

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة ألكلي محند أولحاج \_ البويرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم التجارية

الموضوع:

تحليل التكاليف لدعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مركب السيارات الصناعية

**SNVI/VI**

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص : مالية مؤسسة

تحت إشراف الأستاذ:

الأستاذة إيمان نصاح

من إعداد الطالب:

- وليد بلقاسم

- حلیم أوسماعيل

السنة الجامعية 2016/2015



# كلمة شكر



بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على النبي المصطفى ومن بأثاره اقتفى، نشكر الله تعالى على نعمه الجليلة، أنه تبارك و تعالى أمدنا بالصحة والقوة و كان لنا عوناً و دعماً ، نحمده عز وجل

أنه وهبنا التوفيق و السداد

و منعنا الرشد و الثبات لإعداد هذا البحث و نرجو أن يكون بداية لجهود أخرى و ذخراً في

"ميزان الحسنات يوم القيامة..... آمين"

و نشكر كل من تلقينا منه علماً صالحاً أو عملاً مفيداً لمواصلة مشوارنا كما نتقدم بالشكر

**\* إلى من لم تبخل علينا بنصائحها القيمة وإرشاداتها الوجيهة \***

**إلى التي كانت وما زالت وندعو الله أن يبقيها للدروب منيرة**

**.....الأستاذة المشرفة " إيمان نوح "**

و كل الأساتذة الذين تمد رسنا على أيديهم ، كما لا يفوتنا أن نتقدم بشكرنا الخاص إلى كل

عمال مقر التبرص "مركبة السيارات الصناعية بالروبية "

و في الختام نشكر كل من ساعدنا طيلة فترة إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد ، بالكثير

أو بالقليل حتى و لو كلمة طيبة أو ابتسامة عطرة أو بالسؤال عن مصير البحث فنقول لهم:

**"بارك الله لكم و جعلناكم في ميزان حسناتكم و جعل الجنة مثواكم"**

"آمين"

# الإهداء

" الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لو أن هدانا "  
إلى "أمي و أبي" ربي اسقي أمي وأبي الفرح دون اكتفاء فإنني أحبهما فلا تريني فيهما بأسا يبكييني  
اللهم اجعل أمي وأبي ممن تقول لهما النار أحبوا فإن نوركما أطفأ نارِي وتقول لهما الجنة أقبلا فقد  
"اشتققت إليكما"

< آمين يا ربه العالمين >

إلى كل من قاسموني مرارة العيش وحلاوتها وحب الوالدين وطاعتهما

" إلى جميع إخوتي وأخواتي "

إلى كل أهلي وأقاربي.....وكل بإسمه

إلى الأستاذة المشرفة ..... نصح إيمان

إلى من قاسمني إنجاز هذه المذكرة ..... حليم أوسماعيل

إلى كافة الأصدقاء : يزيد ، رابع ، مسعود ، جلال ، علي ، حمزة يقط ، حسين ، سفيان ، عبد الحق ، بيوح ،

كمال ، بوعلام ، ياسين عالم دار ، حمزة صغير ، مصطفى ، محمد صديق ، عبد السلام ، عزيز بوكليلا

فاروق اسماعيل

"رضوان عمر وسوسو"

## وليدي



## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(قل إعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب  
الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله

إلى ..... أُمِّي وَأَبِي

أطال الله في عمرهما وجعلهما نورا فوق رؤوسنا

إلى من بهم أكبر وعليهم أعتد

إلى من عرفت معهم معنى الحياة ..... جميع

إخوتي و أخواتي

إلى

كل أهلي و أقاربي

إلى ..... الأستاذة المشرفة

إيمان نصاح

إلى ..... من قاسمني إنجاز هه المذكرة

وليد بلقاسم

إلى ..... كل

الأصدقاء ورفقاء الدرب

## عليه

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
79	متطلبات استخدام استراتيجية التنافس	01
80	مخاطر استراتيجيات التنافس	02
121	قائمة الأعباء غير المباشرة للقسم	03
126	كيفية حساب معامل التحميل	04
128	المكونات الأساسية التقديرية للحافلة 100L6 لسنة 2015	05
129	الأعباء المباشرة وغير المباشرة التقديرية لسنة 2015	06
131	سعر التكلفة المعياري للحافلة 100 L 6	07
134	المكونات الأساسية الحقيقية للحافلة 100L6	08
134	الأعباء المباشرة وغير المباشرة الحقيقية	09
135	سعر التكلفة الحقيقي للحافلة 100L6	10
138	تحديد سعر بيع المنتج (الحافلة) 100L6	11

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
21	وظائف محاسبة التكاليف	01
25	العلاقة بين التكلفة و الأصل و المصروف و الخسارة	02
71	الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية	03
107	الفروع التابعة لمؤسسة سوناكوم	04
108	الهيكل التنظيمي للمؤسسة (SNVI)	05
111	الهيكل التنظيمي لقسم السيارات الصناعية VIR	06
114	الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية	07

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	خريطة المؤسسة
02	بطاقة المركبة
03	معلومات مستخرجة من الميزانية تخص مشتريات من الخارج
04	فاتورة تضم كيفية حساب معامل التحميل
05	معدلات تحميل وحدة العمل المباشر وغير المباشر UAS.UTS
06	بطاقة الاهتلاك

الصفحة	الفهرس
	كلمة شكر
	إهداء
I	قائمة الجداول
II	قائمة الأشكال
III	قائمة الملاحق
VI - IV	فهرس المذكرة
أ - ج	مقدمة عامة
	<b>الفصل الأول : محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية</b>
3	تمهيد
4	<b>المبحث الأول : المؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرار</b>
4	المطلب الأول : مفهوم المؤسسة الاقتصادية
6	المطلب الثاني : تصنيفات المؤسسة الاقتصادية
9	المطلب الثالث : وظائف المؤسسة الاقتصادية وأهدافها
13	المطلب الرابع : اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية
15	<b>المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف</b>
15	المطلب الأول : مفهوم محاسبة التكاليف
19	المطلب الثاني : مقومات ووظائف ومزايا محاسبة التكاليف
22	المطلب الثالث : مفهوم التكاليف وتفرقتها عن الأعباء والمصاريف
26	المطلب الرابع : تصنيف وتبويب التكاليف
33	<b>المبحث الثالث : طرق تحليل التكاليف في المؤسسة الاقتصادية</b>
33	المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف الجزئية
38	المطلب الثاني : طريقة التكاليف المعيارية
40	المطلب الثالث : طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
46	المطلب الرابع : نظام التكلفة المستهدفة
51	<b>خلاصة الفصل الأول</b>
	<b>الفصل الثاني : دور محاسبة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية</b>

53	تمهيد
54	<b>المبحث الأول : مدخل للميزة التنافسية</b>
54	المطلب الأول : البيئة التنافسية وتحليل قوى التنافس
61	المطلب الثاني : مفهوم الميزة التنافسية
69	المطلب الثالث : أسس بناء الميزة التنافسية ومصادرها
73	المطلب الرابع : استمرارية الميزة التنافسية وأسباب تطويرها
77	<b>المبحث الثاني : الاستراتيجيات التنافسية العامة</b>
77	المطلب الأول : مفهوم استراتيجيات التنافس
80	المطلب الثاني : استراتيجية زيادة التكلفة
83	المطلب الثالث : استراتيجية التمييز
85	المطلب الرابع : إستراتيجية التركيز
88	<b>المبحث الثالث : التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتأثيره على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية</b>
88	المطلب الأول : مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف
89	المطلب الثاني : أدوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف
93	المطلب الثالث : الطرق المعتمدة في تخفيض التكاليف
96	المطلب الرابع : تأثير استراتيجيات التكلفة على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
99	خلاصة الفصل الثاني
	<b>الفصل الثالث : دراسة تطبيقية لحالة مركب السيارات الصناعية بالروبية SNVI/VIR</b>
101	تمهيد
102	<b>المبحث الأول : نظرة حول مركب السيارات الصناعية بالروبية SNVI</b>
102	المطلب الأول : تعريف مركب السيارات الصناعية SNVI
105	المطلب الثاني : الإمكانيات والهيكلة التنظيمية لمركب السيارات الصناعية
109	المطلب الثالث : تقديم قسم السيارات الصناعية (VIR)
112	المطلب الرابع : تشخيص عام لبيئة المؤسسة SNVI
114	<b>المبحث الثاني : نظام سير محاسبة التكاليف في القسم (VIR)</b>

114	المطلب الأول : تقديم مديرية الإدارة والمالية
115	المطلب الثاني : تحديد المديرية المكلفة بمحاسبة التكاليف
120	المطلب الثالث : أنواع وحدات القياس
121	المطلب الرابع : تقديم الحسابات الخاصة بالقسم
123	المبحث الثالث : تطبيق طريقة التكلفة المعيارية لحساب التكاليف وسعر التكلفة في القسم
123	المطلب الأول : حساب كلفة المادة المستعملة وكلفة القيمة المضافة وفق الطريقة المعيارية
129	المطلب الثاني : حساب أعباء الهيكلية وسعر التكلفة وفق الطريقة المعيارية
132	المطلب الثالث : حساب التكاليف وسعر التكلفة وفق الطريقة الحقيقية
137	المطلب الرابع : مساهمة محاسبة التكاليف وفق الطريقة المعيارية في تدعيم تنافسية المؤسسة واتخاذ القرار
141	خلاصة الفصل الثالث
147-143	خاتمة عامة
VII - XII	قائمة المراجع
	الملاحق

# المقدمة العامة

أدت الثورة الصناعية التي قامت في القرن الثامن عشر إلى انتقال طريقة التصنيع للموارد الطبيعية من طريقة يدوية إلى طريقة نصف آلية ومن إلى ثم طريقة آلية ، وأدى ذلك بدوره إلى تطور صناعي و حضاري وتجاري كبير، رافقه تطور في الفكر المحاسبي ، حيث سعى كل من التجار والمصنعين إلى صرف وبيع منتجاتهم في الأسواق، عن طريق التنافس بين الأسعار والسعي نحو تقديم أفضلها وأكثرها قبولا، فكان تخفيض التكلفة هو القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار ، وللخروج من هذه المنافسة بنجاح ، فقد تطلب ذلك تطوير وسائل الإنتاج وتقسيم العمل ودخول مجال التخصص وترشيد الرقابة على عناصر التكاليف ، ومن أجل تطبيق ذلك توجب على مختلف الإدارات جمع المعلومات والبيانات الداخلية عن سير العمل التي تتناول التكاليف والإنتاج والأرباح ، هذا ما أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة وأصبح لها أهداف واضحة ، كما أصبح لها من الأسس العلمية ما يميزها عن غيرها من بقية الفروع ، وهذا بمساهمة عدد من فروع المعرفة في تطوير محاسبة التكاليف مثل الإدارة والاقتصاد والهندسة والإحصاء.

يتميز هذا العصر بزيادة حدة المنافسة بين الدول والمؤسسات ، وخاصة بعد ظهور منظمة التجارة العالمية وتنامي التكتلات الإقليمية ، حيث أن المؤسسات الجزائرية تواجه في الوقت الراهن تحديات بيئية حديثة ، نتيجة الانفتاح الاقتصادي الذي يشهده العالم ومسار الدولة الجزائرية نحو تطبيق مبادئ المنظمة العالمية للتجارة ، مما يخلق مناخا و اتجاهها جديدا في الأسواق يطلق عليه " عولمة المنافسة " والذي يعني تحرير التجارة الخارجية وعرض المنتجات في سوق تنافسية واحدة ، وفي ظل هذا الاتجاه التنافسي الجديد ، بات من الضروري قيام المؤسسات بالبحث عن أساليب تحد من قصور أنظمتها وتقنياتها المطبقة ، سعيا نحو إيجاد سبيل تعزز بها قدرتها التنافسية.

وباعتبار أن الهدف الأساسي للمؤسسة الاقتصادية هو تحقيق الربح و تعظيم ثروة المؤسسة وضمان استمراريتها من خلال بقاء المؤسسة ، تخفيض التكلفة ، تحقيق الأرباح ، وذلك بدمج عوامل الإنتاج فيما بينها من أجل الحصول على نتائج دقيقة ومقنعة ، يتم اتخاذ القرار على أساسها ، كما أن تزايد المنافسة في السوق يتطلب معه زيادة مهارات عالية في الإدارة ، وابتكارات جديدة و فنيات حديثة ، وذلك من أجل تحقيق الميزة التنافسية في الأسواق ، فنجاح المؤسسات يعتمد على مدى وجود إدارة فعالة تقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة المادية، البشرية، والمالية، لتحقيق أهدافها ، ويتوقف ذلك على مدى سلامة ورشد القرارات التي يتم اتخاذها من طرف المدراء.

من بين التقنيات التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف ، حيث تعتبر إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير ، وهي أداة لترتيب المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة ، كما تقوم محاسبة التكاليف بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة ويساعدها على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على

العمليات، وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة واستغلالها والتعرف على نقاط الضعف وتحسينها لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات من أجل دعم تنافسية المؤسسة في السوق.

### إشكالية البحث :

بناءً على ما سبق تبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

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

ويندرج تحت هذا السؤال مجموعة من الأسئلة الفرعية :

- ما المقصود بالميزة التنافسية ؟ وما هي حدودها ؟
- ماذا نعني بالتكلفة ؟
- ما المقصود بمحاسبة التكاليف ؟ وما هي علاقتها بالميزة التنافسية ؟
- ما مدى ضرورة وجود محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية وهل تعتبر من الأدوات الهامة التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة ؟

قصد الإجابة على هذه الأسئلة تم صياغة الفرضيات الآتية :

- الميزة التنافسية عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه من خلال اتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس ، ويرتبط مصدرها بموارد وكفاءات المؤسسة.
- التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية.
- محاسبة التكاليف هي مجموعة الأساليب والطرق المستخدمة في تجميع التكاليف وتحديد وحدة الإنتاج أو الخدمات أو أية عملية من العمليات.
- تعتبر الأعباء والتكاليف عنصراً أساسياً ومهماً في أي مؤسسة اقتصادية بحيث تسعى إلى تحديدها ومراقبتها ومحاولة تخفيضها بشكل دائم ، وبالتالي فإن وجود نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية ضروري يسمح لها بحساب وتحليل الأعباء وتحديد التكاليف.

## أسباب اختيار الموضوع :

- طبيعة التخصص العلمي المتبع وهو مالية المؤسسة بحيث أن موضوع البحث في صلب التخصص.
- رغبتنا الشخصية في التعرف على مكانة هذا الموضوع في البيئة الاقتصادية الراهنة.
- التعرف على الصعوبات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية في مجال المنافسة.
- التعرف على واقع ومكانة المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة الاقتصادية.

## أهداف البحث :

إن الأهداف التي نحاول الوصول إليها من خلال هذه الدراسة تتمثل في محاولة الإحاطة بمفهوم الميزة التنافسية ومعرفة مدى تأثير التكاليف في القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية و توضيح مدى تبني المؤسسة الجزائرية للأساليب التي تدعم التنافسية من خلال التحكم الجيد في التكاليف وهذا عن طريق الدراسة الميدانية والتعرف على مدى إدراك المسيرين للدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة.

## الدراسات السابقة :

خلال دراستنا لموضوع البحث تم الإطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بمحاسبة التكاليف والمحاسبة التحليلية أو تتعلق بالميزة التنافسية واستراتيجيات التنافس في المؤسسة ، والتي تم إعدادها في إطار أطروحات الدكتوراه أو رسائل الماجستير ، وفيما يلي أهم هذه الدراسات:

- نعيمة زعرور ، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، (2015/2014) ، وقد تناولت الدراسة مدخلا لمحاسبة التكاليف والخدمات العامة والهدف الأساسي من هذه الدراسة هو تحديد أهم الأساليب التي تساعد في حساب وترشيد التكاليف ومحاولة اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال تطبيق مختلف الأساليب الكمية والغير كمية لحساب التكاليف المساعدة في ترشيده وتخفيض التكاليف.
- ياسين سامي ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، (2010/2009)، حيث تطرق الباحث إلى دراسة مختلف طرق المحاسبة التحليلية التقليدية منها والتركيز على الطرق الحديثة مبينا دورها في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات المختلفة في المؤسسة.

- إبراهيم فرزيزي ، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في تسيير تكاليف المؤسسة ، رسالة ماجستير ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، دفعة (2006/2005) ، وقد تناولت الدراسة مختلف الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف ، وكذلك محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، وتسيير التكاليف ، ثم عمد في الدراسة التطبيقية لواقع حساب التكاليف في المؤسسة وفق النظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC".
- راضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير ، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، الجزائر، دفعة (2008/2007)، وقد تناولت هذه الدراسة مدخل محاسبة التكاليف وتطورها ، كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس لتخفيض التكاليف ، وتم أيضا القيام بدراسة تطبيقية كمحاولة لإسقاط هذا النظام على أرض الواقع.
- فاطمة الزهراء بن قايد ، دور الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع تسيير المنظمات ، جامعة بومرداس ، الجزائر، (2011/2010)، حيث تطرق الباحث إلى ماهية الميزة التنافسية وكذلك مدخل للتسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وإدارة المعرفة ، حيث كان الهدف من هذه الدراسة هو تحديد مدى إمكانية الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية في تنمية وتطوير الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

#### أهمية البحث :

إن أهمية الدراسة تتمحور في كون موضوع البحث يسلط الضوء حول طبيعة العلاقة بين وظيفتين داخل المؤسسة الوظيفة الأولى وظيفة محاسبية كمية تتعلق بالمحاسبة التحليلية ، والوظيفة الثانية تتعلق بالتسويق بحيث يظهر أهمية المحاسبة التحليلية كأداة علمية تساعد في وضع إحدى أهم السياسات المتعلقة بتسيير المؤسسة ، والمحددة لمكانتها التنافسية ، بالإضافة إلى حداثة الموضوع ومدى ضرورته في مجال المنافسة.

#### حدود الدراسة :

تم وضع المحددات التي تدور في إطارها هذه الدراسة و ذلك من خلال البعد المكاني و الزماني. البعد الزمني : تمت هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من بداية شهر مارس 2016 إلى غاية منتصف شهر ماي 2016 وقد شملت هذه الفترة إنجاز الدراسة الميدانية محاولين فيها تطبيق الطريقة المعتمدة لحساب التكاليف في المؤسسة المستقبلية. البعد المكاني : تمت هذه الدراسة بالمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية الكائن مقرها بالرويبة -الجزائر ، و التي وقع عليها اختيارنا من أجل إجراء الدراسة الميدانية.

## منهج الدراسة :

لدراسة إشكالية الموضوع والإحاطة بمختلف تفاصيله وأبعاده سوف نقوم بالدراسة والتحليل معتمدين على المنهج الوصفي للتعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع البحث ودراسة طبيعة الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف كتقنية كمية من تقنيات مراقبة التسيير و التعرف على دوره في وضع السياسات المناسبة للمؤسسة الاقتصادية في مجال اتخاذ القرارات ، واعتماده أيضا من خلال تحليل الوثائق المتعلقة بالموضوع ووصف وتشخيص الأوضاع التي نتطرق إليها في الدراسة الميدانية.

## صعوبات الدراسة :

- عدم توفر المعلومات اللازمة في المؤسسة المستقبلية لنا، ما أدى إلى صعوبة دراسة طريقة محاسبة التكاليف المطبقة فيها.
- نقص الملاحق المقدمة لنا من طرف المؤسسة بسبب اعتبار وثائق المؤسسة العمومية وثائق سرية لا يمكن تقديمها.

## تقسيمات البحث :

من أجل الإلمام بجوانب الموضوع والإحاطة به فقد قمنا بتقسيمه إلى :

- **الفصل الأول :** سنتناول فيه محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية من خلال تقديم مفاهيم عن المؤسسات الاقتصادية وأنواعها وظائفها وأهدافها ، والانتقال إلى عرض مجموعة من المفاهيم عن محاسبة التكاليف والتكلفة وتصنيفاتها ، وفي الأخير تقديم مختلف الطرق المعتمدة لتحليل التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.
- **الفصل الثاني :** نتناول فيه دور محاسبة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية من خلال عرض وشرح وتحليل الميزة التنافسية من تعاريف وأهمية وأسس بناءها ومختلف الاستراتيجيات التنافسية العامة ، ومن ثم الانتقال إلى تقديم دور التسيير الاستراتيجي للتكاليف وأساليب تخفيضها وأثرها على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.
- **الفصل الثالث :** هو عبارة عن محاولة اسقاط ما تم عرضه في الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها في إحدى المؤسسات الاقتصادية والمتمثلة في مركب السيارات الصناعية بالروبية، بحيث سنقوم فيه بعرض وتقديم هذه المؤسسة ونشأتها وتنظيمها ومختلف أهدافها ، ومن ثم الانتقال إلى تقديم القسم المختص بمحاسبة التكاليف وشرح الطريقة المعتمدة في تحليل التكاليف داخل المركب ، وأخيرا سنحاول تطبيق هذه الطريقة عن طريق حساب مختلف التكاليف لأحد منتجات المركب وصولا إلى سعر التكاليف النهائية واستنتاج مدى مساهمة محاسبة التكاليف في دعم تنافسية المركب.

الفصل الأول :

محاسبة التكليف في المؤسسة

الاقتصادية

## تمهيد :

تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة ، وقد ارتبط هذا الفرع في البداية بالمؤسسات الصناعية نظرا لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها ، ولكن مع الانفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في القطاعات المختلفة إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي ، أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات المختلفة واللازمة لتخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل لدعم استراتيجياتها التنافسية والمحافظة على ميزات التنافسية والسعي إلى تطويرها باستمرار.

ومن هذا المنطلق سنقوم في هذا الفصل بتقديم عام لمحاسبة التكاليف المعتمدة داخل مختلف المؤسسات الاقتصادية ، حيث قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث : يتناول المبحث الأول نظرة حول المؤسسات الاقتصادية وتنظيمها ، أما في المبحث الثاني فقد قمنا بتقديم مفاهيم عامة عن محاسبة التكاليف والتكلفة والأعباء وتصنيفها ، أما في المبحث الثالث ، فإنه يتناول الطرق المتبعة في تحليل التكاليف داخل المؤسسات الاقتصادية والتي تشكل محورا هاما ومنطلقا أساسيا من أجل الشروع في عملية بناء الميزة التنافسية.

## المبحث الأول : المؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرار

تسعى المؤسسة الاقتصادية ظاهرة اجتماعية اقتصادية نموذجية اليوم لتنظيم النشاط الاقتصادي البشري أو الإنتاجي، حيث تأخذ في اقتصاد أي مجتمع موقع النواة الأساسية فيه وتؤثر بشتى الطرق والعوامل ، وفي جوانب اجتماعية وحضارية، وهو ما جعل الاقتصاديين والاجتماعيين والسلوكيين يعترفون بأهمية ودور هذه المؤسسة ومدى مساهمتها في تحديد وجهة المجتمعات ، حيث سنتناول في هذا المبحث مجموعة من النقاط التي نتعرض فيها إلى مفهوم المؤسسة وتصنيفاتها ومختلف وظائفها وأهدافها وكيفية اتخاذ القرار على مستواها.

## المطلب الأول : مفهوم المؤسسة الاقتصادية

سنتناول من خلال هذا المطلب كل من تعريف المؤسسة الاقتصادية وخصائصها حيث :

## 1- تعريف المؤسسة الاقتصادية :

تعددت التعاريف الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية والتي نذكر منها<sup>1</sup> :

- المؤسسة هي مجموعة من الوسائل المختلفة الأنواع المادية والمعنوية المستثمرة من طرف مجموعة من الأشخاص بهدف الوصول الى إشباع اقتصادي و اجتماعي.
- المؤسسة هي منظمة تختص في إنتاج وتبادل وتوزيع السلع والخدمات وتحتوي على إمكانيات مادية وبشرية ، بحيث تعول من أجل تحقيق الهدف الذي أنشأت من أجله.
- المؤسسة هي تنظيم إنتاجي معين الهدف منه هو إيجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الفرق بين الإيراد الكلي الناتج من ضرب سعر السلعة في الكمية المباعة منها.<sup>2</sup>
- المؤسسة عبارة عن مجموعة موارد منظمة ومهيكلية تخضع لمنطق دقيق ولمقاييس محددة من الناحية الهندسية والناحية البشرية من أجل تحقيق أهداف دقيقة وتسير على أساس طريقة من التسيير.<sup>3</sup>
- بالنسبة ل"تروشي" المؤسسة هي الوحدة التي تجمع فيها وتنسق العناصر البشرية والمادية للنشاط الاقتصادي.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2006 ، ص 3.

<sup>2</sup> عمر صخري ، اقتصاد المؤسسة ، الطبعة الرابعة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية بن عكنون ، الجزائر ، 2006 ، ص 24.

<sup>3</sup> خالد هادي ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2013/2012 ، ص 25.

ومن جهتنا يمكننا إعطاء تعريف للمؤسسة الاقتصادية وهو تعريف تتلاقى فيه وجهات النظر للعديد من الاقتصاديين والذي يعتبر " المؤسسة نظام مفتوح يضم مجموعة من العناصر المتفاعلة فيما بينها قصد تحقيق هدف معين".

## 2- خصائص المؤسسة الاقتصادية :

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص الخصائص التالية للمؤسسة الاقتصادية<sup>1</sup>:

- ✓ **المؤسسة وحدة إنتاجية :** حيث أن النشاط الأساسي للمؤسسة هو تحويل عوامل الإنتاج ( العمل ، المواد الأولية، الطاقة، التجهيزات، الإنتاجية، منتجات نصف مصنعة) إلى سلع وخدمات موجهة إلى السوق، وتحصل المؤسسة على هذه العوامل بالإضافة إلى المعلومات والموارد المالية التي لا تقل أهمية عن عوامل الإنتاج من الأسواق المختلفة لعوامل الإنتاج (سوق السلع والخدمات ، سوق العمل ، سوق المواد الأولية).
- ✓ **المؤسسة وحدة لتوزيع المداخيل :** عندما تباع المؤسسة منتجاتها (سلع وخدمات) تحصل على القيمة المضافة حيث :

$$\text{القيمة المضافة} = \text{قيمة المخرجات} - \text{قيمة المدخلات}$$

و تقوم المؤسسة في هذه الحالة بتوزيع الجزء الكبير من القيمة المضافة على بعض المتعاملين الاقتصاديين في شكل:

- ضرائب تسدد للدولة.
- أجور و رواتب العمال.
- اشتراكات مدفوعة للضمان الاجتماعي و صندوق التقاعد.
- أرباح أصحاب المؤسسات.
- فوائد المقرضين.

و يبقى جزء من القيمة المضافة غير موزع و يتمثل في:

- الاهتلاكات و المخصصات : ( التي تمكن من تجديد تجهيزات المؤسسة).

<sup>1</sup> عمر صخري ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 27 ، 28.

- الاحتياطات : (جزء من أرباح المؤسسة لم يوزع يستخدم للتمويل الذاتي).

✓ المؤسسة خلية اجتماعية : حيث أن المؤسسة تقوم بوظيفة اجتماعية أثناء ممارسة نشاطها وتمثل هذه الوظيفة في توفير مناصب الشغل لمجموعة من الأشخاص و ما ينجم عن هذا المنصب من اشباع المستأجرين (ترقية ، تكوين ، استقرار في المنصب ، مستوى الأجر.

كما تحدث في بعض الأحيان نزاعات بين العمال أنفسهم أو بين العمال والإدارة وهي غالبا ما لا تخرج عن نطاق الشغل ، الأجور و ظروف العمل.

✓ المؤسسة مركز اتخاذ القرارات : للمؤسسة دور هام في اقتصاد السوق بحيث تعتبر مركز اتخاذ القرار الاقتصادي فيما يخص طبيعة وكمية المنتجات ، أسعارها ، الاتصال ، التوزيع والمواد الاولية المستعملة في العملية الإنتاجية ، وتعمل المؤسسة جاهدة على جعل قراراتها اقتصادية وذلك من خلال التسيير الأحسن والرشيد (الإستخدام الأمثل للموارد مالية كانت أو مادية المحدودة لتحقيق أهدافها بفعالية )، وجمع المعلومات الكافية التي تتيح للمؤسسة المقارنة بين التكاليف والعوائد الناتجة عن قراراتها وهو ما يعرف بالحساب الاقتصادي<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : تصنيفات المؤسسة الاقتصادية

توجد عدة معايير لتصنيف المؤسسات الاقتصادية نذكر منها:

#### 1- التصنيف حسب معيار الحجم :

ويعتبر من أكثر المعايير شيوعا ، و يضم مجموعة من المؤشرات و التي على أساسها يتم ترتيب المؤسسات مثل :

رقم الأعمال ، عدد العمال ، رأس المال المستثمر ، حجم الأرباح...الخ.

فالتقسيم على أساس عدد العمال يصنف المؤسسات الاقتصادية إلى<sup>2</sup>:

#### أ- المؤسسات المصغرة :

ملكيتها تعود لعائلة أو لشخص واحد وهو المسؤول على أداؤها ، يتراوح عدد عمالها من 1 إلى 10 عمال، وغالبا

ما ينشط هذا النوع من المؤسسات في المجال الحرفي ، التجارة الزراعية.

<sup>1</sup> عمر صخري ، مرجع سبق ذكره ، ص 29.

<sup>2</sup> مليكة زغيب ، أدوات التحليل المالي للمؤسسة الصناعية العمومية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة ، جامعة سكيكدة ، الجزائر، 1997 ، ص 9.

ب- المؤسسات الصغيرة و المتوسطة :

وتشغل ما بين 10 إلى 500 عامل ، هذا النوع سائد أكثر في البلدان الرأسمالية كونه يتميز بالابتكار والإبداع في نشاطها الأساسي ، وهو ما يدفع السلطات إلى تشجيعها.

ج- المؤسسات الكبيرة :

وتشغل يد عاملة كبيرة تفوق 500 عامل ، ملكيتها غالبا ما تعود إلى عدد كبير من الأشخاص ، ولهذه المؤسسات أشكال مختلفة من بينها<sup>1</sup>:

– **المجمع** : وهو عبارة عن مجموعة مؤسسات تربطها علاقة مالية واقتصادية وهي تابعة للمؤسسة الأم ، ومثال ذلك في الجزائر : مجمع الرياض ، مجمع صيدال.

– **المؤسسات متعددة الجنسيات** : هي عبارة عن مؤسسات متواجدة في كل أنحاء العالم ولا تعترف بالحدود الجغرافية ، حيث تقيم وحدات إنتاجية في العديد من البلدان ، متبعة في ذلك سياسات واستراتيجيات عالمية ، هذه الأخيرة تختلف من مؤسسة لأخرى ، ونذكر من هذه الإستراتيجيات:

✓ استراتيجية تخفيض التكاليف، وذلك من خلال إقامة فروع في البلدان التي توفر يد عاملة رخيصة بالإضافة إلى المواد الأولية التي لا تكلفها الكثير في سبيل الحصول عليها.

✓ توسيع حصتها السوقية على المستوى العالمي، من خلال إنشاء هذه الوحدات الإنتاجية في بلدان مختلفة و هو ما يجنبها الحواجز الجمركية.

2- التصنيف حسب معيار النشاط :

يمكن تصنيف المؤسسات الاقتصادية تبعا للنشاط التي تمارسه و نميز هذه الأنواع :

أ- المؤسسات الصناعية :

و تنقسم هذه المؤسسات بدورها تبعا للتقسيم السائد في القطاع الصناعي إلى<sup>2</sup>:

– **مؤسسات الصناعات الثقيلة أو الاستخراجية** : مؤسسات الحديد والصلب، مؤسسات الهيدروبنات ، وما يميز هذا النوع من المؤسسات هو احتياجها لرؤوس أموال كبيرة كما تتطلب توفير مهارات و كفاءات عالية لتشغيلها.

<sup>1</sup> مليكة زغيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 9.

<sup>2</sup> مليكة زغيب ، نفس المرجع السابق ، ص 10.

– مؤسسات الصناعات التحويلية أو الخفيفة : كمؤسسات النسيج ، الغزل و الجلود.

ب- المؤسسات الفلاحية :

وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها وتقوم هذه المؤسسات بتقديم ثلاث أنواع من الإنتاج وهي إنتاج نباتي ، إنتاج حيواني ، إنتاج بحري "سمكي".

ج- المؤسسات التجارية :

وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كمؤسسات الجملة ومؤسسات التجزئة مثل : مؤسسات الطباعة والنشر في الجزائر .

د- المؤسسات المالية :

وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين و أيضا مؤسسات الضمان الاجتماعي<sup>1</sup>.

3- التصنيف حسب طبيعة الملكية :

حسب طبيعة الملكية تصنف المؤسسات إلى<sup>2</sup>:

أ- المؤسسات الخاصة : المؤسسة الخاصة هي المؤسسة التي يمتلكها شخص واحد و تسمى المؤسسة الفردية حيث تعتمد في طريقة تمويلها على مالكيها ، وهو الذي يقوم بإدارتها و تسييرها و تنظيمها و يتخذ القرارات فيها.

ب- المؤسسة العمومية : وتعود ملكيتها للدولة أو الجماعات المحلية ، وهي غالبا ما تكون ذات طابع استراتيجي مثل مؤسسة السكك الحديدية ، صناعة الحديد والصلب ، صناعة الأسلحة...

ج- المؤسسات المختلطة : وتأخذ مركز وسط بين المؤسسات السابقة ، حيث أن ملكيتها مشتركة بين القطاع العام المتمثل في الدولة والجماعات المحلية من جهة والقطاع الخاص المتمثل في الأفراد من جهة ثانية.

د- التعاونيات : وهي وحدات إنتاجية يشكلها الأفراد مع بعضهم البعض بغية خدمة أعضائها وخلق روح التعاون والتضامن بين أفرادها.

4 - التصنيف حسب الشكل القانوني :

تصنف المؤسسات تبعا لهذا المعيار إلى شركات أموال وشركات أشخاص.

<sup>1</sup> خالد هادي ، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

<sup>2</sup> مليكة زغيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 10.

أ- شركات الأشخاص : وفيها يكون الخطر المتعلق بتوظيف الأموال غير محدود ، يقوم هذا النوع من الشركاء على الاعتبار الشخصية للشركاء من معاملة حسنة وثقة متبادلة ، و يتضمن هذا النوع من الشركات كلا من : المؤسسة الفردية ، شركات التضامن ، شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة.

ب- شركات الأموال : تقوم شركات الأموال أساسا على الاعتبار المالي بهدف جمع أكبر قدر ممكن من الأموال ويتضمن هذا الصنف على<sup>1</sup> :

\_ الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

- شركات الأسهم.

\_ شركات التوصية بالأسهم.

### المطلب الثالث : وظائف المؤسسة الاقتصادية و أهدافها

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى كل من وظائف وأهداف المؤسسة الاقتصادية.

#### 1- وظائف المؤسسة الاقتصادية :

للمؤسسة مجموعة من الوظائف التي تكتسي أهمية بالغة للقيام بنشاطها من أجل أداء وتحقيق أهدافا ككل حيث نجد<sup>2</sup> :

#### أ- وظيفة التموين :

التموين من الوظائف التي تنطلق بها مختلف العمليات وأنشطة المؤسسات الأخرى عند التنفيذ فهي الخطوة الأولى حيث تتفرع إلى وظيفتين فرعيتين هما :

أ-1- **الشراء** : ابتداء من إرسال الطلبات إلى الموردين ثم متابعتها حتى استلام المواد المطلوبة و مراقبتها لتسليمها لمصلحة التخزين.

أ-2- **التخزين** : وتبدأ مهام المراقبة عند دخول الموارد إلى المخازن للتأكد من سلامتها وموافقة ما دخل ماديا وما هو مسجل في الفواتير و تقوم بترتيب وحفظ السلع والمواد ، ثم وضع قائمة رموز لها.

<sup>1</sup> مليكة زغيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 10.

<sup>2</sup> كامل المغربي ، أساسيات في الادارة ، الطبعة الأولى ، دار الفكر للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 1995 ، ص 64.

**ب- وظيفة الإنتاج :**

إن بقاء المشروع واستمراره يعتمد بالدرجة الأولى على مقدرته في اشباع رغبات المستهلكين وسد حاجياتهم ، لهذا فإن عملية الحصول على المواد الأولية وتحويلها إلى سلع مادية وخدمات مفيدة ، تعتبر من أهم أعمال المشروع وتشكل وظيفة خاصة تدعى وظيفة الإنتاج التي غالبا ما تخصص لها إدارة مستقلة تحمل ذلك الاسم ، وتضم دائرة الانتاج عادة الجزء الكبير من الآلات و التجهيزات الفنية وعددا من الأيدي العاملة.

**ج- وظيفة الموارد البشرية :**

هي إحدى الوظائف التي تعني بالعنصر البشري وتختص فيه وذلك من خلال وضع القواعد والأسس والتعليمات التي تكفل تلبية حاجياتها من هذا العنصر وتوجيه سلوكه ونشاطه وتطوير قدراته و مهاراته بما ينسجم وأهدافها وتطلعاتها، يضمن زيادة إنتاجية واستمرار التزاماته وتجاوله مع العمل بدافع القناعة والرضا، والتفاعل الايجابي في بيئة العمل ، وتسعى انطلاقا من المساهمة الفعالة في تحقيق مستوى الاستخدام الأمثل والكمال للموارد البشرية المتوفرة ويمكن تلخيص جميع أهدافها المختلفة في النقاط التالية<sup>1</sup> :

- السعي إلى اكتشاف وجذب القدرات والخبرات القادرين على العمل والراغبين فيه وتعيين بعضهم في الأعمال المناسبة لهم.
- توفير ظروف العمل الملائمة من أمن و لباس.
- الاحتفاظ بسجلات العمال منظمة وجاهزة تحت الطلب.
- القيام بالبحوث في شؤون العمل.

**د- وظيفة التسويق :**

وفيها يتم عرض المنتجات على المستهلك ودفعه إلى شرائها ، و تعتمد المؤسسة في ذلك على المواصفات والجودة العالية لسلعتها وخدمتها ، الأسعار التنافسية خدمات ما بعدة البيع ، وتعتمد المؤسسة من أجل اتباع أربع سياسات تسويقية للنجاح في أداء مهامها وهي :

- سياسة المنتج.

<sup>1</sup> ناصر داداي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص 294.

- سياسة السعر (التسعير).
- سياسة التوزيع.
- سياسة الترويج.

#### هـ- وظيفة الرقابة الإدارية :

تعتبر إحدى وظائف المدير وإحدى عناصر العملية الإدارية تقوم بفحص نتائج الأداء الفعلي ومقارنتها أولاً مع الأهداف المعيارية كما ونوعاً والتي حددها المؤسسة بالخطة المعمولة بها ، وذلك باستخدام معايير الرقابة التي يقارن بها هذا الإنجاز وتحتاج الرقابة إلى ثلاث متطلبات رئيسية وهي:

- وضع المعايير و الأهداف والخطط والمقاييس والقواعد مسبقاً.
- مراقبة النتائج ومقارنتها بالمعايير الموضوعية.
- تصحيح الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤوليات<sup>1</sup>.

#### و- الوظيفة المالية :

تعتبر واحدة من أهم الوظائف في المؤسسة فلا يمكن لأي مؤسسة أن تقوم بمختلف نشاطاتها دون توفر الأموال اللازمة لتمويل النشاطات ، وتتم هذه الوظيفة بعمليات الحصول على الأموال واستخدامها بشكل سليم ومعرفة التكلفة للحصول على الأموال ومراقبتها بوضع التخطيط المالي<sup>2</sup>.

#### ن- وظيفة العلاقات العامة :

ويمكن تعريفها بأنها تلك المسؤوليات التي تقع على عاتق المؤسسة وذلك النشاط الذي تقوم به لتخطيط وتنظيم وتوجيه ومراقبة علاقاتها العلمية والنظرية والبيئية المباشرة لها سواء كانت بيئة داخلية أو خارجية بهدف إقامة وتدعيم واستمرار التفاهم والثقة المتبادلة بينها وبين تلك البيئة وفق مفهوم المسؤولية الاجتماعية والمصلحة العامة المشتركة وإقامة تكامل بين تلك المصلحة ومصلحة المؤسسة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص 295.

<sup>2</sup> خالد هادي ، مرجع سبق ذكره ، ص 27.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص 295.

ي- وظيفة المحاسبة : يتم من خلالها تحليل وتفسير ما يجري داخل المؤسسة وإثبات العمليات المالية في الدفاتر المحاسبية<sup>1</sup>.

## 2- أهداف المؤسسة الاقتصادية :

تسعى المؤسسة جاهدة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها اقتصادية وأخرى اجتماعية وتتمثل في<sup>2</sup> :

### أ- الأهداف الاقتصادية :

أ-1- تحقيق الربح : من أجل استمرار تواجد المؤسسة وتوسعها لا بد أن ترفع من مردوديتها وتحقيق أدنى حد من الربح يضمن لها رفع رأس مالها ، ويمكنها من توسيع نشاطاتها ومنافسة المؤسسات الأخرى ، وأيضا يمكنها استعمال جزء من الربح لتغطية التكاليف والخسائر غير المتوقعة وتسديد ديونها.

أ-2- تحقيق متطلبات المجتمع من مختلف السلع والخدمات : يعتبر بيع منتجات المؤسسة وتغطية تكاليف الإنتاج من أهم النتائج التي تحققها المؤسسة ، و بالتالي تقوم بتغطية حاجيات أفراد المجتمع المتواجدة فيه.

أ-3- عقلنة الإنتاج : ويتم ذلك من خلال الاستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج والرفع من الإنتاجية بواسطة المراقبة والتخطيط الجيد للإنتاج والتوزيع والتجنب من الوقوع في مختلف المشاكل الاقتصادية والمالية.

### ب- الأهداف الاجتماعية :

ب-1- دفع الأجور : تعتبر اليد العاملة العنصر الفعال والحيوي في نشاط أي المؤسسة وهي أول مستفيد من نشاطها حيث لهم الحق القانوني في ضمان الأجور حسب مجموعة من العوامل ، ويجب على الدولة أن تضمن للعمال مستوى من الأجر مقابل ما يقدمونه من جهود مادية ومعنوية لخدمة المؤسسة.

ب-2- تحسين المستوى المعيشي للعمال : يعمل التطور التكنولوجي في تحديد رغبات وحاجات العمال التي لا بد من تلبيتها وذلك بتوفير الإمكانيات المادية والمالية للعامل والمؤسسة معا.

<sup>1</sup> خالد هادي ، مرجع سبق ذكره ، ص 27.

<sup>2</sup> فايز الزغي ، اقتصاد المؤسسة ، الطبعة الأولى ، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2000 ، ص 46.

**ب-3- إقامة أنماط استهلاكية للمجتمع :** تعمل المؤسسات الاقتصادية على التأثير في العادات الشرائية للمستهلكين وأذواقهم عن طريق الإشهار والدعاية لمختلف منتجاتها واكتساب هذه العادات الاستهلاكية من طرف الأفراد لا يكون دائما في صالحهم بل غالبا في صالح المؤسسة.

**ب-4- محاولة تحسين وتنظيم العلاقات الاجتماعية بين العمال :** وهذا لعدم خلق الفوارق الاجتماعية بين العمال ولهذا يجب على المؤسسة التدخل لتحسين العلاقات الاجتماعية والمهنية ودعوتهم إلى التفاهم والتماسك بينهم من أجل تحقيق أهداف المؤسسة واستمرار حركتها ونشاطها ، لذا نجد المؤسسة تعتمد على وسائل و أجهزة مختصة في ذلك مثل : مجلس العمال<sup>1</sup>.

