



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي - الجزائر -
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: علوم التسيير



الموضوع

دور محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية
للمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية
- سيدي عقبة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في فرع علوم التسيير

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

➤ د/ نجلاء نوبلي

إعداد الطالب:

➤ زهير بوزيان

رقم التسجيل:
تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2016-2017



آية قرآنية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا
اَكْتَسَبَتْ رَبِّنَا لَا تُؤْخَذْنَا بِإِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبِّنَا وَلَا حَمَلٌ
عَلَيْنَا إِصْرًا كَمَا حَمَلْنَا عَلَى الدِّينِ مِنْ قَبْلِنَا رَبِّنَا وَلَا حَمَلْنَا مَا
لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَاعْفِرْ لَنَا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا
فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ }

(سورة البقرة : آية 286)

الإهداء

إلى من علمني الصبر و الإخلاص في العمل، وجعل كتاب الله منهاج حياته حفظا
وتعليما ... أبي أمد الله في عمره.

إلى التي لم تبخل في تربيتي وتشجيعي وسهرت علي الليالي الطوال ... أمي أمد الله
في عمرها.

إلى من تقاسمت معهم معيشة الحياة ... أخوتي وأخواتي حفظهم الله لي.

إلى زملائي وأصدقائي طلبة الماستر.

والى كل من علمني علما نافعا والى أساتذتي ومعلمي الأفاضل والى كل من مد لي
يد المساعدة من قريب وبعيد والى كل هؤلاء اهدي خلاصة عملي وثمره جهدي
المتواضع.

وأخيرا ادعوا الله أن يجمعنا مع أفضل الخلق سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم في

الفردوس الأعلى. آمين

زهير بوزيان

شكر وتقدير

قبل كل شيء نشكر الله عز و جل ونحمده الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم
ووهبنا من القوة والصبر ما نحتاجه للوصول إلى هذا المستوى وإتمام دراستنا
وعملنا المتواضع هذا نفعنا الله به و إياكم.

كما أنقدم بالشكر الجزيل ، والامنتان العظيم ، والعرفان والتقدير إلى الأستاذة
المشرفه التي أكن لها الاحترام " نوبلي نجلاء " لما بذلتها من وقت وجهد خلال
إشرافها ومن توجيهاتها ونصائحها القيمة.

وأتوجه أيضا بخالص الشكر والتقدير إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على
تفضلهم بقبول مناقشة هذا البحث وتقييمه.

كما لا أنسى الشكر والتقدير لكل العاملين بالمؤسسة " مؤسسة مطاحن الزيبان
الشرقية " - سيدي عقبة -

والذين لم يبخلوا عليا بالمعلومات والمساعدة.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	اية قرآنية
	شكر وتقدير
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
	ملخص البحث
أ - د	المقدمة
الفصل الأول : مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية	
02	تمهيد
03	المبحث الاول : محاسبة التكاليف
03	المطلب الاول: ماهية محاسبة التكاليف
03	أولاً: نشأة وتطور محاسب التكاليف
06	ثانياً : مفهوم محاسبة التكاليف
08	ثالثاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف وفروع المحاسبة الأخرى .
10	المطلب الثاني: أهداف و وظائف محاسبة التكاليف
11	أولاً : أهداف محاسبة التكاليف
12	ثانياً : وظائف محاسبة التكاليف
13	المطلب الثالث: حساب التكلفة
13	أولاً : التكلفة وسعر التكلفة
15	ثانياً : أنواع التكاليف
18	ثالثاً: طرق حساب التكاليف
28	المبحث الثاني: الميزة التنافسية
28	المطلب الأول: المداخل النظرية للميزة التنافسية

43	المطلب الثاني : مفهوم الميزة التنافسية
43	أولاً: مفهوم الميزة التنافسية
44	ثانياً : أهمية و أهداف الميزة التنافسية
45	ثالثاً: أنواع و مصادر الميزة التنافسية
55	المطلب الثالث : محددات الميزة التنافسية
58	المبحث الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
58	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف الإستراتيجية
61	المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت العلاقة بين محاسبة التكاليف و الإستراتيجية الثنائية للمؤسسة الاقتصادية
62	المطلب الثالث: محاسبة التكاليف ومراحل الإدارة الإستراتيجية
69	خلاصة
الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية	
71	تمهيد
72	المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية
72	المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية – سيدي عقبة
73	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية
77	المطلب الثالث: مراحل الإنتاج وتشكيله منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية – سيدي عقبة
82	المطلب الرابع: أهمية و أهداف المؤسسة و أفاقها
83	المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف المطبق في مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية
83	المطلب الأول: مصادر التكاليف
84	المطلب الثاني: حساب التكلفة
90	المبحث الثالث : محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومقارنته مع النظام المطبق في مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية-سيدي عقبة-
97	خلاصة الفصل

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أهداف محاسبة التكاليف	18
02	سلسلة القيمة	36
03	القوى الخمس لتنافسية في القطاع	38
04	الإستراتيجيات التنافسية العامة	42
05	الإستراتيجيات العامة للتنافس	48
06	أنواع الميزة التنافسية	54
07	مصادر الميزة التنافسية أو القيمة	56
08	مصادر الميزة التنافسية	57
09	تأثير الجودة على الربح	58
10	مصادر الداخلية و الخارجية للميزة التنافسية	61
11	الإطار العام لمحاسبة التكاليف الإستراتيجية	66
12	علاقة نظام محاسبة التكاليف بمراحل الإدارة الإستراتيجية	69
13	محاسبة التكاليف ومراحل الإدارة الإستراتيجية	71
14	مقومات نجاح نظام محاسبة التكاليف ودوره في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة	74
15	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية	80
16	مراحل العملية الإنتاجية لمؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية	87

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
15	الفرق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	01
57	مصادر الميزة التنافسية حسب Hayes و Wheel Wrih	02
78	تحديد حصص كل شريك	03
79	الطاقة التشغيلية	04
88	تشكيلة منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية	05
91	التكاليف المتغيرة لسنة 2015	06
92	التكاليف الثابتة لسنة 2015	07
93	حساب سعر التكلفة للفرينة.	08
94	حساب سعر تكلفة منتوج الفرينة و النخالة	09
97	تحديد مختلف الأنشطة المستهلكة للموارد في مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية- سيدي عقبة	10
98	العلاقة السببية بين الأنشطة و المنتجات	11
98	عملية تجميع الأنشطة بمراكز المشتركة	12
99	تجميع الأنشطة بالمراكز و تحديد استهلاكات من الموارد لسنة 2015 (الوحدة دج)	13
100	تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط و حجم مسبب لكل مركز	14
101	تكلفة مسببات كل المراكز	15
101	تحديد سعر التكلفة للكيلوغرام من منتوج الفرينة حسب نظام ABC	16
102	جدول المقارنة بن سعر التكلفة للمنتجات حسب النظام المطبق و نظام ABC	17

مُلَخَّصٌ

الْبَحْثِ

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية نظام محاسبة التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، حيث تعتبر محاسبة التكاليف إحدى أهم الوظائف بالمؤسسة من خلالها الرقابة على التكاليف وحساب سعر التكلفة الذي تقيم به منتجات المؤسسة عند بيعها كما تعمل أيضا طرقها الحديثة خاصة طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى زيادة تنافسية المؤسسة، ومن هذا يمكن القول إن الاعتماد على محاسبة التكاليف لتحسين الميزة التنافسية يمكن المؤسسة من مواجهة المنافسة الشديدة التي تتعرض لها من طرف منافسيها وبالتالي ضمنت بقائها في السوق و جذب اكبر عدد من المستهلكين، بالاعتماد على منهج دراسة حالة الذي يمكن من التعمق و فهم مختلف جوانب الموضوع، و كشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية لمؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية -سيدي عقبة- إضافة إلى جمع المعلومات و تحليلها، وذلك من اجل معرفة دور محاسبة التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة محل الدراسة

الكلمات المفتاحية: التكاليف، محاسبة التكاليف، التنافسية، الميزة التنافسية

Abstract :

This study aims to identify the extent of the importance of cost accounting in achieving competitive advantage and economic institution system, where is the cost one of the most important enterprise functions accountable through cost control and calculate the cost price, which maintains its enterprise products when sold also works of modern roads especially cost way built on the basis of activities to reduce costs, leading to a competitive organization to increase, hence it can be said that relying on cost accounting system to improve the competitive advantage can be the institution of the face of intense competition faced by the party to its competitors, thereby ensuring their survival in the market and attract the largest number of consumers.

Depending on the study to the case , which could be understanding of the various aspects of the subject study , revealing the dimensions through field visits to the institution in El-ZIBAN SHARKIA Mills Sidi Okba , in addition to gathering and analysis the information, in order to examine the role of cost accounting system to achieve competitive advantage of the society under study .

Key words: cost , cost accounting , competitive , competitive advantage

مقدمة

مقدمة

إن المؤسسات الاقتصادية عرفت تطورا هائلا، وذلك نتيجة التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير، ونظرا لأكبر حجم المؤسسات، والمنافسة الشديدة بين المؤسسات أدت الحاجة إلى زيادة التخصصات الإدارية الدقيقة، فأصبحت المؤسسة تستخدم بعض التقنيات من أجل تحقيق الميزة التنافسية في السوق ومن بين هذه التقنيات محاسبة التكاليف التي تعتبر من بين الأساليب الحديثة والأدوات الهامة التي تعمل على تحليل النتائج العامة بصفة دقيقة ومعرفة النتائج الحقيقية والفعالية من خلال حساب التكاليف المختلفة وتحديد النتائج المحققة على مستوى كل منتج وكل قسم وكل مركز مسؤولية والعمل على اكتشاف الانحراف سواء كان سالبا أو إيجابيا واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء ذلك.

وعلى الرغم من أهمية محاسبة التكاليف كأداة فعالة في التسيير وفي اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية وارتباطها ارتباطا وثيقا وهاما مع مختلف المصالح والإدارات الموجودة بالمؤسسة إلا أنها تكاد تكون موجودة في مؤسساتنا، وهذا يشير إلى الضعف الذي يعتري الأنظمة المحاسبية المتقدمة من قبل المؤسسات الاقتصادية في بلادنا، سواء هذا نتيجة لعدم وعي المسؤولين أو لتكلفتها الباهظة أو لصعوبة تطبيقها، كما يرجع السبب في ذلك إلى غياب إطارات وباحثين مختصين في هذا المجال قادرين على تصميم أنظمة خاصة بمحاسبة التكاليف لمختلف المؤسسات الاقتصادية.

وفي ظل هذا الوضع الجديد الذي يتميز بحدة المنافسة وتزايد خطورتها يتعين على مؤسساتنا الاقتصادية القيام بمراجعة شاملة لأوضاعها التنظيمية ولانظمتها المحاسبية المستخدمة بالإضافة إلى ضرورة تبني استراتيجيات تنافسية تمكنها من التأقلم مع محيطها واختلال موضع تنافسي مناسب، يؤهلها إلى البقاء والاستمرار.

الإشكالية

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما هو دور محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية؟

التساؤلات الفرعية

1 - ما هو مفهوم محاسبة التكاليف؟

2 - ما هي محددات الميزة التنافسية؟

3 - كيف يمكن لحاسبة التكاليف تعزيز الميزة التنافسية في مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية - سيدي عقبة؟

فرضيات الدراسة:

إن الفرضيات التي اعتمدها لمعالجة الموضوع كالتالي :

1 - محاسبة التكاليف هي نظام يهتم بتشغيل بيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.

2 - تخفيض التكلفة يعزز الميزة التنافسية.

3 - محاسبة التكاليف تساهم في تعزيز الميزة التنافسية في مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية، سيدي عقبة عن طريق تخفيض التكاليف.

أهمية البحث :

تتجسد أهمية البحث في كيفية استخدام أساليب محاسبة التكاليف، وكيفية التحكم في التكاليف والبحث عن ترشيد تكلفة الإنتاج من اجل جعل الأسعار أكثر تنافسية، مما يمكن المؤسسة من الاحتفاظ بمكانها في السوق وخلق مكانة تنافسية.

أهداف البحث:

- إعطاء نظرة شاملة عن محاسبة التكاليف.

- معرفة طرق محاسبة التكاليف.

- محاولة الكشف عن المصادر الداخلية والخارجية التي تساهم في حصول المؤسسة على ميزة تنافسية.

- إلقاء الضوء على أهم العناصر التي تحدد الميزة التنافسية لدى العديد من المؤسسات.

أسباب ودوافع اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب دعت لاختيارنا لهذا الموضوع من أهم هذه الأسباب ما يلي :

- الموضوع له علاقة بالتخصص .

- قابلية الموضوع للبحث والسعي إلى توسيع الرصيد المعرفي في مجال محاسبة التكاليف وكذلك معرفة دورها في تطوير وتعزيز الميزة التنافسية وتحسينها.
- الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في التحديد الدقيق لسعر التكلفة وكذلك الرقابة على التكاليف.

المنهج المنبع في الدراسة:

من خلال دراستنا للموضوع استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي بهدف الإلمام والإحاطة بالجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد اتبعنا دراسة حالة حيث قمنا بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي حيث قمنا بجمع المعلومات والمعطيات من اجل معرفة النتائج ومناقشتها لإثبات أو نفي الفرضيات.

صعوبات الدراسة

خلال أداءنا لهذه الدراسة واجهتنا جملة من الصعوبات منها :

- اعتماد المؤسسة على أنظمة تقليدية لمحاسبة التكاليف أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة التطبيقية، حيث إن الأنظمة التقليدية لا تحسن الميزة التنافسية بالمقارنة مع نظام محاسبة التكاليف.
- ضيق وقت التبرص، أدى إلى عدم الحصول على القدر الكافي من المعلومات.

الدراسات السابقة:

1-درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ المقررات في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر ، 2006، ص 118.

تهدف هذه الأطروحة إلى دراسة المفاهيم العامة للتنظيم، المؤسسة، التكاليف، القرارات، حيث تم دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف، و بعض الأنظمة الحديثة مثل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتعرضت الدراسة إلى محاولة تصميم نظام معلومات محاسبي للمحاسبة التحليلية يساعد المسيرين في اتخاذ قرارات التسيير بشكل عام بعدها تم دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و أفاق استخدامها.

2- بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج دراسة حالة شركة الاسمنت حامة بوزيان- قسنطينة- مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر).

من خلال هذه الدراسة نرى أن نظام المعلومات المحاسبية يحتل مكانة هامة في المؤسسة لأنه من أهم الموارد التي تعتمد عليها المؤسسة في تحقيق النجاح و التميز، وأيضا ظهور محاسبة التكاليف كضرورة محاسبية و تقنية كمية تهتم بمجال حساب التكاليف وتحديد التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة الاقتصادية.

هيكل الدراسة:

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة ارتأينا أن نقسم الدراسة إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي كما يلي:

الفصل الأول: بعنوان مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية قسم إلى :

المبحث الأول محاسبة التكاليف، المبحث الثاني الميزة التنافسية، أما المبحث الثالث العلاقة بين محاسبة التكاليف والإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثاني: بعنوان دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية -سيدي عقبة- قسم إلى:

المبحث الأول تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية، المبحث الثاني نظام محاسبة التكاليف المتبع في المؤسسة، المبحث الثالث محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومقارنته بالنظام المطبق في المؤسسة.

الفصل الاول

مساهمة محاسبة التكاليف
في تعزيز الميزة التنافسية
في المؤسسة الاقتصادية

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

لقد شهد العالم تغيرات اقتصادية كبيرة، دفعت بجميع المؤسسات في مختلف القطاعات إلى الاهتمام بمحاسبة التكاليف بهدف الحد من الهدر في عناصر الإنتاج و محاولة استخدام طرق وأساليب حديثة لحساب التكلفة بهدف خفض التكاليف عند حدها الأدنى.

حيث أن قدرة المؤسسة على إنتاج وتسويق منتجاتها بأقل من مستويات تكلفتها، أو تحقيق مستوى نفقات تشغيلية ونفقات الإدارية، وكل نوع من هذه التكاليف يمكن أن يكون مصدرا للميزة التنافسية.

وسنحاول من خلال هذا الفصل تقديم مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: محاسبة التكاليف.

- المبحث الثاني: الميزة التنافسية.

- المبحث الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة المالية وتكون مهمتها تجميع وتحليل البيانات المتعلقة بالتكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد تكلفة المنتجات والخدمات، ومن ثم العمل على تخفيض هذه التكاليف من خلال التسيير الإستراتيجي لها، وتقديم معلومات دقيقة إلى الإدارة.

لذا سيخصص هذا الفصل لتناول الإطار النظري لمحاسبة التكاليف ودورها في تعزيز الميزة التنافسية من خلال

ما يلي:

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تتميز محاسبة التكاليف بأنها فرعاً من فروع المحاسبة، فهي نظام لا بد من وجودها في المؤسسات، فهي تهدف إلى احتساب التكاليف من خلال جمع وتبويب وتحليل البيانات، لتقديمها لإدارة المؤسسة، فهذا يهدف المطلب الأول إلى إعطاء مفهوم محاسبة التكاليف وكذا تطورها ونشأتها والعلاقة بينها وبين فروع المحاسبة الأخرى

أولاً: نشأة وتطور محاسب التكاليف

لقد ارتبط التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف في مرحلته المبكرة بالتطور التاريخي للمحاسبة المالية، إذ تظهر أدبيات المحاسبة المالية في العصر الوسيط بدايات لوعي تكاليفي فالباحث في تاريخ محاسبة التكاليف pendonf يرى أن بداية محاسبة التكاليف كان في القرن الرابع عشر في إيطاليا.¹

ويعود أصل محاسبة التكاليف إلى الرغبة في حساب تكلفة الإنتاج وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة، ففي نهاية القرن الثامن عشر سنة 1876م نجد لأول مرة فصل محاسبة التكاليف (المصنع) عن المحاسبة المالية.

- إن أهم عرض عملي ومتكامل لأسلوب حساب التكاليف هو كتاب بال فسكي bellev ski سنة 1788 م باسم الحساب التكاليفي لمصانع الآلات وتعود أهمية كتاب بال فسكي إلى الدراسة الواضحة لعلاقة سلوك التكاليف بتغير مستويات التشغيل، نجد أيضاً لدى h. tolkmitt سنة 1794 م في كتابه "أسس إدارة المصانع" توجيهات نحو الأهمية الإدارية لحساب التكاليف فهو يصفها بروح المصنع.

1 رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة، عمان، 2009، ص 33.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

- كما يظهر لأول مرة في سنة 1799م (التفكير التكاليفي الحدي) للعالم الألماني شمالنباخ eshmalenbach الذي قسم الأعباء إلى أعباء ثابتة ومتغيرة وأوضح في نفس البحث أهمية التكاليف الثابتة عند وضع الأسعار ، واضعا بذلك اللبنة الأولى في نظرية الأعباء المتغيرة.

1- بدايات محاسبة التكاليف في أوائل القرن العشرين:

لقد ظهر في ألمانيا عملان كانا مفتاحا لأبحاث مكثفة ، لأول سنة 1905م وهو كتاب ل f.leinton حساب "التكلفة الذاتية في المعامل الصناعية" والكتاب الثاني هو عبارة عن دراسة أجريت سنة 1908 م عن التنظيم الإداري والمحاسبي وحساب التكلفة الذاتية لأحدى المؤسسات الصناعية في برلين و لأول مرة تدع فيها إحدى المؤسسات الصناعية تحفظها وتنشر أسرارها بكل التفاصيل أمام الجمهور.

2-محاولات وضع نظرية التكاليف

لقد تابع شمالنباخ محاولته السابقة بنشره سنة 1902-1903 م مقالا حول العلاقة بين التكاليف ومستوى التشغيل مقسما سلوك التكاليف إلى أربعة أنواع :

تكاليف متغيرة ، تكاليف ثابتة ، تكاليف تنازلية ، تكاليف تصاعدية وتابع سنة 1907-1909 م تطوير نظرية التكاليف استنادا إلى تحليل علاقات توابع الإنتاج ، وجعل مسألة التكاليف الثابتة مشكلة مركزية لنظرية التكاليف كل هذا أدى إلى ظهور مقال رئيسي سنة 1919 م باسم " حساب التكلفة الذاتية "طور لاحقا ونشر في كتاب " حساب الكتلة الذاتية وسياسة التغير" الذي طبع مرات عديدة ومازال حتى اليوم مرجعا تقليديا هاما في نظرية التكاليف

ولقد كان أول اقتراح في فرنسا لتطبيق ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية بعد توزيع الأعباء على مختلف الأقسام التي لها علاقة من خلال النشاط الذي يربطها بالمنتج النهائي كان سنة 1928م، وكانت المسؤولة عن هذا العمل لجنة تدعى cegos* واستمر استعمال هذه الطريقة إلى غاية ظهور مخطط محاسبي سنة 1942م حيث كانت التوصيات التي يحملها هذا المخطط فيما يخص محاسبة التكاليف هي

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

استعمال طريقة الأقسام المتجانسة، وبقيت هذه التوصيات سارية المفعول حتى بعد إعادة إعداد المخطط المحاسبي سنة 1982م¹

3- التطور المهني والأكاديمي

تميزت هذه المرحلة بتطور المحاسبة وانتقالها من مجرد نظام بدائي إلى نظام متطور للمعلومات يقدم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وقد ساهمت العديد من التطورات التي حدثت بالارتقاء بعلم المحاسبة إلى مطاف العلوم الاجتماعية الأخرى، ويمكن رصد أهم العوامل التي ساعدت على تطور علم المحاسبة:

أ- الثورة الصناعية .

ب- ظهور المنظمات والهيئات المحاسبة المهنية.

ج- مساهمة المنظمات و الهيئات المحاسبة المهنية للدول المتقدمة في تطوير علم المحاسبة من خلال الأدوار الكبيرة التي كانت تقوم بها وعلى سبيل المثال:²

-معهد المحاسبين المعتمدين في اسكتلندا icas.

-معهد المحاسبين المعتمدين في إنجلترا وويلز ICAEW.

-الجمعية الأمريكية للمحاسبين الأمريكيين A.P.A.A.

-مجلس مبادئ المحاسبة وغيرهم .

حيث عملت هذه المنظمات جميعا على تطوير هذا العلم عبر البحوث والدراسات وتقديم التوصيات ووضع مبادئ المحاسبة التي مكنت علم المحاسبة من مواكبة التطورات الاقتصادية وخدمة الدارة والمستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى .

د- صدور قوانين ضريبة الدخل .

*Cegos / commission d'étude générales d'organisation scientifique

1 درجمون هلال .، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية فرع النقودو مالية، جامعة الجزائر، 2006، ص ص117،118

2 سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراقة، عمان، ص 8.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية

و- تطور أنظمة المعلومات.

ر- تعدد أغراض المحاسبة .

ي- ازدياد الوعي المحاسبي.

ك- استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية والحاسب الآلي في مجالات التطبيق الحسائي .

ل- شركات الأموال .

ه- إنشاء الأسواق المالية .

4- مراحل تطور مجال تطبيق محاسبة التكاليف :

لقد حددت لجنة المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير FMAC المنبثقة عن الفيدرالية الدولية للمحاسبين IFA .

أربعة مراحل لتطور وتوسع مجال محاسبة التكاليف.¹

المرحلة الأولى 1950م: المحاسبة كانت تهتم بتحديد التكاليف والرقابة المالية مع استعمال تقنيات موازناتية .

المرحلة الثانية 1965م: توجه الهدف في هذه المرحلة نحو التخطيط ومراقبة التسيير باستعمال مفهوم مراكز المسؤولية وتحليل القرارات.

المرحلة الثالثة 1985م: اتجه فيها استعمال محاسبة التكاليف نحو التخفيض والتقليل من تبديد الموارد المستعملة في نشاط المؤسسة.

المرحلة الرابعة: ابتداء من 1995م أصبح الهدف الجديد لمحاسبة التكاليف هو خلق القيمة بفضل الاستعمال الفعال للموارد، مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحددة (المضيقة للقيمة في أعين العملاء ، إضافة إلى التجديد المستمر).

ثانيا : مفهوم محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف عدة تعاريف نذكر أهمها :

¹ Charles horn gren et autre. Comptabilité de gestion. Traduit par Georges Langlais .3^e édition . Person édu cations .paris .2006p/13

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

تعريف 1: يمكن تعريف محاسبة التكاليف "نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة ، وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي، وذلك بعرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات"¹

يشير هذا التعريف على أن محاسبة التكاليف هي نشاط يتعلق بتشغيل بيانات تختص بتكلفة مدخلات النشاط المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات .

تعريف 02: "تعتبر محاسبة التكاليف عن المبادئ والأساليب والنظم التي تطبقها المؤسسة لتخطيط ومراقبة الموارد المستعملة من قبل المؤسسة."²

تعريف 03: "إن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة إنتاج أو جميع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدم للغير."³

من التعريفين 2 و 3 نستنتج أن محاسبة التكاليف هي عبارة عن مجموعة المبادئ و المفاهيم و الطرق و الأساليب و النظريات التي تبحث في متابعة الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط و الرقابة عليه و ترشيد قرارات الإدارة بشأنها

تعريف 04: يعرف PCG لسنة 1982م محاسبة التكاليف على أنها تقنية لمعالجة المعلومات من خلال الأهداف التالية :⁴

- معرفة تكاليف مختلف الوظائف المتعلقة بالمؤسسة.

- تحديد قواعد وأسس التقييم لبعض عناصر الميزانية .

- شرح النتائج بحساب مختلف تكاليف المنتجات (سلع وخدمات) و مقارنتها مع سعر البيع الموافق لها .

- وضع التنبؤات المتعلقة بالتكاليف و المنتجات الجارية (تكاليف تنبؤية، موازنات الاستغلال..)

- الإطلاع على ما تحقق فعلا و شرح الانحرافات الناتجة (مراقبة التكاليف و الموازنات...)

1 محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص ص 20-21.

1 صالح عبد الرزاق، عط الله، واردة خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، عمان، 1999، ص 24.

3 بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 9.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

تعريف 05: أما المعهد البريطاني لمحاسبة التكاليف فيعرف محاسبة التكاليف على أنها تختص (تتم) ب: ¹

إثبات إنشاء jénères، عرض أو تفسير المعلومات بشكل ملائم pertinent بهدف :

- صياغة الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة .

-تخطيط ومراقبة النشاطات

-الاستعمال العقلاني للموارد

-تحسين الأداء وزيادة القيمة

-حماية الاستثمارات المادية والمعنوية

ثالثا: العلاقة بين محاسبة التكاليف وفروع المحاسبة الأخرى .

1 -علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة العامة:

نظرا للتطورات الاقتصادية الكبيرة التي بدأت إلى انفصال التكاليف عن المحاسبة العامة وبالرغم من ذلك فان

كل منها يعتمد على الآخر في عدة أمور منها : ²

-محاسبة التكاليف تقوم بمساعدة المحاسبة العامة في إظهار ،حسابات النتيجة وذلك عن طريق قياس الاهتلاك وتكاليف الإنتاج .

-تعد البيانات المتعلقة بالموجودات والمطالب تمهيدا لأعداد الميزانية الختامية وكلاهما يحددان فترة زمنية للقياس.

1 Charles horn gren et autre، Ppcit، p4.

² محمد علي الجبالي، قصي السمراء ، معالجة التكاليف، دار وائل ، عمان ، 2000 ، ص12

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية

1 الفرق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة (أوجه الاختلاف)

الجدول رقم 01 : الفرق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

المحاسبة العامة	محاسبة التكاليف	الطبيعة
إجباري	اختيارية	من جهة نص القانون
شاملة الماضي	تفصيلية الحاضر والمستقبل	من جهة نص المؤسسة الأفق
مالية	اقتصادية	الأهداف
خارجية	داخلية	طبيعة التدفقات
خارجية	داخلية وخارجية	الوسائل الأساسية
حسب الطبيعة	حسب الغاية	ترتيب المصاريف
الإدارة والغير	مبرر المؤسسة	المستعملون
دقيقة	سريعة وملائمة	الأنظمة
نقدية	حجميه ونقدية	البيانات
محددة وجامدة	مرنة التكيف مع المؤسسة	القواعد

المصدر: عبد الحلیم كراسه، محاسبة التكاليف، عمان، 2001 م ، ص 15.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

1-2 أوجه التشابه: يمكن ذكرها كما يلي:¹

- تعالج كلتا المحاسبتين نفس المعطيات ويتم التوصل من خلال المحاسبتين لنتيجة واحدة
- تقوم المحاسبتين بتحليل وتسيير المؤسس.
- المحاسبتين تتبعان نفس المبادئ المحاسبية مثل مبدأ الحيطة والحذر.
- كل محاسبة تمثل وسيلة للتأكد من صحة البيانات المسجلة.
- تقوم محاسبة التكاليف بإعانة المحاسبة العامة في اضمحار حسابات النتيجة عن طريق قياس تكاليف أعباء المخزونات .
- هذين المحاسبتين يشتركان في اعتمادهما على مبدأ القيد المزدوج وتساھمان في قياس الأداء وتقديم تقارير دورية لمحاسبة التكاليف للإدارة من خلال عدة توضيحات .

2- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية: إن محاسبة التكاليف علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية وذلك عن طريق البيانات والمعلومات المالية المفصلة المقدمة للإدارة من اجل استخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتنظيم وكذلك اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية ، وذلك لان المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية وهذا التطور أصبح ملموسا عند ظهور نظام الإدارة على أساس النشاط ونظام الموازنات على أساس النشاط.²

3- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الضريبية : تستورد بعض المشروعات الصناعية مواد خام من الخارج من اجل استخدامها في عمليات الإنتاج لكن يجب عليها أن تدفع الرسوم والضرائب المفروضة عليها التي هي أيضا تضاف إلى تكلفة البضاعة كما يجب احتساب الضريبة المستحقة على الرواتب والاجور التي تخص العاملين في المصنع لذا على المقدر الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف ومطابقتها مع القانون الضريبي.³

1 علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 3.

2 عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء، عمان، 2008، ص14.

3 عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2008، ص20.

المطلب الثاني: أهداف و وظائف محاسبة التكاليف

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى أهداف ووظائف محاسبة التكاليف التي تساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها و المتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة الحادة .

أولا : أهداف محاسبة التكاليف :

تتعدد أهداف محاسبة التكاليف بتعدد أهداف المنشأة فهيا تساهم في اتخاذ القرار والرقابة والتنظيم ويمكن تحديد أهدافها في ما يلي: ¹

1- تسمح بتحديد مختلف التكاليف ،سعر التكلفة، سعر البيع الخ.

2- تقدم عناصر أو قواعد الإثبات لبعض عناصر الأصول مثل تقييم المخزون.

3- مراقبة عملية الاستغلال الداخلي (مراقبة الميزانية).

4- قياس درجات ومستويات المردودية.

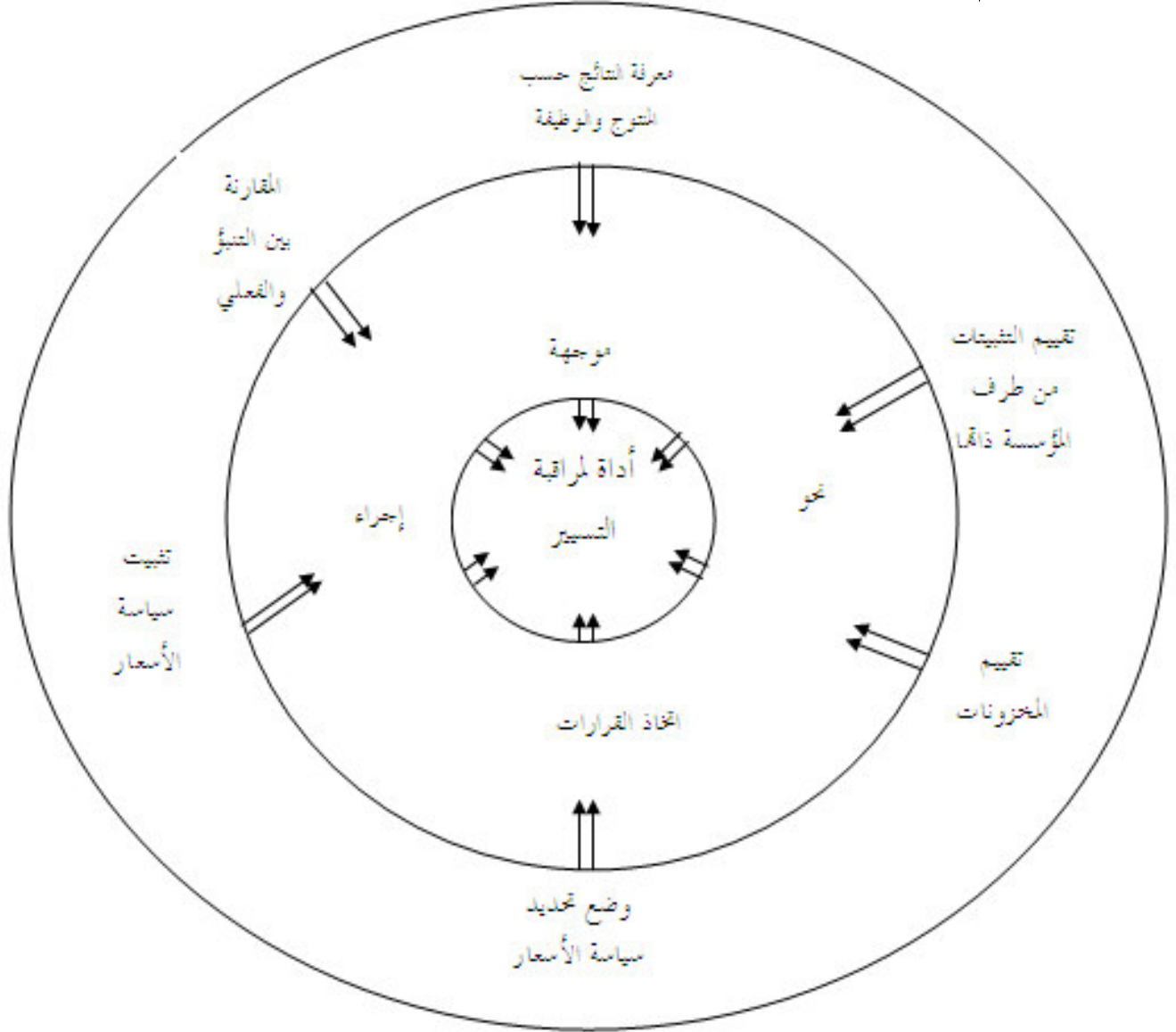
5- ضبط و رقابة عناصر التكاليف.

6- مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية وتحليل الانحرافات.

7- إعداد التقرير لمختلف المستويات الإدارية.

باختصار لا نبالغ إن قلنا بان محاسبة التكاليف بالنسبة للمسير هي أداة لا يمكن الاستغناء عنها من اجل أن يكون قادر على تحديد المسؤوليات ويمكن أن نلخص هذه الأهداف في الشكل التالي:

الشكل رقم 01 أهداف محاسبة التكاليف



Source : Michel Poirée, Xavier Hubert, **La comptabilité analytique outil de gestion**, Les édition d'Organisation, Paris, 1987, p32.

من خلال هذا الشكل يمكننا القول أن أهداف محاسبة التكاليف تعتبر أداة فعالة لمراقبة التسيير من خلال المساعدة في وضع نظام رقابة داخلي قوي ليساعد على تحقيق أهداف المؤسسة.

ثانيا : وظائف محاسبة التكاليف

يقوم محاسب التكاليف بمجموعة من الوظائف تتمثل في :¹

- 1- التحليل : ويتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة فعلا وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر إنتاجي معين أو مرحلة معينة أو قسم معين .
- 2- التسجيل : وتعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة .
- 3- التفسير: وتشمل هذه الوظيفة إعداد التقارير وتفسيرها وتقديم التوصيات والاقتراحات بالشكل المناسب الذي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة .
- 4- الموازنات التقديرية: يقوم محاسب التكاليف بإعدادها حتى تقوم الإدارة بمقارنة التكاليف المعيارية الواردة بها مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

المطلب الثالث: حساب التكلفة

لقد عرفنا في المطلب الأول أن موضوع محاسبة التكاليف هو التكاليف لذا ارتأينا انه لا بد من دراسة التكاليف بشيء من التفصيل وفي هذا المطلب سوف نتطرق إلى التكلفة وسعر التكلفة وكذا أنواع التكاليف وطرق حسابها .

أولا : التكلفة وسعر التكلفة:

هنا سوف نتطرق إلى مفهوم كل من التكلفة وسعر التكلفة بشيء من التفصيل .

1- مفهوم التكاليف :

يعتبر مصطلح التكاليف من أكثر المصطلحات المحاسبية تداولاً وانتشاراً إلا أن لفظ تكلفة لا يعني بمفرده الكثير لكونه يعطي مجموعة متنوعة من المعاني وبالتالي فإن من الضروري تعريف التكلفة حسب الصفة الدالة لها حيث أن تكلفة شيء معين بالنسبة للشخص العادي قد تعني الثمن المدفوع لشراء أو حيازة ذلك الشيء وفيما يلي بعض التعاريف لمصطلح التكلفة :

1 عاطف الأخرس، وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة، الأردن، 2001، ص36.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

لقد عرف **pearce و sturmeys** التكاليف بأنها "الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها".

كما عرفها احمد نور" التضحية ذات القيمة الاقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل".

ويرى E MELYON GERARD أن التكلفة هي "مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى الحصول على منفعة أو عدم الحصول عليها".¹

كما تعرف التكلفة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لإغراض المحاسبة المالية، لتحقيق هدف أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني انه بانتقاء الغرض أو الهدف ينبغي وجود التكلفة في حد ذاتها.²

كما قام مجمع المحاسبين الإداريين بإعطاء تعريف لمصطلح التكلفة أو تحديد التكاليف (COSTING) كما يلي:

"هي عملية تحديد تكاليف المنتج أو الخدمة أو النشاط".³

2- سعر التكلفة:

يعرف على انه "مفهوم اقتصادي يعبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع حيث أن لكل منتج عدة تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن لديه سعر تكلفة واحد".⁴

كما يعرف أيضا بأنه "مجموع التكاليف التي تم صرفها من اجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تام وقابلا للبيع

1 اسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، ط الأولى، 2013، ص14.

2 محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص18.

3 زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف مدخل اتخاذ القرارات (التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات)، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2013، ص28.

4 علي رحال، مرجع سابق، ص4.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية

يخص سعر التكلفة فقط المنتجات المباعة فعلا ويحسب بالعلاقة التالية :

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + تكلفة توزيع المنتجات المباعة ويمكن الحصول على سعر التكلفة للمنتجات المباعة من ضرب سعر تكلفة الوحدة في عدد الوحدات المباع فعلا .

ويحسب في المؤسسات التجارية على النحو التالي :¹

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع + المصاريف الملحقه .

ويتم حساب في المؤسسة الصناعية كما يلي :²

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + المصاريف الملحقه .

ثانيا : أنواع التكاليف

1- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة (وحدة الإنتاج)

التكاليف المباشر والتكاليف الغير مباشر كما يلي :³

أ/التكاليف المباشرة : هي التكاليف التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدة الإنتاج وتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدة الإنتاج معينة حيث أنها عناصر تكاليف مباشر صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها وتتكون التكاليف المباشر من:

✓ **تكلفة المواد المباشرة :** وتشمل جميع المواد التي تدخل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي وتصبح جزء منها وتلزم لإتمامه .

✓ **تكلفة العمل المباشر:** وتمثل أجور عمال التشغيل أو إنتاج سلعة في المصنع والذي يعملون على تحويل المواد الأولية أو المواد النصف مصنعة إلى سلع تامة الصنع وجاهزة للبيع .

✓ **التكاليف الغير مباشرة :** وهي تلك النفقات تنفق من اجل خدمة المصنع أو المشروع كوحدة واحدة ولا يوجد بينها وبين المنتج النهائي ارتباط مباشر وتقسم إلى ما يلي :

1 يعقوب عبد الكريم، محاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية، ط الثالثة، الجزائر، 2004، ص32.

2 نفس المرجع، نفس الصفحة.

3 رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم ومبادئ وتطبيقات) دار الصفاء، الأردن، 2000، ص ص18-19.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

- تكاليف صناعية غير مباشر : وتشمل جميع النفقات المتعلقة بالإنتاج داخل المصنع ولا تخص سلعة معينة بل جميع السلع .
- التكاليف تسويقيه غير مباشرة : وهي جميع النفقات التي تنفق في سبيل بيع وتوزيع منتجات المشروع، فهي تمثل جميع تكاليف تخزين المنتج التامة، الإعلان عنه وترويجه وبيعه ونقله وتوزيعه وكذلك تكاليف الأبحاث التسويقية .
- التكاليف الإدارية: وتشمل النفقات التي تنفق على مختلف الإدارات من مواد وأجور وخدمات وتكاليف التمويل .

2- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج:

وتقسم التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى:¹

أ/ التكاليف الثابتة : وهي تلك الكلف التي لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة لحجم الإنتاج ضمن الموازنة التقديرية في حين يكون نصيب الوحدة الواحد من هذه الكلف مغير مع تغيرات حجم الإنتاج حيث يزداد نصيب الوحدة الواحد بانخفاض حجم الإنتاج وينخفض بزيادة حجم الإنتاج .

ب/ التكاليف المتغيرة : وهي تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغيرات حجم الإنتاج في حين يبقى نصيب الوحدة الواحد من هذه التكاليف ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج .

ج/ تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة : وهيا التي تجمع بين خصائص النوعين من الكلف بسبب أن هناك بعض الكلف من الممكن أن تأخذ خصائص الكلف الثابتة وبنفس الوقت خصائص الكلف المتغيرة (مثل مصاريف الصيانة والإدامة حيث أن الصيانة الدورية لمكائن الورش الإنتاجية تستمر حتى تتوقف العمليات الإنتاجية، وهي كلف ثابتة ثم تبدأ هذه الكلف بالزيادة عند بدء العمليات الإنتاجية وزيادة الوحدات المنتجة، تلك سلوك الكلف المتغيرة) ويواجه محاسب التكاليف صعوبة في فرز وتحديد هذا النوع من التكاليف دون الاعتماد على الطرق الإحصائية والرياضية .

1 محمود علي الجبالي، قصي السمراء، مرجع سابق، ص ص 25-27.

3 - التبويب الوظيفي لعناصر التاج :

ينقسم التبويب الوظيفي إلى :¹

أ/ تكاليف صناعية : متخصصة في عمليات الإنتاج فقط .

ب/ تكاليف تسويقية : متخصصة في تصريف المواد التي تم إنتاجها في الوظيفة الصناعية .

ج/ تكاليف إدارية : متخصصة في تنسيق وتخطيط العمليات بين الإدارة.

4 - تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة :

تقسم عناصر التكاليف حسب علاقتها بالفترة إلى :²

أ/ التكاليف الإرادية : وهي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية وغالبا ما تكون سببا في تحقيق الإيراد بصورة

مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب والأجور ،أثمان المياه والكهرباء والهاتفالخ

ب/ التكاليف الرأس مالية : وهي مجموعة التكاليف التي تخص وتستفيد منها أكثر من سنة مالية كالأثاث والأراضي

والمعداتالخ.

5 - تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابة : تقسم التكاليف من وجهة نظر الرقابة إلى :³

أ/ تكاليف خاضعة للرقابة : وهي التكاليف التي يمكن للمستوى الإداري أن يراقبها وله القدرة على التأثير فيها فمثلا

تعتبر كمية المواد المستخدمة في الإنتاج وحجم العمالة في مصنع معين قابلة للرقابة من مدير المصنع.

ب/ تكاليف غير خاضعة للرقابة : وهي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يؤثر فيها ويشمل أيضا

التكاليف التي من الصعب التحكم فيها من قبل الإدارة خلال فترة زمنية محددة لان المنشأة تكون قد تعاقدت عليها

مثل عقد توريد مواد خام معينة وكان مشروط العقد الالتزام وعدم جواز الإلغاء لذا يصبح من الصعب على المنشأة

التحكم في السعر مثلا خلال فترة العقد .

1 محمود علي الجبالي، قصي السمراء، مرجع سابق، ص 23.

2 رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص 36.

3 نفس المرجع السابق، ص 37.

6 تجويب التكاليف حسب عامل الزمن أو توقيت حدوثها (التكلفة التاريخية (الفعلية) والتكلفة النمطية (المعيارية) تقسم التكاليف حسب عامل الزمن إلى: ¹

أ-التكلفة التاريخية: هي التكاليف التي تمت فعلا لإنتاج السلع أو الخدمات وفي هذه يؤكد محمد الفيومي محمد (إن التكاليف التاريخية هي تكاليف غارقة نتجت عن قرارات تمت في الماضي ولا يوجد للإدارة التحكم فيها أو الرقابة عليها حاليا وهي غير مرتبطة باتخاذ القرار في المستقبل) وعليه فهذه التكاليف لا يجب استخدامها في تحليل البدائل

ب-التكلفة المعيارية: وهي تكاليف مستقبلية تم تقديمها مسبقا ، لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة وتستخدم التكاليف المعيارية كأداة للرقابة ورفع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ، كما يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لمعرفة الانحرافات ووضع الإجراءات التصحيحية اللازمة

ثالثا: طرق حساب التكاليف

لمحاسبة التكاليف طرق حسابية تقليدية وطرق حديثة نذكرها في الآتي:

1-الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف: للطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف عدة طرق لحساب تكلفة المنتج.

1 1 طريقة التكاليف الكلية :

تعريفها: " أنها كل أعباء المؤسسة المتعلقة بالمتوجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع المحملة للمتوجات المباعة والتي تعتمد على مبدأ التحميل الشامل للتكاليف على وحدة المتوج خلال فترة زمنية معينة والتي تعتبر من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف. ²

كان أول ظهور لهذه الطريقة خلال الثلاثينيات و كان في فرنسا حيث كان لها المجال الواسع في التطبيق ، فنجد أن هذه الطريقة تعتمد على جملة من المبادئ.

1 اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص42.

2 اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص57.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

ب- مبادئ طريقة التكاليف الكلية:

لهذه الطريقة عدة مبادئ منها:¹

- هو أول أساس تعتمد عليه هو فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة.
- تحمل جميع تكاليف الفترة على الوحدات المنتجة لا يبقى أي جزء غير محمل.
- تعالج التكاليف غير المباشرة بواسطة طريقة الأقسام المتجانسة.
- يتم تحليل جميع عناصر التكاليف على وظيفتها و طبيعتها و علاقتها مع المنتج.
- يكون تحميل عناصر التكاليف على الإنتاج النهائي.
- يكون تقسيم الإنتاج تحت التشغيل و المخزون السلعي من الإنتاج التام.

ج- أهداف طريقة التكاليف الكلية:

يمكن ذكرها فيما يلي:²

- البحث عن طريقة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير.
- تعمل على حساب التكاليف بطريقة جديدة و أكثر دقة.
- تمثل سياستها الاستثمار طويل المدى.
- يتم تعيير و تحديد لكل وظيفة تكلفتها الخاصة بها.
- يتم تقييم المخزون وفق تكلفة الإنتاج.
- تكون كافة التكاليف مبنية بالطريقة المباشرة و غير المباشرة.

1 حاي أحمد ، محاسبة التكاليف دراسة مقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية وطريقة تكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في

المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص84.

2 نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، دار اليازوري العلمية، عمان، 2007، ص73.

د- أهمية طريقة التكاليف الكلية:

تكمن أهمية طريقة التكاليف الكلية في:¹

- تقييم المخزون ووجوده.
- تساعد في تحديد السياسات التسعيرية طويلة الأجل.
- تحديد الأرباح والخسائر.
- تقارن التكاليف الإجمالية بالإيرادات.

ه- مزايا طريقة التكاليف الكلية:

لهذه الطريقة عدة مزايا منها:²

- تعتبر الطريقة الوحيدة المقبولة لإغراض التقارير المالية الخارجية.
- المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما تقوم بطلب تقييم المخزون في آخر المدة الكلفة التاريخية.
- طريقة التكاليف الكلية تتضمن حصة من التكاليف الثابتة في وحدات الإنتاج.

و- عيوب طريقة التكاليف الكلية:

هذه الطريقة لها عدة عيوب منها:³

- يمكن استخدام الإنتاج في التلاعب برفع الربح وذلك بزيادة حجم الإنتاج ، تقل تكلفة الوحدة المنتجة .
- في بعض الأحيان تؤدي طريقة التكاليف الكلية لاتخاذ قرارات خاطئة كقرار الإنتاج .
- صعوبة اختيار الأساس السليم لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة .
- تقويم المخزون بالتكاليف الإجمالية فهذا يتضمن جزءا من النفقات الثابتة فيؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة عن الفترة الحالية إلى الفترة المقبلة فهذا يتعارض مع مبدأ استقلالية السنوات في المحاسبة .

1 مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص116.

2 اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص57.

3 بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2009، ص38.

1-2- طريقة التكاليف المتغيرة :

- أ - تعريفها: " يقصد بها هي تلك التكاليف التي تتغير طرديا في مجموعها مع التغيرات في مستوي النشاط، حيث تربطها علاقة خطية لمستوى النشاط حيث يفرض ثبات التكلفة المتغيرة للوحدة"¹
- ب - مزايا طريقة التكاليف المتغيرة :

تكمن هذه المزايا في :²

- تقوم هذه الطريقة بفصل التكاليف المتغيرة عن الثابتة من اجل المساعدة في فائدة الأرقام المحاسبية.
- تعالج القصور في نظريتي التكاليف الكلية والتكاليف المباشرة الذي يعجزهما عن مساعدة الإدارة في التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرارات الهامة .
- تسهل دراسة علاقة التكلفة وحجم الأرباح .
- اتخاذ القرارات قصيرة الأجل .

ج- عيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

لهذه الطريقة عيوب منها :³

- صعوبة فصل التكاليف شبه متغيرة من التكاليف المتغيرة.
- لوضع سياسة تسعير طويلة الأجل لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة .
- لتؤخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف الثابتة .

د- مبادئ تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة:

لها مجموعة من المبادئ كما يلي :⁴

1 رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص168.

2 محمد تيسير الرجحي، محاسبة التكاليف، الشركة المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، مصر، ص2013، ص250.

3 كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون الباقي، محاسبة التكاليف الصناعية (منهاج علمي وعملي)، دار ثراء، عمان، 2000، ص16.

4 عبد الناصر ابراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، 2006، ص ص247-248.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

- هناك ما يسمى بتكاليف شبه متغيرة هي تكاليف متغيرة لكنها لا تتغير بنفس التغير في حجم الإنتاج .
- يتم تحليل التكاليف حسب وظائفها المشروع وطبيعة تلك العناصر حيث يتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تكاليف تسويقية، تكاليف إدارية وتمويلية .
- يهدف تحديد قيمة التكلفة الواحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف الثابتة.

يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى:

- تكاليف ثابتة لا تتغير مع حجم الإنتاج.
- تكاليف تتغير بتغير حجم الإنتاج تزيد بزيادته وتنخفض بانخفاضه.

د- عناصر طريقة التكاليف المتغيرة :

لها عدة عناصر نذكر منها¹:

- تكاليف مباشرة: مواد مباشرة + أجور مباشرة + المصاريف الصناعية المباشرة .
- تكاليف غير مباشرة: تكون جزء متغير وجزء ثابت .
- الربح الخدي هامش المساهمة: هو عبارة عن الفرق بين إيرادات المبيعات وبين التكاليف المتغيرة.
- تكلفة المبيعات: التكاليف المباشرة + التكاليف الصناعية غير مباشرة المتغيرة + التكاليف التسويقية المتغيرة.
- تكاليف الإنتاج المتغيرة: سعر التكلفة المتغيرة لشراء المواد المستهلكة + المصاريف المتغيرة للإنتاج.
- سعر التكلفة المتغيرة: أو تكلفة بعد البيع التكلفة المتغيرة للإنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع المتغيرة.

1-3- طريقة التحميل العقلاني :

أ - تعريف: "أما طريقة لحساب سعر التكلفة أو تقوم بفصل المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة"²

ب - كيفية استعمال طريقة التحميل العقلاني :

تعتبر طريقة التحميل العقلاني هي طريقة لحساب سعر التكلفة لتغطية و تجاوز عيوب ومبادئ طريقة التكاليف الثابتة حيث يصبح تحميل المصاريف الثابتة يتم حسب مستوى النشاط،

1 روسنيول ايروست، جورج ايروي، تكاليف وأسعار التكلفة، ترجمة سميرة مارزولي، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989، ص82.

2 علي رحال، مرجع سابق، ص59.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

حيث يتم تثبيت قيمة المصاريف الثابتة الفردية المحملة بواسطة معامل التحميل ويحسب كالتالي:¹

-معامل التحليل العقلاني: المستوى العادي للنشاط/ المستوى الحقيقي للنشاط

ج- مبدأ طريقة التحميل العقلاني :

-تحمل هذه الطريقة على جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط أي نرح اثر تعبير الإنتاج في حساب التكلفة ويتم كما يلي:²

أ-أبعاد التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف:

-حساب معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: معامل النشاط الفعلي /النشاط العادي

-حساب التكلفة الثابتة المحملة عقلانيا: التكاليف الثابتة لا معامل التحميل العقلاني

-حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلانيا:

تتمثل في هذا الفرق:

*إذا كانت الفعلية اكبر من الحمل عقلانيا يسمى تكلفة البطالة عجز النشاط

*إذا كانت الفعلية اصغر من الحمل عقلانيا تسمى قابض النشاط ربح زيادة الفعلية

1-4 طريقة التكاليف المعيارية :

أ-تعريف: "هي تكاليف محددة مقدما لما يجب إن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديد ما باستخدام الأساليب العلمية وتهدف إلى مساعدة الإدارة في إغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لا بد أن تكون المعايير مثابرة لظروف المؤسس في الحاضر و المستقبل وبدون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة وكأها معايير مؤسسة أخرى"³

ب-أهداف طريقة التكاليف المعيارية :

هي تحقق أهداف كثيرة للمؤسسة لكن أول هدف يتمثل رقابة وخفض تكلفة الوحدة المنتجة:⁴

1 هياج عبد الرحمان، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص ص55-56

2 هياج عبد الرحمان، مرجع سابق، ص ص55-56.

3 جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة وإثبات)، دار الثقافة، الأردن، ص ص27.

4 نفس المرجع السابق، ص ص28-31.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

- تقوم بالمساعدة في تقويم المخزون السليبي.
- الحصول على بيانات التكاليف لأغراض مختلفة بطريقة سريعة.
- تساعد وتهدف إلى الرقابة.
- المساعدة في عملية التخطيط.

ج-مزايا طريقة التكاليف المعيارية :

تمثل مزايا التكاليف المعيارية في:¹

- يقدم ويوفر نظام التكاليف المعيارية جميع مقاييس الأداء لجميع عناصر الإنتاج مدعومة ببحوث ومحققة بتجارب ميدانية .
- عند تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلى تحقيق الأعمال الكتابية والحسابية .
- يقوم نظام التكاليف المعيارية بعملية تدريب العمال الجدد.
- يعمل نظام التكاليف المعيارية على إتباع طريقة وسياسة مرنة وذكر في تسعير متوجاتها.

د-عيوب طريقة التكاليف المعيارية:

تكمن عيوبها فيما يلي:²

- يؤدي إلى قرار غير صحيح عندما تكون المعلومات المقدمة غير صحيحة وسليمة .
- اعتماد على معايير غير سليمة و دقيقة يرجع بالضرر على سير النظام.
- يكون هناك صعوبة عن تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تعمل بأسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.

2- الطرق الحديثة:

تساهم هذه الطرق في خفض التكاليف إلى أدنى مستوياتها و فيما يلي نذكر أهمها:

2-1- طريقة التكلفة المستهدفة:

1-**تعريف:** "هي تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة حسب المعادلة التالية:³

1 جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سابق ، ص ص 28-31.

2 بوناب بلال، المحاسبة التحليلية "دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص ص 34-35.

