستويات التنظيمية¹.

الفرع الثالث : نظام الإنتاج في الوقت المحدد: (نظام التوقيت المنضبط)

في ظل الظروف المثلى تشتري الشركة التي تطبق أسلوب تكلفة الانتاج في الوقت المحدد يومياً كمية من المواد اللازمة لاحتياجات هذا اليوم فقط ، بحيث لا يكون هناك انتاج تحت التشغيل نهاية اليوم ، وأن يتم تسليم الانتاج التام الى العملاء بحيث لا يكون هناك رصيد من الانتاج التام في المخازن ، أي أن المواد التي يتم استلامها في الوقت المحدد تدخل الانتاج فوراً وان الاجزاء المصنعة يتم الانتهاء منها في الوقت المحدد لتجمع على شكل منتجات يتم منها في الوقت المحدد و تشحن للعملاء.

تعريف بالنظام الإنتاج في الوقت المحدد:

إن نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT هو أحد نظم الإنتاج الحديثة والتي تهدف إلى تطبيق نظام إنتاج بدون مخزون بحيث يؤدي إلى تخفيض المخزون من المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام إلى أدنى حد أو التخلص من المخزون تماماً .²

ويقصد بالتوقيت المحدد (المنضبط) JIT أن يتم ضبط توقيت استلام المواد على وقت ابتداء استخدامها في عملية الإنتاج، وأن يتم ضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج على وقت تسليم أو شحن الإنتاج التام إلى العميل .³

¹ إيباد سليم زملط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الإنتاجية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، 2013، جامعة الأزهرغزة، فلسطين، ص ص 62-63 .

² إسماعيل إبراهيم ومحرم و اخرون ، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص16.

³ حسين أحمد حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، مكتبة الإشعاع للنشر والتوزيع، الإسكندرية ، 1997، ص 286.

الميزة لكل من نظام التوقيت المنضبط وأنظمة الإنتاج التقليدية :

الجدول رقم(05): الفرق بين نظام التوقيت المنضبط وأنظمة الإنتاج التقليدية .

الخصائص	نظام التوقيت المنضبط	نظم الإنتاج التقليدية
المخزون	محاولة الوصول إلى المخزون الصفري	وجوب وجود مخزون
التخطيط	نظام الجذب	نظام الدفع
تكلفة المعلومة	منخفضة	مرتفعة
الوقت	قصير و متكرر	كبير
الرقابة	غير مركزية	مركزية
العمال	متعدد المواهب والمهارات	أكثر تخصص
رقابة الجودة	تدار من قبل العمال	تدار من قبل وحدة مراقبة الجودة
دورة الإنتاج	قصيرة	كبيرة

المصدر : محمد نجيب دبابش ، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة ، 2010 جامعة محمد خيضر بسكرة ، ص 36.

يستخدم نظام التوقيت المنضبط نظام معلومات يدعى نظام كانبان من أجل الرقابة على الإنتاج وصلاحيته دوران المواد والإنتاج في المصنع .

ويمكن إستخلاص جملة من خصائص هذه الفلسفة الحديثة في¹:

الإستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن الوصول إلى المخزون الصفر الذي يحد من الهدر في الموارد والأنشطة في العملية الإنتاجية.

الإنتاج بالكميات المحددة وفي الوقت المناسب لمواجهة الطلب.

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص22.

فلسفة تقوم على نظام معلومات فعال من حيث تحديد كمية ومواصفات وأوقات الحاجة إلى الموارد .

تنمية الثقة والعلاقة بين المؤسسة والموردين من خلال التنسيق بين الإنتاج والطلب والمواصفات والجودة المطلوبة.

تقوم فلسفة التوقيت المنضبط على بيئة مستقرة داخل المؤسسة حيث تتطلب روح التعاون والإفناع والتنسيق بين الإدارة والعمال والموردين.¹

1 مزايا نظام التوقيت المحدد (المنضبط):

نظام التوقيت المحدد يركز على رقابة إجمالي التكاليف الصناعية، وتطبيقه يؤدي إلى تخفيض التكاليف الصناعية بصورة كبيرة ومنها:

تخفيض حجم المخزون وكمية الأموال المستثمرة فيه وفي المباني اللازمة لوضع كميات المخزون الكبيرة .
تخفيض تكاليف النقل ومناولة المخزون .

تخفيض تكاليف إعداد الآلات مما يؤدي لانخفاض إجمالي تكلفة الإنتاج.

إنخفاض عدد الوحدات التالفة والفاقد بناء على تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة .

إزدياد إيرادات المبيعات نتيجة لسرعة الإستجابة للعملاء.²

2 عيوب نظام التوقيت المحدد : تتمثل مشاكل النظام في :

1-الاحتياج إلى وقت طويل للوصول إلى التحسينات المطلوبة؛

2-صعوبة ثبات النوعية المثالية من المواد الأولية؛

3-عدم قابلية الموردين للتكيف لطرق وطبيعة نظام التوقيت المنضبط؛

4-قلة الالتزام داخل المؤسسة وقلة التعاون وانعدام الثقة بين العمال؛

5-الإجهاد المتزايد في القوى العاملة.³

الفرع الرابع : سلاسل القيمة :

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق ذكره ، ص22.

² الجمال رشيد ونور الدين ناصر، إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 176 .

³ محمد نجيب دبابش ، مرجع سابق ذكره، ص 37.

يعمل نموذج سلاسل القيمة على البحث عن منابع الميزة التنافسية وأصولها على مستوى كل أنشطة المؤسسة، والحكم على مواردها ومهاراتها.

1 مفهوم سلاسل القيمة :

هي طريقة النظامية للنظر والحكم على سلسلة الأنشطة التي تؤديها المؤسسة، بحيث يمكن للمؤسسة من خلالها فهم المصادر الحالية، والمحتملة للميزة تم تحقيقها عن منافسيها.¹

و عرف Porter سلسلة القيمة على أنها "مجموعة مرتبطة من النشاطات التي تكون ضرورية لخلق البضائع والخدمات من استخدام المواد الأولية ولغاية تسليم المنتج الى المستهلك النهائي".
و منه نستطيع القول أن سلسلة القيمة هي أسلوب أو طريقة أو تحليل يتطلب دراسة كل أنشطة المنظمة الداخلية والخارجية بحيث يتم ترتب وتنظيم تلك الأنشطة على وفق هيكل تنظيمي و إختيار الموارد البشرية الكفوءة القادرة على الاستغلال الأمثل لتلك الموارد وبالشكل الذي يساعد في تحقيق أفضل عائد للمنظمة².

2 أهداف سلسلة القيمة :

هناك العديد من الأهداف لسلسلة القيمة منها :

انتاج كميات من البضائع أو تقديم الخدمات من خلال تكامل الأنشطة داخل المنظمة وبالتعاون مع الاطراف الأخرى .

التركيز على زيادة مصلحة كل الاطراف العاملة عن طريق ادارة وربط نشاطات السلسلة الكلية من مجهزي المواد الأولية الى المستخدمين النهائيين .

أن العمل ضمن السلسلة الكلية للصناعة يؤدي الى تطوير سلاسل قيمة تنافسية ليحقق الحصول على نتائج ايجابية من خلال تعظيم قيمة المنظمات المشتركة ضمن السلسلة الكلية .

اعداد منهاج عمل مشترك للعمل مع المجهزين والزبائن ، مما يساعد في اتخاذ القرارات التي تساعد على انجاز النشاطات التي تؤدي الى إنتاج المنتجات التي تحقق حاجات المستهلك وتحديد الجهات التي سيتم العمل معها بشكل متواصل عن طريق تنظيم عمليات ذات أنشطة فعالة واستخدام تكنولوجيا المعلومات لدعم العلاقات بين الاطراف المترابطة ضمن السلسلة الكلية³.

¹ أنبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 92.

² زينب جبار يوسف، إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة، دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الأتاشية، 2008، ص 4.

³ Gereffi G ، International Trade & Industrial up grading in the Apparel Commodity Chain ، Journal of International Economics ، Vol 48، 1999 ، p 9 .

3 أنشطة سلسلة القيمة :

1- الأنشطة الرئيسية وتتمثل بالآتي :

أ- المدخلات : وهي تلك الأنشطة التي ترتبط مع مناولة* المواد الأولية ، عمليات الفحص ، نقل المواد ، الأستلام التخزين ، رقابة المخزون ، وتوزيع المدخلات التي تستخدم بأنتاج المنتج أو تقديم الخدمة .
ب- العمليات الإنتاجية : وهي تلك العمليات الخاصة بأدارة المواد اللازمة لانتاج السلعة أو الخدمة التي تقوم المنظمة بتقديمها إلى الأسواق ، وتختص أنشطة الإنتاج بكل من الجودة والتكاليف وخدمات المستهلك والتسليم وزمن الاستجابة كما ترتبط العمليات الانتاجية بعمليات الشراء وتصميم وأستخدام الآلات والرقابة على الانتاج .¹

ج- المخرجات : تتضمن عدة نشاطات منها التوزيع حيث تعتمد المنظمات على الوسطاء في تصريف أو بيع منتجاتها إلى المستهلك ، وتعتبر نظم التوزيع إحدى الموارد الاساسية للمنظمة التي ينبغي الاهتمام بها ووضع خطة توزيع ترتبط بأختيار قنوات التوزيع وتحديد مستوياتها .²

د -التسويق والبيع : تعد أنشطة التسويق من الأنشطة الأساسية التي تسهم في التعرف على فهم حاجات المستهلكين أو أكتشاف الفرص التسويقية الجديدة والسعي لتحقيق التوازن بين حاجات السوق وبين أماكن المنظمة ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة .

هـ- الخدمة : وتتمثل بخدمات مابعد البيع مثل عمليات الصيانة وتوصيل السلعة الى الزبون . وترى الباحثة أن نشاط التوزيع يفترض أن يكون ضمن نشاط التسويق والبيع.

2-الأنشطة المساندة

أ- إدارة الشراء : تختص إدارة الشراء بتوفير المواد الخام أو الأجهزة والمعدات للقيام بعملية الانتاج ، ويجب على ادارة الشراء أن تتميز بامتلاكها قدرة عالية في تحقيق الكلفة الأنسب والتي تتمثل في إمكانية تقليل الكلفة مع الحفاظ على مكونات النوعية للسلعة أو الخدمة. ب- تطوير التكنولوجيا : يتعلق هذا التطوير بالأنشطة كافة التي تهدف الى تحسين طرق الانتاج وبما يتلائم ومقاييس الجودة الشاملة ، وأنظمة الايزو الحديثة التي تتطلب الاعتماد على الحاسب الآلي في الأعمال المطلوب أنجازها.

¹ - الحسيني فلاح حسن ، الإدارة الاستراتيجية ، دار وائل للطباعة والنشر ، الأردن ، 2000 ، ص 110 .

² لهوري زكريا مطلق ، الإدارة الاستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات دراسية ، اليازوري للطباعة والنشر ، الأردن ، 2005 ، ص 283 .

* مناولة و يقصد : مناولة المواد كل عمليات نقل وتحريك رفع وحمل ودفع وسحب وإنزال للمواد الأولية او اجزاء او منتجات تحت الصنع او تامة الصنع ، من مكان إلى آخر في نطاق المصنع ، سواء بين المخازن والوحدات الانتاجية ، او بالعكس بين الوحدات الانتاجية ذاتها .

ج- ادارة الموارد البشرية : يعد الافراد العاملين هم الموارد البشرية والتي يتطلب بذل الاهتمام اللازم لها من قبل ادارة المنظمة لأن ذلك ينعكس بشكل كبير على نشاطها.

د -البنية التنظيمية : تتكون البنية التنظيمية الأساسية للمنظمة من كافة المستويات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ الأنشطة المختلفة في المنظمة والمتمثلة في الادارة العامة ، التخطيط الاستراتيجي ، الحسابات ، الشؤون القانونية والعلاقات العامة والأمن الصناعي . حيث يتطلب أن تكون جميع محتويات البنية التنظيمية متماشية مع ملامح الفكر الأساسي للمنظمة القابل للتغير وبما يتلائم مع المستجدات والتغيرات¹.

الفرع الخامس : بطاقة الأداء المتوازن :

تمارس البيئة الخارجية ضغوط مستمرة على المؤسسة، فتدفعها للبحث عن اكتساب مزايا تنافسية وبالتالي فقد تطورت فكرة بطاقة الأداء المتوازن مع التغيرات التي حدثت على الصعيد العالمي.

1 مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

تعرف على أنها " منهج لقياس الأداء و الذي يستخدم مجموعة من القياسات المالية و غير المالية بالنسبة لإستراتيجية المنظمة ككل " .²

و أيضا عرفت بطاقة الأداء المتوازن على أنها "درجة تحقيق الفرد لما هو مطلوب منه من مهمة أو مهام، ويمكن استخدام تقييم المهام في الحكم على كمية هذه الدرجة ونوعيته " .³

يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن هي مدى قدرة تحقيق المؤسسة لأهدافها على المدى البعيد من خلال رشدها وتوظيف مختلف مواردها في إطار الأخذ بعين الاعتبار تأثيرات البيئة الداخلية والخارجية لأنشطتها.

2 أهداف بطاقة الأداء المتوازن :

تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يحقق الأهداف الآتية:⁴

توضيح وترجمة الرؤية والإستراتيجية .

اتصال وارتباط الأهداف والمقاييس.

خطة، تحديد الأهداف، وتوحيد المبادرات الإستراتيجية.

¹ - السيد اسماعيل محمد، الادارة الاستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية ، المكتب العربي الحديث للطباعة والنشر ، الاسكندرية ،1999، ص ص 145-150.

² نضال محمود الرماحي ، مرجع سابق ذكره، ص 309

³ أحمد رامي عبد ،إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق الميزة التنافسية ، العدد 1، مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية ، 2016، ص 226.

⁴ رافد حميد الحدراوي ومروة عبد الكريم الزهيري ، استخدام الحدس في صياغة الخريطة الإستراتيجية بالتركيز على بطاقة الأداء المتوازن، دراسة تحليلية في عدد من فروع مصرف الرافدين في محافظة النجف الاشرف، جامعة الكوفة كلية الإدارة والاقتصاد ،ص 125.

تعزيز التعلم والتغذية المرتدة الإستراتيجية.

التحديات التي تواجه تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن :

- _تتطلب مستوى عالي من الإلتزام التنظيمي وتقتضي بذل جهود حثيثة ومدعومة من أجل التنفيذ الكامل لها .
- _يمكن أن تخلق شعور بالخوف بين الموظفين بما أن بطاقة الأداء المتوازن ترفع درجة الوضوح و المحاسبة .
- _قد يكون معدل التبني لها أبطأ بسبب التحديات الخاصة بتدريب قوة عاملة كبيرة على المنهجية والافتقار للبيانات والمعلومات الضرورية لبناء بطاقة اداء متوازن إضافة إلى العقبات التكنولوجية .

3 مزايا استخدام بطاقة الأداء المتوازن :

إن تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن على المؤسسات يساهم في تعزيز قدراتها، حيث يساعد هذه المؤسسات فيمايلي¹ :

تعزيز النمو مع التركيز على إستراتيجية طويلة الأجل وليست قصيرة الأجل؛

تعقب أداء المؤسسة ومراقبة مدى تحقيق الأهداف، وذلك من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة عند حدوث أي خلل أو انحراف؛

تجزئة الأهداف الإستراتيجية إلى أهداف فرعية وترتيبها ليسهل تحقيقها؛

يساعد على وضوح الأهداف من خلال الإجابة على السؤال "كيف أساهم في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال ما أقوم به يوميا"؛

دعم بطاقة الأداء لمحاسبة المسؤولية حيث تجعل العاملين في المؤسسة يعملوا وكأنهم ملاك لها من خلال مقاييس محاسبة العاملين؛تعطينا بطاقة الأداء المتوازن أداة قيمة يمكن استخدامها لفهم حالة المؤسسة وتحقيق ديناميكيته، لتكون تنافسية على المدى البعيد، كما أنها تزودنا بتوثيق للتنمية المستمرة، وهذه المقاييس للرقابة لابد أن توجه المؤسسة باتجاه تحقيق أهدافها ورؤيتها؛

ترتبط بطاقة الأداء المتوازن بين السبب والنتيجة المفترضة من خلال أكثر الاستخدامات أهمية، لتعكس كيفية تقوية هذه الروابط وماهو الوقت المتضمن وماهو الشكل المحدد للمناقشة الخارجية والتغيير؛

تزود بطاقة الأداء المتوازن بتغذية عكسية إستراتيجية وبالتالي تساعد على التعلم؛

تزود بطاقة الأداء المتوازن بصورة شاملة للأعمال التشغيلية؛

يسهل هذا المنهج الاتصال وفهم أهداف العمل والإستراتيجيات في مختلف مستويات المؤسسة .

¹عبد اللطيف عبد اللطيف وترجمان حنان، بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث I العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، جامعة تشرين، دمشق، العدد 01، 2006، ص144.

وعليه يمكننا القول أن بطاقة الأداء المتوازن هي نظام إداري بما فيه من القياسات والاتصال الفعال فيما يتعلق بأهداف الإستراتيجية، ويحقق للمؤسسة البقاء والاستمرار ويساعد على اتخاذ القرارات وتوفير معلومات دقيقة وحديثة في وقت قليل¹.

الفرع السادس : إدارة الجودة الشاملة :

في ظل التطور، والاتساع الحاصل على مستوى العالم، بات العالم قرية صغيرة، وباتت المعلومة، والمعرفة سلعا تشتري، وتباع، مما أدى إلى ظهور الحاجة إلى تقديمها بسرعة كبيرة، وبشكل تنافسي؛ بهدف إرضاء العملاء؛ فظهرت الحاجة إلى تطوير الأنظمة، والآليات، والعاملين، بالإضافة إلى الاهتمام برفع مستوى الكفاءة، وبالتالي الحاجة إلى ما يسمّى ب (الجودة الشاملة).

1 مفهوم إدارة الجودة الشاملة:

عرفها (معهد المقاييس البريطاني) على أنها: "فلسفة إدارية تشمل كافة نشاطات المنظمة التي من خلالها يتم تحقيق احتياجات، وتوقعات العميل، والمجتمع، وتحقيق أهداف المنظمة بكفاءة الطرق، وأقلها تكلفة، عن طريق الاستخدام الأمثل لطاقات العاملين جميعهم بدافع مستمر للتطوير " ².

2 أهداف الجودة الشاملة : تنقسم أهداف الجودة إلى أهداف خاصة بضبط الجودة وأخرى متعلقة بتحسينها. يمكن عرضها بما يلي :

-أهداف خدمة ضبط الجودة : هي تلك الأهداف التي تتعلق بالمعايير التي ترغب المنظمة في المحافظة عليها وتصاغ على مستوى كل المنظمة باستخدام متطلبات ذات مستوى أدنى تتعلق بصفات مميزة مثل الأمان ورضا المستهلك

-أهداف خدمة تحسين الجودة : هي الأهداف التي غالبا ما تنحصر في الحد من الأخطاء وتطوير منتجات جيدة ترضي المستهلكين بصورة أكثر .وعليه يمكن تصنيف أهداف خدمة ضبط وتحسين الجودة إلى خمسة فئات، هي³:

أ/ أهداف الأداء الخارجي للمؤسسة : تشمل الأسواق، البيئة، والمجتمع .

ب/ أهداف الأداء المنتج : تتناول احتياجات المستهلكين والمنافسة .

¹ عبد اللطيف عبد اللطيف وترجمان حنان، مرجع سابق ذكره ، ص144.

² جباري فادية ، تأثير جودة الخدمة على رضا العميل تخصص تسويق ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، 2010، جامعة ابو بكر بالقابذ تلمسان ، ص 17

³ السمانى محمد الغالى نورالدائم ، دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية ،دراسة حالة 2016 ،جامعة النيل الابيض للعلوم والتكنولوجيا،ص9.

- ج/ أهداف العمليات : تتناول مقدرة العمليات وفاعليتها وقابليتها للضبط .
- ذ/ أهداف الأداء الداخلي : تشمل مقدرة المنظمة وفاعليتها ومدى استجابتها للمتغيرات ومحيط العمل .
- هـ/ أهداف أداء العاملين : تتناول المهارات والقدرات والتحفيز وتطوير العاملين¹.
- المطلب الثالث : مساهمة الأدوات المحاسبية الإدارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية .
- الفرع الاول : مساهمة نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تحسين الميزة التنافسية .

إن نظام التكاليف المبني على أساس التكلفة يرتبط بسلسلة القيمة في كتاب M Porter الميزة التنافسية حيث يمكننا فهم أن أصل الفكرة ينبع من إمكانية فحص مصدر الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال النظر إلى وحدة نشاط معينة أنها مكان لإنشاء القيمة للعميل. إن الميزة التنافسية تأتي من مجموعة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة كالتخزين و الإنتاج ، و التوزيع و دعم منتجاتها ، حيث أن كل نشاط تقوم به يعمل على تحسين وضعيتها التنافسية من جهة التكاليف أو إنشاء قاعدة تمييزية ، وعليه فإن بناء ميزة تنافسية مستمرة يقتضي في البداية تحليل سلسلة القيمة للمؤسسة المتكاملة في التدفقات الأنشطة المختلفة و هذا ما يسمح بتعريف مصادر الميزة التنافسية هذا فضلا على أن إدماج نظام الأنشطة في تحليل التكاليف سيكون أداة فعالة في التسيير الإستراتيجي لحافطة أعراض التكلفة وذلك من خلال:

- 1 تسيير الأنشطة المشكلة لسلسلة القيمة بطريقة مميزة أو ما يعرف بأسلوب التسيير بواسطة الأنشطة abm .
 - 2 تعريف مسببات حدوث تكاليف هذه الأنشطة بما يسمح بتفسير تغيرات هذه الأنشطة .
- و من جوانب دور نظام الأنشطة ABC في بناء و تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة :

- تحسين تسيير المؤسسة : تحسين موقف التنافسي و تخصيص أفضل لموارد المؤسسة نحو الأنشطة التي تعطي أحسن ميزة تنافسية .
- تخفيض التكاليف : إنتقاء الأنشطة و تقليص الوقت و الجهد .
- تحسين الجودة² .

الفرع الثاني : مساهمة نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تحسين الميزة التنافسية:

¹السماني محمد الغالي نورالدائم ، مرجع سابق ذكره،ص9.

²اسماعيل حجازي و معاليم سعاد ، مرجع سابق ذكره ، ص ص 198_ 199.