**ب-5- التأمين والمرافق الأخرى :** من أهم الإجراءات التي تقوم بها المؤسسة توفير التأمينات المختلفة للعمال ضد حوادث العمل والتأمين الاجتماعي والصحي والتقاعد بالإضافة إلى عملها على راحتهم من خلال توفير السكن، المطاعم والمواصلات وغيرها.

**ج- الأهداف التكنولوجية :** يؤثر الميدان التكنولوجي على نشاط المؤسسة من خلال<sup>2</sup> :

ج-1- البحث و التنمية : وذلك عن طريق تطوير الوسائل والطرق الإنتاجية علميا.

ج-2- تؤدي المؤسسة دورا مساندا للسياسة القائمة في البلد في ميدان البحث والتطوير من خلال التنسيق بين العديد من مؤسسات البحث العلمي وهيئات التخطيط.

### المطلب الرابع : اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

إن اتخاذ القرار لا يعتبر تصرفا وحيدا بل هو عبارة عن مجموعة من التصرفات المتتابعة يمر بها الفرد لكي يحل مشكلة ما ، وبالتالي يمكن القول أنها عملية ذات خطوات متتالية بدءا بتحديد المشكلة والتعرف عليها واختيار الحلول والبدائل الممكنة وتقييم البديل المناسب.

#### 1- تعريف اتخاذ القرار :

هناك عدة تعريفات للقرار من بينها:

<sup>1</sup> فايز الزغي ، مرجع سبق ذكره ، ص 47.

<sup>2</sup> صالح مراوقة ، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة ، مطبوعات جامعة منتوري ، قسنطينة ، 1998-1999 ، ص 57.

- القرار هو اختيار أنسب بديل لحل مشكلة معينة.
- القرار هو الفصل أو الحكم في مسألة أو خلاف واختيار بدائل مختلفة ، أما صنع القرار هو سلسلة الاستجابات الفردية أو الجماعية التي تنتهي باختيار البديل الأنسب في مواجهة موقف معين<sup>1</sup>.
- إن مختلف التعاريف تؤكد على أن القرار يقوم على عملية المفاضلة ، وبشكل واعي ومدرك ، بين مجموعة بدائل أو حلول متاحة لمتخذ القرار لاختيار واحد منها باعتباره أنسب وسيلة لتحقيق الهدف أو الأهداف التي يبتغيها متخذ القرار، كما يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات بأنها عملية الاختيار لإمكانية على أساس بعض المعايير ، من بين عدة بدائل قصد تحقيق هدف معين.

## 2- أهمية اتخاذ القرار :

تكمن أهمية اتخاذ القرار فيما يلي<sup>2</sup>:

- اتخاذ القرارات عملية مستمرة.
- اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله.
- القرارات الاستراتيجية تحدد مستقبل المؤسسة.
- اتخاذ القرار أساس لإدارة الوظائف.
- اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية.

## 3- الأدوات المساعدة على اتخاذ القرار : تتمثل الأدوات المساعدة على اتخاذ القرار فيما يلي<sup>3</sup>:

- محاسبة التكاليف : باعتبارها إحدى أهم الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير.
- الموازنات التقديرية : يتم بمقتضاها وضع تقديرات القيمة والكمية برامج وأنشطة المؤسسة لفترة مستقبلية.
- لوحة القيادة : تتكون من مجموعة معلومات ووثائق توضع تحت تصرف المسؤول من أجل اتخاذ القرارات.
- التحليل المالي : يستعمل في تقييم أداء المؤسسة في الماضي والحاضر ، وتوقع النتائج في المستقبل.
- بحوث العمليات : عبارة عن دراسة المشكلات العلمية لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

<sup>1</sup> أحمد ماهر ، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2008 ، ص 19.

<sup>2</sup> أحمد ماهر، نفس المرجع السابق ، ص 21.

<sup>3</sup> أحمد ماهر، نفس المرجع السابق ، ص 23.

## المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

أصبحت محاسبة التكاليف أمراً ضروريا لاستقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة ، وتهتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يخدم أغراضا معينة تساعد مسيري المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة.

يهدف هذا المبحث إلى إبراز المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف ، من خلال التطرق إلى مفهوم محاسبة التكاليف ومقوماتها ووظائفها ومختلف أهدافها ومزاياها ، ومن ثم الانتقال إلى عرض مفهوم التكاليف وتفرقتها عن الأعباء والمصاريف وذكر مختلف التصنيفات المتبعي لتبويبها.

### المطلب الأول : مفهوم محاسبة التكاليف

إن هدف أي مؤسسة هو تحقيق الربح ، وهذا يتم من خلال كون الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة تكون أكبر من التكاليف التي تتحملها ، فالتكاليف إذن مفردة مهمة جدا ومن الواجب دراستها بدقة والاهتمام بها ، لكونها تعتبر العنصر الرئيسي والذي يساهم في تحقيق الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل وبشكل اقتصادي ، ومحاسبة التكاليف واحدة من العلوم التي تساعد المؤسسة على ذلك.

#### 1- تعريف محاسبة التكاليف :

يتمحور موضوع محاسبة التكاليف أساسا في دراسة وحساب التكاليف ومراقبتها في مستويات النشاط مثل تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج ، تكلفة التوزيع وغيرها.

وقد تعددت تعاريف محاسبة التكاليف بتعدد كتابها ووجهات نظرهم ، وفي هذا الصدد سنحاول عرض أهم التعاريف كما يلي<sup>1</sup> :

- **محاسبة التكاليف** : هي أحد فروع المحاسبة المالية ، وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية ، تساعد المؤسسة في الرقابة على استخدام عوامل الانتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل ، كما تقوم بتتبع

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 23.

وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية ، وهي طرق وأساليب التحقيق من التكاليف والسيطرة عليها ومراقبتها ، وتحديد مقدار الربحية وعرض المعلومات لغرض اتخاذ القرارات الإدارية<sup>1</sup>.

- **محاسبة التكاليف** : هي مجموعة الأساليب والطرق المستخدمة في تجميع التكاليف وتحديد وحدة الإنتاج أو الخدمات أو أي عملية من العمليات<sup>2</sup>.

- **محاسبة التكاليف**: هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرؤ المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها ، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو على المستوى الإداري ، وتعتبر محاسبة التكاليف أداة ضرورية لتسيير المؤسسات<sup>3</sup>.

- **محاسبة التكاليف** هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة ، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال.

- **محاسبة التكاليف**: هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المؤسسة وتبويبها حسب مراكز التكلفة ، وتحليلها حسب أصناف المنتجات مما يؤدي إلى ترشيد أداء المؤسسة في عمليات التخطيط ، الرقابة واتخاذ القرارات المختلفة<sup>4</sup>.

- تعد محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة ، وأهميتها تكمن في كونها تعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية والتي تتسم بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المختلفة بأعلى قدرة من الكفاءة و الفعالية.

من التعاريف السابقة لمحاسبة التكاليف نرى أن جميعها تتفق على أن محاسبة التكاليف هي عبارة عن تقنيات أو طرق وأساليب تستخدم في المعالجة بهدف تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها ، ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف ، وكذلك مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات ، لتحقيق الأهداف المسطرة بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، ومنه يمكن اعتبار محاسبة التكاليف على أنها:

- مجموعة من المبادئ و الأسس و القواعد المتخصصة.

<sup>1</sup> عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، دار إثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2008 ، ص 13.

<sup>2</sup> أحمد حسن الطاهر ، المحاسبة الإدارية ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2008 ، ص 13.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، دار البعث ، قسنطينة ، الجزائر ، 1988 ، ص 8.

<sup>4</sup> فخر نواف ، الدليمي خليل ، محاسبة التكاليف ، دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، 2002 ، ص 10.

- تهتم بمتابعة التكاليف.
- وسيلة لتحقيق أهداف معينة

## 2- أهداف محاسبة التكاليف :

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي:

### أ- تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها :

يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية<sup>1</sup>:

- تحديد تكلفة الإنتاج واحتساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى.
- تحديد تكلفة الإنتاج التام أو النهائي ، والإنتاج تحت التشغيل (قيد الإنتاج) آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية و الميزانية العامة.
- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار و في رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

### ب- مساعدة الإدارة على التخطيط :

تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة ، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرية.

بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي جميع نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة مقبلة ، كما أنها تعتبر أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمؤسسة ككل أو للوحدات الإدارية فيها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> جمعة الربيعي كمال حسن ، سعدوني مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص 17.

<sup>2</sup> حسين على حسين أحمد ، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2003 ، ص 09.

### ج- الرقابة على عناصر التكلفة :

تعتبر الرقابة على عناصر التكلفة أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج ، وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف ومراقبتها والسيطرة عليها.

### د- المساعدة في اتخاذ القرارات :

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:

- تحديد العلاقة بين التكلفة- الحجم - الربح.
- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرارية فيه.
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.
- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة.
- التوسع في إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد.
- البيع للأسواق المحلية أو الخارجية<sup>1</sup>.

### 3- أهمية محاسبة التكاليف :

إذا كان تواجد نظام للمحاسبة المالية في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمرا إلزاميا بحكم القانون ، فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام محاسبة التكاليف ، الذي يبقى أمرا اختياريا يتوقف على مدى تقدير إدارة المؤسسة بأهمية وجود هذا النظام فيها<sup>2</sup>.

إن الحديث السابق كان صحيحا ومقبولا في وقت لم تصل فيه التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال إلى قمة الإثارة ، مما أدى إلى ظهور أفكار ومفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات ضرورة لا مفر منها ، وذلك نظرا لتزايد أهميته في الوقت الحاضر وتساعد الدور الذي يمكن أن يؤديه ، بحيث تعتمد عليه الإدارة في توفير

<sup>1</sup> حسين علي حسين أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 9 ، 10.

<sup>2</sup> نور أحمد ، وحسين علي ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، 2003 ، ص 22.

البيانات والمعلومات اللازمة للعملية الإدارية ، سواء في مجال التخطيط أو مجال الرقابة أو اتخاذ القرارات حتى تستطيع المؤسسة البقاء و الاستمرار في المنافسة ورفع معدلات الربحية التي تحققها<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : مقومات ووظائف ومزايا محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف مجموعة من المقومات والوظائف والمزايا التي تتمتع بها حيث سنقوم في هذا المطلب بعرضها وفق ما يلي:

#### 1- مقومات محاسبة التكاليف :

هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها نظام محاسبة التكاليف يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة ، ولهذا المقومات شروط يجب مراعاتها وهي كالتالي<sup>2</sup>:

- البساطة والوضوح لمنع حدوث الأخطاء.
- تقليل عدد الدفاتر و المستندات دون التأثير سلبيا على سير العمل وبشكل يحقق الأهداف المحددة.
- تحقيق المستند أو التقرير أو السجل للهدف الذي صمم من أجله.

وبعد توفر الشروط المفروضة أعلاه يمكن تلخيص هذه المقومات فيما يلي:

أ. تحديد مجموعة مستندية ودفترية سليمة : لكل عنصر من عناصر التكلفة دورة مستندية خاصة به يتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها ، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة ، التي استفادت منها ، ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج الوحدات ، حيث يقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي يتم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول عليها من طرف متعاملها ، وهي بذلك تكون المصدر الأول للبيانات والتي تحدد نوعية مدخلات نظام التكاليف.

<sup>1</sup> نور أحمد ، وحسين علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

<sup>2</sup> أحمد حابي ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بيسكرة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 3، 2010/2011 ، ص 6.

ب. تحديد أساس قياس التكلفة : هذا الأساس لا يقل أهمية عن غيره من الأسس والأركان اللازمة لتصميم أي نظام للتكاليف ، حيث يتم اعتماد أحد الطرق في قياس التكلفة ويكون اعتماد هذه الطرق وفقا للظروف المناسبة بالمؤسسة.

ت. تحديد دليل التكاليف : يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب أو كل بند رقما خاصا له ، ويمثل دليل التكاليف في المؤسسات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات ، (مراكز التكلفة ، ووحدات النشاط ، وعناصر التكاليف).

ث. تحديد فترة التكلفة : من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مبدأ الدورية ، أي وجود فترة زمنية ثابتة لقياس نتيجة أعمال المؤسسة وعادة ما يكون هذا بالنسبة للمحاسبة المالية ، وكذلك بالنسبة لمحاسبة التكاليف يجب تحديد فترة زمنية والتي تعتبر من المقومات الأساسية في محاسبة التكاليف.

ج. تقارير التكاليف : يتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية وهي : المدخلات ، المعالجة والتشغيل ، المخرجات ، ويتم تجهيز مخرجات نظام التكاليف من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة وهي<sup>1</sup> :

- تقارير (قوائم) لقياس التكاليف الفعلية : تقارير لقياس تكاليف المنتجات وقياس مراكز التكلفة والنشاط ككل.
- تقارير رقابية : تقدم بيانات تتعلق بالأداء المخطط والأداء الفعلي والانحرافات وأسبابها لتصحيحها.
- تقارير ترشيد اتخاذ القرار : تقدم بيانات تساعد في المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة.

## 2- وظائف محاسبة التكاليف :

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف مختلفة نذكر منها<sup>2</sup>:

- أ. الوظيفة التسجيلية : يعني 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.
- ب. الوظيفة التحليلية : يتم من خلالها تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة فعلا وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر إنتاج معين أو مرحلة معينة أو قسم معين.

<sup>1</sup> أحمد حابي ، مرجع سبق ذكره ، ص 9.

<sup>2</sup> إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سبق ذكره ، ص 24.

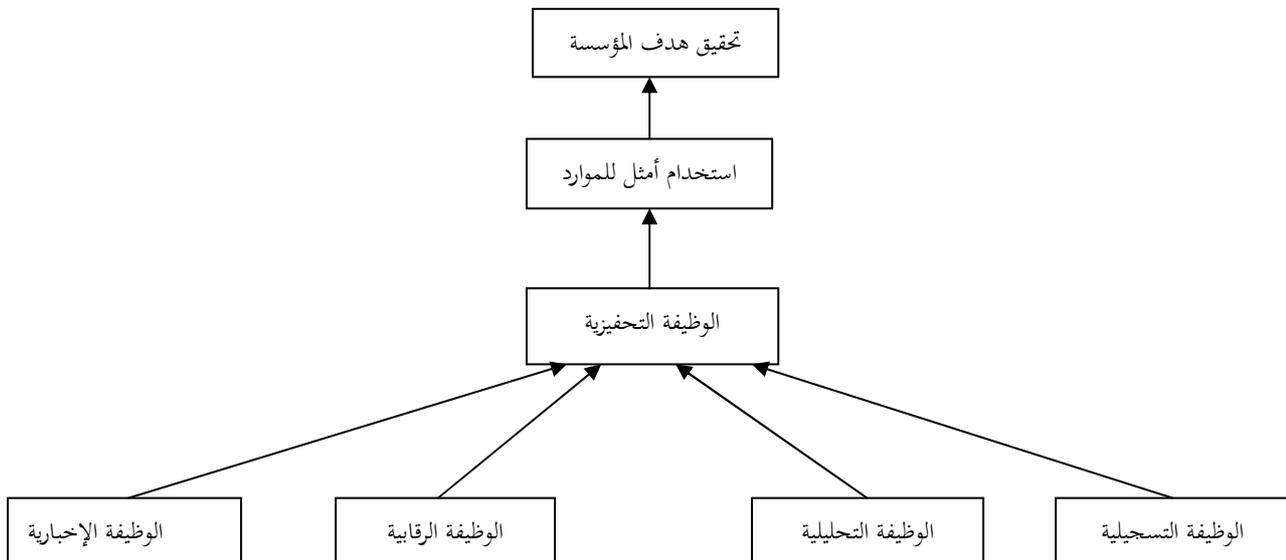
ت. الوظيفة الرقابية : تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ، ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا على كل عناصر التكاليف ، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الانحرافات.

ث. الوظيفة الإخبارية : ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة ، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها ، تخبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.

ج. الوظيفة التحفيزية : تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة ، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق ، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي ، هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها<sup>1</sup>.

ويمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

### الشكل رقم 01 : وظائف محاسبة التكاليف



المصدر : إسماعيل يحيى تكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 24.

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى تكريتي ، مرجع سبق ذكره ، ص 25.

## 3- مزايا محاسبة التكاليف :

تكمن مزايا محاسبة التكاليف في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة ، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة ، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات.
- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة.
- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارا المزيادات و المناقصات.
- مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور و مصاريف.
- تحديد أسباب الربح و الخسارة في المؤسسة.
- تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة.
- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة عن طريق حصر التكاليف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

## المطلب الثالث : مفهوم التكاليف وتفرقتها عن الأعباء والتكاليف

قد يتجاهل البعض التمييز بين المصاريف والأعباء والتكاليف بسبب العوامل المشتركة بينهم ، إلا أنه في الحقيقة لها أهمية كبيرة من أجل التمييز بينهم بحيث تتفاوت أهمية هذه المفاهيم من حيث مدلولها ، ومن حيث طبيعة ما تعبر عنه في ضوء ظروف استخدامها.

## 1- التفرقة بين المصاريف والأعباء :

سنحاول من خلال العنصرين المواليين التفرقة بين مفهومي المصاريف والأعباء.

## 1-1- تعريف المصاريف :

يعرف المصروف على أنه " عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة ، أو بعبارة أخرى خروج للنقود ، والمصروف يقابل الإيراد الذي يعتبر تحصيلاً"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> أحمد حابي ، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

<sup>2</sup> سعيد أوكيل ، فنيات المحاسبة التحليلية ، دار الأفاق ، الجزائر ، 1991 ، ص 8.

كما تعرف المصاريف أيضا " أنها نفقات مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع ، مواد أو خدمات".

ومما سبق يتضح على أن المصروف يرتكز على ثلاث ميزات أساسية يتميز بها عن غيره من المفاهيم المشابهة الأخرى ، الميزة الأولى هي عملية الخروج الحقيقية للنقود ، أما الميزة الثانية فهي مقابلة الإيراد ، والميزة الثالثة هي الصفة المادية.

### 1-2- تعريف الأعباء :

تعرف الأعباء على أنها : " جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها ، وهي قيم حسابية فقط ، يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات و الخدمات".

من خلال ما ذكر سابقا من تعريف لكلا من المصاريف و الأعباء نستطيع أن نميز بينهما على أن<sup>1</sup>:

- المصاريف تتصف بالصفة المادية بينما الأعباء تتصف بالصفة غير المادية.

- أن المصاريف يقابلها إيراد و الأعباء يقابلها الناتج.

### 2- مفهوم التكاليف :

تختلف وجهة نظر الباحثين في التكلفة ، فمنهم من ينظر إليها من زاوية محاسبية بحتة، ومنهم من يضيف عليها الصبغة الاقتصادية، هذا الاختلاف أنتج تعددا في التعاريف المنسوبة لها، والتي سنورد بعضها منها:

#### أ- تعريف التكلفة من الناحية الاقتصادية :

تعددت تعريفات التكلفة من الناحية الاقتصادية وسنورد أهمها كما يلي:

- التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي و الحاضر و المستقبل في سبيل الحصول على أصول تم استلامها فعلا ومن ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر و المستقبل<sup>2</sup>.

- يقصد بالتكلفة قيمة الموارد التي تم التضحية بها من أجل الحصول على سلع أو خدمات ، لاستخدامها في تحقيق أهداف المؤسسة.

<sup>1</sup> سعيد أوكيل ، مرجع سبق ذكره ، ص 8.

<sup>2</sup> عبد المنعم مبارك صلاح الدين ، وعطية عبد المحي مرعي ، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة ، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية ، مصر ، 2008، ص 9.

- التكلفة تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية ، أي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل<sup>1</sup>.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن مفهوم التكلفة يحكمه عاملان أساسيان هما التضحية والمنفعة ، فتعتبر "المنفعة مقدار ما تحصل عليه المؤسسة من موارد اقتصادية سواء كانت مادية أو معنوية ، وقد تستنفد هذه المنفعة في الحاضر أو المستقبل ، من أجل تحقيق هدف يخدم المؤسسة".

أما التضحية فهي " التنازل عن شيء أو فقدته أو إضاعته ، ويلزم أن يكون الشيء المضحى به ذا قيمة اقتصادية من وجهة نظر القائم بالتضحية والمستفيد منها في نفس الوقت" ، مقابل موارد اقتصادية تدفع حالياً أو مستقبلاً ، وكذلك يجب أن يكون للمؤسسة حرية الاختيار فيها.

من خلال المفهوم الاقتصادي للتكلفة نجد له ارتباطاً بعدة مفاهيم أخرى والمتمثلة في المصاريف و الخسارة والأصل ، بحيث هناك صنفين من التكلفة ترتبط بهذه المفاهيم<sup>2</sup>:

- **تكلفة غير مستنفدة** : وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة ولم تستنفد بعد ولذلك تعتبر أصولاً لدى المؤسسة.

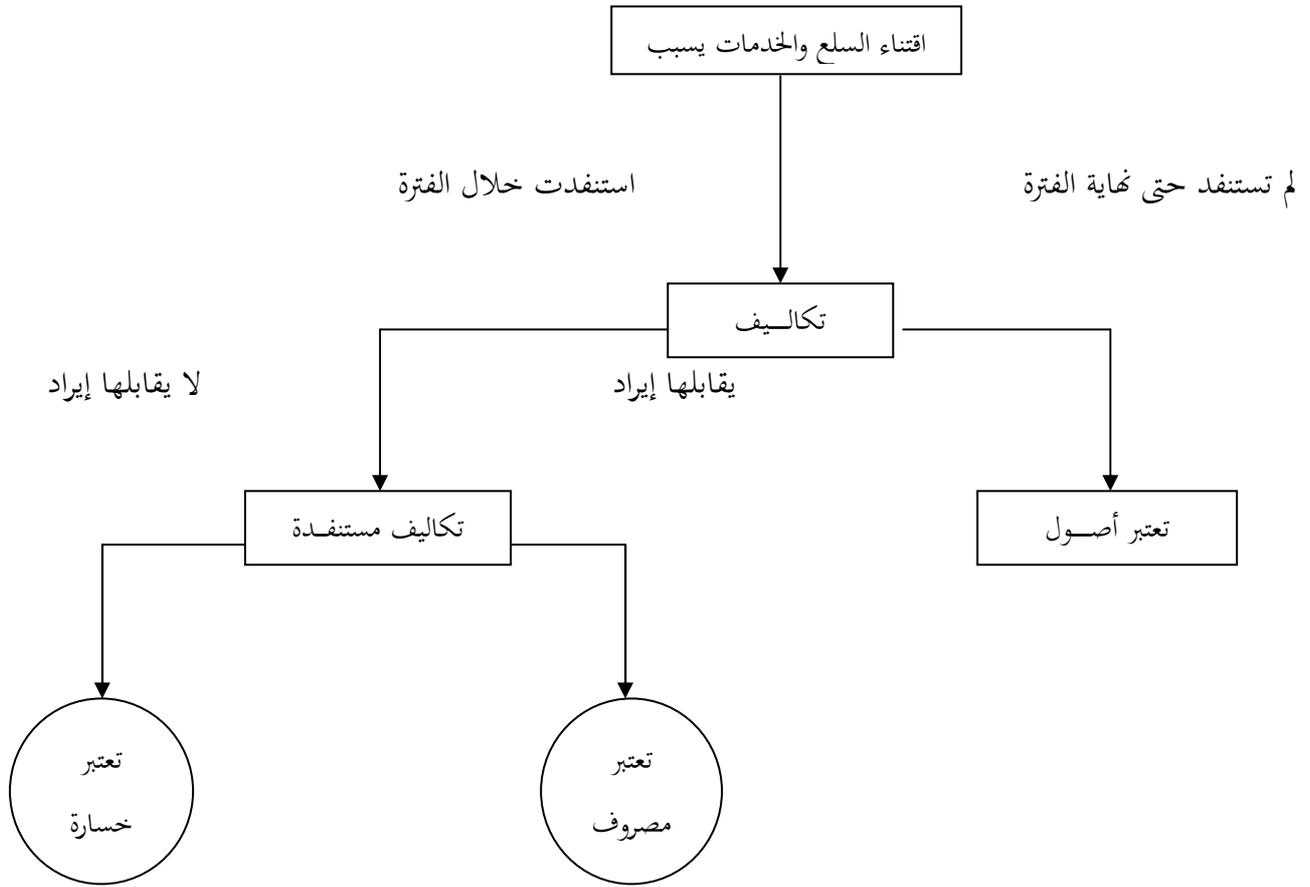
- **تكلفة مستنفدة** : وهي تمثل قيمة المنافع التي حصلت عليها المؤسسة واستنفدتها خلال الفترة.

وهذا ما يشرحه الشكل التالي من خلال إبرازه للترابط الحاصل بينهم.

<sup>1</sup> حكمت أحمد الراوي ، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة - نظري مع حالات تطبيقية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، القاهرة ، مصر ، 1998 ، ص 99.

<sup>2</sup> صلاح عبد الله الرزق ، وعطا الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر ، الأردن ، 1999 ، ص 24.

الشكل رقم 02 : العلاقة بين التكلفة و الأصل و المصروف و الخسارة



المصدر : صلاح عبد الرزق ، وعطا الله وراة خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر ، الأردن، 1999، ص 27.

يتضح من الشكل السابق ، أن المصاريف هي عبارة عن تكلفة مستنفدة أعطت منفعة وأصبحت مستنفدة مقابل إيراد ، أما الخسارة فتعتبر تكلفة مستنفدة ولم تعط منفعة ولا يقابلها إيراد ، والأصل هو عبارة عن تكلفة غير مستنفدة وينتظر منها منافع مستقبلية ، فالمعيار الفاصل بين هذه المفاهيم هو الاستنفاد " الاستخدام" والمنفعة.

ب- تعريف التكلفة من الناحية المحاسبية :

- التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين و مجموعة منتجات ، أو خدمة معينة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع<sup>1</sup>.
- هي مجموعة من الأعباء تتحملها المؤسسة في سبيل إنتاج منتج معين.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص 14.

- تتشكل بتجميع كل الأعباء المتعلقة بصنع منتج معين (سلعة أو خدمة) ، وهي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة.

### 3- سعر التكلفة :

هي مجموع التكاليف التي يتحملها المنتج أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات ابتداء من عملية إعداده حتى وصوله إلى المرحلة النهائية ، كما تعتبر التكلفة النهائية مجموعة الأعباء والمصاريف المرتبطة إما بإنتاج منتج من المنتجات أو بأداء خدمة أو مجموعة من الخدمات<sup>1</sup>.

ويمكن حسابها كما يلي :

#### أ- سعر التكلفة حسب المؤسسات التجارية :

سعر التكلفة = (ثمن شراء البضاعة + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة) + مصاريف البيع المباشرة أو غير المباشرة

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المبيعة + مصاريف البيع المباشرة وغير المباشرة

#### ب- سعر التكلفة حسب المؤسسات الإنتاجية :

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المبيعة + مصاريف البيع المباشرة وغير المباشرة

#### المطلب الرابع : تصنيف وتبويب التكاليف

تتنوع التكاليف التي يمكن لأي مؤسسة أن تتحملها وأن تتعرض لها أثناء قيامها بنشاطها ، فمنها تكاليف تتغير تبعاً للتغير في حجم النشاط ومنها من تبقى ثابتة ، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها بوحدة الإنتاج ، وهناك تكاليف عامة تخص جميع المنتجات ، كما أن هناك تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية وأخرى غير ملائمة ، وغيرها من أنواع التكاليف ، فيمكن تعريف التبويب على أنه " تجميع العناصر وفقاً لما لها من خصائص ولتحقيق أغراض معينة ، بحيث تساعد في تحديد تكلفة السلع أو الخدمات ويستخدم كل منها في أهداف معينة"<sup>2</sup> ، ففي حقيقة الأمر توجد

<sup>1</sup> صلاح عبد الله الرزق ، وعطا الله وراد خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص 15.

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطيه ، محمد محمود عبد ربه ، دراسات في المحاسبة المتخصصة : النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، مصر ، 2000 ، ص 192.

معايير عدة لتصنيف وتبويب التكاليف بحيث سنقوم في هذا المطلب بالتركيز على أشهرها وأهمها في المؤسسات الصناعية كما يلي:

### 1- التصنيف الطبيعي (الأساسي) :

يقوم هذا التصنيف على مبدأ التمييز ما بين التكاليف على أساس طبيعتها " المادية وغير المادية "، لذلك فإنه يصنف التكاليف إلى ثلاثة أنواع ويطلق عليها تسمية عناصر التكاليف ، ووفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من<sup>1</sup>:

أ- **عنصر تكلفة المواد** : أو ما يسمى بالمستلزمات السلعية ، ويشمل كل من مواد خام أو منتجات نصف مصنعة ، أو تامة الصنع من مؤسسة معينة تكون مادة خام في مؤسسة ثانية ، وأيضا كل المواد التي تدخل في العمليات التصنيعية أو العمليات التسويقية و كذلك ما ينفق في العمليات الإدارية.

ب- **عنصر تكلفة العمل** : يتمثل في كل ما يدفع للعاملين من أجر لقاء الجهد المبذول (فكريا أو عضليا).

ج- **عنصر تكلفة المصروفات** : وهي تتمثل في بقية التكاليف التي تتحملها المؤسسة باستثناء عنصري المواد والأجور ، مثل مصاريف صيانة الآلات ، الإيجار ، مصاريف الإعلان.

### 2- التصنيف الوظيفي :

وهو ما يعني تصنيف التكاليف طبقا إلى الوظائف التي تستفيد منها ، ويمكن تصنيفها إلى<sup>2</sup>:

- وظيفة الشراء (التموين) : أعباء التموين والشراء.
- وظيفة الإنتاج : أعباء الإنتاج في المؤسسة الصناعية.
- وظيفة التوزيع : أعباء التوزيع ، مثل مصاريف النقل المنتجات.
- وظيفة الإدارة : أعباء الإدارة.
- وظيفة المالية : أعباء التمويل.

<sup>1</sup> نعيمة زعرور ، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة ، دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة بسكرة- ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص : علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015 ، ص 28.

<sup>2</sup> أحمد حابي ، مرجع سبق ذكره ، ص 27.

## 3- تصنيف التكاليف حسب النظام المحاسبي المالي :

يمكن تصنيف التكاليف حسب النظام المحاسبي المالي على النحو التالي<sup>1</sup>:

- ح/60 المشتريات المستهلكة : جميع ما يتم شراؤه واستهلاكه لضمان سير نشاط المؤسسة.
- ح/61 الخدمات الخارجية : جميع الخدمات التي تستقبلها المؤسسة من وجهة خارجية عنها أي من غيرها.
- ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى : يقصد بها باقي الخدمات المقدمة من الغير و التي لم يسبق ذكرها ضمن الأعباء السابقة.
- ح/63 أعباء المستخدمين : يقصد به جميع ما يتعلق بأعباء العمال من أجور واشتراكات اجتماعية.
- ح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات : جميع الضرائب التي تتحملها المؤسسة كعبء ضريبي نتيجة نشاطها.
- ح/65 الأعباء العملية " التشغيلية " الأخرى : يقصد بها جميع ما يتعلق بالأعباء التي تصرف خلال عملية النشاط التشغيلي للمؤسسة.
- ح/66 الأعباء المالية : يقصد بها جميع ما يتعلق بالأعباء ذات الصبغة المالية التي تتحملها المؤسسة خلال دورة نشاطها.
- ح/67 العناصر غير عادية : يضم هذا لحساب جميع العمليات الخاصة بالأعباء الاستثنائية غير المتوقعة والخارجة عن عملية الاستغلال كحوادث المرور التي تصيب السيارات بغتة دون سبيل لتخصيص المؤونة ، فتعتبر عبئا استثنائيا على المؤسسة ، ويفصح عنه بصفة مستقلة عن القوائم المالية.
- ح/68 المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة : يقصد بالمخصصات توقعات الأعباء من خلال الخسائر التي يمكن أن تصيب المؤسسة في فترة لاحقة فتتداركها المؤسسة كعبء لتخفيض النتيجة انطلاقا من مبدأ الحيطة الذي يوجب تسجيل الأعباء المتوقعة دون الإيرادات وكذلك الاهلاكات التي تصيب الأصول القابلة للاهلاك إضافة إلى نوع جديد من الأعباء لم يكن معروفا سابقا ، وهو عبء خسائر في القيمة الذي تتعرض له المؤسسة بسبب تقلبات السوق.

<sup>1</sup> أحمد حابي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 27 ، 28.

– ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها : يقصد بهذا الحساب جميع الضرائب على النتائج التي تدفعها المؤسسة أو تلتزم بدفعها وتعتبر عبئا لأنها جزء من النتيجة الذي لا يستفيد منه صاحبه وكأن إدارة الضرائب شريك في هذا الجزء<sup>1</sup>.

#### 4- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية :

إن هذا التمييز لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية ، حيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التمييز إلى<sup>2</sup>:

أ- عناصر التكاليف المباشرة : هي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية ، كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية ، وأهم هذه العناصر : المواد المباشرة ، الأجور المباشرة ، المصروفات المباشرة.

ب- عناصر التكاليف غير المباشرة : هي تلك العناصر التي لا تكون لها علاقة مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج ، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل ، وتشمل : المواد غير المباشرة ، الأجور غير المباشرة ، والمصروفات غير المباشرة.

#### 5- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط :

إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف ، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف ، وحسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج)، حيث نميز<sup>3</sup>:

أ- التكلفة المتغيرة : هي عبارة عن عناصر التكاليف التي تتغير مباشرة مع تغير حجم النشاط ، وبنفس النسبة وفي نفس الاتجاه (علاقة طردية) ، وتعرف بتكاليف تشغيل الطاقة.

ب- التكاليف الثابتة : هي التكاليف التي لا تتأثر بالتغير في مستوى النشاط ضمن المدى الملائم ، وتظل هذه التكاليف ثابتة لا تتغير في مجموعها إلا إذا تأثرت بقوى خارجية ، مثل التغير في الأسعار ، ويعتبر الإيجار مثالا على

<sup>1</sup> أحمد حاي ، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

<sup>2</sup> عبد الحق عطوط ، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة المؤسسة الوطنية BCR – سطيف ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2012/2013 ، ص 23.

<sup>3</sup> عبد الحق عطوط ، نفس المرجع السابق ، ص 24.

التكاليف الثابتة ، ووجود التكاليف الثابتة في المؤسسة لا يمكن أن يوجد أي صعوبات ، إذا كان من الضروري التعبير عن هذه التكلفة على أساس الوحدة ذلك أنها تسلك سلوكا عكسيا مع التغير في حجم النشاط ، حيث يمكن التمييز بين:

**ب-1- تكاليف الطاقة طويلة الأجل :** هي تكاليف خاصة بالحصول على تجهيز آلي مستعد للعمل والإنتاج مثل الاهتلاكات.

**ب-2- تكاليف ثابتة تشغيلية :** هي عبارة عن تكاليف دورية ضرورية لاستخدام الأصول مثل التأمين.

**ب-3- التكاليف المتدرجة :** هي بعض التكاليف التي تبقى ثابتة خلال مدى واسع من النشاط ولكنها تقفز إلى مبلغ آخر خارج ذلك المدى مثل تكلفة الأجر غير الثابتة.

**ج- التكاليف المختلطة (شبه الثابتة/المتغيرة) :** هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت ، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض ، مثل تكاليف الماء والكهرباء والصيانة وأجر العمل غير المباشرة ، ويمكن أن نصنفها إلى صنفين هما:

**ج-1- التكاليف شبه المتغيرة :** هي التكاليف التي تتغير مع تغير أساس النشاط ولكن ليس بنفس النسبة ، حيث أنها تتغير بنسبة أقل ، و الجزء المتغير فيها يكون أكبر من الجزء الثابت ، حتى أن العناصر الثابتة يمكن التعرف عليها بسهولة ويمكن فصلها مثل مرتبات وعمولات البيع.

**ج-2- التكاليف شبه الثابتة :** هي التي تشكل فيها المصاريف الثابتة الأهمية النسبية الأكثر مقارنة بالمصاريف المتغيرة المحتواة في إجمالي التكلفة<sup>1</sup>.

## 6- تصنيف التكاليف حسب القابلية للرقابة :

وتصنف إلى صنفين هما<sup>2</sup> :

**أ- تكاليف خاضعة للرقابة :** وهي تكاليف قابلة للرقابة والتي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين وفي حدود فترة زمنية معينة وفي إطار

<sup>1</sup> عبد الحق عطوط ، مرجع سبق ذكره ، ص 25.

<sup>2</sup> عبد الجليل بوداح ، مدخل إلى المحاسبة التحليلية ، مكتبة إقرأ ، قسنطينة ، الجزائر ، 2002 ، ص ص 77،78.

ظروف تشغيلية محددة ، وليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة ، بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة.

**ب- تكاليف غير قابلة للرقابة :** هي تكاليف لا تقع تحت سلطة رقابة شخص أو مستوى إداري معين ، أي غير مسؤولين عنها ، مثلا تكاليف المساحة المستخدمة في الإنتاج لا يستطيع المشرف على الإنتاج أن يراقبها<sup>1</sup>.

### 7- تصنيف التكاليف حسب أغراض التخطيط واتخاذ القرارات :

يضم هذا التوبيع بعض التكاليف التي يزود المحاسب بها الإدارة من أجل مساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة ، ونذكر منها<sup>2</sup>:

**أ- التكاليف التفاضلية :** هي الفرق بين تكاليف البدائل المختلفة ، فإذا ازدادت التكلفة بين بديلين سميت بالتكاليف المتزايدة وإذا قلت بين بديلين سميت بالتكاليف المتناقصة ، وهذا ما يعطي سهولة اتخاذ القرار.

**ب- التكاليف التي يمكن السيطرة عليها والتكاليف التي لا يمكن السيطرة عليها :** توزع على مراكز المسؤولية والهدف من ذلك هو تقييم أداء المدراء فإذا وجد هؤلاء المدراء أنهم يقيمون على أساس تكاليف لا يمكن السيطرة عليها سيفقدون اهتمامهم بالسيطرة على التكاليف ويتدهور أداؤهم.

**ج- تكاليف ملائمة وغير ملائمة :** التكاليف الملائمة هي تكاليف مستقبلية متوقعة من بديل آخر ، أما التكاليف غير الملائمة هي تكاليف لا تتأثر بالفعاليات الإدارية ولا تؤخذ بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات.

**د- التكاليف الغارقة :** هي التكاليف التي تستثمر في الأصول الموجودة في حوزة المؤسسة وهي تكاليف لا تتأثر باختيار أي بديل من البدائل المتاحة لاتخاذ قرار معين ، فالتكاليف الغارقة هي تكاليف تتحقق نتيجة قرارات اتخذت في الماضي ، حيث لا يمكن تغيير هذه التكاليف بأي قرار يتخذ في الحاضر أو المستقبل فهي تكاليف محققة فعلا.

**هـ- تكاليف الفرصة البديلة :** عندما تتخذ الإدارة قرار بشأن اختيار بديل معين ، هنا بطبيعة الحال ستخسر المنافع الخاصة بالخيارات الأخرى ، فالمنافع التي تخسرها المؤسسة نتيجة رفض أفضل بديل ، وبالتالي هي تكلفة الفرصة البديلة ،

<sup>1</sup> عبد الجليل بوداح ، مرجع سبق ذكره ، ص 78.

<sup>2</sup> محمد كنفوش ، إنشاء القيمة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، تخصص إدارة أعمال ، جامعة البليدة ، 2007 ، ص 111.

بالرغم من أن هذه التكاليف لم تتحقق فعلا ولم تسجل في الدفاتر المحاسبية ، إلا أنها تعتبر تكاليف ملائمة لأغراض اتخاذ القرار.

**و- التكاليف المعيارية والتكاليف وفق الموازنات التخطيطية :** التكاليف المعيارية هي التكاليف التي يجب أن تتحقق في عملية معينة في الظروف العادية ، حيث يتم التنبؤ بها وتحديدتها قبل وقوعها استنادا إلى دراسات عملية وموضوعية تعتمد على سنوات سابقة للعمليات الإنتاجية ، أما الموازنات التخطيطية فتمثل عرضا كميا للأهداف ووسيلة لمراقبة التقدم باتجاه تحقيق الأهداف ، فالإدارة تستخدم كلا من التكاليف المعيارية والموازنات في التخطيط ورسم السياسات المستقبلية للأداء والرقابة على الأداء الفعلي وتحليل الفروقات الناتجة بين المتوقع والفعلي<sup>1</sup>.

### 8- حسب علاقتها بالفترة الزمنية :

يمكن أن تصنف التكاليف حسب علاقتها بالفترة الزمنية إلى صنفين هما:

**أ- التكلفة التاريخية :** هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج سلع أو خدمات وتعبّر عن واقع حدث فعلا لما لها ما يعزها من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي.

**ب- التكلفة التقديرية :** هي التكلفة التي نتوقع الالتزام بها ، نجدها مسجلة في الموازنة وتتوافق مع تقدير الموارد التي يتوجب الالتزام بها من أجل الحصول على موضوع التكلفة المستهدفة ، وهي تكاليف مقدرة مسبقا على أساس عدة معايير ، ويتم إعدادها باستخدام الأساليب العلمية ، مع مراعاة ظروف المؤسسة وذلك لتحقيق الهدف منها وهو المساعدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وقياس كفاءة وفعالية الأداء<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد كنفوش ، مرجع سبق ذكره ، ص 111.

<sup>2</sup> نعيمة زعرور ، مرجع سبق ذكره ، ص 34 ، 35.

## المبحث الثالث : طرق تحليل التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

في ظل المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم بين مختلف المؤسسات الاقتصادية التي تنشط في نفس القطاع ، والتي تقوم بتقديم نفس السلع والخدمات للمستهلكين ، وهي بهذا تعمل جاهدة من أجل تعظيم أرباحها ، والذي لا يكون إلا بتخفيض مستوى تكاليفها والمحافظة على نفس الجودة أو تحسينها باستمرار ، فهذا لا يكون إلا باعتماد أدوات أو طرق لتحليل تكاليفها وقياسها ، اعتمادا على أسس علمية وفعلية لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف وكيفية تحديدها والرقابة عليها وترشيد القرارات للوصول بالمؤسسة إلى أقصى كفاية ممكنة ، فقد تنوعت وتعددت هذه الأدوات واتخذت أشكالا مختلفة ، والتي سنتطرق إليها في هذا المبحث من خلال كل من طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف الجزئية ، طريقة التكاليف المعيارية ، طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، طريقة التكلفة المستهدفة.

### المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف الجزئية

تعتبر هاتان الطريقتان من أقدم الأساليب المعتمدة في تحليل التكاليف داخل المؤسسات الاقتصادية.

#### 1- طريقة التكاليف الكلية :

##### 1-1- تعريف طريقة التكاليف الكلية :

إن طريقة التكاليف الكلية هي طريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات.

حسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف ، منها ما يكون مشتركا بين بعض النشاطات ، ومنها ما يكون متعلقا بنشاط معين ، وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة ، إذا تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة<sup>1</sup>.