3 أيمن الشنطي، عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، الدار البيضاء، عمان، 2006، ص 355.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدفة - ربح الوحدة المستهدفة .

وتعرف أيضا: "تكلفة تقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الدخل التشغيلي للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.

ب- مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة:

للتكلفة المستهدفة جملة من المبادئ تتمثل في:¹

- **السعر الذي يمثل التكلفة:** يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة حيث يقوم بطرح هامش الربح من سعر السوق.

- **التركيز على مرحلة التصميم:** العمل على مراقبة التكاليف في تصميم المنتج لذلك يجب أن نعمل على التغيرات الهندسية قبل البداية بالإنتاج.

تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدفة - ربح الوحدة.

- **تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة دورة الحياة لكل من العملاء و المنتجين ، حيث تكون دورة الحياة من تكلفة الصيانة و التوزيع و التشغيل و سعر الشراء.

ج- مزايا طريقة التكلفة المستهدفة:

لهذه الطريقة جملة من الايجابيات تتجلى في:²

- المساعدة بشكل كبير في العمل الجماعي من خلال توحيد اللغة و الهدف المشترك الذي يكتمل في التكلفة المستهدفة.

- تساعد في تحسين العلاقة مع الموردين.

- فهي تعتبر نقطة محورية للتحليل فبتالي تتجنب المشاكل الخاصة بالتكاليف.

- تساعد في التحسينات الداخلية من خلال عمل فريق و إدارة و إدماج الموردين في إنتاج و تطوير المنتجات و الخدمات.

- هذا الأسلوب يعتمد التركيز على الجانب الخارجي للتكلفة المستهدفة.

د- عيوب طريقة التكلفة المستهدفة:

1 هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص78.

2 نفس المرجع، نفس الصفحة.

تتمثل عيوبها فيما يلي:¹

- تواجه التكلفة المستهدفة مشكلة في توحيد التكلفة المستهدفة الفعلية ، يعتبر نظام الكلفة المستهدفة أكثر صعوبة للفهم نظرا لأنه معقد يمكن المشكل في كيفية إدارة التكلفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا
- أهم نقطة ضعف التكلفة المستهدفة فرصة لضغط كبير علي العمال حيث إلى التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني أصبح مستحيلا.

2-2- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

1-تعريفها: " تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بتخفيض التكاليف عن مجموعة منطقية مع الإجراءات:²

- تحديد الأنشطة التطبيقية وعمليات المشروع.
 - تكلفة تنفيذ هذه الأنشطة التطبيقية و عمليات المشروع.
 - تحديد كل ما تحتاجه المخرجات من كل نشاط.
- ✓ تعريف: " يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد من ثم المسببة للتكلفة وليست المنتجات هي التي تستهلك و بالتالي يحسب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ، ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة ، و يفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط و التحليل حسب الأنشطة و الذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من اجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها و تحسينها "³.

ب-أهداف طريقة التكلفة على أساس الأنشطة:

تكمّن أهدافها فيما يلي:⁴

- تحديد العوامل المؤدية لارتفاع التكاليف ، وتقديم المعلومات لانتخاذ القرارات.
- توزيع التكاليف الغير مباشرة بطريقة عادلة ومنصفة بين المنتجات المختلفة .
- القضاء على العشوائية في توزيع التكاليف غير مباشرة.

1 نفس المرجع، ص79.

2 ثناء علي قباني، إدارة التكاليف وتحليل الربحية، دار صفاء، عمان، 2009، ص34.

3 هادي خالد، مرجع سابق، ص70.

4 نفس المرجع، نفس الصفحة.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية

- إعطاء صورة صادقة وواضحة للإدارة عن الأنشطة المسببة في التكاليف.
- تحديد تكلفة المنتج بشكل دقيق.

ج- مزايا تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

- يحقق تطبيق هذه الطريقة مزايا تكمن فيما يلي:¹
- يؤدي أو ينتج عن هذه الطريقة زيادة فعالية الرقابة .
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين .
- يسلط الضوء على الطاقات غير المستغلة .
- يعتبر هذا النظام هو الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن التكاليف التقليدية .
- تقديم أداء دقيق للمؤسسة.

د- عيوب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة :

- لكل طريقة إيجابيات توجد لها كذلك عيوب تتمثل في:²
- عدم وجود حلول لبعض المشاكل مثل مسببات التكلفة .
- إن مشكل التخصيص العشوائي اتضح انه لا يقضي عليه نظام التكاليف على أساس الأنشطة .
- يتطلب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تكلفة باهظة وجهد كبير.
- تتميز مؤسسات بخصائص معينة لا تحتاج لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مثل الاعتماد عن فن إنتاجي ثابت أو إنتاج منتجات ذات دورة حياة قصيرة
- ليكن ينجح هذا النظام على الأمد الطويل يجب أن تستعمل وتتبع المؤسسة أسلوب التحسين المستمر في العمليات

1 بوناب بلال، مرجع سابق، ص57.

2 نفس المرجع، ص59.

المبحث الثاني: الميزة التنافسية

تعتبر الميزة التنافسية المنهاج الأفضل و الأحسن لتحقيق و تعزيز القدرة التنافسية، و الحل الأفضل لضمان البقاء والاستمرار في ظل التحولات الكبيرة التي تعرفها البيئة، لذلك فإن المؤسسات تحاول جاهدة الحصول على المزايا التنافسية حفاظا على مكانتها التنافسية و حصتها السوقية، فامتلاك الميزة التنافسية من شأنه أن يدفع بالمؤسسة إلى مقدمة السباق التنافسي، لذلك تسخر المؤسسة كافة مواردها ومهاراتها لامتلاك هذه المزايا، إضافة إلى تعزيزها و حمايتها من التقليد، لذلك سنحاول في هذا المبحث تناول هذا المصطلح بالبحث و الدراسة.

المطلب الأول: المداخل النظرية للميزة التنافسية (نظرية بورتر):

هناك نظريتين تناولتا الميزة التنافسية الأولى هي النظرية الكلاسيكية لـ M.Porter والتي ظهرت في الثمانينات من القرن الماضي، وتؤكد على أن المحيط الخارجي هو الذي يضمن للمؤسسة تحقيق الميزة التنافسية، غير أن التطورات السريعة التي عرفها المحيط أدت إلى البحث عن مصادر الميزة التنافسية داخل المؤسسة، وبذلك ظهرت نظرية الموارد والمهارات، وسنحاول في هذا المطلب التطرق إلى النظرية الكلاسيكية لـ M.Porter لأنها تتعلق بدراستنا.

❖ النظرية الكلاسيكية للميزة التنافسية (نظرية بورتر):

ينطلق بورتر في مفهومه للميزة التنافسية على أنه يمكن لأي مؤسسة أن تبتدع في جميع المجالات، إذ يجب على المؤسسات أن تعرف المزايا التنافسية التي تريد تحقيقها، وتقوم بوضع الإستراتيجيات المناسبة والتي تساعد على الاستفادة من هذه المزايا، إضافة إلى تحليل قوى التنافسية، تحديد الفرص والتهديدات التي تواجه المؤسسة وتحليل مصادر الميزة التنافسية أي تحليل مصادر القيمة التي تنشئها المؤسسة.

1 - سلسلة القيمة

توصل بورتر إلى ما يعرف بسلسلة القيمة انطلاقا من اعتقاده بأن الاعتماد على عامل التكلفة فقط في التحليل التنافسي للمؤسسة قد يؤدي إلى نتائج مغلوبة، نظرا إلى أن المؤسسة قد تعتمد على رفع التكاليف من أجل الحصول على الأرباح في المستقبل من خلال عملية التمييز، وحسب رأيه فإن الاعتماد على عامل القيمة يمكن أن يجعل التحليل التنافسي أكثر دقة ومصداقية لأن قيمة المنتج الذي تعرضه المؤسسة هي التي تجعل الزبائن على استعداد لدفع مبالغ مالية مقابل الحصول عليه وليس التكلفة المنخفضة.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

وانطلاقاً مما سبق يرى بورتر أن عمل المنشأة يمكن وصفه بشكل أفضل باعتباره سلسلة قيمة، حيث تنبع القيمة من الفرق بين إجمالي إيرادات وإجمالي تكلفة كل نشاط من الأنشطة التي تقوم بها المنشأة في سبيل تنمية وتسويق سلعة أو خدمة.¹

وتعرف سلسلة القيمة على أنها " طريقة نظامية للنظر إلى سلسلة الأنشطة التي تؤديها الشركة بحيث يمكن من خلالها فهم المصادر الحالية والمحتملة للميزة التي تحققها الشركة عن منافسيها"²

وينتج على هذه السلسلة هامش أو حد معين " فالحد المعين هو قيمة منتجات وخدمات المنشأة كما يدركها العملاء مطروحا منها التكاليف."³

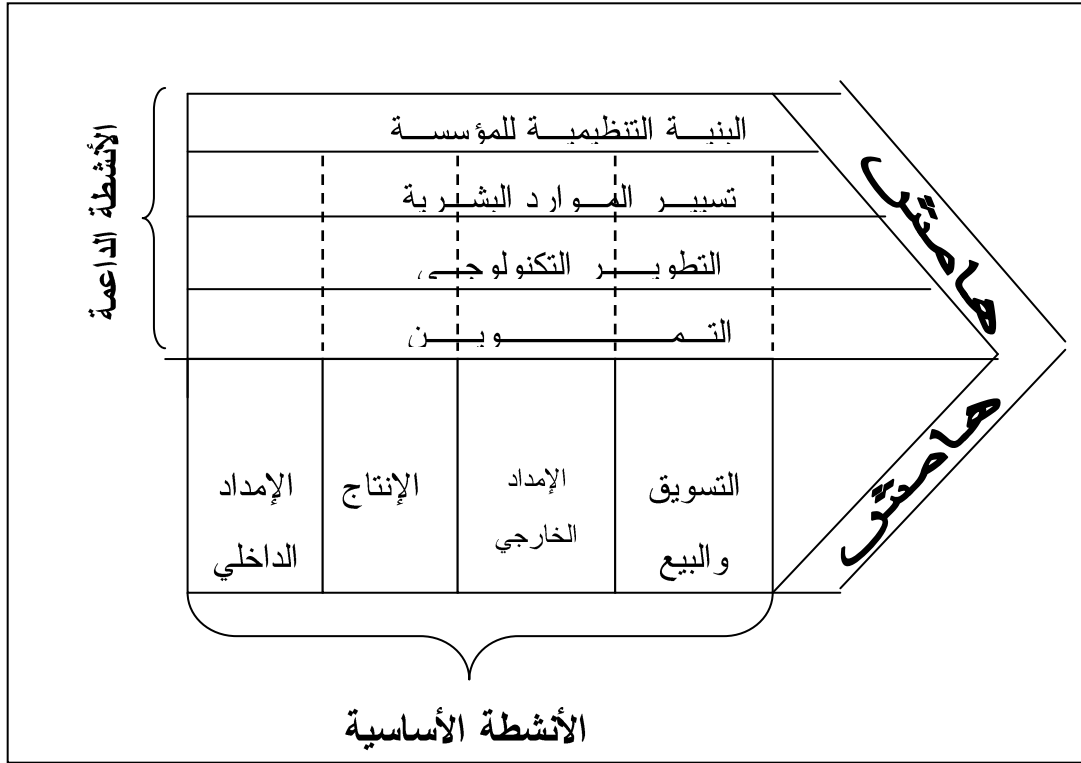
➤ **مكونات سلسلة القيمة:** وتنقسم إلى نوعين أنشطة الدعم وأنشطة الرئيسية (أولية)، وتتكامل هذه الأنشطة عن طريق روابط لتكوين سلسلة القيمة، ويمكن توضيح هذه الأنشطة من خلال الشكل التالي:

1 نادية عارف، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية ، ط الثالثة، 2005، ص110.

2 نبيل محمد مرسي، إستراتيجية الإدارة (إعداد ، التنفيذ، المراجعة) المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006، ص101.

3 ريموند ماكليود، نظم المعلومات الإدارية، ترجمة صرور ابراهيم صرور، دار المريخ، الرياض، ص99.

الشكل رقم (02): سلسلة القيمة



المصدر: سمية بن علي، مدخل بعنوان "التخريج (L externalisation) كأحد الاستراتيجيات العلائقية الداعمة لتنافسية المؤسسة الصغيرة و المتوسطة، الملتقى الوطني حول استراتيجيات التنظيم و مرافقة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، يومي 18 و 19 افريل، 2012، ص 04.

و يتضح من خلال الشكل أن كل نشاط تقوم به المؤسسة يساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في خلق القيمة ولكن بدرجات متفاوتة، وفيما يلي شرح للشكل:

- **الأنشطة الرئيسية:** وهي عبارة عن الأنشطة التي تساهم بشكل مباشر في الإنتاج المادي للمنتج وتسويقه وهي:¹

أ- **الإمداد الداخلي:** وهو كل النشاطات المتعلقة بالاستلام، التخزين، المناولة، مراقبة المخزون، نقل.

ب- **الإنتاج:** ويهتم هذا النشاط بتحويل المدخلات إلى منتج نهائي وتشمل استخدام المواد الأولية، التصنيع، التركيب، التغليف.

1 نبيل محمد مرسي، مرجع سابق، ص 105.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

ج- الإمداد الخارجي: أنشطة مرتبطة بجمع، تخزين والتوزيع المادي للمنتوج إلى المشتريين، وتشمل تخزين المنتجات التامة، المناولة المواد، العمليات الخاصة بسيارات التسليم، تنفيذ وجدولة الطلبات.

د- التسويق والمبيعات: وتشمل جميع الأنشطة المرتبطة بإدارة التسويق كاختيار قنوات التوزيع، العلاقات العامة، وترقية المبيعات، تحديد السعر، تخطيط الميزج التسويقي... الخ والتي تدفع الزبون لاقتناء منتجات المؤسسة.

هـ- الخدمات: وهي الخدمات التي يتطلبها المنتج، التي تهدف إلى تدعيم قيمة المنتج مثل التركيب، الصيانة، توفير قطع الغيار، تبديل الأجزاء.

● **الأنشطة الداعمة:** هي الأنشطة التي تساعد المؤسسة على الأداء الجيد للأنشطة الرئيسية، وتضمن سيرها الحسن، وذلك من خلال توفير الوسائل والمستلزمات الضرورية لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية، وتمثل الأنشطة الداعمة في:¹

أ- **التمويل:** ويتضمن الأنشطة الخاصة بتوفير المدخلات المطلوبة، والتحكم في تدفقها، ونقلها خلال سلسلة القيمة من بين هذه الأنشطة توفير المواد الأولية، الآلات، تجهيز المكاتب.

ب- **التطوير التكنولوجي:** يلعب تطوير التكنولوجيا دور هام في الميزة التنافسية في جميع القطاعات بل ودور أساسي في بعضها، ففي صناعة الحديد مثلاً: تكنولوجيا عملية الإنتاجية هي العامل الأكبر في الميزة التنافسية ، ويتضمن الأنشطة الخاصة بالمعرفة الفنية، الإجراءات و المدخلات التكنولوجية المطلوبة لكل نشاط داخل حلقة القيمة .

ج- **البنية التنظيمية للمؤسسة:** وتشمل الأنشطة المتعلقة بالإدارة العامة، المحاسبة، التمويل، التخطيط، نظم الرقابة، العلاقات الخارجية، ثقافة المؤسسة.

د- **تسيير الموارد البشرية:** تسيير الموارد البشرية تتكون من أنشطة التي تتضمن الاختيار، تعيين، تكوين، تطوير الأفراد والأجور لكل الأفراد.

2 - القوى التنافسية

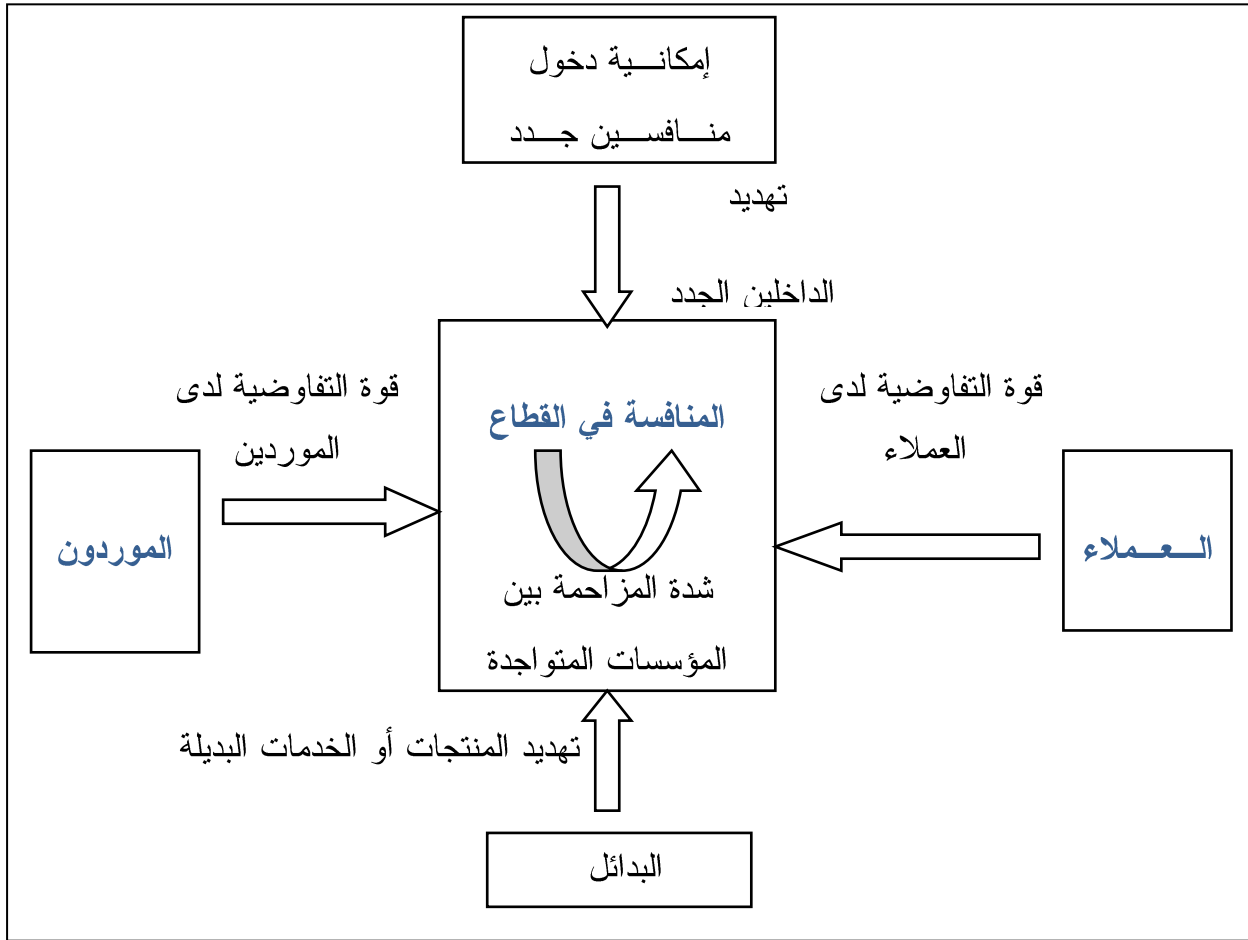
يشير M.Porter إلى أن هناك خمسة أنواع من العوامل التي تعمل مع بعضها البعض كمحدد لنوع وطبيعة واتجاهات التأثير على المنظمة في القطاع الذي تعمل به أطلق عليها القوى التنافسية الخمس، ولقد أكد M.Porter أن تحديد القوى التنافسية المؤثرة على مؤسسات القطاع يستند إلى فكرة أساسية هي أن قدرة المؤسسة على تحقيق

1 Michel Porter، L'avantage concurrentiel، OP، Cit، PP59-60.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

ميزة تنافسية في سوقها يعتمد ليس فقط على المنافسة المباشرة التي تواجهها، ولكن هناك دور تمارسه قوى تنافسية خارجية، كما هو موضح في الشكل التالي:¹

الشكل رقم (03): القوى الخمس لتنافسية في القطاع



Choix Stratégique et Concurrence- Techniques d'Analyse des Secteur et de Source : Michael Porter p4. 1982. Paris. Edition Economica. la Concurrence dans l'Industrie

1-2 شدة المزاومة بين المؤسسات الموجودة في القطاع: حيث تسعى كل مؤسسة موجودة في نفس القطاع إلى امتلاك أو تحسين وضعيتها في السوق، ولا يتم ذلك إلا بالمزاومة ومنافسة المؤسسات فيما بينها، وترتبط شدة المزاومة بين مؤسسات القطاع إلى حد كبير بدرجة التفاعل بين عدة عوامل نذكر منها:²

1 Michel Porter، L'avantage concurrentiel، OP، Cit، P 4.

2 حاييف شراز، دور ادارة التوزيع في تعزيز القدرة التنافسية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2004-2005، ص143.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

- أ- عدد المنافسين في القطاع (هيكل المنافسة): فإذا كان عدد المنافسين كبيرا وكان هؤلاء المنافسين متقاربين من حيث الحجم، فإنه لا يوجد بينهم أي مؤسسة منافسة تتمتع بموقع يؤهلها للسيطرة على القطاع، على عكس القطاع الذي يتسم بعدد صغير من المؤسسات، فيتم السيطرة عليه من طرف عدد محدود من المؤسسات (احتكار القلة)، أو في أقصى الحالات يتم السيطرة عليه من طرف مؤسسة واحدة (الاحتكار).
- ب- بطء نمو الصناعة: يحول بطء نمو قطاع النشاط المنافسة إلى لعبة تقاسم للسوق بالنسبة للمؤسسات التي هي بصدد التوسع، المنافسة التي تستند على حصص السوق تكون أكثر شدة من تلك التي فيها نمو سريع للقطاع، والذي يضمن للمؤسسة إمكانية تحسين إنتاجها من خلال استغلال كل مواردها المالية والبشرية لتطور نمو القطاع.
- ج- التكاليف الثابتة: عندما تكون التكاليف المؤسسة مرتفعة، فإن هذا يعني أن نقطة تعادلها سوف ترتفع إلى نسبة كبيرة من الطاقة الكاملة، وبذلك فإنه إذا لم تستطع المؤسسة إنجاز هذا المستوى من التشغيل، فإنه يجب عليها تقديم تسهيلات مغرية جدا للمستهلك حتى يزيد الطلب على منتجاتها.
- د- تميز المنتج: هناك أنواع من المنتجات يصعب تمييزها، لذلك تسعى المؤسسات إلى تقديم خدمات أخرى كتسريع زمن التسليم، التسعير، مهارات التسويق.
- هـ- رفع الطاقة الإنتاجية: حيث يؤدي الرفع من الطاقة الإنتاجية من قبل مجموعة من المؤسسات قصد الاستفادة من اقتصاديات الحجم في فترة معينة إلى انخفاض أسعار المنتجات، وبالتالي انخفاض ربحية القطاع في تلك الفترة.
- و- مكانة العلامة في السوق: تشكل العلامة أساسا قويا لتمييز المنتج، لذا تحاول بعض الشركات ترسيخ علاماتها في السوق.
- ي- تكاليف التبديل: كلما زادت درجة سهولة تبديل المستهلكين لمنتجات الشركة بمنتجات منافسيها كلما زادت شدة المزاومة، لهذا تحاول الشركات إتباع إجراءات من شأنها إما إعاقاة عملية التبديل أو تقديم حوافز للمستهلكين بغرض عدم تبديل منتجاتها.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

ح- عوائق الخروج: قد يكون من المكلف من الناحية الاقتصادية والإستراتيجية أو حتى المعنوية أن تتوقف المؤسسة وتخرج من المنافسة، وبالتالي نجد أن الشركات تستمر في التنافس حتى ولو كانت تعتقد أن ذلك لا يدر عليها الكثير من الأرباح، ومن أمثلة عوائق الخروج نذكر:¹

- القوانين الخاصة بتسريح العمال وإغلاق المصانع.

- اتفاقيات العمل التي تكلف الكثير عند نقضها.

- الارتباط الروحي والعاطفي الذي يشعر به الملاك والمدراء.

2-2 تهديد الداخلين الجدد: الداخلين الجدد هم مؤسسات محتمل أن تدخل القطاع، وتستطيع إضافة طاقات

إنتاجية إضافية، وتصبح بذلك منافسة مباشرة للشركات الموجودة فعلا في الساحة، وتكون النتيجة المباشرة لذلك عدوانية تجارية بين المنافسين، هذا الخطر لدخول منافسين جدد سوف يدفع المؤسسات الموجودة فعلا إلى إقامة عوائق لدخول السوق، ويمكن أن تكون حواجز الدخول نتيجة لمجموعة من العوامل:²

أ- **اقتصاديات الحجم:** ويقصد باقتصاديات الحجم الانخفاض في كلفة الوحدة الواحدة للإنتاج (أو نشاط آخر)

كلما زاد الحجم، فالمنظمات التي تتمتع باقتصاديات الحجم تكون قادرة على إنتاج كمية كبيرة من السلع بكلف منخفضة مقارنة بالداخلين الجدد، ولهذا يمنعون من الدخول.

ب- **تمييز المنتج:** إن تمييز المنتجات يسمح للمؤسسات بتثبيت صورة جيدة للعلامة وكسب ثقة ووفاء الزبائن، والتمييز يخلق عائق أمام الداخلين الجدد.

فالمؤسسات القائمة أسماء تجارية معروفة، أما المنافس الجديد فيجب أن يبذل الكثير من الأموال لمواجهة الاسم مثل كوكولا واختراق قاعدتها العريضة من العملاء.

ج- **متطلبات رأس المال:** إذ يحتاج المنافسين الجدد إلى موارد مالية معتبرة للدخول في المنافسة، وحتى لو توفرت الأموال فإن الدخول يشكل مخاطرة لهذه الأموال، وهذا ما يعطي امتيازاً للشركات القائمة فعلا في القطاع.

1 عماري عمار، بن واضح الهاشمي، تقييم البيئة الخارجية وأثرها على الفاعلية وتسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الملتقى الدولي الأول حول تسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف 03-04/05/2005، ص 06.

2 كاظم نزار الركابي، الإدارة الاستراتيجية العولمة والمنافسة، دار وائل، عمان، ط أولى، 2004، ص ص 128-129.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

د- تكاليف التحويل: التكاليف التي يتحملها الزبون من أجل انتقاله من منتج مورد إلى آخر، تخلق عوائق للدخول، تكاليف التحويل يمكن أن تشمل تكاليف تأهيل اليد العاملة، تكاليف التجهيزات الجديدة الملحقة، تكاليف الزمن المستغرق لقبول مصدر جديد للتموين...

ه- الوصول إلى قنوات التوزيع: إن عدم توافر قنوات التوزيع للداخلين الجدد يخلق عائقا آخر للدخول، ففي الأغلب تمتلك المنظمات القائمة تأثيرا في منافذ التوزيع، أو امتلاكها لخبرة توزيعية عالية أو محدودية تلك القنوات، إلى غير ذلك من تلك الصعوبات، يجعل من عملية اختراقها مكلفة على الداخلين الجدد.

و- أثر التجربة: ويقصد به التخفيض المنتظم للتكلفة الوحودية للإنتاج مع تزايد تراكم المنتجات للاستفادة من اقتصاديات الحجم وأثر التعليم، حيث أن المؤسسات الموجودة في القطاع لها الظروف الملائمة للاستفادة من هذا واستغلاله كحاجز أمام دخول المنافسين الجدد.

ي- قوة المؤسسات الموجودة في القطاع: تتمثل في مواجهة الداخلين الجدد بامتلاكها قدرات مالية وبصلابتها وبقدرتها التفاوضية مع زبائنها ومورديها، بوجود زيادة في الطاقات وتطبيق تخفيض الأسعار.

ح- السياسات الحكومية: حيث يمكن للسياسات الحكومية من أن تحد أو تمنع دخول مؤسسات جديدة في مجالات معينة عن طريق المطالبة بتراخيص، المطالبة بحماية المحيط من التلوث... الخ، كما يمكن للسياسات الحكومية من أن تحفز عملية الدخول من خلال تقديم تسهيلات جبائية.

