



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم التسيير



## الموضوع

# دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

## دراسة حالة: المؤسسة الوطنية BCR - سطيف

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير  
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالب:

أ.د / رحال علي

عطوط عبد الحق

### لجنة المناقشة

الجامعة

الصفة

أعضاء اللجنة

بسكرة

رئيسا

د. بن بركة عبد الوهاب

باتنة

مقررا

أ.د رحال علي

بسكرة

ممتحنا

د. خليفي عيسى

باتنة

ممتحنا

د. عقاري مصطفى

الموسم الجامعي: 2012-2013

# بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

"إقرأ باسم ربك الذي خلق" سورة العلق الآية 1

"... وقل رب زدني علما" سورة طه الآية 114

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي أطال الله في عمرها وجزاها عني خيرا في الدنيا والآخرة

## تشكرات

الحمد لله حمدا كثيرا يوافي نعمه ويكافئ مزيده ويدفع عنا نقمه، والصلاة والسلام على من بعثه  
رحمة للعالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى :

المشرف الأستاذ الدكتور رجال علي على ما قدمه لي من نصح وتوجيهات طيبة مراحل إعداد  
هذه المذكرة.

السادة اعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة و إثراء هذا البحث.

السادة إطارات وعمال مؤسسة BCR وفرع SANIAK و أخص منهم بالذكر :

مباركي فيصل، بن عبيد نسيم، شكير، رئيسة مصلحة المحاسبة التحليلية، صالحى عبد الرزاق،  
ساطة سفيان، فودي عيسى، بوسنينة جلول، وموظفي مصلحة المحاسبة العامة، على ما قدموه  
لي من يد المساعدة.

زملائي في العمل، بلحاج فارس، أوغليس سامية على معونتهم وتشجيعهم لي.  
كما لا يفوتني ان أشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في إعداد هذه المذكرة.

المقدمة

### المقدمة :

إن الصعوبات والمشاكل التي عرفها الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال وفي نهاية الثمانينات على وجه الخصوص، دفعت بالمسيرين إلى التفكير في إدخال تغييرات وإصلاحات عميقة . وذلك من خلال التخلي عن المنهج الإيديولوجي الاشتراكي الذي فرضته ظروف اقتصادية واجتماعية وثقافية وغيرها آنذاك، والتوجه التدريجي نحو إيديولوجية اقتصاد السوق والحرية الاقتصادية، وتأكيد أهمية القطاع الخاص بهدف خلق مناخ اقتصادي ملائم لتفعيل دور المؤسسة الاقتصادية باعتبارها النواة الأساسية في النشاط الإقتصادي. فأصبح لزاما على المؤسسات التي كانت تعمل بسياسات وبرامج بشكل عشوائي أن تتخلى عن ذلك، حتى لا تكون ضحية للتغير البيئي، وأن تبحث عن سياسات وإستراتيجيات أخرى تمكنها من البقاء .

في حين نجد أن التطورات والتحولات المتسارعة التي طرأت على العالم في أواخر القرن الماضي تشير إلى تشكل وتبلور نظام اقتصادي عالمي جديد يختلف في خصائصه عن الأوضاع الاقتصادية السابقة، وذلك من خلال تعاظم دور المؤسسات المتعددة الجنسيات وظهور التكتلات الاقتصادية العملاقة وسيادة آلية السوق، وما يصاحبها من تطور تكنولوجي ومعلوماتي سريع كل هذا أدى إلى بروز ظاهرة العولمة بإسقاط حاجز المسافات عن الدول والقارات .

ولاشك أن هذه التغيرات والتحولات تشير الى تغير موازين القوة الاقتصادية، وبالتالي لم تعد الركيزة الأساسية للقوة والقدرة الاقتصادية هي الموارد الطبيعية، بل أصبحت الركيزة الأساسية في ذلك هو السعي نحو امتلاك ميزة تنافسية في مجال معين سواء من خلال التكلفة، الكفاءة، الجودة، التجديد بالإضافة إلى الاستجابة لحاجات العميل. هو الهدف الإستراتيجي لأي مؤسسة اقتصادية .

وأكثر الضغوط التنافسية التي تواجه المؤسسات التي تتنافس في السوق العالمية والداخلية هي الضغوط المرتبطة بخفض التكلفة والضغوط المرتبطة بالاستجابة لحاجات العميل، وتفرض هذه الضغوط مطالب متضاربة تثقل كاهل المؤسسة. في حين تتوضع قدرات عدد غير قليل من مؤسساتنا في ظل هذا الوضع الجديد عن الولوج في الأسواق العالمية وحتى الداخلية والتنافس الفاعل فيها . مما يحتم عليها البحث عن المصادر والأسس العامة لبناء مزايا تنافسية تتصف بالاستمرار والديمومة .

وفي هذا السياق يقترح بورتر ثلاث إستراتيجيات تنافسية عامة تكسب المؤسسة القدرة على المنافسة وتدعم بقاءها في السوق والحصول على الحصة السوقية المناسبة، وذلك من خلال تحويل جوانب القوة والضعف لديها إلى مزايا تنافسية. كما أن مصادر بناء المزايا التنافسية متعددة ومتنوعة. ولقد حاول بورتر أن يبرهن على أن التكلفة المنخفضة والتميز والتركيز يمكن اعتبارها بمثابة إستراتيجيات أساسية لخلق القيمة وتحقيق المزايا التنافسية ، ولاشك أن الطريق لخلق هذه القيمة يتجسد في خفض معدلات هيكل التكلفة وهذا لا يمكنه أن يتحقق إلا من خلال وجود نظام شامل ومتكامل يعمل على ضبط ورقابة تكاليف الإنتاج والعمل على إبقائها عند أقل مستوى ممكن، وفي هذا الإطار يعد نظام محاسبة التكاليف من بين الأساليب الحديثة والأدوات الهامة التي تعمل على تحليل النتائج العامة بصفة دقيقة ومعرفة النتائج الحقيقية والفعالية من خلال حساب التكاليف المختلفة

## المقدمة

وتحديد النتائج المحققة على مستوى كل منتج وكل قسم وكل مركز مسؤولية. والعمل على اكتشاف الانحراف سواء كان سلبا أو إيجابا واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء ذلك.

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

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

ومن خلال ماسبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

**ما هو دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية؟**

وفي ظل هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات التالية :

- 1- ما هو دور ومكانة محاسبة التكاليف في المؤسسة؟
- 2- هل يمكن اعتبار محاسبة التكاليف كأداة ضرورية إذا ما أرادت المؤسسة السعي باستمرار نحو تخفيض معدلات هيكل التكلفة؟
- 3- ما هي أنواع الإستراتيجيات التنافسية التي يمكن للمؤسسة أن تتبعها ؟ و ماهي الأسس والمصادر العامة لبناء الميزة التنافسية ؟
- 4- وهل أن محاسبة التكاليف في مؤسساتنا تستخدم لأغراض محاسبية؟ أم لأغراض إستراتيجية تساعد على تدعيم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة؟

## فرضيات الدراسة :

- 1- تعتبر محاسبة التكاليف أداة مساعدة في تخفيض معدلات هيكل التكلفة وتدعيم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة .
- 2- أن المؤسسة التي تستحوذ على ميزة تنافسية تكون قادرة على تحقيق معدلات ربح أعلى من المتوسط السائد في مجالها الاقتصادي.

### أهمية الدراسة :

- 1- يعتبر هذا البحث مساهمة علمية في بناء الإطار النظري للدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية .
- 2- كما تكمن أهمية الدراسة في التحول الذي تعرفه الجزائر بانتقالها إلى اقتصاد السوق وإلى واقع البيئة الاقتصادية الحالية التي تقود مؤسساتنا وتجبرها في نفس الوقت على ضرورة ضبط تكاليفها بدقة والتخلي عن السياسات التنافسية العشوائية والإستراتيجيات التنافسية الفاشلة .
- 3- كما تعود أهمية هذه الدراسة أيضا في أن المشاكل التي تعاني منها مؤسساتنا في هذا المجال متعددة ومتنوعة بشكل يفتح الباب أمام إجراء بحوث ودراسات.

### أهداف الدراسة :

- 1- محاولة تبيان أهمية محاسبة التكاليف والدور الذي تلعبه في بناء وتدعيم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.
- 2- محاولة تسليط الضوء على مفهوم الميزة التنافسية، والمكونات الأساسية التي تدخل في بنائها وتدعيمها، وذلك من خلال التركيز على الضغوط المرتبطة بخفض التكلفة والاستجابة لحاجات العميل .
- 3- محاولة النظر في الخيارات والأهداف الإستراتيجية لمؤسساتنا، وتبيان مدى سعيها نحو اكتساب مزايا تنافسية تمكنها من مواجهة تحديات عديدة محلية، إقليمية وعالمية .

### المنهج المستخدم في الدراسة :

وللإجابة عن إشكالية الدراسة والفرضيات المطروحة اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري نظرا لتماشيه مع طبيعة الموضوع، كما اعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة، بهدف إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي ويهدف الوصول إلى فهم أعمق للعلاقة التي تربط المتغيرين .

### خطوات الدراسة :

**الفصل الأول:** سنتطرق في هذا الفصل إلى مراحل تطور الفكر المحاسبي، وإلى الأسباب التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف، كما سنتناول المفاهيم والأهداف المرجوة منها ، بالإضافة إلى المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتكاليف وسعر التكلفة، وأخيرا سنتناول المفاهيم المتعلقة بالتسيير الإستراتيجي للتكاليف و إلى الأدوات المتعلقة بهذا الأخير.

**الفصل الثاني :** سنحاول التطرق فيه إلى ماهية كل من الإستراتيجية والميزة التنافسية من خلال توضيح مختلف مراحل بناء الإستراتيجية التنافسية التي يمكن للمؤسسة أن تتبعها. كما سنحاول التعرف على المصادر

## المقدمة

الأساسية لبناء الميزة التنافسية . ثم نحاول تبيان العلاقة التي تربط محاسبة التكاليف بالإستراتيجية التنافسية للمؤسسة، وذلك من خلال توضيح أهم الأساليب والطرق التي يمكن من خلالها لمحاسبة التكاليف ان تدعم بها الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

**الفصل الثالث والأخير:** سنتعرض فيه إلى دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة اللوالب، البراغي والصنابير B.C.R فرع SANIAK. وذلك لمحاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي، والخروج بالاقترحات اللازمة والمناسبة في ضوء ذلك .

### صعوبات الدراسة:

- لقد واجهنا مصاعب عديدة في إعدادنا لهذا البحث، تمثلت في:
- عدم توفر المعلومات اللازمة والضرورية في المؤسسة، وذلك بسبب الأدوار المحدودة التي يهدف إليها نظام محاسبة التكاليف. إضافة إلى عدم وجود قابلية مريحة من المسيرين لإعانة الطلبة.
- عدم وجود دراسات سابقة ( في حدود علمي) تسهل علينا الاسترشاد ببعض المعطيات والمؤشرات.



## الفصل الأول:

مفاهيم أساسية حول المحاسبة ومحاسبة التكاليف

**تمهيد :**

لقد نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية، تلبية لأشكال وحاجات التقدم الاقتصادي والاجتماعي، حيث كانت متطلبات الحياة الاقتصادية والاجتماعية هي المحرك الأول لمناقشة ووضع إطار نظري لأهداف ومبادئ العمل المحاسبي حتى يتلاءم مع الواقع الاقتصادي المتغير. وقد ارتبط التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف في مرحلته المبكرة بالتطور التاريخي للمحاسبة المالية، حيث أظهرت أدبيات المحاسبة المالية في العصر الوسيط بدايات لوعي تكاليفي، وتعتبر محاسبة التكاليف فرعاً من فروع علوم التسيير، ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي، حيث تكون مهمتها تجميع، تحليل، إبراز، ومعرفة مختلف التكاليف.

\_ ومما لاشك فيه أن المحاسبة أصبحت أمراً ضرورياً وحيوياً بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية بغض النظر عن نشاطها وتمثل المحاسبة بما توفره من معلومات أحد أهم المصادر اللازمة لتأكيد قدرة المؤسسة على المنافسة في بيئة الأعمال. كما يعد النظام المحاسبي في أغلبية الدول ( بما فيها الجزائر) يعتمد على المحاسبة العامة ( المالية) التي يجعل منها القانون المحاسبة الرسمية والإجبارية بما يمكن أن تقدمه من دلائل على المتابعة الدقيقة لكل التدفقات الحقيقية والنقدية التي تحدث في المؤسسة ولكن هذا لا يمنع المؤسسات من تبني نظام لمحاسبة التكاليف الذي في غالب الأحيان ما يكون اختياري (ولكن ظروف المنافسة هي التي تفرضه) بما له علاقة مع إستراتيجية المؤسسة الحالية والمستقبلية .

وسنحاول في هذا الفصل تحديد مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بكل من المحاسبة، محاسبة التكاليف والتسيير الإستراتيجي للتكاليف وذلك من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** مراحل تطور الفكر المحاسبي.
- **المبحث الثاني:** ماهية محاسبة التكاليف.
- **المبحث الثالث:** مفاهيم أساسية حول التكلفة، سعر التكلفة والعناصر المكونة لهما.
- **المبحث الرابع:** التسيير الإستراتيجي للتكاليف.
- **المبحث الخامس:** أدوات التسيير الإستراتيجي للتكاليف.

## المبحث الأول: مراحل تطور الفكر المحاسبي.

لقد نشأت المحاسبة وتطورت فروعها بتفاعل عوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب المختص في تقديم المعلومات التي تساعد على معرفة نتائج النشاط الإنتاجي للمؤسسة الاقتصادية خلال فترة معينة، وتحديد مركزها المالي في تاريخ معين ومساعدة الإدارة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية .

### المطلب الأول: المحاسبة في العصور القديمة.

يمكن تقسيم مراحل التطور المحاسبي إلى أربعة مراحل<sup>1</sup>:

أولاً: المحاسبة في العصر القديم والعصر الوسيط .

ثانياً: اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة .

ثالثاً: تطور المحاسبة في الرأسمالية التجارية.

رابعاً: تطور المحاسبة في عصر ما بعد الثورة الصناعية.

#### 1- المحاسبة في العصر القديم:

عندما نفهم المحاسبة على أنها إثبات منظم لنشاط وفعاليات مؤسسات ذات صبغة اقتصادية، نراها قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها، حيث نشأت في حوض البحر المتوسط وكانت مرادفة للعد، والقياس وتقتصر على كشف محاسبية كوسيلة لضبط خزائن وممتلكات الملوك والقيصرة والكهنة، ولمراقبة حركة مخازن المواد الحيوية ففي الاقتصاد الآشوري الموجه مركزياً يرى **Messmer** أن اختراع الكتابة المسماة حوالي 2900 قبل الميلاد من قبل الكهنة تم لإدارة أموال المؤسسات الاقتصادية التابعة للمعابد الدينية .

أما المحاسبة في عهد الفراعنة بمصر فكانت أكثر تطوراً، ويكفي هنا التذكير بقصة سيدنا يوسف عليه السلام التي وردت في القرآن الكريم، حيث احتفظ بالغلة في المخازن لمدة سبع سنوات كاملة.

أما نظام الأعداد الروماني القائم على استخدام الحروف دون وجود منازل قد أعاق تطور علم المحاسبة لمدة طويلة امتدت إلى غاية القرن 15 عشر بعد الميلاد.

#### 2- اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة :

لقد أعادت الحروب الصليبية إيطاليا إلى مكان الصدارة في التاريخ الأوروبي وعرفت الدول الأوروبية عامة بحضارة واقتصاديات الدول العربية في حوض البحر المتوسط، فخلقت قنوات اتصال مع العرب انتقل عبرها على يد التجار وعلماء الرياضيات العرب نظام الأرقام العشري والذي مازال يسمى حتى اليوم بنظام الأرقام العربية ليحل محل النظام الروماني .

ولقد وجدت بواكر مسك الدفاتر التجارية المنتظمة في القرن الثالث عشر، إذ بدأ التجار في المدن الإيطالية وخاصة في "فلورنسة"، بمسك حسابات منتظمة لأهم عمالياتهم التجارية، وأول سجل مسك فقط وفق

<sup>1</sup>- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص: 12- 28 .

النظام العشري، حسب ما هو معروف حالياً، يعود لأحد التجار الفينيسيين عن الأعوام 1436 - 1439 في "فلورنسة"، وتبعتها بعد ذلك المدن الإيطالية الشمالية وبقية الأقطار الأخرى .

إن أول كتاب في الأدبيات المحاسبية يتضمن عرضاً كاملاً لمسك الدفاتر وفق القيد المزدوج واعتمد مرجعاً علمياً وتعليمياً هو كتاب الراهب "لوكا باسيولي" Luca Pacioli الذي نشر في البندقية سنة 1494 تحت عنوان: Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et proportionalita أي مراجعة عامة في الحساب والهندسة والنسب والتناسب.

لم يخترع باسيولي القيد المزدوج، وهو نفسه يعترف بذلك فقد كان القيد المزدوج معروفاً قبل نشره بحوالي قرن ونصف، اعتمد باسيولي في كتابه المصطلح الذي مازال يستخدم حتى يومنا هذا وهو مصطلح "منه-له" debito- credito وشرح باسيولي نظام القيد المزدوج بأن جميع القيود ينبغي أن تثبت بالطريقة المزدوجة، وهذا يعني إذا جعلت شخصاً ما دائناً يجب عليك بالمقابل أن تجعل شخصاً آخر مديناً، وتوصل باسيولي إلى أن قيمة الميزانية ككل يجب أن تساوي الصفر.

### 3- المحاسبة في الرأسمالية التجارية:

في أواخر العصر الوسيط بدأ ينتشر استخدام النقود كمقياس عام للقيمة، وبدأت تظهر وتنتشر سريعاً الرأسمالية التجارية التي تسعى بخطى حثيثة لتحقيق أرباح طائلة عن طريق توسيع التبادل التجاري، في هذه المرحلة ساهمت المحاسبة مساهمة فعالة في انتشار الرأسمالية التجارية إذ قدمت أداة عقلانية تقوم على تكميم الغاية ( الربح) والوسائل ( المشتريات، المبيعات، المصروفات، والإيرادات) بوحدة قياس موحدة ، الأمر الذي سمح ببروز وعقلنة المقولة الاقتصادية المتعلقة بالربح خاصة. و ساعد على الحركة العقلانية ظهور حساب رأسمال بشكل واضح في القرن السادس عشر والمطالبة بإعداد الميزانية العامة للمشروع سنوياً.

### 4- المحاسبة بعد الثورة الصناعية :

إن تطور أساليب الإنتاج الذي اقتضته الثورة الصناعية في بدايتها الأولى تطلب ظهور وحدات إنتاجية كبيرة، وهذا ما أدى إلى ظهور شكل جديد من شركات المساهمة وساعد أيضاً على نجاح هذا الشكل القبول القانوني لمبدأ المسؤولية المحدودة (أدخل هذا المبدأ لأول مرة في إنجلترا 1755م)، فلم يعد مالك المشروع هو مديره، وهذا ما أدى إلى ظهور الشخصية المعنوية وفرض الدورية بالزامية نشر القوائم المالية دورياً، التأكيد على مراجعة الحسابات الخارجية، تعدد مستخدمي وقراء القوائم المالية... الخ.

### المطلب الثاني: تطور محاسبة التكاليف.

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

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق، ص: 33 .

ويعود أصل محاسبة التكاليف إلى الرغبة في حساب تكلفة الإنتاج وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة، ففي نهاية القرن الثامن عشر سنة 1876 م نجد لأول مرة فصل محاسبة التكاليف (المصنع) عن المحاسبة المالية. -إن أهم عرض عملي ومتكامل لأسلوب حساب التكاليف هو كتاب بالفسكي. A Ballewski سنة 1788م باسم "الحساب التكاليفي لمصانع الآلات" وتعود أهمية كتاب بالفسكي إلى الدراسة الواضحة لعلاقة سلوك التكاليف بتغير مستويات التشغيل ونجد أيضا لدى H. Tolkmitt سنة 1794م في كتابه "أسس إدارة المصانع" توجيهات نحو الأهمية الإدارية لحساب التكاليف فهو يصفها بروح المصنع. -كما يظهر لأول مرة في سنة 1799م التفكير التكاليفي الحدي للعالم الألماني شمالنباخ E.Schmalenbach الذي قسم الأعباء إلى أعباء ثابتة ومتغيرة و أوضح في نفس البحث أهمية استبعاد التكاليف الثابتة عند وضع الأسعار واضعا بذلك اللبنة الأولى في نظرية الأعباء المتغيرة.

### 1- بدايات محاسبة التكاليف في أوائل القرن العشرين:

لقد ظهر في ألمانيا عملان كانا مفتاحا لأبحاث مكثفة، الأول سنة 1905 م وهو كتاب ل: F.Leinter "حساب التكلفة الذاتية في المعامل الصناعية" والكتاب الثاني هو عبارة عن دراسة أجريت سنة 1908م عن التنظيم الإداري والمحاسبي وحساب التكلفة الذاتية لإحدى المؤسسات الصناعية في برلين، ولأول مرة تدع فيها إحدى المؤسسات الصناعية تحفظها وتنتشر أسرارها بكل التفاصيل أمام الجمهور.

### 2- محاولات وضع نظرية التكاليف.

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

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

ولقد كان أول اقتراح في فرنسا لتطبيق ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية بعد توزيع الأعباء على مختلف الأقسام التي لها علاقة من خلال النشاط الذي يربطها بالمنتج النهائي كان سنة 1928م، وكانت المسئولة عن هذا العمل لجنة تدعى \*CEGOS واستمر استعمال هذه الطريقة إلى غاية ظهور مخطط محاسبي سنة 1942م حيث كانت التوصيات التي يحملها هذا المخطط فيما يخص محاسبة التكاليف هي استعمال طريقة الأقسام المتجانسة، وبقيت هذه التوصيات سارية المفعول حتى بعد إعادة إعداد المخطط المحاسبي سنة 1982م.<sup>1</sup>

\* CEGOS = Commission d'étude Générales d'organisation scientifique

<sup>1</sup> - درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نفود ومالية، جامعة الجزائر، 2005، ص: 117-118 .

### 3- التطور المهني والأكاديمي للمحاسبة:

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

أ- الثورة الصناعية

ب- ظهور المنظمات و الهيآت المحاسبية المهنية .

ج- مساهمة المنظمات والهيآت المحاسبية المهنية للدول المتقدمة في تطوير علم المحاسبة من خلال الأدوار الكبيرة التي كانت تقوم بها وعلى سبيل المثال<sup>1</sup>:

-معهد المحاسبين المعتمدين في اسكتلندا ICAS .

-معهد المحاسبين المعتمدين في إنجلترا و ويلز ICAEW.

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

-مجلس مبادئ المحاسبة وغيرهم .

حيث عملت هذه المنظمات جميعا على تطوير هذا العلم عبر البحوث والدراسات وتقديم التوصيات و وضع المبادئ المحاسبية التي مكنت علم المحاسبة من مواكبة التطورات الاقتصادية وخدمة الإدارة والمستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى.

د- صدور قوانين ضريبة الدخل .

ر- تعدد أغراض المحاسبة .

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

ل- شركات الأموال.

هـ- إنشاء الأسواق المالية.

و- تطور أنظمة المعلومات .

ي- ازدياد الوعي المحاسبي.

### 4- مراحل تطور مجال تطبيق محاسبة التكاليف:

لقد حددت لجنة المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير FMAC\* المنبثقة عن الفيدرالية الدولية للمحاسبين

. IFA\*\*

أربعة مراحل لتطور وتوسع مجال محاسبة التكاليف.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - أ.د سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، ص:08 .

\* FMAC = Financial and Management Accounting Committee

\*\* IFA = International Federation of accounting

<sup>2</sup>- Charles Horngren, et d'autre, comptabilité de gestion, Traduit par Georges Langlois, 3<sup>e</sup> édition, Pearson Education, Paris, 2006, p :13 .

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

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

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

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

### المطلب الثالث: ماهية علم المحاسبة.

ظهرت تعاريف عديدة لعلم المحاسبة إلا أن المحاولات الجادة لإيجاد تعريف شامل لعلم المحاسبة بدأت حديثاً، وفي هذا المطلب سنحاول التعرض لمختلف المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة ومن ثم نتعرف على أهداف و أنواع المحاسبة.

#### 1- مفهوم علم المحاسبة:

لقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين AICPA سنة 1941م المحاسبة على أنها " الفن المتعلق بتسجيل، تبويب وتلخيص المعاملات والأحداث ذات الطابع المالي بأسلوب ذي دلالة وبصورة نقدية، ومن ثم تفسير النتائج".<sup>1</sup>

أما جمعية المحاسبة الأمريكية AAA لسنة 1966م فقد عرفت المحاسبة على أنها "عملية تحديد، قياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية ليتمكن المستفيدون منها من التصرف في ظل رؤية واضحة".<sup>2</sup>

وبالتمتع في تعريف علم المحاسبة ومسك الدفاتر نلاحظ أن هناك فرقا واضحا بين المحاسبة ومسك الدفاتر، فعلم المحاسبة يقدم تفسيراً للنتائج ويمد صناع القرار بمعلومات و بيانات تتجاوز مسك الدفاتر.

#### 2- أهداف علم المحاسبة:

من خلال التعاريف السابقة يمكن تلخيص عدة أهداف للمحاسبة:

- تجميع، تبويب وتصنيف البيانات المالية للمؤسسة وتقديمها للمستفيدين منها في شكل حسابات.
- عرض البيانات المالية للمؤسسة في صورة تقارير مالية دورية أو غير دورية بهدف استخدامها في المجالات الآتية :

- إدارة المصادر المالية والبشرية للوحدات الاقتصادية .

- المحافظة على أصول المؤسسة .

<sup>1</sup> - سليمان مصطفى اللاهية، مرجع سابق، ص: 11 .

<sup>2</sup> - سليمان مصطفى اللاهية، المرجع نفسه، ص: 12 .

- القيام بوظائف اجتماعية مختلفة لمصلحة المجتمع مثل تقديم الإعانات الحكومية والتحقق من العبء الضريبي.

### 3- أنواع المحاسبة:

نظرا للدور الذي تلعبه المحاسبة على مستوى الفرد والمجتمع في تقديم المعلومات عن أداء المؤسسات الإنتاجية والخدمية سواء تلك الهادفة أو غير الهادفة للربح، ترتب على ذلك ظهور عدة أنواع للمحاسبة تتوافق مع الأهداف الخاصة بكل نوع :

#### أ- المحاسبة الوطنية:

تدرس التدفقات الحقيقية والمالية على مستوى الأمة، تلك التدفقات التي تحدث بين مختلف الأعوان الاقتصاديين.<sup>1</sup>

كما تعرف على أنها " أسلوب حسابي يمكن من إعطاء صورة مبسطة للاقتصاد الوطني عن طريق الأرقام، والمحاسبة الوطنية لا تسجل النشاط الماضي فحسب، بل تقدم التوقعات المستقبلية أيضا وبذلك فإنها تساعد الأجهزة الحكومية المختصة على اختيار السياسة الاقتصادية الواجب إتباعها ".<sup>2</sup>

#### ب- المحاسبة العمومية:

تدرس التدفقات الحقيقية والمالية على مستوى الدولة، الجماعات المحلية وكل الهيئات ذات الطابع الغير تجاري والغير صناعي.<sup>3</sup>

#### ج- محاسبة المؤسسات:<sup>4</sup>

**المحاسبة المالية:** إن المحاسبة المالية تسمى بلغة الأعمال وعلى هذا النحو يمكن النظر إلى المحاسبة على أنها تتميز بلهجات مختلفة، فالمحاسبة المالية ( العامة ) كلهجة تركز على إعداد وتقديم البيانات المالية، الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وتهدف المحاسبة المالية إلى تقديم معلومات مفيدة للأطراف الخارجية، بما في ذلك المستثمرين والدائنين، كما تجدر الإشارة إلى أن المحاسبة المالية تمسك وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما **GAAP**.

**محاسبة التكاليف:** أما اللهجة الثانية للمحاسبة فتتمثل في محاسبة التكاليف التي تستخدم لجمع وتوفير المعلومات المالية والغير مالية التي يكون فيها المستخدمون الداخليين في حاجة إليها، من اجل تحقيق أهداف المؤسسة، التوصل إلى تنفيذ الإستراتيجية التنافسية، التنسيق، تصميم المنتجات. الإنتاج، التسويق، وتقييم الأداء، كما أن محاسبة التكاليف لا تتطلب الالتزام بالمبادئ المحاسبية **GAAP\*** فكل مؤسسة تطبق محاسبة تكاليف خاصة بها تتلاءم مع شكلها، حجمها، أهدافها، وإستراتيجيتها التنافسية.

<sup>1</sup> - محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، ص:2.

<sup>2</sup> - بوري شوقي، مدخل إلى المحاسبة العامة، دار الغرب للنشر والتوزيع، الجزائر ص: 10.

<sup>3</sup> - سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سابق، ص: 13 .

<sup>4</sup> - Kinney Raiborn, *Cost Accounting*, South-Western, Cengage Learning, USA, 2009, p : 2.

\* GAAP = General Ally accepted accounting Principals



## د- المحاسبة التقديرية:

هي تقنية محاسبية تسمح بتقدير تكاليف ونتائج المؤسسة في المستقبل انطلاقاً من معطيات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: ماهية محاسبة التكاليف.

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

#### المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف:

لقد وردت العديد من التعاريف لمحاسبة التكاليف في كتابات الباحثين و سنتناول في هذا المطلب مختلف الجوانب التي تتعلق بمحاسبة التكاليف من خلال تحديد المفهوم، المصطلحات المختلفة، والمجالات الحديثة لمحاسبة التكاليف.

1- تعريف محاسبة التكاليف: يعرف **PCG** لسنة 1982م محاسبة التكاليف على أنها " تقنية

لمعالجة المعلومات من خلال الأهداف التالية:<sup>2</sup>

- معرفة تكاليف مختلف الوظائف المتعلقة بالمؤسسة.
- تحديد قواعد وأسس التقييم لبعض عناصر الميزانية .
- شرح النتائج بحساب مختلف تكاليف المنتجات (سلع وخدمات) ومقارنتها مع سعر البيع الموافق لها.
- وضع التنبؤات المتعلقة بالتكاليف والمنتجات الجارية (تكاليف تنبؤية، موازنات الاستغلال...).
- الإطلاع على ما تحقق فعلاً وشرح الانحرافات الناتجة (مراقبة التكاليف والموازنات...)
- أما المعهد البريطاني لمحاسبة التكاليف فيعرف محاسبة التكاليف على أنها تختص (تهتم) ب: <sup>3</sup>

إثبات، إنشاء *généraler*، عرض، وتفسير المعلومة بشكل ملائم *pertinent* بهدف :

- صياغة الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة .
- تخطيط و مراقبة النشاطات.
- الاستعمال العقلاني للموارد.
- تحسين الأداء و زيادة القيمة
- حماية الاستثمارات المادية والمعنوية.
- تطبيق حوكمة المؤسسة وممارسة الرقابة الداخلية .

<sup>1</sup> - سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سابق ص: 13.

<sup>2</sup> - **Brigitte Doriath, Comptabilité de gestion**, 3<sup>e</sup> édition, Pearson Education, France, 2005, p :1.

<sup>3</sup> - **Charles Horngen et d'autre**, 3<sup>e</sup> édition ,OP cit p:4.

إن التعريفين السابقين يركزان على الأهداف التي ترمي إليها محاسبة التكاليف، باعتبارها تقنية إثبات، عرض، و معالجة المعلومة.

أما ناصر داداي عدون فيعرفها كما يلي: "محاسبة التكاليف هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى المصادر الأخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المرد ودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة.<sup>1</sup>

أما **lazary** فقد عرف محاسبة التكاليف على أنها نظام\* معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة و بطبيعة محيطها الذي يسمح لمسيرى المؤسسة :<sup>2</sup>

- متابعة تطور التكاليف الوسيطة و النهائية.

- فهي إذن تسمح على الإجابة و بشكل دقيق على التساؤلات التالية :

- متى - كيف - وأين يمكن للمؤسسة أن تخلق القيمة ؟

من خلال تفحص التعاريف السابقة لمحاسبة التكاليف يمكن اقتراح التعريف التالي "هي تقنية تهتم بجمع المعلومات المالية و الغير مالية ثم العمل على معالجتها و تفسيرها بهدف خدمة الإدارة ومساعدتها على اتخاذ القرارات المناسبة من جهة، و صياغة استراتيجيتها التنافسية الملائمة من جهة أخرى".

## 2-المصطلحات المختلفة لمحاسبة التكاليف :

رغم اختلاف التسميات، فإن المختصين في المحاسبة يرون أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير و منهم من يرى أن هاتين العبارتين ما هي إلا مرادفات كما يطلق عليها أحيانا بالمحاسبة الصناعية لأنها غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي.

و قد ذكر **lazary** أن مرادفات المحاسبة التحليلية هي :

- محاسبة التكاليف

- محاسبة التسيير .

نشير إلى أننا نستعمل في بحثنا هذا مصطلح محاسبة التكاليف دون التمييز بينه و بين باقي المصطلحات التي ذكرناها.

## 3-محاسبة التكاليف الحديثة :

عادة ما يطلق على محاسبة التكاليف الحديثة بالمحاسبة الإدارية لسبب رئيسي هو أن محاسب التكاليف يتخذ من المدير مستخدما أساسيا للمعلومات المحاسبية أو بمعنى آخر يعتبره المستهلك أو العميل الداخلي له، وإذا كان المدير في كافة أنحاء العالم قد أصبح لديه إحساس وإدراكا متزايدا بأهمية النوعية أو الجودة والتوقيت

<sup>1</sup> -د.ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر ص8.

\* - النظام هو عملية تجميع المعلومات و البيانات من مصادر داخلية و خارجية ثم معالجتها و من ثم توفير المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمسؤولين بمختلف المستويات.

<sup>2</sup> - درحمون هلال، مرجع سابق، ص: 115.

المناسب للسلع والخدمات المقدمة للعملاء، فإن المحاسب الذي يعمل مع هذا المدير قد أصبح هو الآخر لديه حساسية وتفهما لأهمية جودة ومنفعة المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل هذا المدير وضرورة تقديمها له في الوقت المناسب .

كما يعتبر نظام محاسبة التكاليف النظام الرئيسي أو الأساسي الجدير بالثقة والذي يقدم معلومات كمية في كافة المؤسسات تقريبا هذه المعلومات تخدم أغراض أربعة عريضة هي:<sup>1</sup>

**الغرض الأول:** إعداد التقارير الدورية الداخلية لخدمة الإدارة في:

أ- تخطيط ورقابة تكاليف التشغيل.

ب- تقييم أداء كل من العاملين والأنشطة.

**الغرض الثاني:** إعداد التقارير الدورية الداخلية للإدارة عن ربحية المنتجات، العلامات التجارية،

العملاء، قنوات التوزيع... الخ. وهذه المعلومات تفيد في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد وقرارات التنفيذ في بعض الأحيان .

**الغرض الثالث:** إعداد التقارير الغير الدورية الداخلية لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية\* والتكتيكية المتعلقة برسم السياسات العامة والتخطيط الطويل الأجل، وتقديم منتجات جديدة.

**الغرض الرابع:** إعداد التقارير الخارجية من خلال القوائم المالية للمستثمرين و الجهات الحكومية والأطراف الخارجية ( غرض خاص بالمحاسبة المالية).

**المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف.**

بالإضافة إلى الأغراض الأربعة السابقة الذكر لمحاسبة التكاليف، فإن لهذه الأخيرة جملة

من الأهداف الأخرى والتي يمكن حصرها في:<sup>2</sup>

أ- تسمح بتحديد مختلف التكاليف، سعر التكلفة، سعر البيع...

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

ج- مراقبة عملية الاستغلال الداخلي ( مراقبة الميزانية).

د- قياس درجات ومستويات المرد ودية.

هـ- ضبط ورقابة عناصر التكاليف .

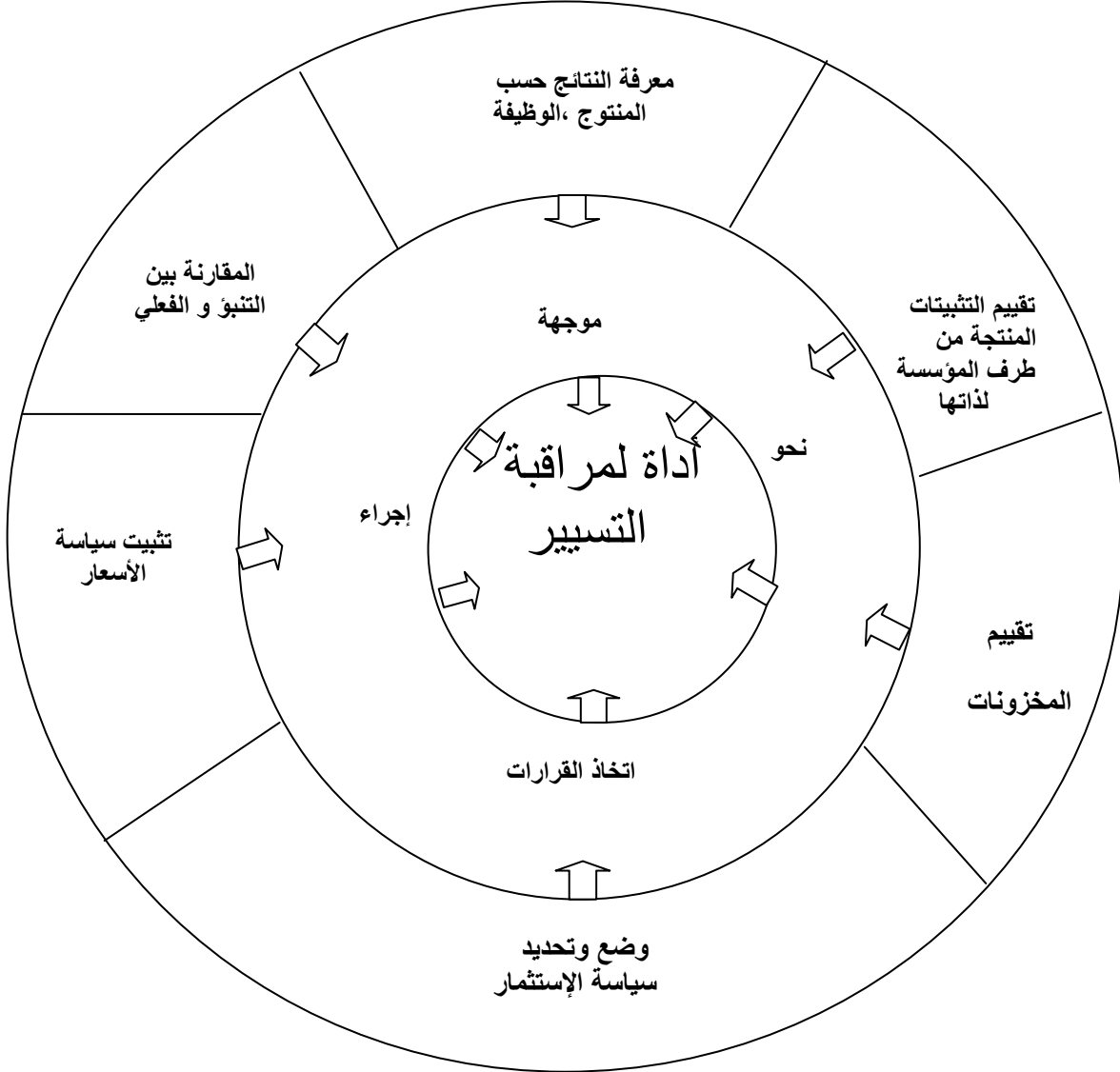
و- مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية وتحليل الانحرافات.

ي- إعداد التقارير لمختلف المستويات الإدارية.

<sup>1</sup> - تشارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف ج1، ترجمة أحمد حامد حجاج، الرياض، السعودية، 2003، ص:20 .  
\* - تتميز هذه القرارات بالتعدد، الغموض، البعد والتأثير الطويلين على المؤسسة، كما تبنى هذه القرارات عادة على معلومات غير مؤكدة وفي ظروف ديناميكية (متغيرة) .

<sup>2</sup> - Abdallah Boughaba, *Comptabilité Analytique d'exploitation*, Berti édition, Alger, 1999,p :40-41.

باختصار لا نبالغ إن قلنا بان محاسبة التكاليف بالنسبة للمسير هي أداة لا يمكن الاستغناء عنها من اجل أن يكون قادر على تحديد المسؤوليات ويمكن أن نلخص هذه الأهداف في الشكل التالي .  
**الشكل رقم 1-1 أهداف محاسبة التكاليف .**



Source :Michel Poirée, Xavier Hubert, la comptabilité analytique outil de gestion, les édition d'organisation paris , 1987 p :32

## 2- وظائف محاسبة التكاليف:

تمارس محاسبة التكاليف تأثيرا على كل من:

التخطيط، الرقابة، اتخاذ القرارات، وذلك من خلال الموازنات والمعطيات المالية الأخرى.

وحسب Horngren فان محاسبة التكاليف تمارس ثلاثة وظائف هامة:<sup>1</sup>

- معالجة المعطيات Traitement des Données : تسجيل المبيعات، المشتريات، تسديد الأجور...

<sup>1</sup> - Charles Horngren et d'autre, Comptabilité de Gestion, op, cit , p :7.

- الإذار Alerte : من خلال الإشارة إلى الفرص والمشاكل التي يجب أن ينتبها لها المسئولون مثل الإبلاغ عن الأسواق التي تعرف نموا سريعا والتي لم تقم المؤسسة بالاستثمار فيها كما ينبغي ...  
- المحاكاة La simulation: تسمح بإجراء تحليل مقارن يمكن المؤسسة من إيجاد أفضل الحلول من أجل تحقيق أهداف المؤسسة مثل مقارنة الامتيازات المالية في حالة امتلاك أسطول لمعدات النقل أو القيام باستئجار هذا الأسطول.

### 3- درجة أهمية المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف:

إن المسيرين لديهم احتياجات متعددة ومتنوعة للمعلومة المحاسبية وهذا ما خلصت إليه دراسة أجريت على 89 مؤسسة من كبرى المؤسسات الفرنسية من قبل: Tort Eric 2000 والتي بينت الاحتياجات الرئيسية للمعلومة المحاسبية من قبل المحاسبين.<sup>1</sup>

#### الجدول رقم 1-1 : درجة أهمية المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف

الاحتياجات التي أعرب عنها المستعملين	هامية	متوسطة	ضعيفة أو عديمة القيمة
آلية المعلومة	38%	22%	40%
إدماج الأنظمة	35%	16%	49%
تنميط وتوحيد المعايير	25%	22%	53%
ملائمة المعلومات للاحتياجات	44%	27%	29%
عمليات الرقابة	23%	25%	52%

Source : Charles Horngren et d'autres, op, cit, p : 14

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف عادة ما تكون ملائمة لاحتياجات مستعمليها من المحاسبين، كما نلاحظ ان دور محاسبة التكاليف في عمليات الرقابة ضعيف أو عديم القيمة حسب نتائج هذه الدراسة.

دراسة أخرى أجريت على 11 مؤسسة فرنسية من قبل: Bescoset Mendoza تبين درجة الرضا حسب المواضيع التي تتناولها المعلومة.

#### الجدول رقم 1-2: درجة رضا مستعملي المعلومة المحاسبية عن المواضيع التي تتناولها

الموضوع	رضا ضعيف	رضا متوسط	رضا عال
المنافسون	35%	46%	19%
تكاليف المنتجات	29%	27%	44%

<sup>1</sup> - Charles Horgren et d'autre, Même Ouvrage :14.

تكاليف الاستغلال	%23	%29	%48
العملاء	%18	%44	%38
العمليات الداخلية	%11	%35	%53

Source : Charles Horngren et d'autres, op, cit, p 14

هذه الدراسة الأخيرة تبين بان المعلومات التي ترد عن المنافسين والعملاء هي بحاجة للتطوير على الأقل في المؤسسات محل الدراسة. كما تبين هذه الدراسة أيضا بان المسيرين الأقل رضا هم المتعلقون بالبحث، والتطوير، المبيعات والتسويق.

#### 4- شروط فعالية محاسبة التكاليف:

- من أجل أن تكون محاسبة التكاليف فعالة يجب أن تتوفر بعض الشروط التالية:<sup>1</sup>
- يجب أن تجيب على الاحتياجات الحقيقية و الفعلية للمسؤولين من اجل تنوير قراراتهم .
- يجب أن تنظم وتوضع حسب الشكل الملائم لكل مؤسسة .
- يجب أن تكون بسيطة، حتى يتمكن كل المسؤولين من فهمها جيدا .
- يجب أن تكون مرنة قادرة على مواكبة التطور، فالمؤسسة هي عبارة عن كيان حي، دائم التحول، فلا يجب إذا على محاسبة التكاليف أن تكون جامدة، لذلك يجب عليها أن تكون قادرة على التأقلم مع الواقع طيلة فترة حياة المؤسسة.
- زيادة على ذلك يجب أن تتوفر بعض الشروط في المسيرين أنفسهم وفي وجهة نظرهم:
- أ- أن يساهموا في التسيير عن قرب .
- ب- أن تكون معارفهم في مجال التسيير بالقدر الكافي.
- ج- أن يحددوا بأنفسهم نموذج لمحاسبة التكاليف والذي يجب أن يكون قادر على التأقلم والتطور حسب احتياجاتهم.

#### المبحث الثالث: مفاهيم أساسية حول الأعباء والتكاليف.

إن مفاهيم ومصطلحات التكلفة تعد ولاشك ذات أهمية في كثير من المجالات بما في ذلك اتخاذ القرارات في كافة أنشطة سلسلة القيمة، كما أن مفاهيم التكلفة و مصطلحاتها تعد ولاشك مفيدة أيضا في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتجات التي يجب أن نركز عليها وكيفية تسعيرها... كما تسمح هذه المفاهيم بالتسيير الاستراتيجي للتكلفة\*، وتحديد تكاليف المخزونات بغرض إعداد التقارير المالية.

<sup>1</sup> - Michel Poirée et Xavier Hubert, op, cit, p :28.

\*-التسيير الاستراتيجي للتكلفة: لا يوجد تعريف متفق عليه لهذا المصطلح إلا أننا سنستخدم هذا المصطلح لوصف ممارسات الإدارة لخفض ورقابة التكلفة بشكل مستمر بهدف إرضاء العميل.

### المطلب الأول: ماهية التكلفة.

لقد وجد هناك اختلاف في التعاريف المتعلقة بالتكاليف والأعباء بين الاقتصاديين والمحاسبين، كما يوجد هناك بعض الخلط بين المصاريف، الأعباء، والتكاليف لذا فمن الضروري قبل الوصول إلى تحديد مفهوم التكاليف وسعر التكلفة التمييز بين هذه المصطلحات.

