

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Université Mohamed KHIDHER –Biskra  
Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences Financière et  
Comptabilité



جامعة محمد خيضر – بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

## الموضوع

مساهمة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية في  
المؤسسات الخدمية  
دراسة حالة اتصالات الجزائر –وكالة بسكرة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية

الاستاذ المشرف:

د. زعرور نعيمة

تخصص: محاسبة

لجنة المناقشة

اعداد الطلبة

رماضنة أميرة

خليل أنيس

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	مؤسسة الانتماء
01	د. صيفي وليد	أستاذ مساعد ب	رئيسا	جامعة بسكرة
02	د. زعرور نعيمة	أستاذ محاضر أ	مشرفا	جامعة بسكرة
03	د. حسيني ابتسام	أستاذ محاضر أ	مناقشا	جامعة بسكرة

الموسم الجامعي: 2021/2020



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Université Mohamed KHIDHER –Biskra  
Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences Financière et  
Comptabilité



جامعة محمد خيضر – بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

## الموضوع

مساهمة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية في  
المؤسسات الخدمية  
دراسة حالة اتصالات الجزائر –وكالة بسكرة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية

الاستاذ المشرف:

د. زعرور نعيمة

تخصص: محاسبة

لجنة المناقشة

اعداد الطلبة

رماضنة أميرة

خليل أنيس

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	مؤسسة الانتماء
01	د. صيفي وليد	أستاذ محاضر ب	رئيسا	جامعة بسكرة
02	د. زعرور نعيمة	أستاذ محاضر أ	مشرفا	جامعة بسكرة
03	د. حسيني ابتسام	أستاذ محاضر أ	مناقشا	جامعة بسكرة

الموسم الجامعي: 2021/2020

# شكر و عرفان

الحمد والشكر لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووقفنا لانجاز وإتمام هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في انجاز هذا العمل وطلب المعرفة ونخص

بالذكر:

الأستاذة المشرفة "زعرور نعيمة" على ما قدمته لنا من مساعدات، والتي لم تبخل علينا بتوجيهاتها وإرشاداتها وأشكرها على سعة صدرها وصبرها وجزاها الله عنا ألف خير. واتقدم للأساتذة الافاضل اعضاء لجنة المناقشة بوافر الشكر و الامتنان على قبولهم مناقشة هذه المذكرة.

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير كل من أساتذة "كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير" فلقد كان لهم

فضل كبير في توجيهنا ومساعدتنا في بحثنا بكل ما يملكون من جهد اللهم اجعله لهم نورا في الدنيا والآخرة.

كذلك إلى كل عمال مؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة بسكرة- بالأخص المحاسب الشركة السيد "فاتح رجب" على ما قدمه

من تسهيل وعون في سبيل إتمام هذه الدراسة، وكلك رؤساء الأقسام على ما قدموه من عون ومساعدة.

شكرا لمن ساعد في نجاحنا ولو بدعوة صادقة.

شكرا لكم جميعا

تهدف هذه الدراسة للتطرق إلى كل ما يتعلق بنظام محاسبة التكاليف والدور الفعال الذي تلعبه في تحسين الميزة التنافسية حيث يعتبر نظام محاسبة التكاليف أداة أساسية داخل المؤسسات فمن خلاله يتم التحكم في التكاليف والوصول إلى سعر بيع تنافسي والذي بدوره يضمن مكانة أكبر في السوق، كما تهدف أيضا إلى التعرف على أساليب محاسبة التكاليف الحديثة والدور التي تلعبه في تخفيض التكاليف مع المحافظة على معايير الجودة المطلوبة لتحسين الميزة التنافسية داخل المؤسسة، وتعتبر هذه الأساليب الحديثة من أحدث التطورات المحاسبية المستخدمة ولقد أثبتت دراسات عديدة مدى فعاليتها في رفع أداء ومر دودية المؤسسات، كما تجدر الإشارة إلى أهمية هذه الأساليب الحديثة في تحسين الميزة التنافسية والرقابة واتخاذ القرار.

وهذا ما تم التطرق إليه في الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية لمؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- والمعلومات المقدمة من طرف محاسب المؤسسة، حاولنا تطبيق بعض الأساليب الحديثة المتمثلة في أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي يسمح بتحديد التكاليف على أساس الأنشطة، وأسلوب المقارنة المرجعية الذي يقوم على تحسين الأداء ورضا العملاء والوصول إلى الريادة في مجال العمل، بهذا تضمن المؤسسة استمراريته وتعزيز ميزتها التنافسية.

#### الكلمات المفتاحية:

تكاليف، محاسبة تكاليف، أساليب حديثة، ميزة تنافسية.

**Abstract:**

This study aims to deal with everything related to the cost accounting system and the effective role it plays to improve the competitive advantage, as the cost accounting system is considered as an essential tool within the institutions, through which costs are controlled and a competitive selling price is reached, which in turn ensures a greater position in the market, and also it aims to identify the modern cost accounting methods and the role they play in reducing costs while maintaining the quality standards required to improve the competitive advantage within the institution. These modern methods are considered among the latest accounting developments used. Numerous studies have proven their effectiveness in raising the performance and the profitability of the institutions. Also, we have to indicate the importance of these modern methods in improving competitive advantage, control and decision-making.

This is what was addressed in the practical aspect through a field study of the Algeria Communications Agency - Biskra - and the information provided by the institution's accountant. We tried to apply some modern methods represented in the ABC-based costing method, which allows determining costs on the basis of activities and the benchmarking method which is based on improving performance, customers satisfaction and access to leadership in the field of work, thus ensuring its continuity and enhancing its competitive advantage.

**Keywords:** Costs, cost accounting, modern methods, competitive advantage.

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
16	أمثلة عن بعض الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والأنشطة التحتية	01
53	بطاقة توضيحية للمعلومات المتعلقة بمؤسسة اتصالات الجزائر	02
58	أصول الميزانية سنة (2018-2019):	03
59	خصوم الميزانية سنة (2018-2019):	04
60	جدول حسابات النتائج سنة (2018-2019)	05
61	أهم تكاليف مؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة بسكرة-	06
62	تحديد أنواع التكاليف المباشرة و التي يمكن تحميلها إلى الخدمات المباشرة	07
63	التكاليف المباشرة والغير المباشرة	08
64	أقسام مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة-بسكرة-	09
64	تحديد نسب كل قسم	10
65	تحديد تكلفة كل نشاط	11
65	عدد مسببات الكلفة لكل من الهاتف/الانترنت	12
67	التكلفة الوحيدة للنشاط	13
68	حساب مجموع التكاليف غير المباشرة لكل من الهاتف والانترنت	14

قائمة الاشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
06	مفهوم و أهداف تقدير التكلفة	01
07	العلاقة بين التكلفة والمصرف والخسارة	02
09	العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف	03
24	مراحل التكلفة المستهدفة	04
32	أنواع الميزة التنافسية	05
46	تحديد التكلفة بالشكل الذي يحقق ميزة التنافسية	06
56	يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-	07
57	الشكل رقم -02- يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية العملية - ب وكالة سكرة-	08



## تمهيد

تعتبر المحاسبة هامة بالنسبة للمؤسسات لأنها مصدر المعلومات وبدونها تبقى هذه الأخيرة مجردة، فإذا كانت المحاسبة العامة إلزامية بحكم القانون في كل دول لأنها تعطي في نهاية السنة نتيجة إجمالية، أما محاسبة التكاليف تعتبر من العلوم الاجتماعية بصفة عامة، والعلوم المحاسبية بصفة خاصة، كما تعد وقد برزت أهميتها وضرورتها منذ بداية الثروة الصناعية مع ما لازمها من تعقد الأعمال، وتضخمها واتساع حجم المؤسسات وانتشارها بحيث أصبح من الصعب أن يلم صاحب المؤسسة بكل جزئيات مؤسسته حيث دفعته تلك الحاجة إلى البحث عن طرق وأساليب وأنظمة محاسبية تعتمد على مجموعة من القواعد والمبادئ والفروض والسياسات التي يمكن أن يسترشد بها عند تحديد التكاليف الإنتاج والتكلفة النهائية.

ومنه دورها الأساسي هو اتخاذ القرارات في المؤسسة وكذا توفير المعلومات تفصيلية عن نشاط المؤسسة وعلى أساسها يتم اختيار الحلول واتخاذ قرارات رشيدة.

ونظرا لزيادة اهتمام المؤسسات بضرورة ضبط التكاليف والرقابة عليها للوصول الى اقل تكلفة تم الاعتماد على محاسبة التكاليف كأداة أساسية لعرض التكاليف المتعلقة بمنتجات المؤسسة.

ومن اجل تحقيق ذلك لا بد من اعتماد طرق وأساليب الحصول على المعلومات والبيانات الكافية عن المؤسسة ومحيطها لاتخاذ القرارات المناسب، في الوقت والمكان المناسبين، التي تسمح ببقائها وتعتبر أساليب محاسبة التكاليف محل اهتمام جميع المؤسسات سواء بالنسبة للقطاع الخاص أو القطاع العام، فظهرت أساليب محاسبة التكاليف الحديثة لمعالجة مشكل تخصيص التكاليف بسبب تطور التكاليف غير المباشرة فهي تساعد بقياس وتحديد التكاليف بدقة وبالتالي توفير معلومات وبيانات تساعد المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات على أسس سليمة.

ومن خلال هذه الدراسة سنتناول تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في القطاع العام تحديدا قطاع الاتصالات حيث يعد هذا القطاع من أهم القطاعات في المجتمع من خلال توفير خدمات ذات جودة عالية وتكلفة مناسبة.

### أ. الإشكالية الرئيسية والأسئلة البحثية

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التي تسعى الدراساتنا البحث عنها في:

كيف تساهم أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الخدمائية؟

وفي إطار تحليل عناصر الإشكالية سنحاول الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

ما معنى التكلفة، وما هي أهم تبويباتها، وكيف يمكن تقديرها؟-

ما هي مختلف أساليب محاسبة التكاليف الحديثة؟-

ما هو دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية؟-

- ماهي الأساليب المعتمدة في مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة-بسكرة-؟ وهل يمكن تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة لدى المؤسسة؟

## ب. الدراسات السابقة

- الدراسة الأولى: (غضاب رانية، (2014/2013) استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة،

التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر رسالة لنيل شهادة دكتوراه)

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

- يمثل تحليل سلاسل القيمة للمؤسسة عملية منظمة تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة، بالإضافة إلى استبعاد التكاليف غير الضرورية في كافة مراحل الإنتاج من خلال دراسة العلاقة بين العمليات-الأنشطة- التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية؛

- إن التعاضد الناشئ بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة يساعد على اشتراك جميع مكونات سلسلة القيمة في تطبيق أساليب خفض التكلفة باعتماد على خلق علاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أنشطة سلسلة القيمة؛
- يعد تحليل سلسلة القيمة مدخلا ناجعا لتخفيض تكاليف الأنشطة بالمؤسسة بالاستناد إلى القيمة المضافة للتعاضد الناتج بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة وهندسة القيمة.

أ. الدراسة الثانية: (نعيم زعرور، (2015/2014) أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة في مؤسسة

اتصالات-وكالة بسكرة- جامعة محمد خيضر بسكرة تخصص علوم التسيير، الجزائر أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ) وقد تناولت الدراسة مدخلا لمحاسبة التكاليف والخدمات العامة والهدف الأساسي من هذه الدراسة هو تحديد أهم الأساليب التي تساعد في حساب وترشيد التكاليف ومحاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال تطبيق مختلف الأساليب الكمية والغير كمية لحساب التكاليف والمساعدة في ترشيده وتخفيض التكاليف.

ومن بين نتائج هذه الدراسة نذكر:

- أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة... إلخ .
- محاسبة التكاليف عرفت انتشارا واسعا في جميع المؤسسات لما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف تتصف بالمصداقية، وهذا من أجل مساعدة المؤسسة في اتخاذ قرارات سليمة ورشيده، ويطلق عليها البعض بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

- الدراسة الثالثة: (راضية عطوي (2008/2007) دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف،

جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، رسالة ماجستير).

وقد تناولت هذه الدراسة مدخل محاسبة التكاليف وتطورها ، كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس لتخفيض التكاليف، وتهدف هذه الدراسة إلى إثبات إمكانية استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لإدارة التكاليف بالنسبة للمسيرين وانه يمكن للمؤسسة أن تكتسب ميزة تنافسية من خلال تطبيقها لهذا الأسلوب.

ومن بين نتائج الدراسة نذكر:

- أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية لحساب التكلفة وإنما نظام متكامل للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح يأخذ بعين الاعتبار السوق (لتحديد السعر التنافسي) ومتطلبات العملاء (لتحديد خصائص المنتج) وإستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب) في تحديد التكلفة المستهدفة. وبناء على التكلفة المستهدفة التي يحددها يتم اتخاذ قرارات لإدارة التكلفة وتخفيض التكلفة المقدره لامتصاص الفرق الموجود بينها وبين التكلفة المستهدفة.

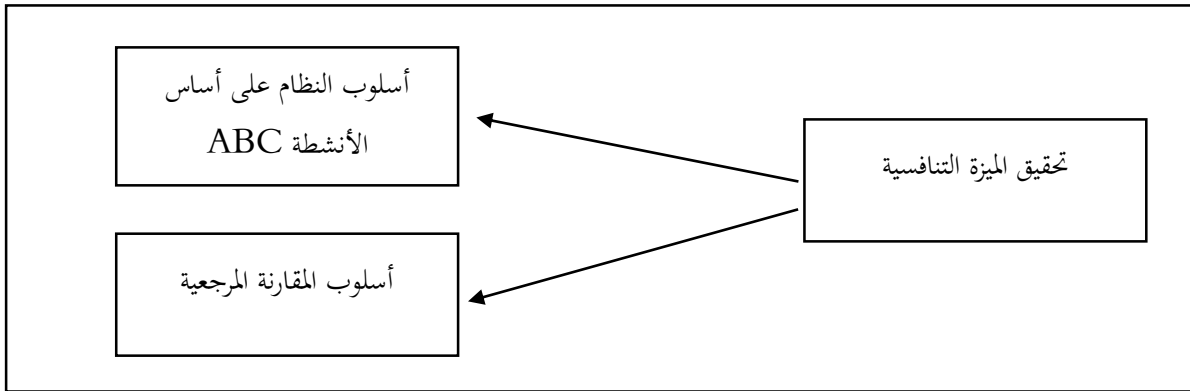
- أهمية مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

فان هذه الدراسة تتميز عن الدراسات السابقة بما يلي:

فمعظم الدراسات السابقة ركزت على تطبيق الأساليب الكمية وغير الكمية في المؤسسات الصناعية، أما في دراستنا الحالية قمنا بتطبيق بعض أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تخفيض التكاليف، ومن بينها تم تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية في المؤسسة الخدمتية بالضبط مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة-.

ج. نموذج وفرضيات الدراسة:

- نموذج الدراسة:



- فرضيات الدراسة:

- لغرض الإجابة على الأسئلة السابقة المطروحة نعتمد على الفرضيات التالية:
- وجود محاسبة التكاليف ضروري في كل المؤسسات الاقتصادية.
- تختلف أساليب محاسبة التكاليف الحديثة من مؤسسة خدمتية إلى أخرى.
- تكمن محاسبة التكاليف أهميتها في اتخاذ القرارات والكشف عن وضعية المؤسسة.

## د. التموضع الابستمولوجي ومنهجية الدراسة

1. التموضع الابستمولوجي: بالنسبة لهذه الدراسة هي عبارة عن مقارنة تفسيرية تساعد على الفهم والحكم الشخصي لموضوع " مساهمة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الخدمائية".

2. منهجية الدراسة:

لقد اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على **المنهج الوصفي** الذي يعتمد على التحليل النظري والمسح المكتبي للحصول على المعلومات النظرية عن الموضوع من خلال ما تم استخلاصه من الدراسات السابقة والكتب والمقالات العلمية.

- **المقابلات:** تعددت المقابلات مع مختلف مسؤولي مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة-بسكرة- للوقوف على واقع المؤسسة وتقديم أفضل الطرق والحلول من خلال المعلومات المتحصل عليها بعد الدراسة والتحليل.

- **أداة دراسة الحالة:** وهذا بإسقاط معلومات الجانب النظري على الجانب التطبيقي المتمثل في الواقع الميداني لمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة-بسكرة- بغية تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة.

هـ. **تصميم الدراسة:** تتضمن ما يلي:

### 1. أهداف الدراسة

تهدف من وراء هذه الدراسة إلى ما يلي:

إن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو البحث على كيفية تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في المؤسسات الخدمائية مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة-بسكرة-.

- محاولة إبراز أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات.

- محاولة التعريف بمختلف أساليب محاسبة التكاليف وبيان مزاياها وعيوبها.

- تطبيق أساليب محاسبة التكاليف على المؤسسة بهدف تحديد سعر التكلفة.

2. **نوع الدراسة:** هي دراسة وصفية.

3. **مدى تدخل الباحث:** دراسة الأحداث (وثائق المؤسسة) كما هي.

4. **تخطيط الدراسة:** هي عبارة عن دراسة غير مخططة أي ميدانية باختيار مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة بسكرة-

5. **مجتمع الدراسة:** مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة بسكرة-

6. **المدى الزمني:** دراسة مقطعية من 8-20 جوان 2021

و. **أهمية الدراسة:**

تتمثل أهمية الدراسة حول:

- استعراض مختلف الطرق العديدة لمحاسبة التكاليف من أجل محاولة إيجاد التكامل فيما بينهما و إبراز مختلف الفروقات بينهما.

- تعتبر امتدادا للدراسات السابقة المتعلقة بموضوع محاسبة التكاليف.

- بيان أهمية الخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمائية و إبراز دورها في المجتمع .
- ز. خطة مختصرة للدراسة:

قسمنا دراستنا إلى جانب نظري وجانب تطبيقي حيث تم تقسيمهم إلى فصلين وكل فصل إلى مبحثين كما يلي:

- الفصل الأول: مدخل النظري لمحاسبة التكاليف تم تقسيمه إلى:

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: أساليب محاسبة التكاليف الحديثة.

- الفصل الثاني: دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية.

المبحث الأول: ماهية الميزة التنافسية.

المبحث الثاني: دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية.

- الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة إتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة-

المبحث الثاني: محاولة تطبيق اساليب محاسبة التكاليف الحديثة في مؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة بسكرة-

## الفصل الأول

المدخل النظري لمحاسبة التكاليف

## تمهيد

إن استخدام محاسبة التكاليف في التسيير يدعم الثقة في القرارات ويوفر معلومات تفصيلية عن نشاط المؤسسة، التي تساعد كل من المحاسب أو المسؤول في اتخاذ قرارات رشيدة، باعتبارها أداة تحليلية ورقابية هامة محكمة بمجموعة من الطرق والقواعد التي تمد مختلف الإدارات بالبيانات والمعلومات الداخلية التي يتم بواسطتها تقييم الأداء والرقابة على كفاءة التشغيل وعناصر التكاليف .

كما تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في إعداد التقارير المالية، لكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد المركز المالي للمؤسسة، وتهتم بشكل أساسي بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على وحدات المنتجة، واستخدامها لم يعد مقتصرًا على القطاع الصناعي فقط بل أصبحت تستخدم في القطاع الخدماتي كالمستشفيات والفنادق وغيرها من الإدارات القطاع العام، حيث لدى محاسبة التكاليف عدة أساليب تساعد المؤسسات في تحديد وتخفيض التكاليف والتحكم الجيد في مواردها وحسن استغلال المهارات التي تملكها.

وفي هذا الفصل سوف نقوم بدراسة محاسبة التكاليف من عدة جوانب حيث تم تقسيمه إلى مبحثين:

✓ المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

✓ المبحث الثاني: أساليب محاسبة التكاليف الحديثة

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة المالية، ظهرت نتيجة زيادة المتطلبات من قبل المستخدمين خاصة بعد اتساع النشاط الاقتصادي وكبر حجم مشاريع المؤسسات ، كما شهد نظام محاسبة التكاليف تطوراً مواكباً لتطور الاقتصادي والتكنولوجي، حيث أصبح الاهتمام منصباً على تحديد تكاليف المنتجات سواء تعلق بالسلع والخدمات، وقد أدى هذا التطور إلى ظهور مفاهيم وقواعد جديدة وفي نفس الوقت تطورت وظائفها وأهدافها.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف

تختلف وجهة نظر الباحثين في تحديد التكلفة، فمنهم من ينظر إليها من زاوية محاسبية بحتة، ومنهم من يضيف عليها الصيغة الاقتصادية، وهذا الاختلاف أنتج تعدداً في التعاريف المنسوبة لها، وللفهم الجيد وتدقيق لمفهوم التكلفة سوف نتطرق إلى تعريف التكلفة والأركان الأساسية لها ومسبباتها .

أولاً: تعريف التكاليف

تطور تعريف التكاليف مع تطور احتياجات المحاسبين والاقتصاديين وأصبح معنى التكلفة يعطي معناً عاماً يختلف باختلاف الغرض الذي يخدم من أجله والمجال الذي يستخدم فيه ولذلك أصبح من الضروري تعريفها بإضافة الصفة إلى الدالة لها وتمثل هذه الصفات في: المباشرة والمتغيرة والأولية .... وغيرها من الصفات، إن المحاسبين ينظرون إلى التكلفة لاستنتاج الأرباح والخسائر من خلال الاستعانة بمجموعة من البيانات وأرقام ومعلومات حتى الإيرادات والتكاليف بغض النظر عن الاقتصاديين فإنهم ينظرون إلى التكلفة على أساس معرفة حجم الإنتاج وهل تستمر المؤسسة به أم تتوقف عنها ومن هنا فإن الاقتصاديين ينظرون إلى تكلفة الفرص البديلة. (الحاج فليح حسين، الحاج طارق، 2009، صفحة 131).

فكلمة التكلفة تعني من وجهة النظر المحاسبية إنها "قمة التبادل لما يتم التضحية به مقابل اقتناء الأصول المختلفة لأغراض استعمالها في ممارسة الأنشطة تتعلق بالوظائف الإنتاجية المتعددة في المؤسسة عند تاريخ الاقتناء أو الشراء" (نواف محمد فخر، 2014، صفحة 17).

وهناك من عرفها بأنها "شكل من أشكال التضحية المالية سواء أثرت هذه التضحية في حقوق المساهمين ويستعمل هذا المصطلح أحياناً مرادف لعبارة النفقة مع أن النفقات تعتبر عادة تكاليف على المكاسب المتحققة من الدخل". (العلاق عباس بشير، 2000، صفحة 131).

إنما بالمعنى العام هو "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر أو المستقبل" (عبد اللطيف ناصر نور الدين، 2001، صفحة 11).

مما سبق نستخلص إن التكلفة هي "مقدار التضحية القابلة للقياس بالنقد مقابل التحصل على خدمة أو سلعة".

ويمكن تقسيم التكلفة إلى: (زعرور نعيمة، 2014، صفحة 26)



أ. حسب المنافع والخدمات: نجد

1. تكلفة إيرادية: هي التي تحقق منافع تنفذ خلال فترة محاسبية مثل الأجور.
  2. تكلفة إيرادية مؤجلة: هي التكلفة التي تحقق موارد اقتصادية قد تبقى بالمؤسسة لأكثر من فترة محاسبية.
  3. تكلفة رأسمالية: هي التي تحقق موارد اقتصادية طويلة الأجل وتمثل في الحصول على الأصول الثابتة أو زيادة طاقتها الإنتاجية
- ب. حسب عنصر الزمن: نجد

1. تكلفة المنتج: هي تكلفة العناصر التي تلتصق بوحدة السلعة المنتجة أو الخدمة التي تسترد عند بيع السلعة أو أداء الخدمة
2. تكلفة زمنية: هي التي لا ترتبط بوحدة السلعة أو الخدمة لاستخراج تكلفة نشاط معين وإنما تعتبر ذات علاقة بعناصر الزمن.

ثانياً: أركان ومسببات التكلفة

الفهم الجيد لمفهوم التكلفة يجب التطرق إلى الأركان الأساسية لها وكذلك مسبباتها:

أ. أركان التكلفة

يمكننا أن نحدد أركان التكلفة فيما يلي: (نواف محمد فخر، 2014، صفحة 17)

- التضحية: حيث تعتبر عبئ يتحمله الشخص و المؤسسة و الشعور المصاحب لها يكون في اغلب الأحيان الضيق وعدم الارتياح و عادة ما ينتج عنها نقص في الإمكانيات مما يجعل النظرة العامة إلى التكلفة أهما تضحية .
1. مبلغ نقدي: الاعتراف بها يكون في صورة مبلغ نقدي معين.
  2. تحقيق منفعة: لا يمكن إن تعد أي تضحية اختيارية قابلة للقياس إنها تكلفة مالم يتحقق منها منفعة والتي ينتظر الحصول عليها.

3. تضحية اختيارية: أن تكون اختيارية أي وفق رغبة من يود القيام بها بإرادتها أي غير إجبارية

ب. مسببات التكلفة

تنقسم التكلفة حسب سلوكها إلى تكاليف متغيرة وثابتة ومختلطة أما سلوك التكاليف مرتبط بحجم النشاط إلى يؤثر على سلوك التكلفة وهو ما يطلق عليه أسم مسبب التكلفة ويختلف حسب نوع النفقة أو المصروف ويعتبر مسبب التكلفة عاملاً تفسيرياً يتكبد التكاليف ويجب اختيار مسبب التكلفة بشكل دقيق ويستخدم مسبب التكاليف عادة في عملية تحميل التكاليف على السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة و يمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى: (النصار ابو محمد، 2010، الصفحات 35-37)

1. المسببات العملياتية : في هذا النوع يتم تحميل التكلفة إلى السلع والخدمات تبعاً التكرار العملياتية التي تستفيد منها السلعة أو الخدمة، على الرغم من سهولة وبساطة هذا الأسلوب إلا أنه يؤخذ عليه عدم الدقة في عملية التحميل في غالب الأحيان.
2. مسببات الاستعمال الفعلي: في هذا النوع يتم تحميل المنتج أو الخدمة بالتكاليف الفعلية التي أنفقت عليه وهذا يعتبر أفضل مسبب لكنه يحتاج إلى تكلفة وجهد كبير لتحديد التكاليف العملية المنفقة على كل سلعة أو خدمة مقدمة.

3. مسببات الفترة المستغرقة: حيث يتم تحويل الوحدات المنتجة بالنفقات المعنية بناء على الفترة اللازمة التي تستغرقها عملية الإنتاج أو عملية الاستفادة من الخدمة يعتبر هذا النوع الأكثر دقة من النوع الأول.
- يمكن أي نوع من هذه الأنواع من المسببات لتوزيع معظم المصاريف الغير مباشرة.

ثالثا: تقدير التكاليف

يساعد تقدير التكاليف في تحقيق ما يلي :

أ. التنبؤ بالتكاليف المستقبلية

إن المؤسسة تقوم بتقدير التكاليف بهدف:

1. تسهيل التحليل والتقدير يعتبر مهم بالنسبة للمؤسسات التي تتنافس على أساس التكاليف.
2. التقدير يسهل للمؤسسة استخدام الطرق الممكنة لتقليل التكاليف.
3. تحديد التكلفة المستهدفة والتكاليف على أساس دورة حياة المنتج أو الخدمات بتحديد الحد الأدنى المتوقع تكلفه خلال دورة الحياة.