2-3- تهديد المنتجات البديلة: إن المنتجات البديلة هي تلك المنتجات التي تقدمها المؤسسات الأخرى، والتي يمكن أن تفي باحتياجات المستهلكين بأسلوب أو بطريقة تشبه تماما الأسلوب الذي يفني به منتجات المؤسسة، و تجدر الإشارة إلى أن وجود بدائل قوية تعتبر بمثابة تهديد تنافسي كبير، الأمر الذي بدوره يشكل قيود على السعر الذي تفرضه المؤسسة وبالتالي أرباحها.¹

1 شارلز وجاريت جونز، الإدارة الاستراتيجية، الجزء الأول مدخل متكامل، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد المعتاد، دار المريخ، الرياض،

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

لذلك فإنه من الواجب على المؤسسات القطاع القيام برد فعل جماعي، قد يتعلق مثلا بتحسين نوعية المنتج، التجديد والابتكار، التكثيف عمليات الإشهار...

2-4- القوة التفاوضية للزبائن: الزبائن يمكنهم الحد من ربح الشركات المنافسة في القطاع، كذلك يمكنهم الحصول على تخفيضات أساسية بسبب قدرتهم على التأثير أكثر على المنتجين و فرض قانونهم، يمكنهم الشراء بكميات كبيرة جدا أو الاندماج سواء من الأمام أو الخلف.¹

أ- معيارية أو نمطية المنتجات: حيث تسمح معيارية المنتجات بعدم ارتباط الزبائن بمورد واحد حيث يمكنهم الانتقال من مورد آخر بدون صعوبة، لأن الموردين يملكون نفس المنتج، وبذلك يفرض الزبائن على الموردين تقديم تنازلات لهم مما يزيد من قدرتهم التفاوضية.

ب- درجة أهمية الزبون بالنسبة للمؤسسة: وتتوقف بدورها على الكمية التي يطلبها الزبون من منتجات، فكلما زادت هذه الكمية زادت أهمية الزبون بالنسبة للمؤسسة، وبالتالي زيادة قدرته التفاوضية.

ج- ضعف ربحية الزبائن: فكلما ضعفت ربحية الزبائن كلما انخفضت تكلفتهم، وهذا سيكون سببا في سعيهم للشراء بأسعار منخفضة وبالتالي تزيد قدرتهم التفاوضية.

د- مدى ارتباط منتج المؤسسة بمنتجات وخدمات الزبون: عندما ترتبط جودة المنتجات وخدمات الزبون ارتباطا وثيقا بمنتجات المؤسسة يكون الزبون أقل حساسية للسعر والعكس الصحيح.

هـ- الزبائن يشكلون تهديد للتكامل الخلفي: فإذا كان الزبائن يشكلون خطر التكامل الخلفي، فإن بمقدرتهم اشتراط تنازلات أثناء التفاوض، وتعتمد المؤسسات الكبيرة إلى استعمال التكامل الخلفي كسلاح للتفاوض، حيث أنها تنتج بنفسها بعض العناصر الداخلة في صنع منتوجاتها، تتيح هذه العملية معرفة مفصلة لتكاليف المورد، حيث يساعد ذلك على تعزيز الموقف التفاوضي، ويمكن تحييد قوة الزبائن التفاوضية ولو جزئيا إذا شكلت مؤسسات القطاع تهديد التكامل الأمامي في قطاع الزبائن.

و- امتلاك الزبون لمعلومات كاملة: إذا كان الزبون يمتلك معلومات كاملة عن المجال، أسعار حقيقية السوق، وكذلك تكاليف الموردين، عادة ما يملك وسائل كبيرة لضغط في التفاوض.

1 شارلز وجاريت جونز، مرجع سابق، ص ص 150-151.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

2-5- القدرة التفاوضية للموردين: يمكن للموردين الحد من ربح الشركات في القطاع باستعمال قدرتهم التفاوضية لكي يرفعوا من سعر بيع مواد الخام، السلع التصنيعية، وبناء عليه هم يركزون أكثر على قدرتهم على ممارسة ضغوط على زبائنهم، ويكون الموردون في موضع قوة في ظل الحالات التالية:¹

أ- درجة تركيز الموردين مقارنة مع الزبائن: حيث كلما كانت السيطرة في صناعة الموردين من طرف شركات قليلة كلما تحكم الموردين في السعر والجودة وشروط الشراء لدى الزبائن.

ب- عدم توفر المنتجات البديلة بسهولة: الشيء الذي يزيد من القدرة التفاوضية للموردين.

ج- تمييز منتجاتهم بالدرجة التي تكلف المؤسسة كثيرا: إذا ما تحولت إلى مورد آخر

د- درجة أهمية المؤسسة بالنسبة للمورد: فعندما لا يمثل قطاع المشتري سوء حصة بسيطة من رقم أعمال الموردين فإن القوة التفاوضية لدى المورد تكون كبيرة.

هـ- درجة أهمية منتجات المورد بالنسبة للمؤسسة: فكلما كانت المواد الأولية أو النصف المصنعة ذات أهمية بالنسبة للمؤسسة زاد ذلك في القدرة التفاوضية للمورد.

و- الموردون يشكلون تهديد للتكامل الأمامي: بحيث يمكن أن يتحول مورد عوامل الإنتاج إلى منتج في قطاع نشاط زبائنه، وفي هذه الحالة فإنه يكتسب قوة التفاوض.

كما تضاف قوة سادسة إلى قوى التنافس الخمس لبورتر، وهي الجماعات الإستراتيجية "ويقصد بها توزيع الجماعات أو المنظمات التي تمارس ذات الأنماط الإستراتيجية كاستجابة للقوى البيئية التي تظهر في الصناعة الواحدة إلى مجموعات إستراتيجية".

3- أنواع الإستراتيجيات التنافسية العامة: كما ذكرنا سابقا فقد قدم porter ثلاث إستراتيجيات التي يمكن الاختيار من بينها في ضوء ما يميزها من نقاط قوة، واعتمادا على معرفة نقاط ضعف المؤسسات المنافسة لها، وقد قام porter بتوضيح خصائص هذه الإستراتيجيات الثلاثة انطلاقا من مصفوفة ذات بعدين يتمثلان في مصادر الميزة التنافسية من جهة و الدراية الإستراتيجية من جهة أخرى كما هو موضح في الشكل التالي:

1 علالي مليكة، أهمية الجودة الشاملة ومواصفات الإيزو في تنافسية المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2004/2003،

الشكل رقم (04): الإستراتيجيات التنافسية العامة

		الميزة الإستراتيجية	
		تكاليف ضعيفة	خاصية فريدة للمنتوج
الدراية	كل القطاع	تميز	تخفيض كلي في مستوى التكاليف
	جزء من السوق	تركيز	

Source : Jean-claude Tarondeau, **Stratégie industrielle**, Edition Vuibert, Paris, 2^{ème} édition, 1998, p36.

3-1- إستراتيجية تخفيض التكاليف (القيادة بالتكاليف): تهدف هذه الإستراتيجية إلى تحقيق تكلفة أقل مقارنة بالمنافسين، وهناك عدة حوافز ودوافع تشجع المؤسسات على تحقيق التكلفة الأقل وهي: توافر اقتصاديات الحجم، الآثار المترتبة عن منحى التجربة، وجود فرص مشجعة على تخفيض التكلفة وتحسين الكفاءة...

وتعد هذه الإستراتيجية الأكثر اعتمادا في أغلب المنظمات الصناعية في العالم، في عقد السبعينات وذلك إثر ظهور منحنيات الخبرة، وتوفر هذه الإستراتيجية عدة مزايا:¹

- فيما يتعلق بالمنافسين: إن إتباع هذه الإستراتيجية يحقق للمنظمة مركزا تنافسيا أفضل وعائد أعلى للاستثمار.
- فيما يتعلق بالموردين: فالشركة المنتجة بتكلفة أقل يمكنها - في بعض الحالات - أن تكون في مأمن من الموردين الأقوياء، وخاصة في حالة ما إذا كانت اعتبارات الكفاءة تسمح لها بتحديد السعر وتحقيق هامش ربح معين لمواجهة ضغوط ارتفاع أسعار المدخلات الهامة والخرجة.
- ما يتعلق بالمشتريين: إن إمكانيات المساومة ترتفع في مواجهة معظم المشتريين لمنتوجاتها من خلال المرونة السعرية التي تتمتع بها، والتي تمكنها من أن تحقق لها أداء أفضل.
- ما يتعلق بدخول منافسين المحتملين إلى السوق : فالشركة التي تنتج بتكلفة أقل يمكنها من تخفيض السعر، وبالتالي مواجهة أي هجوم من المنافسين الجدد.

1 نبيل محمد مرسي، مرجع سابق ، ص252.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

- ما يتعلق بالسلع البديلة: فالشركة التي تنتج بتكلفة أقل يمكنها من تخفيض السعر واستخدامه كسلاح ضد السلع البديلة والتي قد تتمتع بأسعار جذابة.

ويتطلب تنفيذ هذه الإستراتيجية توافر عدة شروط وهي:

- وجود طلب مرن للسعر، وحيث يؤدي أي تخفيض في السعر إلى زيادة مشتريات المستهلكين للسلعة.

- نمطية السلع المقدمة.

- عدم وجود طرق كثيرة لتمييز المنتج.

- وجود طريقة واحدة لاستخدام السلعة بالنسبة لكل المشتريين.

- محدودية تكاليف التبديل أو عدم وجودها بالمرّة بالنسبة للمشتريين.

غير أن الاعتماد على هذه الإستراتيجية يخلق العديد من المخاطر نذكر منها:

- سهولة تقليد هذه الإستراتيجية، مما يشكل خطر على المؤسسة.

- انخفاض مستوى الجودة، نتيجة الاهتمام الكبير بالتكاليف، مما يؤدي إلى تأثر سمعة المؤسسة وفقدانها لعدد من زبائنها.

- عدم مواكبة التغيرات والتطورات الحاصلة في السوق بسبب تركيز المؤسسة على تخفيض التكاليف، وإهمال جانب التكيف المؤسسة مع تلك التطورات.

- تحمل خسائر كبيرة، لأن اعتماد المؤسسة لهذه الإستراتيجية يتطلب من المؤسسة الدخول باستثمارات رأسمالية كبيرة، و بحجم إنتاج كبير.

لذا لا بد على المؤسسة أن تأخذ هذه النقاط بعين الاعتبار عند تطبيق هذه الإستراتيجية.

3-2- إستراتيجية التميز: تنبني هذه الإستراتيجية على فكرة رئيسية وهي التمييز بطريقة فريدة تجتهد التقدير من

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

العملاء، وعلى خلاف إستراتيجية "قيادة التكلفة" فإنه من الممكن أن يكون هناك أكثر من إستراتيجية تميز واحدة في السوق ، ومن أهم مجالات التمييز نذكر:¹

- التمييز على أساس التفوق الفني.

- التمييز على أساس الجودة.

- التمييز على أساس تقديم خدمات مساعدة أكبر للمستهلك.

- التمييز على أساس تقديم المنتج قيمة أكبر للمستهلك نظير المبلغ المدفوع فيه.

وحتى تضمن المؤسسة أن تكون إستراتيجية التمييز الخاصة بها ناجحة ودائمة لا بد لها من توفر شروط معينة:

- أن تسعى المؤسسة لتكثيف الجهود في مجال البحث والتطوير اتجاه المنتج، من خلال تقديم تصميمات وتشكيلات مختلفة للمنتج وفي زمن أقل.

- زيادة استخدامات المنتج.

- التركيز على عدم وجود عيوب في المنتج.

- خدمة المستهلك من خلال تقديم المساعدة الفنية له.

- تسليم المنتج في وقت قصير.

- شراء مواد خام جيدة تؤثر على جودة المنتج النهائي.

- صيانة أسرع.

لكن تطبيق هذه الإستراتيجية لا يخلو من الصعوبات والمخاطر، والتي نذكر منها:

- فقدان المؤسسة لمكانتها التنافسية بسبب انتهاء حاجة الزبائن لعامل تميز منتجاتها لعدم قدرتها على الاحتفاظ بتميزها لفترة طويلة.

1 نبيل محمد مرسي، مرجع سابق ، ص256.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

- قدرة المنافسين عن التقليد وكثرتهم، مما يقلل من قدرة الزبائن من إدراك تمييز المنتج أو الخدمة.

- خسارة بعض الزبائن والمستهلكين بسبب ارتفاع أسعار المنتجات المقدمة إليهم، وذلك نتيجة ضخامة التكاليف الخاصة بتمييز المنتجات مقارنة بالمنافسين.

فإستراتيجية التمييز لا تسمح للمنظمات بالتغاضي عن التكاليف ولكنها ليست هدفا إستراتيجيا للمنظمات.

3-3 إستراتيجية التركيز: وتعني إستراتيجية التركيز اختيار شريحة من المستهلكين سواء كانوا أفراد أو منظمات، حيث يتم التركيز عمليا للوفاء باحتياجاتهم أكثر من غيرهم من الزبائن، من خلال التركيز على خطوط الإنتاج أو المنتجات أو سوق محددة.

وتقوم إستراتيجية التركيز على متغيرين أو بعدين هما:¹

أ- التركيز على أساس التكاليف: يتمثل في البحث عن ميزة في قطاع السوقى المستهدف في ظل تكاليف منخفضة .

ب- التركيز على أساس التمييز: يتمثل في التفرد في القطاع السوقى المستهدف.

وحتى يتم تطبيق هذه الإستراتيجية لابد من توفر مجموعة من الشروط نذكر منها:

- وجود مجموعات مختلفة ومتميزة من الزبائن ممن لهم حاجات مختلفة أو يستخدمون المنتج بطرق مختلفة.

- عدم وجود منافس آخر يحاول التخصص في نفس القطاع السوقى المستهدف.

- موارد المؤسسة لا تسمح إلا بتغطية قطاع سوقى معين.

- تفاوت قطاعات الصناعة بشكل كبير من حيث الحجم والربحية ومعدل النمو.

- شدة حدة قوى التنافس الخمس بحيث تكون بعض القطاعات أكثر جاذبية من غيرها.

أن تطبيق هذه الإستراتيجية يرافقه مخاطر معينة نذكر منها:

- التركيز على شريحة محددة من الزبائن يؤدي إلى إنتاج محدد، وبالتالي زيادة الكلفة للوحدة الواحدة، ويكون

التضارب بين الرغبة في تقديم منتجات بأسعار منخفضة والرغبة في تلبية احتياجات شريحة محددة من الزبائن.

1 Michel Porter، 'L'avantage concurrentiel'، OP، Cit، P 27.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

- زيادة الكلفة غير المباشرة للوحدة الواحدة نتيجة لمحدودية الإنتاج.

- اتساع مجالات التمييز بين المنظمات والمنافسين في مجال أعمالها، مما يجعل تنفيذ الهدف الإستراتيجي المحدد أمرا صعبا.

- تضيق الاختلاف بين المنتوجات وخدمات المنظمة ومنافسيها.

و الحقيقة هي أن كل المنشآت تتبع إستراتيجية التمييز بشكل أو بآخر، و يرجع ذلك إلى أن منشأة واحدة فقط هي التي تستطيع أن تميز نفسها على أساس " أقل تكلفة" مما يترك لباقي المنشآت في الصناعة مهمة البحث عن طرق أخرى لتمييز منتجاتها.

ويوضح الشكل التالي مقارنة بين الإستراتيجيات الثلاثة:¹

الشكل رقم (05): الإستراتيجيات العامة للتنافس

قيادة التكلفة	التمييز	التركيز
منخفض	مرتفع	منخفض/ مرتفع
أساسا من خلال السعر	أساسا من خلال تقديم منتج	(من خلال السعر/ أو منتج فريد)
منخفضة	مرتفعة	منخفضة
(السوق ككل)	عدة قطاعات سوقية	قطاع أو عدد محدود من
التصنيع وإدارة الموارد	البحوث والتطوير والمبيعات والتسويق	أي نوع من جوانب التمييز والتفوق
تميز المنتج	الاختيارات	قطاعات سوقية
جوانب التمييز و التفرد		

المصدر: نبيل محمد مرسي، إستراتيجية الإدارة العليا (الإعداد، تنفيذ، مراجعة)، مرجع سابق، ص 261.

1 محمد مرسي، مرجع سابق، ص 261.

المطلب الثاني : مفهوم الميزة التنافسية

يعتبر مفهوم الميزة التنافسية ثورة حقيقية في عالم إدارة الأعمال على المستوى الأكاديمي والعلمي فأكاديميا لم يعد ينظر للميزة التنافسية كمفهوم داخلي أو كمواجهة وقتية، ولكن أصبح ينظر للميزة التنافسية كعملية ديناميكية ومستمرة تستهدف تحقيق التفوق والتميز المستمر للمؤسسة على المنافسين والموردين والمشتريين وغيرهم، في هذا المطلب سنتطرق إلى مفهوم الميزة التنافسية وأهدافها وأنواعها ومصادرها ومحدداتها والعوامل المؤثرة فيها.

أولاً: مفهوم الميزة التنافسية

في الوقت الحالي أصبح مفهوم الميزة التنافسية الشغل الشاغل للباحثين الاقتصاديين وعلى هذا الأساس فالدخول في دائرة التنافس لا يعني القضاء على المنافسين وإنما تقديم منتجات ترضي المستهلكين تختلف عن المنافسين، ومن التعاريف التي أعطيت لها ما يلي:

تعرف الميزة التنافسية على أنها " ميزة أو عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس".¹

ولقد عرفها بورتر² على أنها تنشأ أساساً من القيمة التي تستطيع مؤسسة ما أن تخلقها لزبائنها بحيث يمكن أن تأخذ شكل أسعار أقل بالنسبة لأسعار المنافسين بمنافع مساوية، أو بتقديم منافع متفردة في المنتج تعوض بشكل واسع الزيادة السعرية المفروضة².

كما تعرف أيضا بأنها "هي قدرة المؤسسة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمؤسسات الأخرى العاملة في نفس النشاط".³

يرى فليب كوتر⁴ أنها " تلك القدرة على أداء الأعمال بأسلوب معين أو مجموعة من الأساليب التي تجعل الأخرى عاجزة عن مجاراتها في الأمد القريب أو في المستقبل".⁴

1 نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، عمان، 2000، ص37.

2 Michel Porter، L'avantage concurrentiel، OP، Cit، P 08.

3 مصطفى محمود أبو بكر، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص13.

4 Philip Kotler، Bernard Dubois et Delphine Mancesa، Le Marketing management، 11^{ème} édition، Pearson édition ، Paris، 2004، P 118.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

ومن هنا يمكن القول بأن الميزة التنافسية هي تلك الخاصية التي تحوزها المؤسسة و التي تمكنها من خلق القيمة ومنه الحصول على مكانة معينة في ظل بيئتها التنافسية وهذا يكون عن طريق إتباعها لمجموعة من الإجراءات والسياسات وهذا لتحقيق النجاح باعتبارها عنصرا جوهريا وأساسيا في اقتصاد بلد ما .

هناك عدة مجالات يمكن بها تحقيق الميزة التنافسية :

- تخفيض تكاليف المنتج
- تميز السلعة و الخدمة المقدمة
- مجال المنافسة إما بتوسع المجال التسويقي ليشمل مناطق أخرى أو بالتركيز على أنشطة محددة تضمن للمؤسسة التميز على الآخرين.

ثانيا : أهمية و أهداف الميزة التنافسية.

1 أهمية الميزة التنافسية

ترداد أهمية الميزة التنافسية في العالم بتطور الاقتصاد وظهور عدة شركات تركز على هذا الموضوع من أجل الوصول إلى سبل امتلاك الميزة التنافسية والبحث عن طرق إدامتها كالحصول على مصدر للموارد النادرة أو التواصل إلى أسلوب لإدارة التنظيم وغيرها.

ويمكن تحديد أهمية الميزة التنافسية بما يأتي:¹

- تعد بمثابة السلاح الأساسي لمواجهة تحديات السوق المنظمة المناظرة.
- كونها تمثل معيار مهما لتحديد المنظمات الناجحة عن غيرها.
- تمثل مؤشرات إيجابية نحو المنظمة لاحتلال موقع قوي في السوق من خلال حصولها على حصة سوقية أكبر.
- هي معيار لقياس مدى تفوق المؤسسة في السوق التي تنشط فيها على اعتبار أن المؤسسة المحققة للميزة التنافسية تحقق أرباحا عالمية كما أنها تسمح لها بتحقيق حصة أكبر من السوق، والأكثر من ذلك أنها قد تحقق للمؤسسة القدرة على الاستمرار والزيادة في السوق.

1 نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص37.

2- أهداف الميزة التنافسية.

تسعى المؤسسات من خلال خلق الميزة التنافسية لتحقيق الأهداف الآتية:¹

- خلق تسويقية جديدة.

- دخول مجال تنافسي جديد ، كدخول سوق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من عملاء ، أو نوعية جديدة من المنتجات الكبيرة التي ترغب اقتنائها.

- كثافة الغنى والسعي لتحقيق هدف رئيسي من أهداف المؤسسات ذات المزايا التنافسية ، وهدف يرتبط بدافع التملك والحيازة لكافة أشكال الأصول ويتم ذلك من خلال حصة مبرمجة زمنيا من أجل:

- زيادة العائد مثل : أسهم الملكية، سندات التمويل، صكوك الاستثمار.
- زيادة المردودية مثل : القيمة المضافة ، هامش الربح ، فارق السعر البيع.
- زيادة الدخل مثل : الأجور، المرتبات، المكافآت.

ومن خلال هذه الزيادات تتمكن المؤسسة من رفع احتياطياتها ومن ثم تدعيم الاستثمار والتوسيع في نشاطها مما يؤدي إلى زيادة أرباحها وتحقيقها لموقع الميزة في السوق.

ثالثا: أنواع و مصادر الميزة التنافسية

للميزة التنافسية أنواع و مصادر مختلفة نذكرها كما يلي:

1- أنواعها

هناك نوعين من الميزة التنافسية:

1-1- ميزة التكلفة الأقل: معناها قدرة الشركة على تصميم، تصنيع، و تسويق منتج أقل تكلفة مقارنة مع

الشركات المنافسة، و بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر، و لتحقيق هذه الميزة فإنه لا بد من فهم الأنشطة الحرجة في حلقة أو سلسلة القيمة للشركة و التي تعد مصدرا هامة للميزة التكلفة.²

1 إبراهيم شكري، إستراتيجية الجودة الشاملة، المجلة العلمية الاقتصاد التجارة، كلية عين شمس، العدد الثالث، جويلية 1998، ص113.

2 سمية حرنان، ترشيد التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة الخدمية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2006/2007، ص32.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية

أما عن إعداد الإستراتيجية التي تبني على الميزة التنافسية لتكلفة الأقل فهي إستراتيجية السيطرة بالتكاليف، و لكي تحقق المؤسسة هذه الميزة يجب عليها مراقبة التكاليف المتعلقة ببعض العناصر و التحكم بها مقارنة مع المنافسين، ومن بين هذه العناصر:¹

أ- مراقبة التعلم: التعلم أو التكوين ليس تلقائيا بل هو نتيجة لمجموعة من الجهود المبذولة من طرف الإطارات و المستخدمين على حد السواء، لذلك يجب ألا يتم التركيز فقط على تكاليف اليد العاملة بل يجب مراقبة كل التكاليف المرتبطة بتكوين العاملين.

ب- مراقبة الروابط: حتى تستطيع المؤسسة أن تحسن موقعها في ميدان التكاليف يجب عليها التعرف على الروابط الموجودة بين الأنشطة المنتجة للقيمة من جهة و العمل على استغلالها من جهة أخرى.

ج- مراقبة الإلحاق: و يكون ذلك بطريقتين، إما بتجميع الأنشطة المنتجة للقيمة من أجل استغلال الإمكانيات المشتركة بينها، أو نقل معرفة كيفية تسيير العمل في نشاط منتج للقيمة إلى وحدات إستراتيجية تمارس أنشطة مماثلة.

د- مراقبة الرزنامة: نجد في بعض القطاعات أن من ينشط أولا يستطيع امتلاك ميزة التكلفة، أما في القطاعات الأخرى المؤسسات التي تنتظر يمكنها امتلاك بعض ميزات في ميدان التكاليف بسبب أن التكنولوجيا سريعة التغيير أو بسبب دراسة سلوك المنافسين و اكتشاف القوة و الضعف لديهم.²

ه- مراقبة التموضع: بحيث يكون له تأثير على عناصر عديدة مثل: مستوى الأجور، فعالية الإمداد و سهولة الوصول إلى الموردين، و المؤسسة التي تختار أحسن المواضع يكون بإمكانها امتلاك ميزة مهمة عن طريق التكاليف.³

1-2- ميزة التمييز: هي القدرة على تقديم منتج متميز أو فريد وله قيمة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى، خصائص خاصة للمنتج، خدمات ما بعد البيع)، لذا يصبح من الضروري فهم المصادر المحتملة لتمييز المنتج من خلال أنشطة حلقة القيمة و توظيف قدرات و كفاءات الشركة لتحقيق جوانب التمييز.⁴

و نجد أن الإستراتيجية التي تبني على أساس ميزة التمييز هي إستراتيجية التمييز.

1 نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 97.

2 Michel Porter، L'avantage concurrentiel، OP، Cit، P134.

3 Iden ، P P 159-160.

4 Iden ، P158.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

و تتحصل المؤسسة على هذا النوع من المزايا إذا ما توفرت لها عوامل التفرد، التي نذكر منها:¹

أ- المقاييس أو الإجراءات التقديرية: وهي مجموعة الإجراءات التي يمكن أن تشكل عاملاً مسيطراً على تفرد المؤسسة مثل: خصائص و كفاءة المنتوجات المعروضة، التكنولوجيا المستعملة في النشاط (الآلات المستعملة، معلومات متعلقة بمعالجة الطلايبات)، جودة وسائل الإنتاج المسخرة للنشاط، كفاءة و خبرة المستخدمين في النشاط و تكوين متخصص، المعلومات المستخدمة لمراقبة النشاط...

ب- الروابط: وهي الروابط الموجودة مع الموردين، قنوات التوزيع و الأنشطة الخاصة بالمؤسسة وتنقسم:

- الروابط بين الأنشطة: فكلما كان هناك تنسيق بين الأنشطة كلما كانت هناك سرعة في آجال التسليم، و بالتالي تلبية حاجات الزبائن في وقت أسرع.

- الروابط مع الموردين: ففي حالة وجود تنسيق مع الموردين تتمكن المؤسسة من تمييز منتوجاتها عن بقية المنتجات الأخرى.

- الروابط مع قنوات التوزيع: سواء من خلال الروابط بين هذه القنوات أو من خلال التنسيق للأنشطة المشتركة بين المؤسسة و قنوات التوزيع.

ج- الرزنامة: يمكن أن ترتبط خاصية التفرد لمؤسسة بتاريخ الذي بدأت فيه المؤسسة ممارسة النشاط، فمثلاً المؤسسة التي كانت السبابة إلى استعمال صورة معينة للمنتوج، يمكنها أن تفاجأ منافسيها و تحقق مصادر التمييز [...]. و في المقابل هناك بعض القطاعات تقتضي التأخر عن الدخول لأنه يسمح باستعمال تكنولوجيا أكثر حداثة.

د- التموضع: يمكن للمؤسسة أن تحقق ميزة التمييز إذا استطاعت اختيار موضع جيد لأنشطتها، فمثلاً يستطيع أن يحقق بنك معين التفرد، و ذلك باختيار أحسن المواقع لوكالاته و موزعاته الأوتوماتيكية.

هـ- التعلم: إن تكرار المنتوج بنفس الجودة يؤدي إلى تميز متواصل، و لا يتأتى ذلك بدون تكوين و تعليم المستخدمين و الإطارات .

1 نبيل محمد مرسي، مرجع سابق، ص79.