**1- المصروف:** المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود<sup>1</sup>، والمصروف يقابل الإيراد الذي يعتبر تحصيلًا للنقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة إلا أن هذا ليس ممكنًا إلا في مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى البعيد، نظرًا لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة أي هناك تحمل لمصاريف نظرية قبل وبعد دفعها نقدًا والعكس بالنسبة للإيرادات .

**2- الأعباء:** هي نفقات أو أسباب أخرى تؤدي إلى نقص في الأصول<sup>2</sup> ( انخفاض في التثبيات، نقص في المخزونات، المدينون ...) ولا يكون لها مقابل في ارتفاع الثروة ( زيادة في الأصول أو انخفاض في الديون).

إن العبء يتقابل مع الناتج اللذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء استهلاك البضائع، المواد، ومخصصات الإهلاك... ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها صفة غير مادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم<sup>3</sup>. إذن فإن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج عن أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة فهناك إذا فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس التسجيل للأعباء، إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء ( نظرياً ) وليس على أساس صرفها حيث أن هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها الأعباء .

**3- تعريف التكلفة:** حسب المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982م " تمثل قيمة الأعباء المتعلقة

بعنصر محدد في المخطط المحاسبي<sup>4</sup>.

والتكلفة تعرف من خلال الخصائص التالية:

• **مجال تحديد ( تطبيق ) التكاليف:** يمكن تحديد التكاليف على عدة وحدات أو أجزاء من المؤسسة

فنجد مثلاً :

- التكلفة حسب كل وظيفة أو كل مركز مسؤولية.

- التكلفة حسب وسائل الاستغلال.

- التكلفة حسب كل منتج.

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 13 .

<sup>2</sup> - Charles Horngren et d'autre, 3<sup>e</sup> édition ,op, cit, p :32.

<sup>3</sup> - ناصر دادي عدون، المرجع نفسه، ص: 14.

<sup>4</sup> - Abdelah Boughaba, op, cit, p :5 .

• **المحتوى أو المضمون:** يمكن حساب التكاليف لمرحلة معينة إما بإدماج كل أعباء المحاسبة المالية، سواء بإجراء أو عدم إجراء تعديلات عليها أو بإضافة أعباء أخرى، سواء بإدماج جزء فقط من هذه الأعباء، في الحالة الأولى نتكلم عن التكاليف الكلية، أما في الحالة الثانية فننتكلم عن التكاليف الجزئية.

• **فترة الحساب :** يمكن أن تحسب بعديا *Postérieurement* وتسمى بالتكاليف المحققة *Préétabli*. إما قبلها *Antérieurement* وتسمى بالتكاليف المسبقة.

أما **علي رحال** فيعرف التكلفة على أنها "مجموعة المصاريف أو الأعباء بحيث تعبر عن بلوغ مرحلة معينة من النشاط الاقتصادي<sup>1</sup> مثل تكلفة الشراء...".

كما تعرف التكلفة على أنها تضحية مادية أو اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل بمعنى استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على الموارد الاقتصادية في الحاضر والمستقبل<sup>2</sup>، من خلال هذا التعريف يمكن أن نستنبط أركان ثلاثة يجب توافرها لكي يتحقق هذا المفهوم:

أ- التضحية المادية أو استنفاد الموارد الاقتصادية.

ب- الاختيار في قرار التضحية أو الاستنفاد.

ج- هدف، أو نية، أو الرغبة في الحصول على منفعة مادية أو مورد اقتصادي آخر في الوقت الحاضر أو المستقبل.

وتتيح هذه الأركان الثلاثة لمفهوم التكلفة إمكانية التفرقة أو الفصل بينها وبين مفاهيم أخرى كالخسارة أو التبرع أو الضريبة أو المصروف، فالتضحيات المعنوية أو الغير قابلة للقياس المادي لا تدخل في إطار مفهوم التكلفة، بل أنها لا تدخل في إطار أي من المفاهيم الأخرى كالخسارة... و من ثم فان شرط أو ركن مادية التضحية أو الاستنفاد يعتبر شرطا جوهريا في مفهوم التكلفة أما ركن الاختيار فانه يعتبر ضروريا للتفرقة بين التكلفة والضريبة.

أما فيما يتعلق بركن الهدف أو القصد من التضحية، فان هذا الركن يعطي مجالا للتفرقة بين التكلفة والتبرع من ناحية وبين التكلفة و الخسارة من ناحية أخرى، فإذا كان القصد هو تحقيق منافع غير مادية سواء في الحاضر أو المستقبل فان التضحية المادية تأخذ صفة التبرع.

أما إذا لم تحقق التضحية أي منفعة مادية فانه يترتب على ذلك تحول التكلفة إلى خسارة، كذلك إذا كانت هذه التضحية المادية طبيعة جبرية وعدم ارتباطها بمنافع مادية في الحاضر أو المستقبل فإنها تصبح خسارة وقت تحقيقها ويبدو الفرق بين هذا المفهوم الأخير وسابقه واضحا من حيث توقيت تحقق الخسارة ففي الحالة الأولى نكون بصدد تكلفة تحولت إلى خسارة في حين أنه في الحالة الثانية نكون أمام خسارة واقعة لحظة التضحية، ولعل الحالة الأولى هي ما نهتم به في مجال محاسبة التكاليف، أما فيما يتعلق بالتفرقة بين التكلفة والمصروف فان الواقعة المحددة لهذه التفرقة هي نقطة المقابلة مع الإيرادات لحظة قياس الدخل ومعنى ذلك أنه

<sup>1</sup> - علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1999، ص: 4.

<sup>2</sup> - السيد عبد المقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، 1999، ص: 51-52.



عند مقابلة الإيرادات بالتكاليف لقياس صافي الدخل، تتحول التكلفة إلى مصروف أو يتحول الفائض منها عن الإيرادات إلى خسارة، لأنه في هذه اللحظة فقط يمكن التعرف عن المنافع المادية المتحققة من وراء التكلفة، فإذا تجاوزت قيمة المنافع التكاليف كان الناتج دخلا صافيا .

### 3-1- كيف يتحول العبء إلى تكلفة: يصبح العبء تكلفة إذا خضع إلى عملية التوزيع répartition<sup>1</sup>.

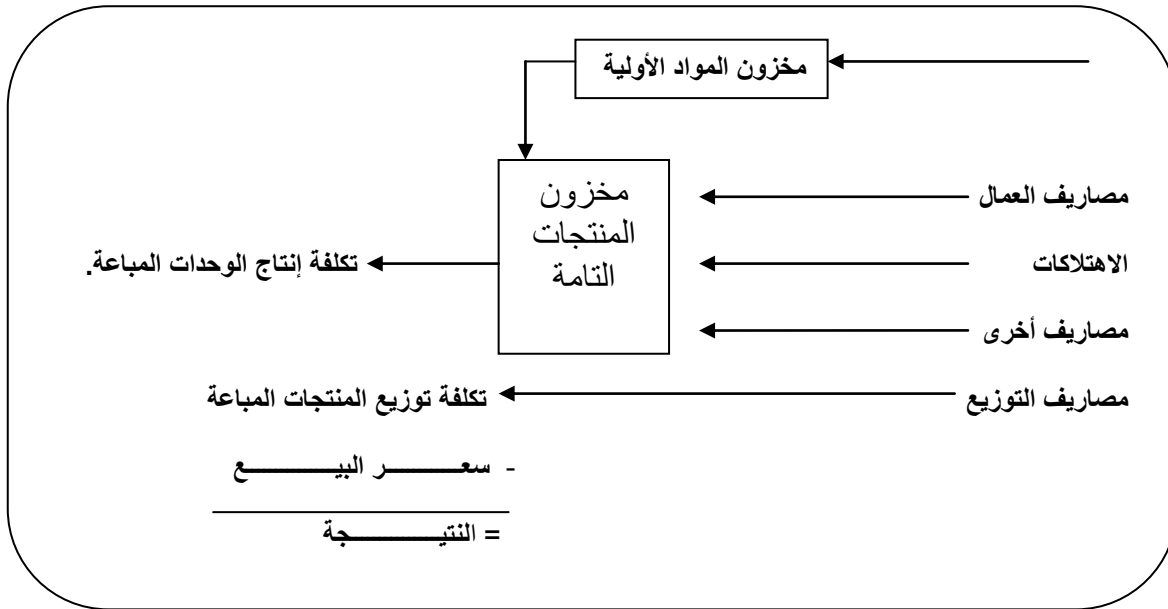
فالتكلفة بمعنى آخر ما هي إلا عن عبئ أو مجموع الأعباء الموزعة.

### 4- مفهوم سعر التكلفة:

في لغة محاسبة التكاليف لا تعتبر التكلفة مرادفا لسعر التكلفة ( التكلفة النهائية) Prix de revient حيث يعرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1982 هذه الأخيرة على أنها " كل التكاليف التي تتعلق بمنتج أو خدمة ما حتى مرحلته النهائية، بما في ذلك تكاليف التوزيع"<sup>2</sup> ويوضح هذا التعريف أن سعر التكلفة يشمل مجموع التكاليف المحاسبية المعتبرة التي تكون عناصر تكلفة المنتج لهذا يجب أن نفرق بين:

- تكاليف الإنتاج: والتي تحمل لمجموع الوحدات المنتجة خلال الفترة.
- تكاليف التوزيع: التي تحمل فقط لمجموع الوحدات المنتجة والمباعة، ويمكن تباين كيفية حساب سعر التكلفة من خلال الشكل البياني التالي:

### الشكل رقم: 1-2 العلاقة بين سعر التكلفة، تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج



المصدر : بومعروف إلياس، دور محاسبة التكاليف في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع تقنيات التسيير، تخصص محاسبة، 2002، ص: 22 .

<sup>1</sup> - Abdelkrim Toudjine, op,cit, p :54 .

<sup>2</sup> - Henri Culman, La Comptabilité analytique, Presse Universitaire de France, 1973, p :10 .

إذا بعبارة أخرى فإن سعر التكلفة لمنتج ما، أو خدمة معينة هو كل ما يكلفنا هذا المنتج إلى غاية وصوله إلى المرحلة النهائية ( وصوله للمستهلك ) ، فإذا كانت المؤسسة تنتج منتج واحد أو مجموعة متجانسة من المنتجات والتي يمكن أن نضعها في نفس العائلة ، فإن حساب سعر التكلفة في هذه الحالة لا نجد فيه أي صعوبة ومن السهل جدا تحديد :

-تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع.

أما إذا كان نشاط المؤسسة معقد، فإن العملية الإنتاجية والتجارية غالبا ما تكون مترابطة ومتداخلة في بعضها البعض وبالتالي فإن سعر التكلفة يظهر نتيجة حسابات شائكة، وذلك باستعمال مجموعة من الفرضيات و التقريبات أقل ما يقال عنها أنها كيفية، تحكيمية<sup>1</sup>، و arbitraires وبالتالي يمكن القول أن :

-لا وجود لسعر تكلفة مطلق.

-حسابات سعر التكلفة دائما ما تركز على فرضيات تتعلق بالنشاطات وعلى فرضيات أخرى مرتبطة بالتوزيع.

#### 5 - مصطلحات تتبع وتحميل (تخصيص) التكلفة :

إن تحميل التكلفة يمثل مشكلة لا مفر منها في المؤسسات وبالنسبة لكافة الأعمال المحاسبية تقريبا، فكيف يتم تحميل تكاليف الخدمات المشتركة بين الإدارات والأقسام ؟ .

وكيف يتم تحميل تكاليف المعدات والتسهيلات الطبية والعاملين بالمستشفى؟ وكيف يتم تحميل التكاليف الإضافية والصناعية بين المنتجات الفردية بالمؤسسات المتعددة الجنسيات؟.

-إن الإجابة على مثل هذه الأسئلة لا شك صعبة ، فالإجابات نادرا ما تكون صحيحة أو خاطئة بشكل واضح أو قاطع.

ومع هذا سنحاول التعرض لتحميل (تخصيص) التكلفة وفهم أبعاد هذه الأسئلة، حتى ولو كانت الإجابات تبدو غامضة في بعض الأحيان.

-لا زالت المصطلحات المتعلقة بتخصيص التكلفة محل خلاف بين المؤسسات والمراجع العلمية المختلفة، وعليه فإننا يجب أن نتوخى الحذر عند استخدام هذه المصطلحات في التطبيق العملي وعلى أية حال فإن أهم المصطلحات المستخدمة هي<sup>2</sup> :

**غرض التكلفة** objet de coût : هو أي شيء نرغب في قياس تكاليفه بشكل مستقل.

**التكاليف المباشرة لغرض التكلفة** Les charges directes relatives à un objet de coût : وهي التكاليف

التي يمكن أن ترتبط بغرض التكلفة ارتباطا مباشرا وواضحا، بحيث يمكن تتبعها اقتصاديا<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Michel Poirée - Xavier Herbert ,op , cit , p :65.

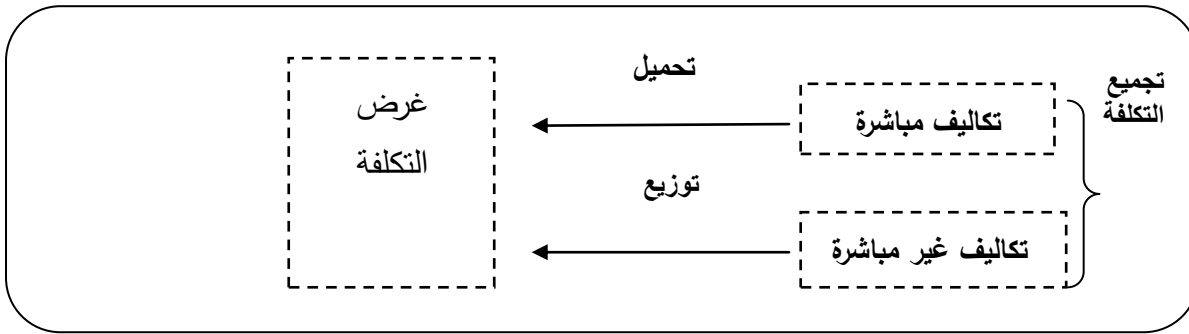
<sup>2</sup> تشارلز هونجرن وآخرون ، ج2، مرجع سابق، ص: 784 .

<sup>3</sup> Charles Horngren et d'autre, 3<sup>ème</sup> édition ,op, cit, .2006, p :33.

التكاليف الغير مباشرة لغرض التكلفة Les charges indirectes relatives à un objet de coût: وهي التكاليف المرتبطة بغرض التكلفة ولكن هذا الارتباط لا يمكن تحديده اقتصاديا بوضوح، يتم توزيع هذه التكاليف على أغراض التكلفة من خلال المراوغات المحاسبية المختلفة<sup>1</sup>. فالمسؤولين الإداريين يفضلون أن تكون قراراتهم مبنية على التكاليف المباشرة هي أكثر موضوعية من التكاليف الغير مباشرة ويمكن أن نلخص هذه العلاقة في الشكل الموالي:

### 1-5 تحميل وتوزيع الأعباء: Affectation et répartition des charges

إن تحميل الأعباء هو التسجيل المباشر لها في غرض التكلفة بدون أي عمليات حسابية وسيطة، أما توزيع الأعباء فهو تسجيلها عن طريق تقسيم الأعباء على أغراض التكلفة باستعمال عمليات حسابية وسيطة . الشكل رقم 1-3: العلاقة بين الأعباء وأغراض التكلفة



Source : Charles Horngren et d'autre, 3<sup>e</sup> édition, op, cit, p :34

من خلال الشكل السابق نلاحظ كيف أن التكاليف المباشرة تحمل مباشرة إلى غرض التكلفة أما التكاليف الغير مباشرة فيتم توزيعها ( تقسيمها ) على أغراض التكلفة والجدول الموالي يوضح بعض الأمثلة لأغراض التكلفة.

### الجدول رقم: 1-3 أمثلة لأغراض التكلفة:

غرض التكلفة	مثال
* سلعة	* دراجة
* خدمة	* الطيران من الجزائر إلى لندن
* مشروع	* تعبيد طريق أو تشييد نفق
* عميل	* كافة المنتجات المباعة لعميل معين
* العلامة التجارية	* شركة ببسي كوكا تحت اسم ببسي
* قسم أو إدارة	* إدارة الشؤون القانونية، أو إدارة الشحن
* نشاط	* اختبار مستوى جودة جهاز معين
* برنامج	* البرنامج الرياضي بالجامعة

المصدر: تشارلز هورنجرن و آخرون، ج1، مرجع سابق، ص: 5.

<sup>1</sup> Charles Horngren , op, cit\_ p :33

## 5-2 معايير ترشيد قرارات تخصيص التكلفة :

دور المعايير شائعة الاستخدام، هناك أربعة معايير لترشيد القرارات المتعلقة بتخصيصات التكلفة وعلى المدير أن يختار المعيار المناسب لتنفيذ هذا التخصيص في بحثنا هذا سنركز على أفضلية معيار السبب - النتيجة ومعيار المنافع المدركة، خاصة عندما يكون الغرض من تخصيص التكلفة مرتبطا بقرار اقتصادي أو بأغراض التحفيز .

أما معيار المنافع المدركة أو المحققة ومعيار العدالة والإنصاف فتذكر في بعض الأحيان في القوانين المنظمة للشراء الحكومي.

أ- **السبب-و النتيجة:** إن المدير يكون بوسعه استخدام هذا المعيار، لتحديد المتغير أو المتغيرات التي تسبب استخدام الموارد فعلى سبيل المثال، قد نجد أن المدير ربما يستخدم سمات الاختبار كمتغير سببي عند تخصيص تكاليف اختبار الجودة للمنتجات و تخصيصات التكلفة على أساس معيار السبب- النتيجة من المحتمل أن تكون الأكثر مصداقية و ثقة بالنسبة لأفراد التشغيل.

ب- **المنافع المدركة أو المحققة:** و يكون المدير بوسعه استخدام هذا المعيار لتحديد المستفيدين من مخرجات غرض التكلفة، و بالتالي فإن تكاليف هذا الغرض للتكلفة يتم تخصيصها بين هؤلاء المستفيدين على أساس المنافع التي يدركها أو يحققها كل منهم....

فعلى سبيل المثال فإن برنامج الإعلان عن المؤسسة ككل الذي يكون من شأنه الترويج وتحسين صورة المؤسسة بشكل عام وليس الترويج لمنتج معين أو محدد، قد يتم تخصيص تكاليفه على أساس مبيعات كل قسم، بحيث يتحمل القسم الأعلى مبيعات نصيب أعلى من تكاليف هذا الإعلان والمنطق من وراء هذا التخصيص هو الاعتقاد أن القسم الأعلى مبيعات استفاد من هذا الإعلان أكثر من أي قسم آخر حقق مبيعات أقل.

ج- **العدالة أو الإنصاف :** هذا المعيار غالبا ما يذكر في العقود الحكومية عندما تكون تخصيصات التكلفة وسيلة لتحديد السعر المرضي للحكومة و مورديها و التخصيص يكون هنا وسيلة معقولة و عادلة لتحديد سعر البيع في مثل هذه الأحوال، إلا أننا نجد بالنسبة للكثير من قرارات التخصيص أن مثل هذه العدالة إنما تمثل هدفا ساميا و نبيلاً أكثر منه معيارا علميا.

د- **القدرة على التحمل:** و يقضي هذا المعيار بتخصيص التكاليف على أساس قدرة غرض التكلفة على تحملها، فعلى سبيل المثال فإن تخصيص مرتب المدير العام يتم على أساس دخل التشغيل لكل قسم، أخذا بمنطق أن الأقسام الأكبر ربحية تكون أكثر قدرة على استيعاب تكاليف الإشراف العام لهذا المدير.

## 6- محركات التكلفة و تسيير التكلفة:

- إن الجهود المبذولة في السعي نحو التخفيض المستمر للتكاليف أدى إلى بروز مشكلتين

كبيرتين<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> Charles Horngren et d'autre, 3ème édition ,op, cit, p :32.

أ- الإبقاء فقط على الأنشطة التي تضيف قيمة، بمعنى آخر تلك الأنشطة التي يرى العملاء أنها تضيف منفعة، قيمة للسلع أو الخدمات التي يشترونها.

ب- تسيير (إدارة) محركات أو مسببات التكلفة للأنشطة التي تضيف قيمة بكفاءة.

- محرك أو مسبب التكلفة هو أي عامل يؤثر في التكلفة الكلية لغرض التكلفة، بمعنى أن التغيير في محرك التكلفة يسبب التغيير في إجمالي التكلفة المرتبطة بغرض التكلفة.

و يبين الجدول رقم 1-4 بعض الأمثلة لمحركات التكلفة المرتبطة بوظائف سلسلة القيمة\* كما أنه هناك من يميز بين محرك التكلفة و محرك النشاط، حيث يقصد بهذا الأخير الحدث الذي يولد النشاط<sup>1</sup> أما محرك التكلفة كما عرفه Porter يتمثل في الأسباب الهيكلية لتكلفة النشاط مثل اقتصاديات الحجم، منحى التعلم...

الجدول رقم 1-4 : أمثلة لمحركات التكلفة و المرتبطة بوظائف سلسلة القيمة

الوظيفة	محرك التكلفة
* البحث و التطوير	- عدد مشاريع البحث. - عدد ساعات العمل للمشروع. - التقنيات المعقدة للمشروع.
* مكتب دراسات و تصميم المنتجات و الخدمات و العمليات	- عدد المنتجات محل الدراسة. - مكونات المنتج الواحد. - عدد ساعات العمل في مكتب الدراسات.
* الإنتاج	- عدد الوحدات المنتجة. - تكاليف اليد العاملة المباشرة للمنتج - عدد الأوامر المرتبطة بتغيير عملية الإنتاج.
*التسويق	- عدد المؤسسات الإشهارية. - عدد البائعين. - رقم الأعمال.
*التوزيع	- عدد المواد المباعة. - عدد العملاء. - وزن المواد المباعة
* ما بعد البيع	- عدد طلبيات الخدمة. - ساعات العمل للخدمة.

\* سنتناول مفهوم سلسلة القيمة لاحقاً.

<sup>1</sup> Yves de rongé ,Karin cerrada . contrôle de gestion , Pearson éducation ,France,2005,p :3

- عدد الأغراض و الأشياء المعالجة .

Source :Charles Horngren et d'autre ,3<sup>ème</sup>, op, cit, p :32

### المطلب الثاني: تصنيف الأعباء.

إن اصطلاح العبء بحد ذاته لا يدل على مضمون معين لذلك يجب أن يقرن بشيء ما بحيث يعطيه معنى محدد أو خصائص تميزه عن غيره من مصطلحات التكلفة، لذا يتطلب الأمر تصنيف هذه التكاليف ضمن فئات متجانسة، إذ يمكن هذا التصنيف المسيرين من الحصول على معلومات هامة من أجل الرقابة و اتخاذ القرارات و معرفة تطور كل عنصر من عناصر التكلفة و مدى تأثيره على أنشطة المؤسسة، كما يستعمل هذا التوزيع في طرق حساب التكاليف المعروفة ( الطرق الكلية الجزئية، و الطرق التقديرية) .  
إن مفهوم التكاليف من وجهة نظر العناصر الطبيعية المكونة للتكلفة يقودنا إلى التقسيم الطبيعي لعناصر التكاليف.

#### 1- تصنيف الأعباء حسب طبيعتها<sup>1</sup>:

هذا التصنيف حسب الطبيعة يضعه أو يمليه النظام المحاسبي المالي وحسب PCG، يفترض عدم وجود أي عبء مسجل خارج المجموعة (6)، لكن يمكن أن نجد بعض المصاريف و الأعباء المسجلة و التي لا تخص نشاط المؤسسة<sup>2</sup>.

- اعباء المواد: ينصب مفهوم المواد على كل من المواد الأولية و الخامات و المواد نصف مصنعة....، كما يطلق على هذا النوع من التكاليف "المستلزمات السلعية"، و يقصد بها كافة العناصر التي يمكن اقتناؤها و التعرف عليها بصورة مادية ملموسة، و استخدامها في الفترة القصيرة في العملية الإنتاجية<sup>3</sup>.  
كل مؤسسة حتى و إذا كانت تستعمل الآلات بشكل واسع، فلا بد لها من يد عاملة تتلقى أجرة.  
- جزء من اليد العاملة يشارك أو يؤثر بطريقة مباشرة في المهام المرتبطة بتصنيع المنتجات و الطلبيات، و يتعلق الأمر هنا باليد العاملة المباشرة MOD\* .  
و الجزء الآخر غالبا ما لا يكون مهما، و يتعلق الأمر بالمهام الثانوية، مثل التحضير، التنظيف، المراقبة... فهي تعتبر يد عاملة غير مباشرة MOI\*\*<sup>4</sup>.

-المصاريف العامة: إضافة إلى عنصر المواد و الأجور تعتبر المصاريف العامة أمرا ضروريا لاستكمال الدورة الإنتاجية و التسويقية للمنتجات و يشمل هذا العنصر مجموع المصاريف العامة لمختلف المصالح و وظائف المؤسسة مثل: مصاريف الإيجار، التأمينات، الكهرباء و الغاز<sup>1</sup>...

<sup>1</sup>- Abdelkrim Toudjine, op, cit, p : 33

<sup>2</sup> - Henri culman, op, cit ,p :32

<sup>3</sup> - السيد عبد المقصود ديبان، مرجع سابق، ص: 54

\* MOD : main d'œuvre directe de production

<sup>4</sup> -Michel. P. et Xavier. H, op, cit,p : 93

\*\* MOI : main d'œuvre indirecte.

## 2- تصنيف الأعباء حسب علاقتها بوحدة المنتج:

الأعباء المحملة يمكن أن تفسر على أنها<sup>2</sup>:

- عناصر مباشرة.

-عناصر غير مباشرة.

أ- الأعباء المباشرة: و هي مجموع النفقات التي تخص منتج واحد أو مجموعة منتجات و التي يمكن تحميلها بطريقة ممكنة و سهلة و مباشرة، و يمكن القول بأن التكاليف المباشرة هي مبالغ المحاسبة المالية و التي يمكن أن تمر مباشرة من المحاسبة المالية إلى سعر التكلفة لأن طبيعتها تضمن لنا ارتباطها الحصري<sup>3</sup>. مثل اهتلاك معدات تستعمل من طرف مركز نشاط واحد من أجل منتج واحد فعندما نقوم في مؤسسة ما بإنتاج وتسويق أكثر من منتج واحد، فإن خاصية الأعباء المباشرة أو الغير مباشرة تظهر، وبالتالي فإن السؤال الذي يجب أن يطرح هو: هل أن تخلي المؤسسة على منتج معين سيؤدي إلى إقصاء بعض الأعباء؟ فالأعباء التي تختفي مباشرة بسبب التخلي عن ذلك المنتج تعتبر تكلفة مباشرة لهذا المنتج، "تعتبر تكلفة مباشرة مرتبطة بمنتج ما في حالة ما إذا كان هذا الأخير هو المسبب لهذه التكلفة، بالدرجة الأولى بدون غموض، وبدون أي تردد، في ظل وجود هذا المنتج بالذات"<sup>4</sup>.

### ب-الأعباء الغير مباشرة:

الأعباء الغير مباشرة هي الأعباء التي ترتبط بمجموعة من المنتجات جملة واحدة<sup>5</sup>، وبالتالي فإن وجود أو غياب هذه الأعباء لا يرتبط بالتخلي أو الاحتفاظ بمنتج ما. كما أن هذه التكاليف لا يمكن تحميلها لمنتج أو طلبية معينة إلا من خلال مراوغة حسابية من خلال مفاتيح محددة مسبقا<sup>6</sup>.

## 3-معايير تصنيف الأعباء إلى أعباء مباشرة أو غير مباشرة:

هناك العديد من المعايير التي تدخل في تصنيف الأعباء إلى أعباء مباشرة أو غير مباشرة<sup>7</sup>:

### 1-3 أهمية العبء المعني: من أجل تحديد العلاقة بين العبء والغرض، فإن تكاليف معالجة

المعلومات يجب أن تكون مقبولة، بحيث لا تتجاوز تكاليف معالجة هذه الأعباء، العبء نفسه (في حالة مبلغ العبء غير مؤثر بما لا يبرر إهدار الوقت والمال من أجل معالجته) وبالتالي في هذه الحالة فإن العبء يعتبر غير مباشر.

<sup>1</sup> - بومعارف الياس، مرجع سابق، ص: 24

<sup>2</sup> - Pierre Lauzel, comptabilité analytique, et gestion, 3<sup>ème</sup> édition, édition, sirey, p : 52

<sup>3</sup> - Henri culman, op ,cit ; p : 34

<sup>4</sup> Adnen Ben Fadhel, comptabilité analytique, centre de publication universitaire ,2003 ,p :10

<sup>5</sup> Adnen Ben Fadhel \_même ouvrage .

<sup>6</sup> Abdelkrim Toudjine ,op ,cit p:37.

\*أول من طرح مشكلة المعالجة المحاسبية للتكاليف غ،م Detoef في كتابه le problem du prix منذ 60 سنة.

<sup>7</sup> - Charles, Horngren et d'autre, 3<sup>e</sup> edition, op,cit,p :35

### 3-2: التقنيات المتوفرة من أجل تسجيل المعلومات :

إن التطور التقني قد أدى إلى زيادة الحالات التي يعتبر فيها العبء عبئاً مباشراً فعلى سبيل المثال codes barres تسمح للكثير من المؤسسات بتحميل العديد من اللوازم لتكلفة المنتج بطريقة مباشرة وهذا ما لم يكن متاحاً من قبل حيث كانت تعتبر هذه الأعباء غير مباشرة.

### 3-3: التهيآت والتركيبيات:

يمكن للتهيآت والتركيبيات أن تؤثر على تصنيف الأعباء فعلى سبيل المثال المحلات التي تخصص فقط لمنتج أو عميل محدد.

### 3-4: عقد اتفاقيات:

يمكن لعقد معين أن يشترط بأن يخصص مكون معين لصناعة منتج محدد، نتيجة لذلك فإن أعباء هذا المكون تعتبر أعباء مباشرة لذلك المنتج.

من خلال تناولنا لمختلف معايير التصنيف وللعلاقة بين الأعباء وأغراض التكلفة. ولحد الآن نلاحظ أن العبء يمكن أن يكون في نفس الوقت مباشراً أو غير مباشر ، لان تصنيف العبء إلى عبئ مباشر أو غير مباشر يرتبط بغرض التكلفة، فعلى سبيل المثال أجرة مسؤول ورشة تركيب عند مؤسسة Renault يعتبر كعبء مباشر بالنسبة لورشة التركيب وعبء غير مباشر بالنسبة لسيارة Laguna .

### 4- تصنيف الأعباء حسب علاقتها بحجم النشاط:

يصنف هذا النوع حسب درجة تغير ثبات التكلفة مع حجم النشاط.

### 4-1 الأعباء المتغيرة:

الأعباء المتغيرة هي الأعباء التي يتغير إجمالها بشكل نسبي مع التغير في محرك التكلفة<sup>1</sup>. من خلال هذا يظهر لنا جلياً في الواقع أن:

- الأعباء المتغيرة لا تتغير كلها مع نفس العامل (حجم النشاط) فاستهلاكات المواد الأولية تتغير مع تغير الوحدات المنتجة ، أم استهلاكات الطاقة فإنها تتغير مع تغير زمن تشغيل الآلة،... وهكذا فعند تحليل الأعباء المتغيرة charges variables فإن الدراسة تنصب على إجمال العبئ الذي يتغير بشكل طردي ونسبي ومباشر مع المتغيرات في محركات (مسيبات) التكلفة (حجم النشاط) لان تكلفة الوحدة من محرك التكلفة لا تتغير<sup>2</sup>.

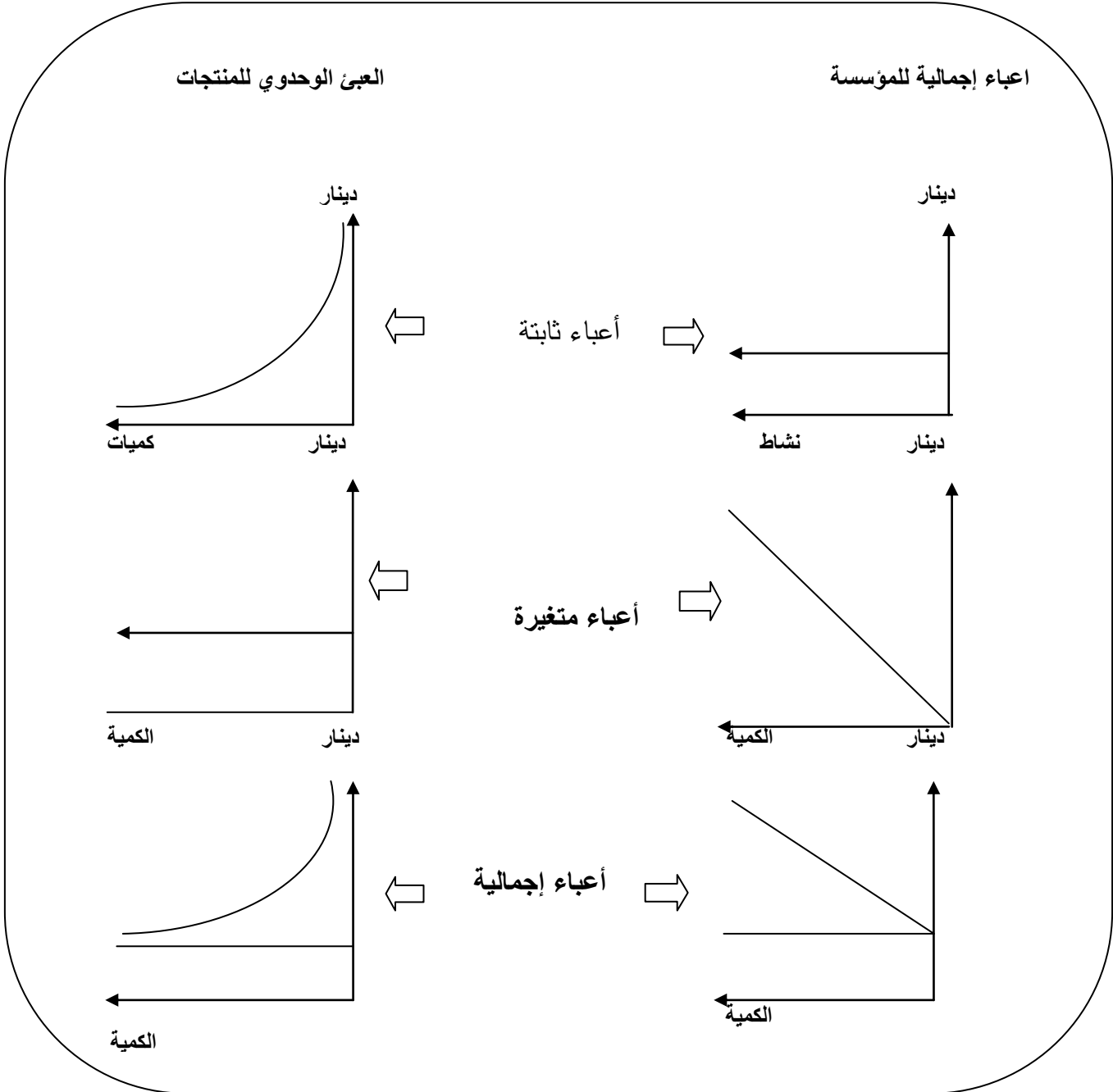
ويمكن توضيح هذه العلاقة من خلال الأشكال البيانية التالية:

<sup>1</sup> تشارلز هونجرن وآخرون، ج1، مرجع سابق، ص: 57

<sup>2</sup> -Michel. P. et Xavier. H, op, cit , p :53



الشكل رقم 1-4: تصنيف الأعباء



Source : Michel .P . Xavier .H .op , cit , p :52.

2- الأعباء الثابتة: هي الأعباء التي لا يتغير إجمالها من أجل مدة معينة و مستوى نشاط محدد

(سقف).<sup>1</sup>

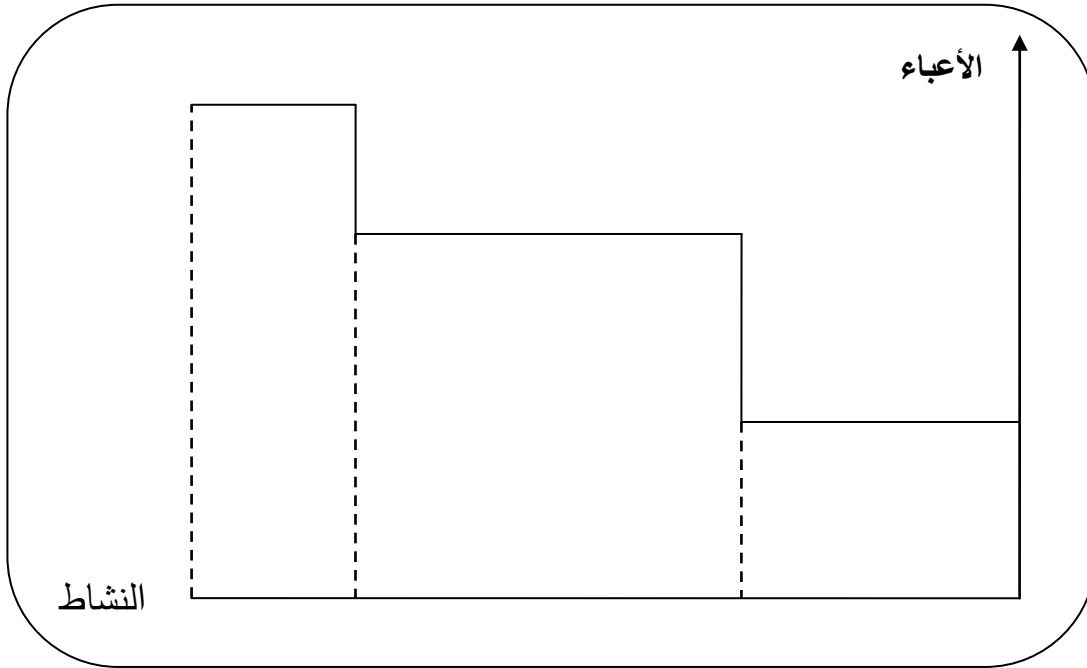
إن التكاليف الثابتة في الواقع ليست ثابتة بشكل دقيق على الإطلاق لأنها في الحقيقة تتغير لكن عامل

التغير (محرك التكلفة) ليس من نفس الطبيعة التي يكون عليها الحال في الأعباء المتغيرة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Yves de rongé ,Karin cerrada , contrôle de gestion , Pearson éducation ,France,2005,p :7.

<sup>2</sup> Pierre Lauzel, op ,cit , p :53

الشكل رقم 1-5: الأعباء الثابتة أو الأعباء الهيكلية



Source : Michel .P. Xavier .H . op , cit , p :54

#### 3-4 فروض أساسية:

إن تعريف الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة إنما يتم في ضوء عدة فروض أساسية هي<sup>1</sup>:  
أ-تعريف الأعباء: كأعباء ثابتة أو متغيرة في علاقتها بغرض محدد للتكلفة مثل: السلع، الخدمات، المشاريع، العملاء، الأنشطة...

ب-يجب أن يكون نطاق أو مدى الفترة الزمنية محددًا، فلو فرضنا أن مؤسسة جنرال إلكتريك تدفع إلى مؤسسة تصميم المنتج 1000.000 دولار في السنة مقابل استخدامها لتصميم وحدة التبريد في إنتاج ثلاثيات مؤسسة جنرال إلكتريك وفي نهاية السنة فإن العقد سيعاد النظر فيه ، في هذه الحالة سنجد أن مبلغ 1000.000 دولار كأعباء تصميم المنتج يعد أعباء ثابتة في السنة الحالية لكن لو يتم تعديل العقد في السنة الثالثة بحيث تصبح مؤسسة جنرال إلكتريك، تدفع 20 دولار مقابل الثلاثة المنتجة لمؤسسة تصميم المنتج ، في هذه الحالة فإن أعباء تصميم المنتج تكون أعباء متغيرة في ذلك الوقت.

ج- إجمالي الأعباء يأخذ الشكل الخطي، بمعنى أنه عندما يتم تمثيل الأعباء على شكل بياني فإن إجمالي الأعباء في علاقتها بمحرك التكلفة سيأخذ شكل الخط المستقيم المتصل غير المتقطع.

د- يوجد محرك تكلفة واحد فقط: بمعنى أنه يتم تثبيت أثر محركات التكلفة الأخرى الممكنة على

إجمالي التكاليف، أو يتم اعتبارها غير هامة.

هـ- الانحرافات في محرك التكلفة تتم داخل مدى ملائم.

<sup>1</sup> تشارلز هونجرن وآخرون، ج1، مرجع سابق، ص: 59

#### 4-4 المدى الملائم:

المدى الملائم هو نطاق (أو حدود) محرك التكلفة الذي يوجد خلاله علاقة محددة وفعالة يأخذ بها بين التكلفة ومحرك التكلفة، فالأعباء الثابتة يكون مجموعها ثابت، فقط خلال نطاق ومدى معين (عادة كبير) ، لمحرك التكلفة وأيضا خلال فترة زمنية معينة<sup>1</sup>.

#### 5-العلاقة بين أنواع الأعباء:

لقد قمنا بتبويب أساسين للأعباء، مباشرة، غير مباشرة، متغيرة وثابتة، والعبء يمكن أن يكون في آن واحد بالنسبة لمنتج أ<sup>2</sup>:

أ-أعباء مباشرة ولكنها ثابتة أو متغيرة.

ب- أعباء غير مباشرة ولكنها ثابتة أو متغيرة.



ونظرا لان درجة تغير أو ثبات هذه الأعباء غير محدد بشكل ملائم، يلجأ البعض إلى استعمال مصطلح الأعباء التشغيلية بدلا من الأعباء المتغيرة، والأعباء الهيكلية بدلا من الأعباء الثابتة<sup>3</sup>.

#### 5-1 الأعباء التشغيلية charges opérationnelles:

ترتبط هذه الأعباء ارتباطا قويا بدرجات استعمال الوسائل والطاقات المتاحة خلال فترة قصيرة المرتبطة بدورة الاستغلال العادية حيث تعتبر هذه الأعباء متغيرة في جزءها الأكبر لكن من دون وجود علاقة تناسبية مع حجم النشاط.

#### 5-2 الأعباء الهيكلية: charges structurelles:

تتوافق هذه الأعباء مع درجة استغلال هياكل المؤسسة من أجل الحصول على طاقات أو إمكانات (تجهيزات، تنظيم..) حيث تبقى هذه الأعباء ثابتة تقريبا؟ إلى غاية مستوى معين من الإنتاج مما يسمح بتحقيق

<sup>1</sup> - تشارلز هونجرن وآخرون، ج1، مرجع سابق، ص:60 -

<sup>2</sup> - تشارلز هونجرن وآخرون، ج1، المرجع نفسه، ص: 61.

<sup>3</sup> - Pierre Lauzel, op,cit,p :53

اقتصاديات الحجم لكن تبدأ بالتزايد تدريجياً بعد هذا المستوى مما يؤدي إلى زيادة التكلفة المتوسطة للوحدة والتكلفة الهامشية ( انظر الشكل رقم 1-5).

#### 6- تصنيف التكاليف على أساس علاقتها باتخاذ القرار<sup>1</sup>:

- **تكلفة الفرصة البديلة** : تعرف تكلفة الفرصة البديلة، (أو الضائعة) بأنها الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة إذا اختير إجراء معين بدلاً من إجراء آخر، ويمكن التعبير عنها بأنها هي المزايا التي نتخلى عنها بسبب اختيارنا حلاً ما بدلاً من اختيار أحسن حل عند الآخرين.

- **التكاليف التفاضلية**: هي الفرق بين تكلفتين بديلتين، أي ستكون مختلفة في حالة استخدام أي بديل من البدائل المعروضة والتكاليف التفاضلية قد تكون ثابتة أو متغيرة، وتلعب هذه التكاليف دوراً أساسياً في اتخاذ القرارات .

- **التكاليف الغارقة**: هي تكاليف لا تتأثر بأي قرار من القرارات المعروضة، فهي مرتبطة باختيارات سابقة وبالتالي لا يجب استخدامها في تحليل البدائل.

#### 7 -أسس حساب التكلفة:

لقد رأينا أن التكلفة لا تتخذ شكلاً واحداً، إنما يختلف مضمونها الغرض من قياسها وطبقاً للأساس الذي يتم إتباعه لحساب التكلفة يمكن أن تحسب التكاليف فعلياً (تاريخياً) كما يمكن أن تحسب معيارياً<sup>2</sup>.

#### 7-1 حساب التكاليف الفعلية:

يعتبر حساب التكاليف على الأساس التاريخي من أقدم الأسس في التطبيق المحاسبي، فالمحاسبة المالية حتى اليوم تقوم على أساس التكلفة الفعلية، حيث تهدف أصلاً إلى تجميع التكلفة الفعلية لأغراض تحديد النتيجة وتقويم المخزون غير أن محاسبة التكاليف تختلف عن المحاسبة المالية في هذا الصدد ، فبينما تعتمد الثانية بصفة كلية على مبدأ القياس الفعلي للتكاليف، فإن الأولى تستعين أيضاً بجانب ذلك على أسس أخرى للحساب وذلك نتيجة لتعدد أهدافها في العصر الحديث، ويتم حساب التكاليف طبقاً لهذا الأساس بالقيمة التاريخية للموارد التي تم إنفاقها واستفادها في سبيل اقتناء الشيء المرغوب حساب تكلفته، إلا أن هذا الأساس لا يصلح لحساب التكلفة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات فالتخطيط يتعلق بالمستقبل والتكلفة التاريخية تعد من الماضي وأفضل أساس لاحتساب التكلفة في هذا المجال هو الأساس المعياري (التقديري).

#### 7-2 حساب التكاليف المعيارية:

طبقاً لهذا الأساس تتحدد التكلفة بذلك القدر اللازم لإنتاج منتج معين وفي ظل أو إنجاز معين في المستقبل وبالأسعار المتوقعة أن تكون سائدة وقتئذ وفي ظل مستويات الأداء الجيد المتوقع أن تسود في ظل الظروف المنتظرة.

<sup>1</sup> - محمد كنفوش، إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مذكرة ماجستير، إدارة أعمال ، جامعة البليدة، 2007، ص:111.

<sup>2</sup> - بومعروف إلياس، مرجع سابق، ص23

فالتكلفة المعيارية إذن هي تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما apriori لتمثيل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى أداء جيد في فترة مقبلة، ويعتبر هذا الأساس من المقومات الرئيسية لوجود نظام للرقابة (نظام الموازنة، لوحات القيادة، التقارير...) لتقييم الأداء وتحسين الكفاءة .

#### المبحث الرابع: التسيير الإستراتيجي للتكاليف

يزداد الاهتمام اليوم بتقنيات تسيير التكاليف كون أن هذه الأخيرة تلعب دورا كبيرا في تفعيل الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، فلم تعد التقنيات التقليدية كفيلا لمواجهة التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية السريعة، وهذا ما أدى إلى البحث عن طرق جديدة من أجل التسيير الاستراتيجي لمختلف التكاليف.

