

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

دور محاسبة التكاليف عن الأنشطة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة

دراسة حالة: مؤسسة ناس الواحة بفوغالة - ولاية بسكرة -

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

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

من إعداد الطالب (ة):

- عقبي حمزة

- بن عودة العمري

- شتوح سميرة

## لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر أ	- سليم بن رحمون
بسكرة	مقرا	- أستاذ محاضر ب	- عقبي حمزة
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر أ	- كحول سورية

الموسم الجامعي: 2021-2022



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الميزة التنافسية بالمؤسسة  
الاقتصادية

دراسة حالة: مؤسسة ناس الواحة بفوغالة - ولاية بسكرة -

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

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- عقبي حمزة

من إعداد الطالب (ة):

- بن عودة العمري

- شتوح سميرة

## لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر أ	- كحول صورية
بسكرة	مقرا	- أستاذ محاضر ب	- عقبي حمزة
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر أ	- بركات ربيعة

الموسم الجامعي: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

وصلى الله على صاحب الشفاعة سيدنا محمد النبي الكريم، وعلى آله وصحبه، ومن

تبعهم بإحسان إلى يوم الدين وبعد:

إلى من لم تدخر نفسا في تربيته "أمي الحنون"

إلى من تشققت يدها في سبيل رعايتي "أبي الصبور"

إلى من ترعرعت معهم إلى مصابيح دربي وشموع حياتي إلى "إخوتي" الذين دعموني في إنجاز هذا المذكرة إلى حفظهم الله لي

وإلى كل من ساهم في إتمام هذا البحث

أرجو أن يكون بحثنا هذا خالصا لوجه الله وأن تكون فيه الفائدة، وأن يغفر لنا زلاتنا فيه ويثيبنا على

ما وفقنا إليه ويعلمنا ويكتبنا مع طلبة العلم اتباعا لسنة نبيه الكريم عليه أفضل الصلاة والسلام.

## العمرى

# إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه

ومن إهتدى بمده إلى يوم الدين أما بعد

بعد الحمد والشكر لله الذي وفقني لإيجاز هذا العمل أهدي ثمرة جهدي

المتواضع إلى دفء الحنان وأحب العباد " أمي الحبيبة " حفظها الله وأطال في عمرها

إلى من أحسننا تربيته وعلمني التوكل على الله إلى " أبي " رحمه الله

إلى من جبهها يملأ قلبي ونورها يمني حياتي " أختي الغالية "

إلى كل العائلة والأحبة والأصدقاء وإلى كل من ساهم في إستكمال هذه المذكرة من قريب وبعيد

## سميرة

# شكر و عرفان

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ:

قبل كل شيء أحمد الله عز وجل الذي أنعمني بنعمة العلم ووقفني إلى بلوغ هذه الدرجة وأقول: "اللهم  
لك الحمد حتى ترضى، ولك الحمد إذا رضيت، ولك الحمد بعد الرضى"

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في اتمام هذا العمل والذي ألهمنا الصبر والصحة

و لا يسعني و انا في وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل، إلا أن أتقدم بجزيل الشكر و العرفان والتقدير  
الاحترام إلى الأستاذ المشرف " حمزة عقي " الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته وصبر وتعب من أجل  
هذا العمل حفظه الله ورعاه

إلى من كان بمثابة أخ لنا الأستاذ الفاضل " شحتاني عبد العالي " حفظه الله وسدد خطاه نحو الخير

إلى من كانوا بمثابة الرسل بتبليغهم رسالة العلم والمعرفة دون ملل

واقتراداء برسولنا الكريم عليه أفضل الصلاة وأزكى تسليم في قوله: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله".



### ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ومن أجل تحقيق هذا الهدف اعتمدنا على مجموعة من المفاهيم النظرية التي قمنا بإسقاطها على الجانب التطبيقي الذي تمثل في إجراء دراسة حالة بمؤسسة " ناس الواحة بفوغالة" بولاية بسكرة ، حيث ركزت هذه الدراسة بدرجة أولى على إبراز التحولات الحاصلة والتي تخص موضوعنا إضافة إلى معرفة كيفية تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة إنطلاقاً من ما توفره محاسبة التكاليف من إمتيازات لهذه المؤسسة والتي تعتبر أحد أهم فروع المحاسبة لأنها تهتم بتحديد تكاليف الإنتاج والأعباء المترتبة وذلك لأن لها علاقة بالمحاسبة المالية فهي تحدد أنشطة المؤسسة و المركز المالي في نهاية كل سنة كما أنها تمكن المؤسسة من معرفة إن كانت تستطيع تحقيق هامش ربح و الذي يساعدها على تسديد ديونها إن وجدت وكذا القيام بمختلف الإستثمارات و أهم من ذلك جعل لها إمكانية في تغطية أهم إلتزاماتها مثل الديون قصيرة الأجل إضافة إلى قدرتها على التمويل لمؤسسات أخرى ذلك ما يكسبها ميزة تنافسية ، وللقيام بهذه الدراسة تم الإعتماد على منهج الوصفي التحليلي لدراسة حالة مؤسسة الذي يمكننا من الاطلاع على مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده ، وذلك من خلال دراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المؤسسة لا تعتمد على الطرق العلمية الواضحة في حساب التكاليف كما أن هذه المؤسسة تحقق الميزة التنافسية بالتكاليف لأن تعرض منتجات الممتثلة في التمرور بجودة عالية وتكلفة أقل وسعر مقبول وفي متناول الجميع إضافة إلى أنها تعتمد على أهم إستراتيجية الممتثلة في إستراتيجية القيادة بالتكلفة كما أن لها نظام محاسبي يهتم بمراقبة التكاليف ومختلف الأنشطة المكلفة ومحاسبة المسؤولية ، والوصول إلى هذه المعلومات الدقيقة تم ذلك من خلال القيام بتحليل الوثائق مقدمة من طرف المؤسسة تحقيق أهداف موضوع دراستنا

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة التكاليف - نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة - الميزة التنافسي

### Summary:

This study aims to highlight the role of activity-based cost accounting in improving the competitive advantage of economic enterprises. This study focused primarily on highlighting the transformations taking place that pertain to our subject. In addition, to know how to achieve the competitive advantage of the institution based on the advantages provided by cost accounting for this institution, which is considered one of the most important branches of accounting since it necessitates determining the costs of production, and the resulting burdens, Even though it is related to financial accounting. It determines the activities of the institution and the financial position at the end of each year. It also enables the institution to know if it can achieve a profit margin, which helps them pay off its debts. If any, as well as make various investments, and most importantly, it made it possible to cover its most important obligations, such as short-term debts, in addition to its ability to finance other institutions. He

gives her an advantage. To carry out this study, we relied on the descriptive-analytical approach to study the case of an institution, which enables us to examine the various aspects of the subject and reveal its dimensions through the study and analysis of various documents, data and actual data. The study concluded that the institution does not rely on clear scientific methods in calculating costs, and this institution achieves competitive advantage in costs because it offers products represented in date with high quality, lower cost, acceptable price, and accessibility to everyone. In addition, it relies on the most important strategy represented in the cost leadership strategy. It also has an accounting system that has faded cost control and various responsible activities and accounting responsibility, and the linkage of this accurate information in it by transmitting documents provided by the party of the institution enables the objectives of the subject of our study.

**Keywords:** Cost Accounting, System, M. Cost Accounting Ali Basis of Activities, Competitive Advantage

## قائمة الجداول

### قائمة الجداول:

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
43	أبعاد نطاق التنافس	1
48-47	متطلبات إستخدام إستراتيجية التنافس	2
48	مخاطر إستخدام إستراتيجيات التنافس	3
51	متطلبات إستراتيجية قيادة التكلفة	4
55	متطلبات إستراتيجية التمييز	5
67	سعر التكلفة لسنة 2020	6
68-67	الأعباء المتغيرة	7
69	الأعباء الثابتة	8
69	الأعباء المتغيرة والثابتة	9
70	تكلفة شراء التمر	10
70	تكلفة شراء الورق المقوى	11
71	تكلفة شراء الخيط	12
71	تكلفة شراء Scotch	13
72-71	تكلفة شراء المواد الأولية	14
72	حساب سعر التكلفة	15
77	سعر تكلفة المنتجات	16

## قائمة الأشكال

### قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
12	وظائف محاسبة التكاليف	1
16	الأعباء المتغيرة	2
17	تحول الأعباء المتغيرة إلى ثابتة عند مستوى معين من النشاط	3
17	الأعباء ثابتة	4
18	تحول الأعباء ثابتة إلى متغيرة عند مستوى معين من النشاط	5
18	الأعباء شبه متغيرة	6
22	مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة	7
36	دورة حياة ميزة التنافسية	8
39	أنواع الميزات التنافسية	9
43	العوامل الأساسية لبناء الميزة التنافسية	10
46	الإستراتيجية التنافسية	11
47	الإستراتيجيات العامة للميزة التنافسية	12
65	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	13



## مقدمة

نظرا للتوسع الكبير في المؤسسات الاقتصادية المختلفة ولإختلاف طرق محاسبة تكاليفها منها تقليدية وأخرى حديثة و التي تساهم بشكل كبير في قياس وتخصيص التكاليف الغير المباشرة وكذا التطورات الحاصلة أدى ذلك التطور إلى ظهور التكلفة على أساس الأنشطة فهي تهدف إلى تحديد وتصنيف التكاليف الغير مباشرة وتساعد في تحليل معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة للمؤسسة والتي لا تضيف قيمة تعمل على إلغاء الأخيرة دون المساس بجودة المنتجات و الخدمات وبالتالي تخفيض في التكاليف مما يمنح المؤسسة ميزة تنافسية بها في الأسواق، ولقد وقع إختيارنا لهذا الموضوع كون أن مؤسسة محل الدراسة توفر الوثائق التي تساعدنا على اسقاط الجانب النظري على هذه الدراسة.

### أولا: إشكالية الدراسة والأسئلة البحثية:

ومن خلال ما تم التطرق إليه نطرح الإشكالية التي تقوم عليها هذه الدراسة والمتمثلة فيما يلي:

كيف تساهم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة محل الدراسة؟

ويندرج عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ما المقصود بمحاسبة التكاليف وما هي أدواتها؟
- 2- ما المقصود بالميزة التنافسية وما هي أهم إستراتيجياتها؟
- 3- هل تساهم محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة؟

### ثانيا: الدراسات السابقة:

**الدراسة الأولى:** مولاي الزين فاطمة ونقيلو كلثوم (2017) تحت عنوان "محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة:

دراسة حالة مؤسسة توات موتورز بأدرار" - ، مذكرة ماستر ، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ، جامعة أحمد دراية ، أدرار

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الفرق بين طرق إحتساب التكاليف وكذا التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية وللقيام بهذه الدراسة بشكل دقيق والوصول إلى نتائج دقيقة جدا إعتد الباحث على توظيف المنهج الوصفي التحليلي من أجل معالجة المعلومات التي تخص هذا الموضوع وتحليل معطياته وكذا محاولة ربط الجانب النظري بالجانب الميداني للدراسة وقد إختار الباحث مؤسسة توات موتورز المتواجدة ببحي الغربي طريق بربع أدرار وقد باشر في هذه الدراسة خلال الفترة من 31 ديسمبر 2015 إلى غاية 01 جانفي 2016 وبعد قيام بهذه الدراسة توصل إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

✓ إن محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن إعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات الخاصة بجمع وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها والتحكم فيها

✓ بالرغم من الإنتشار الواسع الذي عرفته طرق إحتساب التكاليف التقليدية " طريقة التكاليف الكلية و الجزئية و الطريقة المعيارية" ، إلا أن الطرق الحديثة ( طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وغيرها ) تعتبر أكثر موضوعية كونها توفر معلومات دقيقة حول التكاليف

الدراسة الثانية: عبد الله قويدر الواحد و أحمد مصنوعة (2021) تحت عنوان " تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية : حالة مؤسسة تسويق وتوزيع المواد البترولية - نפטال- ، مجلة العلوم التجارية ، مج 02، ع 20، جامعة حسيبة بن بوعلي ، شلف

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى تنامي دور وأهمية تطبيق محاسبة التكاليف بالنسبة للمؤسسة وتبيان مدى ضعف الأنظمة القائمة حاليا في مدى تحكم المؤسسة في تكاليفها وكذا إقتراح نموذج محاسبة التكاليف على الأنشطة ABC على المؤسسة الوطنية نפטال لتسويق وتوزيع المواد البترولية ، ولمعالجة هذه الدراسة إعتد الباحث على المنهج الإستنباطي القائم على أداتي الوصف والتحليل والذي يقوم على الجمع بين الدراسة المكتبية و الدراسة الميدانية داخل المؤسسة بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع خاصة فيما يتعلق بالجوانب العملية لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وبعد القيام بهذه الدراسة توصل الباحث إلى جملة من النتائج والتي من بينها ما يلي :

✓ يمكن إعتبار نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC نظاما يمثل قاعدة فعالة للتخطيط والإدارة وتخفيض التكلفة وذلك من إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتلك الأنشطة التي لا تجعل المنتج يلبى رغبات المستهلكين وهذا ما يدفع إلى رفع الأداء وتحسينه وبالتالي فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يعمل على تسهيل عمليات التداخل الوظيفي والإتصال البيئية الخارجية

✓ ترجمة تكلفة كل نشاط بنظام ABC تساعد على التسيير اليومي والدائم لمصادر ومنتجات نפטال والتخفيض التدريجي

لتكاليف الإستغلال لمجمل نشاطات نפטال إستجابة لطلبات زبائن المؤسسة

الدراسة الثالثة: وليد بلقاسم و حليم أوسماعيل ( 2016 ) تحت عنوان " تحليل التكاليف لدعم الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية : دراسة حالة مركب السيارات الصناعية SNVI / VI ، مذكرة ماستر ، تخصص مالية مؤسسة ، جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة الإحاطة بمفهوم الميزة التنافسية ومعرفة مدى تأثير التكاليف في القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية وكذا توضيح مدى تبني المؤسسة الجزائرية للأساليب التي تدعم التنافسية من خلال التحكم الجيد في التكاليف ، و من أجل دراسة هذا الموضوع والإحاطة بمختلف تفاصيله و أبعاده وتحليله إختار الباحث المنهج الوصفي من أجل التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوعه والبحث ودراسة طبيعة الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف كتقنية كمية من تقنيات مراقبة

التسيير ووضع السياسات المناسبة للمؤسسة الاقتصادية ، حيث أن الباحثان بدأ دراسته خلال الفترة الممتدة من بداية شهر مارس 2016 إلى غاية منتصف شهر ماي 2016 حيث تم هذه الدراسة بالمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية المتواجدة

بالروبية الجزائر وذلك من أجل إجراء الجانب الميداني لهذه الدراسة، وقد توصل الباحثان إلى بعض النتائج الهامة متمثلة في النقاط التالية:

- ✓ تستطيع المؤسسة كسب ميزة تنافسية بالتكاليف عن طريق عرض منتجات ذات جودة عالية وتكلفة أقل وسعر مقبول من خلال الإستعمال الأمثل لطاقتها ومختلف مواردها
- ✓ تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة داخل أي مؤسسة إقتصادية فهي المصدر الرئيسي الذي يعتمد عليه في كسب ميزة التكلفة الأقل
- ✓ تلعب إستراتيجيات التكلفة دورا مهما بإعتبارها الخيار الأمثل أمام المؤسسات في ظل تجانس المنتجات من أجل تدعيم تنافسيتها والمحافظة على مكانتها وحصتها في السوق

#### ثالثا: فرضيات الدراسة:

في ضوء إشكالية الدراسة وتساؤلاتها الفرعية يمكننا إعطاء مجموعة من الإجابات المؤقتة لأسئلة البحث والتي من شأنها إعطاء نظرة إفتراضية لهذه الدراسة والمتمثلة في الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:** محاسبة التكاليف تعتبر أداة هامة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية كونها تساعد على حساب مختلف التكاليف

**الفرضية الثانية:** يقصد بالميزة التنافسية أنها كل ما يميز المؤسسة عن غيرها من المؤسسات في نفس مجال النشاط

**الفرضية الثالثة:** تساهم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة **منهجية الدراسة:** أعمدنا في دراسة موضوعنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعني الطريقة المنظمة لدراسة حقائق راهنة، متعلقة بظاهرة أو موقف أو أفراد أو أحداث أو أوضاع معينة بهدف اكتشاف حقيقة جديدة أو التأكد من صحة حقائق قديمة وأثارها والعلاقات المنبثقة عنه وتفسيرها وكشف الجوانب التي تحكمها.

ولدراسة هذا الموضوع والتعمق فيه من أجل الوصول إلى نتائج تكون حلا للإشكالية المطروحة حول موضوع الدراسة المتمثل في محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و لذلك اعتمدنا على المنهج الوصفي الملائم لدراسة الحالة واختبار الفرضيات، ولقد وقع إختيارنا على مؤسسة " ناس الواحة " بفوغالة ولاية بسكرة كعينة للدراسة لما لها وزن في مجال تصدير التمور بإعتبارها من المؤسسات الاقتصادية الفعالة و لها رأس مال قوي ولها جانب من التكاليف بإضافة إلى أنها سهلت علينا تجسيد الجانب النظري بها

**تصميم البحث:** من أجل وضع هيكلية دقيقة لهذه الدراسة قمنا بغية بالإلمام والإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة عن الإشكالية المطروحة، وذلك من خلال الربط بين مختلف المعارف بحيث تم تقسيم هذه الدراسة الى ثلاثة

## مقدمة

فصول؛ حيث يتضمن الجانب النظري فصلين حيث أن الفصل الأول تحت عنوان : مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف في المؤسسة الإقتصادية أما الفصل الثاني جاء بعنوان : مفاهيم أساسية حول الميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية أما الفصل الثالث فقد تناول دراسة ميدانية بمؤسسة ناس الواحة بفوغالة بولاية بسكرة حيث أن هناك مجموعة من الأبعاد التي تناولها هذا التصميم المتمثلة في :

1- **هدف الدراسة:** حيث تمثل الهدف من هذه الدراسة في:

- ✓ توضيح دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية
  - ✓ إختبار صحة الفرضيات المطروحة حول هذا الموضوع من خلال دراسة مختلف المعلومات والبيانات الخاصة بهذه الدراسة
  - ✓ تحديد تكلفة المنتجات المتمثلة في التمور والكشف عن مدى تحقيق محاسبة التكاليف لميزة التنافسية لهذه المؤسسة
  - ✓ تحديد الطرق المناسبة لحساب تكاليف المنتجات
- 2- **نوع الدراسة:** يتمثل نوع هذه الدراسة في توضيح الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الميزة التنافسية في المؤسسة محل الدراسة
- 3- **مدى تدخل الباحث:** دراسة حالة المؤسسة كما هي
- 4- **التخطيط للدراسة:** تم التخطيط لهذه الدراسة بشكل تناوبية حيث تم التطرق للجانب النظري ثم الميداني
- 5- **وحدة التحليل:** يتم دراسة حالة مؤسسة من خلال القوائم المالية لفترات معينة
- 6- **المدى الزمني:** كانت الدراسة عدة مرات متتالية مع فاصل زمني

- **أهمية الدراسة:**

تسعى أي مؤسسة إقتصادية التميز عن غيرها في أشياء كثيرة وذلك لضمان إستمراريتها في السوق ونظر أن الموضوع المتناول لم يتم تناوله بشكل مفصل في كثير من الدراسات وخاصة الربط بين متغيرين مختلفين وهما محاسبة التكاليف والميزة التنافسية وهذا الأمر الذي جعل لدينا لفت علمية سباقة للإطلاع والكشف عن هذين الموضوعين البالغين الأهمية خاصة وأنه نجاح أي مؤسسة إقتصادية يرتكز على مدى تميزها و بروزها كمؤسسة رائدة متحكمة في جميع تكاليف أنشطتها ولذلك تبرز هذه الأهمية في النقاط التالية :

- التأكد من صحة ما هو موجود في الجانب النظري للدراسة إن كان معمول به في الجانب التطبيقي
- التعرف على أهم الطرق الحديثة والتقليدية لحساب تكاليف المؤسسة الإقتصادية
- توضيح ما تقدمه محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة لضمان ميزة التنافسية من خلال التحكم في التكاليف المؤسسة الإقتصادية

**خطة مختصرة للدراسة:** تناولت هذه الدراسة موضوع حول دور أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة حيث تم وضع خطة بحثية مكونة من ثلاثة فصول بالعناوين التالية:

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

الفصل الثاني: مفاهيم أساسية حول الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة ناس الواحة بفوغالة ولاية بسكرة

# الفصل الأول

تمهيد:

إن محاسبة التكاليف هي أحد الفروع الأساسية لعلوم المحاسبة إلا أن هذا الفرع كان مرتبطا أساسا بالمنشآت الصناعية وذلك بسبب الأنشطة الضخمة التي تقوم بها هذه المنشآت التي جعلتها تعيش تغيرات كثيرا فرضت عليها الدخول في المنافسة مع مثيلاتها من المؤسسات الأخرى حيث أن ذلك يعتمد بدرجة أولى على فكرة خفض التكاليف و التحكم فيها و ذلك من أجل الحصول على مركز تنافسي قوي ، و إستخدام محاسبة التكاليف الإدارية داخل أي مؤسسة إقتصادية يمكنها من إتخاذ القرارات بشكل عقلاني وبالتالي الوصول إلى نتائج جد مرضية تساعدها في رفع من مستوى أدائها وربحيتها و خلق مداخيل جديدة تساعدها تحقيق المنافسة الفعالة ، ولذلك ستناول في هذا الفصل في تحديد أهم المفاهيم الأساسية حول محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية وكذا التطرق إلى تحديد أهم الطرق المساعدة في تحليل التكاليف

## المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

نظرا لأن فرع محاسبة التكاليف يعتبر فرع أساسي في المحاسبة وله أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية بصفة خاصة سنتناول في هذا المبحث مجموعة من التعاريف وكذا أنواع وأهداف ووظائف هذا الفرع

### المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

هناك العديد من التعاريف التي وردت لتوضيح وشرح مفهوم محاسبة التكاليف والتي سنذكر منها:

- **تعريف التكلفة:** هي موارد يتم إتفاقها لتحقيق هدف محدد وقياسها بوحدة النقد التقليدية وإذ لم يتحقق الهدف إذن خسارة وليست تكلفة (عبد ربه، 2016، صفحة 91)
- وتعرف أيضا على أنها مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين أو مجموعة منتجات أو خدمة أو مجموعة خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل مرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع (جبايي و السمرائي، 2000، صفحة 09)
- تناول الباحثين عدة تعريف توضح مفهوم محاسبة التكاليف لكن بطرق مختلفة ومن أبرز هذه التعاريف نجد مايلي:
- تهتم بتحديد تكاليف نشاط الوحدة الاقتصادية وتسعير منتجاتها وتقوم بتوفير البيانات اللازمة للتخطيط تكاليف العمليات المستقبلية ورقابتها عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المخططة وبيان الإنحرافات والعمل على تجنب مسبباتها. (جابر، 2013، صفحة 14)
- " تعتبر محاسبة التكاليف كأداة من أدوات الإدارة فهي تعمل على توفير المعلومات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة أو اتخاذ بعض القرارات أو المفاضلة بين البدائل وخاصة ما يتعلق منها بإختيار المنتجات
- العمليات أو الوظائف، إذن هي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج والإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها" (نور و مبارك، 2003، صفحة 29)
- " محاسبة التكاليف هي التي تقوم بإعداد التقارير الخاصة بتحديد تكاليف الإنتاج أو الخدمات وتقديم المعلومات التي تتطلبها الإدارة إتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة" (تسيير، 2004، صفحة 07)
- هو ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف إستنادا إلى مجموعة من المبادئ و الأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على إتخاذ القرارات المناسبة. (عدس و شركاه، 2007، صفحة 14)
- هي أداة إدارة مصممة لإبراز العناصر تشكل التكاليف والنتائج بطريقة توضح اتخاذ القرار الشبكية التحليلية التي سيتم

إنشائها من أجل جمع ومعالجة المعلومات التي تعتمد على الأغراض التي يبحث عنها المستخدمون (El-Khomeiny

BOUCHDOUB & BENALIA, 2020, p. 80)

التعريف الذي اقترحتته خطة المحاسبة العامة : تنص النسخة الفرنسية عام 1982 والتي استحوذ عليها H.BOUQUIN على ما يلي: "محاسبة التكاليف التحليلية هي طريقة معالجة البيانات التي تتمثل أغراضها الرئيسية فيما يلي:

- معرفة تكاليف الوظائف المختلفة التي تتولاها مقاولة
- تحديد أسس تقييم بعض بنود الميزانية العمومية للشركة
- شرح النتائج باحتساب تكاليف المنتجات (البضائع والخدمات) لمقارنتها بأسعار البيع المرسلين.
- وضع توقعات للمصروفات وإيرادات التشغيل (التكاليف المحددة مسبقاً وميزانيات التشغيل، على سبيل المثال
- مراقبة الإنجاز وشرح التناقضات النتيجة (التحكم في التكلفة والميزانية، على سبيل المثال)
- محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة وتطبيقاً لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر التكاليف وتقوم بعمليات التسجيل و التحليل وربطها بمراكز التكلفة ومن ثم تحميلها على الأمر الإنتاجي و الوحدة الإنتاجية ومن ثم إعداد تقارير دورية وخاصة بتقييم الأداء مما يدفع إدارة الوحدة الاقتصادية إلى ممارسة وظائفها بكفاءة عالية من أجل الضغط على النفقات وتقليل الهدر و الضياع إلى أدنى حد بالإضافة إلى زيادة الإنتاجية ومن ثم تخفيض التكاليف و تعظيم الأرباح. (التكريبي، 2009، الصفحات 23-24)

### المطلب الثاني: أنواع التكاليف

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الأنواع المختلفة و المتمثلة فيما يلي :

#### 1- التكاليف المباشرة: تتعلق التكاليف المباشرة بإنتاج سلعة أو خدمة. (بودحوش، 2007-2008، الصفحات 42-43)

تتضمن التكلفة المباشرة المواد أو العمالة أو المصاريف أو تكلفة التوزيع المرتبطة بإنتاج المنتج ويمكن تَبْعُهُ بسهولة إلى منتج أو إدارة أو مشروع، على سبيل المثال، تقوم شركة بتصنيع السيارات والشاحنات. عامل في المصنع يقضي ثماني ساعات في بناء سيارة التكاليف المباشرة المرتبطة بسيارة الأجرة هي الأجور المدفوعة لسائق السيارة والأجزاء المستخدمة لبناء السيارة

#### 2- التكاليف غير المباشرة: التكاليف غير المباشرة، من ناحية أخرى، هي نفقات لا علاقة لها بإنتاج سلعة أو خدمة، لا يمكن

تتبع التكلفة غير المباشرة بسهولة لمنتج أو إدارة أو نشاط أو مشروع، على سبيل المثال، مع شركة السيارات، تشمل التكاليف المباشرة المرتبطة بكل مركبة الإطارات والصلب. ومع ذلك، فإن الكهرباء المستخدمة لتشغيل المصنع تعتبر تكلفة غير مباشرة؛ لأنَّ الكهرباء تستخدم لجميع المنتجات المصنَّعة في المصنع، ولا يمكن إرجاع منتج واحد إلى فاتورة الكهرباء.