ويمكن تعريفها أيضا حسب المخطط الوطني المحاسبي ، القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما ، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص 36.

<sup>2</sup> بوعلام بوشاشي ، المنير في المحاسبة التحليلية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2002 ، ص 17.

ويمكن تعريف الأقسام المتجانسة بأنها عبارة عن مركز عمل أو إنتاج متجانسة في الوظيفة ، أي أنها تقوم بإحدى العمليات أو جزء من العملية أو تنفيذ مرحلة من مراحل الإنتاج وتهدف إلى تحقيق هدف مشترك ، تحدده المؤسسة.

### 1-2- المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية :

تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ وهي<sup>1</sup> :

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة ، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...).
- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة.
- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة.
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية.
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

### 1-3- مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية :

لتحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية نمر بأربع مراحل وهي :

أ- تحديد الأقسام : إن عدد الأقسام يختلف من مؤسسة لأخرى ، ومهما تعددت الأقسام إلا أنها لا تكاد تخرج عن صنفين إثنين كما بينه المخطط المحاسبي العام ، وهما:

- ✓ **المراكز التشغيلية** : وهي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية (ساعات العمل المباشر ، الوحدات المنتجة ، ساعات عمل الآلات...) ، وهي تضم نوعين من المراكز هما المراكز الرئيسية والأقسام الثانوية ، حيث :
- **المراكز الرئيسية** : تسمى مراكز الاستغلال وهي تلك المراكز التي تحتوي على الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من تموين وإنتاج وتوزيع ، حيث يتوجب حساب تكلفتها ، لتحمل فيما بعد للمنتج بواسطة وحدات العمل.
- **المراكز الثانوية (المساعدة)** : تسمى مراكز الخدمات الفنية والإدارية وهي تقوم بعملية تخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات وتطويرها ، وهذه المراكز يرتبط نشاطها بالنشاط الصناعي ، ومن أمثلتها إدارة المصنع وإدارة التخطيط وضبط الإنتاج وإدارة الأفراد وإدارة التكاليف وإدارة التصميم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حسين طنيب محمد شفيق ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1998 ، ص 56.

<sup>2</sup> حسين طنيب محمد شفيق ، نفس المرجع السابق ، ص 56.

✓ **المراكز الهيكلية** : أو مراكز البنية ، وهي التي تكون فيها وحدات العمل نقدية ، والتي يكون فيها النشاط صعب القياس مثل الإدارة العامة ، وعلى عكس المراكز التشغيلية فإن المخطط المحاسبي العام لم يعطي أي تقسيم لهذه المراكز.

**ب- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحميل** : بعد عملية تحديد الأقسام تأتي مرحلة توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل ، والتي تتم بخطوتين أساسيتين هما<sup>1</sup> :

**ب-1- خطوة التوزيع الأولي** : يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها المجموعة السادسة من النظام المحاسبي المالي إلى أعباء حسب الوظيفة ، وهذا التوزيع يكون انطلاقاً من مفاتيح التوزيع.

**ب-2- خطوة التوزيع الثانوي** : يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية ، ويتم تحمل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة ، والهدف من هذا التوزيع هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتى يتم تحميلها على المنتجات.

## 2- طريقة التكاليف الجزئية :

بعد طريقة التكاليف الكلية ظهرت طرق أخرى ، عرفت هذه الطرق بالطرق الجزئية ، والمتمثلة في الطرق المباشرة ، وطريقة التكاليف المتغيرة ، وطريقة الطاقة المستغلة.

### أ- طريقة التكاليف المباشرة :

**أ-1- تعريف طريقة التكاليف المباشرة**<sup>2</sup> : هذه الطريقة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط ، أما عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط ، وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير المباشرة سواء تعلقت بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف ، ولكن تحمل على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة ، وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة و المبيعة مسؤولة عن تحقيق التكاليف المباشرة فقط ، وتستخدم هذه

<sup>1</sup> إبراهيم فرزيري ، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) في تسيير تكاليف المؤسسة ، دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية والتنك ، الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في فرع علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، 2006 ، ص 30.

<sup>2</sup> جمعة الربيعي كمال حسن ، سعدوني مهدي الساقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 78.

الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات ، وذلك لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة ويمكن تحقيقها بسهولة.

### أ-2- إيجابيات طريقة التكاليف المباشرة :

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج.
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة.
- تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

### أ-3- سلبيات طريقة التكاليف المباشرة :

- لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة ، وذلك لأنها تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة (خاصة المتغيرة منها).
- إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة ، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط.
- إن تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض التكلفة الحقيقية ، وهذا ما ينعكس في تخفيض الأرباح المحققة.
- إن هذه النظرية تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وذلك لأنها تستبعد جزءا من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج<sup>1</sup>.

### ب- طريقة التكاليف المتغيرة:

نظرا لما وجه من انتقادات إلى طريقتي التكاليف الكلية و التكاليف المباشرة ، ظهرت هذه الطريقة لمعالجة هذه الانتقادات ، وتعد أكثر ملائمة من حيث استعمالاتها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة.

<sup>1</sup> جمعة الربيعي كمال حسن ، سعدوني مهدي الساقى ، مرجع سبق ذكره ، ص 78.

**ب-1- تعريف طريقة التكاليف المتغيرة :**

هي طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح ، بحيث تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط ، واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، وذلك لاعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح و الخسائر<sup>1</sup>.

**ب-2- المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المتغيرة:**

- الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.
- لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة.
- التكاليف الثابتة للإنتاج ، الإدارة والمبيعات ، تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة ، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.
- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة<sup>2</sup>.

**ج- طريقة التكاليف المستغلة :**

تسمى طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ، والتي جاءت لمعالجة نقائص الطرق الأخرى السابقة لها.

**ج-1- تعريف طريقة التكاليف المستغلة :** إن هذه الطريقة حاولت إيجاد توافق بين طريقة التكاليف الكلية التي

تقتضي بتحميل الوحدات المنتجة والمباعة بكافة التكاليف الثابتة والمتغيرة ، وطريقة التكاليف المتغيرة التي تقتضي بتحميل الوحدات المنتجة والمباعة بالتكلفة المتغيرة فقط ، حيث أن هذه الطريقة تحمل الوحدات المنتجة والمباعة بالتكلفة المتغيرة مضافا إليها جزء من التكاليف الإنتاجية والتسويقية الثابتة ، يتناسب مع الطاقة الإنتاجية والبيعية المستغلة ، أما الجزء غير المستغل من الطاقة الإنتاجية والبيعية المتاحة ، فيحمل على حساب الأرباح والخسائر.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سبق ذكره ، ص 65.

<sup>2</sup> فاتح ساحل ، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، فرع إدارة أعمال ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص 71.

ج-2- المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المستغلة :

- فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف.
- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة = النشاط الفعلي / النشاط العادي.
- حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلاني.
- حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلا ، هذا الفرق يمثل:
  - إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط).
  - إذا كانت الفعلية أقل من المحملة عقلا يسمى فائض النشاط (ريح زيادة الفعلية)<sup>1</sup>.

المطلب الثاني : طريقة التكاليف المعيارية

نتيجة للانتقادات التي وجهت لطرق التكاليف الفعلية (طريقة التكاليف الكلية والطرق الجزئية ، وخصوصا في عملية التسيير ، ظهرت طريقة لمعالجة هذا القصور سميت بطريقة التكاليف المعيارية.

1- تعريف طريقة التكاليف المعيارية :

يمكن تعريفها بأنها تكلفة محددة مقدما وفق أسس علمية وتنبؤات دقيقة ، وذلك بوضع معايير نمطية بالكمية والقيمة لعناصر التكاليف ، فهي تعبر عن برنامج دقيق يستهدف من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية مستقبلا ، في حدود سياسة معينة ، لذلك تمثل التكلفة المعيارية الأساس الذي يركز عليه الأداء من حيث عنصر التكلفة ، فيتم بناء عليه تقويم التكلفة الفعلية ومقارنتها بالمعيارية لإيجاد الفرق فيما بينهما تتوجبا للبرنامج المستهدف.

فالتكلفة المعيارية تعتبر من الطرق الهامة التي تستخدمها الإدارة لتخطيط وتقييم الأداء ، فهي من ناحية تعتبر أداة تخطيطية ، لأن معايير التكلفة توضع مقدما قبل البدء في عمليات الإنتاج والتشغيل ، حيث يمثل المعيار في هذه الحالة ، ما يجب أن تكون عليه التكلفة في ظل ظروف التشغيل العادية ، ومن ناحية أخرى تعتبر المعايير أداة رقابية فعالة ، لأنها تستخدم في المقارنة مع التكاليف الفعلية في تحديد الانحرافات وفي تحليلها لمعرفة أسبابها ، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة على ضوء هذه الأسباب<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> فاتح ساحل ، مرجع سبق ذكره ، ص 71.

<sup>2</sup> أحمد طرطار ، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 ، ص 99.

## 2- المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المعيارية :

- تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية ، السعر ، الطاقة الإنتاجية ، اليد العاملة،...) والمناسبة له ، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكلة المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.
- القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها.
- العمل على تعديل المعايير بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق ، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة<sup>1</sup>.

## 3- أهداف طريقة التكاليف المعيارية:

- المساعدة في التخطيط.
- المساعدة في فرض الرقابة.
- المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات المقدمة.
- المساعدة في اتخاذ القرارات.

## 4- الفرق بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية :

نوجز جوهر الفرق بينهما في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- التكاليف الفعلية لا تظهر إلا في نهاية السنة المالية ، وبالتالي تعتبر تكلفة تاريخية لأن هذه الوظيفة مرتبطة بالمحاسبة المالية في حين أن التكاليف المعيارية توضع على عامين مسبقا لذلك تمثل تكاليف محددة مقدما.
- التكاليف الفعلية قد تتضمن أخطاء وبالتالي لا يمكن اتخاذها أساس للمراقبة.
- تتعلق أو ترتبط التكاليف الفعلية بتكاليف وظائف الإنتاج والتسويق والإدارة ، في حين التكاليف المعيارية ترتبط فقط بوظيفة الإنتاج.

<sup>1</sup> أحمد طرطار ، مرجع سبق ذكره ، ص 99.

<sup>2</sup> فاتح ساحل ، مرجع سبق ذكره ، ص 73.

### 5- تقييم طريقة التكاليف المعيارية :

بالرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أنها لم تخلو من النقائص والسلبيات حيث :

#### أ- إيجابيات طريقة التكاليف المعيارية :

- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
- إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به.
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات لترشيد قراراتها.
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها ما يؤدي إلى تمكين الإدارة من مراقبة سير النظام الانتاجي.

#### ب- سلبيات طريقة التكاليف المعيارية :

- إن الاعتماد على معايير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتج عن حصول معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ، ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة.
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الانتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة.
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث : طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC<sup>2</sup>

لقد لقت هذه الطريقة اهتمام كبير من الباحثين و الكتاب في مجال المحاسبة نتيجة لما قدمته من أسس سليمة في تحديد تكاليف المنتجات بدقة ، وأيضاً الفلسفة التي تقوم عليها ، وعليه سنقوم بدراسة هذه الطريقة وفق ما يلي :

<sup>1</sup> فاتح ساحل ، مرجع سبق ذكره ، ص 74.

<sup>2</sup> Activity – Based Costing (التكاليف على أساس الأنشطة).

**1- تعريف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:**

- هي طريقة لحساب التكاليف ، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة ، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة<sup>1</sup>.
  - هي طريقة لتخصيص التكلفة على مرحلتين ، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على أحواض التكلفة والتي تمثل الأنشطة ، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لها.
  - هي طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ، بناءً على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية ، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة ، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى ، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات (مسببات) التكاليف<sup>2</sup>.
- ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي " هي أحد الطرق المحاسبية الحديثة التي نشأت نتيجة التغير في بيئة التصنيع ، بحيث تقوم هذه الطريقة على مبدأ أن المنتجات أو الخدمات تستهلك أنشطة ، والأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة ، فتقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة تمهيداً لتوزيعها ، على المنتجات أو الخدمات ، فهذه الطريقة تؤدي إلى توفير بيانات ومعلومات أكثر دقة حول التكاليف ، وتتصف بالموضوعية وتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بها بوضوح"<sup>3</sup>.

**2- شروط استخدام طريقة ABC :**

من بين شروط استخدام هذه الطريقة نجد ما يلي :

- أن المنافع المتوخاة من استعمال طريقة الأنشطة تفوق التكاليف المتعلقة به ، لأن تطبيق هذه الطريقة هو عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستنفد الكثير من موارد المؤسسة ، لذلك على الإدارة التأكد مسبقاً من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق الطريقة.
- أن المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة.
- أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بدقة.

<sup>1</sup> صلاح عطيه ، أحمد ، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص 19.

<sup>2</sup> أحمد عطيه هاشم ، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، مصر ، 2000 ، ص 22.

<sup>3</sup> أحمد حابي ، مرجع سبق ذكره ، ص 63.

- أنه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف للطرق التقليدية الأخرى باعتبارها طريقة حديثة.
- أنه يوجد محرك للتكاليف في كل نشاط من الأنشطة<sup>1</sup>.

### 3- مقومات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

اعتماد هذه الطريقة يتطلب مجموعة من المقومات الأساسية نذكره فيما يلي<sup>2</sup>:

- اعتقاد الإدارة بأن طرق التكاليف التقليدية والسائدة لديها والتي تستند على تكاليف العمل المباشر في حساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج أو الخدمات.
- اختلاف أحجام وكميات الإنتاج للسلع المنتجة مع اشتداد حدة المنافسة في السوق التي تعمل فيه المؤسسة سواء كان محليا أو عالميا.
- توفر أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية بشكل سهل وميسور وبأقل التكاليف من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.
- تزايد استخدام الأنشطة غير المباشرة في المؤسسة كالإدارة والبرمجة والمحاسبة ، وغيرها.
- التغيير في البيئة الصناعية الحديثة من حيث تزايد استخدام أنظمة التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج مما أدى إلى تخفيض تكلفة العمل المباشر من مجموع تكلفة المنتج ، وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكلفة المنتج.
- تزايد استخدام العناصر المشتركة والتي تستخدم في صناعة أكثر من منتج أو خدمة بالنسبة لمجموع العناصر المكونة للمنتج أو الخدمة.
- يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج أو الخدمة ، وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج أو خدمة على حدى.
- قيام المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات أو الخدمات وتعقيد العمليات الإنتاجية.
- صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات أو الخدمات ، ومن ثم صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة.

<sup>1</sup> أيمن الشنطي وعامر شقر ، المحاسبة الإدارية ، دار البداية ناشرون وموزعون ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 112.

<sup>2</sup> أحمد حابي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 74 ، 75.

- انخفاض أسعار المنتجات أو الخدمات المنافسة في السوق ، وضياع العديد من المناقصات بدون فهم أسباب ذلك<sup>1</sup>.

#### 4- إجراءات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

الخطوة الأولى : تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها : وتشمل هذه الخطوة ثلاثة مراحل هي<sup>2</sup>:

أ- التحديد والتعرف على الأنشطة وتحليلها : يتم دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية العملية الإنتاجية ، وبالتالي يتم التعرف على الأنشطة وتحديدتها ، بحيث يرتبط عدد الأنشطة بالهدف المرجو من استخدام هذه الطريقة ، وبعد عملية التعرف على الأنشطة وتحديدتها تحديدا سليما ، تبدأ عملية تحليلها.

ب- حصر الأنشطة في شكل مجموعات " أوعية" : في هذه المرحلة تقوم بحصر الأنشطة في قاموس أنشطة يوضح ويعرف كل الأنشطة التي تؤدي في الإنتاج ، ويمكن أن يكون قاموس الأنشطة مختصرا بحيث يشمل من 1 إلى 30 نشاطا، وذلك لأن التركيز الرئيسي في طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو تقرير تكاليف المنتج ، وفي مجالات أخرى قد تستمر طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة الأنشطة لتصل إلى عدة مئات وفي هذه الحالة تخدم هذه الطرق التفصيلية كأساس لتطوير العملية وإعادة تصميمها.

ج- تحديد تكاليف موارد النشاط : تمثل الموارد مدخلات الأنشطة ، ولا يمكن بدونها أداء الأنشطة المختلفة ، ومن الصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة بدون التعرف على الموارد المستخدمة ، وكذلك يصعب تحديد تكلفة النشاط إذا لم يتم التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد.

الخطوة الثانية : تحديد تكاليف الأنشطة : تتضمن تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة ، حيث تتكون العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات ، نظم حاسب آلي، وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها ، فمن أجل تحديد هذه التكاليف نمر بثلاث مراحل وهي:

أ- تحديد العلاقة بين الأنشطة وتكاليف الموارد : يتم في هذه المرحلة فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط ، وال محور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس مسبب التكلفة ، والذي يكون مقياسا

<sup>1</sup> أحمد حابي ، مرجع سبق ذكره ، ص 75.

<sup>2</sup> إسماعيل يحي التكريتي وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة" ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007 ، ص 168.

هام لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد)، ولكل وحدة مخرجات من النشاط ، والتي تعتبر مرحلة تمهيدية لتحديد مسبب تكاليف لموارد<sup>1</sup>.

**ب- تحديد مسبب تكاليف الموارد :** هذه المرحلة يتم فيها تحديد مسببات الموارد والتي تسمى بمسبب المرحلة الأولى ، بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها مقياس به يتم توزيع تكاليف الموارد على مجموعات الأنشطة التي تستهلك هذه الموارد ، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلووات/ساعة.

**ج- تخصيص الموارد على مجموعات الأنشطة :** بعد عملية تحديد مسببات تكاليف الموارد ، والتي تعتبر من العمليات المهمة التي تعطي قدرا كبيرا من الدقة والمصدقية لمعلومات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عند تحديدها التحديد السليم ، يتم تحديد مقدار ظل نشاط من هذه التكاليف.

### الخطوة الثالثة : تحديد تكاليف المنتجات:

وفي هذه الخطوة التي تعتبر الخطوة الأخيرة والمنتج النهائي لهذه الطريقة سنقوم بتحديد تكاليف المنتجات في مرحلتين:

#### أ- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات:

تخصص التكاليف على المنتجات بضرب كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل<sup>2</sup>، فمن أجل تحديد معامل التكلفة يجب المرور بالمرحلة التالية:

**أ-1- تحديد العلاقة بين الأنشطة والمنتجات :** يتم في هذه المرحلة فحص العلاقة السببية بين استخدام الأنشطة والمنتجات ، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس مسبب الأنشطة ، والذي كون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من الأنشطة لكل وحدة واحدة من المنتجات ، والتي تعتبر مرحلة تمهيدية لتحديد مسبب الأنشطة.

**أ-2- تحديد مسبب الأنشطة :** هذه المرحلة يتم فيها تحديد مسببات الأنشطة والذي يسمى بمسببات المرحلة الثانية ، بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها عبارة عن مقياس يتم به توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات التي تستهلك هذه الأنشطة ، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> أحمد عطية هاشم ، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

<sup>2</sup> خليفة أبو زيد ، كمال الدهراوي ، كمال الدين ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، مصر ، 1999 ، ص 351.

<sup>3</sup> محمد محرم زينات ، ورشيد الجمال ، محمد ، والسيد شحاتة ، شحاتة ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر 2005 ، ص 397.

أ-3- تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة : من أجل تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة يستوجب تحديد كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة ، ومن ثم تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة ، ونوضح هذه العلاقة ب :

- كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة = إجمالي تكاليف الأنشطة / إجمالي عدد وحدات مسببات الأنشطة.
- نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة = كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة × مجموع ما استهلكه المنتج

#### ب- حساب تكلفة المنتجات :

تعتبر هذه المرحلة الأخيرة في إجراءات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، بحيث يتم خلالها حساب تكلفة المنتجات ، وذلك بجمع التكاليف المباشرة لكل منتج مع نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة ، وهذا حسب العلاقة التالية:

تكاليف المنتج = نصيب كل منتج من التكاليف المباشرة + نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة.

#### 5- تقييم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

سنناول من خلال هذا العنصر كل من مزايا وعيوب تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

##### أ- مزايا تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

- التحديد السليم للتكلفة<sup>1</sup>.
- المساعدة في تخفيض التكاليف.
- تحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة
- ترشيد القرارات الإدارية.
- المساعدة في عملية التخطيط وتحقيق الميزة الاستراتيجية التنافسية.

<sup>1</sup> أحمد حابي ، مرجع سبق ذكره ، ص 83.

**ب- عيوب تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :**

- إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هي إلا تطوير لطرق التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب النتيجة مع إجراء تفصيل أكثر في مراكز الأنشطة.
- إن تطبيق هذه الطريقة قد تتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ القابلية للتحقق ، وبالتالي يجب على المؤسسة التي تطبق طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة أن تحتفظ بنظامين الأول للاستخدام الداخلي و الثاني للاستخدام الخارجي (تقارير مالية) وهذا مكلف جدا.
- تركز هذه الطريقة على القرارات الاستراتيجية في الأمد الطويل ، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير .
- إن العيب الرئيسي لهذه الطريقة هو ارتفاع تكاليف تطبيقها ، فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من طرق تحديد التكاليف التقليدية ، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى الطريقة<sup>1</sup>.

**المطلب الرابع : نظام التكلفة المستهدفة**

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية ، وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف ، ونتيجة لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة مما يؤدي إلى حذف و استبعاد التكاليف الضرورية دون المساس بجودة المنتج.

**1- تعريف نظام التكلفة المستهدفة :** تعددت التعاريف الخاصة بنظام التكلفة المستهدفة منها :

- التكلفة المستهدفة يقصد بها تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية<sup>2</sup>:
- تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدفة - ربح الوحدة المستهدف.**

<sup>1</sup> اسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة " قضايا معاصرة" ، نفس المرجع السابق ، ص 187.

<sup>2</sup> أيمن الشنطي وعامر الأشقر ، مرجع سبق ذكره ، ص 475.

- التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة ، التي تساعد المؤسسة في الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف<sup>1</sup>.

من خلال التعريفين نستنتج أن التكلفة المستهدفة تقوم على فكرة بسيطة جدا وهي أن :

**التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها) = سعر البيع المتوقع - العائد (الأرباح المستهدفة).**

**2- مبادئ التكلفة المستهدفة :** تتمثل مبادئ التكلفة المستهدفة في ما يلي<sup>2</sup>:

- **السعر يؤدي إلى التكلفة :** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

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

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

- **فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة :** ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق المتعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من المؤسسة ، من مرحلة الاختبار إلى النهاية ، ويقصد بالفريق المتعدد الوظائف هو التفاعل بين أقسام مختلفة داخل المؤسسة (أي من كل قسم يتم أخذ عضو من إدارته وبالتالي يتشكل الفريق) ، فمثلا : المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

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

- **إدماج سلسلة القيمة :** ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة ، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد ، التوزيع ، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

<sup>1</sup> محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، المحاسبة الإدارية ، الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2007 ، ص 375.

<sup>2</sup> ياسين سالم ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3 ، 2009-2010 ، ص 117.

**3- الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة :**

تمر مرحلة تصميم نظام التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية:

**أ- تحديد سعر البيع المستهدف :** يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطلقة والزيائن من حيث رغباتهم ، وتقييمهم للمنتجات ، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة ، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى التي لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

**ب- تحديد الربح المستهدف :** يعد الخطوة الثانية بناء على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح ، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.

**ج- تحديد التكلفة المستهدفة :** للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها ، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرض تخفيض تكاليف الإنتاج ، وهذا على كامل المراحل والنشاطات ، ويطلق على هذه الإجراءات بمهندسة القيمة.

**د- تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة :** تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة ، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة ، وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة ، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة<sup>1</sup>.

**4- تقييم نظام التكلفة المستهدفة :**

كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب فإن لأسلوب التكلفة المستهدفة مزايا ونقاط ضعف، سنتناولها فيما يلي:

**أ- مزايا نظام التكلفة المستهدفة:**

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.

<sup>1</sup> ياسين سالمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 123.

- تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة ، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.
- يساعد تطبيق هذا النظام كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.
- كما يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (يجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة)، من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المورد ، اليد العاملة ، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
- كما أنه وباتجاه التكلفة المستهدفة نحو السوق واعتبار سعر السوق نقطة محورية للتحليل ، فإنها تتجنب المشاكل الأخرى للتكلفة ، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.
- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات ، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

#### ب- عيوب نظام التكلفة المستهدفة:

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال ، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.
- عند نقطة معينة ، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة ، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيد وسلبيات بدقة القياس ، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر ، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.
- يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية ، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق ، وفي هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة.

<sup>1</sup> ياسين سالمي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 123 ، 124.

- عندما يكون النظام مفهوما ، متكاملا وفعالا ومتعلقا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيدا أساسيا ، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.
- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة ، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين ، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.
- مشكل آخر وربما يكون أهم مشكل ، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا ، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ياسين سالمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 125.

## خلاصة الفصل الأول :

في هذا الفصل حاولنا تقديم صورة عن محاسبة التكاليف المطبقة داخل مختلف المؤسسات الاقتصادية من أجل تحليل تكاليفها والمساعدة في اتخاذ القرارات وتدعيم تنافسيتها في مجال نشاطها ، حيث قمنا بالتطرق أولاً إلى تقديم عام للمؤسسات الاقتصادية ومختلف أنواعها ووظائفها ، ومن ثم إلى تقديم محاسبة التكاليف والتكلفة ومختلف عناصر التكاليف وتصنيفاتها ، وبعدها قمنا إلى التطرق لمختلف الأساليب المعتمدة في تحليل التكاليف داخل المؤسسات الاقتصادية.

ومن خلال ما سبق نرى أن محاسبة التكاليف تعتبر عنصراً أساسياً في المؤسسة الاقتصادية ، فمن خلالها يتم معرفة مختلف التكاليف عن طريق الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة ، والتكاليف المتغيرة والثابتة والشبه متغيرة من أجل تحديد نصيب كل وحدة منتجة على أساس طريقة من الطرق المستعملة ، فهي المنطلق الرئيسي التي يتم منه تحديد أسعار المنتجات ، وأيضاً تعتبر من الأدوات المساعدة في اتخاذ القرارات المثلى ، ولهذا يتوجب على كل مؤسسة اقتصادية رغبة في تعزيز مكانتها الاقتصادية ودعم ميزاتها التنافسية أن تعتمد على نظام محاسبة تكاليف والعمل على تطويره باستمرار وابتكار أساليب أخرى لتحليل تكاليفها بما يتيح لها تحقيق أهدافها.

الفصل الثاني :

دور محاسبة التكاليف في دعم الميزة التنافسية

للمؤسسة الاقتصادية

## تمهيد:

تدفع البيئة عموماً المؤسسات إلى التحسين المستمر في أداءها ، حيث يمكنها ذلك من احتلال موقع متميز في السوق ، وأسبقية على المنافسين ، وبالتالي فالمؤسسة مطالبة بفهم العلاقة الموجودة بين البيئة والميزة التنافسية ، قصد الاستفادة من الفرص التي تنتجها هذه العلاقة ، بحيث أن الوصول إلى التحديد السليم لهذه العلاقة المرتبطة بين المؤسسات الاقتصادية وبيئتها بما فيها مختلف المؤسسات الاقتصادية المنافسة ، لا يكون إلا عن طريق القيام بتحليل هذه البيئة ، واستخدام استراتيجيات تنافس مختلفة من أجل المحافظة على مكانتها ، بحيث أن أبرز وسيلة لذلك لا يكون إلا عن طريق تطبيق محاسبة تكاليف استراتيجية تساعدها على كسب ميزة التكاليف الأقل ، وهذا ما يتيح لها ضمان الاستمرارية ويفتح لها المجال من أجل التفوق والريادة على مختلف المنافسين .

وبناء على ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث ، حيث يتناول المبحث الأول دراسة يتم فيها تحليل الميزة التنافسية بشكل عام ، أما في المبحث الثاني فقد تناولنا فيه مختلف استراتيجيات التنافس العامة التي يتم اتباعها من قبل مختلف المؤسسات الاقتصادية ، وفي المبحث الثالث قمنا بتقديم أهم أسلوب لدعم الميزة التنافسية والذي كان عن طريق التسيير الاستراتيجي للتكاليف وأدواته ، وكذلك مختلف طرق تخفيض التكاليف ، وتأثير ذلك على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية .

## المبحث الأول : مدخل للميزة التنافسية

عرف مجال الأعمال عدة تطورات في مختلف المجالات انطلاقاً من البيئة ، مما يفرض الاهتمام بدراساتها والتفاعل مع مجرياتها ، إلى جانب التغير الذي مس المجتمع بداية بالمجتمع الزراعي وصولاً إلى المجتمع المعلوماتي ، وكل هذا التطور أثر على جانب المنافسة ، بانتقالها من محلية إلى عالمية ، والتي أصبحت تعتمد على مفاهيم جديدة ، مثل سعي كل المؤسسات نحو اكتساب ما يعرف بالميزة التنافسية ، والتي سنحاول تحليلها في هذا المبحث.

### المطلب الأول : البيئة التنافسية وتحليل قوى التنافس

إن مختلف المؤسسات الاقتصادية التي تنشط في مجال معين تجمعها بيئة واحدة تحيط بهم من كل الجوانب ، بحيث تكون هذه البيئة ذات علاقة مترابطة وذات تأثير مباشر على نشاط هذه المؤسسات ، ونظراً لأهميتها يتوجب على مختلف المؤسسات القيام بدراساتها وتحليلها ، من أجل ضمان استمراريتها في بيئة التنافس.

#### 1- مفهوم بيئة التنافس :

تعدد وتباين التعريفات المتعلقة بالبيئة فيما بينها حسب اختلاف وجهات النظر وأهداف الدراسة منها ، بالإضافة إلى اختلاف أساس التقسيم حسب كل تعريف ، والبيئة بصفة عامة في مجال الأعمال تتمثل في مختلف الظروف، والعوامل التي تؤثر وتتفاعل مع مسيرة حياة المؤسسة ، وتطور نظامها ، حيث أن البيئة هي المجال الذي تحدث فيه الإثارة والتفاعل ، وهي كل ما يحيط بالمؤسسة من طبيعة مجموعات بشرية ، ونظم وعلاقات شخصية<sup>1</sup>، كما تعتبر البيئة مصدر الدفع لنشاطها باعتبارها مصدر مدخلاتها ومصعب مخرجاتها ، والعمل في ظل تجاهلها يؤدي إلى خلق فجوة بين ما تسعى إليه المنظمة وما تفرضه المتغيرات البيئية ، لاسيما مع سرعة التغير فيها مما يؤدي إلى ضرورة الاهتمام بالبيئة وتحليل متغيراتها.

أما فيما يخص تقسيمات البيئة فهي تتكون من:

أ- البيئة الخارجية : وتتمثل في مختلف العوامل التي تكون خارج سيطرة المؤسسة ، ولكنها تعمل في إطارها<sup>2</sup>، ويمكن تقسيم عناصر البيئة الخارجية إلى مجموعتين أساسيتين هما:

<sup>1</sup> مؤيد سعيد السالم ، نظرية المنظمة ، الهيكل والتصميم ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، 2000/1999 ، ص 110.

<sup>2</sup> روبرت.أ.بوس-ديفيد.لي ، ترجمة عبد الحكم الخزامي ، الإدارة الاستراتيجية بناء الميزة التنافسية ، الطبعة الأولى ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، القاهرة ، مصر ، 2008 ، ص 137.

أ-1- البيئة الخارجية العامة : تشمل العوامل التي تتأثر بها كل المؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها والتي تقع خارج حدود المؤسسة ونطاق رقابتها الإدارية وتأثيرها يمس جميع المؤسسات بدرجات متفاوتة ، وهي تتضمن كل من : البيئة الاقتصادية ، البيئة الاجتماعية والثقافية ، البيئة السياسية والقانونية ، البيئة الدولية ، البيئة المالية.

أ-2- البيئة الخاصة : كما تعرف ببيئة العمل أو البيئة المرتبطة أو الوسيطة ، وهي تشير إلى كل العوامل التي تقع على حدود المؤسسة ، وتختلف من مؤسسة إلى أخرى ، وترتبط مباشرة بأنشطة الأداء داخل المؤسسة ، وهذه البيئة تضم كل من : المنافسين ، المستهلكين ، الموردون ، النقابات العمالية والنقابات المهنية ، والحكومة<sup>1</sup>.

ب- البيئة الداخلية : وتشمل هذه البيئة مختلف العوامل التي تكون داخل حدود المؤسسة ، والمتمثلة في مختلف الإمكانيات والوسائل ، والظروف والتنظيمات التي تعمل فيها ، حيث يمكن لإدارة المنظمة مراقبتها والتحكم فيها ، لاتخاذ القرارات<sup>2</sup>.

2- مفهوم التنافسية : سنتطرق من خلال هذا العنصر كل من مفهوم التنافسية وأنواعها.

أ- تعريف التنافسية :

يمكن القول بأن هناك نوعين من المنافسة في دنيا الأعمال ، المنافسة المباشرة و المنافسة الغير مباشرة ، و المنافسة الغير مباشرة تتمثل في الصراع بين المؤسسات القائمة في المجتمع للحصول على الموارد المتاحة في هذا المجتمع ، أما المنافسة المباشرة فهي تلك المنافسة التي تحدث في المؤسسات التي تعمل في قطاع واحد<sup>3</sup>.

ولقد اختلفت وجهات نظر الباحثين في تحديد تعريف دقيق للتنافسية ، وعلى هذا الأساس سنحاول تقديم مجموعة من التعاريف من أجل توضيح مفهومها:

- التعريف المستند على عوامل التنافسية : يرتكز هذا التعريف على ثلاثة عوامل أساسية : السعر والجودة

والتكلفة ، وبالتالي فهم يعرفونها على أنها " تقديم منتج ذو جودة عالية وسعر مقبول للزبائن".

- التنافسية كسلوك : في هذا الإطار ينظر للتنافسية من زوايا مختلفة ، فمنهم من يرى أنها قيد تحول دون

النمو في السوق ، ومنهم من يرى أنها محفز قوي يدفع نحو بذل المزيد من الجهد ، قصد تحسين متواصل

للأداء على المستويات ، وعليه فإن التنافسية تخضع هنا لتقويم ذاتي من قبل الممارسين.

<sup>1</sup> نبيل مرسي خليل ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 1996 ، ص 61.

<sup>2</sup> نبيل مرسي خليل ، نفس المرجع السابق ، ص 61.

<sup>3</sup> عبد السلام أبو قحف ، التنافسية و تغير قواعد اللعبة ، مكتبة ومطبعة الاشعاع ، الإسكندرية ، 1997 ، ص 25.

- وهناك تعريف آخر يركز على السوق و مفاده أن التنافسية تقاس من خلال أداء المؤسسة في السوق مقارنة بنظيراتها ، وذلك استناداً إلى تقويم حصة السوق النسبية<sup>1</sup>.

### ب- أنواع التنافسية :

تنقسم التنافسية إلى صنفين هما:

#### ب-1- تنافسية بحسب الموضوع : وتتضمن نوعين هما<sup>2</sup>:

- **تنافسية المنتج** : تعتبر تنافسية المنتج شرطاً لازماً للتنافسية المؤسسة ، لكنه ليس كاف وكثيراً ما يعتمد على سعر التكلفة كميّار وحيد لتقويم تنافسية منتج معين ، ويعد ذلك أمراً غير صحيحاً ، باعتبار أن هناك معايير أخرى قد تكون أكثر دلالة كالجودة و خدمات ما بعد البيع.
- **تنافسية المؤسسة** : يتم تقويمها على أساس أشمل من تلك المتعلقة بالمنتج ، حيث لا يتم حسابها من الناحية المالية في نفس المستوى من النتائج ، في حين يتم التقويم المالي للمنتج بالاستناد إلى الهامش الذي ينتجه هذا الأخير ، أما تنافسية المؤسسة يتم تقويمها آخذين بعين الاعتبار هوامش كل المنتجات من جهة ، والأعباء الإجمالية من جهة أخرى ، والتي نجد من بينها : تكاليف البنية ، النفقات العامة ، نفقات البحث والتطوير ، والمصاريف المالية.

#### ب-2- تنافسية وفق الزمن : وتشتمل على التنافسية اللحظية ، والقدرة التنافسية.

- **التنافسية اللحظية** : تعتمد هذه التنافسية على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية ، غير أنه يجب ألا نتفعل بشأن هذه النتائج لكونها قد تنجم عن فرصة عابرة في السوق ، أو عن ظروف جعلت المؤسسة في وضعية احتكارية ، فالنتائج الإيجابية في المدى القصير قد لا تكون كذلك في المدى الطويل.
- **القدرة التنافسية** : تختص القدرة التنافسية بالفرص المستقبلية ، وبنظرة طويلة المدى من خلال عدة دورات استغلال ، وتستند إلى مجموعة من المعايير منها : الموقع في السوق ، المرونة ، الجودة ، التكاليف، بحيث

<sup>1</sup> عثمان بودحوش ، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، حالة شركة إسمنت عين الكبيرة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات ، جامعة 20 أوت 1995 سكيكدة ، 2008/2007 ، ص 9.

<sup>2</sup> مصطفى أحمد حامد رضوان ، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2011 ، ص 32.

تربطها علاقات متداخلة فيما بينها فكل معيار ضروري لأنه يوضح جانباً للقدرة التنافسية ، ويبقى المؤسسة صامدة في بيئة مضطربة ولكنه لا يكفي بمفرده<sup>1</sup>.

### 3- تحليل قوى التنافس :

تنشط المؤسسات في بيئة تتميز بالتغير المستمر ، ومن ثمة يكون من الضروري معرفة مكوناتها الرئيسية ، واتجاهاتها المستقبلية ، فلم تعد المؤسسات تواجه منافسين ينشطون في نفس قطاع نشاطها فحسب ، بل تعداه إلى قوى أخرى بمقدورها التأثير على مردودية القطاع إيجابياً أو سلبياً ، و تسمى هذه القوى بقوى التنافس ، وهي تتمثل في<sup>2</sup>:

#### أ- تهديدات الداخلين الجدد :

يحمل الداخلون الجدد إلى القطاع قدرات جديدة ، حيث تكون لديهم الرغبة في اقتحام حصص السوق ، وهؤلاء يؤثرون في مردودية قطاع النشاط من خلال تخفيض أسعار العرض ، أو ارتفاع تكاليف المؤسسات المتواجدة سلفاً في القطاع ، وتتحدد درجة خطورة الداخلين الجدد من خلال نوعية حواجز الدخول التي يفرضها قطاع النشاط ، وبناءً على ذلك ، نجد ستة عوامل كبرى تشكل حواجز الدخول وهي:

**أ-1- اقتصاديات الحجم :** وتعني تلك الانخفاضات في التكلفة الوحودية للمنتج ، ويتم ذلك من خلال قيام المؤسسات الحالية في قطاع ما بفرض كميات تسمح لها بتحقيق تكاليف تنافسية تعيق دخول منتجين جدد ، غير أنه بإمكان الداخلين الجدد تحيد أثر هذا العامل إذا ما امتلكوا تكنولوجيا متطورة ، فينتقلون إلى اقتصاديات حجم من درجة عليا.

**أ-2- تمييز المنتج :** ويعني ذلك أن المؤسسات المتوقعة بشكل جيد تملك صورة جيدة ، وزبائن أوفياء ، ويرجع ذلك إلى إشهار سابق ، خدمات مقدّمة للزبائن ، اختلافات في المنتج ، أو لأن المؤسسة كانت السبّاقة إلى هذا القطاع ، ويشكل التمييز حاجزاً للدخول ، حيث يتحمل الداخلون الجدد مصاريف باهظة ، حتى يستقبطوا زبائن القطاع ، ويؤدي هذا الجهد عادةً إلى خسائر في البداية ، ويتطلب وقتاً طويلاً لصنع صورة خاصة بالمؤسسات الجديدة.

**أ-3- الاحتياج على رأس المال :** تضطر المؤسسات الجديدة ، إلى استثمار موارد مالية معتبرة للدخول في المنافسة ، وخاصة إذا كانت رؤوس الأموال موجهة إلى الإشهار ، أو البحث والتطوير ، وكلاهما ينطويان على مخاطرة كبيرة ، لأنه يصعب التنبؤ بنتائجهما ، وتتطلب تجهيزات الإنتاج ، المخزونات ، قروض الزبائن ، تغطية خسائر الانطلاق أموالاً

<sup>1</sup> مصطفى أحمد حامد رضوان ، مرجع سبق ذكره ، ص 32.

<sup>2</sup> أحمد زغدار ، المنافسة- التنافسية والبدائل الاستراتيجية ، الطبعة الأولى ، دار جرير للنشر والتوزيع عمان ، 2011 ، ص 44.

معتبرة أيضا ، وحتى إذا توفرت رؤوس الأموال في السوق المالية ، فإنّ عملية الدخول تشكل مخاطرة لهذه الأموال ، وهذا يعطي امتيازاً للمؤسسات المتواجدة في القطاع.

**أ-4- تكاليف التبديل :** تلك التكاليف الآنية التي يجب أن يتحملها الزبون ، نظير انتقاله من منتج مورّد إلى منتج مورّد آخر، ويمكن أن تشمل تكاليف التبديل : تكاليف تأهيل اليد العاملة ، تكاليف التجهيزات الجديدة والملحقة ، التكاليف المتعلقة بالزمن المستغرق للبحث أو قبول مصدر جديد للتموين ، الاحتياج إلى المساعدة التقنية المقدمة من قبل المورد ، تعديل المنتج ، وحتى التكاليف الناجمة عن فقدان العلاقات والروابط مع الأشخاص ، فإذا كانت تكاليف التبديل مرتفعة ، فعلى الداخلين الجدد أن يبرهنوا على تقدمهم في ميدان التكاليف أو النتائج ، حتى يقبل الزبون التحلي عن المؤسسات المتواجدة في القطاع.

**أ-5- الوصول إلى قنوات التوزيع :** بمجرد أن يفكر الداخلون الجدد في توزيع منتجاتهم ، فهذا يشكل بحّد ذاته حاجزاً للدخول ، وباعتبار أن المؤسسات المتواجدة تشغل قنوات التوزيع لتصريف منتجاتها ، فإن المؤسسات الجديدة مطالبة بإقناع القنوات بقبول تصريف منتجاتها ، من خلال تقديم تخفيضات في الأسعار ، مؤونات للإشهار... الخ ، ويحدث أن يكون للمنافسين علاقات طويلة مع قنوات التوزيع ، خدمات راقية ، أو حتى علاقات خاصة جداً ، تتيح لهم الاستحواذ على قنوات التوزيع ، فإذا استعصى على الداخلين الجدد تخطي هذا الحاجز ، فإنهم مطالبون بإنشاء قنوات توزيع خاصة بهم.

**أ-6- السياسة الحكومية :** تلعب السياسة الحكومية دوراً في تشكيل حواجز الدخول إلى قطاع نشاط معين ، فبإمكانها أن تحفز عملية الدخول ، بتقديم تسهيلات جبائية مثلاً ، أو تحوّل دون دخول المؤسسات الجديدة ، كأن تفرض استعمال تكنولوجيا متقدمة لحماية المحيط من التلوث ، والتي تتطلب استثمارات جديدة مكلفة<sup>1</sup>.