**المطلب الأول: المدخل الحديث لتسيير التكاليف.**

- إن مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف يعد حديثا نوعا ما في محاسبة التكاليف ففي السابق كانت تستخدم مصطلحات الرقابة على التكاليف، تخفيض التكاليف، والتحكم في التكاليف... الخ وقبل أن نتطرق إلى مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف سنتناول المفاهيم المتعلقة بالمصطلحات السالفة الذكر .

#### 1- مفهوم الرقابة على التكاليف :

يقصد برقابة التكاليف المحافظة على التكاليف في الحدود المحددة مقدما <sup>1</sup> ، أما تخفيض التكاليف فيقصد به انجاز نفس الشيء بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية الماضية، أو بتكلفة أقل من التكلفة المعيارية، ويمكن تحقيق تخفيض التكاليف باستخدام موارد، أو يد عاملة أقل تكلفة كما يمكن استخدام مقادير أقل من المواد أو اليد العاملة عن طريق تحسين تصميم المنتج أو طرق إنتاجه، وحينما تنخفض تكلفة عنصر ما فإنها تصبح بمثابة معيار حتى يتم تغييره .

-أما Lorino فيرى أن محاسبة التكاليف تهتم بأمرين أساسيين:<sup>2</sup>

أ- تخفيض التكاليف (المستوى المثالي) L'optimisation du coût .

ب- الرقابة على التكاليف (صيانة التكاليف) :

فحسب Lorino فإن تخفيض التكاليف يقصد به البحث عن المستوى الأمثل\* ، ويعتبر بأن نقطة البداية هي الريح الذي يمكن تحقيقه من خلال مشروع معين، الأمر الذي يستلزم تحقيق تكاليف أقل من التكاليف المستهدفة.

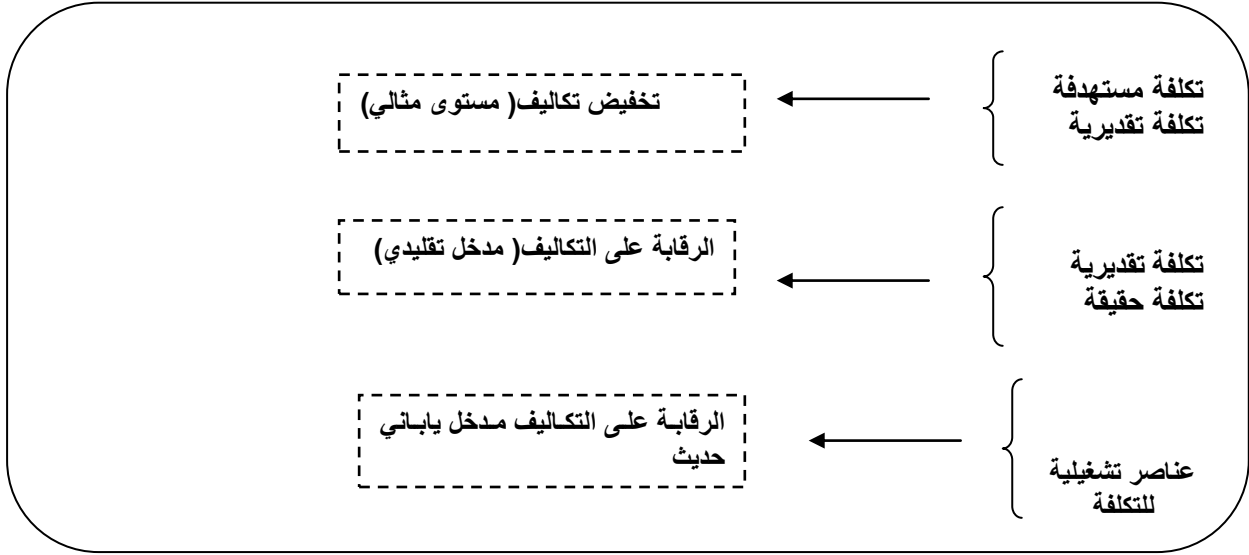
أم الرقابة على التكاليف فيرى بأنها العملية التقليدية والتي تعتمد على مقارنة سعر التكلفة الحقيقي للمنتج مع التكلفة المعيارية المقدرة إلا أن تعقد العمليات الحسابية أدى بالمؤسسات إلى التخلي عن هذا التطبيق والشكل الموالي يوضح الفرق بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف

<sup>1</sup> كمال خليفة أبو زيد، الرقابة على عناصر التكاليف، الإسكندرية، 1997، ص:5

<sup>2</sup> - Philippe Lorino, le contrôle de gestion stratégique Dunod 1991.p : 31

\*- استعمل الكاتب مصطلح La maintenance du coût كمترادف للرقابة على التكاليف

الشكل رقم 1-6: الفرق بين تخفيض والرقابة على التكاليف



Source : philippe lorino, Le contrôle de gestion stratégique Dunod, paris, 1991, p:32

وقد خلص Lorino إلى أن التكاليف الحقيقية يمكن تحقيقها من خلال الفعالية التشغيلية، فعوضاً عن النظر إلى هذه الفعالية بصفة غير مباشرة لم لا ينظر إليها بصفة مباشرة بمعنى آخر بدلاً من مقارنة التكلفة النهائية (بالتكلفة المعيارية) لم لا تستعمل العناصر الحقيقية للتشغيل (محركات النشاط، الجودة، رد الفعل Réactivité...) فمن خلال الرقابة على هذه العناصر يمكننا تحقيق الرقابة على التكاليف.

- من خلال ما سبق نستنتج أن كل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف يعتمدان على التكاليف التقديرية (المعيارية) من أجل الوصول إلى أدنى مستوى ممكن للتكلفة (المثالي).

2- مفهوم التسيير الإستراتيجي للتكاليف:

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

أما Shank & Govindarajan فيعرفان التحليل الإستراتيجي للتكاليف على أنه<sup>2</sup> " تحليل التكاليف الخاصة بالمؤسسة إضافة إلى تحليل التكاليف الخاصة بالمنافس، حيث تأخذ العناصر الإستراتيجية أهمية

<sup>1</sup> Charles Horngren, et d'autre, op. cit p :33.

<sup>2</sup> - رزان حسين كمال شهيد، تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة عين الشمس، سوريا 2003.

خاصة، وتستخدم بيانات التكلفة في تحديد الإستراتيجية الأنسب للمؤسسة، والتي تمكنها من تحقيق الميزة التنافسية.

أما Kinney and Rainborn فيريان بأن أنظمة التسيير الاستراتيجي للتكلفة تتكون من مجموع الطرق المتطورة للتخطيط والرقابة، فالمؤسسات تواجه تحديين رئيسيين<sup>1</sup>:

- تحقيق الربحية في المدى القصير.

- الحفاظ على الوضع التنافسي في المدى الطويل.

إن توفر نظام استراتيجي فعال لتسيير التكلفة يتيح للمسؤولين تلبية كل هذه التحديات لأنه يساعد على توفير معلومات مفيدة لإدارة الكفاءات الأساسية للمؤسسة، بحيث يمكن لهذه الأخيرة استغلال الفرص المحتملة في السوق وتطوير التكتيكات والاستراتيجيات التنافسية لمواجهة التهديدات .

-من خلال ما سبق نستنتج أن معظم القرارات الإستراتيجية التي تتخذها المؤسسة على المدى البعيد تتطلب تحليلاً وتسييراً استراتيجياً مفصلاً للتكاليف (الدخول إلى سوق جديد، تسويق منتج جديد، التخلي عن منتج أو خدمة ما...) فمثل هذه القرارات يجب أن تدرس بعناية فائقة.

الجدول رقم 1-5: الأثر المزدوج للتسيير الاستراتيجي للتكلفة .

المدى البعيد	المدى القصير	
البقاء أو الاستمرار	الكفاءة التنظيمية	الهدف
تكلفة الفئات. - الموردين. - العملاء. - المنتجات. - قنوات التوزيع.	التكاليف الخاصة - التصنيع. - الخدمة. -التسويق. - الإدارة.	التركيز
دورية. -دقيقة بشكل معقول. - تركيز واسع النطاق. - المدى الطويل.	-الوقت المناسب. -الدقة . -جد معينة(محددة). - المدى القصير.	الأهمية الخاصة بالمعلومات

Source : Kinney & Riaborn, op, cit, p : 520.

3- دور أنظمة التسيير الاستراتيجي للتكلفة: -يمكن القول بأنة هنالك ستة أدوار<sup>2</sup>:

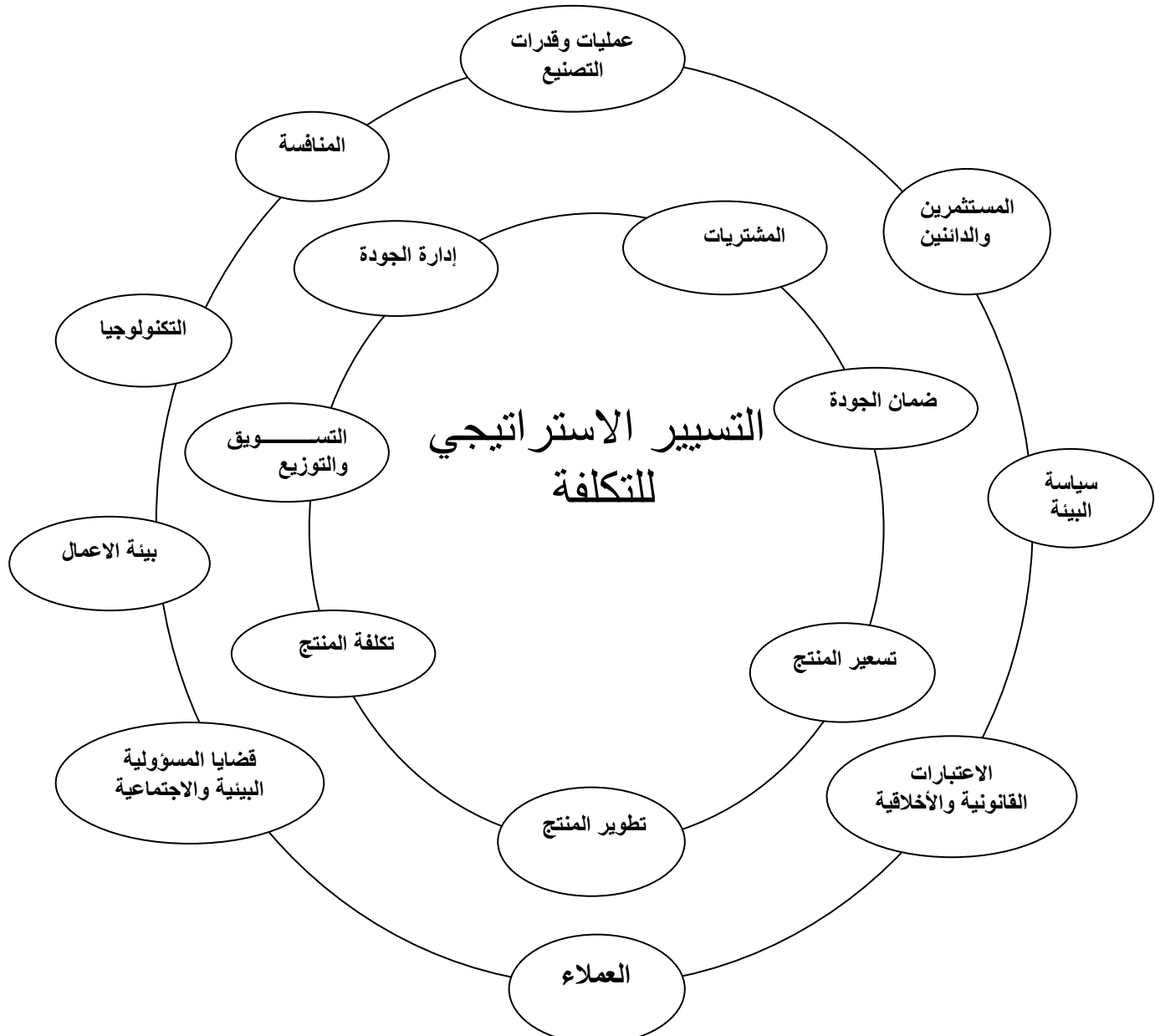
<sup>1</sup> Kinney ,Raiborn ,cost accounting , 8 ° ,south western 2009-2011.p :519

<sup>2</sup> Kinney ,Raiborn ,op, cit :522.

- أ- التحسين والتدقيق في تكلفة المنتج بشكل معقول، وذلك باستعمال محركات التكلفة (أو الأنشطة التي تكون لها علاقة مباشرة بين السبب والنتيجة مع التكاليف).
- ب- لتقييم أداء دورة حياة المنتج أو الخدمة. ج- لتحسين عمليات الفهم والأنشطة.
- د- الرقابة على التكاليف. هـ- قياس الأداء.
- و- تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

الشكل رقم 1-7: نظام التسيير الإستراتيجي للتكلفة

نظام مراقبة التسيير



Source : Kinney, Raiborn, cost accounting, op ,cit p :521



## المبحث الخامس : أدوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف :

لقد كانت أغلب الممارسات التي تتعلق بتسيير التكاليف تتماشى مع المبادئ الأربعة التي أرساها تايلور<sup>1</sup> (الاستقرار\*، المعلومة الكاملة\*\*، الأداء المنتج الذي يعتمد على تخفيض التكاليف\*\*\*، تغلب عامل إنتاجي معين على التكلفة الإجمالية\*\*\*\*).

حيث كان المسيررون والمحاسبون يهتمون بالتكاليف المباشرة لأنها كانت تمثل الجزء الأكبر في هيكل التكلفة، كما أن أنظمة التكاليف كانت موجهة أساسا لخدمة الجانب التشغيلي، فلم تكن توفر أي معلومة مفيدة فيما يتعلق بالجانب الاستراتيجي .

إضافة إلى ذلك فإن هذه المبادئ لم تعد تجدي نفعاً مع التطور التكنولوجي السريع، وبروز مداخل جديدة للتسيير الاستراتيجي للتكاليف، تأخذ بعين الاعتبار القيمة، الجودة، التميز، رضا العميل.. الخ.

### المطلب الأول: التكاليف من خلال دورة حياة المنتج

تتمثل دورة حياة المنتج في الفترة الزمنية من بداية البحوث والتطوير إلى انتهاء الدعم والمساندة للعملاء، وبإعداد موازنة دورة حياة المنتج، فإن الإدارة يكون بوسعها تقدير الإيرادات والتكاليف المرتبطة بكل منتج من بداية البحث والتطوير وانتهاء بخدمة العميل ودعمه في السوق، وتحديد تكلفة دورة حياة المنتج Life cycle Costing معناه تتبع وتجميع التكاليف الفعلية المرتبطة بكل منتج من البداية إلى النهاية<sup>2</sup>.

#### 1 إعداد موازنة دورة حياة المنتج و قرارات التسعير:

- إن التكاليف المخططة بدورة حياة المنتج يمكن أن توفر معلومات هامة لخدمة قرارات التسعير، مدة البحث و التطوير يمكن أن تكون طويلة نسبياً، بالنسبة لبعض المنتجات، و بالتالي فإن العديد من التكاليف يمكن أن تحدث قبل التصنيع، فموازنة دورة حياة المنتج إنما تلقي الضوء على أهمية تحديد الأسعار وإعداد موازنة الإيرادات التي تغطي تكاليف كل مجموعات سلسلة القيمة وليس تلك التكاليف التي تحدث في بعض هذه المجموعات<sup>3</sup> (مثل الإنتاج).

- إن إعداد تقارير دورة حياة المنتج يحقق على الأقل ثلاث مزايا هامة<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> - Philippe Lorino ,op ,cit ,p 9-10 .

\*الاستقرار في معايير الأداء الفعال على الأقل لفترة زمنية طويلة .

\*\* المعلومة الكاملة أي أن المسيررين يدركون جيداً ما الذي ينبغي القيام به.

\*\*\* الأداء المنتج الذي يعتمد على تعظيم الفرق بين عائدات المبيعات والمواد المستخدمة

\*\*\*\* التكلفة الإجمالية تعادل عادة تكلفة العامل الإنتاجي الغالب، والذي يكون الأجر (اليد العاملة) عموماً .

<sup>2</sup> - تشارلز وآخرون، محاسبة التكاليف ج1، مرجع سابق، ص 696.

<sup>3</sup> تشارلز وآخرون، محاسبة التكاليف ج1، المرجع نفسه، ص: 696.

<sup>4</sup> Charles Honrgren et d'autre, op, cit ,p :418.

أ- مجموع التكاليف و الإيرادات المرتبطة بكل منتج تصبح واضحة و مفهومة، بعكس أغلبية أنظمة محاسبة التكاليف حيث تكون فيها تكاليف الإنتاج أكثر وضوحا من التكاليف التي تقع في البداية قبل الانطلاق في التصنيع ( البحث و التطوير) و في نهاية السلسلة (ما بعد البيع).

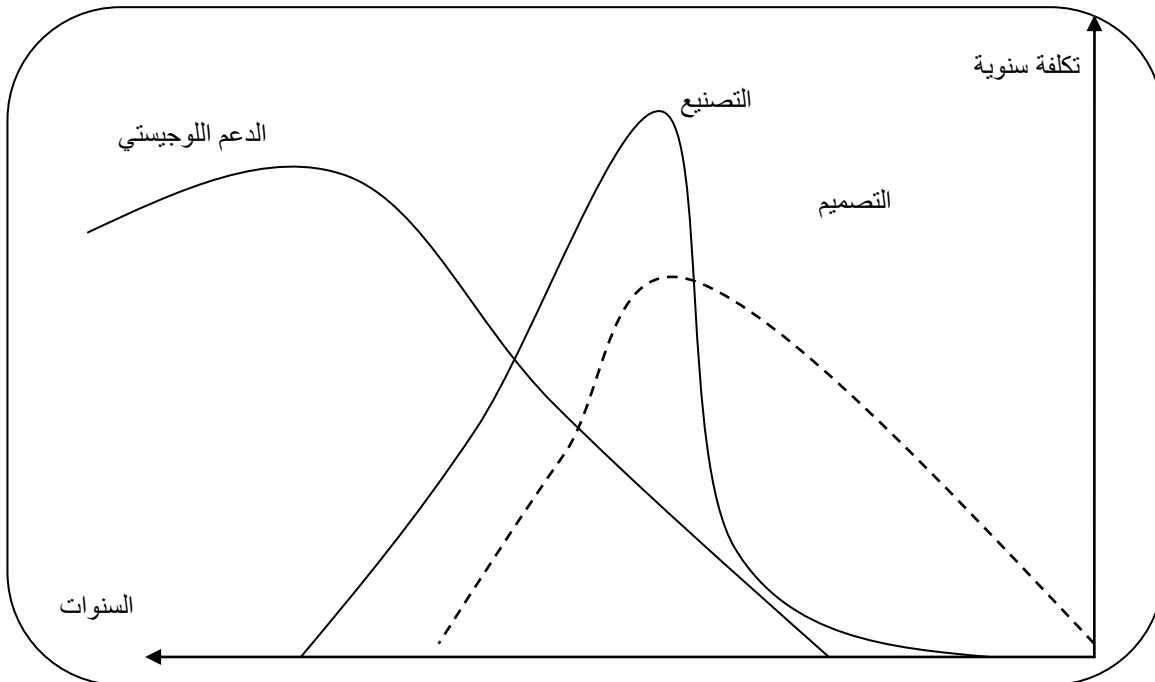
ب- إن الفروق بين المنتجات الناتجة عن نسب ما يحدث من إجمالي التكاليف بالمراحل المبكرة يمكن التركيز عليها بشكل أفضل، حيث نجد أن ارتفاع هذه النتيجة يتطلب من الإدارة اهتماما أكبر بإعداد تقديرات عن إيرادات المنتج تكون دقيقة و مبكرة بقدر الإمكان.

ج- يتم التركيز على العلاقات المتداخلة بين مجموعات التكلفة، فالمؤسسات التي تمكنت من تخفيض تكاليف البحث و التطوير على سبيل المثال، نجد أنها تحملت أعباء معتبرة في السنوات اللاحقة تخص خدمات ما بعد البيع، ذلك بسبب فشل المنتجات بتحقيق مستويات أداء الجودة التي وعد بها العميل، و بالتالي فإن إعداد التكاليف و الإيرادات المرتبطة بدورة حياة المنتج يمنع من إخفاء مثل هذه التغيرات.

-إن التسيير الإستراتيجي للتكاليف من خلال دورة حياة منتج ما له أثر مزدوج.<sup>1</sup>

الأول: يرتبط بوجهة نظر تصنيع المنتج من خلال التحكم في التكاليف المرتبطة به، الشكل رقم 1-8. يعتبر بمثابة مدخل منهجي يسمح بتحديد القياسات الأكثر وضوحا، خاصة في القطاعات التي تكون فيها التكاليف القبلية و البعدية للمنتج معتبرة و مهمة و هذا ما يعني فهم العلاقات بين الزمن و تكاليف الأنشطة.

الشكل رقم 1-8: التكاليف في دورة حياة المنتج.



Source :Henri bouquin ; comptabilité de gestion , op .cit, p :217

- الأثر الثاني يتعلق بوجهة نظر المستعمل فمدخل LCC يبرز أيضا التكاليف الإجمالية للشراء و استخدام العميل للسلعة أو الخدمة حتى يتم إحلاله<sup>1</sup>، فتكاليف دورة حياة العميل، السيارة على سبيل المثال

<sup>1</sup> - Henri Bouquin . comptabilité de gestion , op , cit , p 245

تتضمن تكاليف السيارة بالإضافة إلى تكاليف تشغيلها و صيانتها مطروحا منها سعر التخلص منها، و تكاليف دورة حياة المستهلك يمكن أن تكون ذات أهمية كبيرة خاصة عند اتخاذ قرارات التسعير فالمؤسسة يمكن أن تباع السيارة ذات تكاليف التشغيل و الصيانة المنخفضة و التي يمكن استرداد جزء كبير من قيمتها عند التخلص منها بسعر أعلى من مثيلتها ذات تكاليف التشغيل و الصيانة المرتفعة و قيمة التخلص المنخفضة.

- إن تكاليف دورة - الحياة تعطي دفعا أكبر للاهتمام بالتكاليف المقررة أو المصممة مسبقا و التكاليف المستهدفة و هندسة القيمة عند التسعير و تسيير التكلفة، فبالنسبة للمنتجات ذات دورة - الحياة طويلة فإننا نجد أن قدرا صغيرا من تكاليف دورة الحياة الإجمالية يحدث فعلا في وقت تقرير تصميم التكاليف، لكن التكاليف المقررة مسبقا تحدد مقدار التكاليف التي سوف تحدث خلال سنوات عديدة .

### المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة

اكتشفت طريقة التكلفة المستهدفة من طرف شركة **TOYOTA** اليابانية سنة 1965، ثم تطورت و عرفت إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأوروبية و الأمريكية، خاصة في السنوات الثمانينات، أين تم دمج طريقة التكلفة المستهدفة مع طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة، و تعتمد هذه الطريقة على المفهوم التالي : 80% من تكاليف دورة حياة المنتج يتم الالتزام بها مسبقا حتى وإن لم تحدث فعلا،<sup>2</sup> لذا يجب أن تكون القرارات القبلية مطابقة بالانشغالات الضرورية لتحقيق أفضل النتائج.

### 1 مفهوم التكلفة المستهدفة:

هناك العديد من المتعاريف التي أعطيت للتكلفة المستهدفة **Coût cible** و التي تعكس وجهات نظر مختلفة، و سنورد فيما يلي البعض منها.<sup>3</sup>

ف **Lorino** اعتبرها مجرد " تقنية للحساب أو طريقة للتسيير "، أما **Cooper** فيعتبر أن الغرض من التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة المنتج، بحيث يحقق المنتج عند بيعه هامش الربح المرغوب فيه،" يمكن القول بأن وجهة نظر **Cooper** تعد إدارية أكثر من وجهة نظر **Lorino** التقنية.

وهناك البعض الآخر من عرفها على أنها أداة للتسيير و التخطيط و الرقابة ف **Horvath** يعرفها كمايلي " التكلفة المستهدفة هي مجموع أدوات التخطيط، التسيير و الرقابة على التكاليف و التي تكون موجهة أساسا نحو المراحل الأولى لتصميم المنتج و لعمليات الإنتاج، وذلك بهدف الوصول إلى هيكل تكلفة للمنتج يتماشى مع متطلبات السوق، و يرى بان طريقة التكلفة المستهدفة تتطلب تنسيق كل الوظائف المرتبطة بالمنتج".

- أما الأستاذ الياباني في علوم التسيير **Tanaka** فقد عرف التكلفة المستهدفة كما يلي " هي الجهد المبذول في مراحل التخطيط و التطوير من أجل بلوغ تكلفة معينة. تحدد من طرف الإدارة، و يستعمل هذا

<sup>1</sup>- تشارلز و آخرون ، محاسبة التكاليف جزء 1 ، مرجع سابق ، ص 700.

<sup>2</sup>- درحون هلال: مرجع سابق ، ص: 264

<sup>3</sup> - Alain Burlaud et Claude Simon , comptabilité de gestion coûts / contrôle , 3<sup>e</sup> édition , Vuibert, paris, 2003, p : 201.

الجهد لامتناس الفرق بين التكلفة المستهدفة و التكلفة المقدرة، بأفضل تصميم و أفضل خصائص للمنتج والهدف النهائي هو السماح للمنتج ببلوغ ربح مستهدف على طول دورة حياته التجارية".<sup>1</sup>

أما Kato 1993 أستاذ ياباني هو الآخر في علوم التسيير فقد أعطى التعريف التالي: "التكلفة المستهدفة هي في الحقيقة ليست تقنية لتقييم التكاليف، ولكن هي بالأحرى برنامج كامل لتخفيض التكاليف، والذي يبدأ قبل إنشاء التخطيط الأول للمنتج، فهي خطوة تهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة على مدار دورة حياة المنتج بتلبية كل متطلبات المستهلكين فيما يخص الجودة، الثقة،... الخ. بتفحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكاليف في مراحل التخطيط، التطوير وكل الصفات المثالية، فهي ليست تقنية بسيطة لتخفيض التكاليف بل هي نظام متكامل خاص بالتسيير الاستراتيجي للربح."

من خلال التعريفين الأخيرين يتضح لنا أن التكلفة المستهدفة ليست تقنية حسابية بسيطة، كما عرفها البعض، بل هي نظام للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح، يشارك فيه مجموع العمال في المؤسسة من مهندسين، إداريين، مصنعين، مسوقين ومحاسبين من أجل الحرص على عدم تجاوز التكلفة التي يتم استهدافها ضمن شروط الجودة والأجال .

## 2- مبادئ التكلفة المستهدفة:

من وجهة نظر التسيير الاستراتيجي للتكاليف، تهدف الطريقة إلى تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج قبل وقوعها والتي تعبر عن تكلفة التصنيع القصى للمنتج في الظروف العادية للإنتاج، والتي تتحقق في ثلاثة مراحل<sup>2</sup>:

- أ- دراسة السوق من جهة، تحليل الاحتياجات وتحديد الوظائف التي يجب أن يقدمها المنتج من أجل تلبية الاحتياجات المحتملة للسوق من جهة أخرى، فهي تهدف إلى تحديد سعر البيع الذي سيطرح به المنتج في السوق .
- ب- هامش الربح الذي يجب أن يقدمه المنتج، يحدد من خلال الأهداف الإستراتيجية بعيدة المدى، والتي تضمن مرد ودية للمؤسسة .
- ج- تكلفة الإنتاج الإجمالية المستهدفة وهامش الربح المنتظر.

$$\text{تكلفة مستهدفة} = \text{سعر البيع} - \text{هامش الربح (المدى البعيد)}.$$

التكلفة المستهدفة غالبا ما تكون أقل من التكاليف المقدرة للإنتاج، وينبغي محاولة امتصاص هذا الفرق الموجود بين التكاليفتين لا يجب اعتبار التكلفة في هذه الحالة كنتيجة، وإنما كمتطلبه قبلية<sup>1</sup> une contrainte a priori كهدف يجب بلوغه إذا أرادت المؤسسة تحقيق أهدافها الإستراتيجية .

<sup>1</sup>- yves de Rongé ,karine cerrada ,op cit ,p45.

<sup>2</sup> - Même ouvrage .p :46.

### 3 - مراحل امتصاص (تخفيض) الفرق في التكلفة المستهدفة :

- هناك قاعدة أساسية حسب Cooper و Slagmulder مفادها " أنه لا يمكن أبدا تجاوز التكلفة المستهدفة للمنتج " وإذا حدث ذلك فإنه لن يتم إطلاق المنتج الجديد في السوق وإلا فإن التكلفة المستهدفة ستفقد أثرها كأداة للتسيير الاستراتيجي<sup>2</sup>.

معنى هذا أن التكلفة المستهدفة التي تم حسابها عند بداية دورة حياة المنتج تسعى المؤسسة إلى تخفيضها باستمرار من خلال دفع عملية التحسين المستمر في تكلفة الإنتاج الفعلي مع زيادة جودة المنتجات، وتهدف هذه التخفيضات في التكاليف إلى الحفاظ على هامش ربح مستقر نسبيا مع انخفاض سعر المنتج على مدار حياته<sup>3</sup> كما أن هندسة القيمة تعتبر من بين الخطوات الهامة لنجاح المنتجات حيث تتطوي هندسة القيمة عن البحث على مختلف الموارد والأساليب الممكنة التي من شأنها زيادة وظيفة المنتج وخفض التكاليف.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن طريقة التكلفة المستهدفة يمكن اعتبارها كأداة فعالة في التسيير الاستراتيجي للتكاليف (التخفيض المستمر للتكلفة )، إذا ما نجحت المؤسسة في تجسيد فلسفة هذه الطريقة على أرض الواقع .

#### المطلب الثالث التحسين المستمر

Kaizen هي لفظة يابانية تعني التحسين المستمر، وإرضاء المستهلك يتطلب ضرورة التحسين المستمر في عمليات التشغيل الداخلية، ومن ثم إعداد الموازنة على أساس من التحسين المستمر. إنما يمثل مدخلا لإعداد الموازنة يتم بمقتضاه تخطيط التكاليف على أساس إدخال تحسينات في المستقبل وليس على أساس الممارسات والطريقة الحالية<sup>4</sup>.

إن التحسينات المقترحة يمكن أن يتم الحصول عليها من العاملين بكافة أوجه النشاط بالمؤسسة...ومن ثم فإن المؤسسة الأكثر نجاحا هي التي توفر مناخا لتشجيع هؤلاء العاملين على تقديم هذه الاقتراحات فالعمال بمؤسسة TOYOTA على سبيل المثال قدموا 2 مليون اقتراح في سنة 1991 (معدل 35 اقتراح لكل عامل )، تم تنفيذ 97 % منها .

إن منهجيات إدارة المشاريع يجب أن تخضع إلى التحسين المستمر، هذا التحسين قد يكون مهما استراتيجيا من أجل البقاء في صدارة المنافسة، إن التحسين المنهجي المستمر يمكن أن يكون له دوافع داخلية بفعل عوامل عدة ، مثل: توافر أفضل البرامج، ثقافة تعاونية أكبر في المؤسسة، أو بكل بساطة التدريب والتعلم على استخدام المنهجية، أما الدوافع والعوامل الخارجية تتمثل في العلاقات مع العملاء والموردين، والعوامل القانونية والعوامل الاجتماعية والتكنولوجية، وحتى العوامل السياسية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Alain Burlaud et claude simon ,op ,cit p :202

<sup>2</sup> راضية عطري، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، علوم تجارية،باتنة، 2008 ص: 47 .

<sup>3</sup> Kinney,Raiborn ,cost accounting op,cit ,p :792,791.

<sup>4</sup> تشارلز وآخرين ،،محاسبة التكاليف ج1، مرجع سابق ،ص: 313

<sup>5</sup> Harold Kerzner ,PHD, op,cit, p:110

### فوائد التحسين المستمر:<sup>1</sup>

- إن عوامل التحسين توفر للمؤسسة عدة فوائد تتمثل في :
- موقع تنافسي أفضل .
- تحليل استراتيجي أفضل للتكاليف .
- توفير قيمة مضافة للعملاء.
- إدارة أفضل لتوقعات واحتياجات العملاء.
- سهولة التنفيذ.

• إن التحسين المستمر يعتبر من أدوات التسيير العملي للتكاليف كما انه يعتبر من بين مصادر الميزة التنافسية للمؤسسة لأنه يعنى أكثر بتكاليف الإنتاج، الجودة، التجديد<sup>2</sup>، ويتلخص الفرق بينها وبين أسلوب التكلفة المستهدفة في أن هذا الأخير يركز على عملية التصميم والهندسة ضمن تكاليف دورة حياة المنتج بهدف تخفيض تكاليف باقي المراحل، في حين أن أسلوب التحسين المستمر في التكاليف يركز أكثر على تكاليف الإنتاج. اما تسيير التكاليف حسب أسلوب التكلفة المستهدفة يسمح بالتخفيض القبلي للتكاليف في حين أن أسلوب التحسين المستمر للتكاليف يهتم بتخفيضها عبر تحسين مسارات الإنتاج والرفع من كفاءتها.

### المطلب الرابع: التسيير الإستراتيجي للتكاليف من خلال سلسلة القيمة

سنتناول في هذه المطلب كيف أن الوظائف المختلفة للمؤسسة تساعد في مجال خفض التكلفة وزيادة القيمة من خلال التمييز والتميز، وكخطوة أولى تجاه انجاز ذلك، فإنه يتعين علينا تدبر مفهوم سلسلة القيمة . فحسب Porter<sup>3</sup> فإن سلسلة القيمة تقسم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة وثيقة الصلة بالخطة الإستراتيجية، بهدف فهم سلوك التكاليف ومعرفة المصادر الحالية والمحتملة للتمييز. ويعتبر Porter بأن سلسلة القيمة تختلف من مؤسسة لأخرى، حسب ماضيها، استراتيجياتها وجودة خدماتها وعملياتها .

وهناك من يعرفها على أنها طريقة عمل جماعي من أجل الحفاظ أو تغيير منتج ما بهدف تحقيق توازن بين الوظائف الأساسية للمنتج (الوصول إلى رضا العملاء، تبرير سعر البيع ) وتكلفة عناصر الإنتاج التي تضمن هذه الوظائف.<sup>4</sup>

إن قيمة المنتج يتم الحكم عليها على أساس احتياجات العميل ونقاس من خلال العلاقة بين رضا العميل والتكلفة الإجمالية.

<sup>1</sup> Harold Kerzner, PHD, p : 112

<sup>2</sup> إبراهيم فرزي، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة في تسيير التكاليف، مرجع سابق، ص: 113

<sup>3</sup> Michael Porter, op,cit p:49

<sup>4</sup> L.Langlois ,c Bonnier ,M.Bringer, contrôle de gestion Berti éditions ,2006, p:109.

رضا العميل

= القيمة

التكلفة الإجمالية

-لقد ركز Porter في تعريفه على أهداف سلسلة القيمة من خلال تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة وفهم سلوك التكاليف، أما التعريف الثاني فقد ركز على العلاقة التي يمكن من خلالها قياس هذه القيمة، وذلك من خلال نسبة رضا العميل إلى التكلفة الإجمالية.

1 - تطور مفهوم القيمة في المؤسسة من الناحية المحاسبية:

-إذا كان هدف المؤسسة هو إنشاء القيمة من أجل المساهمين فإن بلوغ هذا الهدف يتوقف على مدى مساهمة السلع والخدمات في خلق القيمة من أجل العميل النهائي.

هناك مفهومين أساسيين للقيمة في صلب تسيير المؤسسات:<sup>1</sup>

أ- القيمة من وجهة نظر المساهمين :

والتي تقيس خلق الثروة من أجل المساهمين وتأثيرها المحاسبي في المؤسسة وقد عرفها كل من Black, Wright et Bachmann على أنها "القيمة الاقتصادية للمؤسسة بعد طرح الديون".

ب- القيمة من أجل العميل:

لقد أدت زيادة المنافسة العالمية وتسارع التطورات التكنولوجية إلى تغيير موازين القوى لصالح العميل، هذا الأخير يفضل اقتناء المنتجات والخدمات التي يرغب فيها من خلال أربعة أبعاد:

- التكلفة التي يرغب فيها دائما ( الحد الأدنى الممكن).

- الجودة التي يرغب فيها(الحد الأقصى الممكن).

- مدة التوزيع والتي يجب أن تكون في مستوى تطلعات العميل.

- التجديد.

هذه التطلعات الجديدة للعميل فرضت على المؤسسة تعديل نظام معلوماتها، لاسيما نظام محاسبة التكاليف\*، بطريقة يمكن من خلالها توفير المعلومة الواضحة والملائمة من أجل مسايرة هذه الأبعاد الأربعة والتي يمكن من خلالها إنشاء القيمة للعميل.

1- أهم الطرق المعاصرة لقياس القيمة من المنظور المالي:

على إثر الانتقادات التي وجهت لأنظمة قياس الأداء والتي كانت تعتمد على المقاييس المحاسبية التقليدية و نظرا لعدم فعاليتها وعدم قدرتها على تقييم المؤسسة وتحليل القيمة فيها، ظهرت أفكار حديثة في مجال مقاييس الأداء المبنية على القيمة .

أ-القيمة الاقتصادية المضافة:

<sup>1</sup> Octave jokung et d'autre, introduction au management de la valeur, Dunod, paris, 2001 ,p : 41-42.

\* - يعرف نظام محاسبة التكاليف على أنه مجموع الطرق والأساليب المستخدمة في المؤسسة لتتبع الموارد المستهلكة في إنتاج وتسليم المنتجات والخدمات للعملاء، فهو نظام مصمم اساسا لتحليل مكونات سعر التكلفة وتحديد نتائج المنتجات او الأقسام او فروع النشاط.

تم إعداد هذه الطريقة عن طريق Stern et Stewart و قد طبقت في العديد من المؤسسات مثل **General Electric ,Coca-Cola ,carrefour**... الخ وتعود مصادر هذه الطريقة إلى مفهوم النتيجة الاقتصادية ل Marshall سنة 1890م والذي أعطى الفرق بين النواتج والتكاليف بالإضافة إلى تكلفة رأسمال<sup>1</sup>. فالنتيجة المحاسبية تحسب من خلال الفرق بين النواتج والأعباء مع الأخذ بعين الاعتبار الأعباء غير النقدية والنواتج غير المحصلة. أما القيمة الاقتصادية المضافة فتحسب من خلال الفرق بين نتيجة الاستغلال بعد الضريبة (قبل المصاريف المالية) وتكلفة رأسمال المستخدم.

القيمة الاقتصادية المضافة = نتيجة الاستغلال التشغيلية (بعد الضريبة) (وقبل المصاريف المالية) - مكافأة رأسمال .

مكافأة رأسمال المال<sup>2</sup> = التكلفة الوسطية المرجحة x (مجموع الأصول - الديون الجارية)

وتعتبر EVA\* مقياساً للأداء يعتمد على القيمة، يمكن استخدامه في تقييم الاستراتيجيات، وتقييم المشروعات الاستثمارية، وقد ساعد تطبيق EVA\* الكثير من المؤسسات في تحقيق مئات الملايين من الدولارات كثروة لحملة الأسهم وقد وصفها S-tully في مجلة Fortune في سبتمبر 1993 بأنها "المفتاح الحقيقي للثروة<sup>3</sup> وأنها من الأفكار المالية التي سوف تزداد أهميتها".

ب- القيمة السوقية المضافة :

لقد قدم كل من Stern et Stewart مفهوماً جديداً لـ MVA\* وهي عبارة عن القيمة السوقية المضافة للمؤسسة - رأسمال الموظف<sup>4</sup> - حيث أن القيمة السوقية المضافة يتم حسابها من خلالها القيم الحالية للقيمة الاقتصادية المستقبلية لان تحقيق هذه الأخيرة يجب أن يؤدي في نهاية الأمر إلى زيادة في القيمة السوقية لأصول المؤسسة .

2- أهداف سلسلة القيمة :

<sup>1</sup> - Octave jokung et d'autre, op, cit p : 154 .

<sup>2</sup> - Charles Horngren et d'autre , 4<sup>ème</sup> édition , op , cit p : 47

\* - EVA = Economic value added

<sup>3</sup> محمد كنفوش، إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مذكرة ماجستير، إدارة أعمال، جامعة البليدة، ص: 52.

\* MVA= Market value added.

<sup>4</sup> Octave Jokung et d'autre , op , cit p:156.

\*



تتلخص أهداف سلسلة القيمة فيما يلي:<sup>1</sup>

أ- **تحسين فعالية المؤسسة:** لا تتبع فرص تحسين أداء المؤسسة من تحسين الوظائف الفردية، وإنما تنتج عن تحقيق أفضل للعلاقات بين الأنشطة المترابطة التي تخلق قيمة للزبائن كالتنسيق الأفضل بين الشراء، الإنتاج والبيع، إن تحليل سلسلة القيمة يقدم الوسائل اللازمة لضمان الأداء الفعال للعلاقات المهنية في الأنشطة المنتجة للقيمة.

ب- **التسيير الاستراتيجي للتكاليف والقيمة:**

إن مفهوم النشاط الذي يضيف القيمة يمثل أمراً هاماً في التسيير الاستراتيجي للتكاليف، وقد تبنت بعض المؤسسات هذا المفهوم لمساعدتها على تحديد تكلفة كل نشاط والقيمة التي يحققها للزبون، ومن ثم تحديد تلك التي يجب استمرارها وتلك الأنشطة التي يجب التخلص منها.<sup>2</sup>

ج- **التحكم في تكاليف الدعم:**

إذ يسمح تحليل سلسلة القيمة بتحديد تكاليف نشاطات الدعم التي لا تحقق قيمة مضافة، والتي تكون تكلفتها عالية ومستمرة في التزايد، مما يساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات حيال هذه الأنشطة.

د- **النجاح الاستراتيجي:**

لا يمكن لأي مؤسسة أن تصل إلى النجاح الاستراتيجي إلا إذا قامت بتحديد أنشطتها وثيقة الصلة بإستراتيجيتها بهدف فهم سلوك التكاليف<sup>3</sup> كما اعتبر Porter بأن القيمة التي تضيفها المؤسسة للعميل يمكن أن تكون أحد مصادر امتلاك الميزة التنافسية على حساب المنافسين، وبالتالي القدرة على تحقيق معدل ربح أعلى من المتوسط السائد في المجال الصناعي.

3- **أهمية سلسلة القيمة:**

يعتبر تحليل سلسلة القيمة ذات أهمية كبيرة في المؤسسة لعدة اعتبارات هي:<sup>4</sup>

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

<sup>1</sup> إبراهيم فرزيزي، مرجع سابق، ص 118.

<sup>2</sup> تشارلز و آخرون، مرجع سابق، ص 727.

<sup>3</sup> - Michael Porter, op, cit p49.

<sup>4</sup> - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، ط1، دار مكتبة الحامد، عمان، الأردن، 2007، ص 364.

### 5 - سلسلة القيمة والقيمة المضافة :

-إن مفهوم سلسلة القيمة يختلف عن مفهوم القيمة المضافة فهذه الأخيرة تعبر عن الفرق بين سعر البيع و تكلفة شراء المواد المستهلكة، وكانت تستعمل القيمة المضافة في تحليل التكاليف لأنها كانت تعتبر المجال الوحيد الذي يمكن مراقبته.

ويرى **Porter** بان القيمة المضافة ليست قاعدة جيدة في التحليل الاستراتيجي للتكاليف لأنها تهمل أخطاء عوامل الإنتاج الأخرى غير المواد الأولية<sup>1</sup>، كما أنها لا توضح العلاقة بين المؤسسة ومصادر تخفيض التكلفة أو التميز.

### 6-سلسلة القيمة والتحليل الاستراتيجي للتكاليف:

إن سلوك التكاليف والموقف النسبي للمؤسسة، كما ذكرنا سابقا ينتج عنه أنشطة مضيضة للقيمة باستمرار في ظل الصراع مع المنافسين فالتحليل الملائم والواضح للتكاليف يتطلب إذن دراسة التكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة وليست التكاليف المرتبطة بالمؤسسة ككل، فكل نشاط مضيض للقيمة له هيكل تكلفة خاص به، وأن سلوك هذه التكاليف يمكن أن يؤثر على الروابط والسلوكيات الداخلية أو الخارجية لأنشطة أخرى. فالمؤسسة يمكنها أن تكتسب ميزة التكلفة إذا استطاعت أن تمارس هذه الأنشطة المضيضة للقيمة بتكلفة إجمالية أقل من تلك المتعلقة بالمنافسين.<sup>2</sup>

ومن أجل التحليل الاستراتيجي للتكاليف يجب على المؤسسة أن تقوم بتحديد سلسلة القيمة الخاصة بها كخطوة أولية، ومن ثم تحليل السلسلة إلى نشاطات ثانوية مضيضة للقيمة، وهذا التحليل يجب أن يقوم على ثلاثة مبادئ لا تتعارض فيما بينها:<sup>3</sup>

- مجمل تكاليف النشاط والنمو المتعلق بهذه التكاليف.

- سلوك تكاليف النشاط.

- الفروقات في طريقة ممارسة هذه الأنشطة بالمقارنة مع المنافسين .

كما يجب على المؤسسة أن تقوم بعزل الأنشطة التي تكون تكاليفها التشغيلية أو تكاليف أصولها تمثل قسما مهما أو نموا سريعا في المؤسسة .

وإذا كانت معظم المؤسسات ليس لديها صعوبات في تعيين المكونات الرئيسية لتكاليفها، فإنها غالبا ما تهمل الأنشطة الصغيرة النامية المضيضة للقيمة والتي يمكن أن تنتهي بتغيير هيكل التكلفة الخاص بالمؤسسة، كما يمكن تجميع الأنشطة التي لا تمثل تكاليفها التشغيلية أو تكاليف أصولها سوى جزء صغير وثابت في المجموع.

كما يجب أيضا عزل الأنشطة التي تكون عوامل تطور تكاليفها \*مختلفة، وتجميع الأنشطة التي تخضع لعوامل متشابهة في تطور التكلفة.

<sup>1</sup> - Michael porter,op, cit, p :56.

<sup>2</sup> - Mème ouvrage , p :85.

<sup>3</sup> - Mème ouvrage, p :86.

### المطلب الخامس: التسيير الإستراتيجي لتكاليف الجودة

إن الجودة\* لها أبعاد أساسية في تنافسية المؤسسة، كما أن الجودة اليوم تطرح مشكلتين مختلفتين في المحاسبة ومراقبة التسيير.<sup>1</sup>

- كيف يمكن للمؤسسة أن تحدد التكلفة الإجمالية للجودة؟  
- كيف يمكن تحديد تكاليف المنتجات التي لا توفر الخصائص المعلنة لجودة المنتج (تكاليف اللاجودة)؟

لقد تزايد الاهتمام بتكاليف الجودة في يومنا هذا لأنها تمثل حوالي 10% إلى 20% من رقم الأعمال<sup>2</sup> للعديد من المؤسسات.

إن تكاليف الجودة لها مصدرين رئيسيين في المؤسسة:

- تكاليف الموارد المستهلكة من أجل الحصول على منتجات مطابقة للخصائص والمواصفات المطلوبة\*\* من جهة ومجموع التكاليف المتعلقة بتسيير اللاجودة\*\* من جهة أخرى<sup>3</sup>.

