



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع

إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة: مؤسسة بيسكو فروي BISCO FRUITS - بسكرة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: تدقيق محاسبي

الأستاذة:

أ.د زعرور نعيمة

إعداد الطالبة:

مراوي رشيدة

لجنة المناقشة

الصفة	مؤسسة الإنتماء	الرتبة العلمية	أعضاء اللجنة
رئيسا	جامعة بسكرة	أستاذ التعليم العالي	بن عيشي عمار
مشرفا	جامعة بسكرة	أستاذ التعليم العالي	زعرور نعيمة
مناقشا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر أ	نوبلي نجلاء
مناقشا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر أ	زاوي صورية
مناقشا	جامعة البليدة	أستاذ محاضر أ	علون محمد لمين
مناقشا	جامعة البليدة	أستاذ محاضر أ	مرنيش حمدي

الموسم الجامعي: 2023/2022

إهداء

بعد الحمد والشكر لله الذي أعانني ومكنني من إنجاز هذا العمل فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه

أهدي ثمرة جهدي ...

إلى من كانا سببا في وجودي إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى سندي ورفيق دربي في هذه الحياة زوجي الكريم

إلى من حبهما يملأ قلبي ونورهما يضيء حياتي بناتي ريناد وريتال

إلى سندي في الحياة إخوتي وأخواتي

إلى جميع الصديقات والأصدقاء

شكر وتقدير

أشكر الله وأحمده على نعمه وحسن عونه لي لإنجاز هذا العمل وإتمامه.

أتقدم بالشكر الجزيل وبخالص الإمتنان والتقدير لأستاذتي زعرور نعيمة التي أشرفت على هذه الدراسة جزاها الله كل خير.

كلمة شكر وتقدير أهديتها لأعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا بمناقشة هذه الرسالة.

ولا أنسى كل من سانديني من موظفي وإطارات محل الدراسة على تعاونهم وكل المساعدات التي قدموها لي خلال دراسة التطبيقية.

وختاماً أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد جزيل الشكر والتقدير والعرفان

مراوي رشيدة

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية بيسكو فروي- بسكرة وذلك من خلال تطبيق بعض الأساليب المتمثلة في أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة، ولتحقيق هذا تم استخدام المنهج الوصفي وأسلوب دراسة الحالة لإسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني وتم إختيار مؤسسة بيسكو فروي- بسكرة.

وبعد القيام بالدراسة التطبيقية تم التوصل إلى أن المؤسسة محل الدراسة تستخدم طريقة غير معروفة في مجال محاسبة التكاليف من أجل تحديد تكلفة الإنتاج وسعر تكلفة منتجاتها، مما يؤثر على وضعها التنافسي، ومن خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة تم إرضاء الزبون وذلك بتصميم منتج بخصائص تتلائم مع إحتياجاته وتكفلة أقل، وكانت أبرز توصيات الدراسة هو ضرورة تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على منتوجات المؤسسة، وإنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف، وضرورة الإهتمام لعملية إدارة وتخطيط تكاليف للوصول إلى سعر أقل من أسعار المنافسين.

الكلمات المفتاحية : أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، أسلوب سلسلة القيمة، تحسين التنافسية.

Abstract:

This study aims to identify the use of modern methods of cost accounting to improve the competitiveness of the economic enterprise Bisco Fruit - Biskra through the application of some methods represented in the target cost method, the activity-based cost method and the value chain method, and to achieve this the descriptive approach and case study method were used to drop the aspect The theoretical basis was based on the field reality, and the Foundation Bisco Fruit - Biskra was selected.

After carrying out the applied study, it was concluded that the institution under study uses an unknown method in the field of cost accounting in order to determine the cost of production and the cost price of its products, which affects its competitive position, and through the application of the target cost method, the activity-based cost method, and the value chain method, the satisfaction of The customer by designing a product with characteristics that fit with his needs at a lower cost, and the most prominent recommendations of the study were the necessity of applying modern methods of cost accounting to the products of the institution, establishing a special department for cost accounting, and the need to pay attention to the process of managing and planning costs to reach a price lower than the prices of competitors.

Keywords: target cost method, activity-based costing method, value chain method, improving competitiveness.

	إهداء
	شكر وتقدير
I	ملخص
II -IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة المصطلحات المختصرة
أ-د	مقدمة
33-01	الفصل الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات
02	تمهيد
03	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف
03	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
08	المطلب الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف
13	المطلب الثالث: نظام معلومات محاسبة التكاليف
23	المبحث الثاني: عموميات حول التكاليف
23	المطلب الأول: ماهية التكاليف
25	المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكاليف
26	المطلب الثالث: تبيونات التكاليف
33	خلاصة الفصل
70-34	الفصل الثاني: الإطار النظري لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية
35	تمهيد
36	المبحث الأول: تنافسية المؤسسة الاقتصادية
36	المطلب الأول: مفهوم التنافسية
42	المطلب الثاني: مؤشرات قياس التنافسية
44	المطلب الثالث: الإستراتيجيات العامة للتنافس
46	المبحث الثاني: الإطار الإستراتيجي للبيئة التنافسية وتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية

46	المطلب الأول: الإطار العام للتحليل الإستراتيجي للبيئة التنافسية
66	المطلب الثاني: تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية
69	المطلب الثالث: وسائل تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية
70	خلاصة الفصل
112-71	الفصل الثالث: علاقة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية
72	تمهيد
73	المبحث الأول: عرض الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف
73	المطلب الأول: الأساليب الحديثة الكمية لمحاسبة التكاليف
86	المطلب الثاني: الأساليب الحديثة غير الكمية لمحاسبة التكاليف
100	المبحث الثاني: مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية
100	المطلب الأول: مساهمة الأساليب الحديثة الكمية لمحاسبة التكاليف في تحسين التنافسية
103	المطلب الثاني: مساهمة الأساليب الحديثة غير الكمية لمحاسبة التكاليف في تحسين التنافسية
112	خلاصة الفصل
163-113	الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية
114	تمهيد
115	المبحث الأول: تقديم مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة
115	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة بيسكو فروي- بسكرة
119	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة
122	المطلب الثالث: إنتاج البسكويت بمؤسسة بيسكو فروي- بسكرة وسياستها
127	المبحث الثاني: المساهمة في وضع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة
127	المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة
134	المطلب الثاني: محاولة تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة
162	المطلب الثالث: نتائج تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة
163	خلاصة الفصل
164	الخاتمة

169	قائمة المراجع
185	الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
13	يوضح الفروقات بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية	01
64	جوانب القوة والضعف والفرص والتهديدات ضمن تحليل SWOT	02
117	تطور رقم أعمال مؤسسة بيسكو فروي خلال الفترة 2014/2018	03
119	عدد عمال مؤسسة بيسكو فروي خلال الفترة 2014/2018	04
123	منتجات مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة	05
130	الأعباء المتغيرة لسنة 2018	06
131	الأعباء الثابتة لسنة 2018	07
132	تحديد سعر تكلفة البسكويت بحشو كريمه الليمون وزن 180 غ	08
136	المقارنة بين تكلفة المنتج حسب طريقة مؤسسة بيسكو فروي وأسلوب التكلفة المستهدفة	09
137	تحديد الأنشطة وتكاليفها	10
139	تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط	11
143	تحديد مراكز التجميع	12
145	أحجام مسببات التكلفة لكل مركز	13
149	حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب أنواع البسكويت	14
150	تحديد تكلفة مسببات المراكز	15
152	حساب سعر تكلفة البسكويت بحشو كريمه الليمون وزن 180 غ حسب طريقة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)	16
153	المقارنة بين التكلفة حسب طريقة أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة	17
154	أثر أسلوب (ABC) في ربح مؤسسة بيسكو فروي -بسكرة	18
158	تكاليف أنشطة أسلوب سلسلة القيمة لمؤسسة بيسكو فروي -بسكرة	19
159	حساب مجموع تكاليف أنشطة مؤسسة بيسكو فروي	20
160	الأنشطة غير المضيفة للقيمة	21
161	تكاليف أنشطة أسلوب سلسلة القيمة لمؤسسة بيسكو فروي -بسكرة بعد تخفيض	22

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
11	يوضح مراحل الإنتاج المتتالية	01
11	يوضح مراحل التصنيع المتوازية	02
11	يوضح مراحل التصنيع المتداخلة	03
14	أجزاء نظام معين داخل المحيط	04
18	إرتباط المعلومات في نظام ERP	05
20	سير المعلومات في نظام محاسبة التكاليف	06
27	التبويب الطبيعي	07
29	العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف	08
29	العلاقة بين حجم النشاط وتكاليف المتغيرة	09
30	العلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف المتدرجة	10
57	مصنوفة (BCG)	11
59	النموذج العام لمصنوفة Mckinsey/GE	12
61	القوى الخمسة لنموذج porter لإستراتيجية المنافسة	13
65	نموذج تحليل SWOT	14
79	يوضح مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة	15
89	أسلوب سلسلة القيمة ل Porter	16
103	الوسائل المساعدة على الابتكار	17
108	مساهمة أسلوب إدارة الجودة الشاملة في تحسين الإنتاجية	18
116	مساحة مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة	19
117	تطور رقم أعمال مؤسسة بيسكو فروي خلال الفترة 2014/2018	20
119	عدد عمال مؤسسة بيسكو فروي خلال الفترة 2014/2018	21
120	الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي-بسكرة	22
125	مراحل إنتاج البسكويت بمؤسسة بيسكو فروي-بسكرة	23
155	أسلوب سلسلة القيمة لمؤسسة بيسكو فروي -بسكرة سنة 2018	24

قائمة المصطلحات المختصرة

المختصر	المدلول	العربية
GAAPs	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
ERP	Enterprise Ressources Planning	تخطيط موارد المؤسسة
OCDE	Organization Cooperation Development Economic	منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية
BCG	Boston Consulting Group	مجموعة بوسطن الإستشارية
ADL	Arthur D-Linle	آرثر دي لينتل
ABC	Activity Based Costing	التكلفة على أساس الأنشطة
ABM	Activity Based Management	الإدارة على أساس الأنشطة
ABB	Activity Based Budgeting	الموازنة على أساس الأنشطة
JIT	Just in Time Production System	أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة

مقدمة

لقد عرف المحيط الإقتصادي العالمي خلال عقد التسعينيات تطورات وتغيرات كثيرة وهائلة مما أدى إلى ظهور التنافسية وهذا بعد إختيار النظام الإشتراكي وبروز ظاهرة العولمة والتي تعني الإعتماد على إقتصاديات وقوى السوق مما زاد في حدة المنافسة محليا ودوليا وجعل التنافسية ترتبط بالسياسة التكنولوجية وتتميز بالتطور المستمر، وهذه التغيرات جعلت المؤسسات تواجه تحديات كثيرة من أجل مواكبة المستجدات والتعامل معها بكفاءة عالية والفوز على منافسيها من أجل البقاء والإستمرارية والمحافظة على حصتها السوقية وإحتلال موقع تنافسي.

ومع زيادة المنافسة بين المؤسسات زادت رغبة كل منها في إكتساب الأداء المتميز المرتبط بنجاح القرارات والسياسات المرسومة لتحقيق أهداف المؤسسة، ولإتخاذ القرارات صائبة على إدارة المؤسسة الإعتماد على نظام معلومات يوفر لها معلومات دقيقة وحديثة وبكمية كافية وفي الوقت المناسب وبذلك يساعد المسيرين على إتخاذ القرارات الفعالة والسريعة وصائبة، وذلك باعتبار أن نظام معلومات أداة هامة في صنع القرارات الإدارية كقرارات التسعير والإنتاج وشراء وغيرها وهذا بفضل تقارير التي يوفرها هذا النظام الذي من شأنه تحقيق مزايا تنافسية المؤسسة والحفاظ على مكانتها الإستراتيجية.

كما أن تزايد المنافسة في السوق يتطلب معه زيادة في الإبتكارات الجديدة وتقنيات الحديثة وذلك من أجل تحسين ميزة التنافسية في السوق، وفي سبيل ذلك أصبحت المؤسسة تعتمد على أساليب حديثة للحصول على تنسيق جيد بين مواردها المختلفة بغرض تحقيق أهدافها، ومن أساليب الحديثة المعتمدة أساليب محاسبة التكاليف وهذا راجع لدورها الفعال في جمع وتبويب المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة مما يفيد المسيرين في معرفة نقاط القوة والضعف فهذا يساعدهم في عملية إتخاذ القرارات الرشيدة، كما أن نظم معلومات محاسبة التكاليف تتحكم في التكاليف وإدارتها من خلال معالجتها وتتبعها، وهذا ما جعلها تحتل مكانة مميزة في المؤسسة.

ولقد لقيت أساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تأييد كبير من قبل الأكاديميين والممارسين وهذا لقدراتها على مواجهة التحديات الراهنة فهي تمكن المسيرين من تحقيق التفوق والأسبقية في الخبرة بفضل المعلومات الدقيقة التي توفرها لهم لتغطية إحتياجات المؤسسة، كما لها شأن في تحسين أداء المؤسسة بشكل مستمر، ومن بين هذه الأساليب نجد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب المقارنة المرجعية، أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، أسلوب سلسلة القيمة، أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)، أسلوب التحسين المستمر، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

أ. الإشكالية الرئيسية والأسئلة البحثية:

ومما سبق يمكننا أن نطرح إشكالية بحثنا على النحو التالي:

كيف يساهم إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية ؟

ومن أجل الإجابة عن الإشكالية تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية هي:

- هل وجود نظام معلومات مالي ومحاسبي فعال يساعد على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة؟
 - كيف يمكن للمؤسسة تحقيق مركز تنافسي خاصة مع إشتداد المنافسة في السوق؟
 - كيف يساهم إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين تنافسية مؤسسة بيسكو فروي؟
 - كيف يساهم إستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC في تحسين تنافسية مؤسسة بيسكو فروي؟
 - كيف يساهم إستخدام أسلوب سلسلة القيمة في تحسين تنافسية مؤسسة بيسكو فروي؟
- ب. الدراسات السابقة:

نستعرض بعض الدراسات السابقة التي تشابهت إلى حد ما مع موضوع هذه الدراسة فيما يلي:

أولاً: الدراسات باللغة العربية

- الدراسة الأولى: (محمد نجيب دبابش، (2017). تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49)

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التفوق التنافسي، حيث تم إتباع منهج دراسة حالة وتطبيق هذا الأسلوب في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة باعتباره حديث في تسعير المنتجات يعتمد على دراسة السوق لتحديد السعر المستهدف للمنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة، كما يهتم هذا الأسلوب بضمان متطلبات الزبون من الجودة والملائمة والسعر وبالتالي هدفه تحقيق التفوق التنافسي.

ومن نتائج هذه الدراسة نذكر أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة محل الدراسة ساهم في تحقيق التفوق التنافسي للمؤسسة من خلال التحكم في التكاليف وكذا تحقيق الجودة المطلوبة وأيضاً تحقيق الربح المرغوب فيه.

- الدراسة الثانية: (نجلاء نوبلي، (2015/2014). إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، رسالة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر)

تهدف هذه الدراسة إلى تجسيد على أرض الواقع أدوات المحاسبة الإدارية وقياس الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، حيث تم إتباع منهج دراسة حالة وتطبيق البعض من الأدوات في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة.

ومن نتائج هذه الدراسة نذكر أن تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية كالتحليل المالي وبطاقة الأداء المتوازن ساهم في تقييم مؤشرات الأداء المالي مما يسمح بتحديد مواطن الخلل فيها وبالتالي تصحيحها، أما البعض الأخر من الأدوات كالتكلفة المستهدفة وسلاسل القيمة ساهم في تحسين الفعلي للأداء المالي للمؤسسة وذلك بتأثير الإيجابي على مختلف مؤشراتته وكذلك تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال الوصول لميزة التكلفة الأقل والجودة العالية.

- **الدراسة الثالثة:** (صالح إبراهيم يونس الشعباني، هشام عمر حمودي عبد الحديدي، (2010). إستخدام سلسلة القيمة كأحد الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 97) تهدف هذه الدراسة إلى عرض أسلوب من أساليب التسيير الإستراتيجي للتكاليف ألا وهو أسلوب سلسلة القيمة، حيث يمكن هذا الأخير المؤسسة من تخفيض تكاليفها وكسب مزايا تنافسية بالمقارنة مع المنافسين في السوق. ومن بين النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تطبيق أسلوب سلسلة القيمة على الصناعات العراقية وبالذات الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية أنه فعلا يعد أسلوبا ناجعا لتخفيض تكاليف الأنشطة بالمؤسسة من خلال إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، بالإضافة إلى إستبعاد تكلفتها.
- **الدراسة الرابعة:** (سالمي ياسين، (2010/2009). الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر) تهدف هذه الدراسة إلى عرض أساليب محاسبة التكاليف التقليدية منها والحديثة، إلا أن الباحث ركز على هذه الأخيرة لدورها الفعال في توفير معلومات دقيقة حول التكاليف، كما قام الباحث بمحاولة تطبيق أسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ألا وهو أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بمؤسسة نפטال فرع GPL البليدة. ومن بين النتائج التي تم التوصل إليها تتمثل في أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يوفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية، وهذا ما يساعد الإدارة العليا للمؤسسة في إتخاذ القرارات الإدارية.
- **الدراسة الخامسة:** (اليزيد ساحري، (2008/2007). أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر) تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين مردودية المؤسسة كمفهوم حديث يساعد المؤسسة على ترشيد وإدارة التكاليف والتحكم فيها، وإختارت كدراسة حالة بوحدة الأميانت والإسمنت ببرج بوغريريج لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.
- ومن بين النتائج التي تم التوصل إليها تتمثل في أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة من شأنه تحسين مردودية المؤسسة، من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي إنخفاض سعر تكلفة المنتجات مما يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجات المؤسسة ومنه تصل المؤسسة إلى هدفها الذي يتجلى في تحسين مردوديتها.

ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية

- **الدراسة السادسة:**

Babaaddoun Messaoud, Ait-Mohammed Mourad, (2021). the comparison between activity based costing and traditional costing that practiced in Algerian manufacturing corporation, International journal of economic performance, Vol 04, N° 3.

هدفت هذه الدراسة إلى إستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة التصنيع الجزائرية، لإظهار أوجه الإختلاف بين التكلفة المحسوبة وفق نظام التكاليف التقليدي وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن تكلفة المنتجات طبقا لطريقة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه بالطرق التقليدية المتبعة، وهذا بدوره يؤدي إلى إعادة تحليل أنشطة المؤسسة وبعدها يقوم بتجميع وتتبع التكاليف الغير مباشرة لتلك الأنشطة ثم يتم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي، مما أدى إلى إختلاف التكلفة المحددة لكل منتج من المنتجات عن التكلفة المحددة في الطرق التقليدية، وبالتالي يمكن الإعتماد على النتائج الجديدة، لطريقة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في إتخاذ العديد من القرارات الإدارية.

- الدراسة السابعة:

Bouarar Ahmed Chems eddine, (2014). Conceptual framework of implementing strategic cost management and reducing costs through target costing system, Revue DIRASSAT numéro économique ,Vol 5, N°1.

تهدف هذه الدراسة إلى عرض أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض تكاليف المؤسسات الإقتصادية وتعظيم أرباحها من خلال تحديد التكلفة المستهدفة، كما يعتبر هذا النظام مدخلا لتخطيط وإدارة التكلفة في مرحلتي التخطيط والتصميم.

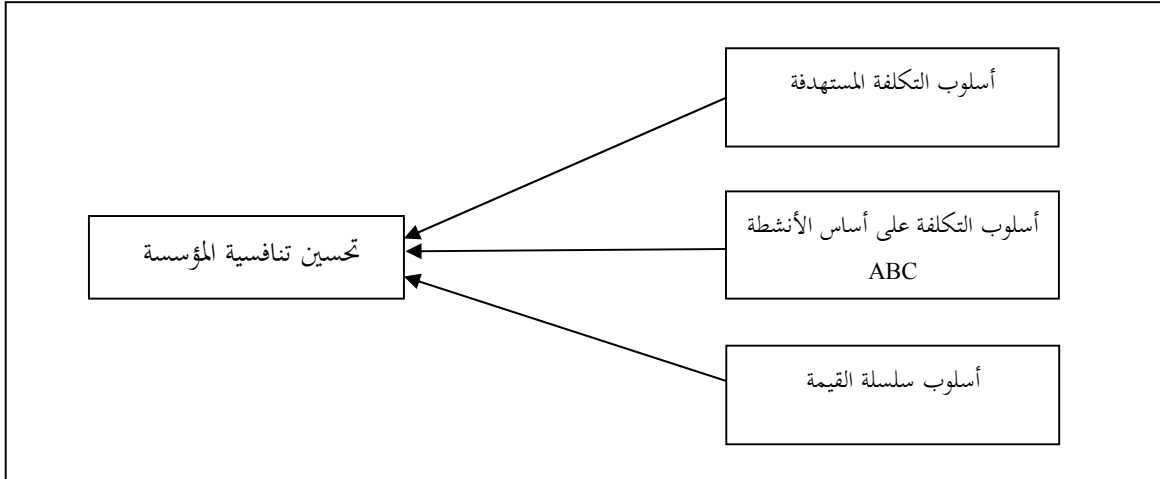
ومن نتائج الدراسة أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر أداة هامة لإدارة التكلفة والربحية في نفس الوقت، حيث يأخذ بعين الإعتبار دراسة السوق (لإختيار السعر التنافسي) الذي يحقق أهداف المؤسسة، وإستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب) في تحديد التكلفة المستهدفة.

- أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

إن أغلب الدراسات السابقة حاولت تطبيق أسلوب واحد من الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف، أما دراستنا فقد تناولت أغلب الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف أهمها أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة لتحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية بيسكو فروي-بسكرة، حيث هذه الأخيرة ليس لديها معرفة بالأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف، وجاءت هذه الدراسة لتطبيق هذه الأساليب من أجل تحسين تنافسية المؤسسة، وقمنا بدراسة مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة وأخذ صورة عن الواقع الذي تعمل فيه، ومهما إختلفت هذه الدراسة مع باقي الدراسات السابقة إلا أنها بمثابة إضافة لها بحيث أن الدراسات السابقة هي نقطة الإنطلاق لهذه الدراسة من خلال الخلفية النظرية والتطبيقية.

ت. نموذج وفرضيات الدراسة:

1. نموذج الدراسة:



2. فرضيات الدراسة:

ومن أجل الإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية نعتمد على الفرضيات التالية:

- ضرورة وجود نظام معلومات مالي ومحاسبي فعال يساعد على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة؛
- تحقق المؤسسة مركز تنافسي جيد فقط من خلال تبنيها للإستراتيجيات العامة للتنافس؛
- يساهم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين تنافسية مؤسسة بيسكو فروي من خلال الحفاظ على الجودة وتخفيض التكلفة؛
- يساهم استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC في تحسين تنافسية مؤسسة بيسكو فروي من خلال الحفاظ على الجودة وتخفيض التكلفة؛
- يساهم استخدام أسلوب سلسلة القيمة في تحسين تنافسية مؤسسة بيسكو فروي من خلال الحفاظ على الجودة وتخفيض التكلفة.

ث. التموضع الإستمولوجي ومنهجية الدراسة:

1. التموضع الإستمولوجي: بالنسبة لهذه الدراسة هي عبارة عن مقارنة وضعية (تفسيرية) أي تساعد على الفهم والحكم الشخصي لموضوع "إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية" لأن هذه الدراسة تنطلق من حقائق موجودة جاء من خلال تفسيرات الباحثين والعلماء في الميدان، أما من الناحية الإستمولوجية فالباحثة تحاول من خلال هذه الدراسة أن تفهم مختلف العلاقات التي تخدم الموضوع وهي مختلف الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وعلاقتها بتحسين تنافسية المؤسسة من خلال تطبيق مجموعة من الأساليب التي تتناسب مع نشاط المؤسسة بيسكو فروي - بسكرة.

2. منهجية الدراسة: للإجابة عن الإشكالية المطروحة لموضوع الدراسة إعتدنا المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري من الدراسة من أجل توضيح معلومات حول محاسبة التكاليف وتنافسية المؤسسة الإقتصادية وكيفية المساهمة في تحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية بإستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، في حين إعتدنا في الجانب الميداني على أسلوب

دراسة الحالة بهدف الوصول إلى فهم أعمق لمختلف جوانب الموضوع ومحاولة تجسيد الجانب النظري على الواقع العملي بإختيار مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة.

ج. تصميم الدراسة: تتضمن مايلي:

1. أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- تغيير أساليب التكاليف بما يتلائم مع ظروف بيئية الأعمال؛
- التعرف على المزايا التي تتيحها الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف؛
- محاولة ضبط والتحكم الجيدة لتكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية؛
- توضيح دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة وأهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية.

2. نوع الدراسة: هي دراسة وصفية.

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

4. تخطيط الدراسة: هي عبارة عن دراسة غير مخططة أي ميدانية بإختيار مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

5. مجتمع الدراسة: مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

6. المدى الزمني: إمتدت الفترة الزمنية من 10 أفريل 2020 إلى غاية 20 ماي 2021.

ح. أهمية الدراسة:

تستمد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف أهميتها من المزايا التي تحققها، فالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تبنتها معظم مؤسسات دول العالم المتقدمة لتساعدها على حل أو التخلص من عدة مشاكل المتعلقة بالأساليب التقليدية، خاصة في ظل التغيرات الراهنة وتزايد حدة المنافسة مما فرض على هذه المؤسسات تحديث أساليبها، لذلك من المهم إبراز دور هذه الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وأهمية تطبيقها لتحسين تنافسية المؤسسة.

خ. خطة مختصرة للدراسة:

لمعالجة الموضوع والإجابة عن الإشكالية المطروحة تم تقسيم الموضوع إلى أربعة فصول منها ثلاث فصول نظرية في حين خصص الفصل الرابع للدراسة التطبيقية وكان الهيكل كما يلي:

المقدمة: تعرض مدخل للموضوع وطرح الإشكالية والأسئلة البحثية وبعض الدراسات السابقة ونموذج وفرضيات الدراسة والتموضع الإبتيمولوجي ومنهجية الدراسة وتصميم البحث وأهمية الدراسة.

الفصل الأول: بعنوان "مدخل إلى محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات"، بحيث خصص هذا الفصل من الدراسة إلى

التعرف على عموميات حول محاسبة التكاليف وتم تناول فيه مختلف جوانبها، كما تم إستعراض عموميات حول التكاليف.

الفصل الثاني: بعنوان "الإطار النظري لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية"، بحيث خصص لدراسة تنافسية المؤسسة

الإقتصادية، ثم تليه الإطار الإستراتيجي للبيئة التنافسية وتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثالث: بعنوان "علاقة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية"، حيث خصص لعرض الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، كما تم إستعراض مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الرابع: بعنوان " تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية"، حيث تعرضنا لتقدم مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة، ثم إلى المساهمة في وضع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة.

الخاتمة: والتي تضمنت إختبار صحة الفرضيات وأهم نتائج الدراسة وبعض التوصيات بالإضافة إلى الآفاق التي ارتأينا أنها تخدم الموضوع أكثر.

الفصل الأول: مدخل إلى محاسبة

التكاليف كنظام للمعلومات

تمهيد:

تحتل المحاسبة مكانة مميزة في الحياة الاقتصادية باعتبارها نظام معلومات فعال يتلائم مع واقع المؤسسة الاقتصادية المتغير، ما جعل المحاسبة رسمية وإجبارية بصفة قانونية، وذلك بقصد معرفة نتائج أعمال أنشطة المؤسسة من ربح أو خسارة في نهاية السنة، ولقد إرتبطت محاسبة التكاليف بالعلوم المحاسبية مما جعلها تحتل موقعا متميزا داخل نظام المعلومات المحاسبي بصفة خاصة، وهذا راجع لكفاءتها وفعاليتها في توفير معلومات دقيقة وصحيحة بشكل الذي يساعد في إتخاذ قرارات صائبة ورسم سياسات تحقق أهداف المؤسسة.

تعتبر محاسبة التكاليف أداة بالغة الأهمية وفعالة في تقليل وضبط التكاليف من خلال التحديد الدقيق لها ودراسة هيكلتها وسلوكها بواسطة التخطيط ورقابة تكاليف وإستغلال موارد المؤسسة بعقلانية، وذلك بهدف تحقيق مركز تنافسي قوي. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف؛
- المبحث الثاني: عموميات حول التكاليف.

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

إن التطورات السريعة لتكنولوجيا المعلومات التي مست الجانب المحاسبي للمؤسسات جعلت من محاسبة التكاليف نظام مهم، وهذا لدوره الفعال في توفير البيانات المتعلقة بالتكاليف من خلال قياس وتسجيل وعرض التكاليف الخاصة بالمنتجات أو الخدمات التي على أساسها يتم إتخاذ القرار الصائب. ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى:

- مفهوم محاسبة التكاليف؛
- أنظمة محاسبة التكاليف؛
- نظام معلومات محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم محاسبة التكاليف بإدراج تعريفها، نشأتها، أهدافها، ثم ننتقل إلى وظائفها ومزاياها، وأخيرا علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى.

الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف

لقد وردت العديد من التعاريف لمحاسبة التكاليف في كتابات الباحثين وسنحاول عرض أهمها فيما يلي:

- تعرف محاسبة التكاليف بأنها "ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف إستنادا إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد إدارة المؤسسة على إتخاذ القرارات المناسبة". (عبد الحسن الكسار و جلال أحمد، 2010، صفحة 18)
 - وتعني كذلك بأنها "نظام معلومات محاسبي داخلي خاص يتلائم مع المؤسسة وهيكلها، يسمح للمسيرين بمتابعة تطور التكاليف وأسعار التكلفة وإتخاذ القرارات التسييرية". (LASARY, 2007, p. 22)
 - وهناك من يعرفها على أنها "فرع من فروع المحاسبة يهتم بتحديد تكلفة الوحدات المنتجة والرقابة على عناصرها لغرض التخطيط وإتخاذ قرارات رشيدة". (الرواشد، 2010، صفحة 12)
- كتعريف شامل نجد أنها نظام محاسبي يعمل على توفير المعلومات بهدف تحديد التكلفة وتسعييرها، وأيضا يساعد إدارة المؤسسة في التخطيط والرقابة على التكاليف، كما لهذا النظام دور هام في مساعدة إدارة المؤسسة على إتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: نشأة محاسبة التكاليف

مع ظهور الثورة الصناعية إرتفع حجم المؤسسات وتشعبت الأنشطة الإقتصادية وتعقدت عملياتها، وإنتشرت المنافسة الشديدة بين هذه المؤسسات، كل هذا أدى إلى ظهور الحاجة لنوع آخر من المحاسبة ينصب في مضمونه إلى قياس تكاليف المنتجات وتحديد أسعار البيع وكذلك التخطيط لإستراتيجيات المنافسة بالتكاليف وذلك لخدمة أغراض إدارة المؤسسة ومجالات التخطيط والمراقبة وإتخاذ القرارات وكفاءة الأداء وهي محاسبة التكاليف، ويرجع تاريخ هذه الأخيرة إلى بداية القرن العشرين حيث آنذاك كانت تستعمل لأغراض التخطيط والرقابة في المؤسسات الأمريكية الكبيرة، وقد تطورت محاسبة

التكاليف أو المحاسبة الصناعية في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأولى أسرع منه في الثانية، كما تجدر الإشارة إلى أن أول كتاب صدر حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف كان عام 1878 في بريطانيا للمؤلف "Hamilton Robert". (بربري، 2017، صفحة 10)

أثرت الأزمة الاقتصادية 1928-1932 على الإقتصاد الأمريكي، الأمر الذي أدى إلى تطبيق مخطط New Deal وكانت إحدى جوانب هذا المخطط ترمي إلى اعتماد قواعد من قبل المؤسسات فيما يتعلق بحساب التكاليف وعلاقتها مع أسعار البيع، وكانت الطريقة المقترحة من طرف المتخصص في ذلك الوقت هي طريقة التكلفة الكلية لكل منتج، وأعتبرت هذه الطريقة أثناء الأزمة كأحسن وسيلة للتوزيع الحكيم للمصاريف العامة بين المنتجات المصنعة والبضائع، وفي عام 1928 كان أول إقتراح من فرنسا وألمانيا لتطبيق ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية، بعد توزيع الأعباء على مختلف الأقسام التي لها علاقة من خلال النشاط الذي يربطها بالمنتج النهائي، وكان المسؤول عن هذه الطريقة لجنة تحت قيادة الخبير المحاسبي Emile Rimailho وإستمر إستعمال هذه الطريقة مع ظهور أول مخطط محاسبي عام 1942، وبقيت التوصيات فيما يخص إستعمال طريقة الأقسام المتجانسة سارية المفعول حتى أطلقت على محاسبة التكاليف إسم المحاسبة الصناعية التي كانت تسمى محاسبة المردود، ثم تحول إسمها إلى محاسبة التكاليف للإستغلال حسب المخططين الفرنسيين لعام 1947 و1957 حتى تحولت بعد ذلك إلى محاسبة التكاليف حسب المخطط 1982 ومازالت تحتفظ بنفس التسمية إلى يومنا هذا، ورغم ما ظهر من طرق جديدة لحساب التكاليف سواء في الولايات المتحدة الأمريكية أو اليابان في سنوات السبعينات أو الثمانينات إلا أن ذلك لم يؤثر سلبا للإعتماد على الطرق الأولى لما لها من إمتيازات كبيرة في إتخاذ القرارات. (بربري، 2017، صفحة 10)

الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف

- تعددت أهداف محاسبة التكاليف بشكل يتلائم مع الأهداف المختلفة للمؤسسة، إلا أنه يمكن تحديد الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف فيما يلي: (المهني، غير مؤرخ، صفحة 5)
1. قياس تكلفة الأداء: قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها.
 2. المساهمة في التسعير المنتجات: تساعد محاسبة التكاليف في تسعير المنتجات التي تنتجها المؤسسة والخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها، وفي بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الإسترشاد بها لتخفيض أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح المؤسسة.
 3. قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية: تهتم محاسبة التكاليف بقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المؤسسة وبصورة تفصيلية، ولا شك أن قياس الأداء بهذه الصورة يعد أولى مراحل الرقابة وتقييم الأداء الأمر الذي لا توفره المحاسبة المالية (العامة).

4. مساعدة إدارة المؤسسة في التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية: تساعد محاسبة التكاليف في إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المؤسسة.

5. مساعدة إدارة المؤسسة في الرقابة على عناصر التكاليف: تمد محاسبة التكاليف إدارة المؤسسة بتقارير دورية عن التكاليف الفعلية لحجم النشاط مقارنة بما يجب أن تكون عليه تلك التكاليف وفقا للمعايير المحددة مقدما وإيجاد الإنحرافات بينهما وإقترح الوسائل الكفيلة لتلافي مسببات تلك الإنحرافات في فترات مقبلة، ولا شك أن هذه التقارير تساعد إدارة المؤسسة في إتخاذ القرارات المصححة وفي الوقت المناسب.

6. مساعدة إدارة المؤسسة في إتخاذ القرارات: تتعرض إدارة المؤسسة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لإتخاذ القرار المناسب، ومحاسبة التكاليف تقوم بتوفير تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلات وتقييم تلك البدائل والمفاضلة بينهما ثم إتخاذ القرارات اللازمة ولا شك أن كفاءة تلك القرارات تعتمد إلى حد كبير على مدى الدقة في تجميع البيانات وتحليلها وتقديمها للمستويات الإدارية في الوقت المناسب.

الفرع الرابع: وظائف محاسبة التكاليف ومزاياها

سيتم التطرق في هذا الفرع إلى وظائف محاسبة التكاليف ومزاياها.

أولا: وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف نذكر أهمها: (التكريتي، 2009، الصفحات 25-26)

1. الوظيفة التسجيلية: وهي أول الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، أي أن المؤسسة هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وأن هناك طريقتين للتسجيل إما على أساس (طريقة الإندماج) أي إضافة حقول لسجلات المحاسبة المالية (العامة) خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الإنفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية (العامة) خاصة بمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

2. الوظيفة التحليلية: تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز التكلفة المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج أو خدمة من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في المؤسسة.

3. الوظيفة الرقابية: تعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الإنحرافات بأنواعها...، ودراسة أسباب هذه الإنحرافات.

4. الوظيفة الإخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة بعد تحديد الإنحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا للمؤسسة كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح الإنحرافات ودعم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية و ليس الإنتظار إلى نهاية السنة المالية.

5. الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق. ونتيجة لذلك ستتخفف أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الإقتصادية المتاحة بشكل كفاء وإقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق هدفها المرسوم.

ثانيا: مزايا محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف عدة مزايا سيتم عرضها في النقاط التالية: (المطارنة، 2003، الصفحات 18-19)

1. توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد إدارة المؤسسة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتساعد في إتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات؛
2. تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي؛
3. تساعد إدارة المؤسسة على إتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات؛
4. مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية؛
5. تحديد أسباب الربح أو الخسارة في المؤسسة؛
6. تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة؛
7. الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التلف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

الفرع الخامس: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى

إن العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبات الأخرى ليست مجرد علاقة وثيقة، بل تتعدى ذلك إلى علاقة الإعتماد والتكامل، وفيما يلي موجز لهذه العلاقات.

أولا: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية (العامة)

يعتبر نظام محاسبة التكاليف مكملا لنظام المحاسبة المالية (العامة) وليس بديلا عنه وذلك للإعتبارات التالية: (ميدة و وراة خليل، 2011، صفحة 36)

1. تنتج المحاسبة المالية (العامة) معلومات عن المؤسسة كوحدة محاسبية واحدة وبصورة إجمالية، وتقوم محاسبة التكاليف بتحليل هذه المعلومات على المنتجات والأقسام والمراحل وغير ذلك؛
2. يمكن مطابقة بيانات التكاليف التفصيلية بالبيانات الإجمالية التي تظهرها الحسابات المالية وذلك لتأكد من صحتها وإجراء التوفيق بينها في حالة حدوث أية إختلافات؛
3. يحدث تبادل مستمر بين المحاسبة المالية (العامة) ومحاسبة التكاليف فتعتمد الأولى على الثانية عند إعداد الحسابات الختامية وخاصة فيما يتعلق (بتكاليف المخزون من المواد والإنتاج التام وغير التام)، وتعتمد الثانية على الأولى عند إعداد قوائم التكاليف وخاصة فيما يتعلق بعوائد الموارد الإنتاجية (المواد والعمل والخدمات)؛

4. يمكن مطابقة رقم الربح أو الخسارة التي تظهر حسابات التكاليف مع رقم الربح أو الخسارة التي تظهره قائمة الدخل. ويرغم العلاقة التبادلية بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية (العامة) إلا أن كل منهما له أهدافه التي يسعى إلى تحقيقها وله وسائله وأساليبه اللازمة لخدمة مجالي القياس والتقرير المحاسبي.

وعلى ذلك يمكن القول أن إستقلال كل منهما عن الآخر، وما يؤكد حقيقة هذا الإستقلال وجود عدة إختلافات

بينهما نوجزها فيما يلي: (الحسن منصور و إبراهيم الصديق، 2012، صفحة 21)

1. تهتم المحاسبة المالية (العامة) بالمعاملات المالية التي تنشأ بين المؤسسة والغير كأطراف خارجية، بينما تهتم محاسبة التكاليف بإدارة المؤسسة في المقام الأول؛
2. المحاسبة المالية (العامة) تاريخية نظرا لإهتمامها بالبيانات الفعلية المعبرة عن العمليات والصفقات والمعاملات التي حدثت بالفعل، بينما محاسبة التكاليف تهتم بالحاضر والمستقبل ولا تنظر إلى البيانات الفعلية إلا في حالات الإستفادة منه؛
3. تهدف المحاسبة المالية (العامة) لتحديد نتائج الأعمال من ربح أو خسارة وتصوير المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية، بينما تهدف محاسبة التكاليف إلى إعداد تقارير دورية على فترات قصيرة نسبيا تعرف بالفترات التكلفة؛
4. تحكم المحاسبة المالية (العامة) بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها Generally Accepted Accounting Principles (GAAPs)، حيث تعتمد على المحاسبة المالية (العامة) عدة طوائف خارجية، بينما تحكم محاسبة التكاليف بالأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تعتبر المستخدم الوحيد للتقارير الدورية التي تنتجها محاسبة التكاليف؛
5. تتصف معلومات المحاسبة المالية (العامة) بالشمول وهي تعرض في صورة إجمالية، أما معلومات محاسبة التكاليف فهي تفصيلية؛
6. تتسم بيانات المحاسبة المالية (العامة) بالموضوعية وإمكانية التحقق من سلامتها ودقتها، أما بيانات محاسبة التكاليف فهي أقل موضوعية وهي مرنة وهنالك سرعة في إعدادها؛
7. تعتبر المحاسبة المالية (العامة) إلزامية على جميع المؤسسات الإقتصادية، بينما محاسبة التكاليف إختيارية تهدف إلى سد حاجة إدارة المؤسسة إلى المعلومات.

ثانيا: علاقة محاسبة التكاليف بباقي فروع المحاسبة الأخرى

سيتم توضيح العلاقة بين محاسبة التكاليف وفروع المحاسبة الأخرى فيما يلي: (إبراهيم نور و الشريف، 2002،

صفحة 20)

1. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية: إن محاسبة التكاليف علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمها لإدارة المؤسسة وإستخدامها في مجال التخطيط والرقابة ورسم السياسات المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة في المؤسسة.

2. علاقة محاسبة التكاليف والمحاسبة الضريبية: تستورد بعض المؤسسات الإنتاجية مواد خام من الخارج وتستخدمها في عمليات الإنتاج وتدفع عليها الرسوم والضرائب المفروضة حيث تضاف إلى تكلفة البضاعة كما يجب احتساب الضريبة المستحقة على الرواتب والأجور التي تخص العاملين في المؤسسة، ثم إن على المقدر الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف ومطابقتها مع القانون الضريبي.
3. علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات: إن علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات مستمدة من الترابط القوي والصلة القائمة المستمرة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، حيث يقوم مدقق الحسابات بمراجعة كافة البيانات والمعلومات التفصيلية المتعلقة بمحاسبة التكاليف من أجل التوصل إلى النتيجة الحقيقية لأعمال المؤسسة.
4. علاقة محاسبة التكاليف مع المحاسبة الحكومية: تقوم المحاسبة الحكومية على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم وصحة ومواصلات وغيرها وهذه الخدمات تحتاج إلى نفقات كبيرة ويجب استخدام محاسبة التكاليف من أجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بما يعود على المواطنين من منافع وخدمات.

المطلب الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف

سنتطرق في هذا المطلب لأنظمة التكاليف المستخدمة في المؤسسة، حيث تعتمد هذه الأخيرة على إحدى النظم بشكل أساسي والذي يتلائم مع احتياجات المؤسسة وطبيعة منتجاتها ونوعيتها.

الفرع الأول: نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

يطبق نظام تكاليف الأوامر في المؤسسات الصناعية التي تنتج منتجات ذات مواصفات خاصة وفقا لطلبات الزبائن. (بسيوني عيد و آخرون، 2017، صفحة 110) وعلى ذلك فإن هدف قياس التكاليف في هذا النظام ينصب في المقام الأول على قياس تكلفة كل طلبية أو أمر إنتاج معين من نقطة إبتدائه إلى نقطة منتهاه، ويترتب على ذلك أن تتبع وقياس التكاليف يتم في نظام تكاليف الأوامر على كل من مستوى أقسام ومراكز الإنتاج والخدمات من ناحية وعلى مستوى أوامر الإنتاج من ناحية أخرى، ويعرف الأمر الإنتاجي بأنه "عقد يتم بموجبه إنتاج المنتجات وفقا لمواصفات معينة يحددها الزبون". (عبد نعمة علي، 2012، صفحة 14)

أولا: أهداف نظام الأوامر الإنتاجية

يهدف نظام الأوامر الإنتاجية إلى تحقيق عدة أهداف نذكر أبرزها: (الشيخ، 2008، صفحة 216)

1. يمكن إدارة المؤسسة من تحديد نتيجة أعمال كل أمر من ربح أو خسارة؛
2. تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف؛
3. الاستخدام الأمثل وبشكل كفء لكل عنصر من عناصر التكلفة عن طريق مقارنة ما بين التكلفة الفعلية لكل أمر مع التكاليف المحددة له مقدما؛
4. استخدام البيانات الخاصة بأوامر إنتاج سابقة في تسعير الأوامر الإنتاجية الجديدة.

ثانيا: أنواع الأوامر الإنتاجية

تنقسم أوامر الإنتاج إلى نوعين هما: (عدس و الخلف، 2013، صفحة 310)

1. النوع الأول: أوامر الإنتاج الداخلية: تختص بعمليات داخل المؤسسة، وتوزع تكاليف هذه الأوامر عادة على جميع الأقسام التي تستفيد منها؛
2. النوع الثاني: أوامر الإنتاج الخارجية: تهتم بإنجاز طلبات الزبائن من سلعة معينة أو خدمة.

ثالثا: قياس تكاليف الأوامر الإنتاجية

يمكن قياس التكاليف في نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية من خلال ما يلي: (عبدن نعمان علي، 2012، صفحة 15)

1. نظام التكاليف القائم على أساس التكاليف الفعلية للمصروفات: يقوم هذا النظام على استخدام كل التكاليف الفعلية للمنتج من مواد وأجور والتكاليف الصناعية غير مباشرة، من واقع المستندات، ويتم معرفة تكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية وفقا لمعدلات تحميل كل أمر إنتاجي بما يخصه.
2. نظام التكاليف القائم على أساس التكاليف التقديرية للمصروفات: يقوم هذا النظام على استخدام التكاليف الفعلية لعناصر المواد المباشرة والأجور المباشرة فقط، أما التكاليف الصناعية غير المباشرة فتستخدم وفقا لمعدلات تحميل محددة مقدما (أساس تقديري) حتى يتم حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية.
3. نظام التكاليف المطور (طريقة التكاليف المخططة): يقوم هذا النظام على استخدام معدلات معيارية لكميات كل عناصر التكاليف الإنتاجية، من المواد المباشرة، والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، وهذا النظام يمكن أن يقدم نظاما لرقابة التكلفة بشكل جيد، ومن خلال هذا النظام المطور مثلا يتم تحديد معدل تكلفة للعمل المباشر المخطط كما يلي:

$$\text{معدل تكلفة العمل المباشر المخطط} = \frac{\text{إجمالي تكاليف العمل المباشر المخطط}}{\text{إجمالي ساعات العمل المباشر المخطط}}$$

رابعا: مميزات نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

يتميز نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ب: (بسيوني عيد و آخرون، 2017، صفحة 110)

1. الإنتاج غير نمطي أو غير متجانس نظرا لإختلاف كل طلبية عن الأخرى، كما يتم التنفيذ أو التصنيع على أساس مواصفات خاصة بكل أمر يحددها الزبائن وبالتالي يمكن تمييز الأوامر المختلفة عن بعضها البعض؛
2. لا تقوم الأقسام الإنتاجية بالعمليات الصناعية إلا بناء على أوامر الزبائن لتحديد المواصفات الخاصة بكل أمر قبل البدء في إنتاجه؛
3. يتم حساب التكاليف في نظام الأوامر على أساس حصر تكلفة كل أمر في الأقسام المختلفة؛
4. يتطلب إنتاج كل أمر أن يمر على عدة مراكز إنتاجية لتشغيله، ولكن ليس بالضرورة أن يمر هذا الأمر على جميع مراكز الإنتاج، وهذا يستدعي أن يكون لكل مركز إنتاج معدل تحميل مستقل خاص به يختلف عن المراكز الأخرى.

الفرع الثاني: نظام تكاليف المراحل الإنتاجية

يطبق نظام تكاليف المراحل في المؤسسات الإنتاجية التي تتميز بنمطية الإنتاج، من حيث الشكل أو الحجم، ويكون الإنتاج فيها أولاً بهدف التخزين ثم البحث عن مصادر لتسويقها، ويتصف العمل في المؤسسات التي تطبق نظام تكاليف المراحل الإنتاجية بالإستمرارية والتتابع في الإنتاج، ويسعى النظام إلى تحديد تكلفة كل مرحلة من المراحل على حدى ومن ثم تنتقل التكاليف مع الوحدات من مرحلة إلى أخرى حتى الإنتهاء من تصنيع المنتج في آخر مرحلة، وبذلك فإن تكلفة المنتج هي مجموع التكاليف المرحلة من عملية لأخرى. (الشيخ، 2008، صفحة 137)

أولاً: أهداف نظام المراحل الإنتاجية

يهدف نظام المراحل الإنتاجية إلى تحقيق الأهداف التالية: (ميدة و وراة خليل، 2011، صفحة 489)

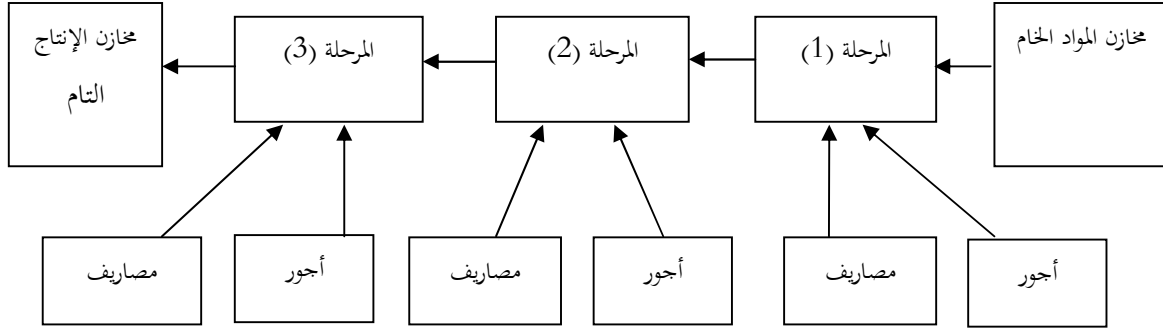
1. قياس وحصر التكاليف خلال كل مرحلة إنتاجية وخلال الفترة بشكل يسهل معه تحديد وتتبع تفاصيل المدخلات والمخرجات لكل مرحلة إنتاجية؛
2. تحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة من كل عنصر من عناصر التكاليف وفي كل مرحلة من المراحل الإنتاجية؛
3. حصر الكميات المنتجة في كل مرحلة بغرض إحكام الرقابة على كميات الإنتاج للمراحل المختلفة خلال الفترة؛
4. تحديد الإنتاج المعادل (المكافئ) أي مخرجات المرحلة بعد تعديلها بمستوى الإتمام للمنتج وذلك بغرض تحديد متوسط تكلفة الوحدة؛
5. تتبع تكاليف الإنتاج التالف المسموح به وغير المسموح به في كل مرحلة من المراحل الإنتاجية من أجل تحديد المسؤولين عن حدوثه وإتخاذ الإجراءات الكفيلة للحد منه؛
6. توفير البيانات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بالتخطيط والرقابة وجدولة الإنتاج.

ثانياً: أنواع نظام المراحل الإنتاجية

إن المراحل التي يمر بها الإنتاج، تختلف من مؤسسة إلى أخرى وباختلاف طبيعة الإنتاج، ولكن بشكل عام هناك ثلاثة أنواع نذكرها فيما يلي: (النكريتي، 2007، الصفحات 66-67)

1. مراحل الإنتاج المتتالية: حيث يمر الإنتاج بمراحل متتابعة ومتتالية أي أن الإنتاج يمر في المرحلة (1) وبعد أن تجري العمليات التشغيلية عليه في هذه المرحلة، ينتقل إلى المرحلة (2) وهكذا ينتقل إلى المراحل الأخرى إلى أن يصبح إنتاج تام الصنع، ينتقل إلى مخازن الإنتاج التام، ويمكن توضيح هذه المراحل بالشكل التالي:

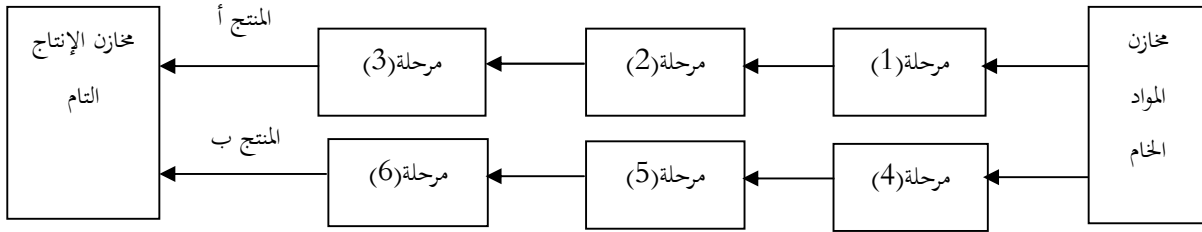
الشكل رقم (01): يوضح مراحل الإنتاج المتتالية



المصدر: (التكريتي، 2009، صفحة 215)

2. مراحل الإنتاج المتوازية: وهي تطبق في المؤسسات التي تقوم بإنتاج أكثر من منتج في وقت واحد، وكل منتج ينفرد في مرحلته المخصصة له، فمثلا المنتج (أ) على المراحل 1،2،3 والمنتج (ب) يمر على المراحل 4،5،6 وبعدها تصبح منتجات تامة، تحول إلى مخازن الإنتاج التام، ويمكن توضيح هذه المراحل بالشكل التالي:

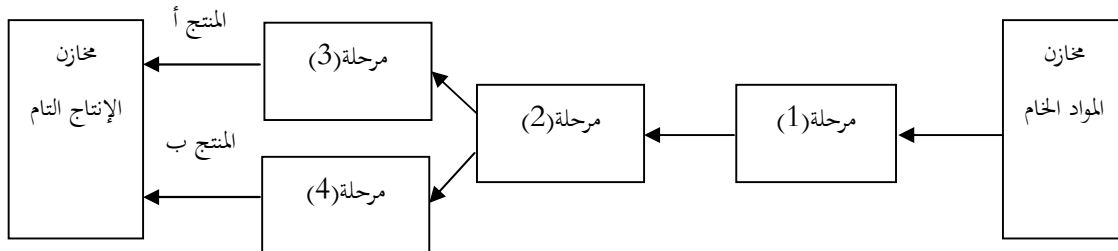
الشكل رقم (02): يوضح مراحل التصنيع المتوازية



المصدر: (التكريتي، 2009، صفحة 215)

3. مراحل الإنتاج المتداخلة: وهي تطبق في المؤسسات التي يشترك إنتاجها بأكثر من مرحلة إلى أن تصل إلى نقطة ينفصل كل منتج عن المنتج الآخر، وينفرد كل منتج بمرحلة الخاصة وصولا إلى المنتج النهائي، ومن أمثلة المراحل المتداخلة الصناعات البترولية، ويمكن توضيحها بالشكل التالي:

الشكل رقم (03): يوضح مراحل التصنيع المتداخلة



المصدر: (التكريتي، 2009، صفحة 215)

ثالثا: مميزات نظام تكاليف مراحل الإنتاج

يمكن إيجاز السمات الرئيسية لنظام تكاليف مراحل الإنتاج في النقاط التالية: (محمد دبيان و نور الدين عبد اللطيف، 2002، الصفحات 214-215)

1. يتم إعداد تقارير تكلفة الإنتاج على أساس تجميع وتلخيص وقياس التكاليف على مستوى الإنتاج في مجموعة وعلى مستوى وحدة المنتج؛
2. يتم تحميل التكاليف على حسابات للإنتاج تحت التشغيل على مستوى كل مرحلة ويطلق على هذه الحسابات إصطلاح حسابات المراحل؛
3. يتم حصر وحدات المنتج والتقرير عنها على مستوى كل مرحلة على حدة؛
4. بالنسبة للإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة في كل مرحلة يجب التعبير على كمياته بمدلول الوحدات التامة، ويعني ذلك حصر الوحدات تحت التشغيل في نهاية الفترة وتحويل كمياتها إلى الكميات المعادلة للوحدات التامة إستنادا إلى درجة تمام هذه الوحدات.
5. يتم قياس متوسط تكلفة الوحدة في كل مرحلة من خلال قسمة تكلفة الإنتاج في هذه المرحلة على عدد الوحدات المستفيدة والمثلة في صورة الوحدات التامة المعادلة لتلك الوحدات؛
6. يتم حصر تكلفة الوحدات التالفة وبقية عناصر تكاليف خسائر التشغيل وتحميلها على الوحدات التامة أو إعتبارها حسارة وفقا لتقييمها وذلك على مستوى كل مرحلة على حدة؛
7. يتم قياس تكلفة الوحدات التامة في كل مرحلة وتحويلها إلى المرحلة التالية أو إلى مخزن قطع الأجزاء المصنعة وفقا لطبيعة الصناعة، ويحقق ذلك إمكانية قياس تكلفة إنتاج الوحدة التامة عند المرحلة النهائية؛
8. يتحقق الضبط المحاسبي لحسابات المراحل من خلال حصر وتجميع التكاليف في صورة إجمالية في حساب الإنتاج تحت التشغيل على مستوى المؤسسة في مجموعها.

الفرع الثالث: مقارنة بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية

إن نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية توجد بينهما أوجه تشابه وأوجه اختلاف، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

أولا: أوجه التشابه

تمثل أهم أوجه التشابه في: (إبراهيم نور و الشريف، 2002، صفحة 188)

- الهدف من نظام الأوامر هو نفسه الهدف من نظام المراحل، وهو تحديد تكلفة الوحدة الواحدة وتزويد المؤسسة بالبيانات اللازمة؛
- تستخدم حسابات المراقبة في كلا النظامين وهي حساب مراقبة المواد ومراقبة الأجرور، وحساب مراقبة التكاليف غير المباشرة، وحساب الإنتاج تحت التشغيل وحساب البضاعة تامة الصنع؛
- تتدفق عناصر التكاليف في كليهما في نفس الإتجاه.

ثانياً: أوجه الاختلاف

الجدول التالي يوضح أهم الفروقات بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية

الجدول رقم (01): يوضح الفروقات بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية

نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية	نظام تكاليف المراحل الإنتاجية
- الإنتاج متنوع وذو مواصفات يطلبها الزبائن وكل أمر يختلف عن أمر الآخر.	- الإنتاج متماثل وذو مواصفات نمطية ويصعب التمييز بين وحدة وأخرى.
- الإنتاج في ضوء عمل طلبية مستقلة عن غيرها وشخصية الأمر مستقلة وقائمة بذاتها وتمثل وحدة التكلفة.	- الإنتاج مستمر ويتميز بمزايا الإنتاج الواسع ويتم وفقاً لجدول زمني وتحتفي شخصية الوحدات.
- يخضع الإنتاج لظروف الطلبات التي ترتبط بها خلال الفترة.	- الإنتاج يكون على وتيرة واحدة خلال الفترة.
- يتم الإنتاج بناء على طلبات محددة من قبل الزبائن وليس بغرض التخزين (أي أن التوزيع يسبق الإنتاج)	- الإنتاج في العادة يكون للتخزين ثم التوزيع، ويخضع لعوامل العرض والطلب (الإنتاج يسبق التوزيع)
- يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تحدد المواصفات المطلوبة وحجم الطلبات.	- يمر الإنتاج على مراحل إنتاجية محددة وتستفيد الوحدات من تكاليف المرحلة إستفادة متساوية.
- لا يرتبط تحديد تكلفة الأمر بالفترة ولكن بالإنهاء من التشكيل.	- يتم تحديد تكلفة الوحدات المنتجة في نهاية الفترة التكاليفية المتفق عليها.
- يتم التوصل إلى تكلفة الأمر بعد تحميله لنصيبه من التكاليف.	- يتم التوصل إلى متوسط تكلفة وحدة المنتج بقسمة تكاليف المرحلة عن الفترة على عدد الوحدات.
- يتم التوصل على رصيد الإنتاج غير التام آخر الفترة دون الحاجة إلى تحديد مستوى إتمامه.	- يتطلب تحديد مستوى الإتمام للإنتاج الغير تام عند تقييمه في نهاية الفترة.
- تقدم التقارير عند الإنهاء من كل أمر إنتاجي على حدى.	- تقدم التقارير إلى إدارة المؤسسة عن نشاط المرحلة عند الإنهاء الفترة التكاليفية.
- يمكن تطبيق أسلوب التكاليف التقديرية ويصعب تطبيق نظام التكاليف المعيارية	- يمكن تطبيق نظام التكاليف المعيارية

المصدر: (ميدة و وراة خليل، 2011، الصفحات 492-493)

المطلب الثالث: نظام معلومات محاسبة التكاليف

يعتبر نظام معلومات محاسبة التكاليف مصدر من مصادر الموثوق بها وذات فعالية في توفير معلومات شاملة ودقيقة في الوقت المناسب وبشكل مستمر، حيث تعتمد عليه المؤسسة كأداة مساعدة ومسيرة لإستراتيجيات الوحدات التابعة لها، كما تستعين به بشكل خاص في عملية إتخاذ القرارات المتعلقة بحاضر ومستقبل المؤسسة، فهذا النظام يضمن لوحدة المؤسسة العمل في ظروف موحدة فبدونه تبقى المؤسسة مجردة من نظام يحقق لها أهداف ناجحة في البيئة الإقتصادية.

الفرع الأول: مفهوم نظام معلومات محاسبة التكاليف

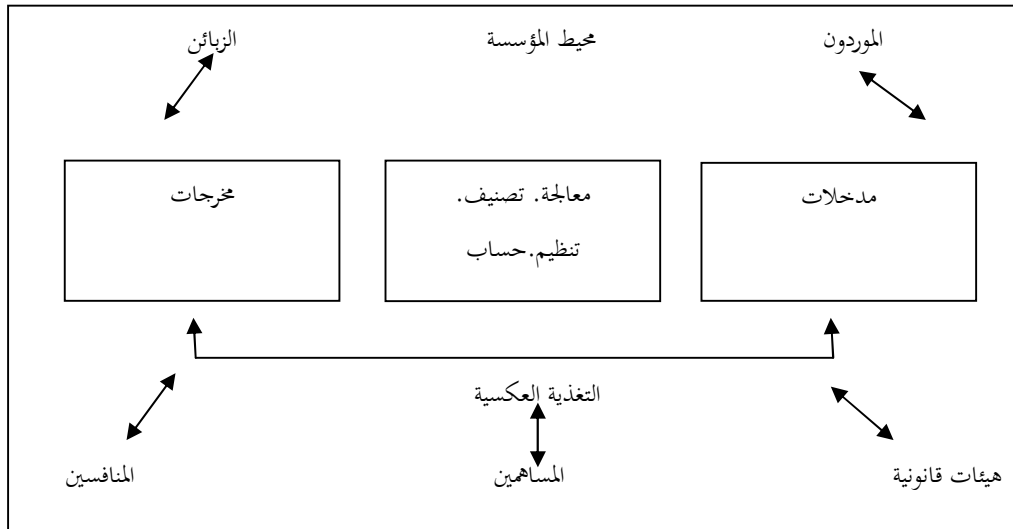
سنتطرق في هذا الفرع إلى تعريف كل من نظام المعلومات بصفة عامة ونظام معلومات محاسبة التكاليف بصفة خاصة، كما يتضمن مكونات نظام معلومات محاسبة التكاليف.

أولاً: تعريف نظام المعلومات

قبل الحديث عن تعريف نظام معلومات ينبغي أولاً توضيح معنى النظام (system) بشكل عام والذي يعد الخطوة الأولى للولوج في فهم نظام معلومات، إذ يعرف النظام على أنه:

- "مجموعة من العناصر المترابطة والمتفاعلة والمتكاملة التي تهدف إلى تحقيق هدف واحد". (عبدربه، 2012، صفحة 8)
- "مجموعة من الأجزاء التي ترتبط ببعضها ومع البيئة المحيطة التي تعمل كمجموعة واحدة من أجل تحقيق أهداف النظام" (بوعمامة، 2017، صفحة 268)، والشكل رقم (04) يعكس هذا التعريف.