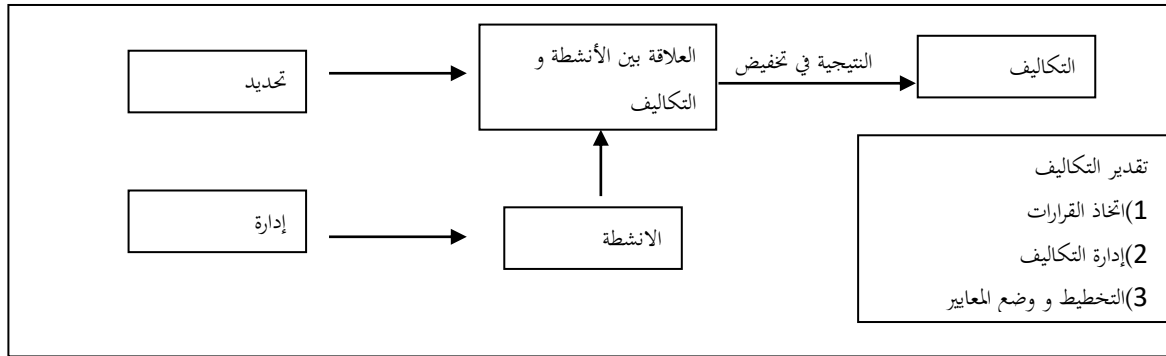
ب. تحديد المسببات الرئيسية للتكاليف

و تتمثل في:

1. مسببات التكلفة على أساس الأنشطة.
2. مسببات التكلفة على أساس الحجم.
3. مسببات التكلفة الهيكلية.
4. مسببات التكلفة التنفيذية.

ج. استخدام التقدير لتحديد مسببات التكلفة

إن مصممي المنتج والمهندسين و موظفي التصنيع و مقدمي الخدمات يدركون طبيعة المنتج او الخدمة وهم أفضل ما لديهم من معلومات تخصص مسببات التكلفة أي يمكن الاعتماد عليهم لتحديد مسببات التكاليف ويتضح مفهوم التكاليف حسب الشكل التالي:



المصدر : (مرعي عبد الحي، 2002، صفحة 305)

ومن هذا نجد مفهوم تقدير التكاليف هو تحديد العلاقة بين الأنشطة والتكاليف من خلال قيام المؤسسة بجميع أنشطتها من التخطيط والتنظيم والرقابة.... الخ والنتيجة لذلك تؤول إلى التخفيض في التكاليف من أجل اتخاذ القرار بوضع معايير للمقارنة الفعلية واتخاذ الإجراءات التصحيحية. وعندما تطرقنا إلى التعريف التكلفة نرى أنها مرتبطة بأهمية التفرقة بين عدة مفاهيم ومصطلحات مختلفة لكل من التكلفة، المصروف والخسارة وسنقوم بإيضاح هذه المصطلحات في :

1. التكلفة: تتحملها المؤسسة للوصول إلى تحقيق أهدافها المسطرة والحصول على السلع والمنتجات أو الخدمات وهناك نوعين

من التكلفة: (صالح عبد الرزاق، عطا الله وراذ خليل، 1999، صفحة 25)

✓ التكلفة المستنفذة: تعبر عن قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها و استنفذت خلال الفترة.

✓ التكلفة الغير مستنفذة: تعبر عن قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها ولم تستنفذ بعد.

2. المصروف: عرف على أنه "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة" (مرعي

عبد الحي، مرعي صلاح الدين، مبارك عبد المنعم، عطية عبد الحي، 2002، صفحة 3)

و كذلك أنها "أعباء تتحملها المؤسسة خلال ممارستها لنشاط اقتصادي معين" مثل: الإيجار والإشهار.... الخ (رحال على،

1999، صفحة 4)

3. الخسارة: تعرف بأنها تضحية اختيارية وإجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة.

(مرعي عبد الحي، 2002، صفحة 9).

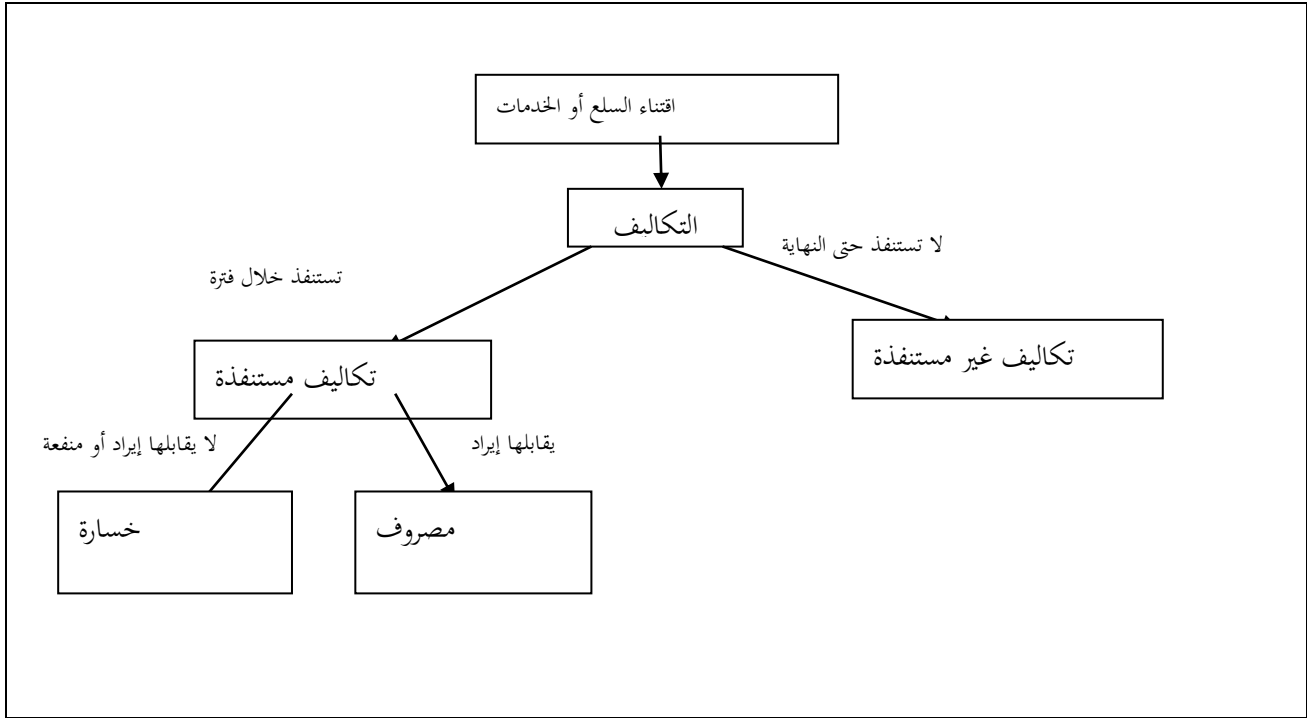
وعرفت أيضا إنها النفقة التي لا يستفاد مقابلها إيراد أو منفعة تحدث عند:

✓ زيادة المصاريف على الإيرادات .

✓ زيادة التكاليف على الإيرادات.

✓ تحقق المصاريف أو التكاليف دون تحقق الإيرادات. (سمير، 2001، صفحة 25)

يمكن توضيح العلاقة بين التكلفة والمصروف والخسارة من حيث اعتبارها مستنفذة او غير مستنفذة من خلال الشكل التالي :



المصدر: (صالح عبد الرزاق، عطا الله وراد خليل، 1999، صفحة 27)

### المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف وأهميتها

يرتكز موضوع محاسبة التكاليف على دراسة و حساب التكاليف و تحليلها و مراقبتها في كافة النشاطات مثل تكاليف الشراء و الإنتاج و التوزيع و غيرها.

أولاً : تعريف محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف بأنها "العلم الذي يبحث عن تحديد تكلفة المنتجات و مجموعة الإجراءات المشتركة التي تطبق على العمليات المختلفة لتوزيع التكاليف على عدد من المنتجات أو عدد من العمليات الإنتاجية ". (العلاق عباس بشير، 2000، صفحة 132)

وتعرف محاسبة التكاليف كذلك أنها فرع من فروع المحاسبة تهتم بتحديد تكلفة الوحدات المنتجة أو الرقابة على عناصرها لغرض التخطيط واتخاذ قرارات رشيدة. (الهنيني ايمان، لجعري احمد، 2001، صفحة 13)

وتعني كذلك أنها أداة تحليلية وتقويمية ورقابية هامة محكومة بمجموعة من القواعد والطرق والأساليب والأصول النظرية تقوم لإنتاج بيانات ومعلومات داخلية هامة و تقديمها للمستويات الإدارية المختلفة وتستطيع بناء عليها القيام بأعمال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرار بكفاءة . (نواف محمد فخر، 2014، صفحة 15)

حيث عرفت محاسبة التكاليف بأنها "العملية المحاسبية على التكلفة بدءاً من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولاً إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز التكلفة." (صالح عبد الرزاق، عطا الله وراد خليل، 1999، صفحة 7)

وعرفت كذلك أنها "تتم بقياس تكلفة المنتجات والخدمات النهائية من خلال حصر وتسجيل عناصر التكلفة من الموارد والأجور والمصروفات وفقا لنظرية معينة من نظريات التكاليف الكلية أو المتغيرة... الخ". (الكبيسي عبد ستار، 2008، صفحة 20)

ثانيا: أهمية محاسبة التكاليف

وتظهر أهمية محاسبة التكاليف فيما يلي: (زعرور نعيمة، 2014، صفحة 4)

- ✓ تحديد تكلفة الإنتاج لكل عنصر من عناصر الإنتاج مثل الأجور والمواد الأولية.
- ✓ تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل أخر مدة لإعداد الميزانيات والحسابات الختامية.
- ✓ توفير كل المعلومات اللازمة التي تمكن المؤسسة القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وتنظيم وتوجيه.
- ✓ توفير المعلومات اللازمة التي تمكن المؤسسة من اتخاذ القرار والقيام بكل الوظائف عن طريق المفاضلة بين البدائل وكذلك تقييم الأداء.

### المطلب الثالث: أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها

أولا: أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق العديد من الأهداف المرجوة و التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها و من أهدافها نذكر:

- أ. المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية: بحيث تقوم محاسبة التكاليف بتقديم كافة المعلومات وإعداد التقارير اللازمة في مجال اتخاذ القرارات الإدارية و ذلك على النحو التالي:
  - ✓ تحديد المشكلة.
  - ✓ تقييم تلك البدائل.
  - ✓ التعرف على جميع البدائل المتاحة.
  - ✓ المفاضلة بين البدائل .

ولا تقتصر هذه المعلومات المقدمة من طرف محاسب التكاليف على تلك المعلومات المتوفرة في السجلات المحاسبية بل يقوم بإضافة شخصية بناء على خبرته وتوقعاته وتنبؤاته وبعد ذلك تقوم المؤسسة باتخاذ القرار المناسب لها أي تقوم بزيادة الإنتاج أو تخفيضه أو توسيع الخط الإنتاجي وغير ذلك ... (سمير، 2001، صفحة 16)

ب. قياس التكلفة: و تشمل عملية القياس مجموعة من الأساليب والخطوات اللازمة في تحديد التكاليف بعد وقوعها فعلا ويساعد قياس التكلفة في:

- ✓ المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من الإنتاج.
- ✓ يساعد في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي و المعياري بتكلفة الوحدة.
- ✓ يساعد في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تساهم في تحقيق أفضل ربحية.
- ✓ المساعدة في معرفة ودراسة اتجاهات التكاليف .

## الفصل الأول: المدخل النظري لمحاسبة التكاليف

✓ يساعد قياس التكلفة في إعداد القوائم المالية وتقييم المخزون السلعي من الوحدات المنتجة أو قيد الإنتاج. (صالح عبد الرزاق، عطا الله وراد خليل، 1999، صفحة 9)

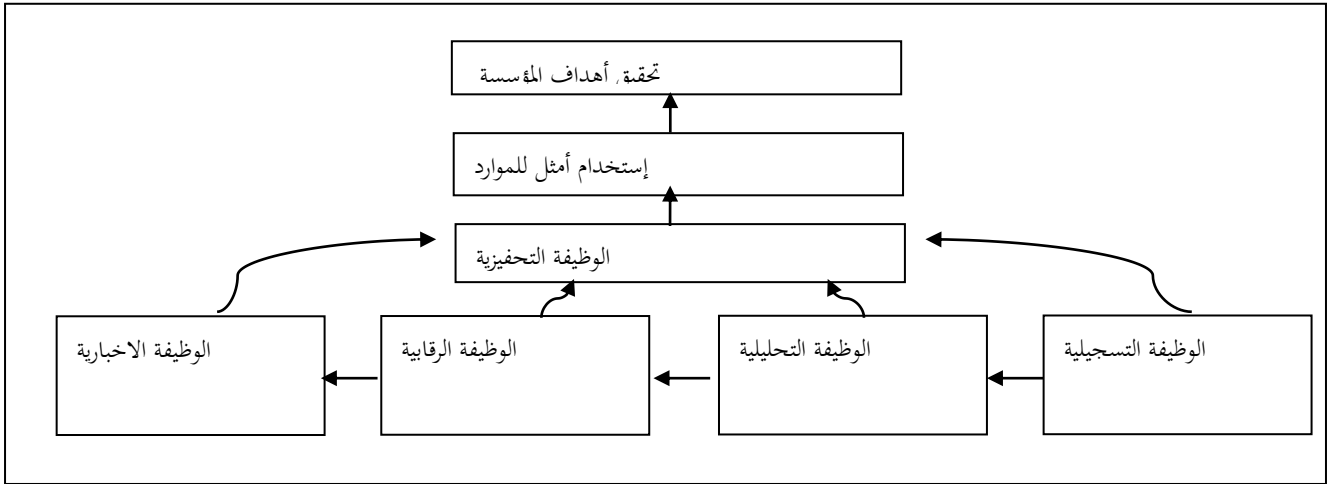
ج. مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار ورسم السياسة السعرية السليمة للمنتجات والخدمات المختلفة التي تنتجها المؤسسة أو تقوم بتقديمها (الساقى كمال، حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي، 2008، صفحة 17)

د. تقييم أداء الأفراد والأقسام: وذلك من خلال توفير أساس علمي لإدارة المؤسسة و مساعدته في بناء قراراتها المستقبلية. (التكريتي يحي اسماعيل، 2010، صفحة 26)

ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف وظائف كثيرة و عند تحقيقها تكون المؤسسة قد وصلت الى أهدافها المرسومة والمتمثلة في الربحية وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسة على استخدام مواردها على طبيعتها الاقتصادية ويمكن أن نعبر على الوظائف على

الشكل التالي: الشكل رقم 3- العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: (التكريتي يحي اسماعيل، 2010، صفحة 24)

و من خلال الشكل رقم 3 يمكننا أن نوضح:

✓ الوظيفة التسجيلية: تقوم محاسبة التكاليف على تسجيل كل نفقات عناصر التكاليف المتمثلة في المواد والأجور والمصروفات

✓ الوظيفة التحليلية: تعتبر من أهم الوظائف في محاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج أو خدمة من هذه العناصر.

✓ الوظيفة الرقابية: حيث تقوم محاسبة التكاليف بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة تحتاجه وحدة منتجة أو خدمة مقدمة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعليا لكل عناصر التكلفة وتحديد كل الانحرافات وأسبابها وعلاجها.

✓ الوظيفة الإخبارية: ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة الرقابية حيث تقوم محاسبة التكاليف بتحديد الانحرافات ودراسة كل الأسباب بشكل دقيق واتخاذ القرار اللازم لتصحيح هذه الانحرافات.

✓ الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز كل الوظائف السابقة فهي تعمل كعامل يدفع أقسام المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة بشكل كفي و اقتصادي. هذا ما يساعد المؤسسة إلى تحقيق الأهداف المرسومة.

### المطلب الرابع: مجالات محاسبة التكاليف والعوامل المؤثرة فيها

أولاً: مجالات محاسبة التكاليف

الاهتمام بهذا النوع (محاسبة التكاليف) من أوائل القرن العشرين بعد الثورة الصناعية واتساع النشاط الاقتصادي في ذلك استخدمت لخدمة المؤسسات الصناعية فقط وبعد مرور الوقت وانتشرت محاسبة التكاليف في مختلف القطاعات الأخرى و المتمثلة في: (سمير، 2001، الصفحات 17-18)

أ. القطاع الصناعي: أول القطاعات غزتها محاسبة التكاليف بسبب الظروف التي صاحبت الثورة الصناعية من ندرة في عوامل الإنتاج وعدم توفرها بالقدر اللازم لحجم الإنتاج مما دفع المؤسسات الصناعية إلى اتخاذ الإجراءات واستخدام عوامل الإنتاج استخداماً امثل مع ضرورة إيجاد وسيلة رقابية جيدة، حيث تختص محاسبة التكاليف في هذا القطاع بتزويد الإدارة بالمعلومات التالية:

✓ البيانات الخاصة بعناصر تكاليف البيع و التوزيع لكل سلعة و كل منطقة

✓ البيانات الخاصة بتكاليف كل وحدة منتجة

✓ البيانات الخاصة بتكاليف أمراًو سلعة مقارنة بالإيرادات الكلية المتحققة

✓ البيانات الخاصة بتكاليف عناصر الإنتاج المستخدمة داخل كل قسم أو كل أمر أو كل مرحلة

ب. القطاع الزراعي: حيث تقوم محاسبة التكاليف بخدمة القطاعات الزراعية بواسطة تزويد هذه الأخيرة بالبيانات التكاليفية الخاصة بكل نوع من أنواع المحاصيل من تكاليف عناصر الإنتاج او تكاليف الاستصلاح أو تكاليف الخدمات اللازمة للزراعة و الرقابة على عناصر التكاليف الزراعية واستغلالها في أحسن استغلال بأقل تكلفة.

ج. لقطاع الخدمات: تقوم محاسبة التكاليف بخدمة العديد من القطاعات الخدماتية الأخرى مثل: المستشفيات والمراكز الطبية حيث تعمل على تحديد تكلفة تقديم خدمة العلاج وذلك لاتخاذ القرار الأمثل لتحديد السعر المناسب للكشف وأيضاً خدمة قطاع التأمينات، قطاع شركات التنظيف، مكاتب الاتصالات ومؤسسات النقل والطيران وغيرها.....

د. القطاع الحكومي: حيث تعمل محاسبة التكاليف على خدمة الدوائر الحكومية المختلفة بواسطة تقديم البيانات التكاليفية المتعلقة بالخدمات المقدمة لهذه الدوائر مما يساعد في اتخاذ القرارات اللازمة بشأن تقديم هذه الخدمة بصورة أفضل ضمن استخدام لعناصر الإنتاج.

هـ. المؤسسات المالية: حيث تقوم المؤسسات المالية بعملية استثمار مبالغ نقدية كبيرة في مجالات استثمار مجدية بغرض تحقيق أرباح من أهم أهداف المؤسسات المالية استثمار الأموال لتحقيق العائد الأمثل الأكبر، حيث يتم تزويد المؤسسة بهذه المعلومات لاتخاذ القرارات اللازمة.

ومن القرارات الهامة التي تستخدمها محاسبة التكاليف قرار توسيع حجم نشاط المؤسسات او فتح فروع جديدة له في أماكن مختلفة حيث تعمل المؤسسة على مقارنة العوائد المتوقعة من الفرع الجديد من التكاليف المتوقعة له و اتخاذ القرار المناسب.

هناك عوامل كثيرة تؤثر على مدى تبسيط أو تعقيد نظام محاسبة التكاليف او على حجم البيانات و المعلومات الناتجة عن ذلك، من أهم هذه العوامل نذكر: (صلاح بسيوي، 2017، صفحة 12)

أ. حجم المؤسسة: إن حجم معلومات التكاليف التي تحتاجها المؤسسة لاتخاذ قراراتها يختلف باختلاف حجم مؤسسة حيث مراحل إعداد و تحليل و تجهيز بيانات التكاليف تكون أكثر تعقيدا في المؤسسات الصغيرة من هذا استنتج انه كلما زاد حجم بيانات التكاليف زادت درجة تعقيد نظام التكاليف.

ب. تنوع المنتجات وتعددتها: ان كانت المؤسسة تنتج منتج واحد فنظام محاسبة التكاليف يكون أسهل بكثير، لان التكاليف في هذه الحالة يعمل على إنتاج واحد فقط أي لا تكون هناك أية مشكلة عكس ذلك في تنوع المنتجات فانه يكون بتوزيع كل تكاليف الإنتاج على المنتجات حسب تنوعها او اختلافها.

ج. نظام طريقة الإنتاج: تعتمد محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج على أساس نظام طريقة الإنتاج فإذا كان الإنتاج يتميز بالاستمرارية النمطية لكل خط إنتاجي فيتم تطبيق نظام التكاليف الإنتاجية أو يتم علي أساس متقطع غير نمطي فيتم تطبيق نظام الأوامر الإنتاجية أي كلما تعقدت طريقة الإنتاج و مراحلها كلما زادت صعوبة أنظمة التكاليف.

د. الوعي لدي إدارة المؤسسة: إن معلومات التكاليف أصبحت ملحة لكل مؤسسات على اختلاف الأنواع لا يمكننا القول أن نوعية أو حجم المعلومات أو البيانات الخاصة بالتكاليف تتوقف على مدى حاجيات المؤسسة إلى هذه المعلومات، و أن المؤسسة بأهمية تلك التكاليف المعلومات هو الذي يقوم بتحديد المدى الإجمالي أو التفصيلي لتلك البيانات أي كل ما زاد وعي المؤسسة كل ما زاد طلب المؤسسة من معلومات وتكاليف أكثر تفصيلا لتحديد موقف التشغيل بشكل أكثر والعكس صحيح .



سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أساليب محاسبة التكاليف الحديثة، حيث لديها العديد من الأساليب من بينهم أسلوب نظام الإنتاج في الوقت المحدد (jit) وأسلوب إدارة الجودة الشاملة الذي يطبق في المؤسسة الإنتاجية وغيرهم من الأساليب، ولكن سنتناول في المبحث هذا ثلاث أساليب متمثلة في كل من أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، وأسلوب المقارنة المرجعية، وأسلوب التكلفة المستهدفة.

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

يعتبر نظام (ABC) من أحدث الأنظمة التي تعمل على مواكبة التطورات المختلفة في البيئة ومدخل لتحسين التكلفة بغية الاستغلال الأمثل للموارد، حيث تناوله للعديد من الباحثين ولكن تبقى النظرة لهذا النظام واحدة وهي دوره في تحديد الجيد للتكاليف.

أولاً: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لقد حظي نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بتعريفات عديدة نذكر منها :

حسب "Horgen" هو "طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يرك على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية كما انه تستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين التكاليف لإغراض أخرى مثل السلع والخدمات " (حجازي اسماعيل، معالم سعاد، 2013، صفحة 41).

ويعرف أيضا "على انه هو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل تتبع ما يربط به من التكاليف وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام النشاط كأساس لحساب التكلفة حيث إن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك الأنشطة". (موسى محمود، منصور شبل، 2008، صفحة 8)

كما عرفها (Roehem. et al) "أنها طريقة محاسبية يمكن من خلالها تحديد أكثر عناصر التكاليف ارتباطا بالأنشطة التي بدورها تحرك أو تسبب هذه التكلفة". (al Roehm H A et, novomber 1992)

وكتعريف شامل " نجده هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط في مجتمعات التكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي "

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

أ. أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM : يعد أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة كإطار يتم الاعتماد عليه لتحليل الأنشطة لتتمكن المؤسسة الاستفادة منها في عدة مجالات و يمكن تعريف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة بأنه: عملية فهم

هندسة قياس وصنع القرارات بشأن الأنشطة وذلك بوضع المشروع عن طريق التحسين المستمر والتميز (حجازي إسماعيل، معالم سعاد، 2012، صفحة 107).

ولهذا يمكن التمييز بين نوعين من أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة تتمثل في: (العناني رضوان محمد، 2009، صفحة 89)

1. **ABM التشغيلية:** وهي مجموعة الأنشطة والإجراءات التي تمكن من فعل الأمور بطريقة صحيحة، وتعمل على تعزيز كفاءة استعمال الأصول والموارد، وتخفيض التكاليف، وزيادة الإيرادات من خلال الموارد على النحو التالي:

✓ إدارة وأداء الأنشطة بأكثر كفاءة،

✓ إعادة هندسة العمليات،

✓ الجودة الشاملة،

✓ قياس الأداء،

2. **ABM الإستراتيجية:** هي الأنشطة والإجراءات التي تؤدي إلى القيام بالأشياء الصحيحة، وتوضح عدة طرق متلفة يمكن للمؤسسة من خلالها، أن توجد ميزة تنافسية في السوق وتحافظ عليها، وذلك من خلال تغير الطلب على الأنشطة لتخفيض التكاليف وزيادة الربحية وتشمل القرارات الخاصة بـ:

✓ تصميم المنتج،

✓ خط المنتج ومزيج العملاء،

✓ تحسين العلاقات مع الموردين (التسعير، التسليم، التعبئة، التعليق)

✓ تجزئة السوق،

✓ قنوات التوزيع.

ب. أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة **ABB**: يعتبر أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة من بين الأساليب التي تحسن أداء المؤسسة بحيث تميل إلى التركيز على النتائج وليس الأسباب، وتعرف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها " تركز على النشاطات وتقوم بتحليلها أكثر وهذا يساعد في عملية التغذية العكسية من أجل تحقيق الأهداف ومقارنتها مع الأداء المتوقع"

ثانياً: عناصر نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يتكون نظام **ABC** من مجموعة من العناصر تتمثل فيما يلي: (زعرور نعيمة، 2014، الصفحات 175-176)

أ. الأنشطة:

عرفها **LORINO PHILIPPE** على انه "مجموعة من المهام الأصلية، أنجزها الفرد أو مجموعة تتطلب معرفة خاصة متجانسة من حيث سلوك الأداء والتكاليف، سمح بإعطاء مخرجات للزبون انطلاقاً من مجموعة مدخلات" (PHILIPPE LORINO, 1991, p. 39)

كما تعرف على أنها "مجموعة من العمليات والإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة"، وبصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع:

- ✓ أنشطة المدخلات : ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالإعداد والتهيئة لإنتاج المنتج مثل: نشاط البحث والتطوير .
  - ✓ أنشطة العمليات: وهي تلك الأنشطة المرتبطة بعملية تصنيع المنتجات او الخدمات مثل: نشاط تجهيز الأجهزة.
  - ✓ أنشطة المخرجات: وهي تلك المرتبطة بالتعامل مع العملاء مثل: تقديم خدمات.
  - ✓ أنشطة إدارية: وهي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى مثل: نشاط خدمات المؤسسة .
- ب. أغراض التكلفة:

ويعني به وحدة يتم تحميل وتجميع التكاليف سواء كانت وحدة مخرجات (منتج، خدمة...) أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة...) وفي نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، سواء كانت منتجات أو عملاء.

ج. أوعية التكلفة:

يعرف بأنه مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة تمهيدا لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسبب تكلفة واحد.