### ب- شدة المزاومة في القطاع :

تأخذ المزاومة بين المنافسين النشطين في القطاع أشكالاً من المناورات للحيازة على موقع متميز في السوق ، بالاعتماد على خطط مبنية على المنافسة من خلال الأسعار ، الإشهار ، إطلاق منتج جديد ، تحسين الخدمات والضمانات الملائمة للزبون ، ويرجع وجود المزاومة إلى أنّ هناك عدد من المنافسين يشعرون بأنهم مدفوعون إلى تحسين موقعهم ، حيث يرون إمكانية ذلك ، وللعمليات التي تعتمدها المؤسسات ضد المنافسة أثارا مهمة على المنافسين ، حيث تدفعهم إلى بذل الجهود للرد على هذه العمليات.

وتوصف المزاومة في بعض القطاعات على أنها قوية ، بينما توصف في قطاعات أخرى على أنها هادئة ، وتنجم

المزاومة الشديدة عن تضافر عدد من العوامل الهيكلية و المتمثلة في :

<sup>1</sup> أحمد زغدار ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 45 ، 46.

**ب-1- عدد المنافسين في القطاع :** عندما يكون عدد المنافسين كبيراً ، فإنَّ بعض المؤسسات تفكّر في أن تعتمد بعض العمليات دون أن تلتفت الانتباه ، وعلى العكس من ذلك عندما يكون عدد المنافسين قليلاً ، فإن القطاع يكون مركزاً أو مسيطراً عليه من قبل مؤسسة أو عدد قليل من المؤسسات ، حيث بمقدور المؤسسات الكبيرة فرض منطقتها ولعب دور هام في التنسيق داخل القطاع من خلال وضع سعر مرجعي .

**ب-2- بطء نمو قطاع النشاط :** يُحوّل بطء نمو قطاع النشاط ، المنافسة إلى عملية تقاسم للسوق بالنسبة للمؤسسات التي هي بصدد التوسع ، فالمنافسة التي تنصب على حصص السوق ، تكون أكثر شدة من تلك التي فيها نمو القطاع بشكل سريع ، حيث يضمن للمؤسسات إمكانية تحسين نتائجها من خلال استغلال كل مواردها المالية والبشرية ، لتتطور موازاة مع وتيرة نمو القطاع .

**ب-3- التكاليف الثابتة :** للتكاليف الثابتة أثر كبير على قطاع النشاط ، فعندما تُواجه شركة ما بتكاليف ثابتة مرتفعة ، فإن نقطة تعادها ترتفع إلى نسبة كبيرة من الطاقة الكاملة ، وإذا لم يتم إنجاز هذا المستوى من التشغيل فإن رد الفعل الطبيعي هو تقديم تسهيلات مغرية جداً للمستهلكين حتى يمكن زيادة الطلب ، ففي حالة خطوط الطيران حيث تكون الرحلات غير مكتملة العدد ولغرض تغطية الأعباء الثابتة ، فقد يضطر مديرو الطيران إلى اتخاذ عدة سبل مثل تخفيضات أسعار التذاكر ، تقديم كافة أنواع المغريات ، وإتباع تحركات تنافسية أخرى بغرض جذب المسافرين<sup>1</sup> .

**ب-4- غياب التمييز :** يشجع المنتج النمطي على وجود منافسة حادة ، باعتبار أن المنافسين يملكون نفس المنتج ، وعندها يستند الزبون في اختياره إلى السعر وجودة الخدمات المرافقة ، ومن ثمة يركّز المنافسون على هذين العنصرين ، فتشتد المنافسة أكثر فأكثر .

**ب-5- الرفع من الطاقة الإنتاجية :** يؤدي الرفع من الطاقة الإنتاجية من قبل مجموعة من المؤسسات ، قصد الاستفادة من اقتصاديات الحجم في فترة معينة ، إلى انخفاض أسعار المنتجات ، و بالتالي انخفاض ربحية القطاع في تلك الفترة .

**ب-6- منافسون مختلفون في التصور :** إن الاختلاف في استراتيجيات وأهداف المؤسسات ، يضيف على أفعالها وردود أفعالها نوعاً من الضبابية ، فيصعب التنبؤ بالقرارات والإجراءات التي تتخذها في قطاع النشاط .

**ب-7- حواجز الخروج :** هي تلك العوامل الاقتصادية والاستراتيجية ، التي تبقى أو تؤخّر خروج المؤسسة من القطاع ، بالرغم من ضعف أو سلبية مردودية الاستثمارات ، ويمكن حصر المصادر الأساسية لهذه الحواجز في:

- أصول متخصصة : قيمتها السوقية ضئيلة ، لأنها مرتبطة بنوع معين من النشاط أو منطقة جغرافية معينة .

<sup>1</sup> أحمد زغدار ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 47 ، 48 .

- القيود الحكومية : مثل عمليات المنع والحث التي تفرض على المؤسسة للمحافظة على مناصب العمل.
- الحواجز العاطفية : تماطل في اتخاذ القرارات من طرف المسيرين خوفا على مساهم المهني.
- الاعتبارات الاستراتيجية : للمؤسسة الرغبة في الانسحاب علاقات استراتيجية مع مؤسسات تنتمي إلى نفس المؤسسة الأم ، وهنا قد تعطي المؤسسة الأم الأهمية الاستراتيجية للبقاء وهذا يؤثر على عملية الخروج.

### ج- تهديدات المنتجات البديلة :

هي تلك المنتجات التي تقدمها صناعات أخرى والتي بإمكانها أن تلبى حاجات المستهلكين بأسلوب يشبع الأسلوب الذي تفي به منتجات هذه الصناعة أو بأسلوب مقارب ، وتدخل المؤسسات في منافسة مع مؤسسات أخرى تنتج منتجات بديلة ، حيث تقلص هذه الأخيرة من المردودية المحتملة للقطاع ، ويمكن التعرف على المنتجات البديلة ، من خلال البحث عن المنتجات التي بإمكانها تأدية نفس وظيفة منتج القطاع ، وتتطلب هذه المهمة الكثير من البراعة ، حتى يتم تفادي الابتعاد عن قطاع النشاط المستهدف<sup>1</sup>.

### د- قوة تفاوض الزبائن<sup>2</sup>:

يجتهد الزبائن لتخفيض أسعار القطاع ، والتفاوض بشأن خدمات جيدة و منتجات بأحسن جودة ، وتكون هذه العملية على حساب مردودية القطاع ، وترتبط قوة الزبائن في القطاع ، بعدد من الخصائص المتعلقة بوضعيتهم في السوق ، وكذا بالأهمية النسبية لمشترياتهم من القطاع ، وتتأثر قوة الزبائن التفاوضية بالعناصر الآتية:

- **حجم المشتريات من القطاع :** إذا شكلت مشتريات الزبون حصة مهمة من رقم أعمال البائع ، فإن لعمليات الزبون تأثيراً كبيراً على نتائج هذا الأخير ، فتزداد بذلك قوة الزبون التفاوضية.
- **منتجات القطاع تمثل حصة مهمة من تكاليف الزبون :** يميل الزبون إلى إنفاق الموارد الضرورية ، للحصول على معلومات عن القطاع ، حتى يتمكن من الحيازة على أسعار ملائمة ، والقيام بمشتريات انتقائية ، وفي حال المنتج المباع من قبل القطاع لا يمثل سوى جزءاً بسيطاً من تكاليف الزبون ، فإن هذا الأخير يكون - عموماً - أقل حساسية للسعر<sup>3</sup>.
- **نمطية منتجات القطاع :** تسمح نمطية منتجات القطاع ، للزبائن أن ينتقلوا من بائع إلى آخر دون صعوبة ،

<sup>1</sup> شارل وجارث ، الإدارة الاستراتيجية ، تعريب رفاعي ، دار المريخ ، الرياض ، 2001 ، ص 150.

<sup>2</sup> عمار بوشناق ، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية ، مصادرها ، تنميتها ، وتطويرها ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، 2002 ، ص 4.

<sup>3</sup> عثمان بودحوش ، مرجع سبق ذكره ، ص 7.

لأن الباعة يملكون نفس المنتج ، حيث لا يمكن التمييز فيه ، ومن ثمة يفرض الزبائن تنازلات على الموردين ، فتزداد بذلك قوتهم التفاوضية.

- **ضعف ربحية الزبائن :** يدفع ضعف ربحية الزبائن إلى تخفيض تكلفة المشتريات ، فيبدون تشددا في المفاوضات ، حتى يحافظوا على هامش الربح ، وعموما عندما تكون مردودية القطاع معتبرة ، فإن الزبائن لا يبدون اهتماما كبيرا للسعر ، شريطة ألا يمثل المنتج حصة مهمة من تكلفة مشترياتهم ، وعليه فإنه بإمكان الزبائن اعتماد نظرة طويلة المدى ، والتي مفادها الحفاظ على الصحة التجارية لمورديهم ، قصد استمرارية الروابط معهم واستثمارها مستقبلا.

- **أثر منتج القطاع على منتجات وخدمات الزبون :** عندما ترتبط جودة منتجات وخدمات الزبون ، ارتباطا وثيقا بمنتجات القطاع ، يكون الزبائن أقل حساسية للسعر ، والعكس صحيح.

- **امتلاك الزبون لمعلومات كاملة :** في حال حيازة الزبون لمعلومات كاملة عن الطلب ، الأسعار الحقيقية في السوق وتكاليف المورد ، يتيح له ذلك الضغط أثناء المفاوضات ، وتجعل الزبون في وضعية يضمن معها الاستفادة من أسعار أكثر ملاءمة وجودة مقبولة ، ويحدث العكس من ذلك إذا شحت المعلومات<sup>1</sup>.

#### هـ- قوة تفاوض الموردين :

يحدث أن يهدد الموردون مؤسسات القطاع المشتري ، إذا كان بمقدورهم رفع أسعار المنتجات أو الخدمات ، وتزداد قوة تفاوض الموردين إذا توفرت الشروط الآتية<sup>2</sup>:

- أهمية منتجات المورد لدى المؤسسة وغياب بدائله في السوق.
- لا تعتبر المؤسسة زبونا مهما لدى المورد، مما يقلل من تحفيز المورد لخفض الأسعار وتحسين الجودة.
- تمييز منتجات المورد وارتفاع تكلفة تحول المؤسسة إلى مورد آخر.
- التهديد باللجوء إلى عمليات التكامل الأمامي ، والتحول إلى منافس مباشر للمؤسسة.
- عدم قدرة المؤسسة على استخدام لغة التهديد بالتكامل الخلفي.

#### المطلب الثاني : مفهوم الميزة التنافسية

تجتهد المؤسسة في بيئة تنافسية ، من أجل التفوق على منافسيها ضمن قطاع نشاطها ، ولن يكون لها ذلك إلا إذا حازت على عنصر أو عناصر تميّزها عنهم ، وتعتبر الميزة التنافسية عنصرا أساسيا وجوهريا للنجاح في خلق قيمة للزبون في

<sup>1</sup> عثمان بودحوش ، مرجع سبق ذكره ، ص 8.

<sup>2</sup> شارل وجاريت ، مرجع سبق ذكره ، ص 149.

ظل بيئة الأعمال الحديثة ، إذ يرتبط مفهومها باستخدام المؤسسة لمواردها وإمكانياتها بشكل يتسم بنوع من الخصوصية والتميز يزيد من فجوة تفوقها على منافسيها.

### 1- تعريف الميزة التنافسية وخصائصها :

يمكن تقديم مجموعة من التعاريف للميزة التنافسية وهي :

- عرفها M.Porter بأنها " تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرائق جديد أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين حيث يكون بمقدورها تجسيد الاكتشاف ميدانيا ، وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع"<sup>1</sup>.
- يعرفها نبيل مرسي خليل على أنها " عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه من خلال إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس"<sup>2</sup>.
- يعرفها علي السلمي على أنها " هي المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون ، ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز ، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون"<sup>3</sup>.
- وتعرف أيضا على أنها " عبارة عن قوة دافعة ، أو قيمة أساسية تتمتع بها المؤسسة وتؤثر على سلوك الزبائن في إطار تعاملهم ، وتستمر لفترة طويلة بغض النظر عن طول أو قصر دورة حياة السلعة أو الخدمة التي تقدمها هذه المؤسسة.

وتتمتع الميزة التنافسية بالخصائص الآتية :

- تبنى على اختلاف وليس على تشابه.
- يتم تأسيسها على المدى الطويل ، باعتبارها تختص بالفرص المستقبلية.
- عادة ما تكون مركزة جغرافيا.

وحتى تكون الميزة التنافسية فعالة يتم الاستناد إلى الشروط الآتية:

<sup>1</sup> Michael Porter, "Avantage concurrentiel des Nations", Inter Edition, paris, 1993, p 48.

<sup>2</sup> نبيل مرسي خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص 37.

<sup>3</sup> علي السلمي ، إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية ، دار غريب للنشر والطباعة ، القاهرة ، 2001 ، ص 104.

- حاسمة ، أي تعطي الأسبقية والتفوق على المنافس.
  - الاستمرارية ، بمعنى يمكن أن تستمر خلال الزمن.
  - إمكانية الدفاع عنها ، أي يصعب على المنافس محاكاتها أو إلغاؤها.
- تضمن هذه الشروط مجتمعة فعالية الميزة التنافسية ، لأن كل شرط مرهون بالآخر ، حيث شرط الحسم مقرون بشرط الاستمرارية وهذا الأخير مقرون بشرط إمكانية الدفاع ، فكيف لها أن تستمر وهي هشة يمكن إلغاؤها ، وكيف لها أن تكون حاسمة وهي لم تستمر طويلاً<sup>1</sup>.

## 2- أنواع الميزة التنافسية :

يمكن التمييز بين نوعين من الميزة التنافسية ، ميزة التكلفة الأقل وميزة التميز.

أ- **ميزة التكلفة الأقل** : حيث سنتطرق في هذا العنصر إلى كل من تعريفها و كيفية تطبيقها.

### أ-1- تعريفها :

نقول عن مؤسسة ما أنها تحوز على ميزة التكلفة الأقل ، إذا كانت تكاليفها الكلية الناتجة عن مختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة من أجل الوصول إلى المنتج النهائي أقل من التكاليف الكلية لدى نظيراتها من المؤسسات المنافسة لها ، ومن أجل الحصول على ميزة التكلفة الأقل يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف ، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل ، وتكون المراقبة كما يلي<sup>2</sup>:

- **مراقبة الحجم** : يمكن كل من التوسيع في تشكيلة المنتجات ، الحياة على وسائل إنتاج جديدة ، التوسع في السوق أو نشاط تسويقي مكثف من تخفيض التكاليف ، غير أن الحجم الذي يحكم التكاليف يختلف من نشاط إلى آخر ، ومن منطقة إلى أخرى ، فمثلاً الرفع من حجم منتج معين على المستوى المحلي أو الجهوي ، قد يؤدي إلى تخفيض تكاليف قوة البيع أو تكاليف التوزيع المادي للمنتج ، وتصدر الإشارة إلى أن البحث عن اقتصاديات الحجم ، يجب ألا يحدث تدهوراً في الأنشطة الأخرى ومنه توحي التوازن في عملية البحث هذه.
- **مراقبة التعلم** : التعلم هو نتيجة للجهود المتواصلة والمبدولة ، من قبل الإطارات والمستخدمين على حد سواء لذلك يجب ألا يتم التركيز على تكاليف اليد العاملة فحسب ، بل يجب أن يتعداه إلى تكاليف النفايات والأنشطة الأخرى المنتجة للقيمة ، فالمسيرون مطالبون بتحسين التعلّم وتحديد أهدافه ، وليتم ذلك يستند إلى مقارنة درجة التعلّم بين التجهيزات والمناطق ، ثم مقابلتها بالمعايير المعمول بها في القطاع.

<sup>1</sup> عثمان بودحوش ، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

<sup>2</sup> عمار بوشناف ، مرجع سبق ذكره ، ص 17.

- **مراقبة الروابط :** تُحسّن المؤسسة موقعها في ميدان التكاليف ، إذا تمكنت من التعرف على الروابط الموجودة بين الأنشطة المنتجة للقيمة من جهة ، واستغلالها من جهة أخرى ، فمثلاً التكلفة الناجمة عن الاختيار الدقيق لمكونات المنتج، يؤدي إلى تخفيض تكلفة تفتيش المنتجات التامة الصنع ، وقد تلجأ المؤسسة إلى التنسيق مع الموردين وقنوات التوزيع ، لاستغلال الروابط الموجودة ، شريطة أن تقبل اقتسام الأرباح الناجمة عن الروابط معهم.
- **مراقبة الإلحاق :** يتم هنا إما تجميع بعض الأنشطة المهمة والمنتجة للقيمة ، وذلك قصد استغلال الإمكانيات المشتركة ، أو تحويل معرفة كيفية العمل في تسيير نشاط منتج للقيمة إلى وحدات استراتيجية تمارس أنشطة مماثلة.
- **مراقبة الرزنامة :** عادةً ما تستفيد المؤسسات السبّاقة إلى بعض القطاعات من ميزة التكلفة الأقل بشكل متواصل ، ويرجع ذلك إلى كونها تتموقع في أحسن المواقع ، وتوظّف أفضل المستخدمين ، وتتعامل مع موردين ذوي خبرة ودراية ، أما في بعض القطاعات الأخرى، فإن التريث والانتظار يكون أفضل، إما لكون التكنولوجيا المستخدمة سريعة التغير، فيدخل المنتظرون إلى القطاع بتكنولوجيا جديدة ينافسون بها السباقون ، وإما بغرض دراسة سلوكيات المنافسين واكتشاف نقاط القوة والضعف لديهم ، وبعدها الدخول إلى القطاع بأكثر معرفة للأوضاع التنافسية السائدة.
- **مراقبة الإجراءات :** يحدث أن تعمد المؤسسة إلى تطبيق إجراءات بصفة طوعية ، وقد يرجع ذلك إلى سوء فهم لهذه الإجراءات ، وسرعان ما يكشف تحليل التكاليف عن ضرورة إلغاء أو تغيير بعض الإجراءات التي لا تساهم إيجاباً في ميزة التكلفة الأقل ، بل أكثر من ذلك فهي تكلف أكثر مما يجب ، وبالتالي فإن مراقبة الإجراءات يسمح بفهمها ومن ثمة تخفيض التكاليف<sup>1</sup>.
- **مراقبة التموضع :** إن التموضع لمختلف الأنشطة ، سواء كان ذلك بالنسبة للأنشطة فيما بينها ، أو بالنسبة إلى الزبائن والموردين له تأثير على عناصر عدة من بينها : مستوى الأجور ، فعالية الإمداد وسهولة الوصول إلى الموردين.

## أ-2- تطبيقها:

لا يمكن أن تنخفض التكاليف بصفة آلية ، ولكن تبعاً لعمل جاد ودائم ، فللمؤسسات قدرات متغيرة على تخفيض التكاليف ، حتى وإن كانت تملك نفس حجم الإنتاج المتراكم ، أو أنها تتابع نفس السياسة<sup>2</sup> ، وقد يكون التحسين في

<sup>1</sup> عثمان بودحوش، مرجع سبق ذكره ، ص 15.

<sup>2</sup> عمار بوشناق ، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

الموقع النسبي للمؤسسة لا يتطلب تغييرا كبيرا للإستراتيجية ، بقدر ما يتطلبه من انتباه وإدراك ووعي من قبل المسيرين ، وتُعد العوامل كالتحفيز ، التكوين ، وثقافة المؤسسة من بين العوامل المؤدية إلى تخفيض التكاليف ، حيث أن لكل مستخدم القدرة على تخفيض التكلفة في نطاق النشاط الذي يمارسه ، فالمؤسسات الرائدة تعتمد إلى وضع برامج تسمح بمراقبة تكاليف الأنشطة المنتجة للقيمة ، حيث يدرسون تطورها عبر الزمن ، ومقارنتها بتلك المعتمدة من قبل المنافسين ، فيأخذون القرارات بشأنها.

بحيث هنالك مجموعة من الأخطاء يجب تفاديها عند القيام بتطبيقها وهي<sup>1</sup> :

- التركيز على الأنشطة المتعلقة بالتصنيع فقط : أي يجب التركيز على مختلف الأنشطة مثل البيع ، الخدمات والتطور.
  - إهمال أنشطة التموين : أي يتوجب عدم اعتبار المشتريات كنشاط ثانوي وإهمال تكاليفه.
  - إهمال الأنشطة الصغيرة أو غير المباشرة : أي التي لا تمثل سوى جزءا يسيرا من التكلفة الكلية مثل الصيانة.
  - الفهم الخاطئ لعوامل تطور التكاليف : أي القيام بتشخيص مضلل لعوامل تطور التكاليف.
  - النقص في استغلال الروابط : صعوبة تفهم كل الروابط التي تؤثر على التكاليف خاصة مع الموردين.
  - تخفيضات متناقضة للتكاليف : مثل محاولة اقتحام حصص السوق وفي نفس الوقت تهدر مواردها.
  - التفكير في الهامش : تهتم بإجراء تحسينات هامشية بدل البحث عن وسائل جديدة لخفض التكاليف.
  - تهديد التميز : يجب أن لا تركز أساسا على الأنشطة التي تساهم في تفرد المؤسسة بشكل رئيسي.
- ب- ميزة التميز :** حيث سنتطرق في هذا العنصر إلى كل من تعريفه وكيفية تطبيقها.

### ب-1- تعريفها :

تتميز المؤسسة عن منافسيها ، عندما يكون بمقدورها الحيازة على خصائص فريدة تجعل الزبون يتعلق بها ، وحتى يتم الحيازة على ميزة التميز ، يستند إلى عوامل تدعى بعوامل التفرد ، التي سنوردها فيما يلي<sup>2</sup> :

- **الإجراءات التقديرية :** تقدم المؤسسات على اختيارات تقديرية للأنشطة التي يجب أن تُعتمد ، وللكيفية التي تمارس بها، حيث يمكن أن تعتبر هذه الإجراءات عاملاً مهماً على تميز المؤسسة، وتمثل في خصائص وكفاءة المنتجات المعروضة ، الخدمات المقدمة ، كثافة النشاط ، (كمستوى نفقات الإشهار)، محتوى النشاط (كدقة الآلات)، جودة وسائل الإنتاج المسخرة للنشاط ، الإجراءات التي تحكم عمل المستخدمين في النشاط (كإجراءات خدمات ما بعد البيع، تواتر عملية التفتيش)، كفاءة وخبرة المستخدمين في النشاط ، المعلومات

<sup>1</sup> عمار بوشناف ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 19 ، 20.

<sup>2</sup> عمار بوشناف ، نفس المرجع السابق ، ص 21.

- المستخدمة من أجل مراقبة النشاط (كدرجة الحرارة ، الضغط والمتغيرات المستعملة لمراقبة التفاعل الكيميائي).
- **الروابط** : يمكن أن تتأى خاصية التميز من خلال الروابط الموجودة بين الأنشطة ، أو من خلال الروابط مع الموردين وقنوات التوزيع المستغلة من قبل المؤسسة.
  - **الرزنامة** : قد ترتبط خاصية التميز بالتاريخ الذي بدأت فيه المؤسسة ممارسة نشاط معين ، فمثلا المؤسسة التي كانت السبابة إلى استعمال صورة معينة للمنتج ، يمكنها أن تحقق ميزة التميز ، وخلافاً لذلك هناك بعض القطاعات ، حيث يكون فيها التأخر عن الدخول مفيداً ، لأنه يسمح باستعمال تكنولوجيا أكثر حداثة.
  - **التموضع** : قد تحوز المؤسسة على خاصية التميز بالموضوع الاستراتيجي الهام ، إذا ما أحسنت اختيار الموضوع الملائم لأنشطتها ، فمثلا يمكن لبنك تجاري أن يتمتع بأحسن المواضع لوكالاته وموزعاته الأوتوماتيكية الخاصة بالأوراق النقدية.
  - **الإلحاق** : يمكن أن تنجم خاصية التميز لنشاط منتج للقيمة ، بمجرد أن يكون هذا النشاط مشتركاً لعدة وحدات تابعة لنفس المؤسسة.
  - **التعلم** : قد تنجم خاصية التميز لنشاط معين ، عندما يمارس التعلم بصفة جيدة ، فالجودة الثابتة في العملية الإنتاجية يمكن تعلمها ، ومن ثمة فإن التعلم الذي يتم امتلاكه بشكل شامل كفيلاً بأن يؤدي إلى تميز متواصل.
  - **التكامل** : تسمح درجة التكامل بالحصول على خاصية التميز ، حيث يتم ذلك بواسطة ضم أنشطة جديدة منتجة للقيمة كانت تمارس من قبل الموردين أو قنوات التوزيع ، فهي تتيح الفرصة لمراقبة نتائج الأنشطة التي بمقدورها أن تكون مصدرًا للتمييز.
  - **الحجم** : يمكن أن يؤدي الحجم الكبير لنشاط ، معين إلى ممارسة هذا الأخير بطريقة مميزة ، الشيء الذي لا يمكن تحقيقه بالاعتماد على الحجم الصغير ، وقد يؤدي الحجم الكبير إلى التأثير سلباً على التميز<sup>1</sup>.

## ب-2- تطبيقها<sup>2</sup> :

المؤسسة مطالبة بتجنيد مبالغ هامة للحيازة على خاصية التفرد ، حتى تتمكن من ممارسة أنشطتها المنتجة للقيمة بشكل أفضل مقارنة بمنافسيها ، وتختلف تكلفة التميز من مؤسسة لأخرى ، ومرد ذلك أن موقع المؤسسات تجاه عوامل تطور التكاليف مختلف ، ومن ثمة ضرورة الرفع من درجة التميز بواسطة تنسيق أحسن بين الأنشطة ، فمثلاً التنسيق الأحسن بين مراقبة الأسعار ، التموين ورزنامة الإنتاج يؤدي إلى تخفيض تكلفة التخزين ، وتقليص آجال التسليم ، ولكن أثناء

<sup>1</sup> عمار بوشناف ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

<sup>2</sup> عمار بوشناف ، نفس المرجع السابق ، ص 23.

محاولة تطبيقها يتوجب تفادي بعض الأخطاء وهي<sup>1</sup> :

- التميز المفرط : مثل أن يكون المنتج أو مستوى الخدمة تتعدى احتياجات الزبائن.
  - سعر إضافي مرتفع : أي يجب أن توازي بين القيمة المنتجة والسعر الإضافي المرافق لها.
  - عدم معرفة تكلفة التمييز : تنسى المؤسسات تحديد تكاليف الأنشطة المسؤولة عن هذا التمييز.
  - التركيز الشديد على المنتج : أن لا تنظر إلى التمييز من الناحية الفيزيائية للمنتج وإهمال باقي الامكانيات.
- وفي الأخير نقول بأن المعرفة الجيدة لميزتي التكلفة الأقل والتمييز ، للمؤسسة بتصويب الجهود في اتجاه يحول دون هدر قدراتها وكفاءتها ، وكذا التحكم - نسبيا - في العوامل التي تؤثر في هذين النوعين ، قد يكون من المفيد أن يتم تحقيق ميزة التكلفة الأقل وميزة التمييز في آن واحد - إن أمكن ذلك - شريطة ألا تتعارض الواحدة منها مع الأخرى ، حتى لا تكون النتائج معاكسة للتوقعات ، ويتم الاستناد في اختيار نوع من الميزة دون الآخر إلى العوامل الآتية:
- جاذبية النشاط.
  - حدة المنافسة.
  - التكنولوجيا المستعملة.
  - تطور احتياجات الزبائن خلال الزمن.
  - الفرص المستقبلية.

### 3- محددات الميزة التنافسية :

قبل التطرق إلى محددات الميزة التنافسية في المؤسسة ، تجدر الإشارة إلى تقسيمها على المستوى الكلي حيث تنقسم إلى أربعة أقسام<sup>2</sup> :

- أ- **أوضاع عوامل الإنتاج** : يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل الإنتاجية دون استثناء ، إنطلاقاً من موارد طبيعية وبنية أساسية ، ورأس المال ، المناخ ، الموقع ، المورد البشري والميزة التنافسية بدورها لا تتوقف عند توفر هذه الشروط وإنما تشتت الكفاءة في مجال استخدامها مع باقي المحددات.
- ب- **أوضاع الطلب المحلي** : تتم معرفة الأوضاع بالمقارنة بين الطلب المحلي ، ومعدل النمو وكلما كان التوافق بينهما أدى ذلك إلى العمل والتطوير للمنتجات من أجل الدخول إلى الأسواق العالمية.

<sup>1</sup> عمار بوشناف ، مرجع سبق ذكره ، ص 23.

<sup>2</sup> عمر صقر ، العولمة وقضايا اقتصادية معاصرة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003/2002 ، ص 93-95.

ج- **الصناعات المكتملة والمغذية** : تلعب الصناعات المكتملة دورا هاما في خلق ميزة تنافسية وذلك من خلال ما يمكن أن تقدمه كمخرجات لها ومدخلات لصناعات أخرى ، مما يوفر الوقت ويقلص التكاليف ، بسبب انخفاض أسعار المدخلات.

د- **إستراتيجية المؤسسة وهيكلتها ودرجة المنافسة** : تعتبر إستراتيجية المؤسسة أحد الدعائم الأساسية للميزة التنافسية ، ولكن مع الربط بين هيكل المنظمة ، ومدى توافقه لخدمة إستراتيجيتها، وهذا في ظل الإطار العام للمنافسة ، من أجل تحديد الموقع ورسم المسار الصحيح للوصول إلى الهدف ، وهذا يختلف باختلاف المنظمات وهو بدوره يخلق نوع من المزايا التنافسية لاسيما والعلاقة الوطيدة بين العمل والإدارة ، لأنهما العصب الديناميكي لعملية التحسين والتطوير والإبتكار ، وتجسيد التفاعل الحاصل بين مختلف هذه المحددات يمكن تصوره في شكل ماسة ، أبعادها تتمثل في المحددات الأربعة السابقة<sup>1</sup>.

تحدد الميزة التنافسية للمؤسسة انطلاقاً من بعدين هامين هما<sup>2</sup>:

#### • حجم الميزة التنافسية :

تمر الميزة التنافسية بنفس دورة حياة المنتجات ، وتتمثل هذه المراحل في ما يلي :

أ- **مرحلة التقديم** : تعد أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة المنشئة للميزة التنافسية ، لكونها تحتاج الكثير من التفكير والاستعداد البشري ، المادي والمالي ، و تعرف الميزة التنافسية مع مرور الزمن انتشاراً أكثر فأكثر ، حيث يعزى ذلك إلى القبول الذي تحظى به من قبل عدد متزايد من الزبائن.

ب- **مرحلة التنبني** : تعرف الميزة هنا استقراراً نسبياً من حيث الانتشار ، باعتبار أن المنافسين بدؤوا يركزون عليها ، وتكون الوفورات هنا أقصى ما يمكن.

ج- **مرحلة التقليد** : يتراجع حجم الميزة وتتجه شيئاً فشيئاً إلى الركود ، لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة المؤسسة ، وبالتالي تراجع أسبقيتها عليهم ، و من ثمة انخفاض في الوفورات.

د- **مرحلة الضرورة** : تأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية وتطويرها بشكل سريع ، أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماماً ، عن أسس الميزة الحالية ، وإذا لم تتمكن المؤسسة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة ، فإنها تفقد أسبقيتها تماماً وعندها يكون من الصعوبة العودة إلى التنافس من جديد.

لا يمكن أن تحوز المؤسسة على ميزة تنافسية إلى الأبد ، وبالتالي فهي مطالبة بتتبع دورة حياة الميزة ، وتعرف في

<sup>1</sup> عمر صقر ، مرجع سبق ذكره ، ص 95.

<sup>2</sup> فلاح حسين ، الإدارة الإستراتيجية ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000 ، ص 302.

ذات الوقت الزمن المناسب لإجراء التحسين والتطوير أو إنشاء ميزة جديدة، فالميزة التنافسية ذات طبيعة ديناميكية ، تجعل أمر مراجعتها شيئاً عادياً يدخل ضمن البحث عن التحسين المستمر لنشاط المؤسسة<sup>1</sup>.

● نطاق التنافس :

يتشكل نطاق التنافس من أربعة أبعاد وهي<sup>2</sup> :

**أ- 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.

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

**ج- البعد الجغرافى :** يمثل عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة ، ويسمح هذا البعد من تحقيق 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.

**د- قطاع النشاط :** يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسة ، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات ، من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة ، فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد والخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة ، وتعمل المؤسسة على البحث عن الميزة التنافسية التي تلائم قدراتها وميدان نشاطها ، ثم تحاول بعد ذلك وضع معايير وضوابط تتسم بالديناميكية لقياس درجة صواب الميزة المعتمدة ، والتعرف على الإطار والحدود التي تضبطها ، حتى يتم تحقيق النتائج المرجوة.

**المطلب الثالث : أسس بناء الميزة التنافسية ومصادرها**

إن الميزة التنافسية بدورها ، لها نفس مراحل المنتج إنطلاقاً من التحضير والدراسة حتى التقديم ، بعدها النمو والنضج ، وصولاً إلى مرحلة التدهور، وهنا يكون لا بد من إعادة النظر فيها من أجل بناءها أو من أجل تعزيزها ، أو البحث عن مصادر تنافسية جديدة ، تمكن المؤسسة من إيجاد ميزة أخرى خاصة بها تضمن لها مكان الريادة لأن الميزة

<sup>1</sup> فلاح حسين ، مرجع سبق ذكره ، ص 302.

<sup>2</sup> مصطفى أحمد حامد رضوان ، مرجع سبق ذكره ، ص 36.

التنافسية معرضة للتقادم ، وبالتالي تصبح محل تهديد لا فرصة وبذلك تبحث المنظمة عن المصدر المستمر لتحقيق تميز تنافسي .

### 1- الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية :

إن الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية عديدة ، نذكر منها أربعة عوامل يمكن لأي مؤسسة أن تتبناها بغض النظر عن مجالها الذي تنشط فيه ، وهي : الكفاءة، الجودة، التجديد، والاستجابة لحاجات العميل ، هذه العوامل متشابكة إذ أن الجودة المتفوقة تقود إلى الكفاءة المتفوقة ، والتجديد يدعم الكفاءة و الجودة والاستجابة لحاجات العميل ، وكلها تصب في بناء المزايا التنافسية<sup>1</sup>.

**أ- الكفاءة :** إن المؤسسة هي أداة تحويل المدخلات إلى مخرجات ، فالمدخلات هي العوامل الأساسية للإنتاج (العمل، رأس المال، الأرض..)، بينما المخرجات فتمثل في السلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة ، والكفاءة بهذا تمثل مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج المخرجات أي:

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

وكلما كانت المؤسسة أكثر كفاءة كلما كانت مدخلاتها أقل.

ومن أهم مكونات الكفاءة بالنسبة لكثير من المؤسسات هي إنتاجية العامل التي تقاس بالمخرجات لكل عامل ، ومع اعتبار العناصر الأخرى ثابتة ، فإنه إذا حققت المؤسسة مستوى عال من إنتاجية العامل فإنها ستحقق مستوى أدنى من تكاليف الإنتاج أو بمعنى آخر أنها تمتلك ميزة تنافسية مرتكزة على التكلفة<sup>2</sup>.

وبالعودة لموضوع الإنتاجية ، ولتحقيق إنتاجية عالية يتوجب على المؤسسة تبني استراتيجية مناسبة وكذا هيكل ونظام رقابة مناسب.

**ب- الجودة :** إن المنتجات ذات الجودة هي السلع والخدمات التي يمكن الاعتماد عليها و الوثوق عليها لما صممت لأجله ، وتؤثر الجودة العالية للمنتج على المزايا التنافسية تأثيرا مضاعفا ، الأول يتمثل في أن توفير منتجات عالية الجودة يزيد من قيمتها في أعين المستهلكين وهذا ما يؤدي إلى إمكانية فرض المؤسسة لسعر أعلى ، والثاني هو أن الجودة العالية

<sup>1</sup> زليخة، تفرقيت ، تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية : دراسة حالة مؤسسة صيدال ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص تسيير المؤسسات ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2004/2005 ، ص 33.

<sup>2</sup> زليخة تفرقيت ، نفس المرجع السابق ، ص 34.

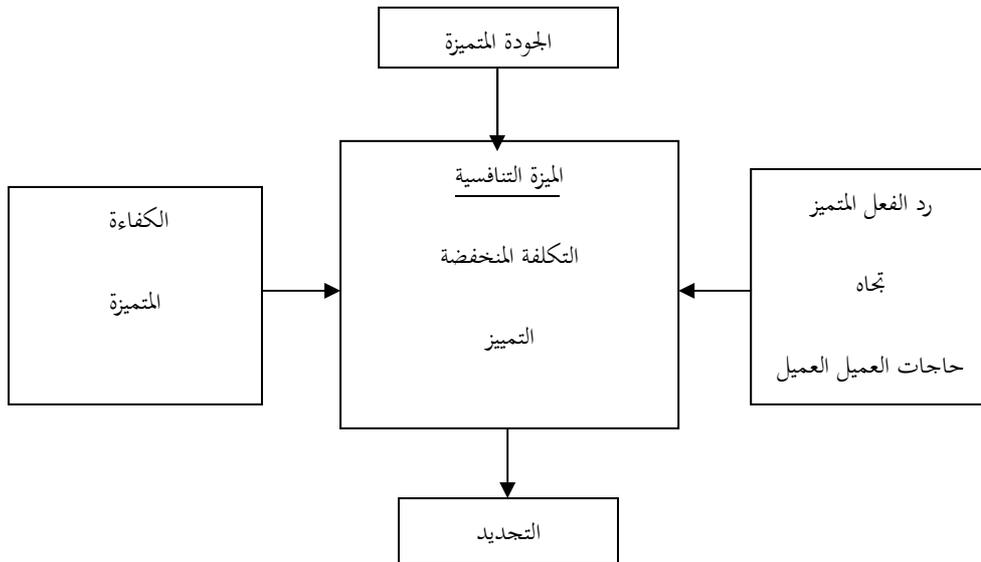
تصدر عن الكفاءة العالية والتكاليف المنخفضة للوحدة ، وباختصار عامل الوقت يؤدي إلى إنتاجية أعلى وتكاليف أقل للوحدة ، وبالتالي الجودة العالية تسمح بفرض أسعار عالية وتكاليف منخفضة.

**ج- التجديد :** هو أي شيء حديث أو جديد يتعلق بطريقة الإدارة أو المنتجات ، ويشمل كل ما يطرأ على أنواع المنتجات وعمليات الإنتاج ونظم الإدارة والهياكل والاستراتيجيات والخدمات ، فيمكن اعتباره من أهم الأسس لبناء المزايا التنافسية ، ففي حالة نجاح عملية التجديد يمكن أن يشكل مصدرا رئيسيا للمزايا التنافسية لأنه يمنح المؤسسة شيئا منفردا وبالتالي يميزها ، بالإضافة إلى فرض أسعار عالية أو التخفيض في التكاليف ، وإلى أن ينجح المنافسون في محاكاة المنتج الجديد تكون المؤسسة المبدعة قد أرست ولاء للعلامة يصعب عليهم النيل منها.

**د- الاستجابة لاحتياجات العميل :** لتكون مؤسسة متفرقة يتعين عليها أن تكون قادرة على أداء المهام بشكل أفضل من منافسيها في تحسين إشباع حاجات عملاءها ، وبالتالي تعطي المستهلك قيمة أكبر لمنجأتها ، وهذا يؤدي إلى التمييز القائم على المزايا التنافسية ، ونشير أن جودة المنتج مرتبطة بمدى تماشيها مع تحقيق الاستجابة لحاجات العميل ، وكذا تطوير المنتجات بإضافة سيمات تفتقر إليها المنتجات المتواجدة<sup>1</sup>.

وخلاصة لهذا العنصر سنقوم بتوضيحه في الشكل التالي :

**الشكل رقم 03 : الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية**



المصدر: زليخة تفرقنيت ، مرجع سبق ذكره ، ص 35.

<sup>1</sup> زليخة تفرقنيت ، مرجع سبق ذكره ، ص 36.

وفي الأخير ومن خلال الشكل السابق يمكن القول أن كل من الكفاءة والجودة والتجديد والاستجابة لحاجات العميل من بين العناصر الهامة لتحقيق مزايا تنافسية تكون إما بمنح المؤسسة فرصة لتخفيض تكاليفها وإما بفرض أسعار عالية.

## 2- مصادر الميزة التنافسية :

إن محاولات تفسير الميزة التنافسية للكثير من المؤسسات بينت أن مصدرها لا يرتبط بالتموقع الجيد في مواجهة ظروف البيئة الخارجية بل بقدرة تلك المؤسسات على استغلال مواردها الداخلية، يمكن التمييز بين ثلاث مصادر للميزة التنافسية : التفكير الاستراتيجي ، الإطار الوطني ، ومدخل الموارد ، بالإضافة إلى مجموعة من العناصر التي تكون ضرورية إلى درجة كبيرة ، حيث سنحاول تقديم مختلف هذه المصادر وفق ما يلي<sup>1</sup> :

**أ- التفكير الاستراتيجي :** تستند المؤسسات على استراتيجية معينة للتنافس بهدف تحقيق أسبقية على منافسيها من خلال الحيازة على ميزة أو مزايا تنافسية ، وتعرف الاستراتيجية على أنها تلك القرارات الهيكلية التي تتخذها المؤسسة لتحقيق أهداف دقيقة ، والتي يتوقف على درجة تحقيقها بنجاح أو فشل المؤسسة.

**ب- الإطار الوطني :** إنَّ الإطار الوطني الجيد للمؤسسات يتيح لها القدرة على الحيازة على ميزة أو مزايا تنافسية ، لذلك نجد مؤسسات بعض الدول متفوقة ورائدة في قطاع نشاطها عن بعض المؤسسات في الدول الأخرى ، بحيث تملك الدولة عوامل الإنتاج الضرورية للصناعة والمثثلة في الموارد البشرية، الفيزيائية، المعرفية، المالية والبنية التحتية ، فالحيازة على هذه العوامل يلعب دوراً مهماً في الحيازة على ميزة تنافسية قوية ، وتشكل هذه العناصر نظاماً قائماً بذاته ، ومن نتائجه إطار وطني محفز ومدعم لبروز مزايا تنافسية للصناعات الوطنية ، وبالتالي يصبح الإطار الوطني منشأ لمزايا تنافسية يمكن تدويلها.

**ج- مدخل الموارد :** يتطلب تجسيد الاستراتيجية الموارد والكفاءات الضرورية باختلاف أنواعها ، من مواد أولية وموارد مالية ، ووسائل إنتاج وغيرها ، بحيث أن حيازة هذه الأخيرة بالجودة المطلوبة وحسن استغلالها يضمن لنا وبشكل كبير نجاح هذه الاستراتيجية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> نبيل مرسي خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص 118.

<sup>2</sup> عمار بوشناق مرجع سبق ذكره ، ص 64.