يحقق النظام مزايا كثيرة تجعل منه سلاحا تنافسيا قويا بعد أن أظهر قدرة فائقة في التأثير على أبعاد الأداء الإستراتيجي : التكلفة و الجودة ، المرونة ، و يحسن من الميزة التنافسية من خلال :¹

القضاء على الإنتاج الفائض فالإنتاج يكون حسب الطلب .

القضاء على وقت الإنتظارو تخفيض وقت التهيئة و إعادة التشغيل .

التخلص من الإنتاج المعيب نهائيا .

تخفيض المخزون إلى حده الأدنى .

التركيز على العمليات المنتجة فقط و التقليل من الحركات غير ضرورية .

و بهذا يحقق هذا النظام الوصول إلى أعلى درجة التنافس .²

لكي تستطيع المؤسسات تحسين تنافسياتها وضمان حصتها السوقية، كان لابد لها من تلبية احتياجات

زبائنهما بالجودة العالية والوقت المناسب، ولتحقيق هذين الشرطين يستخدم نظام يسمح بتحقيقهما بأقل

تكلفة ممكنة هذا النظام يدعى بنظام التوقيت المنضبط JIT .

تخفيض زمن التدفقات المادية واللامادية: ويقصد بها كل عمليات الإمداد المتعلقة بعمليات التصنيع والتسليم

والتدفقات الداخلية والتدفقات الخارجية، ومن أهم الأساليب المستعملة لتحقيق هذا الهدف هو إتباع

نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT الذي يهدف إلى إلغاء الأوقات الميتة (العاطلة) التي لا تضيف قيمة

ومنع التبذير تماما، وكذا الالتزام بمستوى عال من الجودة في كل عمليات المؤسسة مع إتباع منهج

التحسين المستمر للعمليات واعتماد المهارات والخبرات المتفوقة، بالإضافة إلى الدقة في اختيار الموردين

وضبط مواعيد الاستلام.

تخفيض زمن تطوير وتقديم منتجات جديدة إلى السوق: بالنظر من زوايا عديدة نجد أن تطوير المنتجات

¹خلود وليد عيد البرديني ، نظام تخطيط الموارد ، نظام الانتاج في الوقت المحدد في تحقيق الاسبقيات التنافسية ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص ادارة الاعمال ، 2014،جامعة الشرق الاوسط ، ص ص27_28.

²خلود وليد عيد البرديني ، مرجع سابق ذكره ، ص28.

جديدة هو أحد أهم الأركان الأساسية في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة ولهذا تلجأ الكثير من المؤسسات إلى التسريع في حركة التجديد والابتكار وتقليص دورة حياة المنتج، ويمكن للمؤسسات تقليص هذا الوقت باتخاذ العديد من الإجراءات وهي¹:

بناء المهارات المرتبطة بالبحث العلمي التطبيقي وذلك من خلال الاستعانة بعلماء البحث والمهندسين، وتأسيس بيئة العمل التي تدعم وتمهد الطريق إلى الابتكارية؛ تطوير العمليات المناسبة في اختيار المشروع وتسييره وذلك من خلال منظور استراتيجي مع الأخذ بعين الاعتبار أهداف المشروع طويلة المدى؛ تحقيق التكامل مع الأقسام والوظائف المختلفة للمؤسسة من خلال تطوير فرق تطوير متكامل وهذا يساهم بدوره في ضمان تصميم المنتجات بما يتوافق مع متطلبات التصنيع وتخفيض تكاليف التطوير وسرعة وصول المنتجات إلى الأسواق.²

الفرع الثالث : مساهمة التكلفة المستهدفة في تحسين الميزة التنافسية :

و يكون ذلك كمايلي :³

_التكيف وفقا لمتطلبات السوق : ويعني الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو تكيف مع الحالات المنافسة التي تواجه المؤسسة ، حيث تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب ظهور منتجات ذات جودة عالية ، و بأسعار منخفضة ومن أجل المنافسة و البقاء في السوق و عليه يتوجب على المؤسسة القيام بإعادة عمليات البحث و التطوير و تصميم المنتجات بشكل الذي يحقق إستجابة لرغبات و متطلبات الزبون في المنتجات المقدمة ، و ضمان تسويق المنتجات في الوقت المناسب و بالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يكون أقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة ، و يحقق هامش ربح مرغوب ، و الأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير تساهم بقوة

¹ اسماعيل حجازي و معاليم سعاد ، مرجع سابق ذكره ، ص ص 174 _ 175.

² اسماعيل حجازي و معاليم سعاد ، مرجع سابق ذكره ، ص ص 174 _ 175.

³ سعاد جاسم محمد ، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، الإقتصادية والإدارية، العدد 1، المجلد 17، بغداد 2011، ص 359.

في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة.

_التكيف وفق لمتطلبات التقدم التكنولوجي : أن استجابة و فقا للتكيف الثورات و تطورات الإبتكارات التكنولوجية ، ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة و البساطة و إنخفاض تكاليف الإنتاج ، مما إنعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع ، إن هذه الإستجابة ستمكن من تحقيق عوامل نجاح حاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين للمؤسسة على نظيراتها المنافسة و بذلك تحسن الميزة التنافسية .

_التكيف وفق لمتطلبات المنتج : لقد فرضت التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة على المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص و الوظائف التي يؤديها المنتج ، ذلك من حيث عدد الوظائف و كفايتها ، فالزبون يرغب بمنتجات متعددة الوظائف و ذات كفاءة عالية في الأداء ، و بأسعار منخفضة لذا إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه الرغبات و المتطلبات و بالشكل الذي يحسن لها الميزة التنافسية ¹.

ومنه التكلفة المستهدفة هي أداة جيدة لتحسين الميزة التنافسية و ذلك من خلال :

- 1_ زيادة رضا الزبون أي من خلال التركيز في عملية التصميم و على تحقيق قيمة مدركة للزبون .
- 2_ تخفيض التكاليف من خلال تصميم المنتجات بمواصفات ذات فعالية و كفاءة عالية .
- 3_ تساعد على تحسين جودة المنتج بشكل كامل ، كتحسين التصميم للمنتجات بعناية و تصنيع منتجات لمقابلة إحتياجات الزبائن التي تتصف بالتنوع و الرغبة في التطور المستمر . ²

الفرع الرابع : مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الميزة التنافسية :

يحسن إستخدام أسلوب الأداء المتوازن من الميزة التنافسية في ظل التعقيدات الموجودة ، حيث بواسطة هذه الأداة يتم قياس أداء المؤسسة وتحديد أهدافها، وبالاعتماد على محاورها الخمسة فهي تعتبر أداة فعالة تترجم إستراتيجية المؤسسة الاقتصادية، وبالتالي تساهم في إضفاء ميزة تنافسية، يمكن القول أيضا إن بطاقة الأداء المتوازن ليست فقط نظام قياس، وإنما نظام إداري يقوم بربط الأهداف والمقاييس والمستويات

¹ سعاد جاسم محمد، مرجع سابق ذكره، ص 359.

² سعاد جاسم محمد، مرجع سابق ذكره، ص 360.

المستهدفة والمبادرات، والتي بمجملها تصف استراتيجية المنشأة وتساعد على تزويد الإدارة بالتغذية

العكسية لعملياتها الداخلية ومنتجاتها الخارجية من أجل التطوير المستمر لأداء و تحسين الميزة

التنافسية.¹

الفرع الخامس : المساهمة إدارة الجودة الشاملة في تحسين الميزة التنافسية :

ينحصر مدى نجاح المؤسسة وقدرتها على الإستمرار في المنافسة على مدى التحسين المستمر الذي تحققه في مستويات الأداء المتعلقة بمجالات التنافس و التي أصبحت متعددة، لهذا أصبح يقتضي الواقع التنافسي للمؤسسات أن تفكر في طرق حديثة لتلبية حاجات عملائها والمحافظة عليهم بالرد على احتياجاتهم في الوقت

المناسب و بالشكل المناسب، لهذا ازدادت أهمية الجودة في مجال بناء مزايا تنافسية بشكل كبير ومن ما لا شك فيه أن اهتمام الكثير من المؤسسات بجودة المنتج لا يمكن النظر إليه أنها مجرد إستراتيجية لتنافس الفعال، فقد أصبحت إدارة الجودة الشاملة أمرا حتميا من أجل البقاء والإستمرارية وتفوقها وتميزها على منافسيها، كما تساهم في تحقيق رضا العميل وتحسين صورة المؤسسة و لهذا يتطلب التنافس بإدارة الجودة الشاملة عدة مقومات، أهمها :

إستخدام تكنولوجيا المعلومات في تصميم النظام الإنتاجي .

الإعتماد على حاجات العملاء كأساس لتصميم المنتجات وكافة وظائف ونظم المؤسسة.

جعل الجودة على قمة أولويات الإدارة العليا.

تبني مفهوم التحسين المستمر .²

الفرع السادس : مساهمة سلاسل القيمة في تحسين الميزة التنافسية :

من طرق دراسة الميزة التنافسية للمؤسسة هناك ما يسمى "سلسلة القيمة"، حيث تحاول تفكيك المؤسسة إلى مجموعة من النشاطات من القيمة والتكلفة للوصول لمعرفة مصادر التكلفة والميزة التنافسية في كل عملية من العمليات التي تؤديها المؤسسة، ومن تم التفوق على المنافسين ، و إذا كان لنظام سلاسل القيمة هذا التأثير

¹ فراس عبد القادر غفري، دور القياس المتوازن الأداء في تعزيز الميزة التنافسية ،دراسة ميدانية في قطاع الصناعات الغذائية ، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في ادارة الاعمال ، 2015، جامعة حلب كلية الإقتصاد،ص 119.

² اسماعيل حجازي و معاليم سعاد ، مرجع سابق ، ص 174.

مباشر على المركز التنافسي للمؤسسة، فإن بناء الميزة التنافسية يحتاج إلى فهم دقيق للعلاقة بين الأنشطة الداخلية للمؤسسة، حيث أن تقسيم هذه الأنشطة إلى الأنشطة داعمة يسمح بدراسة وبحث العوامل الرئيسية التي تعتبر كمصادر للميزة التنافسية، وتشمل الخطوة الموالية تقسيم الوضع الداخلي من خلال مقارنة العوامل الرئيسية السابقة (عادة هي التكاليف)، مع مستويات معيارية معينة لتحديد جوانب قوة وضعف الأنشطة، عادة يوجد مستويان يستخدمان في عملية التقسيم:

-مقارنة العوامل الداخلية مع أهم المنافسين.

-مقارنة مع عوامل القطاع أو الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة .

إن الهدف من عملية التقسيم هو تحديد مكان خلق القيمة (أنشطة القيمة)، وعند الوصول إلى هذه الأخيرة يتم تخصيص الموارد وتركيزها فيها، أما الأنشطة المتبقية والتي لا تملك المؤسسة فيها ميزة تنافسية فتوجه إلى المقابلة من الباطن.¹

¹ عبد العزيز صالح بن جبثور ، الإدارة الإستراتيجية ، إدارة جديدة في عالم متغير ، دار المسيرة للنشر عمان ، الأردن ، 2004 ص 188.

خلاصة الفصل :

من خلال التطورات الإقتصادية التي حدثت فإن المحاسبة الإدارية أصبحت من أهم فروع المحاسبة وهو ما يجعلها على علاقة وثيقة بالأنظمة المحاسبية الأخرى إذ ان المحاسبة الإدارية مختصة بجمع البيانات و التوصل إلى معلومات التي تستفاد منها الإدارة لإستخدامها في التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرارات ، و بإعتبار أن أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية ليست بالكفاءة العالية المتطلبة لتوصل و توفير المعلومات الملائمة للمؤسسة و لذى ظهرت الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية تجاري التطورات القائمة و التحديات ، فهي تحسن من مستوى المؤسسة عن منافسيها حيث تستخدم لمعرفة أداء المؤسسة من خلال مدى قدرتها على تحقيق أهدافها الخطط لها و كذلك نجاحتها في خلق ميزة تنافسية لها التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمؤسسات الأخرى العاملة في نفس النشاط، وتتحسن الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأمثل للإمكانيات والموارد المادية والتنظيمية والمعلوماتية المتاحة، بالإضافة إلى القدرات والكفاءات وغيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها المؤسسة والتي تمكنها من تصميم وتطبيق استراتيجياتها التنافسية.

الخاتمة:

يتميز العصر الحالي بأنه عصر العولمة و إنفتاح الأسواق العالمية على بعضها بعضا ، وتطور وتعقد ظروف المنافسة ، و هذا ما أثر على المحاسبة الإدارية حيث أنها كانت في الدور التقليدي تعنى بتزويد الإدارة بالمعلومات المالية الملائمة وذلك من أجل المفاضلة بين البدائل والخطط المالية لإختيار البديل الذي يحقق أقصى قدر من الإنتاجية وبالتالي تعظيم ربحية ، و من ثم تكيفت لمسايرة ركب المنافسة والانفتاح والتركيز أكثر على المفاهيم الحديثة كالجودة، رضا العميل، إدارة التكلفة.... الخ، لتوفير معلومة مالية إدارية ذات خصائص حديثة وملائمة لإستخدامها في تحقيق الأهداف الأساسية للمؤسسة الإقتصادية بكل كفاءة وفعالية حيث يتجلى الدور الحديث لها في المراجعة المالية والمحاسبية الذي من شأنها تعزيز ودعم كيان المؤسسة الاقتصادية في وسط تنافسي بحت.

و لتنمية القدرة التنافسية المستمرة يستوجب على المؤسسات الهادفة للبقاء و الإستمرارية مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة إلى تطبيق الآليات الحديثة للمحاسبة الإدارية كونها تعطي النتائج بصورة دقيقة وأكثر مصداقية كما أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة والتوفير في الوقت المناسب من أجل إشباع رغبات العملاء وكسب ولائهم وثقتهم لتحقيق الربح، وبالتالي تضمن هذه الآليات الحديثة للمؤسسة النمو والتوسع وكذا الحصول على ميزات تنافسية وتحقيق الأفضلية لها كما توفر لها مكانة متفوقة في السوق .

ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية، فقد تم محاولة تجسيد هذه الدراسة على أرض الواقع وذلك من خلال تسليط الضوء على إحدى المؤسسات الاقتصادية والمتمثلة في مؤسسة مطاحن الجنوب الكبرى _بسكرة ، تم التطرق لبعض آليات المحاسبة الإدارية التقليدية مع التركيز على الحديثة منها، والتي من خلالها تم معرفة مدى مساهمة هذه الأساليب في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة .

ومن خلال هذه الدراسة استخلصت العديد من النتائج والتي يمكن توضيحها في:

- أن المحاسبة الإدارية فرع من فروع المحاسبة ،وتهدف الى توفير المعلومة المالية للإدارة من أجل لمساعدة في ترشيد القرارات الاقتصادية، مما ينعكس بالايجاب على أداء مختلف الأنشطة بكفاءة وفعالية.

- تستعين إدارة المؤسسة بأدوات المحاسبة الإدارية في أداء وظائفها.
- هناك علاقة تكامل بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف وكذا علم الإدارة ، حيث أن معلومات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تعتبر قاعدة بيانات للمحاسبة الإدارية لمعالجتها وتحليلها و بيانها بصفة ملأمة لاتخاذ القرار واستعمالات أخرى بحسب الحاجة. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .
- أصبحت الآليات التقليدية للمحاسبة الإدارية غير كافية لتلبية احتياجات الإدارة من أجل تحقيق أهدافها المنشودة .
- تطور آليات حديثة للمحاسبة الإدارية باستطاعتها أن تتواكب مع التقلبات والتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة وتحقيق الميزة التنافسية .
- معايير الميزة التنافسية التي تحدد نوعية وجودتها :
مصدر التنافسية ، عدد مصادر الميزة التي تمتلكها المؤسسة ، درجة التحسين و التطوير و التجديد المستمر في الميزة . وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .
- الميزة التنافسية تكون متجددة وفق معطيات البيئة الداخلية من جهة و قدرات و موارد المؤسسة من جهة أخرى.
- يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أحد التطورات المهمة لأنه يقوم على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد، إنما تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة تستهلك الموارد، لذا لابد عند حساب تكلفة المنتجات المرور أولاً بأنشطة المؤسسة ومن ثم تسيير التكاليف انطلاقاً من مسببات الأنشطة لغرض تخفيض التكاليف .
- تقوم التكلفة المستهدفة بتحديد تكلفة الإنتاج وفق منهج منطقي يقوم على أساس دراسة السوق واختيار السعر التنافسي الذي يحقق أهداف المؤسسة، والذي على أساسه يتم تصميم المنتج وتحدد تكلفته الإنتاجية مسبقاً.
- تقوم سلاسل القيمة بتحليل العملية الإنتاجية إلى مجموعة من الأنشطة وقياس قدرة كل نشاط على إضافة القيمة وبالتالي استبعاد الأنشطة التي لا تولد القيمة لخفض التكاليف.
- تسعى وحدة الدقيق والفرينة لقياس تكاليف الإنتاجية التي تم تحملها فعلاً، دون الاهتمام لعملية إدارة وتخطيط تكاليفها.
- إن هذه المؤسسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة، مما يؤدي إلى التحميل الخاطيء للتكلفة وبالتالي سوء اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بها كقرار التسعير.

- إن استخدام التحليل المالي في مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب تبين ان هذه الاداة ليست كافية فهي تقدم معلومات خاصة بالجانب المالي فقط ولا يمكن ان تصنع قرارات سليمة بها .
- ان تطبيق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لنظام التكلفة على أساس الأنشطة سيمكنها من تخفيض تكاليف منتجاتها والذي يؤدي إلى انخفاض الأسعار ،تجاوز الكثير من المعوقات وبالتالي زيادة الطلب على منتجات المؤسسة.
- ساعدت التكلفة المستهدفة في تحديد تكلفة الإنتاج لوحدة الدقيق والفرينة من خلال دراسة المنتجات المنافسة وأسعارها، مما سمح من تحديد السعر التنافسي والذي على أساسه حسبت تكلفة الإنتاج المستهدفة.
- إن استخدام أدوات المحاسبة الادارية الحديثة يأثر بالايجاب في تحسين الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية و كذلك يعتبر كقفزة نحو الحداثة و مواكبة التطورات ، (فمثلا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة لديه قدرة على تخفيض وترشيد تكاليف و التكلفة المستهدفة تحدد السعر التنافسي)، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

الاقتراحات :

إنطلاقا من النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة النظرية والتطبيقية، يمكن تقديم بعض الاقتراحات :

- ضرورة تبني طريقة علمية واضحة لقياس التكاليف بوحدة الدقيق والفرينة.
- ضرورة الاهتمام بتخطيط التكاليف وخاصة تكاليف الإنتاج، لأهميتها في ضوء المنافسة وتحقيق الأهداف.
- إنشاء مصلحة خاصة بالمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، لتوفير معلومات من شأنها أن تساعد في تحقيق الميزة التنافسية .
- العمل على ربط الرؤية المستقبلية باستراتيجيات المؤسسة والعمل على إزالة كل القيود التي تحد من تحقيق أهداف المؤسسة.

آفاق البحث: من النتائج المتوصل إليها يمكن أن نقترح بعض آفاق نأمل أن تكون محل دراسات مستقبلية ومنها:

- إستراتيجية تمييز المنتج كمصدر لتحقيق الميزة التنافسية .
- معايير الميزة التنافسية ودورها في تحسين أداء المؤسسات.
- دور نظام المعلومات التسويقي في تدعيم الميزة التنافسية.
- أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية.

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

تمهيد :

بعد أن تناولنا في الفصل الأول إلى الأسس النظرية للمحاسبة الإدارية سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع، و بغية لتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة ميدانية على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب _بسكرة ،ومن خلال المعطيات المتوفرة من قبل المؤسسة محل الدراسة تم المحاولة في هذا الفصل إلى تطبيق إحدى أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية هي التحليل المالي أما بالنسبة للأدوات الحديثة سنطبق نظام التكلفة على أساس الأنشطة abc و التكلفة المستهدفة .

وستكون هذه الدراسة كمايلي :

المبحث الأول : نظرة عامة عن مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب

المبحث الثاني : استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب _ وحدة الدقيق و الفرينة .

المبحث الأول: نظرة عامة عن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وذلك من خلال تعريفها ونشأتها وهيكلها تنظيمي ثم مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة وأخيرا مكونات التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وجب الإشارة أن كل المعلومات المذكورة حول مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ووحده السميد الفرينة هي من مقابلات مع بعض مديري المديرية وبعض المهندسين العاملين بالوحدة، إضافة إلى بعض الوثائق المقدمة من طرفهم.

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

سننتقل إلى التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تقديمها ونشأتها وأهميتها وأهدافها.

الفرع الأول: تقديم المؤسسة.

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

وفي 4 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (SPA) وتم رفع رأس مالها الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري.

تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ: 54225 م²، منها 4 م² مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق والفرينة بمساحة تقدر بـ 2850 م² ووحدة الكسكسي بـ 2070 م².

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

1- منطقة أوماش توجد منها:

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

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

- وحدة إنتاج الكسكسي بنوعية المتوسط والرقيق.

2- جيبل توجد:

- وحدة الإستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام والتي بميناء "جن جن" بجيبل وقد ركزت نشاطها على إستيراد القمح بنوعية " اللين و الصلب" بالدرجة الأولى بغية:
- تموين إحتياجات وحدة الدقيق والفرينة.
- تموين السوق الجزائري.

- وحدة صوامع تخزين الحبوب وهي في طور الإنجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيبل ويقدر الإستثمار الإجمالي لهذا المشروع ب: 2 مليار دينار جزائري، ويعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب بإفريقيا من ناحية المساحة ومن ناحية الطاقة التخزينية، فمساحة تقدر ب 9.6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب إتفاقية بينها وبين إدارة ميناء "جن جن" ، إما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة تقدر ب : 160 ألف طن، مع مساحة مغطاة لتخزين كمية قدرها 25 ألف، ولقد برمجت توسعه هذا المشروع كمرحلة ثانية لإنجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ: 80 ألف طن، ومساحة مغطاة للتخزين ب 25 ألف طن.

- مرت عملية إنجاز مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل إلى أن تم الدخول في مرحلة الإنتاج، حيث بدأت وحدة الإستيراد والتصدير العمل في سنة 2000، بإستيراد القمح بنوعية وبيعه في السوق الوطنية وإستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق والفرينة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000 ونهاية الأشغال في جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتوج الفرينة والدقيق كان في شهر مارس من سنة 2003 كإنتلاق فعلي و مستمر.