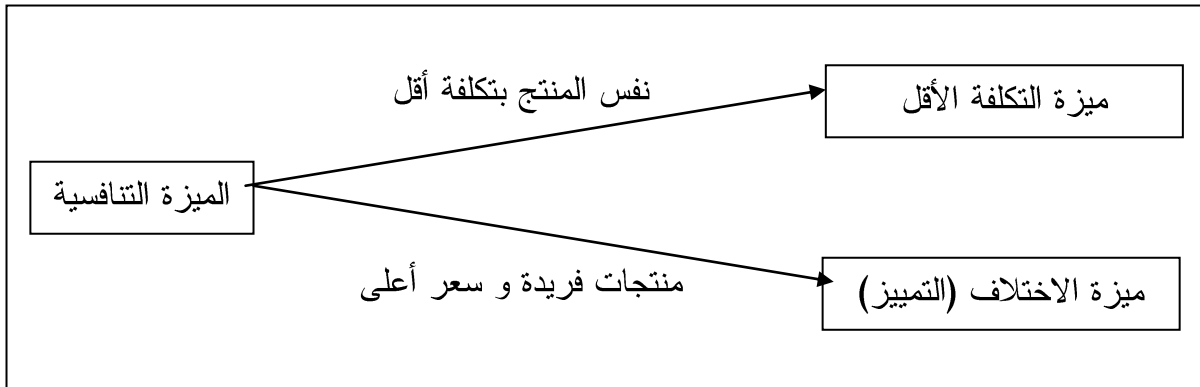
الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

و- التكامل: إن توفر نوع من التكامل بين أنشطة المؤسسة يمكن أن يمنح للمؤسسة خاصية التفرد، خاصة في حالة انضمام أنشطة جديدة للمؤسسة من طرف الموردين و قنوات التوزيع، وذلك عن طريق تمكينها من المراقبة الجيدة لنتائج الأنشطة المعينة و التي بمقدورها أن تكون مصدرا للتمييز.

و تجدر الإشارة إلى أن التمييز مكلف جدا للمؤسسات، كما أن هذه التكلفة تختلف من مؤسسة إلى أخرى، و يرجع ذلك إلى اختلاف موقع المؤسسات اتجاه عوامل تطور التكاليف، لذلك يجب التنسيق بين الأنشطة من أجل الرفع من درجة التمييز بأقل التكاليف.

و يمكن تلخيص أنواع الميزة التنافسية في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): أنواع الميزة التنافسية



المصدر: محمود مصطفى أبو بكر، إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية، الجامعة الإبراهيمية، الإسكندرية، 2008، ص18.

إن من فائدة المؤسسة أن تحوز على كلتا الميزتين في آن واحد، أما إذا لم يكن بالإمكان الجمع بينهما، كان لا بد على المؤسسة أن تختار بين إحدهما، و يتم الاستناد في التفضيل بينهما على المعايير التالية:¹

- جاذبية النشاط.
- شدة المنافسة.
- الفن التكنولوجي المستعمل.

1 الداوي الشيخ، دور التسيير الفعال لموارد وكفاءات المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية، ورقة عمل للملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 09-10/03/2004، ص261.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

- تطور حاجات و رغبات الزبائن عبر الزمن.
- الفرص المستقبلية.

2 مصادر الميزة التنافسية

لا يمكن لأي مؤسسة أن تتمتع بميزة تنافسية إلا إذا توافرت لديها مجموعة مصادر تنشأ من خلالها هذه الميزة، حيث يرى الدكتور حسن علي الزغيبي أن مصادر الميزة التنافسية التي تتمتع بها المنظمة تكون على مستويين هما:¹

جزئي: يتمثل في أحد مكونات النظام للمنظمة، أي قد يكون من المدخلات الأنشطة المتعلقة بالمنظمة و من بينها التي ينعكس تأثيرها في شكل مدخلات.

كلي: يتمثل في الخاصية النهائية المتحققة في مخرجات النظام و التي تحقق المنفعة للمشتري و تحقق

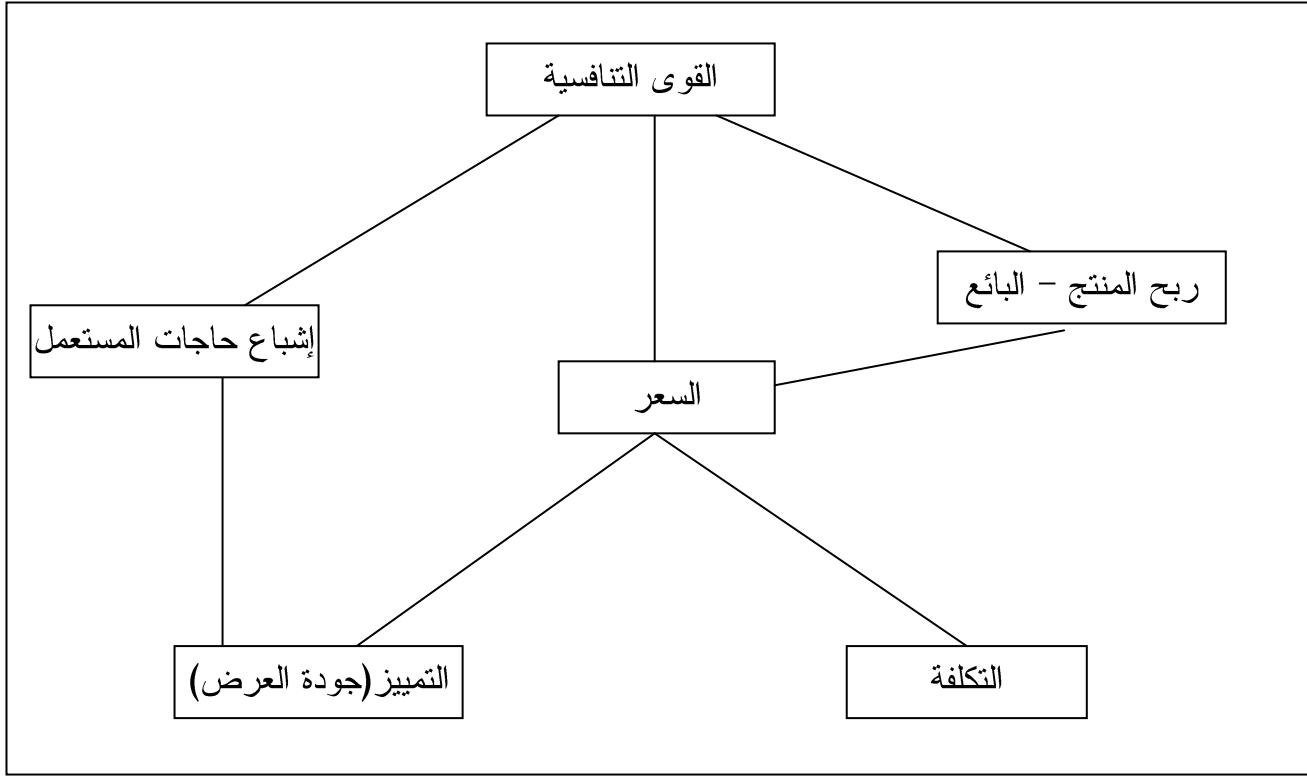
التفوق على المنافسين.

في حين حصر M.Porter مصادر الميزة التنافسية في التكلفة و التمييز، إلى جانب المعايير الكلاسيكية مثل : الوفرة الاقتصادية، زيادة إنتاجية عوامل الإنتاج، تخفيض التكاليف.

و الشكل التالي يوضح فكرة M.Porter

1 حسن علي الزغيبي، نظام المعلومات الاستراتيجية مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط أولى، 2005، ص148.

الشكل رقم (07): مصادر الميزة التنافسية أو القيمة



المصدر: كربالي بغداد، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية، ورقة عمل مقدمة للملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 21-22/05/2002، ص4.

يتضح من الشكل أن تحقيق ميزة تنافسية أكبر من المنافسين يتطلب من المؤسسة المبدعة أو المنتجة لأي منتج جديد (سلعة أو خدمة)، أن تراعي حاجيات المستهلك أو المستعمل في عملية الإنتاج، و هذا بأخذ آرائه في جميع مراحلها أو بعض منها، وإن نتيجة ذلك يساهم بدرجة أكبر في قبوله للمنتج الجديد مع إعطاء ولائه إليه، وزيادة على ذلك، فإن أسعار مكونات المنتج هي الأخرى لها تأثير على جودته و تنوعه، أما تدنيت التكاليف هي الأخرى تتأثر بأسعار المواد الأولية و التحكم في التكنولوجيا المستخدمة، و الكفاءات و المهارات، و كل ذلك يخلق لدى المؤسسة قدرة على مواجهة القوى التنافسية في السوق.

أما Hayes و Wheel Wrigh فقد حددا 05 مصادر للميزة التنافسية، و هي موضحة في الجدول التالي:

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (02): مصادر الميزة التنافسية حسب Hayes و Wheel Wrigh

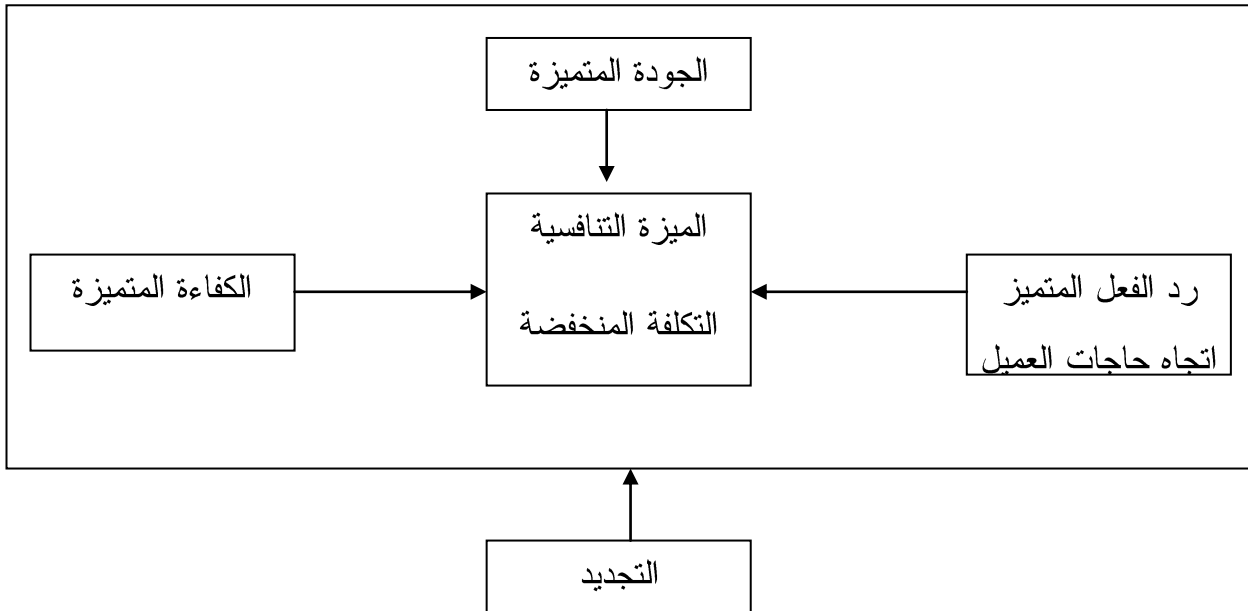
الإيضاح	مصدر الميزة التنافسية
تتمكن المنظمة من البيع بسعر أقل من معدل سعر الصناعة وتتفوق على المنافسين	الكلفة
وتتمثل في المواصفات و الأداء الجيد و الوظيفة التي يخدمها	النوع
و تتمثل في إتاحة المنتج للمشتري عند الطلب	الاعتمادية
التكيف للتقلب في الطلب و القدرة على الاستجابة له	المرونة
تقديم منتجات جديدة	الإبتكارية

المصدر: أمال عياري، رجم نصيب، الإستراتيجيات الحديثة للتغيير كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الجزائرية، ورقة عمل مقدمة للملتقى الدولي تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط، جامعة محمد خيضر بسكرة، قسم علوم التسيير، 29-2002/10/30، ص14.

وفي رأي آخر يحدد بعض الكتاب و الباحثين في مجال التنافسية أن هناك أربع (04) مصادر رئيسية للميزة

التنافسية، يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): مصادر الميزة التنافسية



المصدر: شارلز و جاريت جونز، الإدارة الإستراتيجية الجزء الأول "مدخل متكامل"، ترجمة: رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2001، ص196.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

و يتضح من الشكل أن مصادر الميزة التنافسية هي كالتالي :

2-1- الكفاءة

فكلما كانت الشركة أكثر كفاءة كلما قل مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة ، بمعنى تزيد

كفاءة الشركة كلما تحكمت في تخفيض التكاليف، وهكذا سيساعد عامل الكفاءة الشركة على تحقيق المزايا التنافسية.

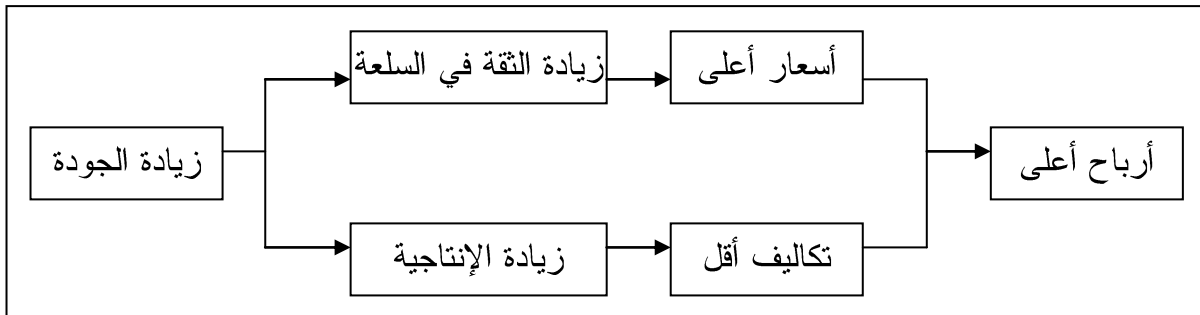
2-2- الجودة

إن المنتجات ذات الجودة هي السلع و الخدمات التي يمكن الاعتماد عليها و الثقة بها لإنجاز الوظائف المصممة لأدائها، ويعتبر تأثير الجودة العالية للمنتج على المزايا التنافسية تأثيرا مضاعفا، و المتمثل في:¹

- 1 إن توفير منتجات عالية الجودة يزيد من قيمة هذه المنتجات في أعين المستهلكين، و هذا المفهوم المدعم للقيمة يؤدي بدوره إلى السماح للشركة بفرض سعر عالي لمنتجاتها.
- 2 أما التأثير الثاني للجودة العالية على المزايا التنافسية، فيصدر عن الكفاءة العالية و التكاليف المنخفضة للوحدة[...], فاختصار عامل الوقت يؤدي إلى إنتاجية أعلى للعامل و تكاليف أقل للوحدة. و هكذا نجد أن المنتج العالي الجودة لا يسمح للشركة فقط بفرض أسعار عالية لمنتجاتها، و لكن يؤدي أيضا إلى خفض التكلفة.

و الشكل التالي يوضح أهمية الجودة بالنسبة للمؤسسة

الشكل رقم(09): تأثير الجودة على الربح



المصدر: شارلز و جاريت جونز، الإدارة الإستراتيجية الجزء الأول "مدخل متكامل" ، ترجمة:رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ للنشر ، الرياض،2001، ص201.

1 شارلز و جاريت جونز، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد المتعال، مرجع سابق، ص200.

2-3- التجديد

يقصد بالتجديد innovation استخدام مخرجات نشاط الابتكار بغرض تحسين الجزئي أو الجذري يرمي إلى دعم القدرة التنافسية للمؤسسة، و بالتالي التعديل المستمر في الميزة التنافسية بما يحقق الاستمرار و النمو للمؤسسة و للاقتصاد الوطني ككل، فالتجديد إذا هو محور وظيفة البحث و التطوير في المؤسسة، هذه الوظيفة التي تقوم على أساس المعرفة العلمية و المهارات التي أصبح التحكم فيها، في ظل الاقتصاد المعاصر المبني على المعرفة و التنافسية يسمح بالتحكم في التكاليف و في جودة المنتجات.¹

التجديد إذن يمكن أن يشكل مصدرا رئيسا للمزايا التنافسية، لأنه يمنح للمؤسسة شيئا متفردا شيئا لا يمتلكه منافسوها، و يسمح هذا التفرد للمؤسسة بتمييز نفسها و بالتالي اختلافها و تميزها، فضلا عن فرض أسعار عالية لمنتجاتها أو خفض تكاليف منتجاتها بنسبة كبيرة مقارنة بمنافسيها.

2-4- الاستجابة لحاجات العميل

و يقصد بها قدرة المؤسسة على أداء المهام بشكل أفضل من المنافسين في تحديد و إشباع احتياجات عملائها، و عندئذ سيولي الزبائن قيمة أكبر لمنتجاتها، مما يؤدي إلى خلق التمييز القائم على المزايا التنافسية، و ترتبط هذه الاستجابة بعدة عوامل منها:

- أ- تحسين جودة المنتج تصميمه و تطويره، بشكل يتلاءم مع حاجات و رغبات الزبائن.
- ب- مراعاة الحاجات الفردية أو الجماعية عند تقديم المنتجات و الخدمات للزبائن.
- ج- تقليص وقت الاستجابة للعميل. بمعنى تقليص الوقت المستغرق لتسليم السلع أو أداء الخدمات.
- د- التفوق في خدمات ما بعد البيع و عمليات الدعم.

1 رحيب حسين، التجديد التكنولوجي كمدخل استراتيجي لدعم القدرة التنافسية بالمؤسسة الجزائرية، حالة الصناعات و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، ورقة عمل مقدمة للملتقى الدولي تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط، جامعة محمد خيضر بسكرة، قسم علوم التسيير، يومي 29-2002/10/30، ص42.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

تسمح هذه المصادر الأربعة من خلال العمل معا بطريقة متكاملة من خلق المزيد من القيمة لمنتجات و خدمات المنظمة بالمقارنة بمنافسيها، الأمر الذي يسمح للمنظمة بالتفوق عليهم.

غير أن Elie Cohen يرجع الميزة التنافسية إلى مصادر داخلية و أخرى خارجية، فهو يرى ضرورة

البحث عن مصادر الميزة التنافسية في العملية التسييرية في حد ذاتها، و في بعض الخصائص التي تميز محيط المؤسسة، و من ثم نجد:

❖ المصادر الداخلية¹

أ- الخيارات الإستراتيجية: الخاصة بعرض المنتجات التي ينبغي أن تسمح للمؤسسة " بالبقاء في السباق " في أحسن وضعية ممكنة مثل : التسيير الجيد لتجديد المنتجات ،لتوازن التشكيلة، للحصول على التموقع الملائم.

ب- التحكم في العمليات التشغيلية:الذي يضمن التحكم في التكاليف و معيار الجودة الملائم لتموقع المؤسسة.

ج- التنظيم العام للمؤسسة: (وخصوصا وظائف "الإنتاج" ، " التسويق " و"الأفراد") حيث يؤثر كذلك على تنافسية المؤسسة، لأنه يترجم قابليتها لاكتساب حجم من الطلب ،لليقظة في السوق ، و لرد بليوننة و سرعة للمواكبة وأحيانا لسبق التطورات.

❖ المصادر الخارجية²

تنافسية المؤسسة تتحدد كذلك بعوامل خارجية ، البيئة القانونية ، الاجتماعية، الاقتصادية، و ثقافية التي تخلق في الواقع عوائد أو مزايا تنافسية للمؤسسات، التي ترتبط غالبا بشكل مباشر بشبكة علاقات التي تنتمي إليها : انضمام إلى مجموعة من المؤسسات ، اتفاقيات الشراكة ، عقود تموين حصرية...

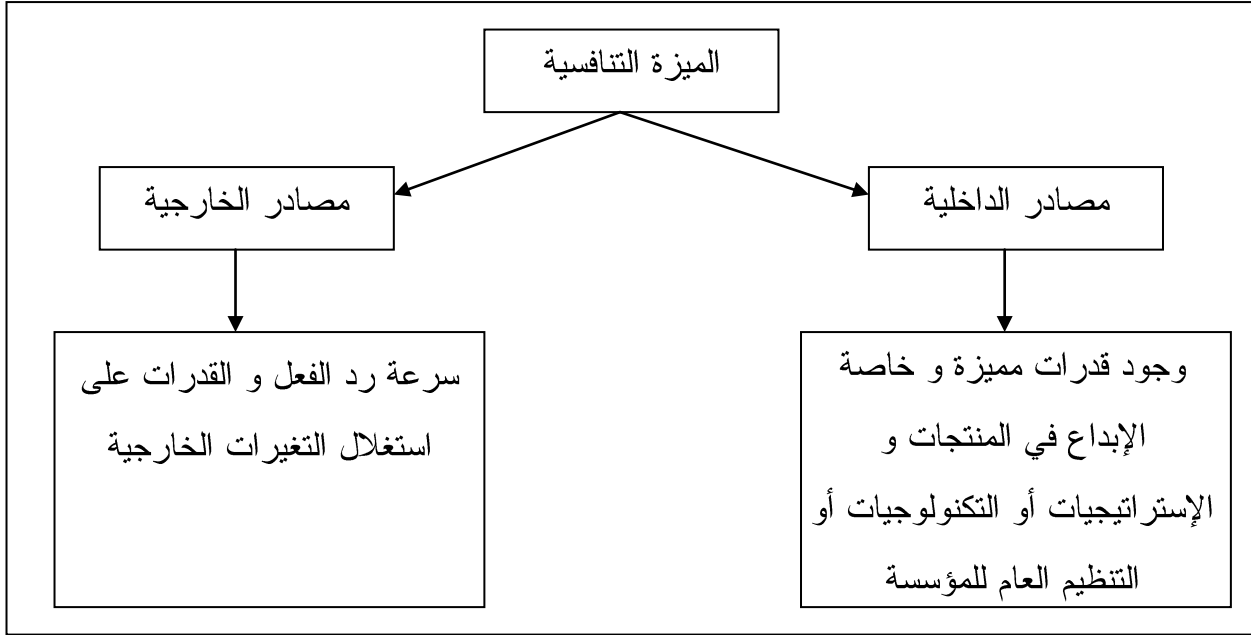
فتغير احتياجات العميل أو التغيرات التكنولوجية أو الاقتصادية أو القانونية قد تخلق ميزة تنافسية لبعض المؤسسات نتيجة لسرعة رد فعلهم على التغيرات.

و الشكل التالي يلخص وجهة النظر الأخيرة حول مصادر الميزة التنافسية.

1 Elie Cohen، **Dictionnaire de gestion**، Casbah édition، Alger، 1998، P 66.

2 Iden ، P 66.

الشكل رقم (10): مصادر الداخلية و الخارجية للميزة التنافسية



المصدر: من اعداد الطالب بناء على، الميزة التنافسية و الإستراتيجيات الأساسية.

www.samehar.wordpress.com/2006/06/25/aG25/

المطلب الثالث : محددات الميزة التنافسية

إن الميزة التنافسية تعتبر بمثابة المورد الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم و منافع للعملاء تزيد عما يقدمه المنافسون، ويتأكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من خلال متغيرين أو بعدين هامين وهما: حجم الميزة التنافسية ونطاق التنافس.

1- حجم الميزة التنافسية

يتحقق للميزة التنافسية سمة الاستمرارية إذا أمكن للمنظمة المحافظة على ميزة التكلفة الأقل أو تمييز المنتج في مواجهة المنظمات المنافسة. ويقصد بالاستمرار خلال الزمن أن للميزة التنافسية دورة حياة مثلها مثل المنتج وهذه المراحل متمثلة في:¹

1 محمد إسماعيل السقار، أثر المناخ التنظيمي في أداء الميزة التنافسية "دراسة ميدانية في المصارف التجارية الأردنية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 79، ص39.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

1-1-1-مرحلة التقديم: تعد أطول المراحل بالنسبة للمنظمة المنشئة للميزة التنافسية، لكونها تحتاج إلى الكثير من التفكير والاستعداد البشري، المالي والمادي.

1-2-1-مرحلة التثبيت: تعرف الميزة التنافسية هنا استقرار نسبي من حيث الانتشار باعتبار أن المنافسين بدءوا يركزون عليها.

1-3-1-مرحلة التقليد: يتراجع حجم الميزة ويتجه شيئاً فشيئاً نحو الركود لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة المنظمة وبالتالي تتراجع أسبقيتها عليها.

1-4-1-مرحلة الضرورة: تكون فيها ضرورة تحسين الميزة الحالية وتطويرها بشكل سريع، أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماماً عن أسس الميزة الحالية تحقق لها قيمة أكبر للعميل، وإذا لم تتمكن المنظمة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة، فإنها ستفقد أسبقيتها تماماً وعندها يكون من الصعب العودة إلى التنافس من جديد.

لا يمكن أن تحوز المنظمة على ميزة تنافسية للأبد، وبالتالي فهي مطالبة بتتبع دورة حياة الميزة، وتعرف في ذات الوقت الزمن المناسب لإجراء التحسين والتطوير أو إنشاء ميزة جديدة. فللميزة التنافسية طبيعة ديناميكية، مما يجعل أمر مراجعتها شيئاً عادياً يدخل ضمن البحث عن التحسين المستمر لنشاط المنظمة.

2- نطاق التنافس

يتشكل نطاق التنافس من أربعة أبعاد وهي:¹

2-1-1-القطاع السوقى: يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة، وكذا تنوع الزبائن الذين يتم خدمتهم. وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق.

2-2-2-درجة التكامل الأمامى: يشير إلى درجة أداء المؤسسة لأنشطتها، سواء كانت داخلية أو خارجية، فالتكامل الأمامى المرتفع مقارنة بالمنافس قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز.

1 نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 87-88.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

2-3- البعد الجغرافي: يمثل عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة. ويسمح هذا البعد

بتحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة. وتبرز أهمية هذه الميزة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل على نطاق عالمي، حيث تقدم منتجاتها أو خدماتها في كل أنحاء العالم.

2-4- قطاع النشاط: يعبر عن الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسة. فوجود روابط بين

الأنشطة المختلفة عبر صناعات، من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة، فيمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد والخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة.

إن المنظمات بمختلف أشكالها في بيئة الأعمال المعاصرة، شديدة التنافس، بات لازما عليها أن تدرك العوامل التي تؤثر على تحقيق ميزتها التنافسية، وبناء على ذلك يمكن لها وضع الاستراتيجيات التي تساعد على تحقيقها. ومنه نجد أن الميزة التنافسية تتأثر بعوامل عديدة من أبرزها: القدرات الإبداعية، الإنتاجية، التسويقية، القدرات على التردد... الخ.

المبحث الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

لقد أدى تزايد حدة المنافسة إلى توجيه الاهتمام بتحليل عناصر التكاليف لأغراض إستراتيجية (وليس محاسبية)، وهو ما يطلق عليه "بالتسيير الإستراتيجي للتكاليف"، بمعنى التعامل مع عناصر التكاليف من منظور إستراتيجي بهدف إلى تحقيق ميزة تنافسية بالإضافة إلى الأغراض المالية وذلك من خلال تحليل الوضع التكاليفي للمؤسسة مقارنة مع منافسيها

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف الإستراتيجية

ظهر مفهوم محاسبة التكاليف الإستراتيجية بعد التطورات الهائلة التي حدثت في بيئة الأعمال وما صاحبها من ازدياد حدة المنافسة وسيطرة مفهوم أسواق العميل بدلا من مفهوم أسواق البائع، وازدياد مفهوم الخفض الإستراتيجي للتكلفة وفيها ما يلي

مفهوم محاسبة التكاليف الإستراتيجية :

1- المفهوم : على الرغم من أن البعض يرى أنه لا يوجد تعريف متفق عليه لمحاسبة التكاليف الإستراتيجية، فمن الممكن تعريفها عموما على أنها ¹ " عملية توفير و تحليل المعلومات المالية المتعلقة بأسواق المؤسسة ، لاسيما المتعلقة بتكاليف المنافسين و هياكل التكلفة و متابعة تنفيذ استراتيجيات المؤسسة و الاستراتيجيات التي يطبقها المنافسون ،على مدار عدة فترات زمنية متتابعة" .

وأول من استخدم مصطلح محاسبة التكاليف الإستراتيجية هو simmonds وكان يقصد بها "توفير وتحليل البيانات المحاسبية المرتبطة بالإستراتيجية التنافسية للمؤسسة".

كما تناول آخرون مفهوم محاسبة التكاليف الإستراتيجية على أنها "التدابير و التحليلات المحاسبية المتعلقة بالمؤسسة والمنافسين ، وبصفة خاصة الاتجاهات والمستويات النسبية للتكاليف والأسعار والحجم والحصة السوقية"

1 رزان حسين كمال شهيد ، تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة ، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس حلب ، 2003، ص63.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

من خلال ما سبق يمكن القول بأن محاسبة التكاليف الإستراتيجية تهتم أكثر بالبيئة الخارجية للمؤسسة بصفة عامة وبتوفير المعلومات المتعلقة بتكاليف المنافسين على وجه الخصوص، ويرى البعض أن ما يميز محاسبته التكاليف الإستراتيجية عن محاسبة التكاليف التقليدية إنما ما يرجع بالدرجة الأولى.