ثالثا: أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأهدافه

أ. أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تتمثل أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

1. يساهم نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في زيادة كفاءة أداء للأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.
  2. يساعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تعيين الفرص المتاحة أماما لمؤسسة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل.
  3. يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبدل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكاليف وبمساعدة نظام ABC فقد يتم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط.
  4. يتيح للمؤسسة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات معين نتيجة اتخاذ قرارات معينة .
  5. مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية.
- ب. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يعمل أسلوب ABC على تحقيق الأهداف التالية: (عطية هاشم احمد، 2000، صفحة 27)

- ✓ تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة .
- ✓ يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات

✓ يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ القرارات معينة مثل: إجراء تعديل في تصميم منتج .

✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات والخدمات المختلفة.

رابعاً: مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

تتمحور معالم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مجملها على سبعة مراحل نذكرها كالتالي: (غضاب رانية، 2020، الصفحات 22-27)

أ. المرحلة الأولى: تحديد المنتجات المختارة كأغراض التكلفة

تحدد المنتجات النهائية كأغراض للتكلفة وفقاً لأهداف المؤسسة من خلال حساب إجمالي التكاليف أولاً ثم حساب تكلفة الإنتاج وتوزيع الوحدة من كل المنتجات.

ب. المرحلة الثانية: تحديد التكاليف المباشرة للمنتجات

في هذه المرحلة تحدد تكاليف المؤسسة المباشرة والتي تتضمن تكاليف المواد الأولية المباشرة وتكاليف المستخدمين المباشرة المتعلقة مباشرة بالوحدات المنتجة وتخصص مباشرة على المنتجات باستخدام ساعات العمل المباشر والكميات.

ج. المرحلة الثالثة: اختيار أسس التخصيص المستخدمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات (تحديد الأنشطة)

يتم في هذه المرحلة تحديد مختلف العمليات ثم الأنشطة داخل المؤسسة وكذا التكاليف المرتبطة بها وتعتبر هذه المرحلة الأهم والأصعب أثناء التحديد الدقيق للمهام التي تؤخذ بعين الاعتبار من طرف النظام لذا يجب التقرب من مصلحة الموارد البشرية أو الأفراد المعنيين للتعرف على مختلف الأنشطة اليومية، فكل منصب عمل يجب أن يكون مرتبط بعدد من الأنشطة المحددة بوضوح المرتبة والمتسلسلة زمنياً حسب العدد أو مستوى التفصيل الذي يتوقف على درجة دقة ووفرة المعلومات المطلوبة. وتبقى القدرة على التواصل ومصداقية المعلومات كلمات مفتاحية لتسهيل عملية التعرف على مختلف الأنشطة وبالتالي يجب أن يتوفر النشاط الذي يؤخذ بعين الاعتبار على الخصائص الموالية:

أ. القيمة المضافة: يؤخذ بعين الاعتبار النشاط الذي يجلب قيمة مضافة للمؤسسة حيث يمكن التخلص من الأنشطة التي لا تحصل قيمة مضافة للمؤسسة.

ب. نوعية النشاط: رئيسي ثانوي .

ج. إلزامية النشاط: توفره ضروري وبمس بكيان المؤسسة أم لا.

د. عدد الأنشطة لا تتجاوز 5 لكل فرد،

هـ. النشاط لا يمثل اقل من 10% من الوقت الكلي للفرد أو الخدمة،

و. يسمح تحديد الأنشطة بالإشارة إلى النقاط التالية:

✓ تقسيم وتحليل وظائف المؤسسة في وحدات أساسية حسب نوع التكاليف.

✓ توفير معلومات ذات مصداقية عند تحديد القيمة من خلال إستراتيجية النشاط.

## الفصل الأول: المدخل النظري لمحاسبة التكاليف

- ✓ تحليل وظائف وعمليات المؤسسة ثم تحديد الأنشطة التي ترتبط حقيقة بالمنتج وتحليلها.
- ✓ أنشطة تحتية فمثلا نشاط الشراء يمكن تقسيمه إلى عدة أنشطة منها: نشاط شراء المعدات، نشاط شراء المواد الأولية.
- ✓ أنشطة تحتية أخرى مثل: نشاط إعداد الطلبات، نشاط البحث عن الموردين وغيرها.

والجدول الموالي يوضح أمثلة عن الأنشطة الرئيسية والأنشطة الفرعية المدرجة تحتها:

الجدول-1-: أمثلة عن بعض الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والأنشطة التحتية

النشاط الرئيسي	الأنشطة التحتية
تسيير الإنتاج	نشاط تخطيط، متابعة ورشات العمل، مراقبة التسيير
تدقق المواد	نشاط التخزين التوزيع المناولة التغليف
صيانة وتطوير المنتج	أنشطة التصميم تكاليف تجارب سابقة الانطلاق
صيانة وتطوير العملية الإنتاجية	صيانة الآلات
تسيير الجودة	نشاط مراقبة الجودة النوعية

المصدر: (غضاب رانية، 2020، صفحة 24)

### د. المرحلة الرابعة: تحديد مسببات التكلفة

مسبب التكلفة هو الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة ومعرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة فهي بمثابة أسس لسير النظام وحساب التكلفة الوحيدة، فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل مثل: ساعات العمل لليد العاملة المباشرة، ساعات عمل الآلات، ولإشارة فانه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة في هذه الحالة وعند تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط تتم المفاضلة عن طريق استخدام معامل الارتباط.

### هـ. المرحلة الخامسة: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة

يتم بهذه المرحلة تجميع الأنشطة المختلفة بمراكز التكلفة والتي تضم مجموع تكاليف الأنشطة المتجانسة حيث يتحقق هذا التجانس من خلال وجود مسبب تكلفة مشترك غالبا ما يتسبب عامل مشترك في حدوث مجموعة معينة من الأنشطة حيث تشكل هذه الأنشطة المتجانسة عملية قد تتعارض والهيكل التنظيمي السلمي الوظيفي وذلك عند تجميع الأنشطة المنتمية إلى وظائف مختلفة بالمؤسسة.

### و. المرحلة السادسة: تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة

يتم تحديد سعر التكلفة حسب نظام التكلفة على أساسا لأنشطة بالاعتماد على الخطوتين التاليتين:

- ✓ توزيع التكاليف على مراكز التكلفة المحددة مسبقا،

✓ تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وذلك بحساب استهلاك المنتج للأنشطة فعليا عن طريق حساب تكلفة مسببات التكاليف لكل مركز، ويحتسب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة مباشرة على وحدات المنتج تضاف إليها التكلفة الوحودية لمسببات التكلفة باعتبارها تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات المنتج وفقا للمعادلة الموالية:

$$\text{التكلفة لمسبب الوحودية التكلفة} = \frac{\text{التكلفة مراكز تكاليف مجموع}}{\text{مركز مسبباتكل حجم}}$$

ز. المرحلة السابعة: حساب سعر التكلفة

كمرحلة أخيرة يتم تحديد سعر التكلفة النهائي بعد تحديد وتحميل التكاليف المباشرة المحسوبة في الخطوة الثانية والتكاليف غير المباشرة في المرحلة السادسة وعليه يتشكل سعر التكلفة الوحودي. (غضاب رانية، 2020، الصفحات 22-27)

خامسا: تقييم النظام التكاليف على أساسا لأنشطة

تتميز طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بمجموعة من المزايا و بجانب ذلك وجهت لها بغض الانتقادات نذكر منها:

أ. مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن استخدام نظام ABC يعد ضرورة لكونه يضمن تحقيق المزايا الآتية: (نظمي احمد سلامة، كلبونة يهاب، نظمي رافت، 2011، صفحة 76)

✓ تحديد علاقة التكاليف بالأفراد، وبالتالي تقييم مسؤولياتهم اتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم.

✓ قد تستخدم مسببات التكلفة كأداة لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط، مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة.

✓ يحدد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف مما يتيح فرصة إعادة توزيع الموارد.

✓ يعمل على قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق، ويمثل أداة للرقابة على التكاليف.

✓ زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة .

ب. عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

هناك بعض الانتقادات الموجهة لنظام ABC تتمثل في: (صباح، (ابراهيم صباح ناريمان، 2008)

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

✓ صعوبة الحصول على البيانات التفصيلية اللازمة الخاصة بالموارد والأنشطة المستهلكة بها وتحديد مسبب من مسببات التكلفة.

✓ إن تطبيقه يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كثيرا وهذا ما يجعل المؤسسة مترددة في استخدامه.

المطلب الثاني: المقارنة المرجعية

يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب التي تركز بشكل كبير على عملية المقارنة مع المؤسسات الأفضل سواء شملت هذه المقارنة المنتجات، الخدمات أو العمليات بالإضافة إلى المقارنات الخارجية، ولقد حظي بعدة تعريفات نذكر منها:  
أولاً: تعريف المقارنة المرجعية

تعرف المقارنة المرجعية بأنه "عملية قياس ومقارنة أداء المؤسسة وأداء مؤسسة أو مؤسسات أخرى سواء في نفس المجال أو خارج المجال، وهذه العملية تساعد إلى حد كبير في إجراء التحسينات المستمرة في عملياتها، حيث أنها تبين موقع المؤسسة مع المؤسسات الأخرى فيما يتعلق بعملية محدودة أو هدف يراد تحقيقه" (محمود جودة احمد، 2008، صفحة 193).

وعرفه (Spendolini) هو "عملية مستمرة نظامية لتقييم المنتجات والخدمات والعمليات الوظيفية مع المؤسسات المعروفة بإنتاج أفضل الممارسات بهدف التحسين في المؤسسة" (محمد علاء فرحان طالب، 2009، صفحة 31)

كما عرف على انه هو "أسلوب حديث من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يهدف إلى المقارنة المستمرة والمنتظمة لمؤشرات الأداء المالية وغيرها المالية المرتبطة بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة مع مؤشرات الأداء الخاصة بالمؤسسات المتميزة في مجال الصناعة، إضافة إلى المقارنة الداخلية مع مؤشرات الأداء الخاصة بالوحدات أو الأقسام المتميزة داخل المؤسسة. (عريوة حسين، بلعجوز محاد، 2019، صفحة 43)

ثانياً: أهمية المقارنة المرجعية

تتمثل أهمية المقارنة المرجعية في: (محمد علاء فرحان طالب، 2009، الصفحات 32-33)

- أ. التغيير الثقافي: من خلال تطبيق المقارنة المرجعية بصورة جيدة تتمكن المؤسسة من وضع الأهداف الواقعية والجدية وبما يساهم في تقديم ضمانات للزبائن لمصداقية هذه الأهداف وتوسعى المؤسسة نحو تحقيقها.
- ب. تحسين الأداء: إن تحدي فجوات الأداء مقارنة بالمؤسسات المتفوقة (الرائدة) تمكن المؤسسة من اختيار المعايير الضرورية لتحسين أدائها.
- ج. تلبية متطلبات الزبائن: إن دور المقارنة المرجعية تتمثل في مساعدة المؤسسة في إمكانية التفكير الشمولي باتجاه إنجاز الأداء الكلي وبما يساهم تلبية متطلبات الزبائن.
- د. ضمان اعتماد أفضل الممارسات: إن البحث عن أفضل الممارسات في مستوى العمليات يدفع باتجاه البحث والتقييم المستمر للبيئة الخارجية.
- هـ. تحسين الخبرة التنافسية للمؤسسة: إن البحث الخارجي والداخلي المستمد من الأفكار والطرق والممارسات الناجحة ومن ثم دمج كل ذلك في خطط وبرام تنبأها المؤسسة سيجعلها تسير في الاتجاه الصحيح الذي يحقق لها الميزة التنافسية.

ثالثاً: متطلبات تطبيق المقارنة المرجعية وأنواعها

تعددت متطلبات المقارنة المرجعية بتعدد أنواعها المتمثلة في :

أ. متطلبات عملية المقارنة المرجعية

تتمثل متطلبات عملية المقارنة المرجعية فيما يلي: (المطيري مبارك مطلق، 2010، صفحة 21)

1. الرغبة في الالتزام: إذ لا بد من توافر الالتزام من العاملين والإدارة العليا لدعم المؤسسة بالمواد الفكرية والمادية اللازمة لإنجاحه.
  2. ربط العملية بالأهداف الإستراتيجية: إذ لا بد من ربط أهداف المؤسسة مع الأهداف الإستراتيجية.
  3. السعي نحو الريادة: يتطلب برنامج المقارنة أن نجعل أهدافه أكبر من مجرد عملية التحسين وان نرقى بأهدافها حتى تبلغ مستوى الطموح في قيادة الصناعة.
  4. إيجاد الأفكار الجديدة: يحتاج برنامج المقارنة إلى تشكيل فريق عمل يتصف بالقدرة على التفكير المنطقي الذي يمكنه من معالجة المشاكل الإدارية.
  5. فهم طرائق معالجة عمليات الإنتاج للمنتج والخدمة.
  6. توثيق العمليات: التي تعد ركنا أساسيا لإجراء برنامج المقارنة المرجعية.
  7. توفير أنظمة الاتصال: تساعد أنظمة الاتصال ذات الكفاءة على نشر البيانات أعضاء الفريق.
- ب. أنواع المقارنة المرجعية

على الرغم من اتفاق معظم المؤلفين على نوع القياس المرجعي إلى أن بعضهم تبنى وجهة نظر مختلفة في تحديده لهذه الأنواع، نذكر مثلا وجهة النظر التي ترى إن القياس المرجعي يمكن أن يصنف تبعا لطبيعة موضوع دراسة القياس المرجعي، وذلك إلى الأنواع التالية: (عريوة حسين، بلعجوز محاد، 2019، الصفحات 44-45)

1. القياس المرجعي للعملية: يستخدم لمقارنة عمليات التشغيل وممارسات العمل والعمليات الوظيفية.
2. القياس المرجعي للمنتجات: يستخدم لمقارنة المنتجات والخدمات.
3. القياس المرجعي الاستراتيجي: يستخدم لمقارنة الهيكل التنظيمي للممارسات الإدارية الاستراتيجية الوظيفية.

لكن وجهة نظرنا تتفق مع اغلب المؤلفين والباحثين في تصنيف المقارنة المرجعية إلى الأنواع التالية: (زعرور نعيمة، 2014، الصفحات 117-118)

1. المقارنة المرجعية الداخلية: تجري المقارنة المرجعية الداخلية بين دوائر أو أقسام المؤسسة المختلفة أو بين فروعها، ويدخل البعض المقارنة التاريخية للمؤسسة ضمن مفهوم المقارنة المرجعية لإجراء المؤسسة للمقارنة بين أداءها لهذا العام مع أداءها للعام الماضي أو الأعوام السابقة يعتبر ضمن مستوى المقارنة المرجعية.
2. المقارنة المرجعية المنافسة: وتجرى على أساس المقارنة مباشرة مع المنافسين في قطاع معين للبحث عن الأداء الأفضل.
3. القياس المرجعي الوظيفي: قوم على أساس مقارنة وظائف معينة مع المؤسسات الرائدة مثل الوظائف الإدارية، خدمة الزبائن، وعمليات المبيعات مع وظائف المؤسسات الأخرى في نفس القطاع.
4. المقارنة المرجعية العامة: يبحث هذا النوع من المقارنة عن كيفية الحصول على بيانات أداء العمليات من خارج القطاع التي تعمل فيه المؤسسة ويمتاز:

✓ يساهم في إحداث تحسينات كبيرة في أداء المؤسسة.



## الفصل الأول: المدخل النظري لمحاكاة التكاليف

✓ يساهم في توفير بيانات واقعية تفصيلية للمؤسسة.

✓ يساهم في توفير فرصة لاكتشاف أداء عمليات المؤسسات المنافسة.

رابعاً: خطوات تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية

يتم تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية من خلال الخطوات التالية: (عريوة حسين، بلعجوز محاد، 2019، صفحة 46)

أ. اختيار موضوع المقارنة المرجعية كقيمة المبيعات أو معدل العائد على الاستثمار أو التدريب أو المسؤولية الاجتماعية أو العمليات أو تكاليف العمالة.

ب. إقرار نطاق المقارنة المرجعية من حيث أجزاءها داخل الصناعة أو داخل وخارج الصناعة، أن تكون المقارنة المرجعية مع المؤسسات المحلية أو مع المؤسسات خارج حدود الدولة.

ج. تكوين فريق عمل لأداء المهمة، ويراعى تمثيل فريق العمل لأعضاء من أكثر من دائرة أو قسم لأجل إعطاء الفريق فعالية أكثر.

د. جمع المعلومات الضرورية ودراستها وتحليلها.

هـ. إقرار نقاط القوة والضعف لدى المؤسسات الأخرى الداخلة في نطاق المقارنة المرجعية.

و. وضع خطة عمل بحيث تتضمن إجراء التحسينات الضرورية في موضوع المقارنة المرجعية بهدف الوصول إلى أداء أفضل.

ز. تنفيذ خطة العمل فيما يتعلق بالتحسينات المتوقع إجرائها ومتابعة التنفيذ.

وهناك من قسم خطوات إجراء المقارنة المرجعية إلى المراحل الأربعة التالية: (زعرور نعيمة، 2014، الصفحات 117-118)

1. التخطيط: تحديد المنتجات والخدمات والعمليات التي سيجرى مقارنتها والمؤسسات المستعملة للمقارنة وتحديد مقاييس الأداء لتحليل وجمع البيانات.

2. التحليل: تحديد الفجوة بين الأداء الحالي للمؤسسة وأداء المؤسسات المقارن بها وأسباب الفجوات الكبيرة.

3. التكامل: تحديد الأهداف وتدعيم المدراء عن طريق تزويدهم بالموارد التي تساعدهم على تحقيق هذه الأهداف التي توضع في إطار حاجة المدراء المسؤولين عن توفير الموارد المختلفة.

4. اتخاذ الإجراءات: تشكيل فرق عمل متعددة الاختصاصات وإعداد خطط إجرائية وتحديد مهمات الفرق وتنفيذ الخطط ومراقبة التقدم والفحص تمهيدا لإعادة إجراء المقارنة مرة أخرى بعد القيام بالتحسينات.

خامساً: تقييم أسلوب المقارنة المرجعية

يمكن ذكر أهم مزايا وعيوب المقارنة المرجعية فيما يلي:

أ. مزايا أسلوب المقارنة المرجعية

لأسلوب المقارنة المرجعية مزايا كثيرة نذكر منها: (زعرور نعيمة، 2014، صفحة 118)

✓ توفير وسيلة لمعرفة ما حققه الآخرون.

✓ تخفيض مهلة تحسين الأداء بسبب الحصول على الأفكار الجديدة والممارسات المجرية.

✓ الحصول على منظور مختلف، بعيدا عن المنهج التقليدي الباطني في إجراء التحسين.

✓ التمكن من معرفة مستويات الأداء للمؤسسات الأخرى لتحديد الأهداف.

✓ تقديم الحوافز للعاملين في المؤسسة بمجرد رؤية ما هو ممكن التحقيق.

ب. عيوب أسلوب المقارنة المرجعية

تمثل الانتقادات التي وجهت إلى هذا الأسلوب في: (فرحان محمد علاء، طالب عبد الفتاح جاسم، 2009، الصفحات 75-76)

✓ محدودية تشجيع إدارة المؤسسة على اعتماد هذا الأسلوب.

✓ التضارب بين برنامج المقارنة والمسح عن المؤسسات بذات القطاع لا يمثل مقارنة حقيقية، لأنها قد تعطي للمؤسسة صورة

عن موقعها بين المؤسسات ولكنه لا يساعدها في تحسين أدائها.

✓ إغفال معايير مهمة مثل خدمات ما بعد البيع ورضا الزبون خاصة عندما يتم التركيز على التكلفة كمعيار أساس وإهمال

الخدمات المقدمة للزبائن.

✓ عدم وجود قواعد أخلاقية وسلوكية وتجاوز الاتفاقات مع المؤسسات المقارنة.

### المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة (TC)

تكمن فكرة أسلوب التكلفة المستهدفة في كونه أسلوبا لتصميم المنتج وخصائصه بهدف خفض التكاليف التقديرية حتى تصل

إلى المستوى المستهدف لها وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التكلفة المستهدفة.

أولاً: تعريف نظام التكلفة المستهدفة (TC)

لقد حظي نظام التكلفة المستهدفة (TC) بتعريفات عديدة نذكر منها:

حيث عرف (Gagne) أسلوب التكاليف المستهدفة انه "نظام يبدأ بتصميم الخصائص المطلوبة للمنتج والسعر المناسب، ثم

يتم التحكم في الأنشطة بما يساعد على الوصول إلى التكلفة المسموح بها التي تمكن المشروع من تحقيق أرباحه" (Richard, 1995)

1995)

ويعرف أيضا "على انه نظام لتخطيط الربح وإدارة التكلفة للوصول إلى السعر المنافس، من خلال التركيز على المراحل الأولية

لتصنيع المنتج وتطويره في دورة حياة المنتج الكلية وتحليل الأنشطة في سلسلة القيمة مع متطلبات الزبائن. (الخبيطي قاسم محسن ابراهيم

احمد، 2009، صفحة 235)

كما عرفها (Hilton) على أنها " تصميم المنتج والعمليات المستعملة في إنتاجه من اجل أن يكون بالإمكان في نهاية المطاف

تصنيعه بالتكاليف التي تمكن المؤسسة على الربح المطلوب عند بيعه بالسعر الموجه من قبل السوق" (فرج مشاق كامل، 2012، صفحة

432)

وكتعريف شامل نجد التكلفة المستهدفة " أنها نظام استراتيجي لإدارة الأرباح والتكاليف ،تنظم جميع وظائف المؤسسة كما تساعدها على تحقيق الأرباح، وتلبية احتياجات الزبائن من خلال إنتاج منتج بتكلفة منخفضة وبجودة عالية".

وتتميز التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص تتمثل في : (صالح سميرة شهرزاد، 2016، الصفحات 260-261)

- ✓ إنه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيةها، وذلك بتهيئة الظروف وتسخير الإمكانيات، أي إنه ذو توجه خارجي.
- ✓ يستخدم كأداة للرقابة كونه يطبق في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج، وهذا ما يميزه عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.
- ✓ يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة للسوق.
- ✓ يعمل على التخطيط للأجل الطويل، حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منها هدفا يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للمنتج.

ثانيا: مبادئ نظام التكلفة المستهدفة

يقوم نظام التكلفة المستهدفة على مجموعة مبادئ أساسية تتمثل في: (عطوي راضية، 2012، صفحة 43)

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

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

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

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

- د. عمل الفريق: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسات من المختصين في بحوث التسويق، هندسة التصميم، التجهيز، وإدارة التكاليف.

- هـ. تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين و العملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

## الفصل الأول: المدخل النظري لمحاسبة التكاليف

و. إدماج سلسلة القيمة: ونقصد به إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

ثالثاً: أهداف نظام التكلفة المستهدفة والعوامل المؤثرة به

لنظام التكلفة المستهدفة مجموعة من الأهداف يسعى إلى تحقيقها نذكر منها:

أ. أهداف نظام التكلفة المستهدفة

1. يتمثل الهدف الأساسي لمدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة المنتج مع المحافظة على نفس الجودة، هذا بالإضافة إلى الأهداف التالية: (المطارنة فلاح غسان، 2016، صفحة 286)

2. تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية.

3. تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق.

4. إنتاج منتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل.

5. تحقيق أهداف المؤسسة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.

6. خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود.

7. مراقبة دور حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

ثانياً: العوامل المؤثرة على نظام التكلفة المستهدفة

من العوامل المؤثرة على نظام التكلفة المستهدفة نجد: (طاوش الاخضر، قندوسي خراز، 2020، صفحة 250)

ب. العوامل الخاصة بظروف السوق

نذكر منها مايلي:

1. كثافة وشدة المنافسة.

2. طبيعة العملاء: تتمثل في خصائص العملاء التي لها تأثير على استعمال التكلفة المستهدفة:

✓ مدى وعي وإدراك العملاء.

✓ مدى تغير متطلبات العملاء.

✓ مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية.

ج. العوامل الخاصة بالموردين لموردين

تتمثل هذه العوامل في الاستراتيجيات التي تتبعها المؤسسة مع مورديها والتي تتأثر بشكل قوي على المكاسب التي تحققها من

استخدام التكلفة المستهدفة ويمكن تلخيصها في ثلاث خصائص تتمثل في:

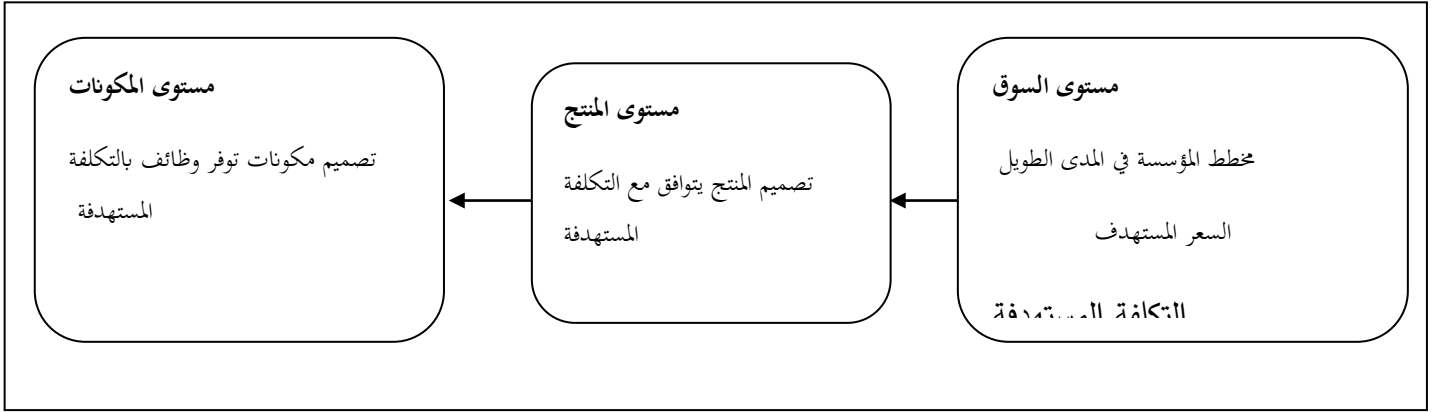
✓ درجة التكامل الأفقي.

✓ سلطة المؤسسة على الموردين.

✓ طبيعة العلاقة مع الموردين.

