

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 Commerciales



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

## الموضوع

### استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة دراسة حالة المؤسسة بيسكو فروي بسكرة

أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: محاسبة

إشراف الأستاذ:  
أ.د. تومي ميلود

إعداد الطالبة:  
خشعي عفاف

#### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	مؤسسة الإلتناء
01	تومي إبراهيم	أ.م.أ	رئيسا	جامعة بسكرة
02	تومي ميلود	أ.ت.ع	مشرفا	جامعة بسكرة
03	الحاج عامر	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
04	زاوي صورية	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
05	عيسانبي عامر	أ.ت.ع	ممتحنا	جامعة باتنة 01
06	بورواي ساعد	أ.م.أ	ممتحنا	المركز الجامعي بريكة

السنة الجامعية: 2022/2021



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 Commerciales



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

## الموضوع

### استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة دراسة حالة المؤسسة بيسكو فروي بسكرة

أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

إشراف الأستاذ:

أ.د. تومي ميلود

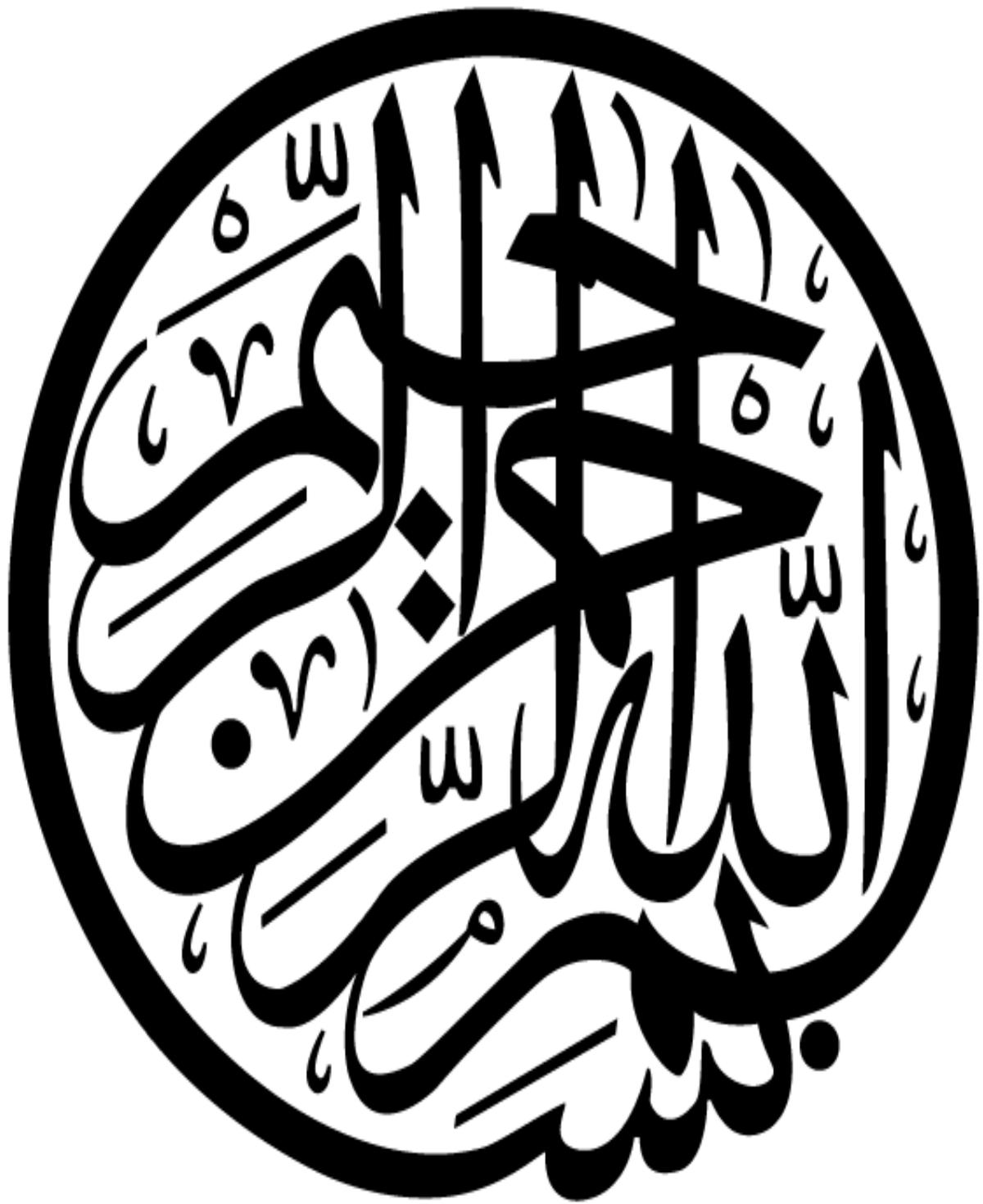
إعداد الطالبة:

خشعي عفاف

#### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	مؤسسة الإنتماء
01	تومي إبراهيم	أ.م.أ	رئيسا	جامعة بسكرة
02	تومي ميلود	أ.ت.ع	مشرفا	جامعة بسكرة
03	الحاج عامر	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
04	زاوي صورية	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
05	عيسانني عامر	أ.ت.ع	ممتحنا	جامعة باتنة 01
06	بوراي ساعد	أ.م.أ	ممتحنا	المركز الجامعي بريكة

السنة الجامعية: 2022/2021



# شكر وعرفان

الحمد والشكر لله الذي منّ عليا بإتمام هذا العمل

والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه

أتقدم بجميل الشكر والعرفان للأستاذ الدكتور "تومي ميلود" على حسن  
ارشاداته وتوجيهاته لإتمام هذا البحث.

أشكر جميع الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على منحي شرف  
مناقشة عملي هذا.

أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية  
والتجارية وعلوم التسيير.

إلى كل من ساعدني في هذا العمل.

# الإهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى

والدي رحمه الله

والدتي شفاها الله وأطال في عمرها

أخي حفظه الله

أخواتي حفظهم الله

إلى صديقاتي

إلى كل من تمنى لي النجاح

## الملخص

إن البحث عن ميزة تنافسية أو الحفاظ عليها يعد من الأمور الهامة والحتمية التي على المؤسسة العمل عليها بابتكارات جديدة سواء في الإدارة أو على المنتجات، ويعتبر مدخل إدارة التكاليف من أحدث المداخل لتحقيق التنافسية.

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

### Abstract

Searching for or maintaining a competitive advantage is one of the important and inevitable matters that the organization must work on with new innovations, whether in management or on products, and the method of cost management is one of the latest methods to achieve competitiveness.

The study reached several results, the most important of which are: Modern methods of analytical accounting provide the organization with accurate information on costs in order to manage them better to help in making decisions related to reducing these costs in order to give a product at the lowest cost and at the lowest price in order to enable it to compete while maintaining its quality. One of the modern methods of analytical accounting requires high skills of the human resource, and a good analysis of the competitive environment.

**Key words:** Analytical Accounting Methods (traditional, modern), Costing, Competitiveness, Competitive Advantage, Cost Reduction, Competitive Pricing.

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر وعرهان
	الإهداء
	الملخص
V-I	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ - د	مقدمة
39-01	الفصل الأول: مدخل لأساليب المحاسبة التحليلية
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة التحليلية
03	المطلب الأول: المحاسبة التحليلية
03	أولاً: دوافع ظهور المحاسبة التحليلية
03	ثانياً: مراحل تطور المحاسبة التحليلية
06	ثالثاً: تعريف المحاسبة التحليلية
07	المطلب الثاني: أهمية وأهداف ووظائف المحاسبة التحليلية
07	أولاً: أهمية المحاسبة التحليلية
08	ثانياً: أهداف المحاسبة التحليلية
09	ثالثاً: وظائف المحاسبة التحليلية
10	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالفروع الأخرى للمحاسبة
10	أولاً: المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية
11	ثانياً: المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية
12	المبحث الثاني: الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية
12	المطلب الأول: أسلوب التكلفة الكلية
12	أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة الكلية
13	ثانياً: مراحل حساب التكلفة
17	ثالثاً: مزايا وعيوب أسلوب التكلفة الكلية
17	المطلب الثاني: أسلوب التكلفة الجزئية

## فهرس المحتويات

17	أولا: أسلوب التكلفة المباشرة
19	ثانيا: أسلوب التكلفة المتغيرة
21	ثالثا: أسلوب التحميل العقلاني والتكلفة الهامشية
24	المطلب الثالث: أسلوب التكلفة المعيارية
24	أولا: مفهوم أسلوب التكلفة المعيارية
25	ثانيا: مراحل عمل أسلوب التكلفة المعيارية
27	ثالثا: مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المعيارية
27	<b>المبحث الثالث: الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية</b>
27	المطلب الأول: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة
28	أولا: مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة
32	ثانيا: مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة
33	ثالثا: مزايا وعيوب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة
34	المطلب الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة
34	أولا: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة
37	ثانيا: مراحل عمل أسلوب التكلفة المستهدفة
38	ثالثا: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة
40	<b>خلاصة</b>
83-42	<b>الفصل الثاني: مدخل للمنافسة والتنافسية والميزة التنافسية</b>
42	<b>تمهيد</b>
43	<b>المبحث الأول: المنافسة والتنافسية</b>
43	المطلب الأول: ماهية المنافسة
43	أولا: تعريف المنافسة
43	ثانيا: أشكال المنافسة
45	المطلب الثاني: ماهية التنافسية
45	أولا: مفهوم التنافسية
47	ثانيا: أهمية التنافسية
48	ثالثا: أهداف التنافسية
48	المطلب الثالث: أنواع ومؤشرات قياس التنافسية

## فهرس المحتويات

48	أولاً: أنواع التنافسية
49	ثانياً: مؤشرات التنافسية
51	المبحث الثاني: أسس الميزة التنافسية
51	المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية
51	أولاً: تعريف الميزة التنافسية
52	ثانياً: أهمية الميزة التنافسية
53	ثالثاً: معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية
53	المطلب الثاني: أنواع ومحددات ومصادر الميزة التنافسية
53	أولاً: أنواع الميزة التنافسية
54	ثانياً: محددات الميزة التنافسية
56	ثالثاً: مصادر الميزة التنافسية
58	المطلب الثالث: استراتيجية العامة للاكتساب مزايا تنافسية
58	أولاً: استراتيجية قيادة التكلفة
59	ثانياً: استراتيجية التمييز
62	ثالثاً: استراتيجية التركيز
62	المبحث الثالث: التحليل الإستراتيجي للبيئة التنافسية
63	المطلب الأول: ماهية التحليل الإستراتيجي
63	أولاً: تعريف التحليل الإستراتيجي للبيئة التنافسية
64	ثانياً: البيئة التنافسية الداخلية
67	ثالثاً: البيئة التنافسية الخارجية
70	المطلب الثاني: أساليب تحليل البيئة التنافسية الداخلية
70	أولاً: أسلوب سلسلة القيمة
73	ثانياً: أسلوب التحليل الوظيفي
75	المطلب الثالث: أساليب تحليل البيئة التنافسية الخارجية
75	أولاً: نموذج القوى الخمس لبورتر
80	ثانياً: نموذج SWOT
83	خلاصة
125-84	الفصل الثالث: استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة الاقتصادية

## فهرس المحتويات

85	تمهيد
86	المبحث الأول: أثر تخفيض التكاليف على تنافسية المؤسسة الاقتصادية
86	المطلب الأول: مفهوم التكاليف
86	أولاً: تعريف التكلفة
87	ثانياً: سعر التكلفة
88	ثالثاً: العوامل المؤثرة في إعداد دليل عناصر التكاليف
88	المطلب الثاني: تبويبات عناصر التكاليف
95	المطلب الثالث: ماهية استراتيجية تخفيض التكاليف
95	أولاً: مفهوم استراتيجية تخفيض التكاليف
96	ثانياً: أهمية ومبادئ استراتيجية تخفيض التكاليف
98	ثالثاً: استراتيجية تخفيض التكاليف كبعد أساسي لتحقيق تنافسية المؤسسة الاقتصادية
99	المبحث الثاني: تسعير المنتجات
99	المطلب الأول: ماهية السعر
99	أولاً: مفهوم السعر
102	ثانياً: أهداف التسعير
104	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في قرار التسعير واستراتيجيات التسعير
104	أولاً: العوامل المؤثرة على قرار التسعير
106	ثالثاً: استراتيجيات التسعير المنتجات الجديدة
108	المطلب الثالث: التسعير التنافسي
108	أولاً: مفهوم التسعير التنافسي
109	ثانياً: التسعير وتخفيض التكاليف ودورة حياة المنتج وتحقيق التنافسية
111	المبحث الثالث: استخدام أساليب المحاسبة التحليلية كأداة لتعزيز التنافسية
111	المطلب الأول: أساليب تخفيض التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة الاقتصادية
111	أولاً: استخدام أسلوب التسيير على أساس الأنشطة لتحقيق التنافسية
113	ثانياً: استخدام أسلوب التحسين المستمر لتحقيق التنافسية
115	ثالثاً: استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد لتحقيق التنافسية
116	رابعاً: استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة لتحقيق التنافسية
118	المطلب الثاني: تحقيق الميزة التنافسية باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

## فهرس المحتويات

121	المطلب الثالث: دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لتحسين تنافسية المؤسسة
125	خلاصة
173-126	الفصل الرابع: المساهمة في تحقيق تنافسية مؤسسة بيسكو فروي باستخدام أساليب المحاسبة التحليلية
127	تمهيد
128	المبحث الأول: التعريف بمؤسسة بيسكو فروي
128	المطلب الأول: تقديم مؤسسة بيسكو فروي
128	أولاً: مؤسسة بيسكو فروي
129	ثانياً: أهداف مؤسسة بيسكو فروي
130	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي
134	المطلب الثالث: مراحل العملية الإنتاجية بمؤسسة بيسكو فروي
137	المبحث الثاني: واقع استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق التنافسية في مؤسسة بيسكو فروي
137	المطلب الأول: تحديد تكاليف منتجات مؤسسة بيسكو فروي
140	المطلب الثاني: حساب سعر تكلفة منتجات مؤسسة بيسكو فروي
145	المطلب الثالث: تأثير التنافسية على نشاط مؤسسة بيسكو فروي
148	المبحث الثالث: محاولة تحقيق تنافسية مؤسسة بيسكو فروي باستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة
148	المطلب الأول: حساب تكلفة منتجات مؤسسة بيسكو فروي باستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة
160	المطلب الثاني: تخفيض التكاليف كمدخل لتحقيق تنافسية مؤسسة بيسكو فروي
170	المطلب الثالث: أساليب أخرى لتحقيق التنافسية بالمؤسسة محل الدراسة
173	خلاصة
174	الخاتمة
179	قائمة المراجع

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
11	أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة	1
129	توزيع العمال حسب التسلسل المهني للفتات	2
139	التكاليف غير المباشرة	3
141	تكلفة المواد الأولية	4
142	تكلفة مواد التعبئة والتغليف	5
144	تكلفة الطن الواحد للمنتجات الثلاثة (بحشو الفراولة، بيسكول، بحشو لشكولاتة)	6
146	أهم منافسي مؤسسة بيسكو فروي في السوق	7
147	التشخيص (الداخلي، الخارجي) لمؤسسة بيسكو فروي	8
149	تحديد الأنشطة داخل مؤسسة بيسكو فروي	9
151	مسيبات تكلفة الأنشطة وحجم مسيبات التكلفة	10
153	مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسيبات تكلفة الأنشطة	11
155	تحديد تكلفة كل مسبب	12
157	تكلفة الوحدة الواحدة لكل مسبب تكلفة	13
158	توزيع التكاليف غير المباشرة	14
159	تحديد سعر التكلفة باستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة	15
162	تحديد تكلفة كل مسبب بعد تخفيض التكاليف	16
164	تكلفة الوحدة الواحدة لكل مسبب بعد تخفيض التكاليف	17
165	توزيع التكاليف غير المباشرة بعد تخفيض التكاليف	18
166	تحديد سعر التكلفة بعد تخفيض التكاليف	19
168	تكلفة المنتج بحشو شكولاتة بعد تخفيض التكاليف	20

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
09	وظائف المحاسبة التحليلية	1
13	مراحل حساب التكلفة حسب أسلوب التكلفة الكلية	2
30	أنواع الأنشطة الرئيسية لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة	3
54	دورة حياة الميزة التنافسية	4
64	البيئة التنافسية (الداخلية والخارجية)	5
72	أسلوب سلسلة القيمة	6
76	نموذج القوى التنافسية لبورتر Porter	7
82	نموذج SWOT	8
88	التبويب الأساسي لعناصر التكاليف	9
92	التكاليف الثابتة	10
93	التكاليف المتغيرة	11
94	التكاليف المختلطة	12
104	العوامل المؤثر على قرار التسعير	13
120	تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية	14
121	أساليب تحقيق ميزة تنافسية في ظل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة	15
130	الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي	16
134	مراحل العملية الإنتاجية بمؤسسة بيسكو فروي	17

# المقدمة

## مقدمة

تواجه المؤسسات الاقتصادية تحديات البيئة الحديثة نتيجة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية ... التي يشهدها العالم كالعولمة، التضخم، انخفاض القدرة الشرائية، التطور التكنولوجي السريع خاصة في مجال ابتكار منتجات جديدة مميزة وهذا في ظل تزايد حدة المنافسة، هذه التحديات وضعت المؤسسات في مشاكل عديدة فرضت عليها ايجاد حلول وأساليب متطورة وحديثة تحافظ لها على النجاح والنمو والبقاء.

ومن أجل البقاء ومواكبة التغيرات توجب على المؤسسات الاقتصادية الحصول عن مزايا تنافسية، ولا ينتهي الأمر عند حصولها عليها وإنما يتطلب منها السعي في الحفاظ عنها وتحسينها بشكل مستمر.

تسعى المؤسسات في تبني أساليب واستراتيجيات تلائم وضعيتها وتضمن لها التفوق والأفضلية عن منافسيها في عدة جوانب كالجودة، التميز في المنتجات، طرق التسليم، رضا الزبائن والتكلفة، وتعتبر الأخيرة نقطة هامة في تحديد أسعار المنتجات وكذا القدرة على التحكم فيها، كما تعتبر محورا أساسيا لتعزيز التنافسية والحفاظ على الموقع التنافسي لأي مؤسسة.

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة أساسية في المؤسسة فهي تساعد في تتبع وتحليل التكاليف باستخدام أحد أساليبها للحصول على معلومات دقيقة تفيد في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات، فهي تسعى بذلك إلى إدارة تكاليفها وتعظيم أرباحها من أجل مواجهة المنافسة.

وتكتسي أساليب المحاسبة التحليلية أهمية بالغة في تحديد التكاليف وإدارتها من أجل إعطاء أفضل منتج بأقل تكلفة وبسعر تنافسي يضمن لها الأرباح المطلوبة لتلبية متطلبات ورغبات الزبائن مع الحفاظ على جودة المنتج، كما تعتبر نتائج هذه الأساليب قاعدة معلومات صحيحة تمكن المؤسسات من اتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف والتحكم فيها.

### إشكالية البحث:

تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تخفيض التكاليف لأدنى حد ممكن باستخدام أساليب المحاسبة التحليلية لدعم ميزتها التنافسية والحفاظ عليها.  
مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

**كيف يتم تحقيق تنافسية المؤسسة باستخدام أساليب المحاسبة التحليلية ؟**

## المقدمة

في ظل هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة التالية:

1. ماهية المحاسبة التحليلية وماهية أساليبها المستخدمة في حساب التكلفة النهائية؟؛
2. ما هو دور ومكانة أساليب المحاسبة التحليلية في المؤسسة؟؛
3. هل تعتبر الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية أساسا ملائما للتقييم الدقيق للتكلفة؟؛
4. هل تستخدم المؤسسات الجزائرية أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة في تحديد تكاليف منتجاتها؟؛
5. هل توفر الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية معلومات دقيقة حول التكاليف؟؛
6. هل تستخدم المؤسسات الجزائرية أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسياتها؟.

### فرضيات البحث:

تتمثل في:

1. تعتبر المحاسبة التحليلية عنصرا أساسيا داخل المؤسسة؛
2. تمنح الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية نتائج غير دقيقة حول تكاليف المنتجات بسبب تحميلها الخاطيء للتكاليف غير المباشرة مما يؤثر سلبا على اتخاذ القرارات الهامة؛
3. رغم وجود نظام محاسبي جيد داخل المؤسسة إلا أنها لا تستطيع تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية؛
4. توفر الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية معلومات تفيد في تخفيض التكلفة وتحقيق التنافسية؛
5. تعتمد إدارة مؤسسة بيسكو فروي في تحقيق التنافسية على معلومات ونتائج المحاسبة التحليلية.

### حدود الدراسة:

إن موضوع الدراسة واسع جدا لوجود الكثير من أساليب المحاسبة التحليلية (التقليدية، الحديثة)، كما تعتبر التنافسية موضوع شاسع فالمؤسسة الاقتصادية لها عدة جوانب يمكن أن تنافس بها، وحاولنا ربط بين المفهومين في الجانب النظري.

أما الدراسة التطبيقية فتمت في مؤسسة بيسكو فروي للدورة المحاسبية 2019 وتم اختيار ثلاثة منتجات تختلف في الشكل والوزن والحشو.

### أهمية الموضوع:

تتجلى أهمية الموضوع في أن:

1. المحاسبة التحليلية لها دور فعال في التخطيط والرقابة واكتشاف الثغرات والمراكز المسؤولة عنها؛
2. محاولة عرض واستخدام مختلف أساليب المحاسبة التحليلية (التقليدية، الحديثة)؛
3. المحاسبة التحليلية تساعد المسيرين من خلال توفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب التي تفيدهم في تقييم الأداء واتخاذ القرارات من أجل مواجهة المنافسين.

# المقدمة

## أهداف الدراسة:

هناك عدة أهداف ترمي إليها الدراسة نوجزها في:

1. التعرف على أساليب المحاسبة التحليلية المطبقة داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
2. عرض مختلف الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية باعتبارها أساليب تساعد في تحديد التكلفة؛
3. محاولة التعرف على المنافسين والبيئة التنافسية والاستراتيجيات المتبعة من قبل المؤسسات الاقتصادية؛
4. معرفة مدى أهمية المعلومة المستخرجة من المحاسبة التحليلية في تحقيق التنافسية؛
5. معرفة الصعوبات والمشاكل التي تواجه المؤسسات في تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية؛
6. محاولة الوقوف على واقع المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومساهمتها لتحقيق التنافسية من خلال دراسة مؤسسة بيسكو فروي بسكرة.

## مببرات اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع بناء على عدة أسباب أهمها:

- ❖ اختصاص الباحثة في مجال المحاسبة والإطلاع على مستجدات الدراسة؛
- ❖ محاولة معرفة مدى اهتمام المؤسسات الجزائرية بالمحاسبة التحليلية؛
- ❖ توجه المؤسسات في الوقت الحالي نحو التحكم في التكاليف وترشيدها لتعزيز ميزتها التنافسية.

## المنهج المتبع:

للإجابة عن مختلف التساؤلات المطروحة واختبار الفرضيات اعتمدنا على منهجين؛ المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للإحاطة بكل جوانب الموضوع والإجابة عن إشكالية البحث، ومنهج دراسة حالة من أجل إسقاط محتويات الجانب النظري على أرضية الواقع باستخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة -.

## الدراسات السابقة:

عديدة منها:

1. بكرون حفصة، أهمية اعتماد تقنيات إدارة التكلفة لتحقيق الجودة الشاملة - دراسة حالة مؤسسة الكهرباء المنزلية DOMELEC بخنشلة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2017: هدفت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى إظهار الأسبقية التنافسية للمؤسسات وكيف يتم تعزيزها بالاعتماد على تقنيات وأساليب كأساس لحساب وإدارة التكاليف في ظل الجودة الشاملة لأن هذا سيحقق تخفيضا للتكاليف من خلال التحكم في تكاليف الجودة الشاملة وتحسين للجودة، وتوصلت للنتائج التالية:

## المقدمة

❖ تهدف أساليب إدارة التكلفة الحديثة إلى الرقابة على التكاليف بتخفيضها وفي الوقت نفسه تركز على تحقيق الجودة لكسب رضا الزبائن وتحقيق متطلباتهم؛

❖ إن استعمال أدوات الجودة الشاملة في تحليل مشاكل الجودة من خلال تحديد مسببات التلف في الإنتاج التام تساعد في تحديد المشاكل وتحليلها لتقليل التلف والأخطاء والوصول إلى المعيب الصفري بعد تحقيق صفر عيوب؛

❖ إن تحقيق الجودة الشاملة في المؤسسة يكون دون تكاليف إضافية، وذلك نتيجة اعتماد أساليب إدارة التكلفة الحديثة التي تعمل دعم الأنشطة المضيئة للقيمة مثل: التدريب، البحث والتطوير وبالتالي انخفاض تكاليف الفشل التي بالنتيجة تؤثر في انخفاض التكاليف الإجمالية للجودة الشاملة؛

❖ تطبق المؤسسة أسلوب التكلفة الكلية لحساب تكاليفها، فهي لا تطبق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف، وليس لديها أي توجه للاهتمام بتكاليف الجودة، وفي المقابل هناك توجه نحو تطبيق منهج الجودة الشاملة من خلال فهم الموظفين والعمال ولسعي المؤسسة للإنتاج وفقا لمواصفات ومعايير عالمية.

2. براهيمية ابراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، العدد 05، 2011: قدمت هذه الدراسة لتوضيح أهمية تدنية التكاليف واستخدامها كأسلوب يعزز القدرة التنافسية للمؤسسات، وتوصل الباحث للنتائج التالية:

❖ نجاح المؤسسة الاقتصادية في تحسين قدرتها التنافسية والتفوق على منافسيها من خلال تدنية التكاليف يتطلب منها ضرورة تحسين نوعية وأداء الموارد المتاحة، مع معرفة كيفية توجيه نفقاتها بما يسمح لها من الحصول على تخفيضات حقيقية ومستمرة في تكلفة الوحدة المنتجة دون تأثر المنتج في تصميمه وجودته؛

❖ أوضحت النتائج المستخلصة من أساليب تدنية التكاليف في المؤسسة أنه لا يوجد أساليب محددة، وإنما يمكن استخدام مزيج من الأساليب المساعدة على تحقيق ذلك، غير أن هذا لم يمنع الباحث من الاعتماد على بعض الأساليب العامة التي تعد أهم ما يمكن أن توفره المؤسسة من إمكانيات تسمح لها بالوصول إلى تدنية تكاليفها؛

❖ على مستوى المؤسسة محل الدراسة هناك وعي بأهمية تدنية التكاليف لزيادة قدرتها على المنافسة رغم أن منتوجاتها لها جودة عالية وموافقة للمواصفات الدولية، لكن المؤسسة غير قادرة على التحكم في تكاليفها وفي استغلال مواردها بصورة أحسن لقدم آلاتها ومعداتها الإنتاجية، وبذلك فهي بحاجة إلى استثمارات كبيرة لتحسين هذه الآلات والمعدات؛

## المقدمة

❖ مازالت المؤسسة محل دراستنا غير مهتمة بدراسة السوق والتعرف على أذواق المستهلكين، مما يؤثر سلبا على مبيعاتها ومن ثم على ربحيتها، كما يؤثر على رفع حصتها السوقية مما ينعكس سلبا على قدرتها التنافسية.

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

❖ يتوفر لدى المؤسسة مستوى مرضي من الإدراك عن تطبيق مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الفوائد من تطبيقه والمتمثلة بتخفيض التكاليف بدء بمرحلة التخطيط وانتهاء بمرحلة البيع دون التأثير على جودة المنتج والتي سينعكس ايجابا على ربحية المؤسسة وتعزيز الميزة التنافسية لها؛

❖ أن المؤسسة قد فقدت حصتها في السوق المحلي لصالح المنتجات الأجنبية بسبب عوامل المنافسة وعدم مواكبة التطور والتنوع الحاصل في هذا المجال من الصناعة؛

❖ يتمثل أسلوب التكلفة المستهدفة بطريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية في البيئة التنافسية اذ يعد أداة لتخفيض التكاليف الإنتاجية.

4. ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المؤسسات الصناعية في مدينة جدة، مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، 2002: تهدف الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى توضيح مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية بمدينة جدة ودور هذا الأسلوب في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة هي:

❖ يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بالتخطيط والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المؤسسة بهدف تقديم منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف وتشبع احتياجات المستهلك، وبالتالي تحقق الأرباح الكافية على المدى الطويل؛

❖ لأسلوب التكلفة المستهدفة المقدرة على الحد من التضخم وتخفيض التكاليف، بحيث يحصر تكاليف منتجاته في إطار سعر البيع الذي يحقق له المنافسة والأرباح الكافية؛

## المقدمة

❖ لا يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية السعودية، بل يتم إتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها هذا الأسلوب، حيث ظهر أنه لا يتم استخدام معادلة التكلفة المستهدفة التي تعتبر الأساس الأول للأسلوب؛

❖ يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وإتباع مبادئه بصورة صحيحة منذ البدء بعملية التخطيط للعملية الإنتاجية إلى تخفيض التكاليف؛

❖ تهتم المؤسسات التي لديها إمكانية أو التي ليس لديها إمكانية لتطبيق الأسلوب لعملية تطوير تصاميم المنتجات بصورة عالية، وتجعل في مقدمة اهتماماتها عملية التطوير على أساس كل فترة زمنية محددة تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب الحاجة؛

❖ تعتمد المؤسسات التي لديها إمكانية تطبيق الأسلوب عند القيام بتطوير المنتجات أكثر على معرفة رغبات الزبائن في تلك المنتجات، أما المؤسسات التي ليس لديها إمكانية للتطبيق فهي تعتمد أكثر على معرفة رغبات الإدارة العليا.

5. تقارير يزيد، محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الأداء - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011: طرحت هذه الدراسة إشكالية إثبات مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات المستعملة في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية وتوصلت إلى عدة نتائج منها:

❖ إن المحاسبة التحليلية نظام واجب في المؤسسة يساعدها في تحقيق أهدافها المسطرة؛  
❖ يظهر دور المحاسبة التحليلية من خلال كل الأساليب (التقليدية، الحديثة) في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات والخدمات المقدمة وتبيان مالها من أهمية في تحديد الأنشطة المنتجة للقيمة أو المستهلكة للقيمة وهذا ما يوضح للمؤسسة الأنشطة التي تحقق لها أرباحا؛

❖ إن إفلاس العديد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعود إلى عدم الاهتمام بالمحاسبة التحليلية باعتبارها مصدر معلومات تساعد الإدارة في تسعير منتجاتها وخدماتها وكذلك تقييم المخزون السلعي مما يسمح بإعداد القوائم المالية بصورة دقيقة، وكذلك تساعد إدارة المؤسسة في ضبط الرقابة على التكاليف ومن ثم إعداد التقارير الدورية؛

❖ إتباع الأساليب الحديثة في المحاسبة التحليلية مثل أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) حققت نجاحا كبيرا في معظم الدول الأوروبية والولايات المتحدة الأمريكية حيث هذه الطرق تتميز بالسرعة في إنتاج المعلومات المحاسبية، كما تعتبر مهمة للمسيرين في اتخاذ القرار في الوقت المناسب؛

## المقدمة

❖ إن المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة تستخدم المحاسبة التحليلية وتعتبرها وسيلة لتحديد التكاليف والتكلفة النهائية ولكن لا تستخدم المحاسبة التحليلية كتقنية في التحكم والرقابة في تكاليف منتجاتها، حيث تواجه المؤسسة صعوبات في تخفيض تكاليفها بسبب الارتفاع المستمر لأسعار المواد الأولية في الخارج، ( تمثل المواد الأولية المستهلكة حوالي 60 % من تكلفة الإنتاج) وكذلك ارتفاع الكتلة الأجرية للعمال مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف منتجاتها.

6. عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية -

دراسة حالة المؤسسة الوطنية BCR بسطيف، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013/2012: هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهمية المحاسبة التحليلية والدور الذي تلعبه في بناء وتدعيم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

❖ يعد وجود نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة أمرا ضروريا، خاصة في المؤسسات الإنتاجية نظرا لتزايد حدة المنافسة المحلية والأجنبية؛

❖ لا تزال المؤسسة الجزائرية تعاني إلى يومنا هذا نقصا كبيرا في مجال المحاسبة التحليلية واستخدامها بسبب غياب أنظمة محاسبية مختصة في ذلك أو ضعفها؛

❖ لا يوجد نظام أو طريقة مثلى لحساب التكاليف، فكل نظام مرتبط بظروف وأهداف المؤسسة؛

❖ يمكن للمؤسسة في ظل وجود نظام فعال للمحاسبة التحليلية يعمل على تزويد المسيرين بالمعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب أن تدعم إستراتيجيتها التنافسية بغض النظر عن مجالها الاقتصادي.

7. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل

الكهربائية بسكرة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2011/2010: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز

ما قدمه أسلوب محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة عن الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية وقصور

الأخيرة في التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي:

❖ تعتبر الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية مقياسا غير علمي لتحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات بسبب التحميل الخاطيء للتكاليف غير المباشرة؛

❖ يعتبر أسلوب محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية طريقة تساعد في إعادة هيكلة تكاليف المنتجات واحتسابها بشكل دقيق مما يساعدها في اختيار القرار المناسب

لتحديد أسعار هذه المنتجات بما يتلاءم مع تكلفتها وحجم الطلب عليها؛

❖ يضيف أسلوب محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة على معلومات المؤسسة نوع من المصدقية والموثوقية.

## المقدمة

وتختلف هذه الدراسة عن باقي الدراسات السابقة بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة صناعية لمساعدتها في تخفيض تكاليف منتجاتها وتحديد الأنشطة التي تساهم في زيادة الربحية وتوفير معلومات تفيد في إتخاذ القرارات الهامة خاصة القرارات المتعلقة بالتنافسية.

استفدنا من الدراسات السابقة في التعرف على الجوانب البحثية الهامة كالمنهجية العلمية في اعداد هذا النوع من الدراسات، احتوائهم على مراجع، استخدامهم كمراجع ومعرفة الطريقة التي تتم بها تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية خاصة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC.

**هيكل البحث:**

ككل الدراسات والبحوث الأكاديمية فان بحثنا هذا مقسم إلى جزئين، جزء نظري مبني على المفاهيم والدراسات النظرية، وجزء تطبيقي خاص بالدراسة الميدانية التي تم إجراؤها في المؤسسة محل الدراسة. بداية تكون بالمقدمة التي تظهر إشكالية، فرضيات، أهمية وهدف الدراسة...

تطرقنا في الفصل الأول المعنون بـ "مدخل لأساليب المحاسبة التحليلية" إلى ماهية المحاسبة التحليلية وعلاقتها بفروع المحاسبات الأخرى، والأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية (أسلوب التكلفة الكلية، أسلوب التكلفة الجزئية وأسلوب التكلفة المعيارية)، والأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية (أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة).

أما الفصل الثاني المعنون بـ "الإطار النظري للمنافسة والتنافسية والميزة التنافسية" تضمن مفهوم المنافسة والتنافسية وأسس الميزة التنافسية، ثم التحليل الاستراتيجي للبيئة التنافسية (الداخلية، الخارجية)، وأساليب المستخدمة في التحليل الاستراتيجي (الداخلي، الخارجي).

والفصل الثالث المعنون بـ "استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة الاقتصادية" تطرق إلى استراتيجية تخفيض التكاليف وأثرها على الميزة التنافسية، والتسعير التنافسي للمنتجات، والعلاقة بين التسعير وتخفيض التكاليف ودورة حياة المنتج وتحقيق التنافسية، ثم تطرق إلى استخدام أساليب المحاسبة التحليلية كأداة لتعزيز التنافسية.

أما الفصل الرابع المعنون بـ "المساهمة في تحقيق تنافسية مؤسسة بيسكو فروي باستخدام أساليب المحاسبة التحليلية" تضمن التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وهيكلها التنظيمي، وواقع استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق التنافسية في مؤسسة بيسكو فروي، ثم محاولة تحقيق تنافسية المؤسسة محل الدراسة باستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

تضمنت الخاتمة اختبار الفرضيات ومجموع النتائج المتحصل عنها والتي تجسد في مجملها إجابة مختصرة عن إشكالية هذه الدراسة.

# الفصل الأول

مدخل لأساليب المحاسبة

التحليلية

## تمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، وزاد الاهتمام بهذا الفرع وبأساليبه بعد الانفتاح العالمي والتقدم التكنولوجي وكذا اشتداد المنافسة بين المؤسسات وسعيها إلى تقليل تكاليف منتجاتها بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي يضمن لها البقاء والاستمرار في التنافس، هذا لما تقدمه أساليب المحاسبة التحليلية من بيانات تفصيلية حول التكلفة ومكوناتها التي تزود إدارة المؤسسة بمعلومات تفيدها في تخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل.

سنعالج في هذا الفصل أسئلة منها:

- ❖ ما المقصود بالمحاسبة التحليلية؟ وهل تعتبر المحاسبة التحليلية أداة مهمة في عملية اتخاذ القرارات؟؛
- ❖ ماهية الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية؟؛
- ❖ ما هي الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية؟.

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة مهمة في المؤسسة كونها تقوم بتجميع كافة البيانات المتعلقة بالتكاليف وتحميلها للمنتجات، من أجل تحليلها واستخدامها كنقطة جوهرية في رفع كفاءة إدارة المؤسسة في التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء المالي واتخاذ القرارات الهامة خاصة القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات.

## المطلب الأول: المحاسبة التحليلية

ظهرت المحاسبة التحليلية بسبب الحاجة لتحليل وتجميع التكاليف بصورة مفصلة ودقيقة المتعلقة باستعمال عوامل الإنتاج المتاحة أمام المؤسسة بكيفية رشيدة لكي تضمن التسيير الجيد والعقلاني لهذه العوامل.

## أولاً. دوافع ظهور المحاسبة التحليلية:

إن قصور المحاسبة المالية في تلبية متطلبات الإدارة من البيانات والمعلومات المتعلقة ب:<sup>1</sup>

- ❖ عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز تكلفة سواء كان أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم إنتاجي حيث يكون فيه المدير معرضاً للمساءلة عن التكلفة؛
- ❖ تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة؛
- ❖ تكاليف مجموعة عمليات سلسلة القيمة بيع وتوزيع المنتجات؛
- ❖ معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج؛
- ❖ تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتماداً على تكلفة العناصر الداخلة في إنتاجه؛
- ❖ العوائد المحققة من منتج أو خدمة.

وكانت كل الأسباب السابقة عذراً وحيها في ظهور المحاسبة التحليلية والعمل على تطبيقها داخل المؤسسات لاستخدامها في عدة أغراض.

## ثانياً. مراحل تطور المحاسبة التحليلية:

يعود تطور المحاسبة المالية إلى نظام القيد المزدوج للراهب الإيطالي لوكا باسيولي "loca Pacioli" سنة 1494، ولا يزال المبدأ الأساسي في المحاسبة المالية، حيث تقوم المؤسسة بتسجيل كل العمليات في سجلات

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 22.

محاسبية، فأصبحت المحاسبة العامة المصدر الوحيد للمعلومات حول الوضعية العامة والمرشد في اتخاذ القرارات للمؤسسات التي تميزت بصغر حجمها في الأسواق في تلك الفترة الزمنية.<sup>1</sup>

خلال الفترة الممتدة بين القرنين السابع عشر والثامن عشر وبسبب التطور الذي شهدته بلدان أوروبا في العديد من الجوانب خاصة الجانب التكنولوجي جعل المؤسسات تحاول إيجاد طرق وأساليب تساعد في تحديد ومعرفة تكاليف الإنتاج بدقة، ومع مرور الوقت وكبر حجم المؤسسات أصبحت المحاسبة المالية قاصرة عن تلبية احتياجات ومتطلبات أصحاب المؤسسات في معرفة تكاليف منتجاتها وحجم أرباحها.

يرى معظم المختصين في مجال المحاسبة أن القرن التاسع عشر هو البداية الرسمية لمحاسبة التكلفة لأن هذا القرن تميز بظهور مؤسسات الأعمال الكبيرة (فترة الثورة الصناعية)، التي شهدت خلالها إنجلترا والولايات المتحدة نتائج مصانع المنسوجات القطنية الكبيرة التي استخدمت حسابات التكلفة للتأكد من العمالة المباشرة والتكاليف العامة لتحويل المواد الخام إلى خيوط نهائية وقماش.<sup>2</sup>

وبعد الحرب العالمية الثانية ومع تقدم الصناعة، قام المحاسبون بدراسة بعض القرارات الإدارية التي تستخدم بيانات التكاليف مثل قرارات التسعير حيث تم إنشاء عدة نماذج محاسبية للعديد من هذه القرارات لتحديد التكاليف والإيرادات المناسبة التي يتوقع حدوثها عند اتخاذ تلك القرارات، وهذا أدى إلى توسيع نطاق اهتمام المحاسبة التحليلية من تحديد تكلفة الإنتاج إلى خدمة القرارات الإدارية، مما دفع البعض إلى أن يطلق على المحاسبة التحليلية اسم "المحاسبة الإدارية".

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية بين المؤسسات لم تعد الأساليب التقليدية كافية في خدمة الإدارة باعطاء المعلومات اللازمة حول التكاليف، فظهرت أساليب حديثة للمحاسبة التحليلية كأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة.

ومع تزايد المنافسة في الأسواق ظهرت تحديات عديدة أمام المؤسسات تتمثل بالخصوص في تخفيض التكاليف كأداة لضمان البقاء في التنافس، وهذا ما أعطى أهمية أكبر للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة.

<sup>1</sup> Richard Mattessich; **A concise history of analytical accounting: examining the use of mathematical notions in our discipline**; De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad; N 02; January 2005; P 124.

<sup>2</sup> Adum Smith Ovunda; **The Development of Cost and Management Accounting: A Historical Perspective**; European Journal of Humanities and Social Sciences; Vol 34; N 1; 2015; P 1888.

ونظرا لأهمية المحاسبة التحليلية المتزايدة في عصرنا الراهن فقد شمل تطبيقها كافة القطاعات الاقتصادية (الإنتاجية، الخدمية والمالية)، فقد ساهمت العديد من الجمعيات والمنظمات المهنية والحكومية بدرجات متفاوتة في تطوير المحاسبة التحليلية ومن أهم المنظمات:<sup>1</sup>

❖ معهد المحاسبين الإداريين (IMA)؛ ساهم هذا المعهد في تطوير الإجراءات والأساليب المتعلقة بالجانب التطبيقي لكل من المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية، ويقوم المعهد بإصدار دورية يطلق عليها المحاسبة الإدارية، ويقوم بتنظيم برامج للتعليم المستمر تغطي موضوعات عديدة في المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية؛

❖ مجلس معايير المحاسبة التحليلية (CASB) تأسس سنة 1970؛ ساهم هذا المجلس في وضع معايير تتضمن توحيد وترابط أسس ومبادئ المحاسبة التحليلية الواجب إتباعها في الولايات المتحدة الأمريكية، ولمعايير هذا المجلس أهمية قانونية وخاصة في التعاقدات الحكومية؛

❖ جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)؛ كان لها دور كبير في تطوير مهنة المحاسبة التحليلية من خلال الموضوعات البحثية في نظرية المحاسبة، المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية والضرائب... وقد كان لهذه البحوث دورا كبيرا في تطوير المفاهيم والأسس والأساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة التحليلية. ويمكن حصر نتائج تطور المحاسبة التحليلية في:<sup>2</sup>

❖ وضع أساليب علمية لمبدأ التكلفة التاريخية وتحديد التكلفة المباشرة الأولية لكل من المواد، القوى البشرية والخدمات الصناعية المباشرة؛

❖ وضع أساليب قياس التكاليف غير المباشرة وتوزيعها وتحميلها على المنتج النهائي؛

❖ وضع أساليب تحديد التكاليف الإضافية وأساليب معالجة انحراف التكاليف الفعلية فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة؛

❖ تحول الاهتمام من تحديد التكاليف إلى الرقابة على عناصر التكاليف؛

❖ توجيه البحوث العلمية نحو دراسة تكاليف التسويق وتكاليف النشاط الإداري؛

❖ تأكيد أهمية محاسبة التكاليف كأداة ضرورية في كافة نشاطات المؤسسة؛

<sup>1</sup> عراقي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، سنة ثانية ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة باتنة 01، 2018/2017، ص ص 02 – 03.

<sup>2</sup> زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص 07.

❖ مساهمة التكاليف بشقيها الفعلية والقياسية، في وضع نظم الموازنات التخطيطية والثابتة والمرنة لتحقيق أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء؛

❖ استخدام أساليب بحوث العمليات في محاسبة التحليلية لتطوير أساليبها وطرقها العملية.

### ثالثاً. تعريف المحاسبة التحليلية:

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: "نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف تخطيط ورسم السياسات"<sup>1</sup>؛ فهي: "أداة إدارية موجهة لجمع، معالجة ومراجعة بيانات المؤسسة من أجل توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار."<sup>2</sup>

كما تعرف أنها: "ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات المتعلقة بالتكلفة، وتكون هذه البيانات متعلقة بالمواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة والمتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة بهدف قياس تكلفة هذه الأنشطة وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية."<sup>3</sup>، فهي: "مجموعة من الأسس والإجراءات التي تهتم بتجميع المعلومات وتصنيفها وتخصيصها على أهداف التكلفة سواء كانت سلع أو أوامر إنتاجية أو مراحل إنتاجية، والتقرير عنها للإدارة لمساعدتها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات."<sup>4</sup> من التعاريف السابقة نجد أن المحاسبة التحليلية أداة من أدوات التسيير تهتم بتجميع وتحليل وتوزيع التكاليف من أجل تحديد التكلفة النهائية للمنتج أو الخدمة، لتقديم معلومات دقيقة للإدارة لكي تساعد في التخطيط، القياس، الرقابة واتخاذ القرارات خاصة قرارات تحديد السعر، كما أنها تحدد المسؤوليات عن طريق تحليل الانحرافات، يمكن استخلاص النقاط التالية:<sup>5</sup>

❖ إن المحاسبة التحليلية هي نشاط يتعلق بتشغيل بيانات تختص بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات؛

❖ أنها تطبق على كافة الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية، الأمر الذي يوسع من مجالات تطبيق المحاسبة التحليلية فهي تطبق في مصنع، مستشفى... سواء كانت المؤسسة ساعية لتحقيق الربح أو غير ساعية لتحقيق الربح؛

<sup>1</sup> عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2002، ص 12.

<sup>2</sup> Farid Makhoulf; **Comptabilité Analytique**; Pages Bleues Internationales; Bouira; Algérie; 2008; P 08.

<sup>3</sup> رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف - مفاهيم، مبادئ، تطبيقات-، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 15.

<sup>4</sup> عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص 13.

<sup>5</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 20.

- ❖ المحاسبة التحليلية تختص بتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة سواء قبل اكتمالها في شكلها النهائي أو بعد اكتمالها؛
- ❖ إن تشغيل بيانات التكاليف يخضع لمجموعة من القواعد والمفاهيم المحددة، والتي غالباً ما تختلف عن تلك القواعد المتبعة في المحاسبة المالية،
- ❖ إن مخرجات نظام المحاسبة التحليلية من تقارير ومعلومات تُخدم المؤسسة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء...

لذا وجب على المؤسسات التي تريد الاستفادة من المحاسبة التحليلية، أن توفر بعض الشروط المتمثلة في:<sup>1</sup>

- ❖ تماشي المحاسبة التحليلية مع المفاهيم المحاسبية التي يفرضها المخطط المحاسبي المالي، حتى تقدم معلومات صحيحة؛
- ❖ الاعتماد على التخطيط وفقاً لأسس علمية وعملية، للتأكد من النتائج والأهداف التي ينتظر تحقيقها؛
- ❖ تدريب الموظفين على تقنيات المحاسبة التحليلية، لزيادة فعاليتها وكذا قدرة الأفراد على إستيعاب النتائج المتوصل إليها واتخاذ القرارات المناسبة على ضوءها.

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف ووظائف المحاسبة التحليلية

أولاً. أهمية المحاسبة التحليلية: تكمن أهمية المحاسبة التحليلية في:<sup>2</sup>

- ❖ تحديد تكلفة الإنتاج وحساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالأجور والمواد الأولية؛
- ❖ مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار وفي السياسات السعرية السليمة للمنتجات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها؛
- ❖ تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل لغرض إعداد الحسابات الختامية والميزانية؛
- ❖ توفير المعلومات الضرورية للمؤسسة من أجل تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط، تنظيم، توجيه ورقابة؛
- ❖ توفير المعلومات الضرورية لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل، وكذلك تقييم أداء المؤسسة؛

<sup>1</sup> سليمة طبائية، دروس في المحاسبة التحليلية، سنة ثانية ليسانس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة قلمة، 2015، ص 12.

<sup>2</sup> زعرور نعيمة، مرجع سابق، ص 04.

❖ توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية المؤسسة.

ثانياً. أهداف المحاسبة التحليلية: تحقق المحاسبة التحليلية جملة من الأهداف أهمها:

- ❖ **قياس تكلفة الإنتاج والنشاط:** يعتبر قياس تكلفة الإنتاج والنشاط بمثابة المهمة الأولى التي تهتم المحاسبة التحليلية لتحقيقها، فحاجة المحاسبة المالية لقياس تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في المؤسسة لأغراض قياس نتيجة الأعمال، لذا تصمم سجلات المحاسبة التحليلية عادة بطريقة تسمح بقياس تكلفة الإنتاج؛
  - ❖ **ضبط ورقابة عناصر التكاليف:** تهدف المحاسبة التحليلية إلى ترشيد استخدام المؤسسة لموارد الإنتاج المتاحة لها، وهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة من هذه الموارد؛
  - ❖ **توفير البيانات للقرارات البديلة الممكنة:** تهدف المحاسبة التحليلية إلى توفير المعلومات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات بالمقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة والمفاضلة بينها واختيار أفضلها في تحقيق أهداف الإدارة، ولكي تتم عملية المقارنة بين هذه البدائل والمفاضلة بينها، فإن الإدارة تكون في حاجة إلى بيانات ومعلومات عن كل بديل سواء من حيث التكاليف المرتبطة بهذا البديل أو العائدات المتوقعة منه؛<sup>1</sup>
- بالإضافة إلى:

❖ **قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية:** تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المؤسسة وبصورة تفصيلية، فعلى سبيل المثال: إمكانية تقديم قائمة نتائج الأعمال لكل منتج أو مركز توزيع أو كل نقطة تسويق منتجات المؤسسة، فهذا يعد قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية؛<sup>2</sup>

❖ **توفير قاعدة لمراقبة التسيير:** إن القدرة على التسيير والقدرة على توقع التغييرات التي يمكن أن تحدث ضمن محيط المؤسسة، مراقبة الآثار المترتبة أو التي يمكن أن تترتب عن ذلك يوماً، أصبح عامل أساسي في نجاح كل مؤسسة وعنصر أساسي في تسييرها الإستراتيجي على المدى القصير، والمتوسط وطويل الأجل، ولكن لا يمكن ممارسة هذه القدرة بشكل فعال إلا إذا ارتكزت المؤسسة على نظام معلومات موجه لمتابعة ومراقبة العمليات

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 32 - 36.

<sup>2</sup> زكريا فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 100.

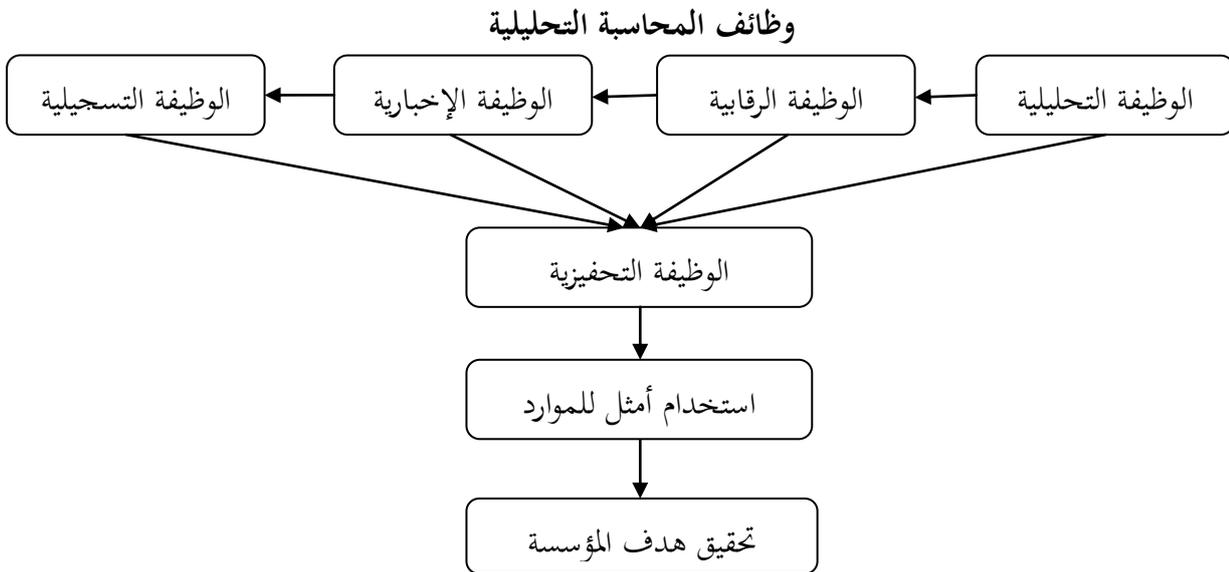
اليومية نحو تسببق التغييرات المتوقعة الحدوث في محيط المؤسسة، ولا تتحقق فعالية هذا النظام إلا إذا كان يعمل ضمن مجموعة من الآليات والتقنيات الخاصة<sup>1</sup>؛

❖ **المساعدة في التسعير:** تساعد المحاسبة التحليلية في رسم السياسات السعرية لمنتج معين أو خدمة معينة وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة، حيث يراعي عند تسعير منتج تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالمؤسسة من منافسة أو كسب أسواق جديدة وقد يكون السعر محددًا من قبل الحكومة وفي هذه الحالة فإن مهمة الإدارة المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة.<sup>2</sup>

### ثالثًا. وظائف المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية مجموعة من الوظائف التي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسات على تحقيق أهدافها المتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسات على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:<sup>3</sup>

#### الشكل رقم 1



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر، الأردن، 2009، ص 24.

<sup>1</sup> درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2004/2005، ص ص 120-121.

<sup>2</sup> عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، ص 16.

<sup>3</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص ص 24-26.

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

### المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالفروع الأخرى للمحاسبة

#### أولا: المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين، تعتبر المحاسبة المالية مصدرا مهما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، وهناك بعض المالىين الذين يعتبرون النوعين فرعين لنفس العملية.

فالمحاسبة التحليلية تعتبر امتدادا للمحاسبة المالية حيث تفيدها بالبيانات التفصيلية، عند إعداد الحسابات الختامية فهي تقدم لها تكلفة المحزون السلعي، تكلفة الإنتاج التام، الإنتاج تحت التشغيل، إهلاكات الأصول الثابتة،

أما المحاسبة المالية تفيد بالبيانات بشكل إجمالي حول وضعية المؤسسة، كما تقوم بتزويد المحاسبة التحليلية ببعض البيانات الهامة مثل ثمن المواد الأولية المشتراة، أجور العمال... وجميع هذه المعلومات تثبت أولاً في الدفاتر المالية. إلا أن هناك بعض الاختلافات بينهما والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

### الجدول رقم 1

#### أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
تهتم بالعمليات المالية التي تحدث بين المؤسسة والغير.	تهتم بالعمليات المالية التي تتعلق بالإدارة والأقسام الموجودة في المؤسسة.
تعالج المعاملات المالية بشكل إجمالي وتقدم للإدارة.	تقدم المعلومات بأسلوب تحليلي وتفصيلي لكل قسم ولكل نوع من أنواع المنتجات أو الخدمات.
إن أهداف العمل المحاسبي هو تحليل وتسجيل وترحيل العمليات المالية بهدف معرفة نتائج الأعمال وتحديد المركز المالي.	تهدف إلى حصر التكاليف لهدف تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات.
اهتمامها بالبيانات الفعلية.	تهتم بالبيانات الفعلية والمحددة مقدما (التقديرية) واستخدام الميزانيات التقديرية والتكاليف المعيارية.
مستخدمي التقارير هم ملاك المؤسسة، الدائنون، المستثمرون، الضرائب...	مستخدمي التقارير هم الأطراف الداخلية للمؤسسة (متخذي القرارات والمسيرين) وأقسامها.

المصدر: عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 14.