#### 1-الموازنة بين تكلفة المطابقة و تكلفة اللاجودة:

هناك بصفة عامة علاقة متناقضة بين تكلفة المطابقة وتكلفة اللاجودة، فكلما أنفقت المؤسسة أكثر من أجل تحسين الجودة كلما انخفضت تكاليف اللاجودة، فالنظرية الكلاسيكية تبين وجود وضعية مثالية لهذه التكاليف (الحد الأدنى الممكن) ويوضح الشكل الموالي هذه الوضعية المثالية :

\*- تعرف الجودة حسب الجمعية الأمريكية لمراقبة الجودة على انها " المطابقة مع المتطلبات ( المواصفات ) "

كما تعرف على أنها " التطابق مع المتطلبات التي يشترطها العميل والتي تدخل في دفتر الاعباء الخاص بالمنتج أو الخدمة"

<sup>1</sup> - Yves derongé ,Karine cerrade,op ;cit p :73.

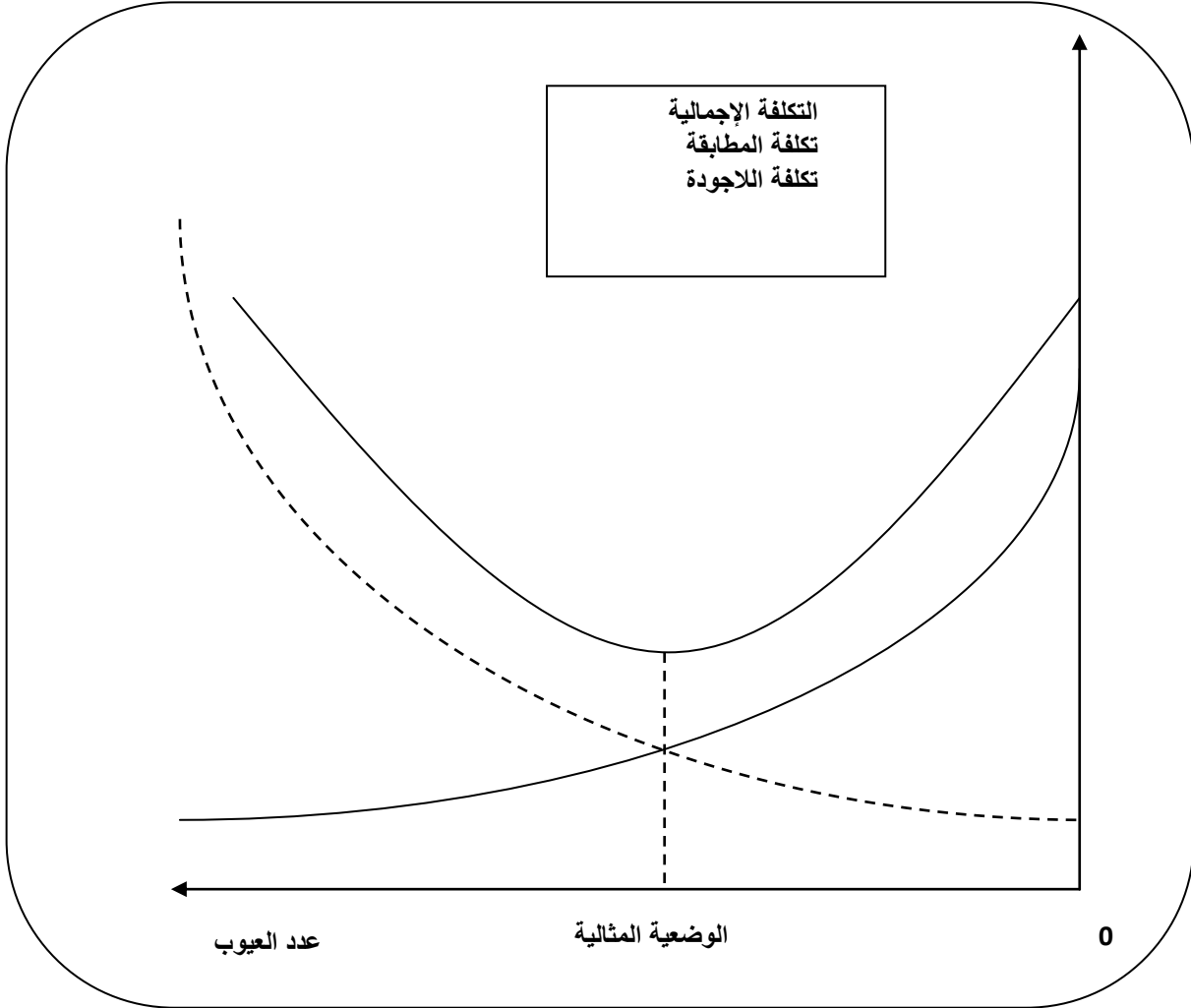
<sup>2</sup> - Charles Horngren et d'autre , 4<sup>ème</sup> édition ,op ,cit p :412

\*\* تكاليف الجودة تتمثل في : تكاليف الوقاية + تكاليف الكشف .

\*\*\* تكاليف اللاجودة ( تكاليف الفشل) تتمثل في تكاليف اللاجودة الداخلية + تكاليف اللاجودة الخارجية.

<sup>3</sup> - Yves derongé ,Karine cerrade, même ouvrage, p :73.

الشكل رقم رقم 1-9: الموازنة بين تكلفة المطابقة وتكلفة اللاجودة.



Source : L. Langlois et d'autres, op, cit, p : 228.

### 1- تأثير الجودة على الربح:

إن الجودة تعد من بين الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية كما سنرى لاحقا، والتي يمكن لأي مؤسسة أن تتبناها بغض النظر عن مجالها الصناعي أو المنتجات أو الخدمات التي تؤديها.

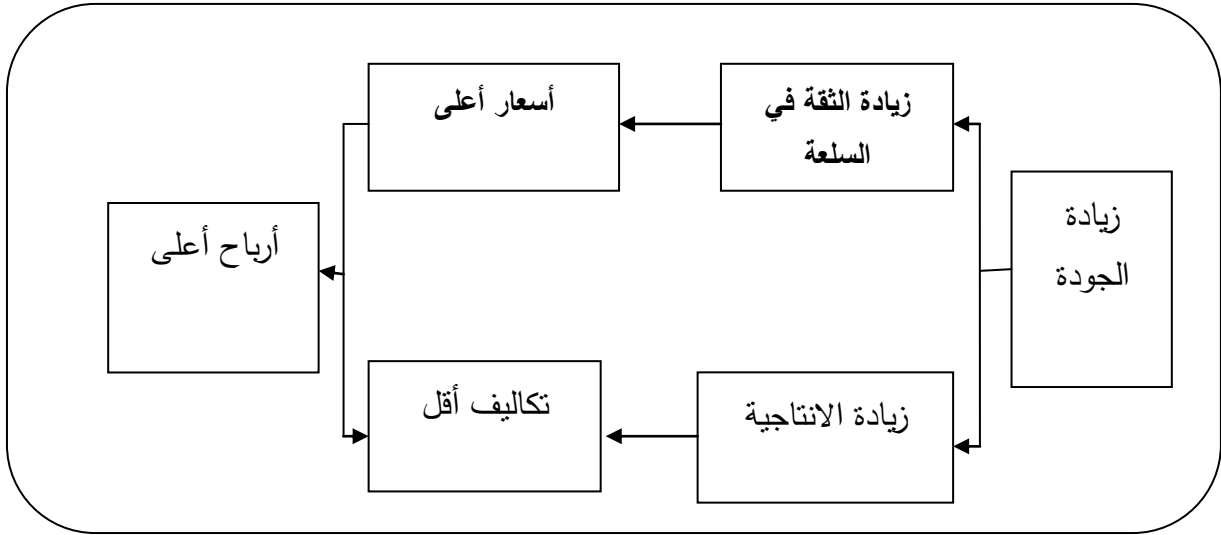
إن تأثير الجودة يعتبر تأثيرا مضاعفا على المزايا و الاستراتيجيات التنافسية<sup>1</sup>:

**أولا:** إن توفير منتجات عالية الجودة يزيد من قيمة هذه المنتجات في أعين المستهلكين، وهذا المفهوم المدعم للقيمة يؤدي بدوره إلى السماح لمؤسسة بفرض أسعار عالية على منتجاتها، وعلى سبيل المثال فإن المؤسسات اليابانية مثل مؤسسة TOYOTA لا تمتلك فقط مزايا تكلفة تركز على عنصر الإنتاجية بأفضل مما لدى كثيرا من المؤسسات الأمريكية والأوروبية، ولكنها أيضا تفرض أسعارا عالية على منتجاتها نظير الجودة التي تتمتع بها، وهكذا وبالمقارنة مع مؤسسة جنرال موتورز، نجد أن تويوتا قد استحوذت على عنصر التكلفة المنخفضة والقدرة على فرض أسعار أعلى، وكنتيجة لذلك أدارت تويوتا عملياتها وفق هامش ربح أعلى مما يتحقق لجنرال موتورز.

<sup>1</sup> - تشارلز هل و جاريت جونز، مرجع سابق، ص 200

**ثانياً:** أما التأثير الثاني للجودة العالية على الميزة والإستراتيجية التنافسية، فيصدر عن الكفاءة العالية والتكاليف المنخفضة للوحدة، إن أقل وقت يضيعه العامل يؤدي إلى خروج منتجات معيبة أو خدمات ذات مستوى أقل من المستوى القياسي، أما اختصار عامل الوقت فيؤدي إلى إنتاجية أعلى للعامل وتكاليف أقل للوحدة، وهكذا نجد أن المنتج العالي الجودة لا يسمح للمؤسسة فقط بفرض أسعار عالية لمنتجاتها ولكن يؤدي أيضاً إلى خفض التكلفة، كما يوضحه الشكل الموالي.

الشكل رقم 1-10: تأثير الجودة على الربح.



المصدر: تشارلز هل وجاريت جونز، مرجع سابق، ص 201.

لقد ازدادت أهمية الجودة في مجال دعم الميزة والإستراتيجية التنافسية، لدرجة أن بعض المؤسسات تشترط على مورديها معيار ISO9000 من أجل تخفيض تكاليفها<sup>1</sup> المتعلقة بتحسين جودة منتجات مورديها، ولاشك أن اهتمام الكثير من المؤسسات بجودة المنتج لا يمكن قصر النظر إليه على أنه مجرد طريقة لاكتساب المزايا ودعم الإستراتيجية التنافسية، إذ أن ذلك قد أصبح في كثير من المجالات الصناعية أمراً حتمياً من أجل البقاء والاستمرار.

#### المطلب السادس: التسيير الإستراتيجي لتكاليف المنافس

يمكن القول أن هناك هدفين رئيسيين للتسيير الاستراتيجي من خلال المقارنة مع المنافسين:<sup>2</sup>

- الأول يتعلق بطبيعة الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة، إذا كانت مبنية على التمييز، فالسؤال الذي يجب تحليله في هذه الحالة يتعلق بالقيمة المقدمة للعميل، لقد رأينا سابقاً أن هذه القيمة لا تتم ببساطة من خلال عرض سعر منخفض، بل بالعكس يمكن أن تتم بسعر أعلى surpris يقابله تخفيض في التكاليف التي يتسبب فيها العميل، أو من خلال تحسين أداء المنتج، وبالتالي لا يمكن للمؤسسة الدخول في إستراتيجية من هذا النوع إلا إذا كانت لديها معرفة جيدة للتكاليف التي يتسبب فيها هذا المنتج عند الآخرين.

<sup>1</sup> - Charles Horngren et d'autre , op , cit p :411

<sup>2</sup> - Henri Bouquin op , cit , p . : 267.

- أما الهدف الثاني فيتعلق بتعدد عملية التشخيص، إن المقارنة مع الغير هي رد فعل طبيعي مرده الحيلة والحذر، حيث يرى Porter على سبيل المثال، أن المؤسسة يجب أن تتساعل عن الأنشطة التي يؤديها المنافسون بطريقة مختلفة تماما والتي يمكن من خلالها أن تؤدي إلى اكتشاف عامل من عوامل تطور التكاليف أو اكتشاف الفعالية التي استعصت على الآخرين .

إن المؤسسة التي تتبنى أو تمتلك ميزة التكلفة على وجه الخصوص تبحث دون شك على تقدير تكاليف المنافسين، هذا المجهود يمكن أن يتطلب شرطين مسبقين:<sup>1</sup>

-الأول: أن يكون للمؤسسة فهم جيد لتكاليفها، أما الشرط الثاني فيفترض أن المنافسين الذين ستتم دراستهم يمتلكون سلسلة قيمة مشابهة أو مماثلة لسلسلة المؤسسة.

ويرى Porter أن سلسلة القيمة تعتبر أداة جوهرية لتحديد تكاليف الخصم، فالخطوة الأولى حسبته تتمثل في تحديد سلسلة القيمة للمنافسين والطريقة التي تتم من خلالها ممارسة هذه الأنشطة، وينطبق نفس هذا الإجراء على سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة، ويضيف Porter أنه عمليا من الصعب جدا تقدير تكاليف المنافسين، لأننا لا نملك أية معلومة مباشرة<sup>2</sup> لذا فإنه يمكننا تقدير وبطريقة جزافية تكاليف بعض الأنشطة المضيئة للقيمة من خلال الحديث مع العملاء و الموردين خاصة. أما **H.Bouquin** فيرى بأن تحليل تكاليف المنافسين هي تقنية تستغرق وقتا طويلا وتتطلب البحث على معلومات متعددة ومتنوعة عن إستراتيجية المنافسين قراراتهم ، تقنياتهم، إمكانياتهم، مورديهم وعملائهم بدءا بالمعلومة المالية بطبيعة الحال.<sup>3</sup>

من خلال ما سبق نرى بأن العمل على تحليل ومعرفة تكاليف المنافسين له الأثر الايجابي والمباشر على هيكل التكلفة الخاص بالمؤسسة من جهة والتوجهات الإستراتيجية للمؤسسة من جهة أخرى. لان هذا التحليل يسمح باكتشاف طرق جديدة لممارسة بعض الأنشطة المضيئة للقيمة، إضافة إلى تحديد وضعية المنافسين تجاه عوامل تطور التكلفة (مركبات التكلفة) وهذا من شأنه أن يؤدي إلى معرفة مصادر تدهور (زيادة) التكاليف ومن ثم العمل على تخفيضها في المؤسسة.

### المطلب السابع: التسيير الإستراتيجي للتكاليف الخفية

لقد قام المعهد الفرنسي ISOOR الذي يديره Henri Savall بسن طريقة عملية لحساب التكاليف الخفية\* Les coûts cachés، إن جذور هذه الطريقة تعود إلى أن أنظمة المعلومات المحاسبية لا تسمح بتوضيح بعض التكاليف، بالرغم من أن المؤسسات تتحملها فعلا، هذه التكاليف تسمى بالتكاليف الخفية.

إن الدليل الأول على وجود هذه التكاليف هو شعور المسيرين بها: على سبيل المثال العوائد المنتظرة من استثمار ما والتي يتم امتصاصها من خلال ارتفاع التكاليف بطريقة لا يمكن تحديدها والتحكم فيها، أما

<sup>1</sup> - Charles Horngren et d'autre, même ouvrage, op , cit, p : 268.

<sup>2</sup> - Michael Porter ,op, cit ,p :127.

<sup>3</sup> - Henri Bouquin, op ,cit, p. : 268.

\* عرفها Savall على انها" تلك التكاليف التي لاتظهر في نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة"

الدليل الثاني لوجود هذه التكاليف هو نجاح بعض المؤسسات في تخفيض التكاليف بعد قيامها بتصرفات وإجراءات جديدة.

ويمكننا أن نحكم على التكاليف بأنها تكاليف ظاهرة إذا كانت تتميز بالخصائص الثلاثة التالية:<sup>1</sup>

- لها اسم محدد ومعين .
- قابلة للقياس وفق قواعد معينة.
- يمكن مقارنة مبالغها الحقيقية مع المبالغ التقديرية .

### 1- أسباب التكاليف الخفية :

لقد قسمها Savall حسب التسلسل التالي:

[ الاختلالات ← تسوية (régulations) ← التكاليف الخفية ] إلى خمس مؤشرات<sup>2</sup> (محركات)

شكل كل منها "عائلة اختلالات" .

- الغياب.
- حوادث العمل.
- دوران العمال (الذين يتخلون عن العمل).
- اللاجودة وعيوب الجودة .
- نقص الإنتاجية .

كما يضيف H. Savall بأن التكاليف الخفية يمكن تقسيمها إلى فئتين:

أ- التكاليف الخفية المدمجة Incorporée في التكاليف الظاهرة، وهي تشمل مجموع التكاليف التي تعشعش في مختلف سطور التكلفة التي تظهر في أنظمة المعلومات المحاسبية مثل تكلفة الغياب فهي تتكون من تكاليف المستخلفين الموظفين من أجل تعويض الأفراد الغائبين، فمثل هذه التكاليف تظهر في جدول حسابات النتائج دون تعيينها بصورة مستقلة.

ب- التكاليف الخفية الغير مدمجة ضمن التكاليف الظاهرة وهي تلك التكاليف الناتجة عن غياب الإنتاج L'absence de Production نتيجة الاختلالات بمعنى آخر تكلفة الوقت الذي لا يعطي منتجا أو عائدا مثل : غياب عامل مؤهل ومرسم في وظيفة معينة، أو من خلال عيوب الجودة والتي تتطلب تعديلات وإصلاحات مما يؤدي إلى تخفيض كمية المنتجات القابلة للبيع للفترة .

### 2- تقييم التكاليف الخفية:

إن عملية تسوية الاختلالات التي تقوم بها المؤسسة يمكن تقسيمها إلى مجموعتين حسب نوع النشاط:<sup>3</sup>

- أ- أنشطة تسبب زيادة في الاستهلاك من المواد والخدمات.
- ب- أنشطة تسبب زيادة في النشاط البشري.

<sup>1</sup> - L.langois et d'autre , op, cit , p :275.

<sup>2</sup> - Henri Savall, op, cit : 123.

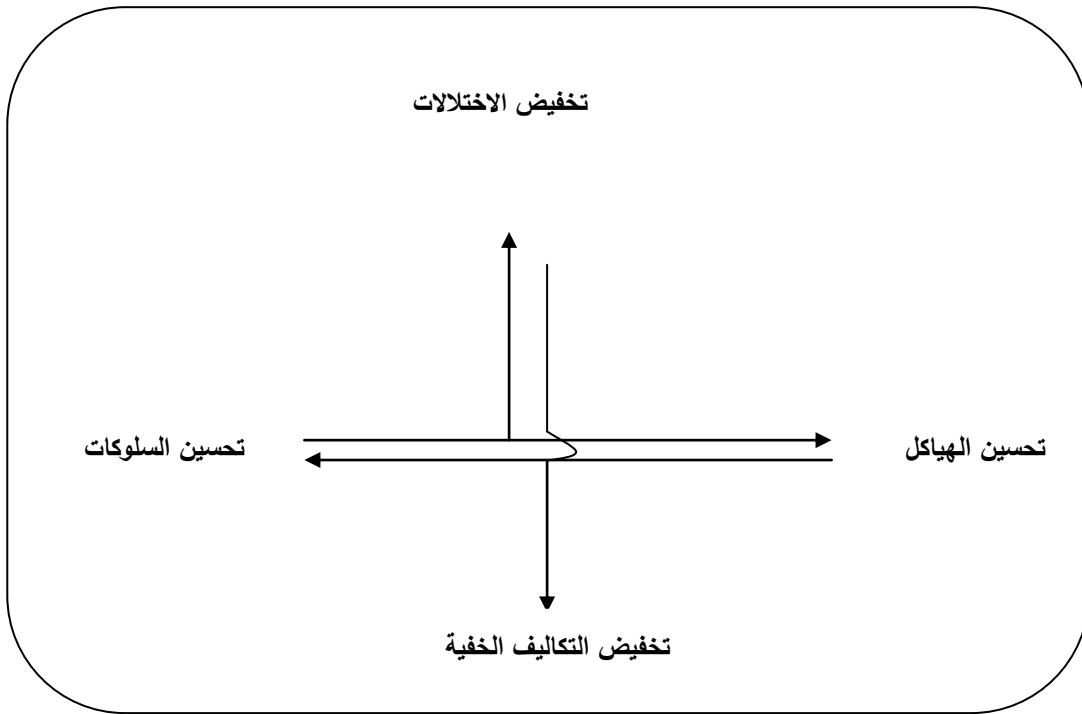
<sup>3</sup> Henri savall , Même ouvrage, p :125.

### 3- تخفيض التكاليف الخفية :

لقد حاول **H.Savall** أن يبرهن على أن التكاليف الخفية يمكن تخفيضها من خلال عوامل رئيسية <sup>1</sup>:

- تخفيض الاختلالات .
- تحسين الهياكل.
- تحسين السلوكات.

الشكل رقم 1-11: التسيير السوسيو اقتصادي



Source : **Henri Savall et véronique Zardet**, op ,cit , p :21.

#### - التسيير السوسيو اقتصادي للتكاليف الخفية :

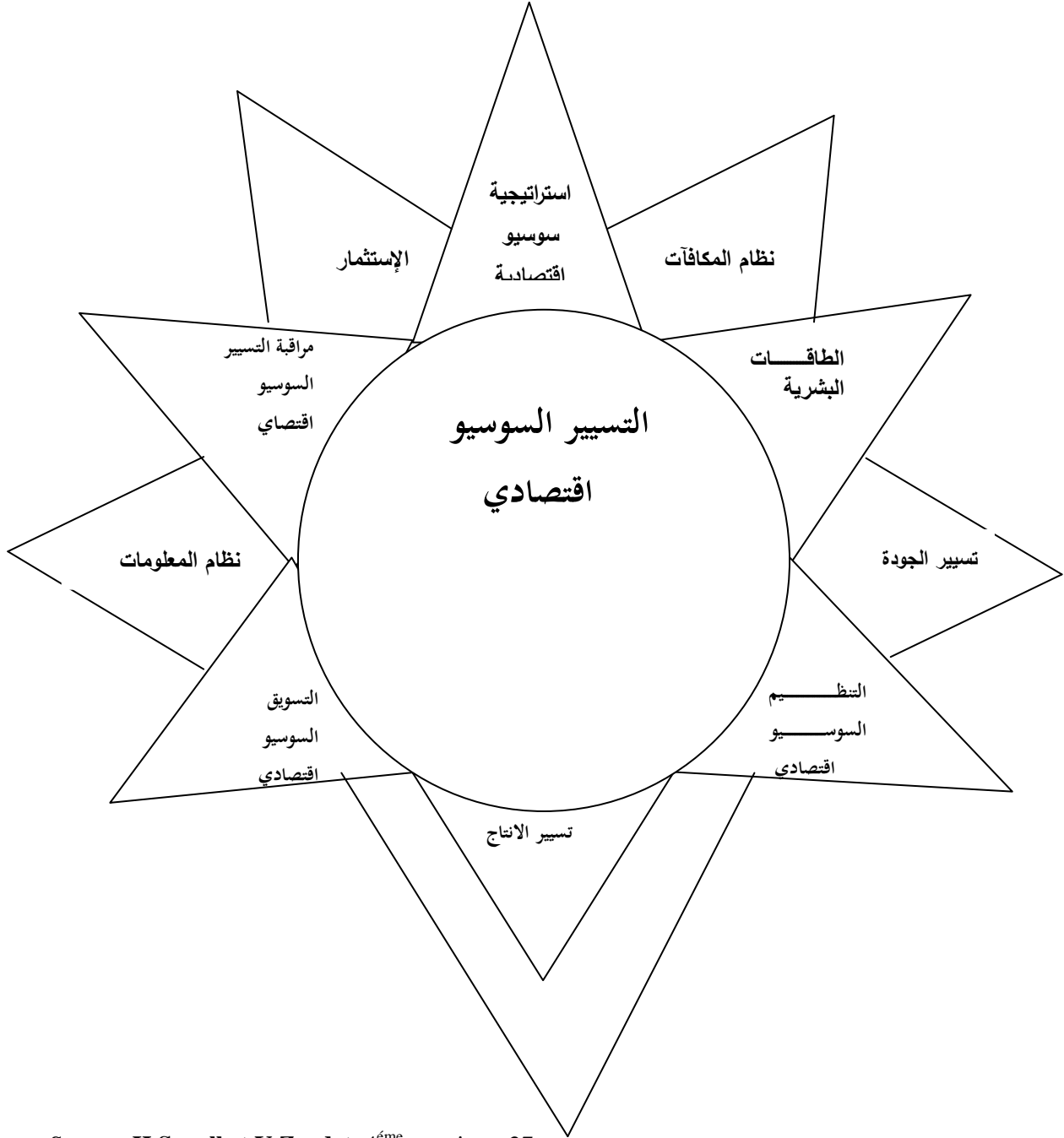
إن التسيير السوسيو اقتصادي يعرف على أنه نظام تسيير شامل global لتحسين الاداءات الاقتصادية .  
 - إن الفرضية الأساسية للتحليل السوسيو اقتصادي تعتبر بأن تحسين الاداءات الاقتصادية للمؤسسة،  
 يمكن أن يحدث بدون موارد مالية خارجية إضافية<sup>2</sup> من خلال تفاعل أمثل بين هياكل المؤسسة و سلوكات  
 الأفراد باعتبارات هذا الأخير هو الوحيد الذي يخلق القيمة المضافة.

<sup>1</sup>- **Henri Savall, veronic zardet** ,4<sup>ème</sup> édition, op ,cit, p :21.

<sup>2</sup>- **Henri Savall, veronic zardet** même ouvrage, p :27.



الشكل رقم 1-12: نجمة الإدارة الإستراتيجية



Source :H.Savall et.V.Zardet ,4<sup>me</sup>,op,cit, p :27.

لقد نتج عن النظرية السوسيو اقتصادية ل **H. Savall** ومعهد **ISEOR** مفهومين متطورين للتسيير الاستراتيجي<sup>1</sup>:

أ-المفهوم الأول يتعلق بنظام المعلومات التشغيلية والوظيفية المتكاملة والمحفزة إنسانيا "SIOFHIS"<sup>\*</sup> ويقصد به قدرة المؤسسة على تحفيز السلوكيات الفعالة لأفرادها، من أجل تحقيق الأهداف الجماعية للمؤسسة،

<sup>1</sup> **Henri Savall, véronique zardet** ,4<sup>me</sup> édition, op ,cit, p :27-28.

\* **SIOFHIS** = système d'informations opérationnelles et fonctionnelles humainement intégrées et stimulantes.

ويعتبر هذا المفهوم حديثاً لأنه ادخل الأبعاد النفسية psychologique والاجتماعية sociologique في صلب نظام المعلومات الذي أصبح جودته وفعالته تقيمان عندئذ بمدى التأثير على السلوكيات الفعلية للأفراد في المؤسسة.

ب- المفهوم الثاني يتعلق بعقد النشاط المتفاوض عليه دورياً CAPN\*\* ويقصد به تسوية العلاقات المهنية بين كل فرد في المؤسسة ورئيسه، بهدف تحفيز التحسينات المرتبطة بالإنتاجية على المدى القصير والبعيد عن طريق مقابلة مباشرة (تسمى بالمفاوضة) بين مستويين متسلسلين متتابعين successive ويتضمن هذا العقد التفاوضي اختيار بعض الأهداف التشغيلية الفردية والجماعية التي لها الأولوية (في حدود 10 أهداف) لفترة محدودة (6 أشهر) وذلك بعد تشخيص الاختلالات (مصادر التكاليف الخفية) التي تدخل في إطار المخطط الاستراتيجي ومن ثم يتعين على الفرد تحقيق هذه الأهداف.

-إن فكرة عقد النشاط التفاوضي ترتكز على فكرة أساسية مفاده أنها التزام مسبق بين طرفين (الأفراد والمؤسسة) من أجل تحقيق الأداء السوسيو اقتصادي فهو بهذا المعنى يشكل مفتاحاً للتسيير السوسيو اقتصادي فعقد النشاط التفاوضي يهتم إذنا بتغيير الجدلية (صراع-تعاون) على مستوى المؤسسة من أجل تحقيق تقارب أكبر بين الأعوان، الإدارة، الإطارات، الأفراد، بغرض تحقيق فعالية اقتصادية متزايدة و تفعيل طاقات الأفراد.

إن عقد النشاط التفاوضي يعتبر كأداة لتسيير المؤسسة ودعم إستراتيجيتها، لأنه يسمح بتنفيذ أفضل لإستراتيجية المؤسسة<sup>1</sup> كما يعتبر وسيلة لإدارة الأفراد وزيادة مساهمتهم في تطوير المؤسسة.

- مما سبق يمكننا القول بأن التسيير الاستراتيجي (السوسيو اقتصادي) للتكاليف الخفية يهدف بالأساس إلى تحديد واكتشاف الاختلالات بما يمكن المؤسسة من تخفيض هذه التكاليف (التي قد تشكل نسبة مرتفعة من إجمالي التكاليف) إلى أدنى مستوى ممكن، وهذا يؤدي بما لا يدع مجالاً للشك إلى دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة وزيادة فعاليتها الاقتصادية دون الإضرار بالوظائف الاجتماعية ودون اللجوء إلى موارد مالية خارجية إضافية.

### المطلب الثامن: التسيير الإستراتيجي للتكاليف من خلال نظام ABC

لقد اتضح قصور الأنظمة التقليدية خلال الثمانينات من القرن الماضي، من حيث تقديمها لمعلومات مضللة وغير دقيقة من تكاليف الإنتاج حيث كانت هذه الأنظمة تعتمد على أساس واحد للتحميل غالباً ما يرتبط بحجم الإنتاج أو توزيع التكاليف الغير مباشرة على المنتجات دون الأخذ بعين الاعتبار الاختلاف في المنتجات من حيث درجة تعقيدها أو حجم استهلاكها للموارد. والنتيجة كانت هي تحميل المنتجات البسيطة ذات الحجم الكبير بتكاليف كبيرة وتحميل المنتجات المعقدة ذات الحجم القليل بتكاليف قليلة، وهذا ما أثر بشكل مباشر على بعض القرارات مثل قرارات التسعير .

\*\* CAPN = le contrat d'activité périodiquement négociable

<sup>1</sup> Henri Savall, véronique zardet ,4<sup>ème</sup> édition, op ,cit, p :31.

لقد أدى التطور التكنولوجي الكبير في أواخر القرن الماضي إلى تناقص التكاليف المباشرة وتزايد التكاليف الغير مباشرة، وهذا ما تطلب منه استخدام أنظمة توابك هذه التطورات، ويعد نظام ABC<sup>1</sup> أحد تلك الأنظمة الحديثة والمتطورة حيث يقوم هذا النظام على أساس تتبع نشوء التكاليف وحصرها بأنشطة محددة ومن ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتجات النهائية .

### 1- مشاكل الأنظمة التقليدية :

لقد تزايدت في السنوات الأخيرة المشاكل الناتجة عن الأنظمة التقليدية نتيجة للتغيرات الهائلة في مجال الصناعة والتطور التكنولوجي الدولي ويمكن إيجاز هذه المشكلات فيما يلي:<sup>2</sup>

- إن الأنظمة التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس تكلفة الإنتاج بدقة للأسباب التالية:  
أ- تجميع الانحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات التي تسببت في حدوث هذه الانحرافات.

ب- التركيز على النتائج المالية الإجمالية وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج.

ج- تشوه التقارير الدورية بسبب التخصيصات الشاملة للتكاليف.

- تعتمد الأنظمة التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم (مثل ساعات العمل المباشرة) كقاعدة لاسترداد التكاليف الغير مباشرة وهي بهذا تفترض أنه عندما يتضاعف عدد الوحدات المنتجة مثلاً فإن التكاليف المستهلكة تتضاعف مما يؤدي إلى عدم العدالة والتناسب في تحميل المنتجات المختلفة بنصيبها من التكاليف .

- إن اعتبار تكاليف المخزون من التكاليف الغير مباشرة سيشجع على زيادته وليس على تخفيضه وهذا لا يتناسب مع المؤسسات التي ترغب في تبني الأنظمة الحديثة مثل JAT.

- يجب تفادي اللجوء إلى قاعدة عامة موحدة لتوزيع الأعباء على أغراض التكلفة، لان هذا يؤدي إلى استهلاك المنتجات والعملاء للموارد بطريقة غير عادلة .

إن استعمال قواعد عامة للتوزيع يقودنا دائماً إما إلى زيادة sur-estimation في التقدير أو نقص في التقدير للتكاليف<sup>3</sup> sous-estimation.

فالمؤسسة التي تخطأ في تقدير تكاليفها تكون مهددة بالخسارة في حين تعتقد بأنها تحقق عوائد rentables وبالعكس نجد أن المؤسسات التي تبالغ في تقدير تكاليفها فإنها تكون مهددة بفقدان حصتها السوقية بسبب الأسعار التي تفرضها .

- إن مصطلح "الإعانة المتبادلة بين المنتجات subventionnement croisé des produits" تعني تحميل المنتج بجزء غير كافي من إجمال التكاليف وهذا ما يؤدي إلى النقص في تقدير التكاليف.

\* ABC = Activity Based costing.

<sup>2</sup> - أ.د. أسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار حامد للنشر و التوزيع-عمان-الأردن، 2007، ص: 156.

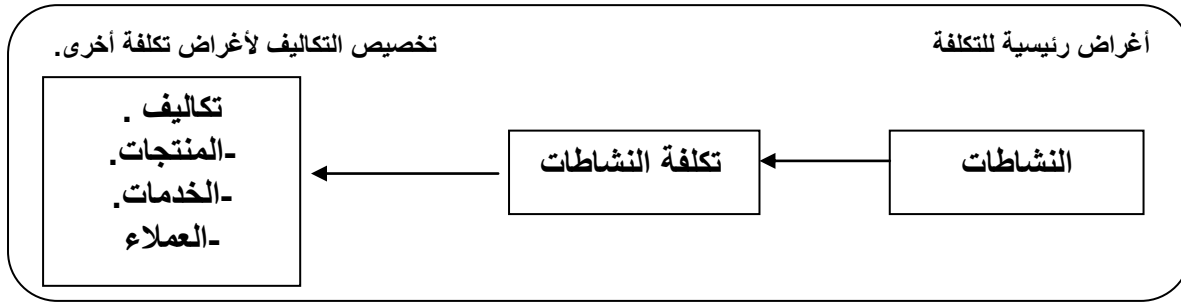
<sup>3</sup> - Charles Horngren et d'autre, 3<sup>e</sup> edition, op, cit, p : 364.

النتيجة أن الجزء الآخر من تلك التكاليف قد حمل إلى منتج آخر وهذا ما يؤدي أيضا إلى المبالغة في تقدير تكاليف المنتج، وهذا ما يقصد به ان المنتجات *sur-estimés* تقدم إعانة للمنتجات *sous-estimés* .  
 - إن من أهم الأولويات التي ركزت عليها الإدارة في الآونة الأخيرة هي عملية تخفيض التكاليف ولكن عملية التخفيض هذه لن تكون محاولة فعالة إذا لم تدرك المؤسسات أساس تكاليفها كما ينبغي.

## 2 - مفهوم نظام ABC :

لقد عرف Horngren نظام ABC على أنه "يقوم على فكرة أساسية مفادها أن الأغراض (*objets*) الرئيسية تتمثل في الأنشطة، باعتبار أن النشاط هو مجموع المهام المنسقة لهدف معين ( دراسة منتج، تحضير الآلة، توزيع منتج...)، و يقول بأن نظام ABC يقوم بحساب تكلفة كل نشاط ثم يخصص *affecte* هذه التكلفة لأغراض تكلفة أخرى ( السلع و الخدمات)<sup>1</sup>.

### الشكل رقم 1-13: نظام ABC



Source : Horngren et d'autres, op, cit, p : 369

كما يعرفه البعض على أنه نظام يركز على مبدئين أساسيين<sup>2</sup>:

- الأنشطة تستهلك موارد المؤسسة.

- أغراض التكلفة ( منتجات، خدمات) تستهلك الأنشطة.

أما L.anglois فعرفه على أنه نظام يقوم على أربعة مراحل:

- تحديد أنشطة المؤسسة.

- تخصيص الموارد لمختلف الأنشطة.

- تحديد مفهوم محركات التكلفة لمجموعات الأنشطة.

- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات من خلال محركات التكلفة.

لقد ركز التعريف الأول والثاني على المبدئين الرئيسيين لنظام ABC وهو أن الأنشطة تستهلك الموارد، و المنتجات تستهلك الأنشطة، أما التعريف الثالث فقد ركز المراحل الأساسية لنظام ABC والتي تختلف عن النظام التقليدي الذي كان يرى بان المنتجات تستهلك الموارد مباشرة.

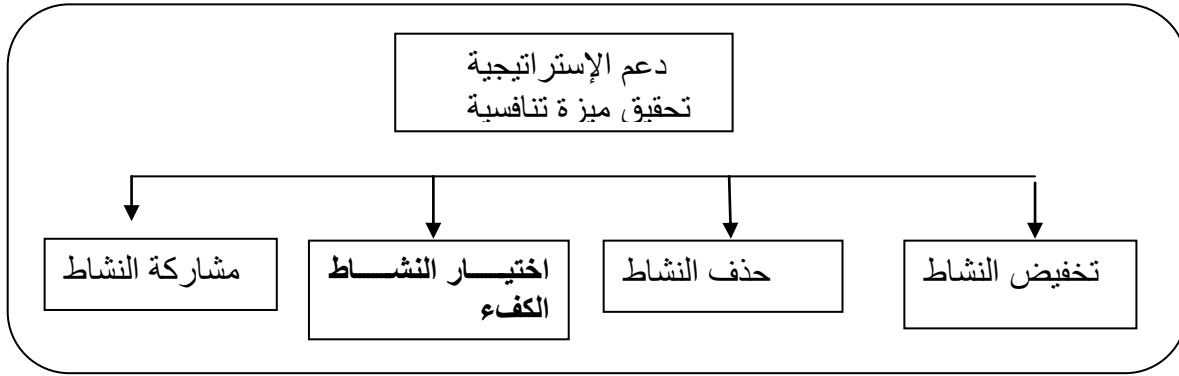
<sup>1</sup> - Charles Horngren et d'autres, 3<sup>e</sup> édition, même ouvrage, p : 367

<sup>2</sup> - Yves de Rongé, Karine Cerrada, op, cit, p : 38

### 3 - أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة<sup>1</sup>:

- تحقيق عدالة أكبر في توزيع التكاليف الغير مباشرة بين المنتجات المختلفة.
- يساعد المؤسسة على إعطائها صورة واضحة و دقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف. ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
- يساعد نظام ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام المؤسسة لتخفيض التكاليف بدقة و وضوح.
- يساهم استخدام نظام ABC في تحقيق ميزة إستراتيجية في مجال التكلفة المنخفضة التي تهدف إلى جعل منتج المؤسسة الأقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه و ذلك من خلال تركيزه على الأنشطة التي تضيف قيمة<sup>2</sup>، كما يوضحه الشكل الموالي:
- يوفر نظام ABC المعلومات لإدارة الأنشطة (AMB) و الذي يحقق مجموعة من الفوائد.
- إن ABC يدعم المثل الإداري إنك لا تستطيع تسيير مالا تستطيع قياسه" بعبارة أخرى أنك بحاجة لمعرفة تكاليف الأنشطة قبل القيام بوظيفة تسيير هذه الأنشطة بشكل جيد.

#### الشكل رقم 1-14 مزايا نظام ABC.



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 183.

\* من خلال ما سبق يمكن القول بأن ABC يعتبر نظاما متكاملًا و ليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف الغير مباشرة كما يراه البعض، باعتبار أن نظام ABC له نفس خصائص و مكونات النظام، مدخلات، معالجة، مخرجات تغذية عكسية، كما رأينا أن الأسباب الرئيسية التي أدت إلى ظهوره كانت تتمثل في تزايد الأعباء الغير مباشرة من جهة وتعقد عملية التخصيص العقلاني لهذه التكاليف من جهة ثانية.

#### المطلب التاسع: التسيير الإستراتيجي للتكاليف من خلال نظام التخزين و الإنتاج اللحظي JAT\*

إن دور إدارة المواد في الرفع من الكفاءة لا يقل أهمية عن دور الإنتاج و التسويق، فتخفيض التكاليف من خلال إدارة- تتميز بالكفاءة- للمواد أمر له أهمية إذا أخذنا في الاعتبار أن تكاليف المواد والنقل تتراوح قيمتها بين 50% إلى 70% من العائد بالنسبة لمشروع متوسط الحجم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - إ.د إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص:164.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص:182.

\* JAT = Juste-à-temps.

<sup>3</sup> - شارلز هيل و جاريث جونز، مرجع سابق، ص 257.

و من ثم فإن أي تخفيض ولو بسيط في تلك التكاليف يؤثر على الربحية، كما يبينه المثال التالي:

- عائد المبيعات ( رقم الأعمال ) 1 000 000 و.ن

- معدل العائد على الاستثمار 5%

- تكاليف إدارة المواد بما في ذلك المشتريات 50% من إجمالي دخل المبيعات فمن أجل زيادة الربحية بمقدار 15 000 و.ن نحتاج إما إلى زيادة دخل المبيعات بمقدار 30%، أو التخفيض في تكاليف المواد بمقدار 3% و بالطبع فإنه في حالة السوق المتشعبة فإنه من الأسهل تخفيض تكاليف المواد ب 3% عن زيادة الدخل من المبيعات بمقدار 30%.

فنظام التسيير في الوقت المناسب، يعني وصول الاحتياجات من التموينات أو المنتجات في الوقت المناسب<sup>1</sup> بالضبط و ذلك من خلال إزالة الفقد Gaspillage في جميع الأنشطة ( أوقات انتظار، وجود مخزونات، نقص الجودة...)، و هذا ما يتطلب ضرورة التخطيط للاحتياجات Planification des Besoins من المواد و المنتجات.

و لقد تبنت الكثير من المؤسسات نظام JAT لتخفيض التكاليف ورفع الكفاءة كمؤسسة Siemens, Honda, Renault و مؤسسة Wal- mart التي تطبق النظام في متاجرها حيث تزود متاجرها بالبضائع مرتين في الأسبوع على الأقل، و بعض المنافسين مثل Kmart و Sears تزود متاجرها بالبضائع مرة كل أسبوعين، و بالمقارنة مع المنافسين، فإن مؤسسة Wal-mart تحافظ على نفس مستوى الخدمة بربع ¼ الاستثمار في المخزن وقد ساعدت هذه السياسة وولمارت على تحقيق ميزة تنافسية في مجال تجارة التجزئة. \* و حسب Drury فإن هذا المدخل يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تحقيق الأهداف التالية<sup>2</sup>:

- إلغاء الأنشطة الغير مناسبة للقيمة.

- صفر مخزون.

- صفر أعطال.

- التسليم في الوقت المحدد.

### 1- المزايا المالية لنظام Jat:

- تخفيض رأسمال المثبت في المخزونات.

- تخفيض مخاطر تلف و تقادم D'obsolescence المخزونات.

- تخفيض التكاليف الإجمالية للإنتاج.

- التخفيض من خسائر الفقد من خلال تحسين الجودة.

- الرفع من رقم الأعمال بسبب السرعة في الاستجابة لاحتياجات العميل.

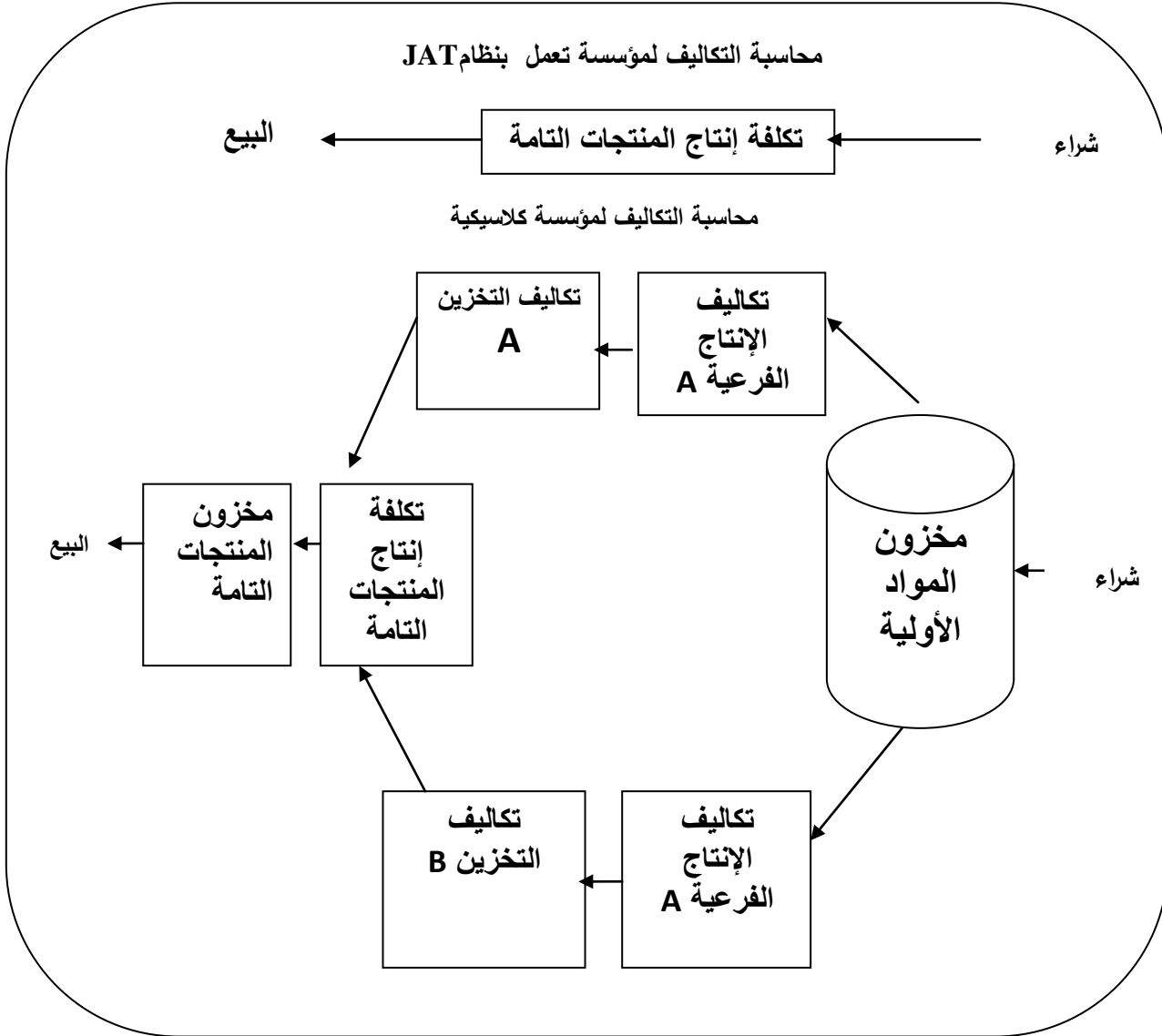
<sup>1</sup> - Charles Horngren et d'autre, 4<sup>e</sup> édition, op, cit p : 386.