يتم تطبيق التكلفة المستهدفة على ثلاث مراحل أو مستويات أساسية هي: مستوى السوق، مستوى المنتج، مستوى المكونات (الأجزاء، المركبات)، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل (4): مراحل التكلفة المستهدفة



المصدر : (Hergeth, 2002, p. 3)

من خلال الشكل التالي سنتطرق إلى الشرح التفصيلي لمراحل التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

أ. مستوى السوق

يتم في هذه المرحلة إجراء بحوث على السوق والبيئة السوقية والتنافسية التي تعمل أو تنوي إن تعمل من خلالها المؤسسة، كما يتم أيضاً تحديد احتياجات ومتطلبات العملاء من خلال عرض التصور المبدئي للمنتج على عينة من العملاء المرتقبين، ويتم قياس ردود أفعالهم بالنسبة للمنتج (الجودة، تصميم السعر، الشكل النهائي..). ثم يتم إجراء تعديل على المنتج وإعادة تصميمه وتحسينه وتعديله حتى الوصول إلى الشكل النهائي له بناء على تحليل المعلومات التي تم جمعها من العملاء والموردين أولاً بأول، وذلك حتى نتأكد من أن المنتج قد حقق احتياجات ومتطلبات العملاء ويتم في هذه المستوى تحديد العناصر التالية:

1. تحديد السعر المستهدف

يتم تحديد السعر المستهدف في النظام التكلفة المستهدفة بعد الأخذ بعين الاعتبار أربعة محددات هي (طيبة محمد، عبد السميع

احمد، 2010، صفحة 95)

- ✓ حاجات ورغبات الزبائن المرتبطة بالخصائص والوظائف المادية والجمالية للمنتج.
- ✓ السعر إلى يكون الزبائن مستعدين لدفعه مقابل الخصائص والوظائف التي تميز المنتج.
- ✓ تحليل خصائص وأسعار المنتجات التنافسية.
- ✓ الحصة السوقية للمنتج، وتحليل المنافسين.

2. تحديد الربح المستهدف: يعد تحديد الربح المستهدف آخر خطوة على مستوى السوق، وتتطلب عملية تحديد الصحيح للربح المستهدف معرفة جيدة بالمنتج فكل منتج له ربح مخطط ودورة خاصة، إن عملية تحديد الربح المستهدف ليست بالسهلة، فهي تحتاج إلى الخبرة العلمية في مجال التحليل المالي والتنوؤ بحجم المبيعات وأسعار السوق ودرجة المنافسة ليتم بعدها تحديد التكلفة المستهدفة. (عبد الواحد نسيم، 2020، صفحة 732)

3. التكلفة المستهدفة: بعد أن تم تحديد سعر البيع المستهدف والربح المستهدف الذي ترغب المؤسسة في أن يحققه المنتج المعني، (حبشي اسماء، تومي ميلود، 2020، صفحة 332) ويتم حساب التكلفة المستهدفة من خلال العلاقة التالية:

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

ب. مستوى المنتج

في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها مع مراعاة المؤهلات المؤسسة التكنولوجية، لان التكلفة المسموح بها (المستهدفة) التي تم احتسابها في المرحلة الأولى (على مستوى السوق) لم تأخذ في الحسبان إمكانيات المؤسسة او الموردين، وهنا يتم التركيز على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، (طاوش الاخضر، قندوسي خراز، 2020، صفحة 261) وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة}$$

ج. مستوى المكونات (مركبات): وهي المرحلة الثالثة والأخيرة من مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة، والتي تحقق هدفا من أهداف التكلفة المستهدفة وهو نقل ضغط المنافسة إلى الموردين من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج، والتي يتم تحديدها من خلال الخطوات التالية: (راضية، 2016، صفحة 75)

✓ تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج.

✓ تحديد التكلفة المستهدفة للمكونات التي تورد من قبل الموردين والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية.

✓ إدارة الموردين: المشاركة والتعاون مع الموردين.

خامسا: تقييم نظام التكلفة المستهدفة

لنظام التكلفة المستهدفة عدة مزايا و عيوب نذكر منها:

أ. مزايا نظام التكلفة المستهدفة:

إن استخدام نظام التكلفة المستهدفة (TC) يحقق المزايا التالية: (نبيو محمد نجيب بن الدين، 2019، الصفحات 73-74)

✓ يؤدي إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع أسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب لأخذ بعين الاعتبار جودة المنتج.

✓ يساعد على تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ.

✓ يعمل على ترابط الأقسام الداخلية والعمل كفريق واحد، يأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق والتخطيط وتطوير المنتج.

✓ يمكن نظام التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل تكلفة والأداء ليكون عاملاً مشتركاً بين المهندسين للتصميم وإطراف خارجية مثل الموردين والعملاء.

✓ يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثه.

ب. عيوب نظام التكلفة المستهدفة

هناك بعض الانتقادات التي يتعرض لها نظام التكلفة المستهدفة: (مسكين الحاج، 2011، صفحة 85)

✓ يفرض ضغوطاً كبيرة على العمال من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة.

✓ يعتمد على تحديد السعر المستهدف (سعر التنبؤ) لتحديد التكلفة المستهدفة وهذا أمر في غاية الصعوبة عند تحديد سعر

مستقبلي لمنتوج جديد.

تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد

وظهور أساليب تكنولوجية جديدة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل نجد أن محاسبة التكاليف تعتبر من أهم الأدوات الرقابية داخل المؤسسة، ووسيلة لمعالجة ومراقبة التكاليف المؤسسة، كما اتضح أيضا أنها تهتم بقياس وتسجيل وعرض التكاليف المتعلقة بإنتاج سلعة أو خدمة، كما لمحاسبة التكاليف أساليب حديثة تغطي العجز التي كانت تعاني منه وحتى تكون نتائجها أكثر دقة ويكون تأثيرها إيجابي أكثر على نشاط المؤسسة، ومن بين هذه الأساليب أسلوب النظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يعد احد أهم التطورات الحديثة لمحاسبة التكاليف الذي ظهر لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة لبيئة الأعمال، والذي يؤدي دورا فعالا في تخفيض التكاليف كونه نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في التكاليف من خلال تحليل الأنشطة في المؤسسة، بحيث يقوم على الربط بين تكاليف والمنتج النهائي عن طريق إيجاد حلقة وصلة بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد.

كما تبين أن أسلوب المقارنة المرجعية قد أثبت نجاحه وأهميته بالنسبة للمؤسسة، فهو يساعد المؤسسة على فهم أوضاع واستراتيجيات المنافسين وهذا بمعرفة أعمال والإجراءات المستخدمة من قبل المنافسين ذوي الأولوية أو المعروفة في السوق أو مجال معين.

بينما أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فيعد نظاما متكاملًا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الاعتبار السوق (لتحديد السعر التنافسي)، ومتطلبات العملاء (لتحديد خصائص المنتج)، وإستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب) في تحديد التكلفة المستهدفة.



## الفصل الثاني

دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية

## تمهيد

تعتبر المنافسة من أهم التحديات التي تواجهها المؤسسات حاليا ، وذلك أن درجة التنافس في السوق تعد من العوامل التي تحدد قدرة المؤسسة على الصمود في وجه منافسيها وضمان استمرارها حيث تعتمد على تحليل البيئة الداخلية والخارجية بهدف تحديد نقاط القوة لتعزيزها وكذا نقاط الضعف والتهديدات من اجل القضاء عليها، وبالرغم من أن للبيئة التنافسية ضغوطا مستمرة على المؤسسة إلا أن هذه الأخيرة تسعى دوما للبحث عن اكتساب ميزة أو مزايا تنافسية عن طريق استراتيجيات متعددة لأنها جوهر أداء المؤسسة، لذلك تم التوجه للعمل على جودة خدماتها وإشباع رغبات عملائها وتقديمها لتحقيق الميزة التنافسية.

وفي ظل هذا الدراسة استحوذت نظم محاسبة التكاليف على اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب لما له من فاعلية وكفاءة في إدارة المؤسسات على التحكم الجيد في التكاليف، وتقوم بإنتاج أحسن السلع ذات ميزة واستخدام.

سيتم التركيز في هذا الفصل على ماهية المنافسة والتنافسية، و مساهمة أساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة،

وسنقوم بتقسيمه إلى مبحثين:

✓ المبحث الأول: ماهية الميزة التنافسية.

✓ المبحث الثاني: دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية.

## المبحث الأول: ماهية الميزة التنافسية

أصبحت الميزة التنافسية ضرورة حتمية، مفروضة على كل من يعيش في عالم تحكمه متطلبات العولمة، فالحصول على الميزة التنافسية منطلقا أساسيا لأي نشاط اقتصادي هدفه التفوق والسيطرة على السوق ، ولن يحصل هذا التفوق و التميز إلا بتوفر مجموعة من العناصر تميزها عن غيرها من المنافسين.

### المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الميزة التنافسية حيث يجدر بنا تحديد معنى التنافسية، وذلك من خلال ما يلي:

أولا: تعريف التنافسية وأنواعها

لتحقيق التنافسية لا بد من الصمود أمام المنافسين من اجل تحقيق أهدافها و تحسين مكائتها في السوق.

أ. تعريف التنافسية

عرفت على أنها "القدرة على مواجهة القوى المضادة في الأسواق والتي تقلل من نصيب الشركة من السوق المحلي أو العالمي، ويترتب على التنافسية الوصول إلى مركز تنافسي ما." (نجار راغب فريد، 1997، صفحة 123)

وفي تعريف آخر "هي القدرة على الصمود أمام المنافسين بغرض تحقيق الأهداف من ربحية نمو، استقرار، توسع، ابتكار، وتجديد، حيث تسعى المؤسسات ورجال العمال بصفة مستمرة إلى تحسين المراكز التنافسية بشكل دوري نظرا لاستمرار تأثير المتغيرات العالمية والمحلية وتحقق التنافسية من خلال مجموعة من المتغيرات منها: التحكم في التكاليف، ادارة الجودة الشاملة، تجديد المنتجات والتعبئة والتغليف، تخفيض الأسعار، إرضاء العملاء . (هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، 2014، صفحة 135)

ومن التعريفين السابقين يمكن استنتاج مفهوم التنافسية بأنها "القدرة التي تمتلكها المؤسسة في وقت معين تستطيع من خلالها التفوق على منافسيها و كسب مكانة في السوق، من خلال تفعيل ما تملكه من موارد بهدف بناء وتنمية قدراتها بما يتلاءم مع سوق التنافسية . " (العسيري خالد، حسين سعيد، 2013، صفحة 20)

ب. أنواع التنافسية

ويمكن تحديد هذه الأنواع بالاعتماد على مجموعة من المعايير هي: (دواوي الطيب ، محبوب مراد، 2007، الصفحات 39-40)

1. المعيار الموضوعي: وتقسّم التنافسية حسب هذا المعيار إلى:

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

✓ تنافسية المؤسسة: يتم تقويمها على أساس أشمل منه في المنتج، فمن الناحية المالية مثلا يتم تقويم المنتج بالاستناد إلى الهامش الذي يحققه، بينما تنافسية المؤسسة يتم تقويمها على أساس هوامش كل المنتجات.

2. المعيار الزمني: تنقسم التنافسية حسب هذا المعيار إلى:

- ✓ التنافسية اللحظية: تعتمد على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية واحدة، غير أنه لا يجب أن تتفاعل بشأنها لكونها قد تنجم عن فرصة عابرة في السوق أو ظروف أخرى جعلت المؤسسة في وضعية احتكارية.
- ✓ القدرة التنافسية: تختص بالفرص المستقبلية وبالنظرة طويلة المدى من خلال عدة دورات استغلال.
- ج. تعريف الميزة التنافسية

يرى معظم الباحثين على إن الميزة التنافسية تكتسب على مستوى المؤسسة وليس على مستوى الكي على فهي تبرز تفوق المؤسسة، لذلك نجدتها تجتهد في محيطها الخارجي للحصول على مزايا التنافسية، قصد التفوق على منافسيها ضمن نفس قطاع النشاط. (دوادي الطيب ، محبوب مراد، 2007، صفحة 41)

يعرفها Hugues Silvestre على أنها " مجموعة من العناصر المدركة وذات القيمة في السوق، والتي تضمن التميز للمؤسسة بالمقارنة مع منافسيها". (بن عبد الرحمان نضيرة، 2006، صفحة 105)

وفي تعريف آخر تعرف على أنها "قدرة المؤسسة على تقديم سلعة أو خدمة ذات تكلفة اقل، أو منتج متميز عن نظيره في الأسواق، مع قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاحتفاظ بهذه الميزة".

كما عرفت الميزة التنافسية على أنها "قدرة المؤسسة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمؤسسات العاملة في نفس النشاط".

ومن أجل إعطاء الميزة التنافسية المفهوم الأوضح فذلك يظهر من خلال خصائصها، التي يمكن أن تستخدم من قبل المؤسسة لتقييم ميزتها التنافسية، وهذه الخصائص هي أنها: (عجالي دلال، 2017، صفحة 195)

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

رابعا: شروط فعالية الميزة التنافسية

- حتى تكون الميزة التنافسية فعالة يتم الاستناد إلى شروط تضمن لها ذلك، وهي كما يلي: (بوشناف عمار، 2002، صفحة 17)
- ✓ حاسمة أي تعطي الأسبقية والتفوق على المنافسين.
  - ✓ الاستمرارية بمعنى يمكن أن تستمر خلال زمن.
  - ✓ إمكانية الدفاع عنها أي يصعب على المنافسين تقليدها أو إلغائها.

✓ تتضمن هذه الشروط مجتمعة فعالية للميزة التنافسية، لان كل الشرط مرهون بالأخر حيث شرط الحسم مقرون بالشرط الاستمرارية، وهذه الأخير بشرط إمكانية الدفاع فكيف لها أن تستمر وهي هشة يمكن إلغائها، وكيف لها أن تكون حاسمة وهي لا تستمر طويلا.

### المطلب الثاني: أنواع الميزة التنافسية ومصادرها

تسعى المؤسسة دائما إلى اكتساب مزايا تنافسية في قطاع النشاط الذي تزاوله الأمر الذي اوجب عليها ضرورة إعادة وتهيئة القدرات والإمكانات، ولكي تبقى المؤسسة دائما في المنافسة عليها إيجاد المصادر المختلفة والتي من شأنها أن تخلق لها ميزة تنافسية.

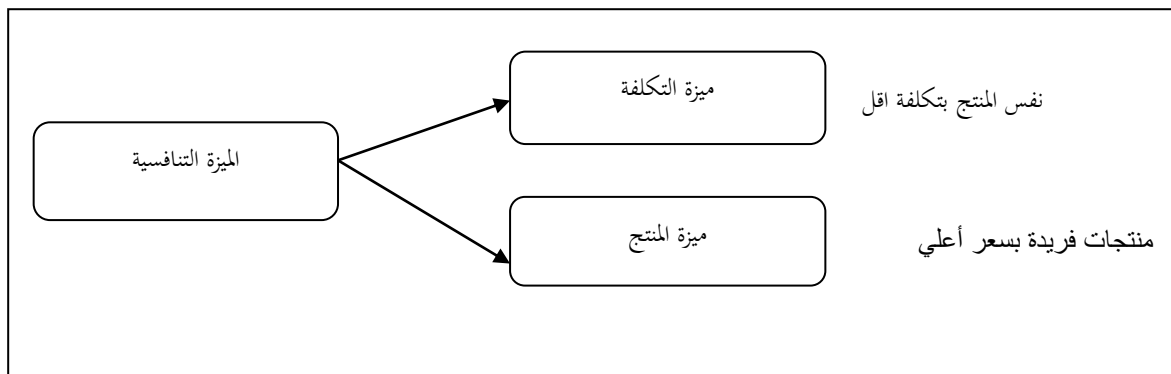
أولا: أنواع الميزة التنافسية

يمكن تقسيم أنواع الميزة التنافسية إلى:

أ. ميزة التكلفة أقل: أي قدرة المؤسسة على تصميم ، تصنيع وتسويق منتج بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين، وبما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر، (شبي صورية، السعيد بن لخضر، 2017، صفحة 112)، أي يمكن للمؤسسة ما إن تتميز عن باقي منافسيها ، ذلك من خلال التركيز على تدنيه التكاليف إلى أدنى حد ممكن، بحيث يجعل ذلك منتجاتها أقل تكلفة بالمقارنة مع المنافسين، وهذا ما يحقق لها ميزة تنافسية من نظيرتها لدى المنافسين.

ب. تمييز المنتج: أي قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز وفريد وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر العميل من حيث جودة أعلى خاصة بالمنتج، خدمات ما بعد البيع، ولذلك يجب فهم مصادر محتملة لتمييز المنتج من خلال الأنشطة وتوظيف قدرات وكفاءات المؤسسة لتحقيق جوانب التمييز.

شكل رقم-5- : أنواع الميزة التنافسية



تعدد مصادر الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية والتي نحصرها في شقين هما الداخلية والخارجية:

أ. لمصادر الداخلية: عادة تكون مرتبطة بموارد وقدرات المؤسسة وأساليب التسيير المستخدمة نذكر أهمها:

1. المرونة: تعد المرونة بأنها الأساس لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال الاستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في تصميم في المنتجات وبما يلائم حاجات الزبائن، إن المرونة تعني قدرة المؤسسة على تغيير العمليات إلى طرائق أخرى وهذا ربما يعني تغيير أداء العمليات وكذلك تغيير طريقة ووقت أداء العمليات، فالزبون يحتاج إلى تغيير العمليات لتوفير أربعة متطلبات هي: (شكري مصطفى محمد، شلابي محمد علاء، 2013، صفحة 22)

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

✓ مرونة المزيح: وتعني قدرة العمليات لإنتاج مزيح من المنتجات.

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

المنتجات.

2. الابتكار: إن الانفجار المتزايد في عدد المؤسسات والذي صاحبه انفجار تنافسي على المستوى الوطني والعالم أدى إلى

تصاعد اهتمام المؤسسات بالابتكار والتركيز عليه إلى درجة اعتباره الحد الأدنى في الأساليب التنافسية إلى جانب التكلفة والجودة، أصبحت هذه القدرة مصدرا مجددا للميزة التنافسية.

3. الزمن: يعتبر الوقت سواء في إدارة الإنتاج أو الخدمات ميزة تنافسية أكثر أهمية مما كان عليه في السابق فالوصول إلى

العميل في أسرع وقت من المنافسين تمثل ميزة تنافسية، وتتحدد هذه الأخيرة على أساس الوقت من خلال: تخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق من خلال اختصار من دورة حياة المنتج.

4. المعرفة: إذا كانت المعرفة حصيلة رصد الخبرة والمعلومات والتجارب والدراسات للفرد أو المجموعة في وقت معين، فإننا

نعيش حتما حالة انفجار المعرفة بحيث أصبحت المورد أكثر أهمية من أجل خلق ميزة تنافسية .

ب. المصادر الخارجية: تتشكل من متغيرات البيئة الخارجية للمؤسسة وما يؤدي بالمؤسسة إلى إيجاد فرص وميزات التي يجب

استغلالها كظروف العرض والطلب، مؤشرات التجارة الخارجية كسعر الصرف وغيرها. (غضاب رانية، 2019، صفحة 116)

### المطلب الثالث: أهمية الميزة التنافسية وأهدافها

أصبح الاقتصاد التنافسي قائما على مجموعة أسس مميزة تؤدي المؤسسات الحائزة عليها للانطلاق إلى مستقبل واحد، وتمكنها

من التشجيع على المنافسة، وخلق البيئة المناسبة للتنافسية في الأسواق من خلال تعزيز المنافسة السوقية نظرا لأهميتها و الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

أولا: أهمية الميزة التنافسية

أصبح من الضروري على المؤسسات الراغبة في المحافظة على مركزها في بيئة الأعمال، من خلال مزايا التنافسية تمييزها عن غيرها

من المنافسين، من خلال ما تلعبه من دورا وأهمية بالغة في نجاحها وتفوقها وتمثل أهميتها في: (سالم براهم، بلقايد عبد العزيز، 2014،

الصفحات 323-324)

## الفصل الثاني: دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية

- ✓ زيادة ربحية المؤسسة: تؤدي الميزة التنافسية إلى تحقيق أرباح تفوق تكلفة المواد المستخدمة.
  - ✓ رفع القدرات التنافسية: إن تركيز نشاط المؤسسة على المجالات التي تتميز فيها بقدرات عالية على منافسيها، بما يؤدي هذا إلى تحسين أدائها ورفع كفاءتها وفعاليتها في استخدام الموارد.
  - ✓ كسب ولاء العميل: التركيز على خدمة العملاء من الجوانب التي تتفوق وتتميز فيها المؤسسة على غيرها من المؤسسات يؤدي إلى تحسين صورة المؤسسة من وجهة نظر العملاء ويزيد من ثقتهم في المؤسسة.
  - ✓ المحافظة على الحصة السوقية: تفيد الميزة التنافسية في الحفاظ على حصتها السوقية وتوسيعها في ظل التغيرات البيئية من خلال ارتفاع العائد والمردود.
  - ✓ أن تكون الميزة التنافسية تتسم بالاستمرارية والتجدد فإن الأمر يتيح للمؤسسة متابعة التطور والتقدم على المدى البعيد.
- ثانياً: أهداف الميزة التنافسية

تعد درجة التنافس احد العوامل التي تحدد قدرة المؤسسة على الصمود وضمان استمراريته وهذا ما تهدف له الميزة التنافسية، بالإضافة إلى أهداف أخرى تتمثل في: (جرنان سمية، 2007، صفحة 32)

- ✓ كثافة الربح والسعي لتحقيقه: فالربح هدف رئيسي من أهداف المؤسسات ذات المزايا التنافسية وهو هدف يرتبط بدافع التملك والحيازة لكافة أشكال الأصول ويتم من خلال خطة مبرمجة زمنياً من اجل (زيادة العائد، زيادة المردود، زيادة الدخل) من خلال هذا الدخل تتمكن المؤسسة من رفع احتياطياتها ومن تدعيم الاستثمار والتوسع في نشاطاتها.
- ✓ التوغل في السوق العالمية: ويقصد به التحول من السوق المحلية إلى تغطية أسواق عالمية وهذا للوصول إلى درجة متقدمة من السيطرة والتحكم في هذه الأسواق.
- ✓ الاطلاع المباشر على أهم الاكتشافات والبحوث العلمية: حيث تهدف المؤسسات إلى التحول من البحث عن حل المشكلة أو الأزمة إلى التفوق بالاكتشاف والبحث في أفاق غير مسبوقه من العلم والمعرفة، وهي أفاق تتيح مجالات جديدة للتفوق وإمكانية التميز لمنتجات أو خدمات المؤسسة.

ومما سبق نستنتج بان أهداف الميزة التنافسية للمؤسسة تكمن في خلق فرص تسويقية جديدة من أجل دخول مجال تنافسي جديد كالتعامل مع نوعية جديدة من العملاء أو اللجوء إلى نوعية جديدة من الخدمات أو السلعة، مما يسمح للمؤسسة بأن تكون لها رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد بلوغها وتحقيقها.

### المطلب الرابع: الاستراتيجيات العامة للميزة التنافسية

من أجل الحصول على الميزة التنافسية يجب على المسيرين الاستراتيجيين اعتماد خطة عمل من أجل الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة لتحقيق الكفاءة المتميزة، وفي إطار ذلك وضع Porter ثلاث استراتيجيات:

- أ. إستراتيجية إدارة التكلفة: ا لهدف من إتباع هذه الإستراتيجية هو تحقيق التفوق على المنافسين بإنتاج سلع وخدمات بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين، حيث تهدف هذه الإستراتيجية إلى تقوية المركز التنافسي للمؤسسة والسيطرة على السوق من خلال توفير المنتج بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين، وتتمتع المؤسسة المطبقة لهذه الإستراتيجية بميزة التكلفة المنخفضة، كما تكون

## الفصل الثاني: دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية

قادرة على فرض سعر أقل من أسعار المنافسين، مع حفاظها على نفس مستوى ربح المنافسين ويعود هذا لانخفاض تكاليف هذه المؤسسة نسبة إلى تكاليف منافسيها. (الطيبي مصباح اسماعيل، 2013، صفحة 211)

ب. إستراتيجية التركيز: تستند على أساس اختبار مجال تنافسي محدود في داخل قطاع الصناعة بحيث يتم التركيز على جزء معين من السوق، وتكثيف نشاط المؤسسة التسويقي في هذا الجزء والعمل على استبعاد الآخرين ومنعهم من التأثير في حصة المؤسسة.

في حين يشير Wheelen على التركيز على قطاع معين من السوق وتستخدم محورين: الأول تحقيق ميزة تنافسية في التكلفة، والثاني في تميز المركز، حيث تعتمد هذه الإستراتيجية على التخصص في منتج معين أو سوق معين.

كما إن هناك المبررات الداعية لإتباع هذه الإستراتيجية هي:

1. الاستفادة من مزايا التخصص.
2. القدرة على التجديد والابتكار.
3. اكتساب مزايا تنافسية عالية من جانب إشباع حاجات المستهلكين.

ويرى Wheelen بأن هناك مخاطر في إتباع هذه الإستراتيجية هي: (الخفاجي عز الدين، سويسلي علي، عباسي نعمة، 2014، صفحة 77)

- ✓ التعرض للتوقف بسبب انخفاض أو ندرة المواد الأساسية التي تعتمد عليه في الإنتاج.
  - ✓ تتعرض المؤسسة للخطر بسبب تقلص الطلب على المنتجات التي تقدمها بسبب:
  - ✓ التغير في الظروف المحيطة.
  - ✓ ظهور منافسين جدد.
  - ✓ تقديم منتج بديل لمنتج المؤسسة.
  - ✓ عدم الاستفادة القصوى من الطاقات المتاحة لدى المؤسسة في حال انخفاض الطلب.
  - ✓ عدم إشباع حاجات رغبات العملاء.
  - ✓ عدم توزيع المخاطرة على مجالات ومنتجات متعددة.
- ت. إستراتيجية التميز: تهدف هذه الإستراتيجية إلى تقوية المركز التنافسي للمؤسسة من خلال تميز منتجاتها وخدماتها عما يقدمه المنافسون، بحيث هذه الإستراتيجية تطبق بهدف تقديم منتج فريد من وجهة نظر المستهلك بالنسبة لما يقدمه المنافسون.

حيث تكون المؤسسة القادرة على تحقيق التميز لمنتجاتها، قادرة على فرض سعر عال لمنتجاتها المتميز، إلا أن المشكلة الأساسية التي ترافق تطبيق إستراتيجية التميز تتجسد في قدرة المؤسسة على المدى الطويل على الاحتفاظ بتميزها في أعين العملاء ويعود ذلك لعمل المنافسين على تقليد إنتاج المنتجين المتميزين. (الطيبي مصباح اسماعيل، 2013، صفحة 211)



## المبحث الثاني: دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية

تعد الميزة التنافسية من أهم التحديات التي تواجهها المؤسسة حاليا ومن أجل تحقيقها نجد أن المؤسسات تعمل على ذلك من خلال التحكم الجيد في التكاليف، حيث يعتبر نظام التكلفة على أساس الأنشطة و التكلفة المستهدفة من أهم عوامل تقليل التكلفة لتعزيز الميزة التنافسية إما بالنسبة للمقارنة المرجعية يتم تعزيز الميزة التنافسية عن طريق الأداء.

### المطلب الأول: علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتحقيق الميزة التنافسية

يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية التي تلعب دورا فعال في بيئة المؤسسة، تعمل على تخفيض التكلفة دون التأثير على جودتها مما يؤدي إلى تخفيض السعر، بفضل تحكمه في معلومات التكاليف المؤسسة ومن هنا تكون قد اكتسبت رضا الزبون مما يؤدي إلى خلق ميزة التنافسية.