الشكل رقم (04): أجزاء نظام معين داخل المحيط



Source: (Laudon & Lauson, 2006, p. 15)

مما سبق يتضح أن النظام يتمثل في مجموعة من العناصر الفرعية التي تتكامل فيما بينها وذلك لتوفير معلومات دقيقة لجميع وحدات المؤسسة من أجل تحقيق هدف محدد بكفاءة وفعالية عالية، وللنظام شكلان هما: (الحسبان، 2013، الصفحات

34-33)

1. النظام المغلق closed system: وهو النظام الذي لا يتصل بالبيئة الخارجية وينحصر عمله فيما يوجد بداخله فقط، أي ليست له علاقة أخذ وعطاء مع البيئة الخارجية وهذا النظام وجد لأغراض الدراسة النظرية فقط.
2. النظام المفتوح open system: هو ذلك النظام الذي يتفاعل مع البيئة الخارجية أي هناك علاقة تأثيرية تبادلية بينه وبين البيئة الخارجية، أي يستقبل هذا النوع من النظام مدخلاته من البيئة المحيطة به ثم يعيدها بعد معالجتها إلى هذه البيئة على شكل سلع أو خدمات أو معلومات.

بعد التطرق لتعريف النظام سنقوم بإيضاح تعريف نظام معلومات، إذ يعرف على أنه:

- "مجموعة من الأجزاء البشرية والآلية التي تتفاعل فيما بينها من أجل جمع ومعالجة وتخزين ونقل البيانات إلى المستخدمين بغرض مساعدتهم على إتخاذ قرارات صائبة لأداء وظائفهم على أكمل وجه." (Helene & autres, 2003, p. 110)
- "نظام متكامل يتم من خلاله الحصول على المعلومات من أجل قضاء إحتياجات إدارة المؤسسة." (A & autres, 2009, p. 6)

نستنتج من التعاريف السابقة أن نظام المعلومات هو مجموعة من العناصر (المادية، المالية، البشرية، المعنوية...) التي تعمل بشكل متكامل من أجل جمع ومعالجة وتخزين وتوزيع المعلومات بهدف مساعدة إدارة المؤسسة في أعمال التخطيط والرقابة وصناعة القرارات.

ثانيا: تعريف نظام معلومات محاسبة التكاليف

توجد العديد من التعاريف حول نظام معلومات محاسبة التكاليف ومن بينها:

- "الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد المؤسسة على إعداد المستندات وإثباتها في الدفاتر وإستخراج البيانات والكشوفات المحاسبية وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام." (محمد علي الججاوي و عبد المحسن الجبوري، 2013، صفحة 22)
- "عبارة عن طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركاتها في ضوء مجموعة قواعد ومبادئ متعارف عليها للتسجيل والتحليل والتحميل... (تشغيل النظام) بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد إدارة المؤسسة في تحقيق القياس وإتخاذ القرارات (مخرجات النظام)." (ساحل، 2003، صفحة 39)

مما سبق يتضح أن نظام معلومات محاسبة التكاليف هو عبارة عن مجموعة من الأساليب التي يتم بواسطتها تسجيل وتحليل وتبويب وتفسير معطيات التكاليف الخاصة بأنشطة المؤسسة، والتي ينتج عنها تقارير تساعد إدارة المؤسسة على إتخاذ القرارات وتقييم الأداء.

ثالثا: مكونات نظام معلومات محاسبة التكاليف

يتكون نظام معلومات محاسبة التكاليف مما يلي: (سلطان علي، 2013، صفحة 130)

1. المدخلات: وهي المعلومات التكاليفية التي تدخل نظام معلومات محاسبة التكاليف والمتعلقة ببيانات عن مشتريات المؤسسة من المواد وقطع الغيار وعن استخدام المواد الأولية والمصاريف والمبيعات والإنتاج والتلف والتسويق وحركة المخازن والتدقيق النقدي.
2. العمليات: ويقصد بها معالجة البيانات التكاليفية عن طريق جمع وتسجيل وترحيل وتبويب وترتيب وتخزين هذه البيانات وتقديمها بشكل يستفيد منها المستخدمون للنظام.
3. المخرجات: ويقصد بها المعلومات التي يقدمها نظام معلومات محاسبة التكاليف لأقسام المؤسسة المختلفة على شكل كشوف وتقارير ومخططات ورسومات تعينها على أداء مهمتها، وهنا تبرز أهمية التقارير التي يرفعها المحاسب إلى إدارة المؤسسة حتى تتمكن من تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف الداخلة في مجال إختصاصها، يجب أن تكون التقارير والرسومات مصممة بشكل ملائم ومناسب لإحتياجات صناع القرارات، وأن تكون سريعة في الإعداد ودقيقة في المحتويات وأن تكون مرنة بشكل يمكن أن يستجيب إلى إحتياجات إدارة المؤسسة من ناحية التقييم وأنواع البيانات المطلوبة منها.
4. التغذية الإسترجاعية (الراجعة): ويقصد بها المعلومات التي يحصل عليها المسؤول عن نظام معلومات محاسبة التكاليف من المستخدمين بعد وضع النظام موضع التطبيق العملي، وتبين هذه المعلومات مدى نجاح النظام في تحقيق أهدافه.

ويمكن تقييم نجاح النظام عند تنفيذه أو تطبيقه إذا ما توفرت المقومات التالية: (سلطان علي، 2013، صفحة 132)

- إذا تم توفير ووصول المعلومات المطلوبة إلى صناع القرارات في الوقت المناسب؛
- إذا كانت المعلومات المطلوبة دقيقة بشكل يحقق الهدف الأساسي لإستعمالها؛
- إذا كان إهتمام المدراء بالمعلومات الواردة من النظام كبير لأنها تساعد في التعرف على تفاصيل المشاكل والإنحرافات الحاصلة والبدائل لمعالجة هذه المشاكل؛
- إذا أتاح إدارة المؤسسة تقييم وتحسين مستوى أداءها من خلال دراسة وقراءة جميع التقارير الناتجة عن هذا النظام لحظيا وعند الحاجة؛
- إذا تمكن النظام من توفير في وقت وجهد المستخدم في الحصول على المعلومات وتسهيل الحصول عليها بشكل دقيق وموثوق ومستمر؛
- إذا إستطاع زيادة ثقة المستخدم بإجراءات العمل بحيث يصبح المستخدم قادرا على الإطلاع على معلوماته وتعديلها بأمان تام؛

- إذا شعر المستخدم بأهمية الحاجة إلى النظام لرفع مستوى كفاءة الأداء وتحقيق أعباء الأعمال الورقية عليه وشعر كذلك أنه يعمل في بيئة تكنولوجيا معلومات أكثر تطوراً وإنتاجية.

الفرع الثاني: مراحل تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف

يمكن تقسيم عملية تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف إلى المراحل التالية: (ساحل، 2003، الصفحات

55-51)

أولاً: المسح الأولي للبيئة الداخلية

في هذه المرحلة يتم تحديد طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسة ودرجة تعقيدها وتداخلها فيما بينها، ومدى التكامل الحاصل بين نظام المعلومات المحاسبي وباقي أنظمة المعلومات الإدارية من أجل التعرف على نوعية المعلومات التكاليفية التي يحتاج إليها المسؤولون داخل المؤسسة للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

ينصح في هذه المرحلة بإعطاء تعاريف محددة للمصطلحات التي يستعملها المحللون داخل المؤسسة، لأن تعدد المفاهيم والمصطلحات من شأنه أن يسبب خلطاً في الفهم مما يشكل عائقاً للإتصال داخل المؤسسة، الشيء الذي ينعكس سلباً على القرارات المتخذة، لهذا يستحسن أن تضع المؤسسة نموذجاً لمعاني المصطلحات حتى لا يقع الخلط وتتم عملية الإتصال بين مختلف النظم أو داخل النظام الواحد بفعالية.

بعد هذه المرحلة يتم التعرف على أهم الجوانب التي سيشملها نظام معلومات محاسبة التكاليف لتوليد معلومات ذات جودة عالية.

ثانياً: بناء نموذج تصميمي للنظام المتوصل إليه

وهذه المرحلة تضم النقاط التالية:

1. تنظيم العلاقة بين نظام معلومات محاسبة التكاليف وباقي الأنظمة داخل المؤسسة: إن نظام تخطيط موارد المؤسسة

(ERP) هو طريقة أو منهجية من أجل التنظيم الآلي Informatisation يضمن لنظام معلومات محاسبة التكاليف في

جانب تشغيل البيانات والمعلومات ما يلي: (أحمد قايد و هاللي، 2019، صفحة 166)

أ. تكامل المعلومات: حيث يعتبر التكامل من أهم أهداف نظام (ERP) وذلك من خلال تطبيق نظام قاعدة البيانات

الموحدة بهدف إستبعاد المعلومات المتضاربة، وإيجاد قنوات إتصال بين مصالح المؤسسة بالتوقيت المناسب وربط كافة

مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة بصورة تدعم التكامل.

ب. جودة المعلومات ودقتها: حيث تعتبر جودة المعلومات والبيانات من أهم أهداف نظام (ERP) لما تشكله من أهمية بوصفها المصدر الأساسي لإتخاذ القرارات حيث يشترط النظام توافر الدقة والمصدقية فيها حتى تكون قرارات المؤسسة متوافقة مع ما تود الوصول إليه.

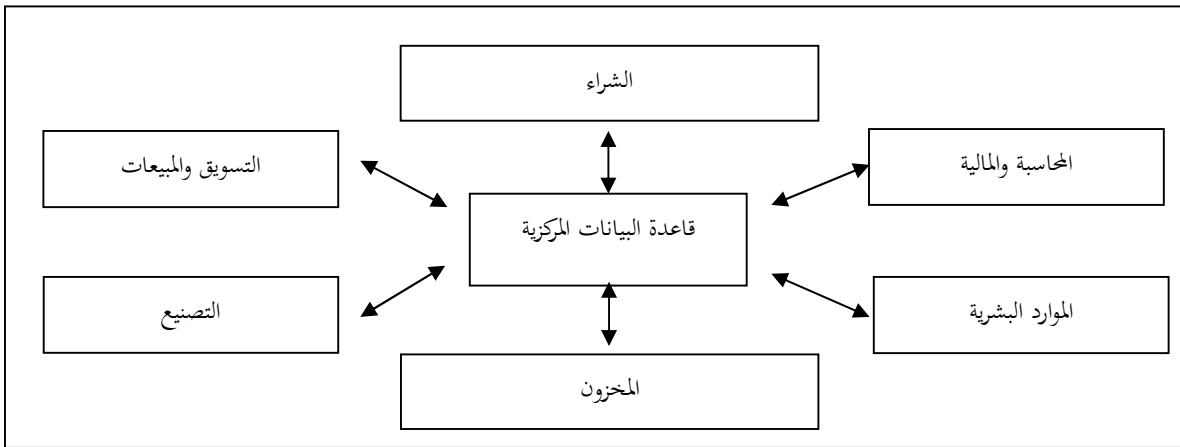
وجودة المعلومات مرتبطة كذلك بنوعية المعلومات المتداولة داخل المؤسسة وأنه من المفترض أن يقوم بإنتاجها نظام (ERP) ففي ظل وجود هذا النظام يمكن ضمان إنسياب المعلومات بصورة سليمة على صعيدين:

- الداخلي أي بين إدارات المؤسسة المختلفة؛
 - الخارجي أي توافر معلومات عن الموردين والزبائن وتوافر معلومات إدارة المؤسسة في الوقت المناسب.
- لذلك تعتبر جودة المعلومات والبيانات مبدأ أساسيا من مبادئ تطبيق تخطيط موارد المؤسسة (ERP) وتقاس جودتها تبعاً بمدى إتاحتها للمستفيدين في الوقت المناسب وبالكمية المناسبة مما يجعل عملية الإسترشاد بها في نظام المعلومات المحاسبية أكثر فعالية.

من فوائد نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) ما يلي: (بسي، صفحة 347)

- يحسن أداء المؤسسة مما يساعد في عمل مراقب التسيير؛
 - يزيل دليل عدم كفاءة العمليات من خلال المعلومات المحدبة التي يقدمها؛
 - توفير التكامل بين الوظائف المتعددة؛
 - يقلل من التكاليف عند استخدامه بكفاءة وخاصة تلك المتعلقة بالمخزون وخدمة الزبائن؛
 - يتضمن تحسينات في مجال الخدمات اللوجستية، وجدولة الإنتاج، وخدمة الزبائن والإستجابة لهم.
- الشكل التالي يوضح درجة إرتباط المعلومات في نظام ERP.

الشكل رقم (05): إرتباط المعلومات في نظام ERP



Source: (Baltzan & Phillips, 2009, p. 159)

ويستند نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) على استخدام قاعدة بيانات مركزية تتيح إمكانية تشارك البيانات بين محطات عمل فرعية مختلفة تتواجد في أقسام عمل مختلفة وتستخدم برمجيات تصنيعية، مالية، موارد بشرية، إدارة العلاقة مع الزبائن، إدارة المخازن، ونظم دعم القرار. (بسي، صفحة 345)

2. تحديد مجموعة مستندية ودفترية سليمة: يقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول عليها من طرف متعاملها، وهي بذلك تكون المصدر الأول للبيانات والتي تحدد نوعية مدخلات نظام التكاليف، كما يقصد بالمجموعة الدفترية مجموعة السجلات والدفاتر التحليلية التي تحتفظ بها المؤسسة وتستطيع من خلال استخدامها القيام بالوظائف المختلفة الملقاة على عاتق محاسبة التكاليف، وتعتبر الدفاتر الحلقة الوسيطة بين المستندات التي تنقل البيانات وبين التقارير التي تقدم المعلومات ما يفسر الأحداث التي وقعت خلال فترة زمنية محددة وتحديد مجموعة دفترية ومستندية سليمة. (بربري، 2017، صفحة 16)

3. تحديد أساس قياس التكلفة: من أهم مقومات نظام معلومات محاسبة التكاليف هو أساس قياس التكلفة، حيث تتعدد الأسس وتختلف فيما بينها بخصوص عناصر التكاليف التي تعترف بها لتحديد تكلفة النشاط، هذا الاختلاف سوف يجعل هناك تباين في رقم التكلفة، وعلى مصمم نظام معلومات محاسبة التكاليف تحديد أساس قياس التكلفة والمتمثلة في: (عدس و الخلف، 2013، صفحة 26)

- أ. أساس التكاليف الكلية (الإجمالية): وهو أن النشاط يتحمل بجميع عناصر التكاليف وفقا لمبدأ التحميل الشامل.
- ب. أساس التكاليف المباشرة: حيث ينظر إلى التكاليف المباشرة على أنها مسؤولية النشاط الذي يعتبر مسؤولا عنها، أما العناصر غير المباشرة فتعتبر عبء يحمل على حساب الأرباح والخسائر للمؤسسة.
- ت. أساس التكاليف المتغيرة: وهو إعتبار النشاط مسؤولا عن التكاليف المتغيرة فقط (مباشرة دائما متغيرة + غير مباشرة المتغيرة فقط) أما العناصر الثابتة فتعتبر عبء على المؤسسة حيث أنها تحدث بغض النظر عن وجود أو إنعدام النشاط ويحمل على حساب الأرباح والخسائر.
- ث. أساس التكاليف المستغلة: وهو أن النشاط يتحمل بعناصر التكاليف التي إستفاد منها فقط (التكاليف المباشرة + التكاليف غير المباشرة المتغيرة + التكاليف الثابتة بقدر إستغلال الطاقة المتاحة) أو الجزء غير المستغل فيعتبر عبء يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر.

4. تحديد دليل التكاليف: يقصد بها إعطاء كل حساب أو كل بند رقما خاصا به، ويمثل التكاليف في المؤسسة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات (مركز التكلفة، وحدات النشاط، عناصر التكاليف) وهناك عدة أدلة تستعمل منها: (بربري، 2017، صفحة 16)

- أ. دليل المراكز: يحدد الدليل المراكز الإجمالية والمراكز العامة والمساعدة لها وتبويبها رقميا مما يسهل عليه تحديد التكلفة وتحميل التكاليف غير المباشرة والرقابة على تكاليف المراكز.

الفصل الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات

ب. دليل الوحدات: يتم تبويب المنتجات الرئيسية والفرعية وأجزائها تبويبا رقميا، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها وبالتالي تسهيل استخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات.

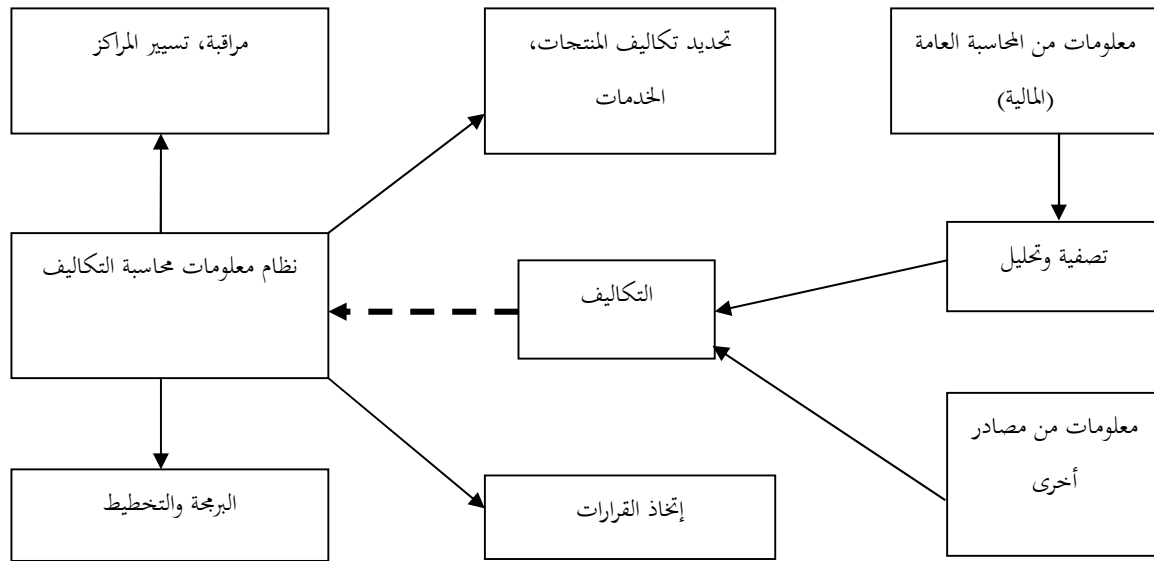
ت. دليل العناصر: يحدد هذا الدليل عناصر التكاليف الثلاثة (المواد والأجور والمصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسية وفرعية، مع إعطاء كل مجموعة أو بند منها رمزا أو رقما خاصا به.

5. تحديد فترة التكلفة: يجب تحديد فترة زمنية يتم فيها حصر التكاليف على أساسها يتم توزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة الإنتاج، عادة ما تتطابق فترة التكاليف مع دورة الإنتاج منذ البداية بالإنتاج وحتى يصبح المنتج تاما ولا يفضل أن تكون فترة التكاليف أقصر من المدة اللازمة لإتمام المنتج. (بوبري، 2017، صفحة 16)

6. تقارير التكاليف: يتكون نظام معلومات محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاث أركان وهي المدخلات، المعالجة والتشغيل، المخرجات، ويتم تجهيز مخرجات نظام التكاليف من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة ويجب تصميم مجموعة من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام التكاليف. (بوبري، 2017، صفحة 17)

الشكل الموالي يوضح سير المعلومات في نظام محاسبة التكاليف

الشكل رقم (06): سير المعلومات في نظام محاسبة التكاليف



المصدر: (بوبري، 2017، صفحة 17)

من الشكل السابق نجد أن نظام محاسبة التكاليف يستمد المعلومات من المحاسبة العامة (المالية)، ثم يتم تصفيتها وتحليلها ويمكن الحصول على معلومات من مصادر أخرى وهذا لغاية تحديد تكاليف المنتجات أو الخدمات وكذا إتخاذ القرارات، كما يساعد هذا النظام على المراقبة وتسيير المراكز والبرمجة والتخطيط.

ثالثا: المقارنة بين النموذج المصمم مع الواقع

إن المقارنة مع الواقع تقتضي معرفة وتقييم ما يلي:

1. تقييم دور التقارير التكاليفية: تتحقق من مدى ملائمة المعلومات التحليلية الموجودة في التقارير مع الأهداف التي يصبو إليها مصممو النظام، والوقت المستغرق في إعدادها أو لوصولها إلى نظام القرار، كما يجب معرفة مدى تأثير هذه التقارير على نفسية العمال خصوصا المسؤولين منهم على أحد مراكز التكلفة التي حققت إنحرافا سلبا في التكاليف، يعتمد على هذه التقارير في تحليل الوضع الحالي كما تستعمل في إعداد الموازنات.

2. تحليل الثنائية (التكلفة/عائد) لنظام معلومات محاسبة التكاليف: لقد وضع De Ronge Yves تحكيما بين تكلفة المعلومة المحاسبية ودقتها كما يلي:

"إن الدقة المتناهية الممكنة ليست هي الهدف الوحيد لنظام المعلومات المحاسبي لأن الحصول عليها قد يسبب تكاليف باهضة لنفس النظام مقارنة مع قيمتها وأهميتها في إتخاذ القرار ومراقبة المؤسسة، في حالة التحكيم بين دقة المعلومة المحاسبية وتكلفتها، المنطلق الإقتصادي الكلاسيكي يقول أن النظام المحاسبي المثالي هو أين يكون الربح الإضافي Additional Profit الذي تسببت فيه زيادة دقة المعلومة المحاسبية المتحصل عليها يساوي أو أكبر من تكلفة الحصول على هذه الدقة". لكن تبقى هذه الفكرة صعبة التطبيق ميدانيا طالما أنه من الصعب جدا حساب الربح الإضافي الذي تتحصل عليه المؤسسة نظير إستعمال معلومة معينة، أو بعبارة أخرى صعوبة إيجاد المعلومة المعنية التي تسببت في هذا الربح، عموما نعتقد أن نظام معلومات محاسبة التكاليف يكون كفاء وفعال إذا تحقق الشرط التالي:

حيث أهم تكاليف الحصول على المعلومة التكاليفية هي:

- تحديد الوسائل المادية المستعملة في عمليات الإدخال والمعالجة والإخراج كالحواسيب، البرمجيات، الأوراق، وغيرها من اللوازم؛

- أجور عمال إدارة المؤسسة محاسبة التكاليف داخل المؤسسة وتكاليف تدريبهم.

أهم عائد لنظام معلومات محاسبة التكاليف هو:

- زيادة التنسيق بين مختلف وظائف المؤسسة وأعضائها مما يحسن المردودية؛

- تخفيض التكاليف وبالتالي إمكانية بيع المنتج (سلعة أو خدمة) بسعر تنافسي.

رابعا: التشغيل

في هذه المرحلة يتم وضع النظام حيز التطبيق.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف

هناك عدد من الإعتبارات والظروف التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف حتى يكون هذا النظام ملائماً لطبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وظروفها الخاصة. ومن هذه الإعتبارات ما يلي: (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 27)

1. حجم المؤسسة: يؤثر حجم المؤسسة على إختيار نظام التكاليف المناسب، إذ يختلف النظام التكاليفي المطبق في المؤسسات الصغيرة عن ذلك المطبق في المؤسسات المتوسطة أو الكبيرة وذلك من ناحية البساطة أو التعقيد، حيث نجد أن المؤسسات الكبيرة يتطلب الأمر فيها تصميم أنظمة للتكاليف متقدمة من الناحية الفنية إلى جانب الإستعانة بالأدوات الحديثة والتقارير الإحصائية.
2. مضمون التكلفة المتبع: ويقصد به الغرض الذي يرتبط بمدخل تصميم النظام، حيث تختلف أنواع النظم وفقاً لنوع النشاط أو طبيعة الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة وكذلك تبعاً للعناصر التي تشتمل عليها تكلفة الوحدة المنتجة فضلاً عن إختلاف معظم التكاليف حسب طبيعة بيانات التكلفة التي يتم التعامل معها من حيث توقيت حدوثها.
3. إمكانيات وإحتياجات المؤسسة من الخبرات والمهارات: إن تصميم نظام التكاليف داخل المؤسسة فضلاً عن تشغيله يحتاج إلى خبرات ومهارات خاصة وقد تلجأ إدارة المؤسسة إلى البحث عن أفراد ذوي كفاءات عالية من خارج المؤسسة لعدم توفر هذه المهارات داخلها بالمستوى المطلوب واللازم.
4. الموارد اللازمة لتشغيل النظام الجديد: إن إمداد إدارة التكاليف بالأدوات المكتبية والنظم الحاسوبية التي تساعد في عملية الضبط عند تجميع البيانات وتحليلها له مزايا يمكن تتبعها وقياسها وذلك لمساعدتها على تقديم بيانات تتسم بالسرعة والدقة مع مراعاة أن التشغيل الإلكتروني للبيانات غالباً ما يتكلف نفقات رأسمالية باهضة.
5. تحديد الفترة التكاليفية: وهي الفترة التي تقدم عنها البيانات التكاليفية والتي تكون مرتبطة بطول دورة الإنتاج والإعتبار العام في مجال تحديد فترة التكاليف هو ألا تكون الفترة أقصر من الفترة اللازمة التي يتطلبها تشكيل المنتج النهائي، وبالتالي نجد أن الفترة التكاليفية تختلف عن السنة المالية إذ تنقسم هذه الأخيرة إلى عدة فترات تكاليفية.
6. دعم إدارة المؤسسة وإرتباطها بعملية التصميم: يعتبر نظام المعلومات أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية وينحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات الحاسوبية بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر في نشاط المؤسسة، ولما كانت المهام الإدارية الأساسية وعلى الأخص منها التخطيطية تتعلق بالمستقبل بكل تحدياته المستهدفة، فإن موقع نظام معلومات المحاسبة ولا سيما التكاليفية منها في إطار أنظمة المعلومات هو موقع بالغ الأهمية لما يوفره هذا النظام من معلومات وقتية وملائمة تساعد إدارة المؤسسة في القيام بمهامها وإستراتيجياتها وخططها. ولهذا السبب يجب إرتباط وإشتراك إدارة المؤسسة في عمليات تصميم وتشغيل النظام التكاليفي ولا سيما إدارة المؤسسة التنفيذية المسؤولة على رقابة التكاليف والإنتاج والأرباح في المؤسسة.

7. المرونة والتكيف مع تطورات الأنشطة: إن متابعة التطورات الحادثة على مستوى الأنشطة وعدد العمليات في المجالات الإنتاجية والتسويقية والإدارية يسمح بتعديل النظام بكيفية مستمرة حتى يكون متصفا بالمرونة والملائمة مع تطورات المحيط الداخلي والخارجي.
8. الوضوح والملائمة: يجب أن يتصف النظام التكاليفي عند تصميمه بالوضوح والسهولة لضمان الفهم الكامل من جانب العاملين بإدارة محاسبة التكاليف، كما أنه يجب أن يتصف بالملائمة مع المستوى الإداري الذي يقدم له التقارير من حيث التفصيل والإجمال.
9. العوامل السلوكية والنفسية للأفراد داخل المؤسسة: إن كل العوامل السابقة الذكر تساعد على تصميم نظم سليمة وصحيحة، إلا أن التطور والتقدم في أنظمة المؤسسات المعاصرة خلق أنواعا من الصعوبات التي لم تبقى العبرة لمواجهتها بتصميم نظم سليمة وصحيحة، بل تعدى الأمر إلى مدى قبول هذه الأنظمة من قبل الأفراد في المؤسسة عند تطبيقها، فالمحاسب اليوم لزاما عليه أن يأخذ بعين الاعتبار العوامل السلوكية والنفسية للأفراد أثناء أداء عملهم، فبعض الأفراد سيرفضون التعديلات المحققة في النظام بالرغم من أنها تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة. ومن أجل تجاوز هذه الحالة من عدم الرضا يجب تشجيع الموظفين على المشاركة في خطوات دراسة النظام وتقديم مقترحاتهم فيما يتعلق باختصاصاتهم ومسؤوليات عملهم مما يسهل تنفيذ تلك التعديلات التي يساهم في إحداثها هؤلاء المسؤولين.

المبحث الثاني: عموميات حول التكاليف

إن زيادة حدة المنافسة وإتساع دائرة النشاط الإقتصادي جعل المؤسسات تصب إهتمامها على التكاليف لما لهذه الأخيرة علاقة بزوالها أو بقاءها داخل السوق، فأصبحت المؤسسة تقوم بعملية تصنيف تكاليف السلع والخدمات وذلك من أجل مساعدتها على التحكم في التكلفة من خلال مراقبتها وتتبعها، حيث تعتبر عملية تحليل التكاليف وسيلة مساعدة لإتخاذ القرار الصائب وتحديد سعر المناسب وبذلك تكون المؤسسة حققت أقصى ربح ممكن. ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى:

- ماهية التكاليف؛

- العناصر المكونة للتكاليف؛

- تبويبات التكاليف.

المطلب الأول: ماهية التكاليف

قبل تعريف التكلفة يجب التمييز بين عدة مفاهيم وهي المصروف، العبء، وسعر التكلفة بسبب العامل المشترك بينهم وهو كونهم نفقات مستنفذة مقابل تحقق الإيراد أو الحصول عليه، إلا أنه في المحاسبة يجب إستخدام المصطلح أو المفهوم وفق المعنى المحددة له حيث لكل مصطلح معنى محدد ودقيق ولذا من المهم التفرقة بين المصروف والعبء والتكلفة وسعر التكلفة.

الفرع الأول: تعريف المصروف

- يعرف المصروف على أنه "تكلفة مستنفذة تخصم من الإيرادات الفترة عند قياس الدخل عن هذه الفترة وعملية خروج حقيقية لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى، خروج النقود والمصروف يقابلها الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود". (الرواشد، 2010، صفحة 23)
- كما يعرف أيضا أنه "تكلفة مستنفذة فقدت قدرتها على تقديم منافع في المستقبل". (الحسن منصور و إبراهيم الصديق، 2012، صفحة 14)

نستنتج من التعاريف السابقة أن المصروف هو خروج حقيقي لنقود يقابله إيراد.

الفرع الثاني: تعريف العبء

يعرف العبء على أنه "كل إستهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، والموجه لإحتياجات الإستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات، ومن الناحية الإقتصادية يعتبر العبء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات". (هادفي، 2012، صفحة 35)

نستنتج أن العبء يرتكز على صفتين يتميز بها عن غيره من المصطلحات المشابهة له، حيث الأولى صفة غير المادية، والثانية يقابلها الناتج.

الفرع الثالث: تعريف التكلفة

- تعرف التكلفة على أنها "تضحية مادية ذات قيمة إقتصادية في سبيل الحصول على منفعة (سلعة أو خدمة) في الحاضر أو المستقبل". (بسيوني عيد و آخرون، 2016، صفحة 20)
- كما تعرف أيضا أنها "تضحية إقتصادية إختيارية تقاس بوحدة النقد وتتحملها أي مؤسسة إقتصادية في سبيل إنتاج المنتجات والخدمات". (العاني، 2013، الصفحات 20-21)

من التعريفين السابقين نستنتج أن التكلفة عبارة عن تضحية إقتصادية تمثل في شكل مبلغ نقدي مقابل الحصول على منفعة قد تكون خدمة أو سلعة.

وبناء عليه يمكن تلخيص أركان التكلفة فيما يلي: (تومي و زعرور، 2013، صفحة 178)

1. التضحية: بما أن التكلفة تعتبر عبئا تتحمله إدارة المؤسسة فلا شك أن الشعور المصاحب لها غالبا يكون الضيق وعدم الإرتياح، كما أنه من ناحية أخرى يترتب عن خروج النقدية وعادة ما ينتج عنها نقص في الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على أن التكلفة تضحية.
2. مبلغ نقدي: للإعتراف بالتضحية لا بد أن تكون في صورة مبلغ نقدي معين.
3. تحقيق المنفعة: ليس من المتصور إعتبار أي تضحية نقدية ما لم تتحقق من وراءها منفعة، وفي ذلك نميز الفرق بين التكلفة والخسارة، إذ أن التضحية النقدية التي لن تترتب عنها منفعة تعتبر خسارة.

الفرع الرابع: تعريف سعر التكلفة

يتم حساب سعر التكلفة بعد إنتهاء عمليتي الإنتاج والبيع، وبالتالي إنتهاء الدورة الإستغلالية، ويمكن تقديم تعريفات متعددة لسعر التكلفة كما يلي:

- "عبارة عن مجموع التكاليف التي يتحملها منتج أو طلبية من أول مرحلة إستغلاله إلى آخر مرحلة حين توزيعه". (عيساوي، 2007، صفحة 30)
 - "يعبر سعر التكلفة على إنتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتوج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتوج وبيعه". (بوبري، 2017، صفحة 22)
- من خلال ما تقدم يمكن القول بأن سعر التكلفة هو مصطلح يقصد به مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة أتر إنتاجها منتجاتها بداية من تكلفة الشراء إلى غاية تكلفة التوزيع.
- وتكون التكاليف وسعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كما يلي: (طبايية و بورديمة، 2009، الصفحات 2-

3

1. المؤسسة التجارية:

- تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير مباشرة).
 - سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع (المباشرة وغير مباشرة).
2. المؤسسة الصناعية:
- تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير مباشرة).
 - تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المختلفة.
 - سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع (المباشرة وغير مباشرة).

المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكاليف

إن أغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف وسعر التكلفة في محاسبة التكاليف، وبما أن سعر التكلفة ليس فقط كمبرغ الأعباء المجمع في التكاليف، فيجب أن تكون هناك عملية تحليل لهذه الأعباء وإضافة أخرى (داددي عدون، 1999، الصفحات 21-23) كما يأتي: (عيساوي، 2007، الصفحات 34-

35

1. الأعباء المعتبرة: هذا النوع من الأعباء يأخذ بعين الإعتبار من طرف أعباء المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية على السواء، بعبارة أخرى يمكن إيجادها ضمن أعباء المحاسبة العامة وهي الحسابات (ح/61 - ح/68)، ونجدها ضمن أعباء المحاسبة التحليلية ضمن مختلف أعباء الوظائف (التموين، الإنتاج، التوزيع) أي بصفة عامة ضمن سعر تكلفة المنتجات المباعة، مثلا تظهر أجور عمال الورشات ضمن أعباء المحاسبة العامة (المحاسبة المالية) ضمن الحساب (ح/63 مصاريف المستخدمين)، وضمن أعباء المحاسبة التحليلية ضمن مصاريف الإنتاج على شكل يد عاملة مباشرة.

2. الأعباء غير المعتبرة: يظهر هذا النوع من الأعباء ضمن أعباء المحاسبة العامة فقط من دون أعباء المحاسبة التحليلية، ميزة هذا النوع من الأعباء أن وجوده ضمن الدفاتر المحاسبية إما إستثنائياً أو مؤقتاً، يمكن ذكر مثالين من الأعباء غير المعتبرة:
- أ. الخسائر الإستثنائية لفارق الشراء والأراضي: يتعرض هذين العنصرين للزيادة دورياً وللنقص إستثناءً، حالة وقوع الخسارة تسجل في المحاسبة المالية كباقي خسائر قيم الأصول، لكن في المحاسبة التحليلية لا يعتد بما نظراً للطابع الإستثنائي الشاذ لها، والشاذ لا يقاس عليه.
- ب. الرسم على القيمة المضافة المسترجع: هذا النوع من الرسوم يظهر ضمن الدفاتر المحاسبية مؤقتاً، فهو عبئ تتحمله المؤسسة مؤقتاً إلى غاية إسترجاعه (65 يوماً في المتوسط)، إذن لا تتحمله المؤسسة نهائياً.
- كلا هذين العنصرين يسجلا ضمن الدفاتر المحاسبية، لهذا يظهر ضمن أعباء المحاسبة العامة لكن لا يتصفا بالدورية والديمومة لهذا لا يظهر ضمن أعباء المحاسبة التحليلية.
3. العناصر الإضافية: على عكس الأعباء غير المعتبرة العناصر الإضافية تظهر ضمن أعباء المحاسبة التحليلية من دون أعباء المحاسبة العامة، ميزة هذا النوع من الأعباء هو نظرية، بعبارة أخرى ليست تدفقات نقدية حقيقية تحملتها المؤسسة، لأنها لو كانت كذلك لسجلت ضمن أعباء المحاسبة العامة، يظهر هذا النوع من العناصر على شكل أعباء نظرية في بادئ الأمر ثم تتحول في الأخير إلى إيرادات إضافية تحصلت عليها المؤسسة محاسبياً يضاف بطريقة غير مباشرة لباقي إيرادات المؤسسة.

ويتم الإنتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية وفق العلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية (الأعباء المحملة) = أعباء المحاسبة العامة + الأعباء الإضافية - الأعباء الغير المعتبرة

المطلب الثالث: تبويات التكاليف

حتى تستفيد إدارة المؤسسة من بيانات التكاليف في تحقيق أهدافها سيكون من الضروري تبويب التكاليف بطريقة ملائمة وحسب عدة معايير كما يلي:

الفرع الأول: التبويب الطبيعي

تنقسم العناصر التي تساهم في خلق الإنتاج أو النشاط وهي عناصر الإنتاج إلى ثلاث عناصر هي: (التكريتي، 2009،

الصفحات 33-34)

أولاً: عنصر تكلفة المواد

أو المستلزمات السلعية ويتمثل بكل ما ينفق من هذا العنصر من مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع في المؤسسة ما تكون مادة خام في المؤسسة ثانية كما أنها تشمل كل المواد التي تدخل في العملية الإنتاجية والعملية التسويقية وكذلك الوظيفة الإدارية، وعنصر تكلفة المواد من حيث الأهمية النسبية يعتبر من أهم عناصر التكاليف حيث يمثل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج لذا يستوجب الإهتمام به وفرض الرقابة الفعالة عليه.

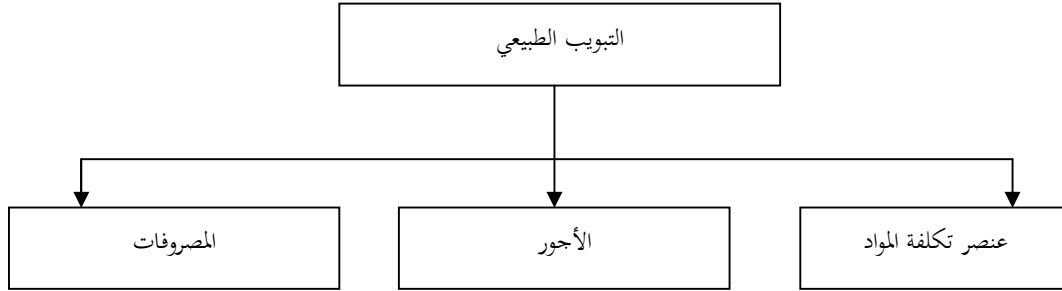
ثانيا: عنصر تكلفة العمل (الأجور)

إن توفر المواد في المؤسسات الإنتاجية يحتاج إلى أيدي عاملة لتحويل هذه المواد إلى منتج نهائي، ويعتبر العنصر الثاني من حيث الأهمية النسبية في المؤسسات الإنتاجية فقد يصل بين 30% إلى 40% من إجمالي تكلفة الإنتاج، وهو يمثل كل ما يدفع من أجر للعاملين في مختلف أقسام المؤسسة سواء كانوا يعملون في الأقسام الإنتاجية أو في الأقسام الخدمية وكذلك يشمل الأجر الذي يدفع للعاملين في مجال التسويق وما يدفع للعاملين في مجال الإدارة.

ثالثا: عنصر تكلفة المصروفات

وهي كل ما تتحمله المؤسسة من مصاريف بإستثناء المواد والأجور وهي تمثل تكلفة خدمات الإنتاج وخدمات إدارة التسويق وخدمات الإدارة من مصاريف صيانة الآلات ومن إيجار معارض البيع ومن مصاريف الإدارة الأخرى. ويمكن تلخيص هذا التبويب في الشكل التالي:

الشكل رقم (07): التبويب الطبيعي



المصدر: (التكريتي، 2009، صفحة 34)

الفرع الثاني: التبويب الوظيفي

حيث يتم تبويب عناصر التكلفة على ضوء الأنشطة الرئيسية في أي مؤسسة، ولعل أهم هذه الأنشطة هي: (الشيخ، 2008، الصفحات 16-17)

- الإنتاج؛

- التسويق؛

- الخدمات الإدارية والمالية.

ويحتوي كل نشاط على عناصر التكلفة الثلاث من مواد أولية، والأجور، والمصروفات.

أولا: تكاليف الإنتاج

حيث تتضمن جميع المواد الأولية الرئيسية التي تدخل بشكل مباشر في العملية الإنتاجية أو التي تساهم مساهمة فعالة في العملية الإنتاجية، والمواد الأخرى اللازمة لتسهيل العملية الإنتاجية ولكنها لا تدخل بشكل مباشر في المنتج النهائي. أما الأجور فإنها تمثل تكلفة العمالة الإنتاجية سواء العمال المتعلقين بالعملية الإنتاجية بصورة مباشرة أو العمال الموجودين في مجالات خدمات الإنتاج والتي تلتزمها العملية الإنتاجية.

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

ثانياً: تكاليف التسويق

أي عملية تتضمن الجهود التي تبذلها المؤسسة في توجيه عملية التدفق الدائم للسلع من المؤسسة إلى الزبائن، التي تتضمن عمليات التخزين والنقل والدعاية والإعلان وبحوث السوق... إلخ وهذه العمليات تقوم بها إدارة التسويق، وتتمثل في العناصر التالية:

1. عنصر المواد: تشمل كل المطبوعات ومواد اللف والحزم والمحروقات وقطع غيار السيارات والنقل... إلخ المتعلقة بعمليات عرض البضائع وتخزينها وبيعها؛
2. عنصر الأجور: فيمثل مجموع الرواتب والأجور التي تدفع للعاملين في إدارة التسويق؛
3. عنصر المصروفات: فهي تلك المصروفات اللازمة للقيام بنشاط التسويق من مصاريف التأمين، والتدفئة والتبريد لقسم التسويق وإهلاك الآلات والمعدات الخاصة بإدارة التسويق... إلخ.

ثالثاً: تكاليف إدارية ومالية

تشمل جميع بنود وفقرات الإدارة العامة للمؤسسة، وهي غير مرتبطة لا بالإنتاج ولا بالتسويق، مثل دائرة الحسابات والمالية والخدمات الخاصة بشؤون الموظفين والعاملين... إلخ، وتحتوي على المستلزمات الإدارية والمالية وأجورهم ومصاريف إهلاك الأبنية والمعدات المستخدمة في الأقسام الإدارية والمالية.

الفرع الثالث: التوزيع حسب العلاقة بحجم الإنتاج

تبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى:

أولاً: التكاليف الثابتة

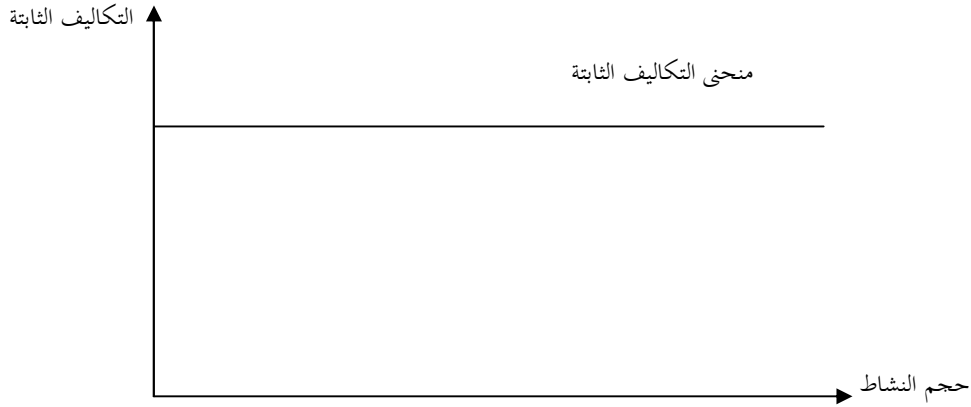
هي التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها. (الرجبي، 2010، صفحة 52)

ويمكن تقسيمها إلى: (حجازي و معالم، 2013، الصفحات 38-39)

1. التكاليف الثابتة الإلزامية: وهي التكاليف الناتجة عن الإستثمارات في المباني والآلات والمعدات والهيكلي الأساسي للمؤسسة وهي ذات طبيعة طويلة الأجل ولا يمكن التخلص منها في الأجل القصير بسبب التأثير الضار والخطير إما على الربحية أو الأهداف طويلة الأجل للمؤسسة، مثل: مرتبات الإدارة العليا، إهلاك المباني والمعدات، الضريبة العقارية، التأمينات... إلخ.
2. التكاليف الثابتة الاختيارية: وتعرف بأنها التكاليف الثابتة الخاضعة لتأثير إدارة المؤسسة في المدى القصير، وتنشأ نتيجة قرارات إدارة المؤسسة الدورية (السنتوية عادة) التي تحدد الحد الأقصى لما يحدث من إنفاق، وليس لها علاقة سبب-نتيجة واضحة بين المدخلات والمخرجات مثال ذلك تكاليف الإعلان، العلاقات العامة، تدريب المديرين، التعليم، البحوث وبرامج التنمية الإدارية.

ويمكن توضيح العلاقة بين حجم النشاط وتكاليف الثابتة في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف

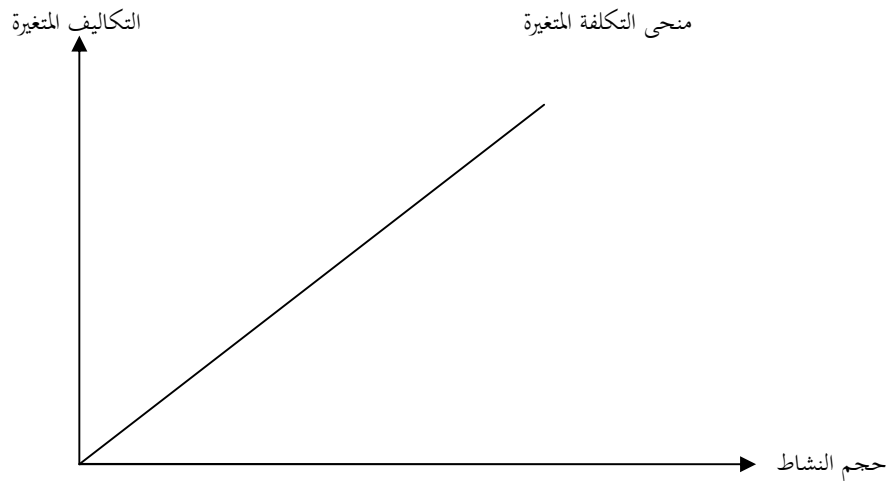


المصدر: (أبو نصار، 2010، صفحة 20)

ثانيا: التكاليف المتغيرة

وهي التكاليف التي تتغير بصورة طردية- أي بنسبة ثابتة- مع تغير حجم الإنتاج، فتزداد بازدياده، وتنقص بنقصانه، وتندم في حالة التوقف عن الإنتاج. (ميدة و وراة خليل، 2011، صفحة 71) ويمكن توضيح العلاقة بين حجم النشاط وتكاليف المتغيرة في الشكل التالي:

الشكل رقم (09): العلاقة بين حجم النشاط وتكاليف المتغيرة



المصدر: (الحلي، 2018، صفحة 13)

ثالثا: التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة

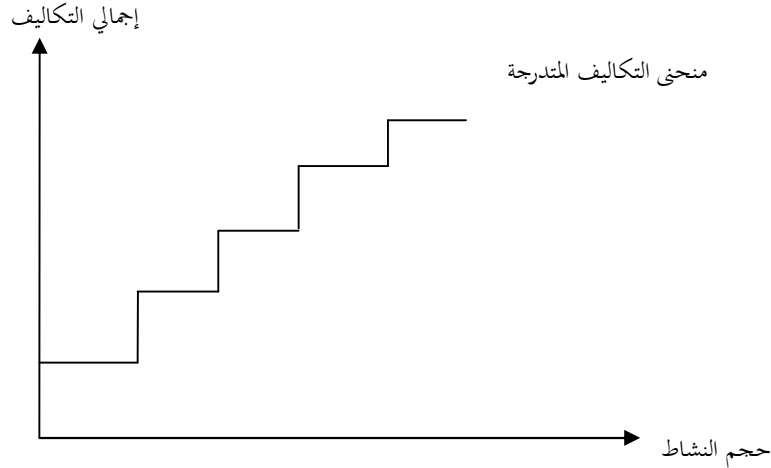
وهي التكاليف التي تجمع في خصائصها بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة فهذا النوع من التكاليف يزداد في مجموعه مع زيادة حجم النشاط ولكن بشكل غير منتظم، مثل: مصاريف الصيانة والكهرباء والهاتف. فعند زيادة حجم النشاط تزداد الحاجة لصيانة الآلات مما يرفع من مصاريف الصيانة، إلا أن هناك بالعادة صيانة دورية تتم للآلات حتى في حالة عدم إستعمالها أو إستعمالها بشكل قليل جدا. (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 40)

رابعاً: التكاليف المتدرجة

وهي التكاليف التي تتغير مع التغير في مجموعها، وبشكل منتظم وبنفس الإتجاه مع التغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم النشاط. (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 41)

ويمكن توضيح العلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف المتدرجة في الشكل التالي:

الشكل رقم (10): العلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف المتدرجة



المصدر: (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 42)

الفرع الرابع: تبويبات أخرى

وهناك تبويبات أخرى وهي كما يلي:

أولاً: التبويب حسب علاقتها بأغراض التكلفة أو وحدات الإنتاج

تبويب التكاليف حسب هذا الأساس إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير المباشرة: (حجازي و معالم، 2013، صفحة 34)

1. التكاليف المباشرة: هي تلك التكاليف التي يتم ربطها بغرض التكلفة ومن ثم تتبعها له بطريقة إقتصادية وتتكون التكاليف المباشرة عموماً من:

أ. المواد المباشرة: وهي كافة المواد الخام والمستلزمات الضرورية والمرتبطة بالمنتج النهائي بصفة مباشرة حيث يمكن تحميلها للوحدات بشكل واضح؛

ب. الأجر المباشرة: وهي تكلفة اليد العاملة التي ساهمت بشكل مباشر في إنتاج وحدات منتج معين، حيث يمكن تتبع تكلفة العمل بشكل واضح لغرض التكلفة.

2. التكاليف غير المباشرة: وهي مجموعة التكاليف الأخرى ما عدا المواد المباشرة والأجر التي ترتبط بعملية الإنتاج ككل وليس بغرض أو وحدة تكلفة معينة بذاتها إذ أنه لا يمكن تتبعها إقتصادياً ولهذا يتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات بالإعتماد على أسس معينة، وتقسم التكاليف غير المباشرة إلى ما يلي:

أ. مواد غير مباشرة: وهي تلك المواد التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لمنتج محدد ذاته بشكل واضح ودقيق وإنما هي مشتركة بين أكثر من منتج؛

- ب. أجور غير مباشرة: وهي الأجور التي لا يمكن تخصيصها بشكل مباشر على الوحدات المنتجة دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل وأسس ومعايير تقريبية مختلفة، على اعتبار أن هذه الأجور تخص الإنتاج بأجمعه مثل: أجور المشرفين، مراقبين فنيين، رواتب المسيرين، أجور عمال الصيانة، أجور مهندسي الإنتاج... إلخ؛
- ت. التكاليف غير المباشرة أخرى: وهي باقي عناصر التكاليف التي لا تتضمن المجموعات السابقة كالإهلاكات ونفقات الإضاءة والإيجار والتأمينات... إلخ.

ثانيا: التوزيع حسب تحميلها على الإيرادات

تبعا لهذا التوزيع تقسم التكاليف إلى نوعين: (راضي، 2003، صفحة 79)

1. تكلفة المنتج: وهي التكاليف التي تدخل في إنتاج المنتج، بحيث يتوقف وجود المنتج على حدوثها، كما أن السبب الأساسي في تحملها هو الإنتاج، وتعتبر معظم عناصر التكاليف المتغيرة بمثابة تكاليف إنتاجية، نظرا لدخولها في تكوين وحدة الإنتاج، وإستحالة الإستغناء عنها.
2. تكلفة الزمنية: وهي التي يرتبط إنفاقها بمرور الوقت بغض النظر عن وجود إنتاج من عدمه وليس معنى ذلك أن الإنتاج لا يستفيد منها، ولكن أساس إنفاقها هو مرور الزمن. ومن أمثلة تلك التكاليف، إيجار المصنع وإستهلاك الآلات... إلخ، ويتم تحميل هذه التكاليف على إيرادات الفترة التي أنفقت خلالها.

ثالثا: التوزيع حسب عامل الزمن أو توقيت حدوثها

تصنف التكاليف بالنسبة لعامل الزمن إلى ثلاث أنواع:

1. التكاليف التاريخية (التكاليف الفعلية): وتعني "التكلفة الفعلية التي حدثت في الماضي وتمثل في القيمة النقدية الممنوحة للحصول على سلع أو خدمات". (محمد نور و آخرون، 2007، صفحة 49)
2. تكاليف الإحلال: هي التكلفة التي تدفعها المؤسسة حاليا لإستبدال أصل من الأصول بأصل آخر يقوم بنفس العمل وعادة ما تختلف تكلفة الإحلال عن التكاليف الفعلية وذلك نظرا لزيادة الأسعار أو ظهور تكنولوجيا جديدة أو إختلاف التصميم. (راضي، 2003، صفحة 77)
3. التكاليف المعيارية: وتعلق هذه التكاليف بتقديرات الإنفاق في المستقبل لتنفيذ خطة أو برنامج معين سواء إنتاجي أو خدمي. ويمكن تعريف التكاليف المستقبلية بأنها التكاليف المتوقعة (المتوقع تحملها) عن فترة مستقبلية، وطالما أن هذه التكاليف تعتبر توقعات وليس حقائق واقعية فإنها تعتبر تنبؤ وأن قياسها ما هو إلا تقدير، وتتم إدارة المؤسسة بهذه التكاليف نظرا لأنها تتيح مجالاً كبيراً لممارستها المهمة الرقابة. (راضي، 2003، صفحة 77)

رابعا: التوزيع حسب مستوى الرقابة على التكاليف

يهدف هذا التوزيع إلى إخضاع عناصر التكاليف إلى الرقابة خلال عمليات الإنتاج وتقسيم التكاليف على أساس الأغراض الرقابية إلى قسمين هما: (التكريتي، 2009، الصفحات 42-43)

1. تكاليف خاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها ضمن مستوى إداري معين وخلال فترة زمنية معينة؛

2. تكاليف غير خاضعة للرقابة: هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين.

خامسا: التوبوب حسب علاقتها بالفترة المحاسبية

توبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى: (راضي، 2003، صفحة 78)

1. التكاليف الإيرادية: وهي تلك التي تنفق وتستفيد منها الفترة المحاسبية الحالية، دون أن يكون لها أية منافع في المستقبل، وهذه التكاليف يتم خصمها من إيرادات الفترة في قائمة الدخل؛
2. التكاليف الرأسمالية: وتمثل تكلفة إقتناء أصل رأسمالي معين، وهو ما يمثل مخزون للمنافع تستفيد منه هذه الفترة وفترات أخرى قادمة.

سادسا: التوبوب حسب أغراض التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية

توبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى: (محمد نور و آخرون، 2007، الصفحات 54-59)

1. التكلفة التفاضلية: ويقصد بها "التكاليف التي تتأثر بأحد البدائل المعروضة، أي أن إختيار أي بديل من البدائل المعروضة يؤثر عليها، وبعبارة أخرى فإن هذه التكاليف ستكون مختلفة في حالة إستخدام أي بديل من البدائل المعروضة، وبناء عليه فإنها ستحدد أفضل القرارات بالنسبة للمؤسسة."
2. تكلفة الفرصة البديلة: تعني من الناحية الإقتصادية الإيرادات أو الأموال المفقودة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة لتوظيف الأموال في إستخداماتها الحالية، وطالما أن المنافسة الكاملة سائدة فإنه من الممكن القول أن التكلفة الفعلية للأصل (بمعناها المحاسبي) تعادل تكلفة الفرصة البديلة عند الشراء، ولكن مع تغير الظروف الإقتصادية، فإن تكلفة الأصل الظاهرة في الميزانية (القيمة التاريخية ناقصا الإهلاك) لن تكون بالضرورة معادلة لتكلفة الفرصة البديلة الخاصة بالإحتفاظ به، ولكن يمكن إعتبار قيمته السوقية أو القيمة الإستبدالية كمقياس لتكلفة الفرصة البديلة الخاصة به.
3. التكلفة الغارقة: تعرف على أنها "التكاليف التي لا تتأثر بأي قرار من القرارات المعروضة أي أنها متساوية بالنسبة لكل من القرارات المعروضة، وبناء عليه فإنه ليس من الضروري أخذها في الإعتبار عند المفاضلة بين البدائل المعروضة، على أساس أنها متساوية لتلك البدائل."
4. التكاليف النقدية: هي بمثابة عناصر التكاليف التي تتطلب أو سوف تتطلب إنفاق نقدي في الفترة موضوع التحليل، وذلك مثل تكاليف العمالة والنفقات الأخرى التي ينبغي دفعها نقدا.
5. التكاليف الضمنية: تعتبر نوعا من تكلفة الفرص البديلة، وهي ليست بمثابة تكاليف مدفوعة في عملية مبادلة حدثت فعلا ولكنها متصلة ببعض عمليات المؤسسة، بالرغم من أنها لا تسجل في الدفاتر ولكن لا ينبغي إهمالها عند إتخاذ القرارات.

خلاصة الفصل

تبين لنا من خلال هذا الفصل أن محاسبة التكاليف من أهم الأدوات الفعالة والأساسية في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وذلك من خلال توفير المعلومات الضرورية التي من شأنها تسيير وظائف المؤسسة بكفاءة عالية. وقد فرضت التطورات المستمرة للمؤسسة عبر الزمن على المهنيين والباحثين بذل جهودهم في البحث على تقنيات تتماشى مع تطور النشاط الإقتصادي وإتساعه وزيادة حدة المنافسة بين المنتجين، حيث كانت من هذه الجهود إعادة النظر في أنظمة محاسبة التكاليف والبحث عن طرق تربطها بالتطور التكنولوجي بهدف تحسين طريقة عمل المؤسسات، وجعلها وسيلة أساسية لجمع ومعالجة وتوليد البيانات ذات قيمة وتنصف بالدقة والصحة بهدف إعانة المؤسسة على إتخاذ القرارات الصائبة والتخطيط لأهدافها ووضع سياساتها وتطبيق إستراتيجياتها، ومن نتائج هذه الجهود ظهور نظام معلومات محاسبة التكاليف. إن نظام محاسبة تكاليف يعتبر نظام معلومات متكامل للإدارة المؤسسة، حيث تعتمد عليهم هذه الأخيرة في أداء مختلف وظائفها من أجل مواكبة التغيرات السريعة، لكن الإعتماد على نظام محاسبة التكاليف لا يمكن أن يتحقق إلا إذا تم أولاً تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف مبني على أسس تأخذ بعين الإعتبار كل المتغيرات التي لها دور في جعل المعلومة المحاسبية فعالة في تحقيق أهداف المؤسسة، وبعد تصميم هذا النظام يجب تجريبه وتقييم أداءه من خلال مقارنة عائد نظام معلومات محاسبة التكاليف والتكاليف المنجزه.

بما أن لنظام معلومات محاسبة التكاليف دور فعال في المحافظة على المؤسسة وإستمراريتها وذلك بدعم إدارة المؤسسة من خلال البيانات والمعلومات التي يوفرها من أجل أداء وظائفها المتعددة كالرقابة والتخطيط وعملية إتخاذ القرار، فهذا يعني أن لهذا النظام تقنيات لتبويب التكاليف بهدف مساعدة إدارة المؤسسة في إستخلاص المؤشرات المناسبة لتقييم أنشطتها المختلفة.

الفصل الثاني: الإطار النظري

لتحسين تنافسية المؤسسة

الإقتصادية

تمهيد:

أصبح العالم اليوم مليء بالتحديات والمنافسة وهذا بسبب بروز العولمة وزيادة حركة التجارة العالمية ما أدى إلى ظهور العديد من المؤسسات التي تسعى لتحقيق تفوقها ونجاحها في أداء مهامها على المؤسسات المنافسة لها.

إن تزايد الإهتمام بالتنافسية بين المؤسسات في الأسواق المرتبطة بالتغيرات الاقتصادية جعلت مفهوم التنافسية يتميز بالتعقيد وهذا لتداخله مع مفاهيم أخرى كالعولمة فأصبحت التنافسية أمر حتميا ما بين المؤسسات، فالمؤسسة ذات أطول نفسا هي التي تضمن بقاءها داخل السوق، لذلك أصبحت المؤسسات تأخذ بعين الإعتبار التغيرات المتسارعة في البيئة التنافسية لأنها تؤثر على نموها وتميزها وهذا ما جعلها تعتمد على وسائل إدارية حديثة من أجل التكيف مع عوامل البيئة الداخلية والخارجية بهدف حسن تسيير مهامها وإستغلال مواردها بعقلانية وبذلك تكسب مزايا تنافسية تضمن لها حصة سوقية كبيرة والبقاء والإستمرارية في البيئة التنافسية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: تنافسية المؤسسة الاقتصادية؛
- المبحث الثاني: الإطار الإستراتيجي للبيئة التنافسية وتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: تنافسية المؤسسة الاقتصادية

تعمل المؤسسة في الوقت الراهن في محيط غير مستقر يتميز بالمنافسة الشديدة والتطور التكنولوجي السريع مما جعل التنافسية في البيئة الاقتصادية شرط من شروط بقاء المؤسسة في السوق، ولهذا أصبحت المؤسسة تسعى جاهداً لكسب المزايا التنافسية تمكنها من مواجهة ضغوط المنافسين وذلك بإنتاج منتجات أو خدمات متجددة وذات جودة وبأسعار أقل مع مراعاة تكلفة منتجاتها من أجل الحصول على أرباح. وسيتناول هذا المبحث ما يلي:

- مفهوم التنافسية؛
- مؤشرات قياس التنافسية؛
- الإستراتيجيات العامة للتنافس.

المطلب الأول: مفهوم التنافسية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التنافسية والذي يتضمن ظروف ظهور المفهوم، تعريفه، أسبابه وأنواعه ومجالاته ثم ننتقل إلى أهميته.

الفرع الأول: ظروف ظهور مفهوم التنافسية

من خلال الأدبيات الاقتصادية التي تناولت موضوع التنافسية يتبين أن هذا المفهوم قد ارتبط ظهوره على الصعيد العالمي، بأمرين هامين هما:

- **الأمر الأول:** تزامن ظهور مفهوم التنافسية مع التراجع الكبير للميزان التجاري الأمريكي خلال فترة الثمانينات من القرن الماضي، حيث ظهرت حالة من الهلع والقلق إنتابت الأوساط السياسية والاقتصادية في المجتمع الأمريكي خوفاً من تراجع مكانة الإقتصاد الأمريكي في الإقتصاد العالمي، وكانت تلك الحالة نشأت نتيجة للتراجع الكبير في الميزان التجاري الأمريكي الذي كان نتيجة لضعف مستوى جودة المنتجات الأمريكية وإرتفاع تكلفة رأس المال، فضلاً عن تحول الولايات المتحدة الأمريكية في منتصف الثمانينات من القرن الماضي من أكبر دائن إلى أكبر مدين في العالم، وفقدانها لجزء كبير من حصتها في السوق العالمي لصالح منافسيها في تلك الفترة اليابان ودول أوروبا الغربية، و ذلك هو ما إلى ظهور قلق لدى الأوساط الاقتصادية والسياسية في المجتمع الأمريكي الأمر الذي أدى إلى ظهور ما يسمى بالتنافسية على أيدي علماء إدارة الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية حيث ظهرت العديد من الكتابات والتقارير حول مفهوم التنافسية ومؤشراتها الهدف منها حث الساسة الأمريكيين على إتباع آلية التنافسية بهدف الحفاظ على إعتلاء الولايات المتحدة الأمريكية لقمة الهرم الإقتصادي العالمي، وكانت نتيجة ذلك إنشاء مجلس التنافسية الأمريكي عام 1986 ويضم هذا المجلس عدداً كبيراً من صفوة المجتمع الإقتصادي الأمريكي من رؤساء ومديري المؤسسات والقيادات العمالية وأساتذة الجامعات، وإستهدف هذا المجلس رفع مستوى الوعي لدى الرأي العام الأمريكي، والتحاوور ونشر التقارير والمؤشرات وتقديم المقترحات التي تهدف إلى

زيادة الإنتاجية ودفع النمو الاقتصادي ورفع مستوى معيشة المواطن الأمريكي. (أحمد حامد رضوان، 2011، صفحة 16)

- الأمر الثاني: ظهور ما يسمى بالنظام الاقتصادي العالمي الجديد في بداية التسعينات من القرن العشرين خاصة بعد إنهاء المعسكر الإشتراكي وظهور سمات وتداعيات عديدة له، والتي كان أبرزها ظهور ما يسمى بظاهرة العولمة والتي تعني الإعتماد على إقتصاديات وقوى السوق. (زيدان و بريش، 2005، صفحة 15)

إن تحديد مفهوم دقيق للتنافسية يعد أمر صعبا نظرا لتداخله مع مفاهيم أخرى كالنمو والتنمية الاقتصادية وإزدهار الدول، بالإضافة إلى إرتباط هذا المفهوم وخضوعه للمتغيرات البيئية التي تتميز بالدينامكية وسرعة التطور والتغيير، ففي السبعينيات من القرن الماضي إرتبط هذا المفهوم بجوانب التجارة الخارجية، وخلال فترة الثمانينات إرتبط بالسياسة الصناعية للدول، وفي بداية التسعينات إرتبط بالسياسة التكنولوجية للدول، أما في بداية القرن الحادي والعشرين فقد أصبح يشير إلى قدرة الدول على رفع مستويات معيشة أفرادها. (زيدان و بريش، 2005، صفحة 15)

الفرع الثاني: تعريف التنافسية

يختلف مفهوم التنافسية باختلاف محل الحديث فيما إذا كان عن المؤسسة أو القطاع أو الدولة، وفي ما يلي ذكر لأهم التعريفات لمصطلح التنافسية حسب الأبعاد الثلاثة السابقة.