#### ثانياً: المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية

اختلفت وجهات النظر حول فيما إذا كان يجب أن يميز بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية، يرى البعض أن المحاسبة التحليلية هي المحاسبة الإدارية مضافاً لها جزء من المحاسبة المالية، فيما يرى آخرون أن المحاسبة التحليلية وسيلة لتحديد تكلفة الوحدات المنتجة وتحليلها وتفسيرها، فيما تبدي المحاسبة الإدارية اهتماماً بإيجاد الأدوات

والوسائل التي يقوم المحاسب بواسطتها بمساعدة المستويات الإدارية المختلفة بالمؤسسة لرسم السياسات واتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

والرأي الثاني هو الأرجح لأن المحاسبة التحليلية تساعد في رسم السياسات واتخاذ القرارات خاصة قرارات التسعير، من خلال جمعها وتحليلها للمعلومات المتعلقة بالمنتجات أو الخدمات واللازمة لاتخاذ هذا نوع من القرارات.

### المبحث الثاني: الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية

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

#### المطلب الأول: أسلوب التكلفة الكلية

أولاً. مفهوم أسلوب التكلفة الكلية: ظهر هذا الأسلوب بعد الدراسات التي أجريت قبل الحرب العالمية الثانية من طرف العقيد Emile Raimailho في إطار تنظيم الورشات العسكرية، ثم واصلت لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي CEGOS إدخال التحسينات، وظل هذا الأسلوب معتمداً في المخطط المحاسبي الفرنسي لسنتي 1947 و1957، وكذا أسلوب أساسي في الدليل المحاسبي لسنة 1982.

وهناك عدة طرق لحساب التكلفة الكلية النهائية ولعل أهمها طريقة الأقسام المتجانسة أو كما تسمى بطريقة مراكز التحليل وأطلق عليها طريقة مراكز التكلفة، وتقوم هذه الطريقة على الفصل في التكاليف المحملة إلى تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة، فالأولى تدمج مباشرة في تكلفة المنتج لارتباطها مباشرة بالإنتاج، أما الثانية فتوزع في مراكز التحميل ثم تحمل إلى المنتج أو الخدمة عن طريق وحدات العمل.

ويعرف هذا الأسلوب بأنه: " الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع نفقات المؤسسة ( مباشرة وغير مباشرة) حيث يفترض هذا الأسلوب تقسيم المؤسسة إلى مراكز وأقسام تدعى بمراكز التحليل أو مراكز العمل والتي تستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحتسب مباشرة في التكاليف."<sup>2</sup> وتقوم هذه الطريقة على عدة مبادئ، هي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، ص 21.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية - المؤسسة العمومية الجزائرية-، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص 120.

<sup>3</sup> عبد الناصر نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 234.

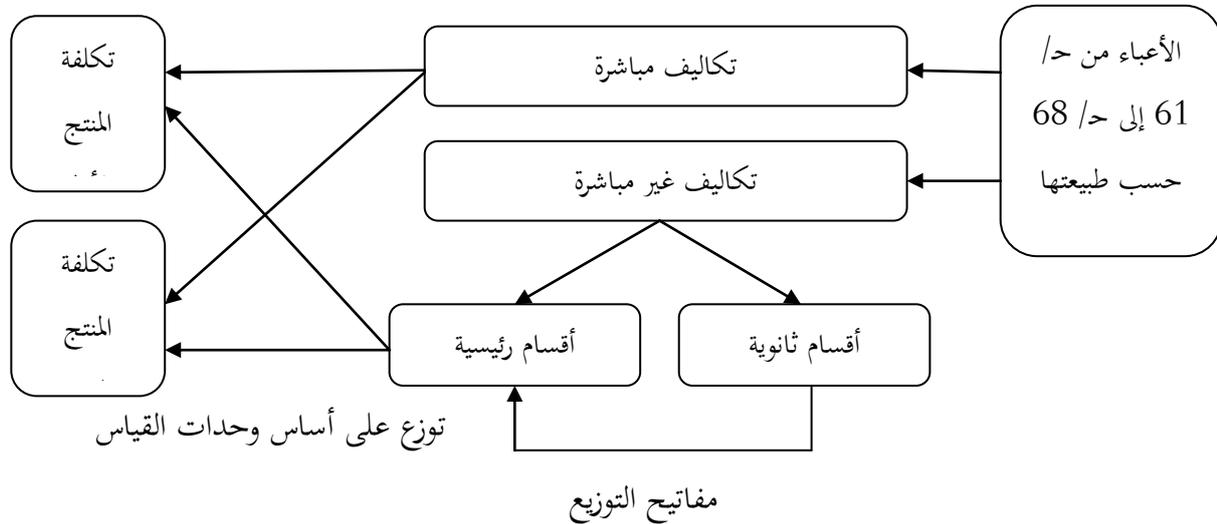
- ❖ تحميل وحدة الإنتاج سواء كانت سلعة أو خدمة بتكاليف جميع الوظائف الموجودة في المؤسسة؛
- ❖ يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في أول فترة أو آخرها على أساس التكلفة الكلية؛
- ❖ تصنيف عناصر التكاليف بحيث يتم الفصل بين عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف غير المباشرة؛
-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

ثانيا. مراحل حساب التكلفة:

للحصول على النتيجة الصافية وفق هذا الأسلوب يتم إتباع المراحل الموضحة في الشكل التالي:

## الشكل رقم 2

### مراحل حساب التكلفة حسب أسلوب التكلفة الكلية



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

1. تقسيم التكاليف: يقوم هذا الأسلوب على فصل وتقسيم عناصر التكاليف حسب علاقتها بالمنتج النهائي، هناك تكاليف مباشرة وهي: "التكاليف التي يمكن تمييزها عينا وتخصيصها ماليا بشكل مباشر لوحدة المنتج

النهائي إذ لا تقع التكاليف المباشرة إلا إذا كانت هناك وحدات يتم إنتاجها.<sup>1</sup> وأخرى تكاليف غير مباشرة وهي: "التكاليف لا ترتبط بالمنتج بشكل مباشر لأنها تكاليف تتعلق بتكاليف الأقسام أو الوظائف أو بنشاط المؤسسة."<sup>2</sup>

## 2. توزيع التكاليف غير المباشر: يتم التعامل مع التكاليف غير المباشرة كما يلي:

❖ تحديد الأقسام المتجانسة: قبل القيام بتوزيع التكاليف غير المباشرة يجب تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة، تختلف هذه الأقسام من مؤسسة إلى أخرى باختلاف الهيكل التنظيمي، وحجم المؤسسة، ودرجة تشعب وظائفها... وهذا التجانس يساعد المؤسسة على التجميع والتحميل الجيد للتكاليف غير المباشرة، ويعرف القسم المتجانس أو مركز التحليل على أنه: "مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك."<sup>3</sup> وتقسم هذه الأقسام المتجانسة إلى قسمين هما:

✓ أقسام رئيسية: وتسمى أيضا أقسام أساسية أو فعلية، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس، أي لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدجة ضمن دورة الاستغلال، وبالتالي تنتسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل، وتمثل أساسا في: قسم التموين، قسم الإنتاج، قسم التوزيع؛<sup>4</sup>

✓ أقسام ثانوية: وتسمى أيضا بالأقسام المساعدة أو مراكز التسيير، وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتمكن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الرئيسية، حيث تساعد في تأدية عمليات النشاط الأساسي على أكمل وجه، وتحول تكاليف هذه الأقسام إلى الأقسام الرئيسية، ونذكر منها: قسم المالية والمحاسبة، الصيانة، الإدارة...<sup>5</sup>

❖ توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام الثانوية والأقسام الرئيسية: بعد تحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية في المؤسسة تأتي خطوة توزيع التكاليف غير المباشرة على هذه الأقسام، من خلال إعداد جدول يحتوي على الأقسام الثانوية والأقسام الرئيسية وكذا التكاليف غير المباشرة (الأعباء الصنف السادس في مدونة النظام المحاسبي المالي)، وهناك توزيعين هامين هما:

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في: المحاسبة المالية والمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطبع، القاهرة، 2000، ص 238.

<sup>2</sup> عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 17.

<sup>3</sup> بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 93.

<sup>4</sup> محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة ورقلة، 2006/2005، ص ص 16-17.

<sup>5</sup> نفس المرجع، ص 17.

- ✓ التوزيع الأولي: يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المعنية (مراكز التحليل) باستخدام مفاتيح التوزيع المعتمدة لكل قسم من الأقسام، ثم تجميع هذه التكاليف لتعطي لنا نتائج التوزيع الأولي؛<sup>1</sup>
- ✓ التوزيع الثانوي: ويتم من خلاله توزيع التكاليف غير المباشرة من الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية، حيث يتم تحميل نصيب كل قسم رئيسي من تكاليف الأقسام الثانوية على حسب وحدة القياس الملائمة لذلك وتختلف هذه الوحدة من مؤسسة إلى أخرى.<sup>2</sup>
- ❖ توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية: يوجد ثلاثة طرق شائعة الاستعمال في توزيع تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية هي:
  - ✓ طريقة التوزيع المباشر: حسب هذه الطريقة يتم توزيع تكلفة كل قسم من الأقسام الثانوية بصفة مستقلة عن بعضها على الأقسام الرئيسية باستخدام أساس يتناسب مع طبيعته، ويعاب على هذه الطريقة أنها تتجاهل تماما الخدمات المتبادلة بين الأقسام الثانوية.<sup>3</sup>
  - ✓ طريقة التوزيع التنازلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع مجموع التوزيع الأولي لكل قسم من الأقسام الثانوية على الأقسام الثانوية الباقية والأقسام الرئيسية أي أن كل قسم يقدم خدماته للأقسام التي تليه دون الرجوع للوراء، وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل هي أيضا الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد؛<sup>4</sup>
  - ✓ طريقة التوزيع التبادلي: تقوم هذه الطريقة على تبادل الخدمات بين مختلف الأقسام الثانوية والرئيسية نظرا لوجود علاقات بين بعضهم البعض، فقد يقدم قسم خدماته لقسم آخر كما يمكن أن يستفيد من خدماته، ولتوزيع التكاليف بين الأقسام تستعمل نماذج رياضية مثل: الطريقة الجبرية، المصفوفات والسيمبلكس.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Gérard Melyon; **Comptabilité Analytique**; bréal éditions; 2<sup>ème</sup> éd; Paris; 2001; P 38.

<sup>2</sup> حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2010/2011، 49.

<sup>3</sup> شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص 45.

<sup>4</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص 204-205.

<sup>5</sup> بكون حفصة، أهمية اعتماد تقنيات إدارة التكلفة لتحقيق الجودة الشاملة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017/2018، ص 31.

تستخدم وحدات العمل في كل قسم رئيسي من أجل تحميل التكاليف غير المباشرة لهذه الأقسام إلى سعر التكلفة وتعرف هذه الوحدات بأنها: " مؤشرات أو معايير محاسبية تستخدم لقياس النشاط على مستوى الأقسام الرئيسية"،<sup>1</sup> وتحسب تكلفة وحدة العمل بالعلاقة التالية:<sup>2</sup>

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

### 3. حساب مختلف التكاليف والنتيجة الصافية:

✓ المؤسسة الصناعية: توجد ثلاث أنواع للتكاليف هي:<sup>3</sup>

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

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

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

وتحسب كلا من:

$$\text{تكلفة شراء الوحدة الواحدة من المواد الأولية} = (\text{تكلفة الشراء المواد الأولية}) / (\text{عدد الوحدات})$$

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

✓ حساب النتيجة الصافية:<sup>4</sup>

$$\text{النتيجة الإجمالية} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

$$\text{النتيجة الصافية} = \text{النتيجة الإجمالية} - \text{الأعباء غير المعتبرة} + \text{العناصر الإضافية} \pm \text{فرق الأقسام} \pm \text{فرق التحميل} \pm \text{فرق الجرد للمواد} \pm \text{فرق الجرد للمنتجات}$$

<sup>1</sup> بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية -دروس وتمارين-، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2013، ص 112.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 113.

<sup>3</sup> سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية -اتخاذ القرارات والرقابة-، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص ص 54- 55.

<sup>4</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 44.

العناصر الإضافية هي: "التكاليف ذات صفة نظرية، وسميت بالعناصر الإضافية لأنها ليست ضمن التكاليف المحاسبة العامة، ولا تدخل في تقييم عناصر الأصول في الميزانية ولكنها تدمج في تكاليف المحاسبة التحليلية." <sup>1</sup>

### ثالثاً. مزايا وعيوب أسلوب التكلفة الكلية:

- ❖ **المزايا:** يتمتع هذا الأسلوب بمزايا عديدة منها: <sup>2</sup>
- ✓ يرتكز هذا الأسلوب على التحميل الشامل لعناصر النفقات، طالما أن هذه النفقات نشأت وساهمت في عملية الإنتاج ولا بد من تحميلها بالكامل للوصول إلى التكلفة الفعلية للمنتجات؛
- ✓ تساهم في تحديد نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة بشكل صحيح عن طريق مقابلة إجمالي إيرادات الفترة بتكلفة الحصول عنها بعد استبعاد مخزون الإنتاج التام وغير التام الباقي في آخر مدة؛
- ✓ تساعد في تحديد السياسات السعرية في الفترة طويلة الأجل على اعتبار أن سعر البيع للوحدة المنتجة يجب أن لا يقل عن التكلفة الإجمالية لها طبقاً لمبدأ التغطية أو الاسترداد الشامل للتكاليف؛
- ✓ تحديد السياسات والخطط في الفترة طويلة الأجل والمتعلقة بتطوير الإنتاج وزيادة الطاقة الإنتاجية المتاحة.
- ❖ **العيوب:** وجه لهذا الأسلوب انتقادات تعتبر عيوباً له أهمها: <sup>3</sup>
- ✓ فشل الأسلوب في مد الإدارة بالبيانات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل؛
- ✓ صعوبة تسعير المنتجات خاصة في الأجل القصير حسب هذا الأسلوب حيث أن معظم عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر عناصر ثابتة فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة تتذبذب في اتجاه عكسي مع التغير في حجم الإنتاج والعكس صحيح.

### المطلب الثاني: أسلوب التكلفة الجزئية

#### أولاً. أسلوب التكلفة المباشرة:

1. مفهوم أسلوب التكلفة المباشرة: حسب هذا الأسلوب يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المباشرة فقط

حيث يتم استبعاد التكاليف غير المباشرة وبالتالي تبقى تكلفة الوحدة المنتجة ثابتة ولا تتأثر بتقلبات الإنتاج.

<sup>1</sup> بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 131.

<sup>2</sup> نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 111.

<sup>3</sup> عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، ص 235.

يتميز هذا الأسلوب بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

- ❖ يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط؛
- ❖ تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المؤسسة الإنتاجية، التسويقية...؛
- ❖ تحدد قيمة المنتجات تامة الصنع أو التي تحت التشغيل سواء لأول المدة أو آخر المدة بتكلفتها المباشرة؛
- ❖ يحمل ربح في هذا الأسلوب هو الفرق بين بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة؛
- ❖ ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة لأنها لا تتأثر لزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج.

2. خطوات عمل أسلوب التكلفة المباشرة: تتمثل خطواتها في:<sup>2</sup>

- ❖ تحديد رقم الأعمال؛
- ❖ فصل بيت التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة؛
- ❖ حساب الهامش التكلفة المباشرة بالفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المباشرة؛
- ❖ حساب النتيجة بالطرح التكاليف غير المباشرة المشتركة من هامش التكلفة المباشرة.

3. مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المباشرة

- ❖ **المزايا:** يتميز هذا الأسلوب ببعض المزايا منها:<sup>3</sup>
  - ✓ سهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج؛
  - ✓ ثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة؛
  - ✓ تؤدي إلى استبعاد الأحكام الشخصية التي تتغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

❖ **العيوب:** يوجه لهذا الأسلوب مجموعة من العيوب أهمها:<sup>4</sup>

- ✓ التكلفة المباشرة لا يمكن أن تعبر عن التكلفة الحقيقية لوحدات المنتج النهائي وذلك لعدم تحميلها بالتكاليف المتغيرة والتي تمثل جزء من التكاليف غير المباشرة والمستبعدة بالكامل وتحميلها لحساب الأرباح والخسائر؛
- ✓ إن تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تام الصنع أو غير التام على أساس التكلفة الصناعية غير المباشرة لحساب الأرباح والخسائر مما يؤدي إلى انخفاض الأرباح؛

<sup>1</sup> عبد الناصر نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 243.

<sup>2</sup> حابي أحمد، مرجع سابق، ص 50.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 52.

<sup>4</sup> عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، ص 231.

✓ لا يمكن الاعتماد على أسلوب التكاليف المباشرة كأداة لخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات وفي مجال تسعير المنتجات طالما أنها تحمل الإنتاج فقط بالتكاليف المباشرة وتستبعد التكاليف غير المباشرة.

ثانيا. أسلوب التكلفة المتغيرة:

1. مفهوم أسلوب التكلفة المتغيرة: يعتمد أسلوب التكلفة المتغيرة في حسابه لسعر التكلفة على التكاليف المتغيرة من أجل تحليل الاستغلال وتعرف التكلفة المتغيرة على أنها: "التكاليف التي تختلف باختلاف كمية الإنتاج أي كلما زادت كمية الإنتاج زادت التكلفة المتغيرة، والعكس صحيح أي كما نقصت الكمية الإنتاج نقصت قيمة التكلفة المتغيرة."<sup>1</sup> ويستخدم هذا الأسلوب في:<sup>2</sup>

❖ تحليل النتيجة: إن الخلط بين مفهوم هذا الأسلوب وبين استعماله، حيث أن هذا الأسلوب ليس هدفه حساب سعر التكلفة وإنما لتحليل الاستغلال؛

❖ تقييم المخزونات التي تحت الإنتاج والكميات المنتجة وغير المباعة بتكلفة المتغيرة؛

❖ يسمح أسلوب التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة فهي تسمح بمراقبة تطورات التكاليف المتغيرة؛

❖ يستعمل هذا الأسلوب كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وكذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع؛

❖ يسمح هذا الأسلوب بتحديد عتبة المردودية وحساب هامش الأمان للمؤسسة.

2. خطوات عمل أسلوب التكلفة المتغيرة: وخطواته هي:<sup>3</sup>

❖ الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة؛

❖ حساب هامش التكاليف المتغيرة (MCV) بطرح التكاليف المتغيرة (CV) من رقم الأعمال (CA) وتكون العلاقة كالتالي:

هامش التكاليف المتغيرة = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة

$$MCV = CA - CV$$

<sup>1</sup> Adnen Ben Fadhel; **Comptabilité Analytique**; Centre de Publication Universitaire; Tunis; 2003; P 14.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية -، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص ص 137 - 139.

<sup>3</sup> علي رحال، مرجع سابق، ص 71.

- ❖ مقارنة هامش التكاليف المتغيرة (MCV) مع التكاليف الثابتة (CF) ونجد ثلاث الحالات وهي:
- ✓ هامش التكاليف المتغيرة أكبر من التكاليف الثابتة فتكون المؤسسة في حالة جيدة لأنها حققت نتيجة موجبة؛
- ✓ هامش التكاليف المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة هنا المؤسسة في حالة سيئة لأن نتيجتها سالبة ولا تستطيع تغطية تكاليفها الثابتة أما إذا كان هامش التكاليف المتغيرة أقل من هامش الأمان فإن المؤسسة في وضع محرج جدا قد يؤدي ذلك إلى زوال المؤسسة؛
- ✓ هامش التكاليف المتغيرة يساوي التكاليف الثابتة (النتيجة هنا تساوي 0) أي تساوي التكاليف المتغيرة مع التكاليف الثابتة.

### 3. مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المتغيرة

#### ❖ المزايا: لهذا الأسلوب مزايا منها:<sup>1</sup>

- ✓ يسمح هذا الأسلوب بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث يمكن تتبع نمو التكاليف المتغيرة من خلال مراقبتها بمعايير محددة مسبقا؛
- ✓ باستخدام الهوامش يمكن للمؤسسة من تقييم مردودية كل منتج بصفة مستقلة مما يميزها على مردودية الإجمالية للمؤسسة؛
- ✓ تسمح بتحديد عتبة الربحية ومختلف مؤشرات التسيير؛
- ✓ يسمح أسلوب التكاليف المتغيرة بتقويم تسيير الأشخاص على رأس مراكز المسؤولية وذلك بالأخذ في الاعتبار التكاليف التي يملكون قدرة الضغط عليها؛
- ✓ يساعد في اتخاذ قرار الإبقاء أو التخلي عن منتج أو نشاط...

#### ❖ العيوب: لهذا الأسلوب عيوب منها:<sup>2</sup>

- ✓ صعوبة التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة؛
- ✓ الاهتمام بهامش التكاليف المتغيرة ومحاولة تعظيمه مع النسيان تخفيض التكاليف الثابتة؛
- ✓ تقييم المخزونات بتكلفة المتغيرة؛

<sup>1</sup> درحون هلال، مرجع سابق، ص ص 215-217.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 217.

✓ لا يعتمد على هذا الأسلوب في اتخاذ قرارات الخاصة بالتسعير المنتجات على المدى الطويل لأن التكاليف الثابتة تتغير من فترة زمنية إلى أخرى باعتبارها تكاليف تنتهي مع دورة الاستغلال.

ثالثا. أسلوب التحميل العقلاني والتكلفة الهامشية:

### 1. أسلوب التحميل العقلاني

● مفهوم أسلوب التحميل العقلاني: نجد الكثير من المؤسسات لا تعمل بطاقتها الإنتاجية الكاملة، أي أن النشاط الحقيقي لها لا يكون بنسبة 100 %، فيعتبر تحميل التكاليف الثابتة لسعر التكلفة أمر غير منطقي، فوجب على المؤسسة تحميل التكاليف الثابتة بما يناسب نشاطها الحقيقي، لذا يعرف أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة على أنه: "أسلوب لتحميل التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية منطقية وواقعية للتكاليف المتغيرة من أجل حساب سعر التكلفة."<sup>1</sup>

● خطوات عمل أسلوب التحميل العقلاني:

❖ فصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

❖ تحديد معامل التحميل العقلاني: قبل تحديد معامل التحميل العقلاني نحدد كل من حجم النشاط الحقيقي وحجم النشاط العادي، الأول هو ما حققته المؤسسة فعلا خلال عملياتها الإنتاجية، أما الثاني فهو تأمل المؤسسة تحقيقه تحدد بناء على معلومات السنوات السابقة وتوقعاتها المستقبلية، فعامل التحميل العقلاني يحدد بالعلاقة التالية:<sup>2</sup>

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{الحجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط العادي}}$$

❖ تحميل التكاليف الثابتة إلى سعر التكلفة

وبتحديد معامل التحميل العقلاني ينتج ثلاثة حالات هي:

✓ إذا كان حجم النشاط العادي مساويا للنشاط الحقيقي أي معامل التحميل يساوي 1 فإن التكاليف الثابتة سوف تحمل كليا لسعر التكلفة وبالتالي العودة إلى أسلوب التكاليف الكلية؛

<sup>1</sup> مكي محرز، المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2018، ص 88.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 90.

✓ إذا كان حجم النشاط الحقيقي أقل من العادي أي معامل التحميل أقل من 1 هذا يعني أن قدرة المؤسسة العادية لم تستغل كاملة وفي هذه الحالة يحمل جزء فقط من التكاليف الثابتة لسعر التكلفة ويحدد الجزء بالعلاقة التالية:<sup>1</sup>

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = (\text{التكاليف الثابتة الإجمالية}) \times (\text{معامل التحميل العقلاني})$$

أما الباقي أي الفرق بين التكاليف الثابتة الإجمالية والتكاليف الثابتة المحملة يعتبر تكلفة عطالة أو تكلفة بطالة ويطرح من النتيجة؛

✓ أما إذا كان حجم النشاط الحقيقي أعلى من النشاط العادي أي أن المعامل أكبر من 1 أي أن المؤسسة تفوقت على قدرتها الإنتاجية العادية فتحمل التكاليف الثابتة بالعلاقة السابقة لسعر التكلفة.

#### • مزايا وعيوب أسلوب التحميل العقلاني

❖ المزايا: يتمتع هذا الأسلوب بالمزايا التالية:<sup>2</sup>

✓ استقرار سعر التكلفة وفق هذا الأسلوب إلا في حالة تغيير التكلفة المتغيرة للوحدة أو التكاليف الثابتة بشكل إجمالي؛

✓ تسمح بحساب سعر التكلفة بطريقة عقلانية ومن خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدججة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع؛

✓ تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤول قدر مسؤوليته على مستوى قسمه؛

✓ منهجية الأسلوب تسمح بالإطلاع المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة وزيادة عن ذلك فإن ارتفاع حجم النشاط أو انخفاضه وفق هذا الأسلوب ينجم عنه خسارة أو ربح، فلذلك فهي تحبر المسؤولين بذلك من أجل أخذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة.

<sup>1</sup> بديسي فهيمة، مرجع سابق، ص 177.

<sup>2</sup> محمد الخطيب النمر، مرجع سابق، ص 40.

❖ العيوب: أما عيوبه فهي:<sup>1</sup>

- ✓ صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، خاصة عند وجود التكاليف شبه متغيرة؛
- ✓ صعوبة تحديد حجم النشاط العادي للمؤسسة؛
- ✓ الجرد الدائم للمخزونات لنهاية دورة الاستغلال، ليس مقيم بقيمته الحقيقية وتكون:
  - مقدرة بالنقصان إذا كان النشاط الحقيقي أقل من النشاط العادي لأنها لا إلا على جزء من التكاليف الثابتة؛
  - مقدرة بالزيادة إذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من نظيره العادي لأنها تتضمن على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها وعليه فقيمة المخزونات الناتجة عن الجرد الدائم ينبغي أن تكون حقيقية.

2. أسلوب التكلفة الهامشية

- مفهوم أسلوب التكلفة الهامشية: تستعمل المؤسسات في مراقبة تكاليفها عدة أساليب ومن بينها أسلوب التكلفة الهامشية، فتعرف التكلفة الهامشية على أنها: "زيادة أو نقصان في التكلفة الناتجة عن زيادة أو نقصان في كمية الإنتاج."<sup>2</sup> وبالتالي يتركز هذا الأسلوب على تغير في تكلفة الإنتاج بالزيادة بإضافة وحدة واحدة لكمية المنتجة أو بالانخفاض تقليص بوحدة واحدة لكمية المنتجة.
- مكونات التكلفة الهامشية: تتكون التكلفة الهامشية للوحدة من التكاليف المتغيرة والتكاليف الإضافية ونحد حالتين:<sup>3</sup>

➤ التغير في كمية الإنتاج دون التغير في التكاليف تكون التكلفة الهامشية للوحدة الواحدة بشكل التالي:

$$\text{التكلفة الهامشية للوحدة الواحدة} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

➤ التغير في كمية الإنتاج الذي يصاحبه تكاليف إضافية وتكون التكلفة الهامشية للوحدة الواحدة بشكل التالي:

$$\text{التكلفة الهامشية للوحدة الواحدة} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة} + \text{التكاليف الإضافية}$$

- مزايا وعيوب أسلوب التكلفة الهامشية

<sup>1</sup> محمد الخطيب النمر، مرجع سابق، ص 41.

<sup>2</sup> Henri Davasse; Georges Langlois; **Comptabilité Analytique et Gestion Budgétaire**; Berti éditions; Alger; 2010; P 144.

<sup>3</sup> Jean Luc Koehl; **Le Cout Marginal**; Cours de gestion; Strasbourg; 2012; P 02.

- ❖ **المزايا:** لكل أسلوب مزايا وأهم مزايا هذا الأسلوب هي: <sup>1</sup>
- ✓ السماح بتحديد حجم الإنتاج الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة؛
- ✓ تسمح لمراقب التسيير بتوقع أثر الزيادة أو الانخفاض في الإنتاج بوحدة واحدة على تكلفة الإنتاج وبالتالي توقع أثره على نتيجة المؤسسة؛
- ✓ المساعدة في قرارات قصيرة الأجل خاصة المتعلقة بقبول أو رفض الطلبات.
- ❖ **العيوب:** أما عيوبه فهي: <sup>2</sup>
- ✓ تصنيفها لتكاليف المؤسسة إلى تكاليف متغيرة وأخرى ثابتة يعتبر عملاً ثقيلاً؛
- ✓ ليس أسلوب شامل فهو يعتبر مؤشراً للتسيير فقط.

### المطلب الثالث: أسلوب التكلفة المعيارية

تسعى كل المؤسسات لمراقبة تكاليفها باستخدام العديد من الأساليب، من بينها أسلوب التكلفة المعيارية الذي من خلاله تحدد المؤسسة انحرافات التكلفة بمقارنة التكاليف التقديرية التي تعتبر معيار أو مقياس مع التكاليف الحقيقية من أجل الوصول إلى أسباب نشوء هذه الانحرافات وإعطاء حلول لمعالجتها.

#### أولاً: مفهوم التكلفة المعيارية

تعرف على أنها: " تكاليف محددة مقدماً (قبل البدء بالعملية الإنتاجية) ويقاس هذا التقدير على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة الإنتاجية وتعتبر أساساً لفرض الرقابة الفعالة الناجمة عن تحديد سواء كانت انحرافات ملائمة أو انحرافات غير ملائمة." <sup>3</sup>

وتتمثل أهدافها في: <sup>4</sup>

- ❖ البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليست على ما حدث فعلاً؛
- ❖ الرقابة: نستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية؛
- ❖ التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات؛

<sup>1</sup> بكرون حفصة، مرجع سابق، ص 48.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 49.

<sup>3</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة-، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 215.

<sup>4</sup> بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 227.

❖ الإعلام: تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق.

### ثانيا: خطوات عمل أسلوب التكلفة المعيارية

❖ إعداد المعايير: إن أول خطوة أو مرحلة في أسلوب التكاليف المعيارية هي إعداد التقارير التي يمكن استخدامها كأساس لقياس وتقييم الأداء، ويجب أن تلقى هذه الخطوة من العناية والاهتمام ما يضمن وضع معايير يمكن الاعتماد عليها، فهي ليست بالمهمة السهلة لأن كل نتائج أسلوب التكاليف المعيارية تعتمد على هذه الخطوة.

إن إعداد المعايير ليس بنشاط لحظي وإنما هو نشاط مستمر ودائم، فطالما أن مصادر التكلفة وطرق الإنتاج دائمة التغير فإن الأمر يقتضي ضرورة إعادة النظر باستمرار في المعايير وتعديلها كل فترة، ذلك لأن إعداد المعايير يكون نتيجة تفاعل منطقي بين مجموعة من العوامل والاعتبارات منها الخبرة، الحكمة الشخصية، البيانات الفنية والهندسية وبيانات التكاليف التاريخية.<sup>1</sup>

❖ حصر وتجميع التكاليف الفعلية: ترتبط مخرجات (تحليل الانحرافات) هذا الأسلوب بحصر وتجميع التكاليف الفعلية الموجودة في التقارير المالية التي تتضمن كافة تكاليف العملية الإنتاجية بهدف الحصول على الانحرافات وتحليلها من أجل المساعدة في عملية اتخاذ القرارات والرقابة، وهذه الانحرافات هي الفرق بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية، وتكون المعادلة على الشكل التالي:<sup>2</sup>

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

وقد يكون الانحراف الإجمالي موجبا أو سالبا، فإذا كان موجبا أي أن التكاليف المعيارية أكبر من التكاليف الفعلية وهذا يعني أن المؤسسة استطاعت أن تخفض التكاليف في هذه الفترة وبالتالي وصلت المؤسسة إلى المطلوب، أما إذا كان الانحراف الكلي سالبا أي أن التكاليف الفعلية أكبر من التكاليف المعيارية فهذا يدل على أن المؤسسة في وضع سيء لأن الزيادة في التكاليف يقابلها انخفاض في النتائج.

<sup>1</sup> ليستر هيتجر، سيرج ماتولتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000، ص 298.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 301.

❖ تحديد وتحليل الانحرافات: تتمثل في:<sup>1</sup>

✓ انحراف المواد = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

= ( السعر المعياري للمادة X الكمية المعيارية للمادة) - ( السعر الفعلي للمادة X الكمية الفعلية

للمادة)

انحراف السعر = الكمية الفعلية X ( السعر المعياري - السعر الفعلي)

انحراف الكميات = السعر المعياري X ( الكمية المعيارية - الكمية الفعلية)

✓ انحراف اليد العاملة = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

= ( الأجر الساعي المعياري X عدد الساعات المعيارية) - ( الأجر الساعي الفعلي X عدد

الساعات الفعلية)

انحراف الأجر = عدد الساعات الفعلية X ( الأجر الساعي المعياري - الأجر الساعي الفعلي)

انحراف الزمن = الأجر الساعي المعياري X ( عدد الساعات المعيارية - عدد الساعات الفعلية)

الانحراف الكلي لليد العاملة = انحراف الأجر + انحراف الزمن

✓ انحراف المصاريف غير المباشرة = التكاليف غير المباشرة المعيارية - التكاليف غير المباشرة الفعلية

الميزانية المرنة هي: "ميزانية محددة وفقا لعدة مستويات نشاط محتمل ويتم تقدير الأعباء وعدد وحدات القياس

لقسم معين اعتمادا على نتائج عدة سنوات متتالية." وتحسب التكلفة المرنة للساعة كما يلي:

$$\text{التكلفة المرنة لساعة} = \text{مجموع التكاليف المرنة} / \text{المدة الفعلية}$$

$$\text{التكلفة المرنة لساعة} = (\text{التكلفة المتغيرة للساعة} / \text{المدة المتوقعة}) + (\text{تكاليف ثابتة إجمالية} / \text{المدة الفعلية})$$

انحراف الطاقة الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي (مستوى الطاقة الفعلي - مستوى الطاقة المعياري)

انحراف الكفاءة الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي (الزمن المعياري لإنتاج الوحدات الفعلية - الزمن الفعلي)

<sup>1</sup> بالاعتماد على:

- جنكيز جاكسون، ترجمة نضال محمود الرجحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، عمان، الأردن، 2013، ص 272.

- بديسي فهيمة، مرجع سابق، 219. ص 227

- بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 230.

ثالثا. مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المعيارية:

❖ المزايا: تبرز مزايا هذا الأسلوب في:<sup>1</sup>

- ✓ المساعدة في رسم السياسات واتخاذ القرارات خاصة القرارات المتعلقة بتصحيح الانحرافات الناتجة؛
- ✓ إعداد أساس مناسب وسليم لتحقيق الرقابة على تكاليف الإنتاج؛
- ✓ توفير بيانات ومعلومات على مراكز التكلفة إعداد موازنات التخطيطية.

❖ العيوب: لا يخلو أي أسلوب من أساليب المحاسبة التحليلية من عيوب تظهر نقائصه، وعيوب هذا الأسلوب هي:<sup>2</sup>

- ✓ إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير الأسلوب وعدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة؛
- ✓ صعوبة إحداث أي تعديل على الأسلوب بعد البدء في تطبيقه عند حدوث أي تغيرات في مستويات التشغيل أو معايير المعتمدة.

### المبحث الثالث: الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية

إن أهم الأهداف المتوقعة من المحاسبة التحليلية هو توفير المعلومات اللازمة التي تساعد في قياس التكلفة التي بدورها تساعدها في تحديد القرارات الرشيدة، ومع تطور التكنولوجيا وزيادة حدة المنافسة ولم تعد الأساليب التقليدية تقدم المعلومات التي تساعد في مواكبة هذه التغيرات، ظهرت أساليب حديثة للمحاسبة التحليلية تقدم صورة أوضح لتكاليف المؤسسة، وسنحاول التطرق إلى أهمها.

#### المطلب الأول: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

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

<sup>1</sup> عبد الشكور عبد الرحمان الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الأزهر، غزة، العدد 14، 02، 2012، ص 272.

<sup>2</sup> حابي أحمد، مرجع سابق، ص 59.

أولاً. مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:

هناك عدة تعاريف لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة منها:

يعرف هذا الأسلوب بأنه: " أسلوب يحدد التكلفة من خلال التركيز على الأنشطة الفردية كأغراض للتكلفة الأساسية"<sup>1</sup>؛ فهو: " منهجية تقيس تكلفة، أداء الأنشطة، الموارد المخصصة للأنشطة والعلاقات السببية بين محركات التكلفة والأنشطة."<sup>2</sup>

ويعرف أيضا: " أسلوب لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب أنشطة المؤسسة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج."<sup>3</sup>

مما سبق يمكن تعريف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أنه أسلوب يقوم على أساس التحديد الجيد للأنشطة المختلفة والمسببات للتكلفة من أجل التحديد الدقيق للتكاليف الخاصة للمنتجات، ويساعد هذا النظام في اتخاذ القرارات الإدارية بشأن تخفيض التكاليف وتحديد الأسعار.

يحقق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة العديد من الأهداف أهمها:<sup>4</sup>

- ❖ توفير قياس عادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة مبنية على أساس العلاقة المسببة لهذه التكاليف والنتيجة وليس على أساس تعلقها بحجم الإنتاج وهذا يساعد على اتخاذ قرارات إدارية عادلة تتعلق بالنشاط والإنتاج المرتبط به؛
- ❖ تخفيض التكاليف هدف تسعى إليه كل المؤسسة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يساعد على تحقيق هذا الهدف من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تضيف قيمة أولا ومن ثم التقليل أو رفع الأنشطة التي لا يشكل وجودها أهمية أو إضافة قيمة المنتج وزيادة فاعلية الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج؛
- ❖ إن التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة والرقابة عليها وهذا سبب زيادة فاعلية الرقابة مما تسبب في تطوير عمل الإدارات داخل المؤسسة وتطوير عمل المؤسسة ككل؛
- ❖ يساعد في تحليل أنشطة المؤسسة وتحديد موجهات الكلف مما ساعد في إيجاد معايير دقيقة لتقويم الأداء للعاملين فضلا عن أهمية النظام في التقويم المالي للأنشطة؛

<sup>1</sup> تشارلز هورنجرن وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف - مدخل إداري، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2009، ص 266.

<sup>2</sup> Judith J.Baker ; **Activity-Based Costing and Activity-Based Management for Health care**; Aspen Publishers; Gaithersburg; Maryland; 1998; P 02.

<sup>3</sup> حجازي إسماعيل، معالم سعاد، محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 98.

<sup>4</sup> عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صالح مهدي الغريان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العدد 2010/80، ص 21.

- ❖ يهدف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة إلى إيجاد أساليب وطرائق لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة ومن الممكن كذلك أن تشمل التكاليف التسويقية والإدارية في حال توافر الإمكانيات اللازمة لتحليل تلك التكاليف وتحديد الموجهات والأنشطة المرتبطة بها؛
- ❖ يساعد على اتخاذ القرارات نتيجة تقديمه بيانات محسوبة بشكل أدق وبكفاءة عالية وذات معنى مما جعل هذه القرارات تحقق أهداف المؤسسة على المدى الطويل.
- وتوجد بعض المصطلحات مرتبطة بهذا الأسلوب منها:
- 1. **الأنشطة:** وتعرف على أنها: "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة"<sup>1</sup>؛ فهي: "تجميع للأفراد والأساليب الفنية والمواد الخام والطرق لتقديم منتج أو خدمة معينة."<sup>2</sup>
- ولتعتبر هذه العملية نشاطا لا بد أن تتوفر على جملة من الخصائص منها:<sup>3</sup>
- ❖ كل إجراء أو عملية يستهلك موارد من تكلفة، وقت...؛
- ❖ يكون هدفها الحصول على مخرجات؛
- ❖ وجود علاقة بين المدخلات (الموارد المستخدمة في العملية) والمخرجات التي تم الحصول عليها.
- وتوجد العديد من التصنيفات التي للأنشطة أهمها:
- ❖ التصنيف الرئيسي: وتوجد أربعة أنواع موضحة في الشكل التالي:

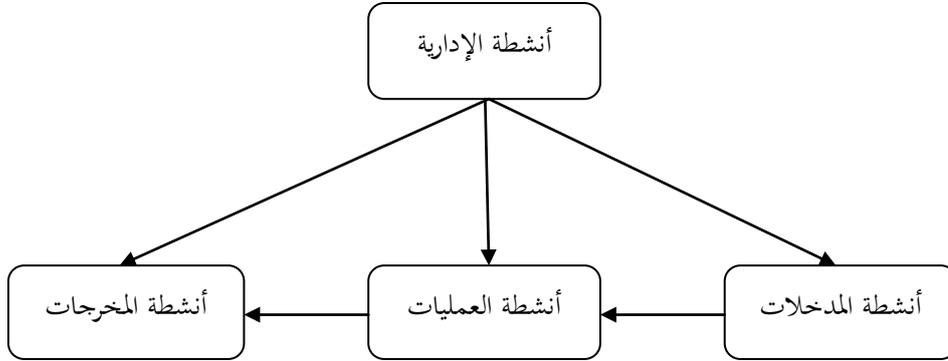
<sup>1</sup> أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط **ABC** للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص 71 - 72.

<sup>2</sup> محمد مسعود الثعلب، نصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط - الفلسفة والتطبيق -، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2015، ص 27.

<sup>3</sup> Sara Morello Diaz; **Activity Based Costing System (ABC): Implementation in a supermarket**; Université Jacques-Ier de Castellón (Jaume 1); Espagne; 2015; P 09.

### الشكل رقم 3

#### أنواع الأنشطة الرئيسية لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة



المصدر: حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2010/2011، ص 65.  
هي: <sup>1</sup>

- ✓ أنشطة المدخلات: ويقصد بها الأنشطة المرتبطة بالإعداد والتهيئة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، ومن أمثلتها نشاط البحث والتطوير، نشاط تصميم المنتج أو الخدمة ونشاط شراء المواد الأولية...؛
- ✓ أنشطة العمليات: ويقصد بها الأنشطة المرتبطة بعملية تصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات، نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات، نشاط تخزين بضاعة تحت التشغيل...؛
- ✓ أنشطة المخرجات: وهي تلك الأنشطة المرتبطة بالتعامل مع الزبائن كنشاط بيع المنتجات أو تقديم الخدمات، نشاط تسليم البضاعة للعملاء...؛
- ✓ أنشطة الإدارية: وهي تلك الأنشطة التي تسخر لدعم الأنشطة الثلاثة السابقة، وأمثلتها نشاط الخدمات القانونية، نشاط خدمة المحاسبة...؛

❖ تصنيف حسب مستويات النشاط: ويعد كل من Cooper et Kaplan من أبرز رواد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد قدما تصنيفاً للأنشطة يحتوي على أربعة أنواع هي: <sup>2</sup>

<sup>1</sup> ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد 15، العدد 2007/02، ص 27.  
<sup>2</sup> حجازي إسماعيل، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 111.

✓ أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة: وهي الأنشطة التي يرتبط حدوثها بإنتاج وحدة منتج معينة بمعنى أن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تكون متناسقة طرديا مع الوحدات المنتجة ومن أمثلتها: التقطيع، تركيب الأجزاء، التشكيل والصبغة...؛

✓ أنشطة على مستوى الدفعة: وهي تلك الأنشطة التي تم أداؤها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج وبالتالي فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طرديا مع عدد الدفعات أو المجموعات المنتجة من كل منتج، ومن أمثلة ذلك إعداد الآلات للإنتاج، عمليات الأمر بالشراء أو الإنتاج...؛

✓ أنشطة على مستوى نوعية المنتجات: وهي الأنشطة التي تم القيام بها لدعم العمليات الخاصة بكل نوع من أنواع المنتجات على حدة ولهذا فإن الموارد المستهلكة من طرف هذه الأنشطة تكون تابعة لدرجة تعقيد المنتج أو درجة تعقيد عمليات التصنيع، ومن أمثلة هذه الأنشطة نجد اختبارات المنتج، تصميم المنتج...؛

✓ أنشطة على مستوى المصنع: وهي تلك الأنشطة التي تم القيام بها لدعم عمليات المؤسسة ككل، لكونها تخدم التنظيم ككل، ولا يمكن ربطها بالمنتجات وحدها ولهذا فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة لا يمكن تتبعها لأغراض تكلفة محددة ومن أمثلة هذه الأنشطة الإعلان عن المؤسسة، الإدارة...؛

2. أغراض التكلفة: غرض التكلفة هو: "وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات (منتج، خدمة) أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة...)"<sup>1</sup>؛ فهو يعبر عن شيء يراد معرفة قياس تكلفته وقد يكون منتج، قنوات التوزيع...، لذا قد يكون غرض التكلفة نهائي أو متوسط، فالأول هو المنتج النهائي الذي من أجله أنفقت هذه التكاليف التي عادة تقابلها إيرادات، أما الثاني فيقصد به النشاط الذي يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف من أجل أن يحقق هذا النشاط منفعة داخل المؤسسة.

3. أوعية التكلفة: يتم تجميع تكلفة الأنشطة فيها، بحيث يخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاء خاص بها، ويحتوي كل وعاء على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال أو الأنشطة الفرعية المتجانسة، وشرط تجميع الأنشطة المتجانسة لإنجاح عملية تطبيق هذا الأسلوب.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 78.

<sup>2</sup> أحمد حابي، مرجع سابق، ص 67.

4. **مسيبات التكلفة:** هو مقياس يوضح السبب الجوهرى فى خلق عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة، فهو يستخدم فى قياس التكاليف المستنفذة فى كل نشاط أو غرض نهائى من أغراض التكلفة.<sup>1</sup>

ثانياً. مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة: توجد أربعة مراحل هي:

1. **تحديد الأنشطة:** من أجل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وحساب التكلفة المنتجات تحتاج المؤسسة إلى دراسة كل قسم من أقسامها والتعرف على سير العملية الإنتاجية لتحديد الدقيق للأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، وتعتبر هذه أهم خطوة فى تطبيق هذا الأسلوب. ويتوقف عدد الأنشطة عموماً فى أى مؤسسة على درجة تعقيد والتطور الكبير فى العمليات الفنية، أى كلما زادت درجة التعقيد فى العمليات والمهام داخل المؤسسة زاد عدد الأنشطة المسببة لوجود التكلفة. إن تحديد الأنشطة الرئيسية يجب أن يحقق التوازن بين الرغبة فى الحصول على بيانات تكلفة دقيقة وبين معيار التكلفة والمنفعة، حيث أن تحديد أنشطة كثيرة قد يقود إلى بيانات تكاليف أكثر دقة، ولكن فى الوقت نفسه تكون الجهود المبذولة والتكاليف كبيرة؛

2. **تحديد مسيبات تكلفة الأنشطة وتجميعها:** يتم تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط من الأنشطة وتجميع الأنشطة المتجانسة ذات الارتباط الكبير والتي لها مسبب تكلفة مشترك فى وعاء واحد وذلك لاختصار عدد الأنشطة ومسبباتها وبالتالي تقليل تكاليف تطبيق هذا الأسلوب؛

3. **تحديد تكاليف الأنشطة:** بعد تحديد الأنشطة ومسبباتها يجب تحديد الجيد للموارد المستخدمة فى كل نشاط حتى يتسنى معرفة التكاليف غير المباشرة المتعلقة بهذه الأنشطة؛

4. **تحديد تكاليف المنتجات:** قبل حساب سعر التكلفة المنتج وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يستوجب تحديد التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة لأن مسبب التكلفة هو عنصر ربط بين تكلفة النشاط وتكلفة إنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات، وتساوي:<sup>2</sup>

$$\text{تكلفة الوحودية لمسبب التكلفة} = (\text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة}) / (\text{حجم مسيبات كل مركز})$$

<sup>1</sup> ممدوح عبد الحميد، دراسات فى المحاسبة الإدارية والتكاليف، دار الحريرى للطباعة، مصر، 2005، ص 71.

<sup>2</sup> بكرى حفصة، مرجع سابق، ص 60.

$$\text{سعر التكلفة الوجودي للمنتج} = (\text{التكاليف المباشرة للوحدة الواحدة}) + (\text{مجموع التكاليف الوجودية لمسببات التكلفة})$$

ثالثا. مزايا وعيوب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة: يتم تقييم هذا الأسلوب من خلال معرفة مزاياه وعيوبه.

1. المزايا: يوفر تطبيق الأسلوب على عدة المزايا منها:<sup>1</sup>

- ❖ يؤدي التركيز على الأنشطة ومسببات استهلاك الموارد إلى الترشيد في إدارة تكاليف المؤسسة؛
- ❖ تحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة للمؤسسة، ويؤدي إلى محاولة استبعاد هذه الأنشطة الأخيرة أو على الأقل تقليل حجم موارد المؤسسة الموجهة إلى تلك الأنشطة مما ينعكس بالإيجاب على تخفيض التكلفة؛
- ❖ تحليل الأنشطة يظهر الطاقات غير المستغلة ممثلة في الأنشطة غير المنتجة التي بقيت دون استخدام من قبل المنتجات النهائية، وبالتالي يمكن للإدارة اتخاذ قراراتها الخاصة باستخدام هذه الطاقات غير المستغلة؛
- ❖ استخدام مدخل محاسبة الأنشطة يتطلب استخدام عدد من مجتمعات التكلفة (أوعية التكلفة) أكبر بكثير من عدد مراكز التكلفة المستخدمة في الطرق التحميل التقليدية، ولا شك أن زيادة مجتمعات التكلفة وبالتالي مسببات التكلفة يؤدي إلى الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات؛
- ❖ زيادة درجة الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة وبالتالي التحديد الدقيق للتكلفة، يؤدي إلى دقة القرارات التي تتخذها الإدارة اعتمادا على قاعدة بيانات التكاليف.

بالإضافة إلى:<sup>2</sup>

- ❖ فعالية الدور الرقابي لأسلوب تكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة طالما أنه يأخذ بعين الاعتبار التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية الأمر الذي يزيد من إمكانية إيجاد انحرافات.

<sup>1</sup> ممدوح عبد الحميد، مرجع سابق، ص 81.

<sup>2</sup> بكرون حفصة، مرجع سابق، ص 62.

2. **العيوب:** على الرغم من الوجود العديد من المزايا في استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، إلا أنه توجد بعض العيوب المصاحبة لتطبيقه، منها:<sup>1</sup>
- ❖ صعوبة تحديد موجبات التكلفة بدقة في المؤسسة إلا بعد إجراء دراسات تحليلية لمحمل الأنشطة التي تمارسها سواء كانت رئيسية أو جزئية، ومن ثم تحديد درجة أولويتها في المسار التشغيلي للمؤسسة؛
  - ❖ صعوبة قياس تأثير الجوانب السلوكية في العملية الإدارية ومن ثم تأثير ذلك سلوك التكاليف وامتصاص الموارد المادية المتاحة أو كيفية التصرف بها؛
  - ❖ يتطلب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة توافر بيانات مختلفة والقيام بمهمة توصيفها وتحليلها بقدر ما تستلزمه أنظمة التكلفة التقليدية؛
  - ❖ عدم وجود كادر محاسبي مؤهل في بعض المؤسسات الذي تقع على عاتقه وظيفة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة إعداد وتطبيقا.
- بالإضافة إلى:<sup>2</sup>
- ❖ صعوبة تطبيق هذا الأسلوب وصعوبة اختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي جعل المؤسسات تستعين بخبرات خارجية؛
  - ❖ تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة مرتفعة عموماً، لذلك يجب موازنة بين التكلفة والمنافع.

### المطلب الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة

أولاً. مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة: أدى تطور الصناعة التحويلية في بداية السبعينيات في اليابان إلى تزايد الطلب على المنتجات الذي بدوره أدى إلى تقليص في دورة حياتها، وبالتالي أصبحت جل اهتمامات المؤسسات الصناعية في البحث على أسلوب يساعدهم في إدارة التكاليف هذه المنتجات بداية من مرحلة التخطيط والتصميم إلى غاية مرحلة إطلاق هذه المنتجات في الأسواق بأسعار تجذب الزبائن خاصة في ظل تزايد المستمر للمنافسة، وكان أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوباً يحقق هذه الأهداف للمؤسسات، وظهر أسلوب التكلفة المستهدفة لسد نقائص الأساليب التقليدية أهمها:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة طالح مهدي الغريان، مرجع سابق، ص 24.

<sup>2</sup> محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 37.

<sup>3</sup> Abdul Hakim Naser Mahmud Al-Khateeb and others; **Target Costs and the Role of Product Design in Achieving Competitive Advantage of the Iraqi Companies**; International Journal of Economics; Commerce and Management, United Kingdom; Vol 02; 02/2019; P 426.

❖ تعطي الأساليب التقليدية أولوية لتخفيض الأسعار بما يتماشى مع متطلبات الأسواق دون مراعاة تخفيض التكاليف؛

❖ إن أسلوب التكلفة المستهدفة يأخذ في الحسبان قرارات وتصرفات واقتراحات الموردين والمستهلكين قبل البدء في العملية الإنتاجية على العكس الأساليب التقليدية التي لا تهتم بتلك الاقتراحات إلا بعد الانتهاء من عملية الإنتاجية؛

❖ فشل الأساليب التقليدية في مد الإدارة بالبيانات الدقيقة حول التكاليف واللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط؛

❖ إهمال الأساليب التقليدية بالتصميم وتطوير المنتجات قبل البدء في العملية الإنتاجية؛

❖ عدم الحفاظ الأساليب التقليدية على جودة المنتجات ومراعاة متطلبات الزبائن؛

❖ عدم الاهتمام الأساليب التقليدية ببحوث السوق قبل بدء عملية الإنتاج على عكس أسلوب التكلفة المستهدفة.

ويعرف أسلوب التكلفة المستهدفة أنه: "طريقة تحدد تكلفة المنتج من خلال طرح هامش الربح المطلوب من سعر السوق التنافسي"<sup>1</sup>؛ فهو: "عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المؤسسة من تحقيق استراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات الزبائن."<sup>2</sup>

أي: "طريقة أو منهجية تستعمل في تحديد تكلفة منتج ذو مواصفات وجودة معينة بحيث يحقق للمؤسسة الربح المتوقع من سعر بيع المتوقع."<sup>3</sup>

كما سبق يستنتج أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو نظام، طريقة أو منهجية تعتمد في حساب تكاليف المنتجات في دورة حياة إنتاجها بداية من مرحلة التخطيط، التصميم وتطوير بهدف تحقيق الأرباح المطلوبة التي يساعد

<sup>1</sup> The Chartered Institute of Management Accountants; **Target costing in the NHS**; London; Britain; October 2005; P 04.

<sup>2</sup> محمد سرور الحريزي، مرجع سابق، ص 12.

<sup>3</sup> Samaneh Sharafoddin; **The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran**; 1st International Conference on Applied Economics and Business, ICAEB 2015; Islamic Azad University Damghan Branch; Damghan; Iran; P 125.

المؤسسة في الحفاظ على مكانتها في السوق بيعها لهذه المنتجات بسعر تنافسي بالمقابل الحفاظ على تطورات واحتياجات الزبائن من هذه المنتجات.

ويتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة خصائص منها:<sup>1</sup>

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

للتكلفة المستهدفة مبادئ تقوم عنها، هي:<sup>2</sup>

- ❖ تقدير التكلفة على أساس السعر: تستخدم أسعار السوق لتحديد التكاليف المسموح بها أو ذات التكلفة المنخفضة؛
- ❖ التركيز على الزبائن: يتم دمج متطلبات الزبائن للجودة والتكلفة والوقت في وقت واحد في قرارات المنتج والعملية وتوجيه تحليل التكلفة؛
- ❖ التركيز على التصميم: يتم التركيز على التحكم في التكاليف في مرحلة تصميم المنتج وعملية؛ باعتبار أن هذه المرحلة المهمة،
- ❖ فريق متعددة الوظائف: أي وجود تفاعل بين أفراد مختلف الأقسام المسؤولة على التكلفة المستهدفة النهائية (التصميم، الإنتاج...).

<sup>1</sup> زعرور نعيمة وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة خنشة، العدد 01، جوان 2017، ص 398.

<sup>2</sup> Shahid Ansari; Janice Bell; Dan Swenson; **A Template For Implementing Target Costing**; Cost Management; vol 20; Oct 2006; P 21.

- ❖ المشاركة في سلسلة القيمة: يتم إدماج جميع أعضاء سلسلة القيمة بداية بالموردين ومقدمي الخدمات وصولاً إلى الزبائن في عملية تحديد تكلفة التتبع.
- ❖ خفض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض إجمالي تكاليف دورة الحياة المنتج، وتشمل: سعر الشراء، وتكاليف التشغيل، والصيانة، وتكاليف التوزيع.

أما أهدافها فتتمثل في:<sup>1</sup>

- ❖ تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة حصة سوقية؛
- ❖ تحديد هامش ربح الذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق؛
- ❖ إنتاج المنتجات بالجودة التنافسية وتلبية طلبات الزبائن؛
- ❖ تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح وضمان منافسة على المدى الطويل؛
- ❖ خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر؛
- ❖ مراقبة دورة حياة المنتج من البداية إلى غاية البيع.