أولا: تحليل التكاليف على أساس الأنشطة

تتمثل أساليب تحليل التكاليف على أساس الأنشطة فيما يلي:

أ. تصميم خريطة الأنشطة:

طور بورتر (Porter) خرائط الأنشطة (Activities maps) كأداة مساعدة لسلسلة القيمة حيث كان الهدف من إنجازها فهم طبيعة الروابط الموجودة بين جميع أنشطة سلسلة القيمة، ويتم إعداد هذه الخريطة ضمن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مرحلة تحليل الأنشطة والعمليات حيث تسمح هذه ب: (بكوش لطيفة، بن ساهل وسيلة، 2013، صفحة 3)

1. التعرف على الأنشطة التي تستهلك أكثر الموارد وتحديد العلاقات بينها من أجل فهم أفضل لآليات تخفيض التكلفة
  2. وصف هيكل التكاليف من حيث طبيعة الأنشطة المستهلكة من قبل المنتجات.
  3. التعرف على التكاليف غير المضيفة للقيمة التي لا يؤدي تخفيضها إلى المساس بقيمة المنتج.
  4. تحليل المؤثرات التي تحدد أسباب حدوث التكاليف غير المضيفة للقيمة وعلاقتها بالتكاليف الأخرى.
- ب. سلسلة القيمة:

عرف (Porter) سلسلة القيمة بأنها "مجموعة من الأنشطة المولدة للقيمة تبدأ من الأنشطة الحصول على المواد الخام من الموردين، وتنتهي بتسليم المنتج النهائي إلى العملاء. فهي أداة يحتاجها واضعو السياسات لتشخيص وتعزيز الميزة التنافسية كما هي المصدر الأساسي للميزة التنافسية، (براهيم محمود احمد، 2010، صفحة 3)

ووفقا لمفهوم سلسلة القيمة أشار كابلان كوبر أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد على تصنيف الأنشطة إلى:

أ. أنشطة تصنيف قيمة: هو النشاط الذي إذا استبعد فإنه سوف يؤدي في الأجل الطويل إلى عدم تلبية رغبات العميل ولا توقعاته، الأمر الذي سيؤثر سلبا على مبيعات المؤسسة وحصتها السوقية، لذلك تسعى المؤسسة إلى عدم استبعاد تلك الأنشطة وإنجازها بكفاءة، فمثلا شراء مواد أولية لصنع المنتج هو نشاط ذو قيمة لأن المؤسسة بدونها لن تستطيع تصنيع المنتج.

## الفصل الثاني: دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية

ب. أنشطة لا تضيف القيمة: من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمخرجات أو المنتجات المقدمة للمستهفيد، وفي نفس الوقت يمكن أن تعوق العمل وتزيد من تكلفة إنجازها، وبالتالي فهي أنشطة هدر. ويمكن للمؤسسة تخفيض التكلفة مع الحفاظ على طاقة خدمة المنتج باستبعاد هذه الأنشطة، فمثلاً تخزين المواد الأولية أو المنتجات تامة الصنع يعد نشاطاً غير منتجاً لذلك كان السعي إلى تطبيق سياسة المخزون الصفري.

ولا بد من الإشارة إلى أن هناك أنشطة لا تضيف أي قيمة ولكنها ضرورية لإتمام العمل، وهي تلك الأنشطة التي لا يمكن إتمام العمل بدونها، بينما لا تمثل أي قيمة للمستهفيد تجعله مستعداً ليدفع مقابلها. ويمكن للمؤسسة بأن تخفض حجمها دون التأثير على كفاءتها كتكاليف إعداد الآلات وتكاليف الفحص وتكاليف المناولة. (جاير حسن حنان، 2011، الصفحات 26-27)

ت. تصنيف الأنشطة إلى أساسية/مساندة/منحرفة

يهدف التحكم في تكاليف الأنشطة والعمل على استمرارية تخفيضها يعتمد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عند تحليله للأنشطة على تقسيمها إلى:

1. الأنشطة الأساسية: ترتبط مباشرة بالخلق الفعلي، التطوير، التصنيع، التوزيع، البيع، وخدمة المنتج أو الخدمة المقدمة

لعميل المؤسسة تمثل هذه الأنشطة المهمة الأساسية التي تؤديها المؤسسة لإنتاج وتوصيل سلعة.

2. الأنشطة المساندة: وهي تلك الأنشطة التي لا ترتبط بمنتج معين ولكن يتم أدائها لكي تستمر المؤسسة في مواصلة أعمالها

والمحافظة على صورتها في السوق. (بكوش لطيفة، بن ساهل وسيلة، 2013، صفحة 3)

3. الأنشطة المنحرفة: يقصد بها الأنشطة الناتجة عن حدوث خطأ عند إنجاز عملية ما كما تندرج ضمنها أنشطة تصحيح

الأخطاء.

ثانياً: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل

أ. استخدام خريطة الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة :

تحدد خريطة الأنشطة طبيعة الروابط بين أنشطة المؤسسة وتسمح بفهم طبيعة العلاقة بينها، كما تظهر موقع وترتيب

الأنشطة في كل عملية، ويمكن لهذه الخريطة أن توضح مقدار استخدام الموارد والوقت اللازم لأداء كل نشاط وبالتالي فهي تعمل

على:

✓ القضاء على ازدواجية الأنشطة أو الأنشطة غير مضيئة للقيمة وتحسين تدفق العمل.

✓ التقليل من أداء الأنشطة غير الأساسية داخل المؤسسة من خلال تخفيض عدد مرات إنجازها.

✓ تسليط الضوء على الخطأ والسهو أثناء أداء الأنشطة والعمليات.

✓ الجمع بين العمليات المنفصلة التي يمكن إدراجها في إطار واحد وتكاليف أقل.

هذه الإجراءات توضح الفرص الممكنة لتحسين طريقة تنفيذ الأنشطة من خلال فحص الأنشطة وتقليل الموارد التي تستهلكها

إلى حد أقصى، فإخفاض الطلب على استهلاك الأنشطة لتلك الموارد يؤدي إلى تحرير جزء من التكاليف المستهلكة، وتعتبر عملية

تخفيض استهلاك تكاليف المرحلة الأولى من التحليل التي تعقبها مرحلة ثانية توضح الكيفية التي يتم التصرف في هذه الموارد

المحررة، وهنا تكون للإدارة بديلين: أما أن تتخلص من هذه الموارد المحررة أو أن تعيد توظيفها بما يحقق مخرجات إضافية، ودليل لإعادة توظيف الموارد المحررة هو خريطة الأنشطة.

ثالثاً: استخدام سلسلة القيمة في تحقيق ميزة التكلفة

يعتبر أسلوب تحليل القيمة إحدى الوسائل التي يعتمدها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لتخفيض التكاليف، حيث يسمح هذا التحليل بالتعرف على مساهمة جميع الأنشطة في خلق القيمة للزبائن، ويتم تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة من خلال الخطوات التالية:

أ. تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط (أو الفعالية) فمثلاً يمكن تقليص الوقت والجهد الخاص بنشاط التهيئة من خلال تحسين تدريب العمال.

ب. إلغاء الأنشطة غير الضرورية: قد تكون هذه النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال، إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى الخدمات أو التي لا تضيف إلى القيمة التي يطلبها المستهلك، فمثلاً يمكن إلغاء نشاطات مناولة المواد بواسطة إجراء التغييرات على العمليات أو المنتجات من خلال الإجراءات الآتية:

1. تسليم الأجزاء مباشرة إلى المخزون وحسب الحاجة أو الطلب من أجل (البائع) إجراء تغييرات في طريقة الإنتاج لتحسين النوعية أو إعادة تصميم تلك الأجزاء أو غيرها، وإن مثل هذه الإجراءات تجعل من غير الضروري تدقيق الأجزاء عند استلامها وعند وضع الأجزاء على الرفوف في المخزن، وإن القضاء على مثل هذه الأنشطة يقلل من التكلفة الإجمالية وتكلفة المنتجات التي لم تعد تستعمل هذه الأنشطة.

2. انتقاء الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه وبتكلفة أقل.

أ. دور تصنيف الأنشطة في الوصول إلى ميزة التكلفة

إن الفهم الجيد لتصنيف الأنشطة أساسية/ مساندة/ منحرفة يعتبر أمراً حيوياً في برامج تحليل التكاليف لتصنيف فإذا كانت المؤسسة ترغب في تخفيض تكاليفها فمن الضروري أن يتم تنفيذ الأنشطة الأساسية والمساندة بكفاءة أكبر وأن تحافظ على الحد الأدنى من الأنشطة المنحرفة، كما أن التخفيض العشوائي لتكاليف الأنشطة الأساسية يعتبر مخاطرة بالنسبة للمؤسسة وبالمقابل فإن عمليات التحسين لهذه الأنشطة يوفر لها منافع متعددة، أي أن تحقيق تكلفة أقل باستخدام تصنيف الأنشطة إلى

أساسية/ مساندة/ منحرفة قد تكون من شقين: (بكوش لطيفة، بن ساهل وسيلة، 2013، صفحة 6)

أ. تخفيض التكلفة: وقد يكون ذلك إما:

✓ تغيير الأسلوب: من الممكن أن يتم تنفيذ أي نشاط بتكلفة أقل مما هو عليه بالاعتماد على تغيير أساليب العمل المعتمدة حالياً من خلال طريق إعادة ترتيب تسلسل المهام.

✓ تغيير العملية: يمكن لأحداث تحسينات بسيطة أن يتسبب في سلسلة من التعديلات تقضي على الأنشطة المنحرفة.

✓ تغيير مستوى الخدمة: يسمح هذا بإعادة النظر في القيمة بإتاحة الفرصة لتغيير المستوى الحالي للخدمة.

ب. تحسين الخدمة: ويمكن إجراء تحسينات في الخدمات التي تقدمها المؤسسة من خلال:

✓ تعزيز الخدمة: وتعني دعم الخدمات الحالية المقدمة للأطراف الداخليين والخارجيين مع مراعاة ترتيب الأولويات.

- ✓ ممارسة أنشطة جديدة: يعني هذا استحداث أنشطة جديدة لم تكن موجودة من قبل.
  - ✓ إعادة الانتشار: والمقصود هو إعادة ترتيب الأنشطة الحالية والجديدة من أجل الوصول إلى أفضل أسلوب للعمل.
- ومما سبق نستنتج أن الإجراءات السابقة لا تؤدي فقط بمجرد لانخفاض العام في التكاليف ولكن تؤدي إلى التحول من وجود أنشطة منحرفة إلى دعم أو استحداث أنشطة أساسية، من خلال التقليل من الأخطاء أو تخفيض عدد مرات أداء الأنشطة غير الأساسية في استحداث أنشطة أساسية، من خلال التقليل من الأخطاء أو تخفيض عدد مرات أداء الأنشطة غير الأساسية لما يساهم في تلبية احتياجات الزبائن. (بكوش لطيفة، بن ساهل وسيلة، 2013، صفحة 6)

### المطلب الثاني: مساهمة المقارنة المرجعية في تحقيق الميزة التنافسية

سنتطرق في هذا المطلب إلى دور المقاييس المرجعية المالية في تقييم الأداء والمقاييس الغير مرجعية في تحسين الميزة التنافسية بالإضافة إلى أنواع المؤشرات الإستراتيجية الغير مالية.

أولاً: دور المقاييس المرجعية المالية في تقييم الأداء (سعود وليد بسام، 2016، صفحة 43)

#### 1. أنواع المقاييس المالية في تقييم الأداء

- ✓ مؤشرات الربحية: تقوم المقاييس المالية المرجعية على قياس الربحية نتيجة أعمال المؤسسة وكفاءة السياسات والقرارات الاستثمارية من قبل الإدارة فيها، وتشير هذه المؤشرات إلى مدى قدرة المنشأة على توليد الأرباح من المبيعات أو من الأصول المستثمرة من أجل إرضاء المستثمرين وزيادة الاستثمارات وحجم الإنتاج.
- وهناك العديد من مؤشرات الربحية التي يمكن من خلالها قياس ربحية المؤسسة، يمكن تصنيفها إلى مجموعتين رئيسيتين هما:
- النسب التي تقيس ربحية المؤسسة إلى المبيعات: وبحسب هذا التصنيف يتبين وجود ثلاثة أنواع من نسب الربحية هي:
  - هامش مجمل الربح: تقيس هذه النسبة كفاءة الإدارة وأدائها في التعامل مع مكونات كلفة المبيعات وسعر بيع البضاعة، وتعطى بالعلاقة الآتية:

$$\text{هامش مجمل الربح} = \text{مجمول الربح} / \text{صافي المبيعات.}$$

- هامش ربح التشغيل: تقيس هذه النسبة كفاءة الإدارة في استخدام مصاريف التشغيل، وتعطى بالعلاقة الآتية:

$$\text{هامش ربح التشغيل} = \text{صافي ربح العمليات قبل الفوائد والضرائب} / \text{صافي المبيعات.}$$

- هامش صافي الربح: توضح هذه النسبة الربح المتولد من المبيعات ونسبة الانخفاض في سعر بيع الوحدة المنتجة قبل أن تتعرض المؤسسة لخسارة فعلية، وتهتم بمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة بعد الضرائب، وتعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{هامش صافي الربح} = \text{صافي الربح بعد الضرائب والفوائد} / \text{صافي المبيعات.}$$

- النسب التي تقيس ربحية المؤسسة إلى المبيعات: النسب التي تقيس ربحية المؤسسة على أساس حجم الاستثمارات: وبحسب هذا التصنيف يتبين وجود أربعة أنواع من نسب الربحية هي:

- معدل العائد على إجمالي الأصول: تقيس هذه النسبة مدى كفاءة الإدارة في استثمار الأموال التي تحصل عليها الشركة من جميع مصادر التمويل الداخلية والخارجية على ح سواء وتعطى بالعلاقة الآتية:

$$\text{معدل العائد على إجمالي الأصول (الاستثمار)} = \text{صافي الربح بعد الضرائب} / \text{إجمالي الأصول} * 100$$

- معدل العائد على حقوق الملكية: تقيس هذه النسبة العائد الذي يحققه المالكون من أموالهم المستثمرة في الشركة، وتستخدم على نطاق واسع لمعرفة معدل العائد الذي يحققه المشروع من رأس المال، وتعطى بالعلاقة الآتية:

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية} = \text{صافي الربح بعد الضرائب} / \text{مجموع حقوق}$$

- معدل دوران الأصول: وتبين هذه النسبة قدرة المشروع على استخدام الموارد المتاحة أي إجمالي أصولها في تحقيق المبيعات وتعطى بالعلاقة الآتية:

$$\text{معدل دوران الأصول} = \text{صافي المبيعات} / \text{إجمالي الأصول} * 100$$

- المعدل المرجعي للعائد على الاستثمار فيحسب كما يلي:

$$\text{المعدل المرجعي للعائد} = \text{معدل العائد على الاستثمار للمؤسسة المتميزة للسنة الماضية} / \text{راس المال المستثمر في المؤسسة المتميزة في الصناعة} * 100$$

وبما أن قدرة المؤسسة على البقاء والاستمرار تتطلب تحقيق معدلات مرتفعة للعائد في الأجل الطويل يجب قياس معدل التطور في معدل العائد بالمعادلة التالية:

$$\text{معدل النمو العائد على الاستثمار} = \text{معدل العائد على الاستثمار للفترة الحالية} - \text{معدل العائد على الاستثمار للفترة السابقة (سنة الأساس)} / \text{معدل العائد على الاستثمار للفترة السابقة}$$

إن زيادة هذه النسبة كل سنة إنما تدل على نجاح المؤسسة وتحقيق هدفها في البقاء والاستمرار إلى جانب هدفها في تعظيم الأرباح.

2. مؤشرات خفض التكاليف: إن تحقيق هدف خفض التكلفة يتطلب أسلوب القياس المرجعي من اجل دراسة أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في المؤسسات المنافسة المصاحبة لاستخدام كل أسلوب، ثم قيام فريق عمل القياس المرجعي بتحديد الأسلوب المناسب لاستخدامه في المؤسسة وفقا لظروفها وأنواعها، إضافة إلى دراسة هيكل التكلفة في المؤسسات المنافسة عن طريق قاعدة بيانات القياس المرجعي، ومعدل خفض التكلفة من اجل وضع معدل مرجعي للتكلفة المستهدفة التي يجب أن تحققها المؤسسة بحيث أن يكون هذا المعدل اقل أو مساو للمعدل الذي تحققه المؤسسات المتميزة، ويتم حسابه وفق المعادلة الآتية:

$$\text{معدل تحقيق التكلفة المستهدفة} = \text{التكاليف الفعلية للوحدة} / \text{التكلفة المرجعية المستهدفة}$$

$$\text{معدل نمو التكلفة} = \text{تكلفة الوحدة للفترة الحالية} - \text{تكلفة الوحدة للفترة السابقة} / \text{تكلفة الوحدة للفترة السابقة} * 100$$

إن معدل انخفاض هذا المعدل يدل على نجاح المؤسسة في تحقيق هدف استراتيجي في تخفيض التكلفة.  
3. القيمة الاقتصادية المضافة: مثلها أسلوب مقياس مركب من مؤشرات الأداء المالي، وهو يزود المؤسسة بالمعلومات مفيدة عن قيمة العمليات لأكثر المقاييس المحاسبية للأداء مثل الربح المحاسبي، كما يساعد هذا الأسلوب الإدارة العليا للمؤسسة على وضع الحوافز وأنظمة المراقبة لزيادة فرص التغييرات التي تهم كل المدراء في بناء قيمة لأصحاب المصالح والحقوق، ومعادلتها بالشكل التالي:

$$\text{القيمة الاقتصادية المضافة} = \text{ربح التشغيل بعد الضرائب} - (\text{معدل تكلفة رأس المال المرجح} * \text{إجمالي رأس المال العامل})$$

إن معدل العائد على الاستثمار والدخل المتبقي والقيمة المضافة لها ثلاث مساوئ هي:  
✓ استخدامها للدخل المحاسبي المتولد في الأجل القصير والذي يعتمد على طرق محاسبية مختلفة مستخدمة في حساب الاهتلاك والمخزون، مما يجعل عملية المقارنة بين مراكز الاستثمار صعبة إن لم تتبع نفس الطرق المحاسبية.  
✓ إن استثمار الموجودات بصعب قياسه بشكل ملائم وتخصيصه على مراكز الاستثمار، فالاستثمارات طويلة الأجل تمتد لأكثر من دورة محاسبية ولكنها تسجل في حساب أرباح وخسائر للفترة الحالية دون رسمتها مثل تكاليف البحث والتطوير.  
✓ يتم تركيز الانتباه حول كيفية أداء مركز الاستثمار بمفرده وبغض النظر عن علاقته بأهداف المؤسسة الإستراتيجية مما يعيق تحقيق الأهداف.

ثانياً: دور المقاييس المرجعية غير المالية في تحسين الميزة التنافسية

إن التغيير في البيئة التكنولوجية للعمليات التصنيعية الحديثة والتي نتج عنها الزيادة في من احتياجات الزبائن وأدت المنافسة إلى ضرورة البحث على مجموعة من المقاييس الحديثة لتحسين أداء المؤسسة والتي تتلاءم مع الأهداف المرجحة من طرف المؤسسة، والمتمثلة في مقاييس الجودة، الابتكارات... الخ، وتعتبر هذه المقاييس الغير مالية أداة رئيسية للرقابة الإستراتيجية، وتنقسم هذه المقاييس إلى قسمين المتمثلة في المقاييس الكمية مثل إدارة الإنتاج على أساس الوحدات المنتجة، والمقاييس الكيفية مثل سمعة المنتج أو الخدمة، رضا المستهلكين... الخ  
وتعتبر مقاييس الأداء غير المالية أداة أساسية وفعالة لاستمرار نجاح المؤسسة للمدى الطويل واستخدام المقاييس غير المالية يعتبر أمراً هاماً لكل من.....

أ. المستثمرون: إن الربحية التي يحصل عليها المستثمر تحتاج إلى استخدام مقاييس غير المالية ليس لتحقيق الأرباح بل أيضاً لتحديد نوعية المستثمر الذي يساهم في بناء أهداف المؤسسة.

ب. المستهلكون: إن الغاية في وقتنا هذا هي إرضاء المستهلك بدلاً من إجباره على قبول المنتجات دون أن ينظر مدى توافرها من رغباته، ويتطلب هذا استعمال المقاييس غير المالية لقياس درجة رضا المستهلك.

ج. الموردون: يعتبر الموردون أساس اتخاذ قرارات الإنتاج وإمكانية الحصول على مصادر خارجية كبديل للمصادر الداخلية للموارد الأولية داخل الشركة، وهذا يدعو لاستخدام المقاييس غير المالية من قياس رضا الموردون.

## الفصل الثاني: دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية

د. الموظفون: إن رضا الموردين يساعد على تحسين الأداء لمقابلة احتياجات المستهلك و الوصول إلى أعظم ربحية، و يعتبر الموظفون عنصر أساسي من عناصر اتخاذ القرارات.

هـ. المؤسسة: حيث تستفيد من استخدام هذه المقاييس من حيث التوزيع العادل للأعباء الضريبية و مقابلة الاحتياجات الاجتماعية و البيئية.

و. الباحثين: إن احتياجات الباحثين من اجل تطوير الأفكار المستقبلية و استخدام مقاييس مرجعية تكون أساسا لتقييم الأداء لكافة المؤسسات.

و من الضروري على كل مؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار عند رسم إستراتيجيتها مايلي: (سعود وليد بسام، 2016، صفحة 49)

1. البعد الخارجي: و المتمثل في:

✓ استثمار الفرص المتاحة بالبيئة الخارجية.

✓ التعامل مع التحديات والمخاطر الخارجية بهدف الحد منها.

✓ تلبية احتياجات أصحاب المصلحة المتعاملين مع المنظمة.

2. البعد الداخلي: و المتمثل في:

✓ تعظيم نقاط القوة بالمؤسسة المرتبطة بالموارد والإمكانات المتاحة بها.

✓ الحد من نقاط الضعف والتي تمثل الجوانب السلبية في المؤسسة والعمل على تقليل آثارها.

✓ تنمية العوامل الداخلية التي تؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية المؤسسة والتحسين المستمر فيها.

ثالثا: أنواع المؤشرات الاستراتيجية الغير مالية:

ولتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة يجب إتباع المؤشرات الغير مالية المتمثلة في:

أ. المؤشرات تحقيق الجودة

من اجل تحقيق هذا الهدف لابد من استخدام المقاييس المرجعية من دراسة معدلات الجودة التي تحققها المؤسسة المنافسة و

المطابقة للمعايير العالمية، و زيادة عن ذلك دراسة مدى رضا العملاء عن مستوى جودة المنتجات و الخدمات للمؤسسات

المنافسة. حيث يقوم فريق عمل القياس المرجعي بتحديد معدل مرجعي للجودة حيث يكون مساوي أو يفوق معدل الجودة المحقق

لدى المؤسسات المتميزة من اجل تحقيق معدل الجودة و الوصول إلى الأهداف المحسنة للجودة، ويتم حساب معدل الجودة كما

يلي:.....

معدل الجودة المحقق = (حجم الإنتاج المعيب خلال الفترة / إجمالي حجم الإنتاج التام خلال

واجل ضمان استمرارية تحسين الجودة يجب قياس مستوى التحسن في الجودة كما يلي:

مستوى التحسن في الجودة = (مستوى الجودة الفعلي للفترة الحالية - مستوى الجودة الفعلي للفترة

السابقة) / مستوى الجودة الفعلي للفترة السابقة \* 100

مستوى التحسن في الجودة = (عدد شكاوي العملاء المتعلقة بالجودة للفترة الحالية / عدد شكاوي العملاء

المتعلقة بالجودة الشاملة للفترة السابقة) \* 100

و كلما ارتفعت النسبة الأولى او انخفضت النسبة الثانية فانه يدل على نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية في تحسين الجودة.

ب. مؤشرات تحقيق رضا العملاء

عند تحقيق رضا العملاء يصبح الهدف الاستراتيجي الأساسي لمساعدة المؤسسة على البقاء في الاستمرارية لذلك يجب قياس درجة رضا العملاء عن المنتجات وخدمات المؤسسة، وكل هذا يتحقق بأساليب القياس المرجعي من دراسة مستوى رضا عملاء المؤسسات المنافسة.

و يقوم فريق عمل القياس المرجعي بوضع المعدل المرجعي لتطور المبيعات للمؤسسة وتطور عدد العملاء، كما يقوم بدراسة الطرق التي تتبعها المؤسسة من اجل زيادة رضا عملائها و يمكن قياس معدل تطور المبيعات و معدل تطور العملاء بالمعادلات التالية: (سعود وليد بسام، 2016، صفحة 51)

$$\text{معدل نمو المبيعات} = \left( \frac{\text{كمية المبيعات في الفترة الحالية}}{\text{كمية المبيعات في الفترة السابقة}} \right) - 100^*$$

$$\text{معدل تطور عدد العملاء} = \left( \frac{\text{عدد العملاء في الفترة الحالية}}{\text{عدد العملاء في الفترة السابقة}} \right) - 100^*$$

و كلما زادت النسب السابقة فان ذلك يدل على نجاح المؤسسة في تحقيق الهدف الاستراتيجي و إرضاء العملاء الخارجيين ولا يجب اهمل درجة رضا العملاء الداخليين عن العمل و ذلك باستخدام المقاييس التالية: (سعود وليد بسام، 2016، صفحة 52)

$$\text{معدل دوران العمل} = \left( \frac{\text{عدد العاملين تاركي العمل في السنة}}{\text{إجمالي عدد العاملين في نفس السنة}} \right) - 100^*$$

$$\text{معدل الغياب} = \left( \frac{\text{عدد أيام الغياب للعاملين في السنة}}{\text{عدد أيام العمل في نفس السنة}} \right) - 100^*$$

$$\text{فاعلية العمالة} = \left( \frac{\text{ساعات العمل المعيارية المحققة للأهداف}}{\text{ساعات العمل الفعلية المباشرة وغير المباشرة}} \right) - 100^*$$

ج. مؤشرات وقت التسليم

إن إتباع نظام التسليم في الوقت المحدد يساعد في تدعيم العلاقات مع العملاء من خلال تسليم المنتجات و الخدمات في الوقت المحدد، و بالتالي تخفيض حجم المخزون و الوقت الضائع وزيادة الأرباح.

و يتم تحقيق هذا المؤشر بعد استخدام القياس المرجعي في تحديد وقت الإنتاج لدى المؤسسات المنافسة، و يخفض الوقت للاستفادة من تحديد وقت مرجعي للإنتاج و التسليم. و بذلك يمكن تحقيق مؤشر استراتيجي هام للمؤسسة هو خفض الوقت الإنتاج و التسليم باعتبار الوقت هو العنصر الأساسي لبناء المؤسسة و استمرارها، و يمكن قياس وقت الإنتاج أو الخدمة بالمعادلات التالية:



وقت الإتمام الكلي = (وقت المعالجة الفعلي + وقت الفحص + وقت النقل + وقت الانتظار / وقت التخزين) \* 100

و حساب كفاءة دورة التصنيع يكون كالتالي:

كفاءة دورة التصنيع = (وقت التشغيل الفعلية / وقت الإتمام الكلي) \* 100

من هذا نجد انه كلما اقتربت النسبة من الواحد فذلك يدل على خفض الوقت الغير اللازم و الذي يعطل الإنتاج و بهذا تكون المؤسسة قد وصلت إلى تحقيق هدفها في تخفيض الوقت.

د. مؤشرات التطور التكنولوجي

إن الاستجابة للتطورات التكنولوجية الحديثة والآلات و المعدات و البرامج ذات المستوى المتقدم تكنولوجيا أصبحت من إلزامية المؤسسة و يجب عليها مواكبة هذه التطورات من اجل تحقيق الجودة و تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة.