- التنافسية على مستوى الدولة: نجد أن هناك العديد من التعاريف وتختلف حسب الزاوية التي ترى منها التنافسية وستتطرق لأهم هذه التعاريف:
- تعريف المجلس الأمريكي للسياسة التنافسية: يعرف التنافسية على أنها: "قدرة الدولة على إنتاج سلع وخدمات تنافس في الأسواق العالمية وفي نفس الوقت تحقق مستويات معيشة مطردة في الأجل الطويل". (بن عيشي و كحلول، 2017، صفحة 270)
- كما يقصد بالتنافسية على أنها "قدرة الدولة على تعظيم القدرة الإنتاجية لتحسين تنافسياتها وبالتالي ضمان مستوى دخل مرتفع ومستمر لمواطنيها". (D, 2013, p. 2)
- تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE): تعرف التنافسية على مستوى الدولة بأنها: "الدرجة التي يستطيع بلد ما، في ظل أسواق حرة وعادلة، إنتاج سلع وخدمات تنجح في إختبار الأسواق الدولية، وفي الوقت نفسه المحافظة على توسيع المداخل الحقيقية لمواطنيها في المدى الطويل". (ببصار، 2020، صفحة 149)
- وتعرف أيضا بأنها "قدرة الدولة على منح مواطنيها مستوى معيشي عالي من خلال تحقيق نمو إقتصادي مستدام ومرتفع". (Alaoui, 2005, p. 41)

من خلال التعاريف السابقة فإن التنافسية الدولية هي الدرجة التي تستطيع فيها دولة ما إنتاج سلع وخدمات بمعايير عالية تنافس بها الأسواق العالمية وفي الوقت نفسه تحافظ على مستوى المعيشي لمواطنيها وذلك بتوسيع مداخيلهم الحقيقية في المدى الطويل.

- التنافسية على مستوى القطاع:

- يقصد بالتنافسية على مستوى القطاع على أنها: " قدرة مؤسسات قطاع صناعي معين في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الاعتماد على الدعم والحماية الحكومية". (حرايرية، 2015، صفحة 75)
- كما تعني أيضا: " قدرة القطاع على تحقيق القيمة المضافة العالية ضمن بيئة أعمال ذات تشريعات مرنة تتماشى مع التطورات الاقتصادية، وضمن آليات فعالة لقوى السوق، ومن ناحية الموردين والمستهلكين، بالإضافة إلى حرية الدخول إلى سوق العمل والخروج منها". (خروف و ثوامرية، 2017، صفحة 341)

من خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف تنافسية قطاع النشاط على أنها قدرة المؤسسات في قطاع معين على المنافسة في الأسواق المحلية والعالمية، وذلك من خلال تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بكفاءة وفعالية عالية وهذا باستغلال العوامل الإنتاجية على المدى الطويل بدون الاعتماد على أي دعم أو حماية دولية.

حيث يتم قياس تنافسية أي قطاع من خلال الربحية، الميزان التجاري ومحصلة الإستثمار الأجنبي المباشر الداخول والخارج.

- التنافسية على مستوى المؤسسة:

- تعرف التنافسية لدى المؤسسة أنها: " القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، مما يعني نجاحا مستمرا لهذه المؤسسة على الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة". (أحمد حامد رضوان، 2011، صفحة 21)
- كما تعرف بأنها: " القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالتنوع الجيدة، والسعر المناسب، وفي الوقت المناسب مما يؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى". (حجازي و معالم، 2013، صفحة 168)

من خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف تنافسية المؤسسة على أنها القدرة على كسب رضا الزبون وذلك من خلال توفير سلع وخدمات بجودة عالية وسعر مناسب وهذا يمنحها حصة سوقية مقارنة بالمؤسسات الأخرى والنفوذ إلى الأسواق الخارجية والحفاظ على مركزها التنافسي في بيئة مفتوحة ومعقدة وهذا طبعا بدون الاعتماد على أي شكل من الأشكال الدعم المقدم من الدولة.

بعد التطرق إلى تعريف التنافسية وفقا لمستوياتها الثلاثة يمكن القول أن مفهوم التنافسية يختلف باختلاف مستوى التحليل، إذا كان على مستوى الدول أو القطاع أو المؤسسة غير أن هناك علاقة تكاملية تقود كل منهم تدريجيا للأخرى، فلا يمكن الإرتقاء بتنافسية قطاع اقتصادي دون وجود مؤسسات قادرة على قيادة هذا القطاع الاقتصادي لإكتساب مقدرة

تنافسية على الصعيد الدولي، وبالتالي الإرتقاء بمستويات المعيشة ومتوسط دخل الفرد على صعيد الدولة. غير أن وجود مؤسسة أو قطاع صناعي ذو قدرة تنافسية لا يؤدي حتما لإمتلاك الدولة لهذه الميزة، وفي المقابل فإن تحقيق الدولة لمعدل مرتفع ومستمر لدخل الفرد يعد دليلا على أن النشاطات الاقتصادية المختلفة تمتلك في مجملها ميزة تمكنها من المنافسة على الصعيد الدولي.

الفرع الثالث: أسباب التنافسية وأنواعها

أولا: أسباب التنافسية

تعددت الأسباب التي جعلت التنافسية عنصرا أساسيا في عالم أعمال، ويمكن لنا إبراز أهم هذه الأسباب فيما يلي:

(خروف و ثوامرية، 2017، صفحة 343)

1. تعدد الفرص في السوق العالمي نتيجة تحرير التجارة الدولية؛
2. وفرة المعلومات في مختلف الأسواق نتيجة تطور أساليب بحوث السوق والشفافية التي تتعامل بها مختلف المؤسسات في المعلومات المتصلة بالسوق وغيرها من المعلومات ذات الدلالة على مراكزها التنافسية؛
3. سهولة الإتصالات وتبادل المعلومات بين مختلف وحدات وفروع المؤسسات بفضل شبكة الأنترنت وغيرها من آليات الإتصال الحديثة؛
4. تدفق نتائج البحوث والتطورات التقنية وتسارع مختلف عمليات الإبداع والإبتكار؛
5. مع زيادة الطاقات الإنتاجية وإرتفاع مستويات الجودة والسهولة النسبية في دخول منافسين جدد في الصناعات كثيفة الأسواق، تحول السوق إلى سوق مشتري تتركز القوة الحقيقية فيه للزبائن الذين إنفتحت أمامهم فرص الإختيار والمفاضلة بين بدائل متعددة لإشباع رغباتهم بأقل تكلفة وبأيسر الشروط، ومن ثم تصبح التنافسية هي الوسيلة الوحيدة للتعامل في السوق من خلال العمل على إكتساب وتنمية القدرات التنافسية.

ثانيا: أنواع التنافسية

يتم تصنيف التنافسية إلى عدة أنواع وهي:

1. التنافسية حسب الموضوع: تنقسم التنافسية حسب الموضوع إلى: (داودي و محبوب، 2007، صفحة 39)
 - أ. تنافسية المنتج: تعتبر تنافسية المنتج شرطا لازما للتنافسية المؤسسة لكنه ليس كاف، وغالبا ما يتم الإعتماد على سعر التكلفة كأداة وحيدة لتقويم تنافسية هذا الأخير، ويعد هذا أمر غير صحيح، باعتبار أن هناك مؤشرات أخرى قد تكون أكثر دلالة كالجودة وخدمات ما بعد البيع؛
 - ب. تنافسية المؤسسة: يتم تقويمها على أساس أشمل منه في المنتج، فمن الناحية المالية مثلا يتم تقويم المنتج بالإستناد إلى الهامش الذي يحققه، بينما تنافسية المؤسسة يتم تقويمها على أساس هوامش كل المنتجات.

2. التنافسية على أساس الزمن: تنقسم التنافسية وفقا لزمان إلى: (داودي و محبوب، 2007، صفحة 39)

- أ. التنافسية اللحظية: تعتمد على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية واحدة، غير أنه لا يجب أن نتفاعل بشأها لكونها قد تنجم عن فرصة عابرة في السوق أو ظروف أخرى جعلت المؤسسة في وضعية إحتكارية؛
- ب. القدرة التنافسية: تختص بالفرص المستقبلية وبالنظرة طويلة المدى من خلال عدة دورات إستغلال.

3. التنافسية حسب السعر: تنقسم التنافسية حسب معيار السعر إلى نوعين هما: (علام و سنوساوي، 2018، الصفحات

76-77)

- أ. التنافسية السعرية: البلد ذو التكاليف الأقل يتمكن من تصدير السلع إلى الأسواق الخارجية بصورة أفضل ويدخل هنا أثر سعر الصرف؛

ب. التنافسية غير السعرية: وتشمل:

- التنافسية النوعية: وتشمل إضافة إلى النوعية والملائمة وعنصر الإبداع التكنولوجي،... فالبلد ذو المنتجات المبتكرة وذات النوعية الجيدة والأكثر ملائمة للمستهلك، حيث المؤسسات المصدرة ذات السمعة الحسنة في السوق يتمكن من تصدير سلعة حتى ولو كانت أعلى سعر من سلع المنافسة.

- التنافسية التقنية: حيث تتنافس المؤسسات من خلال النوعية في صناعات عالية التقنية.

4. التنافسية الظرفية والتنافسية المستدامة: يميز تقرير التنافسية العالمية الصادر عن المنتدى الإقتصادي العالمي لعام 2000 بين

نوعين من تنافسية هما: (أحمد حامد رضوان، 2011، صفحة 35)

- أ. التنافسية الظرفية: هي التنافسية التي تركز على مناخ الأعمال وعمليات المؤسسات وإستراتيجياتها، وتحتوي على عناصر مثل التكلفة، النوعية، الحصة السوقية...؛

ب. التنافسية المستدامة: هي التنافسية التي تركز على الإبداع التكنولوجي، رأس المال البشري والفكري، التعليم، رأس المال البشري والإنتاجية، البحث والتطوير، الطاقة الإبداعية، الوضع المؤسسي...

الفرع الرابع: مجالات التنافسية

حتى تتمكن المؤسسة من إحتلال الصدارة في السوق المحلية أو العالمية لا بد لها من اللجوء إلى التنافس ضمن

مجالات عديدة تتكامل وتتداخل فيما بينها، من بين هذه المجالات نذكر: (علالي، 2017، الصفحات 282-283)

أولا: التنافس بالوقت

حيث يجرى التنافس بين المؤسسات على إختصار الوقت في كل العمليات، خاصة تلك المرتبطة بالدورة (إمداد، تموين، إنتاج، تسويق)، وإختصار الوقت بين كل إبتكار وتقديم منتج جديد أي تقليص دورة حياة المنتج، وعلى هذا الأساس أصبح الوقت موردا من موارد المؤسسة وعاملا مهما، كما أنه أخذ بعدا إستراتيجيا.

ثانيا: التنافس بالجودة

تعد الجودة أهم سلاح تنافسي للمؤسسة وشرط أساسي لقبول أي منتج بشكل عام سواء بالسوق المحلية أو العالمية، مصدر لتميز المؤسسة وإرتفاع قدرتها التنافسية من أجل البقاء والإستمرار ويتطلب التنافس بالجودة عدة مقومات تتمثل أهمها في: (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 174)

1. الإعتماد على حاجات الزبائن كأساس لتصميم المنتجات وكافة وظائف ونظم المؤسسة؛
2. جعل الجودة على قمة أولويات الإدارة العليا؛
3. إعتماد وتنمية ثقافة الجودة في الأداء السليم من المرة الأولى؛
4. إختيار وتدريب وتحفيز القوى العاملة للنجاح في الأداء المتميز القائم على الإبتكار؛
5. تصميم سليم للمنتجات وتنفيذ سليم للتصميمات؛
6. الإهتمام بتعزيز العلاقات مع الموردين؛
7. تبني مفهوم التحسين المستمر؛
8. إستخدام تكنولوجيا المعلومات في تصميم النظام الإنتاجي؛
9. تبني فلسفة الجودة الشاملة بدلا من مراقبة الجودة.

ثالثا: التنافس بالتكلفة

وتعرف تنافسية التكاليف بأنها: "قدرة المؤسسة على تخفيض التكاليف الوحدوية لإنتاجها بنسبة أقل من المؤسسات المنافسة الأخرى".

رابعا: التنافس التكنولوجي

بهدف بناء مركز تنافسي تتنافس مؤسسات القطاع الواحد حول الحصول على أحدث تكنولوجيا الإنتاج التي تسمح بتحسين وتطوير المنتجات القديمة أو طرح منتجات جديدة، الحصول على مزايا تنافسية قائمة على أساس التكلفة الأقل، تقديم منتجات متميزة من خلال البحوث والإبتكارات الحديثة والمعارف العلمية وبراءات الإختراع، حيث تشكل هذه الأخيرة بعدا تنافسيا وحاجزا يمنع دخول المؤسسات الجديدة كقوة تنافسية محتملة.

خامسا: التنافس بالأسعار

يعتبر السعر سلاح تنافسي للمؤسسة ومن أسهل السياسات التي تلجأ إليها للتنافس، وتعرف التنافسية السعرية بأنها: "إمتلاك المؤسسة لميزة تنافسية في حرية إختيار الأسعار المناسبة ذات الكفاءة مقارنة بمنافسيها".

الفرع الخامس: أهمية التنافسية

أصبحت عبارة التنافسية ذات أهمية متزايدة في عالم اليوم إذ أصبح لها مجالس، هيئات، إدارات، ولها سياسات، إستراتيجيات، ومؤشرات خاصة بها، إذ تقدم لكبار المسؤولين تقارير عنها وليس لرجال الأعمال فقط، ومن المعلوم

أنه في الوقت الحاضر المؤسسات هي التي تتنافس وليست الدول وعليه فإن المؤسسات التي تملك قدرات تنافسية عالية تكون قادرة على المهمة في رفع مستوى معيشة أفراد دولها. (عبدوس، 2011، صفحة 89)

وعلى العموم نوجز أهمية التنافسية في النقاط التالية: (عبدوس، 2011، صفحة 90)

1. إرتفاع العائد والمردود، ومنه ضمان مستوى أفضل للدخل، ومستوى معيشة جيد؛
2. إزدياد القدرة وإمتلاك المهارة ورفع الكفاءة سواء المادية أو البشرية وإستغلال الفرص الإستثمارية المتاحة وتعميقها ونشر وتوسيع وزيادة الطاقات والقدرات الإستثمارية؛
3. الإستقرار الوظيفي المتنامي والنمو الفاعل المستمر سواء في مجال العمل أو النشاط الإقتصادي الذي يمارسه هذا الفرد في إطار المجتمع؛
4. إختراق الأسواق الأجنبية المختلفة بفعالية وجدارة؛
5. ضمان بقاء وإستمرار نشاط المؤسسات وتحسين أدائها من خلال إستغلال أمثل وكامل لكل مجالات وميادين التنافس.

المطلب الثاني: مؤشرات قياس التنافسية

تختلف مؤشرات قياس التنافسية باختلاف مكان الحديث فيما إذا كان عن تنافسية المؤسسة أو القطاع الإقتصادي أو تنافسية الدولة، ولكل مستوى منها مؤشرات معينة لقياسها تتمثل فيما يلي: (بعلة و عجيني، 2018، الصفحات 10-11)

أولاً: على مستوى المؤسسة

تتمثل أهم مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة في:

1. الربحية: تشكل الربحية مؤشراً هاماً على التنافسية الحالية للمؤسسة، فإذا كانت المؤسسة تعظم أرباحها السنوية معناه أنها لا تتنازل عن هامش الربح مقابل الرفع من حصتها السوقية، ولكن يمكن أن تكون البيئة التنافسية في تغيير مستمر مع دخول منافسين جدد مما يزيد من حدة المنافسة، وبذلك فإن تنافسيتها الحالية المبنية على تحقيق الأرباح السنوية لن تكون ضامنة لتنافسية مستقبلية، وإذا كانت ربحية المؤسسة التي تريد البقاء في السوق ينبغي أن تمتد لفترة من الزمن، فإن القيمة الحالية لأرباح المؤسسة تتعلق بالقيمة السوقية لها. ولقياس ربحية المؤسسة يستخدم ما يعرف بمؤشر توبن (Tobin's) فإذا كانت تلك النسبة أقل من الواحد فإن المؤسسة ليست تنافسية. (وديع، 2003، صفحة 11)
- مؤشر توبن = النسبة السوقية للدين و رؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة ÷ تكلفة إستبدال الأصول.

تعتمد المؤسسة في تحقيقها للأرباح على إنتاجيتها العالية وتكلفة عوامل إنتاجها المنخفضة وأيضاً على الجاذبية النسبية لمنتجاتها من وجهة نظر الزبائن ومحاولة تحقيق رضاهم بإعتماد على مؤشرات مثل الجودة والإبتكار التي تعتبر عناصر مهمة في إكتساب الجاذبية ومن ثم النفاذ إلى الأسواق والمحافظة عليها. (وديع، 2003، صفحة 11)

2. تكلفة الإنتاج: تكون المؤسسة غير تنافسية إذا كانت تكلفة الإنتاج المتوسطة تتجاوز سعر منتجاتها في الأسواق، وذلك إما لإنخفاض إنتاجيتها أو عوامل الإنتاج مكلفة كثيراً، أو للسببين السابقين معاً.
3. الإنتاجية الكلية للعوامل: إن الإنتاجية الكلية للعوامل تقيس الفاعلية الكلية التي تحول فيها المؤسسة مجموعة عوامل الإنتاج إلى منتجات، ومن الممكن مقارنة الإنتاجية الكلية للعوامل أو نموها لعدة مؤسسات على مستويات محلية ودولية، ويمكن إرجاع نموها سواء إلى التغيرات التقنية وتحرك دالة التكلفة نحو الأسفل أو إلى تحقيق وفورات في الحجم، كما يتأثر هذا المؤشر بالفروقات عن الأسعار المستندة إلى التكلفة الحدية.
4. الحصة من السوق: من الممكن أن تكون المؤسسة ذات ربحية وتستحوذ على جزء هام من السوق الداخلية دون أن تكون تنافسية على مستوى الدولي ويحدث هذا عندما تكون السوق المحلية محمية بعوائق إتجاه التجارة الدولية، كما يمكن للمؤسسات الوطنية أن تكون ذات ربح آني ولكنها غير قادرة على المنافسة عند تحرير التجارة أو بسبب أوضاع السوق لذا ينبغي مقارنة تكاليف المؤسسة مع تكاليف المنافسين الدوليين، وكلما كانت التكلفة الحدية للمؤسسة ضعيفة بالقياس إلى التكاليف الحدية لمنافسيها، كلما كانت حصتها من السوق أكبر.

ثانياً: على مستوى القطاع

إن تقييم تنافسية قطاع يتم بالمقارنة مع القطاع المماثل لبلد آخر، وأهم المؤشرات المستعملة هي:

1. مؤشرات التكاليف والإنتاجية: نقول عن قطاع ما أنه تنافسياً إذا كانت الإنتاجية الكلية للعوامل فيه مساوية أو أعلى منها لدى المؤسسات الأجنبية المزاخرة، أو إذا كان مستوى تكاليف الوحدة يساوي أو أقل من تكاليف الوحدة للمنافسين الأجانب.
2. مؤشرات الحصة من السوق الدولي: يستعمل في هذا المجال الميزان التجاري والحصة من السوق الدولي كمؤشرين عن التنافسية على مستوى القطاع، وهكذا فإن القطاع يخسر تنافسيته عندما تتناقص حصته من الصادرات الوطنية الكلية، أو أن حصته من الواردات تتزايد.
3. دليل التجارة ضمن الصادرات: يبين هذا الدليل الصلات التجارية ضمن الصناعات، وكلما إرتفعت قيمته كلما دل ذلك على تقدم الصناعة في البلد المعني.

ثالثاً: على مستوى الدولة

هناك معياران ضروريان لقياس تنافسية الدولة نبيها فيما يلي: (أحمد حامد رضوان، 2011، الصفحات 55-56)

1. نمو الدخل الحقيقي للفرد ونمو الإنتاجية: إن نمو الدخل الحقيقي للفرد ونمو الإنتاجية مفهومان مرتبطان وليس متشابهين أي أنهما مكملان لبعضهما، وهو الأمر الذي وضحه Markusen بقوله أن الدخل الحقيقي للفرد يرتبط بعوامل الإنتاج الكلية، وتوافر رأس المال والموارد الطبيعية وكميات التبادل.
2. النتائج التجارية: هناك عدد من المؤشرات التي على أساسها يتم قياس النتائج التجارية لدولة ما وما إذا كان إقتصاد هذه الدولة تنافسي أم لا، ولعل أبرز تلك الدلائل والمؤشرات هي:
 - أ. الميزان التجاري: ويوضح الميزان التجاري الفرق بين قيمة واردات بلد ما خلال فترة ما، وبين قيمة صادراته.
 - ب. تركيب الصادرات: إستخدام بعض الإقتصاديين آلية تقيس نسبة الصادرات لبلد ما والتي تعود للقطاعات ذات القيمة المضافة لكل عامل أو إلى القطاعات مرتفعة الجودة، فإذا كانت هذه النسبة مرتفعة نسبيا أو قابلة للزيادة فهذا مؤشر على تحسن في ميزة التنافسية للقطاعات التي تكون مرتفعة الأجر، وهذا يعني أن الإنتاجية تزيد في فروع النشاط الإقتصادي للسلع القابلة للتداول تجاريا وذات القيمة المضافة للفرد بشكل أسرع من غيرها من القطاعات الاقتصادية، وهو الأمر الذي يؤثر على تنافسية الدولة.

المطلب الثالث: الإستراتيجيات العامة للتنافس

إن إكتساب المؤسسة لمميزات تنافسية هو دليل على نجاح الإستراتيجيات المعتمدة من قبلها، وفي هذا الإطار قدم porter ثلاث أنواع من الإستراتيجيات التنافسية أطلق عليها الإستراتيجيات العامة للتنافس وهي: (بن عيشي و كحلول، 2017، الصفحات 272-273)

أولاً: إستراتيجية القيادة الشاملة للتكلفة

هي إستراتيجية تستهدف في الأساس حصول المؤسسة على وضعية تسيطر من خلالها على مجال التنافس عن طريق تكاليف إنتاج أقل من تكاليف منافسيها داخل القطاع، ومن بين أهم العوامل المساعدة على تخفيض التكلفة: إقتصاديات الحجم، إقتصاديات وفورات التعلم، تكنولوجيا الإنتاج، تصميم العمل، تكلفة المواد الأولية، إختيار قرارات تشغيلية أخرى كالحد من الخدمات المقدمة للمشتريين أو تقديم مرتبات وحوافز أقل للموظفين مقارنة مع المنافسين أو تخفيض عدد قنوات التوزيع أو خفض حجم الإنفاق على البحث والتطوير...

ثانياً: إستراتيجية التمييز

وفق هذه الإستراتيجية تسعى المؤسسة إلى التمييز عن منافسيها من خلال التمكن من كسب خاصية فريدة يريدها الزبائن ويصعب محاكاتها أو تقليدها، بحيث تجعل الزبون يقبل بدفع سعر أعلى من المعتاد، وترتكز هذه الإستراتيجية على مجموعة من الشروط أهمها:

1. إنخفاض حساسية الزبون لإرتفاع الأسعار؛

2. إدراك الزبون لتمييز المنتج عن غيره؛
3. القدرة على متابعة إحتياجات الزبون ورغباته؛
4. القدرة على التطوير والتجديد؛
5. الحرص على أن يكون المبلغ الذي يدفعه الزبون أعلى من تكلفة إنتاج وحماية عنصر التمييز؛
6. الحرص على عدم رفع السعر بشكل يدفع الزبون إلى التخلي عن شراء المنتج.

ثالثاً: إستراتيجية التركيز

تهدف إستراتيجية التركيز إلى بلوغ أحسن مركز تنافسي، من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من الزبائن أو بواسطة التركيز على سوق جغرافي محدد، والإفتراض الأساسي هنا هو إمكانية خدمة السوق الضيق بشكل أكثر كفاءة وفعالية عما هو الحال عند القيام بخدمة السوق ككل، ويتم تحقيق الميزة التنافسية في ظل هذه الإستراتيجية من خلال: تمييز المنتج بشكل أفضل بحيث يشبع حاجات القطاع السوقي المستهدف، أو من خلال تكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع السوقي.

ويعتمد نجاح إستراتيجية التركيز على مجموعة من العوامل أو الحالات أهمها:

1. وجود مجموعات مختلفة ومتميزة من الزبائن ممن لهم حاجات مختلفة أو يستخدمون المنتج بطرق مختلفة؛
2. عدم محاولة أي منافس آخر التخصص في نفس القطاع السوقي المستهدف؛
3. تفاوت قطاعات الصناعة بشكل كبير من حيث الحجم ومعدل النمو والربحية؛
4. عندما لا تسمح موارد المؤسسة سوى بتغطية قطاع سوقي معين (محدود)؛
5. عند إشتداد حدة عوامل التنافس الخمس بحيث تكون بعض القطاعات أكثر جاذبية عن غيرها.

وهناك بعض المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات عند إنتهاج إستراتيجية التركيز: (علي سويسي و عباس الخفاجي،

2014، صفحة 77)

- التعرض للتوقف بسبب إنخفاض أو ندرة المواد الأساسية التي تعتمد عليها في الإنتاج؛
- تعرض المؤسسة للخطر بسبب تقلص الطلب على المنتجات التي تقدمها بسبب:
 - التغير في الظروف المحيطة؛
 - ظهور منافسين جدد؛
 - تقديم منتج بديل لمنتج المؤسسة؛
 - عدم الإستفادة القصوى من الطاقات المتاحة لدى المؤسسة في حال إنخفاض الطلب؛
 - عدم إشباع حاجات ورغبات الزبائن؛
 - عدم توزيع المخاطرة على مجالات ومنتجات متعددة؛
 - عدم القدرة على التعامل مع مجالات الأعمال الأخرى غير المجال الذي تركز عليه.

المبحث الثاني: الإطار الإستراتيجي للبيئة التنافسية وتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية

إن المؤسسة تؤثر وتتأثر بمحيطها الداخلي والخارجي لذلك نجد أنها تستعين بوسيلة من وسائل الإدارة لتحليل أدائها وهي التحليل الإستراتيجي، حيث تركز هذه الأداة على تعزيز عوامل تنافسية المؤسسة من خلال دراسة البيئة الداخلية وهذا من أجل الوصول إلى نقاط قوتها وضعفها، كما تهتم بدراسة البيئة الخارجية وذلك من أجل إكتشاف الفرص لإستغلالها والتهديدات لمواجهتها، ومن هنا يمكن تحديد الموقف الإستراتيجي للمؤسسة ومنها تستطيع وضع مجموعة من البدائل الإستراتيجية التي تساعد في تحقيق أهدافها وتحسين تنافسياتها للحفاظ على حصتها في السوق وإستمراريتها لفترة أطول.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى:

- الإطار العام للتحليل الإستراتيجي للبيئة التنافسية؛
- تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية؛
- وسائل تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: الإطار العام للتحليل الإستراتيجي للبيئة التنافسية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى الإطار العام للتحليل الإستراتيجي للبيئة التنافسية والذي يتضمن تعريف التحليل الإستراتيجي، تحليل البيئة التنافسية للمؤسسة، التحليل الثنائي لبيئة المؤسسة وفق نموذج (Swot).

الفرع الأول: تعريف التحليل الإستراتيجي

يعرف التحليل الإستراتيجي على أنه: "مجموعة من الوسائل التي تستخدمها إدارة المؤسسة في تحديد مدى التغير في البيئة الخارجية، وتحديد الميزة التنافسية أو الكفاءة المميزة للمؤسسة في السيطرة على بيئتها الداخلية بحيث يساهم ذلك في زيادة قدرة الإدارة العليا في تحديد أهدافها ومركزها الإستراتيجي" (مخفي و بختة، 2016، صفحة 93)، كما يعرف أيضا بأنه "تشخيص عوامل القوة والضعف الداخلية، والفرص والتهديدات الخارجية، والإستراتيجية التي تمثل التوافق الأفضل فيما بينهما." (القطب، 2012، صفحة 84)

وبالتالي يمكن القول أن التحليل الإستراتيجي هو عبارة عن مجموعة من العناصر التي تقوم بتحليل المتغيرات التي تحيط بالمؤسسة سواء كانت داخلية وذلك بتحديد نقاط القوة والضعف أو خارجية باستغلال الفرص ومواجهة التهديدات، بهدف تحديد التوجهات الإستراتيجية التي تسمح لها بتحسين وضعيتها التنافسية.

الفرع الثاني: تحليل البيئة التنافسية للمؤسسة

إن لتحليل البيئة التنافسية الداخلية والخارجية للمؤسسة دور في كشف نقاط القوة التي تحافظ على المؤسسة وتعمل على تطويرها، وكذلك لها دور في تحديد نقاط الضعف التي تعتبر تهديدات لها عند تحقيق أهدافها والتي يجب عليها مواجهتها، ومن أجل تشخيص وتحليل البيئة التنافسية تختار المؤسسة عدة أساليب ونماذج خاصة ملائمة لمحيط وإمكانيات المؤسسة.

أولاً: البيئة التنافسية الداخلية

تحتوي البيئة التنافسية الداخلية على مجموعة من المتغيرات التي يمكن للمؤسسة التحكم فيها نسبياً ظهرت نتيجة لتفاعل عناصر المؤسسة، وبما أن البيئة الداخلية ترتبط بأداء المؤسسة بشكل مباشر فقد تكون لهذه المتغيرات نقاط قوة تعين المؤسسة على تحقيق أهدافها وتحسين تنافسيتها أو نقاط ضعف تهدد مركزها التنافسي، لذلك وجب على المؤسسة القيام بعملية تحليل البيئة الداخلية للمؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف المتوقعة مستقبلاً من أجل إستغلال الفرص ومواجهة التهديدات.

1. تعريف البيئة التنافسية الداخلية: تعرف البيئة الداخلية على أنها "الحيز الذي تستطيع المؤسسة التحكم فيه والتأثير عليه وتغييره وفق ما تحتاجه لصياغة إستراتيجيتها والذي من خلاله تتمكن المؤسسة من تسيير أعمالها بفعالية أكبر وأدق، ولا يمكن للمؤسسة صياغة إستراتيجية معينة بدون تحليل كاف وحيد لبيئتها الداخلية وإمكانياتها، بمعنى آخر معرفة نفسها وقدراتها ومدى قوتها أو ضعفها، وذلك في محاولة لتسخير بيئتها الداخلية وتطويرها في أغراضها، وتمثل عوامل البيئة الداخلية في وظائف ونشاطات المؤسسة الرئيسية لأنها الأعمدة الأساسية لأنشطتها، وتكمن أهمية تحليل هذه العوامل في تحديد مصادر القوة وتدعيمها وتعميمها، ومصادر الضعف لتقويتها وتصحيحها". (رميدي و العيداني، 2017، صفحة 38)

وهناك من يعرف البيئة الداخلية للمؤسسة بأنها "مجموعة العوامل والمكونات والمتغيرات المادية والمعرفية والتنظيمية ذات الصلة الوثيقة بحدود المؤسسة الداخلية، وتمثل المستوى البيئي التنظيمي الداخلي المرتبط بشكل محدود ودقيق بالتطبيقات الإدارية والتنظيمية للمؤسسات". (بقة و محلب، 2015، صفحة 139)

وبالتالي يمكن القول أن البيئة الداخلية للمؤسسة هي عبارة عن العناصر والمكونات التي تقع داخل المؤسسة والتي تستطيع المؤسسة التحكم فيها وتمكن من خلالها تسيير أعمالها بفاعلية.

2. مكونات البيئة التنافسية الداخلية: لقد اختلف باحثو الإدارة الإستراتيجية في تحديد عناصر البيئة التنافسية الداخلية، فالبعض أكد على موارد المؤسسة المتمثلة في الموارد المالية، البشرية والإنتاجية، وأكد آخرون على العوامل الإدارية والتنظيمية ممثلة في هيكل المؤسسة، ثقافتها ومواردها، والبعض أكد على العوامل الوظيفية ممثلة في الإنتاج، التسويق، الأفراد،

والمالية، والبعض كان تركيزهم على العوامل المالية والربحية، غير أنه أجمع الكثيرون على الموارد، الهيكل التنظيمي وثقافة المؤسسة كمكونات أساسية للبيئة التنافسية الداخلية. (حايف سي حايف، 2016، صفحة 55)
أ. الموارد:

- تعريف الموارد: لقد اختلفت وجهات نظر الباحثين بخصوص تحديد مفهوم دقيق لموارد المؤسسة، حيث يرى Wernerfelt مؤسس (Resource Based View) أن موارد المؤسسة تتمثل في مجموع الأصول الملموسة والغير ملموسة المرتبطة بأنشطة المؤسسة خلال فترة زمنية نسبية. فبالإضافة إلى الأصول الملموسة التي يأخذها عادة بعين الاعتبار الإقتصاديون، المتعلقة بالتكنولوجيات، الموارد البشرية، التجهيزات، المواد الأولية، نجد الأصول الغير ملموسة سمعة المؤسسة، العلامة التجارية، العمليات التنظيمية، المعلومات، المعارف... التي تراقبها المؤسسة وتسمح لها بتصميم وتنفيذ الإستراتيجيات التي تمكنها من تعزيز كفاءتها وفعاليتها. (سماللي و بلالي، 2004، صفحة 156)

حسب "Barney" فإن موارد المؤسسة تتمثل في جميع الأصول، القدرات، العمليات التنظيمية، الميزات، المعلومات والمعارف... إلخ، التي تسييرها المؤسسة وتسمح لها بتخطيط وتطبيق إستراتيجياتها التنافسية للوصول إلى الأداء المميز (Ghera, 2010, p. 143).

فمن خلال هذه التعاريف يمكن أن نعرف المورد على أنه كل ما تمتلكه المؤسسة من أصول سواء كانت منظورة كالمباني والآلات أو الغير منظورة كالقدرات والميزات والمعلومات والتي تشكل نقاط القوة أو الضعف بالنسبة للمؤسسة كما لها دور فعال في تحسين الميزة التنافسية عند إستغلالها بطريقة مثلى.

- خصائص الموارد: للموارد مجموعة من خصائص عديدة ومتنوعة نذكر منها ما يلي: (موساوي و خالد، 2005، صفحة 173)

➤ الندرة: يجب أن يتميز المورد بالندرة، بمعنى يمكن لعدد محدود من المؤسسات فقط الحصول عليه حتى لا يتمكن المنافس من نقلها؛

➤ القيمة: يجب أن يكون للمورد قيمة، لكي يسمح بانتهاز الفرص، وتجنب التهديدات، كما أنه يسهل على المؤسسة الدخول إلى أسواق مختلفة، و يساهم بطريقة معتبرة في قيمة المنتج النهائي في نظر الزبون؛

➤ التقليد: يجب أن يكون المورد صعب التقليد وهذا يمنع المنافسين من إكتسابه، يقول كل من Runelt بأن إجراءات الإنتاج في المؤسسة لا يمكن تقليدها بدقة، عندما لا تكون العوامل التي تحقق الأداء المرتفع واضحة، نتيجة إحتوائها لمعارف ضمنية، وتكمن هذه الصعوبة نتيجة الأسباب التالية:

✓ تمتلك المؤسسة موردا متعلق بظرف تاريخي نادر، في هذه الحالة يصعب على المنافسين تقليده؛

✓ العلاقة ما بين موارد المؤسسة والميزة التنافسية المحققة، غير واضحة الأسباب، وغير مفهومة؛

✓ المراحل أو الموارد التي سمحت للمؤسسة بتحقيق الميزة التنافسية معقدة إجتماعيا مثلا العلاقات ما بين الأفراد، سمعة المؤسسة هي ظواهر إجتماعية يصعب تقليدها.

➤ البدائل: حتى يحافظ المورد على قيمته، لا يجب أن يكون له بديل، حتى لا يتسنى للمنافس نقله.

ب. الهيكل التنظيمي: يعبر الهيكل التنظيمي عن التنظيم الأساسي لعلاقات العمل في المؤسسة كونه يمثل الإطار العام للعلاقات التنسيقية فيها والوسيلة الفعالة في تحقيق أهدافها ومواجهتها للظروف البيئية المحيطة وهو يعني الطريقة التي يتم بها تقسيم العمل وتنسيق أنشطة المؤسسة. (ناصر حسين، صفحة 2)

لقد تناول كثير من العلماء مفهوم الهيكل التنظيمي سواء من الأوائل أو المعاصرين، وأيضاً عدداً غير قليل من الممارسين، ونستعرض فيما يلي أهم هذه التعريفات التي تعكس تطور النظرة إلى الهيكل التنظيمي:

- يعرفه (Stoner) بأنه: "الآلية الرسمية التي يتم من خلالها إدارة المؤسسات عبر تحديد خطوط السلطة والاتصال بين الرؤساء والمرؤوسين". (بوزيان و مذكور، 2018، صفحة 125)
- كما عرفه (Richard) بأنه: " الطريقة التي تنظم بها المؤسسة مواردها البشرية في صورة علاقات مستقرة نسبياً والتي تعد إلى حد كبير أنماط التفاعل والتنسيق و السلوك الموجه نحو إنجاز أهداف المؤسسة". (عبد القادر محمد منصور، 2014، صفحة 79)
- بينما عرفه (Robbins) بأنه: " إطار يوضح كيفية تقسيم الأنشطة، وتجميعها والتنسيق بينها". (بوهلال و بوقلي، 2016، صفحة 13)

وبناء على التعاريف المختلفة السابقة لمفهوم الهيكل التنظيمي يمكن القول بأنه يتألف من تقسيمات تنظيمية تبين المهام والأنشطة كما يظهر العلاقات بين الإدارات والأقسام وبين رؤسائها ومشرفيها، فالهيكل التنظيمي وسيلة تستخدم لإنجاز وتحقيق الأهداف التي نشأت المؤسسة من أجلها.

وتكمن أهمية الهيكل التنظيمي في النواحي التالية: (عبد القادر محمد منصور، 2014، صفحة 80)

- يساعد الهيكل التنظيمي على توزيع الأعمال والوظائف والمهام للأفراد على أساس علمي لا بناء على عوامل شخصية؛
- يقضي على الإزدواجية في العمل خصوصاً عند تشكيل العمل بشكل واضح وتحديد مهام كل إدارة وواجباتها على حده؛
- يوضح العلاقة بين العاملين في المؤسسة ويحدد الموقع الإداري لكل منهم وما الأعمال الموكلة إليهم؛
- يساعد المؤسسة على الإستجابة للمتغيرات الداخلية والخارجية والتكيف معها؛
- مهم في تحديد إجراءات العمل ورسم السياسات الرئيسية؛
- يساعد على تدريب وتنمية القدرات البشرية في المؤسسة حتى يتمكنوا من إتخاذ القرارات بصورة فعالة.

ج. ثقافة المؤسسة:

- تعريف ثقافة المؤسسة: تلعب الثقافة التنظيمية دورا بارزا في حياة المؤسسات، وذلك لما لها من دور فعال في تحديد كفاءة وفعالية التنظيمات الإدارية وسلوك الأفراد العاملين، وبالتالي التأثير على كفاءة وأهمية القرارات الإدارية، وعلى هذا فإن دراسة الثقافة التنظيمية تركز على المظاهر الثقافية والمعنوية أكثر من البحث في الجوانب المادية والهيكلية للمؤسسات. (مشنان، 2016، صفحة 65)

وبذلك لم يتوصل علماء التنظيم إلى تعريف محدد وإنما طوروها الكثير من التعريفات التي يغلب عليها التداخل وإن كان بعضها يكمل بعضا، ويرجع السبب في ذلك إلى كون الثقافة التنظيمية مدركة، وفي تغير مستمر وتتميز بالتعدد والتنوع حسب التنظيمات الرسمية والغير رسمية (مشنان، 2016، صفحة 65)، وفيما يلي عرض لبعض التعاريف:

- فقد عرفها (Gibson) جيبسون بأنها تعني: "شيئا مشابها لثقافة المجتمع، إذ تتكون ثقافة المؤسسة من قيم وإفتراضات وقواعد ومعايير وأشياء من صنع الإنسان، وأنماط سلوكية مشتركة". (بركان و جليد، 2017، صفحة 176)
- أما (Robbins) فيرى أن الثقافة التنظيمية عبارة عن: "النظام المطبق من خلال نظام المفاهيم المشتركة والأعراف والتقاليد التي تكون سائدة بين أعضاء المؤسسة والتي تميزها عن مؤسسات أخرى". (بوزيدي و داسي، 2020، صفحة 233)
- كما تعرف بأنها: "منظومة المعاني والرموز والمعتقدات والطقوس والممارسات التي تتطور وتستقر مع الزمن وتصنع سمة خاصة للتنظيم بحيث تخلق فهما عاما بين أعضائه حول خصائص التنظيم والسلوك المتوقع من الأعضاء فيه". (بحاش، 2019، صفحة 1789)

- وتعرف أيضا أنها: " بمثابة عرف لبيئة العمل التي تضم مجموعة من القيم والمعتقدات وغيرها من الأنماط السلوكية المشتركة التي تم تبنيها من طرف العاملين كدليل لهم داخل المؤسسة، وهذا بفضل دورها الفعال في تحديد سلوكهم وتحفيزهم، وكذلك مساعدتهم على إتخاذ القرارات وحل الصراعات الوظيفية". (Kao, 2005, p. 155)
- يمكن القول أن الثقافة التنظيمية هي تلك القيم والمعاني المشتركة التي تتشكل لدى أفراد المؤسسة والتي من خلالها يتحدد سلوكهم لأن هذا الأخير يؤثر على إستراتيجية المؤسسة سواء بالسلب أو الإيجاب لذلك يجب ضبطها لتوحيد الرؤى من أجل الإلتزام برسالة المؤسسة وتحقيق أهدافها.

- مكونات الثقافة التنظيمية: وتتضمن الثقافة التنظيمية مجموعة من العناصر ذات أهمية أبرزها ما يلي: (بوزيدي و داسي، 2020، الصفحات 233-234)

➤ القيم التنظيمية Organizational Values: القيم عبارة عن إتفاقات مشتركة بين أعضاء التنظيم الإجتماعي الواحد حول ما هو مرغوب أو غير مرغوب، جيد أو غير جيد، مهم أو غير مهم، أما القيم التنظيمية فهي تمثل القيم في مكان أو بيئة العمل، بحيث تعمل هذه القيم على توجيه سلوك العاملين ضمن الظروف التنظيمية المختلفة، ومن هذه القيم المساواة بين العاملين، والإهتمام بإدارة الوقت، والإهتمام بالأداء وإحترام الآخرين؛ (الود، 2017، صفحة 618)

- المعتقدات التنظيمية Organizational Beliefs: وهي عبارة عن أفكار مشتركة حول طبيعة العمل والحياة الاجتماعية في بيئة العمل، وكيفية إنجاز العمل والمهام التنظيمية ومن هذه المعتقدات أهمية المشاركة في عملية صنع القرارات والمساهمة في العمل الجماعي وأثر ذلك في تحقيق الأهداف التنظيمية؛ (الود، 2017، صفحة 618)
- الاتجاهات التنظيمية: تعد الاتجاهات التنظيمية من محددات السلوك التنظيمي، وذلك لأن الفرد يأتي محملاً بالاتجاهات التي لا بد أن تترك بصمات على تصرفاته في العمل، وتتركز التنظيمات الإدارية على غرس الاتجاهات الإيجابية نحو العمل من خلال خلق التوجه لدى الموظفين نحو الإبداع والابتكار وتطوير العمل؛
- الأعراف التنظيمية: عبارة عن معايير يلتزم بها الموظفون في تنظيم لإعتقادهم بأنها صحيحة وضرورية لهم بغض النظر عن فائدتها أو فاعليتها؛
- التوقعات التنظيمية: تتمثل التوقعات التنظيمية بالتعاقد السيكولوجي غير المكتوب والذي يعني مجموعة من التوقعات التي يحددها أو يتوقعها الفرد أو المؤسسة كل منهما من الآخر خلال فترة عمل الفرد في المؤسسة، مثال ذلك توقعات الرؤساء من المرؤوسين، والمرؤوسين من الرؤساء، والزلاء من الزملاء الآخرين والمتمثلة بالتقدير والإحترام المتبادل، وتوفير بيئة تنظيمية ومناخ تنظيمي يساعد ويدعم إحتياجات الفرد العامل النفسية والاقتصادية؛ (بحاش، 2019، صفحة 1790)
- الرموز: هي مظهر ثقافي ملحوظ يعمل على توصيل القيم الجوهرية والهوية المشتركة، وهي عبارة عن إشارات متميزة مثل الشعارات ونمط اللباس والنمط المعماري (شكل المباني وهيئتها)، كيفية إدارة الوقت، اللغة المستعملة داخل المؤسسة؛
- القصص والأساطير: القصص هي روايات لأحداث في الماضي يعرفها جيدا الموظفون، وتدكرهم بالقيم الثقافية للمؤسسة، وهي مزيج من الحقائق والخيال، وهذه القصص تدور في الغالب حول المرؤوسين الأوائل للمؤسسة، كما أنها توفر معلومات حول الأحداث التاريخية التي مرت بها المؤسسة؛
- الطقوس الجماعية والإحتفالات: الطقوس هي عبارة عن التطبيقات المؤسسة والثابتة للأساطير المتعلقة بالأنشطة اليومية للمؤسسة مثل اللغة المستعملة، طريقة إستقبال موظف جديد، الإحتفالات السنوية، العيد السنوي لإنشاء المؤسسة، وتعرف الطقوس الجماعية بأنها: " التغيير المتكرر للأساطير بواسطة أنشطة منتظمة ومبرجة"، وذلك بهدف تأمين ونقل مجموعة من القيم إلى العاملين إضافة إلى تقوية الشعور بالإنتماء للمؤسسة، أما الإحتفالات فهي نشاطات مبرجة خصوصا من أجل مكافأة العاملين أو تشجيعهم حيث تقام في مناسبات معينة، تستطيع إدارة المؤسسة من خلالها تعزيز قيم معينة وخلق رابطة بين أعضاء المؤسسة والإشادة بما يفعله العاملون المتميزون مما يخلق جوا من التنافس بين العاملين يؤدي إلى تحسين أداءهم الفردي. (بحاش، 2019، صفحة 1791)

ثانيا: البيئة التنافسية الخارجية

تعمل المؤسسات في بيئة تنافسية خارجية تتصف بالديناميكية تتميز بسرعة التغيير تؤثر على أداء مهام المؤسسات وتحقيق أهدافها، وهذا ما يدفعها إلى محاولة التأقلم معها وذلك بتحليلها بشكل مستمر كمحاولة للإستفادة من الفرص المتاحة ومواجهة التهديدات، حيث يتمثل عامل الفرص في إكتشاف حاجة غير مشبعة في سوق أو مجتمع معين وهذه الفرص إذا

إتحدت مع أهداف المؤسسة ستحقق عائدا كبيرا يميزها على منافسيها، أما التهديد فهو عبارة عن مشكلة نشأت عن عوامل بيئية غير مرغوب فيها تؤثر سلبا على المؤسسة وهذا يؤدي إلى إختلالها وعدم توازنها وإمكانية زوالها، ويمكن تقسيم البيئة التنافسية الخارجية إلى عامة وخاصة.

1. تعريف البيئة التنافسية الخارجية:

• تعرف البيئة الخارجية على أنها "مجملة المكونات، والأبعاد، والعناصر التي تقع مؤسسات الأعمال تحت تأثيرها من خلال التعامل المباشر وغير المباشر، وتتشكل من خلالها هذا التعامل علاقات سببية مركبة تعطي دلالات ونتائج مختلفة". (بختة، 2017، صفحة 32)

• وينظر إليها: "مجموعة القوى والمتغيرات التي تحيط بمجال أعمال وأنشطة المؤسسة، ولا يمكن التحكم فيها أو السيطرة عليها ومن أمثلتها (العوامل الاقتصادية، الإجتماعية، الثقافية، السياسية، التكنولوجية، متغيرات المنافسة، الزبائن والموردين)، وتنقسم هذه العوامل البيئة الخارجية إلى قسمين هما بيئة عامة وأخرى خاصة". (ديلمي و عبدو، 2014، صفحة 63)

• وتعرف أيضا بأنها "مجموعة من القوى المختلفة المحيطة بالمؤسسة من الخارج حيث تعتبر من العوامل المؤثرة التي يصعب على المؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها، حيث أن هذه القوى تتفاعل مع نشاط المؤسسة ومكوناتها، وبالتالي لها دور في دعم قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها أو عرقلتها". (Lambin & autres, 2005, p. 55)

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن إستنتاج أن البيئة الخارجية هي مجموعة المتغيرات والعوامل المختلفة التي تحيط بخارج حدود المؤسسة وتؤثر على نشاط المؤسسة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ولذلك على المؤسسة بناء علاقات متميزة مع عناصر بيئتها ويكون أساسها الرقابة المستمرة لكل التغيرات التي تحدث بمرور الزمن.

2. مكونات البيئة التنافسية الخارجية: إن كون البيئة الخارجية لمؤسسات الأعمال شاملة ومعقدة، فقد طورت منهجيات مختلفة لعرضها وتبسيطها والتعامل معها. ونجد من بين أهم هذه المنهجيات تلك التي أشارت إلى وجود مستويين لهذه البيئة يتمثل الأول منها بالبيئة التنافسية الخارجية العامة، والثاني بالبيئة التنافسية الخارجية الخاصة.

أ. البيئة التنافسية الخارجية العامة: ويقصد بها كل العوامل التي تؤثر على كل المؤسسات ولا تخضع لسيطرة إدارة المؤسسة، وتشمل كافة العوامل السياسية والقانونية والإقتصادية والإجتماعية والثقافية والتكنولوجية والدولية (بن واضح، 2014، صفحة 84)، وتمثل هذه العناصر والمكونات فيما يلي:

- البيئة السياسية والقانونية: تتمثل في سياسة وحكومة البلد الأم، إضافة إلى سياسة البلد أو البلدان المضيفة، ومن أهم العناصر التي تمثل البيئة السياسية من وجهة نظر المؤسسة نذكر: (فروجي و علون، 2020، صفحة 114)

➤ النظام الإقتصادي والقانوني: أي فلسفة الإقتصاد، بمعنى نوع النظام المتبع سواء الحر أو المركزي ويقابل كل نظام إقتصادي نظام قانوني؛

- الشعور الوطني: هو شعور بشري طبيعي موجود في كل بلد ويعني الإخلاص الوطني ووضع مصالح الوطن فوق أي اعتبار، فقد ينتج من هذا الشعور ضغوطا على المؤسسات؛
- مدى تدخل الدولة وتحكمها: تظهر صور تدخل الدولة في المصادرة أو التأميم وكذا في تحديد الأسعار وتنظيم الإستيراد والتصدير... إلخ، وتختلف الدول في تدخلها ومدى تأثير ذلك على المؤسسات الأجنبية؛
- الإستقرار السياسي: هناك مقاييس عديدة للإستقرار السياسي من بينها مؤشرات التماسك الإجتماعي أو عدمه كالإضطرابات المدنية والنشاطات الإرهابية إضافة إلى علاقات الدولة مع الدول الأخرى؛
- وهنا يبرز ما يسمى بالخطر السياسي، وهو احتمال حدوث تغير في سياسة الدولة المضيفة من شأنه يؤثر على أداء المؤسسة الأجنبية، ويميز بين نوعين من المخاطر السياسية وهما: (فروجي و ساكر، 2017، صفحة 197)
- ✓ مخاطر عامة: تتعرض لها جميع المؤسسات الأجنبية دون إستثناء؛
- ✓ مخاطر خاصة: تواجه مؤسسة أجنبية محددة أو صناعة معينة، كما ينقسم هذا النوع إلى:
- ❖ مخاطر تؤثر على الملكية، وقد تستدعي التنازل عنها كلياً أو جزئياً؛
- ❖ مخاطر تؤثر على العمليات، وبالتالي على مختلف وظائف المؤسسة.

ويلاحظ أن أغلب المخاطر تخص العمليات دون الملكية فهي كثيرا ما تؤثر في سياسات العمليات كحرية التسعير وتعيين الموظفين الأجانب وكذا إستخدام المكونات المحلية في الإنتاج والتمويل... إلخ. (فروجي و ساكر، 2017، صفحة 197)

أما البيئة القانونية، فتتضمن القانون العربي في بعض الدول والقانون الوضعي، القانون الدولي، قانون التبادلات، تنظيم مكافحة الإحتكار، لوائح في مواضيع الفساد، إضافة إلى القوانين المتعلقة بالمنتج والعلامات التجارية والآجال القانونية للمنازعات، كل هذه القوانين تختلف وتتعدد من بلد لآخر، ولأن المؤسسة قد تنشط في أكثر من دولة وقد تعود ملكيتها لأشخاص ذوي حسابات مختلفة، لهذا لا بد أن تكون لها دراية حول جوانب ومصادر القانون الواجب تطبيقه مادامت خارج بلدها الأم، وعليه فإن القوانين القابلة للتطبيق في مجال الأعمال الدولية هي: قانون الدولة المضيفة وقانون الدولة الأم، القانون الدولي. (فروجي و ساكر، 2017، صفحة 198)

- البيئة الاقتصادية: هي مجموعة القوى الاقتصادية التي تؤثر على المجتمع بكافة مؤسساته، وتتأثر المؤسسة بهذه القوى على المستوى المحلي والعالمي ومن هذه العوامل: المداخيل، الطلب، دورة الأعمال، ندرة الموارد... وكل عامل من العوامل الاقتصادية السابقة تمثل بالنسبة للمؤسسة إما فرصة أو تهديدا، إن المؤسسة الاقتصادية تتواجد لأداء دور مهم وهو الإنتاج، ولكي تقوم المؤسسة بتسويق ما تقوم بإنتاجه لا بد من الملاحظة وحذر ميول الطلب، خصائص المنافسة، سعر الفائدة، نسبة البطالة وغيرها من الظواهر الأخرى التي لا بد من متابعتها ومراقبتها (بقة و محلب، 2015، صفحة 136)، لذلك فمن الضروري لأية مؤسسة التفكير فيما يخص: (بقة و محلب، 2015، صفحة 136)
- نوع المعلومات التي تمتلكها هذه المؤسسة لمعرفة محيطها؛

➤ الاختلاف في معالم المحيط الاقتصادي.

- البيئة الاجتماعية والثقافية: يظهر تأثير الثقافة على قدرة المؤسسات في التعامل مع مختلف المجتمعات، وتوضح تجارب الكثير من المؤسسات على الأثر الكبير الذي تحدثه الثقافة السائدة في المجتمع على نشاطاتها، خاصة وأن بعض جوانب الثقافة تعكس الأخلاق العامة السائدة في المجتمع، حيث أن المتغيرات الاجتماعية والثقافية تؤثر إما إيجابيا أو سلبيا (فرصة/تهديد)، فالتغير في ثقافة الزبون يحدد الطريقة التي يفكر بها، وأسلوب إنفاقه لأمواله في السوق، كما تحدد أسلوب الإتصال به وأسلوب إقناعه بالسلعة والخدمة، كما أن العادات والتقاليد تخلق فرصا أو تهديدات للمؤسسة، فالبيئة الاجتماعية تؤثر بدرجة ملموسة في جانب الطلب على منتجات المؤسسة، وكذلك على القيم والقواعد وممارسات العاملين داخل المؤسسات، وأهم عناصر البيئة الاجتماعية: التغيرات السكانية، دور المرأة في المجتمع، مستوى التعليم، قيم وقواعد السلوك، المسؤولية الاجتماعية، البطالة... (بقة و محلب، 2015، الصفحات 136-137)

- البيئة التكنولوجية: إن التغير السريع في التكنولوجيا يؤدي إلى ضرورة أن تبقى المؤسسة على المستوى المطلوب من حيث الحصول على التكنولوجيا الجديدة لتستطيع الإبقاء على وضعها التنافسي، إن التقدم التكنولوجي يمثل إحدى القوى الرئيسية المحددة لنمط حياتنا، ويعد التسويق من أكثر المجالات تأثرا بالإنجازات العلمية وهذا لما تنطوي عليه هذه الإنجازات والإبتكارات والتطورات، فتؤثر بشكل مباشر على تحسين وتطوير السلع والخدمات الحالية وإبتكار منتجات جديدة، وما توفره من فرص تسويقية كثيرة.

وأخيرا يمكن القول بأن بقاء المؤسسة مرهون بمدى قدرتها على إستعمال التكنولوجيا المتطورة والإبتكار والتجديد وحسب "بورتر" فالتكنولوجيا تعتبر من أهم العوامل المحددة للكفاءة التنافسية، وذلك لما لها من أثر على التكاليف وعلى السعر وعلى صورة المؤسسة، إذن العوامل التكنولوجية يمكن لها أن تؤثر على الوضعية التنافسية للمؤسسة، تركيبة قطاع النشاط، الرصيد التكنولوجي، التكنولوجيا المتطورة الحديثة. (مرابطي، 2015، صفحة 60)

- البيئة الدولية: تنطوي على كل ما له صلة بالتجمعات الاقتصادية الإقليمية والعالمية والعلاقات الدولية، التكتلات الاقتصادية، التحالفات السياسية الدولية، الحروب والنزاعات الدولية، الأزمات الاقتصادية والسياسية... هذه العوامل تفرض على المؤسسات ضرورة مراجعة أهدافها ووضع الإستراتيجيات المناسبة لإستثمار الفرص ومواجهة التهديدات الناشئة عن البيئة الدولية. (مطلبك الدوري، 2012، صفحة 124)

ب. البيئة التنافسية الخارجية الخاصة: تمثل مجموعة العوامل التي تقع في حدود تعاملات المؤسسة، ويختلف تأثيرها من مؤسسة إلى أخرى، ويمكن للمؤسسة الرقابة عليها نسبيا والتأثير فيها، فهي مجموعة العوامل والمتغيرات التي تؤثر بشكل خاص على مؤسسات معينة نظرا لإرتباطها المباشر بتلك المؤسسة (بن واضح، 2014، صفحة 84)، وتشمل البيئة الخاصة العناصر التالية: (ديلمي و عبدو، 2014، الصفحات 65-66)

- الموردون: وهم المؤسسات التي تقوم بتزويد المؤسسة بالمواد التي تدخل في تصنيع منتجاتها، فهم يقدمون لها العمل والتمويل والمواد الأولية والمعلومات والمعدات التي تساهم في إستمرار بقاء المؤسسة، كما أنهم يؤثرون فيها من خلال نوعية المدخلات التي يقدمونها وأسعارها وإنتظام توريدها.

- المنافسون: لا تعمل المؤسسة بمفردها في السوق وإنما يكون لها منافسون سواء بشكل مباشر (التنافس القائم بين المؤسسات على إشباع نفس الحاجات في القطاع السوقي المستهدف) أم بشكل غير مباشر (التنافس القائم بين المؤسسات المختلفة للحصول على الموارد المتاحة)، وتشمل المنافسة "جميع العروض والبدايل الفعلية والمحتملة للمنافسة والتي يمكن أن ينظر إليها المشتري ويفاضل بينها وبين المنتجات التي تقدمها المؤسسة، وتتطلب متابعة البيئة المنافسة الأخذ في الاعتبار التغيرات التي تحدث في ملامح وخصائص المنافسين، من خلال معرفة ماذا يفعل المنافسون؟ ماهي أنشطتهم ومميزات منتجاتهم في السوق؟ مستويات أسعارهم وأساليبهم الترويجية، أي أنها تدرس هيكل المنافسة من وجهة النظر الاقتصادية والتسويقية مع ترتيب المنافسين.

- الزبائن: ويمثلون الأفراد والمؤسسات الأخرى التي تحصل على مخرجات المؤسسة من سلع أو خدمات بمقابل، حيث يمكن أن يحصل هؤلاء على منتجات المؤسسة إما بشكل مباشر أو من خلال مؤسسات أخرى وسيطة.

بالإضافة إلى هؤلاء نجد أيضا الوسطاء من تجار جملة وتجار تجزئة ووكلاء وسماسرة، كما أيضا نجد الجمهور والمتمثل في الجمهور المالي، الإعلامي، الجمعيات والهيئات الضاغطة...

- الممولون: يتمثل الممولون في المساهمون ومصادر التمويل الأخرى، ويجب على المؤسسة دراسة قدراتهم المالية وشروط التعامل معهم. (حايف سي حايف، 2016، صفحة 60)

- الوسطاء: الوسطاء فهم يشكلون المؤسسات التي تقوم بإيصال وتوزيع السلع والخدمات من المنتجين إلى المستهلكين، وعادة ما يكون الوسيط مستقلا له برامج وأهداف خاصة به، فالوسيط سواء كان تاجرا أو سمسارا أو وكيلًا فهو يمثل حلقة وصل بين المؤسسة وأسواقها. (محمود جاسم و عثمان يوسف، 2011، صفحة 193)

- مقدمو الخدمات: يتمثل مقدمو الخدمات في مختلف الجهات أو المصالح التي لها علاقات وتعاملات مع المؤسسة من خلال ما يقدمونه لها من خدمات كوكالات الإعلان، المكاتب الإستشارية، النقل... (حايف سي حايف، 2016، صفحة 60)

- العمالة المعروضة: وهي القوى العاملة المتوفرة في السوق العمل والمطلوبة بهدف سد بعض النواقص والشواغر لدى بعض المؤسسات، وتتأثر هذه القوة بمحدودية سوق العمل وضيقه، بحيث ينحصر هذا السوق في قلة من الأفراد الأكفاء مقارنة بكثرة الوظائف الشاغرة، وعكس ذلك يحصل عندما يزداد حجم العمالة المعروضة ويتسع سوق العمل ويشارك فيه عدد كبير من الأفراد الأكفاء، مقارنة بالعدد المحدود من الوظائف الشاغرة، ويؤدي إزداد حجم العمالة المعروضة إلى زيادة الفرص أمام المديرين لإستقطاب الأفضل. (حايف سي حايف، 2016، صفحة 60)

ثالثا: أساليب تحليل البيئة التنافسية

1. أساليب تحليل البيئة التنافسية الداخلية: تكمن أهمية عملية تحليل البيئة التنافسية الداخلية للمؤسسة في تحديد الإمكانيات المتوفرة لدى المؤسسة مما يساعدها على معرفة مناطق القوة والضعف لديها وهذا ما يبين مكانتها داخل السوق مقارنة بمنافسيها وهذا ما يساعدها على معرفة الفرص المتوفرة في البيئة الخارجية وكيفية إستغلالها كذلك معرفة المخاطر

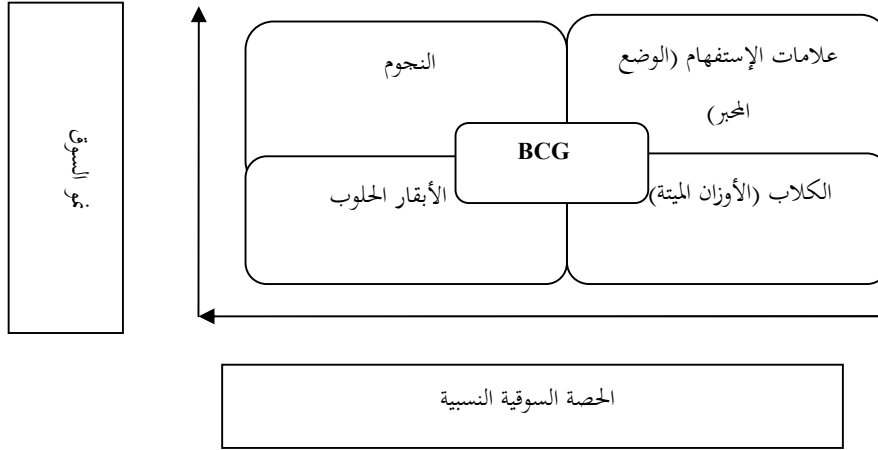
والتحديات من أجل مواجهتها أو تجنبها، وهناك العديد من الأساليب والنماذج التي يمكن إستخدامها في مجال تحليل البيئة التنافسية الداخلية ونظرا لكثرة فسوف نكتفي فيما يلي بعرض أبرز النماذج، والتي تساعد المؤسسة على إختيار الإستراتيجية المناسبة لها.