د- المصادر الضرورية الأخرى : هنالك مجموعة من المصادر الأخرى للميزة التنافسية بحيث هناك من يعتبرها على أنها مصادر ضرورية من أجل تنميتها، وهناك من يصنفها على أنها من المصادر الثانوية وذات قيمة أقل عما ذكر سابقا وهي:

- الجودة : سلاح استراتيجي للحيازة على مزايا تنافسية ودخول السوق الدولية ، وكذا كسب ثقة المتعاملين.
- التكنولوجيا: على المؤسسة اختيار التكنولوجيا المناسبة لها والتي تجعلها في موضع أسبقية على منافسيها.
- المعلومات : لها دور مهم لأنها تشكل مصدراً لاكتشاف خطط المنافسين وتحركاتهم وكذا متغيرات الأسواق.
- المعرفة : تساهم المعرفة في إثراء القدرات الإبداعية بشكل مستمر مما يسمح بخلق مزايا تنافسية حاسمة.
- الكفاءات : تعتبر الكفاءات أصل من أصول المؤسسة ، لأنها ذات طبيعة تراكمية ، وهي صعبة التقليد من قبل المنافسين.
- الزمن : يعتبر الوقت ميزة تنافسية ، فالوصول إلى الزبون أسرع من المنافسين يمثل ميزة تنافسية.
- الابتكار : يعتبر الابتكار مصدرا متجددا للميزة التنافسية<sup>1</sup>.

#### المطلب الرابع : استمرارية الميزة التنافسية وأسباب تطورها

لا تكتفي المؤسسة بالحيازة على الميزة التنافسية ، باعتبار أن هذه الأخيرة لا يمكن أن يحتفظ بها بصفة نهائية ، ومن ثمة تأتي ضرورة تنمية و تطوير هذه الميزة ، قصد التأمين المستدام لأسبقية المؤسسة على المنافسين ، و يستدعي ذلك بالضرورة الاستناد إلى الإبداع الذي مفاده الإتيان بالجديد ، ولضمان استمرارية هذه الميزة التنافسية وكذا الاحتفاظ بها لأطول فترة، و تطورها من أجل بقاءها مسايرة لتطورات البيئة حولها ولمختلف المنافسين.

#### 1- استمرارية الميزة التنافسية :

من أجل ضمان استمرارية الميزة التنافسية وبقائها لأطول فترة ممكنة يتوجب ما يلي:

أ- الإبداع التكنولوجي : يحتل الإبداع التكنولوجي موقعا مهما في التفكير الإستراتيجي للمؤسسة ، باعتباره تلك العملية التي تتعلق بالمستجدات الإيجابية والتي تخص المنتجات بمختلف أنواعها و كذلك أساليب الإنتاج<sup>2</sup> ، ومن ثمة

<sup>1</sup> عمار بوشناف ، مرجع سبق ذكره ، ص 64.

<sup>2</sup> محمد سعيد أوكيل ، اقتصاد و تسيير الإبداع التكنولوجي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1994 ، ص 33.

آفاق التطور والنمو في مستقبل أكثر تعقيداً ، والذي يتم عن طريق البحث والتطوير وهما المغذيان الرئيسيان للإبداع التكنولوجي .

لا يعد الإبداع التكنولوجي كذلك ، ما لم يفض إلى نتائج إيجابية ، حيث تعود هذه الأخيرة على جهتين<sup>1</sup> :

– تعود على المؤسسة بالربح حتى تؤمن استمراريتها.

– تعود على الزبائن حيث يكون بمقدورهم اقتناء منتجات تتوفر على شروط السلامة.

فالإبداع التكنولوجي يصبح في هذه الحالة ذلك الجمع بين :

– ما هو ممكن تكنولوجياً.

– وما هو ممكن اجتماعياً و اقتصادياً.

**ب- الإبداع التنظيمي :** يتعلق الأمر بإدخال إجراءات وتطبيقات جديدة للتسيير ، أو تعديل أو أقلمة إجراءات وتطبيقات قديمة في المؤسسة ، ويهدف الإبداع التنظيمي أساساً إلى تحويل أو إعادة تنظيم الطرائق ، الكيفيات والمعارف المكتسبة ، حتى تكون سلوكات وعمليات المؤسسة والأفراد أكثر إيجابية ، وذات مرد ودية.

**ج- الإبداع التسويقي :** المقصود بالإبداع هنا البحث عن الكيفيات الجديدة و المتجددة لتلبية حاجيات الزبائن وإشباع رغباتهم ، بل يتعداه -في بعض الأحيان- إلى توليد الحاجة و الرغبة لدى الزبائن<sup>2</sup> ، حيث أن :

**ج-1- الزبون محور العملية التسويقية :** يعد الزبون من وجهة نظر التسويق محور التفكير التسويقي ، حيث توجه نحوه الجهود ، قصد جعله يبدي ولاء مستديماً للمؤسسة ، ومحاوله الحصول أيضاً على زبائن جدد باستمرار.

**ج-2- التموقع والتجزئة :** يتعلق الأمر هنا بالتعرف على تموقع المنتجات والمزيج التسويقي للمؤسسة ، مقارنة بالمنافسين في السوق ، وكذا تجسيد هذا التموقع ، تحديد الانحرافات وتصحيحها ، وإيصال الميزة التنافسية للزبائن هذا من جهة<sup>3</sup> ، ومن جهة أخرى للتجزئة هدف إستراتيجي ، والمتمثل في تحديد موقع يسمح بالتميز في جزء سوق ذو مردودية ، باعتبار أن المؤسسة ستقوم بتخصيص موارد خاصة للعرض المقدم في هذا الجزء ، وبالتالي

<sup>1</sup> محمد سعيد أوكيل ، مرجع سبق ذكره ، ص 33.

<sup>2</sup> عمار بوشناق ، مرجع سبق ذكره ، ص 91.

<sup>3</sup> عمار بوشناق ، نفس المرجع السابق ، ص 103.

يجب أن يكون هذا الجزء ثابت بما فيه الكفاية خلال الزمن ، حتى يمكن اهتلاك الاستثمارات ، فالجزء الذي خصائصه تتطور بشكل سريع قد يفقده ذلك جاذبيته.

**ج-3- التسويق شعاع ناقل للأفكار المبدعة :** يلعب التسويق دورا هاما في نقل الأفكار المبدعة و بثها داخل المؤسسة ، باعتبار أنه في اتصال دائم بالسوق ، وبخاصة بالزبائن الذين يبدون إما إعجابهم ، أو استيائهم لمنتجات أو خدمات المؤسسة ، و بالتالي إنشاء قاعدة معطيات تسويقية ، يتم تحليلها واستغلالها في تصميم المنتجات الجديدة ، أو تعديل المنتجات الموجودة ، فالتسويق في هذه الحال يمثل دور الوسيط بين تطلعات ، احتياجات و رغبات الزبائن ، ووظائف المؤسسة ، وبخاصة منها وظيفة البحث والتطوير وهنا تأتي ضرورة توثيق العلاقة بين هذه الأخيرة و التسويق ، قصد محاولة إحداث تكامل بينهما بشكل تدريجي ومنظم ، وكذا رفع الحواجز المعرقة لهذا التكامل ، وتصويب جهود كل الأطراف نحو إنجاح هذا الأخير<sup>1</sup>.

## 2- أسباب تطوير الميزة التنافسية :

من بين الأسباب الرئيسية التي تدفع المؤسسة إلى العمل على التحسين من ميزتها التنافسية باستمرار ما يلي<sup>2</sup>:

### أ- ظهور تكنولوجيا جديدة :

يمكن للتغير التكنولوجي أن يخلق فرصا جديدة في مجالات عديدة كتصميم المنتج باستعمال الإعلام الآلي ، طرق التسويق العصرية عبر الانترنت أو ما يسمى بالتسويق الإلكتروني ، وتظهر حاجة المؤسسة إلى تقديم تكنولوجيا جديدة عند آخر مرحلة من دورة حياة الميزة التنافسية من أجل تخفيض التكلفة أو تدعيم ميزة تمييز المنتج ، وفي المرحلة الأخيرة تبدأ المؤسسة في تجديد أو تطوير وتحسين الميزة الحالية أو تقديم ميزة تنافسية جديدة تحقق قيمة أكبر للزبون.

### ب- ظهور حاجات جديدة للمستهلك أو تغييرها :

عندما يقوم الزبون بتنمية حاجات جديدة لديهم أو تغيير أولويات الحاجات ، ففي مثل هذه الحالة يحدث تعديل في الميزة التنافسية أو ربما تنمية ميزة تنافسية جديدة.

<sup>1</sup> عمار بوشناف ، مرجع سبق ذكره ، ص 106.

<sup>2</sup> رتيبة نحاسية ، أهمية اليقظة التنافسية في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية : حالة الخطوط الجوية الجزائرية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، في العلوم الاقتصادية ، فرع إدارة أعمال ، جامعة الجزائر ، 2003/2002 ، ص 60.

## ج- تغير تكاليف المدخلات :

عادة ما تتأثر الميزة التنافسية في حالة حدوث تغيير جوهري في تكاليف المدخلات : مثل اليد العاملة، المواد الأولية، الآلات، الاتصالات.

## د- التغير في القيود الحكومية :

وتتمثل هذه التغيرات أساسا في طبيعة القيود الحكومية في مجالات مواصفات المنتج ، حملة حماية البيئة من التلوث ، قيود الدخول إلى السوق<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> رتيبة نحاسية ، مرجع سبق ذكره ، ص 60.

## المبحث الثاني : الاستراتيجيات التنافسية العامة

تسعى المؤسسات وراء الاستراتيجيات التنافسية العامة لاكتساب مزايا تنافسية تضمن لهم التفوق على منافسيهم ، وتحقيق عائدات تفوق المعدل المعهود ، ولتحقيق ذلك فإن المؤسسات تستطيع الاختيار من بين ثلاثة مفاهيم تنافسية عامة وأساسية ، زيادة التكلفة، التميز، والتركيز، وتسمى هذه المفاهيم بالاستراتيجيات العامة<sup>1</sup>، هناك من يطلق عليها استراتيجيات PORTER، الذي يعد أستاذ الإدارة الاستراتيجية الأول في العصر الحديث ، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال هذا المبحث.

## المطلب الأول : مفهوم استراتيجيات التنافس

قدم "Porter" وهو من رواد الميزة التنافسية ثلاث استراتيجيات كانت لها أهمية بالغة في تعاملات المنظمة الداخلي والخارجي، والتي برزت قبل أي استراتيجية تنافسية أخرى وذلك للمجهود الكبير الذي قدمه "Porter" فيما يخص تحقيق ميزة تنافسية مستمرة ، وفيما يلي شرح لهذه الاستراتيجيات.

## 1- تعريف إستراتيجيات التنافس :

تعرف استراتيجية التنافس على أنها:

" مجموعة متكاملة من التصرفات التي تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة عن المنافسين"، ويجب أن تصمم بشكل يؤدي إلى السيطرة على الموارد والكفاءات التي تسمح للمؤسسة بالتميز عن منافسيها وتوسيع نشاطاتها ، كما يجب أن تتسم تلك الاستراتيجيات بالمرونة الكافية لإحداث التكيف مع مختلف التغيرات<sup>2</sup>.

وبغية تحقيق مزايا تنافسية مقارنة مع المنافسين في قطاع أو صناعة معينة يمكن للمؤسسة أن تنتهج ثلاث استراتيجيات تنافسية ، وذلك بالاعتماد على مواردها وعوامل قوتها ، بمعنى أن نجاح المؤسسة في تطبيق تلك الاستراتيجيات يتطلب بالضرورة توظيف مختلف الموارد والكفاءات الداخلية.

وتحدد إستراتيجية التنافس من خلال ثلاث مكونات أساسية هي:

<sup>1</sup> الاستراتيجيات العامة : لقد سميت هذه الاستراتيجيات التنافسية بالعامة لأن كل المؤسسات بمقدورها أن تتبناها بغض النظر عما إذا كانت مؤسسات صناعية أو خدمية أو غير ربحية.

<sup>2</sup> نبيل مرسي خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص 79.

- طريقة التنافس : تشمل كل من استراتيجية المنتج ، الموقع ، التسعير ، التوزيع ، والتصنيع.
- حلبة التنافس : تتضمن اختيار ميدان التنافس ، الأسواق ، المنافسين.
- أساس التنافس : تشمل الأصول والمهارات المتوفرة لدى المؤسسة ، والتي تعتبر أساس الميزة التنافسية المتواصلة والأداء الجيد في الأجل الطويل<sup>1</sup>.

## 2- متطلبات تطبيق استراتيجيات التنافس :

يجب على إدارة المؤسسة أو وحدة الأعمال قبل أن تختار إحدى الاستراتيجيات التنافسية الشاملة على أن تتبع عدة نقاط ، والتي حددها "بورتر" في قائمة لبعض المهارات والموارد المطلوبة وكذلك المتطلبات التنظيمية اللازمة لتطبيقها والواجب أن تسترشد بها الإدارة والموضحة في الجدول التالي:

<sup>1</sup> نبيل مرسي خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص 80.

الجدول رقم 01 : متطلبات استخدام استراتيجية التنافس

المتطلبات التنظيمية	المتطلبات من حيث المهارات والموارد	الاستراتيجية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- رقابة شديدة على التكلفة.</li> <li>- تقارير دورية وتفصيلية تتعلق بالرقابة.</li> <li>- هيكل تنظيمية ذات مسؤوليات محددة.</li> <li>- حوافز تعتمد على حجم المبيعات المحقق.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- استثمار رأسمالي ومستمر وإمكانية توفير رأس المال.</li> <li>- مهارات هندسية وفنية.</li> <li>- إشراف مكثف وكفاء على العمالة.</li> <li>- تصميم المنتجات على النحو الذي يسهل عملية التصنيع.</li> <li>- نظام التوزيع تكلفة أقل</li> </ul>	الريادة في الكلفة
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تنسيق قوي بين الوظائف خاصة الجودة التطوير، والتسويق.</li> <li>- مقاييس وحوافز ذاتية غير كمية.</li> <li>- جذب عمالة بمهارات عالية، ومبدعة إضافة إلى العلماء والباحثين.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- قدرات ومهارات تسويقية عالية.</li> <li>- مواصفات في المنتجات متميزة.</li> <li>- الابتكار والتطوير.</li> <li>- قدرات عالية في مجال الريادية في الجودة والتكنولوجيا.</li> <li>- قنوات توزيع فعالة وتعاون قوي مع الوسطاء</li> </ul>	استراتيجية التميز
<ul style="list-style-type: none"> <li>- مزيج من السياسات المشار إليها أعلاه وموجهة إلى قطاع السوق المعين</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مزيج من السياسات المشار إليها أعلاه وموجهة إلى قطاع السوق المعين</li> </ul>	استراتيجية التركيز

المصدر: جمال الدين محمد المرسي ، التفكير الاستراتيجي ، والإدارة الاستراتيجية ، منشورات دار النهضة العربية ، لبنان ، 2002 ، ص 283.

3- مخاطر استراتيجيات التنافس :

يرى كل من "ولنر و هنجر" أنه ليس هناك استراتيجية تنافسية واحدة مثالية ، أو تضمن النجاح التام ، كونها تنطوي على بعض المخاطر التي يمكن تلخيصها في الجدول التالي<sup>1</sup> :

<sup>1</sup> جمال الدين محمد المرسي ، التفكير الاستراتيجي ، والإدارة الاستراتيجية ، منشورات دار النهضة العربية ، لبنان ، 2002 ، ص 283.

الجدول رقم 02 : مخاطر استراتيجيات التنافس

مخاطر استراتيجيات الريادة في التكلفة	مخاطر استراتيجيات التمايز	مخاطر استراتيجيات التركيز
لا تدوم طويلا بسبب:	لا تدوم طويلا بسبب:	يتم تقليدها عندما:
- التقليد من جانب المنافسين.	- التقليد من جانب المنافسين.	- يصبح قطاع السوق لمستهدف جذاب هيكليا بسبب التلاشي التدريجي لهيكله أو تلاشي الطلب.
- التغير التكنولوجي.	- أساليب التمايز تصبح أقل أهمية للمشتريين	- يدخل المنافسون الكبار هذا القطاع وعلى نطاق كبير بسبب تضاؤل الفرق بين القطاع وغيره من قطاعات السوق الأخرى، وبسبب مميزات التسويق الشامل.
- قواعد ومتغيرات أخرى		- ظهور شركات أخرى جديدة تتبع إستراتيجية التركيز على أجزاء من نفس القطاع التسويقي

المصدر : جمال الدين محمد المرسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 284.

المطلب الثاني : استراتيجية ريادة التكلفة

يتجسد هدف المؤسسة في السعي وراء هذه الاستراتيجية في إحراز التفوق على المنافسين ، وذلك بعمل كل ما يمكن عمله لإنتاج سلع وخدمات بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين.

1- تعريف استراتيجية التكلفة :

نعني بها تحقيق المؤسسة التكلفة الأقل<sup>1</sup>، حيث تسعى لتحقيق الريادة في تخفيض التكلفة كإستراتيجية أساسية تعمل على تخفيض التكلفة إلى الحد الأدنى حتى تتمكن من بيع منتجاتها بسعر أقل من سعر منافسيها ، وتتمكن المؤسسة من الوصول لتحقيق هذه الاستراتيجية من خلال توافر اقتصاديات الحجم واستخدام وسائل متطورة لتقليل من القوى العاملة واستغلال الخبرات من أجل تقليل التكاليف.

<sup>1</sup> محمد أحمد عوض ، الإدارة الاستراتيجية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2001 ، ص 176.

كما تعرف على أنها استراتيجية تنافسية تعتمد على التكلفة المنخفضة وموجهة إلى أسواق مستهدفة كبيرة وتتطلب أساليب وأدوات محكمة تتعلق بالتسهيلات الطبيعية ذات الكفاءة العالية ، وملاحقة مستمرة ومحكمة للتكلفة بغرض خفضها ورقابة صارمة على التكلفة وهامش الربح وخفض لتكاليف بعض المجالات مثل : البحوث والتطوير والخدمة ، وقوة البيع والإعلان والترويج ، وغيرها.

إن التمتع بوضع ريادي في التكلفة المنخفضة يوفر للمنظمة خطا دفاعيا ضد المنافسين الآخرين ، فالتكلفة المنخفضة لمنتجات المنظمة تسمح لها أن تواصل تحقيق الأرباح أثناء الفترات الزمنية التي تسودها المنافسة الشديدة ، كما أن الحصة السوقية الكبيرة للمنظمة في ظل هذه الاستراتيجية تعني أنها سوف يكون لديها قوة مساومة عالية مع الموردين الذين تتعامل معهم لأنها بالطبع تقوم بالشراء بكميات كبيرة من هؤلاء الموردين.

## 2- المزايا المحققة من استراتيجية قيادة التكلفة :

تحقق هذه الاستراتيجية عدة مزايا للمؤسسات المنتجة بأقل تكلفة من الصناعة ، وهي<sup>1</sup> :

- فيما يتعلق بالمنافسين : فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقل تكون في مأمن وفي موضع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر.
- فيما يتعلق بالمستثمرين : فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقل سوف تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء ، حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار.
- فيما يتعلق بالموردين : فالمؤسسة المنتجة بأقل تكلفة 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.
- فيما يتعلق بدخول المنافسين المحتملين إلى السوق : فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقل تحتل موقع تنافسي ممتاز يمكنها من تخفيض السعر ومواجهة أي هجوم من المنافسين الجدد.
- فيما يتعلق بالسلع البديلة : فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقل يمكنها مقارنة نفسها مع منافسيها باستخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة والتي قد تتمتع بأسعار جذابة.

<sup>1</sup> محمد أعمد عوض ، مرجع سبق ذكره ، ص 177.

يتضح لنا مما سبق مدى أهمية ميزة التكلفة الأقل التي توفر قدرا من الحماية للمؤسسة ضد المنافسين وأيضا مدى أهميتها في زيادة مقدرة المؤسسة على تحديد سعر الصناعة.

### 3- شروط ومحددات تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة :

تحقق النتائج المرجوة من استراتيجية الإنتاج بأقل تكلفة في حالة توافر عدد من الشروط وهي<sup>1</sup>:

- وجود طلب مرن للسعر ، حيث يؤدي أي تخفيض في السعر إلى زيادة مشتريات المستهلكين للسلعة.
- نمطية السلع المقدمة.
- عدم وجود طريقة واحدة لاستخدام السلعة بالنسبة لكل المشتريين.
- عدم وجود طرق كثيرة لتمييز المنتج.
- محدودية تكاليف التبديل أو عدم وجودها بالنسبة للمشتريين.

وهناك محددات رئيسية للتكلفة يمكن استخدامها في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمقارنة مع المنافسين وتشمل هذه

القوائم العوامل التالية:

- وفرات اقتصاديات الحجم.
- وفرات منحني التعلم والخبرة.
- النسب المرتفعة لاستغلال الطاقة.
- تخفيض تكاليف الأنشطة المترابطة مع بعضها.
- درجة مشاركة وحدات نشاط أخرى في استغلال الفرص المتاحة.
- وفرات التكلفة المتحققة.
- تخفيضات التكلفة من خلال اختيار مواقع المصانع والمخازن.

وفي الأخير نقول أن من أهم المشاكل التي بإمكانها اعتراض هذه الاستراتيجية تركيز المؤسسة على جانب التكاليف من خلال أداء نشاط المشتريات بصورة أكثر فاعلية ، بالإضافة إلى أنه لا توجد محاولات تخفيض إلا على العمليات الحالية المستخدمة في المؤسسة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> نبيل مرسي خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص 168.

<sup>2</sup> نبيل مرسي خليل ، نفس المرجع السابق ، ص 169.

### المطلب الثالث : استراتيجية التمييز

يتجسد الهدف من استراتيجية التمييز في تحقيق المزايا التنافسية وذلك من خلال محاولة ابتكار منتج ينظر إليه المستهلكين على أنه منتج منفرد.

#### 1- تعريف استراتيجية التمييز :

تسعى المؤسسة من خلال هذه الاستراتيجية إلى تقديم سلعة أو خدمة مختلفة عما يقدمه المنافسين لإشباع رغبات وحاجيات المستهلكين المتعددة والمختلفة ، لأن هذا المستهلك يهتم بالتمييز والجودة ، ومن جهة أخرى نجد أن نواحي التمييز عديدة منها<sup>1</sup> :

- التمييز على أساس التفوق الفني.
- التمييز على أساس الجودة.
- التمييز على أساس تقديم خدمات ما بعد البيع تكون مغرية بالنسبة إلى المستهلك.

ولإنجاح هذه الاستراتيجية يجب تخصيص جزء من الأرباح لإعادة استثمارها في مجال البحث والتطوير للحفاظ على بقاءها ، كون استراتيجية التمييز عبارة عن تمييز المنتج أو الخدمة عن طريق خلق أو إنتاج شيء ما ، بحيث تدركه الصناعة على أنه متميز ومنفرد ، ويمكن لصيغ التمييز أن تتخذ أشكال عدة منها (التصميم، النوعية، التكنولوجيا، خدمات، الزبائن، شبكة الموزعين، والباعة، صورة نوع المنتج في ذهن المستهلك...)، وهي أيضا استراتيجية تنافسية موجهة للسوق الكبير الحجم وتنطوي على الابتكار والتطوير في المنتج أو الخدمة على النحو الذي يتم إدراكه على أنه شيء فريد أو متميز<sup>2</sup>.

#### 2- شروط استراتيجية التمييز :

هنالك مجموعة من الشروط الداخلية والخارجية والتي نوردتها فيما يلي :

##### أ- الشروط الخارجية :

- إدراك المستهلك لقيمة الفرق بين منتج المؤسسة ومنتجات المنافسين من خلال الميزة التي توفرها.

<sup>1</sup> نبيل مرسي خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص 182.

<sup>2</sup> نبيل مرسي خليلي ، نفس المرجع السابق ، ص 183.

- توافق استخدامات المنتج مع رغبات المستهلكين وتنوعها.
- عدم وجود مؤسسات تنتج استراتيجيات التميز

### ب- الشروط الداخلية :

- توفر مواد أولية ذات نوعية ريفية تسمح بتوفير جودة وأداء مميزين للمنتج النهائي.
- بذل مجهود كبير في مجال البحوث والتطوير للمنتج بهدف تصميم منتج بخصائص ومواصفات ممتازة وفائقة الأداء، تتوافق مع رغبات المستهلكين مع التركيز على الجودة والتحسين المستمر.
- الاستخدام الأمثل للموارد الفكرية والمهارات والوقت والجهد والأفراد.
- وجود نظام معلومات تسويقي وخدمي فعال، يوفر المعلومات الكافية عن كيفية تشغيل المنتجات، ويسمح بتقديم المساعدات الفنية للمستهلك ويوفر صيانة سريعة ودقيقة ، كما يساهم في سرعة تلبية الطلبات<sup>1</sup>.

تحقق استراتيجية التميز بعض المزايا منها:

- تقدير المستهلكين لقيمة الاختلافات في المنتج أو الخدمة ودرجة تميزه عن غيره من المنتجات.
- تعدد استخدامات المنتج وتوافقها مع حاجات المستهلك.
- عدم وجود عدد كبير من المنافسين يتبع نفس استراتيجية التميز.

### 3- خطوات التطبيق الناجح لإستراتيجية التميز :

يمكن اتباع استراتيجيات تمييز ناجحة بتحقيق عدد من الأنشطة هي<sup>2</sup>:

- شراء مواد خام بحيث تؤثر على أداء وجودة المنتج النهائي.
- تكثيف جهود البحث والتطوير اتجاه المنتج من خلال تصميمات وخصائص أفضل.
- تكثيف جهود البحث والتطوير تكون موجهة نحو عملية الإنتاج ، بحيث تؤدي إلى تحسين الجودة ، وطرق الإنتاج والشكل الخارجي للمنتج.
- عملية التصنيع : بالتركيز على عدم وجود أي عيوب في التصنيع ، تصميم أداء فائق للغاية من الناحية الهندسية، صيانة مستمرة ودائمة لمعدات الإنتاج.

<sup>1</sup> ثابت عبد الرحمان إدريس ، الإدارة الاستراتيجية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2002 ، ص 256.

<sup>2</sup> ثابت عبد الرحمان إدريس ، نفس المرجع السابق ، ص 256.

- نظام للتسليم في أقصر زمن مع وجود نظام دقيق لإعداد الملفات والأوامر المطلوبة.
- أنشطة التسويق والمبيعات وخدمة المستهلك التي تؤدي إلى تقديم المساعدة الفنية للمستهلك ، مع الصيانة السريعة.
- خدمات إصلاح أفضل ، معلومات أكبر كفاءة استخدام المنتج ، التشغيل السريع للأوامر والطلبات<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع : إستراتيجية التركيز

تعرف الاستراتيجية العامة الثالثة بأنها " استراتيجية التركيز " تصمم استراتيجية التركيز لمساعدة المؤسسة على فئة عملاء معينة داخل الصناعة.

#### 1- تعريف استراتيجية التركيز :

هي استراتيجية تنافسية موجهة إلى قطاع محدود من السوق المستهدف ، أو إلى مجموعة معينة من المشتريين دون غيرهم ، وذلك بدلا من التعامل مع السوق ككل.

وتسعى المؤسسة التي تتبع هذه الاستراتيجية إلى الاستفادة من ميزة تنافسية في قطاع السوق المستهدف من خلال تقديم منتجات ذات أسعار أقل من المنافسين بسبب التركيز على خفض التكلفة ، أو من خلال تقديم منتجات متميزة من حيث الجودة أو المواصفات أو خدمة العملاء...، بسبب التركيز على التمايز لذلك فإن هذه الاستراتيجية قد تأخذ في التطبيق العملي نوعين من التركيز<sup>2</sup> :

أ- **التركيز على خفض التكلفة** : هي استراتيجية تنافسية تعتمد على خفض التكلفة للمنتج ، وذلك من خلال التركيز على قطاع معين من السوق ، أو مجموعة معينة من المشتريين ، والذين يتم خدمتهم فقط كقطاع صغير وليس السوق ككل، وفي حالة استخدام هذه الاستراتيجية فإن الشركة أو وحدة الأعمال تسعى إلى تحقيق ميزة تنافسية في قطاع السوق المستهدف تعتمد على التكلفة المنخفضة.

ب- **التركيز مع التمايز** : هي استراتيجية تنافسية تعتمد على تمايز المنتج والموجهة إلى قطاع محدود مستهدف من السوق وليس السوق ككل ، أو إلى مجموعة من المشتريين دون غيرهم ، وفي حالة استخدام هذه الاستراتيجية من قبل

<sup>1</sup> ثابت عبد الرحمان إدريس ، مرجع سبق ذكره ، ص 256.

<sup>2</sup> فاطمة الزهراء بن قايد ، دور الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة مركب السيارات الصناعية بالروبية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع : تسيير المنظمات ، جامعة أحمد بوقرة ، بومرداس، 2011 ، ص 50.

المؤسسة أو وحدة الأعمال تسمى بميزة تنافسية في قطاع السوق المستهدف والتي تعتمد على التمايز من خلال منتجاتها وخلق الولاء لعلامة تلك المنتجات.

## 2- شروط وخطوات تطبيق استراتيجية التركيز :

تتحقق الميزة الناتجة عن استخدام استراتيجية التركيز أو التخصص في الحالات التالية<sup>1</sup>:

- عندما توجد مجموعة مختلفة ومتميزة من المشترين ممن لهم حاجات مختلفة أو يستخدمون المنتج بطرق مختلفة.
- عندما لا يحاول أي منافس آخر التخصص في نفس القطاع السوقي المستهدف.
- عندما لا تسمح موارد المؤسسة إلا بتغطية قطاع سوقي معين (محدود).
- عندما تتفاوت قطاعات الصناعة بشكل كبير من حيث الحجم ومعدل النمو والربحية.
- عندما تشتت حدة عوامل التنافس ، بحيث تكون بعض القطاعات أكثر جاذبية من غيرها.

أما كيفية الدخول في استراتيجية التركيز فهناك خطوتين هما :

- اختيار وتحديد الدخول في قطاع من قطاعات الصناعة التي سيتم التنافس فيها.
- تحديد كيفية بناء ميزة تنافسية في القطاعات السوقية المستهدفة ، ولتقرير أي من القطاعات السوقية يتم التركيز عليها، فلا بد من تحديد مدى جاذبية القطاع بناء على معرفة حجم القطاع ، ربحية القطاع ، مدى شدة قوى التنافس.

## 3- أشكال التركيز :

هناك عدة أشكال للتركيز نذكر منها<sup>2</sup>:

- أ- **تنمية السوق** : يتم تنمية وتوسيع منتجات وخدمات المؤسسة من خلال الحصول على أكبر حصة في السوق الحالي، أو الدخول إلى أسواق جديدة على المستوى العالمي.

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء بن قايد ، مرجع سبق ذكره ، ص 51.

<sup>2</sup> فاطمة الزهراء بن قايد ، نفس المرجع السابق ، ص 52.

ب- تنمية المنتج : تهتم المؤسسة بإجراء تعديلات على منتجاتها وخدماتها بما يضيف لها مزايا تنافسية جديدة للمنتج ، أو بما يوثق صلة المستهلك بالمنتجات والخدمات المتاحة في السوق الحالي من خلال تلبية رغباته وحاجاته رغم تنوعها وتجديدها ، وبالتالي تحقيق رضاه عن منتجات المؤسسة.

ج- التكامل الأفقي : يعني أن المؤسسة تعمل على امتلاك أو شراء بعض الوحدات الجديدة أو شراء بعض المؤسسات أو الوحدات المنافسة ، أو على الأقل السيطرة عليها لتلبية رغبات المستهلكين المتزايدة أو استغلال فرص استثمار جديدة بهدف الحد من المنافسة التي تمثلها ، أو التحكم في حجمها وأسلوبها ، وبالتالي تحقق المؤسسة من خلال التكامل كفاءة وسيطرة ورقابة أكبر على السوق<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء بن قايد ، مرجع سبق ذكره ، ص 52.

## المبحث الثالث : التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتأثيره على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

لكل مؤسسة اقتصادية رغبة في المحافظة على ميزتها التنافسية وتحسينها باستمرار يتوجب عليها تحديد استراتيجيات لتسيير تكاليفها ، تهدف منها إلى منح ميزة تنافسية تخص التكاليف ، وتمثل هذه الاستراتيجيات في توجيه جهود المؤسسة نحو تخفيض التكاليف الكلية للإنتاج ، وهذا استنادا إلى القاعدة التي تقول " تكون المؤسسة في وضعية تنافسية أحسن من وضعية مثيلاتها إذا كانت تكاليفها أقل فتمتلك ميزة تنافسية بالتكاليف" ، بحيث سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم مفهوم هذه الاستراتيجيات وأدواتها ، وطرق تخفيض التكاليف وأيضا أثر هذه الاستراتيجيات على تنافسية المؤسسة الاقتصادية.

### المطلب الأول : مفهوم التسيير الإستراتيجي للتكاليف

تعتبر استراتيجية التكلفة إحدى الإستراتيجيات التي تنتجها المؤسسة في إطار محيطها التنافسي ، في سبيل تحقيق ميزة تنافسية والتي يتم بموجبها توجيه كافة الجهود نحو هدف أساسي وهو تخفيض التكلفة الكلية للمنتج ، ومن ثم يكون بإمكان هذه المؤسسة الهيمنة على الأسواق ، وتحقيق هدفها المنشود الذي نشأت من أجله.

وعليه يمكن تعريف التسيير الاستراتيجي للتكاليف على أنه:

- مجموع العمليات أو التصرفات التي تنجم عن المسيرين والتي يكون الهدف من وراءها الوصول إلى رضا العميل ، وذلك من خلال التركيز على التخفيض والتحكم المستمر في التكاليف<sup>1</sup> ، مع ضرورة الانتباه إلى دور محركات التكلفة لأن التغيير في محرك التكلفة ينعكس بالضرورة على التكلفة الإجمالية ، فعلى سبيل المثال لو افترضنا أن عدد المنتجات المباعة هو محرك التكلفة لليد العاملة (المكلفة بعملية الإنتاج)، فلو أن الإدارة قررت تخفيض عدد المنتجات المباعة بـ 25% فهذا يستلزم الانخفاض في تكاليف اليد العاملة بنفس النسبة ، فالمسؤولون يجب عليهم في هذه الحالة القيام باتخاذ إجراءات مصاحبة للقرارات المتخذة ، مثل تحويل بعض العمال (المكلفين بعملية البيع) إلى وظائف أخرى تعاني من العجز أو القيام بتسريحهم.

<sup>1</sup> عبد الحق عطوط ، مرجع سبق ذكره ، ص 30.

- وتعرف أيضا على أنها " تحليل التكاليف الخاصة بالمؤسسة إضافة إلى تحليل التكاليف الخاصة بالمنافس ، حيث تأخذ العناصر الاستراتيجية أهمية خاصة وتستخدم بيانات التكلفة في تحديد الاستراتيجية الأنسب للمؤسسة ، والتي تمكنها من تحقيق الميزة التنافسية".

- وتعرف أيضا " بأنها تتكون من مجموع الطرق المتطورة للتخطيط والرقابة، فالمؤسسات تواجه تحديين رئيسيين هما<sup>1</sup>:

- تحقيق الربحية في المدى القصير .
- الحفاظ على الوضع التنافسي في المدى الطويل.

من خلال ما سبق يتضح أن توفر نظام استراتيجي فعال لتسيير التكلفة يتيح للمسؤولين تلبية كل التحديات التي تواجههم ، لأنه يساعد على توفير معلومات مفيدة لإدارة الكفاءات الأساسية للمؤسسة ، بحيث يمكن لهذه الأخيرة استغلال الفرص المحتملة في السوق وتطوير التكتيكات والاستراتيجيات التنافسية لمواجهة التهديدات.

### المطلب الثاني : أدوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف

لقد اختلفت وتعددت أدوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف ، وهي تختلف من مؤسسة لأخرى حسب حجمها وطبيعة نشاطها والمجال الذي تنشط فيه ، وتبعاً لهذا سنحاول إبراز وتقديم أهم هذه الأدوات المتبعة في مختلف المؤسسات الاقتصادية ، والتي نذكر منها ما يلي :

#### 1- التكاليف من خلال دورة حياة المنتج :

تمثل دورة حياة المنتج في الفترة الزمنية من بداية البحوث والتطوير إلى انتهاء الدعم والمساندة للعملاء ، وبإعداد موازنة دورة حياة المنتج ، فإن الإدارة يكون بوسعها تقدير الإيرادات والتكاليف المرتبطة بكل منتج ، وتحديد تكلفة دورة حياة المنتج معناه<sup>2</sup> " تتبع وتجمع التكاليف الفعلية المرتبطة بكل منتج من البداية إلى النهاية<sup>2</sup> ، وهذا ما يوفر معلومات هامة لخدمة قرارات التسعير ، وبما أن العديد من التكاليف يمكن أن تحدث قبل التصنيع ، فموازنة دورة حياة المنتج وإعداد التقارير يحقق على الأقل ثلاث مزايا هي<sup>3</sup> :

<sup>1</sup> عبد الحق عطوط ، مرجع سبق ذكره ، ص 31.

<sup>2</sup> عبد الحق عطوط ، نفس المرجع السابق ، ص 33.

<sup>3</sup> راضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، تخصص إدارة أعمال ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، الجزائر ، 2008 ، ص 23.

- مجموع التكاليف والإيرادات المرتبطة بكل منتج تصبح واضحة ومفهومة، بعكس أغلبية أنظمة محاسبة التكاليف، حيث تكون فيها تكاليف الإنتاج أكثر وضوحاً من التكاليف التي تقع في البداية قبل الإنطلاق في التصنيع (البحث والتطوير) وفي نهاية السلسلة (ما بعد البيع).
- إن الفروق بين المنتجات الناتجة عن نسب ما يحدث من إجمالي التكاليف بالمراحل المبكرة يمكن التركيز عليها بشكل أفضل ، حيث نجد ارتفاع هذه النتيجة يتطلب من الإدارة اهتماماً أكبر بإعداد تقديرات عن إيرادات المنتج تكون دقيقة ومبكرة بقدر الإمكان.
- يتم التركيز على العلاقات المتداخلة بين مجموعات التكلفة ، فالمؤسسات التي تمكنت من تخفيض تكاليف البحث والتطوير على سبيل المثال ، نجد أنها تحملت أعباء معتبرة في السنوات اللاحقة تخص خدمات ما بعد البيع ، ذلك بسبب فشل المنتجات بتحقيق مستويات أداء الجودة التي وعد بها العميل ، وبالتالي فإن إعداد التكاليف والإيرادات المرتبطة بدورة حياة المنتج يمنع من إخفاء مثل هذه التغييرات<sup>1</sup>.

## 2- التحسين المستمر :

إن إرضاء المستهلك يتطلب ضرورة التحسين المستمر في عملية التشغيل الداخلية ، ومن ثم إعداد الموازنة على أساس من التحسين المستمر ، إنما يمثل مدخلاً لإعداد الموازنة يتم بمقتضاه تخطيط التكاليف على أساس إدخال تحسينات في المستقبل وليس على أساس الممارسات والطريقة الحالية ، حيث أن التحسينات المقترحة يمكن الحصول عليها حتى من طرف العاملين بكافة أوجه النشاط بالمؤسسة ، وأن منهجيات إدارة المشاريع يجب أن تخضع إلى التحسين المستمر نظراً لأهميته من أجل البقاء في صدارة المنافسة<sup>2</sup>.

إن التحسين المستمر يعتبر من أدوات التسيير العملي للتكاليف كما أنه يعتبر من بين مصادر الميزة التنافسية للمؤسسة ، لأنه يعني أكثر بتكاليف الإنتاج ، الجودة ، التجديد ، ومن أهم فوائده نذكر ما يلي:

- موقع تنافسي أفضل.
- تحليل استراتيجي أفضل للتكاليف.
- توفير قيمة مضافة للعملاء.
- إدارة أفضل لتوقعات واحتياجات العملاء.

<sup>1</sup> راضية عطوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 23 ، 24.

<sup>2</sup> راضية عطوي ، نفس المرجع السابق ، ص 27.

- سهولة التنفيذ.

### 3- التسيير الاستراتيجي للتكاليف من خلال سلسلة القيمة :

#### أ- تعريف سلسلة القيمة:

- هناك من يعرفها على أنها " طريقة عمل جماعي من أجل الحفاظ أو تغيير منتج ما بهدف تحقيق توازن بين الوظائف الأساسية للمنتج (الوصول إلى رضا العملاء ، تبرير سعر البيع) وتكلفة عناصر الإنتاج التي تضمن هذه الوظائف"<sup>1</sup>.

#### - وحسب Porter:

" سلسلة القيمة تقسم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة وثيقة الصلة بالخطة الاستراتيجية ، بهدف فهم سلوك التكاليف ومعرفة المصادر الحالية والمحتملة للتمييز"<sup>2</sup>.

ويعتبر porter بأن سلسلة القيمة تختلف من مؤسسة لأخرى ، حسب ماضيها ، استراتيجياتها وجودة خدماتها وعملياتها.

إن قيمة المنتج يتم التحكم عليها على أساس احتياجات العميل وتقاس من خلال العلاقة بين رضا العميل والتكلفة الإجمالية ، حيث:

$$\text{القيمة} = \text{رضا العميل} / \text{التكلفة الإجمالية}.$$

- القيمة من وجهة نظر المساهمين : والتي تقيس خلق الثروة من أجل المساهمين وتأثيرها المحاسبي في المؤسسة والتي تعرف بأنها " القيمة الاقتصادية للمؤسسة بعد طرح الديون".

- القيمة من أجل العميل : فهو يفضل اقتناء المنتجات والخدمات التي يرغب بها من خلال أربعة أبعاد:

- التكلفة التي يرغب فيها دائما (الحد الأدنى الممكن).
- الجودة التي يرغب فيها (الحد الأقصى الممكن).
- مدة التوزيع والتي يجب أن تكون في مستوى تطلعات العميل.
- التجديد.

<sup>1</sup> عبد الحق عطوط ، مرجع سبق ذكره ، ص 38.

<sup>2</sup> Michael Porter, op, cit, P 49.

ب- أهمية سلسلة القيمة :

- تمثل سلسلة القيمة أحد الأدوات الأساسية للتحليل الاستراتيجي من خلال تخفيض التكلفة عن طريق تحليل تكاليف وإيرادات كل مؤسسة ، ومقارنة سلسلة القيمة للمؤسسة مع واحدة أو أكثر من المؤسسات المنافسة.
- تعد أحد الأدوات الكفؤة والفعالة في التحديد الشامل لتكاليف وإيرادات الأنشطة وبالشكل الذي يغطي كامل دورة حياة المنتج.
- تقدم صورة واضحة عن تدفق الأنشطة في المؤسسة<sup>1</sup>.

4- التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة :

لقد تزايد الاهتمام بتكاليف الجودة في يومنا هذا لأنها تمثل حوالي 10 % إلى 20 % من رقم الأعمال للعديد من المؤسسات ، حيث أن تكاليف الجودة لها مصدرين رئيسيين في المؤسسة هما : تكاليف الموارد المستهلكة من أجل الحصول على منتجات مطابقة للخصائص والمواصفات المطلوبة من جهة ، ومجموع التكاليف المتعلقة بتسيير الجودة من جهة أخرى ، وعليه فإننا نقصد بـ<sup>2</sup> :

- **الجودة** : تعرف الجودة حسب الجمعية الأمريكية لمراقبة الجودة على أنها المطابقة مع المتطلبات (المواصفات)، كما تعرف على أنها التطابق مع المتطلبات التي يشترطها العميل والتي تدخل في دفتر الأعباء الخاص بالمنتج أو الخدمة.
- **تكاليف الجودة** : تتمثل في تكاليف الوقاية ، تكاليف الكشف.
- **تكاليف الجودة** : هي تكاليف الفشل ، تتمثل في تكاليف الجودة الداخلية + تكاليف الجودة الخارجية.