و أصبح من الضروري قياس معدل التطور التكنولوجي في المؤسسة باستخدام القياس المرجعي من اجل دراسة معدل التطور التكنولوجي لدى المؤسسة و يمكن قياس معدل التطور التكنولوجي بالمقاييس التالية:

الرقم القياسي للتطور التكنولوجي = (تكلفة الاستثمارات التكنولوجية للفترة الحالية / تكلفة الاستثمارات للفترة السابقة) \* 100

معدل الإضافات التكنولوجية = (تكلفة الإضافات الرأسمالية الجديدة / إجمالي التكاليف الرأسمالية للمشروع) \* 100

معدل الاستجابة التكنولوجية = (معدل الإضافات التكنولوجية للمؤسسة / معدل الإضافات التكنولوجية للمؤسسة المتميزة) \* 100

معدل التطور البحثي = (تكلفة البحث و التطوير / إجمالي تكاليف المؤسسة في الفترة الحالية) \* 100

و يدل ارتفاع معدل الاستجابة التكنولوجية على نجاح المؤسسة في تحقيق الهدف و التفوق تكنولوجيا على المنافسين.

هـ. مؤشرات القدرة التنافسية للمؤسسة

إن القدرة التنافسية تتأثر بعاملين أساسيين هما: المنافسة التي تتعرض لها المؤسسة و مدى قوة المركز التنافسي لها، و من اجل قياس القدرة التنافسية للمؤسسة يجب استخدام القياس المرجعي من اجل تحديد القدرة التنافسية للمؤسسات المتميزة و يتم ذلك من خلال تحديد عدد المنتجات الجديدة للمؤسسة خلال الفترة الحالية لنيل رضا المستهلك تحقيق معايير الجودة العالمية. و يتم قياس القدرة التنافسية من خلال المعادلة التالية:

معدل التغلب التنافسي = (عدد المنتجات الجديدة للمؤسسة / عدد المنتجات الجديدة للمؤسسة المتميزة) \* 100

## الفصل الثاني: دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية

و كلما كانت هذه النسبة أكبر يدل ذلك على زيادة تفوق المؤسسة و تغلبها على منافسيها وتحقيق هدفها الاستراتيجي المتمثل في زيادة القدرة التنافسية لها في السوق المحلية والعالمية.

و . مؤشرات السوق

إن التعرف على السوق التي تعمل فيها المؤسسة أمر أساسي من اجل تحديد كيفية التعامل مع هذه الأسواق ومنافسيها و عند استعمال أسلوب القياس المرجعي يساعد على تحديد طبيعة الأسواق و عدد المنافسين، و بالتالي تحديد كل الطرق لتحسين الأداء للمنافسين لتكون المؤسسة هي القائدة المنافسة.

لذلك من المهم دراسة الحصة السوقية للمنافسين و وحدات الإنتاج من اجل تحديد المعدل المرجعي للحصة السوقية للمؤسسة، ومحاولة الوصول إلى هذا المعدل باستخدام طرق تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتخفيض وقت الإنتاج وزيادة الربحية. ويمكن قياس الحصة السوقية للمؤسسة بالمعادلة التالية:.....

$$\text{الحصة السوقية} = (\text{مبيعات الشركة في فترة زمنية معينة} / \text{مبيعات الصناعة في نفس الفترة}) * 100$$

و كلما زادت الحصة السوقية فذلك يدل على نجاح المؤسسة في تحقيق الهدف الاستراتيجي و المتمثل في الريادة في السوق.

### المطلب الثالث: علاقة التكلفة المستهدفة بتحقيق الميزة التنافسية

يهدف أسلوب التكلفة المستهدفة بصورة أساسية على خفض التكاليف سواء في مرحلة تصميم المنتج أو في مرحلة تطويره ويعتمد هذا الأسلوب على ثلاث ركائز أساسية تتمثل في تحديد سعر السوق المستهدف، ثم تحديد الأرباح المخططة، وصولاً إلى التكاليف المستهدفة، و يتطلب تحقيق الميزة التنافسية من طرف المؤسسة عدة عناصر التي تمكنها من تحقيق ذلك أي يجب عليها التعرف على الشروط التي تجعلها في مستوى أعلى ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهذا ما أكده Feil.Kim وهي كما يلي: (جاسم محمد سعاد، 2011)

أولاً: التكيف وفقاً لمتطلبات السوق

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

أ . التكيف وفقاً لمتطلبات التقدم التكنولوجي

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

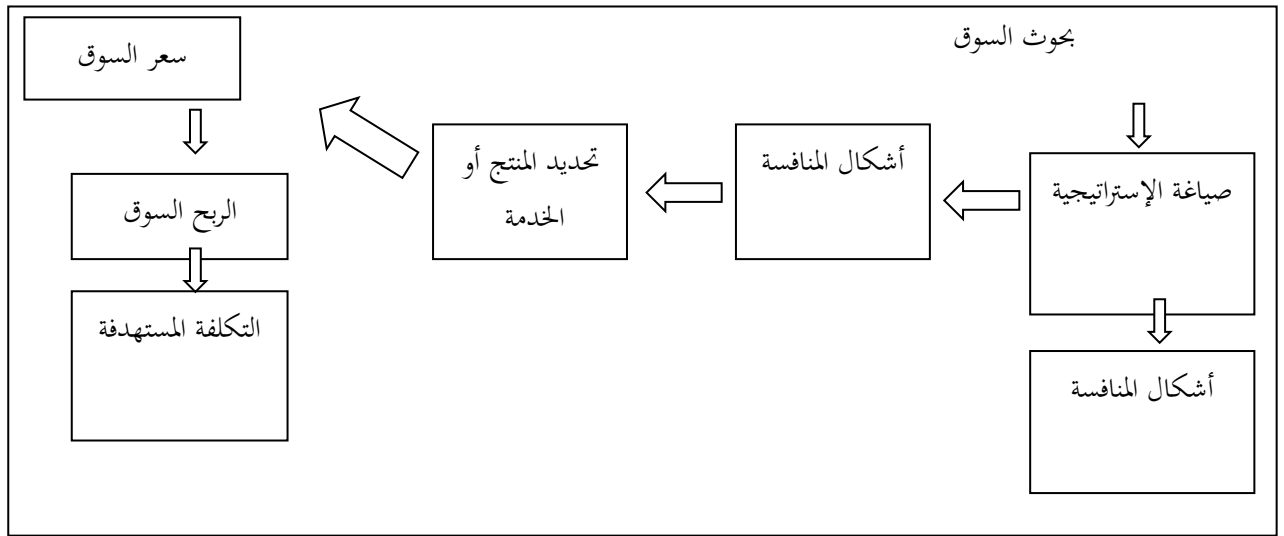
ب. التكيف وفقا لمتطلبات وظيفة المنتج:

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

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

والشكل التالي يوضح تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية:

الشكل-6- تحديد التكلفة بالشكل الذي يحقق ميزة التنافسية



المصدر: (جاسم محمد سعاد، 2011، الصفحات 359-360)

من خلال الشكل أعلاه يتبين أن الهدف الرئيسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع أفضل لزبون إن هذين العاملين من العوامل التي يمكن أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بتحقيق الميزة التنافسية.

وهذا ما يؤكد Kwah بأن جودة المواد الخام لمنتجات المؤسسة إضافة إلى تسليم المنتجات ذات الجودة العالية في الوقت المناسب غير كافي لجذب الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية، لأنه الزبون لم يكن على استعداد لدفع أسعار هذه المنتجات، لذا ينبغي على المؤسسة أن تقوم أولا بإجراء بحوث السوق لتحديد سعر منتجاتها الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه قبل البدء بتصميم المنتجات، أما العامل المهم الآخر والمؤثر في تحقيق الميزة التنافسية، فهو تخفيض التكاليف بالشكل الذي يحقق أرباح أو قيمة للمؤسسة وبنفس الوقت يحقق رضا أفضل للزبائن مقارنة بالمنتجات المنافسة، أي زيادة ثقة الزبون بمنتجات المؤسسة ذات الأسعار المقبولة والجودة العالية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية .

ومما سبق يمكن أن نستنتج بأن التكلفة المستهدفة هي أداة لتحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال: (جاسم محمد سعاد،

2011، الصفحات 359-360)

## الفصل الثاني: دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية

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

### خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل يمكن القول أن الميزة التنافسية وسيلة لتكوين رؤية جديدة للمستقبل الذي تريده المؤسسة لنفسها و هذا ما اكتسبته من أهمية كبيرة في الوقت الحالي من اجل البقاء للاستمرارية في محيط يتسم بالتغير المستمر، وهذا ما تسعى إليه أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة نظرا لدورها الهام في بيئة عمل المؤسسات حيث تعمل على تحقيق أهداف الرائدة في المؤسسة وذلك بتقديم منتجات ذات تكلفة اقل وجودة، ومن اجل تحقيق هذه الميزة لا بد من توفر مجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها من المنافسين.

ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حيث يعمل على هذا الأخير على التحكم في إدارة تكاليف المؤسسة بكفاءة و فعالية و ذلك من خلال توفير كم من معلومات التكاليف من اجل معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة و الأنشطة التي لا تضيف قيمة و بذلك قد يكون ساعد على اتخاذ القرار، أما أسلوب المقارنة المرجعية لا بد من استخدامه من اجل وضع مقاييس مالية و غير مالية تغطي كافة جوانب الأداء و ذلك من خلال الاستفادة من أداء المؤسسات وتحديد الأساليب الواجب استخدامها لتحسين الأداء.

إما بالنسبة لنظام التكلفة المستهدفة يسعى إلى تحقيق ميزة تنافسية عن طريق إحداث تفوق على المنافسين باستهداف السوق بأقل التكاليف و ذلك حسب الظروف التي تواجهها المؤسسة، و حتى تتمكن هذه الأخيرة من تحقيق ميزة تنافسية يجب عليها إن تتكيف مع متطلبات السوق و التي تتمثل في إنتاج منتج ذو جودة عالية.

## الفصل الثالث

تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة إتصالات الجزائر

لتحقيق تحقيق الميزة التنافسية

### تمهيد

بعد التطرق إلى الجزء النظري والى يتمحور حول مساهمة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على إحدى المؤسسات التابعة للقطاع العام و التي تعتبر من المؤسسات الرائدة والمحتكرة في هذا القطاع.

وفي هذا الصدد تم اختيار مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- حيث سنتطرق إلى تقديم عام حول المؤسسة، بالإضافة إلى الأساليب التي يمكن تطبيقها في مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة- ولإلمام بأهم جوانب الموضوع سنحاول الإجابة على التساؤل التالي:

هل يمكن تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة-؟

## المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-

يعتبر كمدخل للدراسة التطبيقية بحيث سيتم التعريف بالمؤسسة وكذا الخدمات التي تقدمها وهيكلها التنظيمي

### المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الدراسة

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى تعريف بمؤسسة الدراسة وهذا كما يلي:

قبل نشأة مؤسسة اتصالات الجزائر كانت هناك هيئة تابعة لقطاع البريد و المواصلات تسمى البريد و المواصلات ( PTT, Poste, Télégraphe et Téléphone) سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف و نشأة مؤسسة اتصالات الجزائر. وعيا منها بالتحديات التي يفرضها التطور المذهل الحاصل في تكنولوجيات الإعلام و الاتصال، باشرت الدولة الجزائرية منذ 1999 بإصلاحات عميقة في قطاع البريد و المواصلات. و قد تجسدت هذه الإصلاحات في سن قانون جديد للقطاع في شهر أوت 2000، جاء هذا القانون لإنهاء احتكار الدولة على نشاطات البريد و المواصلات و كرس الفصل بين نشاطي التنظيم و استغلال و تسيير الشبكات، و تطبيقا لهذا المبدأ، تم إنشاء سلطة ضبط مستقلة إداريا و ماليا و متعاملين، أحدهما يتكفل بالنشاطات البريدية و الخدمات المالية البريدية المتمثلة في مؤسسة " بريد الجزائر " ثانيهما بالإتصالات ممثلة في " اتصالات الجزائر". (telecom algerie, 2021)

وفي إطار فتح سوق الاتصالات للمنافسة في شهر جوان 2001 بيع رخصة بإقامة و استغلال شبكة للهاتف النقال و استمر تنفيذ برنامج فتح سوق للمنافسة ليشمل فروع أخرى، حيث تم بيع رخص تتعلق بشبكات ( VSAT Very Small Aperture Terminal ) و شبكة الربط المحلي في المناطق الريفية. كما شمل فتح السوق و كذلك الإدارات الدولية في 2003 و الربط المحلي في المناطق الحضرية في 2004، و بالتالي أصبحت سوق الاتصالات مفتوحة تماما في 2005، و ذلك ظل احترام دقيق لمبدأ الشفافية و للقواعد المنافسة في نفس الوقت، تم الشروع في برنامج واسع و النطاق يرمي على تأهيل مستوى المنشآت الأساسية اعتمادا على تدارك التأخر المتراكم.

نص القرار 03-2000 المؤرخ في 05 أوت 2000 عن استقلالية قطاع البريد و المواصلات حيث تم بموجب هذا القرار إنشاء مؤسسة بريد الجزائر والتي تكفلت بتسيير قطاع البريد، وكذلك مؤسسة اتصالات الجزائر التي تحملت على عاتقها مسؤولية تطوير شبكة الاتصالات في الجزائر، إذ و بعد هذا القرار أصبحت اتصالات الجزائر مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد هذه الأخيرة أوكلت لها مهمة المراقبة، لتصبح اتصالات الجزائر مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال اجتماعي تنشط في مجال الاتصالات، بعد مزيد من عامين و بعد دراسات قامت بها وزارة البريد و التكنولوجيات الإعلام و الاتصال تبعد للقرار 03-2000، أضحت اتصالات الجزائر حقيقة جسدت سنة 2003، كان على اتصالات الجزائر و إطاراتها الانتظار حتى الفاتح من شهر جانفي سنة 2003 لكي تبدأ الشركة في إتمام مشاورها الذي بدأته منذ الاستقلال، لكن برؤى مغايرة تماما لما كانت عليه قبل هذا التاريخ، حيث أصبحت الشركة مستقلة في تسييرها على وزارة البريد و مجبرة على إثبات وجودها في عالم ليرحم، فيه منافسة شرسة للبقاء للأقوى و الأجدر خاصة مع فتح سوق الاتصالات على المنافسة.

تعتمد اتصالات الجزائر على إثبات وجودها من خلال توسعها و فتح مراكز لها عبر الولايات الوطنية، وهذا من خلال لامركزية السلطة واعتمدت اتصالات الجزائر على إنشاء مديريات عملية لاتصالات الجزائر في كل ولايات الوطن من بينهم ولاية -



بسكرة- حيث تأسست هذه المديرية عند تأسيس المديرية الأم الكائنة في الجزائر العاصمة حيث للمديرية العملية لولاية -بسكرة- تحتوي على 304 عاملا و لها دورا مهم و هو ترقية نشاطات اتصالات الجزائر في الحدود الجغرافية للولاية. (telecom algerie, 2021)

### المطلب الثاني: أهداف و أهمية مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة- ونشاطاتها:

اولا: أهداف مؤسسة اتصالات الجزائر:

مؤسسة اتصالات الجزائر المتواجدة في ولاية بسكرة و كأى مؤسسة تعمل على تحقيق مكائنها و تعزيزها و من خلال هذا أوضح المسؤول عن المؤسسة المتواجدة في ولاية بسكرة أن الهدف الاستراتيجي لهذه المؤسسة هو التركيز جل اهتمامها على زبائنها من خلال تقديم صورة طيبة عن هوية المؤسسة حيث وضح أن الهدف يتمركز حول تحقيق ثلاث نقاط مهمة و هي الجودة و الفعالية و نوعية الخدمات ، حيث أن المؤسسة سطرت برامجها على أساس هذه الثلاثية و أن هذا الهدف الذي سطر يسمح لها بالبقاء في الريادة و جعلها متعامل رقم واحد في سوق اتصالات الجزائر

و أيضا وضح بعض أهداف أخرى للمؤسسة و تتمثل في: (telecom algerie, 2021)

- ✓ استعمال مختلف التكنولوجيا للإعلام و الاتصال.
- ✓ تنمية الشبكة التجارية و الإبداع أكثر في الإستراتيجية و السياسية الاتصالية الفعالة .
- ✓ تحسين صورة الشركة لدى الرأي العام .
- ✓ تحقيق المر دودية.
- ✓ الحرص على تلبية الحاجات و المتطلبات و توفير خدمات بأسعار تتماشى مع تطلعات الزبون .
- ✓ السعي إلى إرضاء معاملها .
- ✓ مكين جميع المواطنين الاستفادة من تكنولوجيا الإعلام و الاتصال.
- ✓ تحقيق الرفاهية و الراحة مهما كان موقع تواجدهم العمل.
- ✓ توسيع عملية نشر الشبكات أكثر متانة .
- ✓ توفير خدمات مختلفة بأسعار مغرية .
- ✓ عزم و تصميم ربط جميع الجزائريين و المؤسسات بشبكة الانترنت.
- ✓ تحقيق اقتصاد رقمي يعود بالنفع على الوطن .
- ✓ تحسين النوعية و الجودة في تقديم الخدمات كما ينظر إليها كل زبون.
- ✓ إنشاء و استثمار و تسيير الاتصالات الداخلية مع كل متعملي شبكة الاتصالات.

ثانيا: أهمية مؤسسة اتصالات الجزائر:

قبل صدور قانون 03-2000 كان سوق الاتصالات في الجزائر يعاني من تأخر في انتشار الهاتف حيث أنه لم يكن يتجاوز 6% مقابل 8% في باقي الدول المغرب العربي و 40% في الدول المتقدمة بالإضافة إلى ذلك، أكثر من نصف البلديات لم تكن موصولة بشبكة الاتصالات. كانت شبكة إعلام المؤسسات منعدمة تقريبا، و كان عدد مستخدمي الانترنت ضعيفا جدا رغم وجود 61 مزود معتمد و آلاف مقاهي الانترنت، كانت شبكة التوزيع الهاتفي الحلقة الأضعف للشبكة معرقة بذلك الانتشار

## الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية

الواسع للانترنت. و كانت بنية الشبكة القوية و المتكاملة بسعة 2,5 جيجا بايت في الثانية أهم مكتسبات القطاع آنذاك و قد كانت شبكة اتصالات الجزائر من أهم الشبكات على مستوى الدول الناشئة. و سطرت إدارة مجمع اتصالات الجزائر في برنامجها منذ البداية ثلاث أهداف أساسية تقوم عليها الشركة و هما: (telecom algerie, 2021)

✓ الجودة

✓ الفعالية

✓ نوعية الخدمات

ثالثا: نشاطات مؤسسة اتصالات الجزائر:

سمحت هذه الأهداف الثلاثة التي سطرها اتصالات الجزائر بقائها في الريادة و جعلها المتعامل رقم واحد في سوق الاتصالات بالجزائر، و تتمحور نشاطات المجمع حول :

✓ تمويل مصالح الاتصالات بما يسمح بنقل الصورة و الصوت والرسائل المكتوبة و المعطيات الرقمية.

✓ تطوير واستمرار وتسيير شبكات الاتصالات العامة والخاصة.

✓ إنشاء واستثمار وتسيير الاتصالات الداخلية مع كل متعاملي شبكة الاتصالات.

✓ إيصال شبكة الانترنت إلى جميع الزبائن.

جدول رقم 02-: بطاقة توضيحية للمعلومات المتعلقة بمؤسسة اتصالات الجزائر :

اتصالات الجزائر	اسم المؤسسة
	شعار المؤسسة
الاتصالات	مجال النشاط
مؤسسة ذات أسهم	الهيكل القانوني
05 أوت 2000	تاريخ الإنشاء
01 جانفي 2003	تاريخ بداية النشاط رسميا
02 B 001 8083 du 11 mai 2002	رقم التسجيل في السجل التجاري
الطريق الوطني رقم 05 الديار الخمسة المحمدية الجزائر	المقر الاجتماعي
61.275.180.000 دج	رأس المال الاجتماعي
021.82.38.38	الهاتف
021.82.38.89	الفاكس
<a href="http://www.algeriatelecom.dz">www.algeriatelecom.dz</a>	الموقع الإلكتروني
<a href="mailto:contact@algeriatelecom.dz">contact@algeriatelecom.dz</a>	البريد الإلكتروني

المصدر: (telecom algerie, 2021)

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر

سنتطرق في هذا المطلب إلى الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر والهيكل التنظيمي للمديرية العملية بسكرة.

أولاً: الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر

إن تنظيم أي مؤسسة اقتصادية يجب أن يتطور وبشكل خاص بالنسبة للشركات التي تعمل في مجال تكنولوجيا المعلومات و لاتصالات أين يوجد تطور تكنولوجي سريع و شبه يومي، بالنسبة لاتصالات الجزائر، فإن الهدف الرئيسي من إعداد هيكل تنظيمي هو ضمان عمل هياكل الشركة و توافقها مع الأهداف الإستراتيجية المسطرة. حيث يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر من:

أ. الرئيس المدير العام: هو رئيس المجلس الأعلى للإدارة، ويعد المسؤول الأول عن الأعمال القائمة، حيث يتولى مع مساعديه مهمة تحقيق الأهداف المرسومة من قبل المصالح المختصة، ومن مهامه السهر على ما يلي:

✓ الحفاظ على الحصة في السوق، و تطوير ثقافة الشركة في سوق المنافسة.

✓ السهر على تطبيق البرامج الموافقة عليها، والتنسيق بين المصالح.

✓ مراقبة تسيير النشاطات المختلفة في المؤسسة من خلال التقارير التي تصل إليها من المصالح المختلفة.

✓ النظر في الاقتراحات المقدمة من طرف المصالح، وكذلك المحافظة على السير الحسن والعادي في المؤسسة.

ب. ديوان الرئيس المدير العام: مهمته التنسيق بين الرئيس المدير العام و جميع الوظائف الأخرى للمؤسسة.

ج. المفتشية العامة: تحت الرقابة المباشرة للرئيس المدير العام، مهامه القيام بعمليات التفتيش على المستوى الوطني كلما تطلب ذلك.

د. مقاطعة التدقيق: تحت الرقابة المباشرة للرئيس المدير العام، مهمتها الحرص على نجاعة الرقابة الداخلية وتدقيق جميع مديريات العملية للمؤسسة اتصالات الجزائر.

هـ. مدير الأمن الداخلي: تحت الرقابة المباشرة للرئيس المدير العام، مهمته توفير الأمن بداخل المؤسسة للحفاظ على ممتلكاتها.

و. المكلف بأمن نظم المعلومات: تحت الرقابة المباشرة للرئيس المدير العام، مهمته السهر على حسن سير نظم المعلومات التي تستخدمها المؤسسة من برامج وشبكات ومكافحة القرصنة.

ز. المقاطعة الإستراتيجية: تحت الرقابة المباشرة للرئيس المدير العام مكونة من خبراء ومحللين مهمتهم:

✓ تسطير الإستراتيجيات لقطب البنية التحتية للشبكات.

✓ تسطير الإستراتيجيات للقطب التجاري، الشبكات و الابتكار.

✓ تسطير الإستراتيجية الواجب إتباعها من طرف قطب وظائف الدعم.

ح. قطب البنية التحتية للشبكات: مهمته تطوير و صيانة البنية التحتية و الشبكات السلكية و اللاسلكية، و يتكون قطب

البنية التحتية للشبكات من مقاطعتين، ثلاث مديريات و مرفق وطني، وهم:

1. مقاطعة شبكات النقل و نظم: ✓
    - ✓ مديرية تطوير شبكة النقل.
    - ✓ مديرية استغلال و صيانة شبكة النقل.
    - ✓ مديرية تطوير البنى التحتية.
  2. مقاطعة شبكة النفاذ و نظم: ✓
    - ✓ مديرية تطوير الشبكة السلكية.
    - ✓ مديرية استغلال و صيانة الشبكة السلكية.
    - ✓ مديرية الشبكات اللاسلكية.
  3. مديرية الشبكات الأساسية.
  4. مديرية استغلال المنصات.
  5. مديرية الطاقة.
  6. المرفق الوطني لمراقبة و صيانة الشبكات.
- ط. القطب التجاري، الشبكات و الابتكار: مهمته ابتكار خدمات جديدة و تسويقها، و يتكون قطب التجاري، الشبكات و الابتكار من مقاطعة و خمس مديريات و وحدة للبحث و التطوير و هم:
- ✓ مقاطعة التسويق و الاتصال.
  - ✓ المديرية التجارية لعامة الناس.
  - ✓ المديرية التجارية للشركات.
  - ✓ مديرية الدعم التجاري.
  - ✓ مديرية الربط و المراقبة.
  - ✓ مديرية الخدمات.
- ي. قطب وظائف الدعم: دعم الأقطاب الأخرى من خلال توفير اليد العاملة المؤهلة و الاستمرارية في تكوين الإطارات و العمال و توفير السيولة من أجل الاستثمار في تكنولوجيا جديدة، و يتكون قطب وظائف الدعم من ثلاث مقاطعات و خمس مديريات و هم:

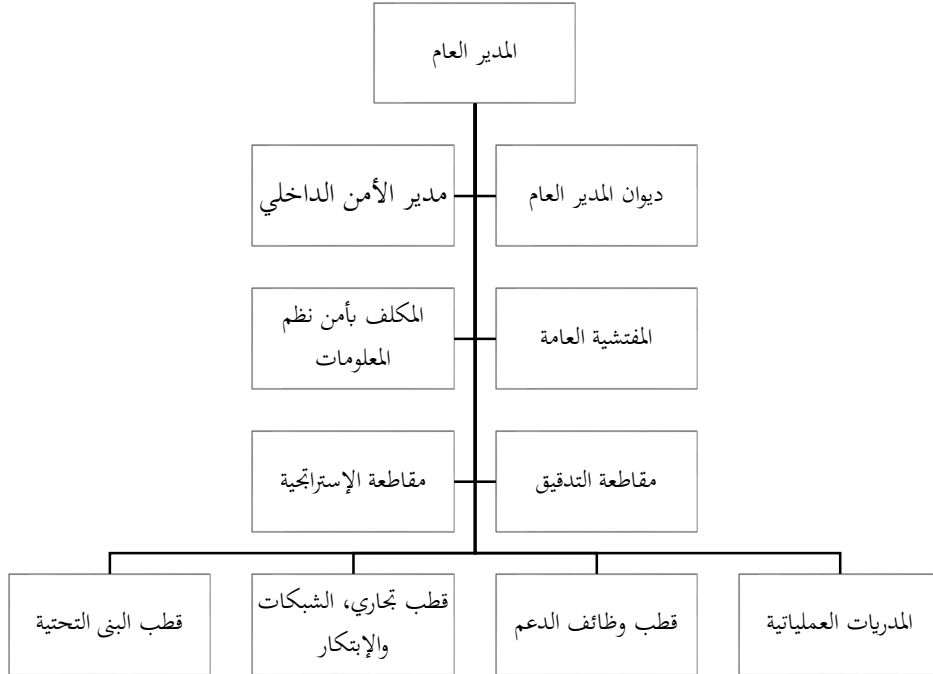
1. مقاطعة الموارد البشرية و نظم: ✓
  - ✓ مديرية تسيير المسار المهني و الخبرة.
  - ✓ مديرية التكوين.
  - ✓ مديرية العلاقات الاجتماعية و المهنية.
2. مقاطعة المحاسبة و المالية و نظم: ✓
  - ✓ مديرية المحاسبة.