أ. أسلوب سلسلة القيمة (Value Chain) : أصبح لأسلوب سلسلة القيمة دور فعال في تحليل البيئة التنافسية الداخلية وذلك باعتباره من أهم أساليب التحليل الإستراتيجي (Brulhart, 2009, p. 73) ، وحسب (Porter) يعتبر أسلوب سلسلة القيمة وسيلة لتحليل مصادر الميزة التنافسية الموجودة والمحتملة عن طريق فحص أنشطة المؤسسة جميعها بطريقة نظامية فضلا عن كيفية التفاعل فيما بينها، وقد تطور إستخدام أسلوب سلسلة القيمة ليصبح وسيلة ممتازة للمسيرين تمكنهم من تحديد نقاط القوة والضعف لكل نشاط مقارنة بالمنافسين من خلال تقسيم المؤسسة إلى مجموعة العمليات والأنشطة المترابطة فيما بينها التي تمكن من توليد قيمة للزبون مما ينتج القدرة على خلق القيمة للزبون (تميز) أو تحقيق وفرة مالية للمؤسسة من خلال التحكم في التكاليف (البالكلي، 2009، صفحة 24)، وحسب (Porter) تتمثل في الأنشطة الأساسية والداعمة وسيتم التطرق إليها في الفصل الموالي.

ب. التحليل الإستراتيجي وفق المصفوفات الإستراتيجية: ويتم التحليل الإستراتيجي وفق عدة نماذج من المصفوفات، نذكر أهمها:

- نموذج مجموعة بوسطن الإستشارية (BCG): يعد نموذج جماعة بوسطن الإستشارية (BCG) النموذج الأشهر بين نماذج التحليل الإستراتيجي بصفة عامة ونموذج تحليل محفظة الأنشطة بصفة خاصة، حيث تعتبر مجموعة بوسطن الإستشارية مؤسسة الإستشارات الإدارية وهذا نتيجة لقيامها بتطوير وتبسيط نموذج لصياغة الإستراتيجية المتعددة الأعمال سنة 1960، يدعى باسم مصفوفة معدل النمو والحصة السوقية النسبية، وأيضا تساهم في إختيار الإستراتيجية التسويقية الملائمة لمختلف ميادين النشاط الإستراتيجي، كما تأخذ بعين الإعتبار مصفوفة (BCG) مجموعة من نشاطات المؤسسة لدراستها، وهذا في إطار مصفوفة ببعدين نمو القطاع أو الصناعة وحصص السوق باعتبار أن المؤسسة لا تستطيع أن تفكر في نشاطاتها لتعددتها بل يجب عليها أن تصيغ نظرة حول منتجاتها قصد تحويل موارد بين مختلف نشاطاتها، كما يقوم هذا النموذج بعملية الفحص والتي تؤدي إلى تقييم الوضع الحقيقي لكل منتج في السوق وبالتالي مساعدة إدارة المؤسسة على إجراء التوازن بين منتجاتها مما يحقق لها مستوى أداء أفضل. ويتألف هذا النموذج من مصفوفة ذات بعدين أو محورين رئيسيين هما: المحور الأفقي في المصفوفة ويعبر عن حصة السوق النسبية، والمحور العمودي وهو نمو السوق (قاستل و بوخورد، 2020، صفحة 190)، كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (11): مصفوفة (BCG)



Source : (Helfer & autres, 2010, p. 135)

تتمثل هذه المصفوفة في العلاقة بين إحدائيتين هما: (تفات و سلامي، 2018، صفحة 16)

- **حصة السوق النسبية:** والتي تتضح بالإحداثيات الأفقية والذي يمثل الحصة السوقية لميادين النشاط الإستراتيجية قياسا بأكبر المنافسين الموجودين في السوق، والتي تعبر بذات الوقت عن قوة المؤسسة في تلك السوق أو أجزاءها المستهدفة.
- **معدل نمو السوق:** هو معدل النمو المتوقع للمبيعات في السوق التي تخدمها المؤسسة وذلك من خلال أعمالها الخاصة، وتسمى هذه الإحداثيات العمومية أيضا بمعدل نمو الصناعة والذي يعطي مؤشر للنمو الحاصل في السوق (الصناعة)، فكلما إزدادت النسبة كلما أشار ذلك على أن السوق ذو قوة ومشجع للمؤسسات في الدخول إليه وأن فرص النجاح متوفرة به، وعلى العكس إذا ما كانت النسبة منخفضة فإن ذلك يدل على أن السوق ذو موضع تهديد للمؤسسات العاملة فيه.

تنقسم هذه المصفوفة إلى أربعة خلايا وكل واحدة منها تعبر عن شكل وخصوصية أعمال المؤسسة وتعاملها ضمن هذه الخلية. وهذه الخلايا هي: (قاستل و بوحروود، 2020، الصفحات 192-193)

- ✓ **الإستفهام:** وتسمى أيضا الهر البري Wild cars، أو الطفل المشاغب Dilemmas، تتركز في هذه المنطقة المنتجات ذات الحصة السوقية المنخفضة والتي تقع في سوق ذي معدل نمو عال، وقد سميت بهذه التسمية لأن توجهاتها لحد الآن غير واضحة. (بوغاري، 2016، صفحة 111)

- ✓ **النجوم:** تعبر عن منتجات رائدة في أسواقها تجني مستويات عالية من الأرباح تدعم حصصها السوقية العالية، وعندما يبدأ معدل نمو أسواقها بالتباطؤ تبدأ هذه النجوم بالرحيل من خانة النجوم إلى خانة البقرات الحلوب. (القطامين، 2002، صفحة 121)

✓ البقرة الحلوب: وهي تمثل منتجات ذات حصة سوقية عالية أي أن مركزها التنافسي قوي ولكن معدل نموها في السوق ضعيف، هذه المنتجات مريحة لتوليدها تدفقات نقدية أكثر ما تحتاجه للإنتاج والتسويق، إن هذه التدفقات النقدية يجب أن تستخدم لتوليد مجالات ذات فرص عالية (نجمة أو علامات الإستفهام).
يجب أن تصمم الإستراتيجيات لهذه المنتجات للمحافظة على حصة السوق بدلا من توسيعها وهي تمثل مرحلة النضوج في منحنى دورة حياة المنتج.
✓ الكلاب: وهي المنتجات التي تكون في الجانب السفلي الأيمن للمصفوفة وهي تستهلك إستثمارات قليلة وفي نفس الوقت توفر تدفقات قليلة.

من الواضح أن هذه المنتجات يجري في الغالب شطبها، كما أن إزالة الكلاب قد لا تكون ضرورية حيث توجد هناك إستراتيجيات يمكن أن تحقق الأرباح على المدى القصير حيث تقوم بإزالة الدعم أو المساعدات التسويقية والإقتصار على بيع المنتجات إلى المستهلكين ذوي الولاء العالي الذين يرغبون في شراء منتجات المؤسسات دون الحاجة إلى الإعلانات ويمكن على المدى البعيد أن تعمل المؤسسة على إزالتها وتمثل خانة (الكلاب) مرحلة التدهور على منحنى دورة الإنتاج.

- مصفوفة ما كينزي لشركة جنرال إلكتريك (General Electric /Mckinsey): هو النموذج الثاني الأكثر إستخداما في عمليات التحليل الإستراتيجي بعد نموذج (BCG) قدم من طرف (Mckinsey) بالتعاون مع مؤسسة جنرال إلكتريك كبديل للعيوب الموجودة في نموذج (BCG)، وهو يقوم على تقييم درجة جاذبية السوق وتنافسية المؤسسة، ولا يستخدم معدل النمو في السوق كمؤشر وحيد على درجة جاذبيته، وكذلك فالنموذج لا يعتمد على حصة المؤسسة من السوق كمؤشر وحيد على التنافسية، وأهم شيء في هذا النموذج أنه يقدم مستويات وسطى في عملية التقييم، وقياس جاذبية السوق وتنافسية المؤسسة يجب أولا إختيار العوامل المؤثرة في هذا الصدد (مزوغ، 2015، صفحة 358)، وغالبا ما تكون ضمن العوامل الآتية: (مزوغ، 2015، صفحة 358)

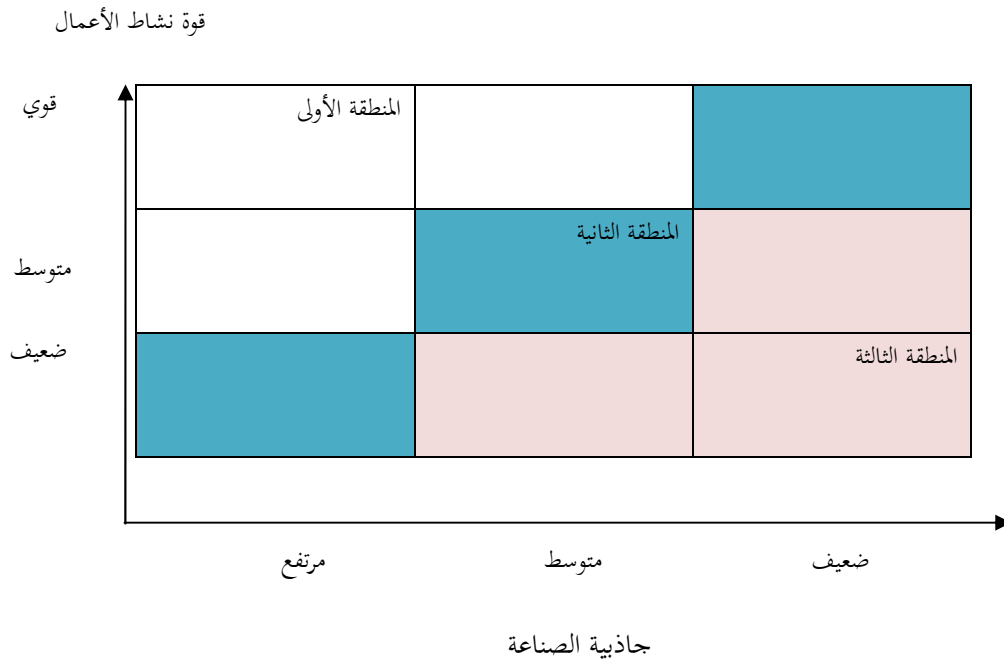
بالنسبة لتنافسية المؤسسة: حصة المؤسسة من السوق، تنافسية الأسعار، جودة المنتجات، صورة العلامة، المهارات، التقنية المتاحة.

أما بالنسبة لدرجة جاذبية السوق: حجم السوق، معدل النمو في السوق، درجة شدة وتركز المنافسة، عوائق دخول المنافسين الجدد.

بعد ذلك يتم تقييم كل عامل من هذه العوامل المؤثرة بإعطائه وزنا أو ترجيحا وغالبا ما يمتد من (1-3) ويعكس هذا الترجيح الأهمية النسبية لكل عامل مقارنة بباقي العوامل، كما يقوم المحلل الإستراتيجي بإعطاء كل عنصر نقطة تمتد من (1-5) هذه النقطة تخص المؤسسة المعنية بالتشخيص، وتجدر الإشارة إلى أن "الترجيح" قد يختلف من قطاع إقتصادي إلى آخر كما يمكن تبديله وتغييره حسب ظروف وتغيرات البيئة التسويقية، ثم يقوم المحلل الإستراتيجي بجداء "الترجيح" أي درجة الأهمية النسبية للعنصر في النقطة المعطاة له من أجل الحصول على تقييم نهائي له (يقوم بذلك لجميع العناصر)، بعدها يقوم بجمع العلامات

المقدمة لكل عنصر ويقسمها على مجموع الترتيبات ليحصل في الأخير على معدل عام يمثل تقييم شامل لقوة تنافسية المؤسسة، ونفس الشيء بالنسبة لجاذبية القطاع السوقي. (مزوغ، 2015، صفحة 358)
 إن نموذج (Mckinsey) يمثل نموذج أكثر شمولاً بالمقارنة مع نموذج (BCG) حيث تشمل المصفوفة على تسعة خلايا وثلاث درجات للتصنيف مقابل أربعة خلايا ودرجتين للتصنيف في مصفوفة الـ (BCG) (مزوغ، 2015، صفحة 358)، والشكل الموالي يوضح النموذج العام لمصفوفة GE/Mckinsey

الشكل رقم (12): النموذج العام لمصفوفة GE/Mckinsey



Source : (Bernard & autres, 2004, p. 279)

يتضح من خلال الشكل السابق أن المصفوفة مكونة من تسعة خلايا، تتجمع كل ثلاث خلايا في منطقة واحدة: (بوغاري، 2016، صفحة 112)

➤ **المنطقة الأولى:** تتموضع في هذه المنطقة الجذابة ذات المعدل المرتفع أو المتوسط لجاذبية الصناعة أو الوضعية التنافسية، ما يدفع المؤسسة إلى الزيادة في حجم الإنفاق والإستثمار في هذه الأنشطة، وتعد هذه المنطقة مشابهة لمنطقة النجوم في مصفوفة (BCG).

➤ **المنطقة الثانية:** تتموضع فيها الأنشطة ذات الأبعاد (قوي/ضعيف) أو (متوسط/متوسط) أو (ضعيف/مرتفع) في جاذبية الصناعة أو الوضعية التنافسية، وهذه الحالة توجب على المؤسسة أن تأخذ حذرهما، وتتفق بحذر في الإستثمار، وأن تراقب الوضعية التنافسية باستمرار.

➤ **المنطقة الثالثة:** وهي تضم الأنشطة ذات المعدل الضعيف أو المتوسط في درجة جاذبية الصناعة أو الوضعية التنافسية، وفي هذه الحالة لا ينصح للمؤسسة بزيادة الإنفاق على هذه الأنشطة أو الوحدات، وعادة ما تتم إدارة هذه الأنشطة أو الوحدات بإتباع الإستراتيجيات التي تؤدي إلى زيادة العائد منها درجة محدودة جدا من الإنفاق.

- نموذج مصفوفة (ADL): Arthur D-Little: تتكون مصفوفة (ADL) من بعدين أساسيين هما: (توغيني، 2018، صفحة 117)

➤ **البعد الأول:** يتمثل في الوضعية التنافسية، تحدد هذه الوضعية إنطلاقا من تقييم عوامل النجاح في مختلف مجالات النشاط الإستراتيجي المتعلقة بالتمويل، الإنتاج، التسويق، وبعد تقييم هذه العوامل تتوصل المؤسسة إلى تحديد وضعيتها كالتالي: مسيطرة، قوية، مرضية، غير مرضية، هامشية.

➤ **البعد الثاني:** يتمثل في نضج المهنة، حيث يعكس هذا البعد جاذبية القطاع بتطبيق دورة حياة المنتج، ويمكن تحديده عن طريق مجموعة من المؤشرات منها: أذواق المستهلكين، معدل نمو السوق، تسهيلات الدخول إلى السوق، وعلى الرغم من تشابه مصفوفة (ADL) مع مصفوفة (BCG) في إستخدامها لدورة حياة المنتج وتركيزها على الوضعية المالية للمؤسسة، في إجراء عملية التحليل الإستراتيجي إلا أن ما يميز هذه المصفوفة (BCG) هو أنها أضافت الوضع التنافسي كمؤشر جديد، حيث نجد أنه كلما كانت الوضعية التنافسية قوية، كلما أدى ذلك إلى زيادة قدرة المؤسسة على التحكم في التكاليف بغض النظر عن مرحلة حياة المنتج أو النشاط.

ما يميز مصفوفة (ADL)، أنها تساهم في إتخاذ القرار حول متى تسعى المؤسسة لتحقيق نمو سريع، التميز، أو التركيز وهذا تبعا لدرجة نضج الصناعة ووضعيته التنافسية، كما تساهم في إتخاذ القرارات بخصوص إستغلال الموارد والتمسك أو التخلي عن أنشطة معينة دون سواها.

2. أساليب تحليل البيئة التنافسية الخارجية: إن صياغة أي إستراتيجية لمواجهة المنافسة يحتم على المؤسسة تحديد علاقتها مع محيطها التنافسي ومعرفته من أجل التعرف على القوى المؤثرة في إشتداد حدة المنافسة في السوق، ولقد وضع مايكل بورتر (porter) نمودجا لتحليل البيئة التنافسية بحيث يعد من أكثر النماذج قبولا وشمولية لتحليل البيئة التنافسية الخارجية للمؤسسة (سالم، 2016، صفحة 293)، وقد حددها (porter) في خمسة قوى هي: (حفيان، 2015، الصفحات

55-56)

أ. هديد دخول المنافسين الجدد؛

ب. القوة التفاوضية للموردين؛

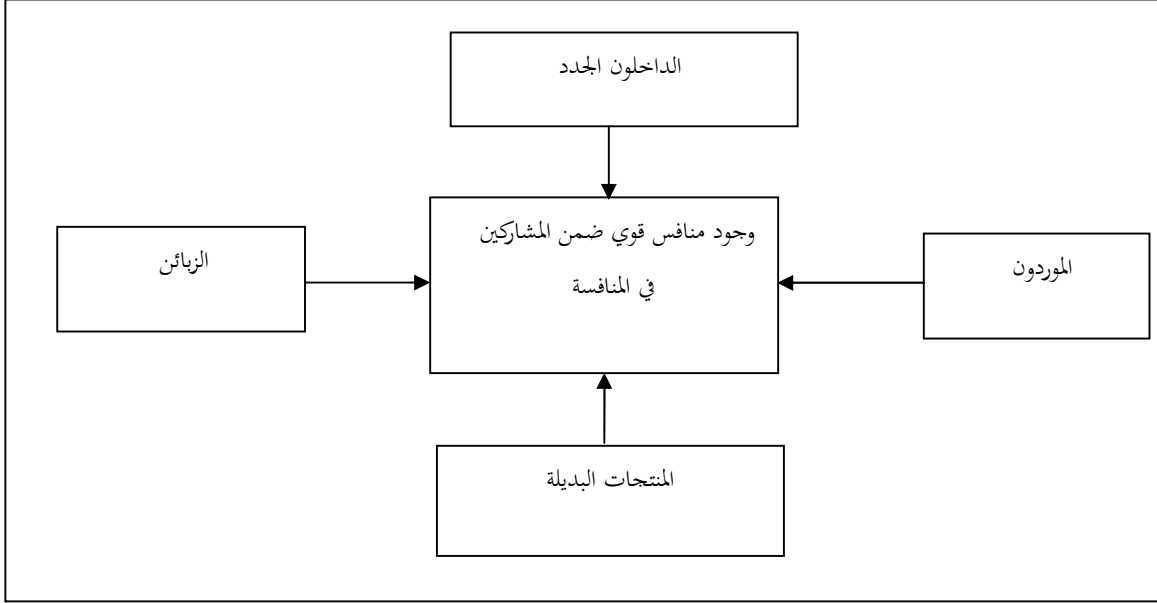
ت. القوة التفاوضية للزبائن؛

ث. هديدات المنتجات أو الخدمات بديلة؛

ج. التنافس بين المتنافسين الحاليين.

ويمكن توضيح القوى الخمسة لنمودج porter لإستراتيجية المنافسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (13): القوى الخمسة لنموذج porter لإستراتيجية المنافسة



Source: (Meloux, 2008, p. 142)

من الشكل السابق نجد أن:

أ. تهديد دخول المنافسين الجدد: إن دخول مؤسسات منافسة جديدة إلى السوق يعني سعي هذه المؤسسات للحصول على نصيب معين من السوق ومن ثم فهم يمثلون تهديدا للمؤسسات القائمة بالفعل، وتعتمد درجة ذلك التهديد على مدى وجود عوائق للدخول وعلى رد الفعل المتوقع من المنافسين الحاليين في السوق. وتحدد ربحية كل مؤسسة بعدد المنافسين وقوة المنافسة الموجودة في السوق، فتكبر الربحية كلما قل عدد المنافسين والعكس صحيح، كما أن العقبات تتحكم في وجود عدد المنافسين، فكلما كانت كثيرة قل الوافدون الجدد والعكس صحيح (كاكي، 2013، صفحة 137)، وهناك 5 عوائق حسب porter نذكر منها: (حريز و بوشمال، 2014، الصفحات 146-148)

- إقتصاديات السلم والتكاليف غير المرتبطة بحجم الإنتاج: تهدف إقتصاديات السلم إلى إحداث تخفيضات في تكلفة الوحدات المنجزة من خلال زيادة حجم الإنتاج، مشكلة بذلك حاجزا أمام الداخلين الجدد لعدم إستطاعتهم تحمل مخاطر الإنطلاق بحجم كبير أمام ردود الفعل القوية للمنافسين المتواجدين، كما أنه لا يمكنهم الإنطلاق بحجم محدود خال من إمتيازات التكلفة التي تحققها إقتصاديات السلم، والتي يمكن اللجوء إليها في جميع مستويات النشاط بالمؤسسة.
- تمييز المنتج: تمييز المنتج يخلق حاجز دخول أمام المؤسسات الراغبة في الدخول، من خلال إجبارها على إنفاق مبالغ ضخمة في مجال الإشهار، وذلك من أجل الحصول على ولاء الزبائن، وهذا يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل خسائر كبيرة في البداية، ولا تحصل على ولاء الزبائن إلا بعد مرور وقت على تواجدها في الصناعة.
- النفاذ إلى قنوات التوزيع: إن عدم توافر قنوات التوزيع للداخلين الجدد يخلق عائقا أمام دخولهم، ففي أغلب الأحيان تملك المؤسسات الموجودة في الصناعة تأثيرا كبيرا في منافذ التوزيع، أو تملك الخبرة في مجال التوزيع، أو محدودية قنوات التوزيع، إلى

غير ذلك من تلك الصعوبات، التي تقف أمام الدخول الجديد من طرف المؤسسات الجديدة، وتجعل من عملية الدخول مكلفة جدا.

- سياسة الحكومة: بإمكان الحكومات الحد من دخول قطاعات معينة من النشاطات أو منعه بالمرّة، وذلك من خلال ما تسنه من قوانين وتشريعات، أو دخولها كطرف متعامل داخل القطاع.
- سياسات التسعير: أحيانا تلجأ المؤسسات الموجودة في الصناعة إلى تخفيض سعر السلعة بحيث لا يشجع السعر المنخفض المؤسسات الجديدة على الدخول إلى الصناعة وأحيانا قد يتبعون سياسة تسعير إفتراضية حيث يكون السعر أقل من أو مساوي لتكلفة الوحدة المنتجة وقد يتعرضون للخسارة بشكل مؤقت وذلك بهدف منع دخول مؤسسات جديدة منافسة لهم في الصناعة، وبعد ذلك قد يلجؤون إلى رفع السعر مرة أخرى وإستغلال أوضاعهم الإحتكارية.
- ب. القوة التفاوضية للموردين: إن قوة مساومة الموردين بإمكانها أن تشكل تهديدا حقيقيا للمؤسسة فتقلص من مردوديتها عن طريق الضغط الممارس من قبل الموردين برفع الأسعار أو بتدني مستويات الجودة للمواد التي يوردونها، كما إن التهديد يكون أشد خطورة في حالة عجز المؤسسة عن إدماج إرتفاع التكاليف في سعر الخدمة المقدمة.
- ت. القوة التفاوضية للزبائن: إن قوة مساومة الزبائن الممارسة على قطاع معين تشكل بدورها تهديدا على القطاع باعتبار أن الزبائن يسعون دائما إلى فرض أسعار منخفضة مع المفاوضة على خدمات واسعة الجودة ومناسبة الشيء الذي يؤثر سلبا على مردودية المؤسسة وجاذبيتها لأنه من الصعب الحصول على الزبائن ومن السهل فقدهم لأن الزبون يتميز دائما بعدم الوفاء للتنظيم، وبالتالي يؤثر على تنافسية التنظيم.
- ث. تهديدات المنتجات أو الخدمات بديلة: ويقصد بما تهديد حالات إحلال منتجات مؤسسة ما محل منتجات مؤسسة أخرى، بنفس النوعية وبسعر أقل، مما يؤدي إلى هجرة الزبائن نحوها، وبالتالي تصبح هذه المنتجات خطر على أهداف المؤسسة، بل وعلى وجودها في السوق بفقد حصص منه، وبالتالي تصبح مهددة إما بالإستحواذ أو الزوال. (كاكي، 2013، صفحة 141)

ج. التنافس بين المتنافسين الحاليين: يؤكد porter أن مستوى المنافسة في أي مجال يتشكل من خلال المنافسة بين المتنافسين وتزداد المنافسة عندما يحدث الآتي:

- إذا كان هناك الكثير من المؤسسات المنافسة أو أن المؤسسات المتنافسة تتساوى نسبيا في الحجم أو الموارد؛
- عندما يكون نمو النشاط الذي تعمل فيه المؤسسة بطيء التطور؛
- وجود مخزون يكلف المؤسسة تكاليف عالية؛
- عندما تختلف إستراتيجيات المتنافسين ومبادئهم وشخصياتهم، فقد لاحظ porter أن المؤسسات الأجنبية تجعل البيئة التنافسية أكثر تعقيدا وذلك لأن أهدافهم في العمل مختلفة عن المؤسسات الوطنية وبالمثل بالنسبة للمؤسسات الأحدث والأصغر فهي أكثر إستعدادا للمغامرة للحصول على فرصة أكبر في السوق؛
- عندما تكون عوائق الخروج من السوق كثيرة.

الفرع الثالث: التحليل الثنائي لبيئة المؤسسة وفق نموذج (Swot)

يعد تحليل SWOT أداة إستراتيجية مهمة لأنه يستند إلى تحليل قدرات المؤسسة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف، وتحليل البيئة الخارجية لتحديد الفرص والتهديدات، وإنطلاقاً من هذه المصفوفة يتم إختيار الإستراتيجية المناسبة. (بخدة، 2019، صفحة 52)

وقد سميت هذه المصفوفة بتحليل SWOT إختصاراً للأحرف الأولى من كل عنصر من عناصرها والمتمثلة في:

1. القوة Strengths : هي صفات أو مؤهلات متميزة تمتلكها المؤسسة مقارنة بالمؤسسات الأخرى، وبصفة خاصة المنافسين منهم والتي تحقق لها ميزة عالية، وإمتلاك إنتاجاً أحسن وإسماً بارزاً وسمعة قوية، تكنولوجياً متقدمة، ثم تقلص أفضل الخدمات للمستهلك. (بختة و مخفي، 2017، صفحة 220)

2. الضعف Weaknesses : هي مجموعة من العوامل الداخلية المؤثرة سلباً على المؤسسة من ناحية تحقيق أهدافها كتحسين تنافسية المؤسسة، حيث تجعلها عرضة لمشاكل وإضطرابات البيئة الاقتصادية التي تؤدي إلى تدهورها، لذلك وجب على المؤسسة التصدي لها وسعي للقضاء عليها أو التخفيف من أضرارها. (Sarsby, 2016, p. 09)

3. الفرص Opportunities : هي عبارة عن أحداث تظهر في البيئة الخارجية للمؤسسة تؤثر إيجاباً على عمليات وأنشطة المؤسسة ويمكن أن تتخذ أشكالاً عديدة هدفها تحقيق أفضل الأرباح والحفاظ على الموقع الإستراتيجي للمؤسسة. (Philip & autres, 2006, p. 61)

4. التهديدات Threats : هي مجموعة من التغيرات الخارجية لبيئة المؤسسة التي تؤثر سلباً على مكانتها السوقية من خلال عرقلة تحقيق أهدافها وبالتالي تضعف مركزها التنافسي. (Olivier, 2009, p. 130)

وعليه لا بد من توضيح جوانب القوة والضعف والفرص والتهديدات ضمن تحليل SWOT في الجدول الآتي:

الجدول رقم (02): جوانب القوة والضعف والفرص والتهديدات ضمن تحليل SWOT

جوانب القوة	جوانب الضعف
<ul style="list-style-type: none"> - الكفاءة التمييزية (الإقتدار) - ملائمة الموارد المالية - مهارات تنافسية جيدة - تفكير حسن بالمشتريين - قيادة جيدة للسوق - حسن تصميم للاستراتيجيات الوظيفية - ميزة إنخفاض تكاليف الإنتاج - متانة التقنية - القدرة على إيداع المنتج وإدارة الحماية 	<ul style="list-style-type: none"> - الخطأ في التعامل مع المهارات (الإقتدار) - محدودية التمويل - ضعف المركز التنافسي وصعوبة تحقيق الميزة التنافسية - نقص في المهارات والعمق الإداري والمواهب - ضعف في تصور السوق وإنخفاض في مهارات التسويق - ضعف الوضوح في التوجه الإستراتيجي وفي تنفيذ الإستراتيجية - إنخفاض الربحية وزيادة تكاليف الإنتاج - إخفاق برامج البحث والتطوير وتقدم التسهيلات - ضيق ومحدودية خط المنتج
الفرص	التهديدات
<ul style="list-style-type: none"> - دخول إلى أسواق جديدة وقطاعات جديدة في السوق - تطوير تقنية جديدة - تنوع داخلي ذو علاقة بالمنتجات - إضافة منتجات جديدة - التكامل العمودي - القدرة على العمل مع شركاء إستراتيجيين في ميدان الصناعة - نمو أسرع في السوق 	<ul style="list-style-type: none"> - دخول منافسين جدد - التغيرات في الخصائص السكانية - تغير حاجات المشتري وأذواقهم - زيادة مبيعات المنتجات البديلة - تنامي ضغوط المنافسة - التقلب في سياسة الحكومة - تنامي قوة المساومة مع الزبائن أو الموردين - بطئ نمو السوق

المصدر: (مرعي، 2010، صفحة 99)

نستنتج أن قيام المؤسسة بعملية تشخيص بيئتها التنافسية له أهمية كبيرة في تحديد مناطق القوة ومناطق الضعف في المؤسسة كي تتمكن من إستغلال الفرص المتاحة ومواجهة التهديدات وتجنب المخاطر المتوقعة في بيئة الخارجية لتحقيق أهدافها وتعزيز كفاءتها وفعاليتها.

لذلك فإن تحليل SWOT يساعد على الموازنة بين العناصر الإستراتيجية للبيئة الداخلية مع العناصر الإستراتيجية في البيئة الخارجية، وهذا يساعد المؤسسة على التخطيط الإستراتيجي وتحقيق الإدارة الإستراتيجية الفعالة للمؤسسة. (بوعيشة و غربي، 2017، صفحة 87)

ومن الطرق الأخرى لإستخدام SWOT هو مقارنة أو مطابقة الفرص والتهديدات الخارجية بمجالات القوة والضعف الداخلية ومن الناحية العلمية يمكن إستخدام تحليل SWOT في مجال التحليل الإستراتيجي بأكثر من صورة لعل

أكثرها شيوعاً هو استخدامه كإطار منطقي للتحليل المتعمق لموقف المؤسسة والبدائل الإستراتيجية التي يمكن التصدي لها (بختة و مخفي، 2017، صفحة 220)، والتي يعبر عنها في الشكل الموالي

الشكل رقم (14): نموذج تحليل SWOT

الفرص. (Opportunité)	الخلية رقم 1 إستغلال نقاط القوة للمؤسسة للإستفادة من الفرص المتاحة في البيئة	الخلية رقم 3 تقليل نقاط الضعف للمؤسسة لإستغلال الفرص المتاحة في البيئة
التحديات (Threads)	الخلية رقم 2 إستغلال نقاط القوة للمؤسسة لمواجهة التهديدات البيئية	الخلية رقم 4 تقليل نقاط الضعف للمؤسسة لمواجهة التهديدات البيئية
	القوة (Strengths)	الضعف (Weaknesses)

المصدر: (بختة و مخفي، 2017، صفحة 220)

ويتضح من الشكل السابق أن الخلية رقم (1) وهي المجموعة التي تبين نقاط قوة المؤسسة وفرصها، فيجب أن تسعى المؤسسة إلى الإستفادة من الفرص الجديدة وتعظيم نقاط قوتها، مما يجعل المؤسسة تتبع إستراتيجية ذات توجه نحو النمو أو إستراتيجيات هجومية للحصول على أفضل موقع في السوق، أما الخلية رقم (2) هذه المجموعة تبين نقاط قوة المؤسسة مع أخذ التهديدات بنظر الإعتبار، ومن حيث الأساس يجب على المؤسسة أن تستخدم نقاط قوتها من أجل تقليل التهديدات التي تواجهها في بيئتها الخارجية وهذا ما يجعل مؤسسة تتبع إستراتيجية دفاعية، ونجد في الخلية رقم (3) أن للمؤسسة فرص بيئية هائلة ولكنها لا تمتلك الموارد الداخلية المطلوبة لإستغلالها، وعليه فإن التركيز الإستراتيجي لمثل هذه المؤسسات يجب أن يتركز في التغلب أو الحد من نواحي الضعف الداخلية أو تطوير تلك الأنشطة أو مجالات التي يتسم فيها أداء المؤسسة بالضعف، وفي مقابل فإن الخلية رقم (4) حيث تواجه المؤسسة تهديدات رئيسية في الوقت الذي تتسم فيه مواردها وأنظمتها وأنشطتها الداخلية بالضعف مثل هذا الموقف يستدعي تبني إستراتيجيات توجيه من شأنها أن تقلل من أثر المخاطر أو تغيير توجيه إلتزام المؤسسة بالتعامل في أسواقها أو منتجاتها الحالية. (بختة و مخفي، 2017، الصفحات 221-222)

ومن خلال ما سبق إتضح لنا أن تحليل SWOT له دور فعال في بيان نقاط القوة من أجل إستغلالها للإستفادة من الفرص المتاحة، كما يبين لنا نقاط الضعف من أجل التقليل منها لمواجهة التهديدات المتوقعة لمساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

المطلب الثاني: تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية

يعتبر تحسين تنافسية من أهم أهداف المؤسسة وذلك لضمان بقاءها وإستمراريتها، ومن أجل هذا تسعى المؤسسات دائما وبشكل مستمر لتطوير قدراتها ومؤهلاتها التنظيمية والتسييرية والتكنولوجية لأنه لا يمكن الإحتفاظ بالميزة التنافسية لفترة أطول، لهذا تركز المؤسسات على تعزيز عوامل بناء الميزة التنافسية من خلال تحليل مكوناتها وتقييم أدائها ومقارنته مع منافسيها، وتقوم بتبني أساليب توفر لها معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب لإستغلالها في أداء وظائفها وهذا ما يكفل لها الحفاظ على حصتها السوقية أفضل من منافسيها ومركز تنافسي جيد.

الفرع الأول: عوامل وشروط تحسين التنافسية

أولا: عوامل تحسين التنافسية

يعد الإختلاف في موارد، مهارات وإمكانات (مادية، بشرية، معنوية) المؤسسة سببا في الحصول بعض المؤسسات على أرباح أكثر وتحقيق أداء تنافسي أعلى من غيرها، كما يصبح نجاح المؤسسة أكثر حتمية إذا كانت لديها مصادر أو موارد مناسبة وكثيرة التنافس قادرة على خلق التفوق وإعطاء ميزات فريدة للمؤسسة وتسمى هذه المصادر أو الموارد بمجالات بناء الميزة التنافسية أو العوامل المساهمة في تحسين التنافسية وإحراز التفوق في جميع المجالات (زواو، 2013، صفحة 86)، وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:

1. التفوق بالكفاءة: الكفاءة بصفة عامة هي نسبة المخرجات على المدخلات، فكلما كانت المؤسسة أكثر كفاءة، كلما قلت المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة وبالتالي، كلما إنخفض هيكل تكلفتها كانت المؤسسة أكثر كفاءة من غيرها، وتشير المدخلات إلى عوامل الإنتاج الأساسية (العمالة، الأرض، رأس المال، الإدارة والمهارة التكنولوجية)، بينما المخرجات هي عبارة عن السلع التي تنتجها المؤسسة، كما تساهم كفاءة المؤسسة العالية والمتفوقة في تحسين تنافسيها، من منظور أن الكفاءة لها أثر مباشر على التكاليف، إذ تسمح بتحقيق الإقتصاد في التكلفة، الأمر الذي يسمح للمؤسسة بإمتلاك مزايا مرتكزة على عنصر التكلفة، ما يعنى التفوق والتقدم على المنافسين وبالتالي تحقيق الزيادة. (شارلزهل و جونز، 2010، صفحة 259)

2. التفوق بالجودة: يشير التفوق بالجودة إلى قدرة المؤسسة على إنتاج منتجات أو تقديم خدمات ذات مزايا فريدة تترك إنطبعا حسنا في نفس الزبون، ولقد إزدادت أهمية الجودة في بناء المزايا التنافسية بشكل كبير، خاصة وأن للجودة العالية تأثير مضاعف على تنافسية المؤسسة، فمن جهة تسمح الجودة العالية لمنتجات المؤسسة من خلال السمعة القوية للجودة والتي تمكن المؤسسة من تمييز نفسها عن منافسيها، وذلك من خلال إستحداث قيمة أكبر في عيون زبائنها، وذلك بمنحها خيارا في فرض أسعار إستثنائية على منتجاتها، ومن جهة أخرى يساهم تحقيق مفهوم الجودة في المؤسسة في تحقيق الكفاءة العالية وخفض التكاليف، فالمنتج العالي الجودة لا يسمح للمؤسسة فقط بفرض أسعار عالية لمنتجاتها، ولكن يؤدي أيضا

إلى خفض التكلفة الأمر الذي من شأنه أن يحسن تنافسية المؤسسة، من منظور زيادة أرباحها مقارنة بما يحققه المنافسين.
(شارلزهل و جونز، 2010، صفحة 293)

3. التفوق بالإستجابة للزبون: يشير التفوق بالإستجابة للزبون إلى قدرة المؤسسة على أداء مهامها بشكل أفضل من المنافسين في تحديد وإشباع إحتياجات زبائنها، الأمر الذي يمنح لها إهتمام الزبائن بمنتجاتها إعطاء قيمة أكبر للمؤسسة، مما يؤدي إلى خلق التميز القائم على هذا العامل، فعملية تحسين المنتج و/أو تطوير المنتجات الجديدة، يجب أن تتماشى مع حاجات ورغبات الزبائن وتأخذ صفات تفتقر إليها المنتجات الحالية سواء كانت منتجات المؤسسة أو منتجات المنافسين، حيث أن عنصر الإستجابة للزبون يعتبر أحد أهم عوامل بناء المزايا التنافسية لما له من نتائج مباشرة على الرفع من ربحية المؤسسة وتحسين صورتها وأكثر من ذلك التمكن من تحقيق هدف إرضاء الزبائن وتحقيق ولائهم للمؤسسة، بالإضافة إلى الجودة ووقت الإستجابة نجد أن المصادر الأخرى للإستجابة للزبون هي التصميم المتفوق والخدمة المتفوقة قبل وأثناء وما بعد البيع، بالإضافة عمليات الدعم وكل تلك العوامل تدعم مبدأ الإستجابة للزبون وتهيئ الفرصة للمؤسسة لتمييز نفسها عن منافسيها الآخرين. (زواو، 2013، صفحة 88)

4. التفوق بالإبداع والإبتكار: الإبتكار، الإبداع والتجديد، هي مصطلحات مرتبطة ببعضها البعض إذ يعتبر الإبتكار عملية سابقة للإبداع يتعلق أساسا بالموارد البشرية (الأفراد)، لأنه عبارة عن بناء فكرة جديدة متميزة، بينما الإبداع هو تطوير فكرة نتجت من داخل المؤسسة أو تمت إستعارتها من محيطها الخارجي ووضعها موضع التنفيذ على شكل عملية، سلعة أو خدمة تقدمها المؤسسة لزبائنها بشرط أن تكون الفكرة جديدة للمؤسسة وقت التنفيذ، وبصفة عامة يشير التفوق بالإبداع والإبتكار أو التفوق بالتجديد إلى قدرة المؤسسة على تقديم شيء جديد أو حديث يتعلق بإدارة المؤسسة أو المنتجات التي تنتجها فهو يشمل على كل تقدم يطرأ على أنواع المنتجات وعمليات الإنتاج ونظم الإدارة والهياكل التنظيمية والإستراتيجيات التي تعتمدها المؤسسة، كما يعتبر الإبداع والتجديد أحد أهم الأسس البنائية للميزة التنافسية وعلى المدى الطويل إذ بالرغم من أن كل عمليات الإبداع لا يكتب لها النجاح، إلا أن عمليات الإبداع التي تحرز نجاحا يمكن أن تشكل مصدرا رئيسا لتحسين التنافسية، لأنها تمنح المؤسسة شيئا متفردا شيئا يفتقر إليه المنافسون، ويسمح هذا التفرد للمؤسسة بتمييز نفسها، وبالتالي إختلافها وتميزها فضلا عن فرض أسعار عالية لمنتجاتها أو خفض تكاليف منتجاتها بنسبة كبيرة مقارنة بمنافسيها. (زواو، 2013، صفحة 89)

ثانيا: شروط تحسين التنافسية

هناك مجموعة من الشروط التي يجب توفيرها لتحسين التنافسية نذكر منها ما يلي: (وديع، 2003، صفحة 13)

1. لا يجب أن تتمركز التنافسية في الأنشطة الاقتصادية وفروع النشاط على الأسعار وتكلفة عوامل الإنتاج؛
2. الأخذ بعين الإعتبار العوامل التي تؤثر على مستوى إنتاجية اليد العاملة ورأس المال (وفورات الحجم، سلسلة العمليات، حجم المخزون، الإدارة، علاقات العمل...)

3. وجود رقابة مستمرة على النوعية والتكاليف والتركيز على الأهداف الإستراتيجية على الأمد الطويل أكثر من الأمد القصير؛

4. ضرورة إعطاء أهمية أكبر إلى التكوين وإعادة التأهيل والنظر إلى العامل كشريك وليس عامل إنتاج؛

5. يمكن للدولة أن تساهم في إيجاد مناخ مناسب لممارسة إدارة جيدة من خلال توفير إستقرار الإقتصاد الوطني وخلق مناخ تنافسي، وذلك بإزالة العقبات أمام التجارة الوطنية والدولية، وإزالة الحواجز أمام التعاون بين المؤسسات، تحسين عوامل الإنتاج، توفير التمويل وتوفير الخدمات العامة.

الفرع الثاني: متطلبات تحسين تنافسية المؤسسة

يعتمد تحسين التنافسية على مجموعة من المتطلبات تتمثل في ما يلي: (محمودي، 2014، صفحة 09)

1. ثقافة وقيم المؤسسة: والتي تغرسها الإدارة العليا في مختلف مستويات العاملين فيتشاكون فيها. وهكذا تتشكل للمؤسسة ثقافة ثرية تؤثر إيجابا على إدراك المديرين والعاملين لمواقف العمل وعلى طرق تفكيرهم وقراراتهم وسلوكياتهم.
2. إهتمام بالموارد البشرية: باعتبارها من أئمن أصول المؤسسة، بدأ من الإختيار والتدريب والتنمية، والتحفيز وتقييم الأداء وتخطيط المسار الوظيفي، تحت مظلة من التخطيط الإستراتيجي الذي يستهدف تحسين قدرة تنافسية للمؤسسة والحفاظ عليها، وتخصيص الإستثمارات الكافية لتعظيم إنتاجية هذه الموارد الذي يولد الأفكار ويطور الإبتكارات وتصاغ الأهداف والإستراتيجيات والبرامج وتصنع القرارات.
3. التعلم من التجارب ومن الغير للتكيف مع المتغيرات المتلاحقة في بيئة المؤسسة: بيئة أعمال المؤسسة حافلة بمواقف قد تحسن المؤسسة إدراكها أو لا توفق في ذلك، كما أن المتنافسين يمكن أن يكونوا مصدرا جيدا للتعلم وتطوير الأهداف والإستراتيجيات والسياسات والسلوك الإداري، وتعد عملية تعلم المؤسسة الأساس لمفهوم المؤسسة المتعلمة التي تسعى للتعلم من مواقف وخبرات إدارية مارستها ومن مواجهات تنافسية خاضتها ومن المقارنة بمنافسين نموذجيين والتي يسعى مديروها على ضوء التعلم إلى تطوير وتوثيق وتحديث معارفهم ومهاراتهم الإدارية والفنية، وتطوير الأهداف والإستراتيجيات والسياسات وأساليب صنع القرار ومشاركة العاملين.
4. التوجه التسويقي لكافة أنشطة المؤسسة تحت مظلة برنامج للجودة الشاملة: ويتضمن هذا برنامجا للتحسين المستمر يمس كافة مجالات ووحدات الأداء بالمؤسسة، مع مستوى عال لدراسات السوق وللمزيج التسويقي ولخدمة الزبون، مع الحرص على تهيئة والحفاظ على كفاءات متميزة في الإدارة التسويقية وكافة مجالات النشاط التسويقي الأخرى.
5. القدرات التكنولوجية المتاحة والمتطورة: ويتضمن ذلك حزمة متكاملة من إستخدامات تكنولوجيا المعلومات بما يتناسب وخصائص العمالة والعمليات والمنافسة ومتطلبات السوق، والتي تساهم في ترشيد التكاليف وتحسين الجودة والتميز في المنافسة بالوقت.

6. القدرة على التغيير ومواكبته: أو حتى إستباق المتغيرات المتلاحقة في البيئة المحيطة سياسيا وتشريعيا وثقافيا وإقتصاديا وفتيا، في بيئة الأعمال المعاصرة أصبحت ديناميكية وسريعة التغيير، والتفاعل الإيجابي معها يهدف للمحافظة على المركز التنافسي للمؤسسة وتطويره.

المطلب الثالث: وسائل تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية

هذه الوسائل التي يعتبرها بعض المهتمين بدراسة هذه المواضيع كمعايير أو أسس لتحسن التنافسية، كما يمكن أيضا إعتبارها مؤشرات لجودة إدارة المؤسسة وتتضمن عدة مداخل تنظيمية، من أهمها: (محمودي، 2014، صفحة 11)

1. تبني منظومة متكاملة للإستراتيجيات التنافسية: بغرض التكيف الرشيق لنظام المؤسسة مع توقعات الزبائن وتحديات المنافسة، حيث يميل الزبائن لإنتقاء منتجات المؤسسة من بين منتجات منافسة بالسوق على أساس عدة إعتبارات كالجودة، التكلفة، الوقت والتميز؛
2. التدريب المستمر للعاملين وفق إستراتيجية تدريب ورصد المخصصات المناسبة لذلك دون تقدير: مما يوفر رصيذا كافيا من الموارد البشرية ذات المهارة اللازمة على كل المستويات التنظيمية وفي كافة مجالات الأداء؛
3. تبني أسلوب إدارة الجودة الشاملة: من خلال نشر ثقافة الجودة، كإتجاه للتحسين المستمر في عمليات المؤسسة ككل؛
4. زرع وتنمية روح الفريق: ويتحقق ذلك من خلال الشعور المتبادل بالإتتماء للمجموعة، والقبول من طرف الآخرين، وإستغلال ذلك في تكوين وإدارة حلقات الجودة وفرق العمل كعماد لبرنامج الجودة الشاملة؛
5. الإهتمام بالبحوث والتطوير: من خلال إنشاء وحدة تنظيمية تختص بهذه الوظيفة مع تخصيص الموارد الكافية وتصميم أهداف وإستراتيجية وسياسة فاعلة بهذا الصدد، فعالم اليوم يسوده إهتمام بنتائج البحث العلمي والتطوير التقني وما نشأ عنهما من تراكم معرفي؛
6. تحقيق وتعظيم القيمة المضافة: من خلال إطار تكنولوجي فاعل يضم عمالة ماهرة بقيم بناءة، وتجهيزات تقوم على درجة مناسبة من تكنولوجيا المعلومات وطرق عمل كفؤة وفاعلة؛
7. إستخدام تكنولوجيا المعلومات: في مجالات دعم مثلا عملية صنع القرار، والبحوث والتطوير، والتصميم وتطوير المنتجات وجدولة العمليات والتسليم للزبائن، أو في إعادة هندسة العمليات؛
8. التوجه نحو التحالف الإستراتيجي: للسعي نحو تكوين علاقة تكاملية تبادلية بهدف تعظيم الإستفادة من الموارد المشتركة في بيئة ديناميكية تنافسية لتحسين التنافسية؛
9. الإختيار الموضوعي لشاغلي المناصب القيادية: فالقيادة أهم عنصر من عناصر الإدارة، وحسن إختيارها يعتبر مدخل أساسيا، خاصة وأن العديد من دول العالم التي تعاني من ضعف الإدارة لا تراعي الشروط الموضوعية في إختيار القادة الإداريين والعديد منها لديها خلل في أنظمة التعيين والتوظيف وعدم وضوح في مواصفات الوظيفة، وفي بعضها لا تحوي الأنظمة الداخلية سوى مواصفات فنية لشاغلي المناصب بما فيهم المديرون.

خلاصة الفصل

تطرقنا خلال هذا الفصل إلى تنافسية المؤسسة الاقتصادية وخلصنا إلى أن مفهوم التنافسية يختلف باختلاف محل الحديث فيما إذا كان عن المؤسسة أو القطاع أو الدولة، ويتطور وتعدد ظروف تنافسية في البيئة الاقتصادية أصبح من الضروري على المؤسسات التكيف معها لضمان الريادة والتقدم على منافسيها.

كما تطرقنا إلى الإطار العام لتحليل الإستراتيجي للبيئة التنافسية (الداخلية والخارجية)، بالنسبة للبيئة التنافسية الداخلية تتكون من (المورد، الهيكل التنظيمي، ثقافة المؤسسة)، أما البيئة التنافسية الخارجية تنقسم إلى قسمين، البيئة التنافسية الخارجية العامة وتتكون من (البيئة السياسية والقانونية، البيئة الاقتصادية، البيئة الإجتماعية والثقافية، البيئة التكنولوجية، البيئة الدولية)، أما البيئة التنافسية الخاصة تتكون من (الموردون، المنافسون، الزبائن، الممولون، الوسطاء، مقدمو الخدمات، العمالة المعروضة)، وقد تم تحليل البيئة التنافسية الداخلية بإستخدام أسلوب سلسلة القيمة والتحليل الإستراتيجي وفق المصفوفات الإستراتيجية (BCG، Mckinsey، ADL) مما يساعد على معرفة مناطق القوة والضعف لدى المؤسسة، أما تحليل البيئة التنافسية الخارجية فقد تم بإستخدام نموذج القوى الخمسة لـ (Porter) كي تتمكن المؤسسة من إستغلال الفرص المتاحة ومواجهة التهديدات، كما تم إستخدام نموذج (Swot) لتحليل البيئة التنافسية الداخلية والخارجية لبيان نقاط القوة من أجل إستغلالها للإستفادة من الفرص المتاحة، كما يبين لنا نقاط الضعف من أجل التقليل منها لمواجهة التهديدات المتوقعة لمساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

كما تطرقنا إلى عوامل ومتطلبات تحسين التنافسية وأبرز الوسائل التي يمكن أن تتبناها المؤسسة لتحسين تنافسياتها وتم التركيز على تبني منظومة متكاملة للإستراتيجيات التنافسية، التدريب المستمر للعاملين، تبني أسلوب إدارة الجودة الشاملة، زرع وتنمية روح الفريق، الإهتمام بالبحوث والتطوير، تحقيق وتعظيم القيمة المضافة، إستخدام تكنولوجيا المعلومات، الإختيار الموضوعي لشاغلي المناصب القيادية.

الفصل الثالث: علاقة الأساليب

الحديثة لمحاسبة التكاليف بتحسين

تنافسية المؤسسة الإقتصادية

تمهيد

شهدت المؤسسات الاقتصادية موجة تنافسية شديدة أثرت بشكل كبير على نظمها وسياساتها، ولمواجهة هذه المنافسة أصبحت المؤسسات تسعى لتوفير منتوجات ذات جودة وفي الوقت المناسب محاولة منها لإرضاء زبائنها بهدف تحقيق أرباح عظيمة وضمان بقاءها وإستمراريتها، وفي سبيل ذلك تبنت المؤسسات أساليب إدارية دقيقة وحديثة وزادت في المهارات الإدارية العالية والإبتكارات والتقنيات الجديدة وذلك لتحقيق التنظيم والرقابة الفعالة للمؤسسة، كما إعتمدت على إستراتيجيات مختلفة لتوفير معلومات دقيقة لمساندة إدارة المؤسسة في إتخاذ قرارات صائبة من أجل النجاح في عملية التنسيق بين إمكانياتها المختلفة (المادية، البشرية، المالية...).

ومن الأساليب التي إعتمدت عليها إدارة المؤسسة لبقاءها في المحيط التنافسي محاسبة التكاليف لأن لهذه الأخيرة أسس علمية وفعالية، حيث تقوم بإمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة ومفيدة في عملية التخطيط والرقابة على الأنشطة وتقييم النتائج المتحصل عليها، وهذا له دور في بيان مواقع نقاط القوة والضعف للمؤسسة مما يساعد المسؤولين في عملية إتخاذ القرارات المناسبة.

مع زيادة التطور التقني السريع لأساليب التكاليف أدى إلى ظهور العديد من الأساليب الحديثة كنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، التكلفة المستهدفة، المقارنة المرجعية، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، سلسلة القيمة، إدارة الجودة الشاملة (TQM)، التحسين المستمر، بطاقة الأداء المتوازن.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: عرض الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف؛

المبحث الثاني: مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: عرض الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

ساهمت محاسبة التكاليف في تزويد إدارة المؤسسة بمعلومات تتصف بالصدق والموضوعية لمساعدتها في عملية التخطيط والرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها ولا يقتصر دورها في ذلك فقط بل تعدى إلى تحسين عمليات وأنشطة المؤسسة، ومن هنا أصبحت إدارة المؤسسة تحتاج إلى أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف من أجل مساندة على تحقيق الكفاءة والفعالية بهدف مواجهة التغيرات والبقاء في مركز تنافسي متميز، وفي سبيل ذلك وبفضل جهود العلماء والباحثين الإقتصاديين ظهرت طرق وأساليب جديدة لإدارة التكاليف.

وفي هذا المبحث تم تقسيم الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف إلى:

- الأساليب الحديثة الكمية لمحاسبة التكاليف؛

- الأساليب الحديثة غير الكمية لمحاسبة التكاليف.

المطلب الأول: الأساليب الحديثة الكمية لمحاسبة التكاليف

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى الأساليب الحديثة الكمية لمحاسبة التكاليف والمتمثلة في أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب المقارنة المرجعية.

الفرع الأول: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

تتطرق في هذا الفرع إلى أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والذي يتضمن مفهومه، مبادئه، مراحل تصميمه، ثم تنتقل إلى تقييمه.

أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

تسعى كل المؤسسات في الوقت الحالي إلى تحسين أساليبها المحاسبية خاصة تلك المهتمة بالتكاليف، حيث ظهر ما يسمى بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (Activity Based Costing) والذي يرمز له إختصاراً (ABC)، هذا الأسلوب يعتبر مدخلاً لتطوير وتحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد تكاليف الأوامر أو نظم تحديد تكلفة المراحل، كما يمكن إعتباره بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف التي تساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة. (دبابش و شحتاني، 2018، صفحة 113)

ويعرف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بأنه: "ذلك الأسلوب المتطور الذي جاء لمواجهة إحتياجات المتزايدة والمتغيرة للمؤسسة لتخصيص التكاليف التي لم تستطيع أساليب محاسبة التكاليف الأخرى على تغطيتها، حيث يقوم هذا الأسلوب بتحديد الأنشطة وجعلها من الأهداف الأساسية للتكلفة" (babaaddoun & ait-mohammed, 2021, p. 126)، كما يعرف أيضاً بأنه "ذلك الأسلوب الذي يركز على قياس التكلفة، وأداء الأنشطة، والمنتجات، والزائن، وأغراض تكلفة التي تسبب في الأنشطة وذلك بهدف التجميع المالي والعملي للمعلومات الأكثر دقة من أجل مساعدة إدارة المؤسسة في عملية إتخاذ القرار" (CIMA, 2001, p. 01)، كذلك يعرف (ABC) بأنه "أسلوب ذو دقة عالية يقوم بتحديد تكاليف المنتجات أو الخدمات وذلك من خلال تحليل أنشطة المؤسسة وبعدها يقوم بتجميع وتتبع

التكاليف الغير مباشرة لتلك الأنشطة ثم يتم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة " (Dimitropoulos & Panagiotis, 2007, p. 19).

ويمكن إستخلاص من التعاريف السابقة أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يعتبر من أهم الأساليب المحاسبية الحديثة وهذا راجع لحسابه الدقيق لتكاليف من خلال تحليل أنشطة المؤسسة، حيث يقوم بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط في أحواض التكلفة ثم يتم تخصيص هذه التكاليف على أغراض التكلفة (سلعة أو خدمة) بإستخدام مسببات التكلفة، حيث لهذا النظام دور فعال في توفير معلومات دقيقة تساعد إدارة المؤسسة في إتخاذ قرارات صائبة. وقد إنبثق عن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) أسلوبين هما أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) وأسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وسيتم التطرق لكل أسلوب كما يلي:

- أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): يركز هذا الأسلوب على تحليل الأنشطة بهدف إدارتها من خلال العمل على تخفيض كلفها وإستبعاد أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وتحسين كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة وهذا يتطلب معرفة أنشطة إنتاج المنتج وتكلفة هذه الأنشطة وتقوم هذه الأنشطة وإحلال الأقل كفاءة منها بأنشطة أكثر كفاءة، بمعنى أن إدارة المؤسسة تستخدم هذا الأسلوب لتقوم الأنشطة والعمليات من ناحية التكلفة والقيمة لتحديد فرص تحسين الكفاءة، وهو يجمع بين تحليلات التكلفة على أساس الأنشطة وتحليلات القيمة المضافة لعمل التحسينات المطلوبة في سبيل رفع رضا الزبون وتخفيض الموارد الضائعة (إبراهيم يونس الشعباني و حازم اليامور، 2012، صفحة 223)، حيث يعرف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة على أنه:

- " أسلوب يعتمد على مساعدة إدارة المؤسسة في إتخاذ القرارات وذلك عن طريق الإستعانة بمعلومات التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبائن وإشباع حاجاتهم وتحسين الأرباح". (خلف إبراهيم، 2013، صفحة 09)
- "فلسفة إدارية تقوم على أساس إدارة الأنشطة لتحسين القيمة المحصلة من قبل الزبائن وزيادة الربح المتحقق من توفير هذه القيمة". (البالكي، 2009، صفحة 27)
- "يعتبر أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة من الأساليب الإستراتيجية لإدارة المؤسسة فهو يدعمها على إتخاذ قرارات ذات نظرة مستقبلية، كما يأخذ بالحسبان التغيرات المتوقعة إلى جانب مساهمته في توليد القيمة التي ينتظرها المستهلك لتلبية رغبته". (DRURY, 2007, p. 544).

ومن خلال ما سبق إتضح لنا أن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) يعتبر من الأساليب الإدارية للأنشطة وذلك لتطويره القيمة المحصلة من الزبون وزيادة الربح المحقق من توفير هذه القيمة، كما أن الإدارة تعتبر أسلوب (ABM) مصدرها الأساسي للمعلومات.

- أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB): يعتبر أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من الطرائق الحديثة لإعداد الموازنة وهي بدورها تستند إلى التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حيث تستخدم العلاقة بين كمية

الوحدات المنتجة والنشاط اللازم لإنتاج هذه الوحدات لوضع تقديرات مفصلة لمتطلبات أو مستلزمات النشاط الخاصة بالخطة الإنتاجية المقترحة، (علاوي، 2012، صفحة 137) ويعرف هذا الأسلوب على أنه:

● "تقدير كمي للأنشطة الممكن إنجازها بالمؤسسة وتوقعات إدارة المؤسسة لإحتياجات وحدات العمل من إمكانيات سواء كانت مالية أو غير مالية التي لها دور في تحقيق الأهداف الإستراتيجية المخطط لها وكذلك التغيرات المتفق عليها لتحسين الأداء". (Julia & Smith, 2007, p. 146)

● "أداة للتخطيط وإعداد الموازنة الفعالة للتكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المتوقع لها علاقة بتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة". (William & lalli, 2012, p. 771)

نستنتج من التعاريف السابقة أن أسلوب (ABB) هو طريقة في الموازنة تعمل على التخطيط والرقابة على أنشطة المؤسسة وتكاليف المنتجات أو الخدمات بهدف تحقيق الأهداف الإستراتيجية المتفق عليها.

ثانيا: مبادئ أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

يقوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة على ثلاث مبادئ أساسية هي: النشاط، مسبب التكلفة والعمليات وتمثل فيما يلي:

1. النشاط: يعرف النشاط على أنه:

● "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة". (عطية، 2006، صفحة 71)

● "الحدث الذي يسبب إستخدام الموارد في المؤسسة". (جابر حسن، 2011، صفحة 20)

من خلال التعاريف السابقة للنشاط يمكن تعريفه على أنه مجموعة من المهام يقوم بتنفيذها شخص أو مجموعة أشخاص يتمتعون بالخبرة من أجل إنتاج مخرجات متميزة تجعل المؤسسة رائدة في مجالها مقارنة بمنافسيها.

ولقد صنف Cooper الأنشطة في المؤسسة إلى أربع فئات رئيسية هي:

أ. أنشطة ترتبط بوحدة المنتج: وهي الأنشطة التي يتم أدائها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين، وبالتالي فهي تختلف باختلاف أنواع وأعداد الوحدات المنتجة، وتكاليف هذه الأنشطة تتضمن المواد المباشرة، الأجور المباشرة، وبعض التكاليف الأخرى التي يمكن تتبعها لوحدة المنتج. (حلس، 2007، صفحة 221)

ب. أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي: وهذه النوعية من الأنشطة هي التي يتم أدائها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات، وبالتالي فهي أنشطة تنفيذ وحدات منتج واحد. ومن أمثلة هذه النوعية: نشاط تغيير مواصفات منتج معين، نشاط إعداد إختبارات خاصة لجودة أحد المنتجات، وبالتالي فإن تكلفة تلك النوعية من الأنشطة يتم تحميلها على الإنتاج بإستخدام مسببات تكلفة تتوافق مع خصائص المنتج نفسه، وذلك مثل عدد المكونات التي يحتويها المنتج، أو عدد أوامر التغيرات الهندسية اللازمة للمنتج. (حلس، 2007، صفحة 221)

ت. أنشطة على مستوى الدفعة: وهي الأنشطة التي تم أداءها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج وبالتالي فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طردياً مع عدد الدفعات أو المجموعات المنتجة من كل منتج ومن أمثلة هذه الأنشطة: إعداد الآلات، عمليات الأمر بالشراء، عمليات الأمر بالإنتاج، مناولة الموارد... إلخ. (حجازي

و معاليم، 2013، صفحة 111)

ث. أنشطة على مستوى المصنع: تلك الأنشطة المؤداة بهدف دعم وخدمة العمليات التي تتم على مستوى المصنع ككل، وهي أنشطة تقدم منافع على مستوى المؤسسة في مجموعها وليس على مستوى منتج بعينه، ومن أمثلتها: إدارة المصنع، برامج خدمة البيئة، والأمن. (عطية، 2006، صفحة 74)

2. مسببات التكلفة:

أ. تعريف مسببات التكلفة: تعرف على أنها:

• "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". (حلس، 2007، صفحة 222)

• "مقياس يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة". (عطية، 2006، صفحة 80)

• "عامل له تأثير كبير على التكلفة حيث يستخدم في تخفيض التكلفة، كما أنه وحدة قياس لتحديد مستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط". (K. Donald & Marks, 2004, pp. 310-311)

من خلال التعاريف السابقة يظهر جلياً أن مسبب التكلفة يعتبر عامل لتخصيص تكاليف النشاط على غرض التكلفة، فهو آلية لتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات.