### ثانياً. خطوات عمل أسلوب التكلفة المستهدفة

1. **تحديد السعر المستهدف:** يحدد السعر المستهدف الذي يعتبر نقطة هامة في تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات، فالسعر المستهدف هو السعر المستقبلي الذي يحقق التوافق بين الاعتبارات التالية:<sup>2</sup>
  - ❖ الأسعار التي يتقبلها الزبون ويمكن للمؤسسة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديد؛
  - ❖ ألا يزيد السعر بأي حال من الأحوال على الأسعار التنافسية؛
  - ❖ الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف إلى تحقيقه الإدارة ولا يمكنها التنازل عنها.

2. **تحديد الربح المستهدف:** بعد تحديد المؤسسة لسعر البيع المستهدف لمنتجاتها يأتي الدور على الربح المستهدف أي المقدار الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه أو الوصول إليه من بيعها لمنتجاتها، الربح المستهدف هو النقطة الجوهرية

<sup>1</sup> غسان الفلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 24، العدد 02، 2008، ص 286.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 287.

الثانية في هذا الأسلوب ويحدد من قبل إدارة المؤسسة على أساس المنتج يحقق للمؤسسة أرباح تغطي تكاليف المنتج، ويستند الربح المستهدف على استراتيجية طويلة الأجل لتحقيق النتائج المالية المطلوبة وعلى استراتيجية قصيرة الأجل لتضمن المؤسسة حصة سوقية.

### 3. تحديد التكلفة المستهدفة: تحدد التكلفة المستهدفة بالعلاقة التالية:<sup>1</sup>

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

بتحديد التكلفة المستهدفة يصبح على المؤسسة العمل من أجل تحقيق هذا الهدف أو الخطوة من خلال ضمانها لتوفير كافة العناصر اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب مع مراعاة متطلبات الزبائن وتطلعاتهم، كما عليها العمل على إيجاد طرق ووسائل لسد الفجوة بين التكاليف الحقيقية والفعلية للمنتجات والتكاليف المستهدفة إن وجدت، فهذه أساليب التكلفة المستهدفة هو تطوير المنتجات خلال فترة إنجازها مع المتابعة المستمرة للتكاليف الفعلية.

4. **تصميم المنتج:** على المؤسسة العمل على تصميم منتج تتوافق تكاليفه مع التكلفة المستهدفة المحددة مسبقاً وبذل الجهد من أجل الوصول للتكلفة المستهدفة والحفاظ على جودة المنتج، تعتمد المؤسسة في تصميم أو تطوير المنتجات على العديد من العوامل الداخلية والخارجية المتعلقة بالمؤسسة أو بالمنتجات، منها:<sup>2</sup>

❖ خصائص المنتج والمواصفات المطلوبة من قبل الزبائن؛

❖ جودة المنتج وتكاليفه؛

❖ مدى قدرة المؤسسة على توفير متطلبات الإنتاج من رؤوس الأموال ومعدات...

❖ وضعية المؤسسة في السوق وكذا المنتجات المنافسة.

ثالثاً. **تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة:** يتم تقييم الأسلوب بمعرفة مزاياه وعيوبه حيث تظهر:

1. **مزاياه:** إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق للمؤسسة عدة مزايا منها:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Lisa M.Ellram; **The Implementation of Target Costing in The United States: Theory Versus Practice**; Journal of Supply Chain Management; N 42; 2006, P 14.

<sup>2</sup> Norhafiza Baharudin; Ruzita Jusoh; **Target Cost Management (TCM): a case study of an automotive company**; Global Conference on Business and Social Science; University of Malaya Kuala Lumpur; Malaysia; 15/16 December 2014; P 527.

<sup>3</sup> The Chartered Institute of Management Accountants; Op.ci; P 06.

- ❖ تعتبر وسيلة لتخفيض التكاليف خاصة في مرحلة التصميم وكما تساعد في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج أو تقديم الخدمة؛
- ❖ الرقابة على التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة وتحديد الفجوة بينهما لمعرفة الأسباب التي أدت إلى ظهورها من أجل العمل على سدها؛
- ❖ يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة بسعر مغري مع تحقيق الأرباح المرغوبة؛
- ❖ يحفز أسلوب التكلفة المستهدفة المؤسسات على الابتكار في المنتجات أو الخدمات من أجل الاستجابة لمتطلبات السوق واتجاهات المنافسين.
- 2. العيوب: لا يخلو أسلوب التكلفة المستهدفة من عيوب تعيق تطبيقه فهو مثل غيره من أساليب المحاسبة التحليلية، وهي عديدة منها:<sup>1</sup>
- ❖ عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي وبما يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة؛
- ❖ صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا الأسلوب وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصا في دول العالم النامية؛
- ❖ عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات المؤسسة مع التكلفة المستهدفة؛
- ❖ صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطوير تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق؛
- ❖ الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة كنتيجة حتمية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة.

<sup>1</sup> مجيد نبو، أحمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، مركز جامعي تامنغست، المجلد 08، العدد 2019/05، ص ص 471 - 472.

\* Just In Time

## خلاصة

تعتبر المحاسبة التحليلية بأساليبها وسيلة تساعد إدارة المؤسسة في عملية التخطيط، القياس، الرقابة واتخاذ القرارات القصيرة أو الطويلة خاصة القرارات المتعلقة بتسعير المنتج.

لم تعد معلومات التي تقدمها الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية (أسلوب التكلفة الكلية، أسلوب التكلفة الجزئية، أسلوب التكلفة المعيارية) حول التكاليف تتماشى مع التغييرات الاقتصادية والتكنولوجية كما أنها لم تعد كافية في تسيير المؤسسات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل، لذا ظهرت الحاجة لأساليب حديثة والتي غيرت هدف المحاسبة التحليلية من حساب التكاليف إلى المساعدة في اتخاذ القرارات التسييرية والتنافسية.

## الفصل الثاني

مدخل للمنافسة والتنافسية

والميزة التنافسية

### تمهيد

تبحث المؤسسات على محفز لاستمرار نشاطها في بيئة الأعمال المعقدة خاصة في ظل تحرير التجارة وزوال الحواجز الجغرافية، السياسية والاقتصادية، والتي جعل المؤسسات الصغيرة منها والكبيرة تواجه العديد من المشاكل مع منافسيها.

والتنافسية تعتبر نقطة هامة ومحرك رئيسي لأي مؤسسة لتفادي مشاكلها والمضي قدما في تحقيق أهدافها الأساسية وهي النمو، الاستقرار والربحية... من خلال كسبها لمزايا تنافسية تضمن لها التفوق، والمؤسسة الناجحة هي التي تحلل بيئتها (الخارجية، الداخلية) لتتعرف على نقاط قوتها ونقاط ضعفها.

وهذا الفصل يعالج مفهومي التنافسية والميزة التنافسية، من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

❖ ماهية المنافسة والتنافسية والميزة التنافسية؟

❖ ماهية الأساليب المستخدمة في تحليل البيئة التنافسية؟

## المبحث الأول: المنافسة والتنافسية

تعتبر التنافسية نقطة أساسية لتحديد مستقبل أي مؤسسة من نجاح أو فشل خاصة في ظل التغييرات الحاصلة في مجال الأعمال.

### المطلب الأول: ماهية المنافسة

تداول مصطلح المنافسة في كتب الإدارة والتسويق، واهتم به الكثير من الباحثين لاعتبارها تحدي كبير للمؤسسات في السوق فهي تسعى الوصول إليها لأنها تحقق لها الربحية والنمو.

### أولاً: تعريف المنافسة

تعرف على أنها: "قدرة المؤسسة على الصمود أمام المنافسون بغرض تحقيق الأهداف المتمثلة في الربحية والنمو والاستقرار والإنتاج."<sup>1</sup>

ووصف الباحث Josph Schumpeter جوزف شومبيتر المنافسة بـ "العاصفة الدائمة" وعرفها بأنها: "كل الأفعال أو ردود الأفعال التي تقوم بها المؤسسة لإنشاء ميرتها"<sup>2</sup>؛ فهي: "صراع بين مجموعة من المؤسسات من أجل تحقيق نتائج ومكاسب معينة في مجال معين."<sup>3</sup>

وعموماً يمكن إعطاء تعريف المنافسة من خلال المجال الذي يسمح للمؤسسة باتخاذ قرارات تحقق لها أهداف سواء طويلة أو قصيرة الأجل، في الربح والنمو ...

### ثانياً: أشكال المنافسة: تأخذ المنافسة أربعة أشكال هي:

1. المنافسة الشاملة (الكاملة، التامة): تتميز هذه المنافسة بوجود عدد كبير من المشتريين والبائعين للمنتجات أو الخدمات المتجانسة في السعر والجودة ... ويحدد السعر من خلال قوى سوقية في المنافسة الشاملة وليس من قبل المؤسسات.<sup>4</sup>

وتتمثل خصائص المنافسة الشاملة في:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> حازم محمد عبد الفتاح، التسويق التنافسي، مؤسسة حورس الدولية لطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2017، ص 15.

<sup>2</sup> Curtis M. Grimm, et Autres; **Strategy as an Action Competitive Dynamics and Competitive Advantage**; oxford university press; New York; 2006; P 08.

<sup>3</sup> الهام فخري طمليه، إستراتيجيات التسويق، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 105.

<sup>4</sup> Sigrid Stroux; **US and EC oligopoly control**; Kluwer Law International; USA; 2004; P 06.

<sup>5</sup> Philippe Aghion et Autres; **Microéconomie**; Pearson Education; France; Paris; 2010; P 05.

✓ وجود عدد كبير من العارضين (البائعين) والطلبين (المشترين) لسلع أو خدمة: فإن العرض أو الطلب من كل وكيل لا يكاد يذكر بالمقارنة مع إجمالي العرض أو الطلب كما تضمن عدم تأثير على الأسعار من قبل العارضين أو الطلبين؛

✓ وجود منتجات أو خدمات متشابهة: تنتج أو تقدم المؤسسات الناشطة في هذا السوق منتجات أو خدمات متجانسة في الخصائص كالجودة، أداء الخدمة والسعر... وبالتالي تعتبر ما تقدمه مؤسسة ما هو بديل لما تقدمه المؤسسات الأخرى؛

✓ منافسة شفافة: أي أن كل المؤسسات عليها أن تقدم كل المعلومات على منتج أو خدمة تعرضها من سعر ثابت، طريقة الإنتاج والتكاليف المتعلقة بها...؛

✓ حرية الدخول أو الخروج من السوق: عدم وجود عوائق تعيق دخول أو خروج العارضين والطلبين من/ إلى السوق؛

✓ حرية انتقال عوامل الإنتاج.

2. احتكار القلة: يتميز بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

✓ وجود عدد قليل من العارضين وبالتالي يتمتعون بحصص كبيرة؛

✓ طبيعة المنتجات أو الخدمات قد تكون متجانسة أو متباينة؛

✓ نظرا لوجود عدد قليل من العارضين فإن أي تحرك أو أي قرار يتخذه أي العارض يؤثر على المنافسين الآخرين وبالتالي كل عارض يراقب عن كثب أنشطة العارضين الآخرين؛

✓ وجود عوائق تمنع دخول عارضين جدد وبالتالي فهي تمنح للعارضين القدامى مزايا كثيرة منها سيطرة على الأسعار؛

✓ شدة المنافسة بين العارضين.

3. المنافسة الاحتكارية: يقوم هذه المنافسة على وجود عدد كبير من البائعين لمنتجات أو خدمات التي تعتبر بدائل قريبة لبعضها البعض، وتشمل المنافسة الاحتكارية بعض العناصر الأساسية للمنافسة الشاملة، ومن أبرز خصائصها:<sup>2</sup>

✓ تمايز المنتجات أو الخدمات المعروضة من حيث الحجم، اللون، الشكل والتصميم...

<sup>1</sup> Pankaj Ghai; Anuj Gupta; **Microeconomics: Theory and Applications**; Printed Roshan; Delhi; 2002; PP 40 - 41.

<sup>2</sup> D.N Dwivedi; **Microeconomics: Theory and Applications**; Pearson Education; Delhi; India; 2008; P 356.

- ✓ عدد كبير من البائعين بحيث إن التغيير في سياسة أي بائع سواء كان هذا التغيير في السعر أو الكمية المنتجة أو الاثنين معا لا تؤثر على البائعين الآخرين؛
- ✓ حرية دخول وخروج.
- 4. الاحتكار الكامل: ويتميز بالخصائص التالية:<sup>1</sup>
- ✓ وجود عارض واحد (المحتكر) للمنتج أو الخدمة والعديد من الطالبين لها؛
- ✓ وجود عوائق تمنع دخول عارضين؛
- ✓ لا وجود لمنتجات أو خدمات متجانسة أو متميزة؛
- ✓ يتم تعيين السعر من قبل المحتكر.

### المطلب الثاني: ماهية التنافسية

أصبحت التنافسية عنصرا يحدد مدى نجاح أو فشل المؤسسات، مما أدى بالمؤسسات للبحث على سبل وطرق تمكنها من مواجهة منافسيها.

### أولا: مفهوم التنافسية

اختلف الباحثون في تحديد مفهوم للتنافسية، فهناك من يراها من منظور كلي، ومنهم من يراها على المنظور الجزئي بالنسبة لمؤسسة أو قطاع معين ... وآخرون يرون أن التنافسية هي قدرة مؤسسة على التنافس. ورغم اختلاف وجهات النظر إلا أنها متكاملة فتحقيق الأولى يتم بتحقيق الثانية، وتحقيق الثانية يتم بتحقيق الأولى.

1. التنافسية حسب المؤسسات: تعرف على أنها: "قدرة المؤسسة على إنتاج المنتجات والخدمات المناسبة من النوعية المناسبة بالسعر المناسب وفي الوقت المناسب؛ وهذا يعني تلبية احتياجات الزبائن بكفاءة وفعالية أكبر من احتياجات المؤسسات الأخرى، وبشكل عام التنافسية هي قدرة المؤسسة على التنافس بنجاح مع منافسيها."<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Lester O. Bumas; **Intermediate Microeconomics: Neoclassical and Factually-oriented Models**; Published Routledge; New York; USA; 2015; P 2018

<sup>2</sup> Audrone Balkyte; Manuela Tvaronavičienė; **Perception of competitiveness in the context of sustainable development: Facets of sustainable competitiveness**; Journal of Business Economics and Management; 2010; Vol 11; N 02; P 04.

2. التنافسية حسب قطاع النشاط: تعني التنافسية: "قدرة مؤسسة ما المنتمية لنفس القطاع الصناعي في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الاعتماد على الدعم والحماية الحكومية."<sup>1</sup> ولتحديد التنافسية حسب قطاع النشاط لا بد من التحديد الجيد للقطاع الذي تنشط فيه.

3. التنافسية على مستوى الدول: يعرفها مجلس التنافسية الصناعية الأمريكية أنها: "مقدرة دولة ما على إنتاج المنتجات والخدمات التي تستوفي شروط الأسواق الدولية وفي الوقت نفسه تسمح بتنمية المداخل الحقيقية."<sup>2</sup> وقد عرفها معهد التنافسية الدولية على أنها: "قدرة دولة على إنتاج المنتجات والخدمات التي تحتاز بنجاح اختبار المنافسة الدولية مع ضمان مواطني الدولة مستوى معيشي متزايد ومستدام."<sup>3</sup> وقد عرفها المنتدى الاقتصادي العالمي: "هي القدرة على توفير البيئة الملائمة لتحقيق معدلات نمو مرتفعة مستدامة."<sup>4</sup>

يلاحظ أن التعاريف السابقة فسرت التنافسية على أنها وسيلة تضمن للدول البقاء في المنافسة كما تضمن رفاهية الأفراد في المجتمع.

وقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE أنها: "الدرجة التي يمكن بها لدولة ما من إنتاج المنتجات والخدمات التي تلي متطلبات الأسواق الدولية مع الحفاظ أو الزيادة في الوقت نفسه في الدخول الحقيقية للأفراد على المدى الطويل."<sup>5</sup> أي أن التنافسية هي إنتاج منتجات جديدة وعالية الجودة لها قابلية عالية في التسويق، ينعكس ذلك على مستوى المعيشي للأفراد.

وبالنسبة للمعهد الدولي للتنمية الإدارية عرفها على أنها: "هي مقدرة البلد على توليد القيم المضافة، ومن ثم زيادة الثورة الوطنية عن طريق إدارة الأصول والعمليات بالجاذبية والهجومية (المقدامية)، وبالعملة والاقتراب، ووبربط هذه العلاقات في نموذج اقتصادي اجتماعي قادر على تحقيق هذه الأهداف."<sup>6</sup>

<sup>1</sup> حازم محمد عبد الفتاح، مرجع سابق، ص 44.

<sup>2</sup> نوري منير، تحليل التنافسية العربية في ظل العولمة الاقتصادية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 04، 2010/03 ص 23.

<sup>3</sup> Pierre Bethaud; **Introduction à L'économie Internationale**; Boeck Supérieur; 2° éd; France; 2017; P42.

<sup>4</sup> درودر أمال، القدرة التنافسية للاقتصاد الجزائري ضمن تقرير التنافسية العالمي: دراسة تحليلية للفترة (2007 – 2016)، مجلة دفاتر بواذكس، جامعة مستغانم، العدد 08، 2017/09، ص 30.

<sup>5</sup> Dula Borozan; **Régional Competitiveness: some Conceptual Issues and Policy Implications**; Journal of Interdisciplinary Management Research; Croatie; Vol 04; N 01; 2008; P 54.

<sup>6</sup> نوري منير، مرجع سابق، ص 23.

- ولغرض أن تبقى المؤسسة بحالة تنافسية ينبغي أن تكون قادرة على تحقيق:<sup>1</sup>
- ❖ تطوير ثقافة تكون فيها قيمة التكنولوجيا سلاحا تنافسيا إستراتيجيا؛
- ❖ فهم ديناميكية عملية الإبداع التكنولوجي؛
- ❖ رقابة التغيرات التكنولوجية والتنبؤ بها والاستعداد لمواجهتها؛
- ❖ تطوير وتبني طرائق فاعلة لقياس تأثير تكنولوجيات جديدة في أعمالها؛
- ❖ تسهيل تنفيذ تكنولوجيات جديدة في عملياتها وبناء البنية التحتية للتحويل من تكنولوجيا إلى أخرى؛
- ❖ إعداد وتدريب واستخدام الموارد البشرية المناسبة لتنفيذ التكنولوجيا الجديدة؛
- ❖ تطوير هيكل تنظيمي يسمح بالتنفيذ الكامل والكفؤ للتغيرات التكنولوجية؛
- ❖ تطوير مكافآت مناسبة للعاملين والمدبرين على حد سواء.

ثانيا: أهمية التنافسية: ازدادت أهمية التنافسية في ظل مناخ اقتصادي معقد وانفتاح الأسواق ووقوع المؤسسات في هاجس التنافس سواء على الصعيد المحلي أو الصعيد العالمي، فاهتمت المؤسسات بشتى الوسائل التي تجعلها قادرة على كسب رهان التنافس لتكون قادرة على اقتحام الأسواق، وأداة هامة تؤثر على المؤسسات التي تحتاج إلى تنمية، والأفراد الذين يريدون الحفاظ على وظائفهم، والدول التي ترغب في استدامة مستويات معيشة أفرادها وزيادتها...

وتزايدت أهمية التنافسية نتيجة للمزايا العديدة التي تحققها والتي يمكن جمعها في:<sup>2</sup>

- ❖ تعظيم الاستفادة ما أمكن من المميزات التي يوفرها الاقتصاد العالمي والتقليل من سلبياته؛
- ❖ تعتبر وسيلة رئيسية لتطوير قدرة الاقتصاديات المتقدمة والنامية على التعايش في ظل بيئة دولية منسجمة مع العولمة، انفتاح الاقتصاديات وتحرير أسواق شعارها البقاء للأفضل؛
- ❖ التقليل من الآثار السلبية لانفتاح الاقتصاد العالمي، وتمكين الدول عن طريق أداء مؤسساتها الاقتصادية من تعزيز إيجابيات هذا الانفتاح، وزيادة تنافسيتها ودعم مكانتها الاقتصادية بين دول العالم؛
- ❖ تحقيق التطوير والنمو خاصة للدول النامية والدول الصغيرة، إذ تمنح التنافسية لمؤسسات هذه الدول فرصة للخروج من محدودية السوق الصغير إلى رحابة السوق العالمي؛

<sup>1</sup> سعد علي العنزي، جواد محسن راضي، التحالفات الإستراتيجية في منظمات الأعمال، دار اليازوري العلمية للنشر، الأردن، 2011، ص 177.

<sup>2</sup> شيراز حايف سي حايف، إعادة هندسة العمليات الإدارية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018، ص 24 - 25.

❖ الدول النامية ومنشآتها الاقتصادية هي الأقدر على الاستفادة من التنافسية من الدول المتقدمة، لأن هذه الأخيرة بلغت طاقتها القصوى في الانتاج تقريبا، بينما الدول النامية لديها القدرة على رفع إنتاجيتها، ومعدلات النمو عن طريق الاستفادة من وفرة الحجم، واستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة بشكل أفضل، مما يوفر لها إمكانية أكبر لتسويق منتجاتها في الأسواق المحلية والدولية.

**ثالثا: أهداف التنافسية:** إن الهدف الرئيسي للتنافسية هو البقاء والاستمرارية ولأجل هذا الهدف لابد من تحقيق جملة من الأهداف، أهمها:<sup>1</sup>

- ❖ تحقيق درجة عالية من الكفاية: بمعنى أن تحقق المؤسسة نشاطها وأعمالها بأقل مستوى ممكن من التكاليف فالتنافسية تساهم في بقاء المؤسسات الأكثر كفاءة؛
- ❖ التوير والتحسين المستمر للأداء: من خلال التركيز على تحقيق الإبداعات التكنولوجية والابتكارات ورغم أن تكلفتها مرتفعة نسبيا إلا أنه يصعب محاسبتها من قبل المؤسسات المنافسة؛
- ❖ تحقيق الأرباح: إذ تتمكن المؤسسة ذات الكفاءة الأعلى والأكثر تطورا من تعظيم أرباحها فالأرباح تعد مكافأة للمؤسسة على تميزها وتحسين أداءها؛
- ❖ تشجيع المنافسة في الأسواق المحلية العالمية: وذلك من خلال تعزيز مستوى التنافسية السوقية، وتحقيق الفاعلية في توظيف الموارد وعدالة الدخول إلى الأسواق والخروج منها.

### المطلب الثالث: أنواع ومؤشرات قياس التنافسية

**أولا: أنواع التنافسية:** تنقسم التنافسية حسب عدة معايير منها:

1. معيار الموضوع: وفق هذا المعيار تنقسم التنافسية إلى:<sup>2</sup>

- ✓ تنافسية المنتج: تعتبر تنافسية المنتج شرطا لازما لتنافسية المؤسسة لكنه ليس كاف، وغالبا ما يتم الإعتماد على سعر التكلفة كأداة وحيدة لتقويم تنافسية هذا الأخير، ويعد هذا الأمر غير صحيح، بإعتبار أن هناك مؤشرات أخرى قد تكون أكثر دلالة كالجودة وخدمات ما بعد البيع؛

<sup>1</sup> شيراز حايف سي حايف، مرجع سابق، ص ص 25 - 26.

<sup>2</sup> الطيب داودي، مراد محجوب، تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الاستراتيجي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 12، 2007/11، ص 39.

- ✓ التنافسية المؤسسة: يتم تقويمها على أساس أشمل منه في المنتج، فمن الناحية المالية مثلا يتم تقويم المنتج بالإستناد إلى الهامش الذي يحققه، بينما تنافسية المؤسسة يتم تقويمها على أساس هوامش كل المنتجات.
- 2. معيار الزمن: تنقسم التنافسية وفق هذا المعيار إلى:<sup>1</sup>
- ✓ التنافسية اللحظية: وتعتمد هذه التنافسية على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية، والتي قد تنتج عن فرصة عابرة في السوق، أو عن ظروف جعلت المؤسسة في وضعية إحتكارية، وهي قد تكون قي المدى القصير؛
- ✓ القدرة التنافسية: وهي تلك التنافسية التي تستند لمجموعة من المعايير، تربطها علاقات متداخلة فيما بينها، فكل معيار يعتبر ضروري لأنه يوضح جانبا من القدرة التنافسية، ويبقي المؤسسة صامدة قي بيئة مضطربة. وتتميز القدرة التنافسية بأثما طويلة المدى وتستمر خلال عدة دورات محاسبية.
- 3. معيار السعر: وتنقسم التنافسية وفق هذا المعيار إلى:<sup>2</sup>
- ✓ التنافسية السعرية: وهي تعني قدرة البلد ذو تكاليف أقل من تصدير المنتجات إلى الأسواق الخارجية بصورة أفضل من البلدان الأخرى؛
- ✓ التنافسية غير السعرية: وهي بدورها تنقسم إلى:
- ❖ التنافسية النوعية: وهي تعتمد على تقديم المنتجات ذات جودة مرتفعة، ذلك لأنه يمكن للبلد من تصدير المنتجات المبتكرة ذات النوعية الجيدة بأسعار منافسة.
- ❖ التنافسية التقنية: وهي تعتمد على الصناعات عالية التقنية ذات المحتوى العلمي والفني العالي.

### ثانيا: مؤشرات قياس التنافسية

1. الربحية: يكون إعتداد المؤسسة في تحديد منافعها المستقبلية على إنتاجيتها النسبية وتكاليف عوامل إنتاجها وأيضاً على الجاذبية النسبية لمنتجاتها على المدى الطويل، على غرار حجم إنفاقها على البحث والتطوير أو إمتلاك لبراءات الإختراع وغيرها من العوامل الأخرى التي تساعد على خلق النوعية والتي تعتبر أهم عنصر لاكتساب الجاذبية وتمكين المؤسسة من اختراق الاسواق ولحفاظة على الحصة السوقية، لهذا تعد الربحية مؤشرا كافيا لقياس التنافسية الحالية للمؤسسة، كما تشكل الحصة من السوق مؤشرا على التنافسية إذا كانت تعظم

<sup>1</sup> مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية: كالية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص ص 33 - 34.

<sup>2</sup> عامر محمد وجيه خربوطلي، عابد فضيلة، العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للصادرات السورية، مجلة للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 30، العدد 01 / 2014، ص 675.

- أرباحها، أي أنها لا تتنازل عن الربح لمجرد غرض رفع حصتها من السوق، وإذا كانت تنشط في سوق يتجه في حد ذاته نحو التراجع فإن تنافسيته الحالية لن تكون ضامنة لربحها المستقبلية.<sup>1</sup>
2. تكلفة الصنع: يعتبر هذا المؤشر عن آلية قياس الفاعلية التي تحول المؤسسة فيها مجموعة عوامل الإنتاج إلى منتجات، ولكن هذا المفهوم لا يوضح مزايا ومساوي تكلفة عناصر الإنتاج. هذا ومن الممكن مقارنة الإنتاجية الكلية للعوامل الكلية للعوامل أو نموها لعدة مؤسسات على المستويات المحلية والدولية، وكذلك يمكن ارجاع نموها سواء إلى التغيرات التكنولوجية وتحرك مؤشر التكلفة نحو الانخفاض، أو إلى تحقيق وفورات الحجم كما يتأثر دليل النمو بالاختلافات في الأسعار المستندة للتكلفة الحدية، ويمكن الإنتاجية الضعيفة بإدارة أقل فاعلية أو بدرجة من الاستثمار غير فاعلية أو بكليهما معا.<sup>2</sup>
3. الإنتاجية الكلية للعوامل: إن الإنتاجية الكلية للعوامل تقيس الفاعلية التي تحول فيها المؤسسة مجموعة من عوامل الإنتاج إلى منتجات، ولكن هذا المفهوم لا يوضح مزايا وعيوب تكلفة عناصر الإنتاج، كما أنه إذا كان الإنتاج يقاس بالوحدات الفيزيائية فإن الإنتاجية الإجمالية للعوامل لا توضح شيئاً حول جاذبية المنتجات المعروضة من جانب المؤسسة، ويكون من الممكن أن نقارن الإنتاجية الكلية للعوامل أو نموها بعدد من المؤسسات على المستويات المحلية والدولية، كما يمكن إرجاع نموها سواء إلى التغيرات التقنية وتحرك دالة التكلفة نحو الأسفل أو تحقيق وفورات الحجم.<sup>3</sup>
4. حصة من السوق: من الممكن لمؤسسة ما أن تحقق أرباحاً وتستحوذ على جزء هام من السوق الداخلية بدون أن يكون تنافسية على المستوى الدولي، ويحدث هذا عندما تكون السوق المحلية محمية بعقبات اتجاه التجارة الدولية، كما يمكن للمؤسسات الوطنية أن تكون ذات ربحية آنية ولكنها غير قادرة على الاحتفاظ بالمنافسة اتجاه تحرير التجارة، ولذلك يجب مقارنة تكاليف المؤسسة مع تكاليف منافسيها الدوليين، وعندما تتحقق حالة توازن تعظيم المنافع ضمن قطاع نشاط معين، ذو إنتاج متجانس، فإنه كلما كانت التكلفة الحدية للمؤسسة ضعيفة بالقياس إلى التكاليف الحدية لمنافسيها، كلما كانت حصتها في السوق أكبر، وكانت المؤسسة أكثر

<sup>1</sup> محمد عدنان وديع، القدرة التنافسية وقياسها، المعهد العربي للتخطيط، سلسلة دورية، الكويت، العدد 24، 2003/12، ص 17.

<sup>2</sup> مصطفى أحمد حامد رضوان، مرجع سابق، ص 47.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 48.

ربحية مع افتراض تساوي الأمور الأخرى، فالحصة من السوق تترجم إذن بالمزايا في الإنتاجية أو في تكلفة عوامل الإنتاج.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: أسس الميزة التنافسية

تعتبر الميزة التنافسية عنصراً فعالاً في صناعة الفرق في بيئة الأعمال الحديثة، وبداية ظهورها كانت في ثمانينات للقرن العشرين خاصة بعد أعمال بورتر Porter ومن أهم أعماله كتاب "الميزة التنافسية".

#### المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية

##### أولاً: تعريف الميزة التنافسية

حاول العديد من الباحثين في مجالي الاقتصاد وإدارة الأعمال وضع مفهوم محدد للميزة التنافسية، إلا أن بورتر يعتبر صاحب التطورات النظرية العلمية لها.

عرفها بورتر Porter في عام 1985 أنها: "مجموعة من الأنشطة ذات أهمية إستراتيجية تقوم بها المؤسسة بطرق أفضل أو بأقل تكلفة من منافسيها"<sup>2</sup>؛ وعرفها Harvey عام 1986 أنها: "المصدر الذي يعزز وضع المؤسسة في السوق من خلال تفوقها على منافسيها في أحد من المجالات: المنتج، السعر، التكلفة أو التركيز على الإنتاج."<sup>3</sup> كما عرفها Whitehill عام 1997 أنها: "تنفيذ عملي لإستراتيجية مترابطة للسيطرة على ثروة المستقبل."<sup>4</sup> وعرفها كلا من Macmallaand, Tampo عام 2000 بأنها: "الوسيلة التي تمكن المؤسسة من تحقيق التفوق في ميدان منافستها مع الآخرين."<sup>5</sup>

ومما سبق يستخلص أن الميزة التنافسية هي قدرة المؤسسة على الاستمرار والسيطرة في السوق بتقديم منتجات أو خدمات ذات تكلفة أقل أو منتج متميز على غيره في السوق.

<sup>1</sup> مليحة يزيد، أصول وفصول التسويق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص ص 229 – 230.

<sup>2</sup> Marion Polgel; **Le marketing soutient-il l'avantage concurrentiel en petite entreprise?**; Journal Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise; Presses de l'Université du Québec; Montréal; Canada; juin 2019; P 05.

<sup>3</sup> مروان محمد نجيب، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية، دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2011، ص 65.

<sup>4</sup> علاء فرحان طالب، زينب مكى محمود البناء، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة، دار الحامد، الأردن، 2012، ص 145.

<sup>5</sup> هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، التسويق كمدخل إستراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 112.

وللميزة التنافسية مجموعة من الخصائص منها:<sup>1</sup>

- ❖ الديمومة: أي أن قابلية المؤسسة على إدامة ميزتها التنافسية، يعتمد ذلك على سرعة المؤسسات الأخرى في تقليدها؛
- ❖ استمرارية التطوير والتحسين والتجديد: إن بناء الاستراتيجيات المستندة إلى مصادر متعددة ومتفاعلة مما يجعل التقليد من قبل المنافسين على درجة عالية من الصعوبة الأمر الذي يحملها تكاليف عالية وبما ينعكس في المحافظة عليها؛
- ❖ عدم إمكانية تقليدها وعلى طول الوقت؛
- ❖ إيجاد نماذج جديدة وبشكل دائم للميزة التنافسية طالما أن النماذج القديمة لها قد أصبحت معروفة ومتاحة وشائعة؛
- ❖ أن تخلق قيمة مدركة من قبل الزبائن فضلا عن القيمة للمؤسسة؛
- ❖ تقدم الملائمة الفريدة بين موارد المؤسسة والفرص في البيئة.

ثانيا: أهمية الميزة التنافسية: للميزة التنافسية أهمية كبيرة تكمن في:<sup>2</sup>

- ❖ تحقق قوة سوقية من خلال سيطرة الحصة السوقية للمنتجات أو الخدمات أو العلامات التي تطرحها في الأسواق المستهدفة؛
- ❖ تطوير منتجات أو خدمات جديدة؛
- ❖ تسمح بإيجاد أسواق جديدة؛
- ❖ إيجاد منافذ توزيع جديدة؛
- ❖ إيجاد وتطوير تكنولوجيا جديدة تؤدي إلى تخفيض التكاليف للمنتج أو الخدمة أو العلامة التجارية؛
- ❖ إيجاد مواد خام جديدة؛
- ❖ تطوير مراكز مالية قوة للمؤسسة.

<sup>1</sup> بجاني باديس، طبول ريمة، تأثير الموارد البشرية والميزة التنافسية في البنوك الجزائرية، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، 2017، ص ص 93 – 94.

<sup>2</sup> وليد عباس جبر وآخرون، المزايا التنافسية للمنتجات في السوق العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد 04، العدد 13 / 2009، ص 185.

ثالثاً: معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية: معايير عديدة منها:<sup>1</sup>

1. مصدر الميزة: وهناك نوعين للميزة التنافسية حسب هذا المعيار هما:
  - ✓ مزاي تنافسية منخفضة: مثل التكلفة الأقل لكل من اليد العاملة والمواد الأولية هذا النوع من المزايا يسهل تقليدها ومحاكاتها نسبياً من قبل المؤسسات المنافسة؛
  - ✓ مزاي تنافسية مرتفعة: مثل التكنولوجيا، تميز المنتج والتفرد في تقديمه، السمعة الطيبة، العلامة التجارية القوية، العلاقات الوطيدة مع الزبائن...
2. عدد مصادر الميزة التنافسية التي تمتلكها المؤسسة: إن اعتماد المؤسسة على ميزة تنافسية واحدة فقط يؤدي إلى سهولة محاكاتها أو التغلب عليها من قبل المنافسين كاعتمادها مثلاً على التكلفة المنخفضة للمواد الأولية في حين يصعب على المنافسين تقليد الميزة عند تعدد مصادرها؛
3. درجة التحسين والتطور والتجديد المستمر في الميزة: يجب أن تسعى المؤسسات إلى خلق مزايا جديدة مرتفعة، ويشكل أسرع، وذلك قبل قيام منافسين بتقليد الميزة التنافسية الحالية.
  - 1. الملكية: وتتضمن قدرة المؤسسة على شراء الموجودات التي تساهم في خدمة الزبائن بطريقة أفضل من المنافسين، وهذا يتطلب أن تتمتع المؤسسة بمركز مالي قوي في السوق وحصونها على الموارد الفريدة لما تتمتع به من سمعة جيدة في الأداء؛
  - 2. الوصول إلى الموارد: وتتضمن امتلاك المؤسسة مقدرة وميزة تنافسية تمكنها من الولوج إلى سوق الموارد بطريقة أكثر كفاءة من منافسيها، وهذا يتطلب توافر المهارات الجيدة ومصادر القوة والسلطة وأن تتمتع بعلاقات خارجية قوية وجيدة مع الموردين والموزعين للموارد؛
  - 3. الكفاءة: وتتضمن تمتع المؤسسة بالقدرات والمهارات والمعارف التي تؤهلها للقيام لأنشطتها بطرق أكثر كفاءة من منافسيها.

### المطلب الثاني: أنواع، محددات ومصادر الميزة التنافسية

أولاً: أنواع الميزة التنافسية: قسم الباحثون الميزة التنافسية إلى نوعين بناءً على القدرة الدفاعية للمؤسسة هما:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> إباد أحمد شماسنة، الإدارة الدقيقة والقدرة التنافسية للموارد البشرية، دار فضاءات للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص 77 – 78.

<sup>2</sup> مصطفى يوسف الكاكي، اقتصاد المعرفة وانعكاساته في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، 2017، ص 203.

<sup>3</sup> زعرور نعيمة وآخرون، مرجع سابق، ص ص 402 – 403.

✓ ميزة تكلفة أقل: وهي قدرة المؤسسة على تصميم وتسويق منتج بأقل تكلفة ممكنة بالمقارنة مع تكاليف المؤسسات المنافسة مما يؤدي إلى تحقيق عوائد أكبر وللحصول على هذه الميزة يتطلب فهم الأنشطة الحرجة في حلقة أو سلسلة القيمة للمؤسسة والتي تعد مصدرا هاما للميزة في التكلفة، مع العلم أن الوضعية التنافسية للمؤسسة في مختلف مجالات الإستراتيجية تمر عبر تقييم أو تحديد أهمية المزايا التي تتمتع بها مقارنة مع منافسيها فيما يتعلق بالتكاليف؛

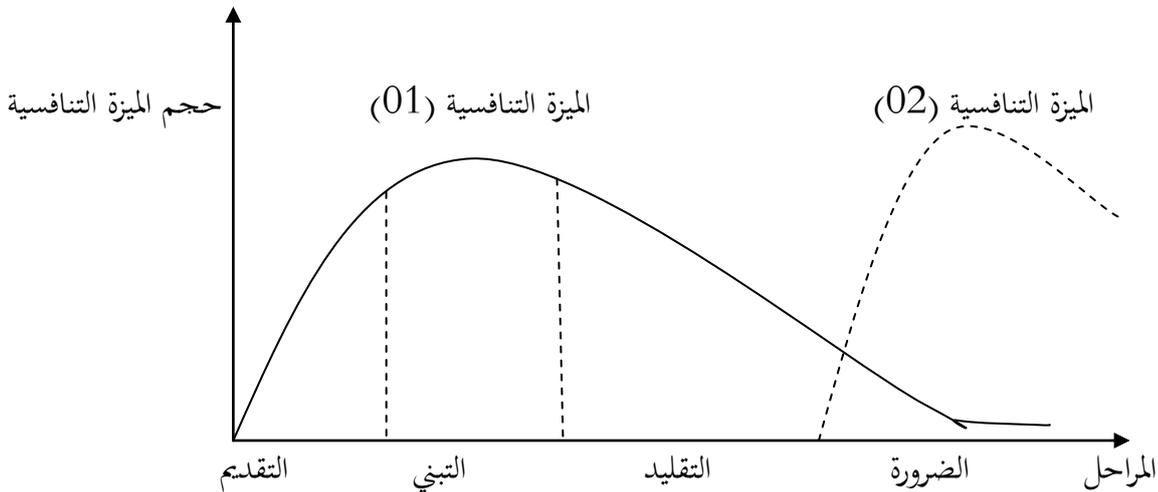
✓ ميزة التمييز: وتعني قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز وفريد وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة عالية، خصائص فريدة، توفير خدمات ما بعد البيع)، ولذا يصبح من الضروري فهم الظروف المحتملة لتمييز المنتج من خلال أنشطة حلقة القيمة وتوظيف قدرات المؤسسة لتحقيق جوانب التمييز.

ثانيا: محددات الميزة التنافسية: إن الميزة التنافسية تحدد من خلال بعدين هامين هما:

✓ حجم الميزة التنافسية: مثلما هو الحال بالنسبة لدورة حياة المنتجات فإن للميزة التنافسية دورة حياة، ويتم ذلك في الشكل التالي:

#### الشكل رقم 4:

##### دورة حياة الميزة التنافسية



المصدر: مصطفى يوسف كافي، اقتصاد المعرفة وانعكاساته في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، 2017، ص 101.

تتمثل مراحل دورة حياة الميزة التنافسية في:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 101 - 102.

- ❖ مرحلة التقديم: وهي تعد أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة المنشئة للميزة التنافسية لكونها تحتاج الكثير من التفكير والاستعداد البشري، المادي والمالي وتعرف الميزة التنافسية مع مرور الزمن انتشار أكثر حيث يغري ذلك إلى القبول الذي تحضى به من قبل عدد متزايدة من الزبائن؛
- ❖ مرحلة التبني: تعرف الميزة هنا استقرارا نسبيا من حيث الانتشار، وتكون الوفرات هنا أقصى ما يمكن؛
- ❖ مرحلة التقليد: يتراجع حجم الميزة وتتجه شيئا فشيئا إلى الركود، لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة المؤسسة وبالتالي تراجع أسبقيتها عليهم، ومن ثمة انخفاض في الوفرات؛
- ❖ مرحلة الضرورة: تأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية وتطويرها بشكل سريع أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماما عن أسس الميزة الحالية، وإذا لم تتمكن المؤسسة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة فإنها تفتقد أسبقيتها تماما وعندها يكون من الصعوبة العودة إلى التنافس من جديد.
- ✓ نطاق التنافس: يعبر النطاق على مدى اتساع أنشطة وعمليات المؤسسة بغرض تحقيق المزايا التنافسية من خلال التركيز على قطاع سوقي معين وخدمته بأقل تكلفة أو تقديم منتج مميز له. وهناك أربعة أبعاد لنطاق التنافس من شأنها التأثير على الميزة التنافسية، هي:<sup>1</sup>
- ❖ النطاق القطاعي السوقي: يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسات والزبائن الذين يتم خدمتهم أو ما يتم التركيز على قطاع سوقي معين من السوق أم كل السوق؛
- ❖ النطاق الرأسي: يعبر عن مدى أداء المؤسسة لأنشطتها داخليا (قرار التصنيع) أو خارجيا بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة (قرار الشراء) فالتكامل الأمامي المرتفع مقارنة بالمنافسين قد يتحقق مزايا التكلفة المنخفضة أو التمييز؛
- ❖ النطاق الجغرافي: يعكس مدى المناطق الجغرافية أو الدول التي تتنافس فيها المؤسسات، ويسمح النطاق الجغرافي بتحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم المنتجات نوعية واحد من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة؛
- ❖ النطاق الصناعية: تعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسات، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنها خلق مزايا تنافسية عديدة فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الموارد عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة.

<sup>1</sup> هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، مرجع سابق، ص ص 119 – 120.

ثالثاً: مصادر الميزة التنافسية: لاشك أن أغلب المؤسسات تسعى جاهدة لميزة تنافسية، تجعلها تستحوذ على السوق وتعزز مكانتها، وتكمن مصادر الميزة التنافسية في:<sup>1</sup>

✓ **التكنولوجيا والابتكار:** يخلق الابتكار قيمة مضافة جديدة للمؤسسات، ويشمل كل من المنتجات والخدمات وكذلك الابتكارات العلمية، وهذا ما يؤكد على الأهمية المتزايدة للابتكار والإبداع و الدور الذي تلعبه القدرات التكنولوجية الحديثة في مسار نمو المؤسسات، حيث أن المؤسسات الأكثر إبداعاً وابتكاراً لها الأفضلية في تقديم المنتجات وهي محاولة لتحسين قدرتهم الداخلية بشكل مستمر.

إن الابتكار والتكنولوجيا لهما دورا بارزا في حصول المؤسسات على ميزة تنافسية من خلال ابتكارات تضاف إلى المنتج أو ابتكارات جديدة، وهذا يرجع إلى الاكتشافات العلمية، ونتائج الأبحاث، مما يؤدي إلى كفاءة استخدام الموارد بشكل يجعل المؤسسات تحصل على ميزة تنافسية في المدى البعيدة.

✓ **الموارد البشرية:** مصطلح يستخدم لوصف الأفراد الذين يشكلون القوى العاملة في المؤسسة، كما يمكن للمؤسسات خلق قيمة مضافة يصعب على المنافسين تقليدها من خلال تطوير هذه الموارد التي تمثل ميزة تنافسية، يمكن استخدام المصادر التقليدية للميزة التنافسية مثل الموارد المالية والتكنولوجية لخلق قيمة مضافة، حيث أن هذه المصادر يمكن الوصول إليها بشكل متزايدة وسهلة التقليد وهي أقل أهمية للميزة التنافسية مقارنة مع نظام العمل وسياسات الموارد البشرية، التي تعتبر مصدراً هاماً للميزة التنافسية المستدامة، كما أن أفضل الممارسات لإستراتيجية الموارد البشرية وتمثل في:

- ❖ فرص وظيفية داخلية خاصة بالتنظيم؛
- ❖ يوفر نظام التدريب فرص تدريبية مكثفة؛
- ❖ عمليات التنشئة الاجتماعية التي تخلق المهارات المطلوبة؛
- ❖ تقييم الأداء القائم على النتائج؛
- ❖ الأمن الوظيفي الذي يعكس الشعور بالأمان للعاملين والاستمرار في وظائفهم؛
- ❖ مشاركة العاملين في صنع واتخاذ القرار والآخذ بمقترحاتهم لتحسين المؤسسة.

كما توجد مصادر أخرى للميزة التنافسية منها:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عز الدين علي سوسي، نعمة عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص ص 73 - 75.

<sup>2</sup> هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، مرجع سابق، ص ص 123 - 126.

✓ **الجودة:** نتيجة للتغيرات السريعة والتطورات المتعاقبة، زاد اهتمام المؤسسات بتلبية رغبات المستهلكين والحرص على رضاهم إذ لم يعد السعر العامل المحرك لسلوك المستهلك، بل أصبحت الجودة هي الاهتمام الأول له والقيمة التي يسعى للحصول عليها، هذا ما أوجب على المؤسسات التي ترغب في البقاء والمنافسة أن تصنع منتجات ذات جودة عالية.

وقد حددت خمسة نقاط على المؤسسة إتباعها إذا ما اعتمدت الجودة كأداة تنافسية، هي:

- ❖ يتوجب تحديد الجودة من وجهة نظر المستهلك،
  - ❖ لا بد من ربط الجودة مع الربحية لكل جانب من السوق والتكلفة؛
  - ❖ يجب النظر إلى الجودة على أنها أداة تنافسية؛
  - ❖ يتم بناء الجودة في عملية التخطيط الإستراتيجي؛
  - ❖ لا بد للجودة أن تحصل على التزام المؤسسة بالكامل.
- ✓ **الوقت:** يعتبر الوقت سواء في إدارة الإنتاج أو في إدارة الخدمات ميزة تنافسية أكثر أهمية مما كان عليه في السابق، فالوصول إلى الزبون أسرع من المنافسين يمثل ميزة تنافسية.

ويمكن تحديد الميزات التنافسية التي تمثل جوهر المنافسة على أساس الوقت كالتالي:

- ❖ تخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق ويتحقق ذلك من خلال اختصار زمن دورة حياة المنتج؛
  - ❖ تخفيض زمن دورة التصنيع؛
  - ❖ تخفيض زمن الدورة للزبون؛
  - ❖ الالتزام بجداول زمنية محددة وثابتة لتسليم المكونات الداخلة في عملية التصنيع.
- ✓ **المرونة:** يقصد بالمرونة قدرة المؤسسة في تقديم مستويات مختلفة متنوعة بالسوق المستهدف، ويمكن تأثير المرونة في مجالين أساسيين هما:

- ❖ قدرة المؤسسة في مسايرة التطورات الحاصلة في مجال التكنولوجيا وتصميم المنتجات وفق تفضيلات الزبائن، على اعتبار أن المستهلك وسلوكه يمكن في رغبته الدائمة للتغير، وبالتالي فإن المنتج لا يبقى على حالة لفترة زمنية طويلة نسبياً بأي حال من الأحوال؛
- ❖ قدرة المؤسسة في الاستجابة للتغيير في حجم الإنتاج بالزيادة أو النقصان وبحسب مستويات الطلب، وبالتالي يجب أن يكون لدى المؤسسة الاستعداد الكافي والقدرة على العمل في بيئة مستقرة ومتقلبة.

المطلب الثالث: الإستراتيجية العامة لاكتساب مزايا تنافسية

لكي تحصل المؤسسة على مزايا تنافسية يجب عليها الاعتماد على استراتيجيات تسمح لها أن تتفوق على منافسيها، ويتم اختيار الإستراتيجيات من قبل المؤسسة حسب موقعها في السوق ومكانة منافسيها.

وقد حدد بورتر ثلاث استراتيجيات عامة لاكتساب المزايا التنافسية، هي:

أولاً. إستراتيجية تكلفة أقل: لقد صممت هذه الإستراتيجية لقيادة المؤسسة للتفوق عن منافسيها من خلال إنتاجها لمنتجات أو تقديمها لخدمات بتكلفة أقل، فهي تسمح للمؤسسة بتخفيض أسعارها من أجل تقديمها للزبائن وتحقيق رغبتهم في الحصول على منتجات أو خدمات بأقل أسعار.<sup>1</sup>

يتطلب إتباع هذه الإستراتيجية القائمة على ترشيد الإنفاق وضبط التكلفة مقومات أساسية، هي:<sup>2</sup>

1. ضرورة أن تتخذ المؤسسة الترتيبات المناسبة وتضع الأنظمة الفعالة وتتخذ القرارات السليمة لتحفيز الأفراد لتحسين الأداء ورفع معدل الإنتاجية وتقليل الإسراف في استخدام الإمكانيات بما يساهم في ضبط الإنفاق وترشيد التكلفة، وهنا يقع العبء على كافة الوحدات والوظائف على مستوى المؤسسة؛

2. ليس بالضرورة أن تبحث المؤسسة على زبون متميز ومن لديهم طموحات عالية ورغبات متميزة وقدرة مالية مرتفعة واستعداد قوي لدفع سعر مرتفع مقابل أن تتوفر أمامهم منتجات أو خدمات بمواصفات غير عادية، وهذا يعني أن تتجه المؤسسة لمنتج نمطي الذي يمكن إنتاجه بكميات كبيرة والاستفادة من اقتصاديات الحجم الكبير، وفي نفس الوقت تتجنب المؤسسة أن تقدم منتجات ذات مواصفات خاصة تتطلب المزيد من الإنفاق في أعمال البحوث والتطوير والتصميم وغير ذلك من مجالات للإنفاق ينتج عنها الاضطرار للمؤسسة للبيع بأسعار مرتفعة غير تنافسية، وبالتالي فعلى المؤسسة مراعاة الزبائن التي تعطي أهمية أكبر لسعر في اتخاذ قرار الشراء المنتج أو الحصول على الخدمة؛

3. ضرورة أن تتجه المؤسسة إلى وضع برنامج لتنمية مهارات الإبداع والقدرة على التطوير والتحديث وتنمية الرغبة لدى الأفراد لتقييم أفكار غير تقليدية تساهم في ضبط الإنفاق وترشيد التكلفة.

<sup>1</sup> Abbass F. Alkhafaji; **Strategic Management: Formulation Implementation and Control in a Dynamic Environment**; The Haworth Press; New York; USA; 2003; P 129.

<sup>2</sup> المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الإدارة الإستراتيجية ودعم القدرات التنافسية للمؤسسات العربية العامة والخاصة، القاهرة، مصر، 2008، ص ص 334 – 335.

- تعكس إستراتيجية قيادة التكلفة قدرة المؤسسة على تصميم وإنتاج وتسويق منتجات بكفاءة أعلى، مما يؤدي إلى تحقيق عدة مزايا توفر لها قدر من الحماية عند مواجهة المنافسين، وتتمثل هذه المزايا في:<sup>1</sup>
- ❖ تحتل المؤسسة المنتجة بتكلفة أقل موقعا أفضل من حيث المنافسة على الأسعار؛
  - ❖ يمكن للمؤسسة المنتجة بتكلفة أقل في بعض الحالات أن تكون في مأمن من الموردين الأقوياء خاصة فيما يتعلق بضغوط رفع أسعار المدخلات؛
  - ❖ يمكن أن تحتل موقعا تنافسيا ممتازا من خلال تبني سياسة تخفيض الأسعار لمواجهة أي هجوم من المنافسين الجدد؛
  - ❖ يمكن استخدام تخفيضات سعرية لمواجهة المنتجات البديلة؛
  - ❖ تحفز الأفراد على تحسين الأداء ورفع معدل الإنتاجية وتقليل الهدر، التالف والفاقد؛
  - ❖ المشتريين الذين لديهم ولاء لمنتجات المؤسسة من غير المحتمل أن يتحولوا إلى علامة تجارية منافسة ما لم يكن لدى تلك العلامة شيء مختلف أو متفرد؛
  - ❖ تمكن المؤسسة من إبقاء المنافسين المحتملين خارج دائرة الصناعة نتيجة لقدرتها على تخفيض التكاليف التي تشكل حاجز يصعب اختراقه؛
  - ❖ القدرة على تحمل زيادة أسعار الموردين، فعندما تشغل المؤسسة طاقتها الإنتاجية بمستويات أكثر كفاءة يمكن أن تتمتع بسهولة الزيادات في أسعار المكونات أو الأجزاء المستخدمة في منتجاتها.
- وعلى الرغم من المزايا التي تحققها هذه الإستراتيجية للمؤسسة إلا أنها تعاني من العيوب التالية:<sup>2</sup>
- ❖ إمكانية تغيير قوى السوق التي تمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها؛
  - ❖ التضحية بمستوى جودة المنتجات؛
  - ❖ تمكن المنتجين الآخرين في السوق من تخفيض التكاليف بنفس المستوى الذي تتمتع به المؤسسة؛
  - ❖ التغيير من تفضيلات المستهلك من السعر المنخفض إلى الجودة الأعلى.
- ثانيا: إستراتيجية التمييز: غالبا ما تكون المؤسسات قادرة على فرض سعر إضافي على منتجاتها في السوق من خلال تمييزها في خدمة الزبائن أو الجودة العالية والإعلان... بالمقارنة مع المنافسين الجدد.

<sup>1</sup> شيراز حايف سي حايف، مرجع سابق، ص ص 74 - 75.

<sup>2</sup> الهام فخري طلميه، مرجع سابق، ص 109.

وترتكز إستراتيجية التمييز في تطبيقها على الأنشطة التالية:<sup>1</sup>

- ❖ شراء مواد خام جيدة بحيث تؤثر على جودة المنتج النهائي؛
- ❖ تكثيف جهود البحث والتطوير تجاه المنتج بحيث تؤدي إلى تقديم تصميمات وخصائص أداء أفضل وزيادة استخدامات المنتج، وتنويع تشكيلة الإنتاج، وتقديم نماذج جديدة؛
- ❖ تكثيف جهود البحث والتطوير نحو عملية الإنتاج، بحيث تؤدي إلى تحسين الجودة والشكل الخارجي للمنتج؛
- ❖ الاهتمام بعملية التصنيع والتركيز على عدم وجود أي عيب فيها، وتصميم أداء فائق من الناحية الهندسية والصيانة والاستخدامات المرنة للمنتج وجود المنتج؛
- ❖ نظام التسليم الفعال والذي يكون في أقصر زمن مع وجود نظام دقيق لإعداد الملفات والأوامر المطلوبة؛
- ❖ أنشطة التسويق والمبيعات وخدمة المستهلك وما تقدمه من مساعدة فنية للمستهلك، صيانة أسرع وخدمات إصلاح أفضل، معلومات أكثر عن كيفية استخدام المنتج، تقديم شروط ائتمانية أفضل والتشغيل السريع للأوامر والطلبات.

وتتطلب إتباع إستراتيجية التمييز مجموعة من المقومات الأساسية منها:<sup>2</sup>

1. إعطاء المؤسسة أهمية لتحقيق عائد مرتفع يفوق ما تحققه المؤسسات الأخرى العاملة في نفس المجال أو النشاط؛
2. يتميز زبائن المؤسسة بسمات شخصية وخصائص سلوكية وقدرات مالية ورؤية فنية تنمي ولاءهم للمنتج أو للعلامة التجارية وتقلل حساسيتهم تجاه مستوى الأسعار؛
3. ليس بالضرورة أن يرتبط التمييز بارتفاع جودة المنتج عن غيره ولا بانخفاض تكلفة إنتاجه عن غيره وإنما يرتبط هذا التمييز بدرجة أساسية بتصورات وإدراكات الزبائن لتمييز منتج عن غيره فقد تحقق المؤسسة التمييز لمنتجاتها رغم انخفاض الجودة؛
4. تناسب إستراتيجية التمييز عادة المنتجات التي تعتمد على تقنيات معقدة ومتطورة التي يتعذر على الآخرين تقليدها أو محاكاتها مما يعمق استعداد الزبون لدفع مبالغ مرتفعة نسبيا مقابل الاطمئنان إلى جودة المدخلات أو المكونات التقنية للمنتج (سيارات، كمبيوتر، أجهزة منزلية كهربائية...)