- ✓ مديرية مراقبة التسيير والميزانية.
- ✓ مديرية المالية و المشاركة.
- 3. مقاطعة نظم المعلومات وتنظم:
- ✓ مديرية تطوير نظم المعومات و برامج التسيير.
- ✓ مديرية نظام.
- ✓ مديرية البنى التحتية لتكنولوجيا المعلومات.
- ✓ مديرية المشتريات و اللوجستيك.
- ✓ مديرية الإمداد و الممتلكات.
- ✓ مديرية الشؤون القانونية.
- ✓ مديرية التحصيل.
- ✓ مديرية دخل التأمين.

ك. المديرية العملياتية: تقوم المديرية العملية بتنفيذ و تجسيد الاستراتيجيات الصادرة من المديرية العامة على ارض الواقع و استقطاب الزبائن.

والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر:

الشكل رقم -07- : يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة بسكرة-



المصدر: وثائق المؤسسة سنة 2021

الشكل رقم -02- يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية العملية -بسكرة-



المصدر: وثائق المؤسسة سنة 2021

المبحث الثاني: محاولة تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في مؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة بسكرة-

سيتم تطبيق بعض الأساليب المقترحة في مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة-

المطلب الاول : واقع محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة بسكرة-

نجد أن المؤسسة تطبق المحاسبة العامة فقط وفيما يلي القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة:

اولا: الميزانيات الخاصة بمؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة- سنة (2018-2019)

أ. جدول رقم-03-: أصول الميزانية سنة (2018-2019): ( انظر ملحق رقم 01 )

الوحدة/دج

2018	2019	الأصول
115414200.00	141648564.00	الأراضي
138749235.83	173375648.35	بنايات
1130848191.42	1130848191.42	تثبيات العينية الأخرى
1675812148.17	6908389495.62	التثبيات في شكل امتياز
3553191461.80	5355078686.94	تثبيات جاري انجازها
0.00	0.00	تثبيات مالية
10555198258.95	3419612218.21	استثمارات
0.00	0.00	مساهمات أخرى
2477666928.10	2985092655.87	قروض وأصول المالية
3000000000.00	2500000000.00	الأصول الضريبية المؤجلة
151716852.87	106741603.70	القروض والأصول المالية الأخرى الغير
318510346.41	324024098.53	جارية
		الأصول الضريبية المؤجلة
23117107623.55	23044811162.64	مجموع الأصول الغير جارية
5605515297.16	6404784394.09	بضاعة
3632744863.64	314134935.41	العملاء
2017376818.21	2210530786.41	المدينين الآخرين
126793516.04	120424209.62	الضرائب
0.00	0.00	أصول جارية أخرى.
18559989.19	18559989.19	الاستثمارات والأصول المالية
3037331704.28	1826155136.27	خزينة الأصول
14438322188.52	13721589451.30	مجموع الأصول الجارية
37555429812.07	36766400613.94	مجموع الأصول

الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية

ب. جدول رقم-04-خصوم الميزانية سنة (2018-2019): ( انظر ملحق رقم 02 )

الوحدة DA

2018	2019	الخصوم
0.00	0.00	رأس المال
0.00	0.00	أموال الدولة
1661677000	1661677000	حقوق الملكية الأخرى
13263207027.34	13833681286.63	الاحتياطيات
2515034701.67	2515034701.67	فرق إعادة التقييم
0.00	0.00	فرق التكافؤ
1292124259.29	806029107.58	صافي الربح
225264110.76	234568875.67	حقوق الملكية الأخرى - الأرباح
0.00	0.00	المحتجزة
		الربط بين الفروع
18957307099.06	19050990971.55	المجموع 1
		الخصوم غير جارية
10617741786.58	10098748057.99	القروض و الديون المالية
2377222.01	350120832	الضرائب (المؤجلة و المخصصة)
593645268.24	593645268.24	ديون أخرى غير جارية
1407039675.99	1421355889.30	مخصص دخل مؤجل
12620803952.82	12117250423.85	مجموع الخصوم الغير جارية
		الخصوم الجارية
2000103976.88	1334618982.29	موردو الحسابات المرتبطة
179607313.70	95924225.85	ضرائب
3682456439.87	365841247.14	ديون أخرى
115151029.74	50897463.26	خزينة الخصوم
5977318760.19	559815921854	مجموع الخصوم الجارية
37555429812.07	36766400613.94	مجموع الخصوم



الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية

ج. جدول رقم-05:- جدول حسابات النتائج سنة (2018-2019): ( انظر ملحق رقم 03 )

الوحدة/DA

رقم الحساب	البيان	2019	2018
70	المبيعات والمنتجات الملحقة	6880696449.38	9627669617.30
72	الإنتاج المخزن والمنتقص من المخزون	1014748376.80	206569542.16
73	الائتاج المثبت	0.00	0.00
74	إعانات الاستغلال	0.00	0.00
1	إنتاج السنة المالية	9695444826.18	9834239159.46
60	المشتريات المستهلكة	4153002131.54	4143149298.10
61+62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	1060937059.85	1012879210.65
2	استهلاك السنة المالية	5213939191.39	5156028508.75
3	القيمة المضافة للاستغلال	4481505634.79	4678210650.71
63	أعباء المستخدمين	3360530357.67	3186097946.17
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات	143359731.96	160057490.45
4	إجمالي فائض الاستغلال	977615545.16	1332055214.09
75	النتائج العملية	681825979.04	1142352643.62
65	الأعباء العملية الأخرى	69832819.44	142890390.41
68	المخصصات والاهتلاكات و المؤونات	1216487703.68	1287214651.31
78	وخسائر القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	636736591.48	321577514.29
5	النتيجة العملية	1009857592.56	1365880330.28
76	النتائج المالية	151946624.00	191627016.37
66	الأعباء المالية	272784886.35	159258487.69
6	النتيجة المالية	120838262.35	32368528.68
7	النتيجة العادية قبل الضرائب	889019330.21	1398248858.96
	الضرائب واجبة الدفع عن النتائج العادية 19%	77823533.00	127206062.00
	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	5166689.63	21081462.33
	مجموع منتوجات الأنشطة العادية	11165954020.70	11489796333.74
	مجموع الأعباء للأنشطة العادية	10359924913.12	10197672074.45
8	النتيجة الصافية للأنشطة العادية	806029107.58	1292124259.29

الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية

0.00	0.00	عناصر غير عادية-منتوجات	77
0.00	0.00	عناصر غير عادية-أعباء	67
0.00	0.00	النتيجة الغير عادية	9
1292124259.29	806029107.58	صافي النتيجة للسنة المالية	10

ومنه يمكن تحديد أهم تكاليف المؤسسة في الجدول التالي:

د. جدول رقم-06:- تكاليف مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة-

الوحدة/دج

المبالغ		اسم الحساب	رقم الحساب
2018	2019		
413002131.54	4153002131.54	مشتريات مستهلكة	ح/60
-	106093709.85	خدمات خارجية	ح/61
948433.50.58	970937059.85	خدمات خارجية أخرى	ح/62
3360530357.67	3360530357.67	أعباء المستخدمين	ح/63
14339731.96	143359731.96	ضرائب ورسوم	ح/64
6983281.944	69832819.44	أعباء عملياتية	ح/65
272784886.35	272784886.35	أعباء مالية	ح/66
1216487703.68	1216487703.68	مخصصات اهتلاكات ومؤونات	ح/68

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على الملحق رقم-

ومما سبق نستنتج أن مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة-بسكرة- لا تطبق المحاسبة التحليلية (التكاليف) ولهذا سنحاول في المبحث الموالي تطبيق أساليب محاسبة التكاليف.

**المطلب الثاني: محاولة تطبيق أسلوب نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة**

**بسكرة-**

لتطبيق أسلوب نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة الدراسة يجب أولا تحديد وفصل التكاليف المباشرة

والغير المباشرة

## الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية

اولا: تحديد أنواع تكاليف مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة-

اعتمادا على المعطيات المتحصل عليها من مؤسسة الدراسة تم تحديد أهم أنواع التكاليف المباشرة وفق الجدول التالي:

جدول رقم -07-: تحديد أنواع التكاليف المباشرة و التي يمكن تحميلها إلى الخدمات المباشرة

الخدمات	التكاليف المباشرة
الهاتف الثابت	لاستهلاك من المعدات و المواد ، اقتناء و إصلاح العتاد، صيانة مصاريف المهمات.
الانترنت	اهتلاك من المواد، اقتناء و إصلاح العتاد، صيانة مصاريف المهمات

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معطيات رئيس المصلحة المالية

من الجدول السابق نلاحظ أن التكاليف المباشرة هي التكاليف التي يسهل تتبعها و تكون لها علاقة مباشرة مع الخدمة التي تؤديها المؤسسة أو هي خدمات الهاتف الثابت أو خدمات الانترنت.

أما التكاليف الغير مباشرة فهي التكاليف التي لا يمكن تتبع أثرها في تأدية الخدمات فالبنسبة للمؤسسة الدراسة تتمثل في:

- ✓ عتاد إعلام آلي و لوازم مكتبية .
- ✓ مصاريف الكهرباء و الغاز و الماء
- ✓ مصاريف الإدارة العامة .
- ✓ مصاريف الأمن و الصيانة
- ✓ مصاريف التأمين
- ✓ مصاريف النظافة
- ✓ الإهلاكات

ثانيا: تحديد أساس تحميل التكاليف للأقسام و الأنشطة

لقد تم تحديد تكاليف الأقسام و الأنشطة اعتمادا على الدراسة الميدانية وكذا مقابلة مع محاسب المؤسسة ومحاولة تتبع سير التكاليف و تحميلها على أساس المساهمة في تأدية النشاط ويمكن توضيح التكاليف المباشرة والغير المباشرة في الجدول التالي:

جدول رقم-08-: التكاليف المباشرة والغير المباشرة

الوحدة DA

أعباء مباشرة		أعباء غير مباشرة/دج	اسم الحساب	رقم الحساب
الانترنت/دج	الهاتف/دج			
46228319.01	2640000	413002131.54	مشتريات المستهلكة	ح/60
		106093709.85	خدمات الخارجية	ح/61
		948433.50.58	خدمات خارجية أخرى	ح/62
		3360530357.67	أعباء المستخدمين	ح/63
		14339731.96	ضرائب ورسوم	ح/64
		6983281.944	أعباء عملياتية	ح/65
		272784886.35	أعباء مالية	ح/66
		1216487703.68	مخصصات اهتلاكات ومؤونات	ح/68

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماد على الملحق رقم 03

نستنتج من الجدول انه تم تصنيف التكاليف حسب طبيعة التكلفة إلى المباشرة و غير المباشرة، و كما نلاحظ أن المؤسسة جل تكاليفها أعباء غير مباشرة ما عدا جزء من المشتريات المستهلكة.

ولتطبيق أسلوب ABC يتم ما يلي:

أ. تحديد أنشطة كل قسم على حدى:

بالنسبة لمؤسسة الدراسة تشمل مجموعة من الأقسام وقد تم تحديد أهم الأنشطة كل قسم كما في الجدول الموالي:

الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية

جدول رقم-09-:أقسام مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة-بسكرة-

الأقسام	الأنشطة
القسم التجاري	<ul style="list-style-type: none"> <li>• البيع</li> <li>• العلاقات مع الزبائن</li> </ul>
قسم المالية	<ul style="list-style-type: none"> <li>• المالية</li> <li>• المحاسبة</li> <li>• الخزينة</li> </ul>
قسم الوسائل والممتلكات	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الامداد</li> <li>• المشتريات</li> <li>• الامن والنظافة</li> </ul>
لقسم التقني	<ul style="list-style-type: none"> <li>• صيانة واستغلال المعدات</li> <li>• صيانة واستغلال الشبكات</li> <li>• الهندسة والتخطيط</li> </ul>
قسم الموارد البشرية	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تسيير المستخدمين</li> <li>• تكوين المستخدمين</li> </ul>

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مقابلة مع عمال المؤسسة

ب. تحديد تكلفة كل نشاط:

من الجداول السابقة قمنا بتحديد تكلفة كل قسم ونسب تقريبه للأنشطة التي يقوم بها كل قسم، حيث انطلقا من تكلفة القسم تقسم بين أنشطة ذلك القسم، والجدول الموالي يوضح كيفية التقسيم.

جدول رقم-10-: تحديد نسب كل قسم

النسب		الأنشطة	
%50		البيع	
%50		العلاقات مع الزبائن	
%30	%40	30%	الخزينة
%20	%30	%50	المحاسبة
%20	%50	%30	المالية
%40		المشتريات	
%60		الامداد	
%40		صيانة واستغلال المعدات	
%60		صيانة واستغلال الشبكات	
%40		الهندسة والتخطيط	
%60		تكوين المستخدمين	
%40		تسيير المستخدمين	

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مقابلة مع مسؤولين كل قسم

الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية

الجدول رقم-11-تحديد تكلفة كل نشاط

النسب	الأنشطة	تكلفة القسم /دج	الأقسام
50%	• البيع	4036618989.912	القسم التجاري
50%	• العلاقات مع الزبائن		
30%	• المالية	2018309494.956	قسم المالية
40%	• المحاسبة		
30%	• الخزينة		
50%	• الإمداد	504577373.793	قسم الوسائل والممتلكات
30%	• المشتريات		
20%	• الأمن والنظافة		
30%	• صيانة استغلال المعدات	1513732121.217	القسم التقني
50%	• صيانة واستغلال الشبكات		
20%	• الهندسة والتخطيط		
60%	• تسيير المستخدمين	2018309494.956	قسم الموارد البشرية
40%	• تكوين المستخدمين		

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على بيانات أقسام الشركة

بعد القيام بتحديد الأنشطة، وتحديد نسبة تكلفة كل نشاط، تأتي المرحلة الموالية و المتمثلة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.

ج. تحديد وحدة القياس التكلفة

بعد زيارتنا لكافة أقسام المؤسسة قمنا بتحديد أنشطة كل قسم ووحدة القياس لكل نشاط، ثم تجميع عدد المسببات الكلي و تقسيم التكلفة على المنتجين حسب طبيعة نشاط الخدمات كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم-12-: عدد مسببات الكلفة لكل من الهاتف/الانترنت

الانترنت	الهاتف	عدد المسببات الكلي	مسببات التكلفة	الأقسام
635	215	850	عدد الفواتير المحصلة	التجاري
273640	76480	350120	عدد الزبائن	
425	125	550	عدد الدفعات	المالي
425	125	550	عدد المصادقات	
425	125	550	عدد الفواتير	

الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية

12	35	47	عدد الطلبيات	الوسائل والممتلكات
8	6	14	عدد عمال النظافة	
10	12	22	دفع المستحقات	
59	56	115	عدد تدخلات صيانة المعدات	التقني
445	320	765	عدد تدخل صيانة الشبكات	
35%	30%	65%	نسبة الزيادة	
210	95	305	عدد المستخدمين	الموارد البشرية
76	67	143	عدد التكوينات	

المصدر: بالاعتماد على معلومات من مصالح المؤسسة

لجدول السابق يحدد وحدات القياس المحتملة لكل قسم، و التي سيتم تقسيمها على الأنشطة، فلكل نشاط وحدته الخاصة به و تقسم عدد المسببات على الخدمات (الهاتف والانترنت).

فبعد تحديد المسببات يتم بعد ذلك حساب التكلفة الوحديّة للنشاط و تكلفة الخدمات (هاتف وانترنت).

د. حساب التكلفة الوحديّة

لتكلفة الوحديّة هي عبارة عن تكلفة الوحدة غير المباشرة + التكلفة المباشرة، و لحساب التكلفة الغير المباشرة نستعين

بوححدات القياس المذكورة في الجدول رقم -12- بالطريقة الموضحة في المثال الموالي:

الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية

جدول رقم-13:- التكلفة الوحيدة للنشاط

الأقسام	التكلفة	النشاط	التكلفة	الوحدة	عدد المسببات	تكلفة وحدوية
قسم التجاري	403661 8989.91	البيع	2018309.5 0	عدد الفواتير المحصلة	850	1.7237448
		العلاقة مع الزبون	2018309.5 0	عدد الزبائن	350120	5.76
قسم المالي	201830 9494.956	المالية	60549284 8	عدد الدفعات	550	.011100896 9
		المحاسبة	80732379	عدد المصادقات	550	.14146786
		الخزينة	60549284 8	عدد الفواتير	550	.011100896 9
قسم الوسائل والممتلكات	504577 373.793	الإمداد	25228868 7	عدد الطلبيات	47	5367844.4
		المشتريات	15137321 2	دفع المستحقات	14	10814094 4
		الأمن والنظافة	10091547 5	عدد العمال	22	4587067.0 5
قسم التقني	151373 2121.217	عدد تدخلات صيانة المعدات	45411963 6	عدد التدخلات	115	3948866.4
		عدد تدخل صيانة الشبكات	75686606 1	عدد التدخلات	765	989367.4
		نسبة الزيادة	30274642 4	نسبة الزيادة	65%	465 763 7 29,23
قسم الموارد البشرية	201830 9494.956	عدد المستخدمين	12109856 96	عدد المستخدمين	305	3970444.9
		عدد التكوينات	80732379 8	عدد التكوينات	143	5645620.9 7

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات من مصالح المؤسسة



الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية

بعد تطبيق الطريقة في الجدول السابق على كل الأقسام، توصلنا إلى تكلفة كل نشاط، و بعد تقسيمها على وحدات القياس  
تحصلنا على التكلفة الوحده لكل نشاط و التي تعتبر من مخرجات هذا الجدول، و التي بدورها ستمكننا من حساب  
التكاليف

الغير المباشرة لكل من الانترنت و الهاتف كل على حدى.  
هـ. حساب التكلفة الإجمالية الغير مباشرة لكل خدمة.

بعد تحديد التكلفة الوحده لكل قسم سيتم حساب التكلفة الإجمالية غير المباشرة لكل خدمة في الجدول الموالي:

جدول رقم-14- حساب مجموع التكاليف غير المباشرة لكل من الهاتف والانترنت

التكاليف غير المباشرة		الحجم الضروري		النشاط	الأقسام
الانترنت	الهاتف	الانترنت	الهاتف		
1 507 795 87 9,5	510513566	1.7237448*635	23744215* 1.78	البيع	القسم التجاري
1576166.4	440524.8	273640*5.76	76480*5.76	العلاقة مع الزبائن	
467880838	137612011	.01100896425* 9	11008125* .0996	المالية	القسم المالي
62384109.5	18348267.5	.14146786425*	14678125* .146	المحاسبة	
467880838	137612011	.01100896425* 9	11008125* .0996	الخزينة	
64414132.8	187874554	12*5367844.4	35*536784 4.4	الامداد	قسم الوسائل والممتلكات
865127552	648845664	8*108140944	6*1081409 44	المشتريات	
45 870 670,5	55 044 804, 6	10*4587067.05	12*458706 7.05	الامن والنظافة	
232 983 117, 6	221 136 51 8,4	59*3948866.4	56*394886 6.4	صيانة واستغلال المعدات	القسم التقني
440 268 493	316 597 56 8	445*989367.4	320*98936 7.4	صيانة واستغلال الشبكات	
1630173052 3,05	6 986 455 9 38,45	35*465 763 729, 23	15*465 763 729,23	الهندسة والتخطيط	

الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية

833 793 429	377 192 26 5,5	210*3970444.9	95*397044 4.9	تسيير المستخدمين	قسم الموارد البشرية
429 067 193, 72	378 256 60 4,99	76*5645620.97	67*564562 0.97	التكوين	
21 720 772 9 43,07	9 322 084 6 34,24	مجموع التكاليف غير المباشرة			

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على جدول رقم -12-

من الجدول السابق يتضح لنا أن مجموع التكاليف الغير المباشرة لكل الخدمات (الهاتف والانترنت) الذي يسمح لنا بحساب النتيجة التحليلية على أساس الأنشطة كما نلاحظ أن الانترنت تكلفه اكبر من الهاتف. و حساب النتيجة التحليلية بأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.

من خلال ما سبق سنقوم بحساب النتيجة التحليلية للمؤسسة حسب أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وفق العلاقة التالية

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - ( المصاريف الغير مباشرة + المصاريف المباشرة ) ± الحسابات الاستثنائية.  
النتيجة التحليلية(الانترنت)= $46228319.01+21\ 720\ 772\ 943,07-0.65*8680696449.38$

**-16124548569.983 =**

النتيجة التحليلية(الهاتف)= $(2640000+9\ 322\ 084\ 634,24)-0.35*8680696449.38$

**-6286480876.957 =**

النتيجة الإجمالية للمؤسسة = النتيجة التحليلية للانترنت+نتيجة التحليلية للهاتف  
النتيجة الإجمالية للمؤسسة =  $(16124548569.983) + (6286480876.957)$

**-22411029446.94**

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية+عناصر إضافية-عناصر غير معتبرة  
عناصر غير معتبرة:

بالنسبة العناصر الغير معتبرة فهي تمثل الأعباء الاستثنائية إي الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي و هو ح/657  
العناصر الإضافية:

فنظر لاعتبار ان هذه الأعباء هي وهمية لأنها ليست ضمن المحاسبة العامة وتشمل مكافأة عمل المستغل ومكافأة الأموال الخاصة، ففي حالتنا يتم إقراض قيمة مكافأة عمل مدير الوكالة من أن تكون النتيجة التحليلية الصافية تساوي نتيجة المحاسبة العامة

**المطلب الثالث: محاولة تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية في مؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة بسكرة-**

من بين أساليب محاسبة التكاليف نجد أسلوب المقارنة المرجعية الذي بدوره يساعد على تقييم الأداء، حيث سنحاول استخدام هذا الأسلوب في مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة- حيث سنقوم بدراسة مؤشرين من مؤشرات هذا الأسلوب بالاعتماد على معلومات المتوفرة في المؤسسة.

أولاً: حساب مؤشرات الربحية لدى المؤسسة:

هناك العديد من مؤشرات الربحية التي يمكن المؤسسة من قياس ربحيتها ومن خلال الملحق 1 و 2. في المؤسسة محل الدراسة و المتمثل في ميزانيتين وجدول حسابات النتائج لسنة 2019/2018 حيث سنقوم بحساب هذه المؤشرات كالآتي :

أ. مؤشرات قياس الربحية بالنسبة الى المبيعات

1. حساب هامش مجمل الربح: ويحسب بالعلاقة التالية:

هامش مجمل الربح = مجمل الربح / صافي المبيعات

حيث مجمل الربح 2018 = النواتج 7 - الأعباء 6 = 11649054821.4 -

1557507346.62 = 10091547474.7

مجمل الربح 2019 = 11165954020.7 - 880432438.17 = 10276925690.49

هامش الربح 2018 = 8680696449.38 / 1557507346.62 = 0.18 = 18%

هامش الربح 2019 = 9627669617.30 / 8804324338.17 = 0.23 = 23%

من هذا نلاحظ ان نسبة هامش مجمل الربح سنة 2018 كانت 18% وانخفضت سنة 2019 إلى 23% و هذا يدل على وجود اوضاع قد اثرت على اداء المؤسسة في التعامل مع مكونات تكلفة المبيعات وسعر بيع البيع.

2. حساب هامش ربح التشغيل: ويحسب بالعلاقة التالية:

هامش ربح التشغيل = صافي ربح العمليات قبل الفوائد والضرائب / صافي المبيعات

هامش ربح التشغيل 2018 = 8680696449.38 / 1009857592.56 = 0.12 = 12%

هامش ربح التشغيل 2019 = 9627669617.30 / 1365880330.28 = 0.14 = 14%

حيث نلاحظ زيادة نسبة هامش ربح التشغيل سنة 2018 المقدر ب 14% مقارنة ب سنة 2019 المقدر ب 12% وهذا يدل على مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مصاريف التشغيل.

3. حساب هامش صافي الربح: ويحسب كالآتي:

هامش صافي الربح = صافي الربح بعد الفوائد والضرائب / صافي المبيعات

هامش صافي الربح 2018 = 8680696449.38 / 806029107.58 = 0.092 = 9.2%

هامش صافي الربح 2019 = 9627669617.30 / 1292124259.29 = 0.13 = 13%

ومنه نلاحظ ان نسبة هامش صافي الربح في زيادة حيث في سنة 2018 قدرت ب 9.2%، أما في سنة 2019 أصبحت 13% أي ان المؤسسة متحركة في نسبة الربح المتولد من المبيعات، وأيضا في نسبة انخفاض الأسعار قبل أن تتعرض للخسارة الفعلية.

ب. قياس الربحية بالنسبة إلى الاستثمارات

يتم قياس ربحية المؤسسة بالنسبة للاستثمارات وفق مايلي:

1. حساب معدل العائد على إجمالي الأصول: ويحسب كالآتي:

معدل العائد على إجمالي الأصول = صافي الربح بعد الضرائب / إجمالي الأصول \* 100

## الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية

حساب معدل العائد على إجمالي أصول 2018 =  $100 * 36766400613.94 / 806029107.58 = 2.19\%$   
حساب معدل العائد على إجمالي أصول 2019 =  $100 * 37555429812.07 / 1292124259.29 = 3.44\%$   
و منه نلاحظ زيادة معدل العائد على مجموع الأصول حيث كان سنة 2018 2.19% إما سنة 2019 أصبح 3.44% و هذا دال على مدى كفاءة المؤسسة في استثمار الأموال التي تحصل عليها من جميع مصادر التمويل.

2. حساب معدل العائد على حقوق الملكية: و يحسب كالتالي:

معدل العائد على حقوق الملكية = صافي الربح بعد الضرائب / إجمالي حقوق الملكية \* 100  
معدل العائد على حقوق الملكية 2018 =  $100 * 19050990971.55 / 806029107.58 = 4.23\%$   
معدل العائد على حقوق الملكية 2019 =  $100 * 18957307099.06 / 1292124259.29 = 6.81\%$   
من خلال هذه النسب نلاحظ الزيادة في معدل العائد على حقوق الملكية حيث كان في سنة 2018 4.23% أما في سنة 2019 أصبح 6.81% وهذا يوضح مدى كفاءة المؤسسة استثمار أموالها، وتحقيق عائد من الأموال الخاصة بها.

3. حساب معدل دوران مجموع الأصول: و يحسب ب:

معدل دوران مجموع الأصول = صافي المبيعات / إجمالي الأصول  
معدل دوران مجموع الأصول 2018 =  $100 * 36766400613.94 / 8680696449.38 = 23.61\%$   
معدل دوران مجموع الأصول 2019 =  $100 * 37555429812.07 / 9627669617.30 = 25.63\%$   
و منه نلاحظ زيادة معدل دوران مجموع الأصول حيث في سنة 2018 كان 23.61%، أما في سنة 2019 أصبح 25.63% وهذا يوضح قدرة المؤسسة على استخدام إجمالي أصولها في تحقيق المبيعات، وقدرة أيضا في توليد مبيعاتها من الأصول الموجودة.