<sup>2</sup> - ابراهيم فرزري، مرجع سابق، ص: 116.

2- المزايا المحاسبة لنظام <sup>1</sup>Jat:

إن نظام Jat يساهم في تخفيض التكاليف الغير مباشرة فهو يسهل أيضا التحميل المباشر لبعض الأعباء و التي كانت تعتبر غير مباشرة، و الشكل الموالي يبين الفرق في نظام التكاليف بين مؤسسة كلاسيكية و مؤسسة تعمل بنظام Jat.

الشكل رقم 1-15: الفرق بين نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة كلاسيكية ومؤسسة تعمل بنظام Jat.



Source: Charles Horngren et d'autre , 4<sup>ème</sup> édition , op ,cit , p :393.

<sup>1</sup> - Charles Horngren et d'autre, 4<sup>e</sup> édition, op, cit p : 391.

### خاتمة الفصل:

- لقد عرفنا في هذا الفصل مختلف مراحل التطور المحاسبي و قلنا بأنها قديمة قدم المحاسبة نفسها، كما عرفنا بأن اختراع القيد المزدوج هو الذي ساعد إلى حد كبير في ظهور بواذر المسك المنتظم للدفاتر المحاسبية، و خلصنا إلى أن المنافسة تعد من بين الأسباب الرئيسية التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف. كما عرفنا بأن هذه الأخيرة هي عبارة عن تقنية تهتم بجمع المعلومات المالية و الغير مالية بهدف خدمة الإدارة و مساعدتها على اتخاذ القرارات ( القصيرة، الطويلة) المناسبة من جهة، و صياغة إستراتيجيتها التنافسية من جهة أخرى.

كما تناولنا الأهمية، الوظائف، والأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث رأينا كيف تحولت و تطورت الغايات الأساسية لمحاسبة التكاليف من حساب مختلف التكاليف إلى محاولة بلوغ رضا العملاء، و من ثم المساهمة في تفعيل الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة (تنفيذها).

ثم تعرفنا في المبحث الثالث على التعاريف المختلفة المتعلقة بمصطلحات، المصروف، العبء، التكلفة، سعر التكلفة، أغراض التكلفة و محركاتها. وخلصنا إلى أنه لا توجد قواعد مطلقة يتم من خلالها تصنيف هذه الأعباء و التكاليف، و إنما يتم ذلك من في ظل بعض الفرضيات، و بعض الطرق التحكيمية، نظرا لتعدد العمليات و الأنشطة الخاصة بالمؤسسة من جهة و تداخلها فيما بينها من جهة ثانية.

كما رأينا ان التقنيات التقليدية لم تعد كفيلة بمواجهة التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية السريعة وهذا ما أدى إلى تزايد الاهتمام بالتسيير الإستراتيجي للتكاليف الذي يعد من بين المفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف، ويقصد به تلك الممارسات التي تتجم عن المسيرين والتي يكون الهدف من ورائها الوصول إلى رضا العميل.

فالتسيير الإستراتيجي للتكاليف إذا يتعامل مع عناصر التكاليف من منظور إستراتيجي، من خلال توفير المعلومات الكافية والمناسبة في كل مرحلة من مراحل بناء وتنفيذ الإستراتيجية التنافسية، وهذا خلافا للمنظور المحاسبي التكاليفي التقليدي، الذي يركز على الجوانب المحاسبية والمالية التي تعني، قياس، تجميع وتصنيف عناصر التكاليف بغرض معرفة التكاليف والأرباح وليس بغرض اتخاذ القرارات الإستراتيجية أو تحقيق ميزة تنافسية.

كما رأينا في المبحث الأخير مختلف أدوات التسيير الإستراتيجي للتكاليف التي يمكن من خلالها لمحاسبة التكاليف أن تدعم بها الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.



## الفصل الثاني :

دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

### تمهيد:

تسعى المؤسسات المعاصرة إلى تحقيق مكانة تنافسية متميزة في أسواقها التي تهدف إليها، ولدى الفئات المستهدفة من عملائها، وبين منافسيها الحاليين والمحتملين وذلك من خلال تحركها وفق رؤية متكاملة وواضحة، لديها قناعة بأنها هي الإطار الصحيح والمنهج السليم لتعظيم الاستفادة من إمكانياتها ومواردها الحالية والممكنة، و بما يحقق رضا عملائها بصورة تجعلهم يتحدثون عن المؤسسة ويدافعون عنها كأنهم شركاء فيها. ورغم ما تؤكدته غالبية المؤسسات المعاصرة على اعترافها بأهمية تبني الإستراتيجية التنافسية إلا أن واقع هذه المؤسسات يؤكد الحقائق الأساسية التالية.

- تفاوت واضح في إمكانيات وقدرات تلك المؤسسات لإعداد الخطط الإستراتيجية أو تنفيذها و تطويرها .  
- ضعف-إن لم يكن غياب- التفكير والتصور الإستراتيجي لدى قيادات ومديري هذه المؤسسات ومن ثم ضعف قدر الوقت والجهد الموجه لعملية الإدارة الإستراتيجية في التعامل مع البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.  
- عدم وضوح المسارات والتوجهات الإستراتيجية لدى المؤسسات للتعرف على نقاط القوة والفرص المتاحة والممكنة وكيفية استثمارها والاستفادة منها، وتحديد أوجه الضعف والقيود والتهديدات القائمة والمحتملة وكيفية التعامل معها.

كما ان ظروف المنافسة الحالية تملي على المؤسسة ضرورة التحول نحو تحليل عناصر التكاليف لأغراض إستراتيجية ومحاسبية بهدف دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية في كل مراحلها وسنعمل في هذا الفصل على الإلمام بالمفاهيم الأساسية للإستراتيجية التنافسية التي يمكن أن تتبعها المؤسسة بهدف امتلاك مزايا تنافسية تتصف بالديمومة، كما سنحاول التعرف على الدور الذي يمكن من خلاله لمحاسبة التكاليف أن تدعم به الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة وذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإستراتيجية التنافسية ( المفهوم، الأهمية، التحديات )
- المبحث الثاني: مراحل إعداد الإستراتيجية التنافسية.
- المبحث الثالث: الإستراتيجيات التنافسية العامة و الميزة التنافسية.
- المبحث الرابع : العلاقة بين محاسبة التكاليف و الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

### المبحث الأول: الإستراتيجية التنافسية ( المفهوم، الأهمية، التحديات )

تتنافس المؤسسات مع بعضها البعض من أجل الحصول على عملاء دائرة عملها، ومع ذلك ليس ضرورياً أن تتنافس المؤسسات معاً بنفس الطريقة، فمن المحتمل أن تضع كل مؤسسة استراتيجياتها التنافسية الخاصة بها للتعامل مع خصومها المتنافسين و خدمة قاعدة عملائها المتعاملين معها. حيث تشير الإستراتيجية التنافسية إلى الأفكار، الخطط، والتدعيم الذي تستخدمه المؤسسات للتنافس بنجاح ضد الخصوم، كما أن الإستراتيجية تصمم لمساعدة المؤسسات على تحقيق الميزة التنافسية، في المفهوم الأوسع، وسنتناول في هذا المبحث كل من:

- مفهوم الإستراتيجية التنافسية ومختلف مراحل تطورها.
- الأهمية المتزايدة للإستراتيجية التنافسية في بيئة الأعمال .
- وفي الأخير سنتناول مجموع التحديات التي تواجه الإدارة الإستراتيجية .

### المطلب الأول: مفهوم الإستراتيجية التنافسية

قبل ان نتطرق إلى مفهوم الإستراتيجية التنافسية وإلى أهميتها وتحدياتها يستحسن أن نتطرق إلى مفهوم الإستراتيجية:

#### 1- مفهوم الإستراتيجية

- يعد مفهوم إستراتيجية الأعمال من المفاهيم الحديثة نسبياً في مجال البحوث الإدارية والإستراتيجية، حيث بدأت في الفن العسكري وهو موطنها وفيه نضجت ومنه انطلقت إلى المجال الإداري. تستمد كلمة الإستراتيجية جذورها من الكلمة اليونانية strategos والتي تعني فن إدارة المعارك والمواجهة العسكرية، لقد استخدم القادة العسكريون الإستراتيجية في التعامل مع خصومهم عبر التاريخ الإنساني، وقد فكر عدد كبير من أصحاب النظريات العسكرية ملياً بما في ذلك Stonewall Jackson and Alexandert The Great Doglas Mac Arrthur . Napoleon Kar.Vonclausewitz.Suntzu. وكتبوا من زوايا مختلفة، المقدمة الأساسية في الإستراتيجية إن أحد الخصوم يمكن أن يهزم منافسه، حتى و إن كان الأكبر و الأكثر قوة إذا استطاع أن يناور بذكاء في المعركة، أو يشتبك على أرض مواتية لإمكانياته و مهاراته الذاتية<sup>1</sup>

ومن بين التعاريف العلمية الأولى التي أعطيت للإستراتيجية نذكر<sup>2</sup> :

➤ كارل فون كلاوز فيتزر (1830-1780 Clausewitz) عرف الإستراتيجية بأنها " نظرية

استخدام الاشتباك كوسيلة للوصول إلى هدف الحرب".

<sup>1</sup> - روبرت . أ . بتس- ديفيد.لي، الإدارة الإستراتيجية، ترجمة عبد الحكم الخزامي، دار الفجر للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 2008، ص:27.

<sup>2</sup> - - كاظم نزار الركابي، الإدارة الإستراتيجية العولمة والمنافسة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2004، ص: 22-24.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

➤ أما Von Moltke فقد حدد مفهومها بأنها " إجراء الملائمة العملية للوسائط الموضوعية تحت تصرف القائد إلى الحد المطلوب".

➤ " هي إعداد الأهداف والغايات الأساسية طويلة الأجل و اختيار خطط العمل وتخصيص الموارد الضرورية لبلوغ هذه الغايات" كما تعرف على أنها مجموعة من القرارات المهمة للإختيارات الكبرى المتعلقة بالمؤسسة في مجموعها والرامية أساسا إلى تكييف المؤسسة مع التغيير وكذا تحديد الغايات الأساسية لاختيار هيكل التنظيم باعتباره جزءا من تطبيق الإستراتيجية<sup>1</sup>

من كل ما تقدم يتضح بأن المفاهيم في العلوم العسكرية تتفق بان الإستراتيجية علم وفن يتعرفان إلى الخطط و الوسائل التي تعني بالوضع الكلي للصراع و الذي تستخدم فيه القوة بشكل مباشر أو غير مباشر من أجل تحقيق الأهداف أو الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه السياسة. كما يتضح بان الإستراتيجية هي مجموعة الأهداف والخيارات على المدى البعيد.

### 2- مفهوم الإستراتيجية التنافسية:

هناك العديد من التعاريف التي أعطيت للإستراتيجية التنافسية و منها:

➤ " إن الإستراتيجية هي مجموعة من القرارات و التصرفات التي يلتزم بها المديرون بغرض تحقيق أهداف المؤسسة، و بالنسبة لمعظم المؤسسات إن لم يكن جميعها، فإن هدفها الأسمى يتجسد في تحقيق الأداء المتفوق و بالتالي يمكن تعريف الإستراتيجية التنافسية بدقة أكبر على أنها " نموذج من الأفعال و القرارات التي يلتزم بها المديرون من أجل تحقيق مستوى من الأداء المتفوق للمؤسسة"<sup>2</sup>.

- يركز هذا التعريف على الهدف الأسمى من وراء الإستراتيجية التنافسية و الذي يتمثل في التفوق على المنافسين من خلال تحقيق معدلات عائد تفوق المستوى المتوسط السائد في مجال ما.

أما (Ansoff 1965) فيعرف الإستراتيجية التنافسية على أنها" تصور المؤسسة لعلاقتها مع بيئتها بحيث يوضح هذا التصور نوع العمليات التي يجب القيام بها على المدى البعيد و التي يجب أن تذهب إليها المؤسسة و الغايات التي يجب أن تحققها"<sup>3</sup>.

ف Ansoff يرى بأن الإستراتيجية التنافسية هي ذات علاقة مباشرة بالقرارات طويلة الأمد أو ذات التأثير الإستراتيجي و ذات العلاقة الغير مباشرة بالقرارات قصيرة الأمد.

أما Horngren فيعرف الإستراتيجية التنافسية من خلال خصائص القرارات الإستراتيجية، فهذه الأخيرة تهتم ب:

- التوجهات طويلة الأمد و الخاصة بالمؤسسة.

- تحديد مجالات الأنشطة للمؤسسة.

<sup>1</sup> - شيقارة هجيرة، الإستراتيجية التنافسية ودورها في اداء المؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، علوم إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص: 9-10.

<sup>2</sup> - شار لزه و جاريث جونز، الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل، ترجمة درفاعي محمد رفاعي، د محمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2001، ص : 26

<sup>3</sup> - مؤيد سعيد السالم، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2005، ص : 18

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

- الحصول على الميزة التنافسية.

و من ثم فإن الإستراتيجية التنافسية حسب Horngren هي " تركز الإستراتيجية على توزيع موارد المؤسسة في المدى البعيد من خلال تحديد مجالات الأنشطة، و الهدف منها هو تحقيق تطلعات أصحاب المصلحة، و اكتشاف ميزة تنافسية و من ثم إنشاء القيمة للعميل".<sup>1</sup>

أما Mintzberg فقد خالف كل الذين سبقوه و أطلق على اجتهاده مصطلح (Five P'S) حيث يعرف الإستراتيجية التنافسية على أنها:

أولاً: خطة: أي أنه نوع من النشاط المقصود بوعي.

ثانياً : مناورة: يراد بها خداع الخصم أو المنافس.

ثالثاً: نموذج: نظراً للسلوك الناتج عن تدفق النشاطات.

رابعاً: موقف: موقف المؤسسة في البيئة.

خامساً: تصور أو وجهة نظر مستقبلية

و تمنح المفاهيم الخمسة قدرة أعمق على فهم الإستراتيجية<sup>2</sup>، إلا أن التفاعل و التشابك بين هذه المفاهيم ( Five P'S ) يخلق داخل المؤسسة ما يمكن أن يطلق عليه ب المسار " Path " أو الزخم الإستراتيجي و هو المفهوم السادس الذي أغفله Mintzberg و الذي نضيفه إلى اجتهاده ليكون (Six P'S) الذي يؤدي إلى صياغة إستراتيجية تنافسية تعنقد المؤسسة بأنها ملائمة... كما يوضحه الشكل رقم 2- 1 .

أما Olivier-Meier فقد أعطى للإستراتيجية التنافسية تعريفاً أكثر شمولية

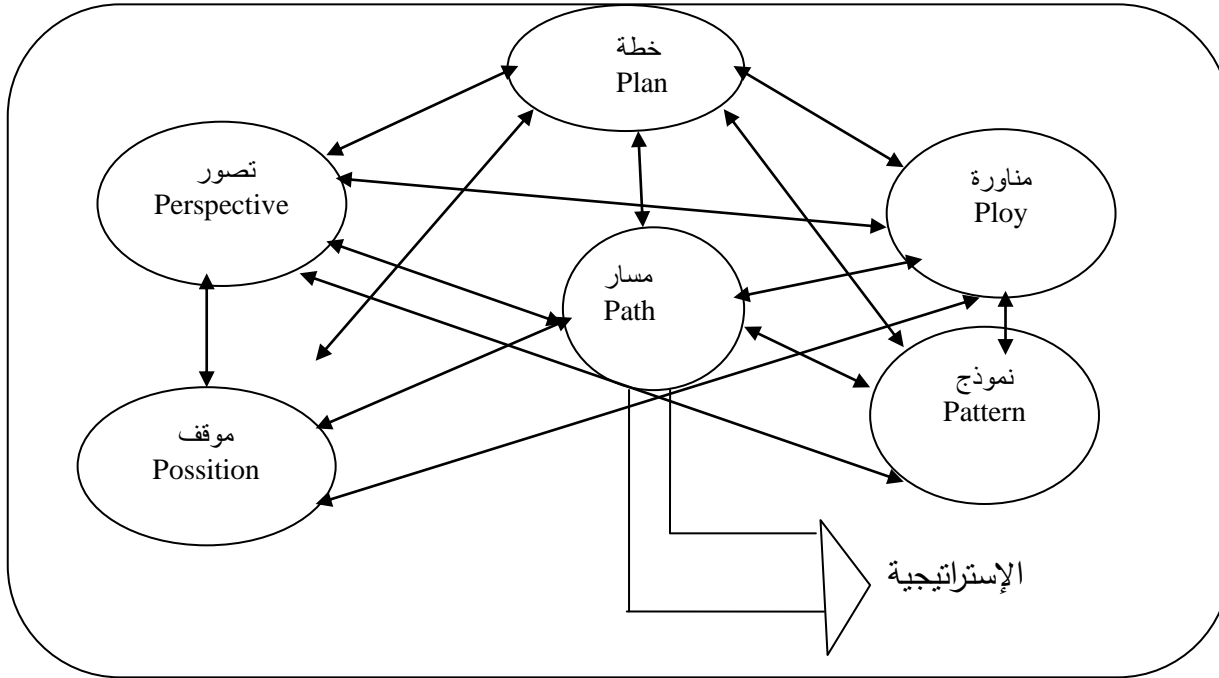
"الإستراتيجية هي مجموعة من القرارات و الإجراءات و التي توجه المؤسسة بطريقة محددة و على المدى الطويل ( المهمة، أنشطة المؤسسة، و كذلك وضع طريقة للتنظيم و التشغيل في المؤسسة) و تركز الإستراتيجية على المؤسسة و محيطها على حد سواء، و لها تأثير على السياسة العامة للمؤسسة فهي تسمح برسم: مجال الإجراءات للمؤسسة في (3-5 سنوات) في فضاء (الأسواق، و العملاء المستهدفين) من خلال الموارد الموجودة ( مالية، بشرية، تكنولوجية، تنظيمية، مادية...) فبعد النظر الإستراتيجي يهدف في الواقع إلى تحديد و تقييم الحواجز التي تعطي للمؤسسة الكفاءة المتميزة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - Charles horngren , et d'autre, Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire, Traduction et Adaptation par Georges Langlois, 4<sup>e</sup> édition , Pearson , paris, 2009, p, 83 .

<sup>2</sup> - كاظم نزار الركابي، مرجع سابق، ص : 40-38.

<sup>3</sup> - Olivier Meier, Dico du manager, Dunod, Paris ,2009, p : 186 .

الشكل رقم 2-1: العلاقة بين المفاهيم الخمسة للإستراتيجية بعد إضافة المفهوم السادس المسار



المصدر : كاظم نزار الركابي، مرجع سابق ، ص:44.

- إن تفحص التعاريف التي قيلت في الإستراتيجية التنافسية يوضح على أنها بدرجة واحدة نظريا، فليس هناك مفهوم يمكن أن يتصدر أو يكون له الأولوية، كما أن هذه المفاهيم رغم تناولها لمواضيع متعددة إلا أنها تكمل بعضها البعض، فمنها من يركز على تصور دور المؤسسة على المدى البعيد و يهمل العلاقات البيئية و بعضها يهتم بأهمية تحديد المؤسسة لرسالتها و غاياتها، بينما يركز البعض الآخر على عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية وتخصيص الموارد التنظيمية و على أنها علم وفن صياغة وتنفيذ وتقييم القرارات الوظيفية المختلفة.

الجدول رقم 2-1 : مرحلة النضج في تحديد مفهوم الإستراتيجية التنافسية

المفهوم	الباحث
تحليل البيئة و اختبار البدائل الاقتصادية التي توفق بين موارد المؤسسة و أهدافها عند مستوى خطورة يبرره الربح و إمكانية تحقيق البدائل نفسها.	MCCARTHY et AL 1975 :7
نشاط أو نماذج رئيسية معينة لتحقيق أهداف مشتركة.	PAIN et Naumes 1975 :7
خطة موحدة وشاملة، ومتكاملة مصممة لضمان تحقيق أهداف المنظمة الأساسية.	GLUECK 1976: 3
تنغمس الإستراتيجية في صياغة السياسة، أنها تؤلف سلسلة من القرارات التي تعكس التصميم على أهداف العمل الرئيسية و الاستفادة من المهارات و الموارد لتحقيق هذه الأهداف.	Mc NICHOLAS 1977: 9
تلاحم مهمة المؤسسة، ووضع أهداف التنظيم في ضوء القوى الداخلية و	STELNE R et Miner

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

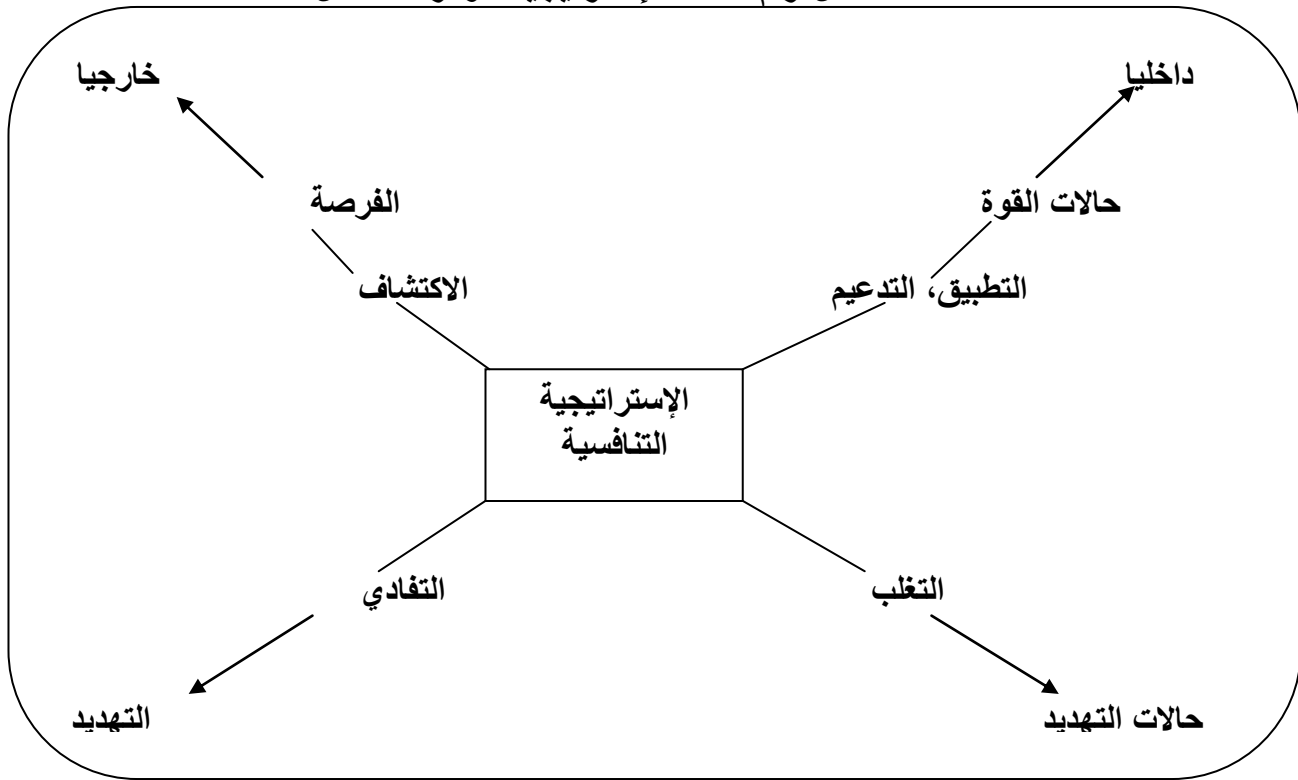
صياغة السياسات المحددة لتحقيق الأهداف و تأمين التطبيق الملائم لتحقيق أغراض و أهداف التنظيم.	1977: 9
قوة وسيطة بين التنظيم و البيئة، أنماط متلائمة في حسم القرارات التنظيمية التي تتعلق بالبيئة.	Mintzberg 1979 : 25
التلميح الموجه للتنظيم الذي يسمح له بتحقيق أهدافه بينما يستجيب للفرص و المخاطر في بيئته.	SCHENDLE et Hofer 1979:516
خطة موحدة شاملة و متكاملة تربط بين المزايا الإستراتيجية للمؤسسة ومع تحديات البيئة و هي مصممة لضمان تحقيق أهداف المؤسسة.	GLUECK 1980 :9
بيان ملخص لكيفية السعي نحو الأهداف.	BRAND T, 1980:3
خطط و أنشطة المؤسسة التي يتم وضعها بطريقة تضمن خلق درجة من التوافق بين رسالة المؤسسة و أهدافها و بين هذه الرسالة و بيئتها بصورة فعالة.	THOMA S 1988:10
إطار يحدد أهداف المؤسسة في مجال تحديد الأسعار والقلق و التميز بالمنتجات أو الخدمات بحيث تتمكن المنظمة من بناء مركزها التنافسي و مواجهة قوى التحليل الهيكلي المتمثلة بالمنافسين و المشترين و المجهزين و تهديدات الدخول والمصادر البديلة.	BOWMAN 1990 :47
بحث مدروس متأنى لخطة عمل تؤدي إلى تطوير الميزة التنافسية للمؤسسة و تضاعفها.	HENDERS ON 1989
أن لكل مؤسسة إستراتيجية تنافسية شاملة هي خليط للأهداف الموضوعية من قبل المؤسسة ووسائل تحقيقها.	PORTER

المصدر: كاظم نزار الركابي ، مرجع سابق ، ص: 36-37

من خلال ما سبق يمكن اقتراح التعريف التالي للإستراتيجية التنافسية:

" تصور للرؤى المستقبلية للمؤسسة، من خلال تصميم رسالتها و تحديد غاياتها على المدى البعيد، و تحديد أبعاد العلاقات المتوقعة بينها و بين بيئتها بما يسهم في بيان الفرص و المخاطر المحيطة بها. ونقاط القوة و الضعف المميزة لها وذلك بهدف اتخاذ القرارات الإستراتيجية المؤثرة على المدى البعيد و مراجعتها و تقويمها". كما يوضحه الشكل الموالي.

الشكل رقم 2-2 : إستراتيجية دوائر الأعمال



المصدر: روبرت.أ. بتس، ديفيد لي، مرجع سابق ص: 31 .

### المطلب الثاني: أهمية الإستراتيجية التنافسية.

إن تزايد إيمان الإدارة العليا بأهمية الإدارة الإستراتيجية والتفكير الاستراتيجي في المؤسسات المختلفة راجع إلى التحديات (الغير عادية) التي تواجهها محليا وإقليميا وعالميا و بالتالي فإن التفكير بإدارة العمل وتحقيق أهداف المؤسسة بالأساليب التقليدية ماعدا مجديا في يومنا هذا، كما أن أهمية الإدارة من خلال الإستراتيجيات التنافسية تكمن في:<sup>1</sup>

- 1- وضوح الرؤية المستقبلية واتخاذ القرارات الإستراتيجية: أي أن الإدارة من خلال تبني إستراتيجيات تنافسية تسمح للمؤسسة بالاستعداد المسبق للمستقبل (بدلا من الاستجابة له) والتأثير في الأنشطة المختلفة وبالتالي في ممارسة السيطرة على مستقبلها الخاص.
- 2- استيعاب وفهم أفضل للمتغيرات البيئية السريعة: حيث تتمكن المؤسسات من الاستيعاب الأفضل والتأثير في الظروف الاقتصادية والاجتماعية، ومن ثم تستطيع استغلال الفرص المتاحة وتقليل أثر المخاطر البيئية بما يخدم نقاط القوة ويحجم نقاط الضعف داخليا.

<sup>1</sup> - مؤيد سعيد السالم، مرجع سابق، ص: 18-19



## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

3- تحقيق النتائج الاقتصادية والمالية الجيدة : أثبتت الدراسات الميدانية أن المؤسسات التي تستخدم الإدارة الإستراتيجية هي أكثر نجاحا من تلك التي لا تستخدم هذا الاختصاص فهناك علاقة ايجابية بين النتائج الاقتصادية والمالية للمؤسسة ومدى اهتمامها بإدارة إستراتيجيتها على المدى الطويل.

4- تدعيم المركز التنافسي: فالإدارة من خلال تبني إستراتيجيات تنافسية تقوى من المركز التنافسي للمؤسسة سواء على مستوى الأسواق المحلية أو الخارجية، حيث تتجح المؤسسات التي تعتق الفكر الاستراتيجي في بناء مزايا تنافسية تستند إلى فهمها لبيئتها الخارجية وما تفرزه من فرص وتنميتها لمواردها الداخلية التي تمكنها من استغلال هذه الفرص بطريقة تفوق منافسيها.<sup>1</sup>

5- التخصيص الفعال للموارد و الإمكانيات: حيث تمكن الإدارة الإستراتيجية المؤسسة من توجيه مواردها توجيهها صحيحا على المدى البعيد.

6- وجود إستراتيجية تنافسية تتكون من خطوات و إجراءات معينة يشعر العاملون بأهمية المنهج العلمي في التعامل مع المشكلات<sup>2</sup>

7- تسهيل عملية التنسيق: و تمنع التعارض و الاحتكاك بين الإدارات لوجود معايير و أهداف واضحة تستخدم للفصل بين وجهات النظر المتعارضة.

### المطلب الثالث: التحديات التي تواجه الإدارة الإستراتيجية .

هناك مجموعة من التحديات نجد من الضروري إثارته من أجل التمكين فيها وأخذها بالحسبان<sup>3</sup>

#### 1-تسارع التغيرات الكمية و النوعية في بيئة الأعمال:

نعيش اليوم في عالم سريع التغير في كل نواحيه و مظاهره، عالم تكاد تتلاشى فيه حدود الزمان والمكان، بين ما هو قديم و جديد، ويظهر هذا التغير في البيئة السياسية و الاجتماعية و الاقتصادية والتكنولوجية و المعلوماتية. ومن ثم فقد أصبح وضع الإستراتيجيات التنافسية و التعامل مع الفرص و التهديدات أمرا حيويا و هاما في مختلف المؤسسات.

#### 2- ازدياد حدة المنافسة:

لم تعد المنافسة مقتصرة على البيع و جودة المنتج فقط كما كان الوضع سابقا بل تعددت الآن أسس المنافسة لتشمل كل أنشطة المؤسسة، و لتصبح منافسة كونية، وتوضح هذه الصورة في ظهور منافسين جدد باستمرار الأمر الذي يفرض على الإدارة العليا وضع خطط إستراتيجية كفوءة و بعيدة المدى لمعالجة وضع المؤسسة في مختلف الأسواق.

#### 3- التحالف الإستراتيجي:

<sup>1</sup> - جمال الدين محمد المرسي، مصطفى محمود أبوبكر، طارق رشدي، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، منهج تطبيقي، الدار الجامعية ص : 31 .

<sup>2</sup> - محمد أحمد عوض، الإدارة الإستراتيجية الأصول والأسس العلمية،الإسكندرية، الدار الجامعية ، 2003، ص : 8

<sup>3</sup> - مؤيد سعيد السالم ، مرجع سابق، ص: 21-22

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

لقد تلاشت من عالم الأعمال حدود السيادة بين الدول وذلك مع تزايد الطبيعة الإقتصادية التبادلية بين الإقتصاديات. ونمو المنافسة الأجنبية في الأسواق المحلية وندرة الموارد الطبيعية، و حرية التبادل التجاري هذه العوامل وغيرها جعلت المؤسسات تتجه نحو إقامة تحالفات إستراتيجية مفتوحة مع المؤسسات العالمية.

### المبحث الثاني: مراحل إعداد الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة.

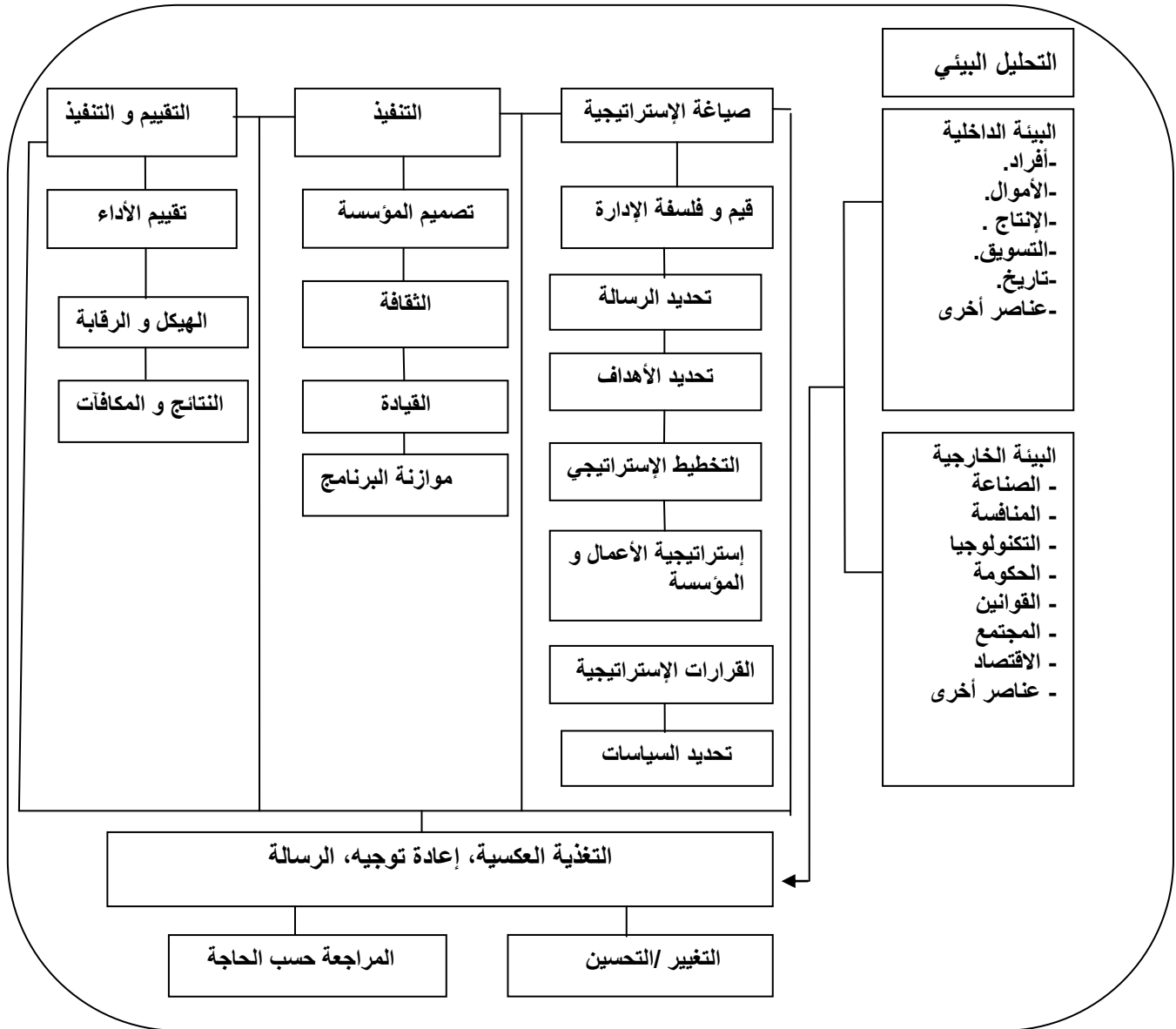
إن عملية تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة واختيار الإستراتيجية التنافسية، عادة ما يعرف بصياغة الإستراتيجية، وفي المقابل تتمثل عملية تنفيذ الإستراتيجية في تصميم الهيكل التنظيمي المناسب للمؤسسة، وتصميم نظم الرقابة الضرورية لوضع الإستراتيجية المختارة من قبل المؤسسة موضع التنفيذ . وهذا ما سنحاول التركيز عليه في هذا المبحث من خلال الخطوات التالية:

- التحليل البيئي.
  - صياغة الإستراتيجية.
  - تنفيذ الإستراتيجية .
  - التقييم والرقابة .
- يمكن القول بأن الإستراتيجية تتضمن أربعة عناصر رئيسة هي <sup>1</sup> :
- التحليل (المسح) البيئي .
  - صياغة الإستراتيجية .
  - تنفيذ الإستراتيجية .
  - التقييم و الرقابة .

و يعرض الشكل رقم 2- 3 كيفية الارتباط و التعامل بين هذه العناصر.

<sup>1</sup>Abbass F .Alkhafaji, Strategic Management formulation Implementation, and Control, in a Dynamic Environment ,Library of Congress Cataloging In Publication Data ,2003, P: 1.

الشكل رقم 2- 3: نطاق الإستراتيجية



SOURCE : Abbass.F.Alkhafaji, Strategic Management, OP.cit ,P :1.

المطلب الأول: تحليل البيئة الخارجية.

1- مفهوم البيئة: البيئة هي مجموعة العناصر التي تتعامل معها المؤسسة. وتشكل علاقات بيئية

معها" (Emery et Triste:1965) أو هي العوامل المادية و الاجتماعية الكائنة

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

خارج حدود المؤسسة<sup>1</sup> (Duncan, 1972). إن التحليل البيئي يهدف إلى إطلاع الإستراتيجيين بالمتغيرات الحالية والمستقبلية المحتملة، وتزويدهم بالمعلومات المهمة، بغرض إدراك الفرص والتهديدات البيئية.

### 2- تحليل البيئة الخارجية:

إن القوى الخمس التي تناولها بورتر يمكن أن تحدد ربحية القطاع<sup>2</sup> لأنها تؤثر على أسعار، تكاليف و استثمارات مؤسسات القطاع وهذا يعني أنها تؤثر على عناصر ربحية الاستثمار.. فالقوة التفاوضية للعملاء تؤثر على سبيل المثال على الأسعار التي يمكن أن تفرضها المؤسسة كما يمكن أيضا للمنتجات البديلة أن تشكل تهديدا على الأسعار التي تفرضها المؤسسة .

ويمكن القول أيضا بأن القوة التفاوضية لدى الموردين تحدد بشكل كبير تكاليف المواد الأولية و تكاليف وسائل الإنتاج الأخرى.

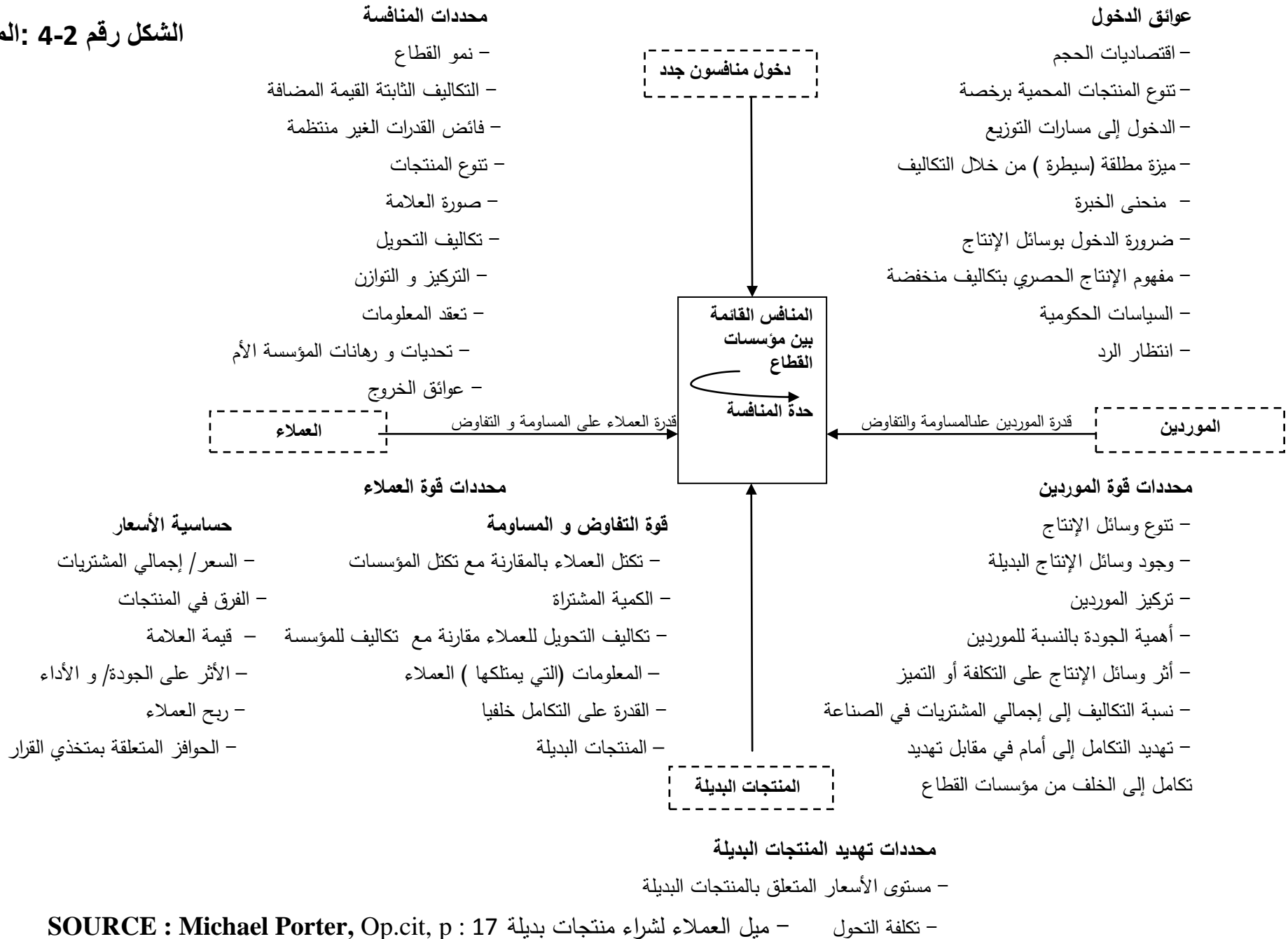
إن حدة المنافسة تلعب و تؤثر أيضا على أسعار و تكاليف المنافسة في نشاطات التصنيع، تطوير المنتجات، الإشهار، قوة المبيعات. إن قوة كل عامل من القوى الخمس للمنافسة حسب مقاله Porter تعتمد على هيكل القطاع بمعنى آخر تتوقف على خصائصه التكنولوجية و الاقتصادية. وخلص بورتر إلى أنه كلما زادت قوة عامل من هذه العوامل، كلما تقلصت بدرجة أكبر قوة المؤسسات القائمة على رفع الأسعار و تحقيق الأرباح .

وهذا ما يوضحه الشكل رقم 2-4.

<sup>1</sup> - كاظم نزار الركابي، مرجع سابق، ص : 118 .

<sup>2</sup> - Michael Porter, *l'avantage Concurrentiel*, traduit de l'américain par Philippe de la vergne, Dunod, Paris, P :16 .

الشكل رقم 2-4: المكونات الهيكلية للقطاع



## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

وطبقا لإطار عمل بورتر وعلى سبيل المثال، فإنه يمكن اعتبار عامل المنافسة القوي كعامل تهديد للمؤسسة حيث أنه يؤدي إلى تقليص الأرباح، أما عامل المنافسة الضعيف فيمكن النظر إليه على اعتبار أنه فرصة للمؤسسة، حيث يتيح للمؤسسة تحقيق أرباح أعظم، كما أن قوة تأثير العوامل الخمسة قد تتغير على مدار الوقت وفقا لتغير الظروف في مجال الصناعة.

إن المهمة التي تواجه المديرين تتمثل في إدراك كيف يمكن للتغيرات التي تطرأ على العوامل الخمسة أن تتيح فرصا و تهديدات جديدة أما المؤسسة . و كيف يمكن أن يترتب عن هذه التغيرات صياغة إستراتيجية تنافسية مناسبة للتعامل معها. هذا بالإضافة إلى أنه يمكن للمؤسسة من خلال خيارها الإستراتيجي أن تمارس تأثيرها على عامل واحد أو أكثر من هذه العوامل وسنحاول فيما يأتي فهم تأثير كل عامل من العوامل الخمسة على المؤسسة.

### 2- 1 خطر دخول منافسين جدد:

يتعزز (بقوى) هذا العامل بانخفاض الحواجز التي تعيق الدخول في القطاع\* . بعبارة أخرى كلما تمكنت المؤسسات القائمة في القطاع من إقامة الحواجز، فإنها ستحد من رغبة وقدرة المؤسسات الخارجية من الدخول في منافستها.<sup>1</sup>

إن قوة عامل المنافسة للمنافسين المحتملين يعتبر إلى حد كبير دالة على ارتفاع قوة عوائق الدخول، حيث تعمل عوائق الدخول المرتفعة على إبقاء المنافسين المحتملين بعيدا عن مجال صناعي معين، حتى وإن كانت عوائد ذلك القطاع عالية، لقد قام الاقتصادي "جوبين" بإعداد دراسة كلاسيكية عن عوائق الدخول، حيث قام بتحديد ثلاثة مصادر رئيسية تتعلق بعوائق الدخول وهي:

- الولاء للماركة .

- مزايا التكلفة المطلقة .

- و الحجم الاقتصادي.

ويمكن أن نضيف لقائمة "جوبين" عائق رابع ذو أهمية كبيرة في كثير من البلدان وهي اللوائح الحكومية.<sup>2</sup>

أما **G. Garibaldi** فقد حدد مجموعة من الحواجز المحتملة:<sup>3</sup>

أ - اقتصاديات (وفرات) الحجم: ( حيث تلزم المنافسين المحتملين بإتباع إستراتيجية الحجم و بالتالي تلزمهم باستثمارات جد ضخمة).

ب - التميز من قبل المؤسسة و التي تكون قادرة على:

- خلق صورة قوية لدى زبائنها . - تقديم خدمات محددة.

- وفاء العملاء. - الاستفادة من الدعاية.

- تصميم منتجات جديدة.

<sup>1</sup> - Gérard Garibaldi, *Analyse Stratégique* , Eyrolles Edition d'organisation, Paris , p : 146 .

<sup>2</sup> - شارلز و جاريت جونز، مرجع سابق، ص: 133 .

\* - عوائق الدخول هي عبارة عن عوامل تجعل مسألة الدخول إلى مجال صناعي معين أمرا مكلفا .

<sup>3</sup> - Gérard Garibaldi, *Même ouvrage*. p : 146 .

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

ج- شدة الحاجة لرأسمال: ( مما يزيد من المخاطر، ويحول من دخول المؤسسات التي تعاني من قلة الموارد المالية).

د- صعوبة الوصول إلى قنوات التوزيع: (إذا كانت محددة في قطاع معين أو محصورة بين مؤسسات القطاع).

و- منحى التعلم: في القطاعات التي غالباً ما يكون فيها هذا المنحى عنصراً رادعاً، بحيث يمكن لمؤسسات القطاع في كل مرة أن تتجح في وضع أسعار رديعية في وجه الداخلين الجدد في القطاع.

هـ - سياسة الدولة: التي يمكن أن تكون في صالح أو في غير صالح المنافسين الحاليين.