ب. أنواع مسببات التكلفة: تقسم مسببات التكلفة إلى ثلاث أنواع هي:

- **مسببات العمليات:** يركز هذه النوع من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي. (حلس، 2007، صفحة 223)

- **مسببات الفترة المستغرقة:** طبقاً لهذا النوع من مسببات التكلفة تحمل الوحدات المنتجة بنفقات معينة بناءً على الفترة اللازمة التي إستغرقتها عملية الإنتاج أو عملية الإستفادة من الخدمة، كأن يتم تحميل مصاريف الصيانة لكل منتج بناءً على الوقت الذي يأخذه كل منتج من ساعات تشغيل الآلات الكلي، ويعتبر هذا النوع أكثر دقة من النوع السابق. (أبو نصار، 2010، صفحة 37)

- مسببات الإستعمال الفعلي: طبقا لهذا النوع يتم تحميل المنتج أو الخدمة بالتكاليف الفعلية التي أنفقت عليه، وهذا النوع هو أفضل الأنواع، إلا أنه يحتاج إلى تكلفة وجهد كبير لتحديد التكاليف الفعلية المنفقة على كل سلعة أو خدمة مقدمة. (أبو نصار، 2010، صفحة 37)

3. العمليات: بناء على ما سبق يمكن أن نستخلص إلى أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يركز على: (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 117)

- البحث عن الأسباب الحقيقية للتكاليف من خلال إيجاد علاقة كاملة بين الموارد والأنشطة والتكاليف؛
- الرؤية الشاملة للأداء بإظهار مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

وبذلك فإن هذا الإمتداد للتحليل نحو العمليات التي يقود المؤسسة إلى نظرة مختلفة تماما عن المدخل التقليدي للتنظيم، حيث يتم الانتقال من النظرة العمودية المرتكزة على المدخل الوظيفي إلى النظرة الأفقية المرتكزة على المدخل العملي. (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 117)

إن مصطلح العملية في الأصل هو كلمة لاتينية تعني تتابع أحداث ما خلال فترة من الزمن. (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 117)

ويرى كل من (Erechler et Grabot) أن: "العملية هي مجموعة من الأنشطة المتحدة والمتعاونة من أجل تقديم منتج يحمل قيمة لزبون داخلي أو خارجي". (معاليم و حجازي، 2017، صفحة 139)
ثالثا: مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

هناك خطوات أساسية لتصميم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) نذكرها فيما يلي:

1. الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة

يتم في هذه المرحلة تحديد جميع الأنشطة التي يقوم بها العاملين بالمؤسسة لإنتاج المنتج أو الخدمة، إذ يتم تحديد وتعيين الأنشطة في المؤسسة من بداية طلب المواد أو الخدمة وحتى الإنتهاء بأنشطة التسليم للمستهلك أو الزبون، لذلك تعد هذه المرحلة الجزء الأكثر أهمية من بين الخطوات الأخرى لأنها تتطلب أفراد كفؤين لفهم جميع الأنشطة المطلوبة لصنع المنتج. (رؤوف أحمد، 2012، الصفحات 330-331)

2. الخطوة الثانية: تحديد مسببات التكلفة

مسبب التكلفة هو مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة وينبغي إختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة بين إستخدام الموارد ومخرجات كل نشاط (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 113)، كما أنه يوجد مستويين للمسببات: (محمد نور و آخرون، 2007، الصفحات 342-343)

أ. المستوى الأول: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلووات / ساعة.

ب. المستوى الثاني: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة بإستخدام الكيلووات/ ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.

3. الخطوة الثالثة: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة (Cost Pools)

من أجل تحديد الأنشطة وتكاليف أداء كل نشاط فإن أسلوب (ABC) يبين وبشكل مفصل كيفية إستعمال موارد المؤسسة أن أسلوب (ABC) يخلق أحواض تكلفة صغيرة ترتبط بمختلف الأنشطة ويقصد بمجمع التكلفة مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المؤسسة والمنتجات النهائية حيث إن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة من أجل إنجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات ويتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة بكل مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه وبحيث تكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة وأن تتناسب التكاليف تناسباً طردياً مع النشاط وقد يستدعي ذلك تحليلاً إحصائياً لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين الأعمال داخل كل مجمع وبين تكلفة كل نشاط ثم يتم بعد ذلك توزيع تكاليف مجاميع التكلفة على الإنتاج أو الخدمات بحسب الأنشطة التي إستخدمت في إنجازها (هاشم جاسم، 2011، الصفحات 185-186)، وتتضمن مجاميع التكلفة نوعين من التكاليف هما: (هاشم جاسم، 2011، صفحة 187)

أ. التكلفة الخاصة بكل نشاط: وهي التكلفة المرتبطة بشكل مباشر بالنشاط ومن الممكن تحديدها بدقة مثال ذلك الرواتب المباشرة.

ب. التكلفة المشتركة: وهي التكلفة التي يتم توزيعها على أكثر من هدف أو أكثر من منتج وتحتاج هذه التكلفة إلى توزيع على الأنشطة وحسب العامل الموجه لكل نشاط ويتم توزيع هذه التكلفة من خلال تحليل العلاقة بين حدوث النشاط وتحقيق التكلفة أي يتم توزيعها على مجاميع التكلفة ويتم تحديد مبلغ كل مركز من خلال إستعمال موجهات التكلفة ويتم تخصيص التكاليف على المنتجات في مرحلتين: الأولى يتم فيها توزيع التكاليف على الأنشطة لغرض تحديد تكلفة هذه الأنشطة، والثانية يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وحسب الإستفادة من كل نشاط.

4. الخطوة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة

كما ذكرنا سابقاً أن نظام (ABC) يركز على فكرة أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وبالتالي فإن تكلفتها مرتبطة بتكلفة الموارد المستخدمة، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الإستهلاك، وبالتالي فإن هذه الخطوة تعني تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات طبقاً لحاجة كل منها للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير مباشرة لكل نشاط بإستخدام مسبب التكلفة المناسب، وتستخدم هذا المعدل لتخفيض تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيفها حتى تصبح وحدة تامة الصنع. (مخلخل، 2020، صفحة 128)

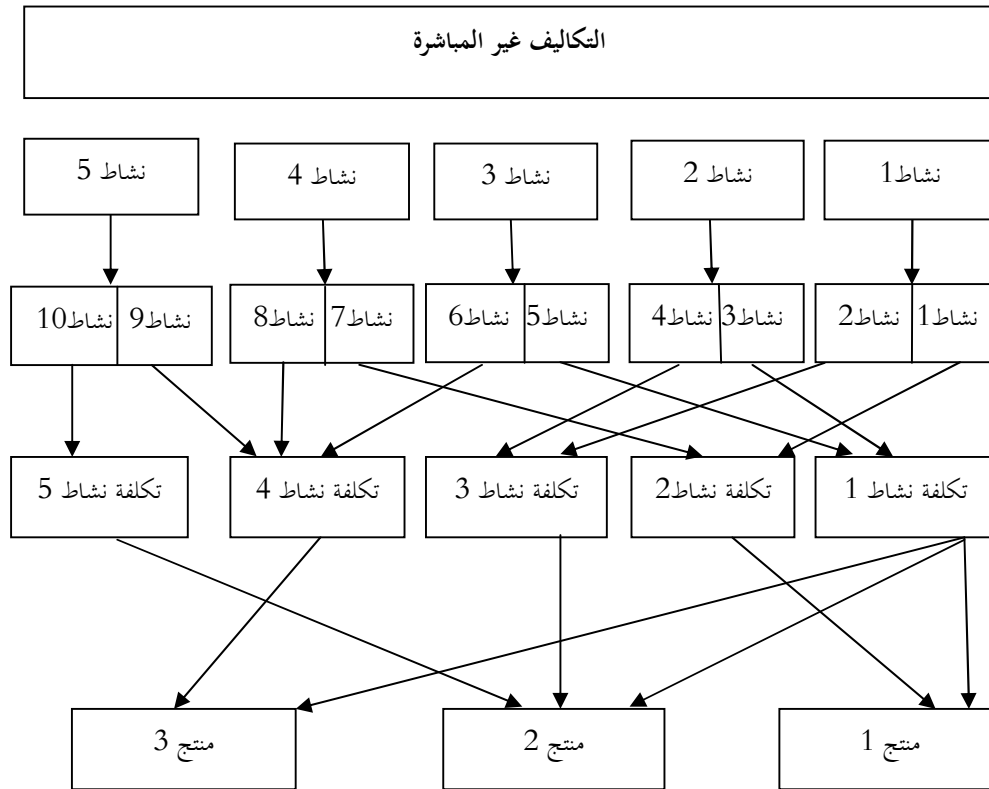
5. الخطوة الخامسة: حساب سعر التكلفة [الذي يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتج عن طريق إضافة كل التكاليف (المباشرة/غير المباشرة) للمنتج (أغراض التكلفة)] (شحتاني و غضاب، 2018، صفحة 388)

كمرحلة أخيرة يتم تحديد سعر التكلفة النهائي وفقا للمعادلة أدناه: (شحتاني و غضاب، 2018، صفحة 388)

سعر التكلفة الالحدوي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الالحدوية لمسببات التكلفة

الشكل الموالي يوضح مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

الشكل رقم (15): يوضح مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة



المصدر: (أبو نصار، 2010، صفحة 194)

يوضح الشكل السابق مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، حيث يقوم هذا الأسلوب بتقسيم التكاليف غير المباشرة إلى أنشطة متجانسة ثم تجميع تكاليف الأنشطة بمراكز التكلفة ومن ثم تحميل التكاليف على المنتجات بواسطة مسببات التكلفة.

رابعا: تقييم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

تتمثل أهم مزايا وعيوب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في:

1. المزايا: يمكن تلخيص أهم مزايا أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) فيما يلي: (محمد عبد الله، 2012،

صفحة 166)

- فعالية الدور الرقابي لأسلوب (ABC) مقارنة بأسلوب التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، الأمر الذي يزيد من إمكانية أي إنحرافات؛
- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بأسلوب التكاليف التقليدي حيث أن أفضل الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة وإستبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج أو الخدمة؛
- الإستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل النظام التقليدي؛
- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد الوالد بين القيام بالأنشطة وكما يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف؛
- يوفر أسلوب (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة كما يساعد هذا الأسلوب في إعداد الموازنات على الأنشطة (ABC) باعتبارها أداة تخطيطية وأداة رقابية في تقويم الأداء؛
- يؤثر أسلوب (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة النوع بدرجة أكثر دقة حيث يرهن هذا الأسلوب على أن هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.

2. العيوب: على الرغم من المزايا التي يتمتع بها أسلوب (ABC) إلا أن هناك بعض العيوب الموجهة له وتمثل في: (عبد الله

يعقوب و رشيد بجاي، 2017، صفحة 06)

- يركز على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل الأجل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى إتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير؛
- لا يساهم في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا الزبون، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع المؤسسات الهادفة إلى الربح؛
- يفترض أسلوب (ABC) أن العلاقات بين الموارد الاقتصادية والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقة خطية طردية. وهذا يعني أن كلما زادت الأنشطة كلما زادت التكاليف والعكس صحيح إلا أن هذا ليس واقع التكاليف وبالتالي فالعلاقة غير خطية؛
- تكلفة تطبيقه مرتفعة جدا وكذلك صعوبة إختيار وتحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تحديد التكاليف.

الفرع الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة

نتطرق في هذا الفرع إلى أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يتضمن تعريفه، مبادئه، مراحلها، طرق حساب التكلفة المستهدفة، ثم ننتقل إلى تقييمه.

أولاً: تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة

ظهر مدخل التكلفة المستهدفة في اليابان في عام 1973 كأداة لتطوير بعض المداخل الأمريكية وخاصة مدخل هندسة القيمة لكسب الصناعات اليابانية مزايا تنافسية من حيث التكلفة، الأسعار والجودة المطلوبة، ولمواجهة متغيرات بيئة الأعمال الحديثة وذلك بهدف تعميق ثقافة المؤسسات نحو إدارة التكلفة أكثر من إختصارها على حساب التكلفة كما حول في فلسفة المدخل التقليدي، وقد إستخدمت في المؤسسات اليابانية بشكل واسع خاصة في المؤسسات العاملة في مجال صناعة السيارات، وتقوم فلسفة التكلفة المستهدفة على خلاف الفلسفة القديمة التي تنص على ضرورة تحديد التكلفة أولاً من ثم يتم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر بيع المنتجات، لكن بهذا المفهوم قد تتحصل على سعر غير تنافسي ولا يحقق الأهداف المرجوة مما ينتج عنه خسارة الحصة السوقية، لذلك جاءت فلسفة التكلفة المستهدفة بطريقة عكسية للفلسفة القديمة تسمح بإكتساح أسواق جديدة والتحكم في الفرص التي قد تنتج وسط السوق، فمبدأ عمل التكلفة المستهدفة ينص على أنه لا بد من تحديد السعر السوقي (السعر الذي يتماشى مع متطلبات السوق ويتوافق مع قدرة الزبائن)، بعدها يتم إحتساب هامش الربح المراد تحقيقه وطرحه من السعر السوقي وبهذا نستخرج التكلفة الواجب تحملها (المسموح بها وفقاً للظروف السوقية) أي التكلفة المستهدفة للمنتج. (دبابش، 2017، الصفحات 59-60)

وتعرف التكلفة المستهدفة بأنها "إحدى أساليب إدارة التكلفة تهدف أساساً إلى خفض التكلفة الكلية للمنتج عبر كل مراحل دورة حياته، وذلك بمساعدة كل من أقسام البحوث والهندسة والإنتاج والتسويق والمحاسبة، وذلك وصولاً إلى السعر المستهدف" (القطيني، 2012، صفحة 196)، كما تعرف أيضاً بأنها "أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة تستخدم أثناء مراحل دورة حياة المنتج لتحديد تكلفة الإنتاج بهدف تخفيضها وزيادة ربحية المؤسسة". (Bouarar, 2014, p. 09)، وتعني كذلك بأنها "أسلوب لإدارة التكلفة يهدف إلى تحقيق هامش الربح المرغوب فيه من خلال تحديد السعر المناسب ونيل رضا الزبائن، حيث يبدأ أسلوب التكلفة المستهدفة بإدارة التكلفة خلال مراحل البحث والتطوير والتصميم والتخطيط للمنتج ويطبق خلال دورة حياة المنتج بتكامل جميع سلسلة القيمة". (Shahid Ansari, 2006, p. 20) وإستناداً إلى التعاريف السابقة يمكن تعريف التكلفة المستهدفة على أنها أسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يستعمل أثناء مراحل تخطيط وتصميم وتطوير المنتجات أو الخدمات بغرض تخفيض التكاليف من أجل تحقيق الربح المرغوب فيه ليترتب عن ذلك تحسين تنافسية المؤسسة وضمان بقائها في السوق.

وتحسب التكلفة المستهدفة وفق العلاقة التالية: (أحمد خلف و حسن يوسف الناصر، 2012، صفحة 265)

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

ثانياً: مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة

يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ نذكر أهمها: (عبد الحسين هاني الزمالي، 2019، صفحة 180)

1. السعر يقود التكلفة: تتحدد التكلفة المستهدفة بالإعتماد على السعر المستهدف الذي من الممكن أن يقبله الزبون مع مراعاة المستوى المقبول من الجودة، ثم يطرح منه هامش الربح المستهدف من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة؛
2. التركيز على الزبون: لغرض تحديد التكلفة المستهدفة بنجاح، فلا بد من التركيز على الزبون من خلال الإصغاء إلى آراء الزبائن حول منتجات المؤسسة الاقتصادية فيما يتعلق بالجودة أو السعر أو المواصفات أو المزايا الأخرى؛
3. التركيز على تصميم المنتج: يركز مهندسو التصميم على المراحل الأولى لتصميم المنتج من أجل تقديم تصميم للمنتج في حدود التكلفة المستهدفة، إذ يتم تحديد عناصر التكاليف اللازمة للعملية الإنتاجية منذ البداية؛
4. التركيز على تصميم العملية الإنتاجية: يتم فحص كل جانب من جوانب العملية الإنتاجية والتركيز على التكنولوجيا المتاحة والمصادر الموثوقة للحصول على المواد الأولية بهدف الوصول للتكلفة المستهدفة؛
5. تكاليف دورة حياة المنتج: لتحديد التكلفة المستهدفة فإن الأمر يتطلب تحديد كل التكاليف المرتبطة بدورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة البحث والتطوير حتى خدمة الزبائن مروراً بالتصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع.

ثالثاً: مراحل حساب أسلوب التكلفة المستهدفة

تتمثل في: (عبد الحسين هاني الزمالي، 2019، صفحة 181)

1. تحديد سعر البيع المستهدف: ينظر إلى سعر البيع المستهدف على أنه أقصى سعر يكون الزبائن مستعدون لدفعه مقابل الحصول على منتجات يمكن أن تلي حاجاتهم ورغباتهم، لذلك فإن الأمر يتطلب أن يكون الزبائن على فهم وإدراك لقيمة المنتج بالمقارنة مع ما يقدمه المنافسين من منتجات، ولتحديد سعر البيع المستهدف فعلى المؤسسة الاقتصادية إجراء بحوث ودراسات سوقية بخصوص الخصائص والجودة التي يرغبها الزبون بالتوافق مع السعر الذي يكون على إستعداد لدفعه مقابل الخصائص والجودة المذكورة وعليه، فإن سعر البيع المستهدف يتحدد من خلال القيمة المدركة للزبون تجاه منتج المؤسسة الاقتصادية، وإن هذه القيمة يتم إدراكها وفقاً لما يستطيع الزبون أن يضحي به من موارد في سبيل الحصول على منتج معين يمكن أن يشبع حاجاته ورغباته دون إهمال أسعار التي يقدمها المنافسين.
2. تحديد هامش الربح المستهدف: إن هامش الربح المستهدف هو المتغير الثاني في معادلة تحديد التكلفة المستهدفة، وينظر إلى هامش الربح المستهدف على أنه العائد المالي الذي تحتاجه المؤسسة الاقتصادية من أجل البقاء في بيئة أعمالها فضلاً عن النمو والتوسع، وبذلك فإن هامش الربح المستهدف يتم تحديده من أجل ضمان تحقيق الخطط الخاصة بالأرباح طويلة الأجل في المؤسسة الاقتصادية وبالتالي، فإن تحديد هامش الربح المستهدف يجب أن يكون رقم مرناً يعتمد بشكل كبير على سلوك كل من الزبائن والمنافسين بالإضافة إلى قدرة المؤسسة الاقتصادية على تلبية حاجات الزبائن ومواجهة المنافسين، وذلك من أجل أن يكون هامش الربح المستهدف أقرب إلى الواقعية وبعيداً عن المبالغة.
3. تحديد التكلفة المستهدفة: يمكن التوصل إلى التكلفة المستهدفة من خلال الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، لذلك يجب على المؤسسة الاقتصادية العمل على تصميم منتجاتها والعمليات الخاصة بها في حدود التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها مع مراعاة القدر المقبول من الجودة إذا ما أرادت البقاء في بيئة المنافسة، ويمكن احتساب التكلفة المستهدفة من خلال المعادلة الآتية:

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

رابعاً: طرق حساب التكلفة المستهدفة

تعددت طرق حساب التكلفة المستهدفة باختلاف إستراتيجيات المؤسسة، الهدف من القياس ونوعية المنتج... إلخ، ومن أهم

تلك الطرق نذكر: (ساحري، 2017، صفحة 288)

1. طريقة الإضافة: وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حدى، بعد ذلك يجري تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقاً للوظائف التي ينتظر أن يؤديها، إنطلاقاً من مستوى تكلفة حالي ثم محاولة إستغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى.

2. طريقة الخصم: في هذه الطريقة تحدد التكلفة المستهدفة إعتماًداً على معدل الربح المستهدف وسعر البيع المستهدف وتعتبر من الطرق شائعة الإستخدام والتي يفضل إستخدامها لتقدير التكلفة المستهدفة، ووفقاً لهذه الطريقة تكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

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

3. طريقة تخفيض معدل التكلفة: وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معدل معين لتخفيض التكلفة الحالية وبما يعكس تطور أداء المؤسسة.

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الحالية} (1 - \text{معدل التخفيض})$$

خامساً: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

تتمثل أهم مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المستهدفة في:

1. المزايا: يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة مزايا نذكر أهمها: (تعبان محمد و حسن كاظم، 2019، صفحة 350)
 - زيادة في رضا الزبائن لأن تصميم المنتج يركز على قيم الزبون وإشباع رغباته؛
 - تخفيض التكلفة المحملة على المنتجات عن طريق تصميم المنتج بشكل أكثر فاعلية؛
 - يساعد المؤسسات على تحقيق هامش ربح مرغوب فيه؛
 - يمكن المؤسسات من تقليل الزمن الإجمالي لتطوير كل منتج من المنتجات؛
 - يمكن من تحسين جودة المنتج.
2. العيوب: على الرغم من المزايا التي يتمتع بها أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن هناك بعض العيوب الموجهة له وتتمثل في:
(راضي عبد الكاظم، 2019، صفحة 34)

- لا يتلائم مع المنتجات التي تكون دورة حياة المنتج طويلة الأمد والذي يتطلب سرعة وصول المنتج إلى السوق؛

- قد يؤدي إلى حدوث مشاكل مع الأطراف المعنية بعمليات التكلفة المستهدفة؛
- التأخر بنقل المنتجات إلى السوق في الموعد المحدد يؤدي إلى فقدان الكثير من الفرص التي تعوق أي تخفيضات التي يتوقع تحقيقها.

الفرع الثالث: أسلوب المقارنة المرجعية

نتطرق في هذا الفرع إلى أسلوب المقارنة المرجعية والذي يتضمن تعريفه، خطواته، أنواعه، ثم نتقل إلى تقييمه.

أولاً: تعريف أسلوب المقارنة المرجعية

يقصد بالمقارنة المرجعية بأنها "عملية منظمة لتقييم أداء المؤسسة أو أحد جوانب هذا الأداء، من خلال المقارنة بنموذج سواء في داخل أو خارج هذه المؤسسة، للتعرف على أسباب الفجوة والعمل على معالجتها، للوصول إلى الأداء الأفضل" (قدور و العرابي، 2018، صفحة 182)، وتعرف كذلك بأنها "أحد الأساليب التي تعمل باستمرار وبانتظام لتقييم أداء المنتج أو الخدمة مقارنة مع المؤسسات المنافسة والأكثر تميزاً" (Costa, 2008, p. 77)

مما سبق نستنتج أن المقارنة المرجعية عبارة عن أسلوب للبحث عن ما يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة وذلك عن طريق عملية مقارنة مستمرة لأداء المؤسسة مع أداء مؤسسات الرائدة في السوق.

ثانياً: خطوات أسلوب المقارنة المرجعية

يتم تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية وفق الخطوات التالية: (مهدي جواد، 2012، الصفحات 86-87)

1. التخطيط: يتم تشكيل فريق عمل المقارنة المرجعية الذي تكون مسؤوليته تحديد العمليات التي سيتم إجراء المقارنة المرجعية عليها وتحديد المؤسسات المستعملة للمقارنة وكذلك نوع وطرق جمع المعلومات اللازمة لنجاح عملية المقارنة؛
2. التحليل: تتم الدراسة الدقيقة والمعمقة لأداء المؤسسة الحالي وكذلك أداء المؤسسات المستعملة للمقارنة وتحديد حجم ونوع وأسباب الفجوة نتيجة المقارنة بين أداء المؤسسة والمؤسسات الأخرى المنافسة؛
3. التكامل: يتم تحديد الأنشطة والمجالات التي تحتاج إلى تغيير مع تحديد الموارد والإمكانات والوسائل التي تضمن نجاح عملية المقارنة؛
4. التنفيذ: يتم تحويل الخطوات السابقة إلى برنامج عمل يضمن تحسين أداء المؤسسة من خلال تطبيق أفضل الطرق التي تتبعها المؤسسات المستعملة للمقارنة؛
5. النضوج: قيام المؤسسة بمعالجة الفجوة السلبية في أداءها وبالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق أفضل مستويات الأداء مستقبلاً.

ثالثاً: أنواع أسلوب المقارنة المرجعية

تتمثل أنواع أسلوب المقارنة المرجعية في: (قدور و العرابي، 2018، الصفحات 182-183)

1. المقارنة المرجعية الداخلية: وتعتبر نقطة البداية ويجب إعطاؤها أهمية في المؤسسة قبل النظر إلى خارج المؤسسة، ويقصد بالمقارنة الداخلية هي الاستفادة بتجارب ناجحة لوحدة أو أنشطة أو أقسام داخل المؤسسة لأن الطريق إلى المقارنة يمكن أن يبدأ بتعلم المؤسسة من أقسامها أو وحداتها التشغيلية وما تتعلمه يتلخص حول التكلفة المنخفضة، السرعة في الإنجاز، سرعة تبادل البيانات ولكسب المزيد من المعلومات للعمليات الخاصة بالمؤسسة بإعتماد وحدات تنظيمية ذات أداء متميز داخل المؤسسة وإعتمادها أساسا للمقارنة لتحسين أداء الوحدات التنظيمية الأخرى لنفس المؤسسة ويتبين من خلال ذلك بأن المقارنة المرجعية الداخلية هي المقارنة التي تتم بين الوظائف، الأقسام، المؤسسات المتشابهة بغرض تحسين الأداء.

2. المقارنة المرجعية الخارجية: يتم إجراء مقارنة بين عمليات أو وظائف مؤسسة معينة مع عمليات أو وظائف مؤسسات أخرى تمارس نفس مجال عمل المؤسسة أو مجال آخر وتشمل: (بلاسكة و مزياي، 2013، صفحة 62)

أ. المقارنة المرجعية التنافسية: وتقوم على أساس المقارنة المباشرة مع المنافسين الأفضل للبحث عن الأداء الأفضل، وعليه تسمى بالمقارنة المرجعية في الأداء.

ب. المقارنة المرجعية الوظيفية: وتسمى أيضا المقارنة المرجعية للعملية وتتضمن مقارنة وظيفة معينة (التسويق، الموارد البشرية...) أو عملية معينة (تدريب العاملين، أساليب التخزين...) بمثلاتها في المؤسسات الأخرى، وقد تتم المقارنة مع مؤسسات تعمل في نفس المجال أو مجالات أخرى.

3. المقارنة المرجعية الإستراتيجية: وهي عملية مراجعة وفحص كيفية التنافس مع المؤسسات الأخرى والبحث عن الإستراتيجيات التي تؤثر بصورة كبيرة في السوق للحصول على ميزة تنافسية، ويعتمد ذلك على تحديد السوق الذي تنافس فيه المؤسسة ومميزات هذا السوق.

رابعا: تقييم أسلوب المقارنة المرجعية

تتمثل أهم مزايا وعيوب أسلوب المقارنة المرجعية في:

1. المزايا: يتميز أسلوب المقارنة المرجعية بعدة مزايا نذكر أهمها: (جاسم سلمان و آخرون، 2014، صفحة 284)

- يساعد المؤسسة في التحديد الدقيق للفجوة بين أدائها وأداء المؤسسات الرائدة؛
- يضمن تخصيص الموارد بدقة أكبر وإستخدام أفضل؛
- يساعد المؤسسة على أن تكون أفضل مما هي عليه الآن؛
- يساعد المؤسسة على إكتشاف ممارسات جديدة تؤدي إلى تحقيق أهداف جديدة؛
- يؤدي إلى توفير المناخ الملائم لتحقيق التعاون والتكامل بين العاملين في القسم الواحد وبين مختلف أقسام المؤسسة؛
- يساهم بشكل فعال في بناء ميزة تنافسية للمؤسسة من خلال التحسين المتسارع والمستمر؛
- يساعد على توفير المناخ الملائم وتعزيز الرغبة لدى قيادة المؤسسة والعاملون فيها على تبني التغيير.

2. العيوب: من بين عيوب تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية ما يلي: (قدور و العرابي، 2018، الصفحات 187-188)

- محدودية إسناد وتشجيع إدارة المؤسسة على إستخدام أسلوب المقارنة المرجعية؛
- التضارب بين برنامج المقارنة والمسح عن المؤسسات بذات القطاع لا يمثل مقارنة حقيقية، لأنها قد تعطي للمؤسسة صورة عن موقعها بين المؤسسات ولكنه لا يساعدها في تحسين أدائها؛
- إغفال معايير مهمة مثل (خدمات ما بعد البيع ورضا الزبون) خاصة عندما يتم التركيز على التكلفة كمعيار أساس وإهمال الخدمات المقدمة للزبائن؛
- المقارنات الواسعة غير المسيطر عليها؛
- سوء التوافق بين المؤسسة والشريك أو الإختيار العشوائي له، بالإضافة إلى إختيار معيار غير ملموس وصعب القياس؛
- عدم إمتلاك لقواعد أخلاقية وسلوكية وتجاوز الإتفاقات مع المؤسسات المقارنة.

المطلب الثاني: الأساليب الحديثة غير الكمية لمحاسبة التكاليف

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى الأساليب الحديثة غير الكمية لمحاسبة التكاليف والمتمثلة في أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، أسلوب سلسلة القيمة، أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)، أسلوب التحسين المستمر، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

الفرع الأول: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

نتطرق في هذا الفرع إلى أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد والذي يتضمن مفهومه، عناصره، ثم نتقل إلى تقييمه.

أولاً: مفهوم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

يعتبر أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) فلسفة جديدة تقدم منظورا جديدا ومفاهيم وأساليب جديدة للإنتاج، حيث ينسب شخصيا تطور مفهوم (JIT) إلى تاييجي أوهنو Tauchi Ohno مدير الإنتاج السابق ونائب الرئيس لاحقا لمؤسسة تويوتا. إذ أن للتطورات التكنولوجية وازدياد حدة المنافسة في مجال الصناعة أدى إلى توجه العديد من المؤسسات في اليابان وأمريكا إلى تطبيق أسلوب (JIT) لتحسين الإنتاجية وتقليل التكاليف، إذ يقوم أسلوب (JIT) على إزالة الهدر والضياع وأي نشاط لا يؤدي إلى إضافة قيمة إلى الإنتاج من خلال توفير الجزء المناسب في المكان المناسب والوقت المناسب، أي الإنتاج حسب الطلب، وفي الوقت المحدد. (عبد عزيز الغرابوي و آخرون، 2019، الصفحات 2-3)

ويمكن أن نعرف أسلوب (JIT) بأنه: "مدخل شامل لتحسين الإنتاجية وتلافي الضياعات التي تحدث إبتداء من المجهز ووصولاً إلى المستفيد لتحقيق هدف النوعية الجيدة وتوفير الأجزاء المطلوبة بالكميات المطلوبة فقط وفي الوقت المطلوب وبالنوعية المطلوبة" (سيد حنفي عبد الحي و الرحمان الحسن، 2017، صفحة 05)، كما يعرف أيضا بأنه "فلسفة تركز

على إلغاء المخزون بجميع مراحلها إن كانت مواد خام، أو إنتاج تحت التشغيل، أو إنتاج تام الصنع، وأنه يركز على أداء ما هو مطلوب في الوقت المحدد، مع إدارة العنصر البشري بشكل جيد". (بن عامر، 2017، صفحة 11)

من خلال ما سبق نستنتج أن أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) هو أحد الأساليب الحديثة غير الكمية لمحاسبة التكاليف يستخدم لتخفيض التكاليف وتحسين المنتجات، كما أنه يعمل على إزالة كل أنواع الهدر والمعيب ويحافظ على الموارد وبذلك يحسن من أداء المؤسسة وبالتالي يساهم في تحقيق موقع تنافسي مميز.

ثانيا: عناصر أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

يتطلب تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) توافر عدة عناصر أساسية تتمثل في: (القطيني، 2012، صفحة 202)

1. اعتماد المؤسسة على عدد محدود من الموردين الذين ثبت بالتجربة إمكانية الاعتماد عليهم بالتزام في توريد كميات صغيرة من المواد اللازمة؛
2. تطبيق مفهوم الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى الأجزاء نصف المصنعة وبالتالي على المنتجات التامة؛
3. أن يتصف العمال في بيئة التوقيت المناسب بتعدد وتنوع المهارات والمواهب وقدرتهم على القيام ببعض أعمال الصيانة والإصلاح المطلوبة للآلات لضمان سير العمال في أسلوب (JIT)؛
4. تبسيط أنشطة الإنتاج بحيث يتم التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، والسعي للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة بالاعتماد على مدخل هندسة القيمة؛
5. ضرورة توافر نظام معلومات فعال وجيد لضمان توفير معلومات فورية عن حجم الإنتاج المطلوب في كل نشاط.

ثالثا: تقييم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

تتمثل أهم مزايا وعيوب أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في:

1. المزايا: يتميز أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) بعدة مزايا أهمها: (محمد عبد الله البعاج و عبد عليوي الكرعوي، 2014، الصفحات 371-372)

- انخفاض زمن الإعداد نتيجة إنتاج دفعات أصغر حجما والاستجابة الأسرع لإحتياجات الزبائن؛
- زيادة إنتاجية العمال من خلال العمل كفريق واحد حيث يعملون على خطوط تدفق الإنتاج التي يتم ترتيبها على شكل خلايا؛
- انخفاض المخزون بكافة أشكاله من خلال رقابة أفضل على المهزين وإنخفاض وقت الإنتظار بين مراحل الإنتاج؛

- زيادة كفاءة استخدام المساحة المستعملة في المصنع حيث تستخدم المساحات التي كانت مخصصة من قبل لحفظ المخزون في أغراض فنية أخرى؛

- توفير رأس المال العامل المستثمر في المخزون وإستخدامه في نواحي متعددة في المؤسسة.

2. العيوب: رغم كل المزايا التي تتحقق من تبني مفهوم (JIT) إذ يواجه تطبيقه العديد من العيوب نذكر منها: (عبد عزيز

الغرباوي و آخرون، 2019، صفحة 05)

- التنبؤ بإحتياجات المواد أما دون أو فوق المستوى المطلوب؛

- إحتمال حصول عطلات بالآلات والمعدات بشكل مفاجئ؛

- من المحتمل تغير العاملين، أو قد تحدث مخالقات في التوقيت؛

- إحتمال حدوث مشاكل في تنفيذ الطلبية مع المجهزين من حيث التأخير، أو النقص أو التنظيم غير الصحيح.

الفرع الثاني: أسلوب سلسلة القيمة

نتطرق في هذا الفرع إلى أسلوب سلسلة القيمة والذي يتضمن تعريفه، أنشطة سلسلة القيمة، أهدافه، مراحلها، ثم

نتنقل إلى تقييمه.

أولاً: تعريف أسلوب سلسلة القيمة

تعرف سلسلة القيمة بأنها "مجموعة من الأنشطة المترابطة التي تخلق قيمة والممتدة من ضمان مواد أولية أساسية إلى التسليم النهائي للسلع والخدمات" (مفلح مصاروة و خيون الخفاجي، 2013، صفحة 332)، كما تعرف كذلك بأنها "مجموعة

مرتبطة من النشاطات التي يتم فيها إضافة قيمة للزبون إلى المنتجات". (babaaddoun & ait-

mohammed, 2021, p. 28)

من خلال مما سبق نستطيع القول أن سلسلة القيمة هي أحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تعمل على تحليل العوامل المسببة للتكاليف في أنشطة المؤسسة لتحديد العمليات التي تمكن المؤسسة من تخفيض التكاليف وتقديم خدمة تنافسية للزبون.

ثانياً: أنشطة أسلوب سلسلة القيمة

لقد أعطى مايكل بorter M. Porter نموذجاً لأسلوب سلسلة القيمة بشكل عام والذي يظهر فيه الهامش الذي

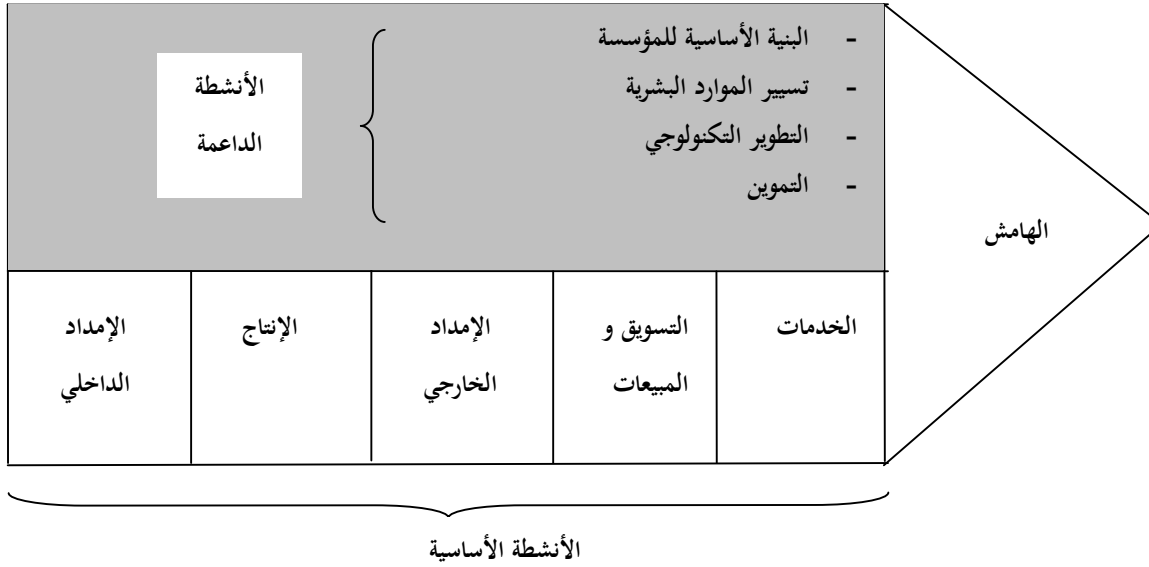
تحققه المؤسسة والذي يمثل الفرق بين الإيراد المحقق للأنشطة إلى جانب قائمة بما تسعة عمليات قاعدية، خمسة أساسية

[الإمداد الداخلي، الإنتاج (العمليات)، الإمداد الخارجي، التسويق والمبيعات، الخدمات (ما بعد البيع)]، بالإضافة إلى أربعة

عمليات للدعم [التموينات (التدبير)، التطوير التكنولوجي، تسيير الموارد البشرية، البنية الأساسية للمؤسسة] (زرواطى، 2020، صفحة 304).

يمكن توضيح هذه الأنشطة في الشكل الموالي :

شكل رقم (16): أسلوب سلسلة القيمة ل Porter



المصدر: (الدوري و علي صالح، 2019، صفحة 104)

من الشكل السابق نجد أنه حسب تحليل Porter فإن أسلوب سلسلة القيمة يصنف أنشطة المؤسسة إلى:

1. الأنشطة الأساسية: وهي الأنشطة التي تساهم بصفة مباشرة في عملية الإنتاج والبيع، وهي خمسة أنشطة تتمثل فيما يلي: (السايج، 2018، صفحة 52)

أ. الإمداد الداخلي: هو مجموعة الأنشطة المرتبطة بضمناً وتخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للعملية الإنتاجية؛

ب. الإنتاج: مجموعة الأنشطة المرتبطة بالعملية الإنتاجية لتحويل المدخلات إلى منتجات في شكلها النهائي؛

ت. الإمداد الخارجي: مجموعة الأنشطة المرتبطة بجمع وتخزين والتوزيع المادي للمنتج إلى المستهلك؛

ث. التسويق و المبيعات: مجموعة الأنشطة المرتبطة بالتزويد بالوسائل التي يمكن من خلالها تحفيز المستهلك على شراء منتجات المؤسسة؛

ج. الخدمات: هي الأنشطة المرتبطة بتقديم خدمات لتدعيم والمحافظة على قيمة المنتجات، والمتمثلة أساساً في خدمات ما بعد البيع.

2. الأنشطة المساعدة (الداعمة): وهي الأنشطة التي تساعد الأنشطة الرئيسية وتسمح لها بأداء أدوارها وتتمثل فيما يلي: (عربية و زايد، 2019، صفحة 778)

- أ. البنية الأساسية للمؤسسة: وتشمل على الأنشطة التي تضمن التسلسل السليم للعمليات في المؤسسة، والتي تتمثل في الإدارة العامة، المالية، التنظيم، إدارة الجودة، المحاسبة، الشؤون القانونية، نظام المعلومات... إلخ؛
- ب. إدارة الموارد البشرية: وتشمل أنشطة الإختيار، التعيين، التدريب، الترقية، تحديد المسار الوظيفي، التحفيز والتنبؤ بالإحتياجات من اليد العاملة لمختلف أنشطة المؤسسة؛
- ت. التنمية والتطوير التكنولوجي: أنشطة متعلقة بتصميم المنتج وتحسين طريقة أداء الأنشطة المختلفة في حلقة سلسلة القيمة، الإجراءات والمدخلات، التكنولوجيا المطلوبة لكل نشاط داخل حلقة القيمة؛
- ث. التمويل: الأنشطة المتعلقة بالحصول على المدخلات المطلوب شرائها سواء كانت مواد أولية أو خدمات... إلخ.

ثالثا: أهداف أسلوب سلسلة القيمة

إن تطبيق أسلوب سلسلة القيمة يحقق مجموعة من الأهداف في المؤسسة نذكر أهمها: (جبار سرور السامرائي و عبد الحسين هاني الزاملي، 2018، الصفحات 199-200)

1. تقدم الأداء الوظيفي للمنتوج أو الخدمة بأقل تكلفة ممكنة عن طريق إستعمال منهجية التفكير الإبداعي وإستبعاد التفكير الضيق؛
2. تحديد الوظائف وتحليلها وإستبعاد الوظيفة التي لا تضيف قيمة وهذا سينعكس في تحقيق التكلفة وزيادة القيمة؛
3. التركيز على مفهوم القيمة للزبون فضلا عن تحقيق التوازن بين التكلفة المقبولة، الجودة، والأداء الوظيفي للمنتوج أو الخدمة؛
4. تخفيض التكلفة دون التأثير في الجودة؛
5. مساعدة المدراء في التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة وتكلفتها والتي لا تضيف قيمة وتكلفتها وذلك بهدف المساعدة في عملية إتخاذ القرار.

رابعا: مراحل تطبيق أسلوب سلسلة القيمة

تتمثل مراحل تطبيق أسلوب سلسلة القيمة فيما يلي: (ساحري، 2017، صفحة 237)

1. تجميع المعلومات: من خلال تحديد الخصائص الوظيفية وخصائص الأداء الهامة؛
2. إيجاد البدائل: في هذه المرحلة مهندسو القيمة يريدون معرفة ما هي الطرق البديلة المختلفة لمواجهة الإحتياجات والمتطلبات؟ وما هي الطرق الأخرى التي تحقق نفس هذه الوظائف المرغوبة؟
3. التقييم: في هذه المرحلة يتم تقييم وتثمين كل البدائل المتاحة عن طريق تقييم كيفية إنجاز الوظائف المطلوبة وكيفية زيادة التخفيض في التكلفة؛
4. التقديم: في هذه المرحلة يتم تحديد وإختيار البديل الأفضل والذي يتم تقديمه للزبون لغرض إتخاذ القرار النهائي؛

5. التنفيذ: كنتيجة لكافة المراحل السابقة الوصول إلى حل أكيد، محدد، ملموس مقبول إلى الكمل. الحصول على المصادقة النهائية على مشروع التحسين وتسهيل تنفيذه (جميل وهاب، 2014، صفحة 175)؛

6. المتابعة: المرحلة الأخيرة التي تقارن النتائج مع التوقعات الأصلية وإقترح الإجراءات التصحيحية في المنهج لأجل مشروع التحسين القادم (جميل وهاب، 2014، صفحة 175)؛

خامسا: مزايا أسلوب سلسلة القيمة

يوفر أسلوب سلسلة القيمة عدة مزايا للمؤسسة أهمها: (صبيح الصفار و محمد عبيد، 2016، صفحة 241)

1. توصيف الوظائف والأنشطة الرئيسية في المؤسسة؛
2. تحديد المشاركين في أداء الوظائف حسب المهام المحددة لهم؛
3. رسم خريطة للمشاركين في أداء الوظائف وفقا لوظائفهم؛
4. وضع خريطة للعلاقات الداخلية بين المشاركين؛
5. توصيف القطاع الذي ستمارس فيه الأنشطة والأعمال وبيان مواطن التعديلات والتحسينات المطلوبة؛
6. الرقابة وتقييم الأداء لكافة الأنشطة للعمل على إلغاء الأنشطة غير الضرورية التي تعيق إمكانية تحقيق الأهداف.

الفرع الثالث: أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

نتطرق في هذا الفرع إلى أسلوب إدارة الجودة الشاملة والذي يتضمن تعريف الجودة و أسلوب إدارة الجودة الشاملة، أهدافه، مراحلها، ثم نتقل إلى تقييمه.

أولا: تعريف الجودة و أسلوب إدارة الجودة الشاملة

1. تعريف الجودة: تعرف الجودة بأنها: "مجموعة الخصائص والمميزات لمنتج أو خدمة والتي يؤدي تفعيلها إلى إرضاء الحاجات المتوقعة أو المرغوبة." (بن علي و نوري، 2017، صفحة 275)

2. تعريف تكاليف الجودة: تعرف تكاليف الجودة بأنها: "التكلفة المتحققة من جراء إنتاج منتج رديء الجودة لا يلي رغبات وإحتياجات الزبون" (نعمة الياسري و جميل غافل، 2014، صفحة 84)، كما تعرف أيضا بأنها "التكاليف التي تحدث لمنع حدوث الجودة المنخفضة، أو هي تلك التكاليف التي تحدث نتيجة حدوث الجودة المنخفضة" (رضا الخلف،

2011، صفحة 25)، ويمكن تقسيم تكاليف الجودة إلى: (رضا الخلف، 2011، الصفحات 25-26)

أ. تكاليف المنع Prevention Costs: وهي تلك التكاليف التي تحدث لمنع إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات مثل: تكلفة هندسة الجودة، وفحص المواد الواردة، وصيانة وإصلاح الآلات، وهندسة العملية الصناعية، وهندسة التصميم، وتكلفة التدريب للوصول إلى مستوى الجودة المرغوب فيه.

ب. تكاليف التقييم Appraisal Cost: وهي تلك التكاليف التي تحدث لإكتشاف تلك الوحدات الفردية من المنتج غير المطابقة للمواصفات مثل: تكاليف فحص المواد المستلمة، وإختيار المنتج خلال عملية التصنيع، وفحص المنتج النهائي.

ت. تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure Costs: وهي تلك التكاليف التي تحدث عندما يتم إكتشاف المنتج غير المطابق للمواصفات "قبل شحنه للزبون"، مثل: تكلفة إعادة التصنيع المنتجات غير المطابقة للمواصفات قبل شحنها للزبون، وتكلفة إعادة الفحص، وهامش المساهمة الضائع بسبب جودة الإنتاج المنخفضة.

ث. تكاليف الفشل الخارجي External Failure Costs: وهي تلك التكاليف التي تحدث عندما يتم إكتشاف المنتج غير المطابق للمواصفات "بعد شحنه للزبون" مثل: تكاليف المردودات والإصلاح والمسموحات التي تمنحها المؤسسة للزبائن لتشجيعها على قبول تلك المنتجات، وهامش المساهمة الضائع من إنخفاض المبيعات وحصصة السوق والسعر.

ويجدر بنا الذكر هنا أن تكاليف المنع والتقييم تتزايد كلما تزايدت الجودة بينما تتناقص تكاليف الفشل الداخلي والخارجي كلما تزايدت الجودة.

3. تعريف أسلوب إدارة الجودة الشاملة: حظي مفهوم أسلوب إدارة الجودة الشاملة باهتمام عدد من الباحثين والمختصين فتعددت آرائهم وتباينت وفقا لخلفياتهم ونظرياتهم تجاه هذا المفهوم إلا أن هذا التباين يكاد يكون متماثلا في المضامين الجوهرية الهادفة وتتمحور تلك المضامين حول الهدف العام التي تسعى جميع المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيقه وهو كسب رضا الزبون (جاسم خضير الكروي، 2018، صفحة 656)، ومن أبرز تلك المفاهيم نذكر:

- هو "نظام إداري إستراتيجي متكامل يساعد على تحقيق حالة من الرضا لدى الزبون، ويتضمن هذا النظام المديرين وأصحاب العمل، ويستخدم طرق كمية لإحداث تطوير مستمر في عمليات المؤسسة." (خليل الحسيني و آخرون، 2013، صفحة 1320)
 - ويعتبر كذلك "منهج إداري للمؤسسة يركز على الجودة ويعتمد على إسهام جميع الأعضاء، ويهدف إلى نجاح طويل المدى من خلال إرضاء الزبون وتحقيق منافع لجميع أعضاء المؤسسة والمجتمع أيضا." (جاسم القيسي، 2015، صفحة 208)
 - أي أنه "نظام إداري يعمل على تحسين المستمر للمنتج من أجل تحقيق هدفه الأساسي المتمثل في إرضاء الزبائن بأقل تكلفة." (Hansson, 2003, p. 10)
 - وهو "أسلوب يهدف إلى تحقيق الجودة في العمل والتميز في الأداء والتفوق على المنافسين وذلك من خلال التطوير الشامل والمستمر لكل وظائف وإمكانيات ومجالات العمل في المؤسسة." (Izvercian & autres, 2014, p. 124)
- ويتضح من التعريفات السابقة أن أسلوب إدارة الجودة الشاملة يعرف على أنه "منهج إداري حديث يهدف إلى إحداث تغيير شامل ومستمر لكافة مراحل الأداء من أجل نيل رضا الزبون وإشباع حاجته".

ثانيا: أهداف أسلوب إدارة الجودة الشاملة

تمثل أهداف أسلوب إدارة الجودة الشاملة فيما يلي: (حتتوش ساجت و جاسم مطرود، 2017، صفحة 2905)

1. زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة؛
2. إرضاء المستفيدين والتفوق والتميز على المنافسين؛
3. زيادة حركية ومرونة المؤسسة في تعاملها مع المتغيرات المحيطة بها في البيئة؛
4. ضمان التحسين المتواصل الشامل لكل قطاعات ومستويات وفعاليات المؤسسة؛
5. زيادة الربحية وتحسين إقتصاديات المؤسسة؛
6. تقليل إجراءات العمل الروتينية وإختصارها من حيث الوقت والتكلفة.

ثالثا: مراحل تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة

تمر عملية تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة بخمس مراحل أساسية هي: (محمد أحمد الحاج علي، 2015، صفحة 12)

1. المرحلة الأولى: مرحلة الإقناع

وتعني تبني فلسفة أسلوب إدارة الجودة الشاملة أي أن تقرر إدارة المؤسسة رغبتها في تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة ويبدأ كبار المدراء بالمؤسسة بتلقي برامج متخصصة عن مفهوم إدارة الجودة وأهدافها وفوائدها وتقوم الإدارة العليا بنقل هذه الأفكار للعاملين بالمؤسسة.

2. المرحلة الثانية: مرحلة التخطيط

وهنا يتم وضع الخطط التفصيلية للتنفيذ وتحديد الموارد اللازمة وإختيار الفريق القيادي لبرنامج إدارة الجودة الشاملة والمقررين والمشرفين ويتم التصديق على هذه الخطة بعد الموافقة عليها من أعضاء الفريق.

3. المرحلة الثالثة: مرحلة التقييم

تبدأ هذه المرحلة بتهيئة الأرضية للبدء في تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة من خلال تحديد أهداف المؤسسة وما يجب عليها القيام به لتحقيق هذه الأهداف ومعرفة المنافع التي يمكن أن تتحقق والمعوقات التي يمكن أن تعوق تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة.

4. المرحلة الرابعة: مرحلة التنفيذ

في هذه المرحلة يتم إختيار الأفراد الذين يقومون بعملية التنفيذ بعد تدريبهم ونشر ثقافة إدارة الجودة الشاملة ومفاهيمها لهم.

5. المرحلة الخامسة: مرحلة تبادل ونشر الخبرات

في هذه المرحلة يتم إستثمار الخبرات والنجاحات التي تم تحقيقها من تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة حيث تدعى جميع إدارات وأقسام المؤسسة وكذلك المتعاملين معها من الزبائن والموردين المشاركين في عملية التحسين وتوضيح المزايا التي تعود عليهم جميعا.

رابعا: تقييم أسلوب إدارة الجودة الشاملة

تتمثل أهم مزايا وعيوب أسلوب إدارة الجودة الشاملة في:

1. المزايا: تتمثل مزايا أسلوب إدارة الجودة الشاملة فيما يلي: (عوض الترتوري و عرفات جويحان، 2006، صفحة 38)

- تحسين نوعية الخدمات والسلع المنتجة؛

- رفع مستوى الأداء عند العاملين في المؤسسة؛

- تخفيض تكاليف الخدمات والتشغيل؛

- العمل على تحسين وتطوير طرق وأساليب العمل؛

- زيادة الولاء والإنتماء عند العاملين للمؤسسة؛

- إستمرار وزيادة قدرة المؤسسة على البقاء والمنافسة.

2. العيوب: تتمثل عيوب أسلوب إدارة الجودة الشاملة فيما يلي: (زيني، 2015، صفحة 94)

- قلة معرفة المديرين والعاملين بمحتوى وجوهر ومزايا تطبيق هذا النظام؛

- عدم إقتناع وتأييد الإدارة العليا لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة؛

- ضعف عمليات التنسيق والإتصال بين العاملين وإدارة المؤسسة؛

- ضعف أو عدم وجود أنظمة معلومات مناسبة وحديثة لدعم التخطيط وعمليات إتخاذ القرارات؛

- قلة التدريب وتختلف أساليبه وضعف معايير قياس التحسين وتطويره.

الفرع الرابع: أسلوب التحسين المستمر

نتطرق في هذا الفرع إلى أسلوب التحسين المستمر والذي يتضمن تعريفه، خصائصه، أهدافه، مراحل، طرقه، ثم

نتنقل إلى مميزاته.

أولاً: تعريف أسلوب التحسين المستمر

يقصد بأسلوب التحسين المستمر بأنه "نظام التحسين والتطوير المستمر على مراحل الإنتاج والتصنيع، وهو يركز على العملية وليس على المنتج، من خلال إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية، لتحسين أداء التكلفة والجودة وإزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد في العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف" (إبراهيم كريم الحميري و آخرون، 2017، صفحة 175)، كما يعرف كذلك بأنه "رحلة مستمرة تهدف إلى تحديد علامات الطريق ووضع الأهداف وحل المشكلات وتطوير المهارات والتدريب من أجل التوصل إلى تحقيق النتائج الأفضل." (نوار كحيط الموسوي، 2010، صفحة 05)

من التعاريف السابقة نستنتج أن أسلوب التحسين المستمر يسعى لتطوير المستمر للعمليات الإنتاجية حيث يختار الأنشطة الصغيرة ومتزايدة ومستمرة التي لا تتطلب نفقات كبيرة وبالتالي الحصول على منتجات ذات جودة وتكاليف منخفضة فهذا يؤدي إلى زيادة ربحية المؤسسة.

ثانياً: خصائص أسلوب التحسين المستمر

تتمثل الخصائص الرئيسية لأسلوب التحسين المستمر في: (مهدي جواد، 2012، صفحة 88)

1. تساعد على تطوير وتحسين جميع العمليات والأنشطة المختلفة داخل المؤسسة؛
2. تقنية تعطي الأهمية للزبون وذلك بإرضاء وإشباع رغباته؛
3. تعمل على تظافر جهود جميع الأقسام في المؤسسة سواء الإنتاجية، التسويقية، والإدارية؛
4. تساعد المؤسسات التي تواجه منافسة شديدة على مواجهة تحديات وضغوط المنافسة والحفاظ على هامش ربح المناسب؛
5. المساعدة في تخفيض التكاليف سنة بعد أخرى من خلال عمليات التحسين المستمر لأنشطة المؤسسة.

ثالثاً: أهداف أسلوب التحسين المستمر

تتمثل أهداف أسلوب التحسين المستمر فيما يلي: (نوار كحيط الموسوي، 2010، صفحة 08)

1. العمل على تخفيض التكلفة إلى أقل قدر ممكن؛
2. العمل على الوصول إلى أعلى درجة من الجودة؛
3. الحفاظ على التدفق المستمر للإنتاج بما يضمن إتمامه في الوقت المناسب؛
4. تخفيض المخزون إلى أقل قدر ممكن ومحاولة الوصول إلى حالة الإنتاج في الوقت المحدد (JIT).

رابعاً: مراحل تطبيق أسلوب التحسين المستمر

إن أول من وضع خطوات أسلوب التحسين المستمر هو Walter Shewhart في عام 1920م وعززت وطورت بشكل فعال من قبل Edwards Deming في عام 1950 والمتثلة بأربعة مراحل وتسمى دورة PDCA وهي كما يلي: (حمزة خضير و آخرون، 2019، صفحة 362)

1. التخطيط (Plan): في هذه المرحلة يتم التخطيط لما يجب أن يفعل، بمعنى تحديد الأهداف والمواصفات والعمليات الضرورية؛
2. التنفيذ (Do): في هذه المرحلة يتم تنفيذ ما تم تخطيطه؛
3. الفحص (Check): في هذه المرحلة يتم تقييم وفحص النتائج التي يتم الحصول عليها من العملية وهذا بمقارنتها مع الأهداف والمواصفات؛
4. التحسين (Act): في هذه المرحلة وبناء على نتائج التقييم يتم إجراء التحسينات والتعديلات على العملية أو المنتج ونعود إلى المرحلة الأولى وهكذا.

خامساً: طرق تطبيق أسلوب التحسين المستمر

توجد ثلاثة طرق لتطبيق أسلوب التحسين المستمر هي: (إبراهيم محمود و صبري الغبان، 2010، الصفحات 35-37)

1. ثلاثية جوران The Juran Trilogy : يرى The Juran Trilogy وزميله أن أسلوب التحسين المستمر يتكون من ثلاثة مكونات وهي:
 - أ. التخطيط: يبدأ التخطيط لتحسين المستمر بالزبائن الخارجيين وماهية مستلزماتهم وطلباتهم الحقيقية وآلية عمل تحسين المنتج المحقق لإحتياجاتهم وإنتاجه بالخصائص المطلوبة ثم القيام بتنفيذ الخطط عن طريق فرق العمل.
 - ب. الرقابة: تعمل الرقابة على مقارنة المتطلبات الضرورية للزبائن بنتائج الإختبار بهدف معرفة الأخطاء لتصحيحها حيث تعتمد إدارة المؤسسة على التغذية المرتدة لمعرفة مدى رضا الزبائن بالمنتج المطلوب.
 - ت. التحسين: تهدف هذه العملية إلى تكوين فرق تعمل على تحقيق مستويات أداء فعال ومستمر.
2. الطريقة العلمية: وهي طريقة حل المشاكل التي تمر بمراحل مترابطة فكل مرحلة متعلقة بالسابقة لها وتمثل في:
 - أ. مرحلة تحديد فرص التحسين: وتتألف هذه المرحلة من جزئين يتضمن الجزء الأول كل من مدخلات تحليل إشارات التحذير الداخلية والخارجية مثل الفشل، الشكاوي وإعادة الإنتاج فضلا عن إقتراحات فرق العمل والمهنيين والمشرفين بجانب تعليقات وأراء عناصر البيئية الخارجية عن المنتجات من الزبائن وأراء العمال والمقارنة بالمنافسين عن الأداء بالنسبة للمنتجات، ومن ثم تحديد المشاكل، أما الجزء الثاني فيتضمن تكوين الفريق المسؤول عن التحسين.
 - ب. مرحلة تشخيص المشكلة: تتطلب هذه المرحلة وصف المشكلة بوضوح وتحديد الخطأ عند حدثه وبيان من المسؤول عنه وتوضيح تأثيراته على الزبون.

ت. مرحلة تحليل وإستدراك كيفية أداء الأنشطة الأساسية: الهدف هو تحديد مقاييس الأداء عن طريق فريق العمل الذي سيقوم بجمع البيانات وتحديد الزبائن وتوقعاتهم ومدخلاتهم ومخرجاتهم وهي معلومات عن كيفية تصميم المنتج والتي تتطلب معلومات إحصائية عن ضبط الجودة، بالإضافة إلى خرائط التشتت.

ث. مرحلة وضع التصورات للعمليات المستقبلية: الهدف من هذه المرحلة هو إيجاد حلول للمشكلة ويمكن إقتراح التحسين من خلال إحدى الطرق التالية: إبتكار عمليات جديدة، مزج عمليتين أو أكثر لخلق عملية أحسن، إدخال تعديلات على الطرق والأداء بالطريقة الأفضل.

ج. مرحلة إعداد خطة تنفيذ التغيير: يتم في هذه المرحلة الحصول على الموافقة على تنفيذ عمليات التحسين، ويتضمن التقرير الخاص تحديد ما سيتم عمله وكيفيته، ومتى سيتم العمل، ومن القائم به، وأين سينفذ العمل.

ح. مرحلة متابعة وتقييم التغييرات: الهدف من هذه المرحلة هو الإطلاع على التغييرات عن طريق متابعة جهود التحسين من خلال مراجعة التقدم.

خ. مرحلة التحسين المستمر: تهدف هذه المرحلة للوصول إلى مستوى أفضل وبشكل ينعكس على أداء إدارة المؤسسة في سعيها لوضع برنامج للتحسين المستقبلي الداخلي والخارجي.

3. طريقة كايزن: وفقا لهذه الطريقة يجري التركيز على عناصر لأغراض التحسين المستمر للأداء لعل من أهمها التركيز على الزبون، روح التعاون وعمل الفريق، حلقات الجودة، علاقة إدارة المؤسسة مع الموارد البشرية العاملة، إستعمال التكنولوجيا المتطورة بميدان العمل، وهنالك خطوات يمكن إستعمالها في تطبيق الطريقة وهي:

أ. الفرز والترتيب المنطقي للأشياء بجانب التخلص من الأشياء غير المستعملة.

ب. الترتيب المنهجي للأشياء وذلك لتفادي ضياع الوقت في البحث عنها بحيث تكون جاهزة للإستعمال عند الحاجة وقابلة للإسترجاع وكما إستعمل اليابانيون قانون الثلاثين ثانية حيث ترتب أدوات الإستعمال الميكانيكي في لوحة خاصة وذلك في فلسفة كل شيء يرجع إلى مكانه المخصص بعد الإستعمال .

ت. تنظيف مكان العمل فضلا عن التعميم الشامل والتي تشير إلى ضرورة محافظة العامل على نظافته الشخصية بحيث يكون مظهره لائقا عند أداء وظيفته وكدليل على الإلتزام بتعليمات وأنظمة العمل داخل المؤسسة.

سادسا: مميزات تطبيق أسلوب التحسين المستمر

يمكن ذكر أهم مميزات أسلوب التحسين المستمر فيما يلي: (مصطفى حسن و آخرون، 2020، صفحة 07)

1. التأثير الواضح (Significant)؛
2. تركز على الأماكن الأهم إستراتيجيا (Strategically important areas)؛
3. تحقق نتائج سريعة (Speedily Achieved)؛
4. المحافظة على إستمراريتها (Sustainable).

الفرع الخامس: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

نتطرق في هذا الفرع إلى أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والذي يتضمن مفهومه، محاوره، ثم نتقل إلى تقييمه.