<sup>1</sup> جرموني أسماء، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص ص 83 - 84.

<sup>2</sup> المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مرجع سابق، 331.

5. توجد بدائل أو مصادر متعددة لتحقيق التمييز لا ترتبط جميعها بالجودة الفنية للمنتج حيث يمكن أن تكون الطبقة الاجتماعية أو المستوى الثقافي لفئة الزبائن أو الشكل والمظهر الخارجي ... مصدرا لتحقيق التمييز.
- إن سعي المؤسسة وراء اعتماد إستراتيجية التمييز لتحقيق مزاياها العديدة:<sup>1</sup>
- ✓ بالنسبة للمنافسين، هذه الإستراتيجية تحمي المؤسسة من منافسيها من خلال ولاء الزبائن للعلامة، وهو ما يشكل صمام الأمان اتجاه منافسيها؛
  - ✓ بالنسبة للمشتريين، لا يمكن أن تواجه المؤسسة مشكلات مع الزبائن الأقوياء، لأنها قد تفرض زيادات في الأسعار لأن الزبون لديه استعداد لدفع أسعار استثنائية عالية لما تقدمه المؤسسة من منتجات متميزة؛
  - ✓ بالنسبة للموردين، بما أن إستراتيجية المؤسسة تتجه نحو الزيادة في السعر الذي تفرضه أكثر من اتجاهها نحو تكاليف الإنتاج فإنه نادرا ما يشكل الموردون عائقا أمامها، لأن المنتج يتسامح في الزيادات الطفيفة في أسعار مدخلاته؛
  - ✓ بالنسبة للداخلين الجدد، فإن كل من التمييز والعلامة التجارية يشكلان عائقا لدخول أي منافس جديد في نفس القطاع، وهنا يجد هؤلاء الداخلون أنفسهم مضطرين لتطوير كفاءاتهم المتميزة لإمكانية تنافسهم مع أن هذا الأمر مكلف للغاية؛
  - ✓ بالنسبة للمنتجات البديلة، فمهمتها تهدد قدرة المنتجات المنافسة على الوفاء باحتياجات الزبائن بنفس الدرجة التي تفي بها المنتجات المتميزة، وفي قدرتها أيضا على إعاقه ولاء الزبائن للعلامة وهو ما يجعل المهمة شبه مستحيلة، أو قد تكلفها مبالغ ضخمة.
- وهذه الإستراتيجية تعاني من عيوب عديدة منها:<sup>2</sup>
- ✓ إرتفاع تكاليف البحث والتطوير والدعم التسويقي لذا يجب أن تحرص المؤسسة على أن تكون تكاليف قريبة من متوسط تكاليف الصناعة؛
  - ✓ صعوبة إدراك المستهلك لتمييز المنتج وتفردته؛
  - ✓ إمكانية تقليد المنافسين لخصائص منتجات المؤسسة التي تعطي القيمة المضافة للزبائن.

<sup>1</sup> جرموني أسماء، مرجع سابق، ص 84.

<sup>2</sup> الهام فخري طمليه، مرجع سابق، ص 107.

ثالثاً: إستراتيجية التركيز: تعرف هذه الإستراتيجية بأنها: "مجموعة من الاجراءات التي تسعى المؤسسة من خلالها أن تكون الأفضل على مستوى تقديم السلع أو الخدمات بتركيزها على الجوانب التي يرغب الزبائن بها."<sup>1</sup> وهذه الإستراتيجية صممت لمساعدة المؤسسة على استهداف فئة معينة من الزبائن بدلا من التعامل مع السوق ككل، بتحقيق رغباتهم، وبالتالي تبني حواجز متطورة تواجه بها منافسيها والداخلين الجدد في السوق، وهذا بتركيز مواردها وأنشطتها بطريقة تسمح لها بالانفراد في تقديم المنتج أو الخدمة، بما لا تستطيع أي مؤسسة أخرى مجاراتها في ذلك.

وهذه الإستراتيجية تحقق عدة مزايا منها:<sup>2</sup>

- ✓ إن المؤسسة تكون قادرة على إنشاء حصن أمان في السوق يتمثل في خدمة فئة معينة ضد المؤسسات ذات خطوط الإنتاج الأكبر والأوسع؛
  - ✓ تمكن من تحسين مصادر أخرى للأنشطة المضيفة للقيمة على أن تساهم في تحسين وضع التكاليف أو التمييز؛
  - ✓ اكتشاف وخدمة فئة صغيرة في السوق يجعل المؤسسات التي تمارس استراتيجيات التركيز عادة قادرة على أن تبقى مرتفعة الأرباح حتى عندما لا تكون الصناعة جذابة في نطاق واسع؛
  - ✓ المؤسسات التي تمارس استراتيجيات التركيز تبحث عن فئة متميزة في السوق وتتفادى الانحراف عنها، تركيز الموارد والجهود للدفاع ومواجهة المنافسة يجعل المؤسسة أقل تعرضا للتغيرات الكبيرة في البيئة التنافسية.
- كما تعاني هذه الإستراتيجية أيضا من عيوب التالية:<sup>3</sup>
- ✓ مخاطر عدم التنوع في المنتجات والأسواق بشكل يجعل جميع استثمارات المؤسسة في قطاع سوقي محدود؛
  - ✓ مخاطر أن تصبح القطاع السوقي جذابا لدخول منافسين جدد بعد أن تركز المؤسسة جهودها لتحقيق التخصص في خدمة القطاع السوقي.

### المبحث الثالث: التحليل الإستراتيجي للبيئة التنافسية

في بداية السبعينات سلطت الإدارة الإستراتيجية أهمية متزايدة للتحليل البيئي للمؤسسة لاعتبار أن نتائج هذا التحليل أمرا ضروريا عند وضع الإستراتيجية المناسبة، فهو يحدد نقاط القوة و نقاط الضعف، الفرص والتهديدات للمؤسسة، ويساعدها في وضع الاستراتيجيات المناسبة.

<sup>1</sup> إياد أحمد شماسنة، مرجع سابق، ص 73.

<sup>2</sup> حازم محمد عبد الفتاح، مرجع سابق، ص ص 189 – 190.

<sup>3</sup> الهام فخري طلميه، مرجع سابق، ص 111.

### المطلب الأول: مفهوم التحليل الإستراتيجي للبيئة التنافسية

باعتبار أن المؤسسات لا تنشأ من الفراغ، فهي وجدت لسد حاجة ما وبالتالي فهي تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة بها سواء الداخلية أو الخارجية.

أولاً. تعريف التحليل الإستراتيجي للبيئة التنافسية: يعرف التحليل الإستراتيجي البيئي أنه: "مجموعة من الوسائل التي تستخدمها الإدارة في تحديد مدى التغير في البيئة الخارجية وتحديد الميزة التنافسية أو الكفاءة للمؤسسة في السيطرة على بيئتها الداخلية بحيث يسهم ذلك في زيادة قدرة الإدارة العليا على تحديد أهدافها ومركزها الإستراتيجي".<sup>1</sup>

كما يعرف أيضا بأنه: "عملية استكشاف للمؤسسات داخل القطاع الصناعي، والتعرف بعنق على المنافسين للحصول على حصة سوقية أكبر".<sup>2</sup>

بهذا يظهر أن التحليل الإستراتيجي للبيئة التنافسية عملية تقوم بها المؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على التنافس والبقاء في السوق باستخدام أدوات ووسائل تساعدها في التحليل والتشخيص الداخلي والخارجي لها.

وتتحلى أهمية عملية التحليل الإستراتيجي في:<sup>3</sup>

- ✓ تحديد الفرص المتاحة أمام المؤسسة، فبالنظر إلى إمكانيات وخبرات وموارد هذه الأخيرة تتم المفاضلة بين الفرص التي يمكن استغلالها وأي الفرص التي يمكن استبعادها؛
- ✓ تحديد ما يسمى بالقدرة المميزة للمؤسسة والتي تعرف على أنها القدرات والموارد التي تمتلكها المؤسسة والعمليات التنفيذية المستخدمة في توظيف تلك القدرات والإمكانيات لإنجاز الهدف؛
- ✓ يساعد التحليل الإستراتيجي على تخصيص الموارد المتاحة وتحديد طرق استخدامها؛
- ✓ يعد التحليل الإستراتيجي ضرورة ملحة لأنه يؤدي إلى الكفاءة في الأداء وهذا ما تجمع عليه كل المؤسسات العالمية التي تستخدم التحليل الإستراتيجي؛

<sup>1</sup> طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية: منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص 253.

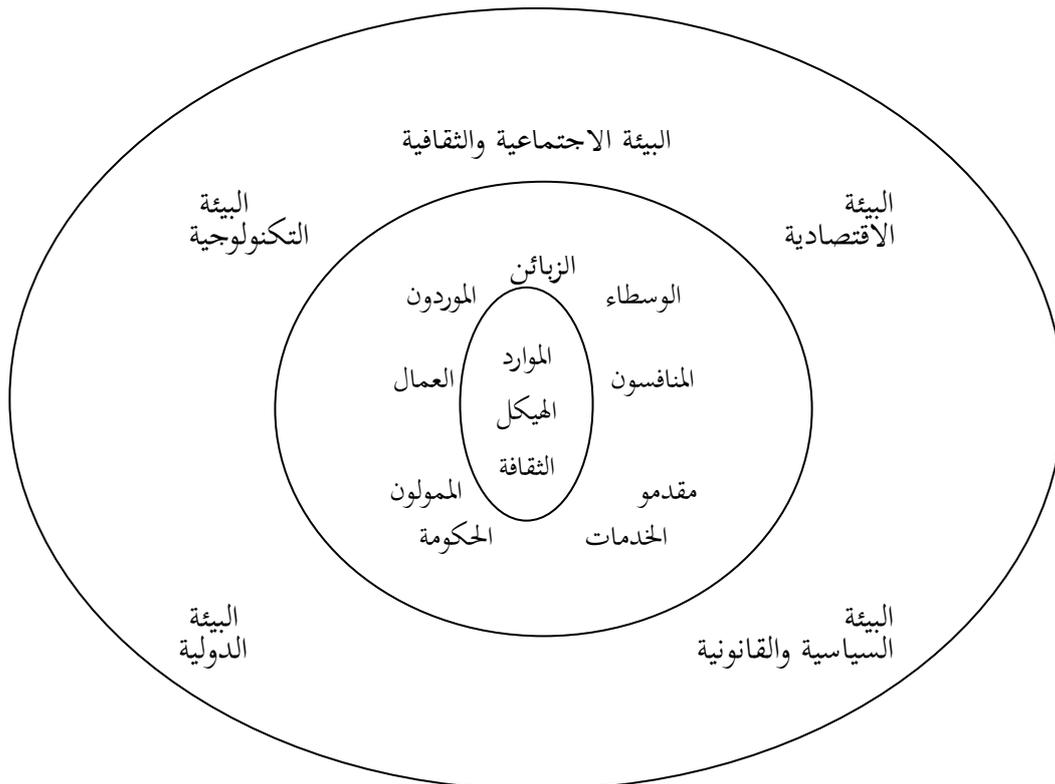
<sup>2</sup> سالم الياس، التحليل التنافسي باستخدام النموذج الخماسي لبورتر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 2016/15، ص 02.

<sup>3</sup> فراحية العيد، دروس في مقياس إستراتيجية وتنافسية المؤسسة، تخصص ليسانس إدارة الأعمال، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016/2015، ص 35.

- ✓ الهدف الرئيسي من التحليل الإستراتيجي هو معرفة أربعة مفاهيم أساسية: نقاط القوة، نقاط الضعف، الفرص والتهديدات وهذا التحليل يبني على دراسة المؤسسة من جوهرها والمحيط الذي حولها؛
- ✓ يتوقف نجاح المؤسسة إلى حد كبير على مدى دراستها للعوامل البيئية المؤثرة ومدى الاستفادة من اتجاهات هذه العوامل وبدرجة تأثير كل منها حيث تساعد هذه الدراسة على تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها وبيان الموارد المتاحة ونطاق السوق المرتقب وأنماط القيم والعادات والتقاليد السائدة.
- لقد اختلف الباحثون في تصنيف البيئة التنافسية للمؤسسة باختلاف وجهات نظرهم ولكل تصنيف أسس، دوافع وأساليب تحليله للبيئة، إلا أن أهم تصنيف لبيئة التنافسية للمؤسسة هو البيئة التنافسية الداخلية والبيئة التنافسية الخارجية، كما هو موضح في الشكل التالي:

### الشكل رقم 5:

#### البيئة التنافسية (الداخلية والخارجية)



المصدر: محمود عبد الفتاح رضوان، البرنامج العلمي لكتابة الخطة الإستراتيجية، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2013، ص 32.

ثانياً. البيئة التنافسية الداخلية: تهتم المؤسسات بتحليل وتقييم البيئة الداخلية لها، وهذا لتحديد ومعرفة امكانياتها المادية والتنظيمية باعتبار أن هذه الخطوة مهمة وضرورية في معرفة نقاط قوتها ونقاط ضعفها وبالتالي المساعدة في

اختيار الإستراتيجية التنافسية المناسبة لها، وتعرف البيئة التنافسية الداخلية أنها: " مجموعة العوامل والمكونات والمتغيرات المادية والمعرفية والتنظيمية ذات الصلة الوثيقة بحدود المؤسسة الداخلية." <sup>1</sup>

يساعد تحليل البيئة الداخلية في التعرف على: <sup>2</sup>

- ✓ تقييم القدرات والإمكانات المادية والبشرية حيث تتعرف المؤسسة على نفسها؛
- ✓ اكتشاف نقاط الضعف لديها وتقويمها ونقاط القوة لديها واستثمارها؛
- ✓ ربط نقاط القوة و نقاط الضعف (التحليل الداخلي) لديها بالتحليل الخارجي لاغتنام الفرص وقضائها على التهديدات؛

✓ معرفة مدى كفاءة البناء التنظيمي الخاص بها ومهارة موظفيها من النواحي العملية والعلمية؛

✓ معرفة مدى قوة العلاقات بين الأفراد وتماسك العمال وحرصهم على مؤسستهم.

ولبيئة التنافسية الداخلية ثلاثة مكونات أساسية وهي:

- ✓ الموارد: تمثل الموارد نقطة هامة في تحليل البيئة التنافسية الداخلية، لأنه لا يمكن تنفيذ أي مخطط استراتيجي بدون الموارد المطلوبة لانجازه، وتعرف الموارد أنها: "مجموعة الأصول الملموسة وغير الملموسة مربوطة بطريقة شبه دائمة بالمؤسسة." <sup>3</sup> فالأصول الملموسة مثل: الأراضي، المباني، المعدات والمخزونات... أما الأصول غير الملموسة مثل: الاسم التجاري، براءات الاختراع والمعرفة التي يكتسبها العمال بالخبرة والممارسة... وتكون الموارد مصدرا لصنع مزايا تنافسية إذا ما تميزت بخصائص المورد الإستراتيجي المتمثلة في: <sup>4</sup>

❖ القيمة: ما إذا كان المورد يشكل ميزة تنافسية أو لا؟؛

❖ الندرة: هل يتوفر هذا المورد لدى المنافسين؟؛

❖ التقليد: ما مدى امكانية تقليد المنافسين لهذا المورد؟ وما هي تكاليف ذلك؟؛

❖ القدرة على التنظيم: ما مدى قدرة المؤسسة على استثمار أو استغلال المورد بشكل سليم؟.

<sup>1</sup> طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، دمرجع سابق، ص 283.

<sup>2</sup> صاحب عبد مرزوك الجنابي، استراتيجيات القيادة والإشراف، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019، ص 211.

<sup>3</sup> صولح سماح، محاضرات في تشخيص المؤسسة، سنة أولى ماستر، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2016/2017، ص 90.

<sup>4</sup> عبد الباري إبراهيم درة، ناصر محمد سعود جرادات، الإدارة الإستراتيجية في القرن الحادي والعشرون - النظرية والتطبيق -، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2014، ص ص 130 - 131.

✓ الهيكل التنظيمي: يعتبر التنظيم وظيفة من وظائف الإدارة التي من خلالها تسعى المؤسسة لتحقيق أهدافها، من خلال توضيح مسار العمل وتحديد السلطة والمسؤولية بمختلف مستوياتها الإدارية، ويعرف الهيكل التنظيمي أنه: "الإطار أو البناء الذي يحدد التركيب الداخلي للمؤسسة"<sup>1</sup>، يوضح التقسيمات والوحدات الفرعية التي تؤدي مختلف الأعمال والأنشطة اللازمة لكل منها، كما يحدد العلاقات تربط بين مختلف الأقسام والمستويات الإدارية. ويعتبر الهيكل التنظيمي طريقة في اكتشاف ومعالجة الانحرافات والأخطاء الموجودة في التنظيم من خلال عملية تحليله وعليه فإنه يكتشف العلاقات غير السليمة والتداخل أو الازدواج بين المهام المختلفة، باعتباره وسيلة تبين ما إذا كانت المؤسسة تتبع الأسس والقواعد التنظيمية السليمة ك نطاق الإشراف ووحدة القيادة والأمر وتوزيع العمل توزيعاً منطقياً سليماً، وبنى الهيكل التنظيمي على المبادئ العلمية التالية:<sup>2</sup>

❖ التسلسل الهرمي: أي وجود رئيس واحد لكل مرؤوس وذلك لتفادي تضارب الصلاحيات بين الموظفين؛

❖ المرونة: حيث يتم الفصل بين الوظيفة والشخص الذي يشغلها؛

❖ التخصص: الفصل بين وظائف المختلفة؛

❖ تفويض السلطة من الرئيس لمرؤوسيه.

ويأخذ الهيكل التنظيمي أنواع عديدة أهمها:<sup>3</sup>

❖ هيكل تنظيمي تنفيذي: (بسيط) هو هيكل مكون من مستوى تنظيمي واحد ومباشر، فغالباً ما يكون المستوى

الأعلى هو المالك أو المدير والمستوى الأدنى العمال؛

❖ هيكل تنظيمي وظيفي: هو الهيكل المكون من أكثر من مستوى تنظيمي وتتحدد المستويات التنظيمية حسب

الوظائف التي تؤديها المؤسسة كالإنتاج، التسويق... وينسجم هذا النوع مع المؤسسات متوسطة وكبيرة الحجم؛

❖ هيكل تنظيمي مركب: هذا النوع من الهياكل يتناسب مع المؤسسات كبيرة الحجم، وذات الخطوط - الإنتاجية

المتنوعة، وهو خليط من هياكل التنظيمية، وقد يأخذ أشكالاً أخرى حسب الزبائن أو السلعة أو المنطقة الجغرافية.

✓ الثقافة التنظيمية: تعبر الثقافة التنظيمية عن رسالة المؤسسة وأهدافها وقيم مؤسسيها؛ وتختلف من مؤسسة إلى

أخرى، ومن الصعب تحديد مفهوم واضح ودقيق للثقافة التنظيمية، وتعرف بأنها: "القيم السائدة التي تعتنقها

<sup>1</sup> عائشة يوسف الشميلي، الإدارة الاستراتيجية الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2017، ص 118.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 123.

<sup>3</sup> زكريا مطلق الدوري، الإدارة الاستراتيجية - مفاهيم وعمليات وحالات دراسية -، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 125 - 127.

المؤسسة، الفلسفة التي ترشد سياسة المؤسسة نحو العمال أو الزبائن، أو هي مجموعة المعتقدات والرموز التي تمتلكها المؤسسة والتي نشأت بمرور الزمن"<sup>1</sup>، يشتمل محتوى الثقافة التنظيمية من ثلاثة مصادر هي:<sup>2</sup>

- ❖ تأثير بيئة الأعمال بصورة عامة وقطاع الصناعة على وجه الخصوص فمثلا المؤسسات التي تعمل في صناعات تتصف بالتغير التكنولوجي السريع؛
- ❖ تأثير القادة الإداريين والإستراتيجيين الذين يجلبون معهم نمطا معيناً من الافتراضات عندما يرتبطون بالمؤسسة، وهذه الافتراضات تستند في معظم الأحيان على التجربة الخاصة لهؤلاء الأفراد؛
- ❖ التجربة العملية لعمال المؤسسة، وما يحملونه من خبرة في تقديم الحلول للمشاكل الأساسية للتنظيم.

ثالثا. البيئة التنافسية الخارجية: تنقسم إلى البيئة التنافسية الخارجية العامة والبيئة التنافسية الخارجية الخاصة.

1. البيئة التنافسية الخارجية العامة: تعرف أنها: "البيئة التي تقع خارج حدود المؤسسة وخارج نطاق سيطرتها ورقابتها."<sup>3</sup> وتمثل مكوناتها في:<sup>4</sup>

✓ البيئة الاقتصادية: تشير عوامل البيئة الاقتصادية إلى مجمل خصائص وتوجهات الوضع الاقتصادي المحلي والعالمي الذي يمكن أن يؤثر على المؤسسات، وهذه العوامل متصلة بمخطط التنمية الاقتصادية والمرتكزات المرتبطة بها؛ متمثلة في الناتج القومي الإجمالي، معدل الدخل القومي، معدل النمو الاقتصادي، متوسط دخل الفرد، الميزان التجاري، نظم الاستثمار، أسعار المواد الأولية ومصادر الطاقة؛ ويضاف إلى ذلك ما يرتبط بالسياسات النقدية والمالية وأسعار الفائدة والسياسة الاقتصادية العامة... لقد أعطت إدارات المؤسسات أهمية كبيرة لهذه العوامل ومتابعة تطورها، ومع ذلك هذه العوامل لا تعمل بمفردها بل تتبادل التأثير مع العوامل البيئية الأخرى؛

✓ البيئة الاجتماعية والثقافية: وهذه تضم العديد من العوامل التي ترتبط بالقيم الاجتماعية السائدة والأعراف والتقاليد والوضع الأخلاقي للمجتمع والأفراد، وهذه تؤثر بأشكال مختلفة على المؤسسة سواء من حيث قدرتها على فهم الأسواق والزبائن أو من حيث الموارد البشرية التي تحصل عليها، أما العوامل الثقافية فلها تأثير مهم

<sup>1</sup> محمد طاهر الخلف وآخرون، الإدارة الإستراتيجية، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، 2017، ص 130.

<sup>2</sup> محمد هاني محمد، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، دار المعترف للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص 149 - 150.

<sup>3</sup> محمد طاهر الخلف وآخرون، مرجع سابق، ص 113.

<sup>4</sup> طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص ص 256 - 257.

على المؤسسات، فنظام التعليم والخبرات المتراكمة والقيم والسلوك الفردي والجماعي وطبيعة المجتمعات ... كلها لها تأثير على المؤسسات وعلى تطورها؛

✓ البيئة التكنولوجية: تمثل التكنولوجيا مع الاقتصاد الأبعاد الأكثر أهمية للمؤسسات، وتعطي العوامل التكنولوجية إمكانية عالية للمؤسسة في تطبيق مختلف العلوم والأفكار التي تطورت في حقول المعرفة، كما أن التكنولوجيا تعتبر العامل الرئيسي في ميدان المنافسة ويعطي للمؤسسة موقعا رياديا في تطوير وتحسين خدماتها ومنتجاتها باستمرار، ويدخل في إطار هذه العوامل مجمل الإنفاق على البحث التطوير وحماية الاختراعات والإبتكارات والتحسين التكنولوجي من خلال المعدات والآلات؛

✓ البيئة السياسية والقانونية: تؤثر هذه العوامل على الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة بطرق وأساليب مختلفة، وتمثل مجموعة كبيرة من عوامل سياسية وقانونية ترتبط بسياسات الدولة أو الدول التي تعمل فيها المؤسسة، وكذلك التوجهات الأيديولوجية والنظام السياسي وتأثيره على رسم مختلف السياسات وإصدار القوانين الحاكمة للعلاقات بين المؤسسة والدولة، كما أن الاستقرار السياسي والقانوني يعطي إمكانية أكبر للمؤسسة للاستفادة من الفرص المتاحة في البيئة.

بالإضافة إلى: <sup>1</sup>

✓ البيئة الدولية: تلعب العوامل في البيئة الدولية دورا هاما ومؤثرا على المؤسسات بسبب قدرتها على إتاحة الفرص وخلق التهديدات في نفس الوقت، وتعتبر التكتلات الاقتصادية الدولية، التحالفات السياسية الدولية، الحروب والمنازعات الدولية، المنازعات الاقتصادية الدولية، الكوارث الطبيعية والأزمات الاقتصادية والسياسة الدولية... كلها عوامل البيئة الدولية.

2. البيئة التنافسية الخارجية الخاصة: تعرف أنها: "مجموعة العوامل التي تقع على حدود المؤسسة، وتختلف من مؤسسة إلى مؤسسة أخرى وترتبط بعملية إتخاذ القرارات، وتدخل في نطاق رقابة الإدارة"<sup>2</sup>، وتتكون من:

✓ الموردين: ويمثلون في مؤسسات أو الأفراد الذين يتولون تزويد المؤسسة بما تحتاجه من مستلزمات إنتاج من المواد الخام والآلات والأدوات اللازمة لعملياتها، ومن أهم النقاط الواجب دراستها في هذا الصدد:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد طاهر الخلف وآخرون، مرجع سابق، ص 119.

<sup>2</sup> جعفر عبد الله موسى إدريس، الإدارة الاستراتيجية، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، جدة، السعودية، 2013، ص 111.

<sup>3</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الاستراتيجية - لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرون-، مجموعة النيل العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1999، ص ص 116 - 117.

- ❖ أنواع الموردين ومراكزهم ومدى القوة التي يتمتع بها كل منهم؛
- ❖ شروط التسليم المتبعة من قبل مصادر التوزيع؛
- ❖ الكميات والنوعيات والجودة المتاحة لدى كل مصدر؛
- ❖ الوقوف على الأسعار المتاحة لدى كل مصدر، وربطها بالنواحي الأخرى كالجودة ووقت التسليم والكمية والخصم ومدى مناسبة ذلك لأنشطة وعمليات والتزامات المؤسسة.
- ✓ الزبائن: يمثلون شريحة أو شرائح المستهلكين الذين يتعاملون مع المؤسسة أو الذين تأمل المؤسسة في كسبهم للتعامل معهم، ومن أهم النقاط الواجب دراستها في هذا الصدد:
  - ❖ بيان نوعيات المستهلكين وتقسيماتهم؛
  - ❖ دراسة وتحليل سلوك المستهلكين وتفضيلاتهم وأنماطهم الإستهلاكية؛
  - ❖ التعرف على الدخل والقوة الشرائية خاصة ما يتعلق بالإنفاق على منتجات المؤسسة؛
  - ❖ دراسة الخصائص الديمغرافية لمستهلكيها.
- ✓ الوسطاء: ويمثلون الحلقات التوزيعية الواقعة بين المؤسسة وزبائنها سواء كانوا وكلاء أو تجار جملة أو تجار تجزئة، ويجب على المؤسسة دراسة قدراتهم وخصائصهم فيما يتعلق بأماكن تواجدهم وشروط التعامل معهم من حيث الأسعار ونوعيات المنتجات والعلاقات التجارية وشروط التسليم...
 

هذا بجانب دراسة المؤسسة لمدى قدرتها على اتباع منهج التوزيع المباشر من خلال إنشاء منافذ خاصة بما يتطلب تحليل قدراتها وإمكاناتها في هذا المجال، ومكان وزمان وشروط كل منفذ منها، وتحليل التكاليف والعوائد الخاصة بكل منه، بجانب دراسة القدرات البشرية والفنية الواجب توافرها للعمل بهذه المنافذ؛
- ✓ مقدمو الخدمات: يتمثلون في كافة الجهات والأطراف التي تربطها بالمؤسسة علاقات ومعاملات تتمثل في تقديم بعض الخدمات والاستشارات ومن أمثلتها وكالات الإعلان وأجهزة البحوث والاستشارات وهيئات النقل والتخزين...
- ✓ الممولون: ويتمثلون بصفة رئيسية في المساهمون بجانب دراسة مصادر التمويل الأخرى التي يمكن الاعتماد عليها، من خلال دراسة مصادر الائتمان، وشروط كل منها فيما يتعلق بفوائد وآجال التمويل الممكن تقديمه؛
- ✓ الحكومة: وتمثل السلطة الرسمية في الدولة بما تفرضه من قوانين وتشريعات خاصة بمجال عمل ونشاط المؤسسة، مما يستلزم دراسة وتحليل ما تفرضه من تشريعات خاصة بمجال المعاملات في المنتجات ونوعيتها وخصائصها،

والأسعار التي قد تفرضها والضرائب والتأمينات التي تتعلق بنشاط المؤسسة وقوانين تشغيل العمالة وتحديد أجورها ومكافآتها.

هذا إلى جانب ما يتعلق بأنشطة التصدير والاستيراد، إذا كانت للمؤسسة معاملات خارجية، كما يجب دراسة التسهيلات والإعفاءات التي تقدمها الحكومة بصفة خاصة في مجال عمل المؤسسة.

✓ المنافسون: إن أي مؤسسة تواجه عددا من المنافسين في السوق، وعليها القيام بدراسة منافسيها لتحديد نوع المنافسة، واتجاهاتها ومعرفة الاستراتيجيات والسياسات التنافسية المتبعة من قبلهم وهذا لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لهم، فالبرنامج التنافسي الفعال للمؤسسة هو الذي لا يتناسب فقط مع احتياجات الزبائن بل يقدم ميزة تنافسية تفوق ما يقدمه المنافسون، ويتم تحليل المنافسون من خلال عدة نقاط منها:<sup>1</sup>

❖ الحصة السوقية والمزايا السعرية؛

❖ الطاقات الإنتاجية للسلع والخدمات؛

❖ المركز المالي؛

❖ تحديد نقاط القوة والضعف للمنافسين؛

❖ الشهرة أو الصورة الذهنية العامة للمؤسسة لدى الزبائن.

✓ العمال: وهي القوى العاملة المتوافرة في سوق العمل والمطلوبة بهدف سد بعض النواقص والشواغر لدى بعض المؤسسات، وتتأثر هذه القوة بمحدودية سوق العمل وضيقه، بحيث ينحصر هذا السوق في قلة من الأفراد الأكفاء مقارنة بكثرة الوظائف الشاغرة، وعكس ذلك يحصل عندما يزداد حجم العمالة المعروضة ويتسع سوق العمل ويشارك فيه عدد كبير من الأفراد الأكفاء، مقارنة بالعدد المحدود من الوظائف الشاغرة، ويؤدي ازدياد حجم العمالة المعروضة إلى زيادة الفرص أمام المديرين لاستقطاب الأفضل والأكفأ.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: أساليب تحليل البيئة التنافسية الداخلية

تعتبر عملية تحليل البيئة التنافسية الداخلية أمرا هاما للمؤسسة لما تحققه هذه العملية من معرفة نقاط قوتها ونقاط ضعفها، بما تساعدها في استغلال نقاط قوتها وعلاج نقاط ضعفها.

<sup>1</sup> محمد محمد إبراهيم، الإدارة الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016، ص 245.

<sup>2</sup> شيراز حاييف سي حاييف، مرجع سابق، ص 39.

أولاً. أسلوب سلسلة القيمة: ظهرت فكرة تحليل سلاسل القيمة سنة 1985 كطريقة توضيح تأثير العمليات والأنشطة الداخلة المسؤولة عن أداء كل من التصميم، التصنيع والتسويق في تحقيق القيمة للزبائن، ويعتبر بورتير Porter أول من اقترح نموذج سلسلة القيمة لتحليل البيئة الداخلية للمؤسسة من أجل معرفة المصادر التي تحقق الميزة التنافسية لها، وتعرف سلسلة القيمة أنها: "مجموعة من الأنشطة المتكاملة فيما بينها داخل المؤسسة التي تهدف إلى تحقيق التميز"<sup>1</sup>؛ فهي: "أداة تحليلية داخلية تهتم بتفكيك أنشطة المؤسسة وتحديد العلاقات القائمة بينهم"<sup>2</sup>.  
وتتمثل أهداف هذا الأسلوب في:<sup>3</sup>

- ❖ تحقيق تغيير جذري في أداء المنتج من خلال تغيير أسلوب وأدوات العمل والنتائج وتمكين العمال من تصميم المنتجات وفقاً إلى احتياجات الزبائن؛
  - ❖ التركيز على الزبائن أي من خلال توجيه المؤسسة إلى الزبائن وتحديد احتياجاتهم ورغباتهم بحيث يتم إعادة تصميم المنتجات لتلبية هذا الغرض؛
  - ❖ تمكين المؤسسة من سرعة القيام بأعمالها من خلال توفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات المناسبة وتسهيل الحصول عليها؛
  - ❖ تخفيض جودة المنتجات التي تقدمها إلى الزبائن وفقاً لرغباتهم؛
  - ❖ تخفيض التكاليف من خلال استبعاد الأنشطة غير الضرورية والتركيز على الأنشطة التي تضيف القيمة.
- وحسب سلسلة القيمة تنقسم أنشطة المؤسسة إلى قسمين هما: الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة وهذه الأنشطة تعزز من موقع المؤسسة تجاه منافسيها، كما هي موضحة في الشكل التالي:

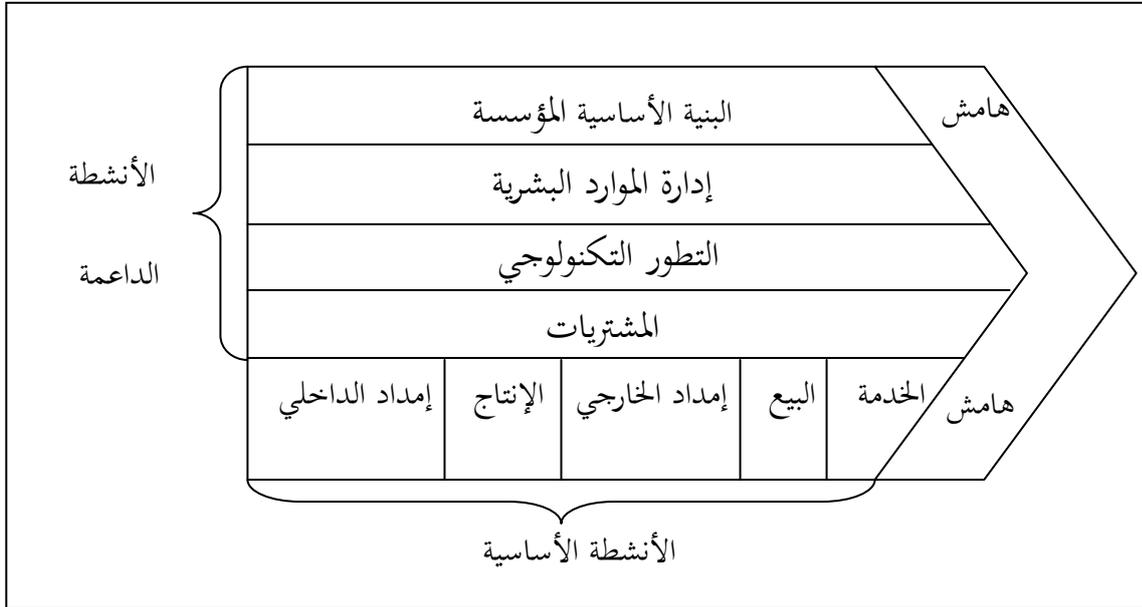
<sup>1</sup> Hap Navy; Rouja Johnstone; **Commodity and Product Identification for Value Chain Analysis**; CGIAR Research Program on Aquatic Agricultural Systems; Panang; Malaysia; 2015; P 04.

<sup>2</sup> Alain Desreumaux et Autres; **Stratégie**; Pearson Education; Paris; 2<sup>ème</sup> éd; France; 2009; p 80.

<sup>3</sup> حسن طالب هاشم، إنعكاس ترشيد تكاليف الإنتاج الصناعي على تحسين جودة المنتج، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 08، العدد 29، العراق، مارس 2019، ص 207.

الشكل رقم 6:

أسلوب سلسلة القيمة



Source: Alain Desreumaux et Autres; **Stratégie**; Pearson Education; 2<sup>eme</sup> éd; France; 2009; p 80.

- ✓ الأنشطة الأساسية: هي الأنشطة المتعلقة بالعمليات التشغيلية الجوهرية المحيطة بالمنتج أو الخدمة المقدمة، وتتكون من خمسة أنشطة، هي: <sup>1</sup>
- ❖ الإمداد الداخلي: وهي الأنشطة ترتبط باستلام وتخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للمنتج وتشمل مناولة المواد، المخازن، الرقابة على المخزون والإجراءات التشغيلية...
- ❖ الإنتاج: وهي مجموعة من الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى منتجات في شكلها النهائي، وتشمل التعبئة، التصنيع وتدوير الآلات وصيانتها...
- ❖ الإمداد الخارجي: وهي الأنشطة المرتبطة بالتجميع والتخزين والتوزيع المنتج إلى الزبائن، وتشمل تخزين المنتجات التامة، مناولة المواد وتنفيذ وجدولة الطلبات...
- ❖ البيع: وهي الأنشطة المرتبطة بحصول الزبائن على المنتج النهائي وتحفيزه، وتشمل الإعلان، الترويج، مهام رجال البيع والتسعير...

<sup>1</sup> محسن بن الجيب، أنشطة القيمة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية، قسنطينة، المجلد 14، العدد 29/2015، ص 305.

- ❖ الخدمة: وهي كل الأنشطة المرتبطة بتقديم الخدمة لتدعيم أو المحافظة على قيمة المنتج، وتشمل التركيب، الإصلاح، التدريب تغيير قطع الغيار والأجزاء وتعديل المنتج...
- ✓ الأنشطة الداعمة (المساعدة): هي الأنشطة التي تساهم وتدعم الأنشطة الرئيسية لتأدية أدوارها، وتتكون من أربعة أنشطة، هي:<sup>1</sup>
- ❖ البنية الأساسية للمؤسسة: تتمثل في الهياكل الأساسية التي تركز عليها المؤسسة كهيئة مثل: الإدارة العامة، والمحاسبة والجوانب القانونية، التمويل، التخطيط الإستراتيجي والعلاقات الخارجية وكل الأنشطة الأخرى الداعمة والأساسية لتشغيل حلقة القيمة ككل؛
- ❖ إدارة الموارد البشرية (تسيير الموارد البشرية): هي أنشطة ضرورية لضمان الاختيار والتدريب، تنمية الأفراد، الترقية، الحوافز، تقويم الأداء علما أن هذه الأنشطة تخدم جميع أجزاء المؤسسة وتعتبر عاملا مهما في تحديد نواحي القوة والضعف في المؤسسة، ويلعب العامل البشري دورا هاما في تسيير وإدارة المؤسسة، خاصة النشاطات المتعلقة بتوظيف المستخدمين وتكوينهم وتنمية مهاراتهم وتعويضاتهم وتحفيزهم بشكل تتحقق معه أهداف استقرار العامل البشري بالمؤسسة ليستطيع تحقيق أهدافها وتطبيق استراتيجياتها؛
- ❖ التطور التكنولوجي: هي أنشطة تتعلق بتصميم المنتج والعمليات وكذلك تحسين طريقة أداء الأنشطة المختلفة المضيفة للقيمة؛
- ❖ المشتريات (التموين، التقديرات): هي الأنشطة التي تتعلق بالحصول على المدخلات سواء كانت مواد أولية أو خدمات أو تجهيزات وكل ما هو ضروري لنشاطها وضمان تدفقها بالكميات اللازمة في الأوقات المناسبة، وتتضمن إجراءات ونظم إصدار الفواتير، طرق التعامل مع الزبائن والموردين، النقل...
- ثانيا. أسلوب التحليل الوظيفي: يعتبر التحليل الوظيفي من أقدم الأساليب التحليلية المستخدمة في تحليل البيئة التنافسية الداخلية، فهو يفصح ويتحرى عن كل أهداف وسياسات وبرامج وظائف المؤسسة، وهي:
- ✓ وظيفة الإنتاج والعمليات: تعد وظيفة الإنتاج نشاطا رئيسيا في تحويل مدخلات المؤسسة إلى مخرجات متنوعة باعتماد طرق وأساليب وتقنيات مختلفة، ويعالج تحليل هذه الوظيفة مجموعة من العوامل الخاصة بالمواد الأولية

<sup>1</sup> مجاني باديس، طبول ريمة، مرجع سابق، ص 108.

وآفاق توفرها ونوعيتها ومصادر تجهيزها إلى جانب كفاءة الآلات والأجهزة...<sup>1</sup> لتقدير فعالية وموقف وظيفة الإنتاج والعمليات يتم بالإجابة على مجموعة الأسئلة أهمها:<sup>2</sup>

❖ ما هي علاقة التكلفة بسعر البيع؟ وهل هذه العلاقة أفضل أم أسوء من السنوات السابقة؟؛

❖ ما هي التكاليف (العمل، المواد، المعدات) المرتبطة بإنتاج السلع والخدمات؟ وهل هذه التكاليف يتم التحكم فيها والسيطرة عليها؟؛

❖ ما مدى دقة التنبؤ بالمبيعات؟ وما هي علاقته بخطة الإنتاج؟.

✓ وظيفة التسويق: تسعى المؤسسة من خلال هذه الوظيفة إلى دراسة السوق والمنتج والنشاط التسويقي والتوزيعي والترويجي والخدمات الملحقه بالمبيعات... وإن الاستراتيجيات التسويقية تسعى إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية وهي:<sup>3</sup>

❖ تقديم المنتج أو الخدمة المرغوبة والمطلوبة من قبل الزبائن؛

❖ تحديد السعر والجودة والصورة الذهنية التي يتوقعها كل من الزبون والمؤسسة؛

❖ تحديد وسائل الاتصال المختلفة للوصول إلى الزبون؛

❖ جعل المنتج أو الخدمة متوفر في الأماكن التي يتوقع الزبون أن يجدها.

✓ وظيفة التمويل: تهتم وظيفة التمويل في المؤسسة بالبحث عن مصادر الأموال واستخداماتها، وإجراء عمليات التخطيط المالي، والرقابة والتحليل المالي، إلى جانب بحث موقف السيولة والربحية بالمؤسسة، والاهتمام بإدارة النقدية والأصول الثابتة والمتداولة.<sup>4</sup>

وغالبا ما يتم التركيز في تحليل هذه الوظيفة على المجالات التالية:<sup>5</sup>

❖ الربحية: وتعتبر عن قدرة المؤسسة في استخدام أصولها ومواردها بهدف تحقيق أقصى الأرباح؛

❖ السيولة: وتعتبر عن قدرة المؤسسة في تحويل أصولها نقدية خلال فترة زمنية قصيرة وبدون خسائر وبما

يمكنها من الوفاء بالتزاماتها المالية المستحقة الدفع؛

<sup>1</sup> محمد حسين العيساوي وآخرون، الإدارة الإستراتيجية المستدامة - مدخل لإدارة المنظمات في الألفية الثالثة -، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 314.

<sup>2</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مرجع سابق، ص 137.

<sup>3</sup> محمد حسين العيساوي وآخرون، مرجع سابق، ص 315.

<sup>4</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مرجع سابق، ص 138.

<sup>5</sup> صلاح حسين الحسيني، الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 109.

❖ الرافعة المالية: تمثل حجم المديونية بذمة المؤسسة مقارنة بمجموع الهيكل المالي وتمثل عملية التوازن بين الملكية والديون؛

❖ الكفاءة التشغيلية: وهي قياس أداء الوحدات المختلفة منسوبا إلى حجم المدخلات المستخدمة.

✓ وظيفة الموارد البشرية: تسعى ادارة المؤسسة من خلال هذه الوظيفة إلى تحسين التوافق والانسجام بين الأفراد في الوظائف أو الأعمال، وتؤثر نوعية هذا التوافق على العديد من المتغيرات الحاسمة وهي أداء الوظيفة، رضا العمال، دوران العمال، وبالتالي تهتم ادارة المؤسسة باختيار وتدريب العمال الجدد وتقويم أداءهم وتقديم احتمالات الترقية للعمال وإستقطاب الأفراد، كما أن هذه الوظيفة لها دورا أساسيا في ادارة الرواتب والأجور والتفاوض مع النقابات.<sup>1</sup>

✓ وظيفة البحث والتطوير: يعد نشاط البحث والتطوير من أهم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسات الناجحة، إذ أن الاهتمام بهذا المجال عادة ما يترتب عنه نتائج إيجابية تتعلق بالمنتجات تدعم مؤشرات القوة لدى المؤسسة، لذا يجب أن يتم تقييم هذا النشاط وتحليل عوامله الرئيسية بغية التركيز على النواحي الإيجابية وتعزيزها ومعالجة أية إخفاقات في هذا النشاط، وتؤدي الإدارة العليا دورا كبيرا في تشجيع ودعم هذا النشاط بما يحتاجه من إمكانيات مادية، مالية وبشرية.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: أساليب تحليل البيئة التنافسية الخارجية

لا تقل عملية تحليل البيئة التنافسية الخارجية عن عملية تحليل البيئة التنافسية الداخلية للمؤسسة، فهي تبين موقع المؤسسة في السوق مقارنة بمنافسيها وهذا باتخاذ استراتيجيات تسمح لها استغلال الفرص وتجنب التهديدات المحيطة بها.

أولا نموذج القوى التنافسية لبورتر **Porter**: يعتبر نموذج القوى الخمس أحد أهم الأساليب التحليلية التي قدمها بورتر، من أجل وصف وتفسير البيئة التنافسية الخارجية للمؤسسة لتحديد القوى المنافسة الفاعلة في السوق، والوقوف على مواقع الفرص والتهديدات المحيطة بالمؤسسة وتحديد الإستراتيجية المناسبة لضمان الاستمرارية.

وتظهر هذه القوى الخمس والعلاقة المتداخلة بينها، والتي تحفز السلوك التنافسي للمؤسسة في ذلك المجال

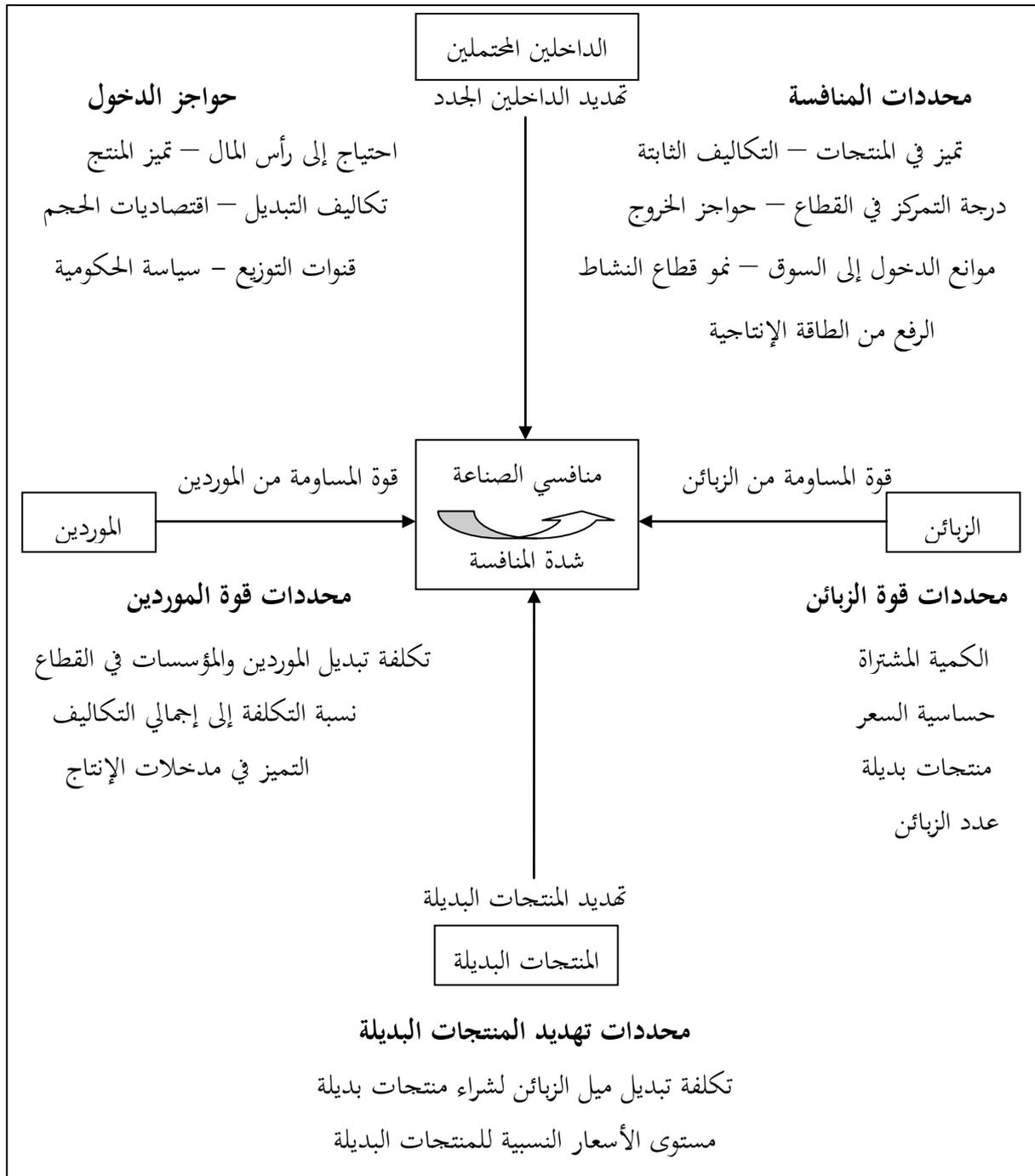
أو الصناعة في الشكل التالي:

<sup>1</sup> صلاح حسين الحسيني، مرجع سابق، ص 111 – 112.

<sup>2</sup> محمد حسين العساوي وآخرون، مرجع سابق، ص 316.

الشكل رقم 7:

نموذج القوى التنافسية لبورتر Porter



Source: Michael E. Porter; *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*; The Free Press; New York; 1985; P 09.

ويقصد بـ:

1. **شدة المنافسة بين منافسي الصناعة:** تشتد المنافسة بين المؤسسات خاصة المؤسسات التي تنتج نفس المنتجات أو تقدم نفس الخدمات، ويكون هذا التنافس حادا في ما إذا قدم المنافس منتجات بديلة، وبالتالي تصبح هذه المؤسسات تحاول تخفيض سعرها لإقل حد ممكن، وتتأثر بمجموعة من العوامل تحدد المنافسة، أهمها:<sup>1</sup>

✓ **التكاليف الثابتة:** تأثر التكاليف الثابتة بشكل كبير على سعر السلعة، لذلك يتعين على المؤسسة من وزنها النسبي ضمن مجموع التكاليف، ويتحقق ذلك من خلال زيادة طاقتها الإنتاجية، منح المستهلكين العديد من الامتيازات والتسهيلات المغرية بهدف زيادة الطلب...

✓ **تميز في المنتجات:** تتجه ربحية القطاع إلى الارتفاع في الصناعات التي تمتلك فرص للتميز، وتتجه للانخفاض في الصناعات التي تقدم منتجات نمطية التي تتوقف المنافسة فيها على عامل السعر؛

✓ **درجة التمرکز في القطاع:** تحدد درجة التمرکز في أي قطاع مكانة المؤسسة وإستراتيجيتها، ففي حال توفر عدد كبير من المنافسين في سوق واحدة فذلك يعني تعدد الرؤى والإستراتيجيات، مما يصعب على أي مؤسسة التنبؤ بتصرفات منافسيها، وفي حين قلة عدد المنافسين يضفي صفة احتكار القلة، فتكون السوق متجانسة نسبيا، لأن المتنافسين يتبنون إستراتيجيات واضحة خالية من المفاجآت؛

✓ **موانع الدخول إلى السوق:** تتعدد العوامل التي تصعب أن تحول دون دخول منتجين جدد إلى السوق أبرزها ارتفاع الحجم الأدنى لرأس المال الواجب توفير لممارسة النشاط؛

✓ **نمو قطاع النشاط:** تواجه الصناعات ذات النمو البطيء منافسة شرسة، حيث يحارب المتنافسون بشدة لكي تنمو مؤسساتهم ويحتفظون بحصتهم السوقية، بينما الصناعات سريعة النمو تسمح للعديد من المؤسسات بالحصول على معدلات مرتفعة من الهوامش التجارية والعوائد على الاستثمار؛

✓ **الرفع من الطاقة الإنتاجية:** يؤدي الرفع من الطاقة الإنتاجية إلى الاستفادة من اقتصاديات الحجم ومن ثم انخفاض الأسعار، وهذا قد يترتب عليه انخفاض ربحية القطاع؛

✓ **حواجز الخروج:** عندما تقل فرص الربح في قطاع ما تضطر المؤسسات الخروج منه، غير أن هذا لا يتم بسهولة، لأن هناك مجموعة من العوامل التي تبقى أو تؤخر الخروج من القطاع، مما يشكل ضغطا كبيرا على المؤسسات

<sup>1</sup> شيراز حايف سي حايف، مرجع سابق، ص ص 56 - 57.

ويؤدي إلى انخفاض ربحية القطاع، ومن هذه العوامل أو الحواجز نجد الأصول المتخصصة، القيود الحكومية والاجتماعية والاعتبارات الإستراتيجية...

2. **الداخليين المحتملين:** يشكل الداخولون الجدد إلى السوق تهديدا على المؤسسة لأنهم يرغبون في الحصول على حصة سوقية كبيرة أو أكبر كمية ممكنة من الموارد، فهم يحاولون تخفيض أسعارهم لتعزيز موقعهم التنافسي في الأسواق، إلا أن المؤسسة يمكنها تقف أمام دخولهم، وقد حدد بورتر ستة حواجز تقف أمام دخول المنافسين جدد، هي:<sup>1</sup>

✓ اقتصاديات الحجم: تؤدي اقتصاديات الحجم إلى إحداث تخفيضات في تكلفة الوحدات المنجزة من خلال زيادة في حجم الإنتاج، لتصبح بذلك حاجزا أمام الداخلين الجدد، نظرا لعدم استطاعتهم تحمل مخاطر الانطلاق بحجم كبير أمام ردود الفعل القوية للمنافسين المتواجدين، كما أنه لا يمكنهم الانطلاق بحجم محدود خال من امتيازات التكلفة؛

✓ تميز المنتج: ويعني ذلك أن المؤسسة المتوقعة بشكل جيد تملك صورة جيدة وزبائن أوفياء، ويشجع ذلك إلى تأثير الإشهار السابق والخدمات المقدمة للزبائن، بحيث يتحمل الداخولون الجدد مصاريف باهظة حتى يتمكنوا من استقطاب بعض زبائن القطاع، ويؤدي هذا الجهد أحيانا إلى خسائر في البداية؛

✓ الاحتياج إلى رأس المال: تضطر المؤسسات الجديدة إلى استثمار موارد مالية جديدة معتبرة من أجل الدخول في المنافسة، وخاصة إذا كانت رؤوس الأموال موجهة إلى الإشهار أو البحث والتطوير وكلاهما ينطويان على مخاطرة كبيرة، لأنه من الصعب توقع النتائج، كما تتطلب تجهيزات الإنتاج والمخزونات... أموالا معتبرة أيضا، وهذا يمنح امتيازات للمؤسسات المتواجدة في القطاع؛

✓ الوصول إلى قنوات التوزيع: إن تفكير الداخلين الجدد في توزيع منتجاتها بشكل بحد ذاته حاجزا للدخول، وباعتبار أن المؤسسات المتواجدة تشغل قنوات التوزيع بتصريف منتجاتها، فإن المؤسسات الجديدة مطالبة بإقناع قنوات التوزيع بقبول تصريف المنتجات الجديدة من خلال تقديم تخفيضات في الأسعار ومؤهلات الإشهار...

✓ تكاليف التبديل: وهي تكاليف التي يتحملها الزبون اثر انتقاله من منتج إلى آخر، ويمكن أن تشمل تكاليف تأهيل اليد العاملة وتكاليف التجهيزات الجديدة... فإن كانت تكاليف التبديل مرتفعة فعلى الداخلين الجدد أن يبرهنوا على تدخل معتبر في ميدان التكاليف أو النتائج حتى يقبل الزبون التخلي عن المؤسسات المتواجدة في القطاع؛

<sup>1</sup> فراحتية العيد، مرجع سابق، ص ص 104 - 105.