إلى أخذها في الحسبان الموقف التنافسي، والذي يعني بدوره قدره إدارة المؤسسة المعنية على المنافسة ووضع إستراتيجية تنافسية خاصة بها يساعدها على التعامل مع صراعات المنافسة والقيام بكافة الوسائل الكفيلة بتحقيق المؤسسة لأهدافها في ظل التغيرات في الموقف التنافسي الذي يمكن أن تواجهه.

2- الفرق بين محاسبة التكاليف الإستراتيجية ومحاسبة التكاليف التقليدية

لخصت بعض الدراسات الاختلافات الأساسية بين محاسبة التكاليف التقليدية ومحاسبة التكاليف الإستراتيجية

منها:¹

- توجه محاسبة التكاليف التقليدية تاريخي بينما توجه محاسبة التكاليف الإستراتيجية مستقبلي، ولكن تجدر الإشارة هنا على أن محاسبة التكاليف التقليدية تهتم بدرجة أولى بعمليات اتخاذ القرار والتي تربط بالمستقبل مما ينفي الإدعاء الموجه لمحاسبة التكاليف التقليدية بكونها ذات توجه تاريخي فقط.

- ينصب اهتمام محاسبة التكاليف التقليدية بالدرجة الأولى على البيئة الداخلية للمؤسسة، أمام محاسبة التكاليف الإستراتيجية فينصب اهتمامها على البيئة الخارجية.

- يؤخذ على محاسبة التكاليف التقليدية إهمالها نسبيا للعلاقات والروابط الموجودة بين الأنظمة الداخلية للمؤسسة وإهمالها للعلاقات مع الموردين والعملاء، وبالتالي إضاعة العديد من الفرص لخفض التكلفة، بينهما تهتم محاسبة التكاليف الإستراتيجية اهتماما واضح باستغلال هذه العلاقات والروابط مما يزيد في فرص تحقيق الخفض الإستراتيجي للتكلف من خلال استغلال هذه العلاقات.

1 رزان حسين كمال شهيد، مرجع سابق، ص64.

3- الإطار العام لمحاسبة التكاليف الإستراتيجية :

يتطلب المنظور الإستراتيجي لمحاسبة التكاليف تحديد دور محاسبة التكاليف في اتجاهين، بهدف تحقيق ميزة تنافسية

نتيجة الإستراتيجيات الثنائية المتكاملة المتجهة، وهذان الاتجاهان هما :¹

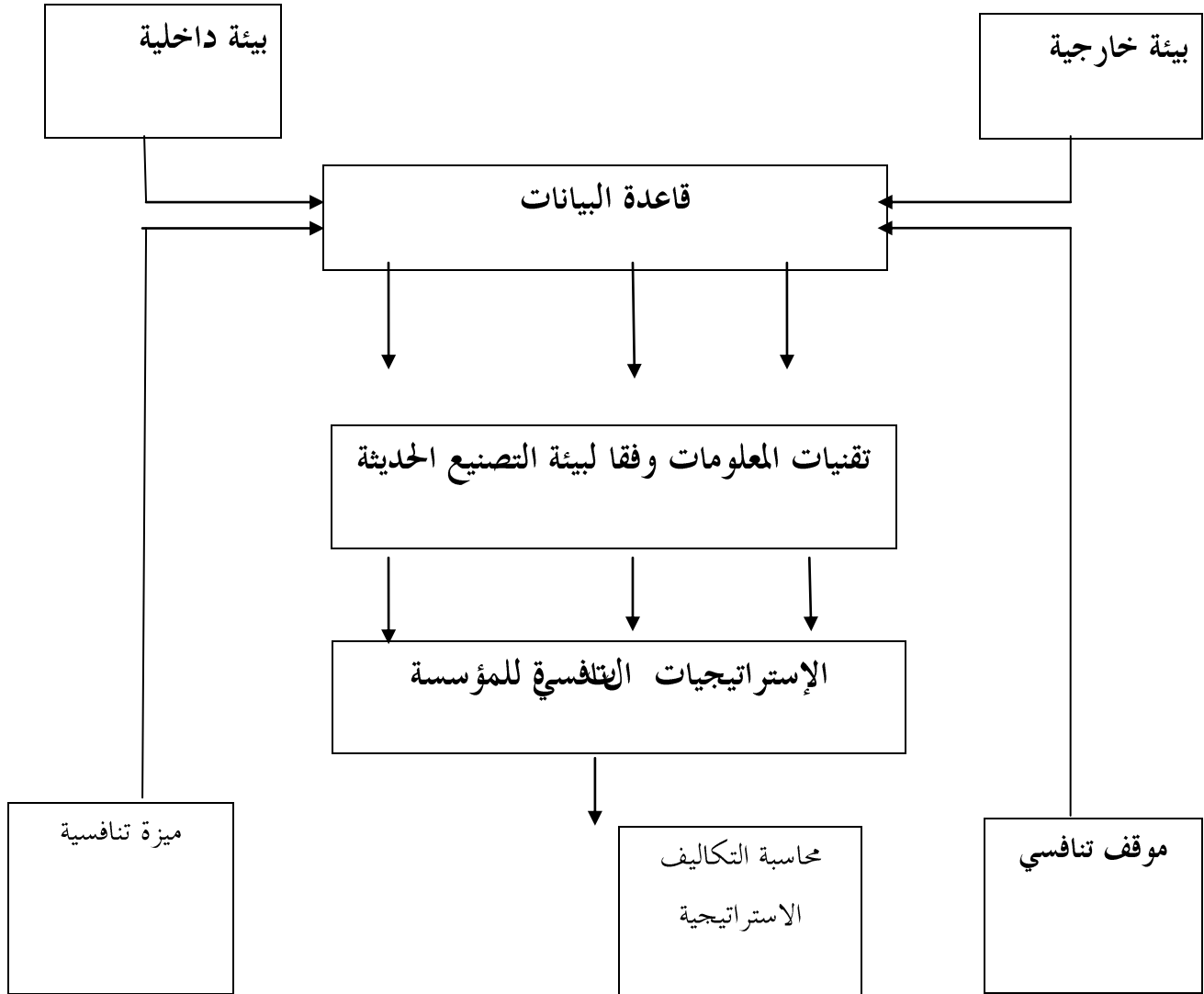
أ - تحديد خصائص المنتجات المعروضة وتكاليفها من قبل المؤسس

ب - تحديد هياكل تكلفة العمليات المتماثلة لدى المنافسين الفاعلين والممثلين مقبلا وكيفية مواجهتها و يوضح

الشكل الموالي الإطار العام لمحاسبة التكاليف الإستراتيجية.

1 رزان حسين كمال شهيد، مرجع سابق، ص65.

الشكل رقم (11) الإطار العام لمحاسبة التكاليف الإستراتيجية



المصدر: رزان حسين كمال شهيد، مرجع سابق، ص 65.

يوضح الشكل السابق كيفية الحصول على المعلومات من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة ، بهدف تحديد الاستراتيجيات التنافسية المباشرة واستخدامها في تدعيم مركزها التنافسي.

المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت العلاقة بين محاسبة التكاليف و الإستراتيجية الثنائية للمؤسسة الاقتصادية

لقد بينت دراسات عديدة سابقة العلاقة الوطيدة الموجودة بين نظام التكاليف والإستراتيجية نذكر منها :

1 - دراسة R. wilson (1990م) :

تركزت الدراسة حول توضيح أهمية مدخل الاستراتيجي للتكلفة في توضيح البعد الاستراتيجي للتكاليف وذلك من خلال المقارنة بين المداخل المتعددة في تحليل التكاليف ، وبما يساعد على تحقيق الميزة الثنائية للمؤسسة .

وقد توصلت الدراسة الى أهم النتائج التالية :¹

- أن المداخل التقليدية تهتم بالأنشطة الصناعية و المعلومات الداخلية بهدف تحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة

- التحليل الإستراتيجي يهتم بالمعلومات الداخلية و الخارجية معا وبما يساهم في تحقيق لمركز تنافسي للمؤسسة، وقد اقترح الباحث نموذجا اسماه "المثلث الإستراتيجي" الذي تتكون أضلاعه من المؤسسة ، العملاء ، المنافسين .

- يساعد التحليل الإستراتيجي على تحقيق الميزة التنافسية عن طريق اختيار سلسلة القيمة التي تزيد من المنافسة السوقية

- لمراحل دورة حياة المنتج علاقة وثيقة مع هدف خفض التكاليف كهدف استراتيجي

2 - دراسة SLAGMIDER و bruggeman

تركزت على توضيح أثر التغير التكنولوجي الموافق لتطبيق نظم الإنتاج المرنة على نظم المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وتوصله الدراسة إلى أنه كلما تغيرت البيئة أو الإستراتيجية أو النظم أو التكنولوجيا في المؤسسة كلما أدى

1 ذوادي مهدي، تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات الحاسبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ،جامعة فرحات عباس ، سطيف، 2009، 2010، ص 56 .

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

ذلك الى حدوث مشكلات في القرارات و الرقابة(وان كان ذلك يحل مشكلات أخرى) مما يعني ضرورة تكيف نظام محاسبة التكاليف مع المستجدات¹

من خلال الدراستين المذكورتين (وغيرهما) يتبين لنا ما يلي :

– أن نظام محاسبة التكاليف بعد احد مقومات دعم إستراتيجية المؤسسة

– توجد علاقة معنوية بين الممارسات ، الأساليب والأدوات التي يستخدمها نظام محاسبة التكاليف و الإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة .

المطلب الثالث : محاسبة التكاليف ومراحل الإدارة الإستراتيجية

لقد شدد كل من Gouinderjan and shank على أهمية نظم المعلومات الفعالة وخاصة نظام محاسبة

التكاليف و المحاسبة الإدارية في دعم إستراتيجية المؤسسة و حصولها على ميزة ثانية على اعتبار أن نظام محاسبة التكاليف هو الذي يقوم بقياس و تقويم المعلومات المرشدة للتصرف الإداري ، يحفز السلوك بدعم تنمية القيمة الثقافية التي تدعم بدورها الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة هذا من جهة ولأنه يشكل واحدا من أهم عناصر البيئة الداخلية التي يمكن أن تشكل نشاط قوة أو ضعف في المؤسسة من جهة ثانية.²

ان تدعيم نظام و محاسبة التكاليف الإستراتيجية للمؤسسة يعني توفيره المعلومات الكافية والمناسبة في كل

مرحلة من أجل بناء الإستراتيجية وإدارتها أي المساعدة على توفير الأساليب والأدوات المحاسبة الملائمة لكل

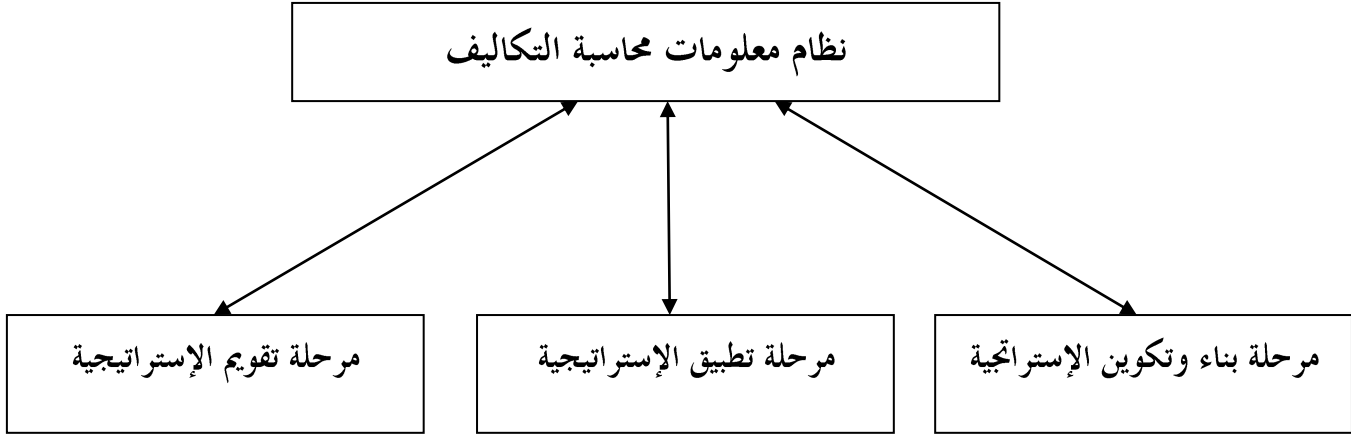
إستراتيجية ولكل مرحلة من مراحل الإستراتيجية المختارة وفق ما يوضحه الشكل

1 عبد المنعم فتح الله ، انعكاسات إستراتيجية المنشأة على نظام التكاليف مع الدراسات المالية والتجارة، جامعة القاهرة العدد 02، جويلية 2001، ص56.

2 نفس المرجع، ص19.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

الشكل رقم (12) علاقة نظام محاسبة التكاليف بمراحل الإدارة الإستراتيجية



المصدر: عبد المنعم فتح الله ، مرجع سابق، ص20.

يمكن القول أن دور محاسبة التكاليف في مختلف مراحل وتنفيذ الإستراتيجية يتمثل في:

أ - مرحلة بناء الإستراتيجية وتتمثل في توفير معلومات عن : المنافسين ، هيكل التكاليف طرف وأساليب

الإنتاج والبيع لديهم ، المنتجات البديلة لديهم ، خصائصها .. الخ

- منتجات المؤسسة وما يقابلها لدى المنافسين خاصة من زاوية التكلفة .

- العلاقة بين المؤسسة وبين مورديها وعملائها .

ب- مرحلة تطبيق الإستراتيجية : وتشمل على ثلاثة أنشطة أساسية :

- تحديد الأهداف قصيرة المدى (الأهداف التشغيلية)

- تحديد السياسات والبرامج

- تخصيص الموارد

إن التطبيق الفعال ، إضافة إلى كونه يضمن نجاح الإستراتيجية الجديدة فإنه قد يؤدي حتى إلى إنقاذ الإستراتيجية الضعيفة أو غير المناسبة ، فلقد أثبتت دراسات عديدة أن من أهم عوامل فشل تطبيق القرارات الإستراتيجية الضعيفة أو غير المناسبة ، فلقد أثبتت دراسات عديدة أن من أهم عوامل فشل تطبيق القرارات الإستراتيجية هو عدم قدرة نظم

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

المعلومات وعلى رأسها نظام المعلومات المحاسبي (نظام محاسبة التكاليف على وجه الخصوص) على توفير القدر اللازم من المتابعة للأنظمة التنفيذية المختلفة¹

ومن المهم أن نشير هنا إلى إن دور نظام محاسبة التكاليف لا يجب أن يقتصر فقط على دراسة وتحليل البيئة الداخلية وإنما يجب أن يمتد إلى البيئة الخارجية ، (زيادة فعالية التعاون مع الموردين والعملاء من خلال إمكانية مساعدتهم على تطوير وتحسين أدائهم ، تخفيض تكاليفهم، حيث على الالتزام بالجودة) لما لذلك من فائدة على الجميع

ج- مرحلة رقابة وتقييم الإستراتيجية: تشمل هذه المرحلة كذلك على ثلاثة أنشطة رئيسية هي :

- مراجعة عناصر البيئتين الداخلية و الخارجية والتغيرات المترتبة عليها

- تحديد آثار تلك التغيرات على أداء المؤسسة

- اتخاذ القرارات الصحيحة

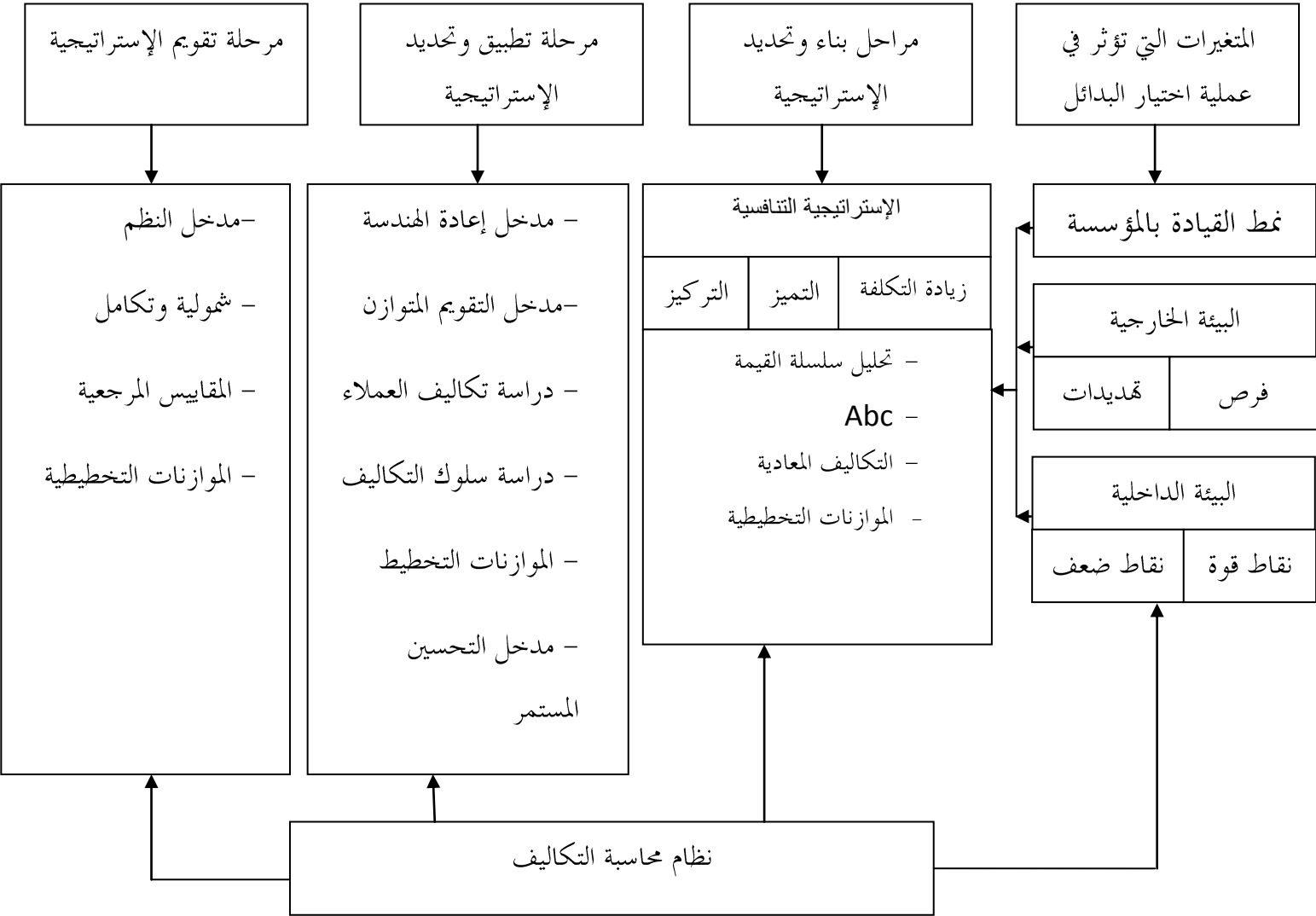
في هذه المرحلة يتم الحكم على نجاح أو فشل الإستراتيجية التنافسية بالاعتماد على أساليب و أدوات متنوعة منها مدخل التحليل الشامل ، مدخل النظم ونظم الرقابة التشغيلية التي تحدد معايير الأداء المرتبطة بتخفيض موارد المؤسسة (وهو ما ينبغي على نظام التكاليف توفيره مهما كان مدخل التقييم المعتمد)

ويمكن أن تلخص المراحل السابقة الذكر من خلال الشكل الموالي :

1 عبد المنعم فتح الله، مرجع سابق، ص22.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية

الشكل رقم (13) محاسبة التكاليف ومراحل الإدارة الإستراتيجية



المصدر: عبد المنعم فتح الله، مرجع سابق، ص 26.

1- مقومات نجاح نظام محاسبة التكاليف :

قبل أن نتناول مقومات نجاح نظام محاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية يجدر بنا أن نتناول مفهوم معاينة التكاليف الإستراتيجي :

1 - مفهوم نظام محاسبة التكاليف الإستراتيجي¹:

لقد عرف regnods نظام محاسبة التكاليف الإستراتيجي بأنه النظام الذي يدعم الخطة الأساسية للمؤسسة للحصول أو المحافظة على الميزة التنافسية من خلال دعم مبادرات المؤسسة في مجال أو أكثر من المجالات الأساسية للنهوض بالمؤسسة

كما يعرفه o. brien على أنه استخدام تكنولوجيا المعلومات بغرض تطوير المنتجات و الخدمات والعمليات والإمكانات التي توفر للمؤسسة ميزة إستراتيجية أكبر في مواجهة التنافسية الموجود في نفس الصناعة. من خلال تعريف نظام المعلومات الإستراتيجية نلاحظ أنه يؤكد على أن تحقيق الميزة التنافسية يجب أن يمر عبر تقديم نظام محاسبة التكاليف للمعلومات المناسبة لترشيد القرارات في مجالات²:

- تشكيل المنتجات والخدمات (ما يجب أن تنتجه المؤسسة)

- العمليات التشغيلية الداخلية

- إمكانات وموارد المؤسسة

- البيئتين الداخلية والخارجية يعد توفير المعلومات عنها أمرا حيويا في عملية الإدارة الإستراتيجية ، وباختصار بأن المطلوب في هذا النظام أن يكون نظاما تكليفيا إستراتيجيا ، فمن جهة ،فأن توفير المعلومات عن المنافسين وعوامل قوتهم يعتبر ضروريا حتى يمكن للمؤسسة اختيار الإستراتيجية المناسبة التي تحقق لها مركزا تنافسيا مناسباً ومن جهة ثانية فأن الوصول إلى المركز التنافسي لا يتأثر إلا بتوفير نظام التكاليف لمعلومات عن التكاليف التي يمكن أن تحقق الميزة التنافسية ، هيكل تكاليف المنافسين ، الرقابة على أداء المؤسسة في السوق في الأجلين القصير والطويل ، تحقيق التفاعل بين مستويات التخطيط والتنفيذ لأن ذلك يسمح باكتشاف فرص التحسين الممكنة لتقوية العلاقات (سواء كانت داخلية أو خارجية)

1 عبد المنعم فتح الله. المرجع السابق ، ص 29 .

2 نفس المرجع، ص 35.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية

من اجل تحقيق أقصى استفادة ممكنة من موارد المؤسسة وأنظمة الإدارة وحتى يمكن لنظام محاسبة التكاليف تحقيق ذلك و حتى يكتسب صفة النظام الاستراتيجي هناك مجموعة من العوامل المحورية يجب أخذها بعين الاعتبار عند تصميم النظام.

- دعم القرارات الإستراتيجية

- تضيق فجوة الاتصال

- تحديد نوعية القرارات

- انتقاء مقاييس الأداء المالية الملائمة

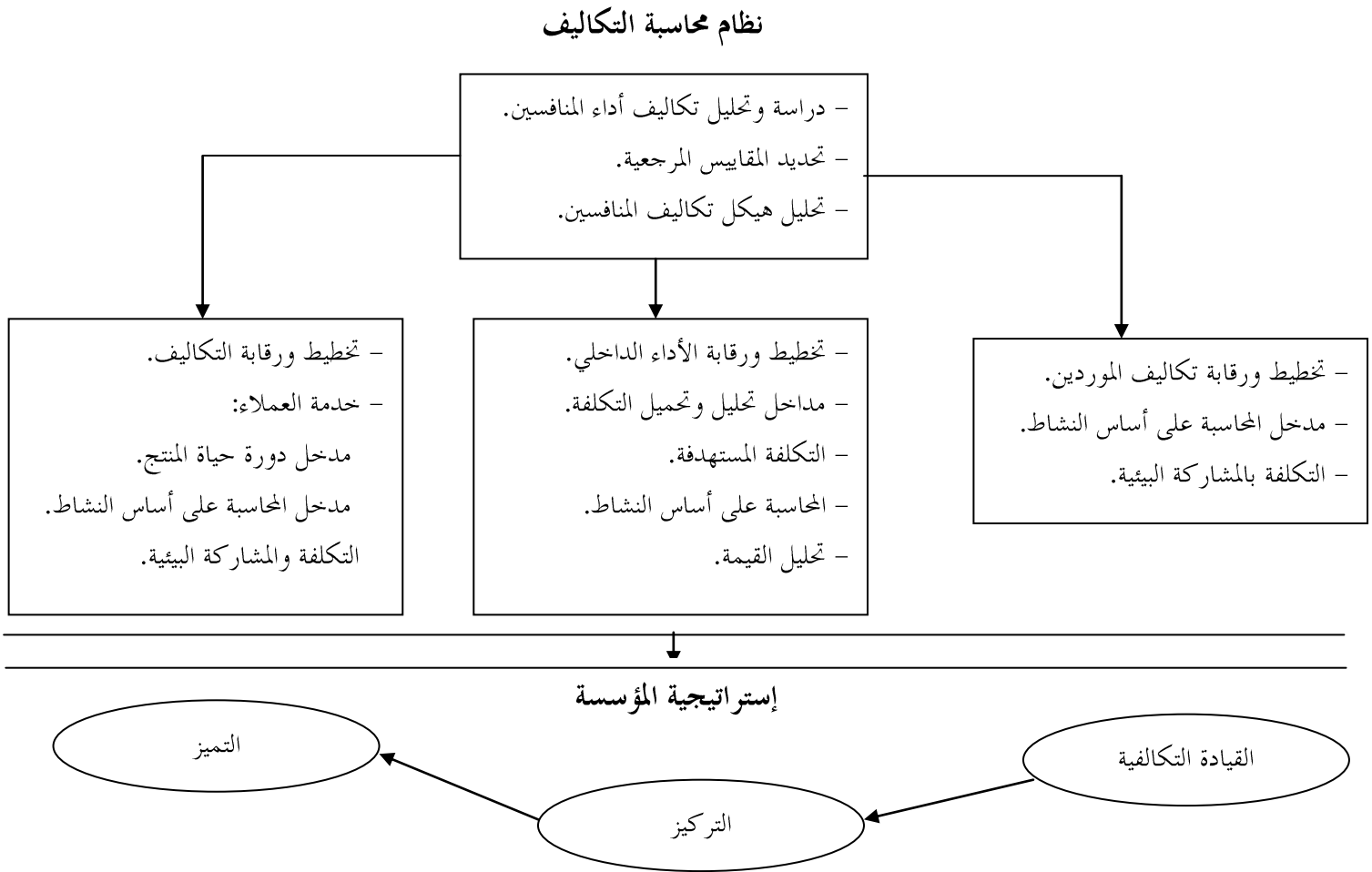
- فصل التكاليف الملزمة عن التكاليف الاختيارية.

- التمييز بين التكاليف المعيارية من منظور استراتيجي

- إتاحة التغيير على مدار الزمن.

الفصل الأول: مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية

الشكل رقم (14) : مقومات نجاح نظام محاسبة التكاليف ودوره في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة



المصدر: عبد المنعم فتح الله، مرجع سابق، ص 36.

خلاصة

من خلال ما تطرقنا إليه في الفصل الأول نستخلص أن محاسبة التكاليف هي أداة من الأدوات المهمة في المؤسسة التي تساهم في استمرار جملة من المشاريع من اجل تحقيق أرباح وأهداف المؤسسة وهذا بمثابة دعم الثقة للمسيرين لاتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة داخل المؤسسة وذلك لتحقيق الكفاءة والجودة والتكلفة على ما تقدمه وتوفره محاسبة التكاليف من بيانات ومعلومات بدقة، لذا تعتبر المحور الأساسي في تشكيلة المؤسسة من خلال طرقها التي تقدم يد المساعدة و بواسطتها يتم تخفيض التكلفة إلى أدنى مستوياتها، الذي يزيد من تنافسية المؤسسة ويكسبها ميزة تنافسه.