#### 3- التكاليف الثابتة: لا تختلف التكاليف الثابتة مع عدد السلع أو الخدمات التي تنتجها الشركة على المدى القصير. على سبيل

المثال، افترض أنَّ الشركة تستأجر آلة للإنتاج لمدة عامين ، يتعيَّن على الشركة دفع 2,000 دولار شهرياً لتغطية تكلفة عقد الإيجار، بغض النظر عن عدد المنتجات التي تستخدمها هذه الماكينة ويعتبر عقد الإيجار تكلفة ثابتة حيث إنه لم يتغير

**تكاليف متغيرة:** تتقلب التكاليف المتغيرة مع تغيُّر مستوى الإنتاج، على عكس التكلفة الثابتة ويختلف هذا النوع من

التكلفة اعتماداً على عدد المنتجات التي تنتجها الشركة، تزداد التكلفة المتغيرة مع زيادة حجم الإنتاج، وتنخفض كلما

انخفاض حجم الإنتاج و على سبيل المثال، يجب أن تقوم شركة تصنيع الألعاب بتعبئة ألعابها قبل شحن المنتجات إلى المتاجر ويعتبر هذا نوعاً

4- من التكلفة المتغيرة؛ نظراً لأنَّ الشركة المصنعة تنتج المزيد من الألعاب، فإن تكاليف التغليف الخاصة بها تزداد، ومع ذلك إذا كان مستوى إنتاج الشركة المصنعة للعبة يتناقص، فإنَّ التكلفة المتغيرة المرتبطة بالتغليف تنخفض.

5- **تكاليف التشغيل:** تكاليف التشغيل هي النفقات المرتبطة بأنشطة الأعمال اليومية، ولكن لا يتمَّ تبُّعها مرَّةً أخرى إلى منتج

واحد، تكاليف التشغيل يمكن أن تكون مُتغيرة أو ثابتة وتتضمَّن أمثلة تكاليف التشغيل، والتي تُعرف باسم نفقات التشغيل، الإيجار والمرافق لمصنع تصنيع تكاليف التشغيل عبارة عن مصاريف يومية، ولكن يتمَّ تصنيفها بشكل مُنفصل عن التكاليف غير المباشرة أي التكاليف المرتبطة بالإنتاج الفعلي يمكن للمستثمرين حساب نسبة مصروفات التشغيل للشركة، ممَّا يوضِّح مدى كفاءة الشركة في استخدام تكاليفها لتوليد المبيعات.

6- **تكاليف الفرصة البديلة:** تكلفة الفرصة البديلة هي الفائدة التي يتم التخلي عنها عند اتِّخاذ قرار بشأن آخر، بمعنى آخر، تمثل تكلفة الفرصة البديلة بديلاً يتمَّ التخلي عنه عند اتِّخاذ القرار وبالتالي، فإن هذه التكلفة هي الأكثر صلة بحدِّثين مُتبادلين في الاستثمار، هو الفرق في العائد بين الاستثمار المختار والاستثمار و بالنسبة إلى الشركات، لا تظهر تكاليف الفرصة البديلة في البيانات المالية ولكنها مُفيدة في التَّخطيط من قبل الإدارة و على سبيل المثال، إذا قرَّرت الشركة شراء قطعة جديدة من معدات التَّصنيع بدلاً من استئجارها و ستكون تكلفة الفرصة البديلة هي الفرق بين تكلفة المصروفات النقدية للمعدات وتحسين الإنتاجية مقابل مقدار الأموال التي يمكن توفيرها لو تم استخدام الأموال لسداد الديون

7- **تكاليف ثابتة غير مرغوبة:** التكاليف غير المرغوبة هي التكاليف التاريخية التي تمَّ تكبُّدها بالفعل، ولن تحدث أي فرق في القرارات الحالية من قبل الإدارة و فرق التكاليف هي تلك التكاليف التي التزمت بها شركة، والتي لا يمكن تجنبها أو تكاليف غير قابلة للاسترداد. يتم استبعاد التكاليف غير المرغوبة (التكاليف السابقة) من القرارات التجارية المستقبلية؛ لأنَّ التكاليف ستكون هي نفسها بغض النظر عن نتيجة القرار.

8- **تكاليف قابلة للتحكم:** هي النفقات التي يديرها مديرو الحسابات، ولديهم القدرة على الزيادة أو النقصان وعلى سبيل المثال، يمكن التحكم في كيفية طلب الإمدادات أو كشوف المرتبات لشركة تصنيع، ولكن لا يمكن تجنبها بالضرورة.

### المطلب الثالث: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف

هناك عدة أهداف تسعى لتحقيقها محاسبة التكاليف داخل أي مؤسسة اقتصادية وذلك من خلال قيامها بمجموعة من الوظائف المتمثلة فيما يلي:

**أولاً: أهداف محاسبة التكاليف (زعرور، 2014- 2015، الصفحات 07- 08)**

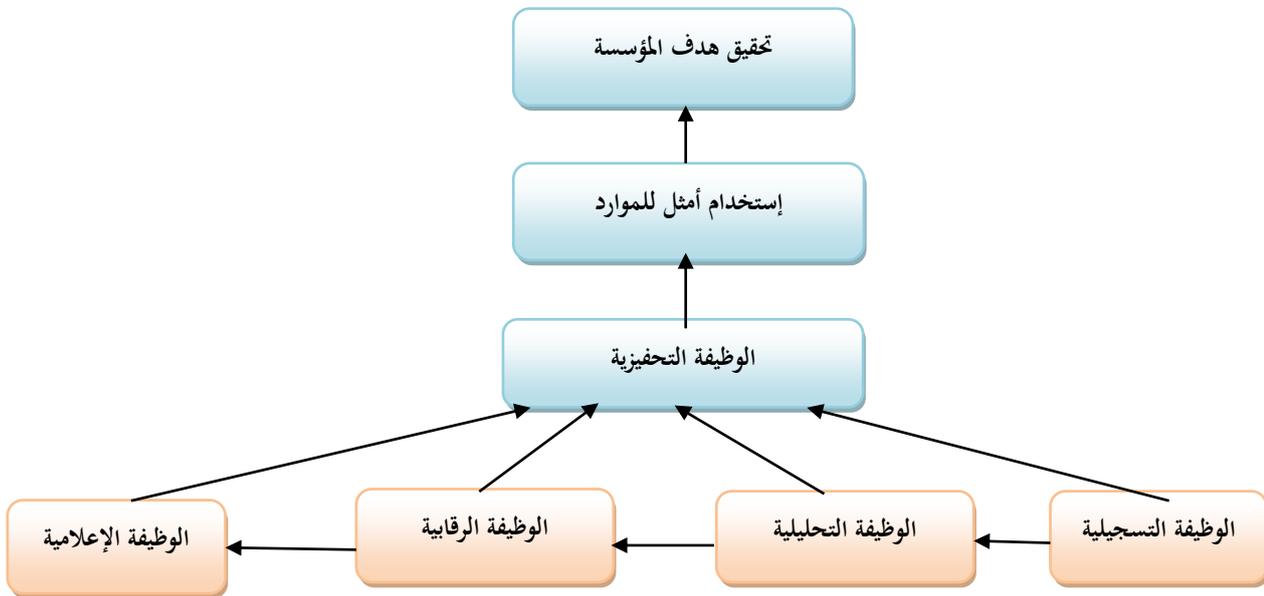
لمحاسبة التكاليف مجموعة من التكاليف تسعى إلى تحقيقها المؤسسة الاقتصادية وأهم هذه التكاليف ما يلي:

- المساعدة في عملية إتخاذ القرارات: تقدم محاسبة التكاليف معلومات متعلقة بالتكلفة تستخدم في عملية إتخاذ القرارات ، حيث إن أي قرار إداري يترتب عن عملية إتخاذه تكلفة وبالتالي لا بد على المؤسسة أن تتعرف على التكلفة التي تنطوي عليها عملية إتخاذ أي قرار و أخذها بعين الإعتبار
  - المساهمة في عملية التخطيط: تستخدم بيانات التكلفة في عملية التخطيط فالمعروف أن الموازنات التقديرية والتي تعتبر أحد أدوات التخطيط الرئيسية تتضمن الإيرادات المقدرة للفترة القادمة بالإضافة إلى التكاليف المتوقع إتفاقها في عمليات المؤسسة
  - المساعدة في عملية الرقابة: إن إستخدام التكاليف في مجال الرقابة يتمثل أساسا في مقارنة التكاليف المقدرة أو المعيارية والتكاليف الفعلية، ففي العديد من المؤسسات الصناعية و الخدماتية يتم تقدير التكاليف اللازمة لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة بشكل مسبق.
  - المساهمة في عملية تقييم الأداء: في ظل اللامركزية و التي تتمثل في تفويض المؤسسة لبعض الأقسام بالصلاحيات والقرارات الإدارية الممنوحة لها، كان لا بد من وجود نظام رقابي ، وهذا أدى بدوره لتقييم المؤسسة إلى عدة مراكز ، فبعضها يمثل مراكز تكلفة والبعض مراكز ربحية وكذا هناك مراكز إستثمار
  - مساعدة المحاسبة المالية (العامة) : تستخدم معلومات محاسبة التكاليف في المحاسبة المالية أساسا في تحديد تكلفة المخزون من الإنتاج تحت التشغيل و تكلفة المخزون البضاعة تامة الصنع وغيرها من هنا يظهر دور محاسبة التكاليف في تحديد تكاليف المنتجات المصنعة أو الخدمات المقدمة والمخزون السلعي
  - مساعدة في تحديد تكلفة الإنتاج: تستخدم محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج الخاصة بوحدة معينة أو مرحلة إنتاجية معينة أو قسم معين أو خدمة معينة ، وهذا يساعد المؤسسة في عملية إتخاذ القرار الملائم وكذا في تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة
- وهناك أهداف أخرى تجسد غايات للمحاسبة التكاليف متمثلة في: (El-Khomeiny BOUCHDOUB & BENALIA, 2020, p. 81)
- تحليل و تشكيل النتيجة الإجمالية وتحديد مساهمة الأنشطة المختلفة وتمثيل المجموع الجبري لنتائج الأنشطة.
  - تحديد أسس القياس لبعض بنود الميزانية العمومية للشركة مثل الأصول الثابتة للشركة التي أنشأتها بنفسها أو مخزونات صنعتها بنفسها يعني، توفير كجزء من نظام التحكم في الإدارة المعلومات المحاسبية اللازمة لمراقبة الميزانية ، مما يجعل محاسبة التكاليف أداة للتحكم في الإدارة.
  - دعم إتخاذ القرارات الإدارية (التي يمكن أن تشارك مستقبل الشركة بفضل المعلومات التي يمكن أن تستند إلى الدراسات و المنطق.

ثانيا : وظائف محاسبة التكاليف وعناصرها

- أ- وظائف محاسبة التكاليف : تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف نذكرها: (دبريري، 2017، الصفحات 18- 19)
- الوظيفة التسجيلية : يعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها وفق المعايير المتفق عليها بشكل واضح ودقيق
  - الوظيفة التحليلية : يتم تحليل بيانات التكاليف التي وقعت في المؤسسة فعلا وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر إنتاج أو مرحلة معينة أو قسم معين
  - الوظيفة الرقابية : تحديد المعايير إن لكل عنصر له تكلفة ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما يتفق فعلا لكل عناصر التكاليف ، وتحديد الإنحرافات و التي إما أن تكون ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الإنحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الإنحرافات
  - الوظيفة الإعلامية : ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة فعد إكتشاف الإنحرافات ودراسة أسبابها ، تخبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لإتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الإنحرافات وعدم تكرارها
  - الوظيفة التحفيزية : تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق ومن هنا تقوم المؤسسة بإعطاء تحفيزات لأقسام المؤسسة نتيجة إستخدام مواردها بشكل كفء و إقتصادي

الشكل (01): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر : (دبريري، 2017، صفحة 19)

- أ- عناصر محاسبة التكاليف: إن تتمثل عناصر التكاليف في: (ذيب، 2015-2016، الصفحات 17 - 18)
- المواد الأولية : وتشمل كافة المواد التي تدخل بصفة أساسية في إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة ، مثل الأخشاب والحديد في صناعة الأثاث وتعتبر أيضا مواد أولية بعض السلع الجاهزة والتي تدخل في صناعات أخرى
- الأجور : هي التي تعبر عن المجهود الإنساني الذي يبذله العمال في الشركة وينقسم العمل إلى نوعين عمل يتعلق بالعملية الإنتاجية وعمل لا يرتبط بالعملية الإنتاجية بل يساعد عليها وتشمل الأجور المبالغ التي تدفع للعاملين سواء كان الأجر وكذلك العمل الإضافي والمخصصات التي يحصل عليها العاملين
- المصاريف والخدمات الأخرى : تشمل جميع المبالغ التي تنفقها الشركة ماعدا الأجور والمواد وهذه العناصر الثلاثة السابقة نجدها في جميع أنشطة الشركة الرئيسية من إنتاج وتسويق وخدمات إدارية وتمويلية

### المبحث الثاني : طرق تحليل تكاليف المؤسسة الاقتصادية

تختص محاسبة التكاليف بتحصيل عناصر التكاليف ومتابعة تدفقاتها وتحليلها ودراساتها وفق أصول متعددة حيث أن عملية تحصيل هذه التكاليف للمنتجات مختلفة يعتبر هدف أساسي يتم من خلاله قياس وتحديد سعر التكلفة ومن أجل ذلك وجدت مجموعة من الطرق المختلفة التي تشرف على عملية التحليل و التي م أهمها ما يلي :

### المطلب الأول : الطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف

برغم من أن الطرق التقليدية لحساب التكاليف كانت بمثابة ركيزة أساسية لعدة سنوات من العمل إلا أن التطورات الاقتصادية في بيئة الأعمال دعت إلى إيجاد طرق جديدة لحساب التكاليف ذلك لأن هذه الأخيرة تضمن أمر مهم ألا وهو توزيع التكاليف بشكل عادل إضافة إلى إتخاذ القرارات الصائبة ، وذلك سنتطرق في هذا المطلب إلى التعرف على أهم الطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف من خلال ما يلي :

### أولا : الطرق التقليدية لحساب التكلفة

#### ➤ طريقة التكاليف الكلية : (بودحوش، 2007-2008، الصفحات 47 - 51)

تعتمد هذه الطرق على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشتمل على جميع عناصر التكاليف، بحيث يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة بعد تتبعها بالتفصيل لحساب سعر تكلفة المنتجات .و يتم تبويب عناصر التكاليف إلى أعباء مباشرة وهي التي يمكن تخصيصها مباشرة لوحدة المنتج النهائي، وحدوثها يتطابق مع إنتاج تلك الوحدات كالمواد الأولية واللوازم واليد العاملة المباشرة وغيرها من الأعباء، وإلى أعباء غير مباشرة والتي لا يمكن تخصيصها لمنتج معين بل ترتبط بأكثر من غرض (أهداف التكلفة)، ومجموعهما يشكل التكلفة الإجمالية (سعر التكلفة) متضمنة أعباء التسويق والبيع، ويتم بحسب تسلسل مراحل النشاط الإنتاجي وفق الترتيب التالي :

1 - تكلفة مباشرة أولية = كلفة المواد المباشرة + كلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة .

كلفة الإنتاج = كلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة .

2- تكلفة الإنتاج التام = كلفة الإنتاج ت + كلفة المنتجات تحت التشغيل أول مدة تكلفة المنتجات تحت التشغيل آخر مدة .

4 - تكلفة الإنتاج المباع = كلفة الإنتاج التام + كلفة الإنتاج التام أول مدة تكلفة الإنتاج التام آخر مدة .

5 - سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع .

عرفت عدة أساليب صاحبت التطور الصناعي والذي تطلب إحداث التغييرات في هذه الطريقة وتطويرها حتى تنسجم مع أساليب تسيير وتنظيم الإنتاج المتبعة في إطار التوسع الإنتاجي الذي شهدته الوحدات الإنتاجية ونجد من بين تلك الطرق، طريقة التحميل الإجمالي على أساس معامل إجمالي للتحميل، وتتميز بالبساطة والشمولية لاعتمادها على معامل إجمالي واحد

لتحميل الأعباء غير المباشرة وبالتالي فهي غير صالحة للتحليل المحاسبي للتكاليف، وقد طبقت طريقة أخرى أكثر تطورا منها تسمى بطريقة التحميل حسب مراكز الإنتاج أو مراكز الأعباء، تعتمد على عدة معاملات للتحميل، يتم تحديد معامل لكل مركز لتحميل الأعباء غير المباشرة لم تعد صالحة خاصة بعد التوسع في الإنتاج ( حجم المؤسسات، تعدد تشكيلة المنتجات، ... )

➤ **طريقة الأقسام المتجانسة:** ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينات بفرنسا وسميت فيما بعد بمراكز التحليل، وقد كان لها

مجال واسع في التطبيق بحيث اعتبرت على المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساسا وكذلك بالنسبة إلى سير حساب التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج ( مشتريات المواد - التخزين - التصنيع - التوزيع )، بحيث يتم تحميل كل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة عن طريق تتبعها بالتسجيل والمعالجة حسب الاستفادة كل منتج من المواد والعمل والخدمات

➤ **طريقة التحميل العقلاني:** تم اللجوء إلى هذه الطريقة بعد الانتقادات التي وجهت إلى طريقة الأقسام المتجانسة، ويقصد

بالتحميل العقلاني العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط أي أخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف، الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية وهذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام والمسؤولية على الأداء، ومن ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية . تعرف هذه الطريقة في بعض المراجع بطريقة التكاليف الإجمالية المعدلة أو الكلية المعدلة وبالرغم من أن بعض الكتاب من يعتبرها من الطرق الجزئية وليست من الطرق الإجمالية (الكلية) على أساس أن التحميل لا يكون إجماليا لكل التكاليف (الثابتة) في حالة نقص النشاط، إلا أن هذا القول لا يمكن تبريره في حالة تطبيق هذه الطريقة عند زيادة النشاط أو تعادله مع النشاط العادي، وحتى في حالة نقص النشاط لا ينطبق عليه المعيار الذي نميز به الطرق الجزئية عن الطرق الإجمالية (الكلية) . ونجد بعض الكتاب الآخرين من يطلق على هذه الطريقة تسمية طريقة التكاليف المستغلة،

ونرى أن هذه التسمية ملائمة وتنطبق على مواصفات هذه الطريقة . تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، وهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلايا بضرب الأعباء الثابتة في مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) والنتيجة يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة، وعند تطبيقها نكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني النشاط الفعلي = النشاط العادي : إن مستوى الفعالية (م ت ع) يكون مساويا لـ 1 مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة) النشاط الفعلي > النشاط العادي : مستوى الفعالية (م ت ع) > 1، في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وطبقا لهذه الطريقة فإنه يحتمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة).

3 - النشاط الفعلي < النشاط العادي: مستوى الفعالية (م ت ع) < 1، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدرا الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية .

يتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط وطرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط، وذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق مبدأ هذه الطريقة ويتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي :

1 تكلفة مباشرة أولية = كلفة المواد المباشرة + كلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة .

2 تكلفة الإنتاج المحملة عقلايا = كلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة متغيرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة عقلايا .

3 - سعر التكلفة المحملة عقلايا = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل

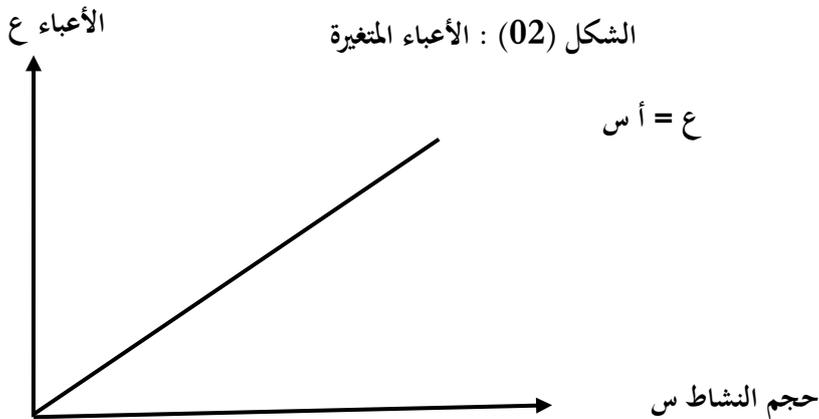
➤ طريقة الأعباء الثابتة والمتغيرة (السجاعي، 2008، صفحة 34)

أ- تحليل عناصر التكاليف بحسب عالقة عنصر التكلفة بحجم النشاط يقصد بحجم النشاط هنا حجم الإنتاج أو حجم المبيعات، وتهدف هذه الطريقة إلى تحليل عناصر التكاليف طبقا لسلوكها تجاه تقلبات حجم الإنتاج أو حجم المبيعات، ومن هذه الزاوية فإن عناصر التكاليف تنقسم إلى نوعين أساسيين هما عناصر تكاليف متغيرة مرنة (وعناصر تكاليف ثابتة) غير مرنة . ذا كانت طريقة تحليل عناصر التكاليف بحسب عالقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط تهدف إلى تحديد التكلفة الإجمالية لوحدة المنتج و مقابلتها بسعر بيعها من أجل الوقوف على صافي الربح أو صافي الخسارة لكل وحدة من الوحدات، فإن طريقة تحليل عناصر التكاليف

بحسب عالقة العنصر بحجم النشاط تهدف إلى تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف و مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات خلال الأجل القصير، و ذلك من خلال دراسة سلوك عناصر التكاليف تجاه التقلبات في أحجام النشاط من منطلق أن التكلفة الإجمالية تتأثر أساسا بحجم النشاط و ليس بوحدة المنتج النهائي.

ب- عناصر التكاليف المتغيرة المرنة وتتمثل في العناصر التي تتغير طرديا مع التغير في حجم النشاط فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه، وليس شرطا أن تكون نسبة الزيادة في عنصر التكلفة متساوية مع نسبة الزيادة في حجم النشاط، فعناصر التكاليف التي تتغير بنفس درجة التغير في حجم النشاط بالزيادة أو بالنقصان يطلق عليها عناصر تكاليف مرنة مرونة كاملة، أما عناصر التكاليف التي تتغير بنفس درجة التغير في حجم النشاط بالزيادة أو بالنقصان يطلق عليها عناصر تكاليف مرنة مرونة جزئية. ( إنتاج أو مبيعات)، فالمهم هو أن يكون عنصر التكلفة حساسا تجاه تقلبات أحجام النشاط، فإذا زاد حجم النشاط و ترتب على ذلك زيادة في بعض عناصر التكاليف، فإن التكاليف الإضافية التي زادت بزيادة حجم النشاط، تعتبر تكلفة حدية موجبة، أما إذا انخفض حجم النشاط و ترتب على ذلك انخفاض في بعض عناصر التكاليف فإن قيمة النقص في التكاليف تعتبر تكلفة حدية سالبة، والواقع أن عناصر التكاليف المتغيرة تنشأ نتيجة للنشاط الفعال ولذلك تسمى تكاليف النشاط، و التغير المقصود هنا هو في إجمالي التكاليف، حيث أن نصيب الوحدة من التكاليف المتغيرة ثابتا من فترة لأخرى في ظل طاقة معينة. ويمكن تمثيل الأعباء بيانيا كما يلي:

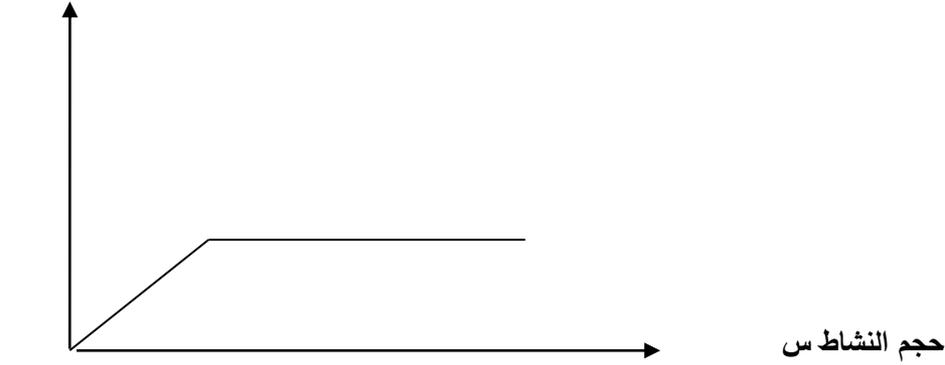
✓ الأعباء المتغيرة: معادلتها من الشكل  $ع = أ س$



المصدر : (السجاعي، 2008، صفحة 34)

وعند تحول الأعباء المتغيرة إلى ثابتة عند مستوى معين من النشاط يمكن تمثيلها كما يلي :

الشكل (03) : تحول الأعباء المتغيرة إلى ثابتة عند مستوى معين من النشاط

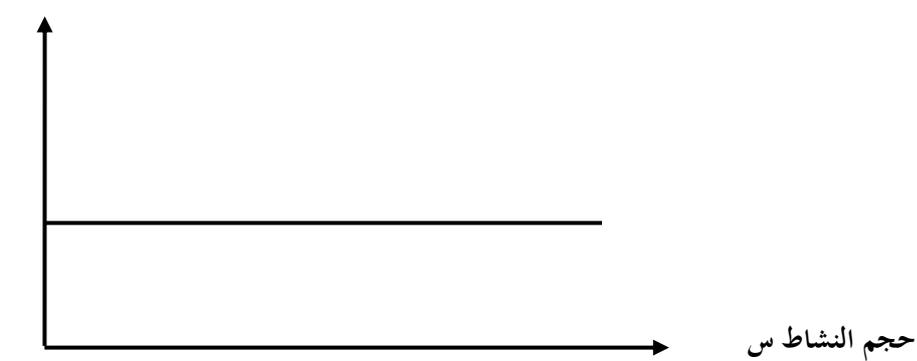


المصدر : (السجاعي، 2008، صفحة 34)

- عناصر التكاليف الثابتة (غير المرنة) : وتتمثل في العناصر التي تتأثر بحجم النشاط إنتاج أو مبيعات فتزيد بزيادته وال تنقص بنقصانه بل تظل ثابتة بصرف النظر عن تقلبات أحجام النشاط، ويرجع ذلك إلى إرتباط التكاليف الثابتة بعامل الزمن ولذلك تسمى التكاليف الزمنية، والثبات المقصود هنا هو في إجمالي التكاليف حيث أن نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير من فترة لأخرى في ظل طاقة معينة وخلال الأجل القصير ، تتحمل المنشأة عناصر التكاليف الثابتة بسبب رغبة الإدارة في إنشاء طاقة إنتاجية أو طاقة بيعية أو طاقة تمويلية ذات حجم معين لمزاولة نشاطها وتحقيق أهدافها، ويترتب على إنشاء الطاقة الإنتاجية و الطاقة البيعية والطاقة التمويلية تحمل المنشأة لتكاليف الطاقة الآلية الثابتة الأصول الثابتة المملوكة و المستأجرة وتكاليف الطاقة البشرية ( الكفاءات الإنسانية ذات مهارات معينة) والتكاليف الثابتة التمويلية ( فوائد القروض طويلة الأجل ، وتمثل هذه الأنواع من التكاليف الثابتة تكاليف السياسات الإدارية التي يترتب عليها خلق طاقة ثابتة ذات حجم معين للإستفادة منها واستخدامها خلال عدد معين من الفترات الزمنية.