- ✓ السياسة الحكومية تلعب السياسة الحكومية دورا فيشكل حواجز الدخول إلى قطاع نشاط معين، فبإمكانها أن تحفز عملية الدخول بتقديم تسهيلات جبائية أو تحول دون دخول المؤسسات الجديدة خلال فرص استعمال تكنولوجيا متقدمة لحماية المحيط من التلوث، وتتطلب استثمارات جديدة مكلفة.
3. **قوة المساومة للزبائن:** إن للزبائن قدرة مساومة عالية بما تكفي لفرض تخفيضات على الأسعار... ويكتسب الزبائن قوة المساومة من خلال:<sup>1</sup>
- ✓ عندما يكون هناك عدد قليل من المشتريين (الزبائن) لهذا المنتج؛
  - ✓ المنتجات التي تقدمها المؤسسة نمطية وغير متميزة؛
  - ✓ انخفاض تكلفة التغيير من المؤسسة المتعاقد معها إلى مؤسسة أخرى؛
  - ✓ عندما تكون الكمية المشتراة كبيرة؛
  - ✓ عند امتلاك الزبائن للمعلومات الكافية حول التكاليف والأسعار الحقيقية للمنتجات المعروضة.
4. **قوة مساومة الموردين:** يمكن للموردين ممارسة القدرة على المساومة على المؤسسة في صناعة ما لقدرتهم على رفع أسعار أو تقليل من جودة المنتجات أو الخدمات إذا توفرت فيهم أحد الشروط التالية:<sup>2</sup>
- ✓ عندما يكون هناك عدد قليل من العارضين للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها؛
  - ✓ عدم وجود بدائل للمنتج أو الخدمة أو تميز في منتجاتها أو خدماتها ولو قليلا؛
  - ✓ المؤسسة لا تمثل نسبة كبيرة من مبيعات الموردين أي أنها ليست زبونا مهما لها؛
  - ✓ عند ارتفاع تكلفة التبديل من مورد إلى آخر؛
  - ✓ عندما تشكل المنتجات الموردين مدخلات هامة في نشاط المؤسسة.
5. **المنتجات البديلة:** يقصد بالمنتجات البديلة المنتجات التي تكون من نفس الصناعة أو القطاع السوقي والتي تشبع الحاجة لدى المستهلك في السوق المستهدفة أو تقوم بنفس الوظيفة ولكن بطرق وآليات مختلفة، وليست مجرد علامات تجارية متنافسة من نفس الخدمة أو المنتج.
- يعتمد تأثير خطر المنتجات البديلة على شدة الصراع التنافسي في صناعة ما على تميز المنتج فكلما تميز المنتج في قدرته على اشباع حاجات المستهلك من وجهة نظره فلن يستبدله بأي منتج بديل يدخل إلى السوق حديثا،

<sup>1</sup> Vanessa Warnier; **Stratégie et Business Models**; Pearson Education; Paris; France; 2013; P P 69 - 70.

<sup>2</sup> R.M Srivastava; Shubhra Verma; **Strategic Management: Concepts, Skills and Practices**; Eastern Economy Edition; New Delhi; 2012; P 143.

ويعتمد هذا أيضا على درجة الإحلال بين البدائل من حيث الجودة والأسعار وبالتالي إمكانية إحلال المنتجات الجديدة مكان المنتجات القديمة.

1 ويزداد خطر البدائل في الحالات التالية:

✓ عندما يقدم المنتج البديل أداء أعلى وبسعر أقل من المنتج الحالي؛

✓ عند انخفاض تكاليف تحول المشتري من منتج معين إلى منتج آخر بديل له.

ثانيا. نموذج SWOT: يعد هذا النموذج أداة مفيدة لفهم وتسهيل عملية صنع القرار في المؤسسات، وكلمة SWOT هي اختصار لأربع كلمات هي: نقاط القوة (S) ونقاط الضعف (W) والفرص (O) والتهديدات (T)، يوفر هذا التحليل معلومات عن العوامل البيئية الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف فيها وكذلك عوامل البيئة الخارجية وما يتوفر فيها من الفرص والتهديدات إطار عمل لمراجعة الإستراتيجية والموقف والاتجاه مقترح للعمل.

يعرف أنه: "عملية تستخدمها المؤسسة في تحديد مدى التغيير في البيئة الخارجية والكفاءة المميزة للمؤسسة في السيطرة على بيئتها الداخلية وهذا يؤدي إلى زيادة قدرة المؤسسة على تحديد أهدافها ومركزها الإستراتيجي".<sup>2</sup> كما يعرف أنه: "هو فحص نقاط القوة و نقاط الضعف في البيئة الداخلية للمؤسسة، والفرص والتهديدات في بيئتها الخارجية".<sup>3</sup>

وللتحليل الإستراتيجي SWOT عدة أهداف منها:<sup>4</sup>

✓ تحديد مدى العلاقة بين الإستراتيجية الحالية للمؤسسة ونقاط قوتها و نقاط ضعفها بالمتغيرات التي تجري في بيئة عملها؛

✓ بيان نوع الإستراتيجية ونوع الدفع الإستراتيجي الذي يجب على المؤسسة استخدامه لكي تكسب ميزة تنافسية،

✓ اختيار الإستراتيجية التي تتلاءم مع موارد وقدرات المؤسسة لأجل دعم نقاط قوة واستغلالها لاغتنام الفرص المتاحة أمامها وكذلك مواجهة التهديدات التي تشكل خطرا عليها وتصحيح نقاط الضعف لديها؛

<sup>1</sup> الهام فخري طمليه، مرجع سابق، ص ص 65 – 66.

<sup>2</sup> طلال محمد الججاوي، ساكنة السلطاني، SWOT لتقييم المصارف التجارية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 07.

<sup>3</sup> أحمد يوسف دودين، إدارة الأعمال الحديثة: وظائف المنظمة، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018، ص 74.

<sup>4</sup> طلال محمد الججاوي، ساكنة السلطاني، مرجع سابق، ص 09.

✓ تحديد الفجوة الإستراتيجية المستقبلية بتشخيص نقاط القوة و نقاط الضعف والفرص والتهديدات والتنبؤ بالمستقبل بناء على هذا التشخيص وذلك يساعد على تقدير حجم الفجوة بين الأهداف المستقبلية والأداء المستقبلي المتنبأ به؛

✓ يعتبر إطار منطقيا لجميع جوانب عمل المؤسسة ويؤدي إلى مناقشة نظامية بخصوص وضع المؤسسة التنافسي بتحديد نوع الإستراتيجية التي تلائم عمل المؤسسة وتحقق المواءمة بين بيئتها الداخلية والخارجية.

ولفهم التحليل الإستراتيجي SWOT لابد من توضيح مكونات هذا النموذج هي<sup>1</sup>:

1. **الفرص:** وهي عبارة عن عناصر داعمة وخدمات تطرح من المجتمع الخارجي لمساعدة المؤسسات على التطور والتقدم، ويجب عليها استغلالها لتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

2. **التهديدات:** أي كل ما يؤثر على عمل المؤسسة، وقد يأتي التهديد من عدة مصادر بيئية خارجية: محلية، إقليمية أو عالمية من البيئة الاقتصادية، السياسة، التشريعية أو الثقافية...

3. **نقاط القوة:** يقصد بها مجموعة العوامل الموجودة داخل المؤسسة، ومجموعة الجوانب التي تتميز بها المؤسسة عن غيرها من المؤسسات، والتي تساهم بشكل إيجابي في أداء العمل بطريقة ممتازة، وإشباع حاجات زبائنهم ومتطلبات سوق العمل وتزيد من قدرتها التنافسية.

4. **نقاط الضعف:** يقصد بها الجوانب السلبية، وجوانب القصور في الإمكانيات أو المهارات أو الموارد داخل المؤسسة، والتي تؤثر تأثيرا سلبيا على الأداء داخل المؤسسة ويعوقها عن تحقيق الأهداف المستقبلية. والشكل التالي يوضح العلاقة بين التحليل الداخلي والتحليل الخارجي:

<sup>1</sup> زكريا محمد زكريا هيبية، محمود علي أحمد السيد، التحليل البيئي باستخدام نموذج SWOT في التعليم: مفهوم وآليات تطبيقه، مجلة علوم التربية، جامعة العريش، مصر، المجلد 24، العدد 04، أكتوبر 2016، ص ص 124 - 125.

الشكل 8:

نموذج SWOT

التحليل الداخلي التحليل الخارجي	نقاط القوة (S) Strength	نقاط الضعف (W) Weakness
الفرص (O) Opportunity	استراتيجية هجومية (SO) استخدام نقاط القوة للاستفادة من الفرص	استراتيجية علاجية (WO) الاستفادة من الفرص لتغلب على نقاط الضعف
التحديات (T) Threat	استراتيجية دفاعية (ST) استخدام نقاط القوة للحد من التحديات	استراتيجية انكماشية (WT) تقليل من نقاط الضعف لتجنب التحديات

Source: Giorgio Pellicelli; *Stratégie d'Entreprise*; Editions de Boeck; 2<sup>ème</sup> éd; Paris; 2007; P 202.

حيث أنه:<sup>1</sup>

- ✓ الخلية الأولى (S/O): هذه المجموعة تبين نقاط قوة المؤسسة وفرصها، فعلى المؤسسة أن تسعى إلى تعظيم نقاط قوتها والاستفادة من الفرص الجديدة المتاحة، مما يجعلها تتبع استراتيجيات ذات توجه للنمو أو استراتيجيات هجومية للحصول على أفضل موقع في السوق الذي يمكنها من البقاء والاستمرار؛
- ✓ الخلية الثانية (S/T): هذه المجموعة تبين نقاط قوة المؤسسة مع أخذ التحديات بنظر الاعتبار، أي التحديات من المنافسين على سبيل المثال، وبالتالي يجب على المؤسسة أن تستخدم نقاط قوتها من أجل تقليل التحديات، وهنا المؤسسة تتخذ استراتيجيات دفاعية لذلك؛
- ✓ الخلية الثالثة (W/O): هذه المجموعة تبين نقاط ضعف المؤسسة بشكل تراخي مع الفرص، أي محاولة المؤسسة السيطرة على نقاط ضعفها باستغلال أقصى الفرص التي تتاح أمامها، فهي تتبع استراتيجيات علاجية؛
- ✓ الخلية الرابعة (W/T): وتعد أكثر الأوضاع سوء، فهي تبين نقاط ضعف المؤسسة بالمقارنة مع التحديات الخارجية الحالية، وهنا يجب أن تكون استراتيجيات المؤسسة بشكل دفاعي، لتقليل نقاط الضعف الداخلية، تفادياً للتحديات الخارجية لها.

<sup>1</sup> إسماعيل محمد الصرايرة، التحليل الإستراتيجي في إعادة هندسة العمليات الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 35.

## خلاصة

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

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

## الفصل الثالث

استخدام أساليب المحاسبة

التحليلية لتحقيق تنافسية

المؤسسة الاقتصادية

### تمهيد

إن صمود أي مؤسسة اقتصادية في مواجهة المنافسة يتطلب منها البحث عن سبل وطرق تساعد في الحفاظ على ميزتها التنافسية بتقديمها منتجات عالية الجودة وبسعر تنافسي تتماشى مع رغبات الزبائن، أو تطويرها لمنتجاتها لمواجهة خطر التقادم، فهي تسعى إلى انتهاج إستراتيجية تسمح بالاستمرار والتفوق على منافسيها وتحقق لها ميزة تنافسية.

تمنح الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية المعلومات اللازمة عن التكاليف وكيفية تحديدها بشكل دقيق لتستخدم في ترشيد القرارات وإدارة التكاليف، وإستراتيجية تخفيض التكاليف تعتبر من أهم الاستراتيجيات التي تساهم في تحسين التنافسية والحفاظ عليها بتحسين استغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال والعمل على إدارة التكاليف وإيجاد سبل كفيلة بتخفيضها.

وهذا الفصل يعالج مفهومي إستراتيجية تخفيض التكاليف والسعر التنافسي، من خلال الإجابة على التساؤلات

التالية:

- ❖ ماهية إستراتيجية تخفيض التكاليف؟ وما هو دورها في تحقيق تنافسية المؤسسة الاقتصادية؟؛
- ❖ ماهية أساليب تخفيض التكاليف المساعدة لتحقيق تنافسية المؤسسة الاقتصادية؟.

## المبحث الأول: أثر استراتيجية تخفيض التكاليف على تنافسية المؤسسة الاقتصادية

تسعى المؤسسات إلى البحث عن أساليب تساعد في تحقيق مزايا تنافسية أو الحفاظ عليها، فيعتبر أسلوب إدارة التكاليف وتخفيضها من أهم الأساليب التي تضمن ذلك لتحسين كفاءتها التشغيلية مع الحفاظ على جودة منتجاتها.

### المطلب الأول: ماهية التكاليف

تعتبر التكاليف نقطة هامة لأي مؤسسة لدورها الكبير في تحديد السعر المقبول الذي يجذب الزبائن ويحقق المستوى المرغوب من الأرباح في نفس الوقت، فتحديد التكاليف وحسابها له أيضا دور هام في عملية اتخاذ القرارات والرقابة والتخطيط.

**أولا. تعريف التكلفة:** تعرف التكلفة أنها: "القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية، سواء كانت مادية أو معنوية؛ والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية"<sup>1</sup>؛ فهي: "التضحية والتخلي على موارد معينة بغيت تحقيق هدف معين من أجل الحصول على منفعة متوقعة (منتج أو خدمة)".<sup>2</sup>

تعرف أيضا أنها: "جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة، أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية".<sup>3</sup>

مما سبق يظهر أن التكلفة لها عاملان أساسيان يتحكمان بها هما التضحية والمنفعة، حيث تضحي المؤسسة بمواردها سواء كانت مادية أو معنوية لكي تحصل على منفعة (سلع أو خدمات) حاضرة أو مستقبلية من أجل تحقيق أهدافها.

أما المصاريف فهي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج للنقود، والمصرف يقابل الإيراد الذي يعتبر تحصيلًا، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً أو العكس بالنسبة للإيرادات.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> صالح رزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 14.

<sup>2</sup> Lawal Babatunde Akeem; **Effect of Cost Control and Cost Reduction Techniques in Organizational Performance**; International Business and Management Journal; Vol 14; No 3; 2017; P 21.

<sup>3</sup> بعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 26.

<sup>4</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 13.

## الفصل الثالث: استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة الاقتصادية

والعبء يتقابل مع الناتج، واللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء: إستهلاك السلع والمواد واللوازم ومخصصات الإهلاك...، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أي تجريدية وقابلة للتقييم.<sup>1</sup>

ثانيا. **سعر التكلفة:** فهو: "كل التكاليف التي لها علاقة بالمنتج المباع أو الخدمة المقدمة ابتداء من مرحلة انطلاق في تنفيذها إلى غاية مرحلة بيعها"<sup>2</sup>؛ وهو: "يعبر على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه."<sup>3</sup> إن سعر التكلفة يختلف من مؤسسة إنتاجية إلى مؤسسة تجارية، ويكون من:

❖ المؤسسة الإنتاجية: هي التي تقوم بإجراء تعديلات على المواد الأولية وتحويلها من الحالة الخام إلى منتجات قابلة للبيع، حيث يتم حساب تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة بالعلاقات التالية:<sup>4</sup>

تكلفة الشراء = ثمن شراء + المصاريف المتعلقة بعملية الشراء (المباشرة وغير المباشرة)

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج (المباشرة وغير المباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)

❖ المؤسسة التجارية: هي المؤسسات التي تمارس نشاطا تجاريا يتمثل في شراء وإعادة بيع السلع دون إجراء أي تحويل عليها، ويتم حساب تكلفة الشراء وسعر التكلفة بالعلاقات التالية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف متعلقة بعملية الشراء (المباشرة وغير المباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة شراء السلع + مصاريف التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)

<sup>1</sup> سليمة طبائية، مرجع سابق، ص 26.

<sup>2</sup> Manoubia Ben Amara; Cours d Comptabilité Analytique de Gestion; ISET de Djerba; 2016/2017; P 13.

<sup>3</sup> على رحال، مرجع سابق، ص 38.

<sup>4</sup> شوقي طارق، فالي نبيلة، دروس مقياس المحاسبة التحليلية، سنة ثانية ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2021/2020، ص ص 04 - 05.

ثالثا. العوامل المؤثرة في إعداد دليل عناصر التكاليف: يقوم المحاسب بإعداد دليل عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة، وهناك عدة عوامل تؤثر في العملية، منها:<sup>1</sup>

- ❖ قيمة عنصر التكلفة وأهميته النسبية: كما زادت قيمة عنصر التكلفة زادت أهميته النسبية بالنسبة لباقي عناصر التكاليف الأخرى، لذا وجب على المؤسسة تحليل عنصر التكلفة بدقة؛
- ❖ تكرار حدوث عنصر التكلفة: تهتم المؤسسة بعناصر التكاليف التي يتكرر حدوثها وإذا كانت مبالغها كبيرة، فتعمل على وضع حساب مستقل؛
- ❖ مدى سهولة حصر عناصر التكاليف وربطها بدليل الحسابات: يعتمد محاسب المؤسسة على دليل الحسابات والذي يجعله يتفادي فتح حسابات جديدة، ويكتشف لاحقا صعوبة حصر عناصر التكاليف الخاصة بها؛
- ❖ تكرار حاجة الإدارة إلى البيانات: لا يعد المحاسب بيانات لا تحتاجها المؤسسة بصفة دورية ومنتظمة، بعكس البيانات التي تطلبها الإدارة بشكل دوري، فيقوم بالتوسيع فيها والتفصيل في إعداد دليل لها.

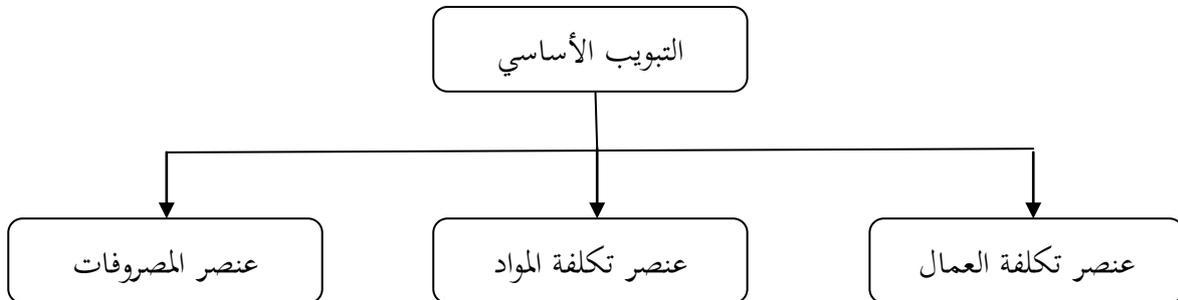
#### المطلب الثاني: تبويات عناصر التكاليف

إن المقصود بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها إلى عناصرها الأساسية، ولكل تبويب من تبويات هذه العناصر أهمية خاصة بالنسبة لإدارة المؤسسة وخاصة ما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج. وهناك عدة تبويات لهذه العناصر هي:

أولا. التبويب الأساسي (الطبيعي): يوضح في الشكل التالي:

#### الشكل رقم 9:

#### التبويب الأساسي لعناصر التكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى الكرنتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 34.

<sup>1</sup> سليمة طبائية، مرجع سابق، ص 27.

ويقصد بـ:<sup>1</sup>

❖ **عنصر تكلفة المواد:** (المستلزمات السلعية) يعتبر من أهم عناصر التكاليف حيث يمثل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج ويتمثل في المواد الأولية، المواد النصف المصنعة أو التامة الصنع وكل المواد التي تدخل في العملية التصنيعية والعملية التسويقية وكذلك الوظيفة الإدارية؛

❖ **عنصر تكلفة العمل:** (الأجور) أن توفر المواد في المؤسسات الصناعية يحتاج إلى أيدي عاملة لتحويل هذه المواد إلى منتج نهائي، ويعتبر العنصر الثاني من حيث الأهمية النسبية قد يصل بين 30% إلى 40% من إجمالي تكلفة الإنتاج، وهو يمثل ما يدفع من أجر للعاملين في مختلف أقسام المؤسسة سواء كانوا يعملون في الأقسام الإنتاجية أو في الأقسام الخدمية وكذلك يشمل الأجر الذي يدفع للعاملين في مجال التسويق والإدارة؛

❖ **عنصر المصروفات:** وهي كل ما تتحمله المؤسسة من مصاريف باستثناء المواد والأجور وهي تمثل تكلفة خدمات الإنتاج وخدمات إدارة التسويق وخدمات الإدارة من مصاريف صيانة الآلات ومن إيجار معارض البيع ومن مصاريف الإدارة الأخرى.

ثانياً. **التبويب الوظيفي:** يتم تبويب عناصر التكلفة على ضوء الأنشطة الرئيسية في أي مؤسسة، ولعل أهم هذه الأنشطة هي الإنتاج، التسويق والخدمات الإدارية والمالية ويحتوي كل نشاط على عناصر التكلفة الثلاث من مواد أولية، الأجور والمصروفات، هي:<sup>2</sup>

❖ **تكاليف الإنتاج:** تتضمن جميع المواد الأولية الرئيسية التي تدخل بشكل مباشر في العملية الإنتاجية أو التي تساهم مساهمة فعالة في العملية الإنتاجية والمواد الأخرى اللازمة لتسهيل العملية الإنتاجية ولا تدخل بشكل مباشر في المنتج النهائي.

أما الأجور فإنها تمثل تكلفة العمالة الإنتاجية سواء العمال المتعلقين بالعملية الإنتاجية بصورة مباشرة أو العمال الموجودين في مجالات خدمات الإنتاج التي تلزم العملية الإنتاجية.

أما عنصر المصاريف فهي كل النفقات الأخرى التي تحدث في الأقسام الإنتاجية من غير عنصري الموارد والأجور؛

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 33-34.

<sup>2</sup> عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 16-17.

- ❖ **تكاليف التسويق:** أي عملية تتضمن الجهود التي تبذلها المؤسسة في توجيه عملية التدفق الدائم للسلع من المؤسسة إلى الزبائن، وتتضمن عمليات الخزن والنقل والدعاية والإعلان وبحوث السوق... وهذه العمليات تقوم بها إدارة التسويق، تتمثل فيها عناصر التكلفة الثلاثة: المواد التي تشمل كل المطبوعات ومواد اللف والحزم والمحروقات وقطع غيار السيارات والنقل... المتعلقة بعمليات عرض البضائع وخزنها وبيعها، أما عنصر الأجور فيمثل مجموع الرواتب والأجور التي تدفع للعاملين في إدارة التسويق، أما عنصر المصروفات فتتمثل المصروفات اللازمة للقيام بنشاط التسويق من مصاريف التأمين، والتدفئة والتبريد، اهتلاك المعدات والآلات...؛
- ❖ **تكاليف إدارية ومالية:** تشتمل جميع بنود وفقرات الإدارة العامة، مثل قسم الحسابات والمالية والخدمات الخاصة بشؤون الموظفين والعاملين... وتحتوي على المستلزمات الإدارية والمالية وأجورهم ومصاريف اهتلاك الأبنية والمعدات المستخدمة في الأقسام الإدارية والمالية.

ثالثا. **التبويب حسب علاقتها بالمنتج:** إن هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالمنتج حيث تنقسم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى:<sup>1</sup>

- ❖ **تكاليف مباشرة:** هي العناصر التي تخصص مباشرة بالمنتج ويظهر ارتباطها المباشر بالعملية الإنتاجية كالمواد الأولية الداخلة في العملية الإنتاجية، المصاريف المباشرة وأجور العمالة المباشرة (أجور عمال التشغيل)؛
- ❖ **تكاليف غير مباشرة:** وهي جميع العناصر التي لا ترتبط بصفة مباشرة بالعملية الإنتاجية، وهي مصاريف ضرورية وهامة لتسيير المؤسسة.

رابعا. **التبويب حسب أغراض التخطيط واتخاذ القرارات:** يضم هذا التبويب بعض التكاليف التي يزيد المحاسب بها الإدارة من أجل مساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة:<sup>2</sup>

- ❖ **التكاليف التفاضلية:** هي الفرق بين تكاليف البدائل المختلفة، فإذا ازدادت التكلفة بين بديل وآخر سميت بالتكاليف المتزايدة وإذا قلت بين بديل وآخر سميت بالتكاليف المتناقصة، والتأثيرات التفاضلية لكل بديل على نتائج أعمال المؤسسة تكتسب أهمية كبرى عند تحليل معطيات قرار معين؛

<sup>1</sup> عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 20.

<sup>2</sup> كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقبي محاسبة التكاليف الصناعية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص 43 - 45.

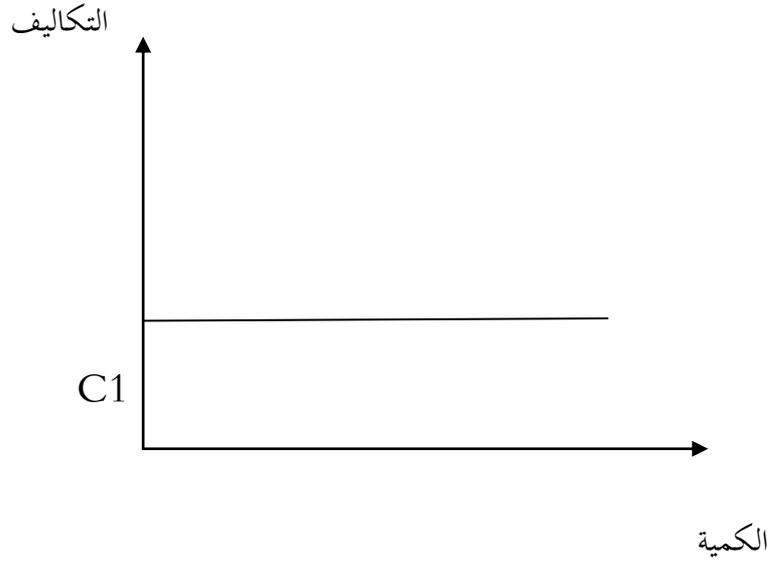
- ❖ **التكاليف التي يمكن السيطرة عنها والتي لا يمكن السيطرة عنها:** توزع على أساس مراكز المسؤولية، فالتكاليف التي لا يمكن السيطرة عنها هي تكاليف لا يمكن إخضاعها بصورة مباشرة لصلاحيات مستوى إداري معين والأخرى العكس، والهدف من هذا التصنيف هو تقييم أداء المدراء فإذا وجد هؤلاء المدراء أنهم يقيمون على أساس تكاليف لا يمكن السيطرة عنها سيفقدون اهتمامهم بالسيطرة على التكاليف ويتدهور أدائهم؛
- ❖ **التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة:** هي تكاليف مستقبلية متوقعة تتغير من بديل إلى آخر، أما التكاليف غير الملائمة هي تكاليف لا تتأثر بالفعاليات الإدارية ولا تؤخذ بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات، وبهذا فإن الحقائق الخاصة بموقف إداري معين هي التي تتحكم في طبيعة هذه التكاليف سواء باعتبارها ملائمة أو غير ملائمة؛
- ❖ **التكاليف الغارقة:** تتمثل في التكاليف التي تستثمر في الأصول الموجودة في حوزة المؤسسة وهي تكاليف لا تتأثر باختيار أي بديل من البدائل المتاحة لاتخاذ قرار معين، والتكاليف الغارقة هي تكاليف تتحقق نتيجة قرارات اتخذت في الماضي، حيث لا يمكن تغيير هذه التكاليف بأي قرار يتخذ في الحاضر أو المستقبل فهي تكاليف محققة فعلا؛
- ❖ **تكاليف الفرصة البديلة:** عندما تتخذ الإدارة قرارا بشأن اختيار بديل معين، هنا بطبيعة الحال ستخسر المنافع الخاصة بالخيارات الأخرى، فالمنافع التي تخسرها المؤسسة نتيجة رفض أفضل بديل هي تكلفة الفرصة البديلة، بالرغم من أن هذه التكاليف لم تتحقق فعلا ولم تسجل في الدفاتر المحاسبية إلا أنها تعتبر تكاليف ملائمة لأغراض اتخاذ القرار؛
- ❖ **التكاليف المعيارية والتكاليف وفق الميزانيات التخطيطية:** التكاليف المعيارية هي التكاليف التي يجب أن تتحقق في عملية معينة في الظروف العادية، حيث يتم التنبؤ بها وتحديدتها قبل وقوعها استنادا إلى دراسات عملية وموضوعية تعتمد على سنوات سابقة للعمليات الإنتاجية، أما الميزانيات التخطيطية وتمثل عرضا كميًا لأهداف المؤسسة ووسيلة لمراقبة التقدم باتجاه تحقيق تلك الأهداف، والإدارة تستخدم كلا من التكاليف المعيارية والميزانية التخطيطية في التخطيط ورسم السياسات المستقبلية للأداء والرقابة على الأداء الفعلي وتحليل الفروقات الناتجة بين المتوقع والفعلي.

خامسا. التويب حسب علاقتها بحجم النشاط: يعتبر من التويبات المهمة لعناصر التكاليف، ويميز بين ثلاثة أنواع هي:

❖ **التكاليف الثابتة:** وهي كل عناصر التكاليف التي لا تتأثر بحجم النشاط، وتبقى ثابتة لا تتغير إلا بتغير في العوامل الخارجية كتغير في مستوى أسعار العناصر<sup>1</sup>، وتظهر العلاقة بين التكلفة والكميات في الشكل التالي:

### الشكل رقم 10:

#### التكاليف الثابتة



Source: Jawahar Lal; **Cost Accounting**; Tata McGraw-Hill Publishing; 3<sup>eme</sup> Ed; Delhi; 2007; P 28.

ومن أمثلة هذه التكاليف الثابتة: الضرائب والرسوم المماثلة، إهلاك المعدات والأدوات، الإيجار، أقساط التأمين.

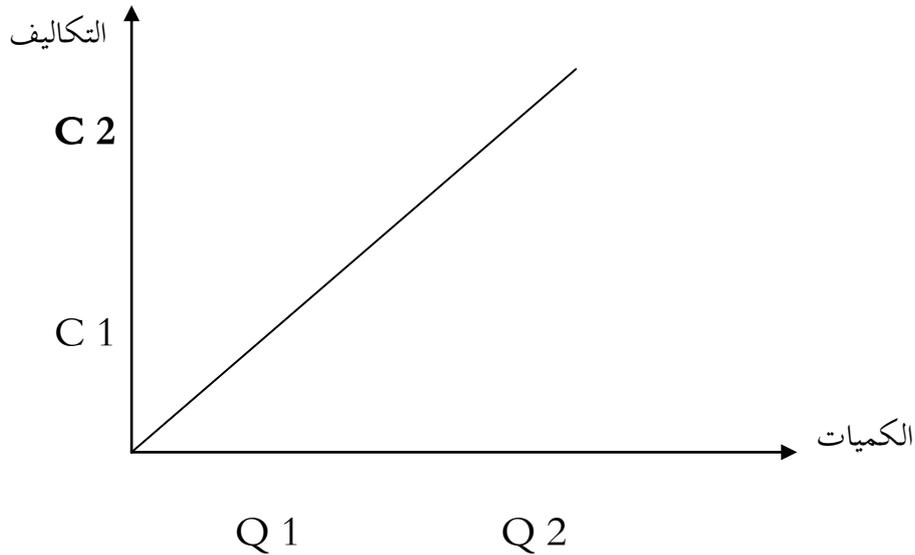
❖ **التكاليف المتغيرة:** هي كل عناصر التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط (علاقة طردية) حيث كلما زاد حجم النشاط زادت التكلفة المتغيرة، وكلما انخفض حجم النشاط انخفضت التكلفة المتغيرة، ومن أمثلة ذلك (المواد الأولية المستخدمة في العملية الإنتاجية، أجور المستخدمين التي لها علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية...)<sup>2</sup>، وتظهر العلاقة بين التكلفة والكميات في الشكل التالي:

<sup>1</sup> Jawahar Lal; **Cost Accounting**; Tata McGraw-Hill Publishing; 3<sup>eme</sup> Ed; Delhi; 2007; P 27.

<sup>2</sup> Jawahar Lal; Seema Srivastava; **Cost Accounting**; Tata McGraw-Hill Publishing; 4<sup>eme</sup> Ed; Delhi; 2009; P 33.

الشكل رقم 11

التكاليف المتغيرة



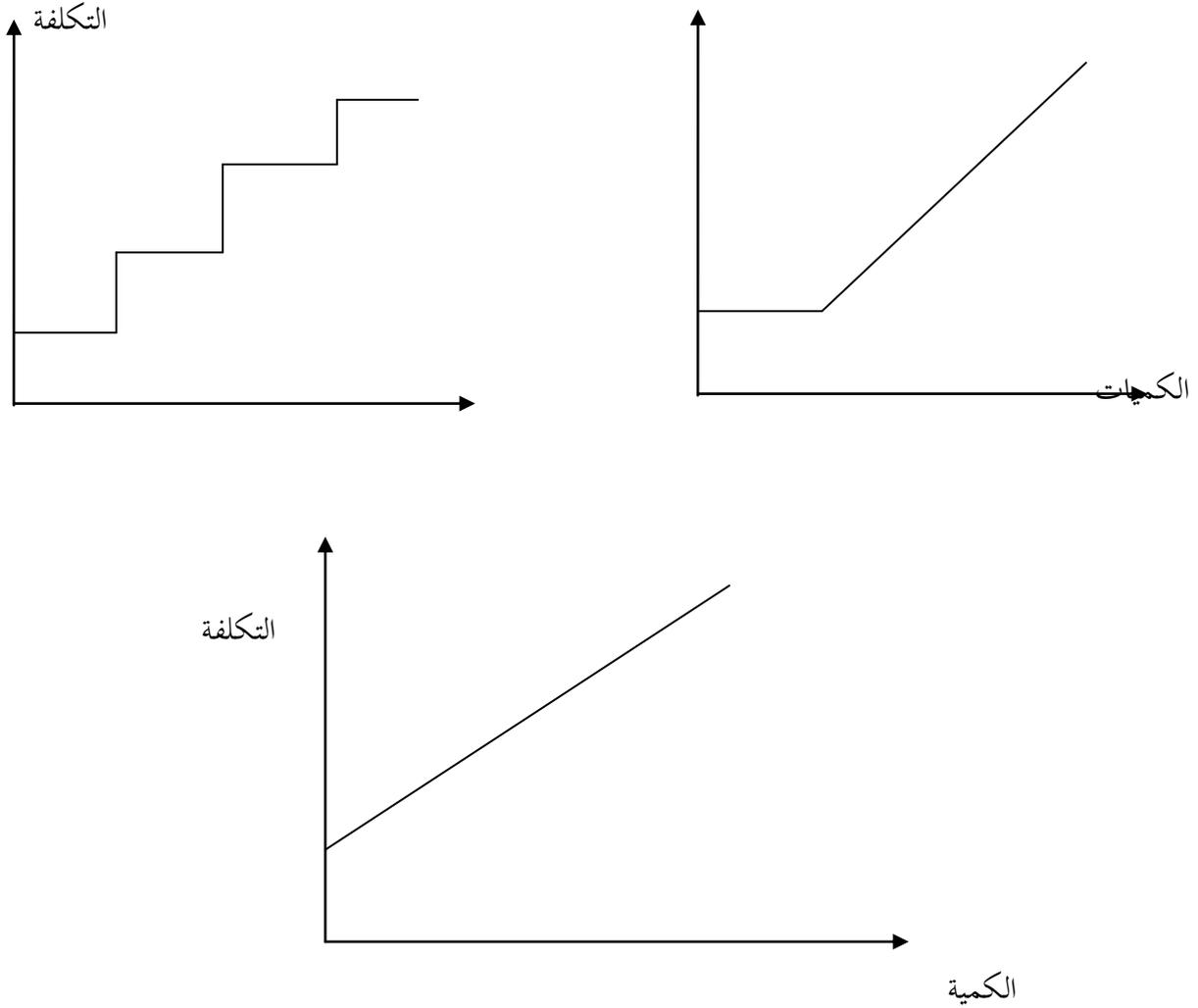
Source: Jawahar Lal; Seema Srivastava; **Cost Accounting**; Tata McGraw-Hill Publishing; 4<sup>eme</sup> Ed; Delhi; 2009; P 33.

❖ **التكاليف المختلطة (شبه الثابتة / المتغيرة):** هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة في نفس الوقت، حيث تحتوي على عنصر تكلفة ثابت يجب تكبده بغض النظر عن مستوى النشاط الذي تم تحقيقه، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء، الكهرباء والصيانة...<sup>1</sup> وتتميز هذه التكاليف بازدواجية الاتجاه (الثابت والمتغير)، وهي أساساً متغيرة، ولكنها قابلة للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج، وبعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس النسبة، ولا يوجد نمط محدد لسلوك التكاليف المختلطة والشكل التالي يوضح أنماط سلوك هذه التكاليف.<sup>2</sup> وتظهر العلاقة بين التكلفة والكميات في الأشكال التالية:

<sup>1</sup> حابي أحمد، مرجع سابق، ص 51.

<sup>2</sup> M.N. Arora; **A Textbook of Cost and Management Accounting**; Vikas publishing House; 10<sup>th</sup> Ed; Delhi; 2012; P 19.

الشكل رقم 12  
التكاليف المختلطة



Source: M.N. Arora; A Textbook of Cost and Management Accounting; Vikas publishing House; 10<sup>th</sup> Ed; Delhi; 2012; P 19.

سادسا. التبيوب حسب النظام المحاسبي المالي:

يظهر تبويب التكاليف حسب مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي في الصنف السادس وتتضمن:<sup>1</sup>

❖ ح/ 60 مشتريات مستهلكة: هي جميع العناصر التي يتم اقتناؤها بغرض استهلاكها مباشرة في نشاط المؤسسة لضمان سيرورة عملها؛

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

- ❖ **ح/ 61 الخدمات الخارجية ح/ 62 الخدمات الخارجية الأخرى:** يقصد بها جميع الخدمات التي تستقبلها المؤسسة من الجهات الخارجية؛
- ❖ **ح/ 63 أعباء المستخدمين:** ويقصد بها رواتب وأجور المستخدمين والأعباء الاجتماعية المرتبطة بها وأعباء صاحب العمل؛
- ❖ **ح/ 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة:** جميع الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة عدا الضرائب على الأرباح؛
- ❖ **ح/ 65 الأعباء العملية الأخرى:** وهي جميع الأعباء الناتجة من النشاط التشغيلي للمؤسسة؛
- ❖ **ح/ 66 الأعباء المالية:** وهي جميع الأعباء ذات الصبغة المالية التي تتحملها المؤسسة خلال نشاطاتها؛
- ❖ **ح/ 67 العناصر غير العادية:** قد تجبر المؤسسة على تحمل أعباء بصفة غير إعتيادية كما لا تتعلق بنشاطها ونتيجة لظروف استثنائية؛
- ❖ **ح/ 68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة:** يسجل فيها القسط السنوي لاستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأجل ما؛
- ❖ **ح/ 69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها:** هي الضرائب على النتائج المستحقة الدفع.

### المطلب الثالث: ماهية استراتيجية تخفيض التكاليف

أولاً. مفهوم استراتيجية تخفيض التكاليف: هناك العديد من الأساليب والوسائل التي تساعد المؤسسة في زيادة الربحية وتحقيق مبدأ الاستمرارية والنمو، من بينها أسلوب رفع أسعار المنتجات أو الخدمات، زيادة في كمية الإنتاج والمبيعات، تحسين في جودة منتجاتها وتمييزها عن غيرها، تغيير في نسب المزيج الإنتاجي لتحديد أفضل تشكيلة من المنتجات التي تحقق أكبر أرباح ممكنة (في حالة مؤسسة تنتج أكثر من منتج) أو التخلص من المنتجات أو حذف الأنشطة التي لا تحقق الأرباح المرغوب فيها، إلا أن المؤسسة قد لا تتحكم أو لا تستطيع تنفيذ هذه الأساليب بسبب ظروف السوق، وبالتالي يعد أسلوب تخفيض التكاليف من أهم الأساليب والوسائل التي تساعد المؤسسة في تحقيق الأرباح المرغوبة وكذا ضمان مركزها التنافسي في الأسواق.

وتعرف استراتيجية تخفيض التكاليف أنها: "إستراتيجية تنافسية تعتمد على التكلفة المنخفضة وموجهة إلى أسواق مستهدفة كبيرة وتتطلب أساليب وأدوات محكمة تتعلق بالتسهيلات البيعية ذات الكفاءة العالية والملاحقة

المستمرة والمحكمة للتكلفة بغرض تخفيضها وفرض رقابة صارمة عليها وعلى هامش الربح<sup>1</sup>؛ فهي: "الأسلوب المخطط الذي يهدف إلى تحسين الكفاءة من خلال الاستخدام الأمثل لعناصر التكاليف والسرعة في إنجاز العمليات أو زيادة الانتاج بما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة دون أن يؤثر ذلك على جودتها".<sup>2</sup>

يتجلى أن إستراتيجية تخفيض التكاليف هي استراتيجية تهدف إلى البحث عن سبل وأساليب تمكن المؤسسة من الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وهذا لحصولها على مخرجات أكثر من نفس المدخلات أو الحصول على نفس المخرجات بمدخلات أقل، كما أنها تبحث عن الأنشطة التي تضيف قيمة من أجل أن تركز عليها وعلى الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتحاول التخلص منها دون المساس بجودة المنتجات أو الخدمات.

**ثانيا. أهمية ومبادئ استراتيجية تخفيض التكاليف:** تكمن أهمية استراتيجية تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية في زيادة أرباحها ثم تحسين ميزتها التنافسية باعتبار أن هامش الربح يعد أهم المؤشرات التي تساهم في استمرارية ونمو المؤسسات الاقتصادية، كما تعد الربحية الهدف الأساسي للمؤسسات الصناعية والتي تتحقق بإحدى الطرق التالية: زيادة المبيعات، زيادة الإنتاجية وتخفيض التكاليف.

ويمكن اعتبار استراتيجية تخفيض التكاليف ذات أهمية كبيرة في تحقيق ربحية أكبر بالنسبة للمؤسسة خاصة في ظل وجود صعوبات في زيادة المبيعات مثل وجود عدة منافسين، محدودية السوق والتكاليف التي تتبع تحقيق ذلك. في الكثير من الأحيان تعتبر عملية تخفيض التكاليف من أهم الأساليب التي تختارها المؤسسة لزيادة ربحيتها وذلك لكونها طريقة سليمة وبسيطة تعتمد على جدية المؤسسة وعملها الدائم والمستمر دون أن تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق، على عكس العناصر الأخرى التي يمكن أن ترفع من ربحية المؤسسة كزيادة أسعار المنتجات وتحسين نوعية المنتجات والتي تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق والطاقة المتوفرة لدى المؤسسة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حمزة جيلالي تومي، دور تدنية التكاليف في تعزيز القدرة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية، جامعة عين الدفلى، المجلد 02، العدد 2020/01، ص 06.

<sup>2</sup> إبراهيم محمد الحاج دلدوم، أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض التكاليف في قطاع البترول، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة الإدارية (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2013/2014، ص 66.

<sup>3</sup> براهيمية ابراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، المجلد 01، العدد 2011/03، ص 106.

إن تخفيض التكاليف تعتبر من الأمور المهمة، التي تعمل المؤسسة على تجسيدها ويمكن إبراز أهميتها في كونها تحقق الأغراض التالية:<sup>1</sup>

❖ الاستخدام الأمثل لما هو متوفر من إمكانيات متاحة للمؤسسة الاقتصادية وبالشكل الذي يحقق لها وفورات مالية مناسبة؛

❖ حث الإدارات المختلفة (العليا، الوسطى، التنفيذية) على تقييم أساليب ومعايير العمل المعتمدة من قبلها بالشكل الذي يخدم عملية التطوير المستمر بالشكل الذي يؤدي بالنتيجة إلى تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية؛

❖ المساهمة في تحقيق الرقابة على المؤسسة الاقتصادية؛

❖ الوصول إلى المستوى الذي يعزز المركز التنافسي للمؤسسة الاقتصادية؛

❖ إيجاد أفضل السبل للاستثمار الأمثل للطاقات الإنتاجية المتوفرة والمتاحة للمؤسسة.

وبذلك لا بد من التأكد أن تخفيض تكاليف المؤسسة لا يعني تقليصها بشكل إجتهادي، بل يتطلب الإعتدال على دراسات تفصيلية وتحليلية وعملية مع ضرورة وجود عمل مستمر، متواصل وجاد ذلك من أجل الحد من نسب الضياع والإسراف مع عدم تأثر المنتج من حيث الجودة المطلوبة.

حتى يتم القيام بعملية تخفيض التكاليف بنجاح وفعالية، لا بد من مراعاة بعض المبادئ والأسس منها:<sup>2</sup>

❖ التركيز أولاً على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل الجهود مقارنة مع العناصر الأخرى؛

❖ يجب ألا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من مبلغ تخفيض التكاليف؛

❖ يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى تخفيض الجودة مما يؤثر على إجمالي الإيرادات؛

❖ يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة؛

❖ يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية لدى العاملين مما يؤثر على الإنتاجية.

<sup>1</sup> حمزة جيلاني تومي، مرجع سابق، ص ص 06 – 07.

<sup>2</sup> إبراهيم محمد الحاج دلدوم، مرجع سابق، ص 69.

ثالثاً. استراتيجية تخفيض التكاليف كبعد أساسي لتحقيق تنافسية المؤسسة الاقتصادية:

تعتبر ميزة تخفيض التكاليف والتحكم فيها أحد أهم أبعاد التنافسية وتشير أن كل مؤسسة لها القدرة على إنتاج منتج أو تقديم خدمة ذات تكلفة منخفضة في مجالها، حتى لو كانت المؤسسة تمتلك نطاقاً واسعاً وتعمل في العديد من القطاعات، وغالباً ما يكون اتساع النطاق مهماً لتحقيق ميزة التكلفة الأقل، تستند المؤسسة في فكرة ميزة تخفيض التكاليف من منطلق التكاليف التراكمية لأداء جميع أنشطتها ذات تكلفة أقل من تكلفة المنافسين، وتتوقف القيمة الإستراتيجية لمزايا التكلفة على استدامتها، والاستدامة تكون حاضرة إذا كان من الصعب على المنافسين تكرار مصادر تحقيق المؤسسة لميزتها أو تقليدها.<sup>1</sup>

وتكمن هذه المصادر في:<sup>2</sup>

❖ وفورات اقتصاديات الحجم؛

❖ وفورات منحنى التعلم والخبرة؛

❖ النسب المرتفعة لاستغلال الطاقة؛

❖ تخفيض تكاليف الأنشطة المترابطة مع بعضها؛

❖ وفورات التكلفة المتحققة نتيجة التكامل الرأسي؛

❖ استغلال عنصر الزمن والسبق للإبداع؛

❖ استغلال قرارات تشغيلية أخرى (تخفيض عدد المنتجات المعروضة، الحد من الخدمات المقدمة للمشتريين بعد

الشراء، خفض حجم المتفق على البحث والتطوير بالمقارنة مع المنافسين...)

❖ تخفيضات التكلفة من خلال اختيار الجيد لمواقع المصانع ومكاتب المؤسسة والمخازن...

وتتمكن المؤسسة من تعزيز قدرتها التنافسية بتخفيض تكاليفها في حالة توفر العديد من الشروط منها:<sup>3</sup>

❖ أن يلي المنتج الذي تقدمه احتياجات المستهلك، ويتمتع بنسبة معينة من الجودة بمعنى أنه لا يجب أن تخفض

التكاليف على حساب جودة المنتج مع استخدام موارد منخفضة السعر نوعاً ما؛

<sup>1</sup> Michael E. Porter; **Compétitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance**; The Free Press; New York; 1985; P 12.

<sup>2</sup> إلياس صالح، عمار درويش، أهمية إستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف في تعزيز تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مجلة les cahiers du mecas، جامعة تلمسان، المجلد 08، العدد 01، ديسمبر 2012، ص 160.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص ص 160 – 161.

- ❖ رفع معدلات الكفاءة وحسن تحليل ومراقبة التكاليف؛
- ❖ القيام باستثمارات رأسمالية كبيرة؛
- ❖ الاستفادة بأكبر قدر ممكن من المهارات المتوفرة لدى المؤسسة؛
- ❖ التحديد الواضح لمواصفات المنتج والاستعمال الجيد للموارد المستخدمة للوصول إليه؛
- ❖ تحديد مسؤولية كل فرد داخل المؤسسة وبوضوح لكي لا يكون هناك أي تداخل في المهام، أو تهرب من تحمل المسؤولية ونشر ثقافة تخفيض التكلفة في المؤسسة؛
- ❖ عدم الإكثار من استعمال طرق تمييز المنتج؛
- ❖ اعتماد أنظمة توزيع المنتج منخفضة التكلفة، مع محاولة توجيه منتجات المؤسسة إلى سوق معينة أو فئة معينة من المستهلكين؛
- ❖ عدم إهمال التغييرات الحاصلة في السوق.

### المبحث الثاني: تسعير المنتجات

تعتبر القرارات الخاصة بالتسعير من أهم القرارات التي تتخذها المؤسسة لما لها من تأثير على استراتيجية المؤسسة وقدرتها على تحقيق أهدافها، وكما لها من تأثير على ربحية المؤسسة وقدرتها التنافسية في السوق، وقد تؤدي القرارات التسعيرية الخاطئة إلى الخروج من السوق، وبالتالي على المؤسسات الفهم الجيد لتصورات زبائنهم السعرية والتكاليف الجوهرية التي لها علاقة بالمنتج أو الخدمة قبل وضعهم للسعر.

### المطلب الأول: ماهية السعر

أولاً. مفهوم السعر: يعرف بأنه: "مجموعة القيم التي يستبدلها المستهلك مقابل فوائد أو استخدام المنتج أو الخدمة"<sup>1</sup>؛ أي: "المقابل النقدي المدفوع للحصول على كمية معينة من المنتجات أو الخدمات."<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمود جاسم محمد الصميدعي، استراتيجيات التسويق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 214.

<sup>2</sup> عبد السلام أبو قحف، التسويق من وجهة نظر معاصرة، مطبعة الإشعاع الفنية، بيروت، لبنان، 2001، ص 347.

ووجهة النظر التسويقية يعرف أنه: " ما يتم التخلي عنه أو التضحية به من قبل المستهلك مقابل الحصول على خدمة أو منتج وما يتضمنهما من منافع."<sup>1</sup> والتضحية قد تكون وحدات نقدية، تضحية نفسية، تضحية اجتماعية أو تضحية بالوقت والجهد.

ومن وجهة نظر المنتج أو المسوق فإن السعر هو: "مقدار الوحدات النقدية التي يقبل بها التضحية بالمنتج وما يتضمنه من منافع والتنازل عنه لصالح المشتري. فالسعر تعبير عن قيمة المنتج لدى كل من البائع والمشتري فهو القيمة المحددة لعملية التبادل بينهما."<sup>2</sup>

ومن وجهة نظر الاقتصاديين هو: "القيمة التبادلية للمنتج أو الخدمة معبرا عنها بصورة نقدية وهو العلاقة بين القيمة والمنفعة، فالمنفعة تخلق القيمة والقيمة تقاس من خلال السعر."<sup>3</sup> فالقيمة في نظر الاقتصاديون هي تلك المواصفات التي تتميز بها المنتجات أو الخدمات والتي تحقق اشباع احتياجات الزبائن.

من التعاريف السابقة السعر هو مقدار المنفعة التي يتحصل عنها المستهلك من استعمال المنتج أو الخدمة، ومقدار القيمة التي يتحصل عليها البائع وهو الإيراد المتوقع من عملية التبادل، مع الحفاظ على السير الحسن لعملية التبادل من الشروط الظروف المصاحبة للعملية.

يعتبر السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي والعنصر الوحيد الذي يدر عائدا بينما تتمثل باقي العناصر تكلفة تتحملها المؤسسة، فالسعر المناسب يمثل متطلبا أساسيا للنجاح في تسويق المنتجات، لأن السعر هو المحرك لعدة أمور كتوجهات الزبائن والمؤسسات ... فلا يستطيع أي أحد تجاهل أهمية السعر كونه العنصر الذي يرافق أي نشاط اقتصادي، وتتلخص أهمية السعر في:

#### 1. أهمية السعر الإستراتيجي: تظهر أهميته في:<sup>4</sup>

❖ المنتجات والخدمات الجديدة حيث يقبل على شراء المنتجات الجديدة المبتكرون من المشتريين الذين يتصفون بصفات ديموغرافية ونفسية متميزة مثل: ارتفاع معدلات الدخل المتاحة لهم، كذلك يكون للسعر دور في

<sup>1</sup> Ismail Razak and Others; **The Impact of Product Quality and Price on Customer Satisfaction with the Mediator of Customer Value**; Journal of Marketing and Consumer Research; USA; Vol 30; 2016; P 61.

<sup>2</sup> الهام فخري طمليه، مرجع سابق، ص 225.

<sup>3</sup> محمد الصيرفي، التسويق - منهج تحليلي مبسط -، دار الوفاء للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 134.

<sup>4</sup> حبشي أسماء، استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020/2019، ص 77.

مرحلة الانحدار للمنتجات أو الخدمات بحيث لا يكون هناك إقبال على شرائها بسبب تغير أذواق المشترين في الأسواق المستهدفة ووجود علامات منتحية بديلة أقوى ومرغوبة؛

❖ دوره في عملية التخطيط الاستراتيجي للمنتج أو الخدمة التي تواجه منافسة قوية وحادة من طرف منتجات أو خدمات منافسة قد تتمتع بمزايا تنافسية مرغوبة من قبل المستهلكين الحاليين أو المحتملين الذين ينتظرون اللحظة المناسبة للشراء؛

❖ إن القرارات التسعيرية غالباً ما تحدد بناء على الحالة التنافسية في السوق، فالمنافسة السعرية تنشأ عندما يواجه المستهلكون صعوبة في التمييز بين خصائص المنتجات المختلفة، لهذا تلجأ المؤسسات في تقديم منتجاتها بأسعار مخفضة بهدف كسب حصة سوقية على حساب المنافسين اعتماداً على السعر؛

❖ التأثير على مشاعر ومواقف المستهلكين باعتباره يمثل قيمة رمزية بالإضافة إلى القيمة أو المقابل المادي الذي يدفعه المشتري مقابل الحصول على الفوائد والمنافع المؤدية لإلى إشباع حاجاته ورغباته وأذواقه؛

❖ بالنسبة لإدارة التسويق تستغرق عملية تطوير المنتجات وتقديمها للسوق وقتاً أطول، وفي الغالب فإن السعر هو العنصر الوحيد الذي يمكن تغييره وتعديله بسرعة استجابة أما لتغيرات الطلب أو كرد فعل على المنافسين.

## 2. أهمية السعر إلى المزيج التسويقي: تتمثل في:<sup>1</sup>

❖ أن السعر هو المتغير الوحيد في المزيج التسويقي الذي يحقق الإيراد للمؤسسة؛

❖ تأثير التغيرات التي تطرأ على السعر يكون مباشراً في المزيج التسويقي، فمثلاً السعر العالي يتسق مع النوعية العالية للمنتج ويقتضي استراتيجية ترويجية قوية، كما أن التوزيع يجب أن يكون مقصور على منافذ مختارة؛

❖ العرض على أساس السعر هو الأنسب للاتصال مع الزبون فمن خلاله يمكن للزبون أن يدرك قيمة المنتجات المقدمة؛

❖ يتفاعل المنافسون بسهولة أكثر مع العروض على أساس السعر أي أنه أحد مجالات التنافس؛

❖ في النوعية غالباً ما يعول الزبائن على السعر كمؤشر على نوعية المنتج أو الخدمة؛

❖ أنه أكثر العناصر مرونة للتغيير، ويتجلى ذلك في ظروف المنافسة بين المنجيين وعند تغير النظم والقوانين التي تتعلق بتنظيم الأسعار، كذلك عند حدوث تطورات تكنولوجية تؤثر على التكاليف؛

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 78.

❖ من الناحية العلمية، يعتبر السعر أحد ثلاثة عوامل التي تؤثر بشكل مباشر على الربح (التكلفة، السعر وكمية المبيعات)؛

❖ يستخدم بديلا عن الترويج المكثف لتسويق المنتج أو الخدمة، كما يستخدم للحصول على حصة تسويقية أكبر والمزيد من الأرباح.

### 3. أهمية السعر بالنسبة إلى المؤسسة: تتلخص في:<sup>1</sup>

❖ يعتبر السعر من أسهل وأسرع عناصر المزيج التسويقي تغييرا وتعديلا لمقابلة الطلب أو تصرفات المنافسين؛

❖ ينظر بعض المستهلكين إلى ارتفاع السعر على أنه مؤشر لجودة المنتجات أو الخدمات؛

❖ يؤدي رفع الأسعار غالبا إلى تزايد حجم الإيرادات المحققة وذلك أمرا ضروريا لضمان بقاء المؤسسات واستمرارها؛

❖ يعتبر السعر من أهم مجالات التنافس بين المؤسسات المختلفة.