- أما في ما يتعلق بوحدة الكسكسي فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001 وإنتهت في ديسمبر 2002 ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003 .

الفرع الثاني : أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

تعتبر المؤسسة ذات أهمية إقتصادية متميزة على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات طابع إستهلاكي واسع، وتوجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس به المنتجات الأخرى، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة وعموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تجسد من خلال:

1- منتجات أساسية وضرورية للمستهلك.

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

2- تغطي جزءا كبيرا من حاجيات السوق.

3- توفيرها مناصب شغل وإمتصاص جزء من البطالة.

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

الفرع الثالث: أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

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

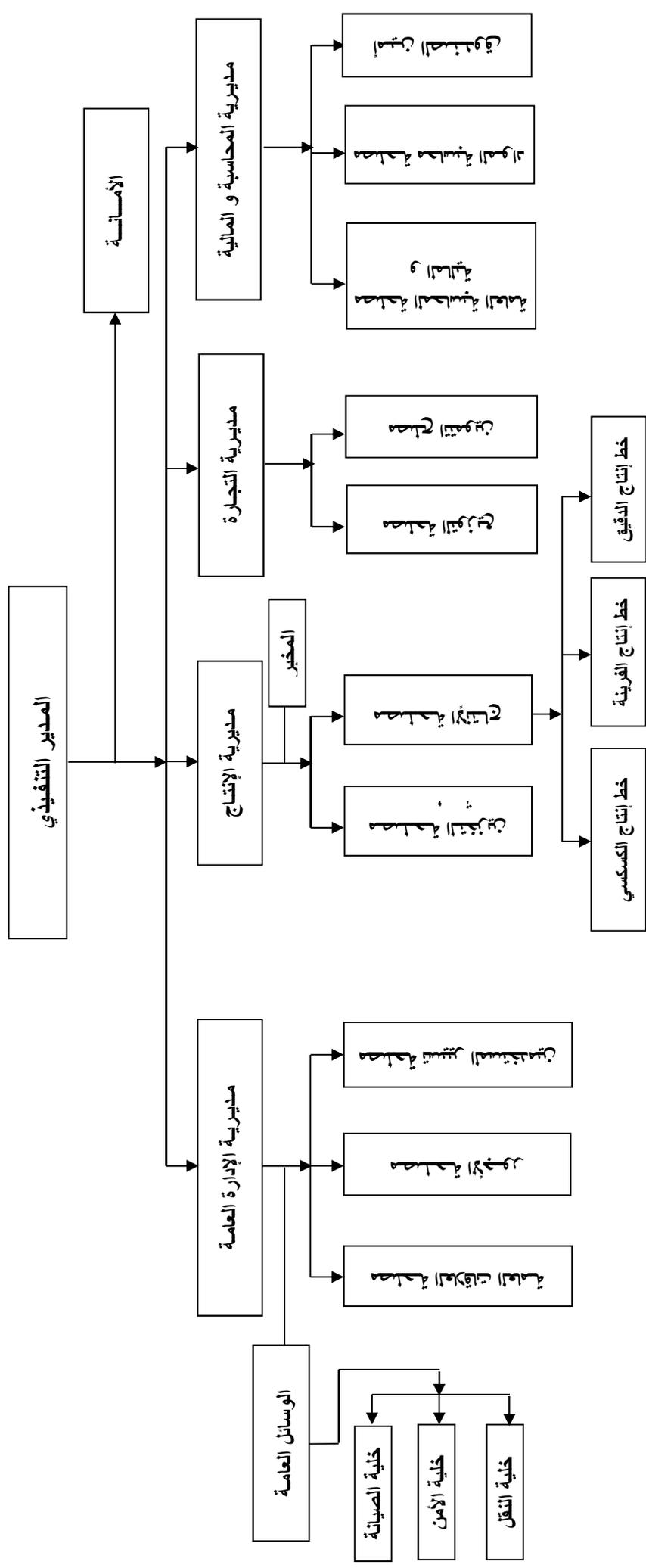
- العمل على توفير إحتياجات السوق من المنتجات الغذائية (الدقيق ، الفرينة ، الكسكس).
- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.
- ضمان موقع الزيادة في مجال نشاطها.
- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل.
- تخفيض تكاليف الإنتاج بالإستفادة من إقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي و مراحل الإنتاج للمؤسسة .

الفرع الاول : الهيكل التنظيمي

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

الشكل رقم (1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.



المصدر: مديرية الإدارة العامة

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

وفيمايلي شرح للهيكل التنظيمي:

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

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

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

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

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

• الصيانة الميكانيكية

• الصيانة الكهربائية

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

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

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

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

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

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

1- التعريف بسياسة المنتج.

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

2- تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل والعمل على تقليص وقت التسليم وكلفة الإنتاج.

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

4- العمل على إنتاج منتج مميز وفقا لنظام النوعية.

5- تنظيم تجهيزات الإنتاج والصيانة.

6- تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية.

7- تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسؤول الإدارة العامة.

ويندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية: المخبر، مصلحة الإنتاج، مصلحة التخزين.

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

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

الفرع الثاني : مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة.

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

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

1 مراحل الانتاج لوحدة الدقيق والفرينة

تمر عملية الحصول على منتج الدقيق و الفرينة بالمراحل التالية:

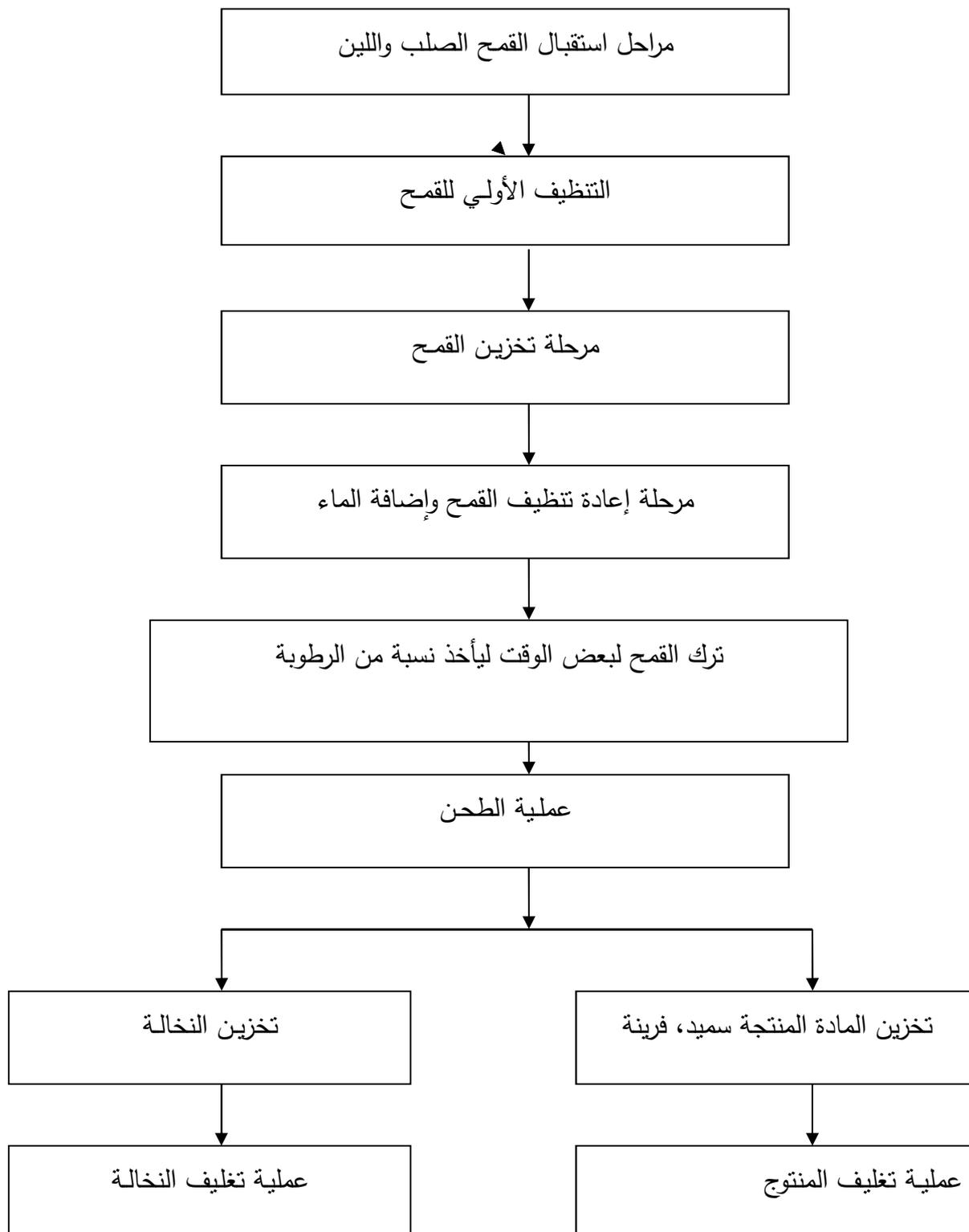
- المرحلة الأولى: بعد استقبال المواد الأولية يتم التنظيف الأولي للقمح المستقبل بنوعيه (الصلب واللين)، أين يتم التخلص من الفضلات والشوائب التي عادة ما تصاحب القمح كالحديد، الأعواد، الحجارة...الخ

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

- ، بعدها يتم تخزين المادة الأولية في صوامع مخصصة لعملية التخزين؛
- المرحلة الثانية: هي مرحلة تهيئة الرحي، حيث يتم إعادة تنظيف القمح و يتم نزع القشور والحبوب المنكسرة و إزالة الغبار العالق بالقمح، ثم بعد ذلك يتم إضافة الماء مع ترك الحبوب لبعض الوقت لتأخذ درجة رطوبة معينة (فترة راحة) ؛
 - المرحلة الثالثة: وهي مرحلة الطحن، فبعد انقضاء فترة الراحة المقررة للقمح سواء القمح الصلب أو اللين، يتم إدخاله في آلات الطحن أين ينتج عن عملية الطحن منتج ثانوي النخالة و منتج نصف مصنع متمثل في الدقيق الممتاز وفريئة الخبز، هذه الأخيرة بعدما تتم عملية غربلتها تنتج عنها: منتجات ثانوية أخرى متمثلة في النخالة والسمولات. ونسبها تكون بحسب نوعيه القمح الصلب المستعمل، كذلك الأمر بالنسبة لفريئة الخبز أين ينتج معها منتج ثانوي متمثل في الفريئة الممتازة ونسبتها تكون بحسب نوعية القمح اللين المستعمل، وفي هذه المرحلة يتم تخزين المنتجات النصف مصنعة في صوامع مخصصة لذلك؛
 - المرحلة الرابعة: وهي مرحلة تعبئة المنتجات النهائية في أكياس بأحجام مختلفة لتلبية مختلف رغبات الزبائن.

ويمكن توضيح مراحل الانتاج بالمؤسسة من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (2): مراحل إنتاج الدقيق والفريضة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.



الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة الانتاج .

المطلب الثالث : مكونات التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

سنحاول التطرق إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة وتوضيح مختلف عناصرها، وسنركز على منتجات الدقيق والفرينة لتوفر المعلومات الخاصة .

و الجدول التالي يوضح خط انتاج الدقيق والفرينة

جدول رقم (06): منتجات الدقيق والفرينة.

المنتج	النوع	سعة الكيس
" الفرينة "	عادية " الخبز "	25 / 50 كغ
	ممتازة	01/02/05/10/25/50 لغ
الدقيق	خشن	25 كغ
	عادي درجة ثانية	25 كغ
	ممتاز	05/10/25 كغ
	رفيع	10/25 كغ
	سمولات (SSSF)	25 كغ
النخالة		50/100 كغ

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة الانتاج .

الفرع الأول: مصادر حساب التكاليف: تقوم المؤسسة بإنتاج تشكيلة متعددة من منتجات الدقيق والفرينة تظهر من خلال الجدول.

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

- المحاسبة العامة: من خلال حسابات الأعباء (المجموعة 6).

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

- مصلحة محاسبة المواد: حيث توفر معلومات تتعلق باستهلاك المواد الأولية وأسعار الحصول عليها.

- مصلحة التخزين: تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية.

- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول الكميات المباعة وأسعار البيع.

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

1- المواد الأولية والمستلزمات الوسطية ومختلف المواد الإستهلاكية الأخرى: وتتمثل في العناصر التالية:

- القمح بنوعيه (صلب و لين): يستخدم القمح الصلب لإنتاج الدقيق والقمح اللين لإنتاج الفرينة وكانت المؤسسة في البداية تحصل على القمح إما بالإستيراد من الخارج أو من الديوان المحلي للحبوب، ومع تغير السياسات الوطنية في نشاط القمح حيث أن القوانين الأخيرة التي تم صدورها تشجع على إنتاج هاتين المادتين بالإضافة إلى الرسم الذي تم فرضه على إستيراد القمح من خلال الشراء من عندهم بالنسبة للقمح اللين بـ 1285 دج والصلب بـ 2280 دج، بينما الأسعار الحقيقية تصل إلى 4500 دج بالنسبة للقمح الصلب و 3500 بالنسبة للقمح اللين وتسقيف سعر البيع بالنسبة للدقيق حيث يقدر سعر خروج منتج 25 كغ من الدقيق بـ 3500 دج بينما سعر البيع بالنسبة للموزعين لا يتعدى 4000 دج للمستهلك، والفرينة يقدر سعر خروجها بـ 2030 دج للقنطار متضمنة مصاريف التوزيع، وبالتالي لم تعد المؤسسة تستطيع الحصول على ما تحتاجه من الخارج فأصبح المورد الوحيد في أغلب الأوقات هو الديوان المحلي للحبوب، بالإضافة إلى قيد آخر يتمثل في الكميات الممنوحة من طرف الديوان المحلي للحبوب حيث يحدد حصة كل مؤسسة بـ 50 % يوميا من الطاقة الإنتاجية لكل نوع من القمح.

- الأكياس: تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس التي تنشط بولاية بسكرة بالإضافة إلى موردين.

- الخيط: تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلو غرام.

- البطاقات تقوم بطباعتها في مطبعة خاصة.

- الماء الصالح لمعالجة القمح: يتم الحصول عليه من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان ... الخ من خلال عقود مع مجموعة من الموردين.

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

- إستهلاكات أخرى: تتمثل في مختلف المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين والمازوت لتشغيل معدات النقل، والكهرباء لتشغيل المطحنة وكذلك قطع الغيار ... الخ.
- 2- أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم المهام المنوطة بهم.
- 3- الخدمات: تتمثل في:
 - مصاريف الإيجار: تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع وما يلزمها من كهرباء وماء وصيانة ... الخ، بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية ... الخ.
 - صيانة وإصلاحات: هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة عند وجود أعطاب وتتمثل في أعمال ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات وآلات، ومعدات إنتاج ... الخ.
 - الخدمات الأخرى: تتمثل في مصاريف نقل القمح، وخدمات الهاتف والبريد، ومصاريف تحميل السلع ومصاريف المهمة والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي حسابات ومحامين ... الخ، بالإضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة وغيرها من الخدمات.
- 4- الضرائب والرسوم غير المسترجعة: تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع المؤسسة فقط لأن المصنع معفى لمدة 10 سنوات، حقوق الطابع التي تفرض في حالة شراء نقدا، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.
- 5- المصاريف المالية: تتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك وعمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف مصاريف المتعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات ... الخ.
- 6- حقوق الاستغلال: وهي تتمثل في حقوق إستغلال البرامج وبراءات الإختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة pccomta، وبرنامج الأجور pcpaie ... الخ.
- 7- المصاريف المختلفة: تتجسد في:
 - التأمينات: مصاريف التأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج الدقيق والفريشة ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، الشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الإشارة إلى مبنى الإدارة

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

المستغل من طرف وحدة الدقيق والفريئة هو تابع لوحدة الكسكس وبالتالي لا يدخل ضمن أقساط تأمين المؤسسة.

- القطاعات الأخرى ومنح: تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنادي الرياضية والإعانات الأخرى ... الخ.

- المصاريف المختلفة الأخرى: وتتمثل في مختلف المصاريف الأخرى التي تتحملها المؤسسة والناجمة عن التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات ... الخ.

8- مخصصات الإهلاكات والمؤونات: وتتمثل في مبالغ إهلاك الدورة لمجموع إستثمارات المؤسسة وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون، والزيائن ... الخ.

الفرع الثالث : الجانب التسويقي لوحدة الدقيق والفريئة

ويمكن حصر السياسات التسويقية لوحدة الدقيق والفريئة في: سياسة المنتج، سياسة السعر، سياسة الترويج، سياسة التوزيع.

أولاً: سياسة المنتج

تنتج الوحدة تشكيلتين من المنتجات السميد، الدقيق " الفريئة "، إضافة إلى منتجات ثانوية أخرى كالنخالة، وتعتبر نوعية المنتجات التي تعد من أهم العوامل التي تساهم في تسهيل عملية التسويق بحيث هناك علاقة طردية بين نوعية المنتج ودرجة الإقبال عليه، أي كلما كانت هذه النوعية جيدة كلما زاد الإقبال على المنتجات والعكس صحيح، لهذا قامت هذه الوحدة بإنشاء مخبر خاصا يساعدها في المحافظة على مستوى جودة منتجاتها المطلوب.

أما فيما يتعلق بنوعية التجهيزات فإن هذه الوحدة تعتمد على نظام آلي عبر كافة مراحل الإنتاج من لحظة استقبال المادة الأولية (قمح صلب وقمح لين) إلى مرحلة تغليف المنتج النهائي، وقد قامت الوحدة مؤخراً بتجديد التكنولوجيا المستخدمة في تنظيف القمح.

ثانياً: سياسة التسعير

يعتبر السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي للوحدة، ويتم اتخاذ القرارات التسعيرية لمنتجات الوحدة عن طريق تحديد تكاليف المواد الأولية وتكاليف الإنتاج، ثم يضاف إليها هامش ربح معين يحدد على أساس التكلفة الإجمالية، وبشكل السعر أهم العوامل التي تؤثر على توزيع المنتجات، حيث أن كل تغير يطرأ عليه ينتج عنه

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

تغير في الكميات المباعة، بمعنى أن هناك علاقة عكسية بين السعر ومبيعات المنتجات، فإذا ارتفع السعر انخفضت الكميات المباعة والعكس صحيح. كما تجدر الإشارة بان أسعار المنتجات الخاصة بهذه الوحدة تخضع للتسقيف في السعر من الجانب القانوني.

ثالثا: سياسة الترويج

لم تولي هذه الوحدة الجانب الترويجي للمنتجات اهتماما كبيرا، وذلك لأنها لم تعاني من مشاكل في تصريف منتجاتها، وتقتصر وظيفة الترويج في الوحدة على توزيع بعض المطويات التي تعرض من خلالها مختلف منتجاتها على المتعاملين معها سواء من الوحدة أو من نقاط البيع التابعة لها، إضافة إلى بعض الهدايا الموزعة خلال كل رأس سنة، كذلك تمارس الوحدة الإشهار من خلال العلامة التجارية لها على جميع وسائل النقل التابعة لها، إضافة إلى ذلك تحرص على المشاركة في المعارض الوطنية.

رابعا: سياسة التوزيع

تتبع وحدة الدقيق والفرينة طريقتين لتوزيع منتجاتها هما طريقة التوزيع المباشر إلى العميل وطريقة التوزيع غير المباشر عن طريق الوسطاء.

1- طريقة التوزيع المباشر: حسب هذه الطريقة يكون هناك علاقة مباشرة تربط الوحدة بالعملاء بدون وسيط وفق قناة توزيع قصيرة لإيصال المنتجات، وتتعامل الوحدة بهذه الطريقة مع المؤسسات التابعة للدولة وتجار الجملة والمستهلكين الصناعيين، والمستهلكين النهائيين الذين يشترون منتجاتهم من نقاط البيع التابعة للوحدة.

2- طريقة التوزيع غير المباشر: وفق هذه الطريقة يتم الاستعانة بالوسطاء لتصريف منتجات الوحدة، وهم تجار الجملة وتجار التجزئة، وهؤلاء بدورهم يتعاملون مع المستهلكين النهائيين والمستهلكين الصناعيين.

تعمل الوحدة جاهدة لتقريب منتجاتها إلى عملائها في مختلف المناطق القريبة منها والبعيدة، حيث تتكفل بتلبية طلبات منطقة بسكرة وما جاورها من خلال البيع في المصنع لتجار الجملة إضافة إلى نقاط البيع التابعة لها والموزعة في عدة تجمعات سكانية، حيث توزع هذه الأخيرة إلى تجار التجزئة والمستهلكين النهائيين، أما بالنسبة لعملية التوزيع في المناطق الأخرى فإن الوحدة تعتمد على التجار التابعين لتلك المناطق حيث تباع لهم كميات كبيرة من منتجاتها، وأهم هذه المناطق هي الوادي وتقرت ورقلة إضافة إلى مناطق تواجد الثكنات العسكرية للجيش كتمنراست، والأغواط، ورقلة... الخ.

المبحث الثاني: استخدام أدوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - وحدة الدقيق والفرينة.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى بعض آليات للمحاسبة الإدارية وتبيان مساهمتها في تحسين الميزة التنافسية من خلال إتباع خطوات المتطرق إليها في الجانب النظري .

المطلب الأول : إدراج الطريقة المتبعة لتحديد سعر التكلفة بوحدة الدقيق والفرينة:

تقوم المؤسسة بحساب سعر التكلفة إنطلاقا من الوثائق المقدمة من طرف مختلف المصالح والتي توضح كالتالي: عملية حساب سعر التكلفة يمر بعدة مراحل تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحدة من القمح بنوعيه، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج وأخير حساب سعر التكلفة يجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.

وفيمايلي عرض لمختلف خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة ونخص بالذكر منتج دقيق وزن 25كلغ.

الفرع الأول : تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى متغيرة وثابتة :

و يتم ذلك بتصنيف حسابات التكاليف (المجموعة السادسة)، حسب درجة تغيرها، ثم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة، لتحديد التكلفة الوحدوية و تكون حسب الطريقة الآتية :

$$\text{التكلفة الوحدوية للعبء} = \frac{\text{المبلغ الإجمالي للعبء}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

و بالتالي يتم حساب تكلفة الوحدوية مواد مختلفة و لوازم مختلفة كتالي :

$$2,93 = 397360,01 / 1163542,20$$

$$\text{تكلفة الوحدوية مواد مختلفة و لوازم} = 2,93$$

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

جدول رقم (07) حجم الإنتاج لسنة 2017.