✓ الأعباء الثابتة: معادلتها من الشكل ع = ب

الشكل (04) : الأعباء الثابتة

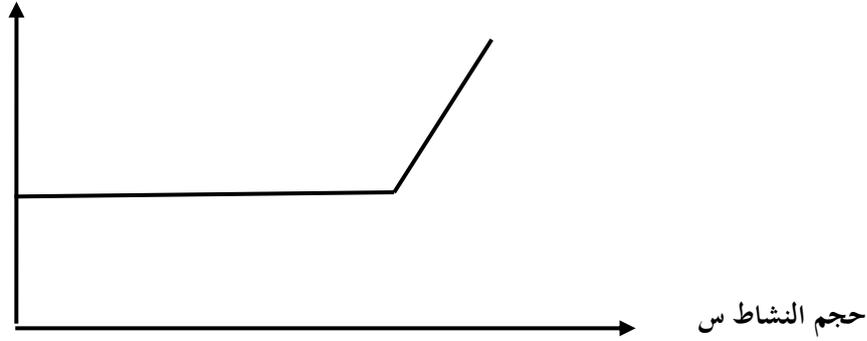


المصدر : (السجاعي، 2008، صفحة 34)

فالأعباء الثابتة تكون بالإجمال ثابتة بالنسبة للنشاط و متغيرة بالنسبة للوحدة الواحدة المنتجة أو المبيعة.

وعند تحول الأعباء الثابتة إلى متغيرة عند مستوى معين من النشاط، يمكن تمثيلها كما يلي:

شكل (05) : تحول الأعباء الثابتة إلى متغيرة عند مستوى معين من النشاط  
الأعباء ع

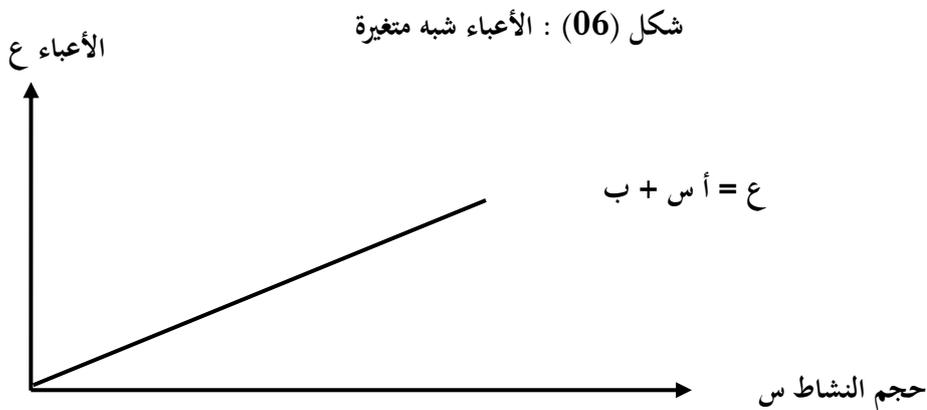


المصدر : (السجاعي، 2008، صفحة 34)

ملاحظة: إن التكاليف المتغيرة تشمل كال من عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف غير المباشرة و التي تتغير مع حجم النشاط، بمعنى أن جميع عناصر التكاليف المباشرة تعتبر تكاليف متغيرة طبقا للقاعدة القائلة أن كل مباشر مرن و ليس كل مرن مباشر وينطبق ذلك على العناصر الثالثة مواد وأجور ومصاريف.

- عناصر التكاليف شبه متغيرة و شبه ثابتة (الرزاق و بن وارد، 2008، صفحة 55)

يتضمن هذا النوع من شقين أحدهما ثابت و الآخر متغير، فإذا كان عنصر التكلفة يميل إلى التغير بمعنى أن الجزء المتغير أكبر من الجزء الثابت فإنه يعتبر شبه متغير، أما إذا كان الجزء الثابت أكبر من الجزء المتغير فإنه يعتبر شبه ثابت، إذ يجب الفصل بين الجزء الثابت والجزء المتغير، و يضاف الجزء المتغير للتكاليف المتغيرة و يضاف الجزء الثابت للتكاليف الثابتة، معادلتها من الشكل  $ع = أ + ب$  و يمكن تمثيلها بيانيا كما يلي:



المصدر : (الرزاق و بن وارد، 2008، صفحة 55)

### ثانيا : الطرق الحديثة لحساب التكاليف

لقد قطع تطبيق نظام التكاليف في الشركات والمؤسسات الاقتصادية خطوات كبيرة من أجل تحقيق نجاح و تقدم ملحوظ إلى غاية وصوله اليوم إلى نظام تكاليف يختص بالطلبات وكذا الوصول إلى نظام العمليات في ظل التقنيات الحديثة وطرق التكلفة المعتمدة على أساس الأنشطة وطريقة التغذية الراجعة لحساب تكاليف الإنتاج

#### 1\_ تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

✚ يعرف على أنه نظام محاسبي يقوم بتجميع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي من خلال تتبع الأنشطة الأساسية والمهمة المؤدية داخل المؤسسة (بكوش، 2021، صفحة 22)

✚ كما يعرف نظام (ABC) أيضا على أنه طريقة لقياس الكلفة و أداء الأنشطة ، وأغراض الكلفة ، حيث تخصص الكلفة إلى الأنشطة مستند على مقدار إستخدامهم من مصادر الكلفة وتخصص الكلفة إلى أغراض الكلفة مستند على مقدار إستخدامهم من أنشطة إذا (ABC) تعرف العلاقة السببية لموجهات الكلفة إلى الأنشطة أو هو جوهريا طريق لربط الكلف بالأنشطة ومن ثم ربط الأنشطة بالأوامر أو المنتجات التي سببت الأنشطة ، وهذا النظام يربط بشكل صحيح الكلفة بالمنتجات و الخدمات فهو حساب تكاليف يخصص الكلفة إلى الأنشطة مستندا على إستخدامها للأنشطة وهذه المعلومات تساعد في صنع القرارات حول التسعير ، المصروفات الرأسمالية ، والكفاءة التشغيلية والشكل التالي يوضح ذلك :

المصادر ← موجهات المصادر ← الأنشطة ← موجهات الأنشطة ← أغراض الكلفة

حيث أن :

**المصادر :** هي (مصادر الكلف ) الأفراد ، المكائن .....إلخ

**موجهات المصادر :** قياس تكرار وكثافة طلب الأنشطة على مصادر الكلف

**الأنشطة :** العمليات المنجزة من قبل الأفراد و المكائن

**موجهات الأنشطة :** قياس تكرار وكثافة الطلب بواسطة الأغراض الكلفة المتاحة للكلف الممكن تخصيصها إلى أغراض الكلفة

(زماط حسن السليم، 2007، الصفحات 31-32)

- يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC من احدث المداخل المطبقة في تحليل وحساب

التكاليف لدى كبرى المؤسسات العالمية والرائدة في مجال نشاطها، وهذا للمزايا والخصائص التي يتميز بها هذا النظام. ولقد تعددت تعاريف نظام ABC حيث عرف بأنه هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجتمعات للتكلفة ، ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة لموجهات كلف مبنية على العالقة السببية ، ذلك النظام الذي يركز على تقسيم المؤسسة إلى عدد من الأنشطة الفرعية واعتبارها موقع الكلفة الأساس أو بمعنى آخر هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مراكز التكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات مبنية على العالقة السببية.

ومما سبق يمكن استخلاص التعريف التالي: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على انه ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في مجتمعات الكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة وذلك للوصول إلى كلفة أكثر دقة للمنتج النهائي, ويقوم هذا النظام على افتراض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكاليف وان المنتجات أو الخدمات تحدث التكاليف من خلال الأنشطة التي تحتاج إلى عمليات تصميم وتصنيع وتسويق حتى تظهر المنتجات أو الخدمات بالشكل النهائي المطلوب.

### 2- نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

بدأت جهود البحث عن بديل للطريق التقليدي لحساب التكاليف في عقد الستينيات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال ( Bekett & Shubik (1951 - 1963) ، وفي نفس الفترة إنطلقت في الولايات المتحدة الأمريكية عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة للمؤسسة "General Electric" في سنة 1963 ، والتي بحثت فيها عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة إذ إقترح كل من "Kaplan Robert et ROBIN Kooper" ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف ، وبهذا نجد أن هذه الدراسة إنصبت على تحليل تكاليف الأنشطة لمسببات هذه الأنشطة .

وفي سنة 1986 أعلن "المجمع العالمي في بحث في ميدان الكمبيوتر CAM.I" الذي أنشئ في سنة 1972 بتكساس البرنامج الجديد يسمى ب" نظام تسيير تكاليف CMS الذي يعتبر حصيلة جهود كبيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء والمحاسبين و المراجعين وكذا الباحثين الذي ضمهم هذا المجمع بهدف الأنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية .

وفي سنة 1987 إستطاع الباحثان " Kooper & Kaplan " أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة ، حيث أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف المرتكز على الأنشطة ABC ، هذا النظام الذي تطوره بموازاة مع متطلبات السوق ، كان في البداية يمثل نموذج أحادي البعد بمعنى أنه كان نظام موجهها لحساب سعر التكلفة بأكثر دقة فحسب لكنه سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أظهر نجاعته في تزويد المسييرين بنوعين من المعلومات ، معلومات متعلقة بتكلفة وأخرى حول العمليات ، ونظرا لما يتصف به هذا النظام من مزايا مقارنة مع الأنظمة التقليدية ، ولا سيما في مجال توفير البيانات الملائمة لإتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية فإنه لاقى قبولا من الأكاديميين والإداريين على حد سواء وبدأ يشيع إستخدامه في المؤسسات الصناعية الكبرى في أمريكا وأوروبا (سالمي، 2009 - 2010، الصفحات 94 - 95)

### أ- مقومات نظام محاسبة التكاليف

لنظام محاسبة التكاليف مجموعة من المقومات التي يتركز عليها و المتمثلة فيما يلي :

1- **الموارد** : وتعرف الموارد بكونها عنصر إقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على أنشطة والمنتجات فالموارد إذن هي عناصر الإقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط وتعد مصدرا للتكلفة التي تحدث عند إستخدامها فهي تعتبر من مدخلات النشاط التي يتم إستخدامها لتوليد مخرجاته وتتضمن الموارد : المواد الأولية ، العنصر البشري ، التكنولوجيا ، التسهيلات أو الخدمات من خارج المؤسسة مثل الإعلان والخدمات المحاسبية

- 2- **مسببات التكلفة** : يركز نظام ABC على دعامة أساسية هي مسببات التكلفة هذه الأخيرة تمثل وسيلة للربط بين الموارد و الأنشطة والأهداف التكلفة وتعرف هذه المسببات بأنها العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة
- 3- **مراكز التكلفة** : يعرفها هيكلها بأنها أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف هذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متجانسة من الأنشطة وفي هذه الحالة يمكن القول أن مركز التكلفة متجانس هو محصلة لتجميع التكاليف و باعتبار مجموعة الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة
- 4- **أهداف التكلفة** : هدف التكلفة هو مترادفة لكائن التكلفة قد يكون هدف التكلفة منتجا كتكلفة سيارة ، أو خدمة كتكلفة حجز التذاكر أو عملية كتكلفة لوحة أسطوانات الغاز كما قد يكون تكلفة قسم أو مصلحة كتكلفة غرفة العمليات أو العميل أو حملة إعلانية أو برنامجا وهدف التكلفة يجب أن يكون مناسباً للغرض من إنفاق التكاليف التي يراد تحليلها (بكوش، 2021، الصفحات 22-23-24)

ب- **أهداف و أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:**

**أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:** يهدف نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى :

- مساعد الإدارة على اتخاذ القرارات من خلال تقديم المعلومات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما
- توزيع التكاليف غير المباشرة بصورة عادلة بين مختلف المنتجات
- إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية
- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم إستغلال كل موارد داخل كل نشاط
- توفير المعلومات تكاليفية أكثر وتنصف بالموضوعية تمكن الإدارة من القرارات مثل : قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة (قويدر الواحد، 2021، صفحة 241)

**أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:**

- إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة له أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات و المتمثلة في النقاط التالية :
- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة ، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار إستغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة
  - قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات بإستخدام مقاييس تعبر عن إحتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة

- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من إتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج و الأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة ، تحديد مستويات الإنتاج وإختيار قنوات التسويق والتوزيع وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة ، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة ، و إعادة تصميم المنتج النهائي . (سالمي، 2009-2010، صفحة 99)

### ت- مصطلحات متعلقة بنظام ABC (بللو و جهلان، 2017-2018، صفحة 07)

➤ **تعريف الأنشطة** : الأنشطة هي مجموعة من عمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة كما يعرف النشاط على أنه البؤرة أو نقطة الارتكاز الأساسية في ظل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، و هو حدث أو إجراء يؤدي إلى عمل ما أو هو مجموعة من الأحداث أو الاجراءات التي تتكامل معا لأداء عمل معين

➤ **مركز النشاط** : هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها

➤ **مجمع التكاليف** : يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع و توزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد او مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الإستخدام، و يستخدم في إعداد معدل التحميل .

➤ **مسبب التكلفة** : يمثل مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، و ينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة، و هو العامل الذي يؤدي الى 10 حدوث التكلفة

### الشكل (07): مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر : (بللو و جهلان، 2017-2018، صفحة 07)

### ث- خطوات تطبيق نظام ABC (بللو و جهلان، 2017-2018، الصفحات 07-08)

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ما يلي :

- **تحديد الأنشطة الرئيسية** : يمكن تعريف النشاط بأنه حدث أو مهمة أو وحدة عمل متعلقة بهدف معين، و النشاط يوافق عمل أو مجموعة أعمال يقوم به شخص على آلة أو مجموعة أشخاص على مجموعة آلات، النشاط يجب أن يكون محدد و يعبر عن النتيجة لذا تعتبر الخطوة الأولى عند تصميم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وهي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة

- تحديد تكلفة الأنشطة : بعد تجميع أعمال المؤسسة على هيئة أنشطة تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط اي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة .
- تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط : مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من المنتجات أو الخدمات، و بالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط .
- تحديد مراكز الأنشطة : و يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المنشأة، و تحدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز .
- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات) : إن هذه الخطوة تعني تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة و ذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، و يستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة

### ج- مزايا استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة

- تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام أو على أساس المؤسسة كوحدة
- توفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق و التسعير و المنتجات التي يجب الحد منها .
- تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط المساهمة في تخفيض التكاليف (تقليل الوقت و الجهد للقيام بالأنشطة، إلغاء الأنظمة ذات التكلفة العالية و التي لا تحقق قيمة مضافة).
- يؤثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على قرارات التسعير من خلال حساب سعر التكلفة بدرجة أكثر دقة

### ح- الانتقادات (العيوب) الموجهة إلى طريقة التكاليف المبني على الأنشطة (بللو و جهلان، 2017-2018، صفحة 09)

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها هذا النظام إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إليه من بينها ما يلي :

- 1- أن تطبيق هذه الطريقة تتطلب تكاليف مرتفعة و جهدا كبيرا و هذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامها، لذلك يجب الموازنة بين تكلفة تطبيقه و المنافع التي يدرها

- 2- إن استخدام هذا النظام لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلاً قد تكون هناك صعوبة في توزيع التكاليف بدقة على الأنشطة المختلفة، نظراً لصعوبة تحديد مسبب التكاليف المتعلقة ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة التكاليف نتيجة التوزيع العشوائي
- 3- يركز نظام ABC على القرارات الإستراتيجية في الأمد طويل الأجل، بينما تحتاج الشركات أيضاً إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة و التخطيط في الأمد القصير

### المطلب الثاني : نظام التكلفة المستهدفة

يسمح نظام التكاليف المستهدفة بتحديد التكاليف المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج ، وبالتالي فإن التكاليف المستهدفة تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق و قد أثبتت العديد من الدراسات التي أجريت أن تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يحسن المركز التنافسي للشركة ويحقق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة . وكذا تسريع طرح المنتج في السوق وذلك لأن بيئة التنافس لا تسمح بوجود الأخطاء

#### أ- مفهوم التكلفة المستهدفة :

تعرف بأنها أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية للشركة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج.

(R. & Slagmudler, 2002, pp. 36-43)

وعرفت بأنها احد الأساليب المرتبطة بتحديد أهداف التكاليف الخاصة بالمنتجات التي لها أسعار مبيعات تتحدد عن طريق الأسواق التنافسية ويبدأ التحليل مع سعر البيع المقرر(الهدف) الذي سيكون مقبولاً ويتم طرح الربح المرغوب فيه للتوصل إلى التكلفة المستهدفة. (أمين السيد، 2007، صفحة 560)

كما عرفها آخر علي أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب يساعد علي تخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم المنتج من خلال التطوير الشامل للمنتج الجديد أو عن تغيير المنتج بالكامل أو عند إجراء تعديل جزئي للمنتج. وايضا عرفت بأنها أسلوب من أساليب المحاسبة تستخدم لإدارة التكاليف الجارية باستخدام أدوات التحسين المختلفة والتحليل الوظيفي. (عبد الدائم، 2001، الصفحات 470- 471)

ب- خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة : تتمثل خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة في الأتي:

1 - التكلفة المحددة مقدماً في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب ألا تتعداها التكلفة الفعلية لهذا المنتج، وبهذه الخاصية يجب أن تقوم المنظمة بتعديل هيكل المنتج وصولاً للتصميم الذي يكون في حدود التكلفة المستهدفة التي تصبح بمثابة معيار تكلفة يتم من خلاله تحديد مجالات انحرافات الأداء الفعلي كمدخل لإحداث خفض حقيقي في التكلفة وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في المنتج

2- أحد أدوات إدارة التكلفة التي تمارسها الإدارة بغرض رقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر يهدف إلى إرضاء عملاء المنظمة ودعم قدرات التنافسية وضمان بقاؤها ونموها و إستمرارها في الأسواق

3- أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تمز بين مدخل الإدارة الإستراتيجية ومدخل إدارة التكلفة التي تعتمد على أدوات أخرى بخلاف التكلفة المستهدفة

4- النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج الجديد في مرحلة تخطيط وبحوث تطوير المنتج والذي يضمن تحقيق التكلفة التي تفي بمتطلبات عملاء المنظمة

5- النظام القادر على تخطيط الأرباح وعلى إدارة التكلفة اعتماداً على أسعار البيع التنافسية و على توجهات العملاء و أيضاً على سلسلة القيمة الكلية بغرض تطوير المنتج في مراحله المبكرة. (العشماوي، 2011، صفحة 43)

ت- خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة: تعدد كالتالي:

1. التخطيط الاستراتيجي والعلمي: في هذه الخطوة يتم تحديد التقديرات طويلة المدى التي تبين أهداف ومر مردودية كل منتج من مصلحة التخطيط المركزية في المؤسسة، نجز هذا المخطط من طرف مكتب الدراسات إدارة الإنتاج.

2. مخطط الدراسة للمنتجات الجديدة: كل مشروع جديد أو كل تعديل في المنتج الحالي هو موضوع

دراسة خاصة بإشراف من رئيس المشروع، في نفس الوقت تقوم المصلحة المركزية لمراقبة التسيير بتقدير التكاليف والتأكد من تحقيق الأهداف المسطرة، ومن ثم حساب مردودية المشاريع على طول حياة المنتجات، ثم يتم اختيار مشاريع المنتجات المرحة.

3. مخطط الأساس لمنتج جديد: بعد إختيار المنتجات من الخطوة السابقة تصبح موضوع دراسة معمقة أكثر، بحيث تحدد الخصائص الأساسية لتعيين التكلفة المستهدفة، ويقوم رئيس المشروع بإحصاء القطع وأوقات التصنيع المهمة، وبذلك يتم تحديد التكلفة المستهدفة التي تقع بين التكلفيتين المقدره

4. تصميم المنتج: يضع مكتب الدراسات نموذجاً عن المنتج على أساس التكلفة المستهدفة، وتحديث تغييرات وتعديلات تعتبر ضرورية للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

5. مخطط الإنتاج: بعد تحديد خصائص المنتج الجديد أو المعدل يتم المرور إلى خطوة الإنتاج، وبعد مرور أشهر من عملية الإنتاج تتم المتابعة والتأكد مما إذا تم الوصول للتكلفة المستهدفة المرغوبة

ث- طرق قياس التكلفة المستهدفة: يتم قياس التكلفة المستهدفة طبقاً للعديد من الطرق التي تختلف بحسب فلسفة إدارة المنظمة وثقافتها التنظيمية ورسالتها وأهدافها وخططها الإستراتيجية ومدى اختلاف وتنوع المنتجات ودرجة تعقيد مكونات المنتجات ومستوى التقنية المتبع ونظم الإنتاج المستخدمة، من أهم هذه الطرق مابلي: (العشماوي، 2011، صفحة 47)

1 - **طريقة الإضافة:** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بإضافة ما يحتاجه كل مكون من مكونات المنتج طبقاً لتحليل مكوناته وأجزائه ووظائفه وفي إطار ما يرغبه ويرضيه المستهلكين وبمراعاة ما تضيفه المنظمات المنافسة لمكونات أو أجزاء منتجاتها المتشابهة

2 - **طريقة الخفض:** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بتخفيض ما قد يترتب على إجراء التعديلات الجوهرية في تصميم المنتج من التكلفة الحالية لمراعاة فلسفة المنظمة في برامج التحسين والتطوير المستمر وبرامج الابتكار والإبداع المستقبلي.

3 - **طريقة العامل المتحكم ( السعر ):** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بخصم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وذلك طبقاً للمعادلة التالية: (محمد خميس، 1994، صفحة 335)

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر بيع المستهدف} (-) \text{الربح المستهدف}$$

4

6- **طريقة فجوة التكلفة:** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الجارية وذلك طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الجارية} + \text{فجوة التكلفة}$$

يرى الباحث أن هناك عدة طرق لقياس التكلفة المستهدفة وكلها تعمل على قياس التكلفة بناء على مكونات وعناصر كل منتج على حد ومراعاة تكلفة المنافسين وجودة المنتجات ويجب الأخذ في الاعتبار على متطلبات ورغبات المستهلكين ومدى تقبلهم للسعر.

وهذا أحد أساليب إدارة التكاليف بهدف خفض تكاليف المنتج التشغيلية والمرحلة الإنتاجية طوال دورة حياة من أنشطة البحوث وتصميم وتخطيط المنتج مروراً بالمنتج، بالنشاط الإنتاجي وما بعد الإنتاج من تسويق بدءاً وتوزيع وخدمات ما بعد البيع للمستهلكين خلال فترة الضمان. وقد اختلف هدف استخدام هذه الطريقة من شركة أخرى، حيث نجد المؤسسة تستهدف خفض المستوى الحالي للتكاليف المعيارية عن طريق تحسين الأداء والجودة والتكلفة باستخدام نظم التصنيع الحديثة التي تعتمد على الآلية وهو مفهوم قريب من أسلوب ضبط الجودة الشاملة ذلك من خلال أحكام الرقابة على التكاليف بشكل ثابت باستخدام نظم التصنيع

### المطلب الثالث : أدوات التسيير الإستراتيجي للتكاليف

يعتبر تسيير التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية من أهم الأمور التي تحتاج إلى الدقة في التسيير وذلك لضمان السير الجيد لأعمال و أنشطة المؤسسة خاصة المكلفة ولذلك يتم إتباع مجموعة من الأدوات لها بعد إستراتيجي والتي من أهمها ما يلي :

**أولا : تعريف التسيير الإستراتيجي للتكاليف (بلقاسم و أسماءيل، 2015-2016، الصفحات 88-98)**

- 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 مع ضرورة الانتباه إلى دور محركات التكلفة لأن التغير 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 .

### ثانيا : أدوات التسيير الإستراتيجي للتكاليف

لقد اختلفت وتعددت أدوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف ، وهي تختلف من مؤسسة لأخرى حسب حجمها وطبيعة نشاطها الذي تنشط فيه ، ومن أهم هذه الأدوات المتبعة في مختلف المؤسسات الاقتصادية ، و التي نذكر منها ما يلي :

أ - **التكاليف من خلال دورة حياة المنتج** : تتمثل 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 " تتبع وتجمع التكاليف الفعلية المرتبطة بكل منتج من البداية إلى النهاية، 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 مايلي :

- مجموع التكاليف والإيرادات المرتبطة بكل منتج تصبح واضحة ومفهومة، بعكس أغلبية أنظمة محاسبة التكاليف، حيث تكون فيها تكاليف الإنتاج أكثر وضوحا من التكاليف التي تقع في البداية قبل الإنطلاق في التصنيع (البحث والتطوير) وفي أية سلسلة (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 اهتماما 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

ب- **التحسين المستمر** : إن إرضاء المستهلك يتطلب ضرورة التحسين المستمر في عملية التشغيل الداخلية ، ومن ثم إعداد الموازنة على أساس من التحسين المستمر ، إنما يمثل مدخلا 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 نظرا لأهميته من أجل البقاء في صدارة المنافسة 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 .

- سهولة التنفيذ .

ت- **التسيير الاستراتيجي للتكاليف من خلال سلسلة القيمة :**

**1- 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"

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

## 2- 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

## ث-التسيير الاستراتيجي لتكاليف المنافس :

إن المؤسسة التي تتبنى أو تمتلك ميزة التكلفة على وجه الخصوص تبحث دون شك على تقدير تكاليف المنافسين ، و 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 مماثلة لسلسلة المؤسسة .