### 4. أهمية السعر بالنسبة لأعضاء قنوات التوزيع: إن عضو قناة التوزيع (تاجر جملة أو تاجر تجزئة) يتوقع أن

يحقق له السعر ربحا يكفي لبقائه واستمراره في الأسواق بل أنه يتوقع أكثر من ذلك حيث نجده يأمل في الحصول على خصومات مختلفة عند الشراء بكميات كبيرة وعند الدفع الفوري أملا في أن يساهم ذلك في زيادة حجم ربحيته، ومن ناحية أخرى يتوقع أيضا عضو قناة التوزيع الحصول على المزيد من الخدمات المجانية مثل: تدريب رجال البيع وخدمات الصيانة، الإصلاح، الدعاية وقبول مردودات المبيعات ... إلى آخر تلك الخدمات التي تساهم في تخفيف عبء التكلفة عليه ومن ثم زيادة ربحيته.<sup>2</sup>

### ثانيا. أهداف التسعير: تتمثل أهداف التسعير في:<sup>3</sup>

❖ **البقاء والنمو:** من الأهداف الرئيسية للمؤسسة هو الاستمرار في الأسواق والنمو والتطور فيه من أجل البقاء في

العمل ومزاولة مختلف الأنشطة، فالسعر يعتبر هو المصدر الأساسي للحصول على الإيرادات و ثم تحقيق الأرباح التي هي أساس الاستمرار والنمو والتطور.

<sup>1</sup> محمد الصبري، مرجع سابق، ص 140.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص ص 140 - 141.

<sup>3</sup> محمود جاسم محمد الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، التسويق الصناعي، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص ص 206 - 207.

إن المؤسسات تفهم جيدا أنها تعمل في أسواق تتسم بالمنافسة الشديدة، لذلك تسعى من خلال الاعتماد على استراتيجيات وسياسات سعرية قادرة على التأثير على الطلب لمنتجاتها، وكذلك الحيلولة دون انخفاض هذا الطلب لما له من نتائج سلبية؛

❖ **تعظيم الأرباح:** المؤسسات تعمل على تعظيم أرباحها من خلال رفع نسبة العائد على الاستثمار، إن تعظيم الأرباح لا يمكن أن يتم إلا بإجراء مقارنة بين كمية الطلب والتكاليف المختلفة عند مستويات مختلفة من الأسعار واختيار مستوى من الأسعار يحقق للمؤسسة هذا الهدف الاستراتيجي؛

❖ **زيادة المبيعات والحصة السوقية:** إن السعر سلاح استراتيجي تستخدمه المؤسسات من أجل رفع كمية المبيعات وزيادة الحصة السوقية، فاعتماد إستراتيجية سعرية متوازنة وقادرة على إحداث اختراق للأسواق وفي نفس الوقت مواجهة المنافسين، إن مثل هذه الاستراتيجية السعرية قادرة على زيادة المبيعات والحصة السوقية وكذلك المحافظة عليها وكسب زبائن جدد؛

❖ **زيادة الطلب على المنتج:** إن هدف زيادة الطلب على المنتج من بين الأهداف الأساسية لتحديد الأسعار والتي من خلالها تستطيع المؤسسات جذب أكبر عدد ممكن من المستخدمين والزبائن المتمثلين في السوق المستهدفة وبناء موقع قيادي في الأسواق؛

❖ **تغطية التكاليف:** تعتبر التكاليف من الأسس المهمة لتحديد أسعار مختلف المنتجات، وتمثل هذه التكاليف على اختلاف أنواعها الركن الأساسي لتحديد السعر النهائي حيث سعر الوحدة يتكون من معدل تكلفة الوحدة بالإضافة إلى الربح، فجميع المؤسسات تسعى إلى جعل تكاليف المنتج تتناسب مع جودته، وفي نفس الوقت يجب أن تقوم بمراجعة ودراسة مختلف التكاليف المتعلقة بالإنتاج والتسويق، وسلوك تلك التكاليف، وكيفية توزيعها، وكذلك تحديد مدى انعكاس تلك التكاليف على مستوى الاستثمار، وأوجه هذا الاستثمار من أجل أن لا تكون تكاليف منتجاتها أعلى من تكاليف المنتجات المنافسة التي تماثلها والبديلة عنها مما ينعكس ذلك على مستوى أسعارها في سوق الأعمال؛

❖ **قيادة السعر:** إن قيادة السعر تعني وجود منتج يسيطر على الأسعار وبالتالي على المنتجين الآخرين لا بد أن يتبعوا نفس السياسة السعرية لهذا القائد، وهذا المنتج يعتبر قائدا في مجال تسعير المنتجات التي يتعامل معها وله تأثير على تحديد مستويات الأسعار والسيطرة عليها، ولذلك فإن المنتجين التابعين يحاولون من خلال استخدام إستراتيجية تسعيرية متوازنة ومقبولة في السوق وتقليل أثر التبعية للأسعار القائدة في السوق.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في قرار التسعير واستراتيجيات التسعير

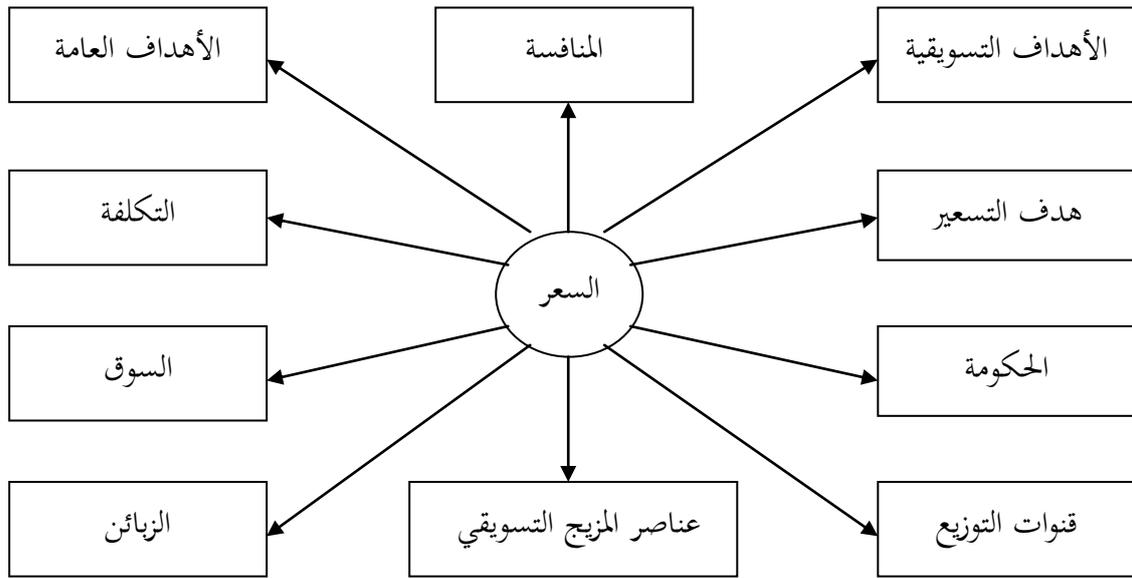
أولاً. العوامل المؤثرة على قرار التسعير:

تختلف العوامل المؤثرة في قرار التسعير باختلاف نوعية المؤسسة وطبيعة عملها، واتفق الباحثون على مجموعة

من العوامل المحددة في الشكل التالي:

### الشكل رقم 13

#### العوامل المؤثر على القرار التسعير



المصدر: إياد عبد الفتاح النصور، إدارة التسويق، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 336.

وهذه العوامل هي:<sup>1</sup>

❖ الأهداف التسويقية والأهداف العامة في المؤسسة: في الغالب يأخذ متخذ القرار التسعيري الاهتمام بأهداف المؤسسة واهتماماتها المتعلقة بنوعية وجودة المنتجات، كما يأخذ بالحسبان الأهداف التسويقية، والتي

<sup>1</sup> بالإعتماد على:

- إياد عبد الفتاح النصور، إدارة التسويق، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 333 – 335.
- Michael Colin Cant et al; **Key Factors Influencing Pricing Strategies For Small Business Enterprises (SMEs): Are They Important?**; The Journal of Applied Business Research; University of South Africa; South Africa; Vol 32; N 6; 12/2016; P P 1739 - 1741.

يحدد عليها السعر الذي ينسجم معهم، ولذلك فإن أي قرار يتعلق بالتسعير يجب أن يصاغ في ضوء دراسة وفهم عميقين للأهداف المؤسسة، وهي:

✓ البقاء والاستمرار؛

✓ تعظيم الأرباح؛

✓ تحقيق وضع قيادي للمؤسسة في السوق؛

✓ تحقيق مستوى متميز في نوعية المنتجات المقدمة وجودتها.

❖ **هدف التسعير:** له دور مهم في التأثير على مستوى الطلب في أي مؤسسة ولأي منتج، وعليه فإن تحديد هذا الهدف وإدراكه من قبل إدارة التسعير في المؤسسة أمر مهم وضروري؛

❖ **التكلفة:** تعتبر التكلفة التي تتحملها المؤسسة عامل مهم في تحديد سعر المنتج، بحيث يجب مراعاة كل تكاليف المتعلقة بالمنتج، وكلما كانت التكلفة مرتفعة رافقها ارتفاع في سعر المنتج، والعكس صحيح عند انخفاض التكلفة، وتختلف نوعية هذه التكاليف وفقا للمراحل التي يمر بها المنتج في المؤسسة، السعر يحتاج إلى أن يقف في بيئة تنافسية غير متوقعة ويجب أن يظل مرناً داخل السوق؛

❖ **عناصر المزيج التسويقي الأخرى:** تنعكس القرارات السعرية على عناصر المزيج التسويقي الأخرى، وهنا لا بد من التنسيق والترابط بين هذه العناصر، فالقرارات المتعلقة بالتسعير تؤثر على القرارات والنشاطات المتعلقة بالمنتج، الترويج والتوزيع، وكما تؤثر على الطلب أيضا؛

❖ **توقعات أعضاء قنوات التوزيع:** تلعب التوقعات التي يطلقها أعضاء القنوات التوزيعية، دورا مهما في التأثير على السعر، فعندما يتوقع عضو القناة تحقيق ربح معين خلال تعامله بالمنتج، أو أنه يتوقع الحصول على خصم معين عند الشراء بكميات كبيرة أو عند دفع الثمن نقدا، أو يتوقع الحصول على بعض الخدمات مثل: الصيانة والإصلاح وتدريب بعض الأفراد، الدعاية، الترويج وقبول المردودات والمسموحات، فهذه جميعها تؤثر على السعر ولا بد من حسابها؛

❖ **أهمية السعر بالنسبة للزبائن:** يختلف الزبائن في إدراكهم لأهمية السعر، ومدى تأثيره على قراراتهم الشرائية، وبالطبع فإن حجم التأثير يرتبط بالخصائص الشخصية للزبائن والمستهلكين، وعلى المؤسسة العمل على جذبهم والاحتفاظ عليهم، بالإضافة إلى ذلك يجب مراعاة قدرتهم الشرائية ومدى استعدادهم لدفع مبلغ معين مقابل منتج ما عند تحديد السعر المرغوب؛

- ❖ **المنافسة:** تلعب المعلومات السعرية التي تتحصل عليها المؤسسة عن المنافسين في السوق، دوراً مهماً في التأثير على قراراتها السعرية، لذا يجب على المؤسسة أن تكون على دراية تامة بأسعار المنافسين في حالة تسعير منتجات جديدة، فمن غير المجدي فرض أسعار مرتفعة لنفس السلعة بسعر يفوق سعر المنافسين، كما تحتاج لمعرفة عدد المنافسين في نفس الصناعة واستخدام هذه المعلومات لتوقع ردهم المحتمل على زيادة الأسعار؛
- ❖ **التشريعات والقوانين الحكومية:** قد تتدخل الحكومة في بعض الأوقات للتأثير على الأسعار السائدة في السوق، وذلك لمكافحة الركود أو لتشجيع الانتعاش، ومن أبرز تلك السياسات التي تنتهجها الحكومة السقوف والأرضيات السعرية، وسياسات الدعم الحكومي لبعض المنتجات؛
- ❖ **السوق:** تحدد نوعية السوق الذي تعمل فيه المؤسسة، دور هام في التأثير على هذا السعر أيضاً، فالسعر الذي يحدد في سوق المنافسة التامة يختلف عن السعر في سوق الاحتكار التام، والأسعار التي تحددها المؤسسات المنافسة الاحتكارية، واحتكار القلة فهي تؤثر أيضاً على قرار التسعير.

#### ثانياً. استراتيجيات تسعير المنتجات الجديدة:

- من أهم القضايا التي تتعلق بإطلاق منتج جديد هي قرار تحديد أسعاره، ويعد هذا القرار مهماً جداً بالنسبة للمؤسسة فهي تسعى من خلاله لتحقيق ثلاثة أهداف هامة، هي:<sup>1</sup>
- ✓ تحقيق قبول سريع للمنتجات الجديدة من قبل الزبائن والمستهلكين؛
  - ✓ المحافظة على القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق؛
  - ✓ تحقيق أقصى الأرباح.

والجدير بالذكر أن هناك ثلاث استراتيجيات رئيسية يمكن اتباعها عند تسعير المنتجات الجديدة، وهي:

- ❖ **استراتيجية كشط السوق:** عندما يكون السوق حساساً للسعر وترغب المؤسسة في اختراقه وزيادة حصتها في السوق لزيادة الإيرادات إلى الحد الأقصى على مدى فترة طويلة، يتضمن الهدف من كشط السوق تحديد سعر مرتفع نسبياً لفترة قصيرة حيث يتم إطلاق منتج جديد أو مبتكر أو تم تحسينه كثيراً عن غيره، من أجل التخلص من الزبائن والمستهلكين الراغبين في دفع المزيد للحصول على المنتج في وقت أقرب، على أن يتم تخفيض الأسعار لاحقاً عندما ينخفض الطلب من الزبائن الأوائل أو يقدم المنافسون نفس المنتج بسعر أقل،

<sup>1</sup> ناجي معلا، إدارة التسويق - مدخل تحليلي إستراتيجي متكامل -، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 201.

تستخدم استراتيجية كشط السوق في العديد من المؤسسات كمؤسسات صناعة السيارات، الهواتف المحمولة، التلفزيون والكمبيوتر المحمول...<sup>1</sup>

❖ **استراتيجية اختراق السوق: (التمكن، التغلغل)** فضلا عن اتباع استراتيجية كشط السوق بأسعار عالية

موجهة إلى قطاع أو فئة صغيرة في السوق فإنه باستطاعة بعض المؤسسات اتباع استراتيجية اختراق السوق بتطبيق أسعار منخفضة للدخول إلى سوق واسعة وجذبهم إلى منتجاتها وبالتالي تحقيق حصة سوقية كبيرة، قياسا بالمنافسين، ولغرض الوصول إلى نتائج إيجابية يتطلب من المؤسسة التي تتبع هذه الاستراتيجية أن تأخذ عدة أمور بعين الاعتبار وهي كالتالي:<sup>2</sup>

✓ يجب أن تكون السوق أكثر حساسية للأسعار العالية قياسا بالأسعار المنخفضة وأن هذه الأسعار الأخيرة ينتج عنها نمو سوقي واضح؛

✓ القدرة على تخفيض التكاليف لزيادة حجم المبيعات؛

✓ الأسعار المنخفضة يتوجب أن تساعد في تجنب المنافسة.

❖ **استراتيجية النفسية: (القيمة المتوقعة)** استراتيجيات تسعير المنتجات التي تعمل من خلالها المؤسسة على

تعديل الأسعار من أجل جذب الزبائن نفسيا، إذ تعتمد هذه الاستراتيجية على الاعتبارات النفسية وتعطيها أهمية على الاعتبارات الاقتصادية، ولعل أهم المؤشرات النفسية التي تؤثر على قرارات الشراء هي كالاتي:

✓ طبيعة العلاقة بين جودة المنتج وسعرها؛

✓ طبيعة العلاقة بين المنافع التي يحصل عليها الزبون وقيمة المنتج المعبر عنها بالسعر المدفوع؛

✓ مقارنة السعر الحالي الذي يدفعه الزبون للمنتج مع السعر السابق الذي دفعه لنفس المنتج في وت

سابق؛

✓ حدود مستويات الأسعار لبعض المنتجات في ذهن الزبون.

<sup>1</sup> Muzammil Hanif; **Market Skimming Pricing - An Examination of Elements Supporting High Price for New Products in Pakistan-**; European Journal of Business and Management; Vol 06; No 23; 2014; P P 180 - 181.

<sup>2</sup> حميد الطائي، بشير العلاق، مبادئ التسويق الحديث - مدخل شامل -، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 184.

### المطلب الثالث: التسعير التنافسي

يتمثل الاختلاف بين التسعير التقليدي والتسعير الاستراتيجي في كيفية تحديد الأسعار من خلال الاستجابة لظروف السوق، حيث يكون هدفهم الوحيد هو ممارسة الأسعار الأكثر ربحية من خلال توليد المزيد من القيمة للزبائن دون الالتزام بزيادة حجم مبيعات المؤسسة.

كما يجب أن يكون هناك اعتبار وإدراك جوهري للثلاثية من هذه العملية (التكلفة والمنافسة والزبائن) كطريقة للوصول إلى السعر الأمثل. تعتبر إدارة مثل هذه المعلومات عاملا حاسما لنجاح استراتيجية تحديد التسعير.

**أولا. مفهوم التسعير التنافسي:** يتم استخدام هذه الاستراتيجية من قبل المؤسسات التي تباع منتجات متماثلة حيث يمكن أن تختلف الخدمات من مؤسسة إلى أخرى بينما تظل سمات المنتج متشابهة، يتم استخدام هذا النوع بشكل عام بمجرد وصول سعر منتج إلى المستوى المقبول، والذي يحدث عندما يكون المنتج في السوق لفترة طويلة وله العديد من البدائل.

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

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

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

وهناك حالتان يكون فيهما التسعير التنافسي مناسباً:<sup>1</sup>

- ❖ عندما تقدم المؤسسات بأكملها ناشطة في السوق منتجات أو خدمات قياسية؛
  - ❖ عندما يكون هناك عدد قليل من المؤسسات الكبيرة في السوق وهذا ما يسمى احتكار القلة.
- وتتميز هذه الاستراتيجية ب:<sup>2</sup>
- ❖ سهولة وسرعة تحديد السعر من خلال السوق والمنافسين؛
  - ❖ الإنصاف والمنطق في التسعير؛
  - ❖ اعتماد على استراتيجيات التي يكون فيها السعر سبباً في نجاحها؛
  - ❖ وضوح مستويات السعر لكل من الزبون والمؤسسة.

الميزة الرئيسية لهذا التسعير هي النظر لحالة التسعير الفعلية للمنافسين، وعييه الرئيسي هو عدم مراعاة الجوانب المتعلقة بالطلب، علاوة على ذلك يمكن أن يؤدي التركيز التنافسي القوي بين المنافسين إلى زيادة مخاطر بدء حرب أسعار بينهم في السوق كما أن المؤسسة معرضة لخطر العمل بهوامش ربح قليلة أو حتى تحقيق خسائر، وهذا يعني أن استراتيجية التسعير على أساس المنافسة خطيرة للغاية لأن المؤسسة ليس لديها معلومات واضحة وفعال على تكلفة وأرباح منافسها في السوق، إلى جانب ذلك ففي الأسواق شديدة التنافس تصبح معلومات المتحصل عليها على أسعار المنافسين عفا عليها الزمن بسرعة كبيرة.<sup>3</sup>

#### ثانياً. التسعير وتخفيض التكاليف ودورة حياة المنتج وتحقيق التنافسية

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

إن مفهوم دورة حياة المنتج مهم جداً بالنسبة للمسوقين والمخططين للمنتجات في السوق لأن كل مرحلة يمر المنتج عبرها تتطلب من المؤسسة إتباع إستراتيجية تسويقية ملائمة لضمان الريادة في السوق.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Hasan Huseyin Ceylana and others; **Value Based Pricing: A Research on Service Sector using Van Westendorp Price Sensitivity Scale**; Procedia - Social and Behavioral Sciences Journal; N 148; 2014; P 02.

<sup>2</sup> زكريا أحمد عزام، علي فلاح الزغي، سياسات التسعير، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011، ص 192.

<sup>3</sup> Deonir De Toni et al; **Pricing Strategies and Levels and their Impact on Corporate Profitability**; Management Journal; Portugal; 2017; P 123.

<sup>4</sup> حميد الطائي، بشير العلاق، مرجع سابق، ص 127.

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

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

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

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

تعمل هذه الاستراتيجية على التركيز في تخفيض التكاليف غير الضرورية باستمرار مع التحسين المستمر وتبسيط في العمليات، كما تعمل على زيادة الكفاءات العمال، بالإضافة إلى ذلك فهي تساعد المؤسسة باستمرار على إعادة استثمار جزء أو كل وفورات الناتجة على تخفيض التكاليف في الأفراد والعمليات.<sup>1</sup>

مما لا شك فيه أن أساليب التكاليف الحديثة جاءت استجابة للتحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية المختلفة في مجال المنافسة الشديدة وتكوين الميزة التنافسية وفي الحفاظ على الحصة السوقية، وبنفس الوقت لمعالجة عجز أساليب التكلفة التقليدية في مواجهة المتطلبات الجديدة للبيئة الصناعية، إذ أن أساليب التكاليف التقليدية تعتمد في تسعير المنتجات على فكرة حساب كل التكاليف في سعر التكلفة ثم إضافة هامش ربح لتحديد سعر البيع، ولم يعد هذا الأسلوب يتناسب مع التطورات العالمية، ومع ذلك فهناك اختلافات في وجهات النظر لموضوع إدارة التكاليف بين إدارة المؤسسات الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا وبين إدارة المؤسسات الاقتصادية في اليابان فكلاهما يسعى إلى استخدام أساليب تكاليف حديثة إلا أن أهدافها مختلفة، فالإدارة الغربية تسعى إلى استخدام معلومات التكاليف في القرارات المتعلقة بالتسعير، أما الإدارة اليابانية فهي تسعى لاستخدام هذه المعلومات لغرض إدارة التكاليف والسيطرة عليها ومن ثم تخفيضها بدءاً من مرحلة تصميم وتطوير المنتج إذ وجد بأن تكاليف مرحلة التخطيط والتصميم تشكل حوالي 70 % من تكلفة الإنتاج في بعض المؤسسات الاقتصادية.<sup>2</sup>

### المبحث الثالث: استخدام أساليب المحاسبة التحليلية كأداة لتعزيز التنافسية

#### المطلب الأول: أساليب تخفيض التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة الاقتصادية

يوجد العديد من الأساليب التي قد تستخدمها المؤسسة لتخفيض تكاليفها بما يحقق لها مزايا تنافسية تضمن لها البقاء والاستمرار في السوق؛ منها:

أولاً. استخدام أسلوب التسيير على أساس الأنشطة لتحقيق التنافسية: يقوم أسلوب التسيير على أساس الأنشطة (ABM) على المعلومات المستنتجة من أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يعرف هذا الأسلوب بأنه: "نظام يركز على إدارة الأنشطة كطريقة لتحسين القيمة المقدمة للزبون وزيادة الربح المحقق من زيادة هذه القيمة، كما تعد الإدارة إلى التكلفة على أساس الأنشطة بأنها مصدرها الأسس للمعلومات." كما يعرف أنه: "عملية فهم هندسة

<sup>1</sup> Steven M. Bragg; **Cost Reduction Analysis: Tools and Strategies**; John Wiley and Sons Publishing House; New Jersey; 2010; P 07.

<sup>2</sup> ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي، مجلة التقنية الإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 06، العدد 23، 2010، ص 07.

قياس وصنع القرارات بشأن الأنشطة وذلك بوضع المؤسسة على طريق التحسين المستمر والتميز.<sup>1</sup> ويرتكز هذا الأسلوب على سبع مبادئ لا بد من وجودها للوصول إلى الأهداف التي أعد من أجلها، هي:<sup>2</sup>

- ❖ التركيز على إدارة أنشطة العمليات لتحقيق أهداف المؤسسة التشغيلية والإستراتيجية؛
  - ❖ التقليل من تكلفة الأداء وتقديم الخدمات وتوجيه الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة وصولاً إلى خلق قيمة اقتصادية للمؤسسة؛
  - ❖ التركيز على العمليات والأنشطة التي تلبي احتياجات الزبائن مرتفعي الربحية والقادرين على الدفع؛
  - ❖ خلق مقاييس الأداء عن التكلفة، الوقت والجودة؛
  - ❖ دعم مفاهيم تقييم الأداء الشامل على أساس بطاقة الأداء المتوازن وإيجاد المقاييس اللازمة لتطبيقه؛
  - ❖ إعادة هندسة العمليات والأنشطة؛
  - ❖ دعم مفاهيم المشاركة بالأرباح والمشاركة بالأهداف وروح الفرق في العمل.
- ويتم تطبيق أسلوب التسيير على أساس الأنشطة بالمراحل التالية:<sup>3</sup>
- ❖ التخطيط: يتم التركيز في هذه المرحلة على التعريف بأهداف وتوقعات كل مرحلة من مراحل تطبيق هذا الأسلوب، حيث يتم تضمين المسؤوليات والمصادر المطلوبة لإنهاء كل مرحلة من مراحل التطبيق وتحديد طرق جمع البيانات التي سيتم اعتمادها؛
  - ❖ تحليل الأنشطة: يتم تحليل الأنشطة وتصنيفها، وكذا عمليات المؤسسة وتحديد المخرجات ومقاييس المخرجات، القيام بتحليلات القيمة المضافة وتحليل لأداء الأنشطة؛
  - ❖ تحميل التكاليف على الأنشطة: تحليل الأنشطة بمنح قاعدة معلومات لبناء أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة حيث يتم في هذه المرحلة تحميل المنتجات أو الخدمات بتكاليفها المقدرة، وذلك بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الذي يعتبر أهم مرحلة في تطبيق أسلوب التسيير على أساس الأنشطة؛

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، المجلد 04، العدد 12، 2012/11، ص 107.

<sup>2</sup> سارة عزازية وآخرون، نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتميز المؤسسة الجزائرية، مجلة المنهل الإقتصادي، جامعة الوادي، المجلد 02، العدد 01، 2019/06، ص ص 97 - 98.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 99.

❖ حفظ النتائج: يتم توثيق نتائج العملية السابقة حيث تعتبر مرحلة الحفظ كجسر رابط بين التخطيط وتشغيل أسلوب التسيير على أساس الأنشطة، فمن المهم تسجيل النتائج وأهم المشاكل المرتبطة بتحليلات الأنشطة مما يدعم عملية التعلم، الاتصال وتقييم التقدم وتعديل الخطة؛

❖ جمع وتحليل البيانات: جمع البيانات له أهمية كبيرة لفهم قاعدة المعارف الموجودة بالمؤسسة، فالمعلومات حول استهلاك المصادر عن طريق الأنشطة تحتاج إلى جمعها وتحليلها، فالتوصيات والنتائج وتحديد الخطوات المقبلة خلال مرحلة الحفظ تتطلب حجم كبير من البيانات والمعلومات، فالتأكد من أن المؤسسة تستطيع تطبيق كامل لأسلوب التسيير على أساس الأنشطة يرتبط بمقدار كفاءة المعلومات التي لديها؛

❖ تطوير أسلوب للتقرير: للحصول على المنافع الكلية لأسلوبي التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة لابد من تطوير أسلوب كفاء وفعال لجمع والتقرير عن البيانات، فعملية جمع البيانات المتواصلة مهمة حتى تكون ذات منفعة لعملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية؛

❖ تحقيق التكامل: تكامل أسلوب التسيير على أساس الأنشطة مع تطبيقات الإدارة مهم لتحقيق المنافع الكلية منه، فالقيمة الفعلية لأسلوب التسيير على أساس الأنشطة مصدرها المعلومات التي تدعم جهود التطوير، وعملية اتخاذ القرار، ويتم التكامل بين أسلوب التسيير على أساس الأنشطة وأساليب الإدارة الأخرى حين يتم تبنيتها من قبل المؤسسة واعتبارها كأسلوب أفضل لتنفيذ الأعمال واتخاذ القرارات.

ثانياً. استخدام أسلوب التحسين المستمر لتحقيق التنافسية: يعتبر أسلوب التحسين المستمر من الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية ويعمل على إجراء تحسينات تدريجية مستمرة وصغيرة، بدلا من تحسينات كبيرة في العملية الإنتاجية، ويعرف أسلوب التحسين المستمر أنه: "إجراء عمليات تطوير وتحسين لأساليب وإجراءات الإنتاج وتأخذ هذه التحسينات أشكال تطوير عمليات إعداد الآلات وتنمية وتطوير العمال وزيادة أدائهم..."<sup>1</sup> وخصائص هذا الأسلوب هي:<sup>2</sup>

❖ التقييم المتواصل؛

❖ التركيز على استخدام الوثائق والمستندات؛

<sup>1</sup> حمدي شحدة محمود زعرب، مدخل المتكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لعدم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد 21، 2013/01، ص 50.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 50 - 51.

- ❖ وضع مقاييس لأفضل أداء ولأفضل الحلول المبكرة ومن ثم مقارنة تلك المقاييس بالتحسينات الناتجة على المنتج وعلى أقسام وعلى مراحل العملية الإنتاجية للتعرف على مدى جدوى تلك التحسينات؛
- ❖ استخدام مبدأ الإدارة المرنة وهي التي تعني مشاركة جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية على امتداد السلم الوظيفي؛
- ❖ استخدام مبدأ إدارة الوقت وهو يعني إنجاز المهام في أقل وقت ممكن والقيام بتشغيل العديد من مراحل المنتج في نفس الوقت وليس تتابعا.

يهدف أسلوب التحسين المستمر إلى التأكد من أن تكاليف الإنتاج الفعلية أقل من التكاليف التي تم تحديدها بداية السنة، كما أن الهدف من هذا الأسلوب هو تخفيض تكلفة مكونات المنتجات بكميات محددة مسبقا، والتخفيض المتواصل للأنشطة التي لا تضيف قيمة وإزالة الضياع في الوقت، وعند تطبيق الفعلي لأسلوب التحسين المستمر تكون النتيجة استمرارية في الكفاءة والفعالية لعمليات الإنتاج، ويتم تحقيق هذا الهدف عن طريق العوامل التالية:<sup>1</sup>

- ❖ التخفيض القياسي والمستمر للتكاليف والأنشطة غير المباشرة؛
  - ❖ تقليص الإسراف إلى أقصى حد ممكن؛
  - ❖ إجراء تحسينات على دورة الإنتاج؛
  - ❖ الأخذ بالحسبان مقترحات التحسين والتطوير التي يطرحها العاملين جميعا وتنفيذها عندما تكون صحيحة.
- تم عملية التحسين المستمر من خلال تنفيذ دورة مستمر رباعية المراحل وهي التخطيط ثم التنفيذ ثم فحص ومراجعة النتائج ثم اتخاذ الأفعال التصحيحية الضرورية ثم تعاد الدورة ليبقى التحسين مستمر في المؤسسة، وتمثل هذه المراحل في:<sup>2</sup>

- ❖ التخطيط: يجب أن يكون تحديد الأهداف مستندا على سياسة الإدارة العليا والتي تتوفر لسياسات جزئية تناسب كل قسم وكل مستوى وظيفي وتحدد السلطات والمسؤوليات، ويجب أن تكون السياسات مستندة إلى بيانات ومعلومات دقيقة من داخل وخارج المؤسسة، ويتم توجيه المعلومة المناسبة إلى القسم المناسب في

<sup>1</sup> بكرون حفصة، مرجع سابق، ص 82.

<sup>2</sup> سالمي رشيد وآخرون، الرفع من جودة الخدمات الصحية من خلال تبني أسلوب التحسين المستمر (الكايزن)، مجلة معارف، جامعة الوادي، المجلد 10، العدد 20، 2016/06، ص 77.

التوقيت المناسب، ويجب أن تكون السياسات محددة لها وقت نهائي لتمام التنفيذ ويجب تحديد واختيار الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف؛

❖ التنفيذ: يتم تنفيذ العمل المخطط بالوسائل اللازمة؛

❖ فحص ومراجعة النتائج: يتم التحقق من مدى مطابقة النتائج مع الأهداف والتعليمات ويتم استخدام مخطط السبب والأثر في أعمال المراجعة والتحقق وذلك لدراسة كل العناصر المؤثرة في النتائج؛

❖ التصحيح (التنقيح): بناء على نتائج المراجعة والتحقق يتم اتخاذ رد فعل مناسب وذلك في حالة وقوع أي انحراف عن الموصفات والتدخل لإزالة الأسباب التي يتم اكتشافها.

ثالثاً. استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد لتحقيق التنافسية: ميز أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) العديد من الصناعات اليابانية، حيث برز هذا الأسلوب في شركة تويوتا اليابانية ثم أخذته عنها المؤسسات الأمريكية لينتشر في دول الأوروبية وبعض دول العالم الأخرى، وهذا الأسلوب صنع فرق شاسع في المنافسة؛ ويعرف هذا الأسلوب لأنه: "اتجاه إداري يمكن أن تتبناه المؤسسة لإنتاج سلع أو خدمات خلال أقل وقت إنتاج ممكن وبأقل تكلفة ممكنة".<sup>1</sup>

اختلف الكتاب والباحثون حول تحديد الدقيق لأبعاد أنشطة هذا الأسلوب، ويمكن حصر هذه الأبعاد فيما

يلي:<sup>2</sup>

❖ خفض المخزون في كافة مجالات ومراحل العمليات الإنتاجية؛

❖ تحسين مراقبة الجودة داخل المؤسسة وخارجها ومن خلال ضبط وتحسين العلاقة مع الموردين؛

❖ خفض وقت الإنتاج من خلال خفض الوقت المستغرق في إعداد الآلات وفي ضبطها بعد فترة أو فترات تشغيل معينة وخفض وقت حركة المواد أو الوحدات؛

❖ التحسين المستمر حيث يجسد أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد مدخلا لا ينتهي لمعالجة المشكلات وتصحيح الأخطاء، وتشخيص مشكلات جديدة؛

❖ الصيانة الوقائية حيث يهتم هذا المدخل بالصيانة الوقائية للتجهيزات لتقليل مخاطر تعطلها وتوقفاتها؛

❖ المكسب الاستراتيجي إذ بمد هذا المدخل إدارة المؤسسة لوسائل لتصميم وتطوير وتنفيذ والحفاظ على ميزة تنافسية على منافسيها في السوق.

<sup>1</sup> أحمد سيد مصطفى، التنافسية في القرن الحادي والعشرون مدخل إنتاجي، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 244.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 249.

ونظرا لما يحققه أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في القدرة التنافسية، فهو يحقق للمؤسسة المزايا التالية:<sup>1</sup>

❖ انخفاض الاستثمارات في مجال المخزونات وتكاليف المواد المباشرة في العملية الإنتاجية ؛

❖ انخفاض مخاطر تقادم في المخزونات.

بالإضافة إلى:<sup>2</sup>

❖ انخفاض في عدد الوحدات المنتجة التي تحتوي على عيوب؛

❖ نظرا لأن فترات الإنتاج قصيرة جدا، فمن الأسهل إيقاف إنتاج منتج والتحول إلى منتج مختلف لتلبية طلب الزبون.

رابعا. استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة لتحقيق التنافسية: إن مفهوم الإدارة الجودة الشاملة (TQM) من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تهدف إلى التحسين والتطوير في الأداء الفعلي للمؤسسات، وتم تبني أسلوب إدارة الجودة الشاملة منذ أواخر سبعينيات القرن الماضي من قبل العديد من المؤسسات في جميع أنحاء العالم خاصة أوروبا، الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، الصين... لما له دور مهم في تقديم منتجات أو خدمات بتكاليف منخفضة وهذا من خلال السيطرة على حلقات نوعية وجودة للاستجابة لمتطلبات زبائنهم، وعرف معهد الجودة الفيدرالي الأمريكي أسلوب إدارة الجودة الشاملة على أنه: "أسلوب إداري استراتيجي متكامل يسعى لتحقيق رضا الزبون، وإن تطبيقه يحتم مشاركة جميع المدراء والموظفين، ويستلزم استخدام الأساليب الكمية لتحسين العملية الإدارية بشكل مستمر"<sup>3</sup>؛ فهو: "نظام إدارة قائم على مجموعة من القيم، التقنيات، الأدوات، المبادئ والممارسات يهدف إلى إرضاء جميع أطراف المصالح في المؤسسة."<sup>4</sup>

يتجلى أن هذا الأسلوب يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>5</sup>

❖ فهم حاجات ورغبات الزبون لتحقيق ما يريده؛

<sup>1</sup> Akbar Javadian Kootanaee; Nagendra Babu; **Just-in-Time Manufacturing System**; International Journal of Economics and Business and Finance; Vol. 1; No. 2; 03/2013; P 08.

<sup>2</sup> Eugene Franco; S.Rubha; **An Overview About JIT (JUST-IN-TIME) – Inventory Management System**; International Journal of Research Granthaalayah; Vol. 05; 04/2017; P 03.

<sup>3</sup> محمد سرور الحريري، مرجع سابق، ص 162.

<sup>4</sup> Azizi Driss Meddeb; **Management par la Qualité Totale et Performance de L'entreprise**; Thèse de doctorat en sciences de gestion; Université de Carthage; Tunisie; P 04.

<sup>5</sup> عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صالح مهدي الغريان، مرجع سابق، ص 14.

- ❖ توفير المنتج او الخدمة وفقا لمتطلبات الزبائن من حيث الجودة، التكلفة، الوقت والاستمرارية؛
- ❖ التكيف مع المتغيرات التقنية، الاقتصادية والاجتماعية بما يخدم تحقيق الجودة المطلوبة؛
- ❖ توقع حاجات ورغبات الزبائن في المستقبل وجعل ذلك عملا مستمرا؛
- ❖ جذب المزيد من الزبائن بالمحافظة عليهم؛
- ❖ التميز في الأداء والخدمة عن طريق التطوير والتحسين المستمرين للمنتج أو الخدمة، وجعل كفاءة الإنتاجية بشكل عام عالية في ظل تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، لكن ليس على حساب الجودة بل من خلال ترشيد الإنفاق.

ويقوم أسلوب إدارة الجودة الشاملة على مجموعة من المبادئ، هي:<sup>1</sup>

- ❖ بناء الوعي بالحاجات والتركيز على الزبائن اتخاذها هدفا أساسيا لها؛
- ❖ مشاركة العمال في جميع مستويات المؤسسة وفي عمليات اتخاذ القرارات لاعتبار أن مسؤولية الجودة هي مسؤولية الجميع وكذا توفير فرص التدريب لهم؛
- ❖ تقليل وقت الدورة أو العملية؛
- ❖ ضرورة اهتمام المؤسسة بالجودة والالتزام بها؛
- ❖ منح التقدير لكل مشارك في العملية التحسينية؛
- ❖ عمل العمال على توصيل مشاكل التي تعيق عملية التحسين للإدارة؛
- ❖ التأكد على القيام بعملية التحسين وإزالة كل المشاكل التي تواجهها.

يمر أسلوب إدارة الجودة الشاملة بثلاث مراحل أثناء تطبيقه هي:<sup>2</sup>

- ✓ مرحلة الإعداد: أي قبل التنفيذ والتي تبدأ بتأسيس فريق العمل من الإدارة العليا قادر على قيادة إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة بفعالية ويعمل على وضع النماذج المناسبة؛
- ✓ مرحلة التنفيذ والتخطيط: وتكون بثلاثة خطوات وهي:
- ❖ تلتزم الإدارة العليا والوسطى بالمشاركة في العمليات اليومية؛

<sup>1</sup> Azizi Driss Meddeb; Op.ci; P 05.

<sup>2</sup> بجاوي الهام، محاضرات في إدارة الجودة الشاملة، سنة أولى ماستر، تخصص التسويق والإستراتيجية، جامعة باتنة، 2016، ص 27.

❖ توسيع نطاق ليشمل العمال حيث تركز الأنشطة على اختيار وسائل الاتصال المناسبة؛

❖ تركيز على الاتصال والقياس لزيادة عدد المشاركين، المعرفة والمهارات.

✓ مرحلة تطوير خطة التنفيذ: وتقوم على تعديل الخطط الإستراتيجية والعمليات وإعادة تنظيم العمل بما يتلاءم مع متطلبات الزبائن بهدف التحسين المستمر للجودة.

### المطلب الثاني: تحقيق الميزة التنافسية باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

للتكلفة أهمية كبيرة في أي مؤسسة حيث يرتبط استقرار المؤسسات وتناميها في الأسواق بتطوير وعرض منتجات بأسعار مناسبة، حيث كان يتم عرض المنتجات في الأسواق بسعر يحدد من خلال جمع التكاليف الخاصة بالمنتجات وإضافة هامش الربح المرغوب دون فحص مقبولة السعر في السوق إلى غاية الظهور الفعلي للمنتج وعرضه على الزبائن المحتملين، وإذا كان سعر المنتج المطروح في الأسواق أعلى من السعر المرغوب من الزبائن، يتم إعادة تصميم المنتج لتقليل تكلفته وعرضه بالسعر المرغوب أو تتخلى المؤسسة عن المنتج نهائياً؛ إن لم تتمكن من تخفيض تكاليفه، لكن عملية إعادة تصميم المنتج بتكلفة أقل تعتبر صعبة حيث أن معظم التكاليف التي تشمل (المواد الأولية، التصنيع، التسويق والتوزيع) يتم تحديدها خلال مرحلة التصميم الأولى.

على عكس الأساليب التقليدية في تسعير المنتجات، يحاول أسلوب التكلفة المستهدفة معالجة مشكلة التسعير بتقديم المنتج بسعر معقول وهذا قبل تصميمه وقبل اقتراح نماذجه الأولية، وبعد دراسة السوق ومعرفة السعر الذي يمكن أن يدفعه الزبون مقابل حصوله على المنتج، يتم استبعاد هامش الربح المطلوب وحذفه من السعر المقدر، ثم تتم مقارنة هذه التكلفة بالتكلفة المستهدفة، وإذا كانت أعلى من المستهدفة سيكون أمام المؤسسة بعض البدائل مثل: تقليل التكاليف بتغيير تصميم المنتج أو العملية الهندسية، أما البديل الثاني هو قبول المؤسسة لهامش الربح وهو أقل مما هو مرغوب فيه وهذا مرتبط بالفرق بين التكلفة والتكلفة المستهدفة، فإذا كانت التكلفة أعلى من الهدف بمبلغ صغير وإذا كان الفرق كبيراً جداً ولم يكن للمؤسسة أي فرصة لتحقيق هامش ربح، وبالتالي فإن البديل الثالث هو التخلي عن المنتج.<sup>1</sup>

بناءً على ما تم ذكره، فإن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة سيفرض على الإدارة تغيير طريقة التفكير فيما يتعلق بالعلاقة بين التكلفة والسعر والربحية.

<sup>1</sup> Ghassan Falah Matarneh; Abdel-Rahman Kh. El-Dalabeeh; **The Role of Target Costing in Reducing Costs and Developing Products in the Jordanian Public Shareholding Industrial Companies**; International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences; Vol 06; No 04; 10/2016;P 304.

ويكون تحقيق هذا الأسلوب للميزة التنافسية من خلال ثلاث اتجاهات هي:<sup>1</sup>

❖ **التكيف وفقا لمتطلبات السوق:** ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة

التنافسية التي تواجه المؤسسة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب 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، وضمن تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة، ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء هو ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة؛

❖ **التكيف وفقا لمتطلبات التقدم التكنولوجي:** إن الاستجابة للتكيف مع الثورات والابتكارات التكنولوجية،

ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما انعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة تمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين على المؤسسة الأخرى المنافسة وبذلك تحقيق الميزة التنافسية؛

❖ **التكيف وفقا لمتطلبات وظيفة المنتج:** إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة، فرضت على

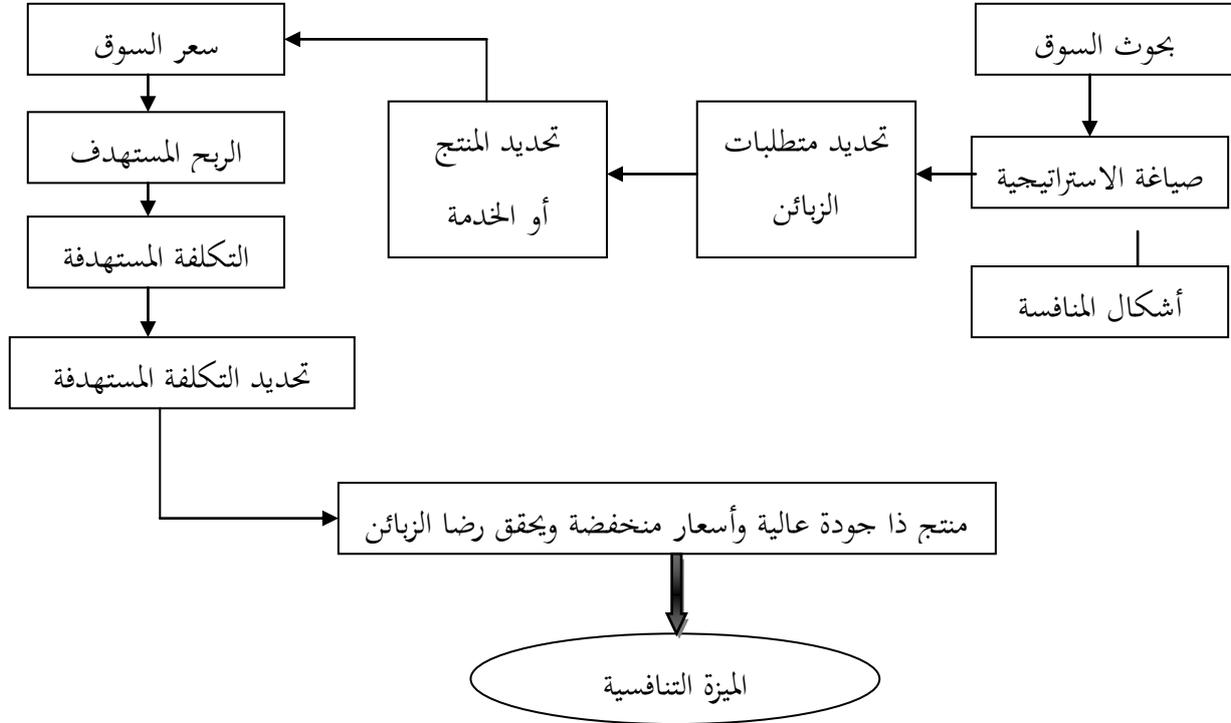
المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج، وذلك من حيث عدد الوظائف وكفايتها فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها الميزة التنافسية.

يبين كيف تحدد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية في الشكل التالي:

<sup>1</sup> سعاد حاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 17، العدد 2011/01، ص 359.

الشكل رقم 14

تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية



المصدر: سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 17، العدد 2011/01، ص 360.

من الشكل يتبين أن الهدف الرئيسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة، مع المحافظة على جودة المنتج وتحقيق إشباع أفضل للزبائن، إن هذين العاملين من العوامل التي تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بتحقيق الميزة التنافسية.

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوباً فاعلاً في تسيير المؤسسات التي تعتمد بشكل كبير على الابتكار ورضاء الزبائن وولائهم والتي يتم وضعها في تقديم منتجات أو خدمات بناءً على معايير تضعها في مكانة متميزة بالمقارنة مع المنافسين.

كما يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة وسيلة فعالة لترجمة متطلبات السوق (التي تستحق الاستجابة) في المنتجات أو الخدمات، وتوقع متطلبات السوق وإنشائها أمر حاسم في اكتساب تلك الميزة تنافسية التي تتطلب قدرات إضافية فائقة في إدارة الوقت المستغرق في السوق.

إن استخدام التكلفة المستهدفة لتسريع وتيرة ابتكار المنتجات أو الخدمات بناء على وظائف أو سمات محددة يطلبها السوق لكسب رضا الزبائن وولائهم، فتعتبر هذه العناصر حواجز دخول أمام المنافسين الآخرين إلى السوق، يتم تحقيق المكونين السابقين بشكل عام على ، لذا على المؤسسة أن تدرج مفهوم التكلفة المستهدفة كجزء لا يتجزأ من ثقافتها، هذا يؤدي إلى تنبؤات أكثر تأكيداً لمتطلبات السوق، والمزيد من الالتزام بتعديل في العمليات الداخلية وكذلك في شروط التفاوض مع الموردين والزبائن.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لتحسين تنافسية المؤسسة

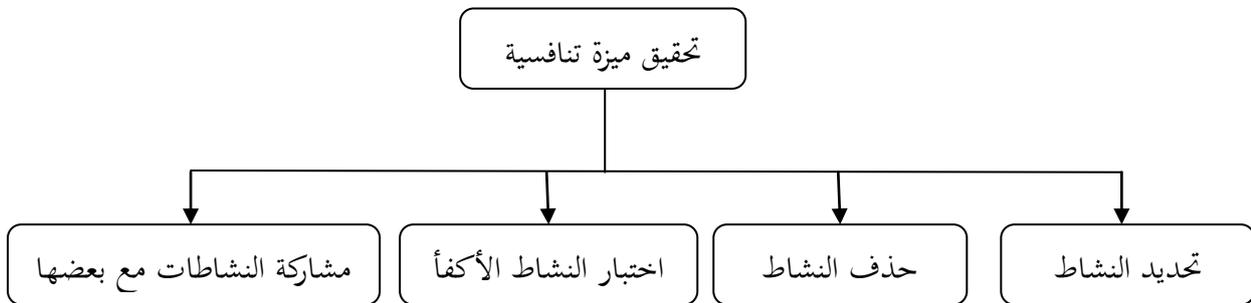
يحل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة مشاكل وقصور في أساليب محاسبة التحليلية التقليدية لأن تكاليف المنتج الناتجة عن هذه الأساليب كانت غير دقيقة ولأنها لا تعطي للإدارة معلومات صحيحة، مما أدت إلى إعاقة عملية اتخاذ القرار.

يقدم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة معلومات على تكلفة دقيقة وموثوقة في تمثيل البيانات المالية وتسمح برؤية أكثر واقعية في تحليل الربحية، يعتبر عرضه أمراً بالغ الأهمية عندما يتعلق الأمر بفهم الموارد التي يتم استهلاكها وكيفية تقليل تكاليفها، وكذا يفترض أن إنتاج المنتج سوف يستهلك الأنشطة وبالتالي ستستهلك الأنشطة الموارد، في أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة تُستخدم الموارد ومحركات النشاط لتتبع التكاليف من الموارد إلى الأنشطة ثم من الأنشطة إلى تكلفة الأشياء بطريقة سببية ومتناسبة بشكل مباشر.

ويساعد هذا الأسلوب المؤسسة في تحقيق ميزة تنافسية من خلال اتباعها لأحد الطرق التالية:

### الشكل رقم 15

تحقيق ميزة تنافسية في ظل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة-، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 183.

<sup>1</sup> Afonso Carneiro Lima and author; Target Costing: Exploring the Concept and its Relation to Competitiveness; Journal of Management Seminars; N 17; 10/2014; P 05.

على المؤسسة تحديد وتحقيق الأنشطة الهامة والرئيسية بداية بنشاط حصول على المواد الأولية إلى غاية نشاط توزيع وتسليم المنتجات أو تقديم الخدمات، كما عليها اختبار الأنشطة المحددة لتتمكن من تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمؤسسة والأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يمكن لها حذفها مع مراعاة جانب جودة المنتجات والعمل للحفاظ عليها، فأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يساعد في تحقيق مزايا تنافسية في مجالات عديدة في المؤسسة،<sup>1</sup> منها:

❖ **في مجال تحسين أداء وظائف التسيير:** إن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الذي يخدم أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، وبتكاملهما في المؤسسة ينعكس إيجاباً على أداء وظائف المؤسسة من خلال تحسين الأداء، وهذا بتسيير الأنشطة بكفاءة مع توفير المعلومات (سواء كانت مالية أو غير مالية)، ومن خلال تحليل الأنشطة وتحديد ما إذا كانت تضيف قيمة للمنتج أو لا، وإلغاء التي لا تضيف قيمة، والتركيز على الفعاليات المهمة التي تعطي تصوراً واضحاً حول التعديلات الممكنة إجراؤها على هذه الأنشطة. كما أن عملية تحليل الأنشطة تزود الإدارة بمعلومات تساعد على تحسين توجيه الأفراد والأنشطة وتحكم الرقابة عليها ومن ثم تسييرها بكفاءة، كما يساعد على إعداد ميزانية على أساس النشاط بالتركيز على التكاليف المخططة للأنشطة الضرورية؛

❖ **في مجال التسويق:** يمكن للمؤسسة أن تتفوق على منافسيها إذا ركزت على الزبائن بعمل أفضل ما لديها لتلبية وإرضاء حاجات زبائنهم، وتكون بذلك خبيرة في تكوين الزبائن وليس فقط في تكوين المنتجات. وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يلائم أهداف المؤسسة في هذا المجال، بحيث يعد التركيز على رغبات الزبون من أساسيات هذا الأسلوب، فمن خلال تحليل الأنشطة تستطيع المؤسسة تحسين إنتاجها وتقديم منتجات وخدمات جيدة للزبون.

كما أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يوفر معلومات دقيقة تفيد في رسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كالربحية والتسعير، إلى جانب إضافة أو إزالة مناطق بيعية وإنتاجية معينة.

❖ **في مجال اتخاذ القرارات:** إن المعلومات التي يوفرها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات) هي معلومات دقيقة وواقعية وأكثر تفصيلاً، وبالتالي فهي ملائمة لاتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسات كالمعلقة بتصميم العمليات والمنتجات وقرارات التسعير والربحية.

<sup>1</sup> زليخة تفرقيت، تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير في تسيير المؤسسات (غير منشورة)، جامعة باتنة، 2005/2004، ص ص 103 - 104.

❖ في مجال تخفيض التكاليف: بمساعدة الأساليب الرائدة في هذا المجال مثل: أسلوب إدارة الجودة الشاملة، وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، حيث يقوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بترشيد جهود الإدارة من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها بتوفير معلومات تفصيلية حول الأنشطة وتكاليفها ومسبباتها، وبالتالي الفهم الجيد للتكاليف والسيطرة عليها.

يساعد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف من خلال:

✓ تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بنشاط معين؛

✓ تمكن الوصول إلى الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتجات وبالتالي إلغاؤها؛

✓ انتقاء الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي نفس الغرض وتكلفة أقل.

وفي النهاية وبالرغم من المزايا والمنافع العديدة التي يقدمها استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة على جميع المؤسسة وعلى اتخاذ القرارات الفعالة فيها، تخفيض التكاليف، التركيز على الزبون وفي تحسين أداء وظائف التسيير (الرقابة، التخطيط، التوجيه والتنظيم) وكذا وظائف المؤسسة (الإنتاج، التمويل والتسويق...) إلا أن المؤسسة تتعرض في تبنيتها لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة إلى أخطار وعراقيل تتعلق بتكلفته المرتفعة لما تتطلبه مراحل تشغيله.

ومن الصعب استخدامه في المؤسسات الصغيرة، أو التي تشكل التكاليف الثابتة فيها نسبة عالية، أو التي تقوم بتنوع في منتجاتها، ولتبنى هذا الأسلوب يجب أولاً تبنى أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة للوصول إلى نتائج جيدة تحقق مزايا تنافسية للمؤسسة وتضمن لها الاستمرار والتطور.

يعد أسلوب التسيير على أساس الأنشطة (ABM) أسلوباً ممتازاً لتحسين جودة القرارات الإدارية التي تعتمد في الغالب على المعلومات المقدمة من أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، كما يسمح أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة بالتخصيص المناسب والجيد للموارد للأنشطة، مما يساعد في تحسين الإنتاج وخفض التكاليف، بناء على التحليل الذي يتم من خلال أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

يتمثل دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في توفير معلومات على التكاليف، والتي يتم الحصول عليها بدقة أكثر بكثير من الأساليب التقليدية، فيتيح أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة التوجيه المحتمل للإجراءات المتعلقة بالأهداف طويلة المدى، فتصبح المعلومات المقدمة على التكاليف مفيدة في عملية اتخاذ القرارات، وهذا هو

أصل المصطلح الخاص بالتسيير على أساس الأنشطة، تصبح هذه المعلومات تعريفاً لحركة عملية تداول الموارد من خلال الأنشطة والمنتجات المتنوعة للمؤسسة، فيصبح من الممكن قياس استهلاك الموارد لكل نشاط وتحديد قيمته.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Sorinel Capusneanu; Dana-Maria Martinescu; **Convergence of ABC and ABM Principles – Guarantee of a Performant Management**; Theoretical and Applied Economics Journal; Vol 17; N 10; 2010; P 102.

خلاصة:

إن تحقيق التنافسية والمحافظة على مزايا التنافسية من خلال استراتيجية تخفيض التكاليف باستغلال وفرات اقتصاديات الحجم، وفرات منحى التعلم والخبرة ... كما توجد أساليب أخرى غير كمية كأسلوب التحسين المستمر، أسلوب إدارة الجودة الشاملة ... والتي تساهم في التحكم بالتكاليف وإدارتها بشكل يسمح للمؤسسة بالسيطرة عليها ومحاولة تخفيضها دون المساس بجودة المنتجات المقدمة من قبلها مع الرفع في القدرة التنافسية بمراعاة متطلبات ورغبات الزبائن في الحصول على منتجات بجودة عالية وبسعر تنافسي، لأن عنصر الزبائن أصبح يصنع الفرق بين المؤسسات الناشطة في الأسواق، فتحقيق رغباتهم يمنح لها قدرة في التفوق على منافسيها بجذب أكبر عدد ممكن منهم.