الرقم	نوع المنتج	الكمية (قنطار)
01	دقيق ممتاز	134675,76
02	فرينة	262684,25
	الإجمالي	397360,01

المصدر : بيانات مصلحة المحاسبة والمالية.

و يتم حساب باقي التكاليف، وبناء جدول توزيع الأعباء كما يلي:

الجدول رقم (08): تقسيم الأعباء الى متغيرة بدلالة حجم الإنتاج لسنة 2017

الأعباء المتغيرة :

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ	تكلفة الوحدة (دج)	
601004	الماء	806473,40	2,03	2,03
601120	محسن فرينة GMS	172568,81	0,43	_
602101	الطاقة الكهربائية	7760277,81	19,53	19,53
602104	قطع الغيار	5767143,36	14,51	14,51
602211	خردوات	410075, 53	1, 03	1, 03
602220	مواد تنظيف المكتب	353053, 12	0, 89	0, 89
602230	وقود	1648896 ,58	4 ,15	4 ,15
602250	ألبسة عمال	168960 , 00	0 ,43	0 ,43
602290	مواد مختلفة و لوازم مختلفة	1163542, 20	2 ,93	2 ,93
615	صيانة ، تصليح ورعاية	2414568, 00	6 ,08	6 ,08
622	أجور الوسطاء والأتعاب	9886141, 60	24, 88	24, 88
623	الإشهار والنشر والعلاقات العامة	391410 , 21	0, 99	0, 99
624	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	857105, 91	2, 16	2, 16

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

10, 39	10, 39	4126778, 56	التنقلات والمهمات والإستقبالات	625
7, 63	7, 63	3033706, 38	مصاريف البريد والاتصالات السلوكية والاسلكية	626
0, 22	0, 22	86021, 30	الخدمات المصرفية ومشابهها	627
2, 35	2, 35	935577, 41	الاشتراكات والمستجدات	628
5, 57	5, 57	2213465, 60	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	642
0, 48	0, 48	1922656, 54	الضرائب والرسوم الأخرى الخارج الضرائب عن النتائج	645
-	-	6, 10	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657
106, 68	106, 24	42388428, 41	إجمالي التكلفة المتغيرة	

المصدر: معلومات من مصلحة المحاسبة والمالية

الجدول رقم (09): تقسيم الأعباء الثابتة بدلالة حجم الإنتاج لسنة 2017

الأعباء الثابتة :

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ (د ج)	تكلفة وحدوية (د ج)
616	أقسام التأمينات	3489611,80	8, 78
631	أجور المستخدمين	66557387,61	167, 50
681	المخصصات لإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية	14655881,89	36, 88
	إجمالي التكلفة الثابتة	84702881,30	213, 16

المصدر: معلومات من مصلحة المحاسبة و المالية

من خلال الجدول يلاحظ أنه يتم تعيين التكاليف التي تتغير من فترة إلى أخرى من حسابات المحاسبة العامة ثم يتم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة الإجمالية للحصول على التكلفة المتغيرة للوحدة لكل عنصر متغير ثم جمعها للحصول على التكلفة المتغيرة الوحودية الإجمالية، وكذلك الأمر بالنسبة لأعباء ثابتة.

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

الفرع الثاني : تحديد تكلفة إنتاج الدقيق :

يتم تقديريا حساب تكلفة طحن القنطار الواحد من الدقيق الممتاز بالاعتماد على تكلفة شراء القمح الصلب وأسعار البيع المحتملة للمنتجات الثانوية، وبالتالي فهذه الطريقة تبتعد عن الطرق العلمية المتبعة في تحديد تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع (تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك + مصاريف الإنتاج).

حساب تكلفة إنتاج الدقيق حسب الطريقة التالية :

بحيث :

تكلفة طحن القنطار الواحد من الدقيق الممتاز = تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك + مبيعات منتج السمولات + مبيعات النخالة ÷ الكميات المنتجة من منتج الدقيق الممتاز

و :
تكلفة الشراء = الكمية المنتجة × ثمن شراء القنطار

ثمن بيع المنتج الثانوي = الكمية المنتجة × سعر البيع المتوقع

و :

والجدول التالي يوضح طريقة حساب تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز بالاعتماد على العلاقات.

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

الطبيعة	الإنتاج /بالقنطار	تكلفة الوحدة /القنطار (دج)	المبالغ الاجمالية (دج)
تكلفة القمح الصلب	6773,40	2697,77	18273053,95
ثمن بيع السمولات	814,57	1479,06	1204794,95
ثمن بيع النخالة	2421,92	1381,01	3344695,74
تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز	10009,888	2280,00	22822544,64

الجدول رقم (10) : تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز

لسنة 2017

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق والفريينة

يوضح الجدول كيفية حساب تكلفة طحن القنطار الواحد من الدقيق الممتاز بالاعتماد على تكلفة شراء القمح الصلب وأسعار البيع المحتملة للمنتجات الثانوية ، وبالتالي فهذه الطريقة تبتعد عن الطرق العلمية المتبعة في تحديد تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع حيث لا تدخل مصاريف الشراء والإنتاج

1 تحديد تكلفة الشراء القمح الصلب :

تكلفة الشراء = الكمية المنتجة × ثمن شراء القنطار

$$18273053,95 = 2697,77 \times 6773,40 =$$

2 ثمن البيع المحتمل لكل من السمولات و النخالة :

ثمن بيع المنتج = الكمية المنتجة × سعر البيع المتوقع

$$1 \text{ ثمن بيع السمولات المحتمل} = 1479,06 \times 814,57 = 1204794,95$$

$$2 \text{ ثمن بيع النخالة المحتمل} = 1381,01 \times 2421,92 = 3344695,74$$

3 تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز :

$$\text{إجمالي تكلفة الإنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز} = 1204794,95 + 18273053,95$$

$$2280,00 = 10009,888 \div (3344695,74 +$$

تقدر إجمالي تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز بـ: 2280,00 دج

تحديد سعر تكلفة منتجات الدقيق الممتاز : 2697,77 دج

لحساب سعر تكلفة قنطار من منتج الدقيق الممتاز :

اولا : تحديد المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج دقيق ممتاز 25 كلغ :

_ 1 قنطار من الدقيق الممتاز قبل وضعه في الأكياس هو : 2697,77 دج

_ كل 1 قنطار يعني 4 أكياس وزن 25 كلغ

_ 4,2 غرام خيط الإنتاج أربعة أكياس حيث خصص 0,6 غرام لكل كيس

_ 1 قنطار نحتاج إلى 4 بطاقات

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

ثانيا : للحصول على سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج دقيق ممتاز 25 كلغ نضيف التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة و المقدره كالتالي : 106,24 ، 213,16 على التوالي .

ثالثا: حساب سعر تكلفة قنطار من منتج الدقيق الممتاز :

جدول رقم: (11) حساب سعر تكلفة واحد قنطار لمنتج الدقيق الممتاز.

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة شراء (الوحدة دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	قنطار	1	2697,77	2697,77
كيس	كيس	4	30,30	121,20
خيطة(0.6 غ)	غرام	2,4	384,68	0,92
بطاقة	بطاقة	4	0,35	1,40
دقيق ممتاز	تكلفة إنتاج القنطار الواحد من منتج دقيق ممتاز			2821,29
التكلفة المتغيرة				106,24
التكلفة الثابتة				213,16
سعر التكلفة للقنطار الواحد من منتج دقيق ممتاز وزن 25 كلغ				3140,69
سعر بيع القنطار				3500,00
هامش الربح				359,31
نسبة الهامش				%11,44

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة المحاسبة بالمؤسسة

يظهر الجدول عملية حساب سعر التكلفة منتج دقيق ممتاز 25كغ ، حيث يتم في مرحلة الاولى حساب تكلفة المواد الاولية المستهلكة ثم اضافة التكلفة المتغيرة و الثابتة للحصول على سعر التكلفة .

المطلب الثاني: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية بالمؤسسة محل الدراسة .

الفرع الاول : مساهمة التحليل المالي في تحسين الميزة التنافسية بالمؤسسة :

نطبق في هذا الجزء أداة تقليدية للمحاسبة الإدارية و هي التحليل المالي ، لذا سيتم إعداد الميزانيات المالية المختصرة للقوائم المالية الخاصة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة و محاولة معالجة مختلف بياناتها وفق أساليب التحليل المالي .

1: إعداد الميزانيات المالية المختصرة للمؤسسة لسنة 2016 و 2017 :

جدول رقم (12): الميزانية المالية (أصول) بتاريخ 2017/12/31

الأصول	إجمالي	اهتلاك ومؤونات	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية				
فارق ((goodwill)) الافتناء				
تثبيتات معنوية				
تثبيتات عينية				
الأراضي	74715080,00	0,00	74715080,00	74715080,00
المباني	427467260,74	178858719,95	248608540,78	259824062,38
تثبيتات عينية أخرى	765100099,28	715745386,63	49354712,65	46394543,21
تثبيت الممنوح امتيازها				

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة
المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

128000000,00	128000000,00	9575129,94	137575129,94	تثبيات يجرى انجازها
				تثبيات مالية
				سندات موضوعة موضع معادلة
				مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
				سندات أخرى مثبتة
333740883,88	354858115,66	8868800,00	363726915,66	إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية
380402,58	380402,58	0,00	380402,58	ضرائب مؤجلة على الأصل
843054972,06	855916851,68	913048036,52	1768964888,2	مجموع الأصول غير الجارية
				أصول جارية
28746923,75	55306916,47	0,00	55306916,47	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
				حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
86012336,32	93089013,76	36579896,00	129668909,76	الزبائن
11169190,09	14703295,24	0,00	14703295,24	مدينون آخرون
167318841,45	188918291,87	0,00	188918291,87	الضرائب و ما شابهها
				حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
				الموجودات و ما شابهها
				الأموال الموظفة وأصول مالية جارية أخرى
13709366,77	5485211,55	0,00	5485211,55	الخزينة
306956658,38	357502728,90	36579896,00	394082624,90	مجموع الأصول الجارية
1150011630,43	1213419580,58	949627932,52	2163047513,10	المجموع العام للأصول

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

المصدر: الكشوف المالية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفريضة 2017

N-1	N	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
24000000,00	300000000,00	رأس المال تم إصداره
		رأس مال غير مستعان به
		علاوات واحتياطات
		فوارق المعادلة
-67013139,86	23591699,26	النتيجة الصافية
		رؤوس أموال خاصة أخرى- الترحيل من جديد
167918451,51	100905311,65	
291036259,78	238149376,74	الحسابات بين الوحدات
		حصة الشركة المدمجة (1)
		حصة ذوي الأقلية (1)
631941571,42	662646387, 65	المجموع 1
		الخصوم غير الجارية
167160713,82	192868561,90	القروض و الديون المالية
1608683,20	1608683,20	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
		ديون أخرى غير جارية
		مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
168769397,02	194477245,10	مجموع الخصوم غير الجارية 2
		الخصوم الجارية
326904701,53	293924650,50	الموردون و الحسابات الملحقة
2690468,88	2517548,68	الضرائب

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة
المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

19705491,58	20095960,89	ديون أخرى
0,00	39757787,77	خزينة الخصوم
349300661,99	356295947,83	مجموع الخصوم الجارية 3
1150011630,43	1213419580,58	المجموع العام للخصوم

المصدر: الكشوف المالية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفريضة 2017

بالإستناد على الميزانيات المقدمة من طرف المؤسسة سيتم إعداد الميزانيات المالية المختصرة

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

الجدول رقم (13): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2016

الأصول	المبالغ	%	الخصوم	المبالغ	%
الأصول الثابت	843054972,06	73,30	الأموال الدائمة:	800710968,4	69,63
الأصول المتداولة:	306956658,38	26,69	الأموال الخاصة	631941571,42	54,95
قيم الاستغلال	28746923,75	2,50	ديون طويلة الأجل	168769397,02	14,68
قيم غير جاهزة	264500367,9	23	ديون قصيرة الأجل		
قيم جاهزة	13709366,77	1,20		349300661,99	30,37
المجموع	1150011630,43	100	المجموع	1150011630,43	100

الوحدة (د ج)

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على الكشوف المالية

الجدول رقم (14): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2017

الأصول	المبالغ	%	الخصوم	المبالغ	%
الأصول الثابت	855916851,68	70,54	الأموال الدائمة:	857123632,8	70,63
الأصول المتداولة:	356295947,83	29,36	الأموال الخاصة	662646387, 65	54,60
قيم الاستغلال	55306916,47	4,55	ديون طويلة الأجل	194477245,10	16,03
قيم غير جاهزة	296710600,9	24,44	ديون قصيرة الأجل		
قيم جاهزة	5485211,55	0,45		356295947,83	29,37
المجموع	1213419580,58	100	المجموع	1213419580,58	100

الوحدة (د ج)

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على الكشوف المالية

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

نلاحظ من مما سبق أن الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لسنة 2016 تبين أن النسب في الميزانية تسمح لنا بتسجيل بعض الملاحظات، يمكن أن نلاحظ في جانب الأصول أن هناك إرتفاع في قيمة الأصول الثابتة من السنة 2016 الى السنة 2017 وكذا الاصول المتداولة بما فيها قيم الاستغلال والقيم الجاهزة والقيم الغير جاهزة. أما بجانب الخصوم فنلاحظ أن هناك انخفاض في قيمة الاموال الخاصة و لاحظنا انخفاض كبير في الديون طويلة الاجل والديون قصيرة الاجل (المؤسسة قامت بتسديد جل ديونها).

2: التحليل المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي

يعتبر التحليل بواسطة مؤشرات التوازن المالي من أهمها ما سنتطرق اليه في الجدول الموالي:

جدول رقم (15): حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفرينة

الوحدة (دج)

المقياس	العلاقة	2016	2017
راس المال العامل	الأموال الدائمة- الأصول الثابتة	716405496,3	1206781,12
راس المال العامل الخاص	الاموال الخاصة- الأصول الثابتة	-211113400,6	-193270464
راس المال العامل الاجمالي	مجموع الأصول المتداولة	306956658,38	356295947,83
راس المال الأجنبي	مجموع الديون	518070059	550773192,9
احتياج راس المال العامل	ق الاس+ق غ ج - د ق أ- السلفات	-56053370,34	-4278430,46

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

من خلال ملاحظة مؤشرات التوازن المالي لميزانية المؤسسة خلال السنتين الدراسة وبإستنادا إلى الجدول

نستنتج مايلي :

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

- نلاحظ أن رأس المال العامل الصافي موجب خلال سنتي الدراسة، و أن قيمته جد معتبرة في 2016 وهو ما يؤكد أن المؤسسة تمتلك هامش أمان، وما يدل أيضا على أن المؤسسة تمويل أصولها الثابتة عن طريق مواردها الدائمة، وبالتالي تحقق هامش أمان موجب يدعى رأس المال العامل الصافي، كما نلاحظ إنخفاض في رأس المال العامل في سنة 2017 .
- رأس العامل الخاص كان سالبا خلال سنة 2016 و 2017 هذا ما يعني أن المؤسسة غير قادرة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة حيث تعتمد على الموارد الخارجية اي أن المؤسسة غير قادرة على تمويل إستثماراتها من المصادر الداخلية هو مؤشر سلبي للمؤسسة على التبعية للأطراف الخارجية.
- بمقارنة راس المال العامل الاجمالي براس المال العامل الاجنبي خلال فترة الدراسة نلاحظ انه في سنة 2016 كان راس المال العامل الاجمالي اقل من راس المال العامل الاجنبي و هذا يدل على عدم امتلاك المؤسسة لسيولة كافية من أموالها الخاصة تمكنها من تمويل إستثماراتها، أما سنة 2017 فقد كان راس المال العامل الاجمالي أكبر من راس المال العامل الأجنبي مما يدل على إمتلاك المؤسسة سيولة معتبرة، الان ان المؤسسة و كما يبدو غير مستقلة ماليا نظرا لاعتمادها على الديون مما يصعب عليها الحصول على ديون اضافية بسهولة.
- كما نلاحظ أن إحتياجات رأس المال العامل سالبة بالنسبة للسنتين حيث أنه راجع الى الإنخفاض في كل من إحتياجات التمويل وموارد التمويل وهذا معناه وجود إحتياجات دورية (إحتياجات دورة الاستغلال) وعليه ينبغي على المؤسسة إيجاد موارد لتغطية هذه الإحتياجات، وهذه الوضعية تستلزم على المؤسسة القيام بتخفيض قيمة إحتياجات التمويل إما عن طريق تخفيض قيمة المخزونات، أو تخفيض قيمة الحقوق لدى الغير.

وعليه فمؤشر التوازن المالي في هذه الوحدة لا يدل على سلامة التنافسية لها، فخلال السنتين محل الدراسة تعاني المؤسسة من نقص في الإلتزام باحتياجات الدورية (خلال سنة الاستغلال).

3: التحليل المالي لمؤشرات السيولة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -وحدة الدقيق والفريضة

ستعتمد الدراسة على أهم المقاييس المعتمدة في التحليل المالي لقياس وتقييم السيولة و التي تتطلب الميزانية المالية المختصرة (أنظر إلى الجدولين السابقين رقم 13، 14 على التوالي) و ذلك حسب المعطيات المقدمة من مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة والتي ستوضح كالتالي :

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

جدول رقم (16): حساب السيولة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفرينة

المقياس	العلاقة	2016	2017
الخزينة	القيم الجاهزة- سلفات المصرفية	13709366,77	5485211,55
نسبة السيولة العامة	الاصول المتداولة/ الالتزامات المتداولة	0,878	1
نسبة سيولة الاصول	الأصول المتداولة/ مجموع الأصول	0,266	0,293
نسبة السيولة المختصرة	الأصول المتداولة -المخزون ÷ الخصوم المتداولة	0,796	0,844
نسبة السيولة الآنية	القيم الجاهزة/ الديون قصيرة الاجل	%0,039	%0,015

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

من خلال الجداول السابقة نستنتج :

- نلاحظ أن الخزينة في وضعية حسنة موجبة للمؤسسة بحيث كانت قيمة الخزينة في سنة 2016 تقدر بـ: 13709366,77 لتتخفف في سنة 2017 و تصل الى 5485211,55 و هذا راجع إلى انخفاض في قيمة القيم الجاهزة ومنه المؤسسة في وضعية لا تسمح لها بتمويل دورة الاستغلال بشكل كامل .

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

- نلاحظ أن نسبة السيولة العامة (التداول) لسنة 2016 هي 0,878 % ولقد قدرة الزيادة في 2017 ب: 0,122 % وهي أقل من 1 ، هذا يعني وجود نواقص من الأصول المتداولة ، مما يعني أن المؤسسة في حالة غير ملائمة جدا، لا تمكنها من الوفاء بالتزاماتها على المدى القصير .

- و بالنسبة لنسبة سيولة الأصول للمؤسسة خلال الفترة 2016 و 2017 كانت ما بين 0,266 و 0.293 و منه الأصول الثابتة أكبر من الأصول المتداولة وعليه من الصعب الحصول على السيولة في الآجال القصير .

- نسبة السيولة المختصرة للمؤسسة خلال الفترة 2016 و 2017 كانت ما بين 0,796 و 0,844 و هي نسبة غير مقبولة إلا أنها قريبة من الواحد حيث تقوم هذه النسبة على استبعاد المخزون السلعي في حساب قيمتها لأنه أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة وسرعة إلى التحول إلى نقدية.

- نسبة السيولة الآنية بين 0,039 و 0.015 خلال الفترة 2016 و 2017 أي ان المؤسسة تعتمد على قيمها الجاهزة المتوفرة لديها للوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل دون اللجوء إلى بيع جزء من مخزوناتها او تحصيل مدينها.

و عليه يمكن الحكم على حسن التسيير المالي لهذه المؤسسة ومنه فإن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة تتميز بالملاءة المالية والسيولة الجيدة مما يسمح لها بالوفاء بديونها قصيرة الاجل.

و من خلال ما سبق يمكن القول أن استخدام التحليل المالي للكشف عن الاختلالات المالية وبيان الوضعية المالية للمؤسسة، يؤثر على السلوك التنافسي للمؤسسة و يحسن من الميزة التنافسية .

المطلب الثالث : استخدام ادوات المحاسبة الإدارية الحديثة بالمؤسسة محل الدراسة

الفرع الاول : استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة بالوحدة.

من أجل تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط يجب مراعاة مراحل تطبيق هذه الطريقة أولا أن نقوم بتقسيم مختلف العمليات التي تكون في الوحدة إلى مجموعة من الأنشطة، و من ثم نقوم باتباع الخطوات التي قمنا بذكرها في الجانب النظري :

1_ تحديد المنتجات المختارة كأعراض لتكلفة :

الجدول رقم (17): تصنيف منتجات وحدة الدقيق والفريينة

خط إنتاج الفريينة	خط إنتاج الدقيق	خطوط الإنتاج	
25 / 50 كغ	25 كغ	عادي درجة أولى	درجة جودة المنتج
/	25 / 10 / 5 كغ	عادي درجة ثانية	
25 50 كغ	25 كغ	ممتاز	
/	25 / 10 كغ	رفيع	
/	25 كغ	سموالت	
50/100 كغ		النخالة	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مصلحة المحاسبة بالمؤسسة

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

تحدد المنتجات النهائية كأغراض للتكلفة وفقا لأهداف المؤسسة من خلال حساب إجمالي التكاليف أولا ثم حساب تكلفة إنتاج وتوزيع الوحدة من كل المنتجات.

فتضي هذه الخطوة تحديد مختلف أغراض التكلفة (المنتجات) بوحدة الدقيق والفرينة للمؤسسة كما هي موضحة بالجدول رقم (12)

2 تحديد التكاليف المباشرة :

يتم تحديد التكاليف المباشرة للوحدة من أجل تتبع هذه التكاليف و تحميلها مباشرة على أغراض التكلفة لتحقيق فعالية التكلفة.

جدول رقم (18) التكاليف المباشرة بوحدة الدقيق و الفرينة

رقم الحساب	البيان	المبالغ
601100	قمح لين	364423522,62
601120	محسن الفرينة	19740
601150	قمح صلب	326751587,19
602611	أكياس	31013638,14
602612	الخيطة	164326,43
602613	البطاقة	287602, 18
	مجموع التكاليف	722660416,6

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

3 تحديد الأنشطة و التكاليف المتعلقة بها :

إعتمادا على تكاليف المؤسسة وبعض المعلومات المقدمة من طرف المسؤولين، سنقوم بتحديد تكلفة كل نشاط في الجدول الموالي :

الجدول رقم (19) تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة به.