إن العمل على تحليل ومعرفة تكاليف المنافسين له الأثر الإيجابي والمباشر على هيكل التكلفة الخاص بالمؤسسة من جهة والتوجهات الإستراتيجية للمؤسسة من جهة أخرى ، لأن هذا التحليل يسمح باكتشاف طرق جديدة لممارسة بعض الأنشطة المضيفة 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

## ثالثا : التنافسية بالتكلفة (تفرقت، 2004-2005، الصفحات 12-13)

تكون الدولة في وضعية تنافسية بالتكلفة عندما يكون التخفيض المتعلق بتكاليف الإنتاج يسمح لها بزيادة صادراتها و إكتساب حصص من السوق وتحسين ميزانها التجاري ، وأي إرتفاع لتكاليفها يسبب الأثر العكسي

أ- مؤشر التنافسية بالتكلفة : يمكن حسابه لكل منتج قابل للتبادل في بلد كما يلي :

$$CC = \frac{\text{مؤشر تكلفة الإنتاج بالوحدة لسلعة في الخارج}}{\text{مؤشر تكلفة الإنتاج بالوحدة لسلعة في البلد}} = \frac{CU^*}{CU} \quad (1)$$

ويمكن القول على بلد أنه في وضعية تنافسية إذا كانت التكلفة الأجنبية أعلى من التكلفة الوطنية أي إذا كانت

$CC > 1$  الإرتفاع في المؤشر يعني ربح في التنافسية (تحسينها)

هذا المؤشر وضع للمقارنة بين البلد والخارج ، لكن يمكن حسابه للمقارنة بين بلد و آخر ، أو بين منطقة و أخرى و التغير في تنافسية التكلفة يكون كالآتي :

$$CC = CU^* - CU \quad (2)$$

المعادلتان (1) و(2) مجردتان من سعر الصرف ولكن في الواقع للمقارنة بالخارج يحتم إستعمال معدل سعر الصرف ، وتصبح المعادلتان على الشكل التالي :

$$CUe = \frac{CC}{CU^*} \quad \text{و} \quad CC = CU^* - CU$$

إن أي زيادة أو تخفيض في المعدل  $e$  :  $e < 0$  ، والتغير في  $e$  يعوض التغيرات في المتغيرات الآخرين ، مثلا إذا إرتفعت التكلفة الأجنبية ب 2% و إرتفعت التكلفة الوطنية ب 5% وهناك إنخفاض في سعر العملة ب 3% فمستوى تنافسية التكلفة يكون  $0 = 3\% - 2\% - 5\%$

#### ب- التكلفة الكلية وتكلفة الأجر :

منطقيا يجب المقارنة بين دولة وأخرى بالتكلفة الكلية للمنتجات ، هذه التكاليف تشتمل بدورها على تكاليف العمل وعلى تلك الخاصة برأس المال (إهلاك الآلات) في الواقع التنافسية بالتكلفة تهتم بتكاليف الأجور بالوحدة أي تكلفة العمل ( الأجور مضاف إليها الأعباء الإجتماعية ) تختلف كثيرا من دولة إلى أخرى عكس تكلفة شراء الآلات التي لها سوق دولي حقيقي إذن فأهمية هذه التنافسية تكمن في تكلفة العمل المرتبطة بالسياسة الإجتماعية و الإنتاجية وبالتطور التقني والتحضر

#### ت- التنافسية بالتكلفة و الأداءات الخارجية :

إذا كانت التنافسية بالتكلفة هي الشكل الوحيد للتنافسية فيجب إيجاد إرتباطا قويا بين نموها و أداءات البلد من حيث تبادلات الدولية لكن هذا ليس صحيحا في جميع الحالات فيسجل مثلا أن اليابان حققت حصصا من السوق بين سنوات الستينيات و السبعينيات بالرغم من أن التكاليف الأجور إرتفعت أكثر من الخارج وبالعكس ضياع حصص من السوق لأمريكا وبريطانيا لا يمكن أن يفسر بزيادة في تكاليف الإنتاج لأن التنافسية بالتكلفة كانت في تحسن مستمر وحتى بالنسبة للدول أبن العلاقة بين التنافسية بالتكلفة و أداءاتها في الخارج عادية (الإنخفاض في التكاليف يحسن النتائج) ليس بالتأكيد أن تكون التنافسية بالتكلفة الوحيدة المسؤولة عن هذه النتائج

### خلاصة الفصل الأول

في هذا الفصل تطرقنا لتحديد ماهية محاسبة التكاليف و كذا طرق محاسبة التكاليف بإعتبار أن هذا النوع من المحاسبة يهتم بدرجة أولى على تحديد تكلفة إنتاج الوحدات و التحكم في العناصر الإنتاجية من أجل التخطيط وصياغة السياسات مما جعلها تلعب دورا فاعلا في خدمة الأهداف المؤسسة لإتخاذ القرارات ومراقبة الأداء و تحقيق الأهداف ونظرا لأهمية هذه التكاليف بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية وكذا إكتشاف النواقص و العقبات التي تقف عائقا في تحديد التكاليف وحسابها بدقة خاصة وأنها عنصر مهم في تلبي الإحتياجات المتزايدة و المتغيرة في بيئة الأعمال لذلك تم إكتشاف طرق حديثة لحساب التكاليف والتي من شأنها مواكبة التطورات والتغيرات للوصول إلى مستقبل أفضل للمؤسسة الاقتصادية الذي يضمن لها فرض نفس في الأسواق ودخولها مجال التنافس مع المؤسسات الكبرى

# الفصل الثاني

### تمهيد

تعتبر الميزة التنافسية من أهم التحديات التي تواجه المؤسسات اليوم لأن درجة المنافسة في السوق من العوامل التي تحدد قدرة المؤسسة على الصمود أما منافسيها و ضمان إستمراريتها ، و يقوم هذا الأخير على مبدأ تحليل البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة ، و ذلك من أجل كشف نقاط القوة والفرص و تفعيلها و محاولة القضاء على نقاط الضعف والتهديدات والتي تعتبر عوامل تقف عائقا في إستمرارية المؤسسة التي تسعى دائما إلى البحث و إكتساب ميزة تنافسية في البيئة التنافسية من خلال إستراتيجيات متعددة

### المبحث الأول : مدخل مفاهيمي حول الميزة التنافسية

من أجل ضمان أي مؤسسة اقتصادية إحتلال مكانة في السوق لتكون قادرة على المنافسة على المدى القريب أو البعيد تلجأ هذه المؤسسات إلى تبني مجموعة من الإستراتيجيات التنافسية وذلك من أجل تحقيق أفضل الأداء وكذا تميزها وبروزها أمام المؤسسات الأخرى المنافسة لها ولذلك سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى توضيح ماهية الميزة التنافسية داخل المؤسسة الاقتصادية

### المطلب الأول : مفهوم الميزة التنافسية وأبعادها ومؤشراتها

يتضح تفوق أي مؤسسة اقتصادية على المنافسين من خلال الميزة التنافسية التي تحصل عليها و الذي يجعلها تسعى لإنتاج منتجات بشكل أفضل عن سابقها في أي مجال من المجالات التي تتعلق بمنتجات المقدمة للعملاء إلا أن نجاح ذلك يتطلب الإعتماد على مجموعة من الأبعاد والمؤشرات والتي سنتناولها بدقة في هذا المطلب

### أولا : مفهوم الميزة التنافسية

تعرف الميزة التنافسية على أنها " قدرة المؤسسة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمؤسسات الأخرى العاملة على نفس النشاط، وتحقق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأمثل للإمكانيات والموارد المادية والتنظيمية والمعلوماتية المتاحة، بالإضافة إلى القدرات والكفاءات وغيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها المؤسسة والتي تمكنها من تصميم وتطبيق استراتيجياتها التنافسية". (دروش، 2016، صفحة 37)

ورد تعريف آخر حول مفهوم الميزة التنافسية الذي نقله يوسف مدين عن " بورتر" حيث عرفها على أنها تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى إكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسة حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الإكتشاف ميدانيا (عثمان آدم، 2018، صفحة 67)

وتعرف أيضا أنها ما تختص به مؤسسة دون غيرها بما يعطي قيمة مضافة إلى العملاء بشكل يزيد أو يختلف عما يقدمه المنافسون في السوق حيث يمكن أن تقدم المؤسسة مجموعة من المنافع أكثر من المنافس أو تقديم نفس المنافع بسعر أقل وبهذا فهي تمثل نقطة قوة تتسم بها المؤسسة دون خصومها في أحد الأنشطة الإنتاجية أو التسويقية أو التمويلية أو فيما يتعلق بمواردها البشرية أو الموقع الجغرافي . (كافي، 2013، صفحة 235)

و عرفها علي السلمي على أنها المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون ، ويؤكد تميزها و إختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الإختلاف و التميز ، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون . (سويلم الجازي، 2021، صفحة 38)

الميزة التنافسية هي عبارة عن قوة دافعة أو قيمة أساسية تتمتع بها المؤسسة و تؤثر على سلوك الزبائن ، في إطار تعاملهم معها و تستمر لفترة طويلة بغض النظر عن طول أو قصر دورة حياة السلعة أو الخدمة التي تقدمها هذه المؤسسة (بن علي و العجال، 2009، صفحة 05)

كما يمكن تعريف الميزة التنافسية على أنها : العملية التي يكافح فيها كيان ما للتفوق على الآخر وهذا الكيان يمكن أن يكون شخصيا أو مؤسسة أو دولة و الهدف هو الفوز ، ولكي تكون المنظمة منافسة ينبغي عليها أن توفر عدة عوامل مثل : القدرة والرغبة في الفوز والولاء أو الإلتزام وتوفير الموارد المحددة (السرحدان، 2005، صفحة 92)

وتعرف المزايا التنافسية على أنها الشروط التي تسمح لشركة أو دولة بإنتاج ملف سلعة أو خدمة ذات قيمة متساوية بسعر أقل أو بطريقة مرغوبة أكثر. هذه الشروط تتمثل في السماح للكيان المنتج بتوليد المزيد من المبيعات أو هوامش أعلى مقارنة بالسوق المنافسون

وتعرف أيضا هي ما يصنع سلعا أو سلعا للكيان خدمات متفوقة على جميع الخيارات الأخرى للعميل. وهذا المصطلح شائع الاستخدام للأعمال. وخاصة عند إستخدام الاستراتيجيات لأي مؤسسة أو بلد أو فرد في منافسة بيئية. ومن ثم خلق ميزة تنافسية ، علينا أن نكون على دراية بأن الميزة التنافسية هي ميزة فريدة للشركة على المنافسين الذين تستحوذ عليهم ، مما يوفر للمستهلكين أسعارا أكبر ، إما عن طريق خفض الأسعار أو بتقديم المزيد (BOUHELLA, 2021, p. 1244)

تعرف الميزة التنافسية على أنها قدرة المؤسسة على نشر العمليات و الموارد القيمة و ليس المنفذة من قبل المنافسين و التي يمكن أن توفر للمؤسسات فرصة حقيقية على منافسهم (Moussi & Kerdoudi, 2020, p. 547)

ومن خلال التعارف السابقة لمفهوم الميزة التنافسية توصلنا إلى تعريف شامل لها حيث يمكن تعريفها : على أنها مجموعة من المهارات التقنية المتميزة التي يمكن من خلال الإستغلال الأمثل للموارد والإمكانات المادية والبشرية داخل المؤسسة من أجل تحقيق المزيد من منافع والقيم المقدمة للعملاء لتفوق على المنافسون الآخرون

### ثانيا : أبعاد الميزة التنافسية

يرتبط تحقيق الميزة التنافسية ببعدين أساسيين هما :

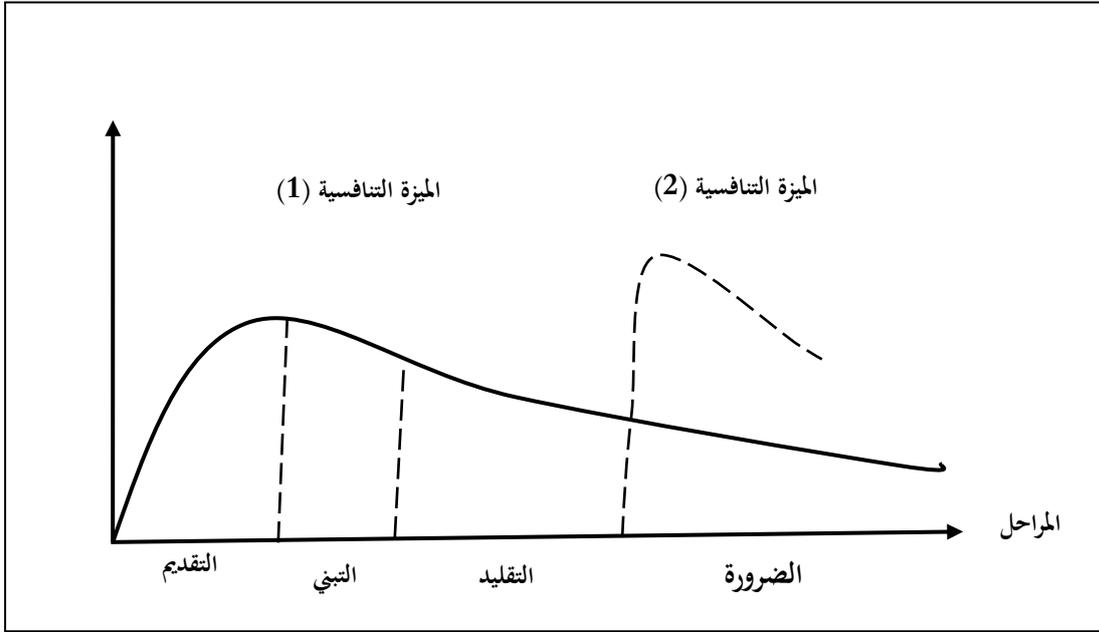
أ- **القيمة المدركة لدى العميل** : بمعنى قيام المنظمات بإستغلال الإمكانيات المختلفة في تحسين القيمة التي يدركها العميل للسلع والخدمات التي تقدمها تلك المنظمات مما يساهم في بناء الميزة التنافسية لها ، حيث يتضمن مفهوم القيمة بالإضافة إلى السعر والجودة ، مدى الإقتناع بالمنتج أو الخدمة وخدمات ما بعد البيع

ب- **التميز** : يمكن تحقيق الميزة التنافسية أيضا من خلال عرض السلعة أو الخدمة لا يستطيع المنافسون تقليدها أو عمل نسخة منها ، وهناك عدة للوصول إلى التميز من أهمها المالية (حريري و فلاق، 2011، صفحة 07)

و للميزة التنافسية مجموعة من المحددات و المتمثلة في :

ت- حجم الميزة التنافسية : تمر الميزة التنافسية بدورة حياة المنتج نفسها كما هو مبين بالشكل التالي :

الشكل رقم (08) : دورة حياة الميزة التنافسية



المصدر : (بن عطاق، 2013-2014، الصفحات 89-90)

الميزة التنافسية (\*) في شكل التكلفة نسبية أقل / أو سعر مرتفع

أ- مرحلة التقديم : تعد أطول مرحلة بالنسبة للمنشأة المنشئة للميزة التنافسية لكونها تحتاج الكثير من التفكير والإستعداد البشري ،  
المادي والمالي وتعرف الميزة التنافسية مع مرور الزمن إنتشارا أكثر فأكثر ويعزى ذلك إلى قبول الذي تخص به من قبل عدد متزايد  
من العملاء

ب- مرحلة التبني : تعرف الميزة هنا إستقرارا نسبيا من حيث الإنتشار ، كون المنافسون بدؤوا يركزون عليها وتكون الوفرات هنا  
أقصى ما يمكن

ت- مرحلة التقليد : يتراجع حجم الميزة وتتجه شيئا فشيئا إلى الركود لكون المنافسون قاموا بتقليد ميزة المنشأة وبالتالي تراجع  
أسبقيتها عليهم ومن ثم إنخفاض في الوفرات

ث- مرحلة الضرورة : تأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية وتطويرها بشكل سريع أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماما عن  
أسس الميزة الحالية و إذا لم تتمكن المنشأة من التحسين أو الحصول على الميزة الجديدة فإنها تفقد أسبقيتها تماما كونه لا يمكن أن  
تحوذ المنشأة على ميزة تنافسية إلى الأبد وبالتالي مطالبة بتتبع دورة حياة النشاط فيها (بن عطاق، 2013-2014، الصفحات

(89-90)

وهناك من يرى أن أبعاد الميزة التنافسية متمثلة في العناصر التالية :

- **الكلفة** : تختار معظم المؤسسات التقليل من التكلفة الإجمالية عن طريق تقليلها للتكاليف الثابتة و معدلات تعويض الموظفين و تطبيق السيطرة على المواد الخام و تحقيق مستويات أعلى باستمرار الإنتاجية
- **جودة** : حيث يسمح التكامل الرأسي للشركة بالتوحيد ، أتمتة هذه العملية وتبسيطها ، لأن الشركة يمكنها التعامل معه عملية متكاملة. نتيجة لتحسين جودة المنتج حيث تكون المنظمة أيضا قادرة على العرض جودة المنتج والأداء الذي يخلق قيمة أعلى للملاء (Chorfi & Boudiaf, 2021, p. 1284)
- **وقت** : قدرة المنظمة على تقديم منتجات جديدة و أسرع من المنافسون الرئيسيون م خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات من أجل الاستجابة السريعة ، وتطوير القدرات الجديدة للشركة للتعلم والتواصل السريع. وكذا تقاليد المصمم الذكي QR التي تمكن من تصميم السريع للعديد من التصميمات أو حتى إنشاء تصميمات جديدة
- **المرونة**: بالنسبة لإيفانز (1993): يعرف المرونة على أنها القدرة على تكييف الطاقة الإنتاجية مع التغيرات في البيئة أو السوق تحفز. مزيد من المرونة مع قدرة المنظمة على التتبع التغيرات في أذواق المستهلكين واحتياجاتهم وتوقعاتهم نتيجة لذلك التغيرات في تصميم المنتج ، أين يمكن أن تكون مرونة الإنتاج من نوعين: مرونة الحجم و ميزة المرونة ، التكامل الرأسي يعطي الشركة أكبر المرونة في الحجم والمرونة في الميزات
- **التعاون** : تطوير الابتكار وتطبيق الأفكار الجديدة لمنتج أو عملية أو خدمة جديدة تعطي دفعة للديناميكية من أجل تحقيق ميزة التنافسية

### ثالثا : مؤشرات الميزة التنافسية (العتوم، 2009، الصفحات 45- 46)

هناك العديد من المؤشرات التي تستخدم للدلالة على إمتلاك المنظمة للميزة التنافسية مثل الربحية ، الحصة السوقية ، حجم المبيعات ، رضا المستهلك ، قيمة السهم ، تنوع المنتجات ، القدرة على التصدير و الفاعلية إلا أن أكثر المؤشرات هي مؤشرات الربحية ، الحصة السوقية و حجم المبيعات ، لما تتمتع به من مزايا مثل توفر البيانات اللازمة لحسابها ، وسهولة الحصول عليها ، كما أن جميع تلك المؤشرات كمية ، أي يمكن حسابها بدقة وسهولة على العكس من مؤشرات رضا المستهلك ، ويمكن ذكرها فيما يلي :

✓ **الربحية** : تعرف الربحية على أنها مقياس يستعمل لتقييم أداء المشروعات عن طريق حساب نسبة صافي الدخل إلى الأصول أو الإستثمارات ، ويمكن تعظيم الربحية عن طريق تحسين إستثمارات المشروع ، و إستخدامات التقنيات الحديثة و إستغلال الموارد بشكل أفضل

✓ **الحصة السوقية** : يستخدم مقياس الحصة السوقية للتمييز بين الراجحين والخاسرين في السوق حيث أن هذا المقياس يستخدم لحساب نصيب المنظمة من المبيعات في السوق ، ومقارنة المنافسين الرئيسيين ، ويعطى مقياس الحصة السوقية مؤشرا عن وضع المنظمة في السوق ، و إنخفاضه يدل على أن هناك مشكلة ما يتعين على الإدارة حلها ، ويمكن قياس الحصة السوقية بإستخدام ثلاث طرق وهي :

- الحصة السوقية الإجمالية : وتحسب بقسمة مبيعات المنظمة على إجمالي المبيعات الكلية
- الحصة السوقية النسبية : وتحسب بقسمة مبيعات المنظمة الكلية على مبيعات أكبر المنافسين في السوق
- حصة السوق المخدوم : وتحسب بقسمة مبيعات المنظمة على المبيعات الإجمالي للسوق المخدوم
- ✓ حجم المبيعات : يعتبر حجم المبيعات مؤشرا على نجاح أعمال المنظمة وعلى الحصة السوقية لها وتسعى معظم المنظمات إلى وضع هدف محدد لها لمقدار حجم المبيعات المراد تحقيقه وذلك لمتابعة أداء المنظمة ودرجة نجاحها في تحقيق أهدافها

#### المطلب الثاني : خصائص و أنواع الميزة التنافسية ومستوياتها

للميزة التنافسية مجموعة من الخصائص التي نتج عنها وجود مجموعة من الأنواع المرتبطة بمستوياتها داخل المؤسسة الاقتصادية والتي تتمثل فيما يلي :

#### أولا : خصائص الميزة التنافسية

هناك مجموعة من الخصائص التي تتصف بها الميزة التنافسية المتمثلة فيما يلي :

- 1- أنها نسبية وليست مطلقة أي تتحقق بالمقارنة بالمؤسسات الأخرى و تؤدي إلى تحقيق التفوق و الأفضلية عليهم
- 2- هي ليست حكرا على مؤسسة ما و إنما يمكن لأي مؤسسة تحقق المواصفات المطلوبة أن تمتلك ميزة تنافسية خاصة بها
- 3- أنها طويلة الأمد وصعبة التقليد من قبل المنافسين ، وبالتالي فهي تتسم بالتفرد وتعطي المؤسسة قيمة مضافة
- 4- أنها عادة ماتشتق من رغبات وحاجات المستفيدين من المؤسسة وبالتالي فهي مبنية على فهم إحتياجات مجتمع المستفيدين
- 5- أنها تقدم الملائمة الفريدة بين موارد المؤسسة والفرص المتاحة في البيئة المحيطة بها
- 6- أنها تقدم دعما عاما هاما يساهم في نجاح الأعمال وذلك لأنها تتصف بالديمومة و الإستمرارية وذلك مع إتصافها أيضا بالمرونة المطلوبة لإدخال تعديلات لمواكبة التغيرات دائما (حسين أحمد، 2019، صفحة 120)
- 7- تتبع من داخل المؤسسة وتتحقق لها قيمة
- 8- تعكس كفاءة أداء المؤسسة في أنشطتها أو في قيمة ما تقدم للمشتريين أو كليهما
- 9- يجب أن تؤثر في العملاء و إدراكهم لأفضلية ما تقدمه المنظمة وتحفزهم على الشراء منها (بعلوشة، 2015-2016، صفحة 34)

#### ثانيا : أنواع الميزة التنافسية

للميزة التنافسية ثلاث أنواع رئيسية نوجزها فيما يلي:

- 1- **ميزة التكلفة الأقل:** ويقصد بها قدرة المؤسسة على تسويق، تصميم، تصنيع و إنتاج سلع بأقل تكلفة ممكنة مقارنة مع منافسيها، بغية تحقيق أرباح كبيرة، فالتكلفة المنخفضة تهيئ لها فرص البيع بأسعار تنافسية معقولة.
- 2- **ميزة اختصار الوقت:** هي تحقيق ميزة تنافسية من خلال اختصار المدة لصالح المستهلك وذلك من خلال عدة عناصر أهمها:
- تخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق.

- الالتزام بمداول زمنية محددة في التعامل مع الزبائن.
  - تخفيض زمن تغير العمليات الإنتاجية أو التحويل (مرورة التصنيع).
  - تخفيض زمن دورة تصنيع المنتجات وبالتالي تخفيض كل من تكاليف الإنتاج والتخزين.
  - تخفيض مدة تسليم الطلبية للزبون.
- 3- **ميزة تميز المنتج:** وهي قدرة المؤسسة على تقديم منتجات متميزة وفريدة ذات قيمة مرتفعة وفعالية وبوجهة نظر المستهلك بما فيها الجودة وخدمات ما بعد البيع، لذلك أصبح من الضروري على المؤسسة الاستناد إلى عوامل تدعى بعوامل التفرد التي تمكنها من الزيادة في الحصة السوقية وذلك من خلال استغلال الكفاءات والمهارات والتقنيات التكنولوجية العالية والسياسات السعرية الترويجية. (دروش، 2016، الصفحات 40-41)
- 4- **التميز عن باقي المنافسين:** وهو قدرة المؤسسة على تقديم منتجات متميزة وفريدة ذات قيمة مرتفعة وفعالية من وجهة نظر المستهلك، بما فيها الجودة، الخصائص الفريدة للمنتج وخدمات ما بعد البيع والضمانات المقدمة، لذا على المؤسسة فهم المصادر المحتملة لتميز المنتج من خلال الآتي:
- **النوعية:** وتعني قدرة المنظمة على إنتاج منتج ذي مواصفات عالية الجودة مقارنة بمنتجات المنظمات المنافسة
  - **التسليم:** يعني إتاحة المنتج للمشتري عند الطلب دون تأخير
  - **المرونة:** وهي التكيف مع التقلبات في الطلب سواء كان ذلك بالمواصفات أو الكلفة وغيرها والقدرة على الإستجابة لها
  - **الإبتكارية:** وتعني قدرة المنظمة على تقديم منتجات جديدة من حيث التصميم أو التصنيع أو التغليف أو كل ما هو جديد ويمكن أن ينتج عن الإبتكار إستجابة أسرع للفرص والتحديات ولأسس الميزة التنافسية وهذا ما يحدث عندما تستطيع المنظمة إستغلال قدرتها الجوهرية في المحافظة على ميزات التنافسية (زروخي و سكر، 2011، الصفحات 14-15)
- المخطط التالي يوضح أنواع الميزات التنافسية:

الشكل رقم (09): أنواع الميزات التنافسية



المصدر: (طالب، 2012، صفحة 143)

ثالثا : : مستويات الميزة التنافسية (حجاج، 2007، الصفحات 07-08)

هناك عدة مستويات للميزة التنافسية أهمها :

- أ- **على مستوى الدولة** : ليس هناك تعريف محدد للتنافسية الدولة ، من بين تلك التعاريف المقدمة لها ما يلي :
- **تعريف المنتدى الإقتصادي العالمي** : يعرف التنافسية " بأنها القدرة على توفير البيئة الملائمة لتحقيق معدلات نمو مرتفعة و مستدامة "
- **تعريف مجلس التنافسية الصناعية و التنمية** : التنافسية هي : " القدرة على توليد المداخل من عوامل إنتاج تكون مرتفعة نسبيا ، بالإضافة إلى توليد مستويات عمالة مستدامة لعوامل الإنتاج وفي الوقت نفسه المقدرة على التعرض للمنافسة الدولية " كما يمكن عموما تعريف تنافسية الدولة ككل : " بقدرة البلد على تحقيق معدل مرتفع ومستمر لمستوى داخل أفرادها "
- **على مستوى قطاع الصناعة** : وهنا تعرف الميزة التنافسية ب قدرة مؤسسات قطاع صناعي معين في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية ، دون الإعتماد على الدعم وحماية الدولة وبالتالي تتميز تلك الدولة في هذه الصناعة "
- وتقاس تنافسية مستوى الصناعة أو النشاط الممارس من حيث تفوقه على الأنشطة الأخرى في المجالات التالية :

- الجودة الأفضل و المواصفات القياسية الأرقى

- قدرة المنتجات على الإشباع للحاجات المتنامية

- التكنولوجيا المستخدمة وخدمات ما بعد البيع

وكذلك تقاس تنافسية قطاع الصناعي معين من خلال :

- الربحية الكلية للقطاع

- الميزان التجاري للقطاع

- محصلة الإستثمار الأجنبي المباشر

ب- **على مستوى المؤسسة** : تعريف التنافسية على مستوى المؤسسة " هي القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل

أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية

**المطلب الثالث: مصادر ومرتكزات الميزة التنافسية وأهميتها**

إن تحقق الميزة التنافسية لأي مؤسسة إقتصادية يعتمد بدرجة أولى على وجود مجموعة من المصادر والمرتكزات الفعالة التي تساهم في تحقيقها والتي من شأنها أن تضفي أهمية كبيرة لها داخل وخارج بيئة العمل و ذلك في ظل التحديات الإقتصادية الجديدة

**أولا : مصادر و مرتكزات الميزة التنافسية**

إن الحديث على المصادر الداخلية يعني الحديث على الموارد كمصدر للميزة التنافسية، والذي يرجع إلى نظرية الموارد، التي ترجع أصولها إلى الاقتصادي Penrose، الذي طرح سنة 1959 فكرة ربط أداء المؤسسة ونموها بالموارد التي تمتلكها المؤسسة لما لها من خصائص إستراتيجية، ومما يجعلها تساهم في الأفضلية التنافسية لها.