أولاً: مفهوم أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

يعد كابلان ونورتن أول من قدم أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في العام 1992، عندما نشرا مقالتهما في دورية هارفرد للأعمال، وبينما فيها مفهومه في قياس أنشطة المؤسسات، واعتبرت عند ذلك إضافة إلى المقاييس المالية الأساسية المعتمدة في عمليات قياس الأداء، وإتسع نطاق الإهتمام به، لأن أغلب التجارب الواقعية أثبتت أنه لاقى تجاوبا كبيرا من المديرين في مختلف المستويات الإدارية، كونه يشتمل على مقاييس مالية وأخرى غير مالية تتعلق بالزبون والعمليات الداخلية والتعلم والنمو، فتدعم بذلك الإدارة العليا والإدارات الأخرى، وتعكس أهداف المؤسسة، وترجم رؤيتها الإستراتيجية في هذه المجموعة من المقاييس (محمد محمود و آخرون، 2013، صفحة 46)، وقد عرف (Kaplan and Norton) أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على أنه: "نظام متكامل لقياس الأداء من منظور إستراتيجي ويتم بموجبه ترجمة إستراتيجية توحيد الأعمال إلى أهداف إستراتيجية ومقاييس وأرباح مستهدفة وخطوات إجرائية تمهيدية شاملة" (مهدي حسين الهاشمي و محمد راهي الحدراوي، 2018، صفحة 356)، ويعرف كذلك بأنه "نظام إداري يحتوي على مجموعة من المقاييس المرتبطة بالأداء الإستراتيجي للمؤسسة، والتي تعمل على ترجمة مهام وإستراتيجيات المؤسسة إلى أربعة مجموعات من مقاييس الأداء (المالي، الزبائن، العمليات الداخلية، النمو والتعلم)". (Garrison & autres, 2015, p. 490)

نستنتج من التعاريف السابقة أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن أداة لتقييم وترجمة أنشطة وإستراتيجيات المؤسسة إلى أربعة مجموعات أساسية من أهداف ومقاييس الأداء المتعلقة بالبعد المالي والزبائن وعمليات تشغيل الداخلية والنمو والتعلم للعاملين بالمؤسسة.

ثانياً: محاور أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

يتكون أسلوب بطاقة الأداء المتوازن من أربعة محاور هي: (مهدي حسين الهاشمي و محمد راهي الحدراوي، 2018، الصفحات 357-359)

1. المحور المالي: يعد هذا المحور المحصلة الأهم لأنشطة المؤسسة لأنه بواسطة الأداء المالي يمكن تطوير قيمة الإستثمارات وزيادة الأرباح فمن الملاحظ أن المحور المالي يركز على كافة الجوانب الاقتصادية ويحاول إدارة الأصول للمؤسسة بصورة أكثر كفاءة وإستثمارها بصورة جيدة، فضلا عن ذلك فإن المحور المالي هو هدف مهم من حيث التوجه نحو الزبائن وذلك لأنه المصدر الرئيسي لإيرادات المؤسسة.

2. محور الزبون: لهذا المحور أهمية كبيرة ذات تأثير عالي على نجاح المؤسسة في السوق بواسطة إكتساب رضا الزبائن بمنتوج ذات جودة عالية وسعر منخفض يميز المؤسسة الناجحة عن باقي المؤسسات الأقل تميزاً، وهذا المحور يترجم رسالة المؤسسة نحو زبائنها وتحويلها إلى ميزة تعكس العوامل التي تهم الزبائن والتي تشمل الوقت والنوعية والولاء والتكلفة.
3. محور العمليات الداخلية: يقصد بالعمليات الداخلية جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية التي تتميز بها المؤسسة في سبيل إرضاء الزبائن وتحقيق الأهداف الإستراتيجية وتتمثل من ثلاث عمليات هي:
 - أ. الابتكار والتجديد: وهي العملية التي تتم بعد دراسة الزبائن وحاجاتهم الحاليين والمرتبين وعلى أساس هذه الدراسة يتم تطوير المنتج أو إدخال منتج جديد لسد حاجة الزبائن.
 - ب. الدورة التشغيلية: تبدأ هذه الدورة من إستلام الطلبة من الزبون وحتى تسليم المنتج للزبون وهذه العملية تبين كفاءة وفعالية المؤسسة.
 - ت. خدمات ما بعد البيع: تحتوي على العمليات المتعلقة بتقديم الخدمات ما بعد البيع وهي إرضاء حاجة الزبائن.
4. محور التعلم والنمو: يركز هذا المحور على التعلم التنظيمي والنمو والذي يقصد به مدى قدرة المؤسسة على إعداد البنية التحتية المناسبة والأجواء المناسبة لتطوير وتحسين عمليات التعلم وبالتالي التحسين والنمو طويل الأجل، إن المؤسسة لا تستطيع تحقيق أهداف المحاور السابقة لا سيما المستقبلية دون الإعتماد على التعلم، كما أن المنافسة الحالية تتطلب من المؤسسة أن تتبنى عمليات التعلم لرفع قدراتها.

ثالثاً: تقييم تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

تتمثل أهم مزايا وصعوبات تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في:

1. المزايا: هناك عدة مزايا يوفرها تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن نذكر أهمها: (محمود مصطفي و محسن هزاع، 2019، صفحة 22)
 - يهتم بالأبعاد المستقبلية للعمليات لغرض تحسين عملية الأداء عكس المقاييس التقليدية؛
 - يساعد المؤسسة على فهم رؤيتها عن طريق تحويل إستراتيجيتها إلى مجموعة من مقاييس الأداء؛
 - يعتبر أسلوب بطاقة الأداء المتوازن نظام تعليمي وإتصالي وإبلاغي وليست فقط مراقبة؛
 - يقوم بترجمة رسالة وإستراتيجية المؤسسة إلى أهداف ومقاييس منسقة؛
 - يعد نظام تخطيط ورقابة شامل تعتمد مقاييس عدة تتناسب مع التعقيدات في بيئة الأعمال.
2. الصعوبات: هناك الكثير من الصعوبات التي يمكن أن تواجه عملية تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، وهي كما:
(يوسف دودين، 2012، صفحة 144)
 - نقص المعرفة عن تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، أو عدم المعرفة بمزايا هذا الأسلوب؛
 - يمكن أن تفوق تكاليف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المنفعة التي يمكن الحصول عليها؛

- نقص الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل مع أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، مما يؤدي في النهاية إلى مقاومة تطبيق هذا الأسلوب، وتكون لدى العاملين اتجاهات سلبية إتجاه إستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، لا سيما أنهم لا يدركون أهدافا واضحة له؛
- كثرة المقاييس والمعلومات قد تحدث لبسا في فهم العاملين.

المبحث الثاني: مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية

إن تزايد المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية فرض على هذه الأخيرة تبني أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف وهذا راجع لدورها الفعال في تحسين تنافسية المؤسسة، كما لها أهمية كبيرة في تعظيم قيمة المؤسسة حيث تعمل على ضمان بقائها في السوق التنافسي وتحقيق الأرباح.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى:

- مساهمة الأساليب الحديثة الكمية لمحاسبة التكاليف في تحسين التنافسية؛
- مساهمة الأساليب الحديثة غير الكمية لمحاسبة التكاليف في تحسين التنافسية.

المطلب الأول: مساهمة الأساليب الحديثة الكمية لمحاسبة التكاليف في تحسين التنافسية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مساهمة الأساليب الحديثة الكمية لمحاسبة التكاليف (أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب المقارنة المرجعية) في تحسين التنافسية.

الفرع الأول: مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين التنافسية

نظرا لكون أسلوب (ABC) يتجاوز سلبيات الأساليب التقليدية بتوفير معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكاليف ومسبباتها فإنه يعمل على ترشيد جهود المديرين في مجال تخفيض التكاليف وذلك بمنحهم تفهما أعمق لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها. (حجازي و معالم، 2013، صفحة 200)

وبالرغم من تعدد جوانب تحديث وتطوير أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة باعتباره أسلوب لإدارة التكاليف، سواء من حيث تخطيط التكلفة ورقابتها ومن ثم تجنبها وإستبعادها، ولتحقيق هذا بكفاءة وفعالية يقوم هذا الأسلوب على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة، وذلك حتى يتم إستبعاد تلك التي لا تضيف قيمة أو على الأقل تقليلها، بغرض تخفيض التكاليف وبالتالي تحسين تنافسية المؤسسة. (دبابش و شحتاني، 2018، صفحة 116)

ويمكن تخفيض التكاليف وفقا لأسلوب (ABC) من خلال الخطوات التالية: (تومي و زعرور، 2013، صفحة

185)

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

2. إلغاء الأنشطة غير الضرورية: قد تكون هذه النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال. إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتجات أو الخدمات، وكذلك الأنشطة التي لا تضيف إلى القيمة التي يطلبها المستهلك.

3. إنتقاء الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه وتكلفة أقل.

الفرع الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين التنافسية

يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين تنافسية المؤسسة من خلال توفير أبعاد الميزة التنافسية من الجودة والوقت المناسب والسعر المنخفض، وهذا الأخير لكي يتحقق يجب أن تخفض التكاليف من منظور المستهلك، حيث يعتبر تخفيض التكاليف من أبرز الأهداف التي تسعى تكلفة المستهدفة لتحقيقها دون الإخلال بمواصفات المنتج أو جودته المطلوب من طرف الزبون، كما يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب إدارة الربحية وتحسين الوضع التنافسي لأنه يعمل على تفرد المؤسسة وتميزها في أدائها (دبابش، 2017، صفحة 66) من خلال: (دبابش، 2017، صفحة 66)

1. تقديم مؤشر للصورة المثلى في نظر الزبائن من خلال توفير لهم منتجات ذات مواصفات عالية وفعالية وفقا لإحتياجاتهم من ناحية السعر والوقت وغيرها؛

2. تخفيض التكاليف من خلال التركيز على تحليل القيمة في عملية تصميم المنتج؛

3. تحقيق الربح المستهدف من خلال تصميم منتجات تتفوق على المنافسين؛

4. إختصار الوقت المطلوب وتحقيق مستوى التمايز في منتجات المؤسسة.

الفرع الثالث: مساهمة أسلوب المقارنة المرجعية في تحسين التنافسية

يسعى أسلوب المقارنة المرجعية إلى المساهمة في تحسين الأداء وخلق القيمة لتحسين تنافسية المؤسسة من خلال ما يلي:

(بوزيدي و سكيو، 2017، الصفحات 03-06)

أولاً: المقارنة المرجعية أداة للتحسين المستمر

إن المقارنة مع الأفضل في الصناعة تمكن من معرفة المعدل الذي يسير به هؤلاء نحو التطور والتحسين، لذلك يعتبر أسلوب المقارنة المرجعية أهم الأساليب التي يمكن للمؤسسة الإعتماد عليها لتحسين الأداء وذلك من أجل تحسين التنافسية، وهذا كون 82% من المعلومات اللازمة للعمل يمكن أن تحصل عليها المؤسسة من أسلوب المقارنة المرجعية وبالتالي إتخاذ قرارات وتحديد أهداف واقعية، حيث أكدت دراسة أمريكية شملت 150 مؤسسة متوسطة وكبيرة أن هذه المؤسسات قامت بمقارنة أدائها مع مؤسسات رائدة، ومن أهم النتائج كانت تحسين أدائها بنسبة 90%، بحيث لم يقتصر ذلك على المجال الإقتصادي فقط بل شملت أيضا الجانب البيئي والإجتماعي. (بلاسكة و مزباني، 2013، صفحة 59)

ثانيا: المقارنة المرجعية تسعى للإبداع من خلال البحث عن أفضل الممارسات (*bonne pratique*)

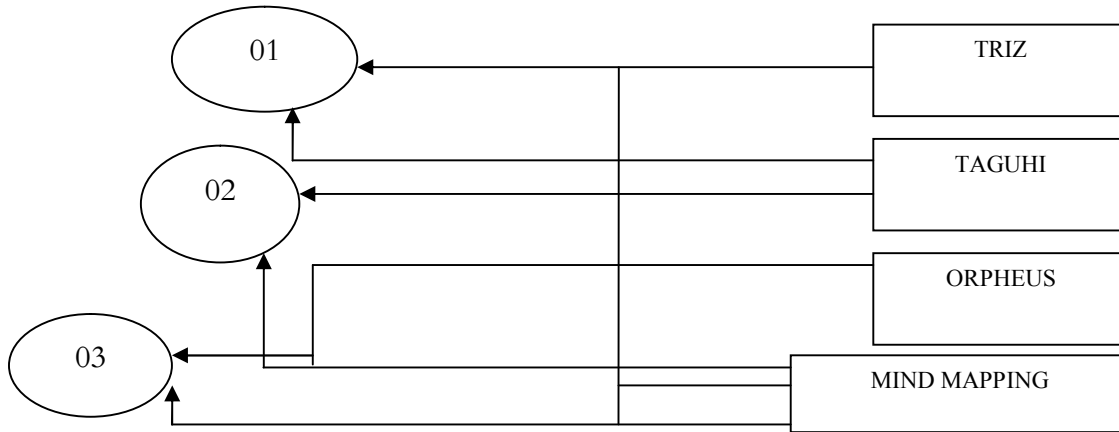
لطالما إرتبط مفهوم المقارنة المرجعية بأفضل الممارسات الجيدة *bonne pratique*، كونه يسعى في الأساس للبحث المستمر عنها وتطبيقها بطريقة جديدة لكي تصنع الفارق في الأداء بالنسبة للمنافس، إن هذا المفهوم توسع مع ما كتبه peter Waterman في كتابه *in search for excellence* في سنوات الثمانينيات، ثم إقتزن بعد ذلك هذا المفهوم بمفهوم الممارسات الإبداعية *innovator practice* والتي تعني "تطبيق، معارف، مهارات، تقنيات وطرق تظهر فعاليتها وقيمتها على جزء من المؤسسة، وقابلية تطبيقها على جزء آخر منها موجود أصلا، شرط إرتباطها ببيانات وحقائق ملموسة يمكن التحقق من صحتها"، إذن هي تعبر عن أي إستعمال جديد في التكنولوجيا والموارد تنتج تحسينا مستمرا في أي عامل مؤثر في المؤسسة، إن البحث عن هذه الممارسات سوف يساهم في زيادة الوعي التام بالنقائص الموجود في المؤسسة مقارنة بالمؤسسات الأفضل منها، مما سيخلق شروطا جديدة للتعلم وبالتالي خطوة جديدة نحو تحسين وظيفة أو جزء من المؤسسة موجود أصلا بالإعتماد على نموذج أو مرجع مثالي، لكن المهم في ذلك لا يمكن تقليد المؤسسات الأفضل بل في كيفية تبني هذه الممارسات بما يناسب حالة المؤسسة وطبيعة نشاطها وهنا تظهر ثقافة المؤسسة في قدرتها على صنع الفارق.

ثالثا: المقارنة المرجعية عملية لخلق المعارف والتعلم

لقد تعددت عملية خلق المعارف المنطق الفردي الذي كان سائدا من قبل، لتصبح نتاجا لتداخل عدة جهود مدعمة بوسائل وتجهيزات، إذن هي نتيجة لعملية الإستثمار المادي والبشري معا، إن أسلوب المقارنة المرجعية هو قبل كل شيء عملية بحث وتعلم تهدف لخلق خيارات إنتاجية جديدة، لإحداث تغيرات في البيئة الخارجية *1998 amendola et gaffard*، *1988*، *2006*، إن المؤسسة الحديثة اليوم لا تستطيع الإستمرار دون تعلم وهذا هو جوهر أسلوب المقارنة المرجعية، لكن الصعوبة الحقيقية تكمن في كيفية السيطرة على الوقت اللازم لإنشاء قدرة جديدة في ظل محيط تنافسي بسرعة وبصورة دائمة، إن المؤسسة الذكية اليوم ليست فقط تلك القادرة على معالجة المعلومات للتأقلم مع متغيرات المحيط، بل هي تلك القادرة بجدارة على خلق معارف وخبرات جديدة تعطيها بيئة عمل جديدة لها وبالتالي خلق معايير جديدة للتنافس حسب *nonaka* *et takeuchi* لسنة *1995*، إلا أن مقارنة أعمال المؤسسات الرائدة غير كافي لإحداث التغيير ما لم يتزامن ذلك مع جهودات داخلية لدعم عملية الإبتكار وتوليد الأفكار وهذا من خلال التفكير خارج الصندوق *out of box* وإنشاء غرف للإبداع *lesinnoclubs*، إلا أن ذلك يتطلب من المؤسسة الإعتماد على وسائل تعمل على دمج عناصر مختلفة والتي نذكر منها:

MIND ،ORPHEUS ،TAGUHI ،théorie de résolution du problèmes d'inventivité TRIZ
MAPPING (خريطة الأفكار)، والشكل الموالي يوضح الوسائل المساعدة على الإبتكار

الشكل رقم (17): الوسائل المساعدة على الابتكار



المصدر: (بوزيدي و سكيو، 2017، صفحة 05)

فالمقارنة المرجعية هي منبع للأفكار، وبالتالي تمثل الخطوة الأولى للإبتكار والذي يمثل مصدر محرك الإبداع، ونعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{المقارنة المرجعية} + \text{الإبتكار} = \text{فكرة جديدة}$$

إن تطبيق الفكرة الجديدة مع ما هو موجود في السابق يقودنا نحو الإبداع، ونعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{فكرة جديدة} + \text{معرفة موجودة} = \text{الإبداع}$$

فالحصول على قيمة مضافة في المؤسسة يوجب عليها التسيير الجيد للأفكار والأفراد من خلال الإستخدام المنظم للمناهج والتقنيات الإبتكارية والتي تسمح بالتغذية المستمرة لعملية الإبداع، وبالتالي تحسين الوضع التنافسي.

المطلب الثاني: مساهمة الأساليب الحديثة غير الكمية لمحاسبة التكاليف في تحسين التنافسية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مساهمة الأساليب الحديثة غير الكمية لمحاسبة التكاليف (أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، أسلوب سلسلة القيمة، أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)، أسلوب التحسين المستمر، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن) في تحسين التنافسية.

الفرع الأول: مساهمة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في تحسين التنافسية

يمكن ملاحظة مساهمة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في تحسين التنافسية فيما يلي:

أولاً: التكلفة وفق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) كمؤشر لتحسين التنافسية

من أهم العوامل التي تزيد من أرباح المؤسسة هو عامل التكلفة وذلك عند إنخفاضها شرط عدم المساس بجودة المنتج، وهذا ما جعل المسيرين يعملون على مراقبتها وإدخال أساليب تتحكم في التكاليف وأهم أسلوب يمكنه السيطرة على التكاليف هو أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) الذي يهدف إلى الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، والوصول بالمخزون إلى حد الصفر مع إزالة الهدر وخفض وقت ودورة الإنتاج وغيره، بحيث نجد أن كل ذلك وإن تم تنفيذه بنجاح فسوف يقود حتماً إلى تخفيض التكاليف الصناعية وبالتالي تحسين تنافسية المؤسسة. (بن عامر، 2020، صفحة 121)

يمكن ملاحظة أثر تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على عناصر تكاليف الإنتاج في الآتي: (صالح مهدي الراوي، 2010، صفحة 347)

1. تكلفة المواد: تبرز أهمية المواد في كونها تمثل الجزء الأكبر من تكلفة الصنع المباشرة في معظم الصناعات، حيث تكلفة عملية الإحتفاظ بالمخزون مبالغ تتمثل في تكلفة رأس المال المستثمر في ملكية المخزون والإحتفاظ به، إضافة إلى تكاليف طلب الشراء والفحص والإستلام والفاقد وغيرها.

وبموجب أسلوب الإنتاج (JIT) يتم إتباع مبدأ المخزون الصفري لمختلف أنواع المخزون من جهة، ومن جهة أخرى يتم إتباع السيطرة النوعية الشاملة على الأنشطة الإنتاجية، ويؤدي تبني هذا الأسلوب (JIT) إلى تقليل مختلف التكاليف وتسهيل وتبسيط الإجراءات المحاسبية.

2. تكلفة العمل: يؤثر تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) تأثير كبيراً على عنصر الأجور من حيث التكلفة والكفاءة والسيطرة والرقابة حيث يخفض من تكلفة الأجور ويحقق السيطرة على عنصر العمل والرقابة عليه حيث يعمل أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على:

- تخطيط الإنتاج وجدولته كمياً وزمناً؛
- إستخدام الموازنات التقديرية ووضع الأنماط القياسية؛
- الرقابة على الوقت الإضافي والتقليل منه قدر الإمكان؛
- إعداد التقارير الخاصة بأوقات الإنتاج الفعلية وتحديد الوقت الضائع.

فالقيام بتخفيض التكاليف الصناعية يمثل قيام المؤسسة بتحقيق وفورات في تكلفة عناصر الإنتاج، دون التأثير على جودة المنتج، وبذلك يمكننا القول بأن أسلوب (JIT) يساهم في تخفيض التكاليف الإنتاجية من خلال إستغلال الموارد المتاحة بالطريقة المثلى، والوصول إلى المخزون الصفري، وإزالة الهدر، وخفض وقت الإنتاج، ودورة الإنتاج وغيره، بحيث إذا تمكنا من النجاح بتنفيذ كل ذلك سوف نصل حتماً إلى تخفيض التكاليف الصناعية وبالتالي زيادة ربحية المؤسسة وهذا ما يؤدي إلى تحسين تنافسيته. (برحومة و بن عامر، 2017، صفحة 36)

ثانيا: الوقت وفق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) كمؤشر لتحسين التنافسية

يعد الوقت مؤشرا إستراتيجيا وميدانيا حساسا للتنافس حيث يعمل على تحسين تنافسية المؤسسة عبر العديد من المتغيرات كالجودة، التكلفة، رضا الزبائن، عملية التسليم، الإنتاجية وتخفيض المخاطر وغيرها، فالمؤسسات التي تطبق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) لها قدرة كبيرة على التحكم في الوقت وهذا يحسن من تنافسية المؤسسة القائمة على الوقت، وهذا الأخير من شأنه أن يؤدي إلى تحسين الجودة من خلال إستبعاد الأنشطة التي لا تؤدي إلى إحداث قيمة مضافة، وهذا بدوره يساهم في تخفيض التكاليف، مما يسمح بالتركيز أكثر على الجودة وكذا رضا الزبائن من زاوية سرعة التجاوب مع متطلباتهم (بن عامر، 2020، صفحة 127)، حيث أن القدرة على التسيير والتحكم في الوقت وتحديد أولوياته، بات بالأمر السهل في ظل أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) من خلال توضيح مفهومه كأحد مؤشرات تحسين التنافسية، وأهم المفاهيم المرتبطة بالوقت ما يلي: (بوريش، 2013، صفحة 71)

1. العمليات الإنتاجية من بين العوامل الواجب التركيز عليها في هذا الجانب والعمل على إلغاء جميع الأنشطة والعمليات التي لا تؤدي إلى إحداث قيمة مضافة، إحترام وقت الإنتاج والتسليم في الوقت المحدد؛
2. طلبات الزبائن هنا يجب التركيز على زمن الإستجابة للزبائن، النسبة المثوية للمنتجات الموزعة في الوقت المحدد للزبائن؛
3. عملية إتخاذ القرار لا بد من دراسة الوقت المستغرق لإتخاذ القرار بهدف تحسينه؛
4. التسويق وكذا البحث والتطوير من الضروري العناية بتأثير الوقت في العملية التسويقية والبحث عن السبل الكفيلة لتقليص وقت البحث والتطوير؛
5. ضرورة التعميم الكلي لمؤشر الوقت كوسيلة للتشخيص عبر كامل مكونات النظام الإنتاجي.

ثالثا: الجودة وفق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) كمؤشر لتحسين التنافسية

تحسين الجودة يعتبر من أهم أهداف إستراتيجية فلسفة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، لأنها العامل الرئيسي لتحسين تنافسية المؤسسة، وأهم مظاهر نجاح المؤسسة هو التخلص من كل عيوب الإنتاج، وحتى تحافظ المؤسسة على مكانتها في بيئة التصنيع الحديثة التي تتمتع بدرجة عالية من المنافسة، لا بد من الإلتزام بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وهذا يعمل على أن تكون المكونات والأجزاء للمنتج النهائي مطابقة للمواصفات، هذا الإلتزام يتطلب من المؤسسة إحداث تغييرات رئيسية في طريقة تصميم المنتجات، التعامل مع الموردين، تدريب العاملين على تشغيل وصيانة الآلات والمعدات، بحيث لا بد من توافر بيانات عن نسبة المعيب، تكرار الأعطال، نسبة الإنتاج التام بدون أي إعادة لتشغيل، مدى تكرار إكتشاف الزبائن للعيوب، كل هذه البيانات يجب أن تكون جزء هام من برنامج تحسين الجودة في المؤسسة. (بن عامر، 2020، صفحة 110)

إضافة لما تم التطرق إليه سابقا تأكد على إجراء التحسينات بشكل مستمر، أي إعتبار أن الجودة إلتزام لا يمكن تحقيقه لذا يجب القيام بالتحسين بشكل مستمر ودائم للمنتج، وفقا لهذا يجب أن تقوم المؤسسة بتطبيق برنامج الرقابة على الجودة على

المواد الخام، وعلى الأجزاء نصف مصنعة، وبالتالي على المنتجات التامة، إذ أنه لا يسمح بوجود عيب في هذا المنتج، بمعنى الحصول على مستوى الصفر من العيوب، فكل محطة عمل تقدم المواد والأجزاء التي تتطلبها المحطة التي تليها دون زيادة أو نقصان، إذ تبدأ الرقابة على الجودة بالموردين أولاً، ويتم إستبعاد الموردين الذين لا يعتمد عليهم، ويتم التركيز على الشراء من عدد قليل من الموردين الممكن الإعتماد عليهم، والذين يلتزمون بالمواصفات والمقاييس المطلوبة لذلك فإن أسلوب (JIT) يولد التحفيز لغرض حل المشاكل بسرعة، وإزالتها لهذا فإن رقابة الجودة هي أحد المكونات الرئيسية لأسلوب (JIT) إذ أن عيب في الإنتاج غير مسموح به في هذا الأسلوب، وإن الهدف الأساسي لكل مؤسسة قائم على تحقيق الربحية والتي تتحقق عند تحسين المستمر لتنافسية المؤسسة وبالجودة العالية وفق تبنيتها لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT). (برحومة و بن عامر، 2017، صفحة 37)

الفرع الثاني: مساهمة أسلوب سلسلة القيمة في تحسين التنافسية

تعمل المؤسسة على تحسين مركزها التنافسي من خلال الإنتاج بأقل التكاليف وبجودة عالية وفي الوقت المناسب، لذا نجد أسلوب سلسلة القيمة يساعد على تخفيض التكاليف من خلال إعادة هيكلة الأنشطة بهدف تعظيم قيمة تلك الأنشطة بدءاً من عملية شراء المواد الأولية ولغاية تسليم المنتج للمستهلك، وأن عملية تحليل تكلفة الأنشطة يساعد الإدارة في التعرف على مقدار ما تمثله تكلفة كل نشاط قياساً بالتكلفة الإجمالية وبالتالي يتم التركيز على الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة قياساً بالأنشطة الأخرى، ويتم البحث عن كل السبل التي تؤدي إلى تخفيض تلك التكاليف وبالشكل الذي يؤدي إلى الحفاظ على جودة المطلوبة من طرف المستهلك، بالإضافة إلى ذلك يتم توصيل المنتجات عن طريق قنوات التوزيع في الوقت المناسب وبسعر معقول. (عربية و زايد، 2019، صفحة 779)

الفرع الثالث: مساهمة أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) في تحسين التنافسية

من خلال هذا الفرع ستتطرق الدراسة إلى مساهمة أسلوب إدارة الجودة الشاملة في تخفيض التكاليف وتحسين الربحية وتحسين الإنتاجية.

أولاً: مساهمة أسلوب إدارة الجودة الشاملة في تخفيض التكاليف

في ظل البيئة التنافسية العالمية فإن المؤسسات تدرك أهمية إنتاج منتجات ذات جودة عالية، وأن معظم المؤسسات تبنت أسلوب إدارة الجودة الشاملة للتأكد من أن منتجاتها ذات جودة عالية وعملياتها ذات كفاءة عالية، معظم المؤسسات طورت أسلوب إدارة الجودة الشاملة من خلال العلاقة بين (TQM) ومحاسبة التكاليف تتمثل أهداف (TQM) في تلبية إحتياجات الزبائن وذلك بتوفير المنتجات بالوقت المناسب، مع تخفيض هائل في المنتجات المعيبة التي يتم إعادة تصنيعها، أو إلغاء التلف وتكاليفه بهدف تخفيض إجمالي تكاليف الإنتاج وتشجيع العاملين على التحسين المستمر بالعمليات الصناعية (شايب الركابي، 2015، صفحة 363)، مما يمكن المؤسسة من تحقيق مبيعات أكثر ومن ثم وصولاً إلى ربح أكبر، في الواقع

فإن أسلوب إدارة الجودة الشاملة يعني التحسين المستمر والشامل لكل قطاعات المؤسسة بما يحقق البقاء والنمو والتوازن في السوق وزيادة الإنتاجية والحصة السوقية وهو ما ينعكس على تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح وتحسين المركز التنافسي وصولاً إلى إرضاء الزبائن. (خلف إبراهيم، 2013، صفحة 242)

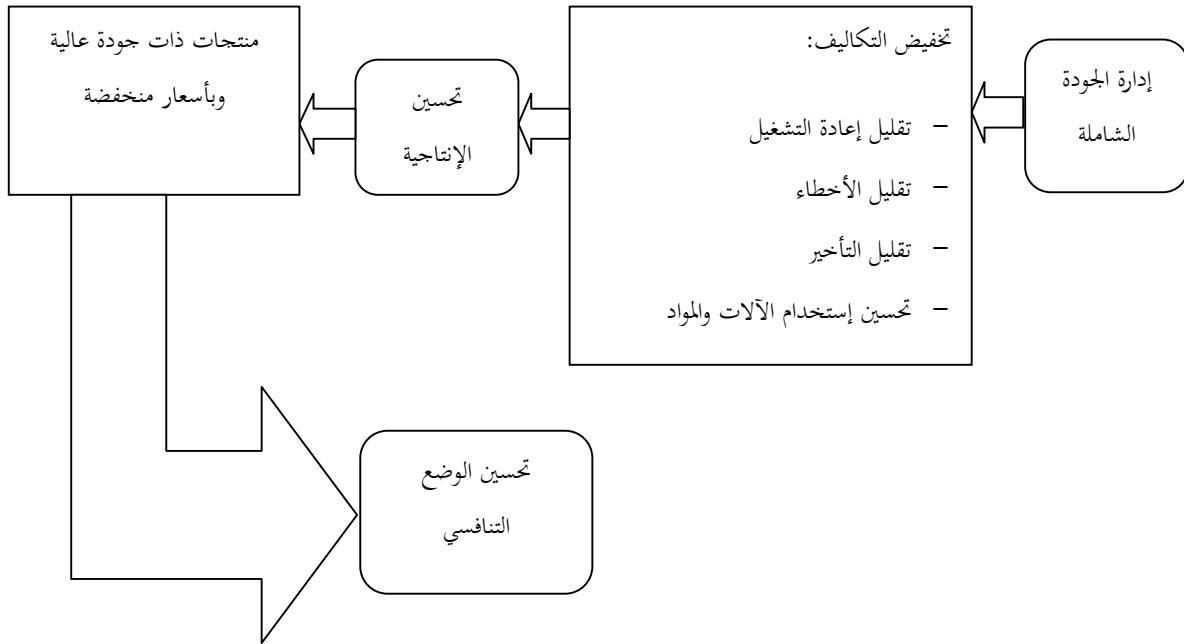
ثانياً: مساهمة أسلوب إدارة الجودة الشاملة في تحسين الربحية

تطبق المؤسسات أسلوب إدارة الجودة الشاملة من أجل تحقيق الهدف العام للمؤسسات وهو نيل أعلى نسبة من الربحية وأقل تكلفة ممكنة وحتى تتمكن تلك المؤسسات من تحقيق ذلك الهدف يتوجب عليها أن تبذل قصاري جهدها للبحث عن الأساليب التي تؤدي إلى الزيادة في مستويات الأرباح المتحققة لديها والتغلب على أبرز المعوقات التي تحول دون تحقيق أهدافها وخططها الإستراتيجية، حيث يعمل أسلوب إدارة الجودة الشاملة على تحسين جودة خدمات ومنتجات المؤسسة وذلك بزيادة مطابقة المنتجات للمواصفات المطلوبة وهذا يحقق الفاعلية والكفاءة الإنتاجية التي تقود إلى خفض التكلفة وهذا يؤدي إلى زيادة المردودية ثم القيمة المضافة وكسب رضا زبائنها فضلاً عن تحقيق شهرة عالية وجذب زبائن جدد كون أن المنتج جيد والسعر مناسب تماشياً مع تكلفة إنتاجه ومن ثم تحصل على أفضل وضع تنافسي من خلال غزو السوق بمنتج ذي جودة عالية مما ينعكس ذلك إيجاباً على مبيعاتها وأرباحها، ومن هذا المنطلق يتضح أن لإدارة الجودة الشاملة تأثير على تحسين الربحية. (جاسم خضير الكروي، 2018، صفحة 660)

ثالثاً: مساهمة أسلوب إدارة الجودة الشاملة في تحسين الإنتاجية

يمكن أسلوب إدارة الجودة الشاملة من تحسين الإنتاجية عن طريق زيادة عدد الوحدات المنتجة من الموارد المتاحة، كما أن تحسين الجودة يقلل من العيوب وهذا ما يؤدي إلى زيادة المخرجات الصالحة ويقلل من المدخلات، بالإضافة إلى أن تحسين جودة المواد الأولية والأجزاء لها دور في زيادة الإنتاجية، وفي أسلوب إدارة الجودة الشاملة من الأفضل مراقبة جودة المنتج خلال العملية الإنتاجية في مختلف مراحلها، إذ أن كل مرحلة من مراحل الإنتاج ستساهم في جزء من الجودة الجيدة، وذلك يكون من خلال المواد تحت الصنع والأجزاء التجميعية ذات الجودة الجيدة، وبذلك يمكن القول أن جودة المنتج تشكل أهمية كبيرة بالنسبة لزيادة الإنتاجية، لذلك يجب الإهتمام بجودة الإنتاج لأنها تساهم في الأخير في تحسين تنافسية المؤسسة (عبد محمد الشمري، 2010، صفحة 19)، والشكل التالي يوضح مساهمة أسلوب إدارة الجودة الشاملة في تحسين الإنتاجية.

الشكل رقم (18) : مساهمة أسلوب إدارة الجودة الشاملة في تحسين الإنتاجية



المصدر: (عبود، 2010، صفحة 76)

الفرع الرابع: مساهمة أسلوب التحسين المستمر في تحسين التنافسية

إن التركيز على تخفيض التكلفة بواسطة أسلوب التحسين المستمر يكون عبارة عن تحسينات إضافية لعملية الإنتاج الحالية أو لعملية تصميم المنتج، وهذه التحسينات تأخذ أي شكل من أشكال التطوير وتحسين أداء المكائن لتخفيض الضياع وزيادة تدريب العاملين، وعليه فإن التركيز حسب مفهوم التحسين المستمر يكون على العملية وليس المنتج، ومن ثم يهدف مدخل التحسين المستمر إلى تحسين الجودة وتخفيض الوقت وتخفيض التكلفة، مما يترتب عليه زيادة رضا الزبائن، ويعتمد في تحقيق أهدافه على العاملين، وذلك بالإفادة من آرائهم في تحسين وتطوير أداء العمل، وهكذا يمكن باستخدام أسلوب التحسين المستمر التخلص من الهدر أو الفاقد في العمليات قدر الإمكان مما يؤدي إلى تحسين زمن العملية وتكلفتها وجودتها، وهذا هو الجانب التقني في العملية (محمود عرب و آخرون، 2018، صفحة 548)، وتعمل خطوات أسلوب التحسين المستمر على تخفيض التكلفة والإرتفاع بمستوى الجودة من خلال الآتي: (محمود عرب و آخرون، 2018، صفحة 549)

1. الصيانة: للوصول إلى مبدأ العطل الصفري الذي يؤدي بدوره إلى إنتاج منتجات بجودة عالية وبتكلفة منخفضة؛
2. النظافة: أي أن يكون الفحص مستمرا والنظافة واضحة وهذا يؤدي بدوره إلى إنتاج منتجات بجودة عالية والوصول إلى مبدأ العيوب والتلف الصفري الذي يخفض التكلفة بدوره؛
3. الترتيب: في إعداد الآلة ومكان التصنيع وتهيئة المكان الذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج وجعل العمل سلسا؛

4. التنظيم: وهو ضروري للفصل بين الجهود الضرورية وغير الضرورية والتخلص من الجهود غير الضرورية والإبقاء على الجهود الضرورية وتنميتها؛

5. الإنضباط: وذلك بإشراف العاملين كافة والإلتزام بالنقاط أعلاه للوصول إلى تخفيض التكلفة وتحسين الجودة.

من خلال ما سبق يتضح أن أسلوب التحسين المستمر أحد أدوات إدارة التكلفة فهو يحسن تنافسية المؤسسة من خلال تحسين الجودة والحفاظ عليها لأن هذا يساهم في الوصول لتكلفة المستهدفة، كما أن هذا الأسلوب يسعى بشكل مستمر لتحسين العمليات الإنتاجية فيقلل من التكاليف ويزيد من الإنتاجية.

الفرع الخامس: مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في تحسين التنافسية

تسعى المؤسسات دائما إلى تحسين التنافسية بشكل مستمر من خلال منتجاتها وخدماتها، ويتحقق ذلك من خلال تعامل المؤسسات مع زبائنها، موظفيها، مورديها ومساهميها، المجتمع. تحسين التنافسية لتعظيم القيمة هو ناتج تفاعل مجموعة من الأبعاد نذكرها فيما يلي: (قمازي و كواشي، 2016، الصفحات 54-57)

أولاً: تحسين التنافسية عن طريق بعد الزبائن

إن بعد الزبائن يعتبر من أهم الأبعاد التي تساهم في تحسين تنافسية المؤسسة، ويمكن تحقيق هذا البعد في إطار قضايا أساسية وهي:

1. إختيار الزبائن: يتطلب معرفة جيدة بالقطاع السوقي المستهدف والتركيز على تأشيرة الزبائن الأكثر ربحية، أما فيما يتعلق باكتساب الزبائن فإنه يرتبط بقدرة المؤسسة بإيصال ما تعرضه من قيمة لزبائنهم وكذلك الحصول على سوق واسع كبير، وتطوير شبكات تعامل ترضي من خلال الزبائن.
2. تطوير العلاقة مع الزبائن: يمثل هدفا تسعى إليه أي مؤسسة، ويتجسد ذلك من خلال إدارة جيدة للعلاقة مع الزبائن سواء بإيجاد حلول مرضية لإشكالات قد تقع أثناء البيع.

تحسين التنافسية من خلال إدارة العلاقة مع الزبائن تشكل جزءا مهما من منظور العمليات الداخلية التي تنعكس إيجابيا على باقي الأبعاد في أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، لذلك فهي ترتبط بمنظور الزبائن من خلال زيادة رضا الزبائن عن القيمة المعروضة لهم من قبل المؤسسة.

إن إنعكاس مجمل مراحل إدارة الزبائن على البعد المالي تتضح من خلال قدرة المؤسسة في إيجاد مصادر جديدة لتوليد الأرباح والإيرادات وزيادتها سواء على مستوى الزبون الواحد أو مجمل الزبائن، بشكل عام بالإضافة إلى مساهمة هذه الجوانب في تحسين الإنتاجية وفي إدارة المبيعات وهذه تساهم في تطوير مصادر الأرباح والإيرادات بشكل مستمر.

ثانيا: تحسين التنافسية عن طريق بعد العمليات الداخلية

تعتبر العمليات وإدارتها المرتكز الأساسي لنجاح المؤسسات، ورغم أن الأنشطة في المؤسسة متعددة وكثيرة جدا بل وتتفرع إلى تفاصيل دقيقة يتطلب الأمر تأديتها بفاعلية وكفاءة إلا أنه يمكن الإشارة إلى أن ما يشكل مراحل أساسية في إدارة العمليات هي:

1. تطوير وإستمرار العلاقة بين الموردين: يعتبر أساس في تحسين التنافسية في المدى القصير والطويل، إن الهدف الرئيسي هو تخفيض تكاليف المواد الأولية أو الخدمات، وتستخدم المؤسسات اليوم طرق كثيرة من ضمنها وسائل الإتصال الحديثة عبر الأنترنت إلى إقامة معارض التوريد لغرض الحصول على التموين المناسب والموارد الأولية الملائمة وفي إطار الإنتاج الآني تحاول المؤسسة أن تجعل إستمرارية التوريد بأعلى صورها خوفا من إنقطاع في عمليات التموين.
2. إنتاج المنتجات والخدمات: يعتبر الأساس في إدارة العمليات حيث كفاءة العمليات الإنتاجية والجودة وإستجابة لمراحل العملية الإنتاجية لمتطلبات الزبائن وتغيرات البيئية، وما يصاحب ذلك من تكاليف خاصة عند إعادة هندسة العملية الإنتاجية والتصاميم وغيرها، فمحمل هذه القضايا تعتبر أساسية لإنشاء وخلق قيمة المؤسسة.
3. توزيع وتسليم المنتجات والخدمات إلى الزبائن: يمكن للمؤسسة أن تحدد بشكل جيد الأهداف الخاصة بالتوزيع والمساهمة في خلق القيمة سواء على صعيد التكاليف أو الجودة.

ثالثا: تحسين التنافسية عن طريق بعد العمليات الإبداعية

تحسين التنافسية من خلال العمليات الإبداعية تعتبر جزءا مهما من منظور العمليات الداخلية التي تنعكس إيجابيا على باقي المنظورات في أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، لذلك فهي ترتبط بمنظور الزبائن من خلال تحسين قدرة المنتجات والخدمات المعروضة على جذب الزبون، باعتبار أن المنتجات والخدمات ذات أداء متميز وأنها عملية متواصلة من حيث الأنشطة التي تؤديها، كذلك يتطلب الأمر من المؤسسة أن تكون سباقة في الوصول بهذه المنتجات والخدمات إلى الأسواق، حيث الحصول على ميزة الداخل الأول إلى الأسواق وبالتالي تتاح أمامها فرصة للتوسع في الأسواق الجديدة بالإضافة إلى إيصال هذه المنتجات أو الخدمات إلى قطاعات سوقية أخرى.

أما إنعكاس مجمل مراحل العمليات الإبداعية على المنظور المالي، تتضح من خلال قدرة عمليات التجديد والإبداع في جعل الإستثمار في البحث والتطوير مجديا وفعالا ليساهم في زيادة نمو الإيرادات من الزبائن الحاليين والحصول على عوائد من زبائن جدد، وهذا يرتبط بقدرة المؤسسة على التعامل مع محتوى وإطار التكاليف وجعلها في صالح المؤسسة سواء من خلال خفض التكاليف الكلية أو جعلها معقولة قياسا بعمليات التصنيع المتجددة والمنظور باستمرار.

رابعاً: تحسين التنافسية عن طريق بعد العمليات التنظيمية والاجتماعية

لقد أصبحت الجوانب البيئية والاجتماعية ذات أهمية كبيرة لتحسين العمل والأداء في المؤسسات، فالأداء بإتجاه البيئة يتطلب من المؤسسة أن تطور علاقتها ببيئتها من خلال أنظمة عمل تقارير تبين توجهات البيئة سواء من حيث إستخدامات الطاقة وتلوث الماء والهواء أو التعامل مع النفايات الضارة أو تطوير جوانب الرقي بالبيئة، أما ما يتعلق بجوانب الصحة والسلامة العامة، فإن المؤسسات مطالبة بالمحافظة على سلامة العاملين في أماكن العمل، وتطوير مستلزمات العمل الآمنة والمستخدم من قبل العاملين والمساهمة في رقي هذه المستلزمات وكذلك تطوير معايير الصحة والسلامة المهنية وفقاً لإعتبارات طبيعة عمل المؤسسة والخطورة وتصاعدها وخاصة بالنسبة إلى بعض الصناعات فيما تبين تطبيقات وممارسات التوظيف، ومدى إلتزام المؤسسة والحفاظ على التنوع الوظيفي وجعله ممارسة مفيدة لصالح المؤسسة والمجتمع وعدم النظر إلى تنوع باعتباره حالة سلبية بل إن التنوع يساهم في زيادة نجاح المؤسسة.

خلاصة الفصل

كنتيجة لهذا الفصل توصلنا بأن ظهور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تزامن مع التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية (توسع النشاط الاقتصادي، التطور التكنولوجي...)، وهذا لأن هذه الأساليب تتلائم وتتكيف مع المتغيرات الاقتصادية كما تحافظ على بقاء المؤسسة من خلال تحسين تنافسياتها.

وبعد عرضنا لمجموعة من الأساليب الحديثة الكمية لمحاسبة التكاليف التي من شأنها المساهمة في تحسين تنافسية المؤسسة، خلصنا بأن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يقوم بتحديد تكلفة الإنتاج وفق مبدأه القائم على أساس تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة حتى يتم إستبعاد تلك التي لا تضيف قيمة بغرض تخفيض التكاليف، كما يأخذ بعين الإعتبار أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة السوق (لإختيار السعر التنافسي) الذي يحقق أهداف المؤسسة، وإستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب) في تحديد التكلفة المستهدفة، وبناء على هذه الأخيرة يتم إتخاذ قرار تخفيض التكلفة، أما أسلوب المقارنة المرجعية يعتبر وسيلة لتطوير أداء المؤسسة من خلال قياسه ومقارنته مع أداء المؤسسات الشبيهة والمنافسة لها من أجل معرفة نواقص المؤسسة المتبناة للمقارنة المرجعية وتغطية إحتياجاتها بواسطة التطبيقات المتميزة والمهارات والإبداعات للوصول إلى أفضل قيمة.

أما بعد عرضنا للأساليب الحديثة غير الكمية لمحاسبة التكاليف التي تهدف إلى تحسين تنافسية المؤسسة، توصلنا إلى أن أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد غايته تخفيض تكلفة المخزونات المختلفة إلى أدنى حد ممكن ويحسن الإنتاجية ويقلل من المخلفات والفوائد ويحسن جودة العمليات الإنتاجية، كما يساعد أسلوب سلسلة القيمة المؤسسة على إختيار الأنشطة المفيدة إستراتيجيا ويعمل على تحديد مواطن التي يمكن فيها زيادة القيمة أو تخفيض التكلفة، أما أسلوب إدارة الجودة الشاملة يساعد على توفير منتجات وخدمات ذات جودة عالية بهدف نيل رضا زبائنهم وهذا لزيادة ربحيتها وضمان توسعها وبقائها في السوق، كما إستخلصنا أن أسلوب التحسين المستمر يهدف إلى تخفيض التكلفة وتحسين الجودة والحفاظ عليها من خلال السعي المستمر لإرضا الزبائن وتمكين العاملين، كما يعمل على تخفيض الوقت والتخلص من الهدر والفاقد في العمليات الإنتاجية، وإستنتاجنا أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يعمل على تحقيق التوازن بين العناصر المالية والغير المالية بالإضافة إلى التوازن بين البيئة الداخلية والبيئة الخارجية، وكذلك التوازن بين الأهداف الإستراتيجية القصيرة والطويلة المدى بشكل مستمر فهو يساهم بشكل كبير في تحسين ورفع الأداء الشامل للمؤسسة.

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب
الحديثة لمحاسبة التكاليف في
مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-
لتحسين التنافسية

تمهيد:

بعد تطرقنا إلى الجوانب النظرية لموضوع الدراسة المتمثلة في الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من ناحية، وتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية من ناحية أخرى، سنحاول من خلال هذا الفصل تطبيق البعض من الأساليب التي تم التطرق إليها وإسقاطها عمليا على الواقع الميداني لتحسين تنافسية المؤسسة محل الدراسة التطبيقية.

ونظرا لطبيعة الموضوع تم إختيار مؤسسة إنتاجية وهي مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة لتطبيق الأساليب المختارة على منتج البسكويت المحشو بكرème الليمون وزن 180 غ، ولإختبار صحة الفرضيات تم الإعتماد على أسلوب دراسة الحالة.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: تقديم مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة؛
- المبحث الثاني: المساهمة في وضع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة

نحاول من خلال هذا المبحث إعطاء صورة عامة عن مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة، من خلال التعريف بها بالإضافة إلى تقديم هيكلها التنظيمي والجانب الإنتاجي وسياستها.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة بيسكو فروي-بسكرة

سنحاول في هذا المطلب تعريف بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- كمؤسسة تسعى لتحقيق التنمية الإقتصادية من خلال أهدافها وأهميتها، بالإضافة إلى التطرق إلى تطور رقم أعمالها.

الفرع الأول: بطاقة تعريفية لمؤسسة بيسكو فروي-بسكرة

مؤسسة بيسكو فروي هي مؤسسة خاصة أنشئت في إطار شراكة بين أفراد عائلة عاقلبي حسين وإخواته، تم تأسيسها في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) تنتج البسكويت بمختلف أنواعه.

وتعتبر مؤسسة بيسكو فروي من المؤسسات الرائدة في هذا المجال على مستوى الولاية، حيث إنبثقت عن عقد تأسيسي في أكتوبر 2014 والمقيد بالسجل التجاري الصادر ب بسكرة تحت رقم: 0242084، وقد قدر رأسمالها حسب القانون الأساسي ب: 2.500.000.000 دج، حيث كان المبلغ الإجمالي للإستثمار يقدر ب: 751 مليون دينار جزائري مكون من مساهمة بنكية 393 مليون دينار جزائري ومساهمة الشركاء 358 مليون دينار جزائري.

وتخضع المؤسسة للقوانين والتنظيمات سارية المفعول في القانون الأساسي، ويمكنها فتح فروع عبر كامل تراب الوطن، ويمكن تحويلها إلى أي مكان آخر في التراب الوطني بمجرد قرار من الجمعية العامة. (قسم الإدارة العامة، 2021)

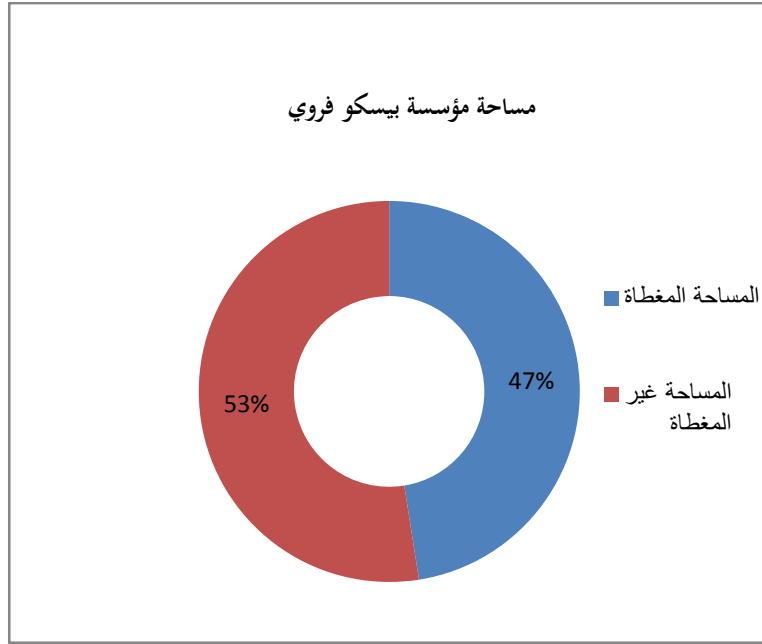
1. الموقع الجغرافي: تقع مؤسسة بيسكو فروي بمنطقة التجهيزات 38 ولاية بسكرة تشتهر هذه المنطقة بالنشاطات

الصناعية، كما يقطعها خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال والجنوب الشرقي. (قسم الإدارة العامة، 2021)

2. الهياكل وآلات الإنتاج: تحتوي مؤسسة بيسكو فروي على الهياكل والآلات التالية: (قسم الإدارة العامة، 2021)

- الأرضية والمساحة: تتربع مؤسسة بيسكو فروي على مساحة إجمالية تقدر ب: 6000 م²، منها 2850 م² مغطاة والباقي غير مغطاة، والشكل الموالي يوضح مساحة مؤسسة بيسكو فروي.

الشكل رقم (19): مساحة مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة



المصدر: (قسم الإدارة العامة، 2021)

- آلات الإنتاج: تملك مؤسسة بيسكو فروي آلات للطبخ عصرية مواكبة للتكنولوجيا، حيث تملك أجود وأحدث أنواع تكنولوجيا لإنتاج البسكويت وتمثل فيما يلي: (قسم الإنتاج، 2021)

➤ آلة العجين؛

➤ آلة بسط العجين؛

➤ آلة تشكيل وتقطيع العجين؛

➤ آلة الحشو؛

➤ الفرن؛

➤ آلة تبريد البسكويت؛

➤ آلة التعبئة والتغليف؛

➤ آلة تركيب الشريط اللاصق.

- مخازن الإنتاج: تملك مؤسسة بيسكو فروي مستودع رئيسي للتخزين والتوزيع بواد السمار الجزائر يقدر مساحته بـ: 850م².

- ملحقات وهياكل أخرى:

➤ مبنى إداري من طابقين؛

➤ مبنين خاصين بالإنتاج؛

➤ مقصورتين خاصتين بالإنتاج.

3. الطاقة الإنتاجية: تقدر الطاقة الإنتاجية لمؤسسة بيسكو فروي بـ: 500 طن/ شهريا. (قسم الإنتاج، 2021)

4. نظام العمل بمؤسسة بيسكو فروي: فهو مقسم كما يلي: (قسم الإدارة العامة، 2021)

- قسم الإنتاج:

➤ الفوج A من الساعة 5:00 صباحا إلى 13:00 زوالا؛

➤ الفوج B: من الساعة 13:00 زوالا إلى 21:00 ليلا.

- قسم المحاسبة والمالية، قسم التجارة، قسم الإدارة العامة: فنظام العمل من الساعة 8:00 صباحا إلى غاية 16:00 مساء.

الفرع الثاني: تطور رقم أعمال مؤسسة بيسكو فروي خلال الفترة 2018/2014

يمكن توضيح تطور رقم أعمال مؤسسة بيسكو فروي خلال الفترة 2018/2014 من خلال الجدول والشكل التاليين:

الشكل رقم (20): تطور رقم أعمال

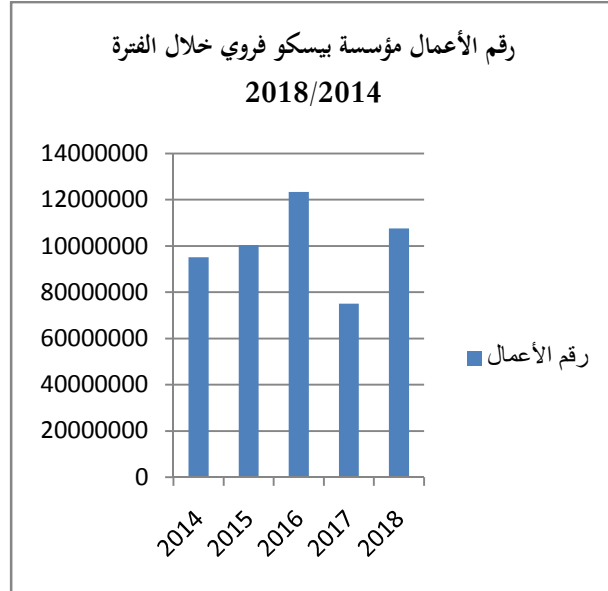
الجدول رقم (03): تطور رقم أعمال مؤسسة بيسكو فروي

مؤسسة بيسكو فروي خلال الفترة 2018/2014

خلال الفترة 2018/2014

(الوحدة دج)

رقم الأعمال	السنة
9.512.228.155	2014
10.043.535.712	2015
12.342.568.456	2016
7.511.216.039	2017
10.758.892.955	2018



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الجدول رقم (3) المصدر: (قسم المحاسبة والمالية، 2021)

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه تغير في رقم أعمال مؤسسة بيسكو فروي، حيث بلغ رقم الأعمال أعلى

قيمة له سنة 2016، ويعود هذا إلى إرتفاع عدد الزبائن بالإضافة إلى تطوير منتج البسكويت وزيادة الإنتاج وتسويقه لكل

أنحاء الوطن، بينما إنخفض رقم الأعمال إلى أقل قيمة مسجلة سنة 2017، ويعود هذا الإنخفاض إلى تراجع إنتاج البسكويت بسبب عدم الإنتاج بالمواصفات القياسية طبقا للمعدلات المطلوبة أي تراجع مستوى جودته، وبالتالي قررت تعديل عملية إنتاجه للتحكم في جودته.

الفرع الثالث: أهداف مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة

ومن أجل إستقطاب أكبر عدد من الزبائن، وضعت مؤسسة بيسكو فروي -بسكرة مجموعة من الأهداف كما يلي: (قسم الإدارة العامة، 2021)

1. العمل على تلبية إحتياجات السوق من بسكويت بمختلف أنواعه؛
2. وضع سياسات إنتاجية تتماشى مع إحتياجات السوق؛
3. رفع الحصة السوقية للمؤسسة عن طريق زيادة الإنتاج وتسويقه لكل أنحاء الوطن؛
4. توسيع وتطوير وحدات الإنتاج وتكييف المنتجات حسب إحتياجات السوق؛
5. العمل على تخفيض تكاليف الإنتاج للوصول إلى أسعار تنافسية وتحقيق أكبر ربح.

الفرع الرابع: أهمية مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة

تعتبر مؤسسة بيسكو فروي ذات أهمية إقتصادية كونها فرع من فروع الصناعات الغذائية تقوم بإنتاج منتجات كمالية تستخدم كوجبة للإفطار وما بين الوجبات الرئيسية لها جاذبية عالية لجميع الفئات العمرية بالأخص الأطفال والشباب، تعد منتجات البسكويت مصدر للطاقة، وعموما تتجلى أهمية المؤسسة من خلال مايلي: (قسم الإدارة العامة، 2021)

1. منتجات كمالية للمستهلك؛
2. تغطية إحتياجات السوق المحلية؛
3. تمتص البطالة من خلال توفير مناصب عمل معتبرة لشباب.

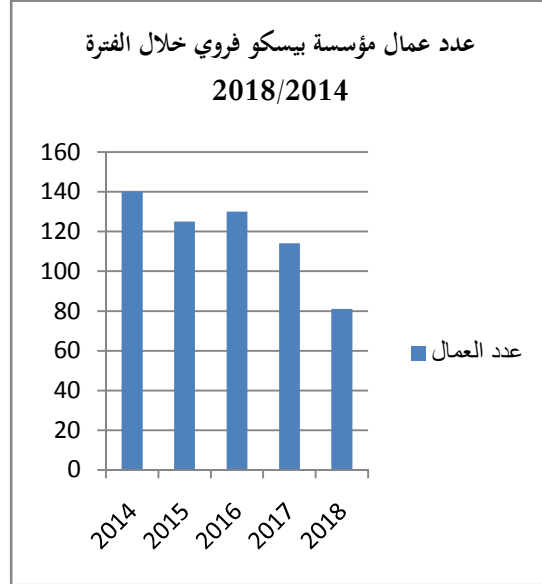
ويمكن توضيح عدد عمال مؤسسة بيسكو فروي من خلال الجدول والشكل التاليين:

الشكل رقم (21): عدد عمال مؤسسة بيسكو فروي الجدول رقم (04): عدد عمال مؤسسة بيسكو فروي

خلال الفترة 2018/2014

خلال الفترة 2018/2014

عدد العمال	السنة
140	2014
125	2015
130	2016
114	2017
85	2018



المصدر: (فرع المستخدمين، 2021)

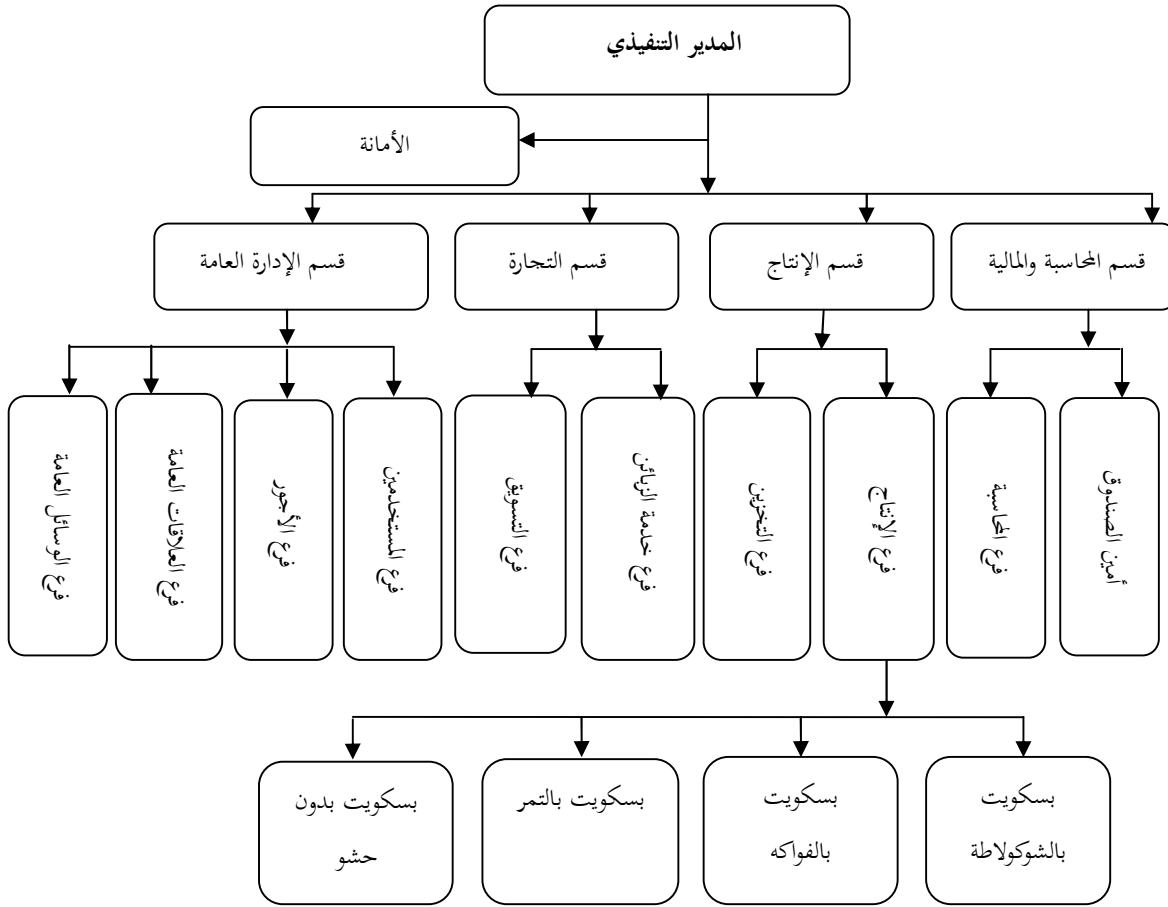
المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الجدول (4)

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه أن عدد عمال مؤسسة بيسكو فروي إنخفض سنة 2018، لأنه يفوق إحتياجاتها الخاصة في الإنتاج.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي-بسكرة

إن للهيكل التنظيمي الخاص بمؤسسة بيسكو فروي دورا في تنظيم وتسهيل عملية توزيع المهام والمسؤوليات بين مختلف الأقسام الموجودة في المؤسسة، كما يبرز العلاقات الموجودة بين هذه الأقسام. ويتكون هذا الهيكل من أربعة أقسام لكل منها فروع خاصة، كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (22): الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي-بسكرة



المصدر: (قسم الإدارة العامة، 2021)

من الشكل رقم (22) يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيسكو فروي من: (قسم الإدارة العامة، 2021)

1. المدير التنفيذي: وهو المسؤول عن إدارة مؤسسة بيسكو فروي تمثل مهمته في تسيير ومراقبة جميع أنشطة المؤسسة وتحقيق التناسق والتكامل بين مختلف الأقسام.

2. الأمانة: مكلفة بالمهام التالية:

- إستقبال الزوار والزبائن؛
- الرد على المكالمات الهاتفية؛
- مسك البريد الصادر والوارد وتسجيلهما؛
- إستقبال المراسلات.