مراكز النشاط	الرقم	الأنشطة	الرمز	التكلفة (دج)
التمويل	A1	_ إعداد طلبيات شراء	A01	39633839,76
		_ شراء القمح	A02	478197226
الإنتاج	A2	_ المخبر	A03	17926283,4
		_ إصدار أوامر إنتاج لخط الدقيق	A04	320172866,5
		_ إصدار أوامر إنتاج لخط الفرينة	A05	265960823,6

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

11197644,61	A06	_الصيانة		
38822982,84	A07	_إدارة التوزيع	A3	التوزيع
63307718,28	A08	_نقل المبيعات		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

4 تحديد مسببات التكلفة :

وفي هذه الخطوة يتم التعرف على الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة، أي تحديد العلاقة السببية بين الأنشطة و المنتجات و للإشارة فانه من الممكن وجود مسبب مشترك أو تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط، و ذلك من أجل تخصيص التكاليف غير المباشرة لهذه الأنشطة، على كل من منتجي الدقيق والفرينة .

الجدول رقم(20) تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط :

رقم النشاط	النشاط	مسبب التكلفة	عدد المسببات
A01	إعداد طلبيات الشراء	عدد الطلبيات	1920
A02	شراء القمح	عدد الطلبيات	1500
A03	المخبر	عدد مرات الفحص	1872
A04	إصدار أوامر إنتاج لخط الدقيق	قنطار منتج	270621
A05	إصدار أوامر إنتاج لخط الفرينة	قنطار منتج	414311,4
A06	الصيانة	عدد عمليات الصيانة	1080
A07	إدارة التوزيع	عدد الطلبيات	19392
A08	نقل مبيعات	عدد الطلبيات	18276

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

5 تجميع التكاليف بمراكز التكلفة :

كما هو موضح في الجدول أعلاه هناك مجموعة من الأنشطة لها مسببات تكلفة مشتركة والتي بالضرورة وحسب مبادئ طريقة ABC يجب تجميعها في مجمع التكلفة (cost pool) بالإعتماد على مصفوفة الإرتباطات بين الأنشطة ومسبباتها وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم(21) تجميع الأنشطة ذات مسبب تكلفة مشترك

الأنشطة								مسببات التكلفة
A8	A7	A6	A5	A4	A3	A2	A1	
X	X					X	X	عدد الطلبيات
			X	X				قنطار منتج
					X			عدد مرات الفحص
		X						عدد عمليات الصيانة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

6 تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة:

يتم تحديد سعر التكلفة حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بالإعتماد على الخطوتين التاليتين:

- توزيع التكاليف على مراكز التكلفة Pool Cost المحددة مسبقا.
- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وذلك على أساس استهلاك المنتج للأنشطة فعليا عن طريق حساب تكلفة مسببات التكاليف لكل مركز .

ويتم حساب معدل تحميل التكلفة لكل نشاط كمايلي:

$$\text{التكلفة الوحديّة لمسبب التكلفة} = \text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة} \div \text{حجم مسببات كل مركز تكلفة}$$

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

--

التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة لمركز عدد مرات الفحص = $17926283,4 \div 1872 = 9576$

وبنفس الطريقة يتم حساب تكلفة مركز التكلفة لباقي العناصر، والتي تظهر في الجدول :

الجدول رقم (22) تحديد تكلفة مسببات التكلفة لكل مراكز

مراكز الأنشطة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب كل مركز	عدد المسببات	تكلفة المسبب
مركز الطليبات النشاط رقم A01: إعداد طلبيات الشراء النشاط رقم A02: شراء القمح النشاط رقم A07: إدارة التوزيع النشاط رقم A08: نقل المبيعات	39633839,76 478197226 38822982,84 63307718,28	619961766,9	41088,00	15088,64
مركز قنطار المنتج النشاط رقم A03: إصدار أوامر إنتاج لخط الدقيق النشاط رقم A04: إصدار أوامر إنتاج لخط الفرينة	320172866,5 265960823,6	586133690,1	684932,4	855,76
مركز مرات الفحص النشاط رقم A05: المخبر	17926283,4	17926283,4	1872,00	9576
مركز عمليات الصيانة النشاط رقم A06: الصيانة	11197644,61	11197644,61	1080,00	10368,19
المجموع :	1235219385	1235219385	728972,4	35888,60

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي إنتاج الدقيق والفرينة:

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

سيتوجب علينا حساب حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخطي الدقيق والفرينة، وذلك بضرب حجم مسبب التكلفة لكل مركز في حجم مسببات خطي الدقيق والفرينة، وحسب المعلومات الموجودة لدينا من قبل المؤسسة فإن طاقة إنتاج خطي الدقيق والفرينة تمثل 40 % و 60 % على التوالي :

الجدول رقم (23) حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي إنتاج الدقيق والفرينة:

المراكز	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الفرينة 60%	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الدقيق 40%	حجم مسببات كل مركز
عدد الطلبيات	24652,8	16435,2	41088,00
قنطار منتج	513,46	342,30	855,76
عدد مرات الفحص	5745,6	3880,4	9576
عدد عمليات الصيانة	6220,91	4147,28	10368,19
المجموع	14355,44	21533,16	35888,60

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

بعد تحديدنا لتكلفة مسبب كل مركز، سنقوم بحساب سعر التكلفة وذلك وفقا للعلاقة التالية:

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

سعر التكلفة = التكاليف المباشرة للوحدة +مجموع التكاليف الوحشية لمسببات التكلفة

والجدول التالي يوضح عملية حساب سعر التكلفة لمنتوج دقيقة ممتاز 25كغ :

الجدول رقم : (24) حساب إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة للوحدة محل الدراسة

خط إنتاج الدقيق			البيان
تكلفة المركز	تكلفة مسبب كل مركز	حجم مسببات المركز	
352013545,1			إجمالي التكاليف المباشرة
172828903,8	15088,64	11454,24	عدد الطلبيات
162459018,8	855,76	189841,8	قنطار منتج
4987180,8	9576	520,8	عدد مرات الفحص
3065666,42	10368,19	295,68	عدد عمليات الصيانة
343338753,8			إجمالي التكاليف الغير مباشرة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

و في الجدول التالي يوضح حساب سعر التكلفة

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

الجدول رقم (25) حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة

البيان :	عدد الوحدات المنتجة :	سعر التكلفة :	إجمالي التكاليف
تكلفة إنتاج 25 كغ	189062,04	3677,9	695352298,9
مخ أول المدة	18962,88	2599,65	4931217,93
سعر التكلفة	208024,92	3345,01	695845516,8

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

الجدول رقم (26) سعر التكلفة بين نظام المحاسب التقليدي و نظام ABC :

البيان	منتوج الدقيق لسنة 2017
سعر التكلفة حسب النظام التقليدي	3140,69
سعر التكلفة حسب النظام ABC	3345,01

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

الإنحراف	-204,32
----------	---------

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على النتائج السابقة

وبالمقارنة لسعر التكلفة وفي طريقة المؤسسة وطريقة نظام التكلفة على أساس الأنشطة، وجدنا أن الطريقة العلمية حققت أعلى سعر تكلفة و بالتالي هناك خلل كبير ، ومنه ننصح المؤسسة باعتماد الطريقة المقترحة، ومحاولة الضغط على التكاليف خلال تتبع الأنشطة التي تضيف قيمة ودعمها، ومعرفة الأنشطة غير المضيئة للقيمة و عليه تخفيض وترشيد تكاليف ومنه وضع سعر بيع تنافسي تواجه به مؤسسات .

رابعا: استخدام التكلفة المستهدفة :

ومن خلال المعلومات المقدمة من مدير مصلحة المحاسبة العامة والمالية فإن أسعار بيع المنتج مع هامش الربح المستهدف، موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(27) أسعار بيع المنتج المختار وتكلفته الإنتاجية مع هامش الربح المستهدف.

البيان	دقيق ممتاز لأكياس حجم 25كلغ
الأسعار	3500,00
تكلفة المنتجات	3140,69
هامش الربح	%11,44

المصدر: : من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

الجدول رقم(28) أسعارالمنتجات المنافسة دقيق ممتاز لأكياس حجم 25كلغ

المؤسسة :	الأسعار :
مطاحن الزيبان القنطرة	3400,00

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

مطاحن الغزال	3450,00
--------------	---------

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات مديرية التجارة لولاية بسكرة

ومع مقارنة أسعار وحدة الدقيق والفرينة للوحدة محل الدراسة مع الأسعار الواردة في الجدول رقم (23) يتضح أن منتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25 كغ لمطاحن الزيبان القنطرة سعره 3400 دج و مطاحن الغزال ب 3450 دج ، مما قد يفقد الوحدة مركزها التنافسي بالنسبة لمنتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ، ويقلل من فرص تحقيقها لأرباح كان من الممكن تحقيقها فيما لو قامت الوحدة محل الدراسة بإعادة النظر في تكاليف المنتج لابد لها وأن تقوم بتخفيض السعر إلى السعر الأدنى الموجود في السوق المحلي ، ولحصول المؤسسة على سعر تنافسي دون المساس بهامش الربح، وعليه وبناءا على خبرة رئيس مصلحة التجارة وظروف السوق، فإن سعر البيع التنافسي لمنتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ هو: 3400دينار جزائري.

أولا: تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج منتج الدقيق الممتاز 25كغ :

لحساب التكلفة المستهدفة الكلية لدينا العلاقة التالية:

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

و :

$$\text{الربح المرغوب فيه} = \text{التكلفة المستهدفة} \times \text{هامش الربح}$$

و عليه التكلفة المستهدفة الكلية = 3400 - (0,1144 * التكلفة المستهدفة)

$$= \frac{3400}{(0,1144+1)} = 3050,96 \text{ دج}$$

$$(0,1144+1)$$

ومنه فإن التكلفة المستهدفة للدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ مساوية لـ: 3050,96دج .

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

وتقدر مصاريف البيع والتوزيع لمنتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25 كلغ بـ: 14.14 % من تكلفة الإنتاج مقدم من طرف الوحدة محل الدراسة ، وعليه فإن تكلفة الإنتاج المستهدفة مساوية إلى:

$$\text{تكلفة الإنتاج المستهدفة} = \text{التكلفة المستهدفة} - (14,14 * \text{تكلفة الإنتاج المستهدفة})$$

$$2672,99 = \frac{3050,96}{0,1414 + 1} =$$

إذا تكلفة الإنتاج المستهدفة للدقيق الممتاز لأكياس حجم 25 كلغ مساوية إلى: 2672,99 دج

ثانيا : حساب الفرق بين التكلفة الحقيقية لإنتاج منتج الدقيق الممتاز 25 كلغ والتكلفة الإنتاجية المستهدفة:

التكلفة الحقيقية لإنتاج منتج الدقيق الممتاز 25 كلغ بـ 2821,29 دج

و الفرق : 2821,29 - 2672,99 = 148,3 دج

نسبة الفرق : 148,3 / 2821,29 = 0,0525 = 5,25 %

مما سبق يتضح لنا أن الفرق بين تكلفة الإنتاج المستهدفة لمنتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25 كلغ نقل عن تكلفته الإنتاجية الحقيقية بـ : 148,3 دج ، فالمؤسسة ان استطاعت تخفيضه سينخفض سعر البيع في السوق المحلي وبالتالي سنكتسب الميزة التنافسية بخاصية السعر أقل، ولكي تستطيع الوحدة أن تصل بتكلفة منتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25 كلغ إلى تكلفة الإنتاج المستهدفة عليها القيام بإجراءات تضمن لها التحسين المستمر للتكلفة وتخفيضها من خلال هندسة وتحليل القيمة بإعادة تصميم المنتج والعملية الإنتاجية دون المساس بوظائف وجودة المنتج، كذلك على الوحدة العمل على التحكم الجيد وقيادة تكاليف إنتاجها من خلال تطبيق أساليب جديدة في تحديد تكاليفها بدلا من الأسلوب المطبق .

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

خلاصة الفصل :

من خلال دارستنا الميدانية لوحدة الدقيق والفريئة بمؤسسة رياض سطيف ، قمنا بربط الجانب النظري بالواقع التطبيقي لنظام ABC و التكلفة المستهدفة و التحليل المالي ، ومساهمتهم في تحقيق الميزة التنافسية بالوحدة محل الدراسة حيث تطرقنا في البداية إلى الجانب النظري للمؤسسة من حيث نشأتها و طورها، و مختلف فروعها، و من ثم حاولنا إسقاط هذا النظام على المؤسسة، ومن خلاله قمنا بالتوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها أن:

بتطبيق التحليل المالي الذي يوضح الوضع المالي للمؤسسة ، والكشف عن مواطن القوة ونقاط الضعف وهذا من أجل أن تتمكن المؤسسة من استغلال الفرص والقدرة على مواجهة التهديدات.

فيما يخص نظام ABC:

❖ تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، في مطاحن الكبرى للجنوب يقوم بالتخفيض من إجمالي التكاليف وبالتالي انخفاض أسعار منتجات المؤسسة، مما يؤدي إلى زيادة الطلب عليها ، بشرط المحافظة على جودتها ونوعيتها .

أما بالنسبة لتكلفة المستهدفة :

❖ أن التكلفة المستهدفة تهدف إلى معرفة كل ما هو مستهدف ومقارنته مع الفعلي و ذلك يساعد على وضع أسعار تنافسية وبالتالي تخفيض التكاليف والسعي المتواصل إلى تخفيضها والرقابة عليها، بغية تحقيق الربحية الكافية، ويتم ذلك من خلال مبدئه القائم على أساس تحديد تكاليف الإنتاج والجودة بناء على متطلبات السوق ومن ثم التركيز على عملية التصميم بإعادة هندسة القيمة وتحليلها للمنتج والعملية الإنتاجية.

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

تمهيد :

بعد أن تناولنا في الفصل الأول إلى الأسس النظرية للمحاسبة الإدارية سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع، و بغية لتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة ميدانية على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب _بسكرة ،ومن خلال المعطيات المتوفرة من قبل المؤسسة محل الدراسة تم المحاولة في هذا الفصل إلى تطبيق إحدى أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية هي التحليل المالي أما بالنسبة للأدوات الحديثة سنطبق نظام التكلفة على أساس الأنشطة abc و التكلفة المستهدفة .

وستكون هذه الدراسة كمايلي :

المبحث الأول : نظرة عامة عن مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب

المبحث الثاني : استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب _ وحدة الدقيق و الفرينة .

المبحث الأول: نظرة عامة عن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وذلك من خلال تعريفها ونشأتها وهيكلها تنظيمي ثم مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة وأخيرا مكونات التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وجب الإشارة أن كل المعلومات المذكورة حول مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ووحده السميد الفرينة هي من مقابلات مع بعض مديري المديرية وبعض المهندسين العاملين بالوحدة، إضافة إلى بعض الوثائق المقدمة من طرفهم.

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

سننتقل إلى التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تقديمها ونشأتها وأهميتها وأهدافها.

الفرع الأول: تقديم المؤسسة.

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

وفي 4 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (SPA) وتم رفع رأس مالها الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري.

تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ: 54225 م²، منها 4 م² مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق والفرينة بمساحة تقدر بـ 2850 م² ووحدة الكسكسي بـ 2070 م².

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

1- منطقة أوماش توجد منها:

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

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

- وحدة إنتاج الكسكسي بنوعية المتوسط والرقيق.

2- جيبل توجد:

- وحدة الإستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام والتي بميناء "جن جن" بجيبل وقد ركزت نشاطها على إستيراد القمح بنوعية " اللين و الصلب" بالدرجة الأولى بغية:
- تموين إحتياجات وحدة الدقيق والفرينة.
- تموين السوق الجزائري.

- وحدة صوامع تخزين الحبوب وهي في طور الإنجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيبل ويقدر الإستثمار الإجمالي لهذا المشروع ب: 2 مليار دينار جزائري، ويعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب بإفريقيا من ناحية المساحة ومن ناحية الطاقة التخزينية، فمساحة تقدر ب 9.6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب إتفاقية بينها وبين إدارة ميناء "جن جن" ، إما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة تقدر ب : 160 ألف طن، مع مساحة مغطاة لتخزين كمية قدرها 25 ألف، ولقد برمجت توسعه هذا المشروع كمرحلة ثانية لإنجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ: 80 ألف طن، ومساحة مغطاة للتخزين ب 25 ألف طن.

- مرت عملية إنجاز مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل إلى أن تم الدخول في مرحلة الإنتاج، حيث بدأت وحدة الإستيراد والتصدير العمل في سنة 2000، بإستيراد القمح بنوعية وبيعه في السوق الوطنية وإستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق والفرينة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000 ونهاية الأشغال في جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتوج الفرينة والدقيق كان في شهر مارس من سنة 2003 كإنتلاق فعلي و مستمر.

- أما في ما يتعلق بوحدة الكسكسي فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001 وإنتهت في ديسمبر 2002 ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003 .

الفرع الثاني : أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

تعتبر المؤسسة ذات أهمية إقتصادية متميزة على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات طابع إستهلاكي واسع، وتوجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس به المنتجات الأخرى، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة وعموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تجسد من خلال:

1- منتجات أساسية وضرورية للمستهلك.

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

2- تغطي جزءا كبيرا من حاجيات السوق.

3- توفيرها مناصب شغل وإمتصاص جزء من البطالة.

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

الفرع الثالث: أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

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

- العمل على توفير إحتياجات السوق من المنتجات الغذائية (الدقيق ، الفرينة ، الكسكس).
- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.
- ضمان موقع الزيادة في مجال نشاطها.
- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل.
- تخفيض تكاليف الإنتاج بالإستفادة من إقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي و مراحل الإنتاج للمؤسسة .

الفرع الاول : الهيكل التنظيمي

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

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

وفيمايلي شرح للهيكل التنظيمي:

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

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

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

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

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

• الصيانة الميكانيكية

• الصيانة الكهربائية

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

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

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

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

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

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

1- التعريف بسياسة المنتج.

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

2- تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل والعمل على تقليص وقت التسليم وكلفة الإنتاج.

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

4- العمل على إنتاج منتج مميز وفقا لنظام النوعية.

5- تنظيم تجهيزات الإنتاج والصيانة.

6- تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية.

7- تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسؤول الإدارة العامة.

ويندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية: المخبر، مصلحة الإنتاج، مصلحة التخزين.

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

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

الفرع الثاني : مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة.

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

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

1 مراحل الانتاج لوحدة الدقيق والفرينة

تمر عملية الحصول على منتج الدقيق و الفرينة بالمراحل التالية:

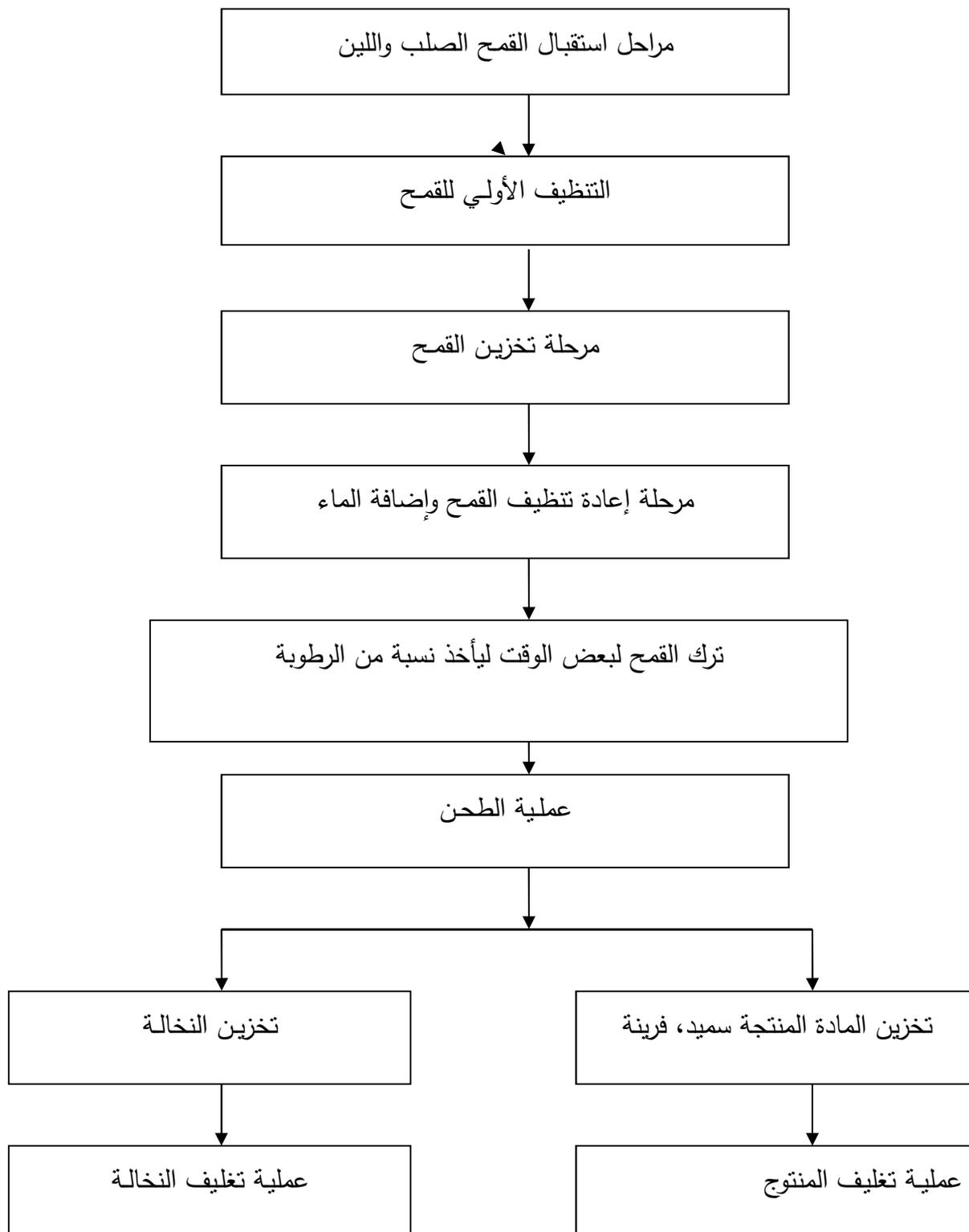
- المرحلة الأولى: بعد استقبال المواد الأولية يتم التنظيف الأولي للقمح المستقبل بنوعيه (الصلب واللين)، أين يتم التخلص من الفضلات والشوائب التي عادة ما تصاحب القمح كالحديد، الأعواد، الحجارة... الخ

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

- ، بعدها يتم تخزين المادة الأولية في صوامع مخصصة لعملية التخزين؛
- المرحلة الثانية: هي مرحلة تهيئة الرحي، حيث يتم إعادة تنظيف القمح و يتم نزع القشور والحبوب المنكسرة و إزالة الغبار العالق بالقمح، ثم بعد ذلك يتم إضافة الماء مع ترك الحبوب لبعض الوقت لتأخذ درجة رطوبة معينة (فترة راحة) ؛
 - المرحلة الثالثة: وهي مرحلة الطحن، فبعد انقضاء فترة الراحة المقررة للقمح سواء القمح الصلب أو اللين، يتم إدخاله في آلات الطحن أين ينتج عن عملية الطحن منتج ثانوي النخالة و منتج نصف مصنع متمثل في الدقيق الممتاز وفريئة الخبز، هذه الأخيرة بعدما تتم عملية غربلتها تنتج عنها: منتجات ثانوية أخرى متمثلة في النخالة والسمولات. ونسبها تكون بحسب نوعيه القمح الصلب المستعمل، كذلك الأمر بالنسبة لفريئة الخبز أين ينتج معها منتج ثانوي متمثل في الفريئة الممتازة ونسبتها تكون بحسب نوعية القمح اللين المستعمل، وفي هذه المرحلة يتم تخزين المنتجات النصف مصنعة في صوامع مخصصة لذلك؛
 - المرحلة الرابعة: وهي مرحلة تعبئة المنتجات النهائية في أكياس بأحجام مختلفة لتلبية مختلف رغبات الزبائن.