هناك بصفة عامة علاقة متناقضة بين تكلفة المطابقة وتكلفة الجودة ، فكلما أنفقت المؤسسة أكثر من أجل تحسين الجودة كلما انخفضت تكاليف الجودة ، ولهذا فإن تأثير الجودة يعتبر تأثيرا مضاعفا على المزايا والاستراتيجيات التنافسية، حيث:

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة" ، مرجع سبق ذكره ، ص 364.

<sup>2</sup> عبد الحق عطوط ، مرجع سبق ذكره ، ص 43.

- توفير منتجات عالية الجودة يزيد من قيمة هذه المنتجات في أعين المستهلكين ، وهذا المفهوم المدعم للقيمة يؤدي إلى السماح للمؤسسة بفرض أسعار عالية على منتجاتها.
- التأثير الثاني للجودة العالية على الميزة التنافسية ، فيصدر عن الكفاءة العالية والتكاليف المنخفضة للوحدة ، إن أقل وقت يضيعه العامل يؤدي إلى خروج منتجات معيبة أو خدمات ذات مستوى أقل من المستوى القياسي ، أما اختصار عامل الوقت فيؤدي إلى إنتاجية أعلى للعامل وتكاليف أقل للوحدة ، وهكذا نجد أن المنتج العالي الجودة لا يسمح للمؤسسة فقط بفرض أسعار عالية لمنتجاتها ولكن يؤدي أيضا إلى خفض التكلفة.

### 5- التسيير الاستراتيجي لتكاليف المنافس :

إن المؤسسة التي تتبنى أو تمتلك ميزة التكلفة على وجه الخصوص تبحث دون شك على تقدير تكاليف المنافسين ، هذا الجهد يمكن أن يتطلب شرطين مسبقين هما : الأول أن يكون للمؤسسة فهم جيد لتكاليفها ، أما الشرط الثاني فيفترض أن المنافسين الذين ستم دراستهم يمتلكون سلسلة قيمة مشابهة أو ماثلة لسلسلة المؤسسة.

إن العمل على تحليل ومعرفة تكاليف المنافسين له الأثر الإيجابي والمباشر على هيكل التكلفة الخاص بالمؤسسة من جهة والتوجهات الاستراتيجية للمؤسسة من جهة أخرى ، لأن هذا التحليل يسمح باكتشاف طرق جديدة لممارسة بعض الأنشطة المضيئة للقيمة ، إضافة إلى تحديد وضعية المنافسين اتجاه عوامل تطور التكلفة ، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى معرفة مصادر تدهور وزيادة التكاليف ومن ثم العمل على تخفيضها في المؤسسة<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث : الطرق المعتمدة في تخفيض التكاليف

مع زيادة حدة المنافسة والتطورات الهائلة في التكنولوجيا كان لا بد من تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة مما جعلها تركز على التكلفة ، من خلال تخفيضها والتقليل منها ، بحيث سنتطرق إلى بعض هذه الطرق المعتمدة في تخفيض التكاليف والتي نذكر منها:

#### 1- محاسبة المسؤولية :

هي نظام رقابي يهدف إلى ربط التكاليف والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها ضمن مراكز المسؤولية ومحاسبتهم وفق الصلاحيات والمسؤوليات المخولة لهم ، وتقوم على تحديد الأهداف لكل مركز من مراكز المسؤولية ،

<sup>1</sup> عبد الحق عطوط ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 45 ، 46.

ويمنح المدير الصلاحية اللازمة ليقوم بتنفيذ الأهداف المحددة ، وتتم الرقابة وتقييم كفاءته وإذا وجدت أي انحرافات تتم محاسبته.

## 2- أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب :

تعتبر هذه الطريقة من أهم المستجدات في أساليب الإدارة ، والتي أحدثت شبه ثورة في بيئة الإدارة والإنتاج ، ويرجع ذلك بشكل رئيسي إلى ما حققه هذا الأسلوب من نجاح كبير في الصناعات اليابانية وما ترتب عليه من تخفيض التكاليف وزيادة الربحية والإنتاجية ، ويقوم هذا الأسلوب على الأداء الفوري لعملية الشراء والإنتاج لتلبية احتياجات الطلب الخارجي بالجودة المناسبة ، مع استبعاد كافة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التحسين المستمر في طرق أداء الأنشطة وحسن استغلال الموارد بأفضل طريقة ممكنة<sup>1</sup>.

## 3- تخفيض التكاليف من خلال وظيفة الصيانة :

يقصد بصيانة الشيء لغة حفظه ، حمايته ووقايته ، وتمده بالعناية اللازمة<sup>2</sup>، وبشكل عام فإن الصيانة هي العمل المؤدى بهدف الحفاظ على التجهيزات الانتاجية أو إعادة إلى الحالة التي تمكنها من أداء وظائفها بالمستوى المقبول<sup>3</sup>، حيث أن المؤسسة في ظل قيامها بعمليات الصيانة تسعى إلى تخفيض تكاليف هذه الوظيفة ، وذلك من خلال التوفيق بين الصيانة الوقائية والصيانة الإصلاحية من جهة ، وبين الصيانة الداخلية والخارجية من جهة أخرى ، فالمؤسسة تكون أمام التوفيق بين هذه الأصناف المختلفة لبلوغ هدف واحد وهو ضمان السير العادي للعملية الإنتاجية بأقل تكاليف ، ولأجل ذلك لابد من دراسة العلاقة الموجودة بين مختلف الأصناف ثم اختيار التوفيق المناسبة.

حيث تبرز العلاقة العامة بين تكاليف كل من الصيانة الوقائية والصيانة الإصلاحية فهي علاقة عكسية ، حيث كلما ارتفعت تكاليف الصيانة الوقائية انخفضت تكاليف الصيانة الإصلاحية ، إن وجود الصيانة الوقائية يؤدي عموماً إلى التقليل من الأعطال وبالتالي من تدخلات الصيانة الإصلاحية ، كما تجدر الإشارة إلى أن الانخفاض في تكاليف الصيانة الإصلاحية يكون بمعدل أقل من المعدل التي تزيد به تكاليف الصيانة الوقائية ، مما يحتم في هذه الحالة تفضيل الصيانة الإصلاحية ، وحيث أن مجموع تكاليف الصنفين يمثل التكاليف الكلية للصيانة ، والتوفيق المناسبة بالنسبة للمؤسسة هي تلك التي تكون فيها التكلفة الكلية للصيانة في أدنى مستوياتها.

<sup>1</sup> نور أحمد ، وعبيد حسين ، والسيد شحاتة شحاتة ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدرا الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص 67 - 68.

<sup>2</sup> المنظمة العربية للتربية والثقافة ، والعلوم ، المعجم العربي الأساسي ، لاروس 1989.

<sup>3</sup> سونيا محمد البكري ، تخطيط ومراقبة الإنتاج ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 1998 ، ص 233.

#### 4- مقياس الأداء المتوازن :

إن مقياس الأداء المتوازن يعد إطاراً متكاملًا للأداء الاستراتيجي لتنظيم الأعمال ، فهو الأداة التي تستخدم لنقل وتوصيل إستراتيجية المؤسسة إلى الوحدات والمستويات الإدارية المختلفة ، وهي أيضا لترجمة استراتيجيات المؤسسة إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات عملية تحقق رؤية مهمة المؤسسة ، وأيضا لقياس نماذج التنفيذ في هذه الوحدات واستخدامها بشكل يضمن تحقيق النتائج المستهدفة بما يدعم قوة المؤسسة وموقفها التنافسي ، فهو يجمع بين المقاييس المالية وغير المالية ويهتم بالأهداف في الأجل قصير المدى ويربط بين الاستراتيجيات والعمليات بما يحقق التوازن بين حاجات الأطراف المعنية بتنظيم الأعمال وهم المستثمرون والعملاء والعمالون والمجتمع<sup>1</sup>.

#### 5- أسلوب إدارة الجودة الشاملة :

تعرف إدارة الجودة الشاملة بأنها " القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مرة مع الاعتماد على تقييم المستهلك ومع معرفة تحسين الأداء" ، وهو منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات توقعات العميل إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر للعمليات الإنتاجية ، ومن أهم الأهداف التي يسعى إليها أسلوب إدارة الجودة الشاملة ما يلي<sup>2</sup>:

- خفض التكاليف وذلك بتقليل الأخطاء ونسبة تكرار العمل والعمل الإضافي.
- تحقيق الجودة.
- زيادة الفوائد والأرباح وتمثل في زيادة المبيعات وزيادة المشاركة في السوق.
- رضا وسرور العملاء بحيث يشترون أكثر من مرة ويقومون بالدعاية.
- تمكين الموظفين ومنحهم السلطة وبذلك تتجنب المؤسسة المشاكل المستقبلية.

#### 6- أسلوب سلسلة التوريد<sup>3</sup> :

والتي يقصد بها " تكامل الأنشطة المرتبطة بتدفق وتحويل السلع من مرحلة المواد الأولية وحتى المستخدم الأخير بغرض تحسين علاقات سلسلة التوريد لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة " .

<sup>1</sup> سونيا محمد البكري ، مرجع سبق ذكره ، ص 233.

<sup>2</sup> محمد عبد العال النعيمي ، إدارة الجودة المعاصرة ، دار البازوري للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009 ، ص 46.

<sup>3</sup> علاء محمد البتانوني ، تأثير الربط بين تكامل ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الاستراتيجية على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية ، مجلة المحاسبة والمراجعة - AUJAA ، ص 229.

إن إدارة سلسلة التوريد تشير إلى النظام الكامل لسلسلة التوريد الذي يشمل التخطيط والتنسيق والتشغيل والرقابة وتعظيم الاستفادة من مختلف الأنشطة والعمليات بغرض إنتاج المنتجات المناسبة والمطلوبة من قبل العملاء في الوقت المناسب وبالكمية المناسبة والجودة المناسبة وفي الدولة المناسبة والموقع المناسب ، ومن أهم مزاياها:

- تنفيذ إدارة سلسلة التوريد يساعد على تخفيض التكاليف خاصة تكاليف الصفقات.
- تنفيذ إدارة سلسلة التوريد يسهل تبادل المعلومات ، ويمكن المنشآت من الحفاظ على درجة عالية من الحساسية تجاه السوق.
- **تخفيض التكاليف الوظيفية** : على سبيل المثال يسعى العاملون في وظيفة الشراء إلى تخفيض الأسعار المدفوعة مقابل شراء السلع والخدمات ، و العاملون في وظيفة النقل يعملون على تخفيض تكاليف الشحن.
- **تخفيض تكاليف التسليم** : ويتم في هذه المرحلة إدارة التدفقات النقدية للشحنات الواردة من الموردين والصادرة للعملاء والتي تؤثر على تكاليف الشراء والتسليم مع تحليل تكاليف تسهيلات النقل المشتركة بغرض تخفيض هذه التكاليف.
- **تخفيض التكاليف الكلية للملكية** : يتم في هذه المرحلة إدارة التكاليف والاستثمارات في الأصول بغرض تخفيض التكاليف الكلية للملكية.
- **تخفيض تكاليف القيمة المضافة للمنشأة على المبيعات**: أي العمل على تخفيض تكاليف القيمة المضافة والتي تشمل التكاليف المتعلقة بالتسويق والمبيعات والهندسة والدعم الفني ، ودعم الخدمة الميدانية وتكنولوجيا المعلومات والتكاليف العمومية والإدارية والتي ينبغي تخفيضها جميعا.
- **تخفيض تكاليف التسليم النهائي في سلسلة التوريد** : ويتم التركيز في هذه المرحلة على الشخص أو المنشأة المستهلكة أو ما يطلق عليه اسم المستخدم النهائي بهدف تحقيق الاقتصاديات الكاملة لسلسلة التوريد<sup>1</sup>.

#### المطلب الرابع : تأثير استراتيجيات التكلفة على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

حتمًا ومن المعروف أن لمعظم المناهج والسياسات والاستراتيجيات التي تطبق على نشاط المؤسسات من أجل تحسين أداءها وتطويره باستمرار وتعزيز تنافسيتها في السوق ، أنه يتولد عليها إيجابيات تعود بالمنفعة عليها وفي نفس الوقت قد تؤدي إلى وجود مخاطر تتعرض لها ، وهذا ما ينطبق أيضا على تطبيق استراتيجية التكاليف التي تعتمد على مختلف المؤسسات لدعم ميزتها التنافسية ، وعليه سوف نتطرق إلى كل من إيجابيات هذه الاستراتيجية ، وأيضا إلى سلبياتها.

<sup>1</sup> علاء محمد البتانوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 251.

## 1- نتائج و إيجابيات اتباع إستراتيجية التكلفة :

- إن تطبيق إستراتيجية التكلفة يدر على المؤسسة عدة نتائج ، تساهم في تعزيز الوضعية التنافسية لها ، مع مراعاة الشروط والمقومات التي تساهم في نجاح هذه الاستراتيجية ، وأهم هذه النتائج يمكن حصرها في<sup>1</sup> :
- تحسين الوضعية التنافسية : المؤسسة التي تتمكن من التحكم في تكاليفها ، تحتل أفضل المواقع التنافسية في السوق ، ذلك لأنها تملك أهم سلاح تنافسي يتمثل في هامش المناورة السعرية<sup>2</sup>.
  - مواجهة المنافسين المحتملين : إضافة إلى قدرة المؤسسة على مواجهة المنافسين الحاليين ، تتمكن عن طريق إستراتيجية التكاليف مواجهة المنافسين المحتملين ، وبالتالي التخفيض من جاذبية الصناعة للمستثمرين الجدد.
  - مواجهة المنتجات البديلة : يمكن للمؤسسة مواجهة المنتجات البديلة مقارنة بمنافسيها ، من خلال استخدام تخفيضات السعر لمحاكاة أسعار المنتجات البديلة التي عادة ما تكون جذابة.
  - قوة التفاوض مع الموردين : المؤسسة التي تنتج بتكلفة منخفضة ، يمكنها أن تكون في مأمن من ضغوطات الموردين الأقوياء ، خاصة إذا كانت اعتبارات الكفاءة تسمح لها بتحديد السعر وتحقيق هامش ربح معين لمواجهة ضغوط ارتفاع أسعار المدخلات الهامة والحرجة.
  - قوة التفاوض مع الزبائن : تجعل إستراتيجية التكلفة المؤسسة تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء ، حيث بإمكانها الاستجابة لطلباتهم ورغباتهم مما يزيد من حصتها في السوق.

## 2- مخاطر إستراتيجية التكلفة :

- على الرغم من المزايا إلا أنه هنالك مخاطر تهدد كيان المؤسسات التي تتبنى تلك الإستراتيجيات ، نذكر منها ما يلي :
- صعوبة تحقيق نمو المؤسسة : إن المؤسسة في إطار تنفيذها لإستراتيجية ما ، فإنها تسعى لتحقيق هدف النمو وهذا لا يتحقق إلا في الأجل الطويل ، وأن إستراتيجية التكاليف تزيد من تحركات المنافسين وأحجام الإنتاج وهذا يعني نمو القطاع ، هذا النمو لا بد أن يصاحبه نمو بوتيرة أكبر على مستوى المؤسسة ، وهذا الأخير لا يتأتى إلى بتوفير التمويلات اللازمة ، حينها تصدم المؤسسة بمشاكل تمويلية فيصعب تحقيق هذا النمو.

<sup>1</sup> نبيل مرسي خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص 108.

<sup>2</sup> هامش المناورة السعرية : أي عند امتلاك المؤسسة لميزة الإنتاج بالتكلفة الأقل يتيح لها تحديد السعر الذي ترغب به وهذا ما يكسبها هامش السعر بين سعر منتجها وسعر المنتجات المنافسة ، فتستغل هذا الهامش برفعه أو تخفيضه والمناورة به وكسب أكبر مبيعات لها.

- **الخبرة المقلدة :** إن من أهم المشاكل التي تنتج عن هذه الإستراتيجية ، خصوصا وأنها تعتمد على أثر الخبرة إلى حد كبير، هو إمكانية تقليد هذه الخبرة من طرف مؤسسات منافسة لا تملك خبرة ، من خلال قيامها بإدخال تحسينات منتج المؤسسة ، فتؤثر على انخفاض تكاليفه أكثر من تلك الانخفاضات الناتجة عن الخبرة المتراكمة ومن ثم الفوز بحصة من السوق ، ومن جهة أخرى يمكن استعمال تجهيزات وآلات أكثر أداء من طرف منافسين أقل خبرة تمكنها من خفض تكاليفها.
- **صعوبة التكيف مع الوضعيات الجديدة :** إن هذه الاستراتيجية تتطلب الإنتاج بكميات كبيرة والتي بدورها تلزم المؤسسة بذل مجهودات كبيرة في توفير الاستثمارات والتجهيزات ، هذه الوضعية ينتج عنها مشاكل متعددة في التكيف مع التغيرات التي قد تحصل في البيئة الاقتصادية ومجال المنافسة، لاسيما تلك المرتبطة بالتطور التكنولوجي وتغير سلوك المستهلكين.
- **مخاطر حرب الأسعار :** إن تبني هذه الاستراتيجية من قبل عدة مؤسسات منافسة ، يؤدي إلى ما يعرف بظاهرة حرب الأسعار ، حيث لا يستفيد أي منافس من تخفيض التكاليف ، باعتبار أن القضية تقود إلى التضحية بهوامش الربح والتنافس في تخفيض الأسعار ، مما يقود إلى تدهور إجمالي المدروية داخل ميدان النشاط دون أن تنجح أي مؤسسة في اكتساب وضعية جديدة.
- **إهمال دور السعر والتكلفة في المنافسة :** تقل أهمية المنافسة عن التكلفة في بعض المنتجات ، خاصة تلك السلع الكمالية ، والنشاطات المرتبة بالتكنولوجيا المرتفعة ، حيث يحتل عنصر التكلفة المرتبة الثانية بعد كل من الجودة والتطور التكنولوجي ، وأبرز مثال على ذلك المعدات الطبية والأسلحة التي تحمل فيها التكلفة ولا يؤخذ بها كمعيار<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> نبيل مرسي خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص 140.

## خلاصة الفصل الثاني :

في هذا الفصل حاولنا التطرق إلى تأثير محاسبة التكاليف على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ، حيث تناولنا فيه بالترتيب تحليل كل من بيئة المنافسة والميزة التنافسية وطرق تحسينها ، ومن ثم مختلف الاستراتيجيات العامة للتنافس التي تستطيع أي مؤسسة تطبيقها من أجل محاولة دعم تنافسيتها ، ومن بعدها الانتقال إلى استراتيجيات التكلفة ومختلف أدواتها التي تتبناها المؤسسة الاقتصادية من أجل تحقيق ميزتها التنافسية ، وآثار هذه الاستراتيجيات عليها بجانبها الإيجابي والسلب.

ومن خلال ما سبق نستنتج أن تحليل التكاليف يعتبر عنصرا مهما لتحديد أسعار المنتجات ، والتحكم الجيد فيها يعد مطلباً أساسياً لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة باستخدام كل الأساليب الممكنة التي تساعدها في ذلك، لتكتسب وضعية جيدة في السوق وتتفوق على منافسيها ، بحيث لا تستطيع المؤسسة الحصول على ذلك إلا عن طريق تطبيق محاسبة تكاليف واستراتيجيات متطورة تساعدها على تحقيق مختلف أهدافها بما فيها ميزتها التنافسية.

الفصل الثالث :

دراسة تطبيقية لحالة محرك السيارات الصناعية

بالرؤية SNVI / VIR

## تمهيد :

تعتبر المؤسسة الاقتصادية الوحدة الرئيسية المشكلة للاقتصاد الوطني وهو الميدان الذي تمارس فيه مختلف الأنشطة بهدف الإنتاج أو تبادل السلع والخدمات ، كما تمثل محرك التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

إن التسيير في المؤسسة اليوم ليس التواجد في مختلف المصالح والعمل حسب ما تفرضه مختلف الأعوان ، بل التسيير اليوم أصبح حتمية لتطور المؤسسة ولا يأتي ذلك إلا بالاستفادة من الخبرات الماضية وبإزالة النقائص والعراقيل التي تعاني منها المؤسسة وتعويضها بأساليب تتماشى مع اقتصاد السوق ، حيث أن الهدف الرئيسي للمؤسسة الاقتصادية هو البحث عن أكبر فعالية ممكنة لاستغلال أمثل لمواردها المتاحة ودعم قدرتها التنافسية ، وهذا لا يكون إلا بالتسيير الأفضل لكل وظائفها ، سواء كانت تجارية أو إنتاجية أو غيرها من الوظائف ، حيث تعتبر محاسبة التكاليف الأداة الفعالة في التسيير الحسن لهذه الوظائف.

سنتطرق في هذا الفصل إلى عرض مفصل عن المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI مبرزين خلال ذلك تعريفها وظروف نشأتها ومراحل تطورها وتنظيمها ، بما في ذلك قسم السيارات الصناعية VIR والذي كان مكان التبرص ، ومن ثم الانتقال إلى عرض الطريقة المنتهجة في القسم لنظام سير محاسبة التكاليف ، وأخيرا دراسة حالة والمتمثلة في عرض الطريقة المنتهجة في حساب التكاليف وسعر التكلفة في القسم والمتمثلة في الطريقة المعيارية.

## المبحث الأول : نظرة حول مركب السيارات الصناعية بالروبية SNVI

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالمركب وعرض تاريخ إنشائه مع ذكر أهميته والإمكانيات المتاحة لهذا المركب ، وذلك من خلال تعريف مركب السيارات الصناعية SNVI وعرض إمكانياته وهيكله التنظيمي ، ومن ثم الانتقال إلى تقديم قسم السيارات الصناعية VIR التي تمت فيه الدراسة الميدانية ، وأخيرا تشخيص عام لبيئة مؤسسة مركب السيارات الصناعية SNVI.

### المطلب الأول : تعريف مركب السيارات الصناعية SNVI

يعد مركب السيارات الصناعية بالروبية أهم الوحدات الإنتاجية في الجزائر في مجال السيارات الصناعية ، كونه يزود المؤسسات الإنتاجية والخدماتية بأنواع مختلفة من السيارات الصناعية ووسائل نقل متنوعة يقوم بإنتاجها ، كما يعد النواة الأساسية المحركة لتلك المؤسسات ، حيث تبرز أهميته في القيمة الاستثمارية والقاعدة التكنولوجية التي يضمها.

#### 1- تاريخ المركب :

بتاريخ 02 جوان 1957 وبمنطقة الروبية أي على بعد 30 كلم شرق الجزائر العاصمة، قامت شركة BERLIE

الفرنسية ببناء مصنع سيارات من الحجم الثقيل سمي بـ:

"BERLIET-ALGERIE" والذي أنتج بتاريخ 15/10/1957 أول سيارة مركبة في الجزائر أطلق عليها اسم "VEHICULE BERLIET-ALGERIE" ، وبعد الاستقلال قامت الحكومة الجزائرية سنة 1964 بالمشاركة في رأس مال المركب بنسبة 40 % عن طريق البنك الجزائري للتنمية ، ومع إنشاء الشركة الوطنية للبناءات الميكانيكية "SONACOME" في 1965 والتي كلفت بتطهير قطاع الصناعات الميكانيكية ، والتكفل بإنتاج واستيراد وتصدير السيارات ومكوناتها وصيانتها ، ولإنجاز هذه المهام قامت خلال المخطط الرباعي الأول بالشروع في استثمار ما قيمته 1.5 مليار دينار ما يعادل آنذاك 600 مليون دولار من أجل بناء سبع وحدات صناعية تساهم في صناعة السيارات الصناعية وهي:

- تركيب الحافلات.
- تركيب الشاحنات.
- مصنع الصفائح المعدنية.
- مصنع تشكيل المعادن.

- مصنع الحدادة.
- مصنع السباكة.
- مصنع هياكل السيارات.

وفي سنة 1970 قامت "SONACOME" باختيار شركة "BERLIET" للقيام بتشييد مركب السيارات الصناعية بالروبية (CVI) في نفس موقع مصنع "BERLIET-ALGERIE" وهذا بعد إمضاءها لعقد مع نفس الشركة سنة 1969 لبناء مركب الجرارات الفلاحية بقسنطينة، وتم التأمين النهائي لكل الوحدات الإنتاجية التي ألحقت بالمركب الذي انطلقت فيه الأشغال في نفس السنة ، حيث قام بإنتاج أول سيارة صناعية سنة 1974.

كما خضع المركب لإعادة الهيكلة سنة 1987 ، وذلك باستقلال عدة وحدات عنه خاصة:

- فرع الهياكل الصناعية "DRC" DIVISION CERRESSERIE RUIBA
- فرع السبك بالروبية "DFR" DIVISION FONDRIE RUIBA

وأصبح المركب يضم خمسة مراكز إنتاجية وهي كما يلي:

- مركب الميكانيك.
- مركب تركيب الشاحنات.
- مركب تركيب السيارات.
- مركز تطريق المعادن.
- مركز الهندسة الصناعية.

## 2- مراحل نشأة المركب :

لقد مرت مؤسسة السيارات الصناعية بخمسة مراحل أساسية ، هي:

### أ- المرحلة الأولى : من 1957 إلى غاية 1967

في 02 جوان 1957 قامت الشركة "BERLIET" ببناء مصنع لتركيب الشاحنات الصناعية ذات الوزن الثقيل على بعد 30 كلم من شرق الجزائر العاصمة ، وفي 15 أكتوبر 1958 تم صنع أو شاحنة وبذلك بدأت عملية الصنع ، وفي جوان 1964 امتلكت الجزائر 40% من أسهم مصنع "BERLIET" عن طريق البنك الجزائري

للتنمية ، وفي أكتوبر 1967 ، تم إنشاء الشركة الوطنية للصناعات الميكانيكية "SONACOME" وذلك بالأمر "67-150" المؤرخ في 09 أكتوبر 1967.

#### ب- المرحلة الثانية : 1967 إلى غاية 1981

بعد تأسيس الشركة التي أصبحت تنتج حوالي 3000 شاحنة سنويا ، والتي أصبحت تلبي الاحتياجات الجديدة والمستقبلية ، تم اختيار "BERLIET" في جويلية 1970 لإنشاء مركب السيارات الصناعية تجمع 11 مؤسسة ، ليأتي الأمر "71-52" المؤرخ في 14 جويلية 1971 ليحدد تهيئة جديدة للشركة وهو لفائدة القطاع العمومي ، وفي هذا الصدد سطرت الشركة برنامج استثماري يقدر بـ: 2.5 مليون دينار لغرض المركب ، وفي 1974 خرجت من المصنع أول سيارة من صنع جزائري وكان الإنتاج في هذه الفترة مخصص لاحتياجات القطاع العام.

#### ج- المرحلة الثالثة : من 1981 إلى غاية 1995

في هذه الفترة أصبحت شركة اشتراكية ، وتبعاً للتقرير الذي تم إعداده من طرف السلطات العمومية للبلاد حول حالة تشغيل الاقتصاد الوطني ، صدر منشور رئاسي رقم 13 المؤرخ في 20 نوفمبر 1980 ، ليحدد الإطار القانوني لإعادة هيكلة المؤسسات العمومية ، وهذا إثر اجتماع انعقد من طرف اللجنة الوطنية لإعادة هيكلة المؤسسات ، حيث حددت مخطط تنظيمي للشركة يجمع 11 مؤسسة مستقلة في إطار الشركة الوطنية للسيارات الصناعية من طرف مجلس الوزراء المنعقد في 06 جويلية 1981 م ، معلنا عن ميلاد الشركة وهذا المرسوم رقم "81-342" المؤرخ في 12 ديسمبر 1981م.

#### د- المرحلة الرابعة : من 1995 إلى غاية 2000

تميزت الشركة في هذه المرحلة بأنها مؤسسة عمومية اقتصادية ، وابتداءً من ماي 1995 تغير طابع الشركة القانوني لتصبح مؤسسة عمومية اقتصادية ، لها قانون عام تسيير عليه إذ تحولت إلى شركة مساهمة برأسمال اجتماعي مقدر بـ: 2.2 مليار دينار جزائري ، وتم بذلك وضع الشركة تحت مراقبة الشركة القابضة العمومية الميكانيكية الذي يمثل من طرف المجلس الوطني للدول.

## هـ- المرحلة الخامسة : ما بعد سنة 2000

بعد أن كانت مهمة المراقبة للشركات القابضة وأثر تصنيفها أصبحت الشركة الوطنية للسيارات الصناعية تراقب نفسها ابتداء من 04 أوت 2002 ، وبذلك بقي مصير كل السيارات الاستثمارية واستراتيجيات الهيكلة الداخلية التي حددتها الشركات القابضة ك تساؤل مطروح.

## 3- تعريف شركة السيارات الصناعية SNVI :

على إثر القرارات المالية التي اتخذها المجلس الوطني أصبحت الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI كما يلي :

- الطابع : شركة ذات أسهم تتبع الآلية المحددة في المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 وتتبع الإجراءات والقواعد التي تمارس في المؤسسة العمومية الاقتصادية.
- الهدف الاجتماعي : البحث، تطوير الإنتاج، التصدير ، التوزيع في قطاع السيارات الصناعية ومحتوياته.
- التسمية الاجتماعية : تبقى التسمية دائما " المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية" باستعمال الرمز SNVI.
- المقر الاجتماعي : مقرها الروبية - الجزائر العاصمة- الطريق الوطني رقم 05 صندوق 153.

## المطلب الثاني : الإمكانيات والهيكل التنظيم لمركب السيارات الصناعية

سنقوم بتقديم مختلف إمكانيات المركب والتنظيم الإداري الخاص به وفق ما يلي:

## 1- إمكانيات المركب :

يحتوي مركب السيارات الصناعية بالروبية على موارد بشرية تقدر بـ (7775) عاملا وإمكانيات تكنولوجية عالية ، وعمل المركب على إدخال نظام لتسيير العمليات الإنتاجية عن طريق الإعلام الآلي ، بعد دراسة قام بها مختصون أمريكيون للمركب ويجود هذا النظام خاصة على مستوى مركب الميكانيك الإنتاجي ، ويشغل مركب السيارات الصناعية بالروبية مساحة قدرها 100 هكتار ضمنها 177000 م تمثل مباني الأقسام المشكلة له ، وتوزع كما يلي :

- المركز الميكانيكي 40500 centre mécanique م.
- مركز الصهر 5500 centre forges م.
- مركز تركيب الشاحنات 32000 C.M Camions م.
- مركز تركيب الحافلات 27000 C.M.Cars et Bus م.

- مركز الخدمات العامة 7500 Centre Services généraux م.
- الاستقبال المركزي 7500 réception générale م.
- الإدارة والخدمات المختلفة (A.S.D) 16000 م .

تتكون المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية من 07 وحدات منظمة كما يلي:

- فرع المسبكة بالروبية : مهمتها الأساسية هي إنتاج الخام والألمنيوم والحديد.
- فرع الهياكل الصناعية بالروبية : بدأت نشاطها في سنة 1979م ، حيث تقوم بإنتاج مختلف المواد المحمولة فوق القاعدة chassis .
- وحدة الهياكل الصناعية بتيارت : مقرها تيارت ، وتنتج أساسا التجهيزات الخاصة والمحمولة.
- الدراسات والبحث : مكلفة بالبحث والدراسة في مجال الصناعة.
- وحدة البيع : تتموقع بالروبية، وتتكون من 14 نقطة بيع عبر التراب الوطني، مكلفة بتسويق وتوزيع المنتج محليا وخارجيا.
- وحدة أو قسم السيارات الصناعية : تقع بالروبية وتعد أهم وحدة نظرا لقدرتها الكبيرة في الإنتاج وتركيب الشاحنات وبيعها وتصديرها.
- وحدة تسيير المنتجات : خاصة بعمليات التسيير لمختلف منتجات المركب.

## 2- الهيكل التنظيمي للمركب :

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة من بين العوامل التي تؤدي إلى إنتاج نشاطها ، فانتظام الوظائف وترابطها يؤدي بالضرورة إلى تسمية وتطور نشاطها الذي يسمح لها بمسايرة المحيط الذي تعيش فيه ، حيث تسعى المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية إلى الاهتمام بهذا التنظيم من خلال إجراء التعديلات اللازمة حسب متطلبات النشاط.

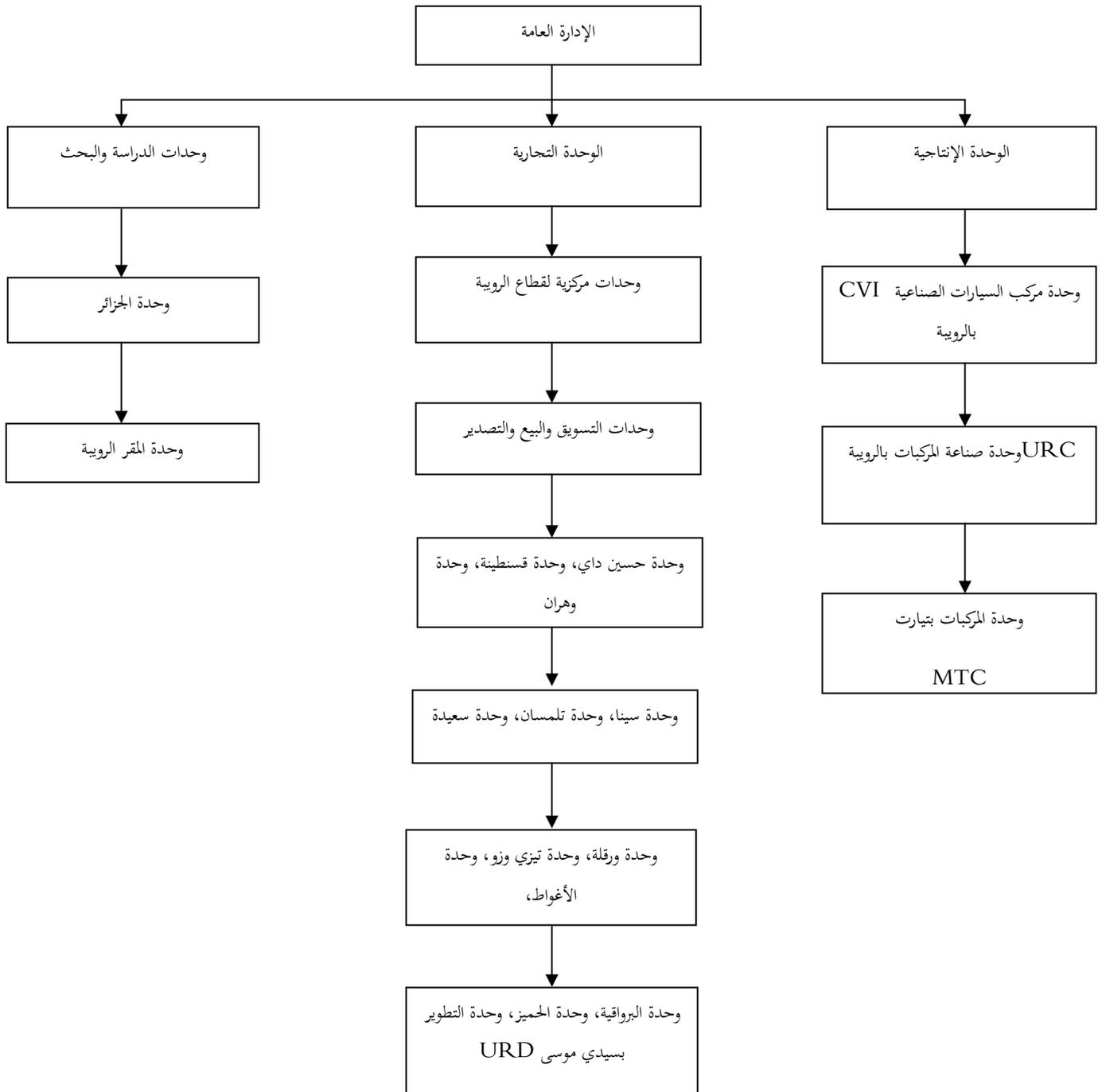
### أ- خريطة المؤسسة :

يشغل المركب مساحة واسعة وكبيرة جدا بالمنطقة الصناعية المعروفة باسم " الروبية " وهذا كله راجع لضخامة التجهيزات والمعدات وتعدد أقسامه ومختلف وحداته التنظيمية ومراكز العمل. أنظر الملحق رقم (1)

ب- الفروع التابعة لمؤسسة (SNVI) :

ويمكن توضيح الوحدات التابعة لمؤسسة (SNVI) في الشكل التالي:

الشكل رقم 04 : الفروع التابعة لمؤسسة سوناكوم

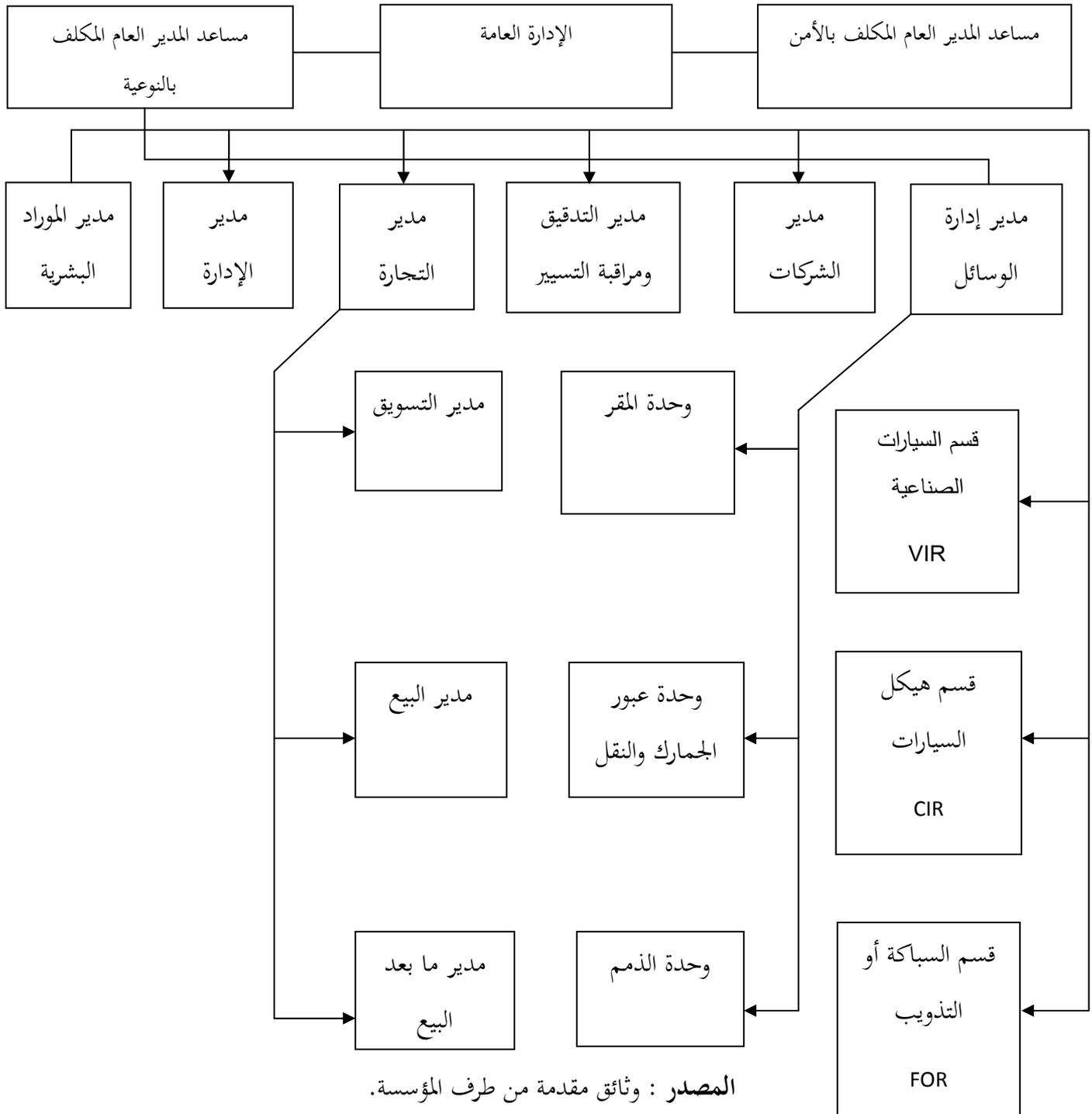


المصدر : وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

## ج- الهيكل التنظيمي للمؤسسة (SNVI) :

يقصد بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الإطار الذي يحدد الإدارات والأجزاء الداخلية فيها ، أي يبين التقسيمات التنظيمية والوحدات التي تقوم بالأعمال والأنشطة ، والتي يتطلب منها تحقيق أهداف المؤسسة ، حيث :

## الشكل رقم 05 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة (SNVI)



## المطلب الثالث : تقديم قسم السيارات الصناعية (VIR)

سنقوم في هذا المطلب بتقديم قسم السيارات الصناعية الذي كان محل إجراء التبرص ، وفق عرض تعريفه ومهامه وشكله التنظيمي ، حيث:

## 1- تعريف قسم السيارات الصناعية VIR :

يمثل قسم السيارات الصناعية أهم وحدة إنتاجية تابعة لـ SNVI نظرا لإمكانية التكنولوجية والتشغيلية الهامة ، حيث بدأ هذا القسم في الاشتغال شهر جانفي 1971 بموجب المخطط الرباعي الأول للتنمية (1970-1974)، أسندت إليه مهمة تركيب الشاحنات والحافلات مع صناعة بعض قطع الغيار للسيارات الصناعية ، حيث في سنة 1974 خرجت أول دفعة إنتاج إلى السوق المحلية تقدر بـ 4750 سيارة صناعية ، منها 4300 شاحنة و 250 حافلة ، وقد تم في الثمانينات إعادة هيكلته من طرف شركة SONACOME، وذلك من خلال توسيع نشاطاته إلى مصنع كامل للشاحنات والسيارات الصناعية وقطع الغيار ، فهو ينتج حاليا أكثر من 20 نوعا من الشاحنات والحافلات، كما تغير اسمه من مجمع السيارات الصناعية إلى قسم السيارات الصناعية سنة 2001 برأسمال اجتماعي يقدر بـ 08 ملايين سنتيم جزائري ، مقره بالمنطقة الصناعية للروبية بالتحديد على الطريق الوطني رقم 05 روية-الجزائر ، وقدرت الطاقة البشرية في فيفري 2013 بـ 3433 مستخدم ، منه 255 إطار ، و 173 إداري تقدر مساحة القسم (VIR) بـ 746980 م<sup>2</sup> منها 157278 م<sup>2</sup> مغطاة.

## 2- مهام القسم VIR :

لقد اسندت إلى القسم منذ نشأته عدة مهام ، يقوم بها في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية المتمثلة أساسا في:

- البحث والتنمية والتطوير لجميع أصناف السيارات الصناعية.
- يقوم بنشاطات الإنتاج ، وهي تحت مسؤولية المديرية الصناعية ، وتتولى الوحدات الإنتاجية مهمة إنتاج السيارات الصناعية من عمليات إنتاج قطع السباكة والحديد حتى عملية التركيب.
- هذا القسم مكلف ومسؤول عن تأمين وترقية خدمات ما بعد البيع للسيارات الصناعية.
- التصدير والاستيراد.
- تزويد المؤسسات الإنتاجية الخدمائية بأنواع ضرورية من السيارات.