### 2-2 المنافسة بين مؤسسات القطاع القائمة:<sup>1</sup>

-أما ثاني عوامل المنافسة الخمسة لبورتر فيتعلق بمدى حدة المنافسة بين المؤسسات القائمة في مجال صناعي واحد وإذا كانت تلك المنافسة ضعيفة. فإن الفرصة تنتهي للمؤسسات لرفع الأسعار، وتحقيق أرباح أكبر. أما إذا اتسمت المنافسة بالقوة، فقد يترتب على ذلك منافسة سعرية حادة قد تصل إلى درجة نشوب حرب الأسعار. و تؤدي المنافسة السعرية إلى تحجيم الأرباح من خلال تخفيض هوامش الربح من المبيعات.

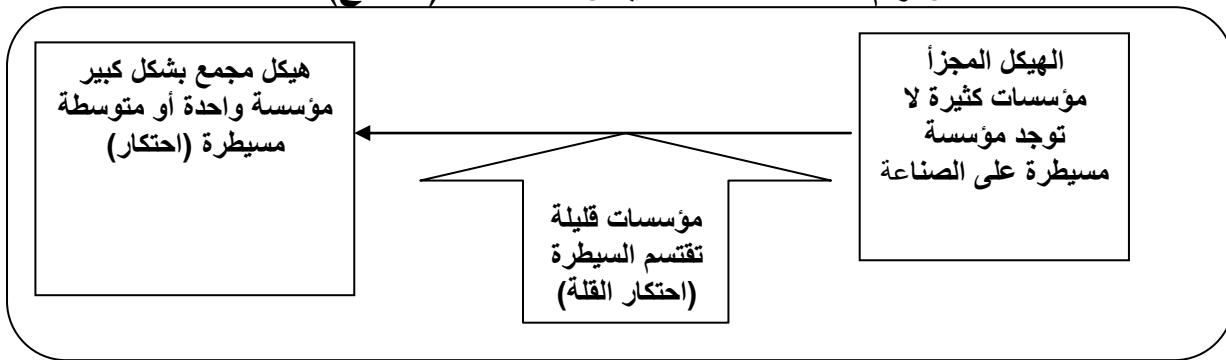
- إن مدى التنافس بين المؤسسات القائمة في مجال صناعي معين هو دالة لثلاثة عوامل:

أ- هيكل المنافسة في الصناعة. ب- أحوال الطلب.

ج- ارتفاع وقوة عوائق الخروج في المجال الصناعي.

أ- هيكل المنافسة: يشير هيكل المنافسة إلى عدد و حجم التوزيع الخاص بالمؤسسات في صناعة ما وتتنوع الهياكل ما بين هيكل مجزأ\* وهيكل مجمع\* مع اختلاف التطبيقات الخاصة بكل منهما في مجال المنافسة.

### الشكل رقم 2-5 : سلسلة هياكل الصناعة (القطاع)



المصدر: شارلز هيل وجاريت جونز، مرجع سابق، ص: 139.

<sup>1</sup> - شارلز هيل وجاريت جونز، مرجع سابق، ص 138 .

\* - يحتوي الهيكل الصناعي المجزأ على عدد كبير من المؤسسات الصغيرة أو متوسطة الحجم، ولا توجد بينهما أي مؤسسة تتمتع بموقع يؤهلها للسيطرة على الصناعة أو القطاع .

\* أما الهيكل الصناعي المجمع، فإنه يمكن أن يتم السيطرة عليه بواسطة عدد صغير من المؤسسات الكبرى (بما يعرف باحتكار القلة) أو في أقصى الحالات بواسطة مؤسسة واحدة (الاحتكار).

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

و بناء على ما تقدم يمكن القول أن الهيكل الصناعي المجزأ يشكل تهديدا أكثر منه فرصا، ومن المتوقع لمعظم حالات الازدهار أن تكون قصيرة الأجل نسبيا، نظرا لسهولة عمليات الدخول الجديدة وما يتبع ذلك من نشوب حرب الأسعار و حالات الإفلاس، و حيث أنه من الصعب غالبا تنويع المنتجات في تلك الصناعات، وعليه فإن أفضل الإستراتيجيات التنافسية التي يجب أن تنتهجها المؤسسة هي التي ترتبط بخفض التكلفة، إذ أن هذا النوع من الإستراتيجيات يتيح للمؤسسة تحقيق أعلى عوائد ممكنة في فترات الازدهار، مما يساعدها على البقاء و الاستمرار خلال أي فترة ركود تالية.

أما الطبيعة و كثافة المنافسة في مجال الصناعات المجمعمة، فإنه يتسم بصعوبة التنبؤ، إن المؤسسات في هذا المجال عادة ما تكون بينها علاقة تبادلية، بمعنى الإجراءات التنافسية لأحدى المؤسسات تؤثر مباشرة على ربحية المؤسسات الأخرى وهكذا نجد أن الإجراءات التنافسية لمؤسسة واحدة في مجال صناعي مجمع يؤثر مباشرة على حصص منافسيها في السوق. ويجبرهم على الاستجابة لتلك الإجراءات.

### ب- أحوال الطلب:

إن أحوال الطلب تعتبر محدد آخر لقوة المنافسة بين المؤسسات القائمة، فنمو الطلب بواسطة العملاء الجدد أو عمليات الشراء الإضافية التي يقوم بها العملاء القدامى قد تؤدي إلى تخفيض حدة المنافسة من خلال تهيئة الفرصة لمزيد من التوسع . إن الطلب المتنامي يؤدي إلى تخفيض حدة المنافسة، نظرا لأن كل المؤسسات يمكن أن تحقق مزيدا من المبيعات دون أن تتال إحداها من الحصص السوقية للآخرين. ويترتب على ذلك تحقيق أرباح عالية للجميع.<sup>1</sup>

### ج- عوائق الخروج:

وهي عوائق اقتصادية و إستراتيجية و معنوية، تؤدي إلى استمرار المؤسسات في ذلك المجال الصناعي، حتى عندما تتدنى العوائد، و إذا كانت عوائق الخروج عالية و قوية، فقد تجد المؤسسات نفسها محتجزة داخل صناعة غير مربحة، حيث يتسم الطلب الكلي بالثبات أو التدهور. أما الطاقة الإنتاجية الفائضة فيمكن بدورها أن تؤدي إلى منافسة حادة في مجال الأسعار، حيث تتجه المؤسسات إلى خفض أسعارها في محاولة منها للحصول على الطلبات اللازمة لتشغيل و تفعيل الاستفادة من هذه الطاقات العاطلة.<sup>2</sup>

ومن بين العوائق الأكثر شيوعا ما يلي:<sup>3</sup>

- صعوبة التنازل (بيع) الأصول لأن أسلوب أو مجال الإنتاج خاص و محدد.
- استخدام رأسمال تقني و الذي من الصعب جدا أن يستخدم في قطاع آخر بمعنى آخر أن هناك ما يسمى بالأصول المتخصصة .

ولقد بين بورتر أن هناك صلة مباشرة بين ربحية القطاع و أهمية حواجز الدخول والخروج (فكلما كانت حواجز الدخول مرتفعة كلما كانت هناك فرصة أكبر لارتفاع المداخل).

<sup>1</sup> - شارلز و جاريت جونز ، مرجع سابق ، ص144

<sup>2</sup> - شارلز و جاريت جونز، المرجع نفسه، ص:144.

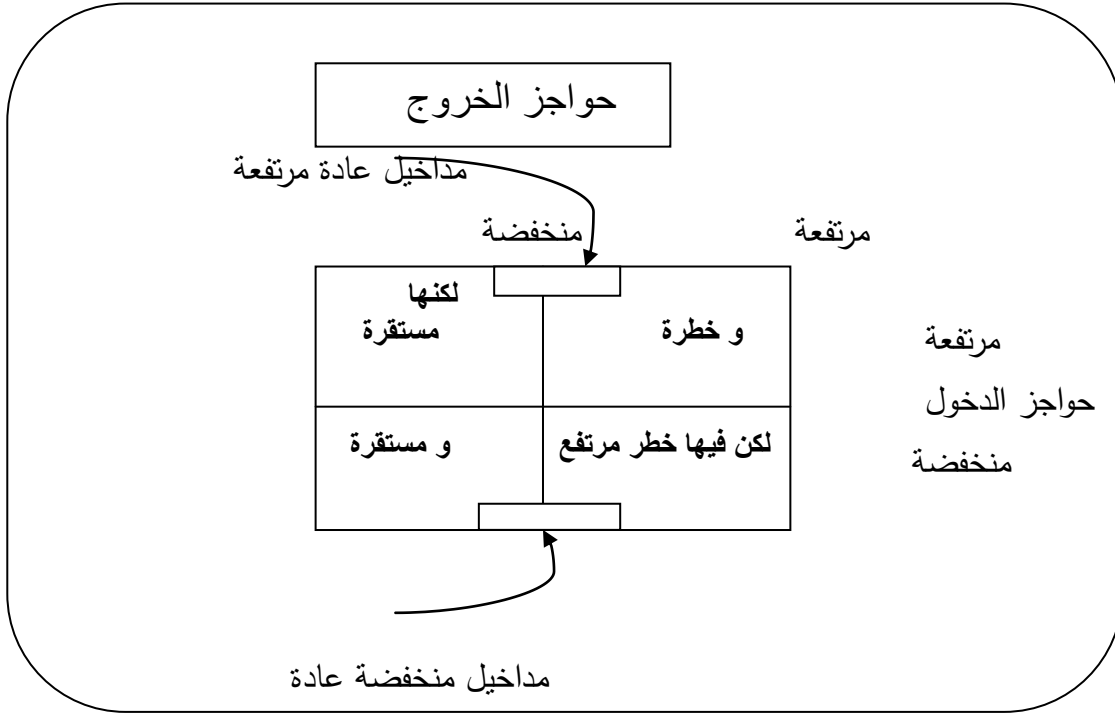
<sup>3</sup> - Gérard Garibaldi, op, cit, p :147.



## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

وبالمثل فإن أهمية حواجز الخروج تسمح بان يكون هناك استقرار في الدخل فكلما كانت حواجز الخروج ضعيفة كلما كان هناك احتمال أكبر في أن تكون المداخل مستقرة.

### الشكل رقم 2-6: العلاقة بين ربحية القطاع و الحواجز



Source : Gérard Garibaldi, op , cit , p : 148

### 2-3 قوة المفاوضة أو المساومة لدى العملاء:

إن العامل الثالث من عوامل المنافسة الخمسة لبورتر هو قدرة المشتري ( العملاء ) على التفاوض و المساومة، إن المشتري قد يكونوا هم عملاء المؤسسة الذين يستهلكون منتجاتها في نهاية المطاف (المستخدمين النهائيين)، وقد تكون أيضا المؤسسات الصغيرة التي توزع منتجاتها على المستخدمين النهائيين، مثل تجارة الجملة و التجزئة.

وتتوقف قدرة المشتريين على فرض مطالبهم على المؤسسة قياسا بالقوة التي تمتلكها المؤسسة و طبقا لما قاله Porter فإن المشتريين يكونون أكثر قوة في الظروف التالية:<sup>1</sup>

- عندما يقوم المشترون بشراء كميات كبيرة.
- عندما يكون بمقدور العملاء الحصول على احتياجاتهم من خلال عمليات التكامل الخلفي\* .
- intégration en amont .
- توفر المنتجات البديلة.

<sup>1</sup> - Michael porter, op ,cit .p :17.

\* التكامل الخلفي: هو محاولة المؤسسة، العميل... السيطرة على مصادر التوريد ( مستلزمات العملية الإنتاجية )، وتلجأ المؤسسة لإتباع هذه الإستراتيجية إذا لم يكن الموردون الحاليون قادرين على تلبية احتياجات المؤسسة من ناحية السعر، الجودة، التسليم والتكلفة

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

- عندما يكون بمقدور المشتريين تحويل الطلبيات بين المؤسسات العارضة بتكلفة منخفضة و من ثم ضرب المؤسسات بعضها البعض لفرض تخفيض في الأسعار.
- تكاليف التحول (تغيير المورد بالنسبة للعميل) مقابل تكاليف التحول (تغيير العميل) من جهة المؤسسة.
- صورة وقيمة العلامة التجارية.
- عندما لا يكون هناك تميز في المنتجات ففي هذه الحالة يستطيع العميل تغيير المورد بسهولة و بدون تكلفة كبيرة.

-عندما يملك العملاء المعلومة الكاملة.

### 2-4 القوة التفاوضية للموردين:

- على الجانب الآخر، يستطيع الموردون التأثير على ربحية أي صناعة من خلال وسائل متعددة حسب Porter.<sup>1</sup>
- توفر المدخلات.
- تركيز المورد.
- تهديد التكامل إلى الأمام\* ( من قبل المورد) في مقابل تهديد التكامل إلى الخلف من المؤسسات في مجال الصناعة.

• كما يمكن للموردين ممارسة ضغوطهم ( قوتهم التفاوضية) عندما تكون:<sup>2</sup>

- منتجاتهم أساسية (جوهرية) بالنسبة للعميل ففي هذه الحالة تكون القوة التفاوضية للمورد جد عالية لأن العميل يصعب عليه اللجوء إلى مورد آخر بسهولة.
- يمكنهم إحداث تكاليف تحول عالية: عندما يتعرض المشترون إلى تكاليف عالية للتحول ( من مورد إلى آخر) حينئذ سوف يمتلك الموردون قوة تفاوضية عالية على المشتريين.
- عندما يمتلك الموردون أيضا قدرا معيناً من القوة على دخول صناعة ما بأنفسهم.

### 2-5 تهديد المنتجات البديلة:

- إن هذا التهديد موجود في جميع القطاعات، فالخطر الرئيسي هو إمكانية العثور على هذه المنتجات أو الخدمات البديلة في السوق، مما يؤدي إلى التعجيل بزيادة العروض القائمة و بالتالي تخفيض القيمة السوقية للسلع و الخدمات المتاحة حالياً، مما يؤدي إلى وقوع ضغوط على الربح من هذا الجانب.
- إن مجالات الإحلال عديدة و متنوعة من بينها.<sup>3</sup>
- توفير المنتجات البديلة بوظائف إضافية.

<sup>1</sup> - Michael porter, op, cit, p : 17.

<sup>2</sup> - روبرت ، أ، بتس-ديفيد لي، مرجع سابق، ص، 153.

\* التكامل إلى الأمام: هو محاولة المؤسسة السيطرة على منافذ التوزيع، وتلجأ المؤسسة لإتباع هذه الإستراتيجية إذا لم تكن هذه المنافذ قادرة على تحقيق أهدافها ( الوصول إلى المستهلك المستهدف وتقديم الخدمة بالسعر وبالطريقة التي تزيد من قوة المؤسسة).

<sup>3</sup> - Gérard Garibaldi, op , cit, p :149.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

- امتيازات على مستوى تكلفة الشراء ، التمويل ، الامتلاك أو التنفيذ.
- تكيف أفضل لاحتياجات العملاء.
- ميل العملاء إلى شراء المنتجات البديلة .
- و مما سبق يمكن أن نعتبر أن الإحلال يمكن أن يكون:
  - بطريقة مباشرة.
  - من خلال فقدان الأهمية لوظيفة أو دور المنتج.
  - ينتج عن التكامل خلفيا.
  - ينتج عن التكامل أماميا.
  - أو يكون بسبب انخفاض متتابع في وظيفة المنتج.
- هذه الأنواع الخمسة للإحلال غالبا ما تتأثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بمجموعة من العوامل مثل:
  - مستويات الأسعار المتعلقة بالمنتجات أو الخدمات البديلة.
  - تكاليف التحول، التكيف، و الاستحواذ.
  - سلوك ودرجة إخلاص العملاء.
- من خلال ما سبق يمكن القول بأن البيئة الخارجية تتكون من مجموعة متغيرات يمكن تصنيفها إلى متغيرات مباشرة يطلق عليها ببيئة العمل، وأخرى غير مباشرة وهي البيئة الكلية أو بيئة المجتمع.
- فالمؤسسة لا يمكن أن تمارس نشاطها بمعزل عن بيئتها الخارجية، كما أن كل أنشطة المؤسسة تتأثر بمتغيرات هذه البيئة بشكل أو آخر. لذلك استلزم على المؤسسات التي تتبنى إستراتيجيات تنافسية إجراء تحليل معمق لهذه البيئة ( الخارجية) لان غياب مثل هذا التحليل لا يلغي فقط التطبيق الفعال للإدارة الإستراتيجية وإنما يجرد المؤسسة من فهم أبرز البيانات التنظيمية لاسيما تلك التي يمكن أن تؤثر على الأداء الحالي والمستقبلي للمؤسسة . ففي ضوء مثل هذه البيانات يمكن للمؤسسة أن تحدد اتجاهاتها الإستراتيجية الصحيحة .

### المطلب الثاني: تحليل البيئة الداخلية.

- بغرض الاستفادة القصوى من الفرص البيئية التي حددتها المؤسسة و تحديد التهديدات في البيئة الخارجية، ينبغي على الإدارة العليا أن تقيم بشكل تفصيلي الإمكانيات التي يمتلكها الغير في مجال المنافسة، إذ يعتمد جزء مهم من صياغة الإستراتيجية على ذلك، ولا بد أن يكون التقييم موضوعيا لكي يعطي الصورة الصحيحة عن الإمكانيات الحقيقية للمؤسسة والتي تعرف بنقاط القوة والضعف، وتسعى المؤسسة إلى امتلاك أدوات تحليلية ناضجة، لتحديد تلك النشاطات التي يمكن انجازها بشكل أفضل من المنافسين. حيث يعد إيجاد النشاطات والموارد، التي تسمح بانجاز أعمال المؤسسة بطرق لا يمكن للمنافسين من مجاراتها المفتاح الأساسي لتطوير الإستراتيجيات التنافسية الفعالة.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

- و يعرف **DUNCAN** البيئية الداخلية على أنها "العوامل الاجتماعية" و الفسيولوجية ذات الصلة الوثيقة داخل حدود المؤسسة.<sup>1</sup>

- كما يقصد بتحليل البيئة الداخلية إلقاء نظرة تفصيلية إلى داخل المؤسسة لتحديد مستويات الأداء و مجالات القوة و الضعف بخصوص كل الموارد التي تتعامل معها حاليا و في المستقبل القريب.<sup>2</sup>

### 1- متغيرات البيئة الداخلية:

يرى باحثو الإدارة الإستراتيجية ، و بالموازاة مع مفهوم نظرية النظم أن المؤسسة عبارة عن نظام " system منغرس في نظام أكبر " super system " هو البيئة الخارجية، وإلى جانب ذلك فإن المؤسسة تتألف من عدة أنظمة ثانوية. ورغم أنهم يتفوقون في ذلك إلا أنهم يختلفون في عدد و نوع الأنظمة الثانوية المكونة للمؤسسة أو التي ينصب عليها التحليل، وخطوات التحليل، و أي من أدوات التحليل الإستراتيجي التي تستخدم في تحليل مكونات هذه الأنظمة أو المتغيرات و معالجة نتائجها.

ف Porter، يرى بأن هناك أربعة عوامل ينصب عليها التحليل الداخلي للمؤسسة وهي:<sup>3</sup>

أ- الأنشطة الفرعية التي تتعلق بالبناء التحتي للمؤسسة و تشمل الأنشطة المساعدة مثل البحث و التطوير و العلاقات العامة و غيرها.

ب- الموارد البشرية.

ج- الاحتياجات المادية.

د- التطور التكنولوجي.

أما Wheleen and Hunger فيركزان على:<sup>4</sup>

أ- الهيكل.

ب- الثقافة.

ج- الموارد.

في حين نجد أن " Narayanan " يرى بأن المؤسسة تتألف من خمسة أنظمة فرعية لابد من تحليلها

و هي:

أ- النظام الثانوي الوظيفي.

ب- النظام الثانوي الاجتماعي.

ج- النظام الثانوي الثقافي.

د- النظام الثانوي المعلوماتي.

هـ- النظام الثانوي السياسي.

<sup>1</sup> - كاظم نزار الركابي، مرجع سابق، ص:148.

<sup>2</sup> - مؤيد سعيد السالم، مرجع سابق، ص:113.

<sup>3</sup> - كاظم نزار الركابي ، المرجع نفسه ، ص:149.

<sup>4</sup> - مؤيد سعيد السالم، المرجع نفسه، ص:113.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

و سنناقش في هذا المطلب المداخل الأساسية التي يمكن استخدامها للوقوف على حقيقة الموقف الداخلي للمؤسسة و مدى قدرتها على استغلال فرصها البيئية.<sup>1</sup>

- مدخل الموارد كأساس للتحليل التنظيمي.
- الموارد كأساس لربحية المؤسسة.
- العوامل المحددة لاستمرارية الميزة التنافسية.
- مدخل سلسلة القيمة كأساس للتحليل التنظيمي.
- تقييم العناصر الداخلية و تحديد نقاط القوة و الضعف.

### 2- مدخل قاعدة الموارد كأساس للتحليل التنظيمي:

إن عملية مسح و تحليل البيئية الخارجية وحدها لا تكفي لتشخيص الفرص و التهديدات كما لا تساعد المؤسسة على اكتساب الميزة التنافسية *Avantage concurrentiel* ، إذ لابد للمدير الإستراتيجي أن ينظر أيضا إلى موارده الداخلية من اجل تحديد الموارد الإستراتيجية الداخلية أي نقاط القوة و الضعف الأساسية التي يؤثر وجودها على قدرة المؤسسة في استغلال الفرص في الوقت الذي تتجنب فيه التهديدات أو المشاكل الخارجية.

و غالبا ما يطلق على عملية المسح الداخلي بالتحليل التنظيمي *L'analyse organisationnelle*

و هو الذي يهتم أساسا بتشخيص و تطوير الموارد.

1-2 **الموارد Resources:** هي كل الموجودات، و الإمكانيات، العمليات التنظيمية، المهارات و الخصائص التنظيمية، و المعرفة... وقد تكون الموارد ملموسة كالآلات، الأموال، و المباني، أو غير ملموسة كسمعة المؤسسة و اسمها التجاري في السوق، و براءات الاختراع، و المهارات الفنية و التسويقية. و يعتبر المورد عنصر قوة عندما يوفر للمؤسسة ميزة تنافسية أي أن المؤسسة تستطيع أن تقوم به الآن أو في المستقبل بصورة أفضل من المؤسسات المنافسة.

كما يعتبر المورد عنصر ضعف إذا أنتجته المؤسسة بصورة أضعف من المؤسسات المنافسة. و يعتبر المورد موردا أساسيا في المؤسسة إذا امتلك الخصائص الأربعة الآتية.

- القيمة **Valeur:** هل يمتلك المورد قيمة تنافسية ؟
- الندرة **la rareté:** هل يملك المنافسون مثل هذا المورد؟
- التقليد **Imitation:** هل أن تكاليف تقليد السلعة من قبل المنافسين عالية؟
- القدرة على التنظيم هل هيأت المؤسسة نفسها ووفرت التسهيلات المساعدة على استثمار أو استغلال المورد بشكل جيد؟

<sup>1</sup> - مؤيد سعيد السالم ، مرجع سابق، ص:114.

<sup>2</sup> - مؤيد سعيد السالم، المرجع نفسه، ص: 114-115.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

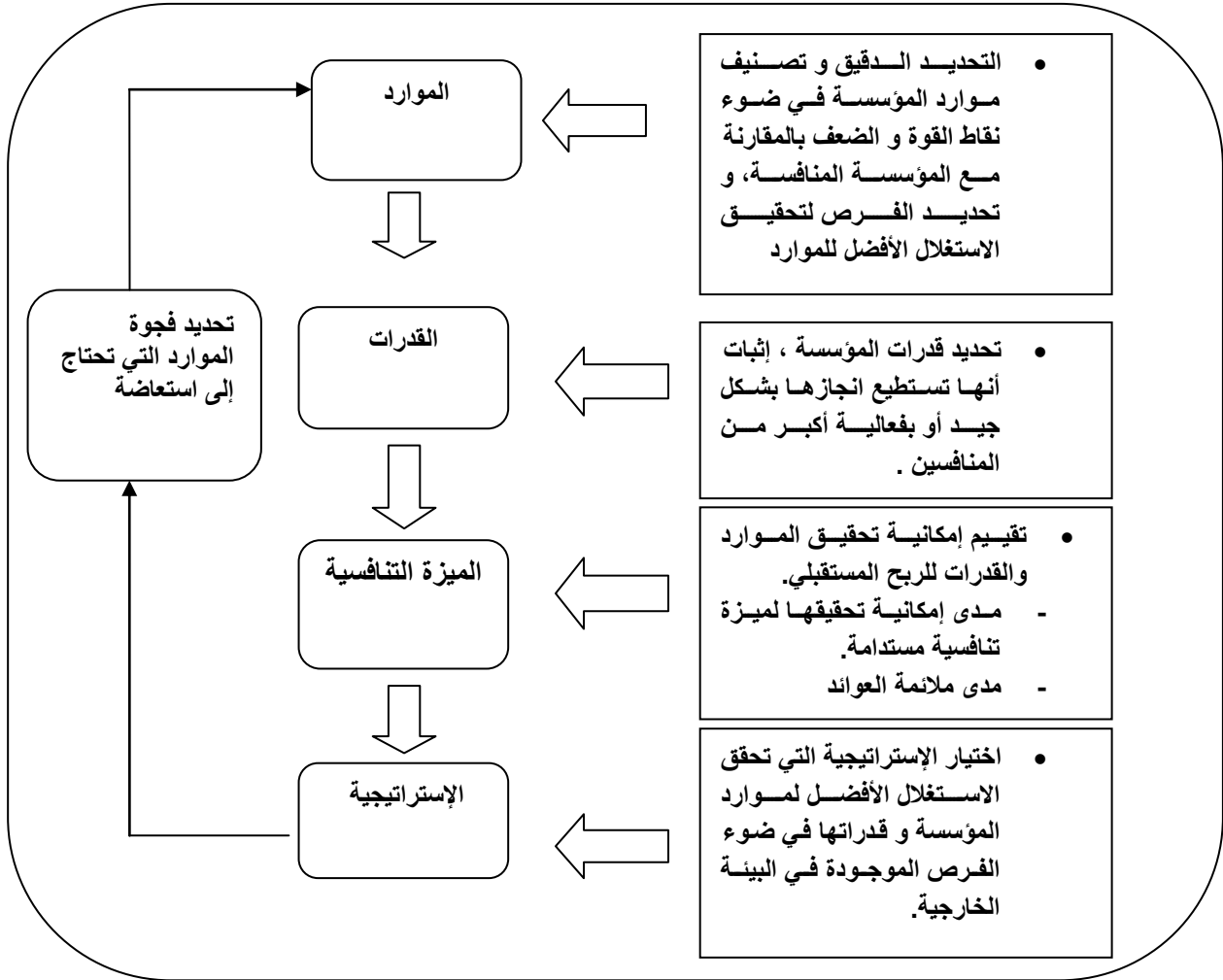
### الجدول رقم 2-2: العوامل البيئية الداخلية الواجب تحليلها

العوامل	المتغيرات
<b>التسويق</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- بحوث التسويق ( تحديد حجم الطلب الكمي و المتوقع للمنتجات أو خدمات المؤسسة.</li> <li>- وضع المنتجات في دورة حياة المنتج.</li> <li>- مزيج المنتجات.</li> <li>- بحوث الترويج، بحوث التوزيع، بحوث المستهلك.</li> <li>- مدى الاعتماد على منتجات رئيسية في تحقيق /مبيعات أرباح، تدفق نقدي</li> </ul>
<b>الإنتاج</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مزايا و عيوب أنظمة التصنيع.</li> <li>- مزايا و عيوب تقنية المنتج.</li> <li>- حجم و نوع وموقع و عمر المصانع و مواقع العمل المتاحة.</li> <li>- تكاليف الإنتاج، المباشرة/ الثابتة و المتغيرة و مستوياتها.</li> <li>- عناصر القوة و الضعف الموجودة في برامج الصيانة و السلامة المهنية.</li> <li>- الموارد و مدى سهولة الحصول عليها و مدى ملائمتها.</li> </ul>
<b>التمويل</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الهيكل المالي للموجودات، السيولة، التدفق النقدي المتوقع.</li> <li>- هيكل رأس المال و حقوق الملكية.</li> <li>- الربحية، العائد على الاستثمار، وعلى المبيعات....</li> <li>- تحليل مفصل لمصادر و الاستعمالات رأسمال العامل.</li> <li>- هيكل المديونية و مدى الاعتماد على الغير في عمليات التمويل.</li> <li>- نظم المراجعة، نظم محاسبة التكاليف، إدارة المخزون.</li> </ul>
<b>الموارد البشرية</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-مدى فعالية عمليات تخطيط الموارد البشرية.</li> <li>-مزايا و عيوب برامج التطوير و التدريب الإداري.</li> <li>-الظروف المادية و المعنوية للعمل.</li> <li>-مستويات الأجور و الرواتب و الحوافز.</li> <li>-درجة ولاء العاملين للمؤسسة و شعورهم بالانتماء إليها و حماسهم من أجل تحقيق أهدافها، دوافع العاملين نحو العمل.</li> <li>-فلسفة الإدارة العليا و تأثيرها على العاملين.</li> <li>-الابتكار الإداري.</li> <li>-إجراءات و قواعد العمل.</li> </ul>

المصدر: مؤيد سعيد السالم ، مرجع سابق، ص:116.

إن الإجابة على مثل هذه التساؤلات يسمح وبلا شك على تشخيص نقاط القوة الحقيقية للمؤسسة بما يساعد على استغلال الفرص من جهة، والوقوف على نقاط الضعف وتقادي التهديدات من جهة أخرى.

الشكل رقم 2-7: خطوات تحليل موارد المؤسسة



المصدر : مؤيد سعيد السالم ، مرجع سابق، ص: 118 .

## 2-2 الموارد كأساس لربحية المؤسسة:

تتحد طاقة المؤسسة على تحقيق معدلات ربحية مرتفعة بعاملين هما<sup>1</sup>.

1- مدى جاذبية الصناعة التي تعمل بها.

2- مدى قدرة المؤسسة على تحقيق ميزة تنافسية.

و يعني العامل الأول أن البيئة الخارجية على وجه التحديد البيئة الصناعة (جاذبية الصناعة) هي احد

العوامل المحددة للاختلافات في الربحية بين المؤسسات.

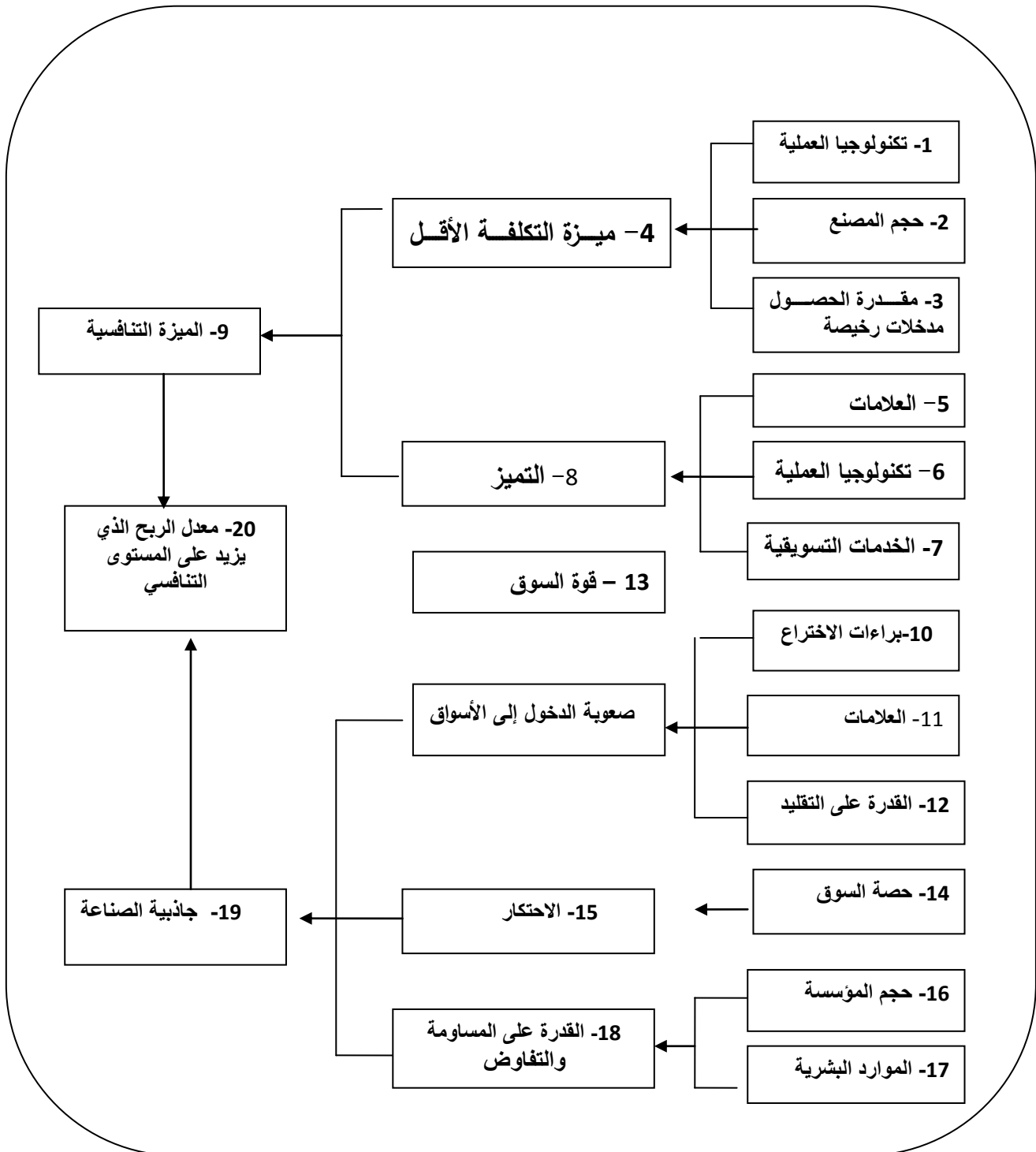
أما العامل الثاني فخلاصته أن الميزة التنافسية و ليس البيئة الخارجية هي المحدد لربحية المؤسسة،

ويركز هذا العامل على المفاضلة بين التكلفة الأقل و مزايا التميز في جودة المنتجات

مزاي التركيز على قطاع سوقي معين وتقديم منتج بتكلفة أقل أو منتج بجودة مرتفعة.

<sup>1</sup> - مؤيد السعيد سالم، مرجع سابق، ص : 119.

الشكل رقم 2-8: الموارد كأساس لربحية المؤسسة.



المصدر: مؤيد سعيد السالم ، مرجع سابق، ص: 120.



## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

### 2-3 العوامل المحددة لاستمرارية الميزة التنافسية:

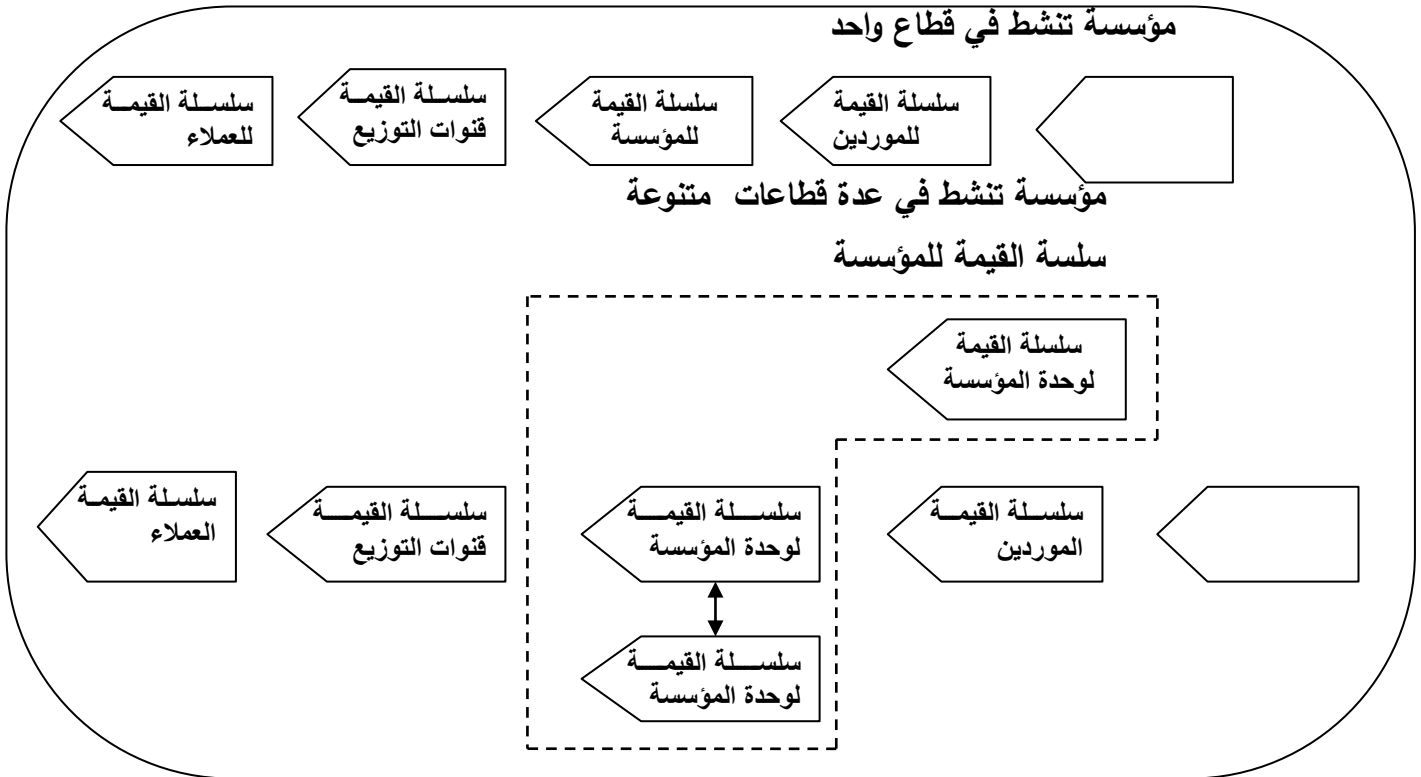
إن وجود ميزة تنافسية في المؤسسة شيء جيد لكن السؤال المهم هو: كيف يمكن للمؤسسة أن تحقق تواصلًا واستمرارية في هذه الميزة التنافسية\* أي الأداء المتميز لفترة طويلة من الزمن.

### 3- مدخل سلسلة القيمة كأساس للتحليل التنظيمي:

من غير الممكن أن نتوصل إلى فهم الميزة التنافسية إذا اعتبرنا أو أخذنا المؤسسة بشكل عام، فالميزة التنافسية تقوم على العديد من الأنشطة المرتبطة بالمؤسسة، التصميم، التصنيع، التسويق، التوزيع، ودعم المنتج، كل نشاط يمكن أن يساهم في موقف المؤسسة من حيث التكاليف وبالتالي خلق قاعدة متنوعة.

و من أجل تحليل مصادر الميزة التنافسية، فإنه من الضروري القيام بفحص منهجي لكل الأنشطة التي تمارسها المؤسسة و التفاعلات التي تحدث فيما بينها، و الوسيلة الجوهرية لإدراك ذلك هي سلسلة القيمة. سلسلة القيمة تقسم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة ذات الصلة بالخطة الإستراتيجية من أجل فهم وإدراك سلوك التكاليف، والاستيلاء على المصادر المحتملة والقائمة من التمييز.<sup>1</sup>

### الشكل 2-9 : نظام القيمة



Source : Michael Porter, op, cit , p :51.

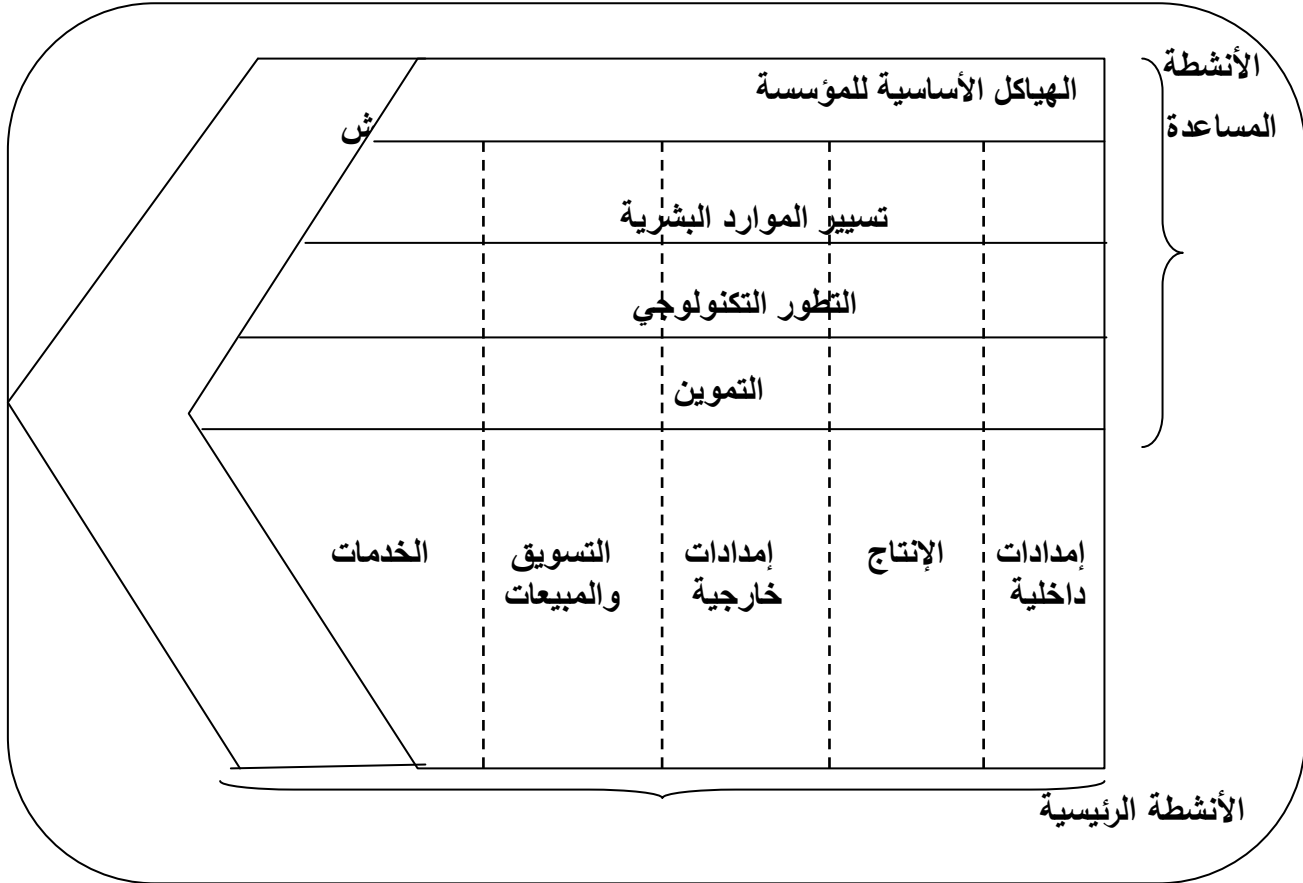
\* سنتناول مفهوم الميزة التنافسية و إستراتيجيتها بشيء من التفصيل في المبحث الثالث.

<sup>1</sup> - Michael Porter, op, cit , p : 49-50 .

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

إن سلسلة القيمة لمؤسسة ما تكون مندمجة في الأنشطة المتدفقة، بشكل أوسع بما يسمى نظام القيمة كما هو موضح في الشكل رقم 2-09، فالموردون لهم سلسلة قيمة. فالموردون لا يوزعون منتجاتهم فحسب، بل يمكنهم أيضا أن يؤثروا على نتائج المؤسسة، أيضا فالعديد من المنتجات تنتقل من خلال سلاسل القيمة لقنوات التوزيع ( قيمة التوزيع  **valeur de distribution** ) قبل أن تصل إلى العميل، حيث تعد قنوات التوزيع أنشطة إضافية و التي من الممكن أن يكون لها تأثير على العميل و على أنشطة المؤسسة نفسها...

### الشكل 2-10: سلسلة القيمة



Source :Michael Porter, op, cit ,p :53.

### 3-1: الأنشطة الرئيسية (الأساسية).

ترتبط هذه الأنشطة مباشرة بالإضافة الحقيقية ( الفعلية ) للقيمة، و حسب بورتر فإن المبادئ الأساسية لفصل و عزل الأنشطة إلى أنشطة أولية و أنشطة ثانوية تتمثل في<sup>1</sup>.

أ- عندما تستند إلى آليات اقتصادية مختلفة.

ب- عندما يكون لها تأثير محتمل و عالي على التميز.

ج- عندما تشكل جزءا مهما أو متزايدا من هيكل التكلفة.

فعلى سبيل المثال هناك طرق عديدة يمكن من خلالها لوظيفة التسويق و المبيعات المساعدة في مجال خلق القيمة.

<sup>1</sup> - Michael Porter , op, cit, p :63.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

فيمكن لوظيفة التسويق من خلال تدعيم الماركة و الإعلان أن تؤدي إلى زيادة قيمة منتجات المؤسسة في اعتقاد المستهلكين.<sup>1</sup>

فعلى سبيل المثال في خلال ثمانينات القرن الماضي نجحت شركة "بيريه" الفرنسية في إقناع المستهلكين الأمريكيين أن قارورة مياه الشرب ذات نسبة الكربون الخفيفة تساوي 1.5 دولار لكل زجاجة بدلا من سعر يقارب 0.5 دولار، فلا شك أن وظيفة التسويق لدى شركة "بيريه" قد زادت و دعمت مفهوم القيمة التي كان يعتقدها المستهلكون بخصوص منتجاتها.

كما يمكن لوظيفة التسويق و المبيعات خلق القيمة من خلال اكتشاف احتياجات المستهلك و ربطها بوظيفة البحث و التطوير، الأمر الذي يترتب عليه تصميم المنتجات بشكل أفضل يناسب تلك الاحتياجات.

### 2-3: الأنشطة المساعدة.

تدخل الأنشطة الباقية من سلسلة القيمة في تدعيم الأنشطة الأولية، لذلك يشار إليها بأنها الأنشطة المدعمة للقيمة، تساعد الأنشطة الثانوية ( المساعدة) المؤسسات على تحسين التنسيق وتحقيق الكفاءة و إضافة القيمة للأنشطة الأولية للمؤسسة.

و تتضمن الأنشطة المساعدة حسب الشكل رقم 2-10:

- الهياكل الأساسية (البنية التحتية للمؤسسة)
- تسيير الموارد البشرية
- البحث و التطور التكنولوجي.
- التمويل

- إن الربط بين هذه الأنشطة له أوجه متعددة كل منها يؤثر بطريقة معينة على التكلفة، لذلك على الإدارة العليا أن توازن بين تكلفة كل طريقة و تختار منها الأقل تكلفة دون الإضرار بوظائف المنتجات و الخدمات بما يكفل لها تحقيق سلسلة القيمة و استغلال نقاط القوة المتاحة<sup>2</sup> في منافسة المؤسسات الأخرى.