ويمكن توضيح مراحل الانتاج بالمؤسسة من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (2): مراحل إنتاج الدقيق والفريضة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.



الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة الانتاج .

المطلب الثالث : مكونات التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

سنحاول التطرق إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة وتوضيح مختلف عناصرها، وسنركز على منتجات الدقيق والفرينة لتوفر المعلومات الخاصة .

و الجدول التالي يوضح خط انتاج الدقيق والفرينة

جدول رقم (06): منتجات الدقيق والفرينة.

المنتج	النوع	سعة الكيس
" الفرينة "	عادية " الخبز "	25 / 50 كغ
	ممتازة	01/02/05/10/25/50 لغ
الدقيق	خشن	25 كغ
	عادي درجة ثانية	25 كغ
	ممتاز	05/10/25 كغ
	رفيع	10/25 كغ
	سمولات (SSSF)	25 كغ
النخالة		50/100 كغ

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة الانتاج .

الفرع الأول: مصادر حساب التكاليف: تقوم المؤسسة بإنتاج تشكيلة متعددة من منتجات الدقيق والفرينة تظهر من خلال الجدول.

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

- المحاسبة العامة: من خلال حسابات الأعباء (المجموعة 6).

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

- مصلحة محاسبة المواد: حيث توفر معلومات تتعلق باستهلاك المواد الأولية وأسعار الحصول عليها.

- مصلحة التخزين: تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية.

- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول الكميات المباعة وأسعار البيع.

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

1- المواد الأولية والمستلزمات الوسطية ومختلف المواد الإستهلاكية الأخرى: وتتمثل في العناصر التالية:

- القمح بنوعيه (صلب و لين): يستخدم القمح الصلب لإنتاج الدقيق والقمح اللين لإنتاج الفرينة وكانت المؤسسة في البداية تحصل على القمح إما بالإستيراد من الخارج أو من الديوان المحلي للحبوب، ومع تغير السياسات الوطنية في نشاط القمح حيث أن القوانين الأخيرة التي تم صدورها تشجع على إنتاج هاتين المادتين بالإضافة إلى الرسم الذي تم فرضه على إستيراد القمح من خلال الشراء من عندهم بالنسبة للقمح اللين بـ 1285 دج والصلب بـ 2280 دج، بينما الأسعار الحقيقية تصل إلى 4500 دج بالنسبة للقمح الصلب و 3500 بالنسبة للقمح اللين وتسقيف سعر البيع بالنسبة للدقيق حيث يقدر سعر خروج منتج 25 كغ من الدقيق بـ 3500 دج بينما سعر البيع بالنسبة للموزعين لا يتعدى 4000 دج للمستهلك، والفرينة يقدر سعر خروجها بـ 2030 دج للقنطار متضمنة مصاريف التوزيع، وبالتالي لم تعد المؤسسة تستطيع الحصول على ما تحتاجه من الخارج فأصبح المورد الوحيد في أغلب الأوقات هو الديوان المحلي للحبوب، بالإضافة إلى قيد آخر يتمثل في الكميات الممنوحة من طرف الديوان المحلي للحبوب حيث يحدد حصة كل مؤسسة بـ 50 % يوميا من الطاقة الإنتاجية لكل نوع من القمح.

- الأكياس: تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس التي تنشط بولاية بسكرة بالإضافة إلى موردين.

- الخيط: تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلو غرام.

- البطاقات تقوم بطباعتها في مطبعة خاصة.

- الماء الصالح لمعالجة القمح: يتم الحصول عليه من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان ... الخ من خلال عقود مع مجموعة من الموردين.

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

- إستهلاكات أخرى: تتمثل في مختلف المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين والمازوت لتشغيل معدات النقل، والكهرباء لتشغيل المطحنة وكذلك قطع الغيار ... الخ.
- 2- أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم المهام المنوطة بهم.
- 3- الخدمات: تتمثل في:
 - مصاريف الإيجار: تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع وما يلزمها من كهرباء وماء وصيانة ... الخ، بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية ... الخ.
 - صيانة وإصلاحات: هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة عند وجود أعطاب وتتمثل في أعمال ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات وآلات، ومعدات إنتاج ... الخ.
 - الخدمات الأخرى: تتمثل في مصاريف نقل القمح، وخدمات الهاتف والبريد، ومصاريف تحميل السلع ومصاريف المهمة والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي حسابات ومحامين ... الخ، بالإضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة وغيرها من الخدمات.
- 4- الضرائب والرسوم غير المسترجعة: تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع المؤسسة فقط لأن المصنع معفى لمدة 10 سنوات، حقوق الطابع التي تفرض في حالة شراء نقدا، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.
- 5- المصاريف المالية: تتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك وعمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف مصاريف المتعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات ... الخ.
- 6- حقوق الاستغلال: وهي تتمثل في حقوق إستغلال البرامج وبراءات الإختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة pccomta، وبرنامج الأجور pcpaie ... الخ.
- 7- المصاريف المختلفة: تتجسد في:
 - التأمينات: مصاريف التأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج الدقيق والفرينة ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، الشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الإشارة إلى مبنى الإدارة

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

المستغل من طرف وحدة الدقيق والفريئة هو تابع لوحدة الكسكس وبالتالي لا يدخل ضمن أقساط تأمين المؤسسة.

- القطاعات الأخرى ومنح: تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنادي الرياضية والإعانات الأخرى ... الخ.

- المصاريف المختلفة الأخرى: وتتمثل في مختلف المصاريف الأخرى التي تتحملها المؤسسة والناجئة عن التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات ... الخ.

8- مخصصات الإهلاكات والمؤونات: وتتمثل في مبالغ إهلاك الدورة لمجموع إستثمارات المؤسسة وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون، والزيائن ... الخ.

الفرع الثالث : الجانب التسويقي لوحدة الدقيق والفريئة

ويمكن حصر السياسات التسويقية لوحدة الدقيق والفريئة في: سياسة المنتج، سياسة السعر، سياسة الترويج، سياسة التوزيع.

أولاً: سياسة المنتج

تنتج الوحدة تشكيلتين من المنتجات السميد، الدقيق " الفريئة "، إضافة إلى منتجات ثانوية أخرى كالنخالة، وتعتبر نوعية المنتجات التي تعد من أهم العوامل التي تساهم في تسهيل عملية التسويق بحيث هناك علاقة طردية بين نوعية المنتج ودرجة الإقبال عليه، أي كلما كانت هذه النوعية جيدة كلما زاد الإقبال على المنتجات والعكس صحيح، لهذا قامت هذه الوحدة بإنشاء مخبر خاصا يساعدها في المحافظة على مستوى جودة منتجاتها المطلوب.

أما فيما يتعلق بنوعية التجهيزات فإن هذه الوحدة تعتمد على نظام آلي عبر كافة مراحل الإنتاج من لحظة استقبال المادة الأولية (قمح صلب وقمح لين) إلى مرحلة تغليف المنتج النهائي، وقد قامت الوحدة مؤخراً بتجديد التكنولوجيا المستخدمة في تنظيف القمح.

ثانياً: سياسة التسعير

يعتبر السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي للوحدة، ويتم اتخاذ القرارات التسعيرية لمنتجات الوحدة عن طريق تحديد تكاليف المواد الأولية وتكاليف الإنتاج، ثم يضاف إليها هامش ربح معين يحدد على أساس التكلفة الإجمالية، وبشكل السعر أهم العوامل التي تؤثر على توزيع المنتجات، حيث أن كل تغير يطرأ عليه ينتج عنه

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

تغير في الكميات المباعة، بمعنى أن هناك علاقة عكسية بين السعر ومبيعات المنتجات، فإذا ارتفع السعر انخفضت الكميات المباعة والعكس صحيح. كما تجدر الإشارة بان أسعار المنتجات الخاصة بهذه الوحدة تخضع للتسقيف في السعر من الجانب القانوني.

ثالثا: سياسة الترويج

لم تولي هذه الوحدة الجانب الترويجي للمنتجات اهتماما كبيرا، وذلك لأنها لم تعاني من مشاكل في تصريف منتجاتها، وتقتصر وظيفة الترويج في الوحدة على توزيع بعض المطويات التي تعرض من خلالها مختلف منتجاتها على المتعاملين معها سواء من الوحدة أو من نقاط البيع التابعة لها، إضافة إلى بعض الهدايا الموزعة خلال كل رأس سنة، كذلك تمارس الوحدة الإشهار من خلال العلامة التجارية لها على جميع وسائل النقل التابعة لها، إضافة إلى ذلك تحرص على المشاركة في المعارض الوطنية.

رابعا: سياسة التوزيع

تتبع وحدة الدقيق والفرينة طريقتين لتوزيع منتجاتها هما طريقة التوزيع المباشر إلى العميل وطريقة التوزيع غير المباشر عن طريق الوسطاء.

1- طريقة التوزيع المباشر: حسب هذه الطريقة يكون هناك علاقة مباشرة تربط الوحدة بالعملاء بدون وسيط وفق قناة توزيع قصيرة لإيصال المنتجات، وتتعامل الوحدة بهذه الطريقة مع المؤسسات التابعة للدولة وتجار الجملة والمستهلكين الصناعيين، والمستهلكين النهائيين الذين يشترون منتجاتهم من نقاط البيع التابعة للوحدة.

2- طريقة التوزيع غير المباشر: وفق هذه الطريقة يتم الاستعانة بالوسطاء لتصريف منتجات الوحدة، وهم تجار الجملة وتجار التجزئة، وهؤلاء بدورهم يتعاملون مع المستهلكين النهائيين والمستهلكين الصناعيين.

تعمل الوحدة جاهدة لتقريب منتجاتها إلى عملائها في مختلف المناطق القريبة منها والبعيدة، حيث تتكفل بتلبية طلبات منطقة بسكرة وما جاورها من خلال البيع في المصنع لتجار الجملة إضافة إلى نقاط البيع التابعة لها والموزعة في عدة تجمعات سكانية، حيث توزع هذه الأخيرة إلى تجار التجزئة والمستهلكين النهائيين، أما بالنسبة لعملية التوزيع في المناطق الأخرى فإن الوحدة تعتمد على التجار التابعين لتلك المناطق حيث تبيع لهم كميات كبيرة من منتجاتها، وأهم هذه المناطق هي الوادي وتقرت ورقلة إضافة إلى مناطق تواجد الثكنات العسكرية للجيش كتمنراست، والأغواط، ورقلة... الخ.

المبحث الثاني: استخدام أدوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - وحدة الدقيق والفرينة.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى بعض آليات للمحاسبة الإدارية وتبيان مساهمتها في تحسين الميزة التنافسية من خلال إتباع خطوات المتطرق إليها في الجانب النظري .

المطلب الأول : إدراج الطريقة المتبعة لتحديد سعر التكلفة بوحدة الدقيق والفرينة:

تقوم المؤسسة بحساب سعر التكلفة إنطلاقا من الوثائق المقدمة من طرف مختلف المصالح والتي توضح كالتالي: عملية حساب سعر التكلفة يمر بعدة مراحل تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحدة من القمح بنوعيه، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج وأخير حساب سعر التكلفة يجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.

وفيمايلي عرض لمختلف خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة ونخص بالذكر منتج دقيق وزن 25كلغ.

الفرع الأول : تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى متغيرة وثابتة :

و يتم ذلك بتصنيف حسابات التكاليف (المجموعة السادسة)، حسب درجة تغيرها، ثم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة، لتحديد التكلفة الوجدوية و تكون حسب الطريقة الآتية :

$$\text{التكلفة الوجدوية للعبء} = \frac{\text{المبلغ الإجمالي للعبء}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

و بالتالي يتم حساب تكلفة الوجدوية مواد مختلفة و لوازم مختلفة كتالي :

$$2,93 = 397360,01 / 1163542,20$$

$$\text{تكلفة الوجدوية مواد مختلفة و لوازم} = 2,93$$

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

جدول رقم (07) حجم الإنتاج لسنة 2017.

الرقم	نوع المنتج	الكمية (قنطار)
01	دقيق ممتاز	134675,76
02	فرينة	262684,25
	الإجمالي	397360,01

المصدر : بيانات مصلحة المحاسبة والمالية.

و يتم حساب باقي التكاليف، وبناء جدول توزيع الأعباء كما يلي:

الجدول رقم (08): تقسيم الأعباء الى متغيرة بدلالة حجم الإنتاج لسنة 2017

الأعباء المتغيرة :

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ	تكلفة الوحدة (دج)
601004	الماء	806473,40	2,03
601120	محسن فرينة GMS	172568,81	0,43
602101	الطاقة الكهربائية	7760277,81	19,53
602104	قطع الغيار	5767143,36	14,51
602211	خردوات	410075, 53	1, 03
602220	مواد تنظيف المكتب	353053, 12	0, 89
602230	وقود	1648896 ,58	4 ,15
602250	ألبسة عمال	168960 , 00	0 ,43
602290	مواد مختلفة و لوازم مختلفة	1163542, 20	2 ,93
615	صيانة ، تصليح ورعاية	2414568, 00	6 ,08
622	أجور الوسطاء والأتعاب	9886141, 60	24, 88
623	الإشهار والنشر والعلاقات العامة	391410 , 21	0, 99
624	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	857105, 91	2, 16

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

10, 39	10, 39	4126778, 56	التنقلات والمهمات والإستقبالات	625
7, 63	7, 63	3033706, 38	مصاريف البريد والاتصالات السلوكية والاسلوكية	626
0, 22	0, 22	86021, 30	الخدمات المصرفية ومشابهها	627
2, 35	2, 35	935577, 41	الاشتراكات والمستجدات	628
5, 57	5, 57	2213465, 60	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	642
0, 48	0, 48	1922656, 54	الضرائب والرسوم الأخرى الخارج الضرائب عن النتائج	645
-	-	6, 10	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657
106, 68	106, 24	42388428, 41	إجمالي التكلفة المتغيرة	

المصدر: معلومات من مصلحة المحاسبة والمالية

الجدول رقم (09): تقسيم الأعباء الثابتة بدلالة حجم الإنتاج لسنة 2017

الأعباء الثابتة :

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ (د ج)	تكلفة وحدوية (د ج)
616	أقسام التأمينات	3489611,80	8, 78
631	أجور المستخدمين	66557387,61	167, 50
681	المخصصات لإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية	14655881,89	36, 88
	إجمالي التكلفة الثابتة	84702881,30	213, 16

المصدر: معلومات من مصلحة المحاسبة و المالية

من خلال الجدول يلاحظ أنه يتم تعيين التكاليف التي تتغير من فترة إلى أخرى من حسابات المحاسبة العامة ثم يتم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة الإجمالية للحصول على التكلفة المتغيرة للوحدة لكل عنصر متغير ثم جمعها للحصول على التكلفة المتغيرة الوحودية الإجمالية، وكذلك الأمر بالنسبة لأعباء ثابتة.

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

الفرع الثاني : تحديد تكلفة إنتاج الدقيق :

يتم تقديريا حساب تكلفة طحن القنطار الواحد من الدقيق الممتاز بالاعتماد على تكلفة شراء القمح الصلب وأسعار البيع المحتملة للمنتجات الثانوية، وبالتالي فهذه الطريقة تبتعد عن الطرق العلمية المتبعة في تحديد تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع (تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك + مصاريف الإنتاج).

حساب تكلفة إنتاج الدقيق حسب الطريقة التالية :

بحيث :

تكلفة طحن القنطار الواحد من الدقيق الممتاز = تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك + مبيعات منتج السمولات + مبيعات النخالة ÷ الكميات المنتجة من منتج الدقيق الممتاز

و :
تكلفة الشراء = الكمية المنتجة × ثمن شراء القنطار

ثمن بيع المنتج الثانوي = الكمية المنتجة × سعر البيع المتوقع

و :

والجدول التالي يوضح طريقة حساب تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز بالاعتماد على العلاقات.

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

الطبيعة	الإنتاج /بالقنطار	تكلفة الوحدة /القنطار (دج)	المبالغ الاجمالية (دج)
تكلفة القمح الصلب	6773,40	2697,77	18273053,95
ثمن بيع السمولات	814,57	1479,06	1204794,95
ثمن بيع النخالة	2421,92	1381,01	3344695,74
تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز	10009,888	2280,00	22822544,64

الجدول رقم (10) : تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز

لسنة 2017

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق والفريضة

يوضح الجدول كيفية حساب تكلفة طحن القنطار الواحد من الدقيق الممتاز بالاعتماد على تكلفة شراء القمح الصلب وأسعار البيع المحتملة للمنتجات الثانوية ، وبالتالي فهذه الطريقة تبتعد عن الطرق العلمية المتبعة في تحديد تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع حيث لا تدخل مصاريف الشراء والإنتاج

1 تحديد تكلفة الشراء القمح الصلب :

تكلفة الشراء = الكمية المنتجة × ثمن شراء القنطار

$$18273053,95 = 2697,77 \times 6773,40 =$$

2 ثمن البيع المحتمل لكل من السمولات و النخالة :

ثمن بيع المنتج = الكمية المنتجة × سعر البيع المتوقع

$$1 \text{ ثمن بيع السمولات المحتمل} = 1479,06 \times 814,57 = 1204794,95$$

$$2 \text{ ثمن بيع النخالة المحتمل} = 1381,01 \times 2421,92 = 3344695,74$$

3 تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز :

$$\text{إجمالي تكلفة الإنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز} = 1204794,95 + 18273053,95$$

$$2280,00 = 10009,888 \div (3344695,74 +$$

تقدر إجمالي تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز بـ: 2280,00 دج

تحديد سعر تكلفة منتجات الدقيق الممتاز : 2697,77 دج

لحساب سعر تكلفة قنطار من منتج الدقيق الممتاز :

اولا : تحديد المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج دقيق ممتاز 25 كلغ :

_ 1 قنطار من الدقيق الممتاز قبل وضعه في الأكياس هو : 2697,77 دج

_ كل 1 قنطار يعني 4 أكياس وزن 25 كلغ

_ 4,2 غرام خيط الإنتاج أربعة أكياس حيث خصص 0,6 غرام لكل كيس

_ 1 قنطار نحتاج إلى 4 بطاقات

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

ثانيا : للحصول على سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج دقيق ممتاز 25 كلغ نضيف التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة و المقدرة كالتالي : 106,24 ، 213,16 على التوالي .

ثالثا: حساب سعر تكلفة قنطار من منتج دقيق الممتاز :

جدول رقم: (11) حساب سعر تكلفة واحد قنطار لمنتج دقيق الممتاز.

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة شراء (الوحدة دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	قنطار	1	2697,77	2697,77
كيس	كيس	4	30,30	121,20
خيطة(0.6 غ)	غرام	2,4	384,68	0,92
بطاقة	بطاقة	4	0,35	1,40
دقيق ممتاز	تكلفة إنتاج القنطار الواحد من منتج دقيق ممتاز			2821,29
التكلفة المتغيرة				106,24
التكلفة الثابتة				213,16
سعر التكلفة للقنطار	سعر التكلفة للقنطار الواحد من منتج دقيق ممتاز وزن 25 كلغ			3140,69
سعر بيع القنطار				3500,00
هامش الربح				359,31
نسبة الهامش				%11,44

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة المحاسبة بالمؤسسة

يظهر الجدول عملية حساب سعر التكلفة منتج دقيق ممتاز 25كغ ، حيث يتم في مرحلة الاولى حساب تكلفة المواد الاولية المستهلكة ثم اضافة التكلفة المتغيرة و الثابتة للحصول على سعر التكلفة .

المطلب الثاني: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية بالمؤسسة محل الدراسة .

الفرع الاول : مساهمة التحليل المالي في تحسين الميزة التنافسية بالمؤسسة :

نطبق في هذا الجزء أداة تقليدية للمحاسبة الإدارية و هي التحليل المالي ، لذا سيتم إعداد الميزانيات المالية المختصرة للقوائم المالية الخاصة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة و محاولة معالجة مختلف بياناتها وفق أساليب التحليل المالي .