- دعم ومراقبة الجودة.
- القيام بتصليح وصيانة وتجديد منتجات وسيارات المؤسسة.

### 3- أهم مديريات قسم السيارات الصناعية VIR :

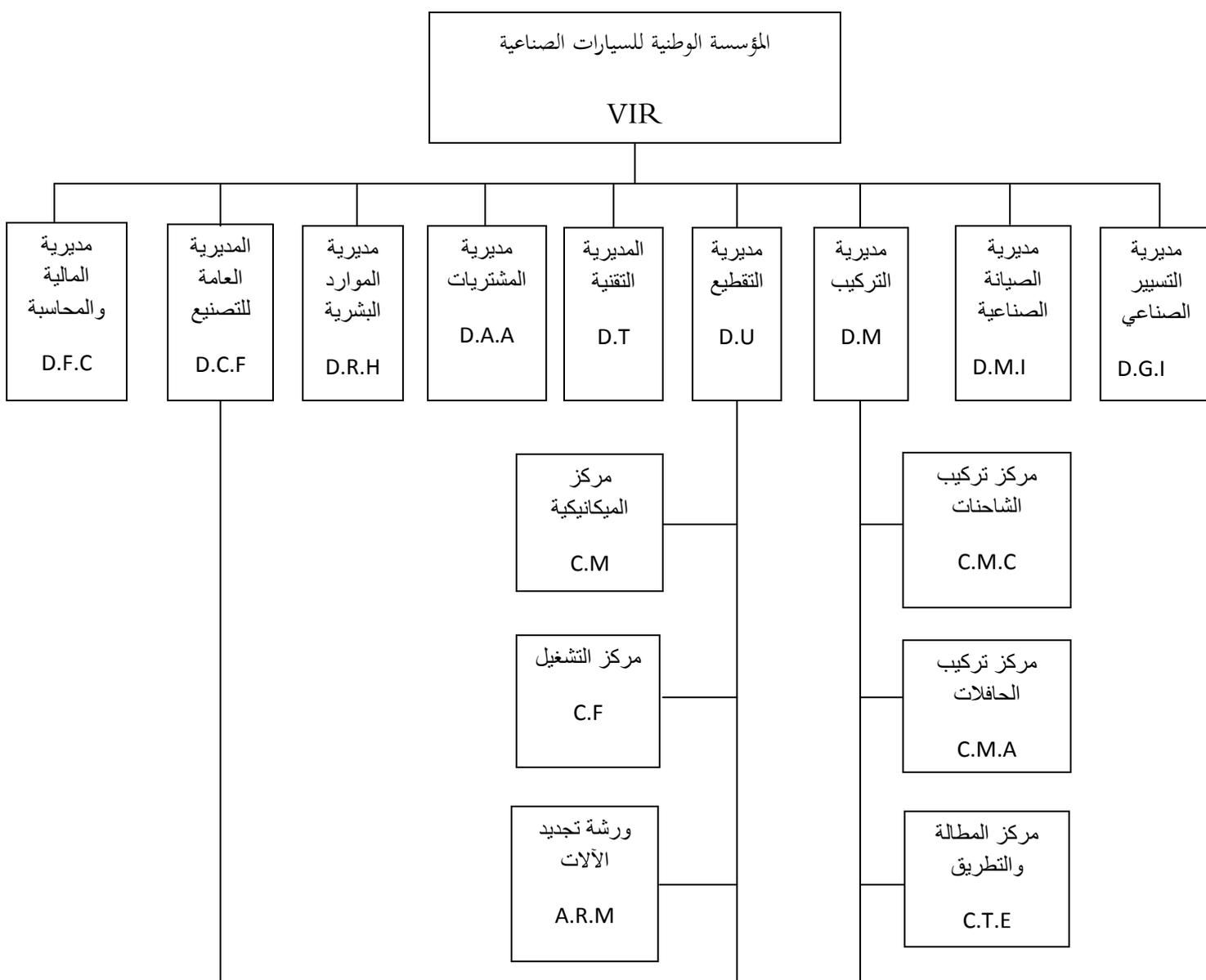
من أهم المديريات التي يحتويها هذا القسم نجد:

- **مديرية التصنيع** : تهتم بصناعة هيكل السيارات انطلاقا من المواد الاولية والمواد المصنعة أو نصف مصنعة ، وهذا لتزويد مختلف السيارات ومراقبة ومتابعة الإنتاج.
- **المديرية التقنية** : مكلفة بتعريف التقنيات ووضع الوسائل اللازمة قيد التنفيذ لسير العملية الإنتاجية.
- **مديرية الصيانة المركزية** : تهتم هذه المصلحة بمتابعة وصياغة الهياكل والتجديد والأمانة التقنية وتقدير تكلفة الصيانة.
- **مديرية الموارد البشرية** : مهمتها الرئيسية تسيير الموارد البشرية وتنفيذ المخططات المسطرة من أجل تطوير ورفع كفاءة الأفراد العاملين بها.
- **مديرية الإدارة والمالية** : تختص بالعمليات المالية للقسم ، كما تقوم يوميا بإجراء عمليات المحاسبة العامة والتحليلية وهذا لتحقيق الموازنة للميزانية العامة.
- **مديرية الشراء والتمويل** : تتمثل مهمتها في تحقيق مشتريات من التجهيزات وذلك بتحديد تقنيات الشراء الداخلي ، وتنقسم هذه المديرية إلى أربعة دوائر هي:
  - دائرة تقنية الشراء.
  - دائرة الشراء والإنجاز.
  - دائرة الشراء والاستثمار.
  - دائرة الشراء التجاري.
- **مديرية الإعلام الآلي** : تهتم بالبرمجة ومتابعة الخطة المسيرة من المؤسسة على المدى الطويل والقصير ، وكذا مراقبة الأنشطة والمساعدة على التسيير الأمثل للقسم ، بالإضافة إلى التوجيه في مجال التنظيم والإعلام الآلي.
- **مديرية تركيب الشاحنات** : الوظيفة الأساسية لهذا المركز هي تشكيل الشاحنات النهائية انطلاقا من الأعضاء المصنوعة في المراكز الأخرى للمؤسسة.

- مديرية تركيب الحافلات : يتم تجميع الحامل للحافلات الكبيرة والصغيرة انطلاقا من الأجزاء والقطع التي تم صنعها في مراكز الحدادة، المكيانيك وتشكيل المعادن التي تحقق لنا أيضا الصفائح المخصصة للحافلات الكبيرة والصغيرة.

#### 4- الهيكل التنظيمي لقسم السيارات الصناعية VIR :

الشكل رقم 06 : الهيكل التنظيمي لقسم السيارات الصناعية VIR



المصدر : وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

## المطلب الرابع : تشخيص عام لبيئة المؤسسة SNVI

لمعرفة الوضعية الحالية للمؤسسة ومعرفة التحديات التي تواجهها سواء الداخلية (نقاط القوة والضعف) ، والخارجية (الفرص والتهديدات) عليها القيام بتحليل كلي لبيئتها حتى تستطيع أن تقف أمام المشكل وتصحيحه.

## 1- المحيط الاقتصادي :

تقوم المؤسسة بتأدية نشاطها في بيئة تتميز بالنمو والتطور المستمرين ، لهذا فهي ملزمة على التكيف مع هذه التطورات نظرا للتأثيرات المختلفة التي تعود عليها إما سلبا أو إيجابا ، وذلك بمختلف مكوناتها بالنسبة إلى المحيط الاقتصادي ، فهو يشكل إحدى أهم الإهتمامات بالنسبة إلى المسيرين في المؤسسة خاصة ما تعلق بـ:

- **المتغيرات الاقتصادية :** المتميزة بالديناميكية والتي تمثل إحدى أساليب نمو واستمرار المؤسسة ، لذلك يستوجب على مسيري هذه المؤسسة اليقظة الدائمة لأي تغير يحدث.
- **التغيرات المالية :** بمعرفة مختلف التطورات التي تطرأ في أسواق رأس المال ، كون المؤسسة تنتظر الإعانات المقدمة لها من قبل الدولة ، ومختلف مصادر التمويل الخارجي (البنوك)، لهذا ينبغي لهم المعرفة الدائمة لمعدلات الفائدة وتطورها.
- **التغيرات الاجتماعية :** عليها الاهتمام بمتطلبات سوق العمل كون المؤسسة تحتاج إلى أيدي عاملة ماهرة ، مؤهلة ومتخصصة في مختلف المجالات التقنية.
- **التغيرات التجارية :** المتعلقة بتطلعات المستهلكين ورغباتهم خاصة فيما يتعلق بمنتجات المؤسسة.

## 2- المحيط الثقافي والاجتماعي :

تتأثر منتجات المؤسسة بالعوامل الثقافية خاصة ما تعلق بكيفية عرض المنتجات ، وحاجات العمالة ، لذا عليها أن تكون على يقظة دائمة لأي عملية اتخاذ قرار على أن تكون متضمنة الاهتمام بهذا الجانب ، كون المؤسسة تعمل دوما على استقطاب الإطارات والمهندسين ذوي التكوين الجامعي ، لأن تحصيلهم العلمي قادر على مد المؤسسة بالعديد من الحلول التي تعود بفوائد كثيرة للمؤسسة.

### 3- المحيط التكنولوجي :

التطورات السريعة لعالم التكنولوجيا يفرض على المؤسسة اليقظة المستمرة والاستفادة من تلك التطورات كون ذلك يساعدها على تحسين منتجاتها والتميز بها ، إلى جانب الاهتمام بتطوير وتنمية مهارات مستعمل هذه التكنولوجيا ، وذلك بتخصيص ميزانية خاصة بهذا الجانب الذي يسمح بتوفير كل الضروريات لأفرادها حتى تحقق الفعالية المطلوبة ، والبحث عن فرض للشراكة كون المؤسسة لا تستطيع أن تهيئ المعدات التكنولوجية الضخمة للإنتاج.

### 4- المحيط السياسي :

كون المؤسسة تابعة للقطاع العمومي فهي مجبرة على ترقب مختلف التغييرات الحاصلة في القوانين والتشريعات التي تقرها الدولة ، والمؤسسات المنافسة ، أيضا السياسة الجبائية، الرسوم ، قوانين العمل ، أهداف التنمية ، الاستقرار السياسي للبلاد ، خاصة لزيادة مكانتها في السوق المالي والتميز على المؤسسات الأخرى المنافسة لها.

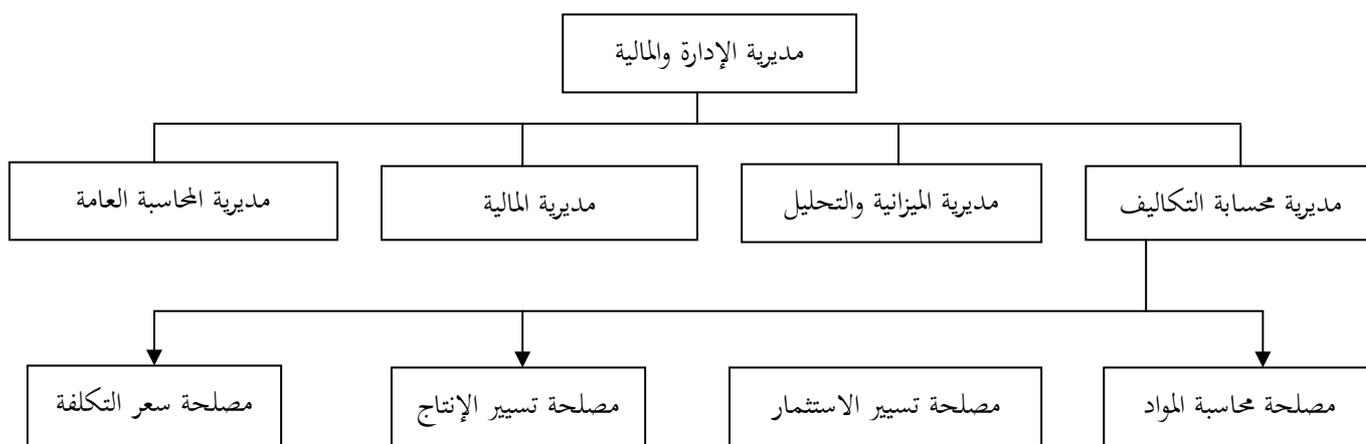
## المبحث الثاني : نظام سير محاسبة التكاليف في القسم (VIR)

تعتبر محاسبة التكاليف من أبرز التقنيات المستخدمة في مراقبة التسيير ، وهي عبارة عن مجموعة من المصالح المكلفة بتحقيق الأهداف والبرامج المسطرة مسبقا ، حيث أن المؤسسة تستعمل طريقة التكاليف المعيارية في معالجة التكاليف وتحديد النتيجة ، كما تقوم بتحميل الأعباء على المراكز الإنتاجية بطريقة الاقسام المتجانسة ضمن التكاليف المعيارية، كما تعتبر النواة الأساسية لنظام المحاسبة في القسم ، لكونها تعمل على تحديد النتائج وشرحها وتقديم المعطيات لدائرة الموازنة والتحليل التي تعمل على تحديد الأسعار المعيارية للسنة المقبلة بإجراء مختلف الموازنات ، كموازنة البيع ، الشراء ، الانتاج ، المواد الولية ، حيث سنقوم في هذا المبحث بعرض وتقديم مديرية الإدارة والمالية وتحديد المديرية المكلفة بمحاسبة التكاليف وأنواع وحدات القياس وتقديم الحسابات الخاصة بالقسم .

## المطلب الأول : تقديم مديرية الإدارة والمالية

تعتبر من أهم المديريات لأنها تقوم بتجميع أنشطة الخدمات المحاسبية والمالية للقسم ، وكذا تمويل جميع العمليات لتفادي الوقوع في طارئ مالي واقتصادي بطريقة عقلانية ومختارة ، وكذا مكلفة بتحديد ووضع المبادئ العامة للسياسة المالية للقسم والتي من شأنها أن تحقق الموازنة في الميزانية السنوية ، كما تقوم يوميا بإجراء عمليات المحاسبة العامة والتحليلية و هي منظمة كالآتي : - دائرة المحاسبة العامة- دائرة المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف)- دائرة المالية - دائرة الميزانية و التحليل ، ونجد أن دائرة محاسبة التكاليف تتكون من مصالح مختلفة ، وهذا ما يوضحه الشكل التالي :

## الشكل رقم 07 : الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية



المصدر : وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

إن مديرية الإدارة والمالية لها دور مهم في تسيير هذا القسم ، فمن خلال الشكل السابق يتضح أن هذه المديرية تنقسم إلى أربعة أقسام من المصالح وكل مصلحة لها مجموعة من الفروع ، إلا أننا قد قمنا في ذلك الشكل بإبراز وتقديم المصالح المعنية بقسم محاسبة التكاليف فقط ، لأنها محور موضوعنا ، حيث أن هذا القسم أيضا يتفرع إلى مجموعة من المصالح وهي :

- **مصلحة محاسبة المواد** : يتم على مستواها جرد المواد الأولية والمتمثلة معظمها في قطع التصنيع والغيار وغيرها من المواد المستوردة من الخارج ، حيث يتم فيها تحديد تكاليف الشراء الخاصة بها حتى دخولها إلى المخازن ، ومن ثم تقييم أسعار خروجها من المخازن من أجل دخولها إلى العملية الإنتاجية.
- **مصلحة تسيير الاستثمار** : يتم على مستواها تقييم المشاريع والفرص المتاحة وأيضا عمليات التقييم للاهتلاكات والاستثمارات في عناصر الأصول الخاصة بالمؤسسة من تجهيزات وغيرها.
- **مصلحة تسيير الإنتاج** : يتم على مستواها القيام بتقدير وحساب مختلف تكاليف الإنتاج وأيضا تسيير عمليات الإنتاج وفق الطلبات وتحديد الاحتياجات من المواد الأولية وغيرها.
- **مصلحة سعر التكلفة** : يتم على مستواها حساب سعر التكلفة للمنتجات المصنعة أي تحديد تكلفة إنتاج كل وحدة واحدة منتجة منذ بداية إنتاجها إلى غاية تحولها إلى منتج تام الصنع عبر كل ما مرت عليه من مراحل، وصولا إلى تكاليف البيع والتوزيع ، والتي بواسطتها يتم تحديد سعر البيع المقترح لكل وحدة منتجة.

#### المطلب الثاني : تحديد المديرية المكلفة بمحاسبة التكاليف

إن دائرة المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) مكلفة بالمهام التالية :

- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة لجميع المنتجات.
- تسيير الممتلكات الخاصة بقسم السيارات الصناعية .
- تقييم حركة المخزونات.
- الرقابة على المنتجات ونوعيتها وعلى تنفيذ الميزانية التقديرية للأجور المباشرة و غير المباشرة.

## 1- مصلحة سعر التكلفة :

يعد نشاط هذه المصلحة المحرك الرئيسي لدائرة المحاسبة التحليلية ، حيث تقوم بعملية حساب سعر التكلفة لكل منتج تنتجه المؤسسة الوطنية لقطاع السيارات الصناعية بما في ذلك الحافلات والشاحنات وباقي القطع المنتجة داخل القطاع هذا بالإضافة إلى حساب السعر المتوسط المرجح (CUMP).

و يركز نشاط هذه المصلحة على قسمين أساسيين هما:

## أ- قسم سعر التكلفة للقطع المشتراة :

إن هذا القسم يتكون على نوعين من المواد المشتراة ، فهناك قطع مشتراة محليا وأخرى من الخارج.

- فالمهمة الأساسية الموكلة لهذا القسم هي تسعير القطع المشتراة من الموردين المحليين أو الموردين الاجانب.
  - فإذا كانت هذه القطع محلية فإن تقييمها يكون على أساس سعر الشراء بالدينار.
  - أما إذا كانت مشتراة من مورد أجنبي فإن تكلفة شرائها تحسب وفق العلاقة التالية :
- تكلفة الشراء = ثمن الشراء ( مصاريف النقل + حقوق جمركية ) × معدل التبادل

## ب- قسم سعر التكلفة للقطع المصنعة :

مهمة هذا القسم هي تسعير هذه القطع و هناك حالتين:

- حالة قطعة واحدة :

سعر التكلفة المعياري = تكلفة الشراء المواد المستعملة في الانتاج + مصاريف مباشرة + مصاريف غير مباشرة

سعر التكلفة المعياري (P R S) = تكلفة المواد + القيمة المضافة<sup>1</sup>

= تكلفة المواد + مصاريف اليد العاملة المباشرة + مصاريف غير مباشرة.

P R S = تكلفة المواد + ( الوقت المستغرق من يد العاملة × سعر تكلفة وحدة يد عامل مباشرة ) + ( الوقت

المستغرق من عمل آلة × سعر تكلفة وقت آلة غير مباشرة ).

<sup>1</sup> يقصد بالقيمة المضافة : كلفة تحويل المادة الأولية المستعملة إلى قطع مصنعة (مصاريف مباشرة + مصاريف غير مباشرة).

## ● حالة قطعة مركبة :

أما في حالة قطعة مركبة التي تدخل في تركيب السيارات فيتم حساب سعر التكلفة المعياري بنفس طريقة مع حالة قطعة واحدة ، لكن بدل حساب تكلفة قطعة واحدة تحسب تكلفة مجموعة من القطع التي يتشكل منها المنتج التام وفق العلاقة التالية : سعر التكلفة المعياري للإنتاج = تكلفة المواد + القيمة المضافة

و في حالة البيع تحسب بالعلاقة التالية :

سعر تكلفة المعياري للسيارات = تكلفة الإنتاج المباع + تكاليف المالية + تكاليف المقر + تكاليف عامة.

= تكلفة الإنتاج المباع + تكاليف الهيكلية.

تكاليف المالية : هي مجموع الاعباء والقروض المالية ( البنوك ) التي تحصلت عليها المؤسسة لمواصلة العملية الإنتاجية .

تكاليف المقر : تتمثل في مجموع التكاليف الإدارية التي يتحملها المقر ( مصاريف التسيير).

تكاليف عامة : مصاريف الإدارية التي تتحملها الشركة.

## 2- مصلحة تسيير الإنتاج :

تقوم هذه المصلحة بزرع شبكة للمحاسبة في كل مراكز الإنتاج ، حيث تشرف على ربط المعلومات إلى المورد واستغلالها قبل تسليمها إلى الإدارة المركزية ، وعلى هذا الأساس فإن لهذه الهيئة علاقات مع مسؤولي التصنيع فهي تشاركهم في مخطط التسيير عن طريق تحديد كمية الإنتاج والمردودية المتحصل عليها في كل ورشة أو مركز ، وتحتوي مصلحة تسيير الإنتاج على خمسة مراكز الإنتاج:

- مركز الميكانيك Centre Mécanique تحت رمز 3000.
- مركز العدة Centre Forge تحت رمز 3500.
- مركز تركيب الحافلات Centre Montage Autobus تحت رمز 5000.
- مركز تركيب الشاحنات Centre Montage Camion تحت رمز 4500.
- مركز الصفائح وتشكيل الهياكل: Centre Tolerie Emboutissage تحت رمز 4000.

إن المحاسبة التحليلية للمراكز (centre) لها علاقة بـ :

- المنهجية (مديرية تقنية) **METHODE** : تقوم هذه المصلحة بتحديد عدد العمال المباشرين لمتابعة الإنتاج وتحديد الزمن للآلات لكل قسم متجانس لعملية الإنتاج أين تمر المواد والأوقات ل (UAS و UTS)<sup>2</sup> من ذلك القسم وهذا بوضع وثيقة تقنية تسمى ب **GAMME** التي تدل على مراحل إنتاج القطعة التي تمر بكل الأقسام إلى وصوله منتوج تام .

- مديرية الموارد البشرية **DRH** : تقوم بتحديد الأجور حسب العمال والمنصب.

و الوثائق المستعملة في الإنتاج هي كالتالي :

- وثيقة المحاسبة FICHE COMPTABLE
- وصل للمراقبة BON DE CONTROLE
- ورقة عبور FEUILLE DE ROUTE
- وصل الاستلام BON DE LIVRAISON
- وثيقة تطور المنتوج FICHE DE PROGRESSION
- وثيقة الشروع أو الابتداء BON MISE EN MAIN
- وصل للتحضير BON DE PREPARATION

### 3- مصلحة الإنتاج التام :

دورها هو تسيير السيارات ابتداء من انخراطه أو انضمامه في المصنع إلى خروجه إنتاج تام ثم بيعه.

- الإنخراط (**ENGAGEMENT**): بيد أمن إنشاء القاعدة (CHASSIS) ثم يتبع مراحل الإنتاج حتى يحقق إنتاج تام.

- التنازل (البيع) **CESSION**: هناك نوعين من التنازل : تنازل لوحدة UGZ وتنازل لوحدة UCCR حيث:

<sup>2</sup> UAS : وحدة عمل مباشر.

UTS : وحدة يد عمل غير مباشر

✓ **UGZ** : تقع هذه الوحدة بالروبية و هي مكلفة بمتابعة المنتج التام حتى عملية بيعه ، أي يتم بيع المنتج أو التنازل عنه على مستوى المكان الذي تمت به عملية إنتاجه.

✓ **UCCR** : مركزها بالروبية وهي تتكون من 14 وحدة تجارية للبيع عبر التراب وطني مكلفة بتسويق وتوزيع المنتج محليا وفي الخارج.

#### 4- مصلحة الذمم :

وتتكون من قسمين هما :

أ- **قسم الفوترة** : دورها هو فوترة كل العمليات الخاصة بالوحدات والمبيعات (أي تحديد رقم الأعمال المنتجات الجاهزة) وقطع غيار والمواد المختلفة (الداخلية والخارجية).

ب- **مصلحة تسيير الاستثمارات** : تتم في هذه المصلحة عملية متابعة كل الاستثمارات ابتداء من عملية شرائها إلى غاية انقضاء مدة صلاحيتها وكذلك حساب الاهتلاكات السنوية الخاصة بها.

كما تقوم هذه المصلحة بمتابعة عمليات تسليم البضائع و دخولها إلى مخازن المركب.

#### 5- مصلحة محاسبة المواد :

وتنقسم هذه المصلحة إلى قسمين هما :

أ- **سند الادخال** : إن مصلحة المحاسبة المادية تستقبل كل يوم عدد هائل من سندات الاستقبال المنجزة من طرف مصلحة الاستقبال المركزية ( Reception central )، وبعد معالجتها توجه إلى مديرية المشتريات من أجل الاستغلال ، فهذه الكشوف تستلم للمرة الثانية مصحوبة بفاتورة من طرف مصلحة المحاسبة المادية التي تستغلها وترسلها بدورها إلى المحاسبة العامة لإدخالها إلى المخازن ، وكل شهر تنجز سندات حركة لكل مخزن على شكل سند شهري للحركة ، و هذه الأخيرة موجهة للجهة المركزية التي تتكفل بالشهر المعين.

ب- **سند الخروج** : المحاسبة المادية تستقبل من المخزن سندات الخروج التي هي موجهة للاستهلاك ، هذه الأخيرة تكون مصحوبة بمداول استغلال وهذه السندات تستغل من طرف المخازن.

#### 6- القسم المركزي :

يقوم هذا القسم بإظهار نشاط المركب وتحليل فروق المخزونات والتكاليف ومتابعة عمليات الاستهلاك والمبيعات ومقارنتها مع الموازنات.

### المطلب الثالث : أنواع وحدات القياس

كما سبق ذكره أن عدد وحدات عمل الآلة والعمل المباشرة هي معطيات مقدمة من طرف مصلحة المناهج الموجودة على مستوى كل مركز إنتاج إلى مصلحة سعر التكلفة ، فعملية معالجة المعلومات المحاسبية تنطلق من دائرة الموازنة والتحليل حيث تقدم التكلفة أو معدل الوحدة مرة كل سنة ، حيث يتم حسابها بطريقة معيارية بناء على معطيات السنوات السابقة .

و يتميز القسم VIR بوجود نوعين أساسيين من وحدات العمل وهي :

#### 1- وحدة يد عمل مباشرة : (UAS) Unité Alloué Standard

وهي أداة لتحميل الأعباء التي يتكفلها العامل المباشر من أجل إنتاج منتج معين وتنسب هذه الوحدة إلى الدقيقة المعيارية التي تعبر عن وحدة قياس الوقت المستغرق من أجل تحقيق العمل المطلوب.

- تكلفة وحدة عمل المعيارية (T.UAS): ويقصد بها المعدل أو النسبة المنسوبة إلى العون المباشر للإنتاج إذن المبلغ المتحصل عليه بضرب  $UAS \times T.UAS$  يعبر عن المصاريف المباشرة للإنتاج ويستعمل حاصل الضرب في تحديد قيمة اليد العاملة المباشرة (MOD) وهي خاصة فقط بالأقسام وتحدد هذه النسبة وقيمة (MOD) وفق العلاقاتين التاليتين:

$$T.UAS = (\text{الأجور المباشرة} + \text{تكاليف اجتماعية}) \text{ الخاصة بقسم الإنتاج المباشر}$$

$$MOD = UAS \times T.UA$$

#### 2- وحدة عمل آلة معيارية (UTS) Unité de travail standard :

تحتسب هذه الوحدة على أساس الدقيقة المعيارية ، وتمثل الوقت المستغرق في الإنتاج الذي تحققه آلة معينة ، وتستعمل عدد UTS في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل مركز إنتاج وهذا عن طريق قسمة مجموع التوزيع الثانوي على عدد هذه الوحدات.

- تكلفة عمل آلة (T.UTS): تتكون هذه التكلفة أو المعدل من جميع تكاليف النشاط المحملة على الفروع ، والمبلغ المحصل عليه بضرب  $UTS \times T.UTS$  يمثل المصاريف غير المباشرة للإنتاج وهذه التكلفة مقسمة إلى ثلاث معدلات.

المطلب الرابع : تقديم الحسابات الخاصة بالقسم

### 1- الأقسام المتجانسة الخاصة بالقسم :

يتكون القسم VIR من 05 مراكز إنتاجية بالإضافة إلى قسم مساعد واحد وهو مركز التسيير التقني ، وكل مركز ينقسم إلى ورشة وكل ورشة تنقسم إلى أقسام متجانسة التي تبين المراحل التي يجب اتباعها للمادة قبل وصولها تامة ، ودور هذه المراكز هو تحديد القيمة المضافة ، حيث أن كل مركز يقوم بمهمة معينة.

### 2- توزيع المصاريف على الأقسام المتجانسة تبعا لمفاتيح التوزيع :

كما ذكرنا سالفا أن المؤسسة تحمل الأعباء على المراكز الإنتاجية بطريقة الأقسام المتجانسة ضمن التكاليف المعيارية ، وهذا بعد تقسيم مختلف المراكز إلى أقسام متجانسة يتحمل كل منها الأعباء غير المباشرة عن طريق نسب التوزيع الأولي النموذجية بالإضافة إلى مفاتيح التوزيع الثانوي التي تخص القسم المساعد ( مركز التسيير التقني )، وهو القسم المساعد الوحيد في المؤسسة الذي يخص المصاريف غير المباشرة للتركيب.

والجدول الموالي يوضح قائمة الأعباء غير المباشرة للقسم:

### الجدول رقم 03 : يوضح قائمة الأعباء غير المباشرة للقسم

البيان	رقم القسم
القطاع التقني	2400
المراقبة	2450
المناهج المركزية	2430
التسيير الصناعي	2500
المصالح العامة	2560
تأدية الخدمات	2570
التسيير التقني	2570 – 2400

المصدر : وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

إن المجموع الكلي لقسم التسيير التقني يوزع على الأقسام الأساسية طبقا لمفاتيح التوزيع التي تحدد حسب مجموع النسب التي يتحملها كل قسم أساسي من المصاريف المتغيرة والثابتة والاهتلاكات والمعطيات الخاصة بالعناصر المالية كالاhtلاكات ومختلف التكاليف الأخرى ، هي معطيات مقدمة من طرف مديرية الإدارة والمالية بمختلف دوائرها تستعملها لحساب معدل UTS بالطريقة التالية:

### • متطلبات حساب UTS:

- التكاليف المتغيرة : هي كل المصاريف المرتبطة بحجم الانتاج (أجور غ مباشرة ، مواد مستهلكة، قيمة يد عاملة ..)

$$\text{تكاليف متغيرة} = T1 = \text{UTS}$$

- تكاليف ثابتة : وهي تكاليف لا تتغير بتغير حجم الانتاج و يرمز لها ب T2 و أخيرا الاهتلاكات ب T3

$$\text{تكاليف ثابتة} = T2 = \text{UTS}$$

$$\text{الاهتلاكات} = T3 = \text{UTS}$$

$$\text{UTS} = T1 + T2 + T3$$

و مجموع هذه المعدلات تستعمل كمفاتيح توزيع مصاريف القسم على الأقسام الأساسية.

### • متطلبات حساب معدل UAS : لحساب معدل UAS لابد من توفر المعلومات التالية :

نشاط UAS والأجور المباشرة المتمثلة في المصاريف الملحقه بالرواتب المباشرة للعمال ومصاريف على الأجور المتمثلة في المصاريف الاجتماعية CSC ومصاريف الدفع الضريبي والعلاوات ، و يمكن تحديد معدل UAS ب:

$$\text{معدل SAS} = \text{مصاريف مباشرة (رواتب و أجور)} + \text{مختلف المصاريف الملحقه بالرواتب}$$

$$\text{معدل UAS} = \text{نشاط UAS}$$

و من العلاقة التالية يمكن استنتاج ما يلي:

$$\text{معدل UAS للمركز} = \text{الراتب الإجمالي المتوقع بالنسبة للمركز}$$

كمية UAS المتوقعة بالنسبة للمركز = الراتب المباشر + CS + VF

معدل UAS للوحدة = نشاط UAS للوحدة.

## المبحث الثالث : تطبيق طريقة التكلفة المعيارية لحساب التكاليف وسعر التكلفة في القسم

إن هذه المؤسسة تتبع طريقة تحليل التكاليف وفق الطريقة المعيارية في تحديد وحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة ، وعلى هذا سنقوم في هذا المبحث بمحاولة تطبيق هذه الطريقة وحساب مختلف التكاليف ، حيث أن حساب التكلفة المعيارية الذي يتم في أول السنة يستلزم بالضرورة حساب سعر التكلفة الحقيقي والذي يكون إعدادة في آخر الدورة ، قصد إبراز الوضعية المالية للمؤسسة ، هذه الإزدواجية في سعر التكلفة ينتج عنه الإشكالية التي تستلزم دراسة الحالتين ، حيث نتطرق إلى حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وفق المرحلتين ، أي حسابها وفق الطريقة المعيارية ومن ثم حسابها وفق الطريقة الحقيقية ، والقيام بمقارنة نتائجهما ، والانتقال بعدها إلى مدى مساهمة هذه الطريقة في دعم تنافسية هذه المؤسسة.

## المطلب الأول : حساب كلفة المادة المستعملة وكلفة القيمة المضافة وفق الطريقة المعيارية

يتم حساب سعر التكلفة في بداية السنة أي في شهر جانفي ، حيث نعتد على معلومات تقديرية ومعلومات حقيقية ، فيما يخص المعلومات التقديرية فمصدرها مصلحة إعداد الميزانية وتخص تكلفة الإنتاج ، أما المعلومات الحقيقية فهي خاصة بمعاهدات الشراء مع الموردين والتي تبقى ثابتة ، كما نجد نوعين من الموردين : موردين أجنب وموردين محليين.

تختص بالمواد الأولية المشتراة دوليا ومحليا مثل مواد الحديد والصلب التي تمر بمرحلتى التصنيع والتحويل لإنتاج قطع مجهزة للتركيب مثل المحركات والبراغي ، كما يقوم هذا القسم بتسعير القطع المشتراة سواء كانت من الموردين المحليين أو من الأجنب.

## 1- حساب كلفة المادة المستعملة :

يتطلب حساب كلفة المادة المستعملة معرفة مكونات القطع المستعملة أو الشاحنات أو الحافلات وتتكفل بهذه العملية هيئة مختصة بالتسيير الصناعي GESTION INDUSTRIELLE.

تمر المادة المستعملة (pièce) على مجموعة من المراحل التحويلية من ورشة لأخرى حسب نوعيتها وصلاحتها مرفوقة بوثائق ثبوتية "Dossier de production".  
أنظر الملحق رقم (2)

حيث يتم ترقيم كل قطعة برقم خاص حتى يسهل تحديد كلفة كل قطعة على حدى.

## أ- حساب تكلفة شراء المادة المستعملة :

تتم عملية الشراء بمراقبة المخزون الأساسي لتحديد الكمية المشتراة وهذا حسب الطلبية ، وفي هذه العملية يجب مراعاة مدة انتظار وصول طلبية المشتريات .

- إذا كانت المادة المستعملة المشتراة محلية فإن سعر المادة هو السعر المتفق عليه مع إضافة كلفة النقل ، ويتم إدخال المواد المشتراة إلى المخزن ببلغ خارج الرسم HT أي وفقا للعلاقة التالي :

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف النقل}$$

- إذا كانت المادة المستعملة مستوردة من الخارج فتحضع لطريقة خاصة في حساب كلفة الشراء .

الثمن المتعاقد عليه بين الشركة والمورد (سعر الخروج من المخازن أو المصنع)، أما إذا أضيفت له أعباء الشحن إلى الميناء أو المطار والتي تسمى FREE ON BORD، ومن هذا فإن :

$$\text{ثمن الشراء} = \text{ثمن الخروج من المصنع} + \text{مصاريف الشحن في الخارج}.$$

وبهذا تصبح المواد المشتراة في نطاق التنقل الحر LIBRE A BORD.

ولحساب كلفة المادة المشتراة من الأسواق العالمية لا بد من اعتماد قيمة الصرف المستعملة في التحويل والتي تقدر من طرف المديرية العامة.

كما نجد أعباء أخرى إضافية تعرف بأعباء التقريب Frais D'approche وتعني الأعباء اللازمة لإحضار السلع المشتراة من الميناء إلى داخل الشركة ، ويتم استنتاجها من سجل الأعباء الحقيقية لسنة (ن-1) والمتمثلة في :

- أعباء الشحن.

- أعباء التأمين.

- أعباء التفريغ والنقل من الموانئ إلى المخزن.

- أعباء الحقوق الجمركية.

## ب- كيفية استعمال الأعباء في حساب كلفة الشراء من الأسواق الدولية :

يتم حساب تكلفة الشراء للمواد الخاصة بالسنة (ن-1) المسجلة في المحاسبة العامة وكذا أعباء التقريب الخاصة بها ، كما يجب حساب النسبة المئوية لأعباء الجمركة وأعباء التقريب والتي تمثل قيمة أعباء كل منهما لكل دينار شراء.

$$\text{حيث : نسبة حقوق الجمركة} = \frac{\text{أعباء الجمركة}}{\text{سعر تكلفة المواد المستعملة}}$$

$$\text{نسبة أعباء القريب} = \frac{\text{أعباء التقريب}}{\text{سعر الشراء}}$$

● حساب كلفة شراء قطع التصنيع : أنظر الملحق رقم (3)

كلفة الشراء لسنة 2015 بالدينار (قطع تصنيع) pièces de fabrication بلغت 3161880348,22 دج، الأعباء المدفوعة (أعباء التقريب الحقيقية) = 104825567,84 دج.

حساب النسبة المئوية :

$$\text{نسبة أعباء التقريب} = \frac{104825567,84}{316880348,22} = 0,0332 = 3,32\%$$

- قيمة الصرف المستعملة لحساب سعر التكلفة المعياري لسنة 2015 تقدر ب : 1 أورو = 107 دج.

- أعباء الديوانة لسنة 2015 الحقيقي = 0% لأن المؤسسة معفاة منها.

ج- كيفية استعمال هذه النسب في حساب معامل التحويل :

يتم حساب قيمة الشراء عند وصول السلع إلى الموانئ والمطارات للتفريغ وتسمى هذه العملية ب CIF أي تكلفة التأمين والشحن ، وتحسب كما يلي :

نعتبر أن ثمن الشراء هو بقيمة العملة الصعبة المستعملة وهي " الأورو " أو "الدولار" فتكون قيمة الشراء في ميناء التفريغ كما يلي :

$$\bullet \text{ أعباء التقريب} = \text{قيمة الصرف} \times \text{نسبة أعباء التقريب}$$

$$\text{أي :} = 107 \times \text{نسبة أعباء التقريب}$$

ومنه : معامل التحميل CIF = قيمة الصرف + أعباء التقريب

- دراسة معامل التحميل :

وهذا ما يوضحه الجدول التالي :

## جدول رقم 04 : كيفية حساب معامل التحميل

معامل التحميل Coff. Passage	أعباء الديوانة D.Douane	كلفة التأمين والشحن CIF	أعباء التقريب %3,32	قيمة الصرف Cours	العملة Monnaie
110,5474	0	110,5474	3,5474	107	1 أورو
80,58559	0	80,5859	2,5895	78	1 دولار

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة . أنظر الملحق رقم (4)

هذا يعني أن : 1 أورو = 110,5474 دج

و : 1 دولار = 80,5859 دج

وبنفس الطريقة بالنسبة لعملة الدولار.

• حساب التكاليف الخاصة بالحافلة 100L6:

سوف نقوم بتسليط الضوء في الجانب التطبيقي على الحافلة الجديدة من نوع 100 L6 وهي تشبه حافلة نقل الطلبة ، ولكن فيها ميزة أو خاصية جديدة ، فهي مزودة برافعة في الباب الأمامي خاصة بدوي الاحتياجات الخاصة أي المعوقين حركيا.

حيث لدينا :

- شراء محرك Réf 1175872.

- ثمن الخروج من المصنع 23244 أورو.

- FOB : \* مصاريف التغليف : 100 أورو.

\* مصاريف الشحن : 30 أورو.

الثمن الكلي للمحرك = ثمن الخروج من المصنع + مصاريف الشحن + أعباء التغليف

$$= 23244 + 100 + 30 = 23374 \text{ أورو}$$

23374 أورو هي كلفة الشراء في ميناء الشحن.

ولإيجاد كلفة الشراء في مخازن VIR نتبع الطريقة التالية:

كلفة الشراء في مخازن VIR = 23374 × 110,5474 = 2583940 دج.

## 2- حساب كلفة القيمة المضافة (كلفة التحويل) :

تعتبر القيمة المضافة كلفة تحويل أي تحويل المادة الأولية المستعملة إلى قطع مصنعة ، وتختلف هذه القيمة عن القيمة المضافة التي نجدها في جدول حسابات النتائج ، والتي ترمز فيه إلى النتيجة المحصلة عليها في جدول النتائج.

تعتمد المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI في تحديد القيمة المضافة على عنصرين رئيسيين وهما:

- اليد العاملة المباشرة.

- الأعباء غير المباشرة.

أنظر الملحق رقم (5)

### أ- اليد العاملة المباشرة:

يتم حساب وحدة اليد العاملة المباشرة خلال ساعة عمل واحدة والتي يرمز لها بـ : UAS (Unité Allouée Standard) وتعني قيمة وحدة العمل المقدر خلال ساعة عمل مباشر ، ويتم حساب معدلها على مستوى فرق التحصيل لليد العاملة المباشرة (ERMODO).

كما يتطلب حساب كلفة UAS معرفة المعلومات الخاصة بالأجور ونشاط اليد العاملة المباشرة.

**أ-1- نشاط UAS :** هو الوقت الحقيقي اللازم لتصنيع الخاص باليد العاملة لمدي سنة ، حيث تعطي هذه المعلومات من طرف مركز التصنيع Centre de fabrication ، وهذه المعلومات تبني على معرفة الزمن اللازم لتصنيع كل قطعة مصنعة خاصة بالورشة ، حيث يتم حساب النشاط اللازم بالطريقة التالية :

$$\text{عدد الساعات اللازمة للتصنيع} = \text{زمن التصنيع للقطعة} \times \text{عدد القطع}$$

وهذا يرمز إلى عدد وحدات العمل الخاصة بالورشة.

**أ-2- الأجور :** يتم حسابها من طرف مصلحة إعداد الميزانية ، حيث تجمع أجور كل العمال التابعين لنفس الورشة خلال تلك السنة.

تكلفة اليد العاملة المباشرة تحسب كما يلي :

تكلفة UAS =  $\frac{\text{مجموع الرواتب}}{\text{كمية النشاط السنوي}}$  أي : 1 ساعة عمل مباشر = ... دج للساعة.

ب- الأعباء غير المباشرة :

هي مجموع الأعباء المستهلكة في الأقسام المتجانسة لتحقيق عملية التصنيع ، وهي تشمل على أعباء متغيرة ، أعباء ثابتة ، قيمة الاهتلاك.