3. أقسام المؤسسة: تمثل أقسام المؤسسة في:

- قسم المحاسبة والمالية: يقوم بتسيير ومراقبة جميع العمليات المحاسبية للمحافظة على أموال مؤسسة بيسكو فروي ويتفرع

عنه:

➤ فرع المحاسبة: يقوم بالمهام التالية:

- ✓ مسك الدفاتر القانونية بانتظام: كاليومية...إلخ؛
 - ✓ تحضير الحسابات السنوية، إعداد الميزانية، حساب النتائج...إلخ؛
 - ✓ متابعة جميع المهام الخاصة بالمؤسسة؛
 - ✓ مراقبة فواتير الشراء وتحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين؛
 - ✓ المراقبة اليومية لحركة المواد وتسجيل العمليات المحاسبية الخاصة بها.
- **أمين الصندوق:** يقوم بدفع أجور العمال وكذا دفع مصاريف مؤسسة بيسكو فروي وقبض مداخيلها النقدية.
- **قسم الإنتاج:** يشرف على مختلف مراحل العملية الإنتاجية للتأكد من جودة المنتج ومراقبة كل حركة داخل ورشة الإنتاج من ناحية الوزن والنوعية، كما يقوم هذا القسم بالمهام التالية:
- الحفاظ على السير الدائم لوسائل الإنتاج؛
 - دراسة وبحث إمكانية إدخال منتجات جديدة.
- يضم هذا القسم فرعين: فرع الإنتاج وفرع التخزين.
- **قسم التجارة:** يعتبر قسم التجارة عنصر فعال داخل مؤسسة بيسكو فروي وهذا لضمانه لها مكانة مرموقة في سوقها، ويتكون من:
- **فرع خدمة الزبائن:** يقوم باستقبال الزبائن وتعريفهم بمنتجات مؤسسة بيسكو فروي والإتفاق معهم على الطلبات (الأسعار والكميات والأنواع وتاريخ تسليمها)، بالإضافة إلى ذلك يشرف هذا الفرع على متابعة قاعدة بيانات الزبائن وديونهم، كما يقوم بإعداد فواتير البيع، التأكد من إجراءات البيع والإحتفاظ بكل وصل تم في عملية البيع بين المؤسسة والزبون.
 - **فرع التسويق:** يهتم بعملية دراسة السوق وعملية الإشهار والترويج.
- **قسم الإدارة العامة:** يقوم هذا القسم بسن القوانين ويتكون من:
- **فرع المستخدمين:** المهام المكلف بها فرع المستخدمين يمكن ذكر منها ما يلي:
 - ✓ تحديد إحتياجات المؤسسة من العمال؛
 - ✓ حفظ ملفات العمال؛
 - ✓ تسيير العمال ومتابعتهم من حيث الغيابات؛
 - ✓ تطبيق مختلف القرارات كالترقية...إلخ.
- **فرع الأجور:** يقوم بإعداد أجور العمال، وإصدار مختلف الوثائق المتعلقة بها كاليوميات العامة للأجور التي ترسل فيما بعد إلى قسم المحاسبة والمالية.
- **فرع العلاقات العامة:** يتولى تنفيذ جميع المهام الإدارية الخارجية لمؤسسة بيسكو فروي مثل: صندوق الضمان الإجتماعي...إلخ.

➤ فرع الوسائل العامة: يقوم هذا الفرع بالمهام التالية:

✓ **الصيانة:** تهتم بصيانة الكهربائية والميكانيكية لمعدات الإنتاج، وكذا صيانة وسائل النقل ومختلف تجهيزات مؤسسة بيسكو فروي، وتتم عملية الصيانة بطريقتين:

❖ **الصيانة الوقائية:** وهي الطريقة المفضلة لدى مؤسسة بيسكو فروي لأنها تقوم بإكتشاف الأعطال قبل حدوثها.

❖ **الصيانة العلاجية:** وهي الصيانة التي تتم بعد وقوع العطل.

✓ **النقل:** تقوم هذه الخلية بمراقبة وسائل النقل الخاصة بمؤسسة بيسكو فروي، كما تهتم بتسيير عمليات إيصال المشتريات والمبيعات.

المطلب الثالث: إنتاج البسكويت بمؤسسة بيسكو فروي- بسكرة وسياستها

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى إنتاج البسكويت بمؤسسة بيسكو فروي- بسكرة وسياستها، من خلال التعرض إلى مختلف منتجاتها ومراحل إنتاج البسكويت وسياسات المؤسسة.

الفرع الأول: منتجات مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة

تنتج المؤسسة محل الدراسة منتجات تضم عدة أصناف وبمختلف الأحجام، من أجل إستقطاب أكبر عدد ممكن من

الزبائن، ويمكن توضيح منتجات مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (05): منتجات مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة

المنتج	سعة المنتج	حشو المنتج
Bisco	450 غ، 200 غ، 180 غ، 30 غ	عادي (بدون حشو)
Twist	450 غ، 280 غ	التمر
Mon fouréeFr	200 غ	كريمة الفراولة
Fraise	180 غ، 30 غ	كريمة الفراولة
Mon fouréeCit	200 غ	كريمة الليمون
Citron	180 غ، 30 غ	كريمة الليمون
Mon fouréeCh	120 غ، 200 غ	شوكولاتة
Chocolat	180 غ، 30 غ	شوكولاتة
Margueritte	120 غ	التمر
Biscodat	120 غ	التمر

المصدر: (قسم الإنتاج، 2021)

الفرع الثاني: مراحل إنتاج البسكويت بمؤسسة بيسكو فروي-بسكرة

تمر عملية إنتاج البسكويت بالمراحل التالية: (قسم الإنتاج، 2021)

1. المرحلة الأولى: شراء وتخزين المواد الأولية

يتم شراء مواد أولية ذات معايير عالية لإنتاج منتجات المؤسسة من موردين ذات ثقة ثم يتم توصيلها للمؤسسة وتخزينها في مخازن تتناسب مع شروط تخزينها.

2. المرحلة الثانية: تحضير البسكويت

يتم وضع السمن نباتي والسكر والنشاء وفانيليا أو كاكاو في الخلاط الكهربائي، ثم إفراغ الخليط الموجود في هذا الأخير في العجانة ويضاف إليه غلوكوز والبكربونات الصوديوم وبيكربونات الألمنيوم والحليب والملح ومستحلب ليستين ونكهة الزبدة ويدور محور العجانة لبضع دقائق ليتكون خليط متجانس، ثم يضاف للخليط الفرينة المغرلة وتستغرق عملية تحضير البسكويت من بدايتها حتى نهايتها من 60-75 دقيقة وبذلك تنتج عجينة متجانسة، تتراح العجينة ثم ترسل إلى الخطوة اللاحقة.

3. المرحلة الثالثة: بسط العجينة

تتم هذه المرحلة على آلة مكونة من أسطوانات حديدية غير قابل للصدأ، حيث تعمل هذه الأخيرة على بسط العجينة حسب السمك المطلوب من 10 مم إلى 3 مم.

4. المرحلة الرابعة: تقطيع وتشكيل العجينة

تتم هذه المرحلة على آلة تعمل على طبع وقطع العجينة حسب الأشكال المطلوبة ثم ترسل القطع المصنوعة عبر جهاز توصيل إلى الفرن، كما يتم إعادة زوائد العجين إلى حوض التغذية لتخلط مع عجينة جديدة.

5. المرحلة الخامسة: الدخول إلى الفرن

تتم هذه المرحلة في الفرن حيث يتم طهي البسكويت على درجة حرارة ما بين 225°م - 275°م ولمدة لا تتجاوز 10 دقائق.

6. المرحلة السادسة: التبريد

بعد عملية طهي البسكويت يتم تبريده على جهاز شبكي يحتوي على مراوح سفلية وعلوية وبذلك تبرد القطع وتكون جاهزة لعملية التعبئة والتغليف هذا بالنسبة للبسكويت بدون حشو.

أما البسكويت بحشو يوجه بعد تبريده عبر سير متحرك أوتوماتيكيا لآلة الحشو، حيث توضع القطع بشكل مقلوب في القوالب ثم يضاف الحشو إلى القطع وتزال الزوائد منها لتعود إلى خزان آلة الحشو، ثم تدفع قطع جديدة لتستقر كل واحدة منها فوق الحشو ثم توجه القطع لآلة التعبئة والتغليف.

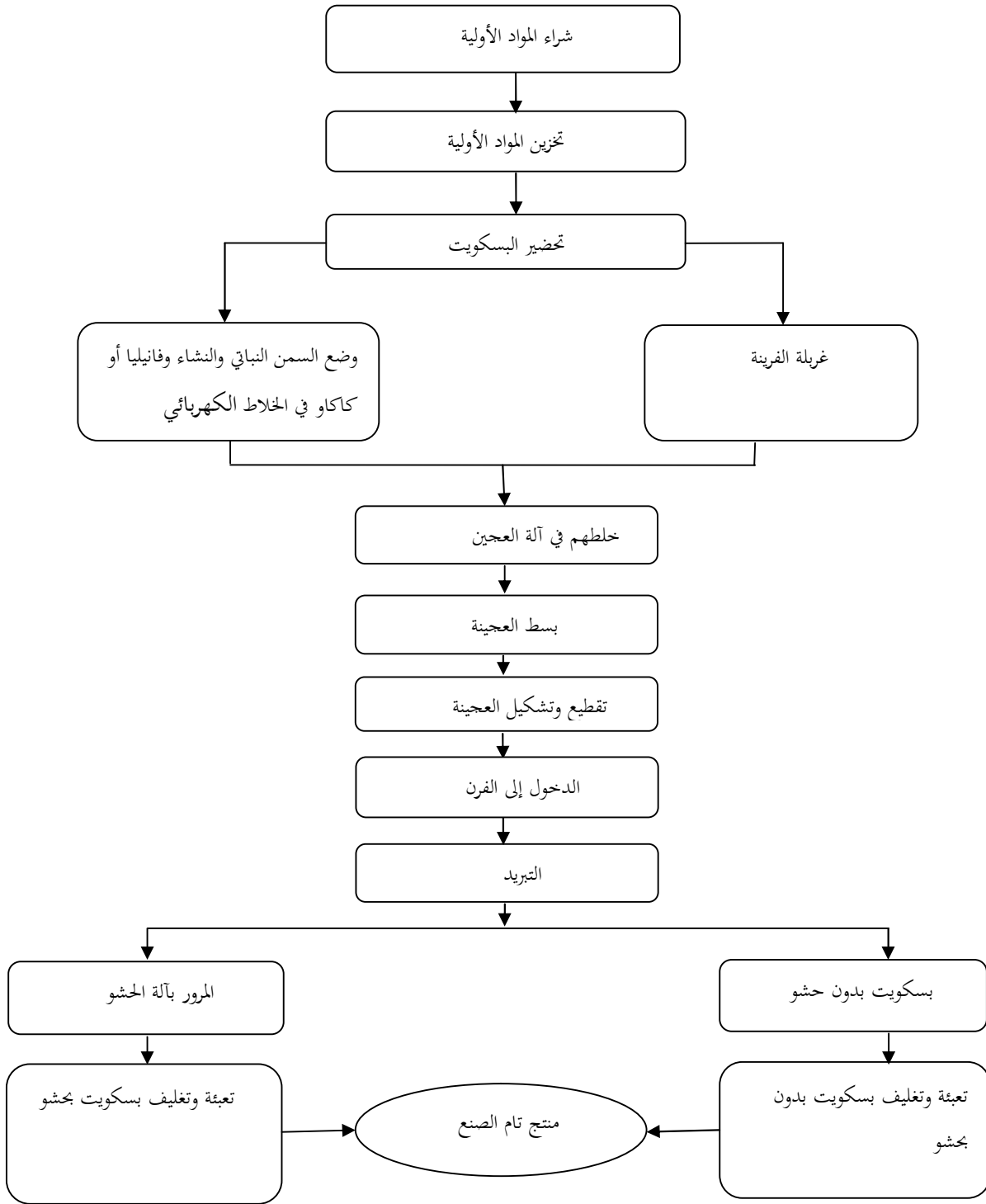
7. المرحلة السابعة: التعبئة والتغليف

بعد التبريد توجه قطع البسكويت لآلة التغليف، حيث هذه الأخيرة تحتوي على بكرة لورق التغليف، تصل القطع عبر ممر متحرك آليا للغلاف تغلف بواسطة الآلة وتلحم.

تؤخذ بعدها العبوات الجاهزة لتوضع داخل علب من الكرتون وتلصق العلب وبذلك تكون جاهزة للشحن.

ويمكن تلخيص مراحل إنتاج البسكويت بمؤسسة بيسكو فروي-بسكرة في الشكل التالي:

الشكل رقم (23): مراحل إنتاج البسكويت بمؤسسة بيسكو فروي-بسكرة



المصدر: (قسم الإنتاج، 2021)

الفرع الثالث: سياسات مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة

تعتمد مؤسسة بيسكو فروي على عدة سياسات نذكر أهمها: (قسم التجارة، 2021)

أولاً: سياسة المنتج

تتمتع مؤسسة بيسكو فروي بسياسة المنتج خاصة بعنصري الجودة وتوفير تشكيلة واسعة ومتنوعة من المنتجات، حيث تهتم في المرتبة الأولى بجودة المنتج وذلك بتقديم بسكويات مطابق للمواصفات والمعايير الوطنية، كما تهتم في المرتبة الثانية بعنصر توفير تشكيلة واسعة ومتنوعة من المنتجات (بسكويات بدون حشو، بسكويات بحشو التمر، بسكويات بكريمة الليمون، بسكويات بكريمة الفراولة، بسكويات بالشوكولاتة)، كذلك طورت المؤسسة منتجاتها من ناحية عملية التغليف لجذب زبائنها، حيث إختارت مطبعة متخصصة في إنتاج أغلفة من مادة صحية تتوافق مع التركيبة الكيميائية للمنتج لأن المنتج يتأثر كثيراً بالرطوبة، وهذا من أجل الحفاظ عليه وإعطائه مظهراً مميّزاً بتكاليف قليلة، ويتم وضع جميع البيانات التي تشرطها المؤسسة على الغلاف: الإسم التجاري، إسم المنتج، تركيبته، تاريخ الإنتاج وتاريخ الإستهلاك...إلخ.

ثانياً: سياسة التسعير: تعتمد سياسة التسعير في مؤسسة بيسكو فروي على تحديد السعر إنطلاقاً من التكاليف، أي:

$$\text{سعر بيع المنتج} = \text{سعر التكلفة} + \text{هامش الربح}$$

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكاليف الشراء} + \text{تكاليف الإنتاج} + \text{تكاليف التوزيع}$$

كما تعتمد المؤسسة على سياسة التخفيضات التجارية بتخفيض الأسعار على حسب الكميات المباعة، وحسب طريقة تسديد الزبائن.

ثالثاً: سياسة التوزيع

تعتمد مؤسسة بيسكو فروي على قناة توزيع غير مباشرة من أجل توصيل البسكويات إلى زبائنها وذلك بالإعتماد على الوسطاء (تجار الجملة، تجار التجزئة)، وهذا النوع من السياسة يساعد تسريع عملية توزيع المنتج وذلك بوضوله إلى كامل التراب الوطني، كما تعتمد المؤسسة في عملية توصيل منتجاتها على وسائل النقل المستأجرة.

رابعاً: سياسة الترويج

تعمل مؤسسة بيسكو فروي جاهدة على إكتساب سمعة جيدة وهذا لتنمية صورتها بهدف جذب زبائنها باعتمادها على:

1. الإعلان: ومن وسائل الإعلان التي تعتمد عليها مؤسسة بيسكو فروي لترويج بمنتجاتها الملصقات، حيث تستخدم هذه الأخيرة على وسائل النقل، كما قامت بوضع لافتة بالقرب من حمام الصالحين لولاية بسكرة.
2. تنشيط المبيعات: تستخدم مؤسسة بيسكو فروي هذه الوسيلة لتعريف بمنتجاتها الجديدة وكسب ثقة وولاء الزبائن لمنتجاتها، ومن أهم هذه الأنشطة:

- المعارض: وتقتصر مشاركة مؤسسة بيسكو فروي في المعارض التي تقام داخل الحدود الوطنية، كما أن المعارض التي شاركت فيها لحد الآن هي معارض عامة وليست متخصصة نذكر:

➤ المشاركة في معرض الصناعة التقليدية، ولاية بسكرة، 2018؛

➤ المشاركة في معرض الشركة الجزائرية للمعارض والتصدير "سافكس"، الجزائر العاصمة، 2018.

المبحث الثاني: المساهمة في وضع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة

سيتم التطرق إلى الطريقة المتبعة لتحديد سعر التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة من خلال تحليل بيانات المؤسسة محل الدراسة المتحصل عليها، متمثلة في مختلف عمليات المؤسسة وتكاليفها التي تتحملها للوصول إلى إنتاج البسكويت خلال سنة (2018)، وتطبيق ما تم دراسته نظريا حول الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى:

- واقع محاسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة؛
- محاولة تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة؛
- نتائج تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة.

المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى واقع محاسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة والذي يتضمن عرض تكاليف المؤسسة، وكذا تقسيم تكاليف المؤسسة حسب علاقتها بحجم الإنتاج، وتحديد سعر تكلفة البسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180 غ، وفي الأخير الملاحظات الموجهة للطريقة المطبقة من طرف مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة.

الفرع الأول: عرض تكاليف مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة

تتمثل التكاليف التي تتحملها مؤسسة بيسكو فروي للوصول إلى إنتاج البسكويت فيما يلي:

أولاً: المواد الأولية

وتتمثل في العناصر التالية:

1. مكونات البسكويت: تحصل مؤسسة بيسكو فروي على مكونات البسكويت من الموردين وتتمثل في العناصر التالية: فرينة، سكر، زبدة، شراب الجلوكوز، بيكربونات الصودا، بيكربونات الألمنيوم، حليب مجفف كامل الدسم، ملح، مستحلب ليستين، فانيليا، نكهة الزبدة، كريمة الفراولة، كريمة الليمون، شوكولاتة، تمر.
2. الأكياس، علب الكرتون، شريط اللاصق: تشتري مؤسسة بيسكو فروي غلاف البسكويت من مطبعة خاصة، بينما تحصل على علب الكرتون وشريط اللاصق من الموردين المحليين.
3. إستهلاكات أخرى: تتمثل في المازوت، الخردوات، الكهرباء وكذلك قطع الغيار... إلخ.

ثانيا: الخدمات

تتمثل في المصاريف التالية: الإيجار، الصيانة والإصلاحات المرتبطة بإصلاح آلات الإنتاج وتجهيزات المكتب... إلخ، بالإضافة إلى خدمات أخرى تتمثل في مصاريف النقل، البريد والإتصال، مصاريف نقل السلع ومصاريف المهمة والتنقل، أتعاب المؤثمين، الإشهار الذي تقوم به مؤسسة بيسكو فروي وغيرها من الخدمات.

ثالثا: أجور المستخدمين

وهي كل ماتحمله مؤسسة بيسكو فروي من مرتبات وأجور كمقابل لعمالها نظير جهودهم إضافة إلى الأعباء الأخرى الملحقه بها والتي تدفع لهيئات أخرى كإشتراكات رب العمل في الضمان الإجتماعي والتي تقدر ب 26%.

رابعا: الضرائب والرسوم

تتحمل مؤسسة بيسكو فروي مجموعة من الضرائب والرسوم ناتجة عن مزاوله نشاطها تتمثل في حقوق الطابع والرسم على النشاط المهني (TAP) ... إلخ.

خامسا: المصاريف المالية

تتمثل في المصاريف المتعلقة بكشف الحساب وتحويل المبالغ بين الحسابات... إلخ.

سادسا: حقوق الإستغلال

تتمثل حقوق الإستغلال في البرامج مثل برنامج المخزون pc stock... إلخ.

سابعا: المصاريف المختلفة

وتضم أقساط التأمين لمختلف التثبيات العينية للمؤسسة، وكذلك مختلف المصاريف التي تتحملها المؤسسة والمتأتية عن التسيير الجاري.

ثامنا: مخصصات الإهتلاكات والمؤونات

وتتمثل في مجموع أقساط إهتلاك التثبيات العينية، وكذلك مختلف المؤونات المخصصة لمواجهة تدني قيم المخزون والزبائن... إلخ.

الفرع الثاني: تقسيم تكاليف المؤسسة حسب علاقتها بحجم الإنتاج

سنحاول في هذا الفرع تقسيم تكاليف المؤسسة محل الدراسة حسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى ثابتة ومتغيرة، ثم حساب التكلفة الوحودية لكل عبء .

أولا: الأعباء المتغيرة للمؤسسة

بعد الإطلاع على وثائق مؤسسة بيسكو فروي تقسم الأعباء المتغيرة التي تتغير بتغير حجم الإنتاج كالطاقة الكهربائية مثلا وهي موضحة في الملحق رقم (01)

بحيث تحدد التكلفة الوحودية للعبء المتغير وفق العلاقة التالية:

التكلفة الوحديّة للعبء المتغير = العبء المتغير/عدد الوحدات المنتجة من البسكوي

ومنّه يتم حساب التكلفة الوحديّة لطاقة الكهربائيّة كما يلي:

$$859.33/933,082.44 = \text{التكلفة الوحديّة لطاقة الكهربائيّة}$$

$$1,085.83 = \text{التكلفة الوحديّة لطاقة الكهربائيّة لطن الواحد}$$

ولأن هذه الدراسة ستتركز على منتج بسكويّ بحشو كريمه الليمون وزن 180 غ سيتم حساب التكلفة الوحديّة لطاقة

الكهربائيّة كما يلي:

$$1 \text{ طن} = 1000 \text{ كلغ}$$

$$180 \text{ غ} = 0.180 \text{ كلغ}$$

$$1,085.83 \leftarrow 1000 \text{ كلغ}$$

$$X \leftarrow 0.180 \text{ كلغ}$$

$$\text{التكلفة الوحديّة لطاقة الكهربائيّة} = (1,085.83 \times 0.180) / 1000$$

$$0.20 = \text{التكلفة الوحديّة لطاقة الكهربائيّة}$$

ويتم حساب التكلفة الوحديّة لباقي عناصر الأعباء المتغيرة بنفس الطريقة، ويمكن توضيح الأعباء المتغيرة لسنة 2018 في

الجدول التالي:

الجدول رقم (06): الأعباء المتغيرة لسنة 2018

الوحدة (دج)

الأعباء المتغيرة				
سعر الوحدة		المبلغ (دج)	البيان	الرقم
طن	0.180 غ			
1,085.83	0.20	933,082.44	الطاقة الكهربائية	01
954.96	0.17	820,623.93	الغاز	02
251.00	0.05	215,692.09	الماء	03
124.79	0.02	107,233.15	أثاث مكتب	04
261.10	0.05	224,370.00	الوقود	05
1,422.38	0.26	1,222,291.17	قطع الغيار	06
268.24	0.05	230,507.65	خردوات	07
1,248.05	0.22	1,072,482.75	مواد ولوازم مختلفة	08
400.31	0.07	344,000.00	أعباء إيجارية	09
1,295.47	0.23	1,113,232.84	صيانة وإصلاح	10
417.55	0.08	358,810.98	أقساط التأمين	11
188.52	0.03	162,000.00	الدعاية والنشر	12
2,992.76	0.54	2,571,764.58	مصاريف مختلفة	13
5,312.18	0.96	4,564,918.07	النقل	14
612.18	0.11	526,064.07	مصاريف التنقل وحفلات الإستقبال	15
712.89	0.13	612,607.10	مصاريف البريد والاتصال	16
187.88	0.03	161,451.93	الخدمات البنكية	17
75.31	0.01	64,715.14	مساهمات مختلفة	18
61,097.88	11.00	52,503,245.17	الرواتب والإشتراكات	19
97.58	0.02	83,850.81	ضرائب ورسوم أخرى	20
1,238.42	0.22	1,064,211	أعباء عملياتية أخرى	21
81,951.44	14.75	70,423,334.87	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معلومات الملحق رقم (01) .

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنه تم حساب التكلفة الوحودية لجميع عناصر الأعباء المتغيرة، ثم تم جمعها للحصول على التكلفة الوحودية المتغيرة لطن من البسكويت تقدر ب: 81,951.44 دج، أما التكلفة الوحودية المتغيرة لمنتج بسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180 غ تقدر ب: 14.75 دج.

ثانيا: الأعباء الثابتة للمؤسسة

بعد الإطلاع على وثائق مؤسسة بيسكو فروي تقسم الأعباء الثابتة التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج كالإهلاكات مثلا وهي موضحة في الملحق رقم (01)

بحيث تحدد التكلفة الوحودية للعبء الثابت وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحودية للعبء الثابت} = \frac{\text{العبء الثابت}}{\text{عدد الوحدات المنتجة من البسكويت}}$$

ويمكن توضيح الأعباء الثابتة لسنة 2018 في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): الأعباء الثابتة لسنة 2018

الوحدة (دج)

الأعباء الثابتة			
الرقم	البيان	المبلغ (دج)	سعر الوحدة
22	مخصصات الإهلاك	45,496,678.80	طن 0.180 غ
		52,944.36	9.53
	المجموع	45,496,678.80	9.53

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معلومات الملحق رقم (01) .

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنه تم حساب التكلفة الوحودية لجميع عناصر الأعباء الثابتة، ثم تم جمعها للحصول على التكلفة الوحودية الثابتة لطن من البسكويت تقدر ب: 52,944.36 دج، أما التكلفة الوحودية الثابتة لمنتج بسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180 غ تقدر ب: 9.53 دج.

الفرع الثالث: تحديد سعر تكلفة البسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180 غ

تتبع المؤسسة محل الدراسة طريقة غير معروفة في مجال محااسبة التكاليف، حيث تقوم هذه الطريقة بتحديد سعر التكلفة وذلك بجمع تكلفة إستهلاك المواد الأولية والأعباء الثابتة والمتغيرة، والجدول الموالي يوضح سعر تكلفة البسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180 غ كما يلي:

الجدول رقم (08): تحديد سعر تكلفة البسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180 غ

الوحدة (دج)

المكونات	الكمية	المخلفات	الكمية الإجمالية	التراكيب	سعر الوحدة	التراكيب	التكلفة الإجمالية	التكلفة الواحدة
بسكويت	896.000	ما يعادل	-	74.92%	-	-	-	-
فريزة	500.000	2.0%	510.00	55.80%	18.80	17.84%	9,588.00	1.726
سكر مطحون	200.000	2.0%	204.00	22.32%	81.00	30.75%	16,524.00	2.974
سمن نباتي	150.000	2.0%	153.00	16.74%	121.85	34.69%	18,643.05	3.355
غلوكوز	25.000	2.0%	25.50	2.79%	85.00	4.03%	2,167.50	0.390
بكرينات الصوديوم	0.500	2.0%	0.51	0.06%	49.00	0.05%	24.99	0.004
بكرينات الألمنيوم	0.500	2.0%	0.51	0.06%	46.00	0.04%	23.46	0.004
حليب مخفف كامل الدسم	10.000	2.0%	10.20	1.12%	410.00	7.78%	4,182.00	0.753
ملح ناعم	4.000	2.0%	4.08	0.45%	33.00	0.25%	134.64	0.024
مستحلب ليستين	5.000	2.0%	5.10	0.56%	176.00	1.67%	897.60	0.162
بودرة فنيليا	0.500	2.0%	0.51	0.06%	850.00	0.81%	433.50	0.078
نكهة الزبدة	0.500	2.0%	0.51	0.06%	2202.00	2.09%	1,123.02	0.202
التكلفة الإجمالية	896.000	2.0%	913.92	100.00%	58.80	100.00%	53,741.76	9.673
كريمة الليمون	300.000	ما يعادل	-	25.08%	-	-	-	-
كريمة الليمون	300.000	2.0%	306.00	100.00%	235.00	100.00%	71,910.00	12.943
التكلفة الإجمالية	300.000	2.0%	306.00	100.00%	235.00	100.00%	71,910.00	12.943
التكلفة الإجمالية	-	-	1219.92	100.00%	103.00	100.00%	125,651.76	22.616

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية

								للمواد الأولية(1)
-	-	-	-	-	-	-	-	تعينة والتغليف
3.150	17,501.40	43.85%	3.00	92.25%	5833.80	5.0%	5,556.000	أقياس
4.019	22,328.87	55.94%	45.93	7.69%	486.15	5.0%	463.000	علب الكرتون
0.015	84.00	0.21%	20.00	0.07%	4.20	5.0%	4.000	شريط لاصق
7.184	39,914.27	100%	-	-	-	-	-	التكلفة الإجمالية للأغلفة (2)
29.800	165,566.03	-	-	-	-	-	-	التكلفة الإجمالية (2+1)
-	-	-	-	-	-	-	-	مصاريف
9.530	-	-	-	-	-	-	-	الإهلاك
11.310	-	-	-	-	-	-	-	مصاريف المستخدمين
3.440	-	-	-	-	-	-	-	مصاريف مختلفة
24.280	-	-	-	-	-	-	-	التكلفة الإجمالية (3)
54.08	-	-	-	-	-	-	-	التكلفة الإجمالية + (2+1) (3)
62.69	-	-	-	-	-	-	-	سعر البيع
8.61	-	-	-	-	-	-	-	هامش الربح
15.92%	-	-	-	-	-	-	-	نسبة هامش الربح

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معلومات قسم المحاسبة والمالية.

إنطلاقاً من الجدول نلاحظ أسلوب المتبع من طرف المؤسسة لحساب سعر تكلفة منتج البسكويت المحشو بكرامة الليمون وزن 180 غ، من خلال جمع تكلفة إستهلاك المواد الأولية ثم إضافة نصيب الوحدة الواحدة من الإهلاك ومصاريف المستخدمين ومصاريف مختلفة، وبذلك حققت المؤسسة هامش ربح يقدر بـ 8.61 دج أي بما يعادل نسبة 15.92%.

الفرع الرابع: الملاحظات الموجهة للطريقة المطبقة من طرف مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة

لحساب التكاليف وفق الطريقة المتبعة من طرف مؤسسة بيسكو فروي تتمثل أهم الإنتقادات في:

1. لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق طريقة المؤسسة تكلفة صحيحة، وذلك لأنها لا تحدد النصيب الحقيقي لوحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة؛
2. إن طريقة المؤسسة في حساب التكاليف لا تمكن إدارة المؤسسة من إتخاذ القرارات التسعيرية، وذلك لعدم دقة تكلفة المنتج؛
3. الطريقة المتبعة في مؤسسة الدراسة لا تهتم بتوزيع التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة؛
4. إهتمام المؤسسة بالأعباء المعتبرة وإهمالها للأعباء غير المعتبرة والأعباء الإضافية؛
5. يتم تقسيم الأعباء إلى متغيرة وثابتة حسب درجة تغيرها من سنة إلى أخرى وهذا التقسيم لا يمكن إعماده كمقياس، فيجب الأخذ بعين الإعتبار العلاقة بين التكلفة وحجم الإنتاج؛
6. عدم وجود قسم خاص بمحااسبة التكاليف لحساب سعر التكلفة، حيث يتم حساب هذه الأخيرة من طرف قسم المحاسبة المالية.

المطلب الثاني: محاولة تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

سنحاول من خلال هذا المطلب تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف ومحاولة إبراز أثر تطبيقها في تحسين التنافسية، وإختيار هذه الأساليب جاء نتيجة لعدة أسباب منها:

- إخترانا أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة لأنها من الأساليب الفعالة في تخفيض التكاليف والتي تم توضيحها في الجانب النظري؛
- إمكانية تطبيق الأساليب المختارة في المؤسسة محل الدراسة.

الفرع الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة

سنحاول في هذا الفرع إسقاط أسلوب التكلفة المستهدفة على منتج البسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180 غ، لحساب تكلفة إنتاجه بناء على المنهجية المتبعة التي تطرقنا إليها في الجانب النظري.

أولاً: مراحل أسلوب التكلفة المستهدفة

من أجل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، قمنا بإتباع المراحل التالية:

1. سعر البيع المستهدف: تتطلب عملية تحديد سعر البيع المستهدف لمنتج البسكويت بحشو كريمة الليمون معرفة أسعار بيع المنتجات المنافسة والمماثلة له، ومن خلال المقابلات التي أجرت مع رئيس قسم التجارة لتحديد سعر البيع المستهدف على أساس أسعار المنتجات المنافسة في السوق تتراوح ما بين 60.00 - 65.00 دج، وتم إختيار سعر البيع المستهدف الذي نريد الوصول إليه هو 57.50 دج للوحدة الواحدة دون المساس بجودة المنتج، وذلك من أجل زيادة فرصها في تحقيق الأرباح، وللوصول إلى هذا السعر التنافسي يجب على المؤسسة تخفيض التكاليف، مما يسمح من تخفيض سعر بيع المنتج.
2. هامش الربح المستهدف: بالتنسيق مع قسم التجارة فإن هامش الربح الذي ترغب المؤسسة في الوصول إليه هو 15.92% من التكلفة المستهدفة.
3. تحديد التكلفة المستهدفة: لتحديد التكلفة المستهدفة نطبق العلاقة التالية:

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

$$\text{نسبة هامش الربح المستهدف} = \text{التكلفة المستهدفة} \times \text{هامش الربح المستهدف}$$

ومنه:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 57.50 - (0.1592 \times \text{التكلفة المستهدفة})$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} + 0.1592 \text{ التكلفة المستهدفة} = 57.50$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 1.1592 = 57.50$$

$$\frac{57.50}{(1.1592)} = \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 49.60 \text{ دج.}$$

ثانياً: المقارنة بين التكلفة وفق الطريقة المطبقة في مؤسسة بيسكو فروي وطريقة التكلفة المستهدفة

نحاول إيضاح الفرق بين تكلفة المنتج (بسكويت بحشو كريمة الليمون) وفقاً لطريقة المطبقة من قبل مؤسسة بيسكو

فروي وأسلوب التكلفة المستهدفة، وهذا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (09): المقارنة بين تكلفة المنتج حسب طريقة مؤسسة بيسكو فروي وأسلوب التكلفة المستهدفة

الوحدة (دج)

المنتج	التكلفة حسب طريقة مؤسسة بيسكو فروي	التكلفة حسب أسلوب التكلفة المستهدفة	الإنحراف	نسبة الإنحراف
بسكويت بحشو كريمة الليمون	54.08	49.60	4.48	8.28%

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الجداول السابقة

نلاحظ من الجدول السابق أن التكلفة وفقا لطريقة المطبقة من قبل مؤسسة بيسكو فروي أكبر من التكلفة وفق طريقة التكلفة المستهدفة ب: 4.48 دج أي ما نسبته 8.28% من التكلفة الفعلية لمنتج البسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180 غ، وعليه يجب على المؤسسة تخفيض التكاليف حتى تستطيع تخفيض سعر البيع وبالتالي تصل المؤسسة إلى هدفها الذي يتجلى في زيادة الحصة السوقية وضمان موقع تنافسي جيد يسمح لها بالتنافس.

ولكي تستطيع المؤسسة الوصول إلى التكلفة المستهدفة عليها القيام بتطبيق أساليب التسيير الإستراتيجي للتكاليف، ومن بين هذه الأساليب نجد نظام التكلفة على أساس الأنشطة الذي سيتطرق إليه في الفرع الموالي.

الفرع الثاني: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

سنحاول في هذا الفرع تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، وذلك تماشيا مع ما تم دراسته في الجانب النظري من خطوات منتهجة في تطبيقه.

أولا: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

وتكون مراحل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وفق ما يلي:

1. المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة

في هذه المرحلة سنقوم بتحديد الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة، والمتمثلة في الأنشطة الأساسية (التموين، الإنتاج، التوزيع) والأنشطة الداعمة (البنية الأساسية للمؤسسة)، ثم تحديد أنشطة فرعية لكل نشاط وتكلفته.

الجدول رقم (10): تحديد الأنشطة وتكاليفها

الوحدة (دج)

الأنشطة	الرقم	الأنشطة الفرعية	الرقم	تكلفة الأنشطة(دج)
التموين	1	الوقود المستهلك	1	89,748.00
	2	مرتبات الموظفين (إدارة التموين، نقل المشتريات، صيانة)	2	4,657,561.39
	3	إهلاك معدات النقل	3	414,019.78
	4	اللوازم المكتبية المستهلكة	4	16,084.97
	5	إهلاك معدات مكتب	5	56,845.37
	6	حقوق الطابع	6	200.00
	7	مواد ولوازم مختلفة	7	214,496.55
	8	صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا)	8	73,473.37
	9	صيانة وإصلاح الآلات(خارجيا)	9	77,926.30
	10	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة	10	71,246.90
	11	قطع الغيار المستهلكة	11	244,458.23
	12	خردوات	12	23,050.77
الإنتاج	13	إهلاك آلات الإنتاج	13	31,065,132.28
	14	الطاقة الكهربائية المستهلكة	14	895,759.14
	15	مياه مستهلكة	15	189,809.04
	16	مرتبات الموظفين(إدارة الإنتاج، صيانة، ورشة الإنتاج)	16	35,981,415.76
	17	إهلاك ورشة الإنتاج	17	3,835,370.02
	18	مصاريف الغاز	18	779,592.73
	19	مواد ولوازم مختلفة	19	536,241.38
	20	خردوات	20	152,135.05
	21	صيانة وإصلاح الآلات(خارجيا)	21	367,366.84
	22	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة	22	300,572.87
	23	قطع الغيار مستهلكة	23	733,374.70
	24	اللوازم المكتبية المستهلكة	24	37,531.60
	25	إهلاك معدات مكتب	25	87,135.24

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية

5,394,057.03	26	مرتبات الموظفين (إدارة التوزيع، صيانة، نقل المبيعات)	3	التوزيع
83,650.81	27	ضرائب ورسوم		
344,000.00	28	أعباء إيجارية		
21,446.63	29	اللوازم المكتبية المستهلكة		
132,570.04	30	إهلاك معدات مكتب		
162,000.00	31	دعاية والإشهار		
134,622.00	32	الوقود المستهلك		
341,941.65	33	مصاريف التنقل		
4,564,918.07	34	مصاريف نقل المبيعات		
80,152.76	35	صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا)		
53,435.18	36	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة		
41,491.38	37	خردوات		
193,046.90	38	مواد ولوازم مختلفة		
183,343.68	39	قطع الغيار مستهلكة		
2,121,907.94	40	أجرة عمال الحراسة والأمن	4	البنية الأساسية للمؤسسة
5,814,483.05	41	مرتبات الموظفين (مصالح الإدارة، صيانة)		
32,169.95	42	اللوازم المكتبية المستهلكة		
1,798,097.90	43	إهلاك المعدات مكتب		
48,982.24	44	صيانة وإصلاح تجهيزات الإدارة (خارجيا)		
61,114.56	45	قطع الغيار مستهلكة		
8,107,508.16	46	إهلاك الإدارة		
184,122.42	47	مصاريف التنقل		
25,883.05	48	مياه مستهلكة		
37,323.30	49	الطاقة الكهربائية المستهلكة		
41,031.20	50	مصاريف الغاز		
3,700,690.72	51	مصاريف مختلفة		
612,607.10	52	مصاريف البريد والاتصال		
13,830.46	53	خردوات		

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية

128,697.93	54	مواد ولوازم مختلفة		
40,076.38	55	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة		
358,810.98	56	أقساط التأمين		
161,451.93	57	خدمات بنكية		
115,920,013.67		المجموع		

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الملحق رقم (01)

2. المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة

وهو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة ومعرفة الإرتباطات بين تكلفة الأنشطة وإستهلاكاتها فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات عمل مثل ساعات عمل أو عدد الكيلوات المستهلك، وللإشارة فإنه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة.

الجدول رقم (11): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

الوحدة (دج)

الأنشطة	الرقم	تكاليف الأنشطة الفرعية	الرقم	نوع مسبب التكلفة	تكلفة الأنشطة (دج)
التموين	1	الوقود المستهلك	1	عدد لترات الوقود	89,748.00
		مرتبات الموظفين (إدارة التموين، نقل المشتريات، صيانة)	2	ساعة العمل	4,657,561.39
		إهلاك معدات النقل	3	عدد الشاحنات	414,019.78
		اللوازم المكتبية المستهلكة	4	عدد المكاتب	16,084.97
		إهلاك معدات مكتب	5	عدد المكاتب	56,845.37
		حقوق الطابع	6	عدد العمليات المسددة نقدا	200.00
		مواد ولوازم مختلفة	7	عدد عمليات الصيانة	214,496.55
		صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا)	8	عدد عمليات الصيانة	73,473.37
		صيانة وإصلاح الآلات(خارجيا)	9	عدد عمليات الصيانة	77,926.30

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية

71,246.90	عدد عمليات الصيانة	10	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة	2	الإنتاج		
244,458.23	عدد عمليات الصيانة	11	قطع الغيار المستهلكة				
23,050.77	عدد عمليات الصيانة	12	خردوات				
31,065,132.28	عدد الآلات	13	إهلاك آلات الإنتاج				
895,759.14	عدد كليوات الساعي مستهلك	14	الطاقة الكهربائية المستهلكة				
189,809.04	لتر من الماء المستعمل	15	مياه مستهلكة				
35,981,415.76	ساعة العمل	16	مرتبات الموظفين (إدارة الإنتاج، صيانة، ورشة الإنتاج)				
3,835,370.02	عدد المباني	17	إهلاك ورشة الإنتاج				
779,592.73	عدد كليوات الساعي مستهلك	18	مصاريف الغاز				
536,241.38	عدد عمليات الصيانة	19	مواد ولوازم مختلفة				
152,135.05	عدد عمليات الصيانة	20	خردوات				
367,366.84	عدد عمليات الصيانة	21	صيانة وإصلاح الآلات (خارجيا)				
300,572.87	عدد عمليات الصيانة	22	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة				
733,374.70	عدد عمليات الصيانة	23	قطع الغيار مستهلكة				
37,531.60	عدد المكاتب	24	اللوازم المكتبية المستهلكة				
87,135.24	عدد المكاتب	25	إهلاك معدات مكتب				
5,394,057.03	ساعة العمل	26	مرتبات الموظفين (إدارة التوزيع، صيانة، نقل المبيعات)			3	التوزيع
83,650.81	عدد الأطنان المباعة	27	ضرائب ورسوم				
344,000.00	عدد الأطنان المباعة	28	أعباء إيجارية				

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية

21,446.63	عدد المكاتب	29	أدوات مكتبية		
132,570.04	عدد المكاتب	30	إهلاك معدات مكتب		
162,000.00	عدد الأطنان المباعة	31	دعاية والإشهار		
134,622.00	عدد لترات الوقود	32	الوقود المستهلك		
341,941.65	عدد العمال المتنقلين	33	مصاريف التنقل		
4,564,918.07	عدد الأطنان المباعة	34	مصاريف نقل المبيعات		
80,152.76	عدد عمليات الصيانة	35	صيانة وإصلاح معدات النقل (خارجيا)		
53,435.18	عدد عمليات الصيانة	36	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة		
41,491.38	عدد عمليات الصيانة	37	خردوات		
193,046.90	عدد عمليات الصيانة	38	مواد ولوازم مختلفة		
183,343.68	عدد عمليات الصيانة	39	قطع الغيار مستهلكة	4	البنية الأساسية للمؤسسة
2,121,907.94	ساعة العمل	40	أجرة عمال الحراسة والأمن		
5,814,483.05	ساعة العمل	41	مرتبات الموظفين (مصالح الإدارة، صيانة)		
32,169.95	عدد المكاتب	42	اللوازم المكتبية المستهلكة		
1,798,097.90	عدد المكاتب	43	إهلاك المعدات مكتب		
48,982.24	عدد عمليات الصيانة	44	صيانة وإصلاح تجهيزات الإدارة (خارجيا)		
61,114.56	عدد عمليات الصيانة	45	قطع الغيار مستهلكة		
8,107,508.16	عدد المباني	46	إهلاك الإدارة		
184,122.42	عدد العمال المتنقلين	47	مصاريف التنقل		
25,883.05	لتر من الماء	48	مياه مستهلكة		

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية

	المستعمل			
37,323.30	عدد كليوات الساعي مستهلك	49	الطاقة الكهربائية المستهلكة	
41,031.20	عدد كليوات الساعي مستهلك	50	مصاريف الغاز	
3,700,690.72	عدد الأطنان المباعة	51	مصاريف مختلفة	
612,607.10	عدد الهواتف	52	مصاريف البريد والاتصال	
13,830.46	عدد عمليات الصيانة	53	خردوات	
128,697.93	عدد عمليات الصيانة	54	مواد ولوازم مختلفة	
40,076.38	عدد عمليات الصيانة	55	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة	
358,810.98	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	56	أقساط التأمين	
161,451.93	عدد العمليات المنجزة	57	خدمات بنكية	
115,920,013.67	المجموع			

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على مقابلة (بعد الإتصال برؤساء الأقسام)

في الجدول أعلاه تم تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط بمساعدة رؤساء أقسام المؤسسة، وتمت الإستجابة من قبلهم ومنحي المعلومات اللازمة بعد تقديم لهم فكرة عن نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).
3. المرحلة الثالثة: تتبع التكاليف لمراكز التكلفة

يتم في هذه المرحلة تجميع الأنشطة التي لها نفس مسبب التكلفة في مركز تكلفة واحد كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (12): تحديد مراكز التجميع

الوحدة (دج)

مراكز التجميع	الرقم	الأنشطة المجمعة	نوع مسبب التكلفة	تكاليف مراكز التكلفة (دج)
الوقود	1	نشاط التموين (الوقود المستهلك)	عدد لترات الوقود	224,370.00
	32	نشاط التوزيع (الوقود المستهلك)		
مرتبات الموظفين	2	نشاط التموين (مرتبات الموظفين: إدارة التموين، نقل المشتريات، صيانة)	ساعة عمل	53,969,425.17
	16	نشاط الإنتاج (مرتبات الموظفين: إدارة الإنتاج، صيانة، ورشة الإنتاج)		
	26	نشاط التوزيع (مرتبات الموظفين: إدارة التوزيع، نقل المبيعات، صيانة)		
	40	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (أجرة عمال الحراسة والأمن)		
	41	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (مرتبات الموظفين: مصالح الإدارة، صيانة)		
إهلاك معدات نقل	3	نشاط التموين (إهلاك معدات النقل)	عدد الشاحنات	414,019.78
اللوازم المكتبية	4	نشاط التموين (اللوازم المكتبية المستهلكة)	عدد المكاتب	2,181,881.71
	5	نشاط التموين (إهلاك معدات مكتب)		
	24	نشاط الإنتاج (اللوازم المكتبية المستهلكة)		
	25	نشاط الإنتاج (إهلاك معدات مكتب)		
	29	نشاط التوزيع (اللوازم المكتبية المستهلكة)		
	30	نشاط التوزيع (إهلاك معدات مكتب)		
	42	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (اللوازم المكتبية المستهلكة)		
	43	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (إهلاك معدات مكتب)		
العمليات المسددة نقدا	6	نشاط التموين (حقوق الطابع)	عدد العمليات المسددة نقدا	200.00
عمليات الصيانة	7	نشاط التموين(مواد ولوازم مختلفة)	عدد عمليات الصيانة	3,638,514.41
	8	نشاط التموين(صيانة وإصلاح معدات)		

		النقل(خارجيا))		
		نشاط التموين (صيانة وإصلاح الآلات(خارجيا))	9	
		نشاط التموين(صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	10	
		نشاط التموين(قطع الغيار المستهلكة)	11	
		نشاط التموين(خردوات)	12	
		نشاط الإنتاج (مواد ولوازم مختلفة)	19	
		نشاط الإنتاج (خردوات)	20	
		نشاط الإنتاج (صيانة وإصلاح الآلات(خارجيا))	21	
		نشاط الإنتاج (صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	22	
		نشاط الإنتاج (قطع الغيار مستهلكة)	23	
		نشاط التوزيع(صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا))	35	
		نشاط التوزيع (صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	36	
		نشاط التوزيع(خردوات)	37	
		نشاط التوزيع (مواد ولوازم مختلفة)	38	
		نشاط التوزيع (قطع الغيار مستهلكة)	39	
		نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (صيانة وإصلاح تجهيزات الإدارة(خارجيا))	44	
		نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (قطع الغيار مستهلكة)	45	
		نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (خردوات)	53	
		نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (مواد ولوازم مختلفة)	54	
		نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	55	
31,065,132.28	عدد الآلات	نشاط الإنتاج (إهلاك آلات الإنتاج)	13	إهلاك الآلات
1,753,706.37	عدد كيلوات الساعي مستهلك	نشاط الإنتاج (الطاقة الكهربائية المستهلكة)	14	الطاقة الكهربائية
		نشاط الإنتاج (مصاريف الغاز)	18	
		نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (الطاقة الكهربائية المستهلكة)	49	
		نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (مصاريف الغاز)	50	
215,692.09	لتر من الماء المستعمل	مياه مستهلكة(نشاط الإنتاج)	15	الماء
		نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (مياه مستهلكة)	48	
11,942,878.18	عدد المباني	إهلاك ورشة الإنتاج(نشاط الإنتاج)	17	إهلاك المباني

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية

		نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (إهلاك الإدارة)	46	
8,855,259.60	عدد الأطنان المباعة	نشاط التوزيع (ضرائب ورسوم)	27	الأطنان المباعة
		نشاط التوزيع (أعباء إيجارية)	28	
		نشاط التوزيع (دعاية والإشهار)	31	
		نشاط التوزيع (مصاريف نقل المبيعات)	34	
		نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (مصاريف مختلفة)	51	
526,064.07	عدد العمال المتنقلين	نشاط التوزيع(مصاريف التنقل)	33	السفر
		نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (مصاريف التنقل)	47	
612,607.10	عدد الهواتف	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (مصاريف البريد والإتصال)	52	الهواتف السلكية واللاسلكية
358,810.98	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (أقساط التأمين)	56	التأمين
161,451.93	عدد العمليات المنجزة	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (خدمات بنكية)	57	الخدمات البنكية
115,920,013.67	المجموع			

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الجداول السابقة

في الجدول الموالي نقوم بحساب أحجام مسببات التكلفة لكل مركز

الجدول رقم (13): أحجام مسببات التكلفة لكل مركز

مراكز التجميع	الرقم	الأنشطة المجمعة	عدد المسببات	مسبب التكلفة	حجم مسبب كل مركز
الوقود	1	نشاط التموين (الوقود المستهلك)	3,093.69	عدد لترات الوقود	7,734.23
	32	نشاط التوزيع (الوقود المستهلك)	4,640.54		
مرتبات الموظفين	2	نشاط التموين (مرتبات الموظفين: إدارة التموين، نقل المشتريات، صيانة)	16,848.00	ساعة عمل	159,120.00
	16	نشاط الإنتاج (مرتبات الموظفين: إدارة الإنتاج، صيانة، ورشة الإنتاج)	101,088.00		
	26	نشاط التوزيع (مرتبات الموظفين: إدارة التوزيع، نقل المبيعات، صيانة)	22,464.00		
	40	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (أجرة عمال الحراسة والأمن)	7,488.00		

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية

		11,232.00	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (مرتبات الموظفين: مصالح الإدارة، صيانة)	41	
4	عدد الشاحنات	4	نشاط التموين (إهلاك معدات النقل)	3	إهلاك معدات نقل
8	عدد المكاتب	1	نشاط التموين (اللوازم المكتبية المستهلكة)	4	اللوازم المكتبية
			نشاط التموين (إهلاك معدات مكتب)	5	
		2	نشاط الإنتاج (اللوازم المكتبية المستهلكة)	24	
			نشاط الإنتاج (إهلاك معدات مكتب)	25	
		1	نشاط التوزيع (اللوازم المكتبية المستهلكة)	29	
			نشاط التوزيع (إهلاك معدات مكتب)	30	
		4	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (اللوازم المكتبية المستهلكة)	42	
			نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (إهلاك معدات مكتب)	43	
1	عدد العمليات المسددة نقدا	1	نشاط التموين (حقوق الطابع)	6	العمليات المسددة نقدا
5,678	عدد عمليات الصيانة	20	نشاط التموين(مواد ولوازم مختلفة)	7	عمليات الصيانة
			نشاط التموين(صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا))	8	
			نشاط التموين (صيانة وإصلاح الآلات(خارجيا))	9	
			نشاط التموين(صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	10	
			نشاط التموين (قطع الغيار المستهلكة)	11	
			نشاط التموين(خردوات)	12	
		5,364	نشاط الإنتاج (مواد ولوازم مختلفة)	19	
			نشاط الإنتاج (خردوات)	20	
			نشاط الإنتاج (صيانة وإصلاح الآلات(خارجيا))	21	
			نشاط الإنتاج (صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	22	
			نشاط الإنتاج (قطع الغيار مستهلكة)	23	
		205	نشاط التوزيع(صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا))	35	
			نشاط التوزيع (صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	36	

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية

			نشاط التوزيع(خردوات)	37	
			نشاط التوزيع (مواد ولوازم مختلفة)	38	
			نشاط التوزيع (قطع الغيار مستهلكة)	39	
		89	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة(صيانة وإصلاح تجهيزات الإدارة(خارجيا)	44	
			نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (قطع الغيار مستهلكة)	45	
			نشاط البنية الأساسية للمؤسسة(خردوات)	53	
			نشاط البنية الأساسية للمؤسسة(مواد ولوازم مختلفة)	54	
			نشاط البنية الأساسية للمؤسسة(صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	55	
9	عدد الآلات	9	نشاط الإنتاج (إهلاك آلات الإنتاج)	13	إهلاك الآلات
1,927,818.64	عدد كيلوات الساعي مستهلك	195,666.04	نشاط الإنتاج (الطاقة الكهربائية المستهلكة)	14	الطاقة الكهربائية
		1,637,799.85	نشاط الإنتاج (مصاريف الغاز)	18	
		8,152.75	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة(الطاقة الكهربائية المستهلكة)	49	
		86,200	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة(مصاريف الغاز)	50	
6,162,631.14	لتر من الماء المستعمل	5,423,115.43	مياه مستهلكة(شاط الإنتاج)	15	الماء
		739,515.71	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة(مياه مستهلكة)	48	
9	عدد المباني	1	إهلاك ورشة الإنتاج(نشاط الإنتاج)	17	إهلاك المباني
		8	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (إهلاك الإدارة)	46	
859.33	عدد الأطنان المباعة	859.33	نشاط التوزيع (ضرائب ورسوم)	27	الأطنان المباعة
		859.33	نشاط التوزيع (أعباء إيجارية)	28	
		859.33	نشاط التوزيع (دعاية والإشهار)	31	
		859.33	نشاط التوزيع (مصاريف نقل المبيعات)	34	
		859.33	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (مصاريف مختلفة)	51	
9	عدد العمال المتنقلين	7	نشاط التوزيع(مصاريف التنقل)	33	السفر

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية

		2	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (مصاريف التنقل)	47	
19	عدد الهواتف	19	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (مصاريف البريد والاتصال)	52	الهواتف السلكية واللاسلكية
160,517.02	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	160,517.02	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (أقساط التأمين)	56	التأمين
250	عدد العمليات المنجزة	250	نشاط البنية الأساسية للمؤسسة (خدمات بنكية)	57	الخدمات البنكية

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الملاحق (02-07)

4. المرحلة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة

يتم تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقا لحاجة المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة، وذلك عن طريق حساب تكلفة مسبب كل مركز.

قبل تحديد تكلفة مسبب كل مركز نقوم بحساب حجم مسبب كل مركز، بالنسبة لبسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180 غ و أنواع البسكويت الأخرى، وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة فإن نسبة إنتاج بسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180 غ و باقي أنواع البسكويت من حجم الإنتاج الإجمالي تمثل: 4.67% و 95.33% على التوالي.

الجدول رقم (14): حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب أنواع البسكويت

عدد مسبب كل مركز (الإجمالي)	عدد المسببات المتعلقة بإنتاج باقي أنواع البسكويت 95.33%	عدد المسببات المتعلقة بإنتاج بسكويت بحشو كريمه الليمون 4.67%	مراكز التجميع
7,734.23	7,373.04	361.19	الوقود
159,120.00	151,689.10	7,430.90	مرتبات الموظفين
4	3.81	0.19	إهلاك معدات نقل
8	7.63	0.37	اللوازم المكتبية
1	0.95	0.05	العمليات المسددة نقدا
5,678	5,412.84	265.16	عمليات الصيانة
9	8.58	0.42	إهلاك الآلات
1,927,818.64	1,837,789.51	90,029.13	الطاقة الكهربائية
6,162,631.14	5,874,836.27	287,794.87	الماء
9	8.58	0.42	إهلاك المباني
859.33	819.20	40.13	الأطنان المباعة
9	8.58	0.42	السفر
19	18.11	0.89	الهواتف السلكية واللاسلكية
160,517.02	153,020.88	7,496.14	التأمين
250	238.33	11.68	الخدمات البنكية

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الجداول السابقة

نقوم في هذه المرحلة بحساب تكلفة مسبب التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مسببات التكلفة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): تحديد تكلفة مسببات المراكز

الوحدة (دج)

مراكز التجميع	تكلفة مراكز التكلفة للإنتاج الكلي	تكلفة مراكز التكلفة لمنتج بسكويت بحشو كريمة الليمون	عدد المسببات المتعلقة بإنتاج بسكويت بحشو كريمة الليمون	التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة
الوقود	224,370.00	10,478.08	361.19	29.0099
مرتبات الموظفين	53,969,425.17	2,520,372.16	7,430.90	339.1745
إهلاك معدات نقل	414,019.78	19,334.72	0.19	101,761.7038
الولائم المكتبية	2,181,881.71	101,893.88	0.37	275,388.8537
العمليات المسددة نقدا	200.00	9.34	0.05	186.8000
عمليات الصيانة	3,638,514.41	169,918.62	265.16	640.8154
إهلاك الآلات	31,065,132.28	1,450,741.68	0.42	3,454,146.8511
الطاقة الكهربائية	1,753,706.37	81,898.09	90,029.13	0.9097
الماء	215,692.09	10,072.82	287,794.87	0.0350
إهلاك المباني	11,942,878.18	557,732.41	0.42	1,327,934.3119
الأطنان المباعة	8,855,259.60	413,540.62	40.13	10,305.0243
السفر	526,064.07	24,567.19	0.42	58,493.3145
الهواتف السلكية واللاسلكية	612,607.10	28,608.75	0.89	32,144.6647
التأمين	358,810.98	16,756.47	7,496.14	2.2353
الخدمات البنكية	161,451.93	7,539.81	11.68	645.5313

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الجداول السابقة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه تم حساب تكلفة مسبب كل مركز لتحميل تكاليف الأنشطة على المنتج وذلك على أساس إستفادة المنتج من الأنشطة.

5. المرحلة الخامسة: حساب سعر التكلفة

بعد حساب تكلفة مسبب كل مركز نستطيع تحديد سعر التكلفة عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف الوجدوية لمسببات التكلفة}$$

الجدول رقم (16): حساب سعر تكلفة البسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180 غ حسب طريقة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) الوحدة (دج)

بسكويت بحشو كريمة الليمون			البيان
التكلفة الإجمالية (دج)	تكلفة الوحدة	الكمية	
9,588.00	18.80	510.000	فريزة
16,524.00	81.00	204.000	سكر مطحون
18,643.05	121.85	153.000	سمن نباتي
2,167.50	85.00	25.500	غلوكوز
24.99	49.00	0.510	بكرينات الصوديوم
23.46	46.00	0.510	بكرينات الألمنيوم
4,182.00	410.00	10.200	حليب مخفف كامل الدسم
134.64	33.00	4.080	ملح ناعم
897.60	176.00	5.100	مستحلب ليستين
433.50	850.00	0.510	بودرة فنيليا
1,123.02	2202.00	0.510	نكهة الزبدة
71,910.00	235.00	306.000	معجون الليمون
17,501.40	3.00	5,833.800	أكياس
22,328.87	45.93	486.150	علب كرتون
84.00	20.00	4.200	شريط لاصق
165,566.03			مجموع التكاليف المباشرة
10,478.09	29.0099	361.19	الوقود
2,520,371.79	339.1745	7,430.90	مرتبات الموظفين
19,334.72	101,761.7038	0.19	إهلاك معدات نقل
101,893.88	275,388.8537	0.37	اللوازم المكتبية
9.34	186.8000	0.05	العمليات المسددة نقدا
169,918.61	640.8154	265.16	عمليات الصيانة
1,450,741.68	3,454,146.8511	0.42	إهلاك الآلات
81,899.50	0.9097	90,029.13	الطاقة الكهربائية
10,072.82	0.0350	287,794.87	الماء
557,732.41	1,327,934.3119	0.42	إهلاك المباني
413,540.63	10,305.0243	40.13	الأطنان المباعة
24,567.19	58,493.3145	0.42	السفر

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية

28,608.75	32,144.6647	0.89	المواتف السلوكية واللاسلكية
16,756.12	2.2353	7,496.14	التأمين
7539.81	645.5313	11.68	الخدمات البنكية
5,413,464.64			مجموع التكاليف غير المباشرة وفق ABC
5,579,030.67			التكاليف الإجمالية
20.06			عدد الوحدات المنتجة
278,162.08			سعر التكلفة (دج/الطن)
50.07			سعر التكلفة (دج/180غ)

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الجداول السابقة

في الجدول أعلاه تم حساب تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج (بسكويت بحشو كريمة الليمون) وذلك من خلال تجميع تكاليف الأنشطة ومن ثم إضافة مجموع التكاليف المباشرة، وهذا كمرحلة أخيرة من تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).

ثانيا: المقارنة بين التكلفة وفق الطريقة التكلفة المستهدفة وطريقة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

نحاول إيضاح الفرق بين تكلفة المنتج (بسكويت بحشو كريمة الليمون) المحسوبة حسب طريقة أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، وهذا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (17): المقارنة بين التكلفة حسب طريقة أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (دج)

المنتج	التكلفة حسب أسلوب التكلفة المستهدفة	التكلفة حسب أسلوب (ABC)	الإنحراف	نسبة الإنحراف
بسكويت بحشو كريمة الليمون	49.60	50.07	0.47	0.95%

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الجداول السابقة

نلاحظ من الجدول السابق أنه تم تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة من المنتج (البسكويت بحشو كريمة الليمون) وزن 180غ بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة إلا أن هناك فرق بين تكلفة الأسلوبين (التكلفة المستهدفة و ABC) بـ: 0.47 دج أي ما نسبته 0.95% من التكلفة المستهدفة، ولكي تستطيع المؤسسة الوصول إلى التكلفة المستهدفة نقترح عليها إزالة الفرق بتطبيق أسلوب سلسلة القيمة التي سيتطرق إليها في الفرع الموالي.

ثالثا: أثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة على بعض القرارات في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة

لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة تأثير على فعالية بعض القرارات في المؤسسة محل الدراسة، حيث يؤثر أسلوب (ABC) على ما يلي:

1. تخفيض التكاليف: يتم تخفيض تكاليف المؤسسة محل الدراسة من خلال تطبيق أسلوب (ABC) وذلك عن طريق تحديد الأنشطة وتكاليفها وكذا التعرف على مسببات حدوثها، وبالتالي يمكن تحديد الأسلوب أو الطريقة المناسبة التي يمكن إتباعها لتخفيض تكاليف هذه الأنشطة، فعند دراسة أنشطة المؤسسة محل الدراسة تبين أن هناك أنشطة تستهلك تكاليف مرتفعة مثل أنشطة الصيانة الخارجية، على الرغم من أن هذه الأنشطة هي أنشطة مساعدة، ولا تدخل بشكل مباشر في إنتاج منتجات المؤسسة، مما يتطلب دراسة مسببات إرتفاع تكاليف هذه الأنشطة والعمل على تخفيضها، ومن أجل تخفيض تكاليف الصيانة الخارجية ننصح المؤسسة محل الدراسة القيام بتدريب وتكوين عمال الصيانة حتى لا تضطر المؤسسة إلى عمليات الصيانة الخارجية.

2. التسعير وتحديد هامش الربحية: تعتمد المؤسسة محل الدراسة على أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في توفير المعلومات من أجل إتخاذ القرار الصائب لتحديد سعر البيع وهامش الربح، وتتعلق هذه المعلومات بسعر تكلفة المنتج، ومن خلال مقارنة هذه الأخيرة بسعر البيع المعتمد في مؤسسة محل الدراسة يمكن أن نوضح أثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في قرار التسعير وبالتالي في الربح الإجمالي للمؤسسة.