و يقوم تحليل سلسلة القيمة على الخطوات التالية:<sup>3</sup>

أ- مراجعة سلسلة القيمة الخاصة بكل منتج من حيث الأنشطة المختلفة التي تدخل في عملية إنتاج تلك السلعة أو الخدمة، و ذلك للوقوف على الأنشطة المتنوعة التي يمكن اعتبارها نقاط قوة و تلك التي تعتبر نقاط ضعف.

ب- مراجعة حلقات الوصل **Linkages** المكونة لسلسلة قيمة لكل خط منتج و تعبر حلقات الوصل عن العلاقات بين أداء نشاط ذو قيمة (كالتسويق مثلا) و تكلفة نشاط آخر (كالرقابة على الجودة مثلا).

و في سبيل البحث عن طرق تمكن المؤسسة من تحقيق الميزة التنافسية فإن الوظيفة ذاتها بالإمكان تأديتها بأكثر من طريقة و تحقق أكثر من نتيجة.

<sup>1</sup> - شارلز و جاريت جونز، مرجع سابق، ص: 207.

<sup>2</sup> - هاني عرب، محاضرات في الإدارة الإستراتيجية، Bus331، ص: 36.

<sup>3</sup> - مؤيد سعيد السالم، مرجع سابق، ص: 124.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

ج- مراجعة التضافر المحتمل **Potential synergy** بين سلاسل القيمة لخطوط المنتج المختلفة أو لوحدات الأعمال، إذ أن لكل عنصر قيمة ( مثل الإعلان أو الإنتاج) تعتمد على اقتصاديات الحجم، بحيث يمكن القيام بهذا النشاط بأقل تكلفة ممكنة لوحدة الإنتاج، فإن كان هناك منتج ما يتم إنتاجه بأسلوب لا يتيح الاستفادة من اقتصاديات الحجم في التوزيع **Economics of scale** ، فإنه يمكن الاستفادة من نفس قناة التوزيع في توزيع منتج آخر و هكذا.

### 4- تقييم العناصر الداخلية و تحديد نقاط القوة و الضعف:

بعد إتمام مسح البيئة الداخلية و التعرف على سماتها المختلفة تبدأ عملية تجميع تلك البيانات ووضعها في جدول يلخص لنا حقيقة الوضع الداخلي للمؤسسة من خلال تساؤلات يجب الإجابة عليها بمنتهى الدقة و الوضوح كما في الجدول أدناه.

### الجدول رقم 2-3 تقييم عناصر البيئة الداخلية

المجال	أجب على الأسئلة التالية	نعم	إلى حد ما	لا
مركز المؤسسة	1- هل حصة المؤسسة في السوق في نمو؟ 2- هل منتجات المؤسسة متطورة باستمرار؟ 3- هل تحقق المؤسسة عائدا مرتفعا قياسا بباقي المؤسسات؟ 4- .....			
الإنتاج	5- هل تكاليف الإنتاج تنافسية مقارنة بالقطاع؟ 6- هل المكائن و المعدات جديدة و في حالة جيدة؟ 7- هل الطاقة مستغلة بشكل جيد؟ 8- هل لدى المؤسسة أنظمة سليمة لتخطيط و مراقبة الإنتاج؟ 9- .....			
التسويق	10- هل لدى المؤسسة فكرة كاملة عن السوق الذي تعمل فيه؟ 11- هل منتجات المؤسسة في أفضل مراحل نموها؟ 12- هل أسعار المؤسسة تنافسية؟ 13- هل يعتقد المستهلك أن المؤسسة في وضع جيد؟ 14- من هم عملاء المؤسسة و هل تقسم المؤسسة السوق على شرائح مناسبة؟ 15- من هم المنافسون الكبار للمؤسسة و لماذا يشتري العملاء منهم، هل هناك فرصة لدخول منافسين جدد؟ 16- هل قنوات التوزيع مناسبة؟ 17- هل الإعلانات فعالة و ناجحة؟			

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

			<p>18- هل تتماشى الأسعار مع وضع المؤسسة و الصورة الذهنية عنها؟</p> <p>19- ما هي علاقة البيع بالتنوع و الحجم؟</p> <p>20- هل يتماشى تغليف المنتجات مع احتياجات المستهلكة؟</p> <p>21- هل تنبؤات التي تجرى عن الأسواق واقعية؟</p>	
			<p>22- هل تمتلك المؤسسة مصادر جيدة لتمويل الاستثمارات الجديدة؟</p> <p>23- هل لدى المؤسسة رقابة جيدة على إدارة رأسمال العامل؟</p> <p>24- هل لدى المؤسسة أنظمة جيدة في مجال تسيير الإستراتيجي للتكاليف و المراجعة؟</p> <p>25- هل التدفق النقدي مناسب لعملية المؤسسة؟</p>	التمويل
			<p>26- هل لدى المؤسسة نظام متكامل للمعلومات؟</p> <p>27- هل تستخدم المؤسسة الحاسوب كجزء من نظام المعلومات؟</p> <p>28- .....</p>	المعلومات
			<p>29- هل تمتلك إدارة المؤسسة فلسفة واضحة و محددة؟</p> <p>30- ما هي رسالة المؤسسة؟</p> <p>31- هل يعتمد المديرون على أساليب عملية في اتخاذ القرارات؟</p> <p>32- هل لدى المؤسسة أنظمة كاملة للتخطيط و الرقابة؟</p> <p>33- هل تركز المؤسسة على التعلم التنظيمي؟</p> <p>34- إلى أي مدى يتم الاستفادة من تفويض الصلاحيات؟</p> <p>35- هل تقوم الإدارة بتطوير ثقافة تنظيمية ايجابية؟</p>	فلسفة الإدارة
			<p>36- هل يتمتع العاملون بدرجة عالية من الكفاءة و الانضباط؟</p> <p>37- هل لدى العاملون درجة عالية من الحماس للعمل و الرضا عنه؟</p> <p>38- هل يمتلك العاملون مستويات عالية من الولاء للمؤسسة؟</p> <p>39- هل تمتلك المؤسسة برامج جيدة لتطوير العاملين؟</p> <p>40- هل مستويات الأجور و الرواتب و الحوافز جيدة قياسا بالمؤسسات المنافسة؟</p> <p>41- هل تتقبل المؤسسة الأفكار الجديدة للعاملين أم ترفضها؟</p> <p>42- ما هي العلاقات مع النقابات و الاتحادات و الهيئات العمالية؟</p>	الموارد البشرية
			<p>43- هل لدى المؤسسة أنظمة كاملة للرقابة على المخزون؟</p> <p>44- هل المؤسسة على علاقة طيبة بالموردين؟</p>	المواد و الإمدادات

المصدر: مؤيد سعيد السالم، مرجع سابق، ص: 127-128.

### 1-4 تحليل SWOT<sup>1</sup>

يتطلب هذا المكون استحداث سلسلة من البدائل الإستراتيجية أذا في الاعتبار نقاط القوة و الضعف الداخلية للمؤسسة، فضلا عن الفرص و التهديدات الخارجية المحتملة و تعزى عملية مقارنة نقاط القوة و الضعف، الفرص و التهديدات المحتملة إلى ما يعرف بتحليل \*SWOT و يتمثل الغرض من هذا التحليل في تحديد الإستراتيجية التي تتلاءم مع موارد و قدرات المؤسسة، و ذلك بالنظر إلى متطلبات البيئة التي تعمل المؤسسة من خلالها ، أو بمعنى آخر يمكن القول أن الغرض من وضع البدائل الإستراتيجية باستخدام تحليل SWOT هو من أجل تدعيم قوة المؤسسة بغرض التأهب لاغتنام الفرص و مواجهة التهديدات و تصحيح نقاط الضعف التي تواجه المؤسسة.

من خلال ما تقدم في هذا المطلب يمكن القول بأن الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة لا يمكنها أن تنجح إلا إذا كانت متناسبة مع الإمكانيات الداخلية للمؤسسة، ولذلك ينبغي أن يتم تقييم الإمكانيات بطريقة واقعية ودقيقة حتى تضع المؤسسة إستراتيجيتها التنافسية في حدود إمكانياتها الحقيقية ، فالإستراتيجية الجيدة أساسها إدراك نقاط القوة والضعف للمؤسسة. فمؤسسة Mercedes على سبيل المثال تقدم سيارات مرتفعة الثمن وناجحة عالميا، أم مؤسسة FIAT فتقدم سيارات منخفضة الثمن وناجحة عالميا، فكل من المؤسستان تعرفان نقاط القوة والضعف الخاصة بهما وتعملان في حدودهما.

#### المطلب الثالث: صياغة الإستراتيجية التنافسية.

• إن صياغة الإستراتيجية التنافسية هو نتيجة لجهد كبير تقوم به الإدارة العليا وذلك من خلال إجراء موازنة مختلفة بين متغيرات عديدة و ضغوط هائلة من أصحاب المصلحة في البيئتين الخارجية و الداخلية كل يسحب باتجاه تحقيق ما يود الوصول إليه، وعلى الإدارة العليا في ظل هذا التداخل الكبير أن ترى أو تسمع ما لا يراه و مالا يسمعه الآخرون من أجل الوصول إلى النجاح الإستراتيجي.

و سنركز في هذا المطلب على تحديد مفهوم صياغة الإستراتيجية التنافسية من خلال فك الاشتباك بين بعض المفاهيم التي كانت متداخلة حتى وقت قريب، وهما التخطيط الإستراتيجي و التفكير الإستراتيجي حيث يكون المفهوم الثاني الأساس المنطقي السليم الذي يقود إلى صياغة إستراتيجية تنافسية فعالة.

**1- المفهوم:** لقد أدرك باحثو ومفكرو إدارة الأعمال و الإدارة الإستراتيجية" بعد عقود من الخبرة في

التخطيط الإستراتيجي الحاجة إلى تفكيك عملية صياغة الإستراتيجية التنافسية بدلا من محاولة غلقها “ Mintzberg,1994:114 ، وأن عمليات التخطيط الإستراتيجي لا تؤدي إطلاقا إلى صياغة الإستراتيجية التنافسية، كما وأدركوا حقيقة اختلاف التخطيط الإستراتيجي عن التفكير الإستراتيجي اختلافا بينا، حيث كانوا يتصورون الثاني هو جزء من الأول.

<sup>1</sup> - شالزل و جاريت جونز، مرجع سابق، ص: 31.

\* - SWOT هي اختصار للكلمات الآتية: Strength, Weakness, Opportunities and Threats

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

إن التخطيط\* الإستراتيجي يتعلق بالعلاقة بين المؤسسة وبيئتها (التحليل) أي أن المؤسسة تراقب محيطها، و يتضح ذلك من خلال الآثار البيئية وما يترتب عنها من تغير في القرارات والإستراتيجيات التنافسية التي تتخذها المؤسسة<sup>1</sup>. و يبين الجدول رقم 2-4 تقييم جدوى التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة. أما التفكير الإستراتيجي فيشير إلى توافر القدرات والمهارات الضرورية لقيام الفرد بالتصرفات الإستراتيجية كما يعتمد على الابتكار و تقديم الأفكار الجديدة (التركيب) التي يصعب على المنافسين تقليدها إلا بتكلفة عالية أو بعد وقت طويل.<sup>2</sup>

### الجدول رقم 2-4: جدوى التخطيط الإستراتيجي.

<p>- هل حقا تخطيطنا إستراتيجي؟</p> <p>- هل نحاول توقع التغيير أو مشروعنا الوحيد هو من الماضي؟</p> <p>- هل نترك خططنا مجالا لاستكشاف البدائل الإستراتيجية؟</p> <p>أما علينا أن نحدد إذا ما كان تفكيرنا تقليديا؟</p> <p>- هل لنا وقت و حافز للبحث عن الأشياء المهمة حقا؟</p> <p>- هل نقضي وقتا مفرطا في التخطيط للأمر التافهة؟</p> <p>- هل كنا جديين في تقييم السوق؟</p> <p>- هل نسعى دائما لدراسة المستهلك، المنافس، الموزعون أو هل نفترض أن هذه التغيرات لن تؤثر على العلاقات التي كنا نعتقدها في الماضي.</p>
---

Source : Subhash C. Jain, op, cit, p :10.

- و قد قاد هذا التصور الخاطيء، ( التركيب جزء من التحليل)، إلى نتيجة خاطئة مفادها أن التخطيط الإستراتيجي هو صياغة الإستراتيجية<sup>3</sup> و إزاء ذلك ينبغي على المؤسسات التمييز التام بين التخطيط الإستراتيجي و التفكير الإستراتيجي، حيث يؤدي هذا التمييز إلى تحديد مساهمات المخططين و أدوارهم و أنواعهم و تحديد العلاقات بين المخطط من جهة و صياغة الإستراتيجية من جهة أخرى حتى لا يكون هناك تداخل بين العمليتين مما يؤدي إلى إفشال الإستراتيجية التنافسية.

### 1-1 التخطيط الإستراتيجي في الواقع:4

- يلاحظ أنه حتى أشد المنتقدين لعلمية التخطيط الإستراتيجي الرسمي، يسلمون بأهمية دوره، حيث نجد أن نموذج Mintzberg المتعلق بعملية صياغة الإستراتيجية التنافسية و الموضح في الشكل رقم 2-11 يؤكد على أهمية دور التخطيط الإستراتيجي الرسمي، مع الإشارة إلى أهمية الإستراتيجية الطارئة غير المخططة

\* التخطيط في جوهره هو عملية اتخاذ القرارات في الوقت الحالي مع الأخذ بعين الاعتبار للمستقبل .

<sup>1</sup> - Subhash C. Jain, Marketing Planning & Strategy , 6 TH, Edition, p, 6.

<sup>2</sup> - مؤيد سعيد السالم ، مرجع سابق، ص: 58.

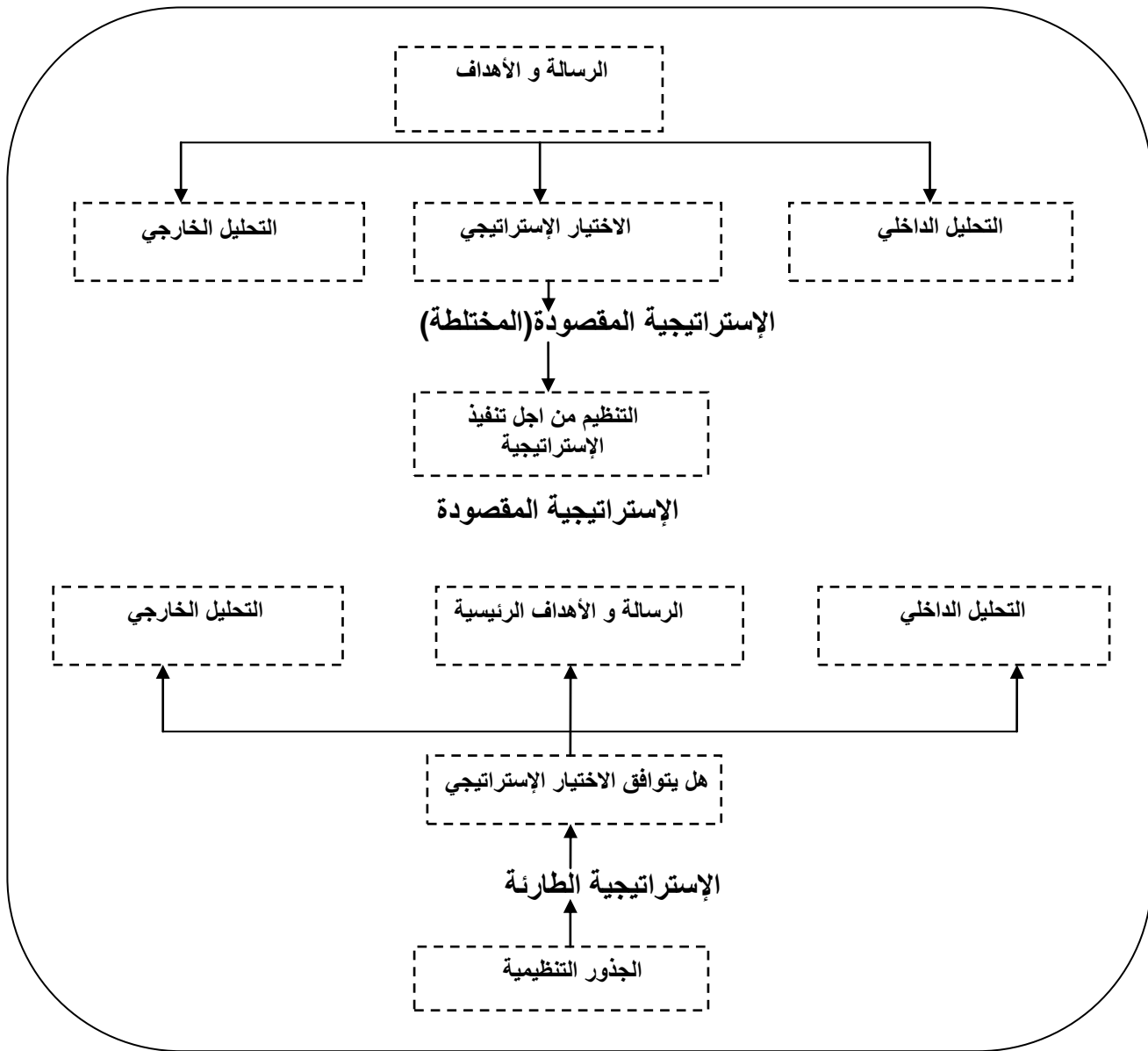
<sup>3</sup> - كاظم نزار الركابي ، مرجع سابق، ص 234.

<sup>4</sup> - شالزهل و جاريت جونز ، مرجع سابق ، ص52.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

وتشير أدلة البحث إلى أن نظم التخطيط الرسمي تساعد المؤسسات على اتخاذ القرارات الإستراتيجية بشكل أفضل، وقد خلصت دراسة حديثة قامت بتحليل مفصل لنتائج 26 دراسة سابقة تناولت العلاقة بين التخطيط الإستراتيجي و أداء المؤسسة و خلصت تلك الدراسة إلى أن التخطيط الإستراتيجي له تأثير إيجابي على أداء المؤسسة.

الشكل رقم 2- 11: عملية التخطيط الإستراتيجي المقصودة و الطارئة



المصدر : شارلز هل و جاريت جونز، مرجع سابق، ص:53.

### 2- صياغة الإستراتيجية التنافسية:

يقصد بصياغة الإستراتيجية التنافسية وضع خطط طويلة الأمد لتمكن الإدارة العليا من إدارة الفرص و التهديدات و نقاط القوة و الضعف بأسلوب فعال، و تتضمن عملية الصياغة التحديد الدقيق لكل من المجالات الآتية<sup>1</sup>:

أ- تحديد رسالة المؤسسة.

<sup>1</sup> - مؤيد سعيد السالم ، مرجع سابق، ص: 46.



## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

ب- تحديد الأهداف القابلة للتحقق .

د-وضع الإستراتيجيات التنافسية و تطويرها.

هـ-وضع السياسات الكفيلة بتحقيق الأهداف و الإستراتيجيات ضمن إطار رسالة المؤسسة.

### 2-1 تحديد رسالة رؤية المؤسسة:

إن رؤية المؤسسة ترتبط ارتباطا وثيقا بفكر العمل أو النشاط و ذلك من خلال عدة نواحي:

هناك 3 عناصر ضرورية من أجل وضع رسالة قوية وواضحة في المؤسسة.<sup>1</sup>

- **يتمثل العنصر الأول:** في تحديد الأهداف الطويلة الأجل، إن الأهداف الحقيقية يجب أن يطلع

عليها الجميع، و الهدف هو عبارة عن حالة مستقبلية مرغوبة تحاول المؤسسة تحقيقها، وفي هذا السياق، نستطيع القول بان الغرض من وضع الأهداف هو التحديد الدقيق لما يجب عمله إذا ما رغبت المؤسسة في تحقيق رسالتها.

و لقد وضعت مؤسسة **بوينج** لنفسها مجموعة من الأهداف سنة 1992م وكان أول هذه الأهداف يتجسد في الحفاظ على نصيب من السوق العالمية و المقدرة ب 60 % على الأقل في مجال الطائرات النفاثة التجارية الضخمة<sup>2</sup>، أما الهدف الثاني يستهدف تخفيض وقت بناء و تصنيع الطائرة إلى النصف و ذلك بحلول عام 1997م، أما الهدف الثالث فكان، يدور حول تخفيض تكلفة تصنيع الطائرة بنسبة 30% في نفس السنة.

-**أما العنصر الثاني:** فيتمثل في بيان الرؤية الكلية أو رسالة المؤسسة إن رؤية أو رسالة المؤسسة هي إعلان رسمي بما تحاول المؤسسة تحقيقه على المدى المتوسط و المدى الطويل (يستخدم لفظ الرؤية أو الرسالة تبادليا) وقد حددت مؤسسة **Nike** على سبيل المثال رسالتها كمايلي:

" لجلب الإلهام و الإبداع إلى كل رياضي في العالم".

أما مؤسسة **بوينج** فقد حددت رسالتها كما يلي " لنكن مؤسسة الطيران الأولى في العالم. و بين المؤسسات الصناعية الأولى فيما يتعلق بمعايير الجودة، الربحية والنمو"

-**أما العنصر الثالث:** من عناصر الرسالة يتمثل في القيم الفلسفية الرئيسية للمؤسسة، و التي تؤثر على قراراتها.

بمعنى كيف تريد المؤسسة أن تنشط في مجالها و ما هي المبادئ والقيم التي تؤمن بها. فالقيم السائدة في المؤسسة تحدد سلوك المديرين داخل المؤسسة و كيف يعتمرون إدارة شؤون العمل، فضلا عن نوع التنظيم الذي يعتمرون بناءه، كما أنها الموجه للسلوك داخل المؤسسة، كما ينظر للقيم على أنها المكون الأساسي للثقافة التنظيمية للمؤسسة، و كموجه لميزاتها التنافسية.

<sup>1</sup> Roger A . Formisano, Manager's Guide to Strategy the Mcgraw- Hill Companies, 1976,p: 29

<sup>2</sup> - شارلز هـل وجاريت جونز، مرجع سابق، ص: 96.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

### 2-2- تحديد الأهداف القابلة للتحقيق:

تظهر الحاجة إلى وجود الأهداف في جميع المؤسسات بغض النظر عن الخصائص الإدارية و التنظيمية التي تتميز بها إن عملية إقامة غايات منهجية لا تضمن فقط توجيه المؤسسة نحو تحقيق أهداف معينة، بل تمنع من وجود الانحرافات و النشاطات الغير الهادفة كما تساعد على تفادي الإخفاق و الارتباك عما ينبغي تحقيقه من وجود المؤسسة.

فالأهداف هي النتائج النهائية للنشاط المخطط، النشاط الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه. وتجب الأهداف عن الأسئلة التالية: ما الذي يجب انجازه؟ و متى يجب أن يتم ذلك؟ و يفضل أن يتم ذلك بأساليب كمية كلما أمكن ذلك.

و هناك من يفرق بين الغايات *les fins* و الأهداف إذ يرى أن الغايات هي حالة عامة لما يريد أن يحققه الفرد في المستقبل البعيد و في الغالب لا تخضع للقياس الكمي، أما الأهداف فهي التي تشتق من الغايات.<sup>1</sup>

و بمجرد اختبار الإدارة للمقاييس الفردية لكل من أهدافها، فإنه يتوجب عليها:

\*التأكد من إمكانية تحقيق الأهداف فرديا وجماعيا.

\* ترتيب الأهداف التي تم وضعها طبقا لأولويات تحقيقها.

- التأكد من عدم تعارض الأهداف الفرعية، مع الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة ومع المخاطر و الفرص البيئية الخارجية لضمان إمكانية تحقيق هذه الأهداف.

### 2-3- وضع الإستراتيجية التنافسية و تطويرها:

الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة هي خطة رئيسية شاملة تحدد كيف ستنتج المؤسسة رسالتها و أهدافها و ذلك من خلال الاستفادة القصوى من الميزات التنافسية و تقليص الآثار السلبية للمخاطر و الصعوبات التي تنتج عن المنافسة. فهي مجموعة الأفعال و القرارات التي يلتزم بها المديرون من أجل تحقيق مستوى متفوق من الأداء للمؤسسة، و بالرغم من تعدد الآراء بشأن عدد المستويات الإستراتيجية إلا أنه هناك 03 مستويات إستراتيجية، متكاملة مع بعضها البعض، لكل منها مكانتها، خصائصها و الدور المخطط لها ، و تتمثل هذه المستويات في:

### 2-3-1 الإستراتيجية التنافسية الكلية :

إن هذه الإستراتيجية تجيب على السؤال التالي: ما هي مجالات الأعمال والأنشطة التي يجب أن تمارسها المؤسسة بهدف تعظيم ربحيتها على المدى الطويل<sup>2</sup>؟ وبالنسبة لكثير من المؤسسات فإن النجاح في المنافسة يعني التكامل الرأسي الأمامي أو الخلفي و بخلاف ذلك نجد أن المؤسسات التي تنجح في خلق ميزة تنافسية قوية قد تكتشف أنها تحصل على موارد تفوق متطلبات استثماراتها في صناعاتهم الأولية.

### 2-3-2 إستراتيجيات وحدات الأعمال:

<sup>1</sup> - مؤيد سعيد السالم، مرجع سابق، ص: 28-29 .

<sup>2</sup> - شارلز هيل و جاريث جونز، مرجع سابق، ص: 33.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

تتمركز هذه الإستراتيجية على مستوى نشاط الأعمال وهنا يكون التركيز على كيفية تحسين المركز التنافسي للمؤسسة بخصوص السلع و الخدمات التي تنتجها الوحدة و تقدمها في البيئة الصناعية أو قطاع سوقي معين.<sup>1</sup>

و من أهم القرارات الإستراتيجية في هذا المجال تلك المتعلقة، بتحديد خط المنتجات، تنمية السوق، التوزيع، التمويل، العمالة، البحث و التطوير تصميم نظم التصنيع و تحليل الأوضاع البيئية لتحديد الفرص و المخاطر، المحتمل أن تواجهها المؤسسة و تمتاز استراتيجيات الأعمال بكونها أكثر تركيز أو أقل مدى من الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة ككل.

### 2-3-3 الإستراتيجية الوظيفية أو التشغيلية :

نعني باستراتيجيات المستوى الوظيفي تلك الإستراتيجيات الموجهة من أجل تحسين فعالية العمليات الوظيفية في المؤسسة.<sup>2</sup> مثل التصنيع، و التسويق و إدارة الموارد، البحث و التطوير... و تعتمد كل من الإستراتيجيات الكلية، الأعمال، والوظيفية مع بعضها، وهي غير مستقلة عن بعضها البعض، بل أنها مرتبطة معا بشكل وثيق و عندما تصاغ الإستراتيجية التنافسية، يقيد المستوى الكلي مستوى الأعمال الذي يقيد بالمقابل المستوى الوظيفي.

### 2-4 وضع السياسات: ليس اختيار الإستراتيجية التنافسية الملائمة حاليا لوضع المؤسسة هو

النهاية لمراحل صياغة الإستراتيجية بل لابد من وضع السياسات من قبل الإدارة العليا لكي تصف من خلالها القواعد الأساسية للتنفيذ و تنتج السياسات من الإستراتيجية التنافسية التي تتبناها المؤسسة لتشكيل خطوط إرشاد عريضة يسترشد بها العاملون في اتخاذ القرارات الجوهرية ذات المدى الزمني البعيد في مختلف أجزاء المؤسسة.<sup>3</sup> فهي بمثابة دستور العمل و الإطار الدائم الذي يوجه الفكر في اتخاذ القرارات، وفي ظلها تتم جميع التصرفات في انسجام و توافق وصولا إلى الهدف المشترك.

### المطلب الرابع: تنفيذ الإستراتيجية.

• مرحلة التنفيذ الإستراتيجي ترتكز على كيفية تحقيق الإستراتيجية التنافسية، بحيث يمكن القول بأنه لا توجد مرحلة يختبر فيها عمل الإدارة العليا بدقة أكثر من هذه المرحلة ، باعتبار أن عملية صياغة الإستراتيجية تختص بها الإدارة العليا و عدد كبير من الأفراد من جميع أجزاء المؤسسة وقبل أن نتطرق إلى مفهوم التنفيذ الإستراتيجي يجب أن نتطرق إلى مفهوم البدائل و الاختيارات الإستراتيجية الممكنة و المتاحة أمام المؤسسة لتنفيذها و ترجمتها إلى إجراءات عمل و تصرفات فعلية في المؤسسة.

### 1- الاختيار الإستراتيجي و البدائل الإستراتيجية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - مؤيد سعيد السالم، مرجع سابق، ص:30.

<sup>2</sup> - شارلزهل و جاريت جونز، مرجع سابق ، ص: 32.

<sup>3</sup> - مؤيد سعيد السالم، المرجع نفسه، ص: 31.

<sup>4</sup> - كاظم نزار الركابي، مرجع سابق، ص: 202 .

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

- يشير الاختيار الإستراتيجي إلى "العملية التي تتمكن الإدارة العليا من خلالها تحديد الخيار الإستراتيجي من بين مجموعة من البدائل الإستراتيجية ويمثل أفضل طريق للوصول إلى أهداف المؤسسة حسب Janch & Ghueck .

- الاختيار الإستراتيجي هو قرار اختيار بديل من بين البدائل الإستراتيجية الذي يمثل أفضل تمثيل لرسالة المؤسسة و أهدافها الإستراتيجية ويتضمن القرار التركيز على بعض بدائل منتخبة، والقيام بتقويم تلك البدائل وفقا لمجموعة من الأدوات التي تساعد في اعتماد البديل الإستراتيجي الأكثر ملائمة، وهذه الأدوات تسمى نماذج محفظة الأعمال<sup>1</sup>. **Business Portfolio.**

### 1-2 البدائل الإستراتيجية على مستوى المؤسسة:

بعد الانتهاء من تحليل الموقف الإستراتيجي على مستوى المؤسسة أو وحدة الأعمال، توجه الجهود نحو توليد مجموعة من البدائل الإستراتيجية الممكنة على مستوى المؤسسة ثم اختبار أفضلها في ضوء المتغيرات القائمة. لا توجد مجموعة واحدة من الإستراتيجيات التنافسية التي يمكن استخدامها في جميع مستويات المؤسسة، و ينبغي هنا التفريق بين الإستراتيجيات الكلية و الإستراتيجيات الوظيفية.

و يبقى على الإدارة العليا قبل اختيار إستراتيجية تنافسية معينة على مستوى المؤسسة أن تقوم بتحليل المزايا و العيوب لكل بديل ممكن على ضوء ظروف المؤسسة و مجموعة من العوامل الأخرى أهمها:<sup>2</sup>

- هل ستستمر المؤسسة في نفس مجال أو مجالات الأعمال الحالية في المستقبل.  
- هل ستقوم المؤسسة بترك مجال عملها كليا أو جزئيا عن طريق الاندماج أو التصفية أو بيع بعض حصصها؟

- هل من المفروض أن تصبح المؤسسة أكثر كفاءة أو فعالية في مجال أو مجالات الأعمال الحالية؟  
- هل ينبغي على المؤسسة أن تنمو في مجال عملها الحالي عن طريق زيادة حجم الأعمال و الأسواق. أو شراء مؤسسات قائمة في مجالات مماثلة؟

- هل ينبغي على المؤسسة أن تسعى للنمو عن طريق التوسع في مجالات أخرى للأعمال؟  
لقد صنف باحثو الإدارة الإستراتيجية الوصول إلى الوضع الإستراتيجي المرغوب تصنيفات متعددة. لكننا سنتناول في بحثنا هذا الإستراتيجيات التنافسية العامة\* على المستوى النشاط فحسب M. Porter فإن السؤال الأساسي المرتبط بإستراتيجية مؤسسة ما في مواجهة المنافسة يتوقف على وضعيتها. هذه الوضعية تحدد ما إذا كانت مرد ودية أو عائدات المؤسسة تفوق أو تقل عن المعدل المتوسط للقطاع، فالمؤسسة قادرة على ضمان وضعية جيدة كلما كانت قادرة على الحصول على معدلات عائد مرتفعة.<sup>3</sup> حتى و إن كان هيكل القطاع

<sup>1</sup> - هاني عرب، مرجع سابق، ص: 42.

<sup>2</sup> - د. جمال الدين محمد المرسي ، د . مصطفى محمود أبو بكر ، د . طارق رشدي جبة، مرجع سابق ، ص: 297.

<sup>3</sup> - Michael Porter, op, cit, p22

\* سنتناول الإستراتيجيات التنافسية العامة في المبحث الثالث.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

غير ملائم و حتى و إن كان معدل عائد القطاع متواضع. وهذا ما يعني الاستحواذ و الحفاظ على ميزة تنافسية مستدامة\* و لا يمكن للمؤسسة أن تحقق هذا إلا من خلال نوعين من الميزة التنافسية:

- تكاليف منخفضة أو من التميز.

فالميزة المكتسبة من خلال التكاليف أو التميز تقوم بدورها في هيكل القطاع ويأتي ذلك من خلال قدرة المؤسسة على التعامل مع القوى الخمس للمنافسة بطريقة أحسن و أفضل من الخصوم، و إذا قمنا بالجمع بين الميزتين التنافسيتين في مجال الأنشطة الذي تعمل فيه المؤسسة نحصل على ثلاثة إستراتيجيات تنافسية عامة تمكننا من الوصول إلى عائد يفوق المعدل المتوسط للقطاع:<sup>1</sup>

- التفوق من خلال التكاليف . - التميز
- و التركيز في النشاط.

### 1-2-1 تقييم البدائل للإستراتيجية:

يتوافر أمام المؤسسة عدد لانتهائي من البدائل الإستراتيجية فكل مؤسسة تستطيع عمل توليفة من الإستراتيجيات التنافسية التي تتلاءم مع رسالتها و أهدافها وبما يتناسب ونتائج تحليل بيئتها الداخلية و الخارجية و يكون على الإدارة العليا القيام بالاختيار من بين البدائل الممكنة و هي عملية صعبة تحتاج إلى قدرة عالية من التفكير.

و من بين الأساليب التي تستعين بها الإدارة للقيام بعملية تقييم البدائل الإستراتيجية:

### 2-2-1 نماذج تحليل المحفظة Portfolio Analysis Models .

في نهاية الستينيات و على أثر ظهور كتاب Ansoff بدأت مكاتب الاستشارات الإستراتيجية للسوق تستعمل أسلوب تحليل محفظة النشاطات، و من بين التحاليل الأكثر شيوعا هو تحليل الذي قام به مكتب الاستشارات Le Boston Consulting group و الذي يعرف اختصارا بـ BCG بعد بحوث جرت على كبرى المؤسسات الأمريكية ومؤسسات متعددة الجنسيات، إن نموذج BCG يركز على طريقة جد بسيطة فالفكرة الأساسية تتمثل في أن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة يمكن أن تقسم إلى وظائف<sup>2</sup>.

- ديناميكية سوق المنتج و هو ما نجده في المرحلة الثانية و الثالثة من دورة حياة المنتج أو في المرحلة الرابعة والخامسة (النضج و التلاشي).

- قوة المؤسسة في السوق: و يتعلق الأمر هنا بوضعية مقبولة للمؤسسة في السوق و على وجه الخصوص ما هي حصة المؤسسة في السوق مقارنة بمنافسيها الرئيسيين و هذا ما يوضحه الشكل الموالي:

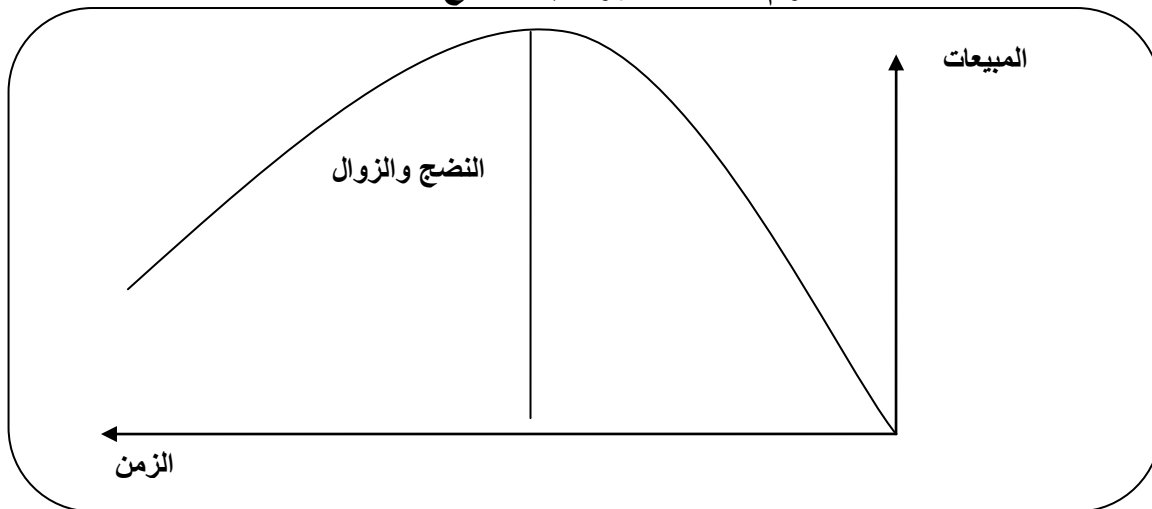
\* \* En l'absence d'avantage durable face à la concurrence des résultats supérieurs à la moyenne sectorielle sont généralement le signe d'une stratégie de récolte des fruits mûrs

<sup>1</sup> - Michael Porter ,op, cit, p :23.

<sup>2</sup> - Michel Marchesnay, Management Stratégique , Les éditions De l'Adreg, 2004, p :90.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

الشكل رقم 2-12 : دورة حياة المنتج



منخفضة	عالية	ديناميكية السوق
2- قوية	1- قوية	الوضعية
4- ضعيفة	3- ضعيفة	التنافسية

SOURCE :Michel Marchesnay, op, cit, P :92 .

و الجدول أعلاه يترجم حسب الصيغة الأكثر شيوعا كالتالي:

الشكل رقم 2-13: مصفوفة BCG



Source : Jacques Bojin –jean Marc schoettl , les Outils de la Stratégie ,Edition d'organisation, 2005, p :

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

- فالنوع الأول يتعلق بالمنتجات التي تسمى " بالنجوم" والتي تكون في مرحلة تصاعدية Ascendante لدورة حياة المنتج ( معدل نمو عالي + حصة سوقية عالية ) بحيث تكون المؤسسة في وضعية جيدة مقارنة بالمؤسسة الرائدة Leader، ( فإذا كانت المؤسسة هي نفسها الرائدة فان حصتها النسبية من السوق تكون مساوية لـ 100 % ) أو مقارنة بمنافسها الرئيسي، تتميز هذه المنتجات بتكلفة عالية نظرا للاستثمارات المستخدمة، والتي يكون الهدف من ورائها استخدام تقنيات الإنتاج على نطاق واسع من جهة، وتهيئة استخدام تقنيات التسويق التي تتماشى مع التوزيع على نطاق واسع من جهة أخرى . الإستراتيجية التنافسية الملائمة هي إستراتيجية التوسع والنمو .

- أما النوع الثاني من النشاطات المولدة للنقدية و التي تسمى بالبقرة الحلوب هذه الأنشطة تكون تحت الرقابة فالطاقات الإنتاجية تكون قائمة، و المؤسسة تستفيد هنا من اقتصاديات الحجم ( الهرم) و منحني الخبرة، و بالتالي يمكنها أن تعمل بتكاليف منخفضة كما يمكنها أيضا أن تدير أسعار بيعها .

- فالمؤسسة هنا تعتمد على إستراتيجية الحجم، الهوامش تكون اقل من المرحلة السابقة، لكن يتم تعويضها بحجم أكبر من المبيعات و بالتالي النشاط هنا يولد سيولة عالية، تسمح بتطوير النشاطات التي تطرح علامات استفهام.<sup>1</sup>

- في الواقع أن وضعية النوع الثالث من النشاطات تكون في سوق واعد ( نمو عالي) لكن المؤسسة ليست في وضعية جيدة بالمقارنة مع المؤسسات الرائدة ، وبالتالي يمكن القول بان المؤسسة في المرحلة الثانية أو الثالثة أي أن التكنولوجيا لم تستقر بعد، وأن الاحتياجات لم تحدد بعد بشكل جيد، فالمؤسسة تتساعل، خاصة وأن هذه الأنشطة تمثل مستقبل الحافطة كما أنها تستخدم سيولة كبيرة من أجل أن تحافظ على نصيبها من السوق فعلى الإدارة أن تفكر جديا بفحص أي الوحدات التي يمكن دفعها و دعمها لتصبح نجوما، كذلك أي من الوحدات التي يمكن استبعادها .

- و في الأخير النشاطات التي تسمى بالأوزان الميتة لا تولد النقدية، فالمؤسسة ليست في وضعية جيدة ( الحصة السوقية غير مرضية) باعتبار أن المنتج في مرحلة الشيخوخة، فمن المفروض أن هذا النوع من النشاطات يخرج من محفظة النشاطات الخاصة بالمؤسسة .

إن من بين أحد جوانب القوة الرئيسية في نموذج BCG هو قدرة المؤسسة على تقييم كل أنشطتها دفعة واحدة و مقارنتها ببعضها من جانب مساهمة كل نشاط من جهة وحصته السوقية من جهة أخرى و من ثم اختيار الإستراتيجية التنافسية الملائمة لكل نشاط مما يمكنها من زيادة نسبة مساهمته في تحقيق الإستراتيجية التنافسية الكلية للمؤسسة في المدى البعيد .

<sup>1</sup> - Michel Marchesnay , op , cit , p :93.

### المبحث الثالث: الإستراتيجيات التنافسية العامة والميزة التنافسية.

- لقد وضعنا فيما سبق أنه لا توجد مجموعة واحدة من الإستراتيجيات التي يمكن استخدامها، كما وضعنا بأنه لا توجد إستراتيجية مثالية تصلح لكل زمان ومكان، كما اشرنا إلى أن عملية اختيار بديل استراتيجي معين هي عملية شاقة و صعبة تحتاج إلى قدرة عالية من التفكير و التحليل كما يتطلب ذلك وجود عدد من الأساليب التي تساعد على إجراءها، إلى جانب وجود عدد من المعايير التي يمكن استخدامها في تقييم البدائل الإستراتيجية المتاحة، كما قلنا بان عملية التقييم تتميز باستمرارها لعدم وجود ما يسمى بالإستراتيجية المثلى التي تصلح لجميع المؤسسات.

وعليه و قبل أن نتطرق إلى الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية لمؤسسة ما يجب على المؤسسة أن تمتلك رؤية إستراتيجية\* واضحة ( إستراتيجية معينة) حتى نتمكن من تحليل العلاقة التي تربط المتغيرين معا.

- تتأثر عملية الاختيار الإستراتيجي بمجموعة من العوامل، فبعد أن نقيم البدائل من خلال أدوات التحليل المختلفة، وتعرفنا على قيمة كل بديل استراتيجي، يتبقى بعد ذلك إجراء تصفية نهائية للبدائل الإستراتيجية وذلك للوصول إلى الإستراتيجيات التنافسية المثالية.

و يتم ذلك من خلال عدة معايير:<sup>1</sup>

- شدة تمسك الإدارة بالإستراتيجيات التنافسية السابقة.

- اتجاه الإدارة نحو الخطر.

- التوقيت الملائم للتصرف.

- الموارد المتاحة للمؤسسة.

- الصراع السياسي داخل المؤسسة.

- الحصة السوقية للمؤسسة.

وتسعى المؤسسات وراء الإستراتيجيات التنافسية العامة لاكتساب مزايا تنافسية تضمن لهم التفوق على منافسيهم و تحقيق عائدات تفوق المعدل المتوسط، و لتحقيق ذلك فإن المؤسسات تستطيع الاختيار من بين ثلاثة مفاهيم تنافسية عامة و أساسية، زيادة التكلفة، التميز و التركيز و كما سنرى أن هذه المفاهيم يمكن المزاجية بينهما بطرق مختلفة، و تسمى هذه المفاهيم بالإستراتيجيات العامة\*، و هناك من يطلق عليها باستراتيجيات بورتر PORTER الذي يعد أستاذ الإدارة لإستراتيجية الأول في العصر الحديث، كما تعد كتاباته المرجع الأساسي لهذا العلم.

\* إن مصطلح الرؤية و الرسالة هما لفظان يستعملان تبادليا لكن هناك بعض الباحثين من يفرق بينهما، فالرؤية هي طموحات المؤسسة و آمالها في المستقبل و التي لا يمكن تحقيقها في ظل الموارد الحالية، و هي لا تمثل مرشدا محدد للإستراتيجيات المؤسسة نظرا لعمومية التوجهات التي تحتويها، أما الرسالة فتتضمن أهدافا عامة يمكن تحقيقها في ظل الموارد الحالية.

<sup>1</sup> - مؤيد سعيد السالم، مرجع سابق ، ص:209.

\* لقد سميت هذه الإستراتيجيات التنافسية بالعامية لأن كل المؤسسات بمقدورها أن تتبناها بغض النظر عما إذا كانت مؤسسات صناعية أو خدمية أو غير ربحية.



## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

### المطلب الأول: إستراتيجية ريادة التكلفة.

يتجسد هدف المؤسسة في السعي وراء هذه الإستراتيجية في إحراز التفوق على المنافسين، وذلك بعمل كل ما يمكن عمله لإنتاج سلع و خدمات بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين، ويترتب على اعتماد هذه الإستراتيجية ميزتين:<sup>1</sup>

**أولاً:** نظراً لانخفاض التكاليف المرتبطة بها فإن رائد التكلفة قادر على فرض سعر أقل من أسعار المنافسين مع تحقيق نفس مستوى الربح، وإذا اتجهت المؤسسات العاملة في نفس المجال الصناعي إلى فرض أسعار مشابهة لمنتجاتها فسوف يستمر رائد التكلفة في تحقيق أرباح أعلى من منافسيه نظراً لما يتمتع به من مزايا التكلفة المنخفضة.

**ثانياً:** إذا ما زادت حدة المنافسة داخل المجال الصناعي ، و بدأت المؤسسات تتنافس على الأسعار، نجد أن رائد التكلفة قادر على تحمل المنافسة بشكل أفضل من المؤسسات الأخرى، نظراً لانخفاض تكاليفه و لهذين السببين نرجح تحقيق رائد التكلفة لأرباح تفوق في نسبها المعدل المتوسط.

إن التميز من خلال التكاليف هو إستراتيجية من بين الإستراتيجيات التنافسية الثلاثة التي يمكن للمؤسسة أن تطبقها، فمسيرو المؤسسة يتصورون و يدركون أهمية التكاليف و مجموعة التخطيطات التي تهدف إلى " السيطرة من خلال التكاليف" فالمؤسسة تمتلك ميزة تنافسية من خلال التكاليف إذا كان تراكم ( مجموع) التكاليف المرتبط بكل النشاطات التي تضيف قيمة و التي تمارسها المؤسسة أقل من تكلفة منافسيها<sup>2</sup> فالقيمة الإستراتيجية لميزة التكلفة تكمن في استمراريتها، لأن المنافسون يجدون صعوبات في تقليد المصادر التي تقف وراء الميزة التي اتخذتها المؤسسة في مجال التكاليف.