ثانيا: مؤشرات خفض التكاليف:

لحساب مؤشرات خفض التكاليف يجب التطرق إلى:

أ. حساب معدل تحقيق التكلفة المستهدفة

وتحسب كالتالي:

معدل تحقيق التكلفة المستهدفة = التكاليف الفعلية / التكاليف المرجعية \* 100  
معدل تحقيق التكلفة المستهدفة 2019 =  $100 * 10091547474.78 / 10276925690.49 = 1.02\%$   
نلاحظ أن معدل تحقيق التكلفة المستهدفة والمقدر ب 1.02% وهذا يدل على تحقيق المؤسسة هدفها المتمثل في تخفيض التكاليف.

ب. حساب معدل نمو التكلفة

ويحسب كالتالي:

معدل نمو التكاليف 2019 = (تكاليف الفترة الحالية - تكاليف الفترة السابقة) / تكاليف الفترة السابقة \* 100 =  
معدل نمو التكلفة 2019 =  $(10091547474.78 - 10276925690.49) / 10091547474.78 = 1.83\%$

نلاحظ أن معدل النمو في المؤسسة و المقدر ب1.83% وهذا يدل أن المؤسسة في نجاح في تحقيق أهدافها الإستراتيجية في تخفيض تكاليفها، ووجدنا معدل نمو واحد فقط وهذا بسبب عدم الحصول على المعلومات الكافية من مؤسسة الدراسة.

### خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بإلقاء الضوء على مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة -بسكرة- حيث تطرقنا للمؤسسة محل الدراسة والتعرف بها، مهامها و أهدافها والى هيكلها التنظيمي واهم الخدمات التي تقوم بتسويقها وإمكانياتها وكذا إلى الإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة.

كما قمنا بمحاولة تطبيق بعض أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في مؤسسة اتصالات الجزائر في وكالة بسكرة المتمثلة في أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC وأسلوب المقارنة المرجعية حيث ساعدت هذه الأساليب سابقة الذكر بتخفيض التكاليف في المؤسسة محل الدراسة، وهذا ما يمكنها من تحقيق ميزتها التنافسية و ذلك من خلال تقديم الخدمات بأقل التكاليف.

وفي الأخير تم تحليل و تفسير نتائج الدراسة الميدانية ومع ذلك وجود بعض الصعوبات التي تمثلت في نقص المعلومات وهذا ما دفعنا إلى تخطيطها لمحاولة تطبيق بعض الأساليب الحديثة.

من الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف نجد تحديد تكاليف الانتاج سواء من سلع أو خدمات، حيث يهدف استخدامها في اتخاذ القرار والرقابة ومثالا عن ذلك نجد عملية التسعير...و للوصول الى هذه الأهداف يتم تطبيق بعض الأساليب الحديثة المتعددة منها: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة والذي يقوم على فكرة تخصيص التكلفة على الأنشطة، أما أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على أساس تحديد سعر البيع المستهدف ثم تحديد التكلفة المستهدفة، وأسلوب المقارنة المرجعية الذي يعمل على مقارنة أداء مؤسسة مع مؤسسة أو مؤسسات أخرى وذلك بهدف معرفة أداء المؤسسات الأخرى وموقع المؤسسة معها.

وكما يمكن للمؤسسة الاعتماد على الكثير من الأساليب لان كل الأساليب السابقة تتكامل فيما بينها، وتمكن من الحصول على معلومات ذات مصداقية لاتخاذ القرار المناسب و تحسين ميزتها التنافسية.

وفي ضوء التطور التكنولوجي و المنافسة، فان المؤسسة ملزمة بتحديد تكلفة منتجاتها أو سلعها أو خدماتها لتمكينها من تحقيق الربحية والحفاظ على مكانتها في السوق وضمان استمراريتها. وهذا يتم إذا تمكنت المؤسسة من التحكم في تكاليفها بناء على كل المعلومات المقدمة من خلال محاسبة التكاليف، وتساعد على الرقابة واتخاذ القرارات المعقولة.

ومن خلال دراستنا لموضوع دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسات الخدمية توصلنا الى مجموعة من النتائج التي تتمثل في:

#### أ. نتائج اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى: تعتبر محاسبة التكاليف مهمة في كل المؤسسات لما تقدمه من معلومات تساهم في اتخاذ القرار والرقابة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- الفرضية الثانية: اغلب المؤسسات الخدمية لا تعتمد على محاسبة التكاليف وهذا لا يعطي الصورة الدقيقة للمؤسسة، وهذا من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في المؤسسة وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- الفرضية الثالثة: إن أهمية محاسبة التكاليف تكمن في التحكم في عناصر تكاليف المؤسسة، وغياب هذا يعني عدم التحكم في تكاليفها.

#### ب. النتائج الموصل إليها:

- إن الأساليب الحديثة المتمثلة في أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب المقارنة المرجعية عرفت انتشارا واسعا في المؤسسات ككل ، و ذلك لما توفره من معلومات حول التكاليف ذات مصداقية .
- يمكن للمؤسسات الاعتماد على أساليب التكاليف الحديثة والتكامل بينهم، لان أسلوب ABC يساعد على بناء نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM، وإعداد الموازنات على أساس الأنشطة ABB، وتعتبر مترابطة فيما بينها ارتباطا وثيقا أما أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال تحديد السعر والتكلفة المستهدفة والمساعدة على تخفيض التكاليف.
- من خلال الاعتماد على بعض الأساليب مثل ABC، وأسلوب التكلفة المستهدفة، والمقارنة المرجعية فهي تساعد في الحصول على رضا الزبون ومنه تخفيض التكاليف.

- التعرف إلى أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC هو الأسلوب الذي يحقق الزيادة في المردودية للمؤسسة مقارنة بالأساليب الأخرى، وسبب هذا هو زيادة الأنشطة التي لم تأخذ بعين الاعتبار في الأساليب الأخرى.
- بالرغم من امتلاك المؤسسة نظام معلوماتي حول المحاسبة العامة، إلا أنها لا تزال تتبع نظام محاسبة التكاليف.

### ج. التوصيات:

- من بين أهم التوصيات نذكر منها:
- يجب على المؤسسة إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف، وإتباع نظام معلوماتي يخص محاسبة التكاليف.
- وضع قوانين وزارية تجبر المؤسسة بتطبيق محاسبة التكاليف.
- العمل على نشر ثقافة التغيير، وكذلك العمل على تكوين الإطار للتعرف على أساليب محاسبة التكاليف الحديثة وكيفية تطبيقها.
- رغم كبر حجم مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة -بسكرة- إلا أنها تفتقد الى نظام محاسبة التكاليف.
- من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة -بسكرة- اتضح لنا أنها تمتلك إمكانيات مالية وبشرية تمكنها من تبني نظام محاسبة التكاليف وعدم توفره يعني عدم توفر روح المبادرة.

### د. صعوبات الدراسة

- تمثلت صعوبات الدراسة التي وجهتنا في دراستنا كما يلي:
- صعوبة الحصول على المعلومات من مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة-.
- نقص المراجع.

### هـ. أفاق الدراسة:

- لا شك من الجهود المبذولة لإتمام هذه الدراسة إلا أنها تشوبها بعض النقائص لحدود الموضوع وحجم المذكرة لهذا نترك أفاق البحث المفتوحة لدراسات أخرى في المستقبل وهي كالتالي:
- دور استعمال الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تخفيض التكاليف.
- العوامل المؤثرة على استخدام التكلفة المستهدفة.
- الأثر الناتج على أداء المؤسسة من خلال تخفيض التكاليف.
- تقييم معوقات أسلوب ABC في المؤسسات.



الصفحة	المحتوى
	شكر وعرفان
I	الملخص باللغة العربية
II	الملخص باللغة الأجنبية
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الإشكال
أ - هـ	المقدمة
	الفصل الأول: المدخل النظري لمحاسبة التكاليف
2	تمهيد الفصل
3	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
3	المطلب الأول: مفهوم التكاليف
7	المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف وأهميتها
8	المطلب الثالث: أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها
10	المطلب الرابع: مجالات محاسبة التكاليف والعوامل المؤثرة فيها
12	المبحث الثاني: أساليب محاسبة التكاليف الحديثة
12	المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
18	المطلب الثاني: أسلوب المقارنة المرجعية
21	المطلب الثالث: أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)
227	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية
29	تمهيد الفصل
30	المبحث الأول: ماهية الميزة التنافسية
30	المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية
32	المطلب الثاني: أنواع الميزة التنافسية ومصادرها
33	المطلب الثالث: أهمية الميزة التنافسية وأهدافها
34	المطلب الرابع: استراتيجيات العامة للميزة التنافسية
36	المبحث الثاني: دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية
36	المطلب الأول: دور نظام محاسبة التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية
39	المطلب الثاني: دور أسلوب المقارنة المرجعية في تحقيق الميزة التنافسية
45	المطلب الثالث: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية
48	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق الميزة التنافسية
50	تمهيد الفصل
51	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-
51	المطلب الأول: تعريف بمؤسسة الدراسة

52	المطلب الثاني: أهمية وأهداف مؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة بسكرة- ونشاطاتها
54	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر
58	المبحث الثاني: : محاولة تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة -
58	المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة-
61	المطلب الثاني: محاولة تطبيق أسلوب نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة اتصالات الجزائر- وكالة بسكرة-
69	المطلب الثالث: :محاولة تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية في مؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة بسكرة-
73	خلاصة الفصل
74	الخاتمة
76	فهرس المحتويات
78	قائمة المراجع
85	الملاحق

المقالات باللغة العربية .

1. الحبيطي قاسم محسن ابراهيم احمد. (30 سبتمبر, 2009). اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية. مجلة تنمية الرفادين ، 31 (95).
2. العناني رضوان محمد. (2009). مدى تطبيق شركات الكهرباء في الاردن لنظام التكاليف والادارة المبني على الانشطة. مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية ، 9 (1).
3. المطارنة فلاح غسان. (2016). متطلبات ومعوقات تطبيق التكلفة في شركات المساهمة العامة الاردنية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، 24 (1).
4. براهيم محمود احمد. (31 ديسمبر, 2010). التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية. مجلة تنمية الرفادين ، 32 (101).
5. جابر حسن حنان. (30 ماي, 2011). التكامل بين نظام التكاليف على اساس الانشطة وتحليل القيمة كاداة لخفض التكاليف في القطاع المصرفي دعما لقدرة التنافسية. مجلة البحوث المحاسبية ، 10 (01).
6. جاسم محمد سعاد. (30 سبتمبر, 2011). لتكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، 17 (01).
7. حبشي اسماء، تومي ميلود. (06 جوان, 2020). استخدام التكلفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية. مجلة ابحاث اقتصادية ادارية ، 14 (2).
8. حجازي إسماعيل، معالم سعاد. (01 نوفمبر, 2012). تحسين اداء المؤسسة ABM دور التسيير على اساس الانشطة. مجلة العلوم الإنسانية ، 12 (4).
9. دواوي الطيب ، محبوب مراد. (نوفمبر, 2007). تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الاستراتيجي. مجلة العلوم الانسانية (12).
10. شبني صورية، السعيد بن لخضر. (30 ديسمبر, 2017). تحقيق استراتيجية التنمية المستدامة من خلال الميزة التنافسية. مجلة البحوث الادارية والاقتصادية ، 1 (2).
11. صالح سميرة شهرزاد. (15 جانفي, 2016). التكلفة المستهدفة وامكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية. مجلة الابتكار والتسويق ، 3 (1).

12. طاوش الاخضر، قندوسي خراز. (2020). امكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية. مجلة التكامل الاقتصادي.
13. طيبة محمد، عبد السميع احمد. (2010). الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية (المجلد ط1). عمان: دار الليس الزمان للنشر والتوزيع.
14. عبد الواحد نسيمه. (01 افريل, 2020). اهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية. مجلة البشائر ، 6
15. فرج مشاق كامل. (30 سبتمبر, 2012). استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة. مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، 18 (67).

#### المقالات باللغة الاجنبية

1. al Roehm H A et. (novomber 1992). yes ABC works with purchasing .too. *accountancy .american institue of certified public acccountants new york* , 58.
2. Hergeth, h. (2002). Target costing in the textile ccomplex. *Textile and appareil technologie and management* .
3. Richard, D. G. (1995). target costing. *Business and industrial Marketing .usa vol 10.issuel* .

#### الكتب باللغة العربية

1. الاخرس عاطف ،حمودة سمير. (2001). محاسبة التكاليف الصناعية (المجلد 1). عمان: دار البركة لنشر والتوزيع.
2. الحاج فليح حسين، الحاج طارق. (2009). الاقتصاد الاداري. عمان: دار الصفا لنشر والتوزيع.
3. الخفاجي عز الدين ،سويسي علي،عباسي نعمة. (2014). الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي. عمان: دار الايام للنشر والتوزيع.
4. الساقى كمال،حسن جمعة الربيعي،سعدون مهدي. (2008). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان: منهج علمي و عملي. دار الاثراء للنشر و التوزيع.
5. الطيبي مصباح اسماعيل. (2013). الادارة الاستراتيجية. عمان: دار حامد للنشر والتوزيع
6. العسيري خالد، حسين سعيد. (2013). إستراتيجية استقطاب الكفاءة الأكاديمية لتحقيق الميزة التنافسية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية. السعودية: دار الصفاء للنشر.

7. الكبيسي عبد ستار. (2008). مبادئ المحاسبة 1 و 2 (المجلد 1). عمان: دار وائل للنشر
8. النصار ابو محمد. (2010). محاسبة التكاليف. عمان: دار وائل للنشر.
9. الهنيبي إيمان، لجعيري احمد. (2001). محاسبة التكاليف الصناعية (المجلد 1). عمان: دار البركة للنشر و التوزيع.
10. حجازي اسماعيل، معالم سعاد. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة (المجلد 1). دار اسامة للنشر والتوزيع.
11. رحال علي. (1999). سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
12. سالم براهيم، بلقايد عبد العزيز. (2014). دور تكوين العنصر البشري في تحقيق الميزة التنافسية. وهران: اجات اقتصادية ادارية.
13. شكري مصطفى محمد، شلابي محمد علاء. (2013). دور المسؤولية الاجتماعية في زيادة القدرة التنافسية. السعودية: المنظمة العربية الادارية جامعة الدول العربية
14. صالح عبد الرزاق، عطا الله وراذ خليل. (1999). محاسبة التكاليف الفعلية. عمان: دار زهوان للنشر و التوزيع.
15. صلاح الدين، مبارك عبد المنعم، و اخرون، مرعي عبد الحي. (2002). محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط، الرقابة. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
16. طيبة محمد، عبد السميع احمد. (2010). الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية (المجلد ط1). عمان: دار الليس الزمان للنشر والتوزيع.
17. عبد اللطيف ناصر نور الدين. (2001). انظمة قياس التكاليف وتطبيقاتها في مجالات الصناعة والمقاولات والخدمات. مصر: دار الجامعة الاسكندرية.
18. عبد المنع فليح عبد الله، و اخرون، صلاح بسيوني. (2017). نظم محاسبة التكاليف. مصر: جامعة القاهرة كلية التجارة.
19. عريوة حسين، بلعجوز محاد. (2019). تطورات اساليب المحاسبة الادارية لتقييم الاداء في ظل بيئة الاعمال الحديثة. مصر: المنظمة العربية للتنمية الادارية جامعة دول العربية
20. عطا الله محمد القطيش، نواف محمد فخر. (2014). محاسبة التكاليف الصناعية (المجلد ط1). الاردن عمان: دار اسامة للنشر والتوزيع
21. عطية هاشم احمد. (2000). محاسبة التكاليف التطبيقية. مصر: الدار الجامعة الاسكندرية.

22. فرحان محمد علاء ،طالب عبد الفتاح جاسم. (2009). *اساسيات المقارنة المرجعية*. عمان: دار صفاء والنشر والتوزيع.
23. لتكريتي يحي اسماعيل. (2010). *محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق*. عمان: محكم تحكيما علميا و منهجيا.
24. لعلاق عباس بشير. (2000). *المعجم الشامل للمصطلحات العلوم الادارية المحاسبية التمويل والمصادق انجليزي عربي*. ليبيا: دار الجماهيرية.
25. محفوظ جودة احمد. (2008). *ادارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات*. عمان: دار وائل لنشر والتوزيع.
26. مرسلي نبيل خليل. (1998). *الميزة التنافسية في مجال الاعمال*. مصر: مركز الاسكندرية للكتاب
27. مرعي عبد الحي، مرعي صلاح الدين، مبارك عبد المنعم، عطية عبد الحي. (2002). *محاسبة التكاليف المتقدمة لاغراض التخطيط والرقابة*. مصر: الدار الجامعية الاسكندرية.
28. موسى محمود، منصور شبل. (2008). *نظام تكاليف الانشطة اساسيات وملاحح*. مصر: جامعة الازهر.
29. نجار راغب فريد. (1997). *ادارة الانتاج والعمليات والتكنولوجيا مدخل تكاملي تجريبي*. الاسكندرية مصر: مكتبة الاشعار للنشر.
30. نظمي احمد سلامة، كلبونة ايهاب، نظمي رافت. (2011). *الاصول المحاسبية والاسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي*. عمان: دار وائل للنشر.
31. هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان. (2014). *التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرات التنافسية للمؤسسة*. الاسكندرية مصر: مكتبة الوفاء القانونية.

#### الكتب باللغة الأجنبية

1. PHILIPPE LORINO. (1991). *le Contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités* Dund. paris.

## المحاضرات

1. غضاب رانية. (2020). محاضرات في مقياس محاسبة التسيير المعمقة. مطبوعة بغرض التناهيل موجهة لطلبة سنة أولى ماستر . قسم علوم التسيير، بسكرة.

## الملتقيات

1. بكوش لطيفة، بن ساهل وسيلة. (2013). تحقيق ميزة التكلفة من خلال نظام التكاليف على اساس الانشطة. للملتقى العلمي الوطني واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية تحليل الموجود من اجل استشراف ابداعات المستقبلية. مسيلة.

## المذكرات

1. ابراهيم صباح ناريمان. (2008). واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية. المحاسبة والتمويل (رسالة ماجستير) . غزة، كلية التجارة، فلسطين.
2. المطيري مبارك مطلق. (2010). ادراك المديرين لاسلوب المقارنة المرعية في الاعمال الالكترونية واثره على تحقيق التفوق التنافسي لدى البنوك التجارية(رسالة ماجستير). الاردن، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ادارة الاعمال كلية الاعمال.
3. بن عبد الرحمان نضيرة. (2006). اليات تطوير الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل تحرير التجارة الخارجية(رسالة ماجستير). الجزائر، ادارة موارد بشرية، بلدية: جامعة سعد دحلب
4. بوشناف عمار. (31 مارس, 2002). الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية مصادرها تنميتها تطورها (رسالة ماجستير). الجزائر، العلوم الاقتصادية.
5. جرنان سمية. (2007). ترشيد التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة الخدمية (اطروحة دكتوراه). الجزائر، العلوم الاقتصادية، بسكرة: جامعة محمد خيضر
6. سعود وليد بسام. (2016). نموذج مقترح لتطبيق اسلوب القياس المرجعي في المنشآت السياحية (رسالة ماجستير). سوريا، كلية الاقتصاد: جامعة تشرين.
7. عجالي دلال. (2017). ادارة راس المال الفكري كمدخل لدعم وتحسين تنافسية شركات التامين (اطروحة دكتوراه). الجزائر، تسيير موارد بشرية، ام البواقي: جامعة ام البواقي
8. عطوي راضية. (2016). الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح (أطروحة دكتوراه). سطيف، العلوم الاقتصادية.
9. غضاب رانية. (2019). نظام المعلومات المحاسبية القائمة على الانشطة (اطروحة دكتوراه). بسكرة: جامعة محمد خيضر.

10. مسكين الحاج. (2011). متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (رسالة ماجستير). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية: سيدي بلعباس.

#### المواقع

1. telecom algerie. (2021, mai 26). *algeriatelecom.dz/AR*. Récupéré sur [algeriatelecom.dz/AR/page/le-groupe-p2](http://algeriatelecom.dz/AR/page/le-groupe-p2).



قائمة الملاحق

الملاحق رقم 01

ACTIF DE BILAN	2019	2018
<b>ACTIF</b>		
<b>ACTIF NON COURANT</b>		
terrains	141 648 564,00	115 414 200,00
Batiments	173 375 648,35	138 749 235,83
autre immobilisation corporelles	1 130 848 191,42	1 130 848 191,42
immobilisations en concession	6 908 389 495,62	1 675 812 148,17
immobilisation en cours	5 355 078 686,94	3 553 191 461,80
immobilisation financieres	-	-
investissement	3 419 612 218,21	10 555 198 258,95
titre mis en equivalences-entrepris associees	-	-
autre participation et créancier rattachées	2 985 092 655,87	2 477 666 928,10
autres titres immobilises	2 500 000 000,00	3 000 000 000,00
prêts et autres actifs financiers non courants	106 741 603,70	151 716 852,87
impôts différés actif	324 024 098,53	318 510 346,41
<b>Total actif non courants</b>	<b>23 044 811 162,64</b>	<b>23 117 107 623,55</b>
<b>ACTIF COURANT</b>		
Stocks encours	6 404 784 394,09	5 605 515 297,16
clients	314 134 935,41	3 632 744 863,64
autres debiteurs	2 210 530 786,41	2 017 376 818,21
impôts	120 424 209,62	126 793 516,04
<b>ACTIF COURANT</b>		
trésorerie actif	1 826 155 136,27	3 037 331 704,28
placement et autres actifs financiers courant	18 559 989,19	18 559 989,19
<b>Total actif courants</b>	<b>13 721 589 451,30</b>	<b>14 438 322 188,52</b>
<b>total general actif</b>	<b>36 766 400 613,94</b>	<b>37 555 429 812,07</b>

الملاحق رقم 02

الملحق رقم 02

Passif du Bilant	2019	2018
<b>PASSIF</b>		
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis	-	-
Donation de l'Etat	-	-
Autres fonds propres	1 661 677 000,00	1 661 677 000,00
Primes et réserves(réserves consolidées)	13 833 681 286,63	13 263 207 027,34
Ecart de réévaluation	2 515 034 701,67	2 515 034 701,67
Ecart d'équivalence	-	-
résultat Net	806 029 107,58	1 292 124 259,29
Autres capitaux propres-report à nouveau	234 568 875,67	225 264 110,76
Liaison inter unités	-	-
<b>TOTALI</b>	<b>19 050 990 971,55</b>	<b>18 957 307 099,06</b>
<b>PASSIF NON COURANT</b>		
Emprunts et dettes financières	10 098 748 057,99	10 617 741 786,58
Impôts(différés et provisionnés)	3 501 208,32	2 377 222,01
autres dettes non courantes	593 645 268,24	593 645 268,24
provision et produits comptabilisés d'avance	1 421 355 889,30	1 407 039 675,99
<b>TOTAL PASSIF NON COURANTZ</b>	<b>12 117 250 423,85</b>	<b>12 620 803 952,82</b>
<b>PASSIF COURANT</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 334 618 982,29	2 000 103 976,88
Impôts	95 924 225,85	179 607 313,70
autres dettes	3 658 641 247,14	3 682 456 439,87
trésorerie passif	508 974 763,26	115 151 029,74
<b>TOTAL PASSIF COURANTZ</b>	<b>5 598 159 218,54</b>	<b>5 977 318 760,19</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	<b>36 766 400 613,94</b>	<b>37 555 429 812,07</b>

الملاحق رقم 03

	2019	2018	R/O	EVOL.2019/2018
<b>TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT</b>				
70 Chiffres d'affaires	8680696449.38	9627669617.30	74.76%	9.84%
72 Variation stocks, produits finis et en cours	1014748376.80	206569542.16	499.19%	391.24%
73 Production immobilisée	0.00	0.00	/	/
74 Subvention d'exploitation	0.00	0.00	/	/
<b>1.PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>9695444826.18</b>	<b>9834239159.46</b>	<b>84.89%</b>	<b>1.41%</b>
60 Achats consommés	4153002131.54	4143149298.10	102.82%	0.24%
61-62 Services extérieurs et autres consommations	1060937059.85	1012879210.65	111.98%	4.74%
<b>2.consomation de l'exercice</b>	<b>5213939191.39</b>	<b>5156028508.75</b>	<b>104.56%</b>	<b>1.12%</b>
<b>3.VALEUR AJOUTEES D'EXPLOITATION(1-2)</b>	<b>4481505634.79</b>	<b>4678210650.71</b>	<b>69.64%</b>	<b>4.20%</b>
63 Charges de personnel	3360530357.67	3186097946.17	103.14%	5.47%
64 Impôts,taxes et versements assimilés	143359731.96	160057490.45	89.85%	10.43%
<b>4.EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>977615545.16</b>	<b>1332055214.09</b>	<b>32.40%</b>	<b>26.61%</b>
75 Autres produits opérationnels	681825979.04	1142352643.62	6357.61%	40.31%
65 Autres charges opérationnelles	69832819.44	147890390.41	115.54%	51.13%
68 Dotations aux amortissements:provisions et pertes de valeur	1216487703.68	1287214651.31	135.64%	5.49%
78 Reprises sur pertes de valeurs et provisions	636736591.48	321577514.29	1016.35%	98.00%
<b>5.RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>1009857592.56</b>	<b>1365880330.28</b>	<b>47.34%</b>	<b>26.07%</b>
76 Produits financiers	151946624.00	191627016.37	117.68%	20.71%
66 Charges financières	272784886.35	159258487.69	6.15%	71.28%
<b>6.RESULTAT FINANCIERS</b>	<b>120838262.35</b>	<b>32368528.68</b>	<b>38.12%</b>	<b>473.32%</b>
<b>7.RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS(4-5)</b>	<b>889019330.21</b>	<b>1398248858.96</b>	<b>48.94%</b>	<b>36.42%</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	77823533.00	127206062.00	27.22%	38.82%
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	5166689.63	21081462.33	188.66%	124.51%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	11165954020.70	11489796333.74	96.06%	2.82%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	10359924913.12	10197672074.45	102.66%	1.59%
<b>8.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>806209107.58</b>	<b>1292124259.29</b>	<b>52.57%</b>	<b>37.62%</b>
77 Elements extraordinaires (produits)(à préciser)	0.00	0.00	/	/
67 Elements extraordinaires (charges)(à préciser)	0.00	0.00	/	/
<b>9.RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>/</b>	<b>/</b>
<b>10.RESULTAT DE L'EXERCICE</b>	<b>806209107.58</b>	<b>1292124259.29</b>	<b>52.57%</b>	<b>37.62%</b>

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 23 - 05 - 2021  
إلى السيد: مدير مؤسسة إتصالات  
الجزائر - بسكرة -



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
عمادة الكلية  
الرقم: 462 / ك.ق.ت.ت / 2021

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

1- رماضنة أميرة

2- خليل أنيس

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر تخصص: محاسبة

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة ب:

" مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحقيق ميزة تنافسية في المؤسسات الخدمية "

تحت إشراف: د/ زعرور نعيمة

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية 12

جامعة محمد خيضر بسكرة  
نائب العميد  
المكلف بالدراسات  
والمسائل المرتبطة  
بالطلبة  
أ. جنان عبد الحق



تأشيرة المؤسسة المستقبلة

إتصالات الجزائر  
المديرية العمالية  
الإتصالات  
بسكرة  
المدير العام  
إيالة بسكرة  
مضامين: د. فرحسي

جامعة بسكرة  
ص ب 145 ق ر - بسكرة