الجدول رقم (18): أثر أسلوب (ABC) في ربح مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة

الوحدة (دج)

البيان	بسكويت بحشو كريمة الليمون
تكلفة الوحدة (وفق طريقة أسلوب ABC)	50.07
سعر بيع الوحدة	62.69
هامش الربح	12.62

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج تطبيق النظام والمعلومات المقدمة من قسم التجارة

نلاحظ أن هناك هامش كبير نوعا ما بالنسبة للمنتج بسكويت بحشو كريمة الليمون في ظل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وبذلك ننصح المؤسسة محل الدراسة بتخفيض سعر البيع المعتمد لأن كلما إنخفض سعر المنتج يزيد الطلب عليه وبالتالي زيادة في حجم المبيعات.

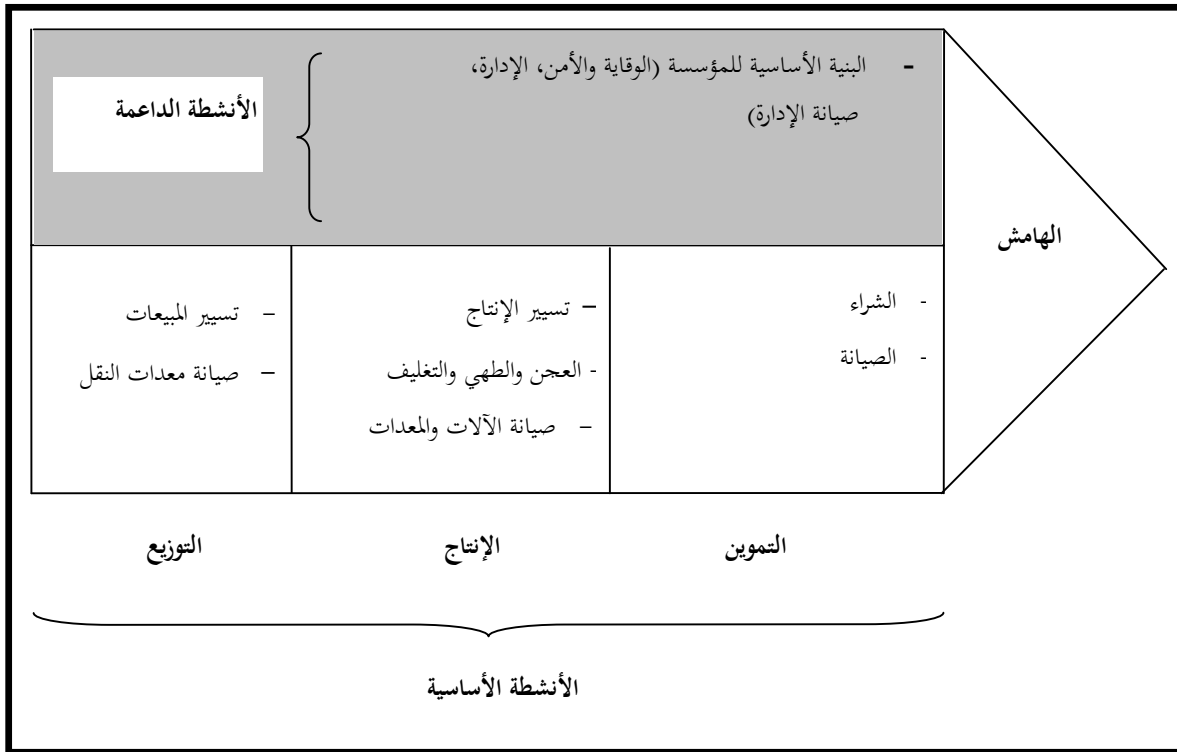
الفرع الثالث: أسلوب سلسلة القيمة

تعتبر سلسلة القيمة أسلوب فعال لتخفيض التكاليف يتم من خلالها إحتساب التكاليف على أساس الأنشطة الأساسية والداعمة، من خلال إعادة هيكلة الأنشطة بهدف تعظيم قيمة تلك الأنشطة بدءاً من عملية شراء المواد الأولية ولغاية تسليم المنتج للمستهلك، وأن عملية تحليل تكلفة الأنشطة يساعد إدارة المؤسسة في التعرف على الأنشطة المضيئة للقيمة والتي لا تضيف قيمة، وبالتالي يقع التركيز على هذه الأخيرة ومحاوله إستبعادها لتخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج.

أولاً: نموذج أسلوب سلسلة القيمة لمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة

في إطار نموذج أسلوب سلسلة القيمة المتكاملة لمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة، فإن الأنشطة المتعلقة بسلسلة القيمة للمؤسسة محل الدراسة يمكن وصفها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (24): أسلوب سلسلة القيمة لمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة سنة 2018



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معلومات أقسام مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة

يتضح لنا من خلال الشكل رقم (24) ما يلي:

1. الأنشطة الأساسية: تتمثل الأنشطة الأساسية لمؤسسة بيسكو فروي في ثلاثة أنشطة وهي:

أ. التموين: لنشاط التموين دور مهم في مؤسسة بيسكو فروي لأنه يتعلق بباقي الأنشطة الأخرى، حيث يهتم هذا النشاط بعملية الحصول على المواد الأولية والأدوات المستعملة في تنفيذ نشاط المؤسسة، ويتضمن التموين الأنشطة التالية:

- الشراء: يتولى نشاط الشراء مهمة تأمين مختلف إحتياجات المؤسسة (المواد الأولية، قطع الغيار، معدات الصيانة، التجهيزات المكتبية... إلخ)، حيث يتم نشاط الشراء في المؤسسة من خلال المرور بمجموعة من الإجراءات تتمثل في:
 - تحديد الإحتياجات الفعلية للمؤسسة بصفة دقيقة من طرف قسمي الإنتاج والتجارة مع الأخذ بعين الإعتبار المخزون؛
 - إختيار موردين على أساس معياري الجودة والسعر؛
 - إرسال طلبية المشتريات إلى الموردين؛
 - إستلام الطلبية؛
 - معاينة المشتريات وذلك من خلال مراقبة وفحص هذه الأخيرة، وبعد إجراء المعاينة يتم توجيه المشتريات إلى مخازن المؤسسة.
- وفي حالة عدم تطابق المشتريات مع ما هو متفق عليه تقوم المؤسسة بإجراءات سواء كانت ودية أو عن طريق اللجوء إلى القضاء.
- الصيانة: تتعلق بتصليح معدات نقل عند تعطلها وفي حالة عدم قدرة المؤسسة محل الدراسة على تصليحها تتم عملية الصيانة خارجيا.
- ب. الإنتاج: تتبع مؤسسة بيسكو فروي نظام الإنتاج حسب الطلب حيث أن مخرجاتها تختلف حسب طلبيات الزبائن، الأمر الذي يستلزم تكييفها حسب حاجاتهم ورغباتهم، وتتضمن الأنشطة التالية:
 - تسيير الإنتاج: مهمته تنفيذ الخطة الإنتاجية بالكميات والمواصفات القياسية طبقا للمعدلات المطلوبة وفي المواعيد المحددة؛
 - العجن والطهي والتغليف: يتم عجن مقادير البسكويت ثم تعديل العجين ثم وضعه في القالب وبعد عملية الطهي يتم وضعه مباشرة في المبرد وأخيرا يتم تغليفه بواسطة آلات خاصة؛
 - صيانة الآلات والمعدات: يتم فيه فحص آلات ومعدات الإنتاج دوريا مرة كل أسبوع، من أجل الصيانة والمحافظة على الآلات.
- ت. التوزيع: يتضمن الأنشطة التالية:
 - تسيير المبيعات: مهمتها توزيع المادي للمنتجات على الزبائن، كما تهتم بتزويد بوسائل التي يمكن من خلالها الزبون أن يشتري المنتج وتخفيزه على الشراء وتشمل الإعلان، الترويج؛
 - صيانة معدات النقل: تتعلق بعمليات الصيانة والإصلاح لمعدات نقل.
- 2. الأنشطة الداعمة: وهي تلك الأنشطة التي تساعد على تحسين كفاءة الأنشطة الأساسية وتدعيم فعاليتها، وتتضمن الأنشطة التالية:
 - البنية الأساسية للمؤسسة: تتضمن الأنشطة التالية:
 - الوقاية والأمن: تقع على عاتق أعوان الأمن والوقاية مسؤولية حماية مؤسسة بيسكو فروي، وهذا من أجل ضمان سلامة عمال المؤسسة وممتلكاتها، وتمثل أهم أعمال الأمن في المؤسسة فيما يلي:
 - القيام بالحراسة على مداخل ومخارج المؤسسة؛

- حماية المؤسسة من السرقة والتخريب؛
 - مراقبة دخول وخروج الموظفين والزوار والمركبات إلى المؤسسة؛
 - القيام بالإجراءات المناسبة أثناء حوادث العمل؛
 - الإدارة: وتضم المحاسبة والمالية وإدارة الموارد البشرية؛
 - صيانة الإدارة: تتعلق بكافة التدخلات لصيانة تجهيزات الإدارة.
- بعد التعرف على أنشطة سلسلة القيمة بالإمكان تحديد تكلفتها كما في الجدول رقم 19

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية

الجدول رقم (19): تكاليف أنشطة سلسلة القيمة لمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة

الوحدة (دج)

الأنشطة	الشراء	الصيانة	تسيير الإنتاج	العجن والطهي والتغليف	صيانة الآلات والمعدات	تسيير المبيعات	صيانة معدات النقل	الوقاية والأمن	الإدارة	صيانة الإدارة	المجموع
التموين	4,402,779.11	1,536,332.52									5,939,111.63
الإنتاج			19,477,913.44	46,350,715	9,132,808.21						74,961,436.65
التوزيع						10,458,674.04	1,272,002.07				11,730,676.11
البنية الأساسية للمؤسسة								2,121,907.94	20,264,795.8	902,085.54	23,288,789.27
المجموع	4,402,779.11	1,536,332.52	19,477,913.44	46,350,715	9,132,808.21	10,458,674.04	1,272,002.07	2,121,907.94	20,264,795.8	902,085.54	115,920,013.67
نسبة التكلفة	3.80%	1.33%	16.80%	39.99%	7.88%	9.02%	1.10%	1.83%	17.48%	0.78%	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الجداول السابقة

يلاحظ من الجدول السابق أن إجمالي التكاليف غير المباشرة هو (115920013.67 دج) ، في حين يمكن تخفيض التكاليف بموجب تطبيق سلسلة القيمة حيث تؤخذ هذه الأخيرة بنظر الإعتبار تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة، أما الأنشطة التي لاتضيف قيمة فيجب أن تحذف وبإمكان مؤسسة بيسكو فروي التخلص من تكلفتها، وعليه فإن نشاط الصيانة يتضمن نشاط الصيانة خارج المؤسسة الذي لا يضيف أية قيمة، كما توجد أنشطة فرعية منحرفة ضمن نشاط البنية الأساسية للمؤسسة ناتجة عن حدوث خطأ أدى إلى زيادة التكاليف مثل غرامات التأخير.

نقوم بحساب نسبة تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة، بالإعتماد على مجموع تكاليف أنشطة المؤسسة محل

الدراسة.

ويحسب مجموع التكاليف الأنشطة لمؤسسة بيسكو فروي -بسكرة كالاتي:

مجموع تكاليف أنشطة المؤسسة = مجموع التكاليف المباشرة + مجموع التكاليف غير المباشرة

الجدول رقم (20): حساب مجموع تكاليف أنشطة مؤسسة بيسكو فروي

الوحدة (دج)

المبالغ (دج)	البيان
54,101,369.42	مجموع التكاليف المباشرة
115,920,013.7	مجموع التكاليف غير المباشرة
170,021,383.09	مجموع تكاليف أنشطة المؤسسة

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على البيانات المالية لمؤسسة بيسكو فروي

والجدول الموالي يوضح الأنشطة غير المضيفة للقيمة بمؤسسة بيسكو فروي -بسكرة.

الجدول رقم (21): الأنشطة غير المضيفة للقيمة

الوحدة (دج)

النسبة إلى الأنشطة غير مضيفة للقيمة	النسبة إلى مجموع تكاليف الأنشطة	التكاليف	الأنشطة غير المضيفة للقيمة	الأنشطة	
4.29%	0.04%	73,473.37	صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا)	التمويل	الأنشطة الأساسية
4.55%	0.05%	77,926.30	صيانة وإصلاح الآلات(خارجيا)		
21.46%	0.22%	367,366.84	صيانة وإصلاح الآلات(خارجيا)	الإنتاج	
4.68%	0.05%	80,152.76	صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا)	التوزيع	
2.86%	0.03%	48,982.24	صيانة وإصلاح تجهيزات الإدارة (خارجيا)	البنية الأساسية للمؤسسة	الأنشطة الداعمة
26.42%	0.27%	452,375.56	غرامات التأخير		
35.74%	0.36%	611,835.44	تقديم تبرعات		
100%	1.01%	1,712,112.51	المجموع		

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الجداول السابقة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة تمثل نسبة 1.01 % من مجموع تكاليف الأنشطة، أي إذا استطاعت مؤسسة بيسكو فروي إستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة فإن مجموع تكاليف الأنشطة سينخفض وبالتالي تصل المؤسسة محل الدراسة إلى التكلفة المستهدفة.

ثانيا: تكاليف أنشطة أسلوب سلسلة القيمة لمؤسسة بيسكو فروي -بسكرة بعد التخفيض

لخفض التكاليف وتحسين التنافسية، على مؤسسة بيسكو فروي تخفيض تكاليف أنشطة سلسلة قيمتها لتصبح أفضل من منافسيها، وتحقيق ذلك يتم عن طريق السيطرة على التكاليف بشكل أفضل من المنافسين، وعليه يمكن تحديد تكاليف أنشطة سلسلة القيمة للمؤسسة محل الدراسة أقل من السابقة ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الفصل الرابع: تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- لتحسين التنافسية

الجدول رقم (22): تكاليف أنشطة سلسلة القيمة لمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة بعد تخفيض

الوحدة (دج)

الأنشطة	الشراء	الصيانة	تسيير الإنتاج	العجن والطهي والتغليف	صيانة الآلات والمعدات	تسيير المبيعات	صيانة معدات النقل	الوقاية والأمن	الإدارة	صيانة الإدارة	المجموع
التموين	4,402,779.11	1,384,932.85									5,787,711.96
الإنتاج			19,477,913.44	46,350,715	8,765,441.37						74,594,069.81
التوزيع						10,458,674.04	1,191,849.31				11,650,523.35
البنية الأساسية للمؤسسة								2,121,907.94	20,264,795.8	853,103.3	23,239,807.03
المجموع	4,402,779.11	1,384,932.85	19,477,913.44	46,350,715	8,765,441.37	10,458,674.04	1,191,849.31	2,121,907.94	20,264,795.8	853,103.3	115,272,112.15
نسبة التكلفة	3.82%	1.20%	16.90%	40.21%	7.60%	9.07%	1.03%	1.84%	17.58%	0.74%	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول السابقة

المطلب الثالث: نتائج تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تهدف إلى تخفيض التكاليف، فمن خلال هذه الدراسة التطبيقية تم التوصل إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعد أسلوباً لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة، لأنها تحدد التكلفة المسموح بها (المستهدفة) وهامش الربح المستهدف، فالتكلفة المستهدفة تأخذ في الحسبان متطلبات الزبائن وحالة السوق، وللوصول إلى التكلفة المستهدفة تم تطبيق أسلوبين (أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة)، إن استخدام الأسلوبين يؤدي إلى تحقيق درجة من الدقة في قياس التكاليف، حيث يمد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أسلوب سلسلة القيمة بالتكاليف حقيقية لأنشطة القيمة، مما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة، كما يساعد على تحليل سلسلة القيمة لإستبعاد أية أنشطة لا تضيف قيمة لتخفيض تكاليف الأنشطة، وبذلك تصل المؤسسة محل الدراسة إلى التكلفة المستهدفة وبالتالي تحسين تنافسية المؤسسة بحاصية التكلفة أقل دون المساس بجودة المنتج ومنه تحقيق ميزة أقل سعر في السوق التنافسي.

وفي الأخير يمكن القول بأن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، وأسلوب سلسلة القيمة يؤدي إلى تحسين تنافسية مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة، وهذا راجع لدور الأساليب الثلاث في المحافظة على الجودة وتحقيق التكلفة الأقل وبالتالي زيادة الحصة السوقية للمؤسسة وضمان موقع تنافسي جيد يسمح لها بالتنافس.

خلاصة الفصل

لقد قمنا في هذا الفصل بإسقاط الضوء على مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة، حيث ركزنا في دراستنا على منتج البسكويت بحشو كريمة الليمون، واتضح بأن المؤسسة محل الدراسة تعتمد على طريقة غير معروفة في مجال محاسبة التكاليف من أجل تحديد تكلفة الإنتاج وسعر تكلفة منتجاتها دون الإهتمام لعملية إدارة وتخطيط تكاليفها، وبالتالي هناك خلل كبير في طريقة المؤسسة التي لا تعتمد على أسس علمية دقيقة ما يؤثر على وضعها التنافسي.

ولتحكم في تكاليف المؤسسة وضبطها وترشيدها بهدف تحسين تنافسيتها من أجل البقاء والنمو والإستمرارية، فقد قمنا في هذه الدراسة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وسلسلة القيمة على بيانات المؤسسة محل الدراسة، وتم استخلاص أن إستخدام الأساليب سالفة الذكر يؤدي إلى تخفيض تكاليف مع المحافظة على جودة المنتج، وبالتالي وصول المؤسسة إلى هدفها الذي يتجلى في تحسين وضعها التنافسي.

الختامة

على ضوء ما ورد في هذه الدراسة تبين أن الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ظهرت لمواكبة ومسايرة التغيرات والتطورات التي تميز بها المحيط، إذ أصبح يتوقف بقاء المؤسسات وإستمراريتها مرهون بمدى تحسين تنافسيتها ما فرض على المؤسسات تبني الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف التي لها دور فعال في تجميع وتسجيل المعلومات المالية والغير مالية كمية ونوعية الأكثر ملائمة وفي الوقت المناسب، لأن هذه المعلومات الدقيقة تساهم في إتخاذ القرارات الصائبة وهذا ما يجعل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فعالة لخدمة مختلف وظائف إدارة المؤسسة نظرا للعلاقة المتكاملة بينهم.

ومما سبق يمكننا القول أن إعتقاد المؤسسات على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يساعدها في ضبط وترشيد تكاليف منتجاتها، ومن خلال هذه الدراسة إتضح لنا إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة في مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة بما أنها حققت إيجابيات من خلال التحكم والقيادة الجيدة لتكاليف الإنتاج وبالتالي ضمان المؤسسة التفوق والتقدم على منافسيها.

وفيما يلي يتم عرض إختبار صحة الفرضيات، وأهم نتائج الدراسة مع إعطاء أهم التوصيات لها، وكذا ذكر بعض المواضيع التي يمكن أن تكون آفاق أخرى لهذا الموضوع.

أولاً: نتائج إختبار صحة الفرضيات

1. الفرضية الأولى: تملك مؤسسة بيسكو فروي نظام معلومات فعال يحتوي على بيانات دقيقة، يمكن الحصول عليها وتقسيمها على أساس الأنشطة وتحديد تكاليف كل نشاط، كما يمكن معرفة مسببات حدوث التكلفة وأحجامها وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى: " ضرورة وجود نظام معلومات مالي ومحاسبي فعال ليساعد على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة"

2. الفرضية الثانية: لا بد من التسيير والإستغلال الجيد لمجموع الأصول الملموسة والغير ملموسة للمؤسسة، لأن لهذا دور في التخطيط وتطبيق الفعال لإستراتيجياتها التنافسية بهدف الوصول إلى الأداء المميز، وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثانية: "تحقق المؤسسة مركز تنافسي جيد فقط من خلال تبنيها للإستراتيجيات العامة لتنافس"

3. الفرضية الثالثة: إن تبني مؤسسة بيسكو فروي لأسلوب التكلفة المستهدفة سيساعدها على حل أو التخلص من عدة مشاكل المتعلقة بالأساليب التقليدية خاصة في ظل التغيرات التي تطرأ على المحيط الذي تنشط فيه وتزايد حدة المنافسة، مما يؤكد مساهمتها الفعالة في تخفيض تكاليف المؤسسة والذي تم إثباته من خلال المحاكاة المطبقة تبين لنا حسابيا أن أسلوب التكلفة المستهدفة خفض التكاليف بشكل ملحوظ، مما يساعد في تحسين تنافسية من خلال توفير منتج بتكلفة أقل مع المحافظة على مستوى الجودة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة: "يساهم إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين تنافسية مؤسسة بيسكو فروي من خلال الحفاظ على الجودة وتخفيض التكلفة"

4. الفرضية الرابعة: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC بالمؤسسة محل الدراسة يمكنها من تحسين تنافسيتها، وهذا من خلال تتبع إستهلاكات الموارد من طرف الأنشطة بأكثر دقة، وقد بينت الدراسة أن تطبيق أسلوب

التكلفة على أساس الأنشطة ABC ساهم في تخفيض سعر التكلفة مقارنة بالطريقة المطبق من طرف المؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة: "يساهم استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC في تحسين تنافسية مؤسسة بيسكو فروي من خلال الحفاظ على الجودة وتخفيض التكلفة"

5. الفرضية الخامسة: يعمل أسلوب سلسلة القيمة على تتبع الأنشطة التي تقوم بخلق قيمة للمنتج عبر جميع المراحل الممتدة من جمع المواد الأولية إلى غاية التسليم النهائي للمنتج، كما يعمل هذا الأسلوب من التحليل على تحسين كفاءة أنشطة المؤسسة محل الدراسة، وتحديد المواضيع التي يمكن فيها إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، بالإضافة إلى إستبعاد التكاليف التي لا تخلق قيمة للمنتج بهدف تخفيض تكلفة المنتج مع الحفاظ على جودته وبالتالي تحسين تنافسية المؤسسة محل الدراسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الخامسة: "يساهم استخدام أسلوب سلسلة القيمة في تحسين تنافسية مؤسسة بيسكو فروي من خلال الحفاظ على الجودة وتخفيض التكلفة"

ثانيا: نتائج الدراسة

1. نتائج الدراسة النظرية: من خلال هذه الدراسة النظرية، تم التوصل إلى النتائج التالية:
 - إن الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف مهمة لما تقدمه من معلومات دقيقة حول التكاليف وهذا ما يساعد إدارة المؤسسة في إتخاذ القرارات الإدارية؛
 - يقوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بتخفيض التكاليف الغير مباشرة من خلال التخصيص الدقيق لها على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة؛
 - يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد تكاليف التي تميز المؤسسة على نظيراتها في القطاع وذلك من خلال دراسة المنتجات المنافسة وأسعارها لتحديد السعر التنافسي المناسب، ثم تحديد التكلفة المستهدفة؛
 - يعمل أسلوب المقارنة المرجعية على مقارنة أداء المؤسسة مع أداء المؤسسات الأخرى المنافسة لها بهدف معرفة نقاط المؤسسة المتبناة للمقارنة المرجعية وتغطية إحتياجاتها بواسطة التطبيقات المتميزة والمهارات والإبداعات للوصول إلى أفضل قيمة؛
 - يعمل أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد على تخفيض التكاليف وذلك من خلال الحد من تكلفة الفاقد والتالف والمعيب وكذلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج؛
 - إن أسلوب سلسلة القيمة يساعد المؤسسة على معرفة المصادر الممكنة لكسب مزايا تنافسية، لإضافة قيمة لأصحاب المصالح والتحكم في التكاليف، وكذا تحقيق الجودة المطلوبة مما يسمح للمؤسسة على إستحواذ مكانة في السوق الذي تنشط فيه؛
 - يعد أسلوب سلسلة القيمة من أبرز أساليب التحليل الإستراتيجي الداخلي للمؤسسة الإقتصادية من خلال تحديده لمصادر القوة والضعف؛

- يقوم أسلوب إدارة الجودة الشاملة بتحسين تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النمو وزيادة أرباحها، وزيادة حصتها السوقية وإنتاجيتها، والتخفيض من تكاليفها؛
 - يقوم أسلوب التحسين المستمر بتقويم العمليات الإنتاجية وذلك بهدف إستبعاد كل مالا يضيف قيمة وهذا يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج تدريجيا ويرفع من جودة الأداء؛
 - إن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يعمل على تحقيق التوازن بين العناصر المالية والغير مالية بالإضافة إلى التوازن بين البيئة الداخلية والبيئة الخارجية، وكذلك التوازن بين الأهداف الإستراتيجية القصيرة والطويلة المدى بشكل مستمر فهو يعمل بشكل كبير على تحسين ورفع الأداء الشامل للمؤسسة وضمان بقاءها في بيئة الأعمال فضلا عن إمكانية خلق الأفكار والتحسينات الجديدة التي قد تجعل المؤسسة هي المنافس الأكبر.
2. نتائج الدراسة التطبيقية: من خلال هذه الدراسة التطبيقية، تم التوصل إلى النتائج التالية:
- من خلال الدراسة التطبيقية لمؤسسة بيسكو فروي-بسكرة تبين لنا بأن المؤسسة تملك المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة؛
 - عدم تتبع المؤسسة محل الدراسة التكاليف غير المباشرة نظرا لصعوبة تخصيصها؛
 - يعمل أسلوب سلسلة القيمة على إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، بالإضافة إلى إستبعاد التكاليف التي لا تخلق قيمة للمنتج عبر جميع المراحل الممتدة من جمع المواد الأولية إلى غاية التسليم النهائي للمنتج؛
 - ساهم أسلوب سلسلة القيمة في تخفيض تكاليف أنشطة المؤسسة بالإستناد إلى أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة حيث يمد هذا الأخير أسلوب سلسلة القيمة بالتكاليف الحقيقية للأنشطة، مما يساعد على إتخاذ القرارات السليمة؛
 - يعمل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة في المؤسسة محل الدراسة على توفير معلومات تكاليفية دقيقة، مما يساعدها في عملية إتخاذ القرارات كقرار التسعير؛
 - ساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة في تحديد التكلفة النهائية بأكثر دقة وتفصيل مقارنة مع نتائج طريقة المؤسسة في حساب التكاليف؛
 - ساهم إستخدام أساليب التكاليف الحديثة (التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس الأنشطة، سلسلة القيمة) في تحسين تنافسية المؤسسة محل الدراسة من خلال تخفيض التكاليف وكذا المحافظة على جودة المنتج وبالتالي تحقيق عوائد أكبر؛
 - هناك تكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة حيث يعتبر كل أسلوب منهم مكملا للآخر؛
 - عدم إهتمام مسيري المؤسسة محل الدراسة بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بحجة أنها لا تقوم بأية إضافة موجبة للمؤسسة؛

- إن مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة ليس لديها قسم خاص بمحاسبة التكاليف، حيث أن مهمة حساب تكلفة الإنتاج يقوم بها قسم المحاسبة والمالية.

ثالثا: التوصيات

- إنطلاقا من النتائج التي تم التوصل إليها يمكن أن نقدم التوصيات التالية:
- تنمية الوعي لدى متخذي القرارات بالمؤسسة عن أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لما تقدمه من معلومات من شأنها تحسين تنافسية المؤسسة؛
- القيام بتدريبات وتكوينات للعمال على كيفية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لما لها من مزايا بالنسبة للمؤسسة؛
- إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف؛
- ضرورة الإهتمام لعملية إدارة وتخطيط تكاليف، للوصول إلى سعر أقل من أسعار المنافسين؛
- العمل على تطبيق أسلوب سلسلة القيمة لتحليل العملية الإنتاجية إلى مجموعة من الأنشطة وذلك بهدف إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتخفيض التكاليف؛
- على المؤسسة تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على منتوجاتها بعدما ثبت إمكانية تطبيقها من خلال هذه الدراسة.

رابعا: أفاق الدراسة

وبهدف توسيع نطاق هذا البحث نقتراح بعض المواضيع الأخرى من شأنها أن تكون بحوثا مستقبلية، ونذكر منها:

- دور نظام معلومات محاسبة التكاليف في متابعة تكاليف المؤسسة؛
- إستخدام التكامل بين تقنيات التكلفة المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر لتخفيض التكلفة؛
- تخفيض التكاليف بإستخدام هندسة القيمة.

قائمة

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

I قائمة الكتب:

1. إبراهيم ميده، عطا الله وراد خليل، (2011). محاسبة التكاليف، منشورات جامعة دمشق، دمشق.
2. أحمد القطامين، (2002). الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
3. أحمد صلاح عطية، (2006). محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
4. أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، (2016). المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة.
5. أحمد محمد نور وآخرون، (2007). مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
6. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن.
7. إسماعيل يحيى التكريتي، (2007). محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
8. إسماعيل يحيى التكريتي، (2009). محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
9. بربري محمد أمين، (2017). محاسبة تحليلية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن.
10. حفيان عبد الوهاب، (2015). دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، دار الإمام للنشر والتوزيع، عمان.
11. رائد محمد عبدربه، (2012). نظم المعلومات الإدارية، الجنادرية لنشر والتوزيع، الأردن.
12. رياض سلطان علي، (2013). نظم المعلومات الحاسوبية في الشركات الرقمية نظريات وتطبيقات عملية، زهران لنشر، الأردن.
13. زكريا الدوري، أحمد علي صالح، (2009). الفكر الإستراتيجي وإنعكاساته على نجاح منظمات الأعمال، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن.
14. زكريا مطلق الدوري، (2012). الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن.
15. السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، (2002). في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر.

16. شارلزهل، جارديث جونز، (2010). الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل، ترجمة محمد سيد أحمد عبد المتعال، إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ.
17. صلاح بسيوني عيد وآخرون، (2016). محاسبة التكاليف، جامعة القاهرة، القاهرة.
18. صلاح بسيوني عيد وآخرون، (2017). نظم محاسبة التكاليف، جامعة القاهرة، القاهرة.
19. الصميدعي محمود جاسم، ردينة عثمان يوسف، (2011). التسويق الإستراتيجي، دار المسيرة، الأردن.
20. طلال عبد الحسن الكسار، محمود جلال أحمد، (2010). محاسبة التكاليف قياس تخطيط ورقابة، مكتبة المجمع العربي، الأردن.
21. طلال محمد علي الجحاوي، فؤاد عبد المحسن الجبوري، (2013). نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الإستراتيجي لمنظمات الأعمال، دار اليازوري للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن.
22. عبد الكريم كاكي، (2013). الإستثمار الأجنبي المباشر والتنافسية الدولية، مكتبة حسن العصرية، لبنان.
23. عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، (2002). محاسبة التكاليف الصناعية، ط 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
24. عز الدين علي سويسي، نعمه عباس الخفاجي، (2014). الميزة التنافسية وفق منظور إستراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان.
25. عطا الله أحمد الحسبان، (2013). نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن.
26. عماد يوسف الشيخ، (2008). محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان.
27. عيسى عبد العزيز الرواشد، (2010). محاسبة التكاليف، دار كنوز المعرفة، الأردن.
28. غسان فلاح سلامة المطارنة، (2003). مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع عمان، الأردن.
29. فتح الرحمن الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، (2012). محاسبة التكاليف، دار الكتاب الجامعي، صنعاء.
30. لبنى هاشم نعمان العاني، (2013). محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن.
31. محمد أبو نصار، (2010). محاسبة التكاليف، ط2، دار وائل لنشر، عمان.
32. محمد تيسير عبد الحكيم الرجحي، (2010). مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، الأردن.
33. محمد سامي راضي، (2003). مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية.
34. محمد عبده نعمان علي، (2012). نظم محاسبة التكاليف، دار الكتاب الجامعي، صنعاء.
35. محمد عوض الترتوري، أغادير عرفات جويحان، (2006). إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي والمكتبات ومراكز المعلومات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.

36. محي الدين القطب، (2012). الخيار الإستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
37. مصطفى أحمد حامد رضوان، (2011). التنافسية كآلية من آليات العولمة الإقتصادية، دار الجامعية، الإسكندرية.
38. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، (غير مؤرخ). محاسبة التكاليف، الإدارة العامة للتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية.
39. ناصر دادي عدون، (1999). المحاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر.
40. نائل عدس، نضال الخلف، (2013). محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن.
41. نبيل الحلبي، (2018). المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف)، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سوريا.
42. نجم عبود، (2010). إدارة الجودة الشاملة في عصر الأنترنت، دار صفاء، الأردن.
43. نصر الدين عيساوي، (2007). المحاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير بالإعتماد على SCF، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)، عمان.
44. هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، (2014). التسويق كمدخل إستراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية.
- II قائمة المقالات العلمية:**
45. أحمد خليل الحسيني وآخرون، (2013). إدار الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية دراسة ميدانية في مصنع المحاقن الطبية في بابل، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 4.
46. أحمد قايد نور الدين، هلاي إسلام، (2019). مساهمة نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) في تفعيل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية، مجلة الإقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 02.
47. أحمد يوسف دودين، (2012). درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن كأداة للتخطيط الإستراتيجي في الجامعات الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 12، العدد 1.
48. أسعد جاسم خضير الكروي، (2018). إدارة الجودة الشاملة ودورها في تطوير الأداء المالي (الواقع والمعوقات) دراسة حالة شركة ديبالي العامة، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 108.
49. أسماء مهدي حسين الهاشمي، غزوان محمد راهي الحدراوي، (2018). دور التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب التكاليف على أساس النشاط في تقويم الأداء دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 15، العدد 6.
50. أكرم محمد أحمد الحاج علي، (2015). تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة وأثرها على كفاءة الأداء الأكاديمي في الجامعات السعودية، مجلة الدراسات والبحوث الإجتماعية، العدد 11.

51. إلياس سالم، (2016). التحليل التنافسي باستخدام النموذج الخماسي لبورتر بالتطبيق على شركة كوندور للصناعات الإلكترونية ببرج بوعرييج، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 9، العدد 15.
52. بحاش وفاء، (2019). ثقافة المنظمة كمحدد لترسيخ وتعزيز أخلاقيات العمل على مستوى المنظمة، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 4، العدد 2.
53. بجدة شهرزاد، (2019). استخدام بطاقة الأداء المتوازن وتحليل سوات SWOT في تطوير التخطيط الإستراتيجي: دراسة حالة قطاع الهاتف النقال بالجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 4، العدد 3.
54. برحومة عبد الحميد، بن عامر صافية، (2017). دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في الحصول على المخزون الصفري دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية (ALGAL⁺)، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 2.
55. بركان أسماء، جليد نور الدين، (2017). أثر الثقافة التنظيمية على الإبداع الإداري، مجلة الإقتصاد الجديد، المجلد 2، العدد 17.
56. بسي نعيمة، المؤسسات الجزائرية في مواجهة تحديات نظام تخطيط موارد المؤسسة ERP، مجلة الحقوق والعلوم الإسلامية - دراسات اقتصادية، المجلد 4، العدد 3.
57. بشير بن عيشي، فتيحة كحلول، (2017). الإستراتيجيات التنافسية لمؤسسة إتصالات الجزائر للهاتف النقال موبيليس - في ظل دور الدولة بين الوصاية والمنافسة في القطاع، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 8، العدد 1.
58. بطاهر بختة، (2017). مدى فعالية التحليل الإستراتيجي الخارجي في تحسين الأداء التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية (مؤسسة سونلغاز، مؤسسة متيجي، مؤسسة الحليب)، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 5، العدد 8.
59. بطاهر بختة، مخفي أمين، (2017). دور تحليل SWOT، في تحسين الأداء التنظيمي للمؤسسات دراسة ميدانية لمؤسستي متيجي وسونلغاز بمستغانم، المجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 7، العدد 13.
60. بلال جاسم القيسي، (2015). خلق القيمة المستدامة للزبون عبر تكامل العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة وتسويق العلاقة دراسة إستطلاعية على عدد من المصارف العراقية الخاصة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 85.
61. بن علي عائشة، نوري منير، (2017). واقع تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية غليزان، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 7، العدد 12.
62. بوزيان راضية، مذكور رشيدة، (2018). الهيكل التنظيمي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية: المؤسسة المينائية بسكيكدة أمموزج-الأهمية والأبعاد، مجلة التراث، المجلد 8، العدد 1.
63. بوغاري فاطمة الزهرة، (2016). تحليل الوضعية التنافسية لأقسام السوق باستخدام المصفوفتين BCG و GE/Mckinsey: دراسة تطبيقية على مؤسسة ترافل، المجلة الجزائرية للإقتصاد والإدارة، العدد 7.

64. بوهلال فاطمة، بوقلي زهرة، (2016). علاقة الإستراتيجية والهيكل التنظيمي بتحسين فعالية المنظمة —دراسة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية،المجلة الجزائرية للإقتصاد والإدارة، العدد 7.
65. تومي ميلود، زعرور نعيمة، (2013). دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 14.
66. حازم عبد عزيز الغرباوي وآخرون، (2019). أثر توافق الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) ونظرية القيود (TOC) في إدارة وتحسين العمليات، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 1، العدد 33.
67. حنان جابر حسن، (2011). التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعما لقدرته التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية دراسة نظرية ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة حلوان، المجلد 10، العدد 1.
68. خالد القطيني، (2012). دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية بردى، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 34، العدد 108.
69. خالد حنتوش ساجت، أحمد جاسم مطرود، (2017). إدارة الجودة الشاملة بين الواقع والمعوقات دراسة تحليلية،مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد 25، العدد 6.
70. خروف منير، ثومرية ريم، (2017). القدرة التنافسية المستدامة في الجزائر —دراسة تحليلية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 4، العدد 2.
71. خضير مجيد علاوي، (2012). مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB (دراسة تطبيقية في مديرية بلديات محافظة الديوانية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 14، العدد 2.
72. دبابش محمد نجيب، شحتاني عبد العالي، (2018). ترشيد تكاليف الإنتاج بإستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة— دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 23.
73. ديلمى لخضر، عبدو عيشوش، (2014). أثر متغيرات البيئة التسويقية الخارجية على الإستراتيجيات الترويجية للمؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة Cristor للإلكترونيك ببحر بوعريرج، مجلة الباحث الإقتصادي، المجلد 1، العدد 1.
74. ذاكر عبد الله مفلح مصاروة، عبيد خيون الخفاجي، (2013). الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني- دراسة ميدانية، مجلة دراسات محاسبية ومالية،المجلد 8، العدد 23.
75. رغد هاشم جاسم، (2011). مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مجلة كلية التربية، الجامعة المستنصرية، المجلد 1، العدد 4.

76. رياض جميل وهاب، (2014). مستوى تطبيق منهجية هندسة القيمة في مديرية طرق وجسور نينوى، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 5.
77. زاكروس محمود عرب وآخرون، (2018). تطبيق التحسين المستمر كأحد أدوات تخفيض التكلفة لدعم الميزة التنافسية في المطابع بإقليم كردستان العراق، المجلد 9، العدد 1.
78. زرواطي محمد، (2020). تحليل سلسلة القيمة كأداة إستراتيجية في محاسبة التسيير دراسة حالة وحدة المسبك بمؤسسة بوفال، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 3.
79. زيني فريدة، (2015). إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق التميز التنظيمي، مجلة الإقتصاد الجديد، المجلد 2، العدد 13.
80. زهرة عبد محمد الشمري، (2010). تقييم تطبيق التقنيات الحديثة لتحسين الإنتاجية دراسة حالة في معمل رقم 7 /الشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد 8، العدد 3.
81. زوبنة مخلخل، (2020). تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 3، العدد 4.
82. زينة حمزة خضير وآخرون، (2019). إستعمال تقنية التحسين المستمر Kaizen في إدارة تكاليف الشركات الصناعية العراقية: بحث ميداني في شركة نسيج الحلبة، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد للدراسات الإقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 4.
83. سالم عبد الله حلس، (2007). نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد 1.
84. سهيلة بوعمامة، (2017). دور نظام المعلومات المحاسبي في متابعة تكاليف المؤسسة: حالة مؤسسة BCR، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 12.
85. شحنتاني عبد العالي، غضاب رانية، (2018). تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظام التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد 07، العدد 1.
86. الشريف بقة، فايزة محلب، (2015). تأثير التحليل البيئي كآلية من آليات اليقظة الإستراتيجية في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية، دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية برج بوعريش وسطيف، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، المجلد 2، العدد 02.
87. شكر محمود مصطفي، أثير محسن هزاع، (2019). تفعيل دور مدخل ما وراء الموازنة باستخدام تقنيتي التكلفة على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 15، العدد 46.
88. شهرزاد بوزيدي، وهيبه داسي، (2020). أثر الثقافة التنظيمية في إدارة المواهب دراسة حالة: مديرية توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز"-بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 20، العدد 1.

89. صالح إبراهيم يونس الشعباني، علي حازم اليامور، (2012). أثر اعتماد أنموذج التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج على خفض الكلف وتحسين العائد، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 2، العدد 2.
90. صبرينة ترغيني، (2018). واقع تطبيق الأدوات المساعدة في إتخاذ القرار الإستراتيجي دراسة حالة ملبنة ومجينة بودواو -ولاية بومرداس، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 1.
91. صدام محمد محمود وآخرون، (2013). الإستخدام المحاسبي للمقارنة المرجعية بإعتماد النسب المالية وبطاقات الأداء المتوازن كأدوات لها في تقويم الأداء المالي للمصارف، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 113.
92. صلاح بلاسكة، نور الدين مزياني، (2013). مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات دراسة مقارنة شركتي الحضنة / المرعي، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4.
93. صلاح مهدي جواد، (2012). إمكانية الإستفادة من تقنية التحسين المستمر في تحسين قيمة المنتج للوحدات الإقتصادية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية معمل المراوح، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 8، العدد 33.
94. الطيب داودي، مراد محبوب، (2007). تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 7، العدد 12.
95. عادل صالح مهدي الراوي، (2010). نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وأثره على التكاليف الإنتاجية في المنشأة الصناعية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 3.
96. عباس نوار كحيط الموسوي، (2010). مدى ملائمة تقديرات الموازنة للرقابة وتقييم الأداء في ظل اعتماد الكايزن دراسة حالة عملية إفتراضية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد 5، العدد 11.
97. عبد الحق تفات، أحمد سلامي، (2018). واقع الإستعانة بنماذج تحليل البيئة والتنافسية في المؤسسة الصناعية الجزائرية -دراسة إستكشافية، مجلة جديد الإقتصاد، العدد 13.
98. عبد المطلب ببصار، (2020). المعايير البيئية وأثرها على القدرة التنافسية للمؤسسات، مجلة الامتياز لبحوث الإقتصاد والإدارة، المجلد 03، العدد 02.
99. عبد الوهاب رميدي، العيداني إيمان، (2017). أهمية تحليل متغيرات البيئة الداخلية في رفع من أداء البنوك (نموذج ماكينزي) دراسة ميدانية بثلاث وكالات بمدينة المدية، مجلة الإقتصاد والتنمية، العدد 08.
100. عتيقة حريرية، (2015). الميزة التنافسية، مجلة دراسات في علم إجتماع المنظمات، المجلد 4، العدد 6.
101. عربية سلوى، زايد مراد، (2019). التميز التنافسي للمؤسسة الإقتصادية بإستخدام تقنية تحليل سلسلة القيمة دراسة حالة ملبنة الحضنة بالمسيلة، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد 5، العدد 2.

102. علاء جاسم سلمان وآخرون، (2014). دور المقارنة المرجعية في تحسين أداء المنظمة بالتطبيق في بنك سبأ الإسلامي وبنك التضامن الإسلامي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 40.
103. علاء مليكة، (2017). دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 12، العدد 02.
104. علام عثمان، سنوساوي صالح، (2018). آليات تفعيل تنافسية الاقتصاد الجزائري على ضوء مؤشرات تنافسية، المجلة العالمية للإقتصاد والأعمال، المجلد 4، العدد 1.
105. علي عبد الحسين هاني الزمالي، (2019). دور التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 2.
106. عماد صبيح الصغار، علاء محمد عبيد، (2016). دور تحليلات سلسلة القيمة في إدارة وتخفيض التكلفة، مجلة الإدارة والإقتصاد، المجلد 39، العدد 108.
107. فائزة إبراهيم محمود، نائر صبري الغبان، (2010). إمكانية اعتماد تقنية المقارنة المرجعية كإستراتيجية فعالة لتحديد إحتياجات التحسين المستمر وتضييق الفجوة في أداء الوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 9.
108. فائق مال الله محمود البالكلي، (2009). تخفيض الكلف من خلال التكامل بين تقنيات الكلفة المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر، مجلة بحوث مستقبلية، العراق، العدد 25.
109. فراس إبراهيم كريم الحميري وآخرون، (2017). إمكانية إستخدام التقنيات المحاسبية والإدارية الحديثة في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية لخدمة منظمات الأعمال، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 40.
110. فروجي نوح، ساكر محمد العربي، (2017). دور تحليل البيئة التسويقية السياسية في إختيار إستراتيجية دخول الأسواق الدولية، مجلة العلوم الإنسانية جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 49.
111. فيحاء عبد الله يعقوب، إمتثال رشيد بجاي، (2017). تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 41.
112. قاسم محمد عبد الله البعاج، نجم عبد عليوي الكرعواوي، (2014). التكامل بين نظام (JIT-ABC) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 39.
113. قاسم محمد عبد الله، (2012). أهمية إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية العراقية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية (مصنع المأمون)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 2.

114. مبارك بوعيشة، غربي سامية، (2017). التشخيص البيئي بإعتماد نموذج SWOT كألية لتفعيل نظام المعلومات التسويقية، مجلة الأصيل للبحوث الإقتصادية والإدارية، العدد 1.
115. محمد السايح، (2018). دور آليات التشخيص الداخلي والخارجي في صياغة إستراتيجية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة* محاولة تطبيق آلية SWOT على مؤسسة SERSOU لصناعة الغذائية: فرع العجائن بولاية غرداية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 13.
116. محمد تعبان محمد، عز الدين حسن كاظم، (2019). تطبيق نظام الكلفة المستهدفة لترشيد قرارات التسعير للمشروعات الإستثمارية: بحث تطبيقي في الشركات الصغيرة، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد للدراسات الإقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 4.
117. محمد راضي عبد الكاظم، (2019). ترشيد قرارات التسعير باستعمال تقنية الكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في المديرية العامة للماء، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 15، العدد 46.
118. محمد سيد حنفي عبد الحي، فتح الرحمان الحسن، (2017). إطار مقترح لتكامل أساليب التكاليف الحديثة ونموذج لمراقبة المشروعات في قطاع الإنشاءات والمقاولات السوداني دراسة تطبيقية، مجلة العلوم الإقتصادية، المجلد 18، العدد 1.
119. محمد عدنان وديع، (2003). القدرة التنافسية وقياسها، سلسلة دورية تعني بقضايا التنمية في الأقطار العربية، المعهد العربي للتخطيط، العدد 24.
120. محمد فاضل نعمة الياسري، حسين جميل غافل، (2014). التوازن بين الكلفة والسعر في نظام إدارة الجودة الشاملة وأثره على تحقيق رضا الزبون دراسة تطبيقية على شركة إسمنت النحف الأشرف، مجلة جامعة كربلاء العلمية، الكلية التقنية الإدارية، الكوفة، المجلد 12، العدد 3.
121. محمد مصطفى حسن وآخرون، (2020). دور التحسين المستمر في تحسين أداء العمليات الإنتاجية، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية لـ MECS، العدد 30.
122. محمد نجيب دبابش، (2017). تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49.
123. محفي أمين، بطاهر بختة، (2016). أثر التحليل الإستراتيجي الداخلي في تحسين الأداء التنظيمي للمؤسسات، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، المجلد 6، العدد 6.
124. مرابطي عبد الغاني، (2015). تموقع المنظمات بين ضرورة التوجه نحو الابتكار وحتمية تجاوب البيئة التسويقية، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، المجلد 4، العدد 4.

125. مزوغ عادل، (2015). التحليل الإستراتيجي لميادين أنشطة المؤسسة باستعمال نموذج (Mckinsey) دراسة تطبيقية على المؤسسة العمومية الجزائرية للتجهيزات الصناعية (ALICO)، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 6، العدد 3.
126. معاد خلف إبراهيم، (2013). تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 9، العدد 27.
127. معاليم سعاد، حجازي إسماعيل، (2017). مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (منظور تنظيمي) في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - فرع بسكرة، مجلة الأصيل للبحوث الإقتصادية والإدارية، العدد 2.
128. منال جبار سرور السامرائي، علي عبد الحسين هاني الزامل، (2018). دور تحليل القيمة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة إستطلاعية لأراء عينة من العاملين في شركة الصناعات الخفيفة، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 15، العدد 3.
129. منصور عبد القادر محمد منصور، (2014). أثر عوامل البيئة الداخلية على الولاء التنظيمي من وجهة نظر الموظفين الإداريين (حالة جامعة الأقصى بغزة)، مجلة رؤى إقتصادية، العدد 6.
130. منى سالم حسين مرعي، (2010). إستخدام مفهوم التحليل الإستراتيجي (SWOT) في تحقيق إستراتيجية الزيادة في التكلفة ودعم القدرة التنافسية، مجلة بحوث مستقبلية، المجلد 4، العدد 31.
131. منى قاسطل، فتيحة بوحروود، (2020). تحليل أنشطة المؤسسة الإنتاجية باستخدام نموذج BCG دراسة حالة مؤسسة IRIS للإلكترونيات بسطيف، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية، المجلد 11، العدد 1.
132. ناجي شايب الركابي، (2015). التقنيات الحديثة للإنتاج ودورها في تخفيض تكلفة المنتج، مجلة كلية للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 6.
133. نبيلة قدور، حمزة العرايبي، (2018). المقارنة المرجعية كألية حديثة لتقييم وتحسين الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية -دراسة مقارنة بين مجمع صيدال ومؤسسة حكمة للأدوية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 5، العدد 2.
134. نجوم قمازي، مراد كواشي، (2016). تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المؤسسة الإقتصادية بين تحديات الواقع ورهانات المستقبل، دراسات العدد الإقتصادي، المجلد 7، العدد 3.
135. نضال رؤوف أحمد، (2012). تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في القطاع المصرفي دراسة تطبيقية في مصرف الرشيد، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 9.
136. نضال محمد رضا الخلف، (2011). دور محاسبة التكاليف في إبلاغ الإدارة بتكاليف الجودة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 6، العدد 14.

137. نوح فروجي، محمد لمين علون، (2020). دور تحليل البيئة التسويقية العامة في إختيار إستراتيجية دخول الأسواق الدولية دراسة حالة مجمع سيفيتال، مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، المجلد 3، العدد 1.
138. نوري الود، (2017). معايير الثقافة التنظيمية من وجهة نظر الأساتذة والعاملين بالقطاع الجامعي، مجلة أبحاث نفسية وتربوية، المجلد ج ، العدد 10.
139. الهاشمي بن واضح، (2014). متغيرات البيئة الخارجية وأثرها على أداء المؤسسة الإقتصادية الجزائرية- حالة شركة موبيليس الجزائر، مجلة الإقتصاد والمجتمع، المجلد 10، العدد 10.
140. اليزيد ساحري، (2017). نظام التكلفة المستهدفة: مدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الإقتصاد الصناعي، المجلد 7، العدد 3.
141. يوسف أحمد خلف، خالص حسن يوسف الناصر، (2012). دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية في تفعيل تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية بالوحدات الصناعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7 ، العدد 18.
- III المداخلات والأيام الدراسية:**
142. بعلة الطاهر، عبد الغني عجيني، (2018). دور الحكومة في دعم التنافسية الصناعية- التجربة الجزائرية، الملتقى الدولي حول: إستراتيجية تطوير القطاع الصناعي في إطار تفعيل برنامج التنوع الإقتصادي في الجزائر، جامعة لونيسسي علي- بليدة 02، يومي 06-07 نوفمبر.
143. بن عامر صافية، (2017). مساهمة التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف في ظل نظام الإنتاج في الوقت المحدد ، JIT ، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي بعنوان التحول الرقمي للمؤسسات والنماذج التنبؤية على المعطيات الكبيرة، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، يومي 12-13 نوفمبر.
144. بوزيدي نرمان، سكيو أنور، (2017). Benchmarking As Strategic Tool For Lmproving Performance In Small And Medium Enterprises ، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول إشكالية إستدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي، أيام 6/7 ديسمبر.
145. سليمة طباييبة، سعيدة بورديمة، (2009). دور المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرارات ومدى إستخدامها من طرف المؤسسات الإقتصادية في الجزائر، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول: صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، أيام 14-15 أفريل.

146. سملاي يحضية، بلالي أحمد، (2004). الأهمية الإستراتيجية للموارد البشرية والكفاءات ودورها في تحقيق الميزة التنافسية من منظور المقاربة المرتكزة على الموارد، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الإدماج في إقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، 09-10 مارس.
147. محمد زيدان، عبد القادر بريش، (2005). دور الحكومات في تدعيم التنافسية (حالة الجزائر)، المؤتمر العالمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، ورقلة، 8-9 مارس.
148. موساوي زهية، خالد خديجة، (2005). نظرية الموارد والتحديد في التحليل الإستراتيجي للمنظمات: الكفاءات كعامل لتحقيق الأداء المتميز، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 08-09 مارس.
- IV قائمة المذكرات:
149. بن عامر صافية، (2020). مساهمة نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في تحسين أداء المؤسسات الصناعية دراسة مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر.
150. حايف سي حايف شيراز، (2016). دور إعادة هندسة العمليات الإدارية في تحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجموعة من مؤسسات قطاع الطحن بولاية بسكرة، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
151. زواو ضياء الدين، (2013). دور اليقظة الإستراتيجية في تحسين تنافسية المؤسسة دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الإقتصادية، مذكرة الماجستير، تخصص الإدارة الإستراتيجية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر.
152. ساحل فاتح، (2003). دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر.
153. عبدوس عبد العزيز، (2011). سياسة الإنفتاح التجاري ودورها في رفع القدرة التنافسية للدول، أطروحة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، تخصص إقتصاد التنمية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر.
154. محمودي قادة مختار، (2014). إستراتيجية التغيير كرهان للتنافسية بالمؤسسة (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية ENIE - سيدي بلعباس)، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر.

155. مشنان بركة، (2016). دور الثقافة التنظيمية في تطبيق إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي: دراسة حالة جامعة الحاج لخضر-باتنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، شعبة تسيير المنظمات، جامعة الحاج لخضر-باتنة، الجزائر.
156. نصر الدين بوريش، (2013). تحسين مؤشرات أداء نظام الإنتاج لأقلمة المؤسسة الصناعية مع تحولات المحيط دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جينرال كابل - بسكرة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
157. هادي خالد، (2012). دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

V المواقع الإلكترونية:

158. ظفر ناصر حسين، تحليل البيئة الداخلية لمنظمة الأعمال،
http://www.uobabylon.edu.iq/uobcoleges/lecture_view.aspx?fid=9&depid=2&lcid=3447
 , date de consultation 01/10/2020.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

159. LASARY, (2007). La comptabilité analytique, El Dar El Othmania, Algérie.
160. Laudon,K, et Lauson,J, (2006). Management des systèmes d'information, Pearson Education, 9ème édition .
161. Marie Helene et autres, (2003). Management des systèmes d'information,Donod,Paris, France .
162. Nancy A et autres, (2009). Accounting Information System, united states: John Wiley & sons .
163. Paige Baltzan, Amy Phillips, (2009). Essentials of business driven information systems, Mcgraw- Hill, USA.
164. Robert D, (2013). Atkindon: competitiveness, innovation and productivity- clearing up the confusion, the information technology and innovation foundation, USA.
165. Abdallah Alaoui, (2005). La compétitivité internationale: Stratégies pour les entreprises françaises, France: harmattan .
166. S.Gherra, (2010). Stratégies de développement durable, Revue française de gestion,N° 204, Lavoisier, Paris.
167. Kao J, (2005). The enterepreneurial organization:Prentice hall, The Enterep.
168. Jean-jacques Lambin et autres, (2005). marketing stratégique et opérationnel,DUNOD, 6e édition, paris.
169. Franck Brulhart, (2009). Les 7 points clés du diagnostic stratégique, éditions d'organisation.

170. Jean Pierre Helfer et autres, (2010). management stratégie et organisation, 8^e édition, vuibert .
171. Bernard Garrette et autres, (2004). Strategor politique général de l'entreprise, Travail collectif du département Stratégie et Politique d'entreprise du Groupe HEC (école des hautes étude commerciales de paris), 4^e édition,DUNOD, Paris.
172. Thierry Meloux, (2008). Analyse 360°Diagnostic d'entreprise, Books on Demand Gmbh edition, Allemagne.
173. Sarsby A, (2016). Swot Analysis- A guide to Swot for business studies student, the leadership library, England .
174. Philip Kotler et autres, (2006). Marketing management, Pearson éducation, 12^{ed},France.
175. Olivier Meier, (2009). Dico du Manager: 500 clés pour comprendre et agir concepts, théories, pratique, Dunod, paris.
176. Babaaddoun Messaoud, Ait-Mohammed Mourad, (2021). the comparison between activity based costing and traditional costing that practiced in Algerian manufacturing corporation, International journal of economic performance, Vol 04, N° 3.
177. The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), (2001). Technical Briefing Developing and promoting strategy-Activity Based Management an overview, London .
178. Dimitropoulos, (2007). Panagiotis, Activity-Based Costing In Sport Organizations: The article background and future prospects, Xopnia-choregia, Vol.3, N° 2.
179. DRURY.Colin, (2007). Management and cost accounting, 7th edition, Cengage Learning EMEA .
180. Julia A. Smith, (2007). Handbook of Management Accounting, CIMA publishing &Elsevier, 4th ed, USA.
181. William R. lalli, (2012). Handbook of budgeting , Sixth Edition, John Wiley& Sons, Inc, Canada .
182. K. Donald Tham, Marks Fox, (2004). Determiming reqinrements and Specifications of Enterprise Informatint Systems For Profitability, Information Systems Analysis and Specification, ICEIS .
183. Bouarar Ahmed Chems eddine, (2014). Conceptual framework of implementing strategic cost management and reducing costs through target costing system, Revue DIRASSAT –numéro économique ,Vol 5, N°1.
184. Shahid Ansari, et al, (2006). A Template For Implementing Target Costing, Cost Management, Vol 20, N°5.
185. Nathalie Costa, (2008). Veille et benchmarking, Ellipses édition Marketing SA, 1^{ère} édition.
186. Matarneh G, (2014). Requirements and Obstacles of Using Just In Time (JIT) System: Evidence from Jordanin, International Management Review, Vol 8, N°1.

187. Horngren T. C et autres, (2012). Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 14 th Edition, Pearson Education Limited .
188. Jonas Hansson, (2003). Total Quality Management –aspects of implementation and performance-, Stockholm, Lulea university of technology, Spring.
189. Monica Izvercian et autres, (2014). The Impact of Human Resources and Total Quality Management on the Enterprise, Procedia –Social and Behavioral Sciences.
190. Garrison, Ray H et autres, (2015). Managerial accounting, (15th ed), Mcgraw-Hill Irwin.

قائمة

الملاحق

الملحق رقم (01) : Coût de Revient 2018

Coût de Revient 2018

Production		
002	Production	859.33
Totaux		

Charges Variables

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/t
			Prod
607002	Energie Electrique	933,082.44	1,085.83
607001	Gaz	820,623.93	954.96
607000	Eau	215,692.09	251.00
602005	Fournitures de bureaux	107,233.15	124.79
602004	Carburant	224,370.00	261.10
602002	Pièces de rechange	1,222,291.17	1,422.38
602003	Quincaillerie	230,507.65	268.24
602001	Mat. Fournitures Divers	1,072,482.75	1,248.05
614	Charges Locatives	344,000.00	400.31
615	Entret. Réparat. Maintenance	1,113,232.84	1,295.47
616	Primes D'assurances	358,810.98	417.55
623	Publicité et publication	162,000.00	188.52
624	Frais Divers	2,571,764.58	2,992.76
624400	Transport	4,564,918.07	5,312.18
625	Déplacements, missions. réceptions	526,064.07	612.18
626	Frais postaux et de télécom	612,607.10	712.89
627	Services Bancaires	161,451.93	187.88
628	Cotisations et divers	64,715.14	75.31
63	Salaires et Cotisation	53,969,425.17	62,804.07
645	Autres impôts et taxes	83,850.81	97.58
656000	Les pénalités de retard	452,375.56	526.43
656100	Faire des dons	611,835.44	711.99
S/Total		70,423,334.87	81,951.44

Charges Fixes

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/t
			Prod
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	45,496,678.80	52,944.36
S/Total		45,496,678.80	52,944.36

الملحق رقم (02): مسبب التكلفة عدد لترات الوقود

الوقود المستهلك					
المبلغ الإجمالي	لتر/السنة	سعر الوحدة	نوع الوقود	البيان	رقم الحساب
224,370.00	7,734.23	29.01	GAZOIL	الوقود	602004

الملحق رقم (03): مسبب التكلفة ساعة عمل

تصنيف العمال			
المجموع	مؤقتين	دائمين	تصنيف العمال
4	1	3	الإدارة
7	2	5	التموين
49	8	41	الإنتاج
10	2	8	التجارة
11	2	9	الصيانة
4		4	أعوان الأمن
85	15	70	المجموع

منصب العمل				
المجموع	أعوان منفذين	تقنيين	إطارات سامية	المنصب
4			4	الإدارة
7	6		1	التموين
49	41	5	3	الإنتاج
10	8		2	التجارة
11	3	3	5	الصيانة
4	4			أعوان الأمن
85	62	8	15	المجموع

عدد ساعات العمل				
المجموع	أعوان منفذين	تقنيين	إطارات سامية	المنصب/ساعة العمل
7,488.00			7,488.00	الإدارة
13,104.00	11,232.00		1,872.00	التمويل
91,728.00	76,752.00	9,360.00	5,616.00	الإنتاج
18,720.00	14,976.00		3,744.00	التجارة
20,592.00	5,616.00	5,616.00	9,360.00	الصيانة
7,488.00	7,488.00			أعوان الأمن
159,120.00	116,064.00	14,976.00	28,080.00	المجموع

أجور المستخدمين				
المجموع	أعوان منفذين	تقنيين	إطارات سامية	المنصب/أجور المستخدمين
5,205,099.08			5,205,099.08	الإدارة
3,825,880.99	1,916,529.91		1,909,351.08	التمويل
28,938,298.38	9,585,051.78	12,246,502.08	7,106,744.52	الإنتاج
4,673,524.84	1,900,168.54		2,773,356.30	التجارة
9,204,713.94	914,075.95	1,247,520.61	7,043,117.38	الصيانة
2,121,907.94	2,121,907.94			أعوان الأمن
53,969,425.17	16,437,734.12	13,494,022.69	24,037,668.4	المجموع

الملحق رقم (04): الكهرباء (مسبب التكلفة عدد كيلوات الساعي مستهلك)

الكهرباء			
عدد كيلواط ساعي	تكلفة كيلواط ساعي	الكهرباء المستهلكة(دج)	البيان
195,666.04	4.58	895,759.14	الإنتاج
8,152.75	4.58	37,323.30	البنية الأساسية للمؤسسة
203,818.79	4.58	933,082.44	المجموع

الملحق رقم (05): الغاز (مسبب التكلفة عدد كيلوات ساعي مستهلك)

الغاز			
البيان	الغاز المستهلك (دج)	تكلفة كيلواط ساعي	عدد كيلواط ساعي
الإنتاج	779,592.73	0.48	1,637,799.85
البنية الأساسية للمؤسسة	41,031.20	0.48	86,200.00
المجموع	820,623.93	0.48	1,723,999.85

الملحق رقم (06): مسبب التكلفة لتر من الماء المستعمل

الماء			
البيان	الماء المستهلك (دج)	تكلفة اللتر	عدد لترات
الإنتاج	189,809.04	0.035	5,423,115.43
البنية الأساسية للمؤسسة	25,883.05	0.035	739,515.71
المجموع	215,692.09	0.035	6,162,631.14

الملحق رقم (07): مسبب التكلفة 1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه

الأصل المؤمن عليه	رصيد دائن	رصيد مدين
مباني	21,419,879.32	
الآلات	159,584,632.21	
معدات نقل	22,849,631.84	
أثاث ومعدات المكاتب	2,159,563.25	
إهلاك مباني		11,942,878.18
إهلاك الآلات		31,065,132.28
إهلاك معدات نقل		414,019.78
إهلاك أثاث ومعدات المكاتب		2,074,648.55
	206,013,706.62	45,496,678.79
تكلفة الأصل المؤمن عليه	160,517,027.83	