# الفصل الرابع

المساهمة في تحقيق تنافسية

مؤسسة بيسكو فروري

باستخدام أساليب المحاسبة

التحليلية

## المحاسبة التحليلية

## تمهيد:

بعدما تم تعرف في الجانب النظري على المحاسبة التحليلية وأساليبها التقليدية والحديثة، وكذا المفاهيم المتعلقة بالتنافسية والميزة التنافسية، وأساليب التحليل الاستراتيجي للبيئة التنافسية والتطرق إلى العلاقة الموجودة بين أساليب المحاسبة التحليلية والتنافسية وكيف يتم تحقيقها بتخفيض التكاليف للحصول على سعر تنافسي يسمح لها بمواجهة ضغوطات السوق، سنحاول في هذا الفصل القيام بدراسة تطبيقية تساعدنا في توضيح نتائج الدراسة النظرية وهذا بمحاولة حساب تكاليف لثلاثة منتجات مؤسسة بيسكو فروي باستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة مع تقديم اقتراحات لتخفيض تكاليفها وهذا للمساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة محل الدراسة.

### المبحث الأول: التعريف بمؤسسة بيسكو فروي

يهدف هذا المبحث إلى تقديم فكرة على المؤسسة من خلال إعطاء نبذة تاريخية عليها، وكذا التعرف على هيكلها التنظيمي ودور كل قسم في المؤسسة، كما سيتم توضيح مراحل إنتاج البسكويت فيها.

#### المطلب الأول: تقديم مؤسسة بيسكو فروي

أولاً: مؤسسة بيسكو فروي: تقع مؤسسة بيسكو فروي (مصنع البسكويت) ذات الرأسمال المقدر بـ 2 500 000 دج بمنطقة التجهيزات في مدينة بسكرة، تبلغ مساحتها 5 731 م<sup>2</sup> منها 3 128 م<sup>2</sup> مغطاة، وهي عبارة عن مؤسسة إنتاجية مختصة في مجال صناعة الأغذية، أنشئت في بداية نشاطها بتاريخ 1991/09/08 من أجل معالجة وتحويل التمور وتغليف المنتجات الغذائية، وفي سبتمبر 2014 تغير نشاطها إلى صنع البسكويت، حيث تنتج سنوياً حوالي 860 طن، وتمثل منتجاتها في عدة أنواع من البسكويت، تختلف من حيث الوزن والشكل ونوعية الحشو، وهي:

- ❖ بيسكول: (30 غ ، 180 غ 200 غ ، 450 غ)؛
- ❖ بحشو الفراولة: (30 غ ، 180 غ)؛
- ❖ بحشو الليمون: (30 غ ، 180 غ)؛
- ❖ بحشو الشكولاتة: (30 غ ، 180 غ)؛
- ❖ بحشو التمر (120 غ)؛
- ❖ تويست Twist (280 غ ، 450 غ)؛
- ❖ بمخلطة فواكه (120 غ ، 200 غ)؛
- ❖ مرقريت Margueritte (120 غ)؛
- ❖ ميني تويست Mini Twist (280 غ).

تعتمد المؤسسة على مجموعة من العمال الذين يساهمون في تطورها وزيادة إنتاجها وتحسين مردودها، عددهم

الإجمالي 98 عامل منهم:

❖ 75 عمال دائمين؛

❖ 23 عمال مؤقتين.

المحاسبة التحليلية

يتوزعون حسب التسلسل المهني للفئات وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 2

توزيع العمال حسب التسلسل المهني للفئات

النسبة	العدد	الفئات
07.14 %	07	الإطارات
70.41 %	69	أعوان التحكم
22.45 %	22	المنفذين
100 %	98	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم المستخدمين.

ثانيا: أهداف مؤسسة بيسكو فروي: للمؤسسة أهداف داخلية وأخرى خارجية:

1. أهداف المؤسسة الخارجية: عديدة تتمثل في:

❖ العمل على ضمان البقاء وتطوير مكانتها في السوق، لأن الطلب المتزايد والنوعية الجيدة هما عاملان ضمان ذلك؛

❖ الحصول على أسواق جديدة وضمان اهتمام وثقة المستهلكين من ناحية الجودة، النوعية والسعر وتغطية رغباتهم؛

❖ دعم السوق المحلي بمختلف أنواع البسكويت؛

❖ المساهمة في القضاء على شبخ البطالة من خلال توفير مناصب عمل جديدة؛

❖ تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح بغرض تطوير المؤسسة والاقتصاد الوطني ككل.

2. أهداف المؤسسة الداخلية: عديدة تتمثل في:

❖ استغلال كافة الإمكانيات المتاحة للمؤسسة؛

❖ تطوير في منتجات القديمة والبحث عن منتجات جديدة؛

❖ تخفيض التكاليف من أجل تحقيق ميزة تنافسية؛

❖ مساهمة التقدم التكنولوجي.

المحاسبة التحليلية

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي

تعتبر مؤسسة بيسكو فروي من مؤسسة إنتاجية، ولضمان السير الحسن لنشاطها وتسهيل عمليات الرقابة على نشاطها قسمت المؤسسة إلى عدة أقسام، لهذا كان على هيكلها التنظيمي أن يستجيب لبعض الخصائص أهمها:

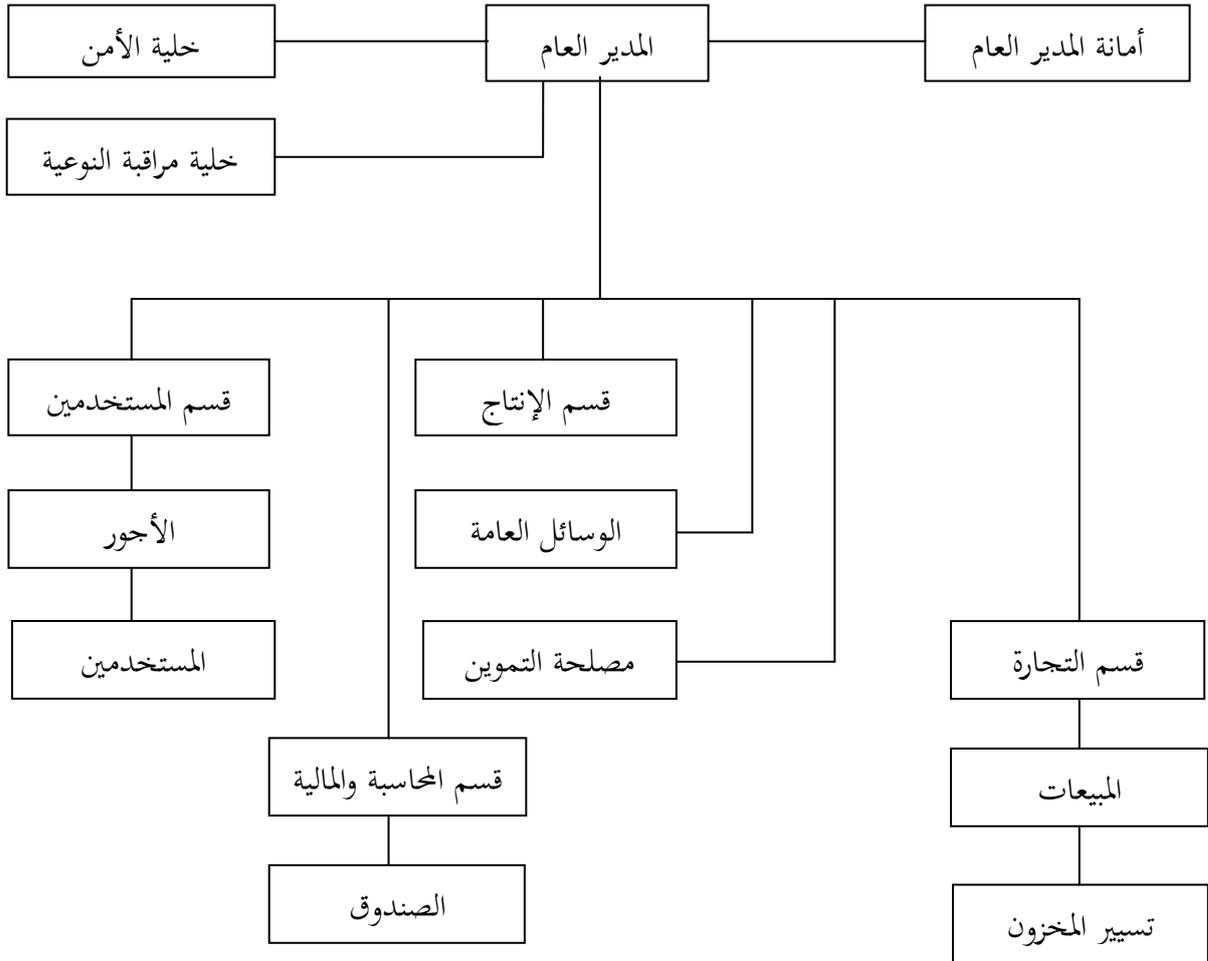
❖ تنظيم التسلسل الهرمي بين الإدارات؛

❖ مراعاة المناصب (المؤهلات، الكفاءات المهنية التي تتطلبها لتحسين العمل).

والشكل رقم 16 التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم 16

الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم المستخدمين.

المحاسبة التحليلية

وهذه المصالح هي:

**أولاً: المدير العام:** يعد المسؤول عن كل رؤساء المصالح؛ وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إدارياً وتقنياً واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة والتنسيق بين مختلف مصالحها، من مهامه:

- ❖ يسطر الأهداف السنوية لنشاط المؤسسة؛
- ❖ يمثل المؤسسة خارجياً؛
- ❖ يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات؛
- ❖ يبادر ويفاوض ويعقد عقود عمل أو شراكة في إطار النشاط العادي للمؤسسة؛
- ❖ الإشراف على جميع المصالح والتنسيق بينهم.

**ثانياً: أمانة المدير العام:** تعد أمانة المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح المؤسسة، من

مهامها:

- ❖ استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر؛
- ❖ استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس؛
- ❖ كتابة المراسلات وتوزيعها على مختلف المصالح؛
- ❖ استقبال الضيوف (زيائن، الزوار،....)؛
- ❖ توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.

**ثالثاً: خلية الأمن:** تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة، وتنقسم مهامها إلى فرعين:

- ❖ مهام خاصة بالأمن العام: من:
  - ✓ حراسة المؤسسة ووسائلها وآلاتها من كل نهب أو سرقة؛
  - ✓ مراقبة كل شخص يدخل أو يخرج من المؤسسة؛
  - ✓ إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من أجل حمل المنتجات.
- ❖ مهام خاصة بالأمن الصناعي: وتتجسد في:
  - ✓ المحافظة على أمن الآلات من المخاطر؛
  - ✓ الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات؛

المحاسبة التحليلية

- ✓ إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق.
- رابعاً: خلية مراقبة النوعية: تتمثل مهامها في:
  - ❖ إعطاء موافقة لشراء المادة الأولية لمطابقتها معايير الجودة؛
  - ❖ متابعة المادة الأولية (النوعية والجودة) في جميع مراحل الإنتاج؛
  - ❖ مراقبة المنتجات التامة قبل التخزين وقبل البيع.
- خامساً: مصلحة المستخدمين: تنقسم إلى:
  - ❖ فرع الأجور: ومن مهامه:
    - ✓ مراقبة كشوف الأجور والرواتب للمستخدمين قبل التخليص؛
    - ✓ إنشاء تقييم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي؛
    - ✓ دفع ملف المرض، حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي؛
    - ✓ السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي؛
    - ✓ إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات؛
    - ✓ طبع كشف الأجور.
  - ❖ فرع المستخدمين: ومن مهامه:
    - ✓ المتابعة اليومية لملفات المستخدمين؛
    - ✓ متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين؛
    - ✓ مراقبة كشف الحضور للعمال وتقديمها لفرع الأجور نهاية الشهر؛
    - ✓ تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم؛
    - ✓ التكفل بالعطل: السنوية، المرضية، الاستثنائية؛
    - ✓ تحرير المقررات (شهادة العمل، رخص الخروج، التقاعد، التعيين، تغيير المنصب...).
- سادساً. مصلحة المحاسبة والمالية: من مهامها:
  - ✓ تسجيل كل العمليات المالية والمحاسبية؛
  - ✓ حساب تكاليف المنتجات؛

المحاسبة التحليلية

✓ إعداد الكشومات المالية؛

✓ تحديد الضرائب؛

✓ تحديد نتيجة الدورة.

سابعا. مصلحة الإنتاج: تتمثل مهامها في:

❖ متابعة اليد العاملة (توفر الكفاءة المهنية، مردودية العامل ...)

❖ متابعة الوسائل المعدة للعمل؛

❖ متابعة مراحل الإنتاج؛

❖ متابعة محيط العمل.

ثامنا: مصلحة التجارة: وتنقسم إلى:

❖ فرع المبيعات: ومن مهامه:

✓ تقصي السوق؛

✓ إرضاء الزبائن؛

✓ استقبال ملفات الزبائن الجدد؛

✓ إعداد الفاتورة.

❖ فرع تسيير المخزون: هو فرع مخصص بتسيير مخزن من مختلف منتجاتها و مواد الأولية و مواد التعبئة والتغليف،

وتتمثل مهام هذا الفرع في:

✓ بعد استقبال طلب التموين من مختلف المصالح وإذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون وتسجيل ذلك؛

✓ أما في حالة عدم توفر المخزون يتم الشراء؛

✓ متابعة المخزون أي تسجيل دخول أو خروج للمواد في بطاقة متابعة المخزون؛

✓ يقيم شهريا مجموع المدخلات والمخرجات لمختلف المخزونات ويقدمها لمصلحة المحاسبة والمالية.

تاسعا. مصلحة التموين: من مهامها:

✓ مراقبة ومتابعة عمليات الدخول والخروج للمواد الأولية والمنتجات؛

✓ إعداد طلبات التموين في الوقت المناسب بالكمية المناسبة؛

المحاسبة التحليلية

✓ الحصول على المواد الأولية بالموصفات المطلوبة.

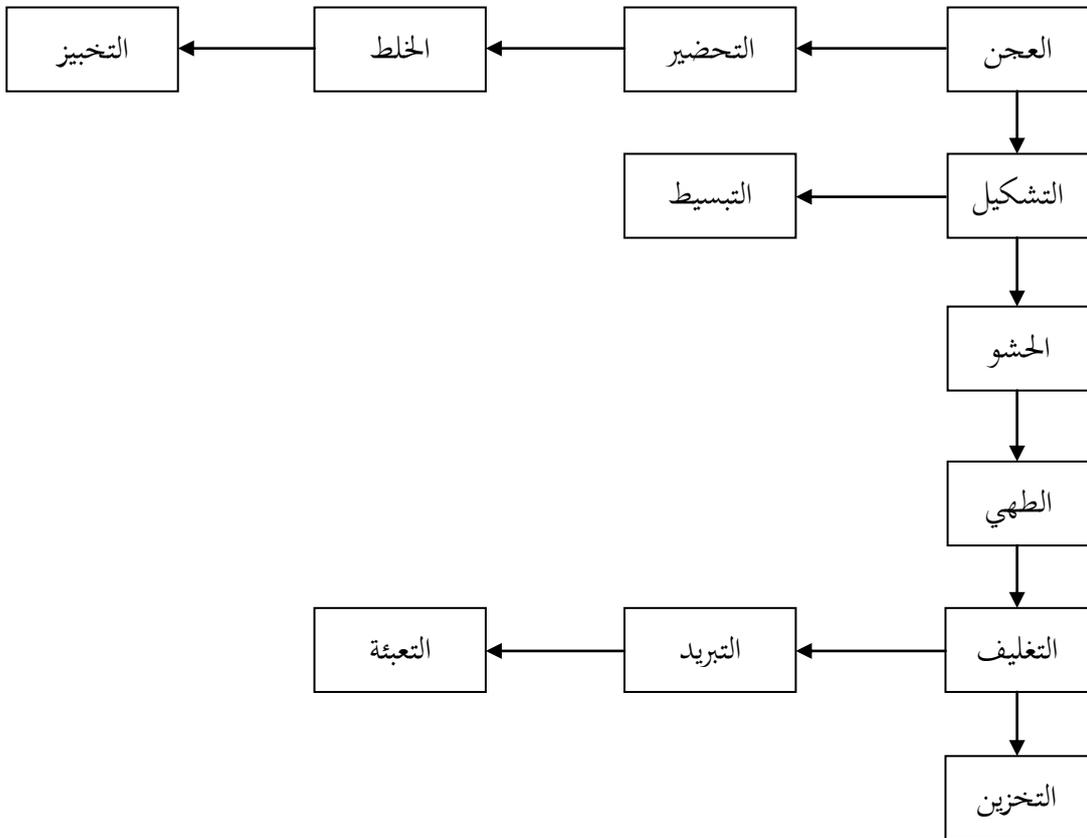
عاشرا. مصلحة الوسائل العامة: تعمل على تمويل مصالح الأخرى بالمستلزمات المختلفة (وسائل النقل، معدات وأدوات...).

المطلب الثالث: مراحل العملية الإنتاجية بمؤسسة بيسكو فروي

تمثل العملية الإنتاجية في ستة (06) مراحل موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم 17:

مراحل العملية الإنتاجية بمؤسسة بيسكو فروي



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق قسم الإنتاج.

وهذه المراحل هي:

1. العجن: قبل القيام بهذه المرحلة يتم تحضير المواد اللازمة للإنتاج بالمقادير المناسبة حسب متطلبات كمية ونوع

المنتج المراد تحضيره، ثم تأتي مرحلة العجن حيث يتم استخدام آلة العجانة التي هي عبارة عن حوض كبير

## المحاسبة التحليلية

مصنوع من الحديد الصلب غير القابل للصدأ وبدخله أذرع تتحرك بواسطة محرك كهربائي، يمكن أن تكون حركة الأذرع دائرية أو مغزلية أو ترددية أو مستمرة وذلك حسب الطاقة الإنتاجية المطلوبة ونوعية العجينة المطلوبة، وبه تفرغ المواد الداخلة في العملية الإنتاجية وفق الترتيب الآتي: يفرغ أولاً مسحوق السكر والفريضة والنشاء ومسحوق الحليب وغيرها من المواد وتدور أذرع العجانة لدقيقتين ليتكون خليط متجانس، ثم يضاف إليه وأذرع العجانة تعمل كل من الدهون النباتية والبيض وغيرها من المواد السائلة حسب الحاجة للحصول على عجينة متماسكة، بعدها يتم تخييز العجينة وترسل إلى المرحلة اللاحقة، وتستغرق عملية العجن من بدايتها حتى نهايتها من 20 إلى 25 دقيقة؛

2. **التشكيل:** تتم هذه المرحلة في جهاز مكون من مجموعة أزواج من الاسطوانات المتتالية مصنوعة من الصلب غير القابل للصدأ، وهذه الاسطوانات تضيق المسافة بينها تدريجياً، تمرر العجينة بين مجموعة الأزواج فتبسط العجينة تدريجياً إلى 10 مم ثم 7 مم ثم إلى 3-5 مم، ثم تمر إلى المرحلة التشكيل حيث يتم تشكيل العجينة إلى الأشكال المرغوبة وبالأحجام المحددة ويختلف الشكل والحجم من نوع بسكويت إلى آخر، وتتابع القطع الناتجة مسيرها على السير الناقل وهنا يتم تفريق بين المنتجات السادة والمنتجات المحشوة، فالمنتجات السادة تمر مباشرة إلى مرحلة الطهي أما المنتجات المحشوة فتمر إلى مرحلة الحشو؛

3. **الحشو:** توضع الحشوة في الخزان الخاص بها وتمرر قطع البسكويت لتستقر كل قطعة في قوالب محفورة مصنوعة من الحديد الصلب غير القابل للصدأ؛

4. **الطهي:** تتم هذه المرحلة بإدخال قطع البسكويت على سير معدني داخل الفرن المعدني النفقي، إذ يبلغ طول هذا الفرن نحو 20 متراً، وتتراوح درجة الحرارة المستخدمة في الطهي بين 225 م - 275 م وتستغرق هذه المرحلة بين 6-10 دقائق.

ويحدث للقطع داخل الفرن عدة تغيرات منها:

❖ تفقد القطع معظم رطوبتها؛

❖ تتجمع البروتينات ويتهلم النشا جزئياً؛

❖ تتكون طبقة سطحية من الدكستريانات؛

❖ يتكامل جزء من السكريات؛

المحاسبة التحليلية

❖ يحدث تفاعل الاسمرار المعروف بتفاعل ميلارد بين السكريات المرجعة والأحماض الأمينية لتعطي لون البسكويت الفاتح.

5. **التغليف:** تتساقط قطع البسكويت الخارج من الفرن على سير شبكي متحرك لتعرض القطع إلى تيار من الهواء البارد يدفع من أسفل السير، كما توجد مراوح أعلاه وبذلك تبرد القطع وتكون جاهزة لعملية التعبئة والتغليف.

بعد استكمال تبريد قطع البسكويت يجري تعبئتها آلياً حيث يتم أولاً رصف القطع على شكل صفوف لتسحب باتجاه آلة التعبئة، وتتكون آلة التعبئة من جهاز مثبت عليها بكرة ورق التعبئة، وسير ناقل لتمر عليه القطع وترصف بشكل أعمدة يكون عدد القطع في العمود بين 35-40 قطعة، تسحب الأعمدة باتجاه جهاز إذ تلتقي مع ورق التعبئة وتلحم، وتتكون هذه الأوراق من طبقتين الخارجية من الألمنيوم أو القصدير الرقيق والداخلية من ورق السلوفان.

ومن أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في مواد التعبئة:

- ❖ أن تكون كافة المواد الداخلة في تصنيعها غير سامة؛
- ❖ أن تكون معقمة ونظيفة بالقدر الكافي لمنع حدوث أي تلوث للمنتجات؛
- ❖ أن توفر الحماية الكافية للمنتجات من أية تأثيرات الكائنات المجهرية والحشرات أو أية تأثيرات أخرى مضرّة.

ويجب تدوين المعلومات الآتية على الوحدات:

- ❖ التسمية التجارية للمنتج؛
- ❖ اسم المصنع، عنوانه، هاتفه وعلامته التجارية؛
- ❖ المكونات الداخلة في التصنيع مرتبة تنازلياً مع تحديد المضافات؛
- ❖ نوع الحشوة ومكوناتها؛
- ❖ نسبة الدهون في المنتج ونوعها؛

المحاسبة التحليلية

❖ الوزن الصافي للوحدة؛

❖ بلد المنشأ؛

❖ ظروف التخزين والاحتفاظ، تعليمات الاستخدام؛

❖ تاريخ الإنتاج وتاريخ انتهاء الصلاحية؛

❖ القيمة الغذائية ل 100 غ؛

❖ رقم الدفعة.

تؤخذ بعدها الوحدات الجاهزة باتجاه جهاز التغليف لترصف داخل علب من الكرتون المقوى وتلصق العلب،

ويجب تدوين المعلومات التالية عليها:

❖ التسمية التجارية للمنتج؛

❖ اسم المصنع، عنوانه، هاتفه وعلامته التجارية؛

❖ عدد الوحدات الموجودة في علبه؛

❖ بلد المنشأ.

6. التخزين: بعد انتهاء مرحلة التعبئة والتغليف تأتي مرحلة التخزين، ولحساسية منتجات البسكويت يجب على

المؤسسة توفير شروط التخزين، فالمنتجات تتأثر بالرطوبة والهواء والضوء ودرجة الحرارة، وتوفير هذه شروط

تصبح المنتجات جاهزة للشحن والتسويق.

المبحث الثاني: واقع استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق التنافسية في مؤسسة بيسكو

فروي

يتم التعرف في هذا المبحث على أسلوب المستخدم من قبل المؤسسة محل الدراسة في تحديد تكاليفها وسعر

تكلفة منتجاتها، وواقع تنافسياتها

المطلب الأول: تحديد تكاليف منتجات مؤسسة بيسكو فروي

أولا. تحديد التكاليف المباشرة للمنتجات:

المحاسبة التحليلية

1. **تكلفة المواد الأولية:** إن تحديد كميات هذا النوع من التكاليف يعتمد على مسؤول الإنتاج لأنه هو من يقرر الكميات اللازمة الداخلة (الفرينة، مسحوق السكر، دهون نباتية، مسحوق الحليب...) في إنتاج طن واحد من كل نوع من المنتجات، وهي تختلف من منتج إلى آخر، أما بالنسبة لتكلفة هذه الكميات فهي تقع على مسؤول قسم المحاسبة، وتحسب تكلفة المواد الأولية بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة المواد الأولية} = \text{ثمن الشراء} + \text{المصاريف المتعلقة بعملية الشراء}$$

2. **تكلفة مواد التعبئة والتغليف:** تعتبر تكلفة مواد التعبئة والتغليف تكلفة مباشرة ولها علاقة مع المنتجات لاعتبارها غير قابلة للاسترجاع، لا بد أن تصنع بأفضل نوعية ممكنة ولتلائم طبيعة استخدامها وحساسية المنتجات، وبالتالي لا بد أن تمتاز هذه المواد المستخدمة بخصائص وميزات يتم تحديدها بمواصفات قياسية ومعتمدة مراعية لطبيعة وتركيب وخصائص المنتجات، وتحسب تكلفة هذه المواد بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة مواد التعبئة والتغليف} = \text{ثمن الشراء} + \text{المصاريف المتعلقة بعملية الشراء}$$

3. **تكلفة اليد العاملة:** تتمثل في تكلفة اليد العاملة التي لها علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية، وتحسب بعدد أيام عمل العمال، حيث يتم تحديد عدد العمال اللازم لكل آلة من قبل مسؤول الإنتاج. ومن الصعب فصل وتحديد اليد العاملة المباشرة من اليد العاملة غير المباشرة لكل منتج، وهذا بسبب أن المؤسسة تقوم بإنتاج العديد من المنتجات وأحياناً تقوم بإنتاج منتجين في اليوم.

**ثانياً: تحديد التكاليف غير المباشرة للمنتجات:** بعد تحديد التكاليف المباشرة المتمثلة في تكلفة المواد الأولية، تكلفة مواد التعبئة والتغليف وتكلفة اليد العاملة يأتي الدور على التكاليف غير المباشرة والتي تشمل كل التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية، وهي موضحة في الجدول التالي:

## المحاسبة التحليلية

## جدول رقم 3

## التكاليف غير المباشرة

رقم الحساب	البيان	مبلغ (دج)
602001	الإمدادات المختلفة	1 072 482,75
602002	قطع غيار	1 222 291,17
602003	قطع لأجهزة الكمبيوتر	230 507,65
602004	وقود	224 370,00
602005	لوازم مكتبية	107 233,15
607000	ماء	215 692,09
607001	غاز	820 623,93
607002	كهرباء	933 082,44
614	الإيجار	344 000,00
615	الصيانة	1 113 232,84
616	التأمين	358 810,98
622	أجور وسطاء	1 466 180,00
623	الإشهار	162 000,00
624	مصاريف أخرى	280 275,00
624400	النقل	4 564 918,07
625	التنقلات والمهمات	526 064,07
626	مصاريف الهاتف	612 607,10
627	خدمات بنكية	161 451,93
628	الاشتراقات	64 715,14
645	ضرائب ورسوم مختلفة	83 850,81
681	الاهتلاك	45 496 678,80
<b>المجموع</b>		<b>60 061 067.92</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق قسم المحاسبة.

## المحاسبة التحليلية

## المطلب الثاني: حساب سعر تكلفة منتجات مؤسسة بيسكو فروي

تستخدم المؤسسة في حساب تكاليف منتجاتها أسلوب التكلفة الكلية وهو من الأساليب التقليدية التي تعتمد على تحميل كل التكاليف سواء كانت مباشرة (تكاليف العملية الإنتاجية) أو غير مباشرة (الإهلاك، الماء، الغاز، النقل، التأمين، الصيانة...) للتكلفة الكلية للمنتج، وفي ما يلي يتم توضيح الأسلوب الذي يحدد التكاليف النهائية.

1. تحديد تكلفة المواد الأولية: يتم حساب تكلفة المواد الأولية اللازمة لإنتاج طن واحد من المنتجات الثلاثة

(بسكويت بحشو الفراولة وزن 180 غ، بسكويت بيسكول وزن 30 غ، بسكويت بحشو الشكولاتة وزن

180 غ) وهي موضحة في الجدول التالي رقم 4، ويتم حساب المبلغ الإجمالي لكل مكون حسب العلاقة

التالية:

$$\text{المبلغ الإجمالي لأحد المكونات} = [\text{الكمية (كغ)}] \times [\text{السعر (دج / كغ)}]$$

## المحاسبة التحليلية

## جدول رقم 4

## تكلفة المواد الأولية

المنتجات المكونات	بحشو فراولة 180 غ			بسكول 30 غ			بحشو الشكولاتة 180 غ		
	الكمية (كغ)	السعر دج/كغ	المبلغ الاجمالي (دج)	الكمية (كغ)	السعر دج/كغ	المبلغ الاجمالي (دج)	الكمية (كغ)	السعر دج/كغ	المبلغ الاجمالي (دج)
فريزة	500,00	18,80	9 400,00	606,40	18,80	11 400,32	379,51	18,80	7 134,79
سكر مسحوق	200,00	81,00	16 200,00	121,57	81,00	9 847,17	125,40	81,00	10 157,40
دهون نباتية	150,00	121,85	18 277,50	151,45	121,85	18 454,18	189,75	121,85	23 121,04
شراب الجلوكوز	25,00	85,00	2 125,00	53,17	85,00	4 519,45	37,95	85,00	3 225,75
بيكرينات صوديوم	0,50	49,00	24,50	1,67	49,00	81,83	0,38	49,00	18,62
بيكرينات امونيوم	0,50	46,00	23,00	3,03	46,00	139,38	0,38	46,00	17,48
مسحوق الحليب	10,00	410,00	4 100,00	30,18	410,00	12 373,80	1,90	410,00	779,00
غرامة ملح البحر المحلية	4,00	33,00	132,00	3,30	33,00	108,90	3,04	33,00	100,32
البيض السائل	0,00	42,00	0,00	42,00	0,00	0,00	1,72	42,00	72,24
مستحلب الليسيثين الصويا	5,00	176,00	880,00	9,88	176,00	1 738,88	5,69	176,00	1 001,44
مسحوق الفانيلين	0,50	850,00	425,00	3,03	850,00	2 575,50	0,38	850,00	323,00
بيور رائحة	0,50	2 202,00	1 101,00	0,00	2 202,00	0,00	0,00	2 202,00	0,00
مرضى الفراولة	300,00	235,00	70 500,00	0,00	235,00	0,00	0,00	235,00	0,00
نكهة الزبدة	0,00	769,24	0,00	75,73	769,24	58 254,55	1,90	769,24	1 461,56
مسحوق الكاكاو	0,00	402,74	0,00	12,11	402,74	4 877,18	0,00	402,74	0,00
شراب الكراميل	0,00	150,00	0,00	2,26	150,00	339,00	0,00	150,00	0,00
نشاء	0,00	75,00	0,00	6,09	75,00	456,75	0,00	75,00	0,00
كريمة الشكولاتة	0,00	312,64	0,00	0,00	312,64	0,00	344,48	312,64	107 698,23
تكلفة المواد الأولية			<b>123 188.00</b>			<b>125 166.89</b>			<b>155 110.86</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق قسم المحاسبة.

المحاسبة التحليلية

يلاحظ من الجدول أن تكلفة المواد الأولية لمنتج بحشو الشكولاتة هي الأعلى بـ 155 110.86 دج، يليه المنتج بسكول بتكلفة قدرت بـ 125 166.89 دج، وفي الأخير المنتج بحشو الفراولة بتكلفة قدرت بـ 123 188.00 دج.

2. **تكلفة مواد التعبئة والتغليف:** تختلف حجم علب الكرتون من منتج إلى آخر بسبب حجم المنتج ووزنه، لذا تحتوي علبة الكرتون الواحدة من منتج البسكوييت بحشو الفراولة أو بحشو الشكولاتة على 12 وحدة، أما علبة الكرتون من منتج بيسكول على 24 وحدة، كما أن طول الشريط اللاصق يختلف باختلاف حجم علب الكرتون حيث أن طول الشريط اللاصق في علبة كرتون لمنتج الفراولة هو 1.6 متر، بينما طول الشريط اللاصق لعلبة كرتون من منتج بيسكول هو 1.2 متر، وطول الشريط اللاصق لعلبة كرتون من منتج الشكولاتة هو 1.8 متر، والجدول التالي يوضح تكلفة طن واحد من كل منتج.

الجدول رقم 5

تكلفة مواد التعبئة والتغليف

المنتجات المكونات	بحشو الفراولة 180 غ			بيسكول 30 غ			بحشو الشكولاتة 180 غ		
	الكمية	السعر الوحدوي	السعر الاجمالي (دج)	الكمية	السعر الوحدوي	السعر الاجمالي (دج)	الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ الاجمالي (دج)
اغلفة	5 556,00	2,50	13 890,00	7 032,00	1.73	12 165,36	5 000,00	2,50	12 500,00
لوحة	00.00	2.61	00.00	00.00	2.61	00.00	5 000.00	2.61	13 050.00
علبة كرتون	463,00	45,93	21 265,59	293,00	45,93	13 457,49	416,00	45,93	19 106,88
شريط اللاصق	740,80	0,80	592,64	351,60	0,80	281,28	750,00	0,80	599.04
<b>تكلفة المواد التعبئة والتغليف</b>			<b>35 748,23</b>			<b>25 904,13</b>			<b>45 255,92</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق قسم المحاسبة.

العمليات الخاصة بالجدول السابق هي:

$$1. \text{ عدد علب الكرتون لمنتج ما} = \text{عدد الوحدات من المنتج} / 12$$

$$\text{عدد علب الكرتون لمنتج بحشو الفراولة} = (12 / 5 556.00) = 463 \text{ علبة}$$

المحاسبة التحليلية

$$\text{عدد علب الكرتون لمنتج بيسكول} = (24 / 7\ 032.00) = 293 \text{ علبة}$$

$$\text{عدد علب الكرتون لمنتج بحشو الفراولة} = (12 / 5\ 000.00) = 416 \text{ علبة}$$

$$2. \text{ طول الشريط اللاصق} = (\text{عدد علب الكرتون لمنتج بحشو الفراولة}) \times 1.6$$

$$\text{طول الشريط اللاصق} = 1.6 \times 463 = 740.80 \text{ م}$$

$$\text{طول الشريط اللاصق} = \text{عدد علب الكرتون لمنتج بيسكول} \times (1.2)$$

$$\text{طول الشريط اللاصق} = 1.2 \times 293 = 351.60 \text{ م}$$

$$\text{طول الشريط اللاصق} = \text{عدد علب الكرتون لمنتج بحشو الشكولاتة} \times 1.8$$

$$\text{طول الشريط اللاصق} = 1.8 \times 416 = 748.80 \text{ م.}$$

3. **تكلفة اليد العاملة:** توزع تكلفة اليد العاملة حسب الكميات المنتجة من كل نوع وتحسب تكلفة الطن

الواحد بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة اليد العاملة لطن واحد} = \text{تكلفة اليد العاملة الإجمالية} / \text{الكميات المنتجة}$$

$$\text{تكلفة اليد العاملة لطن واحد} = 245.17 / 52\ 503\ 859.33$$

$$\text{تكلفة اليد العاملة لطن واحد} = 61\ 097.88 \text{ دج.}$$

4. **تكاليف غير المباشرة:** توزع التكاليف غير المباشرة حسب الكميات المنتجة من كل نوع وتحسب تكلفة

الطن الواحد بالعلاقة التالية:

$$\text{تكاليف غير مباشرة لطن واحد} = \text{تكاليف غير المباشرة الإجمالية} / \text{الكميات المنتجة}$$

$$\text{تكاليف غير مباشرة لطن واحد} = 60\ 061\ 067.92 / 859.33$$

$$\text{تكاليف غير مباشرة لطن واحد} = 69\ 892,90 \text{ دج}$$

5. **سعر التكلفة:** يتم تحديد سعر تكلفة طن الواحد بالعلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{التكاليف المباشرة} + \text{التكاليف غير المباشرة}$$

المحاسبة التحليلية

جدول رقم 6

تكلفة الطن الواحد للمنتجات الثلاثة (بحشو الفراولة، بيسكول، بحشو الشكولاتة)

البيان	بحشو الفراولة	بيسكول	بحشو الشكولاتة
تكلفة المواد الاولية (دج)	123 188,00	125 166,89	155 110,86
تكلفة مواد التعبئة والتغليف (دج)	35 748,23	25 904,13	45 255,92
تكلفة اليد العاملة (دج)	61 097,88	61 097,88	61 097,88
مجموع التكاليف المباشرة (دج)	220 034,11	212 168,90	261 464,66
التكاليف غير المباشرة (دج)	69 892,90	69 892,90	69 892,90
مجموع التكاليف الكلية (دج)	289 927,02	282 061,81	331 357,57
عدد الوحدات المنتجة (وحدة)	5 556,00	7 032,00	5 000,00
تكلفة الوحدة الواحدة (دج)	52,18	40,10	66,27

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق قسم المحاسبة.

العمليات الخاصة بالجدول السابق هي:

1. مجموع التكاليف المباشرة = تكلفة المواد الاولية + تكلفة مواد التعبئة والتغليف + تكلفة اليد العاملة  
مجموع التكاليف المباشرة لمنتج بحشو الفراولة = 123 188.00 + 35 748.23 + 61 097.88  
مجموع التكاليف المباشرة لمنتج بحشو الفراولة = 220 034.11 دج
2. مجموع التكاليف الكلية = مجموع التكاليف المباشرة + التكاليف غير المباشرة  
مجموع التكاليف الكلية لمنتج بحشو الفراولة = 220 034.11 + 69 892.90  
مجموع التكاليف الكلية لمنتج بحشو الفراولة = 289 927.02 دج
3. تكلفة الوحدة الواحدة = مجموع التكاليف الكلية / عدد الوحدات المنتجة  
تكلفة الوحدة الواحدة لمنتج بحشو الفراولة = 289 927.02 / 5 556  
تكلفة الوحدة الواحدة لمنتج بحشو الفراولة = 52.18 دج

## المحاسبة التحليلية

يلاحظ من الجدول أن تكلفة الوحدة الواحدة لمنتج بحشو الشكولاتة هي الأعلى بتكلفة 66.27 دج، وبعدها تكلفة الوحدة الواحدة لمنتج بحشو الفراولة بـ 52.18 دج، وفي الأخير قدرت تكلفة الوحدة الواحدة لمنتج بيسكول بـ 40.10 دج.

يعاب على هذا الأسلوب (أسلوب التكلفة الكلية) المستخدم من قبل المؤسسة أنه لا يتم استخدام طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد نصيب كل قسم من الأقسام سواء الرئيسية أو الثانوية من التكاليف غير المباشرة، رغم أن المؤسسة تنقسم إلى عدة مصالح وأقسام، وهذا بسبب العدد الكبير من منتجات البسكويت التي تنتجها، ولعدم قدرتها على توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام (الرئيسية والثانوية)، كما أن بعض المنتجات لا تمر على كل مراحل العملية الإنتاجية، وبالتالي عدم قدرة المؤسسة على تحميل التكاليف غير المباشرة وتحديد التكلفة الحقيقية لكل منتج.

## المطلب الثالث: تأثير التنافسية على نشاط مؤسسة بيسكو فروي

تضم سوق إنتاج البسكويت العديد من المؤسسات التي تبحث عن السيطرة مما يجعل المنافسة أكثر حدة، ويؤثر ذلك سلباً على الحصة السوقية التي تتناقص كلما دخلت إلى السوق مؤسسات جديدة أو زادت حصة المؤسسات القديمة، وزيادة المنافسة في السوق تهدد مؤسسة بيسكو فروي في بقائها واستمرارها، وهناك عوامل أخرى أيضاً تشكل خطراً عليها وهي:

✓ **شدة المنافسة:** تنشط مؤسسة بيسكو فروي في محيط شديد المنافسة، لذا تشعر بضرورة تحسين وضعها التنافسي خاصة في ظل تشابه منتجات البسكويت لهذا يلزمها استقطاب المعلومات اللازمة عن منافسيها وعن السوق الداخلية ورغم عدم وجود أرقام واضحة لتقسيم السوق لكن يوجد العديد من المنافسين لمنتجات المؤسسة، والجدول التالي يوضح أهم منافسيها في السوق الداخلية:

المحاسبة التحليلية

الجدول رقم 7

أهم منافسي مؤسسة بيسكو فروي في السوق

المنطقة	المؤسسة
قسنطينة	بيفا
العلمة، سطيف	البرهان مسعودي (ميخور)
سيدي عقبة، بسكرة	حوحو

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التجارة.

كان على المؤسسة أن تبحث عن حلول تمكنها من مواجهة المنافسين والحفاظ على حصتها السوقية من خلال التميز في منتجاتها، حيث قامت بإضافة منتجات جديدة وهم منتج محشو بعجينة التمر، منتج تويست (Twist)، منتج ميني تويست (Mini Twist) ومنتج مرقريت (Margueritte)، كما تحاول المؤسسة رفع طاقتها الإنتاجية (1500 طن) لكي تقلل من تأثير تكاليفها الثابتة على سعر البيع من خلال البحث على أسواق جديدة لزيادة الطلب على منتجاتها؛

✓ **الداخليين المحتملين:** تعاني المؤسسة من شح دخول المؤسسات الجديدة إلى السوق خاصة في عدم وجود موانع لدخولها، التي يصب إهتمامها في كسب حصص في الأسواق كمؤسسة حوحو لإنتاج البسكويت الواقعة بمنطقة سيدي عقبة فهي مؤسسة حديثة النشأة همها كسب حصص سوقية؛

✓ **قوة المساومة مع الزبائن:** تمنح المؤسسة أهمية كبيرة للزبائن على مدى تقبلهم لمنتجاتها، لإعتبارهم عامل مهم في التنافس، وتحاول المؤسسة دائما كسب زبائن جدد والحفاظ على زبائنها الحاليين، وهذا من خلال:

❖ تقديم تسهيلات في عمليات البيع خاصة من ناحية النقل؛

❖ إمكانية تعامل بالدين (التسديد بالأجل)؛

❖ تقديم تخفيضات للزبائن حسب درجة الأقدمية وبأرقام كبيرة.

المحاسبة التحليلية

✓ قوة المساومة مع الموردين: إن الموردون يعتبرون تهديدا حقيقيا للمؤسسة وهذا من خلال رفعهم لأسعار المواد الأولية أو تدنيت مستويات الجودة هذه المواد، فالمؤسسة تحاول دائما المساومة على الموردين للحصول على المواد الأولية بأسعار منخفضة وبجودة عالية لكي تضمن بيع منتجاتها بأسعار مناسبة وبجودة عالية؛ تمتلك المؤسسة بيسكو فروي مثل أي مؤسسة اقتصادية نقاط قوة ونقاط ضعف، فرص وتهديدات تمكن من معرفة قدرة المؤسسة على التنافس، والجدول التالي يوضح هذه العوامل:

جدول رقم 8

التشخيص (الداخلي، الخارجي) لمؤسسة بيسكو فروي

نقاط القوة	نقاط الضعف	
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ تنوع في المنتجات حيث تنتج المؤسسة 09 أنواع تختلف من حيث الشكل والنوع والحشو؛</li> <li>❖ قيام المؤسسة بالإشهار والإعلان على منتجاتها؛</li> <li>❖ امتلاك المؤسسة لأجهزة إنتاجية جديدة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ عدم قيام المؤسسة بدراسات لسوق ودوريات تعليمية لعمالها؛</li> <li>❖ عدم قدرة المؤسسة إلى الوصول إلى طاقة الإنتاجية القصوى؛</li> <li>❖ معظم المواد الأولية المستخدمة في العملية الإنتاجية مستوردة من الخارج.</li> </ul>	التشخيص الداخلي
الفرص	التهديدات	
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ البحث عن أسواق جديدة (12 ولاية)؛</li> <li>❖ التصدير إلى الخارج خاصة في ظل إنعدام الحواجز الجبائية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ عدم وجود موانع لدخول منافسين جدد؛</li> <li>❖ توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق وبتالي دخول منافسين أجنب؛</li> <li>❖ تطور التكنولوجي المستمر.</li> </ul>	التشخيص الخارجي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

تحاول المؤسسة السيطرة على السوق بتعزيزها لنقاط قوتها واستغلالها للفرص المتاحة أمامها، فهي تعمل على التحكم بتكاليف منتجاتها لتجذب زبائن جدد وهذا ما يصنع لها فارق على المؤسسات المنافسة، إلا أن أسلوب التكلفة الكلية الذي تتبعه في تحديد تكاليف منتجاتها لا يساعدها في التخصيص الجيد للتكاليف غير المباشرة وبالتالي

## المحاسبة التحليلية

فهذا الأسلوب لا يساعد المؤسسة في التحكم والتخفيض في التكاليف مما لا يحقق لها ميزة تنافسية تسمح لها بالاستمرار والبقاء في الأسواق.

### المبحث الثالث: محاولة تحقيق تنافسية مؤسسة بيسكو فروي باستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

**المطلب الأول:** حساب تكلفة منتجات مؤسسة بيسكو فروي باستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بعد الانتهاء من حساب تكلفة المنتجات بالأسلوب الذي تتبعه المؤسسة سنحاول تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لحساب تكلفة المنتجات محل الدراسة.

وتم اختيار هذا الأسلوب للمساعدة على إعطاء صورة واضحة على التكاليف وإدارتها من أجل العمل على تخفيضها والتحكم فيها، وكذا بسبب النتائج غير الدقيقة المستمدة من الأسلوب المتبع من قبل المؤسسة.

**أولاً: تحديد الأنشطة**

تعد المرحلة الأولى في تطبيق هذا الأسلوب وتعتمد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة لتحديد مراكز الأنشطة، حيث يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة أنشطة، وهذا بعد دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية، من خلال تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى أنشطة رئيسية وأنشطة فرعية، وتحليلها ووصفها وصفا وظيفيا بمساعدة المسؤولين عن طريق المقابلات الشخصية مع أكبر، ونظرا لتعدد الأنشطة في الواقع وتعقيدها، وسنحاول حصرها لتسهيل تطبيق هذا الأسلوب.

المحاسبة التحليلية

الجدول رقم 9

تحديد الأنشطة داخل مؤسسة بيسكو فروي

الأنشطة	المراكز
تعيين الإحتياجات تقديم الطلبات استلام المواد المطلوبة مراقبة المواد تخزين المواد	التموين
تحضير المواد اللازمة خلط المواد التخبيز البسط التشكيل الحشو الطهي التبريد التعبئة التغليف التخزين المنتجات	الإنتاج
التحضير الشحن التسليم	التوزيع
الإدارة	الإدارة
الوقائية الطارئة	الصيانة
الأمّن	الأمّن والوقاية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم المحاسبة وقسم الإنتاج.

## المحاسبة التحليلية

حسب ما تم الاتفاق عليه مع رئيس قسم المحاسبة ورئيس قسم الإنتاج تم تقسيم مراكز المؤسسة إلى أنشطة وتم تحديد 23 نشاط.

## المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة وحجم كل مسبب

تعتبر هذه المرحلة مهمة جدا في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لما لها من دور في دقة النتائج المتحصل عنها، فالمسببات تستخدم في تخصيص تكاليف الأنشطة السابقة على المنتجات، وتم تحدد مسببات التكلفة وحجم مسببات التكلفة بالتشاور مع رؤساء الأقسام، وتظهر كما يلي:

المحاسبة التحليلية

الجدول رقم 10

مسيبات تكلفة الأنشطة وحجم مسيبات التكلفة

عدد مسيبات التكلفة	مسيبات التكلفة	الأنشطة	المراكز	
37	ساعات عمل العمال الإدارة (ساعة)	تعيين الإحتياجات	التموين	
32	عدد الطلبيات (طلبية)	تقديم الطلبيات		
17	ساعات عمل أمين المخزن (ساعة)	مراقبة المواد		
27	ساعات عمل أمين المخزن (ساعة)	تخزين المواد		
42	ساعات عمل عمال التفريغ والشحن (ساعة)	تفريغ المواد المطلوبة		
234	ساعات عمل العمال (ساعة)	تحضير المواد اللازمة		الإنتاج
175,5	ساعات عمل الآلة (ساعة)	خلط المواد		
105,3	ساعات عمل الآلة (ساعة)	التخبيز		
119,34	ساعات عمل الآلة (ساعة)	البسط		
582,66	ساعات عمل الآلة (ساعة)	التشكيل		
151,20	ساعات عمل الآلة (ساعة)	الحشو		
859,33	عدد الأطنان المنتجة (طن)	الطهي		
146,10	ساعات عمل الآلة (ساعة)	التبريد		
498,40	ساعات عمل الآلة (ساعة)	التعبئة		
429,66	ساعات عمل العمال (ساعة)	التغليف		
300,76	ساعات عمل أمين المخزن (ساعة)	التخزين المنتجات		
87,75	ساعات عمل أمين المخزن (ساعة)	التحضير للتوزيع	التوزيع	
100	ساعات عمل عمال التفريغ والشحن (ساعة)	الشحن		
117	عدد التسليمات (تسليم)	التسليم		
1872	ساعات عمل العمال الإدارة (ساعة)	الإدارة	الإدارة	
12	عدد التدخلات (تدخل)	الوقائية		
7	عدد التدخلات (تدخل)	الطارئة		
859,33	عدد الأطنان المنتجة (طن)	الأمن	الأمن	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق قسم المحاسبة وقسم الإنتاج.

المحاسبة التحليلية

---

يلاحظ من الجدول أن هناك مسببات التكلفة مشتركة بين الأنشطة هم: ساعات عمل عمال الإدارة، ساعات عمل أمين المخزن، ساعات عمل الآلة، عدد التدخلات، عدد الأطنان المنتجة و ساعات عمل عمال التفريغ والشحن.

المرحلة الثالثة: تحديد مجتمعات التكلفة

يتم في هذه المرحلة تجميع الأنشطة التي لها نفس مسبب التكلفة فيما يسمى بمصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسبباتها المقدمة كالتالي:

المحاسبة التحليلية

الجدول رقم 11: مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات تكلفة الأنشطة

عدد التسليمات	عدد التدخلات	الأطنان المنتجة	س.ع الآلة	س.ع المخزن	س.ع العمال	عدد الطلبات	س.ع.ع التفريغ والشحن	س.ع عمال الإدارة	مسببات التكلفة الأنشطة
								X	تعيين الإحتياجات
						X			تقديم الطلبات
				X					مراقبة المواد
				X					تخزين المواد
							X		تفريغ المواد المطلوبة
					X				تحضير المواد اللازمة
			X						خلط المواد
			X						التخبيز
			X						البسط
			X						التشكيل
			X						الحشو
		X							الطهي
			X						التبريد
			X						التعبئة
					X				التغليف
							X		التخزين
				X					التحضير للتوزيع
							X		الشحن
X									التسليم
								X	الإدارة
	X								الوقائية
	X								الطارئة
		X							الأمن

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول السابق.

## المحاسبة التحليلية

يلاحظ من الجدول (المصنوفة) أن هناك أنشطة تشترك في نفس المسبب، فالمسبب ساعات عمل الآلة هو مسبب لخمسة أنشطة، والمسببين ساعات عمل عمال التفريغ والشحن وساعات عمل أمين المخزن فكل واحد منهما مسبب لثلاثة أنشطة، والمسببات ساعات عمل العمال، ساعات عمل عمال الإدارة، عدد الأطنان المنتجة وعدد التدخلات فكل واحد منهم مسبب لنشاطين، أما الباقي من المسببات (عدد الطلبات، عدد التسليمات) فكل واحد منها مسبب لنشاط واحد.

وبعد تحديد مصنوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات الأنشطة، نقوم بتحديد تكلفة كل مسبب، وهي موضحة في الجدول التالي:

المحاسبة التحليلية

الجدول رقم 12

تحديد تكلفة كل مسبب الوحدة: دج

التكاليف	الأنشطة	مجمعات التكلفة
6 519 589,85	الإدارة	ساعات عمل عمال الإدارة
734 741,11	تعيين الإحتياجات	
<b>7 254 330,96</b>	<b>المجموع</b>	
35 900,99	تحضير المواد اللازمة	ساعات عمال عمال
83 768,99	التغليف	
<b>119 669,98</b>	<b>المجموع</b>	
765 734,47	تقديم الطلبيات	عدد الطلبيات
<b>765 734,47</b>	<b>المجموع</b>	
199 610,45	مراقبة المواد	ساعات عمل لأمين المخزن
421 399,83	تخزين المواد	
1 075 904,97	التخزين المنتجات	
864 978,60	التحضير للتوزيع	
<b>2 561 893,86</b>	<b>المجموع</b>	
231 058,98	تفريغ المواد المطلوبة	ساعات عمل عمال التفريغ والشحن
924 235,90	الشحن	
<b>1 155 294,88</b>	<b>المجموع</b>	
3 409 002,57	خلط المواد	ساعات عمل الآلة
2 435 001,83	التحبيب	
974 000,73	البسط	
4 383 003,30	التشكيل	
5 844 004,40	الحشو	
1 217 500,92	التبريد	
6 087 504,58	التعبئة	

المحاسبة التحليلية

24 350 018,33	المجموع	
2 185 524,29	الطهي	عدد الأطنان المنتجة
567 958,94	الأمن	
2 753 483,23	المجموع	
19 628 651,83	التسليم	عدد التسليمات
19 628 651,83	المجموع	
588 796,16	الصيانة الوقائية	عدد التدخلات
883 194,24	الصيانة الطارئة	
1 471 990,39	المجموع	
60 061 067,92	المجموع	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق قسمي المحاسبة والإنتاج.

بالاعتماد على الجداول السابقة يتم حساب تكلفة الوحدة الواحدة لكل مسبب وهي موضحة في الجدول رقم

13 باستخدام العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة لكل مسبب} = \frac{\text{مجموع تكلفة المسبب}}{\text{عدد الوحدات المسببة}}$$

المحاسبة التحليلية

الجدول رقم 13

تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل مسبب

مجمعات التكلفة	اجمالي التكاليف (دج)	عدد المسببات	تكلفة الوحدة (دج)
ساعات عمل عمال الإدارة (ساعة)	7 254 330,96	1 909,00	3 800,07
ساعات عمل العمال (ساعة)	119 669,98	663,66	180,32
عدد الطلبيات (طلبية)	765 734,47	32	23 929,20
ساعات عمل لأمين المخزن (ساعة)	2 561 893,86	432,51	5 923,32
ساعات عمل عمال التفريغ والشحن (ساعة)	1 155 294,88	142	8 135,88
ساعات عمل الآلة (ساعة)	24 350 018,33	1 632,40	14 916,70
عدد الأطنان المنتجة (طن)	2 753 483,23	859,33	3 204,22
عدد التسليمات (تسليم)	19 628 651,83	117	167 766,25
عدد التدخلات (تدخل)	1 471 990,39	19	77 473,18

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجداول السابقة.

إن تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل مسبب تسهل عملية تحميل التكاليف غير المباشرة وبالتالي حساب سعر تكلفة المنتجات التي تكون هذه العملية في المرحلة الأخيرة.

المرحلة الرابعة: تحديد سعر التكلفة

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها وتجميع الأنشطة وتعيين مسبباتها وتكلفة الوحدة الواحدة لكل مسبب تأتي المرحلة الأخيرة في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لتحديد سعر تكلفة المنتجات بتحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات بعد تحديد استهلاك كل منتج من الأنشطة، والجدول التالي يوضح توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

المحاسبة التحليلية

الجدول رقم 14

توزيع التكاليف غير المباشرة

شوكولاتة 200 غ		بيسكول 30 غ		فراولة 180 غ		مجموعات التكلفة
التكلفة (دج)	عدد المسببات	التكلفة (دج)	عدد المسببات	التكلفة (دج)	عدد المسببات	
172 903,18	45,50	872 116,07	229,50	201 403,71	53,00	ساعات عمل لعمال الإدارة
3 988,68	22,12	14 605,92	81,00	4 444,89	24,65	ساعات عمال العمال
23 929,20	1,00	71 787,60	3,00	23 929,20	1,00	عدد الطلبات
54 790,71	9,25	435 364,02	73,50	72 975,30	12,32	ساعات عمل لأمين المخزن
17 898,94	2,20	97 630,56	12,00	31 729,93	3,90	ساعات عمل التفريغ والشحن
790 177,59	49,10	2 154 883,50	133,90	670 122,10	41,64	ساعات عمل الآلة
64 853,41	20,24	333 174,80	103,98	76 228,39	23,79	عدد الأطنان المنتجة
335 532,50	2,00	1 677 662,50	10,00	671 065,00	4,00	عدد التسليمات
51 132,30	0,66	51 132,30	0,66	128 605,48	1,66	عدد التدخلات
<b>1 515 206,51</b>		<b>5 708 357,26</b>		<b>1 880 504,00</b>		مجموع التكاليف غير المباشرة (دج)

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق قسمي المحاسبة والإنتاج.