1: إعداد الميزانيات المالية المختصرة للمؤسسة لسنة 2016 و 2017 :

جدول رقم (12): الميزانية المالية (أصول) بتاريخ 2017/12/31

الأصول	إجمالي	اهتلاك ومؤونات	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية				
فارق ((goodwill)) الافتناء				
تشبيطات معنوية				
تشبيطات عينية				
الأراضي	74715080,00	0,00	74715080,00	74715080,00
المباني	427467260,74	178858719,95	248608540,78	259824062,38
تشبيطات عينية أخرى	765100099,28	715745386,63	49354712,65	46394543,21
تشبيطات الممنوح امتيازها				

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

128000000,00	128000000,00	9575129,94	137575129,94	تثبيات يجرى انجازها
				تثبيات مالية
				سندات موضوعة موضع معادلة
				مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
				سندات أخرى مثبتة
333740883,88	354858115,66	8868800,00	363726915,66	إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية
380402,58	380402,58	0,00	380402,58	ضرائب مؤجلة على الأصل
843054972,06	855916851,68	913048036,52	1768964888,2	مجموع الأصول غير الجارية
				أصول جارية
28746923,75	55306916,47	0,00	55306916,47	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
				حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
86012336,32	93089013,76	36579896,00	129668909,76	الزبائن
11169190,09	14703295,24	0,00	14703295,24	مدينون آخرون
167318841,45	188918291,87	0,00	188918291,87	الضرائب و ما شابهها
				حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
				الموجودات و ما شابهها
				الأموال الموظفة وأصول مالية جارية أخرى
13709366,77	5485211,55	0,00	5485211,55	الخزينة
306956658,38	357502728,90	36579896,00	394082624,90	مجموع الأصول الجارية
1150011630,43	1213419580,58	949627932,52	2163047513,10	المجموع العام للأصول

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

المصدر: الكشوف المالية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفريضة 2017

N-1	N	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
24000000,00	300000000,00	رأس المال تم إصداره
		رأس مال غير مستعان به
		علاوات واحتياطات
		فوارق المعادلة
-67013139,86	23591699,26	النتيجة الصافية
167918451,51	100905311,65	رؤوس أموال خاصة أخرى- الترحيل من جديد
291036259,78	238149376,74	الحسابات بين الوحدات
		حصة الشركة المدمجة (1)
		حصة ذوي الأقلية (1)
631941571,42	662646387, 65	المجموع 1
		الخصوم غير الجارية
167160713,82	192868561,90	القروض و الديون المالية
1608683,20	1608683,20	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
		ديون أخرى غير جارية
		مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
168769397,02	194477245,10	مجموع الخصوم غير الجارية 2
		الخصوم الجارية
326904701,53	293924650,50	الموردون و الحسابات الملحقة
2690468,88	2517548,68	الضرائب

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة
المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

19705491,58	20095960,89	ديون أخرى
0,00	39757787,77	خزينة الخصوم
349300661,99	356295947,83	مجموع الخصوم الجارية 3
1150011630,43	1213419580,58	المجموع العام للخصوم

المصدر: الكشوف المالية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفريضة 2017

بالإستناد على الميزانيات المقدمة من طرف المؤسسة سيتم إعداد الميزانيات المالية المختصرة

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

الجدول رقم (13): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2016

الأصول	المبالغ	%	الخصوم	المبالغ	%
الأصول الثابت	843054972,06	73,30	الأموال الدائمة:	800710968,4	69,63
الأصول المتداولة:	306956658,38	26,69	الأموال الخاصة	631941571,42	54,95
قيم الاستغلال	28746923,75	2,50	ديون طويلة الأجل	168769397,02	14,68
قيم غير جاهزة	264500367,9	23	ديون قصيرة الأجل		
قيم جاهزة	13709366,77	1,20		349300661,99	30,37
المجموع	1150011630,43	100	المجموع	1150011630,43	100

الوحدة (د ج)

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على الكشوف المالية

الجدول رقم (14): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2017

الأصول	المبالغ	%	الخصوم	المبالغ	%
الأصول الثابت	855916851,68	70,54	الأموال الدائمة:	857123632,8	70,63
الأصول المتداولة:	356295947,83	29,36	الأموال الخاصة	662646387, 65	54,60
قيم الاستغلال	55306916,47	4,55	ديون طويلة الأجل	194477245,10	16,03
قيم غير جاهزة	296710600,9	24,44	ديون قصيرة الأجل		
قيم جاهزة	5485211,55	0,45		356295947,83	29,37
المجموع	1213419580,58	100	المجموع	1213419580,58	100

الوحدة (د ج)

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على الكشوف المالية

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

نلاحظ من مما سبق أن الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لسنة 2016 تبين أن النسب في الميزانية تسمح لنا بتسجيل بعض الملاحظات، يمكن أن نلاحظ في جانب الأصول أن هناك ارتفاع في قيمة الأصول الثابتة من السنة 2016 الى السنة 2017 وكذا الاصول المتداولة بما فيها قيم الاستغلال والقيم الجاهزة والقيم الغير جاهزة. أما بجانب الخصوم فنلاحظ أن هناك انخفاض في قيمة الاموال الخاصة ولاحظنا انخفاض كبير في الديون طويلة الاجل والديون قصيرة الاجل (المؤسسة قامت بتسديد جل ديونها).

2: التحليل المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي

يعتبر التحليل بواسطة مؤشرات التوازن المالي من أهمها ما سنتطرق اليه في الجدول الموالي:

جدول رقم (15): حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفرينة

الوحدة (دج)

المقياس	العلاقة	2016	2017
راس المال العامل	الأموال الدائمة- الأصول الثابتة	716405496,3	1206781,12
راس المال العامل الخاص	الاموال الخاصة- الأصول الثابتة	-211113400,6	-193270464
راس المال العامل الاجمالي	مجموع الأصول المتداولة	306956658,38	356295947,83
راس المال الأجنبي	مجموع الديون	518070059	550773192,9
احتياج راس المال العامل	ق الاس+ق غ ج - د ق أ- السلفات	-56053370,34	-4278430,46

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

من خلال ملاحظة مؤشرات التوازن المالي لميزانية المؤسسة خلال السنتين الدراسة وباستنادا إلى الجدول

نستنتج مايلي :

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

- نلاحظ أن رأس المال العامل الصافي موجب خلال سنتي الدراسة، و أن قيمته جد معتبرة في 2016 وهو ما يؤكد أن المؤسسة تمتلك هامش أمان، وما يدل أيضا على أن المؤسسة تمويل أصولها الثابتة عن طريق مواردها الدائمة، وبالتالي تحقق هامش أمان موجب يدعى رأس المال العامل الصافي، كما نلاحظ إنخفاض في رأس المال العامل في سنة 2017 .
- رأس العامل الخاص كان سالبا خلال سنة 2016 و 2017 هذا ما يعني أن المؤسسة غير قادرة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة حيث تعتمد على الموارد الخارجية اي أن المؤسسة غير قادرة على تمويل إستثماراتها من المصادر الداخلية هو مؤشر سلبي للمؤسسة على التبعية للأطراف الخارجية.
- بمقارنة راس المال العامل الاجمالي براس المال العامل الاجنبي خلال فترة الدراسة نلاحظ انه في سنة 2016 كان راس المال العامل الاجمالي اقل من راس المال العامل الاجنبي و هذا يدل على عدم امتلاك المؤسسة لسيولة كافية من أموالها الخاصة تمكنها من تمويل إستثماراتها، أما سنة 2017 فقد كان راس المال العامل الاجمالي أكبر من راس المال العامل الأجنبي مما يدل على إمتلاك المؤسسة سيولة معتبرة، الان ان المؤسسة و كما يبدو غير مستقلة ماليا نظرا لاعتمادها على الديون مما يصعب عليها الحصول على ديون اضافية بسهولة.
- كما نلاحظ أن إحتياجات رأس المال العامل سالبة بالنسبة للسنتين حيث أنه راجع الى الإنخفاض في كل من إحتياجات التمويل وموارد التمويل وهذا معناه وجود إحتياجات دورية (إحتياجات دورة الاستغلال) وعليه ينبغي على المؤسسة إيجاد موارد لتغطية هذه الإحتياجات، وهذه الوضعية تستلزم على المؤسسة القيام بتخفيض قيمة إحتياجات التمويل إما عن طريق تخفيض قيمة المخزونات، أو تخفيض قيمة الحقوق لدى الغير.

وعليه فمؤشر التوازن المالي في هذه الوحدة لا يدل على سلامة التنافسية لها، فخلال السنتين محل الدراسة تعاني المؤسسة من نقص في الإلتزام باحتياجات الدورية (خلال سنة الاستغلال).

3: التحليل المالي لمؤشرات السيولة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -وحدة الدقيق والفريضة

ستعتمد الدراسة على أهم المقاييس المعتمدة في التحليل المالي لقياس وتقييم السيولة و التي تتطلب الميزانية المالية المختصرة (أنظر إلى الجدولين السابقين رقم 13، 14 على التوالي) و ذلك حسب المعطيات المقدمة من مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة والتي ستوضح كالتالي :

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

جدول رقم (16): حساب السيولة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفرينة

المقياس	العلاقة	2016	2017
الخزينة	القيم الجاهزة- سلفات المصرفية	13709366,77	5485211,55
نسبة السيولة العامة	الاصول المتداولة/ الالتزامات المتداولة	0,878	1
نسبة سيولة الاصول	الأصول المتداولة/ مجموع الأصول	0,266	0,293
نسبة السيولة المختصرة	الأصول المتداولة -المخزون ÷ الخصوم المتداولة	0,796	0,844
نسبة السيولة الآنية	القيم الجاهزة/ الديون قصيرة الاجل	%0,039	%0,015

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

من خلال الجداول السابقة نستنتج :

- نلاحظ أن الخزينة في وضعية حسنة موجبة للمؤسسة بحيث كانت قيمة الخزينة في سنة 2016 تقدر ب: 13709366,77 لتتخفف في سنة 2017 و تصل الى 5485211,55 و هذا راجع إلى انخفاض في قيمة القيم الجاهزة ومنه المؤسسة في وضعية لا تسمح لها بتمويل دورة الاستغلال بشكل كامل .

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

- نلاحظ أن نسبة السيولة العامة (التداول) لسنة 2016 هي 0,878 % ولقد قدرة الزيادة في 2017 ب:

0,122 % وهي أقل من 1 ، هذا يعني وجود نواقص من الأصول المتداولة ، مما يعني أن المؤسسة

في حالة غير ملائمة جدا، لا تمكنها من الوفاء بالتزاماتها على المدى القصير .

- و بالنسبة لنسبة سيولة الأصول للمؤسسة خلال الفترة 2016 و 2017 كانت ما بين 0,266 و

0.293 و منه الأصول الثابتة أكبر من الأصول المتداولة وعليه من الصعب الحصول على السيولة

في الآجال القصير .

- نسبة السيولة المختصرة للمؤسسة خلال الفترة 2016 و 2017 كانت ما بين 0,796 و 0,844 و هي

نسبة غير مقبولة إلا أنها قريبة من الواحد حيث تقوم هذه النسبة على استبعاد المخزون السلعي في حساب قيمتها لأنه أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة وسرعة إلى التحول إلى نقدية.

- نسبة السيولة الآنية بين 0,039 و 0.015 خلال الفترة 2016 و 2017 أي ان المؤسسة تعتمد على

قيمها الجاهزة المتوفرة لديها للوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل دون اللجوء إلى بيع جزء من مخزوناتها او تحصيل مدينها.

و عليه يمكن الحكم على حسن التسيير المالي لهذه المؤسسة ومنه فإن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -

بسكرة تتميز بالملاءة المالية والسيولة الجيدة مما يسمح لها بالوفاء بديونها قصيرة الاجل.

و من خلال ما سبق يمكن القول أن استخدام التحليل المالي للكشف عن الاختلالات المالية وبيان الوضعية

المالية للمؤسسة، يؤثر على السلوك التنافسي للمؤسسة و يحسن من الميزة التنافسية .

المطلب الثالث : استخدام ادوات المحاسبة الإدارية الحديثة بالمؤسسة محل الدراسة

الفرع الاول : استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة بالوحدة.

من أجل تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط يجب مراعاة مراحل تطبيق هذه الطريقة أولا أن نقوم بتقسيم

مختلف العمليات التي تكون في الوحدة إلى مجموعة من الأنشطة، و من ثم نقوم باتباع الخطوات التي قمنا

بذكرها في الجانب النظري :

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

1_ تحديد المنتجات المختارة كأعراض لتكلفة :

الجدول رقم (17): تصنيف منتجات وحدة الدقيق والفريينة

خط إنتاج الفريينة	خط إنتاج الدقيق	خطوط الإنتاج	
25 / 50 كغ	25 كغ	عادي درجة أولى	درجة جودة المنتج
/	25 / 10 / 5 كغ	عادي درجة ثانية	
25 50 كغ	25 كغ	ممتاز	
/	25 / 10 كغ	رفيع	
/	25 كغ	سموالت	
50/100 كغ		النخالة	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مصلحة المحاسبة بالمؤسسة

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

تحدد المنتجات النهائية كأغراض للتكلفة وفقا لأهداف المؤسسة من خلال حساب إجمالي التكاليف أولا ثم حساب تكلفة إنتاج وتوزيع الوحدة من كل المنتجات.

فتضي هذه الخطوة تحديد مختلف أغراض التكلفة (المنتجات) بوحدة الدقيق والفرينة للمؤسسة كما هي موضحة بالجدول رقم (12)

2 تحديد التكاليف المباشرة :

يتم تحديد التكاليف المباشرة للوحدة من أجل تتبع هذه التكاليف و تحميلها مباشرة على أغراض التكلفة لتحقيق فعالية التكلفة.

جدول رقم (18) التكاليف المباشرة بوحدة الدقيق و الفرينة

رقم الحساب	البيان	المبالغ
601100	قمح لين	364423522,62
601120	محسن الفرينة	19740
601150	قمح صلب	326751587,19
602611	أكياس	31013638,14
602612	الخيطة	164326,43
602613	البطاقة	287602, 18
	مجموع التكاليف	722660416,6

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

3 تحديد الأنشطة و التكاليف المتعلقة بها :

إعتمادا على تكاليف المؤسسة وبعض المعلومات المقدمة من طرف المسؤولين، سنقوم بتحديد تكلفة كل نشاط في الجدول الموالي :

الجدول رقم (19) تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة به.

مراكز النشاط	الرقم	الأنشطة	الرمز	التكلفة (دج)
التمويل	A1	_ إعداد طلبيات شراء	A01	39633839,76
		_ شراء القمح	A02	478197226
الإنتاج	A2	_ المخبر	A03	17926283,4
		_ إصدار أوامر إنتاج لخط الدقيق	A04	320172866,5
		_ إصدار أوامر إنتاج لخط الفرينة	A05	265960823,6

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

11197644,61	A06	_الصيانة		
38822982,84	A07	_إدارة التوزيع	A3	التوزيع
63307718,28	A08	_نقل المبيعات		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

4 تحديد مسببات التكلفة :

وفي هذه الخطوة يتم التعرف على الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة، أي تحديد العلاقة السببية بين الأنشطة و المنتجات و للإشارة فانه من الممكن وجود مسبب مشترك أو تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط، و ذلك من أجل تخصيص التكاليف غير المباشرة لهذه الأنشطة، على كل من منتجي الدقيق والفرينة .

الجدول رقم(20) تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط :

رقم النشاط	النشاط	مسبب التكلفة	عدد المسببات
A01	إعداد طلبيات الشراء	عدد الطلبيات	1920
A02	شراء القمح	عدد الطلبيات	1500
A03	المخبر	عدد مرات الفحص	1872
A04	إصدار أوامر إنتاج لخط الدقيق	قنطار منتج	270621
A05	إصدار أوامر إنتاج لخط الفرينة	قنطار منتج	414311,4
A06	الصيانة	عدد عمليات الصيانة	1080
A07	إدارة التوزيع	عدد الطلبيات	19392
A08	نقل مبيعات	عدد الطلبيات	18276

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

5 تجميع التكاليف بمراكز التكلفة :

كما هو موضح في الجدول أعلاه هناك مجموعة من الأنشطة لها مسببات تكلفة مشتركة والتي بالضرورة وحسب مبادئ طريقة ABC يجب تجميعها في مجمع التكلفة (cost pool) بالإعتماد على مصفوفة الإرتباطات بين الأنشطة ومسبباتها وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم(21) تجميع الأنشطة ذات مسبب تكلفة مشترك

الأنشطة								مسببات التكلفة
A8	A7	A6	A5	A4	A3	A2	A1	
X	X					X	X	عدد الطلبيات
			X	X				قنطار منتج
					X			عدد مرات الفحص
		X						عدد عمليات الصيانة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

6 تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة:

يتم تحديد سعر التكلفة حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بالإعتماد على الخطوتين التاليتين:

- توزيع التكاليف على مراكز التكلفة Pool Cost المحددة مسبقا.
- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وذلك على أساس استهلاك المنتج للأنشطة فعليا عن طريق حساب تكلفة مسببات التكاليف لكل مركز .

ويتم حساب معدل تحميل التكلفة لكل نشاط كمايلي:

$$\text{التكلفة الوحديّة لمسبب التكلفة} = \text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة} \div \text{حجم مسببات كل مركز تكلفة}$$

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

--

التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة لمركز عدد مرات الفحص = $17926283,4 \div 1872 = 9576$

وبنفس الطريقة يتم حساب تكلفة مركز التكلفة لباقي العناصر، والتي تظهر في الجدول :

الجدول رقم (22) تحديد تكلفة مسببات التكلفة لكل مراكز

مراكز الأنشطة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب كل مركز	عدد المسببات	تكلفة المسبب
مركز الطليبات النشاط رقم A01: إعداد طلبيات الشراء النشاط رقم A02: شراء القمح النشاط رقم A07: إدارة التوزيع النشاط رقم A08: نقل المبيعات	39633839,76 478197226 38822982,84 63307718,28	619961766,9	41088,00	15088,64
مركز قنطار المنتج النشاط رقم A03: إصدار أوامر إنتاج لخط الدقيق النشاط رقم A04: إصدار أوامر إنتاج لخط الفرينة	320172866,5 265960823,6	586133690,1	684932,4	855,76
مركز مرات الفحص النشاط رقم A05: المخبر	17926283,4	17926283,4	1872,00	9576
مركز عمليات الصيانة النشاط رقم A06: الصيانة	11197644,61	11197644,61	1080,00	10368,19
المجموع :	1235219385	1235219385	728972,4	35888,60

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي إنتاج الدقيق والفرينة:

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

سيتوجب علينا حساب حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخطي الدقيق والفرينة، وذلك بضرب حجم مسبب التكلفة لكل مركز في حجم مسببات خطي الدقيق والفرينة، وحسب المعلومات الموجودة لدينا من قبل المؤسسة فإن طاقة إنتاج خطي الدقيق والفرينة تمثل 40 % و 60 % على التوالي :

الجدول رقم (23) حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي إنتاج الدقيق والفرينة:

المراكز	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الفرينة 60%	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الدقيق 40%	حجم مسببات كل مركز
عدد الطلبيات	24652,8	16435,2	41088,00
قنطار منتج	513,46	342,30	855,76
عدد مرات الفحص	5745,6	3880,4	9576
عدد عمليات الصيانة	6220,91	4147,28	10368,19
المجموع	14355,44	21533,16	35888,60

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

بعد تحديدنا لتكلفة مسبب كل مركز، سنقوم بحساب سعر التكلفة وذلك وفقا للعلاقة التالية:

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

سعر التكلفة = التكاليف المباشرة للوحدة +مجموع التكاليف الوحشية لمسببات التكلفة

والجدول التالي يوضح عملية حساب سعر التكلفة لمنتوج دقيقة ممتاز 25كغ :

الجدول رقم : (24) حساب إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة للوحدة محل الدراسة

خط إنتاج الدقيق			البيان
تكلفة المركز	تكلفة مسبب كل مركز	حجم مسببات المركز	
352013545,1			إجمالي التكاليف المباشرة
172828903,8	15088,64	11454,24	عدد الطلبيات
162459018,8	855,76	189841,8	قنطار منتج
4987180,8	9576	520,8	عدد مرات الفحص
3065666,42	10368,19	295,68	عدد عمليات الصيانة
343338753,8			إجمالي التكاليف الغير مباشرة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

و في الجدول التالي يوضح حساب سعر التكلفة

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

الجدول رقم (25) حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة

البيان :	عدد الوحدات المنتجة :	سعر التكلفة :	إجمالي التكاليف
تكلفة إنتاج 25 كغ	189062,04	3677,9	695352298,9
مخ أول المدة	18962,88	2599,65	4931217,93
سعر التكلفة	208024,92	3345,01	695845516,8

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

الجدول رقم (26) سعر التكلفة بين نظام المحاسب التقليدي و نظام ABC :

البيان	منتج الدقيق لسنة 2017
سعر التكلفة حسب النظام التقليدي	3140,69
سعر التكلفة حسب النظام ABC	3345,01

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

الإنحراف	-204,32
----------	---------

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على النتائج السابقة

وبالمقارنة لسعر التكلفة وفي طريقة المؤسسة وطريقة نظام التكلفة على أساس الأنشطة، وجدنا أن الطريقة العلمية حققت أعلى سعر تكلفة و بالتالي هناك خلل كبير ، ومنه ننصح المؤسسة باعتماد الطريقة المقترحة، ومحاولة الضغط على التكاليف خلال تتبع الأنشطة التي تضيف قيمة ودعمها، ومعرفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة و عليه تخفيض وترشيد تكاليف ومنه وضع سعر بيع تنافسي تواجه به مؤسسات .

رابعا: استخدام التكلفة المستهدفة :

ومن خلال المعلومات المقدمة من مدير مصلحة المحاسبة العامة والمالية فإن أسعار بيع المنتج مع هامش الربح المستهدف، موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(27) أسعار بيع المنتج المختار وتكلفته الإنتاجية مع هامش الربح المستهدف.

البيان	دقيق ممتاز لأكياس حجم 25كلغ
الأسعار	3500,00
تكلفة المنتجات	3140,69
هامش الربح	%11,44

المصدر: : من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

الجدول رقم(28) أسعارالمنتجات المنافسة دقيق ممتاز لأكياس حجم 25كلغ

المؤسسة :	الأسعار :
مطاحن الزيبان القنطرة	3400,00

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

مطاحن الغزال	3450,00
--------------	---------

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات مديرية التجارة لولاية بسكرة

ومع مقارنة أسعار وحدة الدقيق والفرينة للوحدة محل الدراسة مع الأسعار الواردة في الجدول رقم (23) يتضح أن منتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25 كغ لمطاحن الزيبان القنطرة سعره 3400 دج و مطاحن الغزال ب 3450 دج ، مما قد يفقد الوحدة مركزها التنافسي بالنسبة لمنتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ، ويقلل من فرص تحقيقها لأرباح كان من الممكن تحقيقها فيما لو قامت الوحدة محل الدراسة بإعادة النظر في تكاليف المنتج لابد لها وأن تقوم بتخفيض السعر إلى السعر الأدنى الموجود في السوق المحلي ، ولحصول المؤسسة على سعر تنافسي دون المساس بهامش الربح، وعليه وبناءا على خبرة رئيس مصلحة التجارة وظروف السوق، فإن سعر البيع التنافسي لمنتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ هو: 3400دينار جزائري.