الفصل الثاني
دراسة حالة مؤسسة
مطاحن الزيبان
الشرقية
- سيدي عقبة -

تمهيد

بعد كل ما تطرقنا إليه في الجانب النظري من خلال إعطاء نظرة حول ماهية محاسبة التكاليف ومختلف الطرق المنتهجة سواء التقليدية أو الحديثة بالإضافة إلى ماهية الميزة التنافسية ومحدداتها ومؤشرات قياسها ودراسة العلاقة بينهما، يجدر بنا بعد هذا إسقاط ما تطرقنا إليه في الجانب النظري على إحدى المؤسسات الاقتصادية من أجل التعرف على واقع استخدام محاسبة التكاليف في مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة.

ذلك لأن محاسبة التكاليف تعتبر أداة أساسية لتحديد سعر التكلفة بحكم أن المؤسسة إنتاجية ويتعين عليها تحديد تكلفة مخرجاتها في المنتجات، والتي تسعى أيضا إلى تخفيض هذه التكاليف إلى أقصى حد ممكن من أجل زيادة أرباحها.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية - سيدي عقبة.

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف المتبع في مؤسسة مطاحن الزيبان.

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومقارنته بالنظام المطبق بمؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية

سنحاول من خلال هذا المبحث إعطاء نظرة عامة على مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية - سيدي عقبة ، و هذا عن طريق تقديم تعريفها و طبيعة نشاطها هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية - سيدي عقبة

مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية - سيدي عقبة- هي مؤسسة تأخذ شكل شركة ذات مسؤولية محدودة SARL ، وقد تأسست في تاريخ 27/08/2008 ، مقرر رقم 1592/15 المؤرخ 2008/11/04 ،

من طرف والي ولاية بسكرة برأس مال قدر ب 120000.000 دج، تقع بمنطقة النشاطات بدائرة سيدي عقبة ولاية بسكرة، حيث تشتهر هذه الدائرة إلى جانب نشاطها الفلاحي بمواكبة النشاط الاقتصادي ، وذلك من خلال إحياء المشاريع الاستثمارية الاقتصادية التي تولي لها الدولة اهتماما كبيرا، أما عدد الشركاء فيها فيبلغ 5 شركاء ، والتي يترأسها مسير الشركة طبقا للصلاحيات المخولة له من طرف القانون الأساسي للشركة ، حيث كانت حصة كل شريك كما في الجدول التالي :

جدول رقم (03) : تحديد حصص كل شريك

الشركاء	الحصص	النسبة
1	24000	20
2	24000	20
3	30000	25
4	18000	15
5	24000	20
المجموع	120000	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يبين الجدول توزيع الطاقة التشغيلية على الوظائف بمؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

- 1 طبيعة النشاط : تقوم مؤسسة بإنتاج وتسويق الفرينة والنخالة.
- 2 المساحة تقدر مساحتها الإجمالية $8979 m^2$ ، منها $400 m^2$ مغطاة .

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

3 - سعة التخزين :

- 15000 قنطار من القمح اللين .

- 19150 قنطار من المنتج النهائي .

4 - احتياجات المؤسسة من الطاقة .

- 2500 لتر من الماء يوميا .

- أما الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات .

5 - الطاقة التشغيلية : يقدر عدد عمال الوحدة حاليا ب 50 عاملا موزعين على المصالح كما هو موضح في

الجدول الموالي :

جدول رقم (04) : الطاقة التشغيلية

العدد	الوظيفة
10	إطارات
6	إداريين
34	عمال خط الإنتاج (عامل يومي)
50	المجموع

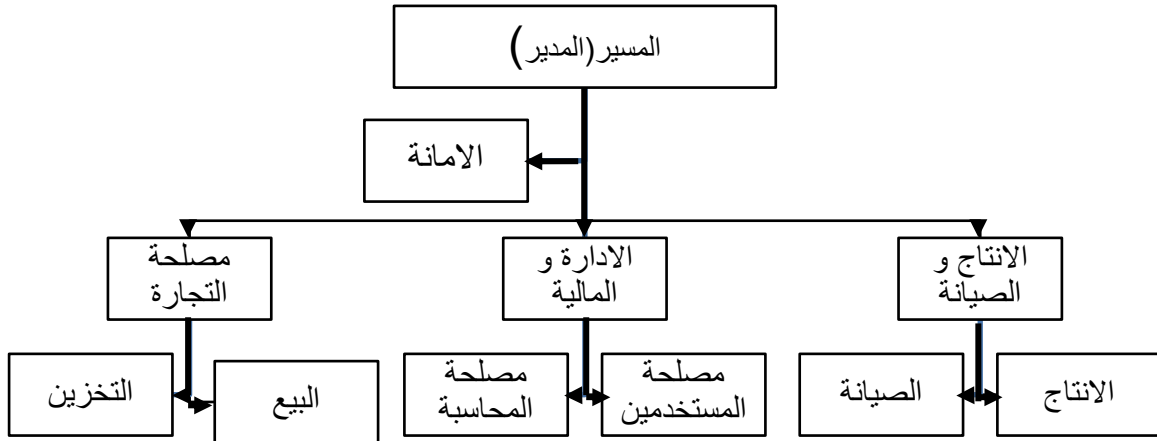
المصدر : من إعداد الطالب من اعتماد على وثائق المؤسسة .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية .

تعتبر مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية من المؤسسات الخاصة التي تمارس نشاطها الصناعي ، فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة ، والهيكل التنظيمي للمؤسسة يعبر بشكل رئيسي عن مصالح ومديريات هذه الوحدة ونوضح في الشكل التالي.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

الشكل رقم (15) الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية :



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

وفيما يلي التعريف بهذه المديريات و المصالح:

1. المدير: و هو المكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا و تقنيا و اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب و التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

2. الأمانة العامة: مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر الوارد ، و كذا استقبال العم لاء والزوار لتسهيل الاتصال بالمسير ، و استقبال المكالمات الهاتفية و تحويلها بين مختلف المصالح.

3. مديرية الإنتاج: تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة و مراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج و مراقبة نوعية المنتج، و تخرج تحت هذه المصلحة المصالح التالية:

مصالحة الإنتاج: تشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة و مراقبة المنتج و المحافظة على

مستوى الجودة ، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية :

- استقبال المادة الأولية.

- تحضير و تنظيف القمح اللين لطحنه.

- استقبال الأكياس.

- تخزين و تصريف المنتج.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

- الصيانة و الوقاية.

- تحضير الأجهزة و مراقبة النوعية و الجودة .

✚ **مصلحة الصيانة:** وتتم هذه المصلحة بصيانة و مراقبة كل تجهيزات الإنتاج ، ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة.

4. مصلحة التجارة :

وهنا يتم التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال بيانات عن حجم الإنتاج والمخزون من المنتج النهائي لكي يتسنى لمصلحة التجارة القيام بمهامها، حيث تقوم بتوزيع المنتج حسب الأولوية لان الطلب يفوق حجم الإنتاج، إذ تقوم المصلحة بدراسة الطلبية وترتبها حسب الأولوية، حيث يسجل في سجل الطلبيات تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للعميل، حجم الحقوق، وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزون من المنتج وحجم الطلبيات.

وتقوم أيضا باستقبال الزبائن ، و كذلك تحديد نوعية الزبون ثم يطلب منه إحضار ملف خاص يتضمن:

- نسخة من بطاقة الرقم الجبائي.

- نسخة من بطاقة التعريف أو رخصة السياقة.

- وصل طلبية فارغ مع الختم.

- نسخة من شهادة الميلاد.

- نسخة مستخرجة من السجل التجاري .

- وصل الاستقبال .

كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وكذا تحديد الطلبيات، والبحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات، إذ يشرف رئيس المصلحة على هذه العمليات، أما الأعوان فإنهم يشرفون على عمليات البيع ومتابعة حقوق المؤسسة لكل عميل وكذلك تحرير الفواتير والقيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا ثم تقديم تقرير شهري لمصلحة المحاسبة مصحوبا بنسخ عن الفواتير المجرورة خلال الشهر .

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

5. مديرية المحاسبة و المالية : تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية و المالية للمؤسسة و تساهم في تطبيق و إنشاء البرنامج التجاري و تتفرع غمها :

✚ مصلحة المحاسبة العامة و المالية: تقوم بالمهام التالية:

- التقييد المحاسبي و إعداد القوائم المالية .
- إعداد البرامج المالية و الميزانيات التقديرية.
- تسيير جميع العمليات المحاسبية.
- العمل على تنظيم و مراقبة العمليات المالية و التصريجات الشهرية و السنوية أرصدة الحسابات البنكية.
- تأمين و مراقبة تنفيذ العمليات الخاصة بالخرينة .
- مراقبة فواتير الشراء و تحرير الصكوك من اجل تسديد ديون الموردين.

✚ مصلحة محاسبة المواد : تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد (دخول و خروج)، وإنشاء كشف

المبيعات و جدول الشراء و البيع و الحالة التجارية للمبيعات.

✚ أمين الصندوق: يقوم بتسديد مصاريف و أعباء المؤسسة، وكذا تسديد أجور العمال و قبض المداخيل النقدية للمؤسسة.

6. مديرية الإدارة العامة: تحرص هذه المديرية على تطبيق القوانين و ضبطها و تدرج تحتها المصالح التالية:

✚ مصلحة تسيير المستخدمين : تحرص هذه المصلحة على حفظ ملفات العمال و تطبيق القانون و تراقب كل

عمليات الفروع تحت مسؤوليتها، وبالتالي فان هذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات التشغيل و التسريح وكذا عقود التشغيل و مراقبة العمال من حيث الغيابات.

✚ مصلحة الأجور: تحرص هذه المصلحة على إعداد الأجور من حيث تحديدها و حسابها، وإعداد جميع

التصريجات الخاصة بالضمان الاجتماعي .

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

المطلب الثالث: مراحل الإنتاج و تشكيله منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية- سيدي عقبة

تفسير عملية إنتاج منتج (الفرينة،النخالة) في مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية وفق مجموعة من المراحل المختلفة و دمج عوامل الإنتاج (مواد أولية،مواد بشرية، الآلات و معدات...)،من اجل إنتاج المنتجات، وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المطلب.

1-المهام التي تتبعها المؤسسة للوصول إلى المنتج:

تتكون مؤسسة مطاحن الزيبان-الشرقية مطحنة،يشرف عليها رئيس مطحنة و تتمثل مهامه في :

1.متابعة المواد الأولية (النوعية،الكمية...)

2.متابعة اليد العاملة (توفر الكفاءة المهنية...)

3.متابعة مراحل الإنتاج.

4.متابعة الوسائل المسخرة للعمل.

5.متابعة محيط العمل.

هذا في الجانب الميداني،أما فيما يخص الجانب الإداري ، يقوم مسير المطحنة ب :

1.تحديد كمية المادة الأولية المطحونة

2. تحديد كمية المواد المستخرجة.

3.تحديد نسبة الاستخراج و مقرنتها بالمقاييس المعمول بها.

أما مهام كل من:

- مسير مطحني: مسؤول عن متابعة سير المطحنة مع مراعاة النوعية.
- مسير وردية: يشرف على متابعة المطحنة.
- مسير الدر فيل: مسؤول عن آلات الطحن.
- مسير التظيف: مسؤول عن تسيير آلات التغليف.

2- أهم مصالغ تسيير المنتج تتمثل في:

1-2- مصلحة التموين: تهتم هذه المصلحة بجلب المادة الأولية المتمثلة في القمح اللين، بالإضافة إلى شراء بقية الأشياء كقطع الغيار، أدوات مكتب... وتتكون هذه المصلحة من:

- فرع المشتريات: يتكون من رئيس فرع و مصفى وهو الذي يقوم بعمليات الشراء، وتتم عملية الشراء على النحو التالي: طلب التموين، طلب الشراء، عملية الشراء، استلام المواد.
- فرع تعيير الحبوب: يتكون من معير الحبوب، تكمن مهمته في تعيير المادة الأولية (القمح اللين) قبل أن تتم عملية الشراء، فهو الذي يقدم الإذن بشراء المادة الأولية من عدمها.

2-2- مصلحة تسيير المخزون: وتتكون من:

- فرع الاستقبال: وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة الأولية ، يتكون من رئيس فرع يشرف على مستوى الصومعات الذين بدورهم يشرفون على أعوان رفع المنتج.
- ويتم فيه استقبال القمح اللين وتحديد الكمية المستقلة و ذلك باستعمال الجسر الوزن ، ووضع القمح في الصومعات.

الكمية المستقبلية = وزن الشاحنة مملوءة - وزن الشاحنة فارغة

تتبع هذه المصلحة في طريقة طلب القمح طريقة الكمية الثابتة و المدة الزمنية المتغيرة، فهي بذلك غير مطالبة بتحديد الكمية الاقتصادية، لان الكمية تتغير بحسب التوقع (الميزانية التقديرية للمشتريات التي حددت سابقا) بالإضافة إلى كمية المخزونة المتبقية، أما المدة الزمنية فهي محددة مسبقا ب 10 أيام للطلبية.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

- فرع تسيير المخزون : وهذا الفرع مخصص لتسيير مخزن قطع الغيار و مخزن الأكياس، يشرف على كل مخزن أمين مخزن، وهو موجود تحت مسؤولية رئيس الفرع، تتمثل مهام هذا الفرع في :
 - بعد استقبال طلب التموين من مختلف المصالح وإذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون و تسجيل ذلك.
 - حالة عدم توفر المخزون يتم إعداد طلب الشراء و تقديمه إلى مصالح التموين.
 - وعند استلام المخزون يبعد شراؤه، يتم التأكد من مطابقة المخزون مع الطلب المقدم، ثم يتم تسجيله وإعطائه رقم تسجيل خاص في بطاقة متابعة المخزون، ثم بعد ذلك يتم ترتيبه.
 - متابعة المخزون تسجل أي دخول أو خروج في بطاقة متابعة المخزون.
 - تقديم شهريا مجموع المدخلات و المخرجات لمختلف المخزونات و تقديمها لمصلحة المحاسبة و المالية.
 - فرع الإرسال: وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة المنتهية، يتكون من رئيس فرع يشرف أعوان رفع المنتج، وتكمن مهامه في :
 - تحديد كمية المواد المنتهية التي نقلت من المطحنة إلى المخازن.
 - التأشير على وصل رفع المنتج و تسجيل الكمية، ثم الطلب من الأعوان رفع المنتج في وسائل النقل.
 - تقديم شهريا مجموع المخرجات لمختلف المنتجات.
- 2-3- مصلحة الصيانة :الهدف الرئيسي لهذه المصلحة هو تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات المستخدمة في عملية الإنتاج.
- يتلقى مسير المصلحة طلب التدخل من مختلف مصالح خاصة عند حدوث عطب متعلق بالآلات، مع تحديد نوع العطب(ميكانيكي، كهربائي...)، بعد ذلك يقوم بتوزيع المهام على مشرف أعمال ميكانيكي ومشرف أعمال كهربائي اللذان يقومان بدورهما بتوزيع المهام على الكهربائيين و الميكانيكيين، أو يأمر بتدخل اللحامين إن تطلب الأمر.
- أما مسؤول الورشة فهو المسؤول عن كل الآلات الموجودة في الورشة، كما انه يشرف على عمال المصلحة عند غياب الرئيس، علما أن تدخل الأعوان يكون فرديا أو جماعيا عند الضرورة.

3- مراحل العملية الإنتاجية:

تمر العملية الإنتاجية بمجموعة من المراحل نذكرها كما يلي:

3-1- مرحلة استقبال القمح: يتم فيها استقبال القمح على مستوى المخازن.

3-2- مرحلة التنظيف التمهيدي والتخزين: يتم فيها التخلص من الأوساخ الكبيرة و الشوائب الكبيرة ثم تخزينها في الخلايا.

3-3- مرحلة إرسال القمح إلى خلايا على مستوى المطاحن: يتم فيها إرسال القمح إلى خلايا التخزين الموجودة في المطحنة.

3-4- مرحلة التنظيف التكميلي: في هذه المرحلة تنقل كميات القمح بواسطة مضخات هوائية إلى نوع ثاني من أجهزة التنظيف التي تعتمد على الاهتزاز و لها ميل محدد للسطح الذي فوقه كميات القمح ، حيث تتأرجح حبيبات القمح إلى الأسفل، وتجمع في مجاري التخزين، أما باقي الشوائب المتبقية من عملية التنظيف الأولى فإنها ترسل إلى الأعلى إلى سلة الأوساخ.

3-5- مرحلة تبليل القمح مع إعطائه وقت الراحة الأولى: في هذه المرحلة يتم إضافة كميات محددة من الماء لبلوغ نسبة محددة من الرطوبة من اجل فصل القشرة عن اللب لتسهيل العملية، وتستغرق فترة الراحة الأولى مدة 12 ساعة.

3-6- مرحلة تبليل القمح مع إعطائه وقت الراحة الثانية: من اجل امتصاص القمح لكميات الماء المضافة فانه يتطلب وقت لذلك، بالإضافة إلى رفع درجات الرطوبة إلى المستوى المرغوب، وتستغرق مدة 06 ساعات.

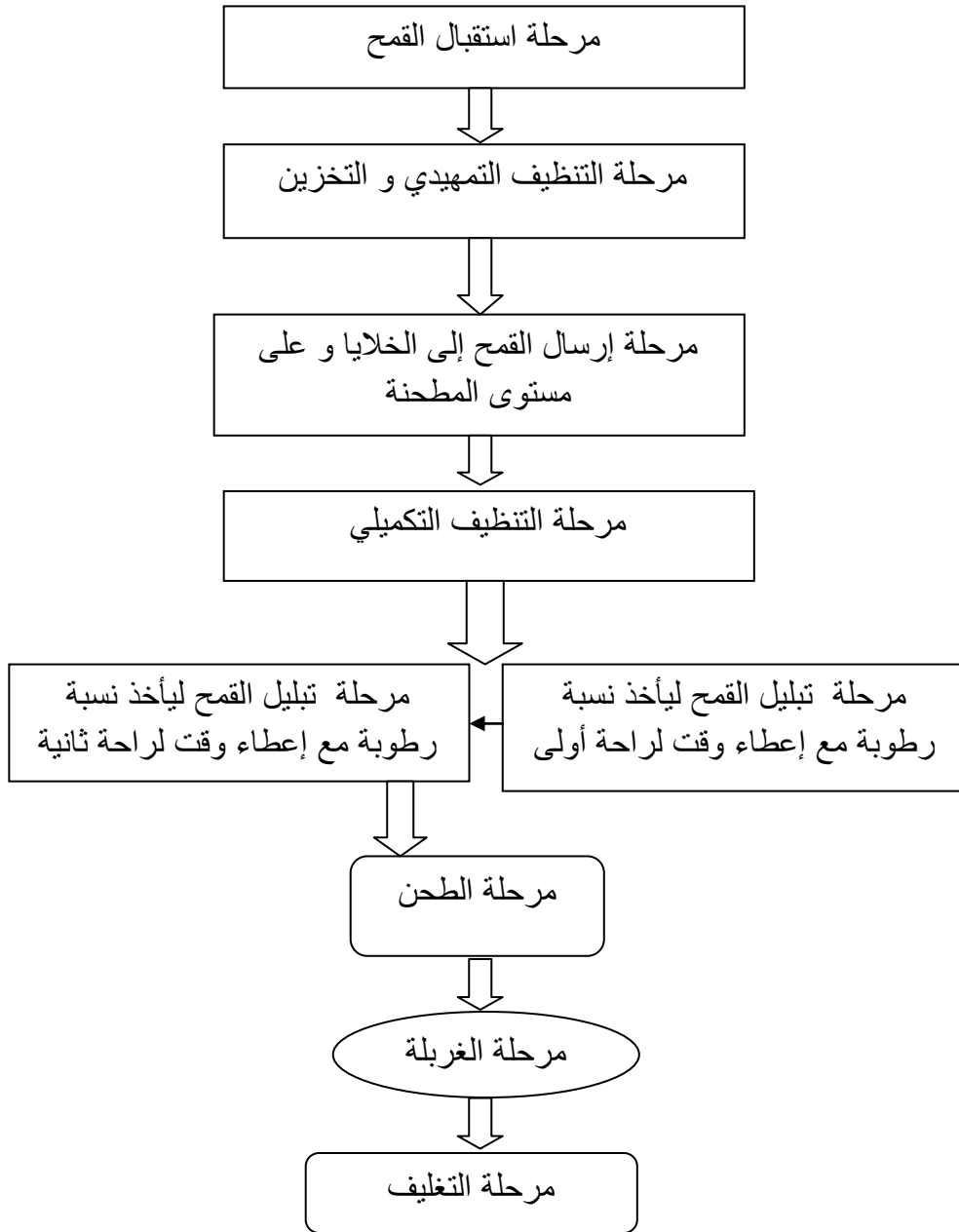
3-7- مرحلة الطحن: يتم استخدام آلات تسمى الدرافيل و تتم عملية الطحن عدة مرات حتى الحصول على النوعية المطلوبة.

3-8- مرحلة الغربلة: يتم فيها فصل الفرينة و النخالة باستخدام آلات تسمى *Plan sichteur* .

3-9- مرحلة التغليف: يتم وضع المنتج في أكياس خاصة مختلفة المقاييس و السعات ، والشكل التالي يوضح مراحل العملية الإنتاجية في مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية:

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

الشكل رقم (16): مراحل العملية الإنتاجية لمؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات من مصلحة الإنتاج بالمؤسسة

4. تشكيلة منتجات المؤسسة :

تنتج مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية- سيدي عقبة تشكيلة من المنتجات، تضم كل واحدة منها على عدة أصناف مختلفة الأصناف والأحجام، لكي تستجيب لشريحة واسعة من الزبائن ، ويمكن توضيح تشكيلة منتجات المؤسسة من خلال الجدول الآتي:

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

الجدول رقم (05): تشكيلة منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية

المنتج	النوع	سعة الكيس
الفريضة	عادي	50 كغ
	عادي	25 كغ
النخالة	نخالة	80 كغ
	نخالة	25 كغ

المصدر : من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة

يبين الجدول أنواع المنتجات التي تنتجها مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية والحجوم التي تعتمد عليها لتصريف منتجاتها.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف المؤسسة و أفاقها

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى ذكر أهمية مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية في السوق وكذا مكانتها الاقتصادية و أفاقها المستقبلية فيما يلي:

1 - أهمية المؤسسة:

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

- تعتبر منتجات المؤسسة أساسية و ضرورية للمستهلك.
- تغطي المؤسسة جزءا كبيرا من حاجيات السوق.
- توفر مناصب شغل و امتصاص جزء من البطالة.
- الموقع الجغرافي الاستراتيجي ملم يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى.

2-أهداف المؤسسة:

نتيجة للخطر المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة، ولكي تستطيع مواجهة المنافسة الشديدة وتحقيق ميزة تنافسية خاصة بها وجذب أكبر قدر ممكن من الزبائن، سطرت مجموعة من الأهداف في المدى الطويل والقصير، مع التركيز على جانب المنافسة و الزبون، ومن بين هذه الأهداف نجد:

- العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية و ذلك بأكثر كمية ممكنة.
- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.
- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة.
- تسعى إلى اكتساب موقع الريادة في مجال نشاطها.
- توسيع و تطوير وحدات الإنتاج و تحسين طرق عملها.
- تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من اجل الحصول على أسعار تنافسية.

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف المطبق في مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى نظام محاسبة التكاليف الذي تطبقه المؤسسة من اجل حساب سعر تكلفة منتجاتها.

المطلب الأول: مصادر التكاليف

تختلف مختلف التكاليف التي تؤدي إنتاج منتج نهائي فيما يلي:

أ/ الموارد الأولية و مختلف المواد الاستهلاكية الأخرى : هي القمح اللين يتم استخدامه في الوحدة محل الدراسة لإنتاج مادة الفرينة، ويتم التحصل على هذه المواد من طرف المؤسسة الوطنية.

- الخيط.
- الأكياس
- البطاقات.
- المياه المستعملة في معالجة المواد الأولية.
- أجور المستخدمين.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

ب/ استهلاكات أخرى: هي مختلف المواد التي تستهلك و تستعمل مثل مواد التنظيف، البترين، المازوت، لتشغيل وتنظيف معدات النقل الآلات، والكهرباء لتشغيل المطحنة و قطع الغيار.

ج/ الخدمات تتمثل في :

- صيانة وإصلاحات.

- مصاريف الإيجار و غيرها من الخدمات

د/ مصاريف مالية: تتمثل في فوائد القروض و عمولات تحصل الصكوك و فوائد دورية ثابتة ، مختلف المصاريف الأخرى المتعلقة بحسابات الوحدة الإنتاجية في البنك .

ه/ الضرائب و الرسوم الغير المسترجعة: هي الرسوم على النشاط المهني (TAP) ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.

و/ مخصص الاهتلاك المؤونات : هي مبالغ اهتلاك الدورة الخاصة بالوحدة الإنتاجية.

ي/ المصاريف المختلفة : تتعدد في التأمينات و اقتطاعات أخرى و الغرامات و العقوبات.... الخ

المطلب الثاني: حساب التكلفة :

نقوم بدراسة بسيطة للتكلفة من حيث التكاليف التي تصرفها المؤسسة لإنتاج قنطار واحد من الفرينة أو من إنتاج معين، بعد الاطلاع على ميزان المراجعة للشركة نستخلص منه النتائج التي من خلالها نحسب التكلفة للمنتج النهائي ونلخص كل من التكاليف المتغيرة والثابتة للمؤسسة فيما يلي:

1/ تحديد التكاليف المتغيرة للمؤسسة:

يبين الجدول التالي مجموع التكاليف المتغيرة في مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

جدول رقم (06): التكاليف المتغيرة لسنة 2015

المبالغ	البيان	رقم الحساب
212751.70	تموينات أخرى	602000
239470.07	مواد و لوازم غير مخزنة	607000
1345556.30	كهرباء	607100
135932.99	ماء	607200
129446.23	معدات إطفاء الحريق	607300
195000.00	إيجارات	613000
2654.88	صيانة	615000
144844.44	أبحاث و دراسات	617000
8680.00	مستحقات و توثيق	618000
205260.06	خدمات خارجية أخرى	620000
223972.01	تحليل	620100
21230.00	إشهار و علاقات عمل	623000
32705.95	مصاريف البريد و الاتصالات	626000
248652.25	مصاريف بنكية	627000
9636646.67	مصاريف مستخدمين	63
394408.70	ضرائب و رسوم	64
13177392.25	مجموع التكاليف المتغيرة	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مصلحة المالية و المحاسبة.

2-2-تحديد التكاليف الثابتة:

تتمثل التكاليف الثابتة فيما يلي:

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

جدول رقم(07): التكاليف الثابتة لسنة 2015

رقم الحساب	البيان	المبالغ
616000	مصاريف التأمين	56159.65
685000	مخصصات الاله تلاكات	1391421.30
مجموع التكاليف الثابتة		1447680.95

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مصلحة المالية و المحاسبة.

2- حساب سعر التكلفة لمنتج الفرينة :

1 - تحديد المواد الأولية اللازمة : لإنتاج قنطار واحد من منتج الفرينة وزن 50 كلغ والتي تتمثل فيما يلي :

- تكلفة القنطار الواحد من الفرينة يساوي 128500

-02 كيس بسعر 25 دج للوحدة

-02 ملصقة بسعر 0.25 دج للوحدة

-الخيط 0.8 غ/للكيس بسعر 4.48 دج / غ

-إضافة التكلفة المتغيرة التي تقدر ب 133.29 و التكلفة الثابتة الوحودية التي تقدر ب 14.64.

بعد تحديد المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من الفرينة نقوم بتحديد سعر التكلفة والتي تظهر من خلال

الجدول التالي:

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

الجدول رقم (08): حساب سعر التكلفة للفريضة.