- أعباء متغيرة مثل مواد مستهلكة كالكهرباء والزيوت.
  - أعباء ثابتة وهي أعباء لا تتغير بتغير كمية الإنتاج مثل أجور الإطارات.
  - اهتلاك المعدات والمباني والآلات .
- أنظر الملحق رقم(6)

هذه الأعباء هي متعلقة بالآلات المستعملة للتصنيع ، فيقال لوحدة العمل ساعة استعمال الآلة ويرمز لها بالرمز UTS وتعني ساعة استعمال الآلة في عملية التصنيع ، حيث أن كلفة وحدة UTS تحسب كما يلي :

- تكلفة UTS =  $\frac{\text{قيمة الأعباء غير المباشرة}}{\text{عدد وحدات العمل}}$

الجدول رقم 05 : المكونات الأساسية التقديرية للحافلة 100L6 لسنة 2015

Ref : 137442 (100 L6) PRS 2014		
Composant	Référence	PRIX (DA)
Moteur	1175872	2583940
Boit / Vit	1175851	1238437
Essieu	1175898	904858
Pont	1374226	73702
Direction	1167285	86248
Pneumatique	1145837	26334
Hayon ELEVATEUR	1165917	970568
Divers	/	6352520
Cout matiere	/	1137607

المصدر : من إعداد الطالبان اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

## الجدول رقم 06 : الأعباء المباشرة وغير المباشرة التقديرية لسنة 2015

UAS et UTS Total Standard 2014 (100 L 6)	
UAS	615677
UTS	1644247

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

المطلب الثاني : حساب أعباء الهيكلية وسعر التكلفة وفق الطريقة المعيارية

سنقوم في هذا المطلب بتحديد وحساب كل من أعباء الهيكلية و تحديد سعر التكلفة المعياري ، وذلك وفق ما يلي :

### 1- تعريف أعباء الهيكلية :

أعباء الهيكلية عبارة عن أعباء ثابتة تحمل تحميلا عقلانيا على المنتج النهائي (الشاحنات والحافلات) بحيث تتضمن

أعباء الهيكلية ما يلي:

- الأعباء العامة.

- الأعباء المالية.

أ- الأعباء العامة : هي كل الأعباء الثابتة التابعة للمديريات ، أي أن هذه الأعباء متعلقة بكل ما هو إداري (الأجور، المواد المستهلكة ، اهتلاك المباني ، والأثاث).

- المديرية المركزية : وتمثل المدير والأعباء المترتبة عنه حيث تقدر بالدينار.

- المديرية المالية.

- مديرية الشراء والتمويل.

- مديرية الموارد البشرية.

### ب- الأعباء المالية :

وهي الأعباء المالية المتعلقة بالبنوك والفوائد القروض.

## 2- كيفية تحميل الأعباء على المنتج النهائي :

سعر التكلفة الإجمالي ل 3177 سيارة : 14824328319 دج.

• الأعباء الهيكلية الإجمالية : الأعباء العامة : 966275258 دج.

الأعباء المالية : 107151470 دج.

• رقم الأعمال المعياري 2014 : المنتجات التامة : 15529364900 دج.

قطع الغيار : 290400000 دج.

رقم الأعمال المعياري الإجمالي 2014 = (1) + (2) = 15819764900 دج.

أ- طريقة تحميل الأعباء :

- حساب معامل التحميل coefficient d imoutation :

$$\text{معامل تحميل المنتجات التامة} = \frac{15529364900}{15819764900} = 0,9816 = 98,16\%$$

الأعباء الثابتة المحملة :

الأعباء العامة = 966275258 × 98,16 = 948495793 دج.

الأعباء المالية = 107151470 × 98,16 = 105179883 دج.

معامل تحميل الأعباء الثابتة :

لدينا : معامل التحميل =  $\frac{\text{قيمة الأعباء المحملة}}{\text{تكلفة الإنتاج الكلي}}$

$$\text{معامل تحميل الأعباء العامة} = \frac{948495793}{14824328319} = 0,064 = 6,40\%$$

$$\text{معامل تحميل الأعباء المالية} = \frac{105179883}{14824328319} = 0,007 = 0,7\%$$

مثال :

## الجدول رقم 07 : سعر التكلفة المعياري للحافلة 100 L 6

المبلغ (دج)	البيان	
100 L 6	نوع الحافلة	
1374442	الرقم التسلسلي	
13137607	تكلفة المادة المستعملة	
615677	الأعباء المباشرة UAS	القيمة
1644247	الأعباء غير المباشرة UTS	المضافة
15397531	تكلفة الإنتاج	
985442	الأعباء العامة	الأعباء الهيكلية
107783	الأعباء المالية	
16490756 دج	سعر التكلفة المعياري الكلي	

المصدر : من إعداد الطالبان اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

## ● تحليل الجدول :

- قيمة الأعباء المحملة = تكلفة الإنتاج × معامل التحميل للأعباء
- سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + قيمة الأعباء العاملة + قيمة الأعباء المالية.
- سعر التكلفة = 107783 + 985442 + 15397351 = 16490756 دج.

من خلال كل ما سبق وحتى وصولنا إلى سعر التكلفة النهائية مرورا عن حساب مختلف التكاليف فقد قمنا بتطبيق طريقة التكاليف المعيارية في حساب التكاليف وسعر التكلفة وهذا كان وفق الطريقة المستعملة في تحليل التكاليف لمؤسسة مركب السيارات الصناعية بالروبية SNVI/VIR .

## المطلب الثالث : حساب التكاليف وسعر التكلفة وفق الطريقة الحقيقية

بعد القيام بحساب مختلفة التكاليف وسعر التكلفة الذي تم في أول السنة ، يتوجب ضرورة حساب سعر التكلفة الحقيقي في آخر السنة وفق الطريقة الحقيقية للحساب المتبعة في قسم VIR ، والقيام بتقديم الفروقات بينهما.

## 1- كلفة المادة المستعملة والقيمة المضافة :

حيث سنقوم في هذا العنصر بحساب التكلفة الحقيقية للمواد المستعملة وتكلفة القيمة المضافة.

## أ- كلفة المادة المستعملة :

تعتمد المؤسسة على القيمة الوسطية المرجحة C MPU لإخراج سلعتها من المخزن ، وتعتبر هذه الطريقة كفرق بين الطريقة الحقيقية والمعيارية حيث أن هذه الأخيرة تعتمد على المشتريات عند إخراج السلع من المخازن وبالتالي فهناك فرق.

في الطريقة الحقيقية يؤخذ بعين الاعتبار مخزون أول المدة (أول السنة) ومجموع مشتريات السنة بالكلفة الحقيقية ، هذه الكلفة تتضمن سعر اللوازم المشتراة المدونة على الفواتير ، بالإضافة إلى مجموع أعباء التقريب الحقيقية المدفوعة في حالة اقتناء اللوازم من الأسواق الخارجة ، ويكون سعر الصرف المعمول به هو السعر عند استلام الفواتير وهي قيمة سعر الصرف في تاريخ إجراء العملية ، والذي يحدد من طرف البنك (cours du joue).

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة} = \frac{(\text{السعر الوحدوي مخ} \times 1 \times \text{الكمية}) + (\text{السعر الوحدوي للشراء} \times \text{الكمية})}{(\text{كمية المخزون الأولي} + \text{كمية المشتريات})}$$

## ب- تكلفة القيمة المضافة :

في الحساب الحقيقي تكون الأعباء المستخدمة هي أعباء مأخوذة من دفاتر المحاسبة العامة ، حيث تعتمد حساب كلفة وحدة العمل على النشاط الحقيقي ، فمثلا عندما تكون الكمية المنتجة هي مختلفة عن ما هو مبرمج أي أقل منه ، هذا ما ينجم عنه ارتفاع قيمة (تكلفة) وحدة العمل وهو الشيء الملاحظ في مجمع SNVI.

ب-1- حساب وحدة العمل المباشر UAS : لحساب وحدة العمل المباشر في الورشة يتم الاعتماد على المجموع الكلي لرواتب العامل المباشرين المدفوعة لهم والمسجلة في دفاتر المحاسبة العامة ، مع الأخذ بعين الاعتبار قيمة النشاط الحقيقي لكل فرع وفقا للقانون التالي :

$$\text{الكلفة الحقيقية للوحدة UAS} = \frac{\text{مجموع الرواتب المدفوعة للعمال}}{\text{قيمة النشاط الحقيقي}}$$

ب-2- حساب وحدة العمل غير المباشرة UTS : يتم أخذ الاعباء غير المباشرة الحقيقية المستهلكة المدونة في دفاتر المحاسبة العامة لكل فرع متجانس Section Homogène، كما تؤخذ كمية القطع التي تم إنتاجها وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{الكلفة الحقيقية لوحدة UTS} = \frac{\text{الأعباء غير المباشرة الحقيقية}}{\text{عدد وحدات العمل}}$$

ب-3- كلفة الإنتاج الحقيقية : كلفة الإنتاج الحقيقية هي مجموعة كلفة المواد المستعملة مضاف إليها القيمة المضافة الحقيقية المتمثلة في الأعباء المباشرة وغير المباشرة ، حيث تكون مغايرة لكلفة الإنتاج المعياري مما ينتج عنه فروق في :

- فرق في المادة المستعملة.
- فرق في اليد العاملة المباشرة.
- فرق في الأعباء غير المباشرة.
- فرق في كلفة الأعباء الثابتة (أعباء الهيكل والأعباء المالية).
- فرق سعر التكلفة.

ومنه :

$$\text{كلفة الإنتاج الحقيقية} = \text{كلفة المادة المستعملة} + \text{القيمة المضافة الحقيقية}$$

## الجدول رقم 08 : المكونات الأساسية الحقيقية للحافلة 100L6

Ref : 1374442 (100L6) PR réem		
Composant	Référence	PRIX (DA)
Moteur	1175872	2418661
Boit/Vit	1175851	1238437
Essieu	1175898	900263
Pont	1374226	736702
Direction	1167285	86248
Pneumatique	1145837	240093
Hayon ELEVATEUR	1165917	964956
Divers	/	5822809
Cout Matière	/	12408169

المصدر : من إعداد الطالبان اعتمادا على وثائق مقدمة من المؤسسة.

## جدول رقم 09 : الأعباء المباشرة وغير المباشرة الحقيقية

UAS et UTS Total Réel	
UAS	675488
UTS	1368626

المصدر : من إعداد الطالبان اعتمادا على وثائق مقدمة من المؤسسة.

## 2- أعباء الهيكلية وتحليل الفروقات :

## أ- أعباء الهيكلية :

الأعباء الثابتة التي تدخل في الحساب الحقيقي هي نفس الأعباء التي تستعمل في الحساب المعياري لكن نسب التحميل تختلف باختلاف درجة النشاط المحقق أي عدد الوحدات المنتجة فعلا.

لدينا: النشاط الحقيقي لسنة 2015 = 1947 سيارة صناعية.

كلفة إجمالية تقدر بـ : 14824328319 دج.

الأعباء الحقيقية المحملة للحافلة 100L6 :

- قيمة الأعباء العامة : 878815606 دج.
- قيمة الأعباء المالية : 110928375 دج.
- الأعباء المباشرة UAS = 675488 دج.
- الأعباء غير المباشرة UTS = 1368626 دج.

- طريقة تحميل أعباء الهيكلية : تحمل الأعباء الهيكلية الحقيقية كما هو الحال بالنسبة للمعيارية لكن يختلف حجم النشاط ، وبالتالي يتم تحميلها على أساس معامل تحميل يختلف باختلاف حجم النشاط.

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{قيمة الأعباء المحملة}}{\text{تكلفة الإنتاج الكلي}}$$

$$\text{معامل تحميل الأعباء العامة} = \frac{878815606}{14824328319} = 0,0592 = 5,93\%$$

$$\text{معامل تحميل الأعباء المالية} = \frac{110928375}{14824328319} = 0,0074 = 0,74\%$$

مثال :

جدول رقم 10 : سعر التكلفة الحقيقي للحافلة 100L6

المبلغ	البيان	
100L6	نوع الحافلة	
12374442	الرقم التسلسلي	
12408169	تكلفة المادة المستعملة	
675488	الأعباء المباشرة UAS	القيمة
1368626	الأعباء غير المباشرة UTS	المضافة
14452283	تكلفة الإنتاج	
855575	الأعباء العامة	الأعباء
106947	الأعباء المالية	الهيكلية
15414805 دج	سعر التكلفة	

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة.

تحليل الجدول :

قيمة الأعباء المحملة = تكلفة الإنتاج × معامل التحميل للأعباء

سعر التكلفة = كلفة الإنتاج + قيمة الأعباء العامة + قيمة الأعباء المالية

$$= 14452283 + 855575 + 106947 = 15414805 \text{ دج.}$$

ب- تحليل الفروقات :

عند اتباع منهج حساب تكلفة الإنتاج بالطريقتين المعيارية والحقيقية ينتج وتظهر لنا اختلافات وفروقات في مكونات التكلفة ، تطلب منا دراستها وتحليلها ومن ثم التعليق عليها وتحديد نتائجها.

الفرق في التكلفة = التكلفة المعيارية - التكلفة الحقيقية

● فرق تكلفة المادة = كلفة المادة التقديرية - كلفة المادة الحقيقية

$$= 13137607 - 12408169 = 1089438 \text{ دج.}$$

الفرق في تكلفة المادة المستعملة هو (1089438 +) أي موجب ، وهذا يدل على أن تكلفة المادة الحقيقية هي أقل من تكلفة المادة المعيارية ، حيث أن المؤسسة تستعمل في تقييمها لمخزوناتهما طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CUMP بين تكلفة مخزون أول السنة والمشتريات.

● فرق تكلفة اليد العاملة المباشرة = تكلفة اليد العاملة المباشرة التقديرية - تكلفة اليد العاملة المباشرة الحقيقية

$$= 615677 - 675488 = -59811 \text{ دج.}$$

نجد أن الفرق هو (-59811) أي سالب ، وهذا يعود إلى أن تكلفة الوحدة الواحدة المتمثلة في ساعة عمل مباشر تكون مرتفعة في الحساب الحقيقي أكبر منه في الحساب المعياري مما يدل على نقص حجم النشاط وعدم تحقيق إنجاز ما هو مطلوب من الجميع.

● فرق تكلفة الأعباء غير المباشرة = تكلفة الأعباء غير المباشر التقديرية - تكلفة الأعباء غير المباشرة الحقيقية

$$= 1644247 - 1368626 = 275621 \text{ دج.}$$

نلاحظ أن الفرق هو (+275621) أي موجب ، يعني أن التكاليف غير المباشرة هي أقل في الحساب الحقيقي من المعياري مما يدل على أن النشاط كان جيد في هذه الفترة.

• فرق تكلفة الأعباء الثابتة = تكلفة الأعباء الثابتة التقديري - تكلفة الأعباء الثابتة الحقيقية

$$= 1093225 - 962522 = 130703 \text{ دج}$$

الفرق في الأعباء الثابتة هو (+130703) أي موجب ، يعني ذلك على أن النشاط الحقيقي كان جيد في هذه الفترة.

• فرق سعر التكلفة = سعر التكلفة التقديري - سعر التكلفة الحقيقي

$$= 16490756 - 15414805 = 1075951 \text{ دج}$$

نقول أن مؤسسة SNVI في هذه السنة قد حققت فائدة (1075951 دج) على مستوى الحافلة 100L6

وهذا بتقليل التكاليف التي كان من المنتظر إنفاقها خلال العملية الإنتاجية وما بعدها.

**المطلب الرابع : مساهمة محاسبة التكاليف وفق الطريقة المعيارية في تدعيم تنافسية المؤسسة واتخاذ القرار**

إن المؤسسة الاقتصادية المستقبلية لنا المتمثلة في مركب السيارات الصناعية بالروبية SNVI/VIR وانطلاقاً من مبدأ تعزيز مكانتها الاقتصادية والسعي نحو مساهمة أجواء التنافس المحيطة بها وتدعيم قدرتها التنافسية باستمرار ، دفعها إلى البحث عن طرق كفيلة بتحقيق بها ذلك ، ومن بين هذه الطرق هي اعتماد طريقة مثلى لمحاسبة تكاليف وحساب سعر التكلفة ، فاعتمدت في ذلك على طريقة تحليل التكاليف وفق الطريقة المعيارية ، ساعية بها نحو تطبيقها على أكمل وجه وتكثيف الدراسات من أجل تطوير هذه الطريقة والبحث عن كفاءات تحقق لها ميزة التكلفة الأقل ، أي إنتاج منتجات تكون ذات جودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة وبسعر مقبول لدى الزبائن.

هذا وإن تأثير أو مساهمة طريقة التكاليف المعيارية في تدعيم تنافسية المؤسسة والمساعدة على اتخاذ القرارات تتجلى في مواضع عديدة نذكر منها أهم إيجابياتها التي حققتها المؤسسة عبر تطبيقها وهي :

### 1- المساعدة في اتخاذ القرارات التسعيرية :

في مجال اتخاذ القرارات التسعيرية فإننا نعتمد على أرقام وتحليلات متعلقة بدراسة العلاقة بين سعر التكلفة وسعر البيع لمعرفة ما إذا كانت هناك نتيجة إيجابية أو سلبية مما يدل على حسن وصحة القرار المتخذ.

فمثلا بالرجوع إلى مثالنا السابق فإنه كان لنا بعض المعطيات المهمة المقدمة من طرف مصلحة VIR ، حيث أنه يتم تحديد سعر المنتج عن طريق حساب الهامش بنسبة معينة من سعر التكلفة ، حيث نقصد بالهامش ذلك القدر من الربح المحقق لصالح المؤسسة من خلال بيعها لمنتج معين ، ففي حالة المنتج 100L6 نجد أن مقدار الهامش يؤخذ بنسبة 17% من سعر التكلفة ، حيث يتم تحديد سعر البيع وفق ما يلي:

### الجدول رقم 11 : تحديد سعر بيع المنتج (الحافلة) 100L6

المنتج	سعر التكلفة الحقيقي	الهامش 17%	سعر البيع
100L6	15414805	3036120	18450925

المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

ومن هنا نستنتج أن قرارات التسعير تعتمد أساسا على معطيات محاسبة التكاليف.

### 2- قرارات تجديد الآلات :

نظرا لوجود آلات إنتاجية قديمة جدا فإن محاسبة التكاليف تؤكد في هذه الحالة تناقص مردودية إنتاج الآلات من سنة لأخرى ، من خلال تلك التوقفات والتعطلات للآلات المتكررة مما يؤدي إلى عرقلة سير البرنامج الإنتاجي ، والذي يحدد كعبء وكتكلفة تحمل على المنتجات ، وبناء على هذا قام المركب بدراسة معمقة حول إمكانية تجديد معظم هذه الآلات وهذا اعتمادا على محاسبة التكاليف وهذا ما يبرز دورها داخل تلك المؤسسة.

### 3- استبعاد المنتج ذو التكلفة المرتفعة :

إن المركب ينتج أنواع من السيارات الصناعية المختلفة الأحجام ، حيث نجد أن المنتجات ذات الأحجام الكبيرة معقدة وفائدتها منخفضة مقارنة مع النوع الصغير مثل مقارنة 100L6 مع 38L6 في صنف الحافلات ، فمن خلال ما سبق ومن خلال المعطيات التي تقدمها محاسبة التكاليف جعلت المؤسسة تقوم ببحث ودراسات من أجل اتخاذ قرارات الاستمرار في الإنتاج بهذا الشكل أو زيادة إنتاج معين والذي يكثر الطلب عليه وفي المقابل تخفيض وتيرة الإنتاج بالنسبة للمنتج الآخر لقلّة الطلب عليه.

4- الرقابة على جودة المنتجات : تتم عملية مراقبة جودة المنتجات سواء المنتجات النهائية أو التي تكون قيد الإنتاج أو تمر بالعملية الإنتاجية وأيضا المواد الأولية ، وهذا من خلال مقارنة خصائصه الفعلية مع تلك الخصائص المعيارية.

- 5- تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- 6- توفير بيانات تكاليف دقيقة وأكثر موثوقية تستخدم في إدارة التكاليف والإيرادات والمخاطر وتحسين الوضع الاستراتيجي للمؤسسة.
- 7- تحقيق رقابة على التكاليف من المنبع عند مرحلة تطوير وتصميم المنتجات الجديدة.
- 8- استخدام المعلومات التي توفرها أسلوب التكلفة المعيارية كمدخلات للقرارات الخاصة بالتسعير واختيار الموردين والعملاء وأيضا في مجال الشراكة.
- 9- مساعدة الإدارة في تحديد ووضع الاستراتيجيات الأفضل التي تحقق للمؤسسة ميزة تنافسية مستدامة.

## خلاصة الفصل الثالث :

حاولنا من خلال هذا الفصل إسقاط بعض الجوانب النظرية المتعلقة بحاسبة التكاليف على حالة مؤسسة مركب السيارات الصناعية ، والتي تم على مستواها إجراء الدراسة الميدانية ، حيث كان أول ما بدأنا به هو تقديم لمحة شاملة عن المؤسسة والمراحل التي مرت بها وصولا إلى بلوغها هذا المنصب المهم في الاقتصاد الوطني واستحقاقها لتلك الأهمية ، مبرزين مختلف وظائفها وأهدافها وتنظيمها وأهم المتعاملين معها ، كما أن للمؤسسة قسم خاص بالسيارات الصناعية والذي يعتبر من أهم الوحدات الإنتاجية والذي قمنا بتقديمه ، والذي يضم عدة مديريات ومن بينها مديرية محاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية والتي تحتل موقع اهتمام وإجراء الدراسة ، حيث يلعب هذا القسم أهمية كبرى من خلال الدور الفعال الذي يؤديه في استمرارية هذه المؤسسة كما أن نجاحها مرتبط بمدى نجاح هذه الوظيفة.

ومن خلال الدراسة تبين لنا أن المؤسسة واعية ومدركة لأهمية وجود نظام محاسبة تكاليف يضمن لها تعزيز مكانتها وتدعيم مركزها التنافسي ومحاولة كسب ميزة التكلفة الأقل ، فقد اعتمدت المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية في تحديد وحساب مختلف التكاليف على استعمال نظام أو طريقة التكاليف المعيارية كأساس لحساب وتقدير التكاليف وسعر التكلفة.

هذا وإن كانت المؤسسة مطبقة لنظام محاسبة التكاليف المعيارية توصلنا إلى نتيجة مهمة كون المؤسسة لا توفر إمكانيات كبيرة من أجل العمل على كسب ميزة تنافسية بالتكاليف وعدم إعطاء أهمية كبرى لهذا الجانب ، لأن موضوع عملها كله مجرد عملية دورية ، تعتمد على أعمال سطحية فقط أي استيراد وتركيب ومن ثم البيع ، ولا توفر الإطارات من أجل البحث والتطوير والسعي من أجل زيادة الاستثمار والعمل على التصنيع المحلي التام للسيارات ، فهي تعتمد كثيرا على الشراكة مع الشركات الأوروبية والبقاء تحت جناح هذه الشركات.

ومن خلال هذه الدراسة الميدانية توصلنا إلى ما يلي :

- على الرغم من تطبيق نظام التكاليف المعيارية إلا أنها مازالت بعيدة عن التقنيات العالية للتحليل وعدم تماشيها مع الوقت الحالي.

- نقص الإطارات ذات الكفاءة العالية في مجال المحاسبة التحليلية.

- عدم إعطاء أهمية كبرى للتكاليف الحقيقية والقيام بتوزيع الأعباء غير المباشرة بطريقة غير منتظمة لا تتماشى مع

أساليب التوزيع في المحاسبة التحليلية ، وأيضا تعتبر طريقة التكاليف المعيارية من الطرق التقليدية والقديمة في

حساب التكاليف وهذه الطريقة لا تليق مع مؤسسة بهذا الحجم والنوع والكم ، وأيضاً عدم استعمالها لطريقة الأقسام المتجانسة ، في تحميل التكاليف وتوزيعها.

- استعمال طريقة التكاليف المعيارية بشكل نظري فقط أي لا تقوم بتحليل الانحرافات والفروقات بجدية تامة.
- تضخم التكاليف سواء الناتجة عن إهمال التكاليف الحقيقية أو الناتجة عن عدم تحقق الطلبات المقدمة من الزبائن التي يتم عليها بناء وتحديد التكاليف، وهذا ما يؤثر على نتيجة الدورة.
- وجود مشكل إنعدام مصدر التمويل وارتفاع أسعار المواد المستوردة وقلة الانتاجية وغياب المنافسة المحلية.

الخاتمة العامة

يتطلب التسيير الحديث للمؤسسات الاقتصادية في ظل التغيرات والتقلبات المستمرة في البيئة التنافسية وجود طرق وأنظمة حديثة تمكن من إيجاد الحلول المناسبة لمختلف المشاكل والصعوبات التي تواجه وتعرض المؤسسة خصوصا منها ما يتعلق بجانب تسيير مختلف تكاليفها ، وهذا ما يدفع بالمؤسسات الاقتصادية نحو العمل على كسب ميزة تنافسية بالتكاليف مقارنة مع باقي المؤسسات الأخرى ، هذا ما يسمح بضمان تحقيق أهدافها وتعظيم أرباحها باستمرار ، وبالتالي فإن تحقيق ذلك لا يكون إلا بامتلاك نظام متطور لمحاسبة التكاليف ومرن يتماشى مع تغيرات بيئة التنافس وأحوال السوق.

كان الهدف من هذه الدراسة التي أجريناها هو إبراز مكانة محاسبة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ، والوقوف على الدور الهام الذي تؤديه والمكانة التي تحتلها ضمن المنظومة التخطيطية والرقابية للإنتاج بالإضافة إلى مساهمتها في مجال اتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي تضعها أمام المسيرين.

من خلال ما سبق قمنا بتقسيم هذا العمل إلى ثلاثة فصول فصلين نظريين وفصل ثالث يحتوي على دراسة تطبيقية يتم فيها اسقاط ما تم دراسته في الفصول النظرية على الجانب الميداني لها ، من أجل تقديم صورة واضحة لمحاسبة التكاليف وواقعها داخل المؤسسة الاقتصادية ، بحيث كان أول ما تطرقنا إليه من خلال الفصل الأول هو تقديم نظرة عامة عن محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية والتي كانت بشرح مفهوم المؤسسة الاقتصادية تصنيفاتها ومختلف وظائفها ، ثم انتقلنا إلى تقديم مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومقوماتها وأيضاً مفاهيم حول التكاليف وتصنيفاتها ، وصولاً إلى الطرق المتوفرة أمام المؤسسة الاقتصادية من أجل تحليل تكاليفها ، أما في الفصل الثاني الذي عملنا فيه على إبراز دور محاسبة وتحليل التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية فقد قمنا فيه بعرض وتحليل الميزة التنافسية من خلال شرح بيئة التنافس أولاً وتحليل قوى التنافس انتقالاً إلى تعريف الميزة التنافسية وأسس بناءها وعرض مختلف الاستراتيجيات التنافسية العامة التي يمكن لأي مؤسسة اقتصادية تبنيها والعمل بها ، وصولاً في الأخير إلى محاولة عرض الطرق التي تساهم بها محاسبة التكاليف في بناء الميزة التنافسية ، وهذا من خلال تقديم مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف وأدواتها ومصادر تخفيض التكاليف وتأثير كل هذا على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ، وأخيراً في الجانب التطبيقي الذي لم يكن إلا محاولة إلى اسقاط ما تم دراسته في الجانب النظري على الجانب الميداني من خلال الدراسة التي أجريناها في إحدى المؤسسات والمتمثلة في مركب السيارات الصناعية بالروبية ، والذي قمنا فيه بعرض وتقديم صورة عن هذه المؤسسة ، فتطرقنا في البداية إلى نشأة المؤسسة وتطورها وتنظيمها وعرض حالة القسم VIR على اعتبار أنه كان محل الدراسة الميدانية ومصدر المعلومات المقدمة لنا والمعني الأول بمحاسبة التكاليف بداخل المؤسسة ، ومن ثم الانتقال إلى إبراز نظام محاسبة التكاليف المعتمد والمعمول به داخل هذه المؤسسة ، وشرح كيفية سير هذا النظام والمتمثل في نظام

تحليل التكاليف وفق الطريقة المعيارية ، والقيام باستعمالها في حساب مختلف التكاليف لوحدة واحدة من منتجات هذه المؤسسة واكتشاف المعنى الحقيقي للكيفية التي تساهم بها محاسبة التكاليف في دعم تنافسية المؤسسة واتخاذ القرار.

وبعدما قمنا بالدراسة نحاول الإجابة على الفرضيات واستخلاص بعض النتائج وتقديم التوصيات لها :

#### ● اختبار الفرضيات:

بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية ومحاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف وفق الطريقة المعيارية في مركب السيارات الصناعية بالروبية SNVI/VIR ، يمكننا الإجابة على الفرضيات كالاتي :

- من خلال دراستنا للميزة التنافسية وتحليلها استنتجنا بأن الميزة التنافسية ما هي إلا عبارة عن خاصية أو انفراد تكون ملك للمؤسسة تميزها عن باقي المؤسسات وهي تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين سواء كان مكسبها عن مهارة تقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمؤسسة إنتاج قيم ومنافع تزيد عما يقدمه منافسيها، وهذا ما يجيبنا على السؤال الفرعي الأول بأن الميزة التنافسية عبارة عنصـر تفوق للمؤسسة يحقق باتباع استراتيجيات معينة للتنافس، يرتبط مصدرها بموارد وكفاءة المؤسسة.

- من خلال دراسة أهداف المؤسسة الاقتصادية توصلنا إلى أن من بين أهم أهدافها هو تحقيق الربح وتعظيمه باستمرار، وهذا لا يتم إلى بتقديم تضحيات بكل حرية وبصفة اختيارية من جانبها ذات قيمة اقتصادية مقابل الحصول على موارد اقتصادية تحقق لها منافع سواء في الحاضر أو المستقبل، وبالتالي فإن التكلفة يحكمها عاملان هما التضحية والمنفعة، وهذا ما يجيبنا على سؤال الفرعي الثاني بأن التكلفة تضحية مادية اختيارية تهدف للحصول على منافع مادية حاضرة أو مستقبلية.

- من خلال دراسة محاسبة التكاليف وتحليلها توصلنا إلى أن موضوع محاسبة التكاليف يتمحور أساسا في دراسة وحساب التكاليف ومراقبتها في مستويات النشاط مثل تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج ، تكلفة التوزيع وغيرها، وتهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المؤسسة وتبويبها ، وتحليلها حسب أصناف المنتجات مما يؤدي إلى ترشيد أداء المؤسسة في عمليات التخطيط ، الرقابة واكتشاف مناطق القوة والضعف، واتخاذ القرارات المختلفة وتدعيم تنافسيها عبر ما قدمته محاسبة التكاليف من معلومات وبيانات تساعدها على ذلك، وهذا ما يجيبنا على السؤال الفرعي الثالث بأن محاسبة التكاليف عبارة عن

مجموعة من الأساليب والطرق المستخدمة لتجميع التكاليف واستغلال المعلومات والبيانات الناتجة عن ذلك في دعم ميزتها التنافسية.

- إن وجود نظام محاسبة التكاليف داخل أي مؤسسة اقتصادية هو أمر اختياري لكن من خلال ما مررنا به في دراستنا تبين لنا أن وجود نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات ضرورة لا مفر منها ، وذلك نظرا لتزايد أهميته في الوقت الحاضر وتصاعد الدور الذي يمكن أن يؤديه ، بحيث تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للعملية الإدارية ، سواء في مجال التخطيط أو مجال الرقابة أو اتخاذ القرارات حتى تستطيع المؤسسة البقاء والاستمرار في المنافسة ورفع معدلات الربحية التي تحققها، وهذا ما يجيبنا على السؤال الفرعي الرابع بأن وجود نظام محاسبة تكاليف أمر ضروري لكل مؤسسة.

#### • نتائج الدراسة:

إن بعد كل من الدراسة النظرية والتطبيقية التي قمنا بها توصلنا في الأخير إلى النتائج التالية :

- المنافسة أصبحت من السمات الرئيسية للاقتصاد وهذا ما يملي على المؤسسات الاقتصادية التي تريد البقاء في جو المنافسة ضرورة البحث عن مناهج وطرق تضمن لها ذلك.
- تلعب البيئة التنافسية المحيطة بالمؤسسات الاقتصادية دورا هاما في تحديد مراكز المؤسسات داخلها.
- تستطيع المؤسسة كسب ميزة تنافسية بالتكاليف عن طريق عرض منتجات ذات جودة عالية وتكلفة أقل وسعر مقبول من خلال الاستعمال الأمثل لطاقتها ومختلف مواردها.
- يشكل نظام محاسبة التكاليف القاعدة الأساسية للتخطيط والرقابة على الإنتاج بما يوفره من معلومات وتقنيات.
- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة داخل أي مؤسسة اقتصادية فهي المصدر الرئيسي الذي يعتمد عليه في كسب ميزة التكلفة الأقل، حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها ، وبناءا على نتائجها يتم اتخاذ قرارات تسييرها.
- تتوقف فعالية محاسبة التكاليف حسب درجة الأهمية التي تولى بها من طرف المؤسسة.
- المرونة التي تتميز بها محاسبة التكاليف من حيث ملاءمتها لكل الوضعيات والظروف المختلفة.
- تلعب استراتيجيات التكلفة دورا مهما باعتبارها الخيار الأمثل أمام المؤسسات في ظل تجانس المنتجات من أجل تدعيم تنافسيتها والمحافظة على مكانتها وحصتها في السوق.

- إن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على طرق بسيطة وتقليدية مثل المؤسسة محل الدراسة بحيث يتضح من ذلك أنها لا تعطي الأهمية الكافية لنظامها فجعلت منه عملية شكلية لا تسهم إلا في سير النشاط بصفة طبيعية فقط.

- إن أي مؤسسة اقتصادية تعمل على تحقيق ميزة تنافسية يتوجب عليها اتباع استراتيجيات لتسيير تكاليفها وتوفيرها على أنظمة محاسبية متطورة ، وهذا لا يكون بالضرورة ذو جانب إيجابي فقط عليها بل سوء تسييرها يؤدي إلى تولد مخاطر قد تؤدي إلى هلاك المؤسسة وتصفيتها.

#### ● التوصيات والاقتراحات :

ومن خلال ما سبق يمكن تقديم بعض التوصيات والاقتراحات المتمثلة في :

- يتوجب على المؤسسة الاقتصادية الاهتمام بدراسة البيئة التنافسية بصفة عامة والبيئة الخارجية بصفة خاصة عن طريق متابعة كل التحولات الطارئة عليها لدراستها ومن ثم التكيف والتعايش معها.

- دراسة واقع المؤسسات الجزائرية واقتراح نماذج لمحاسبة التكاليف لاستخدامها في تخطيط الإنتاج ومراقبته وغيرها من الاستعمالات بما يناسب كل مؤسسة أو قطاع (فواقع المؤسسات الجزائرية يسجل غياب هذه الأداة إلا نادرا وتستعمل في أغلبها في حساب أسعار التكلفة وتحديد الأسعار ، بالإضافة إلى ضعف جهاز التخطيط والرقابة ، وغياب محاسبة التكاليف يعد سبب رئيسيا في ذلك).

- يتوجب على كل مؤسسة اقتصادية تصميم وتبني استراتيجيات وأساليب تلائم إمكانياتها ومواردها وإطاراتها في مجال محاسبة التكاليف.

- الاستفادة من الخبرات خاصة الأجنبية منها فالملاحظ في معظم المؤسسات الجزائرية عدم توفرها على خبرات وإطارات ذات كفاءة عالية.

- يتوجب على المؤسسات الاقتصادية اتباع أنظمة حديثة لحساب وتحليل التكاليف من أجل ضمان مسايرة ما يجري حولها من تطورات خاصة في المجال التكنولوجي.

- على كل مؤسسة اقتصادية راغبة في الحصول على ميزة تنافسية بالتكاليف إنشاء فرع خاص بداخلها يعمل على التطوير والبحث في مجال الأنظمة المحاسبية لتحليل التكاليف.

- عدم الاكتفاء بضمان السير الحسن والمحافظة على نفس مستوى النشاط فهذا هو الأمر الملاحظ جليا في معظم المؤسسات الاقتصادية بحيث أنها لا تبذل أي جهد من أجل العمل على تطوير نشاطها وتعظيم أرباحها.
- وضع نظام محاسبي فعال يضمن الرقابة على التكاليف ومختلف الأنشطة المنشئة للتكليف ومحاسبة المسؤولة.
- العمل على ضبط وترشيد التكاليف وتخفيضها من خلال ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات.

وفي الأخير نقترح بعض المواضيع التي تمثل إشكاليات وأفاق جديدة بالبحث وهي :

- أساليب ترشيد التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.
- الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف وأثرها على تنافسية المؤسسات الاقتصادية.
- محاسبة التكاليف كأداة لاتخاذ القرارات.
- دراسة مقارنة بين أنظمة التكاليف وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أولاً : المراجع باللغة العربية

● قائمة الكتب :

- 1- أحمد حسن الطاهر ، المحاسبة الإدارية ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2008 .
- 2- أحمد زغدار ، المنافسة- التنافسية والبدائل الاستراتيجية ، الطبعة الأولى ، دار جرير للنشر والتوزيع عمان ، 2011.
- 3- أحمد طرطار ، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001.
- 4- أحمد عطيه هاشم ، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، مصر ، 2000.
- 5- أحمد ماهر ، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2008 .
- 6- إسماعيل يحي التكريتي ، حبش الطعمة ، وعبد الوهاب ، ووليد محمد ، عبد القادر ، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة" ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007.
- 7- إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006.
- 8- أيمن الشنطي وعامر شقر ، المحاسبة الإدارية ، دار البداية ناشرون وموزعون ، عمان ، الأردن ، 2006.
- 9- بوعلام بوشاشي ، المنير في المحاسبة التحليلية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2002.
- 10- ثابت عبد الرحمان إدريس ، الإدارة الاستراتيجية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2002.
- 11- جمال الدين محمد المرسي ، التفكير الاستراتيجي ، والإدارة الاستراتيجية ، منشورات دار النهضة العربية، لبنان، 2002.
- 12- جمعة الربيعي كمال حسن ، سعدوني مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008.

- 13- حسين طيب محمد شفيق ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1998.
- 14- حسين على حسين أحمد ، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2003.
- 15- حكمت أحمد الراوي ، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة - نظري مع حالات تطبيقية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، القاهرة ، مصر ، 1998.
- 16- خليفة أبو زيد ، كمال الدهراوي ، كمال الدين ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، مصر ، 1999.
- 17- روبرت.أ.بتس-ديفيد.لي ، ترجمة عبد الحكم الحزامي ، الإدارة الاستراتيجية بناء الميزة التنافسية ، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع ، القاهرة ، مصر ، 2008.
- 18- سعيد أوكيل ، فنيات المحاسبة التحليلية ، دار الأفق ، الجزائر ، 1991.
- 19- سونيا محمد البكري ، تخطيط ومراقبة الإنتاج ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 1998.
- 20- شارل وجارث ، الإدارة الاستراتيجية ، تعريب رفاعي ، دار المريخ ، الرياض ، 2001.
- 21- صالح مرازقة ، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة ، مطبوعات جامعة منتوري ، قسنطينة ، 1998-1999.
- 22- صلاح عبد الله الرزق ، وعطا الله وراذ خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر ، الأردن ، 1999.
- 23- صلاح عطيه ، أحمد ، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2006.
- 24- عبد الجليل بوداح ، مدخل إلى المحاسبة التحليلية ، مكتبة إقرأ ، قسنطينة ، الجزائر ، 2002.
- 25- عبد السلام أبو قحف ، التنافسية و تغير قواعد اللعبة ، مكتبة ومطبعة الاشعاع ، الإسكندرية ، 1997.

- 26- عبد المنعم مبارك صلاح الدين ، وعطية عبد الحي مرعي ، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2008.
- 27- علي السلمي ، إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية ، دار غريب للنشر والطباعة ، القاهرة ، 2001.
- 28- عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، دار إثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2008.
- 29- عمر صخري ، اقتصاد المؤسسة ، الطبعة الرابعة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية بن عكنون ، الجزائر ، 2006.
- 30- عمر صقر ، العولمة وقضايا اقتصادية معاصرة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003/2002.
- 31- فايز الزغي ، اقتصاد المؤسسة ، الطبعة الأولى ، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2000.
- 32- فخر نواف ، الدليمي خليل ، محاسبة التكاليف ، دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية ، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ، 2002.
- 33- فلاح حسين ، الإدارة الاستراتيجية ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000.
- 34- كامل المغربي ، أساسيات في الادارة ، الطبعة الأولى ، دار الفكر للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 1995.
- 35- محمد أحمد عوض ، الإدارة الاستراتيجية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2001.
- 36- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، المحاسبة الإدارية ، الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2007.
- 37- محمد سعيد أوكيل ، اقتصاد و تسيير الإبداع التكنولوجي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1994.
- 38- محمد عبد العال النعيمي ، إدارة الجودة المعاصرة ، دار اليازوري للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009.
- 39- محمد محرم زينات ، ورشيد الجمال ، محمد ، والسيد شحاتة ، شحاتة ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر 2005.

- 40- مصطفى أحمد حامد رضوان ، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2011.
- 41- مؤيد سعيد السالم ، نظرية المنظمة ، الهيكل والتصميم ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، 2000/1999.
- 42- ناصر دادي عدون ، المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2006.
- 43- ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، دار البعث ، قسنطينة ، الجزائر ، 1988.
- 44- نبيل مرسي خليل ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 1996.
- 45- نور أحمد ، وحسين علي ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، 2003.
- 47- نور أحمد ، وعبيد حسين ، والسيد شحاتة شحاتة ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2007.
- 48- هاشم أحمد عطيه ، محمد محمود عبد ربه ، دراسات في المحاسبة المتخصصة : النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، مصر ، 2000.

● قائمة المذكرات والرسائل والأطروحات :

- 1- إبراهيم فرزيزي ، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) في تسيير تكاليف المؤسسة ، دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية والتنك، الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في فرع علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، 2006.
- 2- أحمد حابي ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بيسكرة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر ، 3، 2011/2010.

- 3- خالد هادفي ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2013/2012.
- 4- راضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، تخصص إدارة أعمال ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، الجزائر ، 2008.
- 5- رتبية نحاسية ، أهمية اليقظة التنافسية في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية : حالة الخطوط الجوية الجزائرية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، في العلوم الاقتصادية ، فرع إدارة أعمال ، جامعة الجزائر ، 2003/2002.
- 6- زليخة، تفرقتيت ، تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية : دراسة حالة مؤسسة صيدال ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص تسيير المؤسسات ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2005/2004.
- 7- عبد الحق عطوط ، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة المؤسسة الوطنية BCR- سطيف ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013/2012.
- 8- عثمان بودحوش ، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، حالة شركة إسمنت عين الكبيرة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات ، جامعة 20 أوت 1995 سكيكدة ، 2008/2007.
- 9- عمار بوشناف ، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية ، مصادرها ، تنميتها ، وتطويرها ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، 2002.
- 10- فاتح ساحل ، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، فرع إدارة أعمال ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004.

- 11- فاطمة الزهراء بن قايد ، دور الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة مركب السيارات الصناعية بالروبية- ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع : تسيير المنظمات ، جامعة أحمد بوقرة ، بومرداس، 2011.
- 12- محمد كنفوش ، إنشاء القيمة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، تخصص إدارة أعمال ، جامعة البليدة ، 2007.
- 13- مليكة زغيب ، أدوات التحليل المالي للمؤسسة الصناعية العمومية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة ، جامعة سكيكدة ، الجزائر ، 1997.
- 14- نعيمة زعرور ، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة ، دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة بسكرة- ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص : علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015.
- 15- ياسين سالمى ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البليدة- ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3 ، 2009-2010.

● قائمة المجالات والمقالات :

- 1- علاء محمد البتانوني ، تأثير الربط بين تكامل ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الاستراتيجية على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية ، مجلة المحاسبة والمراجعة - AUJAA.

● المعاجم اللغوية :

- 1- المنظمة العربية للتربية والثقافة، والعلوم ، المعجم العربي الأساسي ، لاروس 1989.

ثانيا : المراجع باللغة الفرنسية

1. Michael Porter, « **Avantage concurrentiel des Nations** », Inter Edition,paris, 1993.