### أ- فرضيات نظرية الموارد ومرتكزاتها

- الفرضيات: ترتكز هذه الفرضية على فرضيتين هما :
- التباين النسبي للموارد: يفترض أصحاب هذه النظرية أن المؤسسات التي تنشط في نفس الصناعة، تختلف في الموارد التي تمتلكها نسبيا.
- الحركية النسبية للموارد: أي أن حركة الموارد بين المؤسسات غير مطلقة، وما يدعم استمرارية الميزة التنافسية هو توفرها بشكل غير كاف في الصناعة وذلك لوجود عوامل تعمل على الحد من قدرتها على الحركة بشكل كامل ، وكمثال فإنه بإمكانها نقل التكنولوجيا من مؤسسة إلى أخرى، لكن براءات الاختراع قد تعيق بسهولة تلك الحركة.
- مرتكزات تطبيقها: ويرتكز تطبيق هذه النظرية أساسا على:
  - إعتبار المؤسسة محفظة من الموارد التقنية، المالية، والبشرية.
  - لا يخرج ضعف الموارد المؤسسة من السوق، كما أن كثرتها لا يضمن لها حصة القائد.
  - اختلاف المؤسسات لا يتوقف عند كفاءات اقتحام السوق فحسب، بل يتعدى إلى أثر الذي تحصل عليه من كمية الموارد.
  - الاستغلال الجيد للموارد يرفع الفعالية من جانب رقم الأعمال والمردودية أكثر من جانب الاستثمارات وعدد الأفراد.

### ب- تصنيف موارد المؤسسة

- 1- الموارد الملموسة: وهي تشمل مختلف الموارد المادية والمالية في المؤسسة، ومنها:
  - المواد الأولية: وهي تتمثل في المدخلات التي تحتاجها المؤسسة من أجل تحويلها في شكل مخرجات منتج ، وتظهر أهمية المواد الأولية في أن جودة المنتج وتميزه يعتمد بالدرجة الأولى على جودة هذه المواد.
  - معدات الإنتاج: وهي المعدات التي تعمل على تحويل المدخلات إلى مخرجات وتشمل الآلات والأدوات والأجهزة المستخدمة في العملية الإنتاجية، ويمكن تقسيمها إلى: الآلات المتخصصة والغير متخصصة.
  - الموارد المالية: من أجل حصول المؤسسة على المواد الأولية، ومعدات الإنتاج فإن ذلك يتطلب منها توفير الموارد المالية اللازمة لذلك الأخيرة التي قد تكون عن طريق التمويل الذاتي من قبل المؤسسة، أو عن طريق التمويل الخارجي الذي يأخذ أشكالا متعددة، أو الائتين معا.
- 2- الموارد غير الملموسة: وهي تشمل كل من الجودة المعلومات ، التكنولوجيا و طريقة العمل، المعرفة، وفيما يلي شرح موجز لهذه الموارد:
  - الجودة والمعلومات: يمكن شرح كل منهما فيما يلي:

- **الجودة:** يعرفها C.Jambart بأنها عبارة عن مجموعة من الخصائص والميزات الخاصة بمنتج أو خدمة والتي تسمح له بإرضاء حاجات ظاهرة أو كامنة بينما يرى المختصون الجودة المثل محددة بالزمن وتؤدي إلى الميزة التنافسية.
- **المعلومات:** إن المؤسسة تنشط في وسط بيئة تنافسية، فإن المؤسسة مطالبة بمعرفة جميع المعلومات المرتبطة بنشاطها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر وهذه المعلومات قد تأتي من مصدر داخلي، أي من داخل المؤسسة : الوثائق ، السجلات، وقد تكون من مصدر خارجي أي عدد المنافسين، الموردين، العملاء.
- **المعرفة:** إن المؤسسة الهادفة إلى تحقيق ميزة تنافسية لا تهمها المعرفة بحد ذاتها، بل فدره و إمكانية توظيفها لتحقيق أداء جيد ومتميز ، إذ المعرفة لم تعد أداة فقط في عملية بناء وتنمية القدرات الأساسية في المؤسسات بل أصبحت عنصرا من عناصر المنافسة.
- **التكنولوجيا و طريقة العمل:** يمكن شرح كل منهما فيما يلي:
- **التكنولوجيا:** تعتبر من الموارد غير الملموسة والتي يمكن أن تصنع الفرق بين المؤسسات، وبالتالي الحصول على الميزة التنافسية، حيث تصنف إلى ثلاثة أصناف: التكنولوجيا الأساسية، التكنولوجيا المحورية، و التكنولوجيا الناشئة. وبالتالي قد تكون التكنولوجيا مصدرا للميزة التنافسية، وذلك من خلال الحصول على التكنولوجيا المحورية التي تساعد على تميز المؤسسة عن بقية المنافسين.

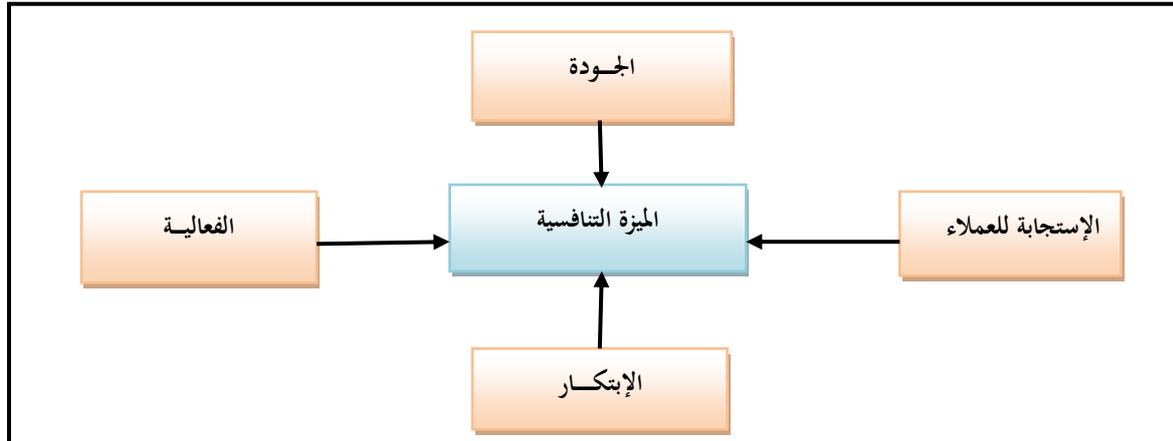
### ثانيا : محدودية نظرية الموارد

تعرضت هذه النظرية لانتقادات كثيرة رغم إسهامها في تطور الفكر الإستراتيجي هذه الانتقادات:

- أن الفرضية القاعدية للنظرية هي اختلاف المؤسسات في الموارد، لكن لم تشرح أسبابه الذي ينتج عنه تمايز في الأداء.
  - النظرية قائمة على مفاهيم ومصطلحات نظرية بحتة ميدانيا غامضة، مما يعني النقص في الميدان التجريبي
  - إذا لم تستطع المؤسسة تمييز نفسها فستهمش وتقصى من المجال التنافسي الحالي والمستقبلي.
  - القليل من المؤسسات القادرة على الاستغلال الأمثل لكفاءتها التنظيمية لتحقيق ميزة تنافسية عن بقية منافسيها في الصناعة.
- (حجاج، 2007، الصفحات 50-56)

وقد حدد **Hill and Jones** والعوامل الأربعة الأساسية التي تبنى الميزة التنافسية وتشمل الفعالية ، الجودة ، الابتكار و الإستجابة للعملاء والتي تستطيع أي شركة أن تتبناها بغض النظر عن صناعتها أو منتجاتها التي تقدمها ، وجميع هذه العناصر متكاملة مع بعضها البعض والشكل الموالي يوضح ذلك :

الشكل رقم (10) : العوامل الأساسية لبناء الميزة التنافسية



المصدر : (العتوم، 2009، صفحة 44)

ثالثا : أهمية الميزة التنافسية: تأتي أهمية الميزة التنافسية للمنشأة وسعيها لتطويرها والحفاظة عليها من رغبة المؤسسة في ضمان بقائها و إستمرارها والذي يتوقف على إمتلاك مزايا تنافسية حقيقية يصعب تقليدها أو إتحائها بسهولة من قبل المنافسين وتكمن أهميتها فيما يلي :

- أ- خلق قيمة للعملاء تلبي إحتياجاتهم وتضمن ولائهم وتدعم وتحسن صورة المنشأة في أذهانهم
  - ب- تحقيق التميز الإستراتيجي عن المنافسين في السلع والخدمات المقدمة إلى العملاء مع إمكانية التميز في الموارد و الكفاءات و الإستراتيجيات المنتهجة في ظل بيئة شديدة التنافس
  - ت- تحقيق حصة سوقية للمنشأة وكذا ربحية عالية للبقاء و الإستثمار في السوق (بن عطف، 2013-2014، صفحة 86)
- وتظهر أبعاد نطاق التنافس من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (01) : أبعاد نطاق التنافس

نطاق التنافس أول السوق	التعريف و الشرح
نطاق القطاع السوقي	يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة و العملاء الذين يتم خدمتهم وهنا يتم الإختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق
النطاق الرأسي	يعبر عن مدى أداء المؤسسة لأنشطتها داخليا ( قرار التصنيع) أو خارجيا بالإعتماد على مصادر التوريد المختلفة قرار الشراء فالتكامل الرأسي المرتفع بالمقارنة مع المنافسين قد يحقق مزايا التكلفة التمييز و يتيح من جانب آخر درجة أقل من المرونة للمؤسسة في تغيير مصادر التوريد
النطاق الجغرافي	يعكس عدد المناطق أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة ويسمح النطاق الجغرافي للمؤسسة بتحقيق مزايا تنافسية من خلال المشاركة في تقديم نوعية واحدة من الأنشطة و الوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة
نطاق الصناعة	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

المصدر : (عربي، 2011 - 2012، صفحة 65)

بالإضافة إلى ذلك هناك عوامل تضمن لنا إستمرارية الميزة التنافسية والمتمثلة في :

- **إدارة الجودة الشاملة:** إدارة الجودة الشاملة (TQM) هي عملية مستمرة لاكتشاف وتقليل أو إزالة الأخطاء في التصنيع ، وتبسيط سلسلة التوريد الإدارة وتحسين تجربة العميل والتأكد من مواكبة الموظفين للسرعة مع التدريب و تهدف إدارة الجودة الشاملة إلى احتواء جميع الأطراف المشاركة في الإنتاج عملية مسؤولة عن الجودة الشاملة للمنتج النهائي أو الخدمة

- **التطور التكنولوجي:** للتطور التكنولوجي أهمية كبيرة ، خاصة لأن البيئة الصناعية والسوق يحددان التقلبات الدائم و عدم الاستقرار، لا تنتظر المؤسسات المنافسة في مختلف المجالات حدوث تغييرات مختلفة يتفاعلون معهم ، لكنهم يشاركون ويتحدثون عن أنفسهم من أجل التغيير. لهذا السبب، ويلعب التطور التكنولوجي دورًا رئيسيًا في استمرارية أي مؤسسة في بيئة تنافسية. يجب على المؤسسة أن تعد نفسها للتكيف مع المنافسة البيئية من خلال الابتكارات التقنية والتجارية و المؤسسة بحيث معظم

المؤسسات تسعى إلى اللجوء إلى تبني إستراتيجية تتضمن الابتكار التكنولوجي من أجل إنشاء عرض جديد هدف استمرار الجانب التنافسي و هذا لأنه يحتوي على ملف التأثير على التكاليف والسعر وصورة المؤسسة ، حيث يؤدي في كثير من الأحيان إلى تقليل التكاليف. لذلك ، فإنه يضع أن تكون المؤسسة في وضع تنافسي جيد بأسعارها وجودة منتجاتها.

- **اليقظة التنافسية:** اليقظة التنافسية هي الطريقة الوحيدة لجمع ما يكفي من المعلومات الموجودة في البيئة التنافسية ، من حيث صلتها بالحرص والدقة لمراقبة تحركات المنافسين. لذلك فإن الجانب التنافسي هو النشاط الذي من خلاله تعترف المؤسسة بمنافسيها الحاليين والمحتملين. كما أنها مهتمة بالبيئة التي تتطور فيها شركة المنافسة و اليقظة التنافسية يجلبان مؤسسة أقرب إلى بيئتها والتعريف بها من خلال توفير المعلومات اللازمة حول المنافسين المختلفين في العديد من الجوانب من حيث منتجاتهم والاستراتيجيات التنافسية ، و التسويق والتجارة وكذلك التكنولوجيا والأسعار المستخدمة (BOUHELLA, 2021, pp. 1245- 1246)

### المبحث الثاني : إستراتيجيات التنافسية العامة

إن الإستراتيجية التنافسية عبارة عن خطة عمل طويلة الأجل لمؤسسة اقتصادية يتم توجيهها لإكتساب ميزة تنافسية على منافسيها بعد تقييم نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات في أي مجال ومقارنتها بتلك الخاصة بها ، منتجات مماثلة متاحة للمستهلكين ، وعند البحث عن إستراتيجية العمل لأي شركة أو مؤسسة أو وحدة فرعية لشركة تركز أنشطتها على نوع واحد من المنتجات أو خدمة معينة .... فإن الإستراتيجية على مستوى الأعمال هي الطريقة العامة التي تنظم بها الشركة أو المؤسسة أنشطتها للتنافس ضد المنافسين في تصنيع منتجاتها

### المطلب الأول : مفهوم إستراتيجيات التنافسية ومتطلبات إستخدامها ومخاطرها

سنحاول في هذا المطلب التطرق لتوضيح ماهية الإستراتيجية التنافسية و كذا ذكر أهم متطلبات إستخدامها إضافة إلى تناول أهم المخاطر التي قطر تعرض لها المؤسسة أثناء تبنيها أي إستراتيجية من إستراتيجيات التنافسية

### أولا : مفهوم إستراتيجيات التنافسية

هناك الكثير من التعاريف التي تشرح مفهوم إستراتيجيات التنافسية والتي سنردها فيما يلي :

- إستراتيجيات المنافسة هي مجموعة كاملة من الإجراءات التي تؤدي إلى استمرار و ميزة مستمرة على المنافسين ، واعتبر بورتر (1985) ذلك على المدى الطويل حيث يعد مدى قدرة الشركة على إنشاء مركز يمكن الدفاع عنه في الصناعة أمراً رئيسياً ومن أحد العوامل الحاسمة في النجاح الذي ستتفوق به على منافسيها. و إقترح العالم " بورتر " الاستراتيجيات التي يمكن للشركة من خلالها تطوير ميزة تنافسية وإنشاء وقع يمكن الدفاع عنه و هذه الاستراتيجيات هي: قيادة التكلفة الإجمالية ، والتمايز ، والتركيز .  
(BOUHELLA, 2021, p. 1246)

وهناك ثلاث إستراتيجيات عامة على مستوى الأعمال تحدد الطرق الأساسية للتنظيم للمنافسة في سوق المنتجات وتصف الإستراتيجيات بأنها عامة لأنه يمكن إستخدامها من طرف أي مؤسسة

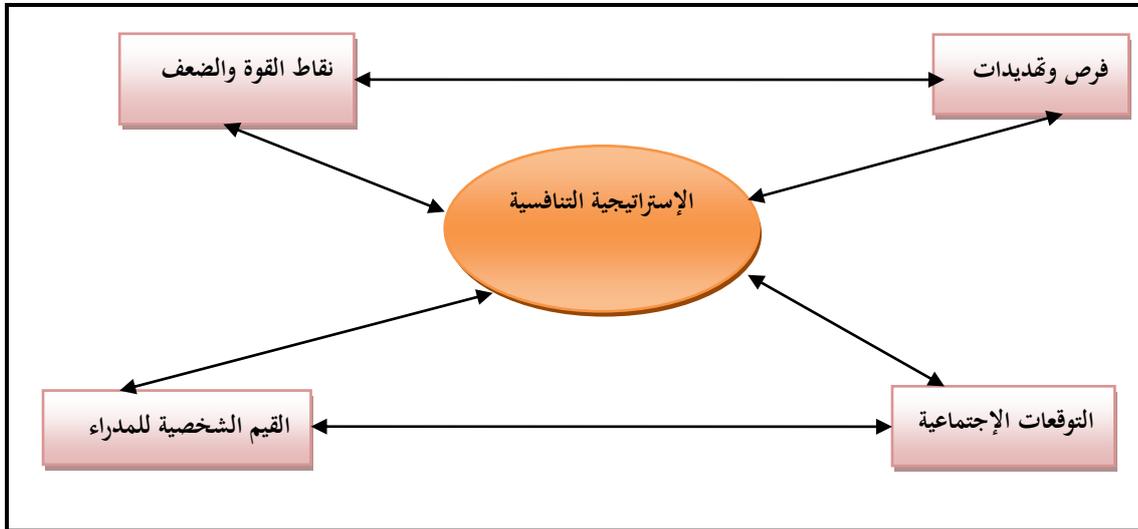
- **قيادة التكلفة الإجمالية:** الميزة الرئيسية للمؤسسة التي حققتها من خلال تطبيق هذا الإستراتيجية هي الحصول على مركز أفضل مقارنة بمنافسيها من حيث المنافسة حول السعر ، فضلا عن احتلال مكانة تنافسية ممتازة هذا يساعد في تحقيق الفعالية أداء تنافسي يمكنها من خفض السعر ومواجهة هجوم المنافسين و الغرض من هذه الإستراتيجية هو أن تقدم الشركة منتجات منخفضة التكلفة. إستراتيجية قيادة التكلفة تتم من خلال الخبرة والاستثمار في مرافق الإنتاج والصيانة الدقيقة ،بالإضافة إلى مراقبة تكاليف التشغيل الإجمالية من خلال تقليل الحجم وإدارة الجودة
- **التمايز:** إستراتيجية التمايز تحافظ على المؤسسة في مأمن من المنافسين من الهجمات لأن العملاء يحققون علامتها التجارية ، وتحقق المؤسسة أفضل ميزة تنافسية ولفترة أطول إذا استخدمت هذه الإستراتيجية ، بناءً على التقنية التميز والجودة ومساعدة أكبر للمستهلك ومنتج أكثر قيمة بالنسبة لمستهلك. عن المبلغ المدفوع. يقدم كل من Astim و Andréa Grimm و Mulschniger ستة مكونات إستراتيجية التمايز :
- **إستراتيجية تمايز المنتج:** ماذا يقدم منتجك للمنتجات في نفس الوقت الفئة؟
- **إستراتيجية الخصائص الفريدة:** وفقاً لهذه الإستراتيجية ، يتم إقناع المستهلكين بالشراء المنتجات عند حصولهم على منتج آخر معروض عليهم ، وبعبارة أخرى ، تحتوي المنتجات على وظيفة فريدة غير متوفرة في المنتجات المنافسة.
- **إستراتيجية السعر المتميز:** إستراتيجية المنتج هذه التي لها نفس الخصائص أو الميزات ومع ذلك فإن المنتجات المنافسة الأخرى ، إذا اشتريت منتجاً X ، فستحصل على منتجين بنفس السعر.
- الإستراتيجية تقدم علاوة وهذا يعني مكاناً في السوق الخاص ، وهو أمر مختلف تماماً في السوق ككل من حيث المنتجات.
- يشير التمايز الإستراتيجي من خلال الخدمات إلى حقيقة أن المنتج لم يتغير ولكن يقدم خدمات إضافية ؛ يعتبر الأخير حافزاً للمستهلكين لشراء المنتج.
- إستراتيجية التعرف على المنتج من خلال الاتصال المباشر: يمكن عدم وجود وصفات مميزة للمنتج يتم تعويضها من خلال الاتصال المباشر مع المستهلكين.

- التركيز: يشير التركيز إلى اختيار المؤسسة لمجالات وحدود نشاطها لتحقيق ميزة تنافسية أفضل ، مثل المنتجات والعملاء والأسواق ؛ لذلك فهو يختلف عن الاستراتيجيتين السابقتان من حيث الاعتماد على خدمة جزء من السوق وليس كله و الفكرة الأساسية لهذه الإستراتيجية هي اختيار مجال تنافسي محدود داخل الصناعة التي تعمل فيها الشركة ، ثم استخدام نقاط الدخول لتحقيق المنافسة ميزة من أجل الوصول إلى موقع أفضل في السوق.
- تعرف أيضا: على أنها مجموعة من التصرفات التي تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة على التنافس والهدف النهائي لكل إستراتيجية تنافسية هو إستعمال أو تغيير قواعد المنافسة بما يتماشى ومصالح المؤسسة من جهة والتحكم فيها أكثر من غيرها من المنافسين من جهة أخرى (قلادي و وليد، 2021، صفحة 490)

وهذه الإستراتيجية تتحدد من خلال ثلاث مكونات رئيسية وهي : طريقة التنافس ، حلبة التنافس ، وأساس التنافس ، وحتى تكون الميزة التنافسية فعالة يتم الإستناد إلى هذه الشروط :

- حاسمة : تعطي الأسبقية والتفوق على المنافس
- الإستمرارية : يمكن أن تستمر خلال الزمن
- إمكانية الدفاع عنها : يصعب على المنافسين محاكاتها أو إلغائها (سويلم الجازي، 2021، صفحة 38)

#### الشكل رقم (11) : الإستراتيجية التنافسية



المصدر : (نعمون، 2017-2018، صفحة 17)

- تعرف إستراتيجيات التنافسية على أنها البدائل التي يتم إعتماها من بين البدائل المتاحة والذي يمكن المنظمة من تحقيق أهدافها وتقوية مركزها التنافسي في السوق بموجبها والتي تشمل مجموعة من الإستراتيجيات الموضحة في الشكل التالي : (دحبور، 2010، الصفحات 10 - 30)

الشكل رقم(12) : الإستراتيجيات العامة للميزة التنافسية



المصدر : (دحور، 2010، صفحة 10 )

ثانيا : متطلبات إستراتيجيات التنافسية

لإستراتيجيات التنافسية مجموعة من المتطلبات التي يجب توفرها من طرف أي مؤسسة إقتصادية من أجل تبني إستراتيجية مناسبة لنشاطها ومن بين هذه المتطلبات مجموعة مهمة متمثلة في :

الجدول رقم (02) : متطلبات إستراتيجية التنافس

المتطلبات التنظيمية	المتطلبات من حيث المهارات و الموارد	الإستراتيجية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- رقابة شديدة على التكلفة</li> <li>- تقارير دورية وتفصيلية تتعلق بالرقابة</li> <li>- هيكلية تنظيمية ذات مسؤوليات محددة</li> <li>- حوافر تعتمد على حجم المبيعات المحقق</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إستثمار رأسمالي و إمكانية 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 والتطوير والتسويق</li> <li>- مقاييس وحوافر 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>- الإبتكار و التطوير</li> <li>- قدرات عالية في مجال الريادية في الجودة و التكنولوجيا</li> <li>- قنوات توزيع فعالة وتعاون قوي مع الوسطاء</li> </ul>	إستراتيجية التميز
<ul style="list-style-type: none"> <li>- مزيج من السياسات الموجهة إلى قطاع السوق المعين</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مزيج من السياسات الموجهة إلى قطاع السوق معين</li> </ul>	إستراتيجية التركيز

المصدر : (سويلم الجزائري، 2021، صفحة 38)

**ثالثا : مخاطر إستراتيجية التنافس**

برغم من وجود مجموعة من المتطلبات التي تساعد أي مؤسسة اقتصادية في تبني مختلف إستراتيجيات التنافسية إلا أنه قد تواجه المؤسسة مجموعة من المخاطر التي قد تعيق سيرها نحو التطور وتهدد إستقرارها ومن بين هذه المخاطر نجد المخاطر التالية :

**الجدول رقم (03): مخاطر إستراتيجيات التنافس**

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

المصدر : (سويلم الجازي، 2021، صفحة 38)

**المطلب الثاني : إستراتيجية ريادة و القيادة بالتكلفة**

تهتم كل مؤسسة اقتصادية بتميز على غرار مؤسسات أخرى تنافسها في نفس المجال لذلك تلجأ إلى إختيار إستراتيجية من إستراتيجيات التنافس ومن بين هذه الإستراتيجيات نجد إستراتيجية الريادة التي تهتم بجعل المؤسسة تتمتع بقدرات إدارية وقيادية مدعومة برأس مال بشري و إستراتيجية القيادة بالتكلفة التي تحقّق مبدأ الربحية وذلك بتحقيق الميزة التنافسية من خلال التحكم في التكلفة

**أولا : إستراتيجية الريادة**

أ- تعريف إستراتيجية الريادة (السكرانه، 2008، صفحة 88)

هي تلك الاستراتيجيات التي تشجع المنظمات على الإبداع والابتكار والتفرد وأخذ المخاطرة والمبادأة ، وكذلك تشجيع العاملين على اتخاذ القرارات وأخذ المسؤولية عن هذه القرارات ، إلى أن استراتيجيات الريادة هي تلك المرتبطة بعدد من المفاهيم التالية :

- استغلال توسع الفرص في السوق ووجود موارد جديدة و التكامل ما بين الموارد والزبائن و الأسواق .