الرقم	البيان	الكمية	السعر الوحدوي(دج)	المبالغ(دج)
601000	القمح اللين	1 قنطار	1285.00	1285.00
60100	الحساسة و الشوائب	2% (26% * 98% * 128500)		25.70
601000	النخالة			327.24
701200	مبيعات النخالة			203.84
الإنتاج الإجمالي				
602	أكياس	2 كيس	25	50.00
602	ملصقات	2 ملصقة	0.25	0.50
602	الخيطة(0.8 غ/الكيس)	16 غ	4.48	71.86
تكلفة مواد التعبئة والتغليف				
1 قنطار				
التكاليف المتغيرة الوحدوية				
1 قنطار				
التكاليف الثابتة الوحدوية				
1 قنطار				
سعر التكلفة الإجمالي				
1704.39				
المبيعات				
1800.00				
هامش				
95.61				
معدل الهامش				
5.61%				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة لسنة 2015.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسة لا تعتبر منتج النخالة كمنتج مستقل وإنما كمنتج ثانوي

يتم حساب سعر تكلفته متضمنا في سعر تكلفة الفريضة نظرا لأهمية المبيعات التي تحققها المؤسسة من خلال بيعها لمنتج النخالة والذي أصبح الطلب كبير عليه كأعلاف للماشية ، سنقوم بفصل سعر تكلفة المنتوجات بغرض تسهيل تطبيق نظام ABC على منتجين بدل منتج واحد والمقارنة بين النظامين.

حساب سعر التكلفة لكل من منتوجي الفريضة و النخالة. 🌟

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

نعلم ان قنطار من القمح اللين يستخرج لنا 74 بالمئة من مادة الفرينة و 26 بالمائة من منتوج النخالة.

- يتم حساب سعر التكلفة لكل من منتوج الفرينة و النخالة وفق علاقة التناسب:

سعر تكلفة المنتج الفرينة=تكلفة إنتاج الفرينة + مجموع التكاليف الوحودية المتغيرة + مجموع التكاليف الوحودية الثابتة
سعر تكلفة منتج النخالة: تكلفة انتاج النخالة + مجموع التكاليف الوحودية المتغيرة + مجموع التكاليف الوحودية

- حساب سعر تكلفة منتج الفرينة و النخالة و فق الجدول التالي:

جدول رقم (09) حساب سعر تكلفة منتج الفرينة و النخالة

الرقم	البيان	الكمية	السعر الوحدوي(دج)	المبالغ (دج)
601000	القمح اللين	1 قنطار	1285.00	1285.00
601000	الحسارة و الشوائب	2%		25.70
	الإنتاج الإجمالي			1310.70
602	أكياس	2 كيس	25	50.00
602	ملصقات	2 ملصقة	0.25	0.50
602	الخيطة (0.8 غ/الكيس)	16 غ	4.48	71.86
	تكلفة مواد التعبئة والتغليف	1 قنطار		122.18
	التكاليف المتغيرة الوحودية	1 قنطار		133.29
	التكاليف الثابتة الوحودية	1 قنطار		14.64
	سعر التكلفة الإجمالي			1580.81
	سعر تكلفة الفرينة (74 %)			1169.79
	سعر تكلفة النخالة (26 %)			411.02

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة لسنة 2015.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

نلاحظ من خلال الجدول ان القنطار الواحد من القمح اللين ينتج عنه ما يعادل :

$$1 \text{ قنطار} \times 0.89 \times 0.746 = 0.7252 \times 100 \text{ كغ} = 72.52 \text{ كغ من الفريضة بتكلفة } 1169.79 \text{ دج،}$$

وللحصول على سعر تكلفة القنطار من الفريضة نطبق العلاقة الثلاثية :

$$\text{سعر تكلفة قنطار من الفريضة} = 100 \times 72.52 / 1169.76 = 1613.01 \text{ دج}$$

أما بالنسبة للنخالة نجد أن القنطار الواحد من القمح اللين الذي ينتج عنه ما يعادل

$$1 \text{ قنطار} = 0.98 \times 0.26 = 0.2548 \times 100 \text{ كغ} = 25.48 \text{ كغ من النخالة بتكلفة } 411.02 \text{ دج.}$$

وللحصول على سعر تكلفة 80 كغ من النخالة نطبق العلاقة الثلاثية التالية :

$$\text{ومنه سعر تكلفة النخالة} = 80 \times 411.02 = 1290.48 \text{ دج}$$

من خلال الجدول السابق يمكن حساب سعر التكلفة الإجمالي لكل من المتوجين الفريضة و النخالة:

- الكمية المنتجة من الفريضة تقدر ب 99058 قنطار

- الكمية المنتجة من النخالة تقدر ب 20058 قنطار

سعر التكلفة الفريضة = سعر التكلفة الوحدوي \times الكمية المنتجة

$$\text{سعر التكلفة الفريضة} = 99026 \times 1613.01 = 159729928.26 \text{ دج}$$

سعر تكلفة النخالة = سعر التكلفة الوحدوي \times الكمية المنتجة

$$\text{سعر تكلفة النخالة} = 20058 \times 1290.48 = 159729928.26 \text{ دج}$$

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

المبحث الثالث : محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومقارنته مع

النظام المطبق في مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية-سيدي عقبة-

في هذا المبحث سنقوم بمحاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط في حساب سعر التكلفة من خلال ما تطرقنا له في الفصل النظري من خطوات لتطبيق هذا النظام ومن ثم نقوم بمقارنة سعر التكلفة حسب النظام المطبق في المؤسسة وسعر التكلفة على أساس النشاط.

تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC

في هذا العنصر سنقوم بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC وذلك بتطبيقات ما تم دراسته في الجانب النظري من خطوات منتهجة وتمثل هذه الخطوات فيما يلي :

1/ الخطوة الأولى: التخطيط.

2/ الخطوة الثانية: تحديد الأنشطة المستهلكة للمواد.

3/ الخطوة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.

4/ الخطوة الرابعة: تجميع التكاليف بمراكز الأنشطة.

5/ الخطوة الخامسة: تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات.

6/ الخطوة السادسة: تحديد تكلفة المنتجات.

ومن خلال هذا الخطوات يمكننا تطبيق هذا النظام في حساب سعر التكلفة كالاتي :

الخطوة الأولى: التخطيط

في هذه المرحلة يتم تحديد مدى نجاح التصميم و التنفيذ لهذه الطريقة ومن ثم تحديد أيضا المشاكل التي ستواجه المؤسسة عند تطبيق الطريقة و تحديد نوع مستوى المعلومات المطلوبة من اجل القرارات الخاصة بحل المشاكل وتطوير أسلوب عملها.

الخطوة الثانية: تحديد الأنشطة المستهلكة للمواد

يتم في هذه المرحلة تحديد و إعطاء تعريف لكل وحدة إنتاجية و القيام بتحليلها وظيفيا ويمكن إيضاح هذه الأنشطة من خلال الجدول التالي :

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

الجدول رقم(10) تحديد مختلف الأنشطة المستهلكة للموارد في مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية-سيدي عقبة

المراكز	الأنشطة
التموين	شراء القمح اللين و تسيير المخزون
الصيانة	يتم فيها فحص الآلات و المعدات
تسيير الإنتاج	إصدار أوامر إنتاج خط الفرينة،متابعة ورشات العمل،التغليفي
الموارد البشرية	إدارة المستخدمين
إدارة الجودة	مراقبة الجودة و النوعية،تطوير المنتجات
الحاسبة و المالية	العمليات المحاسبية و الأجور

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة لسنة 2015

2-الخطوة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط :

من خلال هذه الخطوة يتم تحديد مسببات التكلفة التي تؤدي إلى حدوث التكاليف، و تمثل معظمها بمقياس

كمية يسهل ربطها، و نوضح ذلك فذك الجدول التالي:

الجدول رقم(11) العلاقة السببية بين الأنشطة و المنتجات :

النشاط	مسبب التكلفة
التموين	عدد طلبات الموردني
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
التغليفي	عدد الأكياس
إصدار أوامر إنتاج خط الفرينة و النخالة	قنطار منتج
العمليات المحاسبية و الأجور	عدد العمليات المنجزة
إدارة المستخدمين	عدد المستخدمين
الجودة	قنطار منتج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة لسنة 2014

الخطوة الرابعة : تجمع التكاليف بمراكز الأنشطة :

يتم في هذه الخطوة تجميع الأنشطة المختلفة في مراكز تجميع واحد، حيث يجب أن يكون هناك تجانس بين

الأنشطة و الجدول التالي يوضح ذلك:

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

جدول رقم (12): عملية تجميع الأنشطة بمراكز المشتركة:

مراكز الأنشطة	مركز طلبيات	مركز المستخدمين	مركز الأكياس	مركز العمليات	مركز قنطار منتج
نشاط التموين	×				
إدارة المستخدمين		×			
التغليفي			×		
الصيانة				×	
العمليات المحاسبية و الأجرور				×	
الجودة					×
إدارة المبيعات	×				
إصدار أمر إنتاج خط الفرينة و النخالة					×

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة لسنة 2015

من خلال الجدول نلاحظ اشتراك مجموعة من الأنشطة في مسبب التكلفة حيث نجد:

- عدد الطلبيات هو مسبب تكلفة في كل من نشاط تموين و إدارة المبيعات.
- عدد العمليات هو مسبب تكلفة في كل من نشاط المحاسبة و الأجرور و الصيانة.
- قنطار منتج هو مسبب تكلفة في كل من الجودة، إصدار أمر إنتاج خط الفرينة و النخالة.
- وبالنسبة لكل من عدد المستخدمين و عدد الأكياس هو مسبب تكلفة لنشاط واحد متمثل في إدارة المستخدمين و التغليفي على الترتيب.

لقد تمثلت استهلاكات كل نشاط فيما يلي:

- نشاط التموين : تمثلت في تكاليف شراء القمح اللين 161382479.19 دج، وتكاليف إعداد الطلبيات مقدرة ب 15705.95 دج.
- نشاط إدارة المستخدمين: والمتمثلة في أجرور المستخدمين تبلغ 6493611.36 دج.
- نشاط التغليفي: تتمثل في مصاريف شراء الأكياس مقدرة ب 7104991,70 دج و المصنقات ب 72572,40 دج و الخيط ب 74878.28 دج.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

- **الصيانة :** تتمثل في مصاريف الصيانة الدورية تبلغ 2654,88 دج.
- **العمليات المحاسبية و الأجور:** تتمثل في العمليات المحاسبية المنجزة و التي تبلغ 1654911.23 دج.
- **الجودة :** وتتمثل في مصاريف تحاليل قياس الجودة و النوعية 223972.01 دج.
- **إدارة المبيعات :** تتمثل في مصاريف توزيع المنتجات 21230.00 دج، و مصاريف استقبال طلبات الزبائن و إعداد الفواتير 15694.45 دج.
- **إصدار أمر إنتاج خط الفريضة و النخالة :** متمثلة في مصاريف متعلقة بالإنتاج مثل الكهرباء 1368601.30 دج، و الماء 135932,99 دج

ومنه نوضح في الجدول التالي خطوة تحديد استهلاكات الأنشطة من الموارد لسنة 2015 :

جدول (13): تجميع الأنشطة بالمراكز و تحديد استهلاكات من الموارد لسنة 2015 الوحدة(دج)

مراكز الأنشطة	مركز طلبيات	مركز المستخدمين	مركز الأكياس	مركز العمليات	مركز قنطار منتج
نشاط التمويل	161398185,1				
إدارة المستخدمين		6493611,36			
التغليفي			7252442,38		
الصيانة				2654,88	
العمليات المحاسبية و الأجور				1654911.23	
الجودة					223972,01
إدارة المبيعات	36924.54				
إصدار أمر إنتاج خط الفريضة و النخالة					36924.45
المجموع	161435109,6	6493611,36	7252442,38	1657566,11	260896.46

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة لسنة 2015.

4 - الخطوة الخامسة : تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات : نقوم في هذه الخطوة بحساب سعر التكلفة لمنتج

الفريضة والنخالة وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ويحسب سعر التكلفة المباشرة على وحدات المنتج مضافا

إليها التكلفة الوحودية لمسببات التكلفة، لكن قبل ذلك يجب علينا تحديد أحجام مسببات التكلفة :

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

- مركز الطلبات: يضم طلبات نشاط التموين متمثلة في 36 طلبية، و 124 طلبية خاصة بنشاط المبيعات المقسم الى 84 طلبية مستلمة من الزبائن متعلقة بالفريضة، و 40 طلبية مستلمة من الزبائن متعلقة بالنخالة.
- مركز المستخدمين: يضم 50 عامل، منهم 40 عامل في خط الانتاج مقسمون على خط إنتاج الفريضة 34 عامل النخالة 6 عمال.
- مركز الأكياس: تتمثل في 198052 كيس خاص بالفريضة، و 40116 كيس خاص بالنخالة.
- مركز العمليات: يتضمن 15 عملية صيانة، 147 عملية تتعلق بالأجور و العمليات المحاسبية.
- مركز قنطار منتج : يتمثل في 99026 قنطار من الفريضة و 20058 قنطار من النخالة.

و الجدول التالي يوضح حجم مسببات التكلفة :

جدول رقم (14): تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط و حجم مسبب لكل مركز :

مراكز الأنشطة	حجم مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة لكل مركز
مركز الطلبات -التموين -المبيعات	36 124	160
مركز المستخدمين -ادارة المستخدمين	40	40
مركز الأكياس - التشغيلي	238168	238168
مركز العمليات -الصيانة - العمليات المحاسبية و الأجور	15 147	162
مركز قنطار منتج -الجودة - إصدار أمر إنتاج خط الفريضة و النخالة	119084 119084	238168

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة لسنة 2015.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

الجدول التالي يوضح تحديد تكلفة مسببات كل المراكز كما يلي:

جدول رقم (15): تكلفة مسببات كل المراكز :

البيان	مركز طلبيات	مركز المستخدمين	مركز الأكياس	مركز العمليات	مركز قنطار منتج
المواد	161435109,6	6493611.36	7252442.38	1657566.11	260896.64
طبيعة المسبب	عدد الطلبيات	عدد المستخدمين	عدد الأكياس	عدد العمليات	عدد قنطار منتج
عدد المسببات	160	40	238168	162	238168
تكلفة مسبب المركز	1008969,43	162340.28	30.451	10231.89	1.09543

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة لسنة 2015.

تحديد سعر التكلفة للقنطار الواحد من منتج الفرينة والنخالة حسب نظام ABC :

نحسب سعر التكلفة الوحدوي وفق العلاقة التالية:

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

جدول رقم (16): تحديد سعر التكلفة للكيلوغرام من منتج الفرينة حسب نظام ABC :

البيان	خط الفرينة	خط النخالة
التكاليف المباشرة	141134221.19	15171252.16
- مركز الطلبيات	127496275.46	14255448.15
- مركز المستخدمين	5419569.65	574041.68
- مركز الأكياس	6430881.45	210786.15
- مركز العمليات	1526598.91	130967.18
- مركز قنطار منتج	260896.46	
مجموع التكاليف الغير مباشرة	1363072.34	478917.30
التكاليف الإجمالية	142497294.20	15650169.46
عدد الوحدات	99026	20058
سعر التكلفة	1438.98	780.24

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة لسنة 2015.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية سيدي عقبة

من خلال حساب سعر التكلفة وفق النظام المطبق (التقليدي) في المؤسسة وسعر التكلفة محسوب وفق نظام ABC، تبين أن هناك انحراف بينهما ويتم تحديده باعتبار سعر التكلفة وفق النظام المطبق هو الأساس وذلك بالعلاقة التالية :

$$\text{الانحراف} = \text{سعر التكلفة وفق النظام ABC} - \text{سعر التكلفة وفق النظام المطبق في المؤسسة}$$

$$\text{نسبة الانحراف} = \left(\frac{\text{سعر التكلفة وفق النظام ABC} - \text{سعر التكلفة وفق النظام المطبق في المؤسسة}}{\text{سعر التكلفة وفق النظام المطبق في المؤسسة}} \right) \times 100 \div \text{سعر التكلفة وفق النظام المطبق في المؤسسة}$$

و الجدول التالي يبين مقارنة بين تكلفة منتوجي الفرينة والنخالة حسب النظام المطبق في المؤسسة و نظام

.ABC

جدول رقم(17): جدول المقارنة بن سعر التكلفة للمنتجات حسب النظام المطبق و نظام ABC :

النظام التكلفة	النظام المطبق بالمؤسسة	نظام ABC	الانحراف	نسبة الانحراف
سعر تكلفة الفرينة	1613.01	1438.98	174.03 دج	10.78%
سعر تكلفة النخالة	1290.48	780.24	510.24 دج	39.53%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة لسنة 2015.

نلاحظ من الجدول أن سعر تكلفة الفرينة حسب نظام ABC أقل من سعر التكلفة وفق النظام المطبق وذلك بانحراف يقدر ب 174.03 دج بنسبة 10.78%، كذلك هو الأمر بالنسبة للنخالة حيث قدر الانحراف بـ 510.24 دج مع نسبة 39.53%، وهذا يعبر عن نسبة معتبرة من الانخفاض أي أن النظام ABC له دور في تخفيض التكاليف وهذا راجع إلى التكاليف المباشرة واختلاف أسس تحميلها، والذي يعطي للمؤسسة ميزة تنافسية من خلال تحكمها الجيد في التكاليف أي خفض التكلفة مما يؤدي إلى زيادة ربحيتها.

خلاصة

لقد حاولنا من خلال دراسة الحالة إسقاط ما تم التطرق له في الجانب النظري ، حيث تعرفنا على مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية - سيدي عقبة- في المبحث الأول، وتطرقنا كذلك لنظام محاسبة التكاليف المتبعة في المؤسسة لحساب سعر التكلفة في المبحث الثاني، وقمنا بمحاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في حساب سعر التكلفة ومقارنته بما هو مطبق في المؤسسة حيث توصلنا إلى أن النظام الذي تطبقه المؤسسة هو نظام تقليدي لا يقلل من التكاليف مثل ما هو الحال في نظام ABC، حيث وجدنا بعد المقارنة بأن التكاليف حسب النظام ABC اقل منها في النظام المطبق.

الخاتمة العامة

الخاتمة

لقد دار موضوع دراستنا حول دور محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ، حيث تم إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف.

وقد تطرقنا إلى نظام محاسبة التكاليف بطرق مختلفة منها التقليدية ومنها الحديثة ، حيث وجد أن لهذا النظام أهمية كبيرة في المؤسسة، حيث يتم من خلاله حساب مختلف التكاليف ودوره الرقابي.

وانطلاقاً من إسقاط هذا الموضوع على مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية -سيدي عقبة - بالإضافة لما تم دراسته في الجانب النظري، نستخلص جملة من النتائج من خلالها يتم الإجابة على إشكالية بحثنا المطروحة وتؤكد صحة فرضيات الدراسة، وتقديم بعض التوصيات التي نعتقد أنها هامة في تعبير واقع المؤسسة وتحقق أهدافها.

1 - اختيار فرضيات الدراسة :

الفرضية الأولى: محاسبة التكاليف هي نظام تهتم بتشغيل البيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.

يتضح من خلال ما سبق دراسته أن محاسبة التكاليف نظام فعال ومهم في المؤسسة ، لأنه يقوم بتحديد مدخلات (تكاليف) العملية الإنتاجية وأنشطتها، وذلك بغية تحميلها للمنتجات النهائية (المخرجات).

الفرضية الثانية : خفض التكاليف يساهم في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية.

تعتبر الميزة التنافسية عنصراً أساسياً و جوهرياً للنجاح في مواجهة المنافسة: إذ يرتبط مفهومها باستخدام المؤسسة لمواردها وإمكانيتها بشكل يتسم بنوع من الخصوصية والتميز مما يشكل فجوة تفوقها على منافسيها

الفرضية الثالثة: محاسبة التكاليف تساهم في تعزيز الميزة التنافسية في مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية

إن تطبيق محاسبة التكاليف خاصة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) اثبت بشكل فعال تأثيره على تخفيض التكاليف بمؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية بالمقارنة مع النظام التقليدي الذي تطبقه المؤسسة، من خلال حساب سعر التكلفة بتحميل التكاليف للأنشطة على حسب مسيبتها لمنتجات المؤسسة محل الدراسة بالمقارنة مع سعر التكلفة المحددة وفق النظام الذي تطبقه المؤسسة.

2 - نتائج الدراسة :

من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية :

- تعتبر محاسبة التكاليف من أهم العناصر التي تجب على المؤسسات أن تهتم بها وتسخر لها الموارد البشرية المؤهلة من أجل ضبط الصحيح لهذا النظام والحصول على نتائج دقيقة عند القيام بحساب سعر تكلفة المنتجات.
- بالإضافة لما تقدمه المؤسسة من وظائف حساب التكاليف ، فإنها أيضا تقدم الوظائف التسييرية وذلك من خلال المساعدة في اتخاذ القرارات ، والوظيفة الرقابية التي تقوم المؤسسة من خلالها بالمقارنة بما تم تخطيطه في الميزانيات التقديرية من تكاليف وما تم التوصل اليه من نتائج فعلية.
- يمكن للمؤسسة أن تحقق ميزة تنافسية بتقديم منتج متميز بأقل تكلفة من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها (البشرية ، المادية ، المالية) ، وهذا ما يسعى لتحقيقه نظام محاسبة التكاليف من خلال الرقابة على التكاليف.
- تمثل إستراتيجية تخفيض التكاليف الخيار الأمثل أمام المؤسسات ، ويمكن تحقيق هذه الإستراتيجية من خلال الاهتمام بالأنشطة والفهم الجيد لها.
- استخدمت المؤسسة محل الدراسة لنظام غير عملي لحساب التكلفة ، يؤثر على دقة تكاليفها وبالتالي يؤثر على تكلفة منتجاتها النهائية وسعر بيعها.
- تبني مؤسسة مطاحن الزيبان الشرقية لنظام ABC سيمكنها من تجاوز الكثير من الصعوبات من خلال التحليل الدقيق للتكاليف، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وهو ما أثبتته الفصل التطبيقي.

3 - توصيات الدراسة :

على ضوء ما ذكر من نتائج نحاول تقديم الاقتراحات والتوصيات التالية :

- الاهتمام الخاص بالبيئة الخارجية للمؤسسة عن طريق متابعة كل التحولات الطارئة عليها ، لما تحتوي من منافسة شديدة، بغرض دراستها والتكيف معها.
- دراسة إمكانية توسيع الإنتاج من خلال تدعيم المؤسسة بخط إنتاج جديد، وكذا دراسة إمكانية توسيع النشاط ذلك بإنتاج بعض المنتجات الأخرى مثل السميد ، الكسكس باعتبارهما منتجات أساسية في الاستهلاك، شأنها شأن منتج الفرينة.

- الاهتمام بدراسة تكاليف الجودة ومراقبة تطورها بغية تخفيضها وذلك بتحليلها بغية اتخاذ القرارات ومحاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لأنها تعمل على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة وتحميلها بالتكاليف الحقيقية التي تتعلق بها.

4 - افاق البحث:

من خلال قيامنا بدراسة موضوع دور محاسبة التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، و التطرق لاهميتها، ارتائنا تقديم موضوع دور محاسبة التكاليف في زيادة ربحية المؤسسة، من اجل استكمال هذه الدراسة بدراسات اخرى.

قائمة

المر اجع

1-الكتب:

أ- باللغة العربية :

1. اسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، ط الأولى، 2013.
2. أيمن الشنقيطي، عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، الدار البداية، عمان، 2006.
3. بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2009.
4. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005.
5. ثناء علي قباني، إدارة التكاليف وتحليل الربحية، دار صفاء، عمان، 2009.
6. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة وإثبات)، دار الثقافة، الأردن.
7. حسن علي الزغي، نظام المعلومات الاستراتيجية مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط أولى، 2005.
8. رضوان حلوة حنان ، تطور الفكر المحاسبي ،دار الثقافة، عمان، 2009.
9. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم ومبادئ وتطبيقات)، دار الصفاء، الأردن، 2000.
10. روسنيول ايروست، جورج ايروي، تكاليف وأسعار التكلفة، ترجمة سميرة مارزولي، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989، ص82.
11. ريموند ماكليود، نظم المعلومات الإدارية، ترجمة صرور ابراهيم صرور، دار المريخ، الرياض.
12. زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف مدخل اتخاذ القرارات (التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات)، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2013.
13. سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق، عمان.
14. شارلز وجاريت جونز، الادارة الاستراتيجية، الجزء الأول مدخل متكامل، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد المعتاد، دار المريخ، الرياض، 2001.
15. صالح عبد الرزاق، عط الله، واردة خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، عمان، 1999.
16. عاطف الأخرس، وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة، الأردن، 2001.
17. عبد الناصر ابراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، 2006.
18. عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2008.
19. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
20. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء، عمان، 2008.
21. كاظم نزار الركابي، الادارة الاستراتيجية العولمة والمنافسة، دار وائل ، عمان، ط أولى، 2004.

22. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون الباقي، **محاسبة التكاليف الصناعية (منهاج علمي وعملي)**، دار ثراء، عمان، 2000.
23. محمد تيسير الرجحي، **محاسبة التكاليف**، الشركة المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، مصر، ص 2013.
24. محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
25. محمد علي الجبالي، قصي السمراء، **معالجة التكاليف**، دار وائل، عمان، 2000.
26. مصطفى محمود أبوبكر، **الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية**، الدار الجامعية، مصر، 2006.
27. نائل عدس، نضال الخلف، **محاسبة التكاليف (مدخل حديث)**، دار اليازوري العلمية، عمان، 2007.
28. نادية عارف، **الإدارة الإستراتيجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط الثالثة، 2005.
29. نبيل محمد مرسي، **إستراتيجية الإدارة (إعداد، التنفيذ، المراجعة)**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006.
30. نبيل مرسي خليل، **الميزة التنافسية في مجال الأعمال**، الدار الجامعية، عمان، 2000.
31. يعقوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط الثالثة، الجزائر، 2004.

ب - باللغة الأجنبية:

1. Abdallah Boughada, **Comptabilité Analytique d'exploitation**, Bertit edition, Alger, 1999.
2. Brigitte Poriath, **Comptabilité de gestion**, 3^{ème} edition, pearce eduction, France, 2005.
3. Charles horngren et autre, **Comptabilité de gestion**, Traduit par Georges Langlais, 3^{ème} édition. Person éducations, paris. 2006.
4. Elie Cohen, **Dictionnaire de gestion**, Casbah édition, Alger, 1998.
5. Michael Porter, **L'Avantage Concurrence dans l'Industrie**, Edition Economica, Paris, 1982.
6. Philip Kotler, Bernard Dubois et Delphine Mancesa, **Le Marketing management**, 11^{ème} édition, Pearson édition, Paris, 2004.

2-المذكرات والرسائل العلمية:

1. بوناب بلال، المحاسبة التحليلية "دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج" ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة.
2. حاي أحمد ، محاسبة التكاليف دراسة مقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية وطريقة تكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010.
3. حايف شراز، دور ادارة التوزيع في تعزيز القدرة التنافسية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2004-2005.
4. درحمون هلال .، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية فرع النقودو مالية ، جامعة الجزائر، 2006.
5. ذوادي مهدي ، تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ،جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009،2010.
6. رزان حسين كمال شهيد ، تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة ، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس حلب ، 2003.
7. سمية حرنان، ترشيد التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة الخدمية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2006/2007.
8. علالي مليكة، أهمية الجودة الشاملة ومواصفات الإيزو في تنافسية المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2003/2004.
9. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- 10.هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.

11. هياج عبد الرحمان، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

3 -الملتقيات والأيام الدراسية:

1. الداوي الشيخ، دور التسيير الفعال لموارد وكفاءات المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية، ورقة عمل للملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 09-10/03/2004.
2. رحيم حسين، التجديد التكنولوجي كمدخل استراتيجي لدعم القدرة التنافسية بالمؤسسة الجزائرية، حالة الصناعات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ورقة عمل مقدمة للملتقى الدولي تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة محمد خيضر بسكرة، قسم علوم التسيير ، يومي 29-30/10/2002.
3. عماري عمار، بن واضح الهاشمي، تقييم البيئة الخارجية وأثرها على الفاعلية وتسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الملتقى الدولي الأول حول تسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف 03-2005/05/04.

4 -المجلات والمطبوعات:

1. إبراهيم شكري، إستراتيجية الجودة الشاملة ، المجلة العلمية الاقتصاد التجارة، كلية عين شمس، العدد الثالث، جويلية 1998.
2. عبد المنعم فتح الله ، انعكاسات إستراتيجية المنشأة على نظام التكاليف مع الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة العدد 02، جويلية 2001.
3. محمد إسماعيل السقار، أثر المناخ التنظيمي في أداء الميزة التنافسية "دراسة ميدانية في المصارف التجارية الأردنية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 79.