أولا: تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج منتج الدقيق الممتاز 25كغ :

لحساب التكلفة المستهدفة الكلية لدينا العلاقة التالية:

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

و :

$$\text{الربح المرغوب فيه} = \text{التكلفة المستهدفة} \times \text{هامش الربح}$$

و عليه التكلفة المستهدفة الكلية = 3400 - (0,1144 * التكلفة المستهدفة)

$$= \frac{3400}{(0,1144+1)} = 3050,96 \text{ دج}$$

$$(0,1144+1)$$

ومنه فإن التكلفة المستهدفة للدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ مساوية لـ: 3050,96دج .

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

وتقدر مصاريف البيع والتوزيع لمنتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25 كلغ بـ: 14.14 % من تكلفة الإنتاج مقدم من طرف الوحدة محل الدراسة ، وعليه فإن تكلفة الإنتاج المستهدفة مساوية إلى:

$$\text{تكلفة الإنتاج المستهدفة} = \text{التكلفة المستهدفة} - (14,14 * \text{تكلفة الإنتاج المستهدفة})$$

$$2672,99 = \frac{3050,96}{0,1414 + 1} =$$

إذا تكلفة الإنتاج المستهدفة للدقيق الممتاز لأكياس حجم 25 كلغ مساوية إلى: 2672,99 دج

ثانيا : حساب الفرق بين التكلفة الحقيقية لإنتاج منتج الدقيق الممتاز 25 كلغ والتكلفة الإنتاجية المستهدفة:

$$\text{التكلفة الحقيقية لإنتاج منتج الدقيق الممتاز 25 كلغ بـ } 2821,29 \text{ دج}$$

$$\text{و الفرق : } 2672,99 - 2821,29 = 148,3 \text{ دج}$$

$$\text{نسبة الفرق : } 2821,29 / 148,3 = 0,0525 = 5,25 \%$$

مما سبق يتضح لنا أن الفرق بين تكلفة الإنتاج المستهدفة لمنتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25 كلغ نقل عن تكلفته الإنتاجية الحقيقية بـ : 148,3 دج ، فالمؤسسة ان استطاعت تخفيضه سينخفض سعر البيع في السوق المحلي وبالتالي سنكتسب الميزة التنافسية بخاصية السعر أقل، ولكي تستطيع الوحدة أن تصل بتكلفة منتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25 كلغ إلى تكلفة الإنتاج المستهدفة عليها القيام بإجراءات تضمن لها التحسين المستمر للتكلفة وتخفيضها من خلال هندسة وتحليل القيمة بإعادة تصميم المنتج والعملية الإنتاجية دون المساس بوظائف وجودة المنتج، كذلك على الوحدة العمل على التحكم الجيد وقيادة تكاليف إنتاجها من خلال تطبيق أساليب جديدة في تحديد تكاليفها بدلا من الأسلوب المطبق .

الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

خلاصة الفصل :

من خلال دارستنا الميدانية لوحدة الدقيق والفريئة بمؤسسة رياض سطيف ، قمنا بربط الجانب النظري بالواقع التطبيقي لنظام ABC و التكلفة المستهدفة و التحليل المالي ، ومساهمتهم في تحقيق الميزة التنافسية بالوحدة محل الدراسة حيث تطرقنا في البداية إلى الجانب النظري للمؤسسة من حيث نشأتها و طورها، و مختلف فروعها، و من ثم حاولنا إسقاط هذا النظام على المؤسسة، ومن خلاله قمنا بالتوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها أن:

بتطبيق التحليل المالي الذي يوضح الوضع المالي للمؤسسة ، والكشف عن مواطن القوة ونقاط الضعف وهذا من أجل أن تتمكن المؤسسة من استغلال الفرص والقدرة على مواجهة التهديدات.

فيما يخص نظام ABC:

❖ تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، في مطاحن الكبرى للجنوب يقوم بالتخفيض من إجمالي التكاليف وبالتالي انخفاض أسعار منتجات المؤسسة، مما يؤدي إلى زيادة الطلب عليها ، بشرط المحافظة على جودتها ونوعيتها .

أما بالنسبة لتكلفة المستهدفة :

❖ أن التكلفة المستهدفة تهدف إلى معرفة كل ما هو مستهدف ومقارنته مع الفعلي و ذلك يساعد على وضع أسعار تنافسية وبالتالي تخفيض التكاليف والسعي المتواصل إلى تخفيضها والرقابة عليها، بغية تحقيق الربحية الكافية، ويتم ذلك من خلال مبدئه القائم على أساس تحديد تكاليف الإنتاج والجودة بناء على متطلبات السوق ومن ثم التركيز على عملية التصميم بإعادة هندسة القيمة وتحليلها للمنتج والعملية الإنتاجية.

الفهرس :

	الاهداء
	شكر و عرفان
	ملخص
	الفهارس
أ - ج	المقدمة
	الفصل الاول : مدخل الى المحاسبة الادارية
3	المبحث الاول : المحاسبة الادارية
3	المطلب 1 ماهية المحاسبة الادارية
7	المطلب 2 اهداف ووظائف المحاسبة الادارية
9	المطلب 3 علاقة المحاسبة الادارية بالعلوم الاخرى
14	المبحث الثاني : الميزة التنافسية
14	المطلب 1 ماهية الميزة التنافسية
17	المطلب 2 خصائص الميزة التنافسية و معايير الحكم على جودتها
19	المطلب 3 استراتيجيات عامة لاكتساب الميزة التنافسية
23	المبحث الثالث : اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية
23	المطلب 1 أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية
34	المطلب 2 أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة
49	المطلب 3 مساهمة ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين

	الميزة التنافسية
	الفصل الثاني : استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-
58	المبحث الاول : نظرة عامة عن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
58	المطلب 1 تعريف بالمؤسسة
60	المطلب 2 الهيكل التنظيمي ومراحل الإنتاج للمؤسسة
66	المطلب 3 مكونات التكلفة بمؤسسة محل الدراسة
71	المبحث الثاني : استخدام أدوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - وحدة الدقيق والفرينة.
71	المطلب 1 إدراج الطريقة المتبعة لتحديد سعر التكلفة بوحدة الدقيق والفرينة .
77	المطلب 2 استخدام أدوات المحاسبة الادارية التقليدية بمؤسسة محل الدراسة
85	المطلب 3 استخدام أدوات المحاسبة الادارية الحديثة بمؤسسة محل الدراسة
98	الخاتمة
103	قائمة المراجع
109	الملاحق

مقدمة :

مع التطور التكنولوجي و المعلوماتي في العصر الحديث تواجه المؤسسات العديد من التحديات و الضغوطات و على المؤسسات الرغبة في المحافظة على الاستمرارية في نشاطها ان تواكب هذا التطور و السعي الى توفير المعلومات الملائمة و الدقيقة التي تساعد في التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات السليمة .

وبهذا التطور و اشتداد حدة المنافسة في الاسواق فرض على المحاسبة ان تقوم بتطوير الاسس و الاساليب المستخدمة في عمليات القياس المحاسبي و المالي و ايضا العمل على خلق فرص جديدة و تجنبها التهديدات و الثغرات من أجل تحقيق هدفها المتمثل في السيطرة و البقاء و فرض وجودها داخل السوق تجعلها في مراكز أفضل بالنسبة للمؤسسات الأخرى و ذلك بتلبية احتياجات الزبائن بجودة عالية و بأقل تكلفة ممكنة و في الوقت المناسب، و عليه فإن نجاح المؤسسة مرهون بمدى اكتشافها للطرق الحديثة و الأكثر فعالية و كفاءة بإمكانها أن تجسدها ميدانيا لذا تطلب الامر الاهتمام باستخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة و التي تساعد على توفير معلومات ملائمة لطبيعة نماذج القرارات الحديثة .

لذا بات نجاح المؤسسة باستخدامها لطرق حديثة و البحث الدائم عن الطرق الفعالة ، وهذا مايمكن المؤسسة من التحسين في الميزة التنافسية ، و بناء على هذا فإن المحاسبة الإدارية الحديثة تهدف إلى تقديم المعلومات المالية لمختلف مستويات الادارة للقيام بوظائف و بالتالي استخدام أساليب و تقنيات حديثة لتحسين المزايا التنافسية في مختلف المجالات .

الإشكالية :

إن تطور مفاهيم المحاسبة الإدارية نتج عنه أدوات حديثة من أجل مساعدة الإدارة وأصحاب القرار على القيام بمهامهم من تخطيط و رقابة، و بما أن المؤسسات الاقتصادية تسعى إلى الإستغلال الأمثل للموارد لتحسين أداءها الاقتصادي بصفة عامة ، من خلال وضع الخطط و الرقابة على التنفيذ و كشف الإنحرافات و معالجتها.

لهذا تبرز معالم الإشكالية الرئيسية التي سنقوم بدراستها على النحو التالي:

كيف يتم تحسين الميزة التنافسية المؤسسة باستخدام أدوات المحاسبة الادارية الحديثة ؟

التساؤلات الفرعية :

ماهي العلاقة بين المحاسبة الادارية و المحاسبات الاخرى ؟

فيما تتمثل معايير الميزة التنافسية ؟

كيف يساعد استخدام أدوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية لمؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب ؟

الفرضيات :

وبناء على الاشكالية المطروحة و الاسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التي من شأن هذه الدراسة إثباتها أو نفيها و هي كالتالي :

1 - العلاقة بين المحاسبة الادارية و المحاسبات الاخرى علاقة تكاملية حيث يمكنها تقديم خدمات الإدارة و تحقيق اهدافها .

2-إن امتلاك المؤسسة لميزة تنافسية لا يكفي إذ عليها أن تحدد مدى جودتها وقوتها وقدرتها على الاستمرار . وأن جودة الميزة التنافسية تتحدد بثلاثة معايير أساسية هي:

إن مصدر التنافسية يمكن أن تكون بالتكلفة الأقل او تميز المنتج أما بنسبة لعدد مصادر الميزة التي تمتلكها المؤسسة فكلما تعددت يصعب تقليدها وهناك درجة التحسين و التطوير و التجديد المستمر لخلق مزايا تنافسية .

3 - تستخدم إدارة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة مجموعة من أدوات المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة تعزيز الميزة التنافسية .

أهمية الموضوع :

إن أدوات المحاسبة الإدارية تعد ذات أهمية كبيرة في توفير البيانات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة والتقييم، كما أنها تساهم في صنع القرارات الصحيحة المبنية على المعلومات الدقيقة ذات الشفافية العالية، أما الميزة التنافسية فيعتبر من بين المواضيع التي تلقى اهتمامات وأبحاث كثيرة في ظل التحولات الاقتصادية الجديدة .

منهج الدراسة: نظرا لطبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة تم اعتماد أسلوب المنهج الوصفي التحليلي

الموافق للدراسة النظرية من أجل عرض ماهو متوفر من معلومات حول المحاسبة الإدارية و الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية وكيفية المساهمة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية، بالإضافة الى اعتماد منهج دراسة حالة الذي يمكن من فهم و التعمق في مختلف جوانب الموضوع ومحاولة كشف أبعاده و تجسيد الجانب النظري في مؤسسة "المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة".

اسباب إختيار الموضوع :

تعددت أسباب إختيار الموضوع نذكر منها :

- _ نظرا لأهمية الموضوع ودوره في زيادة المنافسة بين المؤسسات .
- _ ضرورة تغيير أساليب الادارة لتأقلم و مواصلة نشاطها.
- _ التخصص والرغبة في التعمق في هذا المجال.
- _ الشعور بأهمية المحاسبة الادارية خاصة الأدوات الحديثة وما تحتويه من ايجابيات وفرص للمؤسسة الاقتصادية .

_ الميول الشخصي لدراسة مثل هذا الموضوع و التعرف على مدى اهميته في الآونة الأخيرة .

أهداف الدراسة: لهذه الدراسة الكثير من الأهداف منها:

- _ التعرف على آليات المحاسبة الإدارية الحديثة، من حيث المزايا والمحددات كل نوع من هذه الأساليب.
- _ التعرف على الجانب واقع تطبيق أدوات المحاسبة الادارية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- _ الوصول إلى التحكم الجيد والكفاء لتخفيض تكاليف و تحسين الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية .
- _ محاولة المساهمة في تطبيق أدوات المحاسبة الادارية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وتفعيل دورها في تحسين الميزة التنافسية .

صعوبات الدراسة: لقد اعترض هذه الدراسة جملة من الصعوبات أهمها:

- 1 طبيعة الموضوع في حد ذاته، حيث يضم عددا كبيرا من المفاهيم المختلفة والمتداخلة في أحيان كثيرة
- 2صعوبة تطبيق بعض أدوات المحاسبة الادارية الحديثة في المؤسسة محل الدراسة، وكذا بالرغم من الأهمية الكبيرة التي تكتسيها.
- 3 في الجانب التطبيقي للبحث فقد واجهتنا عدة صعوبات منها: قلة المعلومات وصعوبة الحصول عليها، عدم تفرغ الموظفين .

هيكلية الدراسة :

وللاجابة على الإشكالية المطروحة و الإلمام بكل جوانب الموضوع إلى فصلين :
حيث تم التطرق في الفصل الاول إلى مدخل المحاسبة الادارية و الذي تم تقسيمه الى ثلاثة مباحث تم التطرق في المبحث الاول الى اساسيات المحاسبة الادارية انطلاقا من نشأتها وتطورها الى التعريف بها و خصائصها و كذا تبين الاهداف و الوظائف و اهم ما يميز المحاسبة الادارية عن الانظمة الاخرى ، اما المبحث الثاني تضمن الاطار المفاهيمي للميزة التنافسية ،وبخصوص المبحث الثالث تضمن اساليب المحاسبة الادارية في تحسين الميزة التنافسية. بينما في الفصل الثاني فخصص لدراسة الجانب التطبيقي فمن خلاله تم اسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة و ذلك من خلال تقديم لمحة عن المؤسسة و نشاطها و أهدافها و هذا فيما يتضمنه المبحث الاول ، اما المبحث الثاني تم التطرق لطريقة حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة و من ثم تطبيق لأدوات المحاسبة الإدارية ، وفي الأخير الخاتمة وفيها تم عرض أهم النتائج واختبار الفرضيات والإجابة على الاشكالية الرئيسية وأهم التوصيات والاقتراحات المتوصل اليها.

الدراسات السابقة :

_ إياد سليم زملط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، 2013، جامعة الأزهرغزة، فلسطين هدفت إلى دراسة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ومن ثم التعريف بمفهوم الكفاءة الائتمانية، والتصنيف الائتماني، وأنواعه ومميزاته، واستعراض بعض نماذج قياس الكفاءة الائتمانية، تم إجراء الدراسة الميدانية، واختبار فرضيات الدراسة و قدتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج و توصيات أهمها العمل على إنشاء جمعية المحاسبين الإداريين الفلسطينيين على غرار جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، والعمل على منح شهادة محاسب إداري قانوني. وذلك لتأهيل محاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين ورفع كفاءتهم من خلال الدورات التدريبية لمسيرة التقدم الذي تشهده بيئة الاعمال الحديثة. و عليه التوصل إلى قياس درجة ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين 8 ، لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وذلك من خلال وضع مقاييس لهذا الغرض معدة مسبقا بالتعاون مع الخبراء والأكاديميين في مجال المحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف، واستخدام قائمة استقصاء تخدم تلك المقاييس

_ فراس عبد القادر غفري، دور القياس المتوازن الأداء في تعزيز الميزة التنافسية ،دراسة ميدانية في قطاع الصناعات الغذائية ، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في ادارة الاعمال ، 2015، جامعة حلب كلية الإقتصاد هدفت الدراسة إلى التعرف على دور القياس المتوازن للأداء في تعزيز الميزة التنافسية و محاولة المساهمة بتطبيق القياس المتوازن الأداء في تعزيز الميزة التنافسية في قطاع الصناعات الغذائية ، يتكون مجتمع البحث من مدراء الإدارات التالية: الادارة العامة لمنتشأة، الادارة المالية، إدارة الموارد البشرية، إدارة

الإنتاج، إدارة المبيعات، في المنشآت التابعة لقطاع الصناعات (فردا 72) منشأة الغذائية الخاص في سورية،
أما عينة البحث فشملت 472 ، موزعين على عامة في المنطقة الشمالية توصل الباحث إلى النتائج الآتية :

- ✓ وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لأسلوب القياس المتوازن للأداء في تعزيز ميزة التكلفة .
- ✓ وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لأسلوب القياس المتوازن للأداء في تعزيز ميزة الجودة.
- ✓ وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لأسلوب القياس المتوازن للأداء في تعزيز ميزة التسميم.

_ خلود وليد عيد البرديني ، نظام تخطيط الموارد ، نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تحقيق الاسبقيات التنافسية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص ادارة الاعمال ، 2014، جامعة الشرق الاوسط، هدفت الدراسة إلى الكشف عن أثر تطبيق مكونات نظام تخطيط الموارد (علاقات الزبائن ،الموارد المالية ، ادارة الموارد)، نظام الانتاج في الوقت المحدد في تحقيق الاسبقيات التنافسية (التكلفة ، الجودة ، الوقت ،المرونة ، الابداع) و محاولة المساهمة في تطبيقهم بالشركات صناعة الأدوية بعمان. و قد توصلت الباحثة الى عدة نتائج اهمها : وجود اثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام تخطيط الموارد في تحقيق الاسبقيات التنافسية عند مستوى دلالة معين ،و وجود اثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في تحقيق الاسبقيات التنافسية .

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام المؤسسات لأساليب المحاسبة الإدارية لخلق ميزة تنافسية وحرص على إستمراريتها، و لضمان الريادة في نشاطها ، من خلال التطرق إلى أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة وتبيان أهمية مواكبة التطور و العمل بالأساليب الحديثة الفعالة ، وفي الأخير عرض واقع تطبيق أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الميزة التنافسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، حيث تم تطبيق بعض أدوات المحاسبة الادارية التقليدية و الحديثة وتفعيل دورها في تحسين الميزة التنافسية لهذه المؤسسة.

توصلة هذه الدراسة إلى إن استخدام أدوات المحاسبة الادارية الحديثة يأثر بالايجاب في تحسين الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية و كذلك يعتبر كقفزة نحو الحداثة و مواكبة التطورات الجارية .

الكلمات المفتاحية : المحاسبة الإدارية، الميزة التنافسية، أدوات المحاسبة الإدارية .

Résumé:

Le but de cette étude est de déterminer l'importance de l'utilisation des méthodes de gestion de la comptabilité par les institutions. Pour assurer la continuité des travaux au domaine de la gestion et pour ouvrir aussi un large espace de la concurrence commerciale ainsi que pour assurer la direction de leurs activités, en abordant les outils de la comptabilité de gestion traditionnelle et moderne, et en soulignant l'importance de suivre le développement et l'efficacité des méthodes modernes, L'usage des outils ou des moyens de la comptabilité administrative sert à améliorer et donner l'opportunité de la concurrence économique la Grand Mills Corporation pour South-Biskra, où certains outils de comptabilité administrative traditionnels et modernes ont été appliqués et leur rôle pour améliorer l'avantage concurrentiel de cette institution a été mis en œuvre.

La conclusion de cette étude est que l'utilisation d'outils modernes de comptabilité de gestion a un impact positif sur l'amélioration de l'avantage concurrentiel de l'institution économique et constitue également un pas en avant vers la modernité et une mise à jour constante des développements.

Mots-clés: comptabilité de gestion, avantage concurrentiel, outils de comptabilité de gestion.

جدول الأشكال :

الصفحة	الأشكال
61	الشكل رقم (1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.
65	الشكل رقم (2): مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول
10	الجدول رقم(01): العلاقة بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية
12	الجدول رقم(02): أوجه الإختلاف بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف
13	الجدول رقم(03): العلاقة بين المحاسبة الإدارية و علم الإدارة
21	الجدول رقم (04): الاستراتيجيات الثلاثة لبورتر (porter) و متطلباتها
42	الجدول رقم(05): الفرق بين نظام التوقيت المنضبط وأنظمة الإنتاج التقليدية
66	جدول رقم (06): منتجات الدقيق والفرينة.
72	جدول رقم (07): حجم الإنتاج لسنة 2017.
72	الجدول رقم (08): تقسيم الأعباء الى متغيرة بدلالة حجم الإنتاج لسنة 2017.
73	الجدول رقم (09): تقسيم الأعباء الثابتة بدلالة حجم الإنتاج لسنة 2017 .
75	الجدول رقم (10) : تكلفة انتاج الدقيق الممتاز لسنة2017.
77	جدول رقم: (11) حساب سعر تكلفة واحد قنطار لمنتوج الدقيق الممتاز .
78	الجدول رقم (12) الميزانية المالية بتاريخ 2017/12/31
81	جدول رقم (13) الميزانية المالية المختصرة لسنة 2016
81	الجدول رقم (14) الميزانية المالية المختصرة لسنة 2017
82	الجدول رقم(15) حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفرينة
84	الجدول رقم(16) حساب السيولة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق

	والفرينة
86	الجدول رقم (17) تصنيف منتجات وحدة الدقيق والفرينة.
87	الجدول رقم (18) التكاليف المباشرة بوحدة الدقيق و الفرينة .
88	الجدول رقم (19) تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة به
89	الجدول رقم (20) تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط .
89	الجدول رقم (21) تجميع الأنشطة ذات مسبب تكلفة مشترك
90	الجدول رقم (22) تحديد تكلفة مسببات التكلفة لكل مراكز
91	الجدول رقم (23) حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي إنتاج الدقيق والفرينة
92	جدول رقم (24) حساب إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة للوحدة محل الدراسة
93	الجدول رقم (25) حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة
94	الجدول رقم (26) سعر التكلفة بين نظام المحاسب التقليدي و نظام ABC .
94	جدول رقم (27) أسعار بيع المنتج المختار وتكلفته الإنتاجية مع هامش الربح المستهدف.
95	جدول رقم (28) أسعارالمنتجات المنافسة دقيق ممتاز لأكياس حجم 25كلغ

جدول الملاحق :

الصفحة	الملحق
72	الملحق رقم (1) تكلفة الإنتاج
78	الملحق رقم (2) الميزانية لسنة 2017
81	الملحق رقم (3) الميزانية لسنة 2016
87	الملحق رقم (4) الإستهلاكات