- الابتكار و الإبداع و التحديث الذي يحدث داخل وخارج المنظمة.

- القدرة على إجراء التغييرات السريعة المرتبطة بالصناعة وهيكل السوق وحاجات الزبائن والتكنولوجيا و القيم الاجتماعية.

- الالتزام بالتطوير والتوسع في الميزة التنافسية في الأسواق

ب- إستراتيجيات الريادة (السكرانه، 2008، الصفحات 89-90)

لإستراتيجية الريادة مجموعة من الإستراتيجيات المتمثلة فيما يلي :

**1- الإبداع :** يعني التجديد بوصفه إعادة تشكيل أو إعادة عمل الأفكار الجديدة لتأتي بشيء جديد، ويتم التوصل إلى حل خلاصة لمشكلة ما، أو إلى فكرة جديدة وتطبيقها ، وان الإبداع هو الجزء الملموس المرتبط بالتنفيذ أو التحويل من الفكرة إلى المنتج ، كما يعرف أيضا على أنه القدرة على جمع أو مشاركة المعلومات بطرق تطوير أفكار جديدة . وبعبارة أخرى هو تطوير الأفكار الابتكارية التي تعكس الحاجات المدركة و تستجيب للفرص في المنظمة، وهو يعتبر الخطوة الأولى للابتكار ويساهم في نجاح المنظمة على المدى الطويل ، كما أنه يحسن من عملية صنع القرار من خلال تشجيع العصف الذهني كأحد الأساليب المستخدمة في جمع أعضاء الجماعة معا لتطوير أفكار جديدة بحرية وعفوية دون انتقاد.

**2- الابتكار:** هو الوصول إلى فكرة جديدة ترتبط بالتكنولوجيا وتؤثر في المؤسسات المجتمعية، والابتكار هو الجزء المرتبط بالفكرة الجديدة وأشار Weaver إلى أن المنظمة الابتكارية هي تلك المنظمة التي تبتكر أشياء ذات قيمة في الخدمات والأفكار والإجراءات والعمليات ضمن مجموعة من العاملين مع بعضهم في ظل الإطار الاجتماعي للمنظمة الذي يتكون من الأفراد والجماعات بعضا للتأثير في السلوك الابتكاري الذي يحدد الابتكار التنظيمي للمنظمة.

**3 - أخذ المخاطرة :** وهي أن يقوم الريادي بأخذ المجازفة في طرح منتجات جديدة بالأسواق آخذا بعين الاعتبار ما يوجد في السوق من مخاطر الغموض وعدم التأكد .

و تم تعريف أخذ المخاطرة في قاموس Webster 1998، بأنه ما يتم أخذه بعين الاعتبار مع إمكانية التعرض للخسارة، وقد تم تصنيف المخاطرة من قبل الباحثين كما يلي:

- إن الريادية تتجه إلى امتلاك الأعمال مع أقل قدر من المخاطرة ، وبمعنى آخر إن الرياديين لا يتجهون إلى الأعمال مع البداية بأخذ جزء كبير من المخاطرة مثل غير الرياديين ولكن يتم التنبؤ بتميز وضع الأعمال أكثر إيجابية.

- Busenitz 1999 أثبت أن الرياديين يدرسون الوضع بشكل عام أكثر من غيرهم ، وأنهم أكثر ثقة في عملية اتخاذ القرارات من المديرين في منظمات الأعمال الكبيرة.

4 - التفرد : وهو إدخال طرق جديدة سواء أكانت تكنولوجية أم منتجات جديدة أم طريقة جديدة في تقديم المنتج أو الخدمة أو في إدارة التنظيم وهيكلته ، وذلك بصورة مختلفة عن الآخرين . وقد تم تعريف التفرد في قاموس Webster بأنه فريد في النوع و بديع و رائع ، و وحيد من شاكلته ويكون الأول في المصانع

إن التفرد يتكون في منظمات الأعمال من خلال قدرتها على التميز عن غيرها من المنظمات ال أخرى المنافسة في نفس قطاع الأعمال ، سواء أكان ذلك بطبيعة المنتجات أم الخدمات التي تقدمها ، وكذلك طبيعة الموارد التي تمتلكها ، وهذا يمكنها من تحقيق الميزة التنافسية و تستطيع تحقيق الاستمرارية وتقديم المنتجات الأفضل التي يصعب تقليدها. ولا يمكن استمرار تحقيق الميزة على المدى الطويل إلا من خلال الموارد النادرة (المتميزة)

5- المبادرة : وهي المشاركة في مشاكل المستقبل والحاجات والتغيرات ، ومدى تقديم منتجات جديدة وتكنولوجية وتقنيات إدارية و قد أشار Bert Al, Caruana إلى أن المبادرة هي القدرة على أخذ مخاطرة عالية أكثر من ظروف البيئة المحيطة بالمنظمات وهي تتضمن في ثلاثة عناصر أساسية :

- إقرار ملاحقة أو عدم ملاحقة المنافسين بالإبداع.

- المفاضلة بين المحاولات الحقيقية في النمو والإبداع والتطوير.

- محاولة التعاون مع المنافسين من أجل احتوائهم.

وأشار الباحث أيضا إلى أن المبادرة تتكون بتنفيذ الأعمال الريادية، بحيث عن الفشل وعدم تحقيق نجاحا المتوقعة يكون في أخذ هذه المخاطرة مسؤولا

#### ثانيا : إستراتيجية القيادة بالتكلفة

أ- تعريف إستراتيجية قيادة التكلفة :

تعمل الشركة من خلال هذه الإستراتيجية على أن يكون المنتج الأقل تكلفة في مجال صناعتها من خلال إمتلاك التقنية و الحصول على إمتيازات في الحصول على المواد الأولية (جاد الرب، 2016، صفحة 233)

تهدف إلى تحقيق تكلفة أقل مع المنافسين ومن بين الدوافع التي تشجع المنظمة على تطبيقها هي توافر إقتصاديات الحجم / آثار منحنى التعلم والخبرة / وجود فرصة مشجعة على تخفيض التكلفة وتحسين الكفاءة / توفر سوق من المستهلكين للمخرجات واعين تماما بالسعر المقدم (الشكرجي، 2015، صفحة 166)

ب- مستلزمات تطبيق إستراتيجية التكلفة : (غوفي، 2015-2016، صفحة 41 42)

## الفصل الثاني ..... مفاهيم أساسية حول الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

إن تطبيق إستراتيجية ي ساهم في تعزيز الوضعية التنافسية للمؤسسة، هذا مع مراعاة الشروط والمقومات التي تساهم في نجاح هذه الإستراتيجية، ومن أهمها نذكر:

- تحسين الوضعية التنافسية: عموما المؤسسة التي تتمكن من السيطرة على تكاليف منتجاتها تحتل أفضل المواقع التنافسية في السوق، ذلك لأنها تمتلك سلاح تنافسي هام ، يتمثل في هامش المناورة السعرية
  - مواجهة المنافسين المحتملين: بفضل قدرة المؤسسة على مواجهة المنافسين الحاليين تتمكن عن طريق إستراتيجية السعر مواجهة المنافسين المحتملين، وبالتالي التخفيض من جاذبية القطاع لمستثمرين الجدد
  - مواجهة المنتجات البديلة: يمكن من خلال إستراتيجية السعر، التقليل إلى حد ما من منافسة المنتجات البديلة وذلك في نشاطات التي يلعب فيها السعر دور هام في جذب اهتمامات العملاء
  - حواجز الدخول : هي حواجز دخول للقطاع الحالي تمكن المؤسسة من النشاط في محيط آمن، حيث تتمكن المؤسسة من تقليل المخاطر والاستمرار في النشاط، أي التوسع والنمو .
- ت- متطلبات إستراتيجية قيادة التكلفة :

الجدول رقم (04) : متطلبات إستراتيجية قيادة التكلفة

الكفاءات والموارد الأساسية	كيفية التنظيم
- تدعيم الإستثمار والحصول على موارد المالية	- مراقبة صارمة للتكاليف
- كفاءات تقنية على مستوى السيرة	- القيام بإعداد تقارير باستمرار وبكل التفاصيل
- مراقبة كثيفة للبد العاملة	- تحديد المسؤوليات بكيفية منظمة
- تصور منتجات موجهة لجعل الإنتاج أكثر سهولة	- الإعتماد على سياسة التحفيز لتحقيق الأهداف الكمية بشكل أساسي

المصدر : (قلادي و وليد، 2021، صفحة 90)

ث- مخاطر تطبيق إستراتيجية التكلفة : إن إتباع أي إستراتيجية من طرف المؤسسة، ينتج عنه مجموعة من المخاطر، وأهمها ما يلي: (قلادي و وليد، 2021، الصفحات 90-91)

- بطء نمو المؤسسة: يتحقق على المدى البعيد إذ يتطلب مدة زمنية طويلة، إضافة إلى صعوبات التي تواجهها المؤسسة في توسيع حجم الإنتاج ، ومشاكل البحث عن إطارات مؤهلة ومتخصصة، ومختلف المشاكل المالية، و خاصة المتعلقة بالبحث عن المصادر تمويل النمو

• **مشاكل التقليد:** من أهم المشاكل هو تقليد المنافسين للمنتج الحالي عن طريق إدخال التحسينات على منتجاتهم، دون زيادة التكاليف، وبالتالي بيع بأسعار تنافسية، يقلص الحصة السوقية ومنه تراجع الموقع التنافسي للمؤسسة .

• **صعوبة التكيف مع الوضعيات الجديدة:** يتطلب إتباع إستراتيجية وقرارات الحجم مجهودات كبيرة في حجم الاستثمار والسلاسل الإنتاجية، بغية امتصاص التكاليف الثابتة، هذه الوضعية ينتج عنها مشكل التكيف مع الوضعيات الجديدة، ولا سيما التطور التكنولوجي وتغير سلوك المستهلك وأي تغير في عناصر المحيط يؤدي إلى الخروج من السوق .

ومن بين المخاطر نجد أيضا :

• **إتباع نفس الإستراتيجية من طرف المنافسين:** يؤدي إلى ظاهرة حرب الأسعار، فلا يستفيد أي منافس من تخفيض التكاليف ولن يستطيع السيطرة على السوق.

• **تعدد وسائل تخفيض التكاليف:** يمكن للمؤسسة تخفيض التكاليف دون إتباع إستراتيجية تخفيض التكلفة، وخصوصا في الصناعات الصغيرة والمتوسطة، ومن أهمها:

— التسيير العلمي والعقلاني لوسائل الإنتاج

— تفعيل وتطوير أنظمة الرقابة والمتابع

### المطلب الثالث : إستراتيجية التمييز و التركيز

تعتبر كل من إستراتيجية التمييز و التركيز من أهم الإستراتيجيات التي قد تنتهجها أي مؤسسة إقتصادية لها كفاءة و فعالية و تتحكم في جانب التكاليف و لها رأس مال قوي

### أولا : إستراتيجية التمييز

أ- تعريف إستراتيجية التمييز (نعمون، 2017-2018، صفحة 35)

ترتكز إستراتيجية التمييز على تمييز المنتج المقدم من طرف المؤسسة، التي تهدف إلى خلق بعض الأشياء التي تبدو وحيدة على مستوى الصناعة أو بعبارة أخرى، تسعى المؤسسة إلى الانفراد ببعض المقاييس، التي يقدرها الزبائن بكثرة حيث تختار خاصية أو مجموعة من الخصائص التي يدرك العديد من الزبائن بأنها ذات أهمية. ثم تجد لنفسها وضعية تصبح من خلالها المشبع الوحيد لهذه الحاجات أي تقديم منتج تكون فيه القيمة المدركة مختلف عن منتجات المنافسين و يمكن تحقيق إستراتيجية التمييز باستخدام ثلاث طرق أساسية:

1- **تخفيض تكلفة الزبون :** الوسيلة الأكثر أهمية لتخفيض تكلفة الزبون عند استخدام المنتج لتحقيق التمييز تأتي من خلال تصميم المنتجات التي تتطلب وقتا أقل للطاقة، أو تكاليف مادية أخرى، انفعالية، أو مالية من جانب الزبون. المؤسسات التي تخدم زبائن

صناعيين آخرين، تبحث باستمرار عن طرق لتخفيض التكاليف لمستخدمي خدمات، مكونات أو أجزائها و يمكن للمؤسسة تخفيض تكاليف الزبون عن طريق:

- تخفيض تكاليف تسليم البضائع أو التجهيزات أو التمويل.

- تخفيض التكاليف في نشاطات أخرى خالقة للقيمة بدون أن تكون لها علاقة بالمظهر الخارجي للمنتج.

- تخفيض التكاليف الغير مباشرة لاستعمال المنتجات أو آثار المنتجات على النشاطات الأخرى الخالقة للقيمة.

- تخفيض التكاليف المباشرة لاستعمال المنتج، مثل تكاليف اليد العاملة، الطاقة، الصيانة...

**2-زيادة رضا الزبون :** الطريقة الأخرى لتحقيق التمييز، تأتي من زيادة رضا الزبون عن المنتج باستمرار، والتي تعني زيادة وتحسين الأداء وخصائص وجودة المنتج مقارنة بالمنافسين. لتحسين أداء الزبون، لا بد من فهم ما يريده، فتحسين أداء الزبائن الصناعيين، التجار أو المؤسسين، يتوقف على المؤسسة نفسها وعلى عوامل التمييز التي سوف تخلقها في علاقاتها مع زبائنها هي الأخرى، وبالتالي لا بد من فهم احتياجات ومتطلبات الزبون وإقامة تحليل للقيمة المراد بيعها له، فمؤسسة ما تستطيع تحسين أداء زبائنها عن طريق المساعد في تحقيق أهدافهم الغير اقتصادية مثل المرتبة والصورة أو الشهرة. فمثلا مؤسسة

- **زيادة القيمة المدركة للزبون**

قد تجد المؤسسات فرص للتمييز بزيادة قيمة المنتجات المدركة للزبون وهذه المهمة شديدة الدقة، لأنه على المؤسسة أن تحاول إدارة كيف يدرك الزبائن منتجات إستراتيجية التمييز القائمة فقط على القيمة المدركة تعتبر في غاية الصعوبة في التطبيق.

**ب-متطلبات نجاح إستراتيجية التمييز**

- **تحليل احتياجات الزبون :** من المهم أن نعرف ما هي احتياجات الزبون والتي لا تلبىها المنتجات المعروضة في السوق وأن ندرس القيمة التي يمكن أن يدفعها الزبون مقابل هذا المنتج، وهذا يتم باستخدام بحوث التسويق فمثلا يمكن عمل مقابلات شخصية فردية مع الزبائن وسؤالهم عن كيفية اتخاذهم لقرار الشراء وما يحبونه ويفتقدونه في المنتجات الحالية وعن طريقة استخدامهم لهذا المنتج وعن أي احتياجات مرتبطة هذا المنتج

- **تمكين الزبون من معرفة القيمة الإضافية للمنتج :** مهما كان مصدر التمييز فإنه يجب أن يقدم قيمة للزبون، ويجب أن يكون عامل التمييز (مصدر القيمة) سهل الإدراك من طرف الزبائن لأنهم إذا لم يدركوا القيمة المضافة في المنتج من طرف المؤسسة فإنهم لن يقبلوا دفع سعر أعلى من أسعار المنافسين، وعليه بقدر ما على المؤسسة بذل مجهود لتجسيد التمييز عليها بذل مجهود مماثل لتعريف الزبون بهذا التمييز وإقناعه به

- **التركيز على التطوير والإبداع :** يوجد العديد من الوسائل التي تساعد على نجاح عملية التطوير، والاتجاه الحديث لتنظيم عملية التطوير هو أن يتم تشكيل فريق من العاملين في المؤسسة في التخصصات المختلفة: التسويق، التصميم، البحوث، التصنيع، المحاسبة، المشتريات وربما تخصصات أخرى كذلك، ويشترك هؤلاء في تطوير المنتج من البداية إلى النهاية. هذا

الأسلوب يتميز بأن المختص بالتصنيع سيدي آراءه من البداية كما وأنه سيشعر باحتياجات الزبون، وكذلك المختص بالتسويق سيكون لديه علم من البداية بتأثير بعض الإضافات للمنتج على التكلفة وعلى الربحية وهكذا. وتحتاج المؤسسة التي تنافس عن طريق تمييز منتجاتها أن تشجع العاملين على الإبداع.

- **قدرة تسويقية عالية:** في حالة تبني إستراتيجية التمييز فإن بناء سمعة جيدة للعلامة التجارية أمر هام لأن وجود شهرة للعلامة التجارية بالجودة والأداء المرتفعين يجعل الزبون على استعداد لأن يدفع مقابل مادي أعلى لأن العلامة التجارية هي شبه ضمان لجودة المنتج ، تحتاج استراتيجيه التمييز إلى استخدام أساليب تسويقية توضح هذا التمييز مثل ضمان المنتج لأن هذا يبين ثقة وكذلك على المؤسسة اختيار قنوات التوزيع المناسبة لتوضيح قيمة التمييز، كذا قوة البيع، كون أن المؤسسة في منتجاتها هاتين الأخيرتين تلعبان دورا كبيرا في سير وتشجيع قيمة تمييز المنتج، لأنهما على صلة مباشرة مع مختلف الزبائن.

- **التنسيق بين التسويق والبحث والتطوير:** يعتبر التعاون بين وظيفتي التسويق والبحث والتطوير جد مهم في إستراتيجية التمييز، لأن من خلال هذا التعاون تنشأ فكرة التمييز، فالتسويق يقوم بالبحث عن حاجيات المستهلكين التي لم تشبع بعد في السوق، ودراسة قطاع السوق، وتحليل تصرفات الشراء... أما البحث والتطوير فيقوم بتكملة عمل التسويق، أي يدرس كل النتائج التي تحصلت عليها وظيفة التسويق، حيث أنه كلما كان التعاون بين هاتين الوظيفتين كبير كلما كانت مصادر التميز كثيرة وبالتالي يجد المنافسون عدة مصاعب للسيطرة على عوامل التمييز

- **توظيف الأفراد ذوي الصفات المناسبة لخلق التمييز:** على المؤسسة أن تملك الأفراد اللازمين والقادرين على فهم وتطبيق هذا النوع من الإستراتيجية وخلق المهارات الأساسية للمؤسسة، لأنها وحدها القادرة على إضفاء التمييز الفعلي على المنتج في الصناعة، التمييز الذي يصعب على المنافسين تقليده لأن هذه المهارات غير قابلة للتقليد ولا للنقل ولا للإحلال، فهي متجذرة في المؤسسة ومحمية من كل انتقالية.

- **الرقابة على كمية التكاليف ونوعية المنتج:** ضرورة ضغط المؤسسة على التكاليف نسبيا للمحافظة على التوازن بين التكلفة والسعر، لأن التمييز يكون في أغلب الأحيان مكلفا. فمن الأحسن أن تضع المؤسسة أهداف التي تأخذ بالحسبان الكمية أي "كمية التكاليف" من جهة وسعر ونوعية المنتج من جهة لها في أخرى، كما يجب أن يحقق التمييز إيرادات للمؤسسة حتى تستطيع تغطية التكاليف التي تحملتها في البحث والتطوير

ومن أجل الحصول على الميزة التنافسية يجب توفر المهارات التالية :

جدول رقم(05): متطلبات استراتيجية التمييز

المهارات و الموارد المطلوبة	المتطلبات التشغيلية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- قدرات تسويقية عالية.</li> <li>- هندسة المنتجات.</li> <li>- الاتجاه نحو الإبداع.</li> <li>- كفاءات عالية في مجال البحوث الأساسية.</li> <li>- السمعة الجيدة في مجال الجودة.</li> <li>- الريادة في التكنولوجيا.</li> <li>- خبرة طويلة في الصناعة أو مجموعة من المهارات في صناعة أخرى.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تنسيق قوى بين وظائف البحوث والتطوير و تطوير المنتجات والتسويق.</li> <li>- مقاييس وحوافز نوعية بدلا من الكمية.</li> <li>- رواتب ومزايا جديدة لجذب العمالة والكفاءات المبدعة.</li> </ul>

المصدر : (قلادي و وليد، 2021، صفحة 491)

ت- الشروط الواجب توفرها لتطبيق ميزة التمييز : وتتمثل في : (حجاج، 2007، الصفحات 17-18)

- عندما يقدر المستهلكون قيمة الاختلافات في المنتج ( سلعة أو خدمة ) ودرجة تميزه عن غيره من المنتجات
- تعدد إستخدامات المنتج و توافقها مع حاجات المستهلك
- عدم وجود عدد كبير من المنافسين يتبعون نفس إستراتيجية التمييز

ث- الحصول على ميزة التمييز : للحصول على ميزة التمييز فإن ذلك يرجع إلى توفر مجموعة من العوامل تدعى بعوامل التمييز وهي :

1- الإجراءات التقديرية : يمكن أن نعتبر الإجراءات التقديرية عاملا رئيسيا على تمييز المنتجات و تتمثل هذه الإجراءات في إختيار

الأنشطة التي يجب أن يعتمد عليها ، وكذلك الكيفية التي تمارس بها وقد يكون تميز المنتج في عدة أشكال أهمها : خصائص وكفاءة المنتجات ، الخدمات المقدمة ، وجود وسائل الإنتاج.....إلخ

2- الروابط : يمكن أن يأتي تمييز المنتج من خلال الروابط الموجودة بين الأنشطة ، هذه الروابط التي تأخذ الأشكال التالية :

- الروابط بين أنشطة المؤسسة : أي أن التنسيق بين الأنشطة المرتبطة فيما بينها وذلك من أجل تلبية حاجات المستهلكين
- الروابط مع الموردين : يمكن أن تفرد المؤسسة بالمنتج المتميز نتيجة الروابط الموجودة بين المؤسسة ومورديها ، حيث أنه بالإمكان تقليص مدة تطوير نموذج جديد من خلال التنسيق بينهما أو من خلال إستغلال أفضل للأنشطة المشتركة بين المؤسسة وقنوات التوزيع ومن أمثلة هذه الروابط نجد :

- تكوين الموزعين ، وتمويل الإستثمارات في قنوات التوزيع و الأنشطة التكميلية

- 3- **الريانة** : وهنا يمكن أن تأتي خاصية التمييز نتيجة التاريخ الذي بدأت فيه المؤسسة ممارستها لنشاطها ، حيث نجد في الغالب أن المؤسسات التي كانت السبابة في الدخول إلى قطاع الصناعة تكون لها هذه الميزة
- 4- **الموقع** : تكون ميزة التمييز للمؤسسة نتيجة موقعها وذلك من خلال قربها من المستهلكين مثلا ، حيث يمكنها تقديم المنتجات التي يحتاجها المستهلك وخدمات ما بعد البيع في أقرب الآجال
- 5- **التكامل** : قد يؤدي التكامل إلى حصول المؤسسة على ميزة التمييز حيث تتوجه المؤسسة نحو أنشطة جديدة منتجة للقيمة وهذا التكامل قد يكون خلفيا ( من خلال قيام المؤسسة بإنتاج المواد الأولية بوسائلها الخاصة)

### ثانيا : إستراتيجية التركيز

- أ- **تعريف إستراتيجية التركيز** : تركز هذه الإستراتيجية على مجموعة معينة من الزبائن دون غيرهم أو جزء معين من السوق أو منطقة جغرافية محددة ويتم تحديد هدفها التسويقي بشكل دقيق وتقوم على إرضاء حاجاته سواء عن طريق قيادة التكلفة الأدنى أو عن طريق التمييز أو كلاهما معا (مزهودة، 2006، صفحة 137)

تستطيع المؤسسات الاقتصادية تطبيق إستراتيجية التركيز من خلال ما يلي : (قلاوي و وليد، 2021، صفحة 494)

- تحديد أسس معينة لتجزئة السوق الكلية وفقا لخصائص المستهلك النفسية والاجتماعية و الديمغرافية
- تقسيم القطاعات السوقية المختلفة وفقا لمعايير التجزئة الفعالة
- اختيار القطاع السوقي المناسب
- تحديد المركز التنافسي المطلوب في السوق
- تطوير إستراتيجيات مختلف عناصر المزيج التسويقي.

ب- **كيفية إتباع إستراتيجية التركيز** : (نعمون، 2017-2018، الصفحات 54-56)

تفرض إستراتيجية التركيز على المؤسسات غير القادرة على مواجهة المنافسة أن توجه جهودها إلى منطقة محددة بما يتوافق و إمكانيات ومواردها. فالتركيز مبني على مبدأ أن المؤسسة توجه قواها في مجال معين ومحدد لتحقيق فعالية أفضل مما عليه في حالة المجالات المبعثرة، لذلك على المؤسسة المطبقة لإستراتيجية التركيز الاعتماد على عدة خطوات تتمثل أساسا في بحوث التسويق، تجزئة السوق، اختيار أساس للتقسيم السوقي ومن ثم اختيار السوق أو القطاعات السوقية التي تستطيع المؤسسة خدمتها بكفاءة (تحديد قطاعها السوقي الذي سوف يتم التركيز عليه) وأخيرا تثبيت صورة المنتج.

### 1 - بحوث التسويق

أصبحت بحوث التسويق أحد السمات المميزة للمؤسسات الناجحة على اختلاف أنواعها وطبيعتها نشاطها والتي تم تعريفها بأنها جمع المعلومات (حول حاجات الزبائن وأذواقهم، الأسواق والمنافسين) وتحليلها وتحديد النتائج وتوصيلها إلى المسؤولين والتي تمكنهم من اتخاذ القرارات الرشيدة، وكذلك أي معوقات أخرى مرتبطة التسويق في تحديد المشكلات التي تواجه المؤسسة في مجال التسويق،

بأسلوب علمي يمكن الإدارة من معرفتها في الوقت المناسب وتحديد أسلوب مواجهتها والتغلب عليها. هذا ما يدل على الأهمية البالغة التي تحظى بها بحوث التسويق في المؤسسة الصناعية

### 2 - تقسيم السوق إلى قطاعات (تجزئة السوق)

يتمثل الدور الأساسي لبحوث التسويق في الكشف عن الشرائح المختلفة للزبائن بغية إشباع حاجاتهم، إلا أن المؤسسة في أغلب الأحيان لا يمكنها أن تخدم السوق أو الزبائن بأكملهم بنفس الكفاءة، بسبب عدم تجانسهم، لهذا ظهرت فكرة تجزئة السوق (Segmentation) إلى قطاعات متجانسة، وذلك من أجل التوجيه الحسن وتركيز الجهود التسويقية وتصميم السياسات والبرامج التي تتلاءم وكل قطاع.