المحاسبة التحليلية

تعد خطوة تجميع التكاليف غير المباشرة لكل منتج خطوة مهمة في تحديد سعر التكلفة الذي يتم حسابه في

الجدول التالي:

الجدول رقم 15

تحديد سعر التكلفة باستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

البيان	بحشو الفراولة	بيسكول	بحشو الشكولاتة
المواد الاولية (دج)	2 930 642,52	13 014 853,22	3 139 443,81
مواد التعبئة والتغليف (دج)	850 450,39	2 688 635,82	915 979,82
مصاريف المستخدمين (دج)	1 453 518,57	6 352 957,56	1 236 621,09
<b>مجموع التكاليف المباشرة (دج)</b>	<b>5 234 611,48</b>	<b>22 056 446,60</b>	<b>5 292 044,72</b>
التكاليف غير المباشرة (دج)	1 880 504,00	5 708 357,26	1 515 206,51
<b>مجموع التكاليف (دج)</b>	<b>7 115 115.48</b>	<b>27 764 803.86</b>	<b>6 807 251.23</b>
عدد الوحدات المنتجة (وحدة)	132 177,24	731 187,36	101 200,00
<b>تكلفة الوحدة الواحدة (دج)</b>	<b>53,83</b>	<b>37,97</b>	<b>67,27</b>
الانحراف	-1,65	2,13	-1
<b>نسبة الانحراف %</b>	<b>-3.16</b>	<b>5.32</b>	<b>-1.5</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج الجداول السابقة.

العمليات الخاصة هي:

1. تكلفة الوحدة الواحدة بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة = (مجموع التكاليف) / (عدد الوحدات المنتجة)

تكلفة الوحدة الواحدة لمنتج بحشو الفراولة = (7 115 115.48) / (132 177.24)

تكلفة الوحدة الواحدة لمنتج بحشو الفراولة = 53.83 دج

2. الانحراف = (تكلفة الوحدة الواحدة بأسلوب التكلفة الكلية) - (تكلفة الوحدة الواحدة بأسلوب التكلفة على

أساس الأنشطة)

الانحراف لمنتج بحشو الفراولة = 53.83 - 52.18 = - 1.65

المحاسبة التحليلية

3. نسبة الانحراف = (الانحراف / تكلفة الوحدة الواحدة بأسلوب التكلفة الكلية)  $100 \times$

$$\text{نسبة الانحراف} = 100 \times [ 52.18 / (-1.65) ] = (-3.16) \%$$

يبين الجدول أعلاه سعر تكلفة كل منتج بعد تحميل التكاليف غير المباشرة، حيث تظهر تكلفة المنتج المحشو بالفراولة بـ 53.83 دج، تكلفة المنتج بيسكول بـ 37.97 دج وتكلفة المنتج المحشو بالشكولاتة بـ 67.27 دج وهي أعلى تكلفة بينهم.

كما يلاحظ أن المنتج المحشو بالفراولة تحمل تكاليف إضافية بمقدار 1.65 دج أي بنسبة 3.16 %، كما هو الحال المنتج المحشو بالشكولاتة فقد تتحمل هو أيضا تكاليف إضافية تقدر بـ 01 دج أي بنسبة 1.5 %، أما المنتج بيسكول كان يتحمل تكاليف إضافية بـ 2.13 دج بنسبة 5.32 %، وهذا يرجع إلى أن المؤسسة كانت توزع التكاليف غير المباشرة على المنتجات حسب الكمية المنتجة من كل نوع، وبالتالي تكاليف نشاط المحشو كانت توزع بنفس الطريقة مما حمل المنتجات التي لا تحشى (بيسكول) بتكاليف إضافية.

المطلب الثاني: تخفيض التكاليف كمدخل لتحقيق تنافسية مؤسسة بيسكو فروي

تسعى مؤسسة بيسكو فروي إلى تخفيض تكاليفها وبيع منتجاتها بأسعار مقبولة مع الحفاظ على جودة منتجاتها لتحقيق تنافسية تسمح بكسب حصة سوقية أكبر والمحافظة عليها باستخدامها واستغلالها لموارد المتاحة لها الاستغلال الأمثل.

إن المؤسسة في إنتاجها تتبع أسلوب الإنتاج العشوائي أي الإنتاج دون التخطيط المسبق لذلك، وهذا ما كان يحملها تكاليف إضافية مثل تكاليف التخزين المواد الأولية (الفرينة، السكر...) التي تميل المؤسسة إلى الاحتفاظ بها بكميات كبيرة وكما هناك مواد أولية أخرى والمنتجات التامة الصنع تتطلب شروط لحفظها وتخزينها، ومن خلال الجدول رقم 12 يلاحظ أن تكلفة تخزين المواد تقدر بـ 421 399.83 دج وتكلفة تخزين المنتجات تقدر بـ 1 075 904.97 دج، ويمكن للمؤسسة الاستغناء عن هذه التكاليف من خلال إتباعها لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد الذي من خصائصه انعدام تكاليف التخزين سواء للمواد الأولية أو المنتجات تامة الصنع، فلو تتمكن

## المحاسبة التحليلية

المؤسسة التخلص أو انقاص في تكلفة نشاط التخزين فيمكنها أن تحقق انخفاض في التكاليف غير المباشرة للمنتجات بمقدار 1 497 304.8 دج.

أما تكاليف الصيانة والتي قدرت بـ 1 113 232.84 دج (جدول تكاليف غير المباشرة رقم 3) يمكن للمؤسسة الاستغناء عن جزء كبير منها والباقي يدمج في الأجر وهذا من خلال توظيفها لعامل تقني متخصص بالصيانة براتب شهري قدره 30 000.00 دج أي ما يقدر سنويا بـ 360 000.00 دج، وهذا يمكن المؤسسة من تخفيض تكاليف الصيانة بـ 753 232.84 دج، كما أن هذا العامل سوف يتواجد بصفة دائمة في المؤسسة وبالتالي لا يمكن لها أن تتوقف عن الإنتاج بسبب أعمال الصيانة، لأن من كان يقوم بالصيانة في المؤسسة يأتي من الجزائر العاصمة وأحيانا يتأخر في الحضور مما يتعطل المؤسسة عن الإنتاج، كما أن المؤسسة تتحمل مصاريف إقامة هذا العامل في الفندق والتي قدرت بـ 210 425.63 دج، مما يمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها غير المباشرة بقيمة 963 658.47 دج.

ويتم حساب تكلفة المنتجات بعد تخفيض تكاليف التخزين والصيانة وفقا لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، وقد تم الحفاظ على تقسيم الأنشطة داخل المؤسسة والمحددة بـ 23 نشاط، كما تم الحفاظ عن مسببات تكلفة الأنشطة وعددها ومجمعات التكلفة، والجدول التالي يوضح تكلفة كل مسبب بعد التخفيض:

المحاسبة التحليلية

الجدول رقم 16

تحديد تكلفة كل مسبب بعد تخفيض التكاليف الوحدة: دج

التكاليف	الأنشطة	مجمعات التكلفة
6 627 772,02	الإدارة	ساعات العمل لعمال الإدارة
706 761,36	تعيين الإحتياجات	
<b>6 974 533,44</b>	<b>المجموع</b>	
32 683,55	تحضير المواد اللازمة	ساعات العمال العمال
76 261,61	التغليف	
<b>108 945,15</b>	<b>المجموع</b>	
764 662,14	تقديم الطلبيات	عدد الطلبيات
<b>764 662,14</b>	<b>المجموع</b>	
133 047,59	مراقبة المواد	ساعات العمل لأمين المخزن
280 878,24	تخزين المواد	
487 841,16	التخزين المنتجات	
576 539,55	التحضير للتوزيع	
<b>1 478 306,54</b>	<b>المجموع</b>	
230 125,89	تفريغ المواد المطلوبة	ساعات العمل التفريغ والشحن
920 503,57	الشحن	
<b>1 150 629,47</b>	<b>المجموع</b>	
3 384 494,00	خلط المواد	ساعات العمل الآلة
2 417 495,71	التخبيز	
966 998,28	البسط	
4 351 492,28	التشكيل	
5 801 989,71	الحشو	
1 208 747,86	التبريد	
6 043 739,28	التعبئة	

المحاسبة التحليلية

24 147 957,12	المجموع	
2 185 524,29	الطهي	عدد الأطنان المنتجة
567 958,94	الأمن	
2 753 483,23	المجموع	
19 138 504,52	التسليم	عدد التسليمات
19 138 504,52	المجموع	
59 332,77	الصيانة الوقائية	عدد التدخلات
88 999,15	الصيانة الطارئة	
148 331,92	المجموع	
56 692 353,54	المجموع	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الجداول السابقة.

يلاحظ أنه تم تخفيض التكاليف من 60 061 067.92 دج إلى 56 692 353.54 دج أي بمقدار 3 368 714.38 دج أي بنسبة تقدر بـ 5.6 % من التكاليف الإجمالية غير المباشرة، ويتم حساب تكلفة الوحدة الواحدة لكل مسبب في الجدول التالي:

## المحاسبة التحليلية

## الجدول رقم 17

تكلفة الوحدة الواحدة لكل مسبب بعد تخفيض التكاليف

مجمعات التكلفة	اجمالي التكاليف (دج)	عدد المسببات	تكلفة الوحدة (دج)
ساعات العمل لعمال الإدارة	7 254 330,96	1 909	3 800,07
ساعات العمال العمال	119 669,98	663,66	180,32
عدد الطلبيات	765 734,47	32	23 929,20
ساعات العمل لأمين المخزن	1 489 098,03	432,51	3 442,92
ساعات العمل التفريغ والشحن	1 155 294,88	142	8 135,88
ساعات العمل الآلة	24 227 789,21	1 632,40	14 841,82
عدد الأطنان المنتجة	2 753 483,23	859,33	3 204,22
عدد التسليمات	19 628 651,83	117	167 766,25
عدد التدخلات	148 331,92	19	7 806,94

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الجداول السابقة.

من الجدول السابق يتجلى أن بعض التكاليف الوجودية للمسببات انخفضت تبعاً لانخفاض في التكاليف الإجمالية غير المباشرة كتكلفة ساعة عمل أمين المخزن وتكلفة ساعة عمل الآلة، وتكلفة التدخل الواحد في الصيانة، أما التكاليف الوجودية للمسببات الباقية فهي لم تتغير، والجدول التالي يبيّن توزيع التكاليف غير المباشرة بعد التخفيض:

المحاسبة التحليلية

الجدول رقم 18

توزيع التكاليف غير المباشرة بعد تخفيض التكاليف

شوكولاتة 200 غ		بيسكول 30 غ		فراولة 180 غ		تكلفة الوحدة	مجمعات التكلفة
عدد المسببات للمنتج	التكلفة (دج)	عدد المسببات للمنتج	التكلفة (دج)	عدد المسببات للمنتج	التكلفة (دج)		
166 234,25	45,50	838 478,25	229,50	193 635,50	53,00	3 653,50	ساعات العمل لعمال الإدارة
3 631,22	22,12	13 296,96	81,00	4 046,54	24,65	164,16	ساعات العمال العمال
23 859,69	1,00	71 687,07	3,00	23 895,69	1,00	23 895,69	عدد الطلبيات
31 616,22	9,25	251 220,80	73,50	42 109,39	12,32	3 417,97	ساعات العمل لأمين المخزن
17 826,64	2,20	97 236,24	12,00	31 601,78	3,90	8 103,02	ساعات العمل التفريغ والشحن
727 144,49	49,10	1 982 986,69	133,90	616 665,91	41,64	14 809,46	ساعات العمل الآلة
64 853,41	20,24	333 174,80	103,98	76 228,39	23,79	3 204,22	عدد الأطنان المنتجة
327 153,92	2,00	1 635 769,60	10,00	654 307,84	4,00	163 576,96	عدد التسليمات
5 152,58	0,66	5 152,58	0,66	12 959,52	1,66	7 806,94	عدد التدخلات
<b>1 367 508,42</b>		<b>5 229 002,99</b>		<b>1 655 450,57</b>			<b>مجموع التكاليف غير المباشرة</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الجداول السابقة.

فبالانخفاض في بعض التكاليف الوحدوية للمسببات في الجدول السابق انخفضت التكاليف غير المباشرة للمنتجات الثلاثة حيث أن المنتج بحشو الفراولة 180 غ قد انخفض بـ 225 053.91 دج أي بنسبة

المحاسبة التحليلية

11.96%، أما المنتج بيسكول 30 غ فقد انخفض بـ 479 354.28 دج أي بنسبة 8.39%، والمنتج بحشو الشكولاتة 200 غ فانخفض بـ 147 698.09 دج أي بنسبة 9.74% ويلاحظ أن هذه الانخفاضات ضئيلة جدا وهذا راجع لأن مجموع التخفيضات الكلية الحاصلة تم توزيعها على كل منتجات المؤسسة وهي كثيرة.

ويظهر كيف يتم حساب سعر التكلفة بأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بعد تخفيض التكاليف، في

الجدول التالي:

الجدول رقم 19

سعر التكلفة بعد تخفيض التكاليف

البيان	بحشو فراولة	بيسكول	بحشو شوكولاتة
المواد الاولية (دج)	2 930 642,52	13 014 853,22	3 139 443,81
مواد التعبئة والتغليف (دج)	850 450,39	2 688 635,82	915 979,82
مصارييف المستخدمين (دج)	1 463 485,04	6 396 518,49	1 245 100,35
مجموع التكاليف المباشرة (دج)	<b>5 244 577,96</b>	<b>22 100 007,53</b>	<b>5 300 523,98</b>
التكاليف غير المباشرة (دج)	1 655 450,57	5 229 002,99	1 367 508,42
مجموع التكاليف الكلية (دج)	<b>6 900 028,53</b>	<b>27 329 010,51</b>	<b>6 668 032,40</b>
عدد الوحدات المنتجة (وحدة)	132 177,24	731 187,36	101 200,00
تكلفة الوحدة الواحدة (دج)	<b>52,20</b>	<b>37,38</b>	<b>65,89</b>
الانحراف	-0,02	2,73	0,38
نسبة الانحراف %	0.04	6.8	0.58
الفرق في تكلفة الوحدة بعد التخفيض	-1,63	-0,60	-1,38

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الجداول السابقة.

العمليات الخاصة بالجدول السابق هي:

1. الانحراف = (تكلفة الوحدة الواحدة بأسلوب التكلفة الكلية) - (تكلفة الوحدة الواحدة بأسلوب التكلفة على

أساس الأنشطة بعد التخفيض)

المحاسبة التحليلية

الانحراف لمنتج بيسكول =  $40.11 - 37.38 = 2.73$  دج

2. نسبة الانحراف = (الانحراف / تكلفة الوحدة الواحدة بأسلوب التكلفة الكلية)  $100 \times$

نسبة الانحراف لمنتج بيسكول =  $100 \times [ 40.11 / 2.73 ] = 6.8\%$

3. الفرق في تكلفة الوحدة بعد التخفيض = (تكلفة الوحدة الواحدة بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بعد

التخفيض) - (الوحدة الواحدة بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة قبل التخفيض)

الفرق في تكلفة الوحدة بعد التخفيض لمنتج بيسكول =  $37.97 - 37.38 = 0.60 -$

يبين الجدول السابق رقم 19 أن التخفيض الحاصل في التكاليف غير المباشرة أثر على التكلفة الوحودية

للمنتجات الثلاث بالانخفاض بنسب ضئيلة، حيث نجد أن تكلفة الوحدة للمنتج المحشو بمحشو الفراولة وزن

180 غ قد أصبحت تقدر بـ 52.20 دج بينما كانت تقدر بـ 53.83 دج وقدر انخفاضها بـ 1.63 دج،

ونلاحظ أن تكلفة الوحودية بعد التخفيض تقترب جدا من تكلفة الوحودية بأسلوب التكلفة الكلية الذي قدر بـ

52.18 دج.

كما بين الجدول أن تكلفة الوحدة للمنتج بيسكول وزن 30 غ قد انخفضت وأصبحت تقدر بـ

37.38 دج بينما كانت تقدر قبل التخفيض بـ 37.97 دج أي بفرق يقدر بـ 0.60 دج، ويقدر انخفاضها عن

التكلفة الوحودية بأسلوب التكلفة الكلية بـ 2.73 دج حيث زاد التخفيض بنسبة 01% لتصبح النسبة الإجمالية

للتخفيض هي 6.32%.

كما وضع الجدول أن تكلفة الوحدة للمنتج المحشو الشكولاتة وزن 200 غ قد انخفضت هي أيضا

وأصبحت تقدر بـ 65.89 دج بينما كانت تقدر قبل التخفيض بـ 67.27 دج أي بفرق يقدر بـ 1.38 دج،

وقدر انخفاضها عن التكلفة الوحودية بأسلوب التكلفة الكلية بـ 0.38 دج لأن في السابق ارتفعت التكلفة الوحودية

قبل التخفيض بـ 01 دج لتصل قيمتها إلى 67.27 دج وكانت نسبة الزيادة وقتها بـ 01% أما نسبة التخفيض

قدرت بـ 0.58%.

كما يلاحظ من الجدول رقم 05 (تكلفة مواد التعبئة والتغليف) أنه يمكن الاستغناء نهائيا عن تكلفة الألواح

التي يوضع فيها حبات البسكويات بمحشو الشكولاتة قبل تغليفها بالأغلفة، لتصبح تكلفة الوحدة الواحدة كما

يلي:

المحاسبة التحليلية

الجدول رقم 20

تكلفة المنتج بحشو شكولاتة بعد تخفيض التكاليف

البيان	بحشو شكولاتة
المواد الاولية (دج)	3 139 443,81
مواد التعبئة والتغليف (دج)	651 847,82
مصارييف المستخدمين (دج)	1 245 100,35
مجموع التكاليف المباشرة (دج)	<b>5 036 391,98</b>
التكاليف غير المباشرة (دج)	1 367 508,42
مجموع التكاليف الكلية (دج)	<b>6 403 900,40</b>
عدد الوحدات المنتجة (وحدة)	101 200,00
تكلفة الوحدة الواحدة (دج)	<b>63,28</b>
الانحراف	-2,99

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على ما سبق.

يلاحظ من الجداول السابقة أن تكلفتها لطن الواحد تقدر بـ 13 050.00 دج، فلو تم الاستغناء على هذه التكلفة باعتبار أنها ليست ضرورية سوف يتم تخفيض تكاليف مواد التعبئة والتغليف لمنتج البسكويت بحشو الشكولاتة بمقدار 264 132.00 دج، مما يخفض تكلفة الوحدة الواحدة بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لهذا المنتج بـ 2.99 دج لتصبح تكلفة الوحدة الواحدة لمنتج البسكويت بحشو الشكولاتة تقدر بـ 63.28 دج، هذا التخفيض في تكلفة المواد التغليف يعتبر ضروري للمؤسسة.

إن المؤسسة تتبع أسلوب التكلفة الكلية وهو من الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية وهذا لبساطته ووضوحه وسهولة تطبيقه وكذا لانخفاض تكلفته وهو يتناسب مع المؤسسات التي ليس لها منتجات متعددة، وهذا ما يميز مؤسسة بيسكو فروي فهي تنتج الكثير من أنواع البسكويت فالتعدد في المنتجات يشكل صعوبة في توزيع التكاليف غير المباشرة، كما أن المؤسسة تحمل تكاليفها للمنتجات حسب الكميات المنتجة من كل نوع، ومن خلال دراسة تكاليف المؤسسة وجدنا أن تكاليف الحشو كانت توزع على كل المنتجات سواء البسكويت المحشو أو غير

## المحاسبة التحليلية

المحشو مما أعطى هذا الأسلوب للمؤسسة معلومات خاطئة عن التكاليف مما يترتب عليها قرارات خاطئة وغير صحيحة.

يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) أحد الأساليب الحديثة التي نتجت عن التطورات الحاصلة في المحاسبة التحليلية وحاجة المؤسسات لأساليب تساعد في عملية اتخاذ القرارات تتصف بالصدق والموضوعية خاصة القرارات المتعلقة بالتسعير وإدارة تكاليفها، فأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ظهر ليعالج القصور الأساليب التقليدية في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وكما يسعى لتحقيق مستوى دقيق في حساب وتحديد تكاليف المنتجات بصورة عادلة ودقيقة والحصول على معلومات حولها من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، فأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يقوم على تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين وتحديد الموارد اللازمة لقيام بهذه الأنشطة وهذا بعد دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة عمل كل قسم وسير العملية الإنتاجية فيها.

يساعد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة على تحديد أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، فالنوع الأول هو الأنشطة التي لا يمكن للمؤسسة الاستغناء عليها لأنه سيؤثر سلباً على جودة منتجاتها مما يؤثر على مبيعاتها وعلى مدى تقبل الزبائن لمنتجاتها ومن أمثلة هذه الأنشطة تعيين الاحتياجات، التعبئة والتغليف وشراء المواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية والتوزيع... فمثل هذه الأنشطة لا تستطيع المؤسسة التحلي عليها لأنها تدخل في اتمام إنتاج المنتجات وتقديم المنتجات إلى الزبائن، ويعتبر هذا النوع من الأنشطة الأكثر فعالية والأكثر تأثيراً على الأرباح، لذا على المؤسسة أن تكثف جهودها في التركيز على هذا النوع من الأنشطة لكي تلبى توقعات واحتياجات الزبائن لتحافظ على حصتها في الأسواق.

أما النوع الثاني من الأنشطة وهي الأنشطة التي لا تضيف قيمة فهذا النوع من الأنشطة ننصح المؤسسة بالاستغناء عليهم لأنهم لا يقدموا إضافة للمنتجات، ومن أمثلة هذه الأنشطة نشاط التخزين سواء تخزين المواد الأولية أو تخزين المنتجات، كما هناك أنشطة لا يمكن للمؤسسة الاستغناء عليهم بل تعمل على تخفيض تكاليفهم مثل نشاط الصيانة لا يمكن للمؤسسة التحلي أو التخلص منه لذا على المؤسسة إيجاد حلول لتخفيض تكلفة هذا النشاط لأقصى حد ممكن ومن هذه الحلول تدريب العمال على كيفية تشغيل الآلات واستعمالها والعناية بها بالتشحيم والتزييت لتجنب

المحاسبة التحليلية

العطب هذه الآلات وإطالة عمرها الإنتاجي كما على المؤسسة العمل على الحفاظ على العمال لكي تتجنب تكاليف اضافية في التدريب عمال جدد.

يعد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أداة هامة في التخطيط والتوجيه والرقابة كما يعتبر مرجعا لتحديد وتحليل الأنشطة المستهلكة للموارد بناء على تحديد مسببات تكلفة بشكل دقيق، مما يساعد المؤسسة في تسيير الأمثل لموادها سواء تكون مخرجات أكثر بنفس مدخلات أو نفس المخرجات بمدخلات أقل، هذا ما يمكن المؤسسة من تخفيضها لتكاليف منتجاتها، فالتخفيض في التكاليف هو ميزة تنافسية للمؤسسة حيث يصنع فارق في السوق خاصة في ظل الحفاظ على جودة منتجاتها ومراعاة رغبات ومتطلبات زبائنها.

المطلب الثالث: أساليب أخرى لتحقيق التنافسية بالمؤسسة محل الدراسة

توجد العديد من الأساليب التي تساعد المؤسسة في تحقيق التنافسية:

أولاً. رفع في طاقتها الانتاجية: تحاول المؤسسة رفع طاقتها الإنتاجية منذ بداية نشاطها سنة 2014، حيث أنها كانت تنتج حوالي 400 طن بالسنة وقد إرتفع مع مرور الوقت إلى غاية 860 طن سنة 2019 إلا أنها لم تصل إلى طاقتها القصوى، وتوجد مجموع من طرق تساعد المؤسسة في رفع طاقتها منها:

✓ زيادة وسائل الإنتاج: وتعتبر هذه الطريقة من الطرق الأكثر استخداما إلا أن إتباعها يتوجب على المؤسسة تعيين عمال جدد وتدريبهم، وإعداد المعدات الجديدة، وتظل هذه طريقة فعالة، إلا أنها مكلفة وتستغرق وقتا طويلا؛

✓ عمل العمال لوقت إضافي؛

✓ تقليل من وقت تعطل الآلات؛

✓ مراقبة العمال أثناء العمل لمنع التكاثر؛

✓ تقليل النفقات أو القضاء عليها يفتح القدرة على زيادة الإنتاج.

ثانياً. الموقع الإستراتيجي: تمتلك مؤسسة بيسكو فروي موقع إستراتيجي فريد حيث تتمركز في وسط منطقة التجهيزات وقربها من سكة الحديد ويعتبر من أهم نقاط القوة التي تتميز بها المؤسسة، فالموقع الاستراتيجي يمكن

## المحاسبة التحليلية

المؤسسة من تقديم منتجاتها للزبائن بشكل مباشر بإنشائها لنقطة بيع داخلها وكما يمكن لها البيع بالسعر السائد في السوق للمستهلك النهائي.

ثالثا. **تخفيض حجم العمالة:** تميل أي مؤسسة إلى تحقيق الكفاءة في العمل، أي الحصول على نفس النتائج أو المخرجات بقدر أقل من المدخلات، فاتباع المؤسسة لهذه السياسة يحفز العمال على إعطاء أفضل ما لديهم خوفا على مناصبهم، وهذا ما يتيح لها الاختيار بين العمال، فمؤسسة بيسكو فروي تشغل 98 عامل منهم 23 عامل مؤقت يمكن لها من تخفيض حجم العمالة بالاستغناء عن العمال المؤقتين.

رابعا. **منتجات جديدة:** تمتلك مؤسسة بيسكو فروي إمكانيات مادية وبشرية معتبرة تسمح لها بإطلاق منتجات جديدة مميزة، فالمؤسسة أطلقت منتج جديد بحشو عجينة التمر سنة 2019 وهو الأكثر طلبا من قبل الزبائن، كما أن المؤسسة تبحث عن منتجات جديدة تمكنها من كسب حصة سوقية والحفاظة عليها.

خامسا. **البحث عن أسواق جديدة:** البحث عن أسواق جديدة هو عملية دائمة ومستمر من قبل أي مؤسسة، تباع منتجات مؤسسة بيسكو فروي في 36 ولاية فباقي الولايات تعتبر أسواق جديدة يمكن للمؤسسة من كسب حصة سوقية فيهم.

سادسا. **المواقع الالكترونية** أصبح إنشاء موقع الكتروني أمر ضروري لأي مؤسسة بسبب زيارة الزبائن المواقع الالكترونية لجمع معلومات على المؤسسات والخدمات التي تقدمها، ومؤسسة بيسكو فروي لا تمتلك موقع الكتروني الذي يمكن أن يوفر لها العديد من المزايا إن استخدمته:

- ✓ التعريف بالمؤسسة وبمنتجاتها؛
- ✓ تكلفة الإعلان والتسويق على الموقع الإلكتروني قليلة مقارنة بالوسائل الأخرى؛
- ✓ سهولة إيجاد الموردين والتعامل معهم؛
- ✓ كسب زبائن جدد من جميع المناطق الجغرافية؛
- ✓ إمكانية اختراق أسواق جديدة في مدة قصيرة وبتكلفة أقل؛
- ✓ سهولة تحديث المعلومات المؤسسة وبتكلفة أقل.

المحاسبة التحليلية

---

سابعاً: السعر: يعد تحديد السعر من أهم القرارات التي تتخذها المؤسسة فهو يحدد مستقبل منتجاتها، ويعتبر من أبرز متطلبات لتحقيق التنافسية ومصدر جذب الزبائن عند بيع بسعر منخفض على المنافسين مع الأخذ بعين الاعتبار أن السعر يعبر عن جودة المنتجات.

كل هذه العوامل تساعد مؤسسة بيسكو فروي على تحقيق التنافسية وبالتالي تضمن البقاء والاستمرار.

## خلاصة

تطرقنا في هذا الفصل إلى الجانب النظري الخاص بالمؤسسة محل دراسة من خلال التعريف بها بإعطاء لمحة على نشأتها، منتجاتها وهيكلها التنظيمي، وكذا شرح مراحل تحضير البسكويات في المؤسسة.

كما تم عرض إلى واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة وكيف يتم حساب تكاليف منتجاتها، وهذا من خلال دراستنا لثلاثة منتجات متنوعة تختلف من حيث الوزن والشكل والحشو، حيث لاحظنا أنها تعتمد في حساب سعر تكلفة المنتجات على الأسلوب التكلفة الكلية دون استخدام طريقة الأقسام المتجانسة، ومن خلال دراستنا لهذه الطريقة اتضح أنها غير علمية وغير عقلانية في تحديد تكلفة المنتجات، نظرا لكونها تقوم بتوزيع تكاليف غير مباشرة (حسابات الصنف السادسة) على المنتجات حسب الكميات المنتجة من كل نوع.

وفي الأخير تم حساب تكلفة المنتجات الثلاثة بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الذي حدد وبشكل دقيق تكلفة المنتجات من خلال تحديد الجيد للأنشطة ومسببات التكلفة، كما أوضح هذا الأسلوب الأنشطة التي يمكن للمؤسسة الاستغناء عليها أو تخفيض تكاليفها، كما يجب على المؤسسة أن تتبع أحد الأساليب الإدارية التي تساعد في تخفيض تكاليفها لتكتسب فرصة التقدم على منافسيها.

# الغائمة

# الخاتمة

## خاتمة

إن المعلومات الناتجة من الأساليب التقليدية تبنى عليها المؤسسة القرارات الخاطئة، وهذه القرارات قد تؤثر على الموقع التنافسي في السوق، وبالتالي تؤثر على أهم أهدافها وهما الاستقرار والبقاء وتعظيم الربحية خاصة في ظل التطور السريع والمستمر في كل المجالات، حيث أصبحت المؤسسات تبحث عن سبل تساعدتها في صنع مزايا تنافسية أو الحفاظ عنها، وقد تكون من خلال الوقت بتقليص دورة حياة المنتج وتقديمه في الوقت المناسب، كما يمكن أن تكون من خلال كسب رضا الزبائن بتقديم منتج يحقق لهم رغباتهم واحتياجاتهم، وإما من خلال تقديم منتج بسعر أقل أي بتكلفة أقل مع الحفاظ على مبدأ الجودة، وتعتبر التكلفة سلاحا تنافسيا فعالا، وتسعى المؤسسات إلى إيجاد توليفة تحقق التوازن بين أهم العناصر التنافسية الوقت، رضا الزبائن، التكلفة والجودة. من خلال دراستنا للموضوع تبين لنا مدى أهمية تطبيق أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة في حساب تكلفة المنتجات أو الخدمات، ومساعدة هذه الأساليب في اتخاذ القرارات الهامة في المؤسسة خاصة القرارات التسييرية والتسعيرية، وهذا بسبب قصور أساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية في إعطاء معلومات دقيقة وواضحة عن تكاليف المنتجات.

## نتائج الدراسة

من خلال دراسة موضوعنا من الناحية النظرية والتطبيقية، توصلنا للنتائج التالية:

### 1. النتائج النظرية:

- ❖ ضرورة احتواء كل مؤسسة على قسم المحاسبة التحليلية بهدف التحكم في عناصر تكاليفها وإدارتها بشكل جيد؛
- ❖ إن أهم نقطة في التكاليف هي التكاليف غير المباشرة بسبب صعوبة تخصيصها وتوزيعها على المنتجات خاصة في مؤسسة متعددة المنتجات؛
- ❖ وجود العديد من العوامل التي تؤثر على إمكانية تطبيق وتحقيق أسلوب التكلفة المستهدفة كحصر رغبة الزبائن، تقلبات الأسواق...
- ❖ لا يمكن الجزم أن أسلوب من أساليب المحاسبة التحليلية أحسن من الآخر من حيث التطبيق لأن كل الأساليب لها عيوب رغم مميزاتهم الكثيرة وهذا بسبب اختلاف أنشطة المؤسسات وثقافتها؛

## الخاتمة

- ❖ إن اعتماد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC لحساب تكاليف المنتجات يمنح معلومات دقيقة حول التكاليف من خلال التحديد الجيد للأنشطة، مسببات التكلفة وتكاليف الأنشطة؛
- ❖ وجدنا أن التنافسية تقوم على عنصرين هامين هما التحكم الجيد في عناصر التكاليف والتميز في تقديم المنتجات بحيث تسعى المؤسسات في تقديم منتجات متميزة بسعر أقل مع الحفاظ على جودتها لتلبية احتياجات الزبائن، وعلى الزبائن أن يدركوا قيمة هذه المنتجات لكي تضمن المؤسسة تحسين أدائها وزيادة في ربحيتها.
- ❖ كل المؤسسات في الوقت الحالي تعتبر التكلفة كنقطة أساسية في بناء استراتيجيتها التنافسية اذا ما رغبت في الحفاظ عن ميزتها التنافسية وتحقيق التفوق على منافسيها.

### 2. النتائج التطبيقية:

- ❖ عدم استغلال المؤسسة لموقعها الاستراتيجي بفتح نقطة بيع داخل المؤسسة؛
- ❖ تستخدم المؤسسة المحاسبة التحليلية في تحديد السعر لا لأغراض رقابية؛
- ❖ قصور الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية في تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على منتجات المؤسسة؛
- ❖ يتبين أن هناك طاقة عاطلة غير مستغلة لدى المؤسسة ينبغي استغلالها في منتجات أخرى لكي تتجنب الخسائر؛
- ❖ بروز ضعف الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية في تحديد دقيق لتكاليف المنتجات بسبب توزيع التكاليف غير المباشرة على أساس الكميات المنتجة من كل نوع من المنتجات دون استخدام طريق الأقسام المتجانسة رغم أن المؤسسة مقسمة إلى أقسام ومصالح؛
- ❖ مساعدة الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية خاصة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخصيص التكاليف وتخفيضها؛
- ❖ لا تقوم مؤسسة بيسكو فروي بدراسة بيعتها الخارجية من أجل التعرف على احتياجات ومتطلبات الزبائن (المستهلكين)، فهذا يؤثر على مبيعاتها وحصتها السوقية وحجم أرباحها.

### اختبار الفرضيات

## الخاتمة

بعد دراستنا للموضوع من الجانبين النظري والتطبيقي بتحقيق التنافسية لمؤسسة بيسكو فروي من خلال استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يمكننا الإجابة اختبار الفرضيات المعتمدة.

تبين وبوضوح صحة الفرضية الأولى التي تنص أن المحاسبة التحليلية عنصرا مهما في المؤسسة لاعتبار أنها توزع وتحدد تكاليف المنتجات.

أما الفرضية الثانية فهي صحيحة لأن الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية لا تعطي نتائج ومعلومات صحيحة ودقيقة حول وضعية المؤسسة من ناحية تكاليفها وبالتالي قد تقع المؤسسة في فخ اتخاذ قرارات غير مناسبة تهدد وضعيتها التنافسية.

الفرضية الثالثة صحيحة لاعتبار أن الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية خاصة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يحتاج إلى مهارات فنية محاسبية من أجل تخصيص تكاليف غير مباشرة وتحديد الأنشطة ومسببات التكلفة الملائمة لها.

الفرضية الرابعة صحيحة لأن نتائج ومعلومات المتحصل عليها من أساليب المحاسبة التحليلية خاصة وإن كانت دقيقة وصحيحة تساعد في إدارة التكاليف والتحكم فيها بما يسمح للمؤسسة بالتنافس والبقاء.

الفرضية الخامسة غير صحيحة لأن مؤسسة بيسكو فروي لا تعتمد على نتائج المحاسبة التحليلية في تحقيق تنافسياتها، بل تستخدمها في تحديد وحساب السعر، كما لها الكثير من العوامل التي تساعد في تحقيق وبناء تنافسياتها.

### توصيات الدراسة:

بعد الدراسة التطبيقية للمؤسسة يمكن تقديم مجموعة من التوصيات والاقتراحات التي قد تكون حلوًا لبعض من مشاكلها، وهي:

- ❖ ضرورة إعادة النظر في طريقة تحديد التكاليف النهائية للمنتجات خاصة التكاليف غير المباشرة؛
- ❖ على المؤسسة العمل على تحسين نظام المحاسبة التحليلية بإتباعها لأحد الأساليب الحديثة في تحديد التكاليف مما سيعود عليها بعدة فوائد؛
- ❖ العمل على ادخال مصالح جديدة كمصلحة البحث والتطوير من أجل تقديم دراسات فعلية على الأسواق ومعرفة احتياجات الزبائن ومتطلباتهم لضمان كسبهم؛

## الخاتمة

- ❖ ضرورة فصل المحاسبة التحليلية من مصلحة المحاسبة وإنشاء مصلحة خاصة بها للحصول على معلومات أكثر دقة وشفافية، وإنشاء مصلحة الصيانة لتجنب التأخر في الانتاج وكذا تجنب تحمل تكاليف إضافية؛
- ❖ زيادة الاهتمام بالتدريب والتكوين خاصة في مصلحة المحاسبة على كيفية استخدام الأساليب الحديثة منها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والقيام بدورات تعليمية.

### آفاق الدراسة:

تتمثل في:

- ❖ دور أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض تكاليف المنتجات الصناعية؛
- ❖ مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية في تحسين قرارات تسعير الخدمات؛
- ❖ دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق رضا الزبائن.

# قائمة المراجع

### I. الكتب:

#### i. اللغة العربية:

1. أحمد سيد مصطفى، التنافسية في القرن الحادي والعشرون مدخل إنتاجي، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2003.
2. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
3. أحمد يوسف دودين، إدارة الأعمال الحديثة: وظائف المنظمة، دار اليازوري العلمية للنشر، الأردن، 2018.
4. السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
5. إسماعيل محمد الصرايرة، التحليل الإستراتيجي في إعادة هندسة العمليات الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
6. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة-، دار الحامد للنشر، الأردن، 2007.
7. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
8. الهام فخري طمليه، إستراتيجيات التسويق، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
9. إياد أحمد شماسنة، الإدارة الدقيقة والقدرة التنافسية للموارد البشرية، دار فضاءات للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
10. إياد عبد الفتاح النصور، إدارة التسويق، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
11. بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية - دروس وتمارين -، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2013.
12. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
13. جعفر عبد الله موسى إدريس، الإدارة الإستراتيجية، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، جدة، السعودية، 2013.
14. جنكيز جاكسون، ترجمة نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، عمان، الأردن، 2013.

## قائمة المراجع

15. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في: المحاسبة المالية والمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطبع، القاهرة، 2000.
16. هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2014.
17. زكريا أحمد عزام، علي فلاح الزغبى، سياسات التسعير، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011.
18. زكريا فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
19. زكريا مطلق الدوري، الإدارة الإستراتيجية - مفاهيم وعمليات وحالات دراسية -، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
20. حازم محمد عبد الفتاح، التسويق التنافسي، مؤسسة حورس الدولية لطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2017.
21. حجازي إسماعيل، معالم سعاد، محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
22. حميد الطائي، بشير العلاق، مبادئ التسويق الحديث - مدخل شامل -، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
23. طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية: منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.
24. طلال محمد الججاوي، ساكنة السلطاني، SWOT لتقييم المصارف التجارية، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
25. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، إثراء للنشر، الأردن، 2008.
26. ليستر هيتجر، سيرج ماتولتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000.
27. مجاني باديس، طبول ريمة، تأثير الموارد البشرية والميزة التنافسية في البنوك الجزائرية، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، 2017.
28. محمد أحمد عبد النبي، إدارة التسويق، دار زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.

## قائمة المراجع

29. محمد الصيرفي، التسويق - منهج تحليلي مبسط -، دار الوفاء للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2009.
30. محمد حسين العيساوي، جليل كاظم العارضي، هاشم فوزي العبادي، الإدارة الإستراتيجية المستدامة - مدخل لإدارة المنظمات في الألفية الثالثة -، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
31. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
32. محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
33. محمد طاهر الخلف، مصطفى يوسف كافي، هبة مصطفى كافي، الإدارة الإستراتيجية، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، 2017.
34. محمد علي الجبالي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
35. محمد محمد إبراهيم، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016.
36. محمد مسعود الثعلب، نصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط - الفلسفة والتطبيق -، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2015.
37. محمد هاني محمد، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، دار المعزز للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
38. محمود جاسم محمد الصميدعي، استراتيجيات التسويق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
39. محمود جاسم محمد الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، التسويق الصناعي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
40. محمود عبد الفتاح رضوان، البرنامج العلمي لكتابة الخطة الإستراتيجية، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2013.
41. مروان محمد نجيب، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية، دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2011.
42. ممدوح عبد الحميد، دراسات في المحاسبة الإدارية والتكاليف، دار الحريري للطباعة، مصر، 2005.
43. مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية: كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
44. مصطفى يوسف الكافي، اقتصاد المعرفة وانعكاساته في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، 2017.

45. مكي محرز، المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2018.
46. مليحة يزيد، أصول وفصول التسويق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
47. ناجي معلا، إدارة التسويق - مدخل تحليلي إستراتيجي متكامل -، دار إثراء للنشر، الأردن، 2008.
48. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية -، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
49. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية - المؤسسة العمومية الجزائرية-، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
50. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
51. نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر، الأردن، 2014.
52. سعد علي العنزي، جواد محسن راضي، التحالفات الإستراتيجية في منظمات الأعمال، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
53. سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية - اتخاذ القرارات ورقابة-، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
54. عائشة يوسف الشميلي، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2017.
55. عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
56. عبد الباري إبراهيم درة، ناصر محمد سعود جرادات، الإدارة الإستراتيجية في القرن الحادي والعشرون - النظرية والتطبيق -، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2014.
57. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية - لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرون-، مجموعة النيل العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1999.
58. عبد السلام أبو قحف، التسويق من وجهة نظر معاصرة، مطبعة الإشعاع الفنية، بيروت، لبنان، 2001.
59. عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2002.
60. عز الدين علي سوسي، نعمة عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

61. علاء فرحان طالب، زينب مكي محمود البناء، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
62. علي الجياشي، التسعير -مدخل تسويقي-، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 02، 2004.
63. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
64. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
65. صاحب عبد مرزوك الجنابي، استراتيجيات القيادة والإشراف، دار اليازوري العلمية للنشر، والأردن، 2019.
66. صالح رزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
67. صلاح حسين الحسيني، الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2000.
68. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف - مفاهيم، مبادئ، تطبيقات-، دار الصفاء للنشر، الأردن، 2000.
69. شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015.
70. شيراز حايف سي حايف، إعادة هندسة العمليات الإدارية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018.
71. تشارلز هورنجرن، سيريكات داتار، جورج فوستر، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف - مدخل إداري، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2009.
72. خالد عبد المنعم البستنجي، التسعير بين النظرية التطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.

### ii. اللغة الأجنبية:

1. Abbass F. Alkhafaji; **Strategic Management: Frmulation Implementation and Control in a Dynamic Environment**; The Haworth Press; New York; USA; 2003.
2. Adnen Ben Fadhel; **Comptabilité Analytique**; Centre de Publication Universitaire; Tunis; 2003.
3. Alain Desreumaux, Xavier Lecocp, Vanessa Warnier; **Stratégie**; Pearson Education; 2<sup>eme</sup> Ed; Paris; 2009.
4. Curtis M. Grimm, Hun Lee, Ken G.Smith ; **Strategy as an Action Competitive Dynamics and Competitive Advantage**; oxford university press; New York; 2006.
5. D.N Dwivedi; **Microeconomics: Theory and Applications**; Pearson Education; Delhi; India; 2008.

6. Farid Makhoulf; **Comptabilité Analytique**; Pages Bleues Internationales; Bouira; Algérie; 2008.
7. Jawahar Lal; **Cost Accounting**; Tata McGraw-Hill Publishing; 3<sup>eme</sup> Ed; Delhi; 2007.
8. Jawahar Lal; Seema Srivastava; **Cost Accounting**; Tata McGraw-Hill Publishing; 4<sup>eme</sup> Ed; Delhi; 2009.
9. Judith J.Baker ; **Activity-Based Costing and Activity-Based Management for Health care**; Aspen Publishers; Gaithersburg; Maryland; 1998.
10. Henri Davasse; Georges Langlois; **Comptabilité Analytique et Gestion Budgétaire**; Berti éditions; Alger; 2010.
11. Giorgio Pellicelli; **Stratégie d'Entreprise**; Editions de Boeck; 2<sup>eme</sup> Ed; Paris; 2007.
12. Gérard Melyon; **Comptabilité Analytique**; bréal éditions; 2<sup>eme</sup> éd; paris; 2001.
13. Lester O. Bumas; **Intermediate Microeconomics: Neoclassical and Factually-oriented Models**; Published Routledge; New York; USA; 2015.
14. Michael E. Porter; **Compétitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance**; The Free Press; New York; 1985.
15. M.N. Arora; **A Textbook of Cost and Management Accounting**; Vikas publishing House; 10<sup>th</sup> Ed; Delhi; 2012.
16. Pankaj Ghai, Anuj Gupta; **Microeconomics: Theory and Applications**; Printed Roshan; Delhi; 2002.
17. Philippe Aghion; Julia Cagé; François Denis; Elsa Orgiazzi; Laurent Simula; **Microéconomie**; Pearson Education; France; Paris; 2010.
18. Pierre Bethaud; **Introduction à L'économie Internationale**; Boeck Supérieur; 2<sup>eme</sup> Ed; France; 2017.
19. R.M Srivastava; Shubhra Verma; **Strategic Management: Concepts, Skills and Practices**; Eastern Economy Edition; New Delhi; 2012.
20. Sigrid Stroux; **US and EC oligopoly control**; Kluwer Law International; USA; 2004.
21. Steven M. Bragg; **Cost Reduction Analysis: Tools and Strategies**; John Wiley and Sons Publishing House; New Jersey; 2010.
22. Vanessa Warnier; **Stratégie et Business Models**; Pearson Education; Paris; France; 2013.

.II الأطروحات:

.i اللغة العربية:

## قائمة المراجع

1. إبراهيم محمد الحاج دلوم، أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض التكاليف في قطاع البترول، مذكرة ماجستير في المحاسبة الإدارية (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014/2013.
2. بكرون حفصة، أهمية اعتماد تقنيات إدارة التكلفة لتحقيق الجودة الشاملة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018/2017.
3. جرموني أسماء، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014.
4. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2005/2004.
5. زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014.
6. زليخة تفرقنيت، تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير في تسيير المؤسسات (غير منشورة)، جامعة باتنة، 2005/2004.
7. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2011/2010.
8. حبشي أسماء، استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020/2019.
9. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير في علوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة ورقلة، 2006/2005.

### III. المقالات:

#### i. اللغة العربية:

1. الطيب داودي، مراد محجوب، تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الاستراتيجي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 12، 2007/11.

## قائمة المراجع

2. إلياس صالح، عمار درويش، أهمية لإستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف في تعزيز تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مجلة les cahiers du mecas، جامعة تلمسان، المجلد 08، العدد 01، ديسمبر 2012.
3. إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، المجلد 04، العدد 12، 2012/11.
4. براهيمية ابراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، المجلد 01، العدد 2011/03.
5. دررور أمال، القدرة التنافسية للاقتصاد الجزائري ضمن تقرير التنافسية العالمي: دراسة تحليلية للفترة (2007 – 2016)، مجلة دفاتر بوادكس، جامعة مستغانم، العدد 08، 2017/09.
6. وليد عباس جبر، أحمد حسين جلاب، بشرى محمد كاظم، المزايا التنافسية للمنتجات في السوق العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد 04، العدد 2009/13.
7. زعرور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة خنشلة، العدد 01، 2017/06.
8. زكريا محمد زكريا هيبية، محمود علي أحمد السيد، التحليل البيئي باستخدام نموذج SWOT في التعليم: مفهوم وآليات تطبيقه، مجلة علوم التربية، جامعة العريش، مصر، المجلد 24، العدد 04، 2016/10.
9. حسن طالب هاشم، إنعكاس ترشيد تكاليف الإنتاج الصناعي على تحسين جودة المنتج، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 29، العراق، 2019/03.
10. حمدي شحدة محمود زعرب، مدخل المتكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لعدم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد 21، 2013/01.
11. حمزة جيلالي تومي، دور تدنية التكاليف في تعزيز القدرة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية، جامعة عين الدفلى، المجلد 02، العدد 01، 2020.

12. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، غزة، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007.
13. مجيد نبو، أمحمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، مركز جامعي تامنغست، المجلد 08، العدد 2019/05.
14. محسن بن الجيب، أنشطة القيمة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية، قسنطينة، المجلد 14، العدد 2015/29.
15. ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي، مجلة التقنية الإدارية، بغداد، العراق، المجلد 06، العدد 2010/23.
16. نوري منير، تحليل التنافسية العربية في ظل العولمة الاقتصادية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 04، 2010/03.
17. سارة عزازية، ياسمينة عمامرة، وئام ملاح، نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتميز المؤسسة الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الوادي، المجلد 02، العدد 01، 2019/06.
18. سالم الياس، التحليل التنافسي باستخدام النموذج الخماسي لبورتر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 2016/15.
19. سالم رشيد، علي فلاق، سارة زيتوني، الرفع من جودة الخدمات الصحية من خلال تبني أسلوب التحسين المستمر (الكايزن)، مجلة معارف، جامعة الوادي، المجلد 10، العدد 20، 2016/06.
20. سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، بغداد، المجلد 17، العدد 2011/01.
21. عامر محمد وجيه خربوطلي، عابد فضيلة، العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للصادرات السورية، مجلة للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 30، العدد 2014/01.
22. عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صالح مهدي الغريان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العدد 2010/80.

23. عبد الشكور عبد الرحمان الفرا، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الأزهر، غزة، المجلد 14، العدد 2012/02.

24. غسان الفلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 24، العدد 2008/02.

.ii اللغة الأجنبية:

1. Abdul Hakim Naser Mahmud Al-Khateeb; Salah al-Din Mohammed Amin Imam; Saad Salman Awad; Hossen Bin Nasir; **Target Costs and the Role of Product Design in Achieving Competitive Advantage of the Iraqi Companies**; International Journal of Economics; Commerce and Management, United Kingdom; Vol 02; 02/2019.
2. Adum Smith Ovunda; **The Development of Cost and Management Accounting: A Historical Perspective**; European Journal of Humanities and Social Sciences; Vol 34; N 1/2015.
3. Afonso Carneiro Lima; José Augusto Gisbrecht da Silveira; Samik Henrique Ferro; **Target Cost: Exploring the Concept and its Relationship to Competitiveness**; Journal of Management Seminars; N 17; 10/2014.
4. Akbar Javadian Kootanaee; Nagendra Babu; **Just-in-Time Manufacturing System**; International Journal of Economics and Business and Finance; Vol. 1; No. 2; 03/2013.
5. Audrone Balkyte; Manuela Tvaronavičiene; **Perception of competitiveness in the context of sustainable development: Facets of sustainable competitiveness**; Journal of Business Economics and Management; Vol 01; N 02/2010.
6. Deonir De Toni; Gabriel Sperandio Milan; Evandro Busata Saciloto; Fabiano Larentis; **Pricing Strategies and Levels and their Impact on Corporate Profitability**; Management Journal; Portugal; 2017.
7. Dula Borozan; **Régional Competitiveness: some Conceptual Issues and Policy Implications**; Journal of Interdisciplinary Management Research; Croatie; Vol 04; N 01/2008.
8. Eugene Franco; S.Rubha; **An Overview About JIT (JUST-IN-TIME) – Inventory Management System**; International Journal of Research Granthaalayah; Vol. 05; 04/2017.

9. Ghassan Falah Matarneh; Abdel-Rahman Kh. El-Dalabeeh; **The Role of Target Costing in Reducing Costs and Developing Products in the Jordanian Public Shareholding Industrial Companies**; International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences; Vol 06; No 04; 10/2016.
10. Hasan Huseyin Ceylana; Bekir Koseb; Mufit Aydin; **Value Based Pricing: A Research on Service Sector using Van Westendorp Price Sensitivity Scale**; Procedia - Social and Behavioral Sciences Journal; N 148/2014.
11. Ismail Razak; Nazief Nirwanto; Boge Triatmanto; **The Impact of Product Quality and Price on Customer Satisfaction with the Mediator of Customer Value**; Journal of Marketing and Consumer Research; USA; Vol 30/2016.
12. Lawal Babatunde Akeem; **Effect of Cost Control and Cost Reduction Techniques in Organizational Performance**; International Business and Management Journal; Vol 14; No 3/2017.
13. Lisa M. Ellram; **The Implementation of Target Costing in The United States: Theory Versus Practice**; Journal of Supply Chain Management; N 42/2006.
14. Maurice Saias; Emmanuel Metals; **La Stratégie D'Entreprise: Evolution Des Pratiques et De La Pensee**; Journal d'Administration des Entreprises; Université de Droit, D'Economie et des Sciences D'AIX; Marseille; France; Janvier 2000.
15. Marion Polgel; **Le marketing soutient-il l'avantage concurrentiel en petite entreprise?**; Journal Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise; Presses de l'Université du Québec; Montréal; Canada; juin 2019.
16. Michael Colin Cant; Jan Wiid; Catherine Mpolokeng Sephapo; **Key Factors Influencing Pricing Strategies For Small Business Enterprises (SMEs): Are They Important?**; The Journal of Applied Business Research; University of South Africa; South Africa; Vol 32; N 6; 12/2016.
17. Muzammil Hanif; **Market Skimming Pricing - An Examination of Elements Supporting High Price for New Products in Pakistan-**; European Journal of Business and Management; Vol 06; No 23; 2014.
18. Richard Mattessich; **A concise history of analytical accounting: examining the use of mathematical notions in our discipline**; De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad; N 02; January 2005
19. Shahid Ansari; Janice Bell; Dan Swenson; **A Template For Implementing Target Costing**; Cost Management; vol 20; Oct 2006.

- 20.Sorinel Capusneanu; Dana-Maria Martinescu; **Convergence of ABC and ABM Principles – Guarantee of a Performant Management**; Theoretical and Applied Economics Journal; Vol 17; N 10/2010.

.IV الملتقيات:

i. اللغة الأجنبية:

1. Norhafiza Baharudin, Ruzita Jusoh; **Target Cost Management (TCM): a case study of an automotive company**; Global Conference on Business and Social Science; University of Malaya Kuala Lumpur; Malaysia; 15/16 December 2014.
2. Samaneh Sharafoddin; **The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran**; 1st International Conference on Applied Economics and Business, ICAEB 2015; Islamic Azad University Damghan Branch; Damghan; Iran.

.V المحاضرات:

i. اللغة العربية:

1. يحياوي الهام، محاضرات في إدارة الجودة الشاملة، سنة أولى ماستر، تخصص التسويق والإستراتيجية، جامعة باتنة، 2016.
2. سليمة طبائية، دروس في المحاسبة التحليلية، سنة ثانية ليسانس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة قالمة، 2015.
3. عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، سنة ثانية ليسانس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة باتنة 01، 2018/2017.
4. فراحتية العيد، دروس في مقياس إستراتيجية وتنافسية المؤسسة، تخصص ليسانس إدارة الأعمال، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016/2015.
5. صولح سماح، محاضرات في تشخيص المؤسسة، سنة أولى ماستر، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2017/2016.
6. شوقي طارق، فالي نبيلة، دروس مقياس المحاسبة التحليلية، سنة ثانية ليسانس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2021/2020.

ii. اللغة الأجنبية:

1. Jean Luc Koehl; **Le Cout Marginal**; Cours de gestion; Strasbourg; 2012.
2. Manoubia Ben Amara; **Cours de Comptabilité Analytique de Gestion**; ISET de Djerba; 2016/2017.
3. Sara Morello Diaz; **Activity Based Costing System (ABC): Implementation in a supermarket**; University Jacques-I<sup>er</sup> de Castellón (Jaume 1); Espagne; 2015.

.VI .القوانين:

1. قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

.VII .مراجع أخرى:

1. اللغة العربية:

1. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الإدارة الإستراتيجية ودعم القدرات التنافسية للمؤسسات العربية العامة والخاصة، القاهرة، مصر، 2008.
2. محمد عدنان وديع، القدرة التنافسية وقياسها، المعهد العربي للتخطيط، سلسلة دورية، الكويت، العدد 24، 2003/12.

2. اللغة الأجنبية:

1. Azizi Driss Meddeb; **Management par la Qualité Totale et Performance de L'entreprise**; Thèse de doctorat en sciences de gestion; Université de Carthage; Tunisie.
2. Hap Navy; Rouja Johnstone; **Commodity and Product Identification for Value Chain Analysis**; CGIAR Research Program on Aquatic Agricultural Systems; Panang; Malaysia; 2015.
3. The Chartered Institute of Management Accountants, **Target costing in the NHS**, London, Britain, October 2005.