ويقصد بتجزئة السوق "تقسيم السوق إلى قطاعات متجانسة مع النظر إلى كل قطاع باعتباره هدف تسويقي، وتساعد تجزئة السوق في حسن توجيه وتركيز الجهود التسويقية وإعداد وتصميم البرامج الملائمة لكل قطاع على حدا طبقا لخصائصه وأهميته ودرجة المنافسة فيه لتحقيق هدف أو مجموعة الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة" أي أن تجزئة السوق هو "الطريق الذي تقرر بموجبه المؤسسة أن تجعل من المستهلكين مجاميع معتمدة بذلك على الاختلافات المهمة في حاجاتهم و تفضيلاتهم لغرض أن تحقق الميزة التنافسية".

وتجدر الإشارة إلى أن عملية تقسيم السوق إلى قطاعات ليست ثابتة بصفة دائمة، وهذا بسبب التغيرات التي تحدث في الأسواق والتي يترتب عنها تغيرات في تقسيم السوق إلى قطاع. وبالتالي يمكن التوصل إلى نتيجة وهي أن تقسيم السوق من طرف المؤسسة عبارة عن عملية تجزئته إلى مجموعات جزئية متجانسة لأن السوق يتسم بعدم التجانس، و تضم كل مجموعة جزئية مجموع المستهلكين الذين تجمعهم خصائص مشتركة، معتمدة في ذلك على عدة أسس.

### 3 - أسس تجزئة الأسواق إلى قطاعات

يمكن استخدام أسس متعددة عند تجزئة سوق المستهلكين إلى قطاعات مختلفة متمثلة في :

- **الأساس الديموغرافي:** تركز على الخصائص الديموغرافية التي تميز مجموعة محددة من المستهلكين عن باقي أفراد السوق الكلي مثل العمر، الجنس، الدخل، المهنة، مستوى التعليم، حجم الأسرة وغيرها.

- **الأساس الجغرافي:** وجوهر هذه الإستراتيجية أن الأفراد الذين يعيشون في نفس المنطقة الجغرافية لديهم نفس الحاجات والمتطلبات، وتتركز على الخصائص الجغرافية عند التجزئة مثل الطقس، موقع السكان، المصادر الطبيعية، الكثافة السكانية، التضاريس...

- **أساس المتغيرات الاجتماعية والثقافية:** تشمل المتغيرات الاجتماعية والثقافية كلا من الثقافة العامة، الثقافة الفرعية، والطبقة الاجتماعية، وعادة ما تستخدم تلك العناصر جنباً إلى جنب لإعطاء صورة أوضح.

- **أساس المتغيرات السلوكية والنفسية:** تقسيم المستهلكين على أساس اتجاهاتهم وولائهم للعلامة التجارية وكيفية استعمالهم للمنتج، ومعدل ذلك. أما المتغيرات النفسية يمكن حصرها في الشخصية ونمط الحياة.

و للحصول على معلومات أفضل و أدق عن أفراد السوق يمكن للمؤسسة المتبنية لإستراتيجية التركيز في الصناعة استخدام أكثر من أساس لتجزئة السوق.

#### 4- اختيار القطاع السوقي المستهدف

بعد أن تحدد المؤسسة الأساس الأمثل للتجزئة عليها اختيار القطاع السوقي أو مجموعة من القطاعات السوقية التي يمكن الوصول إليها وخدمتها من خلال المزيج التسويقي المقدم، وهذا ما يقصد به السوق المستهدف.

وتتجه أغلب المؤسسة المتبنية لإستراتيجية التركيز إلى التسويق المركز ويقصد به أن المؤسسة تقوم بتركيز أنشطتها وجهودها التسويقية على قطاع واحد من السوق.

#### 5- تثبيت صورة المنتج (المركز السوقي)

ينبغي على كل مؤسسة أن تحدد الموقع أو المركز الذي ترغب في الوصول إليه داخل هذه القطاعات، ويقصد بالمركز السوقي "الصورة الذهنية التي يشغلها المنتج والمؤسسة المنتجة له، في ذهن المستهلك مقارنة بمنتجات المنافسين والطريقة التي يتعرف عليها المستهلك على المنتج في السوق

وهناك إستراتيجيات تنافسية غير التي ذكرناها أعلاه والمتمثلة فيما يلي : (فلاوي و وليد، 2021، صفحة 494)

- إستراتيجية المتحدي: أي مؤسسة في السوق تحتل المرتبة الثانية أو الثالثة أو الرابعة، تكون في وضعية تحدي فتحاول رفع حصتها السوقية، من خلال استعمال عدة طرق كمهاجمة الرائد أو المنافسين في نفس مستواها أو مهاجمة أي جانب في قطاع معين أين يكون المنافس ضعيف جدا.
- إستراتيجية التابع: بعض المؤسسات التي تكون في حالة "تحدي" لا تختار الهجوم على المؤسسة الرائدة، بل تعمل على الحفاظ على وضعيتها في السوق باحتفاظها بمستهلكيها وولائهم لها، وعليها متابعة حركة السوق وكل الظواهر والتغيرات الجديدة
- إستراتيجية المتخصص: هناك بعض المؤسسات تتخصص في مجال معين وتوجه كل جهودها نحوه من أجل الحصول على حصة صغيرة من السوق.

### خلاصة الفصل الثاني :

في هذا الفصل تطرقنا لتحديد ماهية الميزة التنافسية وكذا التعرف على أهم الإستراتيجيات التنافسية المتعلقة بالمنافسة في المؤسسة الاقتصادية و التي تعكس حالة من التحدي والصراع بين المؤسسات في قطاع معين وذلك من أجل إدارة السوق وتحقيق مركز تنافسي جيد يمكن تمثيله من خلال الميزة التنافسية ، كما أنه يمكن القول فيما يخص الإستراتيجيات التنافسية العامة أنها تتطلب من المؤسسة الاقتصادية إختيار المنتج وكذا السوق والكفاءات والمهارات المتميزة من أجل تحقيق الميزة التنافسية و إختيار أي إستراتيجية يتطلب وجود متطلبات و الظروف البيئة المناسبة و الإبتعاد عن التقليد و إتباع المنافسين وذلك من أجل التوصل إلى تحقيق أفضل الأداء و العمل على ضمان إستمرارية المؤسسة وتطورها

# الفصل الثالث : دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس الواحة بولاية بسكرة

#### تمهيد

بعد الإطلاع على مختلف المصادر والمراجع التي تناولت موضوع دراستنا إستطعنا أن نجمع مجموعة من المعلومات النظرية ومحاوله إسقاطها على محل دراستنا والذي وقع إختيارنا له ، وذلك لأن موضوع دراستنا يهتم بدور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومدى فعاليته في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية و بالتالي تم تخصيص هذا الفصل لتطرق إلى مختلف حيثيات هذه الدراسة الميدانية ومحاوله الوصول إلى نتائج دقيقة من شأنها الإجابة على التساؤلات المطروحة سابقا .

## الفصل الثالث..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس الواحة بولاية بسكرة

### المبحث الأول : تقديم مؤسسة " ناس الواحة "

للقيام بأية دراسة علمية وتحديد أهم أهدافها ومحاولة معالجة إشكالياتها المطروحة و الوصول إلى نتائج دقيقة يتوجب على الباحث إتباع منهجية واضحة الغاية منها تشخيص ودراسة متعمقة وكل ذلك يتم وفق مجموعة من القواعد العامة يتم من خلالها التأكد من صحة المعلومات التي تم الحصول عليها وتحقيق الأهداف المحددة مسبقا لموضوع الدراسة

### المطلب الأول : تعريف بمؤسسة " ناس الواحة "

تم إجراء هذه الدراسة بمؤسسة ناس الواحة بفوغالة بولاية بسكرة حيث تحظى هذه المؤسسة بإهتمام كبير على المستوى الوطني من خلال قيامها بأكثر عملية لتصدير التمور باعتبار أن لها أنواع مختلفة من منتجات التمور التي تصدرها في الكثير من الدول

#### أ- التعريف بالمؤسسة:

مؤسسة " ناس الواحة " هي عبارة عن مؤسسة خاصة تدرج ضمن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وهي مؤسسة تختص بإنتاج وتصدير التمور تقدر نسبة الاستثمار فيها 160000000 لقد تأسست مؤسسة " ناس الواحة " سنة 2006-2007 وفي نفس السنة باشرت المؤسسة بالإنتاج، حيث إقتصرت المنتوج على التمور الأغصان (الشمروخ). وكانت أول مؤسسة تتعامل مع السوق الخارجية على مستوى بلدية فوغالة

وكانت نشأة هذه المؤسسة على يد مؤسسها درار ميهوي وهو رجل أعمال حيث كانت نشأته وسط عائلة تمتلك عدة بساتين من النخيل موزعة على مختلف مناطق بسكرة بحكم أن هذه المناطق معروفة بإنتاج التمور ذات النوعية والجودة عالية وخاصة منطقة فوغالة وضواحيها التي تحتوى على أجود التمور في العالم وهو الصنف المعروف بإسم "دقلة نور"، وهذا ما جعل رجل الأعمال درار ميهوي يفكر في تصدير هذا المنتوج إلى الخارج وهذا ما تجسد فعلا في مؤسسته حيث إستطاع بواسطتها الولوج إلى السوق العالمية و إن معظم العمال كانوا رجال ومع مرور السنوات توسعت المؤسسة فأدخلت اليد العاملة النسوية، ويتراوح عدد العمال اليوم 98 عاملا موزعة على وظائف المؤسسة ويقدر متوسط دخل العمال ب 21000.00 و الشكل التالي يوضح تطور عدد العمال والإطارات داخل المؤسسة داخل.

### المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تتكون مؤسسة " ناس الواحة " من المستويات التنظيمية التالية:

- مدير المؤسسة :حيث أن مدير المؤسسة هو نفسه مالك المؤسسة وهو المسير الرئيسي والمسؤول عن الإدارة ويتمثل دوره في الإشراف العام الأنشطة والمتمثلة في البيع وشراء أنواع التغليف والتمور وأيضا إرضاء الزبائن بكافة الطرق وإظهار جودة المنتوج في مختلف دول العالم.

## الفصل الثالث..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس الواحة بولاية بسكرة

### - الأمانة:

وتتمثل في الرد على الهاتف وتنظيم المواعيد والمقابلات واستقبال الزوار وتنظيم الاجتماعات وإعداد جدول الأعمال بناء على توجيهات المدير وتلقي الفاكسات والمراسلات والرد عليها بعد استشارة المدير .

### - الإدارة:

بحيث توكل لها التحكم في المصالح والأرقام بالمؤسسة وإدارة الشؤون الداخلية بها ويشرف عليها المدير العام درار ميهوبي و الذي يتولى الإدارة يجب عليه الإشراف على جملة من المصالح وهي:

#### ب- مصلحة المحاسبة : وتتمثل مهامها في :

- إعداد وتحليل الميزانية السنوية

- ضمان التسيير الجيد للمحاسبة المالية والقانونية في

#### ت- مصلحة المالية : وتتمثل مهامها في:

- مراقبة كل العمليات المالية للمؤسسة

- يصادق على بعض الفواتير التي تم تقييم مبالغها

- معرفة حاجة المؤسسة للأموال

- البحث عن مصادر التمويل وتحليل وضعية المؤسسة المالية.

#### ج- مصلحة الصيانة : وتتمثل مهامها في:

- معالجة التمور بالمواد اللازمة وتخزينها

- صيانة الأجهزة الإلكترونية وتصليحها وتغيير جميع قطع الغيار التالفة

#### د- مصلحة البيع : وتتمثل مهامها فيما يلي:

- العمل على دراسة الكمية المطلوبة ومقارنتها بالكمية المنتجة لتوفرها إلى العملاء حسب الحاجة

- اختيار أفضل الأسواق وأفضل الأسعار.

#### هـ - مصلحة التموين : وتتمثل مهامها فيما يلي :

- شراء التمور ومواد التعبئة والتغليف من داخل الوطن وخارجه

- البحث عن أفضل الموردين وبسعر منخفض.

#### و - مصلحة التسويق : تلعب هذه المصلحة دور كبير في المؤسسة نذكر أهمها:

- مراقبة كل عمليات البيع والصفقات

- تتبع المنتج من البداية إلى النهاية

- تحميل البضائع

- مراقبة مرحلة انتقال السلعة حتى وصولها إلى العميل.

#### ي- مصلحة الموارد البشرية : تتمثل مهامها في:

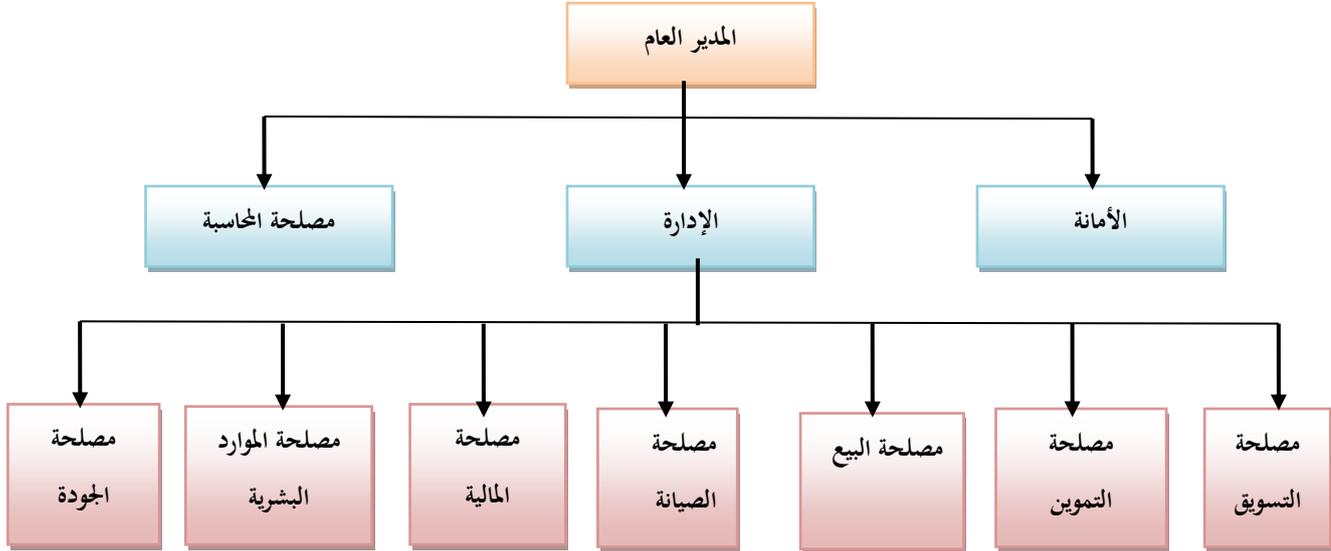
- الإهتمام بشؤون المالية والبشرية

## الفصل الثالث..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس الواحة بولاية بسكرة

- مراقبة العمال وأجورهم.

ويكن تلخيص الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الشكل التالي:

شكل رقم(13): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة

### المطلب الثالث : أهداف المؤسسة و رسالتها

للمؤسسة " ناس الواحة " مجموعة من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وكذا رسالة توضح بيانات خاصة بها حيث في هذا المطلب سنقوم بتوضيح ذلك

#### أولا : أهداف المؤسسة

- زيادة الأرباح
- التعريف بالتمور الجزائرية وتحسين صورتها على المستوى الدولي، من خلال المشاركة في المعارض الدولية
- توفير مناصب العمل مما يساهم في تحقيق التقدم والنمو الإقتصادي للمنطقة وللبلاد
- تطوير عمليات الإنتاج والتعبئة والتغليف والتصدير
- تقديم منتجات ذات جودة عالية تليق بسمعة التمور الجزائرية
- ضمان مردودية رؤوس الأموال المستثمرة بما يسمح للمؤسسة من توسيع وعصرنة استثماراتها، وزيادة حصتها في الأسواق الخارجية للتمور
- الحصول على أسواق جديدة
- الترقية والإزدهار في مجال التسويق
- المساهمة في ازدهار الإقتصاد الوطني.

## الفصل الثالث..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس الواحة بولاية بسكرة

### ثانيا : رسالة المؤسسة:

رسالة المؤسسة هي وثيقة توضح الغرض من قيام المؤسسة، ومن هم عملائها ومنتجاتها أو خدماتها وأسواقها وفلسفتها والتكنولوجيا التي تقوم عليها، ومن أهم الخطوط العريضة لرسالة مؤسسة " ناس الواحة " والتي تعلن عنها في موقعها الإلكتروني ما يلي:

- نحن نتاجر في أنواع مختلفة من التمور، التي نقوم بزراعتها، معالجتها، وتصديرها إلى أكثر من بلدا في العالم
- نحن نعمل على الجمع بين الأصالة والحداثة، من خلال تطوير وحدة المعالجة المتقدمة، رؤية جديدة للتعبئة و التخليف
- الحفاظ على معايير الجودة الصارمة، وضمان المنتج بنكهات فريدة من نوعها مع طعم استثنائي
- نحن نؤمن بالحماس والعمل الجاد والتميز في أعمالنا، بما يؤدي إلى أعلى مستويات الجودة في منتجاتنا، التي تشكل مصدر تنافسيتنا في الأسواق الدولية
- نحن واحدة من المؤسسات الرائدة في إنتاج وتصدير التمور في الجزائر، التي تنهج قنوات متعددة للتصدير، كما نملك شهادة المطابقة لتوزيع منتجاتنا في الولايات المتحدة.

إسم الشركة: " ناس الواحة "

المدير: درار ميهوبي

العنوان : شارع أول نوفمبر فوغالة طولقة ، ولاية بسكرة

البريد الإلكتروني : [Info@nass-elwaha.com](mailto:Info@nass-elwaha.com)

رقم الهاتف : 033580475

النشاط : إنتاج وتكييف وتعبئة وتصدير التمور

## الفصل الثالث ..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس الواحة بولاية بسكرة

### المبحث الثاني : تحديد تكلفة المنتج بمؤسسة ناس الواحة بسكرة

سنقوم من خلال هذا المبحث بتحديد تكلفة المنتج لهذه المؤسسة من خلال حساب و تحليل سعر التكلفة و الأعباء المتغيرة والثابتة.

#### المطلب الأول : حساب و تحليل سعر التكلفة

سنتناول في هذا المطلب سعر التكلفة لسنة 2020 لهذه المؤسسة من خلال مايلي :

#### الجدول رقم (06) : سعر التكلفة مارس 2020

الإنتاج		
الرقم	التعيين	الكمية بالقطار
001	الكمية المنتجة بالقطار	1 800,00
المجموع		1 800,00

المصدر : من إعداد الطالبين بإعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

يتبين من خلال جدول سعر التكلفة لسنة 2020 أن الكمية المنتجة بالقطار خلال هذه السنة قدرت بـ 1 800,00

#### المطلب الثاني : الأعباء المتغيرة والثابتة

سنقوم بعرض جداول تخص الأعباء المتغيرة والثابتة لهذه المؤسسة كما يلي :

#### أولا : الأعباء المتغيرة

الفصل الثالث ..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس  
الواحة بولاية بسكرة

الجدول رقم (07) : الأعباء المتغيرة

رقم الحساب	التعيين	المبالغ	الوحدة قنطار
			المنتج
607002	الكهرباء	100 000,00	55,56
607001	الغاز	0,00	0,00
607000	الماء	13 480,76	7,49
602005	أدوات مكتب	32 500,00	18,06
602004	الوقود	126 500,00	70,28
602002	قطع الغيار	25 300,00	14,06
602003	خردوات	5 200,00	2,89
602001	تموينات أخرى	0,00	0,00
614	أعباء إيجارية	0,00	0,00
615	صيانة وإصلاحات	30 000,00	16,67
616	أقساط التأمين	150 000,00	83,33
622	تعويضات أتاوات وأتعاب	97 745,33	54,30
623	دعاية وإشهار	0,00	0,00
624	أعباء مختلفة	35 000,00	19,44
624400	أعباء النقل	180 000,00	100,00
625	تنقلات، مهمات واستقبالات	120 000,00	66,67
626	أعباء البريد والهاتف	12 000,00	6,67
627	خدمات بنكية	15 000,00	8,33
628	اقتطاعات وعناصر أخرى	0,00	0,00
63	أجور المستخدمين واشتراكات الضمان الاجتماعي	2 859 200,00	1 588,44
645	ضرائب ورسوم أخرى	0,00	0,00
المجموع الجزئي			2 112,18
			3 801 926,09

المصدر : من إعداد الطالبين بإعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

بعد عرض مجموع الأعباء المتغيرة في الجدول أعلاه و التي تم تحديدها بالإعتماد خبرة المحاسب و الموزعة كالتالي :

الطاقة الكهربائية المستهلكة : حيث تم تحديد نسبتها بالإعتماد على العدادات الكهربائية بحيث أنه هناك عداد للإدارة و آخر لقسم الإنتاج و يتم تقسيم هذه الطاقة حسب قيمة العتاد الذي يستهلكها داخل كل قسم و يتم تقسيمها على المجموع الإجمالي للحصول على النسب الخاصة بكل قسم

## الفصل الثالث ..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس الواحة بولاية بسكرة

- المحروقات المستهلكة ( الغاز و الوقود) : ويتم توزيع النسب فيها حسب العتاد الذي يستهلك الغاز والوقود داخل كل قسم
- الماء المستهلك : وهو الماء الذي تم إستعماله من أجل سقي أشجار التمور من أجل زيادة نسبة الإنتاج
- مواد ولوازم أخرى مستهلكة : وتوزع نسبتها حسب عدد الأقسام المستفيدة منها و تعبر عن معدات كل قسم متواجدا بالمؤسسة
- قطع الغيار المستهلكة : ويتم توزيعها على أساس العتاد الذي يخضع إلى إصلاحات كل سنة
- الخردوات : ويتم توزيع مبالغها على معظم الأقسام بناء على مجموعة من المعلومات الخاصة بالعديد من السنوات
- الأعباء الإيجارية : وهي عبارة عن أعباء يتم من خلالها توزيع المنتجات ومصارييف إستغلالها
- أقساط التأمين : يتم تحديدها من خلال حصر العتاد الذي يتم تأمينه سنويا و تقسيمه على أساس الأقسام التي ينتمي إليها ، ثم يتم تقسيم مبالغه على المبالغ الإجمالية من أجل الوصول إلى المفاتيح
- خدمات خارجية : ويتم خلالها تحديد نسب هذه الخدمات في يومية المحاسبة العامة لعدة سنوات من أجل تحديد تكاليفها
- أعباء المستخدمين : يتم تحديد عدد عمال المؤسسة و تقسيمهم على أساس الأقسام التي ينتمون إليها مع الأجور يتلقونها وذلك بالإستعانة بملف الأجور ، ويتم إستخراج المبالغ الإجمالية لكل قسم و حسب مختلف الحسابات ثم يتم تقسيم تلك المبالغ على المبلغ الإجمالي من أجل الحصول على المفاتيح
- ضرائب ورسوم أخرى : و يتم توزيع هذه الأخيرة حسب القسم الذي يستفيد من الخدمات الخاضعة للضرائب و الرسوم (مثل الرسم على النشاط المهني يفرض على المبيعات وبالتالي يتحملها قسم التوزيع )
- مخصصات الاهتلاكات و المؤونات: و يتم تحديد مختلف الإستثمارات الخاضعة للإهتلاكات و إعادة توزيعها حسب كل قسم و يتم حساب المبالغ المخصصة لكل قسم من خلال قسمتها على المبلغ الإجمالي و بالتالي تحديد النسب

ثانيا : الأعباء الثابتة

الجدول رقم (08) : الأعباء الثابتة

الوحدة قنطار	المبالغ	التعيين	رقم الحساب
المنتوج			
210,63	379 138,99	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	681
210,63	379 138,99		المجموع الجزئي
2322,81	4181065,08		التكلفة الوحودية الإجمالية

المصدر : من إعداد الطالبين بإعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

الفصل الثالث ..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس  
الواحة بولاية بسكرة

لقد تم من خلال هذا الجدول حساب التكلفة الوحديّة لكل عناصر الأعباء سواء المتغيرة أو الثابتة من أجل إنتاج قنطار واحد من التمر وهي 7,49 دج ومن ثم يتم جمعها من أجل الحصول على التكلفة الوحديّة الإجمالية حيث أن هذه التكلفة لمنتوج التمر تقدر بـ 2322,81 دج

الجدول رقم (09) : الأعباء المتغيرة والثابتة

منتوج 1kg ravier			
35 000,00	35 000	1	التمر
3 500,00	35	100	ورق مقوى
50,000	1 500,00	0,033	خيطة
500,00	100,000	5,000	Scotch
<b>39 050,00</b>		<b>1</b>	<b>المجموع</b>
<b>2 112,18</b>			الأعباء المتغيرة
<b>210,63</b>			الأعباء الثابتة
<b>41 372,81</b>			سعر التكلفة
<b>70 000,00</b>			سعر بيع القنطار
<b>28 627,19</b>			هامش الربح
<b>69,19%</b>			هامش الربح %

المصدر : من إعداد الطالبين بإعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

يوضح الجدول أعلاه طريقة الحصول على سعر تكلفة منتوج التمر وذلك من خلال تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحد ثم إضافة التكلفة الوحديّة الإنتاجية وبالتالي نستنتج أن المؤسسة حققت هامش ربح يقدر بـ 28 627,19 دج أي نسبة 69,19%

الفصل الثالث ..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس  
الواحة بولاية بسكرة

المبحث الثاني: طريقة تحديد التكلفة بواسطة تكلفة المستهدفة بالمؤسسة محل الدراسة

سنقوم من خلال هذا المبحث إتباع طريقة تحديد التكلفة بواسطة تكلفة المستهدفة من أجل الوصول إلى مجموعة من النتائج الدقيقة

المطلب الأول: واقع سعر تكلفة بالمؤسسة محل الدراسة.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن المؤسسة تتمتع بتعدد إنتاجي، من خلال بحثنا سنختار نوع واحد التمر وهو منتج ravier . 1kg

أولا: حساب تكلفة المنتج.

من خلال المؤسسة التي قمنا فيها بدراسة التمور التمر المعني لكي ننتج 1 كلغ من هذا التمر يلزمنا 35200 دج ويعتمد على 100 من الورق المقوى بسعر 235 دج و 0.033 دج من الخيط بسعر 1700 دج و 5 شريط لاسق ب 300 دج .

الجدول رقم (10): تكلفة شراء التمر

البيان	الكمية (كغ)	السعر ب (دج)	التكلفة (الكمية X السعر)
التمر	1	35000	35000
مصاريق الشراء	1	200	200
اجمالي	/	/	35200
عدد الوحدات	/	/	1
تكلفة الوحدة	/	/	35200

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة .

و منه فإن تكلفة شراء 1 كغ من التمر هي 35200 دج

الجدول رقم (11): تكلفة شراء الورق المقوى

البيان	الكمية (كغ)	السعر (دج)	التكلفة (الكمية X السعر)
ورق المقوى	100	35	3500
مصاريق الشراء	100	200	20000
الإجمالي			23500
عدد الوحدات			100
تكلفة الوحدة			235

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

الفصل الثالث ..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس  
الواحة بولاية بسكرة

ومنه فان تكلفة الورق المقوى هي 23500 دج

الجدول رقم(12): تكلفة شراء الخيط

البيان	الكمية (كغ)	السعر (دج)	التكلفة (الكمية X السعر)
خيط	0.033	1500.00	49.5
مصاريف الشراء	0.033	200	6.6
الإجمالي			56.1
عدد الوحدات	0.033		
تكلفة الوحدة			1700

ومنه فان تكلفة الخيط هي 56.1

الجدول رقم (13): تكلفة شراء scotch

البيان	الكمية (كغ)	السعر ب (دج)	التكلفة (الكمية X السعر)
Scotch	5	100	500
مصاريف الشراء	5	200	1000
اجمالي	/	/	1500
عدد الوحدات	/	/	5
تكلفة الوحدة	/	/	300

و منه فان تكلفة scotch هي 1500

إذن يمكننا تمثيل تكلفة شراء المواد الأولية في الجدول التالي :

الجدول رقم (14) : تكلفة شراء المواد الأولية

البيان	الكمية (كغ)	السعر (دج)	التكلفة (الكمية X السعر)
التمر	1	35200	35200
الورق المقوى	100	235	23500
الخيط	0.033	1700	56.1
Scotch	5	300	1500
الإجمالي	/	/	60256.1

الفصل الثالث ..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس  
الواحة بولاية بسكرة

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

ثانيا : حساب سعر التكلفة

الجدول رقم (15) : حساب سعر التكلفة

البيان	الكمية (كغ)	السعر (دج)	التكلفة (الكمية X السعر)
التمر	1	35200	35200
الورق المقوى	100	235	23500
الخيط	0.033	1700	56.1
Scotch	5	300	1500
الإجمالي	/	/	60256.1
الأعباء المتغيرة			2112.18
الأعباء الثابتة			210.63
سعر التكلفة			62578.91

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

من خلال المعلومات السابقة نجد ان سعر التكلفة المنتج هي : 62578.91

تعتمد المؤسسة الطريقة التقليدية أي زيادة هامش الربح بعد احتساب سعر التكلفة، حيث أن هامش الربح يمثل 8.4% من تكلفة الإنتاج، وفق المعادلة التالية:

$$\text{هامش الربح} = \text{تكلفة الإنتاج} \times 8.4\%$$

$$\text{هامش الربح} = 0.084 \times 62578.91$$

$$\text{هامش الربح} = 5256.63$$

و منه :

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + \text{هامش الربح}$$

$$\text{سعر البيع} = 62578.91 + 7421.09$$

$$\text{سعر البيع} = 70000 \text{ دج}$$

## الفصل الثالث..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس الواحة بولاية بسكرة

إذن: سعر بيع 1 قنطار من التمر هو 70000 وفي العديد من الأحيان وبرغم من موصفات الجودة لدى المنتج ويكون اعلى مما يوده الزبون

**المطلب الثاني : محاولة تسعير المنتج من خلال التكلفة المستهدفة بالمؤسسة محل الدراسة**

أسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على تقليل التكلفة خلال مراحل الإنتاج و ذلك في مراحل التصميم و تطوير المنتج مع المحافظة على نفس جودة المنتج، لذا سنحاول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على منتج محل الدراسة.

**أولا: مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة :**

و تمر بالخطوات التالية :

**1- تحديد سعر البيع المستهدف :**

ويمثل سعر بيع الوحدة الواحدة من المنتج بحيث يمكن المنافسة به في السوق ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة، في حالتنا حددنا سعر البيع المستهدف ب50000 دج للكلغ الواحد.

**2- وضع هامش الربح المستهدف :**

ويتم تحديده بناء على عوامل مختلفة وهي الأرباح المتوقعة من المؤسسة، تحليل المنافسة ويجب الأخذ بعين الاعتبار عند تحديد هامش الربح أن يكون واقعيًا وقابلًا للتحقيق، بما أن هامش الربح المستعمل من طرف المؤسسة ناتج عن دراسات سابقة ومعقدة للتخطيط الاستراتيجي للمؤسسة، سنعمد عليه في دراستنا والمقدر ب8.4%

**3- تحديد التكلفة المستهدفة:**

تمثل التكلفة المستهدفة أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج والتي تتحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف.

يمكن التعبير عن التكلفة المستهدفة بالمعادلة التالية:

**التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف**

$$= 50000 - 0.084 \times \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$= 50000 / 1.084$$

$$= 46125.46 \text{ دج التكلفة المستهدفة}$$

## الفصل الثالث ..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس الواحة بولاية بسكرة

ومنه يمكننا استنتاج هامش الربح بالمعادلة التالية:

$$\text{هامش الربح} = \text{التكلفة المستهدفة} \times 10\%$$

$$0.084 \times 46125.46 =$$

$$= 3874.53 \text{ دج}$$

بعد أن قمنا بحساب التكلفة المستهدفة وهامش الربح نقوم بتحديد التكلفة المسموح بها، والمثملة في المعادلة التالية:

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

$$3874.54 - 50000 =$$

$$= 46125.46 \text{ دج}$$

ما نستنتجه هو أن التكلفة المسموح بها تساوي التكلفة المستهدفة.

### 3- تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة:

حيث أن هدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية ويتكون هدف خفض التكلفة من

طرفيها:

● **هدف خفض التكلفة الممكن:** وهو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير المنتج وتطوير الطاقات المتاحة لدى

المؤسسة ولدى الموردين وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة وفق المعادلة التالية:

$$\text{هدف خفض التكلفة الممكن} = \text{التكلفة الجارية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$50000 - 70000 =$$

$$= 20000$$

## الفصل الثالث..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس الواحة بولاية بسكرة

هدف خفض التكلفة الممكن = 20000 دج

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة : وهذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف من التكنولوجيا المستخدمة وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج محل الدراسة وفق المعادلة التالية:

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

$$46125.46 - 46125.46 =$$

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = 0 دج

ومنه للحصول على التكلفة المستهدفة باستخدام التحدي الاستراتيجي لخفض التكاليف تتبع المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة

وبالتعويض في معادلة التكلفة المسموح بها نجد:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدفة - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة

$$0 = 50000 - 3874.53 -$$

التكلفة المستهدفة = 46125.26

ثانيا: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة.

بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نكون قد توصلنا الى معرفة رقم التكلفة المسموح بها 46125.26 دج والتكلفة المستهدفة 46125.26 دج وكذلك نكون قد حددنا الفجوة التكاليفية بين التكلفة الجارية والتكلفة المسموح بها 20000 دج وكذلك نكون قد تعرفنا على مقدار الخفض الممكن في التكاليف 20000 دج والتحدي الاستراتيجي 0 دج

ثلاث أنشطة هي :

## الفصل الثالث ..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس الواحة بولاية بسكرة

### 1- مرحلة التحليل الوظيفي للمنتج محل الدراسة:

تتمثل وظائف الأساسية لمنتج التمور في :

- تفيد الالياف التي يتناولها

- تقوي الجهاز الهضمي .

### 2-تحليل مكونات المنتج : المتكون من الخيط والاوراق والشريط لاصق وحسب رئيس مصلحة التكنولوجيا

فإن هذه المواد هم أفضل ما يمكن استعماله سواء من ناحية الجودة أو السعر

### 3- إدارة العلاقة مع الموردين :وأحسن مثال عن هذا زدتنا به رئيسة مصلحة الرقابة والتسيير وهي تحضى بتخفيض قدره

1.03% ويتضح ذلك من خلال:

قيمة التخفيض = تكلفة المنتج X النسبة

$$0.0103 * 34.4 =$$

قيمة التخفيض = 0.36 دج / كغ

تكلفة الكغ بعد التخفيض = تكلفة المنتج - قيمة

$$0.36 - 35 =$$

تكلفة الكغ بعد التخفيض = 34.64 دج / كغ

الفصل الثالث ..... دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس  
الواحة بولاية بسكرة

فيما يخص مادة الورق المقوى في الوقت الحالي فالمؤسسة تسعى لتبني تقنيات جديدة مما يسمح لها بصناعة مادة الورق بدلا من اقتناءها وبالتالي استطاعة المؤسسة من تخفيض تكاليفها، ويمكن تمثيل ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (16) : سعر تكلفة المنتجات

البيان	الكمية (كغ)	السعر (دج)	التكلفة (الكمية X السعر)
الورق المقوى	100	34.64	3464
مصاريق الإنتاج	100	200	20000
الإجمالي			23464
عدد الوحدات			100
تكلفة الوحدة			234.64

المصدر : من اعداد الطلبة

في الحالة الأولى وعند شراء الورق المقوى كانت تكلفة الوحدة 235 دج لكن ومع تخفيض التكلفة أصبحت 234 دج وهو ما نسعى الى تحقيقه من خلال دراستنا.

### خلاصة الفصل الثالث :

يعتبر المستهلك أن السعر هو مقدار من التضحية المادية و المعنوية التي يتحملها على المنتج و هذا ما يجعله عنصر أساسي في مرحلة تسويق منتجات المؤسسة رغم تزويد العوامل غير السعرية في عملية التسويق و ان استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة له دور ايجابي في تحسين سياسة سعر المنتجات من خلال التسعيرات على أساس المنافسين و رغبات المستهلكين ، أي بدلا من تحديد تكلفة الإنتاج ثم تحديد سعر البيع .

ختامنا لدراسة موضوعنا هذا توصلنا إلى أن التكلفة على أساس الأنشطة كان لها دور كبير في تحقيق ميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية فهي تساهم في نجاح المؤسسة و إستمرارها كون أنها طريقة من طرق المحاسبة الحديثة ، فهي تبقى المؤسسة في بيئة تنافسية سريعة التغير والتغلب بشكل كبير على منافسيها ، كما أن لها القدرة على كيفية تطوير قدراتها وتغيير إستراتيجياتها بين فترة وأخرى وتسعى دوما إلى تحديث مواردها وهذا ما يميزها على المؤسسات المنافسة لها بالإضافة إلى أنها تعطيها الشغف للبحث عن كفاءات جديدة نساهم من خلالها في خلق القيمة و أن تميزها عن باقي المؤسسات المنافسة وأن تبقى موضعها ذات قوة عظيمة لا يمكن إزالتها بسهولة.

أولا: اختبار الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على أن محاسبة التكاليف تعتبر أداة هامة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية كونها تساعد على حساب مختلف التكاليف **صحيحة**، وهذا ما تطرقنا له في الجانب النظري فلقد قمنا بتقديم ماهية محاسبة التكاليف وتطرقنا لمختلف عناصرها.

**الفرضية الثانية:** بخصوص الفرضية الثانية التي تنص على أن يقصد بالميزة التنافسية أنها كل ما يميز المؤسسة من غيرها من المؤسسات في نفس مجال النشاط **صحيحة**، وهذا ما تم التطرق له في دراستنا في الفصل الثاني فقد قمنا بتقديم العديد من المفاهيم الأساسية حول الميزة التنافسية وكذلك في الجانب التطبيقي تم التطرق إلى معرفة كيفية تمييز مؤسسة في المنافسة عن غيرها .

**الفرضية الثالثة:** بخصوص الفرضية الثالثة التي تنص على أن تساهم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة **صحيحة**، وهذا من تم إثبات صحته في الجانب التطبيقي وبالتالي استنتجنا أن هذا النوع من الطرق الحديثة كان فعال وإيجابي في دراستنا فهو يحقق الميزة التنافسية إلى مدى بعيد.

**ثانيا: نتائج الدراسة:**

وتكمن أهم النتائج في مايلي:

- ✓ للتكلفة على أساس الأنشطة أهمية كبيرة في رفع من القدرة التنافسية للمؤسسات .
- ✓ تساهم الميزة التنافسية في إعطاء المؤسسة طابع التمييز عن غيرها من المؤسسات في نفس مجال نشاطها.
- ✓ حققت المؤسسة هامش ربح وبالتالي المؤسسة لها القدرة على تغطية التزاماتها.

**ثالثا: اقتراحات و توصيات:**

- ✓ على مؤسسة ناس الواحة أن تهتم بتكوين وتدريب العاملين على كيفية تطبيق واستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والقيام بدورات تعليمية.

✓ نوصي المؤسسة محل الدراسة بأن تطبق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وذلك لكونه من الطرق الحديثة لما لها من مزايا عديدة في مجال التكاليف.

### أفاق البحث :

بعد ما قمنا بهذه الدراسة صادفتنا مجموعة من المواضيع التي لم تلقى إهتماما برغم من أنها تقدم معلومات مفيدة للمؤسسات الإقتصادية في هذا الشأن و المتمثلة في :

- 1- ماهو دور نظام التكلفة على أساس النشاط كمدخل إستراتيجي لتحسين الميزة التنافسية ؟
- 2- كيف يتم تحقيق ميزة التكلفة الأقل بإستخدام نظم التكلفة و التسيير الإستراتيجي ؟

الصفحة	فهرس المحتويات
-	البسملة
-	الإهداء
-	شكر وعرفان
-	الملخص
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
أ-ج	مقدمة
07	الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف في المؤسسة الإقتصادية
07	تمهيد
08	المبحث الأول : ماهية محاسبة التكاليف
08	المطلب الأول : مفهوم محاسبة التكاليف
09	المطلب الثاني : أنواع محاسبة التكاليف
10	المطلب الثالث : أهداف ووظائف محاسبة التكاليف وعناصرها
13	المبحث الثاني : طرق تحليل تكاليف المؤسسة الإقتصادية
13	المطلب الأول : الطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف
24	المطلب الثاني : نظام التكلفة المستهدفة
27	المطلب الثالث : أدوات التسيير الإستراتيجي للتكاليف
31	خلاصة الفصل الأول
33	الفصل الثاني : مفاهيم أساسية حول الميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية
33	تمهيد
34	المبحث الأول : مدخل مفاهيمي حول الميزة التنافسية
34	المطلب الأول : مفهوم الميزة التنافسية أبعادها ومؤشراتها
38	المطلب الثاني : خصائص و أنواع الميزة التنافسية ومستوياتها
40	المطلب الثالث : مصادر ومرتكزات الميزة التنافسية و أهميتها
44	المبحث الثاني : إستراتيجيات التنافسية العامة
45	المطلب الأول : مفهوم إستراتيجيات التنافس ومتطلباتها ومحاطرها
48	المطلب الثاني : إستراتيجية ريادة وقيادة بالتكلفة
52	المطلب الثالث : إستراتيجية التمييز و التركيز
59	خلاصة الفصل الثاني
60	الفصل الثالث : دور محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بمؤسسة ناس الواحة بولاية بسكرة

## فهرس المحتويات

61	تمهيد
62	المبحث الأول : تقديم مؤسسة "ناس الواحة "
62	المطلب الأول : تعريف مؤسسة "ناس الواحة "
62	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
64	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة و رسالتها
66	المبحث الثاني : تحديد تكلفة المنتج بمؤسسة ناس الواحة بسكرة
66	المطلب الأول : حساب وتحليل سعر التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة
66	المطلب الثاني : الأعباء المتغيرة والثابتة
70	المبحث الثالث : طريقة تحديد التكلفة بواسطة تكلفة المستهدفة بالمؤسسة محل الدراسة
70	المطلب الأول : واقع سعر تكلفة المنتج المدروس
73	المطلب الثاني : محاولة تسعير المنتج من خلال التكلفة مستهدفة
78	خلاصة الفصل الثالث
79	الخاتمة
81	فهرس المحتويات
83	قائمة المصادر والمراجع
-	الملاحق

### المراجع عربية :

#### أولا : الكتب :

- 1- إبراهيم جابر. (2013). المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الإلكترونية. عمان: دار غيداء.
- 2- أحمد محمد عثمان آدم. (2018). دور إدارة المعرفة والأصول الفكرية في تحقيق المنفعة الاقتصادية للمكتبات الجامعية. القاهرة : المجموعة العربية للتدريب و النشر.
- 3- أحمد نور، و صلاح الدين عبد المنعم مبارك. (2003). أصول محاسبة التكاليف. الدار الجامعية: الإسكندرية.
- 4- إسماعيل يحيى التكريتي. (2009). محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية " بين النظرية والتطبيق ". عمان: دار الحامد.
- 5- إعتصام الشكرجي. (2015). القيادة الإدارية وأثرها في إدارة الموارد البشرية. مركز الكتاب الأكاديمي.
- 6- رائد محمد عبد ربه. (2016). مبادئ المحاسبة المالية. الجنادرية.
- 7- رجب عبد الحميد حسنين أحمد. (2019). المكتبات الأكاديمية ودورها في إدارة و قياس رأس المال الفكري. مصر: العربي للنشر و التوزيع.
- 8- سيد محمد جاد الرب. (2016). التخطيط الإستراتيجي : منهج لتحقيق التميز التنافسي. دار الفجر للنشر والتوزيع.
- 9- صالح الرزاق، و عطا هلال خليل بن وارد. (2008). مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية- الإطار النظري التطبيقي.- دار زهران.
- 10- عبد المللك مزهودة. (2006). الإدارة الإستراتيجية للمؤسسات. الجزائر: ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية.
- 11- علاء فرحان طالب. (2012). إستراتيجية المحيط الأزرق و الميزة التنافسية المستدامة مدخل المعاصر. دار الحامد .
- 12- علي سويلم الجازي. (2021). نظم المعلومات الإستراتيجية ودورها في تحسين جودة الخدمات الحكومية. عمان، الأردن: دار الخليج.
- 13- لطفي أمين السيد. (2007). إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 14- لطيفة بكوش. (2021). نظام التكاليف على أساس الأنشطة. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- 15- محمد تسيير. (2004). مبادئ محاسبة التكاليف. عمان: دار وائل.
- 16- محمد دبريري. (2017). محاسبة التكاليف. عمان: دار اليازوري.

## قائمة المصادر والمراجع

- 17- محمد عبد الفتاح العشماوي. (2011). محاسبة التكاليف المنظور التقليدي والحديث. الأردن: المكتبة الوطنية.
- 18- محمود علي جبائي، و قصي السمراي. (2000). محاسبة التكاليف. عمان: دار وائل.
- 19- محمود محمود السجاعي. (2008). محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية. المكتبة العصرية.
- 20- مصطفى يوسف كافي. (2013). إقتصاديات البيئة والعولمة. دمشق، سوريا : دار رسلان.
- 21- نائل عدس، و شركاءه. (2007). محاسبة التكاليف. عمان: دار اليازوري.

### ثانيا : رسائل و أطروحات :

- 1- أحمد رسمي أحمد بعلوشة. (2015- 2016). أثر الترويج الإلكتروني في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة ميدانية على بنك فلسطين في قطاع غزة-. مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص إدارة الأعمال ، كلية الإقتصاد و العلوم الإدارية ، جامعة الأزهر غزة، فلسطين.
- 2- أسماء عربي. (2011 - 2012). المقارنة المرجعية لتفعيل التنافسية للمؤسسة : دراسة حالة مؤسسة cabam - عين مليلة - مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -، الجزائر.
- 3- إيمان نعمون. (2017- 2018). تحليل أثر تبني الإستراتيجيات العامة للتنافس على أداء المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسات قطاع الهاتف النقال في الجزائر -. مذكرة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص إقتصاد صناعي ، 35. بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- 4- خديجة ذيب. (2015- 2016). الطرق الحديثة للمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية - دراسة حالة المستشفى العمومي سليمان عميرات عين مليلة. مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أم البواقي ، الجزائر.
- 5- زليخة تفرقنت. (2004- 2005). تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية - دراسة حالة مؤسسة صيدال -. مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص تسيير المؤسسات ، 12- 13. باتنة، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر.
- 6- سارة دروش. (2016). آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية. مذكرة نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة ومالية، قسم العلوم التجارية كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي

- 7- عادل غوفي. (2015-2016). دور إستراتيجية قيادة التكلفة في إختراق الأسواق الخارجية - دراسة حالة مؤسسة كوندور - . مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، مسيلة ، الجزائر.
- 8- عبد الرؤوف حجاج. (2007). الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها . مذكرة نيل شهادة الماجستير، تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير ، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 55 سكيكدة.
- 9- عثمان بودحوش. (2007-2008). تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية - حالة شركة إسمنت عين الكبيرة - . مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسة ، كلية التسيير و العلوم الإقتصادية ، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر.
- 10- عطا الله فهد السرحان. (2005). دور الإبتكار و الإبداع التسويقي في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك التجارية الأردنية. مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص فلسفة التسويق كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا.
- 11- لؤي صبحي دحبور. (2010). دور المعرفة السوقية في إختيار الإستراتيجيات التنافسية : دراسة عينة من مؤسسات التعليم العالي الخاصة الأردنية. مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص إدارة أعمال ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن
- 12- محمد بللو، و عبد العزيز جهلان. (2017-2018). دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية. مذكرة لنيل شهادة ليسانس مهني ، تخصص مالية ومحاسبة ، معهد التكنولوجيا ، قسم المناجنت ، فرع العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- 13- محمد فوزي علي العتوم. (2009). رسالة المنظمة و أثرها في تحقيق الميزة التنافسية : دراسة ميدانية على قطاع صناعة الأدوية الأردني. مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص إدارة أعمال ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن
- 14- نعيمة زعور. (2014-2015). أساليب مثلى اترشيد نكاليف الخدمات العامة دراسة حالة : مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-. مذكرة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

- 15- ولاء فريد حسين بن عطف. (2013-2014). أثر إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية اليمنية - دراسة ميدانية في محافظة عدن. مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الإدارية ، جامعة عمان.
- 16- وليد بلقاسم، و حليم أسماعيل. (2015-2016). تحليل التكاليف لدعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مركب السيارات الصناعية. مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص مالية مؤسسة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج بوييرة .
- 17- ياسين سالمى. (2009-2010). الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ قرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البليدة. مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

### ثالثا : المجالات العلمية

- 1- أحمد ضياء محمد خميس. (1994). دور نظم التكاليف المستهدفة والنظم المعاون هـ في تخفيض تكاليف المنشآت الصناعية. مجلة الدراسات والبحوث العلمية
- 2- بلال خلف السكارنه. (2008). إستراتيجيات الريادة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة ميدانية على شركات الإتصالات في الأردن -. كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة (العدد السابع عشر )
- 3- صفاء عبد الدائم. (2001). اطارمقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة
- 4- عبد الله قويدر الواحد. (2021). تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية - حالة مؤسسة تسويق وتوزيع المواد البترولية - نفضال-. مجلة العلوم التجارية (20)
- 5- فيصل زماط حسن السليم. (2007). التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة - نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية -. مجلة الإدارة والاقتصاد (سبعة وستون )
- 6- نظيرة طالب فلادي، و محمد الأمين وليد. (2021). الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر - حالة مؤسسة مطاحن الحروش سكيكدة-. مجلة جديد الاقتصاد (01)

### ثالثا : الملتقيات :

- 1- أمينة بن علي، و بوزيان العجال. (10-11 نوفمبر، 2009). التنافسية و تأثيرها على منظمات الأعمال : الميزة التنافسية : المفهوم و المحددات. ملتقى علمي وطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة

التنافسية ، 05. سعيدة، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة دكتور الطاهر مولاي بسعيدة، الجزائر.

2- بوشعور حريزي، و صليحة فلاق. (2011). رأس المال الفكري ودوره في دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال ،. الملتقى الدولي الخامس حول : رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الإقتصاديات الحديثة ، شلف، كلية العلوم الإقتصادية، الجزائر.

3- فيروز زروخي، و كنزة سكر. (2011). دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات. الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في المنظمات الأعمال العربية في ظل الإقتصاديات الحديثة ، شلف، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف.

### المراجع الأجنبية :

- 1- BOUHELLA, C. (2021). The impact of the communication strategy in achieving the competitive advantage of economic institutions. TOBNA journal for Academic Scientific Studies , 04 (03).
- 2- Cooper R و Slagmudler .(2002) .Target Costing for New Product Development, Level Target Costing .Journal of Cost Management.
- 3- El-Khomeiny BOUCHDOUB, T. M., & BENALIA, A. A. (2020). LA TENUE D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN D'UNE ENTREPRISE ECONOMIQUE. REVUE DES SCIENCES COMMERCIALES , 19 (02).
- 4- Moncef Chorfi Ilyes Boudiaf .(2021) .Develop the Competitive Advantage from Resources Based View RBV: Case Study on the Commercial Agencies of the Telecoms Sector in Algeria .El-Wahat for Research and StudiesReview.(3) 14 ،
- 5- Moussi, S., & Kerdoudi, S. (2020). The Effect of Startegic Orientation on the competitive Advantage case Study : a Sample of economic companies " biskra". Milev Journal of Resarch and studies , 6 (2), 547.

## Coût de Revient mars 2020

Production		
N°	Désignation	Qté_Qtx
001	PRODUCTION	1 800,00
<b>Totaux</b>		<b>1 800,00</b>

## Charges Variables

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/T
			Prod
607002	Energie Electrique	100 000,00	55,56
607001	Gaz		0,00
607000	Eau	13 480,76	7,49
602005	Fournitures de bureaux	32 500,00	18,06
602004	Carburant	126 500,00	70,28
602002	Pièces de rechange	25 300,00	14,06
602003	Quincaillerie	5 200,00	2,89
602001	Mat, Fournitures Divers		0,00
614	Charges locatives		0,00
615	Entret. Répar. Maintenance	30 000,00	16,67
616	Primes D'assurances	150 000,00	83,33
622	Rémunérant, Intern. Honoraire	97 745,33	54,30
623	Publicité et publication		0,00
624	frais divers	35 000,00	19,44
624400	Transport	180 000,00	100,00
625	Déplacements, missions, réceptions	120 000,00	66,67
626	Frais postaux et de télécom	12 000,00	6,67
627	Services Bancaires	15 000,00	8,33
628	Cotisations et divers		0,00
63	Salaire et Cotisation	2 859 200,00	1 588,44
645	Autres impôts et taxes		0,00
<b>S/Total</b>		<b>3 801 926,09</b>	<b>2 112,18</b>

## Charges Fixes

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U./Qtz
			Prod
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	379 138,99	210,63
<b>S/Total</b>		<b>379 138,99</b>	<b>210,63</b>

### Production dattes ravler 1kg

	datte	1	35 000,00	35 000,00
	Carton	100	35,00	3 500,00
	file	0,0333	1 500,00	50,00
	Scotch 1,6m = 1 carton	5,000	100,000	500,00
	<b>Total</b>	<b>1</b>		<b>39 050,00</b>

C.V 2 112,18

C.F 210,63

<b>Coût de Revient</b>	<b>41 372,81</b>
<b>Prix Ventes Qtz</b>	<b>70 000,00</b>
<b>Marge</b>	<b>28 627,19</b>
<b>Marge %</b>	<b>63,19%</b>