فالتميز من خلال التكاليف يقود إلى نتائج تفوق المستوى المتوسط لباقي المنافسين. كما تعتبر هذه الإستراتيجية واحدة من بين الإستراتيجيات الأكثر استعمالاً في السبعينيات على وجه الخصوص بفضل أعمال "Boston consulting group" من خلال أثر منحى الخبرة والذي يبين أن " تكاليف القيمة المضافة تنخفض بحوالي 20% - 30% من القيمة الحقيقية في كل مرة يتضاعف فيها تراكم الإنتاج".<sup>3</sup>

#### 1- مصادر إستراتيجية ريادة التكلفة:

يعتقد بوتير أنه توجد وسيلتين تمكن المؤسسة من اكتساب ميزة التكلفة المنخفضة:<sup>4</sup>

- الرقابة على عوامل تطور التكاليف Les facteurs d'évolution des coûts

- إعادة تكييف سلسلة القيمة Remodeler la chaîne des coûts

و هذا ما يعني أن المؤسسة يمكنها أن تتبنى بطرق مختلفة فاعلية efficiente كل من الإبداع، الإنتاج، التوزيع، و التسويق.

#### 1-1 الرقابة على عوامل تطور التكاليف:

<sup>1</sup> شارلزهل و جاريت جونز ، مرجع سابق ، ص :308.

<sup>2</sup> Michael porter : op ,cit p :84.

<sup>3</sup> - Gérard caribaldi , op ,cit: p.55.

<sup>4</sup> - Michael porter, Même ouvrage, p:128.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

إن وضعية المؤسسة فيما يخص التكاليف تنجم عن سلوك هذه الأخيرة في كل نشاط من الأنشطة المضيفة للقيمة، لأن سلوك التكاليف يتوقف على العوامل الهيكلية و التي تسمى بعوامل تطور التكاليف، يمكن القول بأن هناك عشرة عوامل محددة<sup>1</sup> لتطور التكاليف في المؤسسة.

### أ- الرقابة على اقتصاديات الهرم: Economie d'échelle

اقتصاديات الهرم ( الحجم) يقصد بها عمليات خفض تكلفة إنتاج الوحدة المرتبط بالإنتاج على نطاق واسع<sup>2</sup>، و تمثل القدرة على توزيع التكاليف الثابتة على حجم كبير من الإنتاج أحد مصادر اقتصاديات الهرم، و تشمل هذه التكاليف تكاليف شراء الآلات، تكاليف عمليات إعداد الآلات للتشغيل، تكاليف التجهيزات، تكاليف الإعلان و البحث و التطوير.

كما يوجد مصدر آخر لاقتصاديات الهرم يتمثل في القدرة على الإنتاج على نطاق واسع بما يمكن المؤسسة من الوصول إلى تقسيم العمل بشكل كبير و هذا ما يؤدي إلى التخصص، و الذي بدوره ينطوي على تأثير ايجابي على الإنتاجية، ذلك لأنه يمنح العاملين القدرة على اكتساب المهارة في تأدية مهام معينة ( زيادة خبرة العاملين تعني امتلاكهم الفرص لزيادة كفاءة الإنجاز مما يؤدي إلى خفض التكلفة) .

### ب- الرقابة على التعلم: Apprentissage.

إن تكلفة نشاط مدعم للقيمة يمكن أن تنخفض مع الوقت بسبب الخبرة و التعلم الذي ينمي الفاعلية، فأثار التعلم هي بمثابة وفورات في التكلفة تنتج عن التعلم من خلال التطبيق العملي، فعلى سبيل المثال يتعلم العامل بالتكرار ما هي أفضل طريقة لتنفيذ المهمة، بمعنى آخر تزداد إنتاجية العامل على مدار الوقت، وتزداد أهمية أثار التعلم عند تكرار عملية معقدة تكنولوجيا، حيث تزداد أهمية أثار التعلم في عملية تجميع تحتوي على 1000 خطوة معقدة مقارنة بعملية تجميع تحتوي 100 خطوة بسيطة. وعند رسم منحنى متوسط التكلفة في الأجل الطويل، نجد ان اقتصاديات الحجم تتضمن التحرك والانتقال على طول المنحنى ( مثلا من A إلى B ) كما هو موضح في الشكل رقم 2-14، كما أن تحقيق أثار التعلم يتضمن التحول لكامل المنحنى باتجاه الأسفل ( كما هو الحال من B إلى C). فالآليات التي يمكن للتعلم من خلالها تخفيض التكاليف مع الوقت متعددة و متنوعة، كتحسين البرمجة، تحسين فاعلية اليد العاملة، تغيير في مفهوم المنتج بالشكل الذي يؤدي إلى تسهيل عملية التصنيع أكثر فأكثر، إجراءات من شأنها أن ترفع معدلات استخدام الأصول... الخ، كذلك يمكن للتعليم أن يؤدي إلى ميزة التكلفة المنخفضة.

من خلال التعلم بالقرب من المنافسين، فلا ينبغي أن يمنع الكبرياء ( الاعتزاز) l'orgueil من التعلم عن طريق المنافسين، لأن تحليل سلسلة القيمة للمنافس يسمح للمؤسسة باكتشاف أفكار جديدة، وجيدة في نفس الوقت.

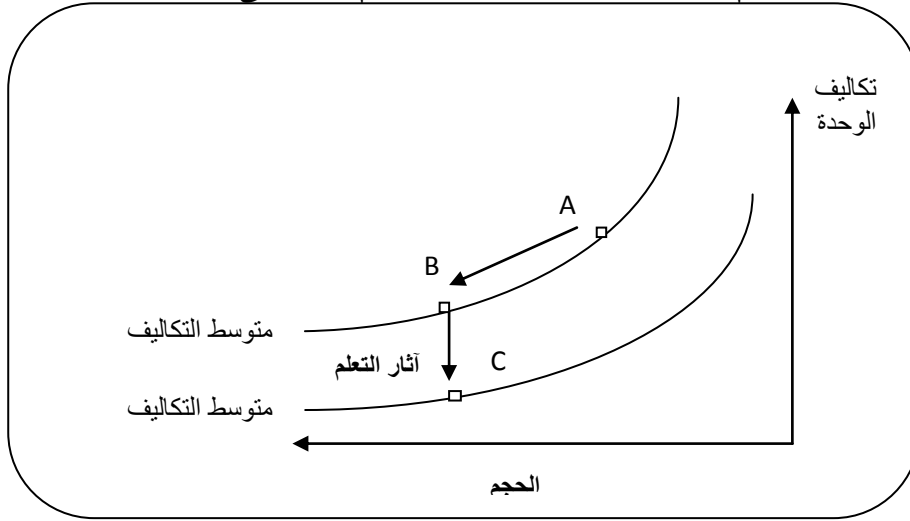
<sup>1</sup> - Michael porter,op, cit, p:129.

<sup>2</sup> - شارلزهل وجاريت جونز، مرجع سابق، ص: 241 .

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

هناك العديد من الوسائل التي يمكن عن طريقها التعلم من الآخرين كالمهندسة العكسية للمنتجات، دراسة الوثائق المنشورة كالمقالات في الجرائد، مقابلات مع موردي المنافس، معرفة كل وسائل الإنتاج المشتركة...

### الشكل رقم 2-14 : اقتصاديات الحجم ومنحنى الخبرة



المصدر: شارلزهل وجاريث جونز، مرجع سابق، ص:245.

- إن منحنى الخبرة يتصل بعملية التخفيض المنظم لتكلفة الوحدة، والذي خضعت عملية حدوثه على مدار حياة المنتج، وطبقا لمفهوم منحنى الخبرة\*، تأخذ تكاليف تصنيع المنتج في الانخفاض بمقدار معين في كل مرة يتضاعف فيها معدل تراكم المنتجات، ولقد لوحظت هذه العلاقة في بادئ الأمر في مجال صناعة الطائرات، حيث وجد في كل مرة يتضاعف فيها معدل تراكم هياكل الطائرات، تنخفض تكاليف الوحدة بنسبة 80% عن مستواها السابق، بحيث تبلغ تكاليف الهيكل الرابع 80% من تكاليف الهيكل الثاني، وتبلغ تكاليف الهيكل الثامن 80% من تكاليف الهيكل الرابع<sup>1</sup>...

لقد شكل كل من اقتصاديات الحجم وآثار التعلم، الأساس لظاهرة منحنى الخبرة، فكلما ازداد الحجم المتراكم لدى المؤسسة على مدار الوقت فإنها تكتسب القدرة على تحقيق كل من اقتصاديات الحجم وآثار التعلم، وهذا ما يؤدي إلى انخفاض تكاليف الوحدة مع ارتفاع معدل تراكم المنتجات.

### ج- مراقبة مدى استعمال الطاقات:

تسوية حجم النشاط، Niveler le volume d'activité يمكن للمؤسسة دائما أن ترفع من معدل استعمال الطاقات والوسائل (الاستخدام الأمثل للطاقات) إن التكاليف الثابتة تولد آثار سلبية على عدم الاستعمال الأمثل للطاقات<sup>2</sup>، فهذه التكاليف ترتفع و تنخفض بارتفاع و انخفاض معدل استعمال الطاقة المتاحة.

\* - لقد ظهر هذا المفهوم لأول مرة سنة 1936م في الو.م.أ من قبل المهندس T.P.Wright في مجال صناعة الطائرات.  
1 - شارلزهل وجاريث جونز، مرجع سابق، ص: 245.

2 - Michael Porter, op, cit, p : 98.

### ح- الرقابة على الروابط بين الأنشطة.

توجد بعض الأنشطة التي لا يمكن فهم سلوك تكاليفها إلا من خلال أنشطة أخرى، لذا تستعمل الروابط Les liaisons بين الأنشطة داخل سلسلة القيمة أو حتى الروابط مع الموردين والعملاء كموجه لتكاليف هذه الأنشطة فمن الممكن تخفيض تكاليف نشاط ما بتغيير نشاط قبلي أو بعدي.<sup>1</sup>

### خ- الرقابة على الاتصالات الداخلية: Les interconnexions

فالمؤسسة يمكنها أن تخفض تكاليفها بطريقة جوهرية إذا قامت بانجاز بعض النشاطات المضيفة للقيمة بطريقة مشتركة بين الوحدات، مما يسهل و يساعد على انتقال المهارة savoir-faire بين الوحدات.

### د- الرقابة على التكامل : Le contrôle de l'intégration

- يجب على المؤسسة أن يكون لها فحص منهجي حول إمكانية التكامل من عدمه، فالتكامل أو عدم التكامل (dé-intégration)، كلاهما يوفران إمكانية تخفيض التكاليف.

فالتكامل مثلا يمكن أن يخفض التكاليف بطرق عديدة:<sup>2</sup>

- تجنب تكاليف اللجوء إلى السوق ( في حالة التكامل الخلفي أو الأمامي) مثل تكاليف التموين تكاليف النقل.... الخ، كما يسمح للمؤسسة بتجنب الموردين أو العملاء الذين يملكون قوة تفاوضية كبيرة.

### ذ- الرقابة على الوقت : (Le contrôle du calendrier)

من خلال استغلال مزايا الاحتفاظ بالتقدم Précurseur أو الانتظار قبل الاندفاع، فالمؤسسة يمكنها أن تحقق ميزة التكلفة المنخفضة إذا كانت هي السبابة في التحرك La première à bouger كاختيارها لأفضل موقع، أو توظيفها لأفضل الطاقات البشرية (عمال) قبل الآخرين، ففي بعض القطاعات لا يمكن أن تمتلك ميزة التكلفة المنخفضة إلا إذا كنت السابق في التحرك، أما في بعض القطاعات الأخرى، يمكن للمؤسسات التي تترتب قبل أن تتحرك أن يكون لها نوع من التكلفة المنخفضة، لأن التكنولوجيا مثلا تتغير بسرعة ، مما يؤدي إلى انخفاض تكلفة بعض المنتجات.

### هـ- الرقابة على القياسات التقديرية: Le contrôle des mesures discrétionnaire

و ذلك من خلال تغيير القياسات المكلفة و التي لا تساهم في التميز، فالعديد من القياسات التي تنظم أنشطة المؤسسة، غالبا ما تكون هي المسؤولة عن زيادة التكاليف .

فالتحليل الإستراتيجي للتكاليف يسلط الضوء على ضرورة تغيير هذه القياسات و السياسات التي لا تقودنا إلى التميز، باعتبار أن تكلفة هذا الأخير تتجاوز الزيادة المسموح بها في السعر.

### و- الرقابة على الموقع الجغرافي: Le contrôle de la localisation

-الموقع الجغرافي الأمثل - إن الموقع الذي يتم اختياره لمختلف الأنشطة، سواء في علاقتها مع بعضها البعض، أو في علاقتها مع الموردين و العملاء، يمارس تأثير قويا على عدة عناصر، مثل مستوى الأجر، تكلفة الوصول إلى الموردين... إلخ.

<sup>1</sup>- ابراهيم فرزيري، مرجع سابق ، ص:125

<sup>2</sup> - Michael Porter, op cit, p :103.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

فامتلاك مزايا مهمة في التكلفة، يتوقف على قدرة المؤسسة على اختيار أفضل موقع جغرافي لتركيباتها و منشآتها.

### ي- الرقابة على العوامل القاعدية: Facteurs institutionnels

تتمثل العوامل القاعدية في التشريعات و القوانين التي تفرضها السلطة مثل الحقوق الجمركية، معدل النقابات (المساهمة)... إلخ.

فلا يجب إذا على المؤسسة أن تتعامل مع هذه العوامل كحقائق مسلمة لا يمكن مراقبتها أو تخفيضها، بالرغم من أن هناك ميل إلى أن العوامل القاعدية لا يمكن مراقبتها (تخفيضها).

فعلى سبيل المثال مؤسسات النقل البري المحتم عليها الانضمام إلى النقابة (المساهمة)، قامت بإنشاء فروع لا توجد فيها النقابات أصلا، كما يمكن للمؤسسات أيضا أن تؤثر على القوانين من خلال تكوين مجموعات ضغط كما تفعله المؤسسات اليابانية، و هذا ما يؤدي ببعض البلدان إلى تغيير القوانين والتشريعات من أجل جلب أو الحفاظ على المستثمرين.

### 2- إعادة تكييف سلسلة القيمة:

إن التغيير الجذري لوضعية المؤسسة في مجال التكاليف يأتي أيضا من خلال إعادة تكييف سلسلة القيمة بطريقة تختلف عن المنافسين، فإعادة تكييف سلسلة القيمة يوفر مصادر عديدة لتخفيض التكاليف:<sup>1</sup>

- طرق إنتاج مختلفة.
- طرق جديدة في الأتمتة.
- البيع بطريقة مباشرة عوض البيع بطريقة غير مباشرة.
- قنوات توزيع جديدة.
- موارد أولية جديدة.
- طرق مختلفة للتكامل الأمامي أو الخلفي.
- تحويل موقع المنشآت بما يناسب الموردين و العملاء.
- دعامة جديدة للإشهار.

عموما يمكن لإعادة تكييف سلسلة القيمة أن تقودنا إلى ميزة التكلفة المنخفضة لسببين رئيسيين. أولا: لأنها تسمح بإعادة هيكلية كلية للمؤسسة عوضا عن التحسين الحدي، حيث أن السلسلة المكيفة تعد أكثر فاعلية من سابقتها، لأنها تطرح معايير جديدة للتكلفة في القطاع، و قد تمكنت بعض مؤسسات الطيران التي قامت بإعادة تكييف سلسلة القيمة بتخفيض تكاليفها بنسبة لا تقل عن 50% مقارنة بمثيلاتها التي احتفظت بنفس الأنشطة.

ثانيا: تسمح الهيكلية الجديدة بتغيير القاعدة التنافسية للمؤسسة في الاتجاه الذي يدعم نقاط القوة للمؤسسة، فإعادة تكييف السلسلة يمكن أن يغير عوامل تطور التكاليف في الاتجاه الذي يخدم المؤسسة.

<sup>1</sup> - Michael porter , op cit, p : 138

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

و يضيف PORTER أنه لإيجاد سلسلة جديدة ينبغي على المؤسسة أن تقوم بفحص سلسلتها و سلسلة القيمة الخاصة بالمنافسين و من ثم تقوم بتوظيف تخيلاتها (Son Imagination) لإيجاد طرق عمل أخرى.

و ينبغي على المؤسسة أن تطرح الأسئلة التالية عن كل نشاط:

- كيف يمكن انجاز نشاط ما بطريقة مختلفة؟ و هل يمكن إلغاؤه؟
- كيف يمكن إعادة ترتيب مجموعة الأنشطة المضيفة للقيمة و المترابطة في بعضها البعض؟
- كيف يمكن للتحالف مع مؤسسات أخرى أن يساعدنا على تخفيض التكاليف أو التخلص منها نهائياً؟.

### 3- مكونات إستراتيجية زيادة التكلفة:

من أجل نجاح هذا النوع من الإستراتيجيات التنافسية فإنه من الضروري وجود مجموعة من العوامل مرتبطة بالموارد و الكفاءات من جهة و بطريقة التنظيم من جهة أخرى.<sup>1</sup>

أ- من ناحية الموارد و الكفاءات:

- استثمارات ضخمة: باعتبار أن إستراتيجية زيادة التكلفة لا تشترط طاقة إنتاجية مؤهلة للقيام باقتصاديات الحجم فحسب بل يجب أن تتم عملية الإنتاج و بتكاليف منخفضة جدا.
- كفاء تقنية: من أجل ضمان الاستخدام السليم للموارد المالية.
- فعالية كبيرة لليد العاملة: من أجل تخفيض وتقليل الإختلالات Dysfonctionnement و بالتالي التخفيض من التكاليف، وهذا يتطلب التدريب المناسب لليد العاملة، كما يتطلب تصميم نظام واضح.

ب- من ناحية طريقة التنظيم:

-مراقبة التسيير: لمعرفة ما ينفق و يستهلك بالفعل من موارد و من أجل مراقبة التجانس بين خيارات الإنفاق و النتائج.

### 4- مراحل تحليل إستراتيجية زيادة التكلفة:

يمكننا أن نلخص التقنيات المذكورة في هذا المطلب من خلال التذكير بالمراحل التي تتطلب تحليلاً إستراتيجياً للتكاليف:<sup>2</sup>

- أ- تحديد سلسلة القيمة الملائمة.
- ب- تحديد عوامل تطور التكاليف الخاصة بكل نشاط مضييف للقيمة.
- ت- تحديد سلسلة القيمة للمنافسين، تحديد التكاليف الخاصة بالمنافسين وتحديد مصادر الاختلاف في التكلفة.
- ث- صياغة إستراتيجية تنافسية تهدف إلى تحسين الوضعية التي تحتلها المؤسسة في مجال التكاليف من خلال ممارسة الرقابة على عوامل تطور التكاليف أو من خلال تكييف سلسلة القيمة .

<sup>1</sup> - Gerard Garibaldi, op ,cit, p:56

<sup>2</sup> -Michael porter, op, cit, p :150.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

ج- التأكد من أن الجهود المبذولة في خفض التكاليف لن تحد من التميز ( الجودة).

ح- التحقق من استمرار إستراتيجية تخفيض التكاليف.

### 5- مزايا إستراتيجية زيادة التكلفة:

يرى شارلز و جونز أن أفضل طريقة لمناقشة المزايا المرتبطة بكل إستراتيجية تنافسية عامة تلك التي تجري في ظل نموذج بورتر للعوامل الخمس، حيث تعد العوامل الخمسة بمثابة تهديدات محتملة من المنافسين، الموردين، العملاء، المنتجات البديلة، والدخلاء الجدد.

ويجد رائد التكلفة الحماية من المنافسين في مجال الصناعة اعتمادا على مزايا التكلفة التي يتمتع بها، كما أن تكاليف رائد التكلفة تعني أنه سوف يكون أقل تأثر من منافسيه بارتفاع أسعار المدخلات نظرا لوجود موردين لديهم قوة تفاوضية عالية، كما أنه سوف يكون أقل تأثرا بانخفاض الأسعار إذا ما كان هناك عملاء يتميزون بقدرة تفاوضية عالية، وحيث أن إستراتيجية زيادة التكلفة تتطلب الاستحواذ على حصة كبيرة من السوق، لذا يقوم رائد التكلفة بشراء كميات كبيرة نسبيا داعما بذلك قوته التفاوضية في مواجهة الموردين، وإذا ما ظهرت منتجات بديلة في السوق يستطيع رائد التكلفة أن يخفض أسعاره لحسم المنافسة لصالحه أو الاحتفاظ بحصته السوقية، وفي الأخير نستطيع القول بأن المزايا التي يستحوذ عليها رائد التكلفة تساهم في إرساء عوائق الدخول حيث تجد المؤسسات الأخرى نفسها غير قادرة على دخول مجال الصناعة ومنافسة رائد التكلفة من حيث التكاليف والأسعار.

### المطلب الثاني: إستراتيجية التميز.

- يتجسد الهدف من إستراتيجية التميز *la différenciation* في تحقيق المزايا التنافسية و ذلك من خلال ابتكار منتج ينظر إليه المستهلكون على أنه منتج متفرد<sup>1</sup>

إن قدرة المؤسسة التي تقوم على التميز من خلال إشباع حاجة العميل بطريقة لا يستطيع المنافسون محاكاتها، تعني أن المؤسسة تستطيع فرض سعر عالي على منتجاتها ( سعر يعتبر أعلى من متوسط السعر السائد في الصناعة). إن القدرة على زيادة الإيرادات من خلال فرض أسعار عالية ( بدل من تخفيض التكلفة كما يفعل رائد التكلفة) يسمح للمؤسسة التي تعتمد على إستراتيجية التميز بالتفوق على المنافسين وتحقيق أرباح أعلى من المعدل المتوسط.

- فالتميز يقود إلى نتائج و أرباح تفوق المعدل المتوسط السائد إذا كانت قيمة التميز في نظر العملاء تفوق التكلفة الإضافية المتوقعة من جراء هذا التميز.<sup>2</sup>

إن السعر الاستثنائي العالي عادة ما يكون أعلى بكثير من السعر الذي يفرضه رائد التكلفة، و يدفعه المستهلكون لأنهم يعتقدون أن جودة المنتج تستحق الفرق في السعر، و يلاحظ أن أسعار سيارات مرسيدس أكثر ارتفاعا في الولايات المتحدة مقارنة بأوروبا نظرا لأنها تتبوأ مكانة مميزة في أمريكا، وعلى نفس المنوال نجد أن إنتاج السيارة من طراز بي أم دبليو لا تتفوق كثيرا في تكاليف إنتاجها مقارنة بإنتاج سيارة هوندا، و لكن سعر

<sup>1</sup>- شارلز و جاريت جونز ، مرجع سابق، ص: 314.

<sup>2</sup>- Michael porter, op cit, p:153



## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

الأولي يتحدد بمعرفة العملاء، إذ يتصورون أن امتلاك سيارة بي ام دبليو هو أمر مهيب يستحق أن يدفع من أجله الكثير، و نفس الحال ينطبق على ساعات رولكس، التي لا تبلغ تكاليف إنتاجها حدا مرتفعا، كما أن تصميمها لم يتغير كثيرا لسنوات عديدة، إلا أن المستهلكون يحبون شراء و اقتناء رولكس لما يتصورونه من اقتران الجودة المتفردة بهذه الساعات.

### 1- تكلفة التميز :

- إن إستراتيجية التميز غالبا ما تكون مكلفة، فالمؤسسة يجب أن تلتزم بتكاليف معينة من أجل امتلاك خاصية متميزة و هذا من خلال تطبيق أنشطتها المضيئة للقيمة بطريقة أفضل من منافسيها، فعلى سبيل المثال من أجل صناعة منتج يتميز بحياة إقتصادية طويلة مقارنة بالمنافس فهذا يمكن أن يتطلب مواد أولية متعددة أو تكلفة أكبر.

فتكلفة التميز ترتبط بعوامل تطور تكاليف الأنشطة المضيئة للقيمة و التي تجلب ( تولد) التميز للمؤسسة<sup>1</sup>، إن العلاقة بين الخاصية الفريدة لمؤسسة ما و عناصر التكاليف يمكن أن تأخذ شكلين يرتبط كل منهما بالآخر.

أ- عوامل التميز و التفرد يمكن أن تؤثر agir على عوامل تطور التكاليف.

ب- عوامل تطور التكاليف يمكن أن تؤثر على تكلفة التفرد و التميز.

ففي إطار بحث المؤسسة عن التميز فإنها غالبا ما تمارس تأثيرا سلبيا على عوامل تطور التكاليف لنشاط ما و هذا ما يؤدي طواعية إلى زيادة التكاليف.

و بالتالي فإن عوامل تطور التكاليف، تلعب دورا مهما في نجاح إستراتيجية التميز، فإذا لم يكن المنافسون لهم نفس الوضعية المتعلقة بمواجهة عوامل تطور التكاليف، فإنه من غير الممكن أن تكون لهم تكلفة تميز واحدة. فالمؤسسة التي تتبع إستراتيجية التميز تسعى إذن للوصول إلى حالة تكون فيها تكاليفها متساوية أو متقاربة مع منافسيها، من خلال تخفيض تكاليف كل من المجالات التي لا يكون لها انعكاس على التميز.

### 2- مصادر التميز :

لقد رأينا فيما سبق بأن إستراتيجية التميز تعتمد على افتراض أساسي هو أن المستهلك مستعد لدفع أسعار عالية مقابل منتج متميز، ويمكن تحقيق هذه الإستراتيجية بعدة طرق:<sup>2</sup>

- تميز في أسعار البيع.

- استخدام أسلوب معين في تسويق المنتج.

- المنتج يكون بنوعية عالية.

- تخفيض تكاليف العملاء: فكل ما يمكن أن تقوم به المؤسسة من أجل تخفيض التكاليف الكلية

المتعلقة باستعمال منتج ما من قبل العميل يعتبر من بين مصادر التميز.<sup>1</sup> و من أجل ذلك يمكن

للمؤسسة أن تستعمل الوسائل التالية:

<sup>1</sup> - Michael Porter, op, cit, p: 162

<sup>2</sup> - اسماعيل يحيى النكريتي، مرجع سابق، ص357.



## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

- تخفيض تكاليف التوزيع.

- تخفيض المعدلات الضرورية لاستعمال المنتج.

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

- تخفيض التكاليف الغير مباشرة لاستعمال المنتج.

- تحويل تكاليف التميز إلى ميزة تنافسية:

من خلال استغلال كل مصادر التميز الغير مكلفة، فالمؤسسة يمكنها أن تدعم ميزة التفرد للعديد من الأنشطة بسعر تكلفة إضافي أقل.<sup>2</sup> وذلك بتحسين التنسيق الداخلي أو من خلال تحسين علاقتها بالموردين و تحسين طرق التوزيع...، كما يمكنها أيضا ان تغير منتجاتها مع تفادي إضافة الخصائص المكلفة في المنتج. أما الأنشطة الأخرى المستهدفة والتي تكون لها الأولوية فان تكاليفها تنخفض عندما ترتفع درجة التميز. كما أن التقليل من الأخطاء و العيوب في المنتجات من شأنه أن يقلل من تكاليف خدمات ما بعد البيع.

### 3-مراحل تحليل إستراتيجية التميز:

يمكن ان نلخص مراحل التحليل الضرورية لتحديد عوامل التميز كمايلي:<sup>3</sup>

أ- التحديد الدقيق للمشتري الحقيقي، إن المرحلة الأولى في تحليل التميز تتركز على تحديد المشتري الحقيقي *le véritable acheteur*.

ب- تحديد سلسلة القيمة الخاصة بالعمل والتأثير الذي يمكن أن تمارسه المؤسسة على هذه السلسلة.

ت- تحديد معايير الشراء في نظر العميل و أولوياته.

ث- تقييم العوامل الرئيسية والحقيقية للتميز في سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة .

ج- حساب تكلفة المصادر الرئيسية للتميز .

ح- اختبار *la configuration* للأنشطة المضيفة للقيمة والتي تتسبب في التميز الأكثر أهمية بالنسبة للعميل بالمقارنة مع تكلفة التميز.

خ- اختبار استمرار إستراتيجية التميز.

د- تخفيض تكاليف الأنشطة التي ليس لها تأثير على التميز.

### 4- مزايا إستراتيجية التميز:<sup>4</sup>

-إن الميزة الكبيرة التي تقف وراء إستراتيجية التميز تتمثل في أنها تسمح للمؤسسات بعزل نفسها جزئيا

عن المنافسة المباشرة في مجال الصناعة، فعندما تنتج المؤسسات منتجات عالية التميز ومطلوبة

-بالحاح من العملاء، فإنها تجد نفسها في معزل عن المنافسة السعرية مع باقي المنافسين.

- تتمثل الميزة الثانية للإستراتيجية التميز في أن عملاء المنتجات المميزة اقل حساسية للأسعار، عمليا

يعني هذا أن المؤسسات قد تكون قادرة على تمرير زيادات في السعر إلى عملائها، دون أن يتأثر الطلب .

<sup>1</sup>- Michael porter, op, cit, p 170

<sup>2</sup>-Michael porter, même ouvrage, p :193

<sup>3</sup>- Michael porter, même ouvrage , p :201.

<sup>4</sup> - روبرت.أبتس- ديفيد.لي، مرجع سابق، ص: 337.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

- وأخيرا فان التميز يترتب عليه وضع حواجز ولاء كبيرة في وجه المنافسين، يجب أن تتغلب عليها المؤسسات التي تفكر في الدخول، فالمنتجات عالية التميز تجعل من الصعب على الداخلين الجدد أن يتنافسوا مع المؤسسات القائمة.

### المطلب الثالث: إستراتيجية التركيز.

تعرف الإستراتيجية العامة الثالثة بأنها " إستراتيجية التركيز La concentration " تصمم إستراتيجية التركيز لمساعدة المؤسسة على فئة عملاء معينة داخل الصناعة. على عكس كل من استراتيجيات ريادة التكلفة و استراتيجيات التمييز، التي تصمم من أجل سوق أوسع أو على مستوى الصناعة ككل، تتمثل الفكرة الأساسية وراء إستراتيجية التركيز في تخصص أنشطة المؤسسة<sup>1</sup> بطرق لا تستطيع المؤسسات الأخرى ذات خطوط الإنتاج العريضة (التكاليف المنخفضة أو التميز) أن تمارسها أيضا، تتولد القيمة المتفوقة و الربحية الأعلى عندما لا تستطيع المؤسسات التخصص أو تسيير هذه الأنشطة كما تفعل المؤسسة التي تتبع إستراتيجية التركيز. الافتراض الأساسي لإستراتيجيات التركيز هو أن المؤسسة تستطيع جذب عدد متزايد من العملاء الجدد، و تستمر في جذب تكرار حالات شراء العملاء القائمين، يساعدها على التوسع و امتدادها إلى عملاء جدد في منحها رقعة أوسع لتقديمتها. ومع ذلك تكرار عودة المشتريين مهم بصفة خاصة للمؤسسات التي تتبنى استراتيجيات التركيز لأنهم يكونون محاطين علما بخدمات المؤسسة و أقل احتمالا بحساسية السعر. تتكون إستراتيجية التركيز من متغيرين ( أسلوبين)<sup>2</sup>.

- إستراتيجية التركيز من خلال التكلفة المنخفضة *La concentration fondée sur les coûts*

- إستراتيجية التركيز من خلال التميز *La concentration fondée sur la différenciation*

و يبين الشكل رقم 2-15 هذين النوعين المختلفين من استراتيجيات التركيز و مقارنتهم بإستراتيجية ريادة التكلفة و إستراتيجية التميز.

و لتقرير أي من القطاعات السوقية يتم التركيز عليها، فلا بد من تحديد مدى جاذبية القطاع<sup>3</sup> بناء على معرفة: حجم القطاع، ربحية القطاع، مدى شدة قوى التنافس الخمس في القطاع، الأهمية الإستراتيجية للقطاع بالنسبة للمنافسين الرئيسيين، و أخيرا التوافق بين إمكانيات المؤسسة و حاجات القطاع السوقي.

- و بالنسبة لأي من الطريقتين يتم استخدام المداخل المناسبة لكل طريقة ففي ظل الطريقة الأولى يتم استخدام نفس أنواع المداخل المتبعة لتخفيض التكلفة في ظل إستراتيجية ريادة التكلفة، أما في ظل الطريقة الثانية فيتم استخدام أنواع المداخل المتبعة لتمييز المنتج في ظل إستراتيجية تميز المنتج للسوق الواسع.

<sup>1</sup> - روبرت.أ. بتس-ديفيد لي، المرجع نفسه، ص: 343

<sup>2</sup> -Michael porter, op cit, p :.27

<sup>3</sup> - عمار بوشناف، مرجع سابق، ص : 33 .

الشكل رقم 2-15 أنواع الإستراتيجيات التنافسية العامة



المصدر : شارلزهل و جاريت جونز، مرجع سابق، ص: 323.

### 1- التركيز من خلال التكلفة المنخفضة:

تتمثل عوامل نجاح إستراتيجية التركيز من خلال أسلوب التكلفة المنخفضة في:<sup>1</sup>  
- البحث عن فئة مستهدفة لها احتياجات خاصة و من ثم التركيز على التكلفة من أجل خدمة هذه الفئة فقط.

- تركيز الجهود و النفقات من أجل خدمة هذه الفئة المستهدفة.  
من الأفضل استهداف فئة معينة تكون لها احتياجات محدودة و ذلك من أجل التركيز الجيد على التكاليف.  
- عدم التردد في الاستثمار من أجل خدمة هذه الاحتياجات المحدودة.  
- جعل التحكم في التكاليف من ثقافة المؤسسة.  
و مثال هذه الإستراتيجية ما تقوم به سلسلة الفنادق المتخصصة على سبيل المثال فندق D'autoroute في الولايات المتحدة أو سلسلة فنادق la Quinta و التي تستهدف فقط رجال الأعمال.

### 2- التركيز من خلال التميز:

يتطلب نجاح هذه الإستراتيجية ما يلي:<sup>2</sup>  
- خلق و توفير عروض تكون فيها القيمة التي يوليها العملاء للمنتج تبرر السعر المفروض.  
- أن تكون الخدمات المقدمة للفئة المستهدفة متغيرة و غير ثابتة من أجل تفادي التقليد و التحاق المنافسين بسرعة.  
- استهداف فئة محدودة من أجل الفهم الجيد لإبعاد التميز.  
- إبقاء التركيز على احتياجات الفئة المستهدفة.

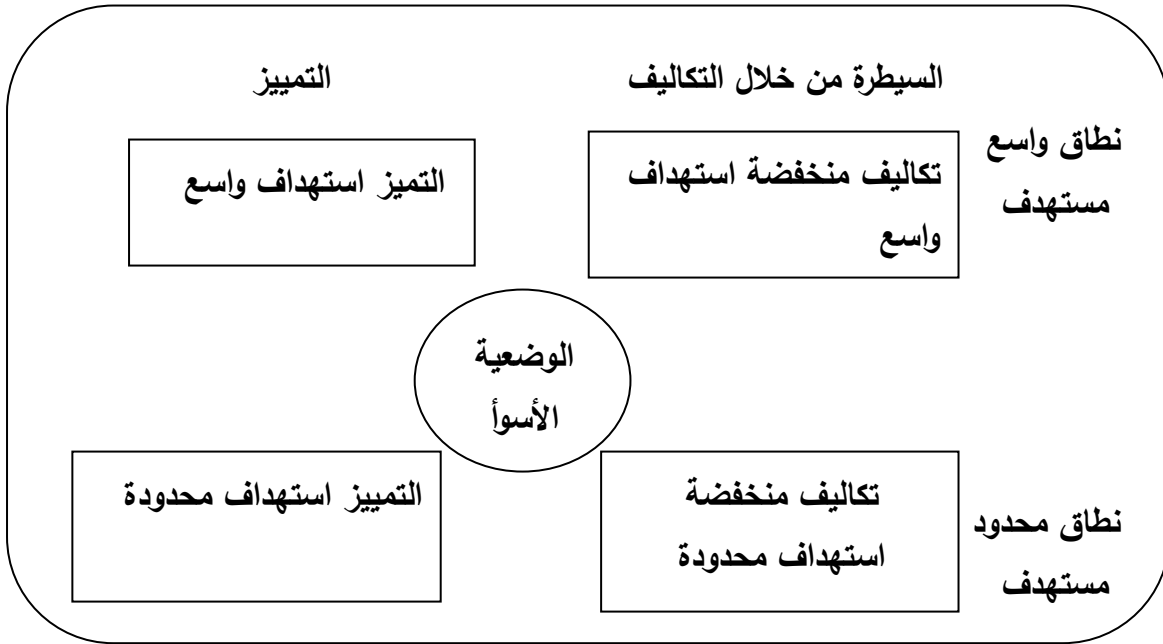
1 - Gérard Garibaldi, op, cit, p :70

2 - Gérard Garibaldi, même ouvrage, p71

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

- يفضل اختيار فئة لها احتياجات قوية و أكثر حساسية للتمايز.
  - العمل على إعطاء و توفير تمايز واضح.
  - و يمكن القول من خلال ما تقدم أن الوضع الأسوأ للمؤسسة هو أن تكون موجودة عند تقاطع هذه الإستراتيجيات العامة، كما هو مبين في الشكل أدناه.
- لأنه من غير الممكن أن تقوم المؤسسة ببناء ميزة تنافسية حقيقة في مثل هذه الوضعية. ولأن عدم الاختيار بين مختلف هذه الإستراتيجيات يسبب تصرفات إستراتيجية مضادة، وليس من المستغرب إذا، أن المؤسسات التي ليس لها خيار واضح الذي يضمن الحد الأدنى من الأداء و الربح في قطاعها هي التي تنهار مبكرا في حالة الأزمة. وتجدر الإشارة إلى أنه بإمكان المؤسسة اشتقاق إستراتيجيات أخرى من خلال الإستراتيجيات التنافسية العامة وذلك وفق الوضعيات والموقف التنافسي في زمن معين.

الشكل رقم 2-16 : ملتقى الإستراتيجيات التنافسية العامة



SOURCE : Gérard Garibaldi ,op ,cit, p :72

### المطلب الرابع: الميزة التنافسية.

قد يتبادر إلى أذهان الكثير سؤال مفاده: ما هو السر في نجاح بعض المؤسسات و فشل البعض الآخر؟ و ما هو السبب في الأداء المتميز والمتواصل لعدد من أشهر المؤسسات العالمية ؟ و ما هي القاعدة التي ترتكز عليها مزاياهم التنافسية؟

إن الإجابة تكمن في نجاح إستراتيجيتها التنافسية، فهناك الكثير من المزايا التي تعود على المؤسسات من التفكير استراتيجيا، و هاته المؤسسات هي التي تتفهم ظروف بيئتها الخارجية و قوى التنافس السائدة في الصناعة التي تمارسها و أيضا تتعرف على جوانب الضعف الداخلية حتى تتمكن من صياغة و تنفيذ الإستراتيجيات بنجاح. و سنتناول في هذا المطلب ثلاثة أسئلة على درجة كبيرة من الأهمية .

أولا: ما هو مفهوم الميزة التنافسية؟

ثانيا: ما هي مصادرها؟

ثالثاً: و ما هي العوامل التي تؤثر على استمرارها؟

### 1- مفهوم الميزة التنافسية.

يصعب في نظري تقديم تعريف دقيق للميزة التنافسية باعتبار هذه الأخيرة يكتنفها نوع من الغموض، و مرد ذلك إلى اختلاف و جهات نظر و تجربة الممارسين في الميدان و نحاول أن نستعرض تعاريف مختلفة لنخلص إلى تعريف أكثر دقة ووضوح فحسب **M.Porter** فإنه من الغير ممكن فهم الميزة التنافسية إذا اعتبرنا و أخذنا المؤسسة بشكل عام، فالميزة التنافسية تنشأ من خلال عمليات، التصنيع، التجارية، التوزيع.... الخ و كل نشاط يمكن أن يساهم في وضعية المؤسسة ، من جانب التكلفة و يخلق قاعدة للتمييز فعلى سبيل المثال يمكن للميزة التنافسية أن تنشأ من مصادر متعددة كأن يكون للمؤسسة نظام توزيع ذو تكاليف جد منخفضة.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** يركز التعريف الثاني على متوسط معدل الربح السائد في مجال ما، بحيث نستطيع القول بان مؤسسة تمتلك أو تستحوذ على مزايا تنافسية عندما يكون معدل ربحها أعلى من المتوسط السائد في مجالها الصناعي كما نقول بان مؤسسة تستحوذ على مزايا تنافسية مستمرة أو دائمة عندما تكون قادرة على الحفاظ على معدل الربح العالي على مدار عدد من السنوات.<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** ( التعريف المستند إلى عوامل التنافسية) يركز معظم مدراء المؤسسات\* على ثلاثة عوامل و هي : السعر، الجودة، و التكلفة و كان تواترها على التوالي: 67.5% ، 58.75% ، 33.75% و بناء على ذلك فإن الميزة التنافسية يمكن تعريفها على أنها تقديم منتج ذو جودة عالية و سعر مقبول من قبل الزبائن.<sup>3</sup>

**التعريف الرابع:** تعرف الميزة التنافسية بأنها " القدرة على الصمود أمام المنافسين بغرض تحقيق الأهداف من ربحية و نمو و استقرار و توسع و ابتكار".<sup>4</sup>

من خلال التعاريف السابقة نستطيع القول بأن الميزة التنافسية هي ذلك النشاط ، العامل، الوضعية، المنتج، معدل الربح... الذي يتوفر لمؤسسة ما دون غيرها مما يجعلها تتمتع بوضع تنافسي أفضل أمام المؤسسات الأخرى طالما كانت قادرة على الحفاظ على استمرارية هذه الميزة.

### 1-1 العناصر المحددة للميزة التنافسية:

هناك عنصرين أساسيين يساهمان في تحديد معدل ربح المؤسسة و تحديد عما إذا كانت هذه الأخيرة تمتلك مزايا تنافسية أم لا.<sup>5</sup>

**أولاً:** مقدار القيمة التي يوليها المستهلكون لمنتجات و خدمات المؤسسة.

**ثانياً:** تكاليف إنتاج المؤسسة.

وبصفة عامة يكمن القول، أنه كلما ارتفعت القيمة التي يوليها العملاء لمنتجات المؤسسة، كلما ارتفع

<sup>1</sup> - Michael Porter , op, cit, p49.

<sup>2</sup> - شارلزهل و جاريت جونز، مرجع سابق، ص: 192.

\* 70% من المستجوبين ذكروا : السعر ، الجودة، و التكلفة.

<sup>3</sup> - عمار بوشناف، الميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير 2002، جامعة الجزائر، ص: 10.

<sup>4</sup> - فريد النجار، المنافسة و الترويج التطبيقي، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 2000، ص: 11.

<sup>5</sup> - شارلزهل و جاريت جونز، مرجع سابق، ص: 193.

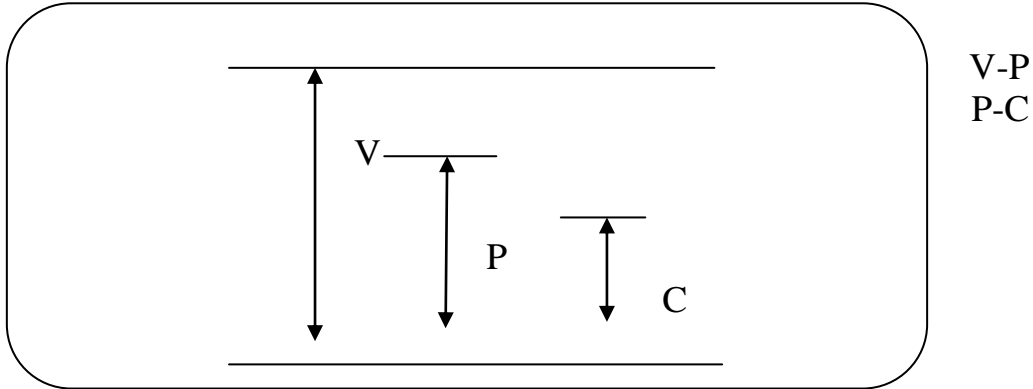
## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

السعر الذي يمكن للمؤسسة أن تفرضه على هذه المنتجات. و يجب مراعاة أن السعر الذي تفرضه المؤسسة لسلعة أو خدمة ما، يكون عادة اقل من القيمة التي يوليها العملاء لتلك السلعة أو الخدمة، و ذلك لأن العميل يستأثر ببعض القيمة في إطار ما يسميه الاقتصاديون بالفوائض الاستهلاكية.

ويستطيع العميل أن يفعل ذلك نظرا لأن المؤسسة تتنافس مع المؤسسات الأخرى من أجل مصلحة العميل، و من ثم يتعين على المؤسسة أن تفرض أسعارا منخفضة، عما إذا كانت في وضع المورد المحنك. هذا فضلا، عن أنه من المستحيل أن تقسم السوق إلى شرائح إلى الدرجة التي تستطيع المؤسسة بمقتضاها أن تحدد سعرا مناسبة لكل عميل، بحيث يعكس هذا السعر التقييم الفردي لقيمة كل منتج، وذلك ما يرجعه الاقتصاديون إلى ما يسمى بالسعر التحفظي للعميل، لهذه الأسباب نجد أن السعر المفروض، يميل إلى أن يكون أقل من القيمة التي يوليها العملاء للمنتج و يوضح الشكل الموالي تلك المفاهيم.

إذ يمكن أن ترى أن قيمة المنتج بالنسبة للعميل أو المستهلك  $V =$  و أن السعر الذي يمكن أن تحدده المؤسسة لمنتج ما في ظل ضغوط تنافسية معينة  $P =$  و إن تكاليف إنتاج هذه السلعة.  $C =$

الشكل رقم 2-17: العلاقة بين سعر المنتج، التكلفة والقيمة



إن هام المصدر: شارلز و جاريت جونز مرجع سابق ص  $V-P$  و تحقق المؤسسة أرباحا طالما أن  $P > C$  ، ولاحظ أن الفرق بين  $P$  و  $V$  يتحدد من خلال شدة الضغط التنافسي في الأسواق لاحظ أن القيمة المستحدثة من قبل المؤسسة يمكن قياسها بالفرق بين  $C$  و  $V$  ( $V-C$ ) و تصل المؤسسة إلى خلق القيمة بواسطة تحويل المدخلات  $C$  إلى منتج يرمز له المستهلكون ب  $v$  و يمكن للمؤسسة أن تزود مستهلكيها بمزيد من القيمة من خلال تخفيض قيمة  $C$  أو من خلال جعل المنتج أكثر جاذبية باعتماد تصميم أفضل و جودة أعلى... الخ.

2- مصادر الميزة التنافسية. لقد ارجع **M. PORTER** مصادر تطور الميزة التنافسية<sup>1</sup> في

مؤسسة ما إلى كيفية تخطيط و أداء الأنشطة المختلفة، فوظيفة المؤسسة يمكن تقسيمها إلى نشاطات متنوعة.

<sup>1</sup> - Michael.Porter ,l'avant age concurrentiel des nations, Inter édition, 1993 , paris, p 43.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

بحيث أن كل نشاط من هذه الأنشطة يضيف قيمة بالنسبة للعميل، وفي الأخير القيمة النهائية المضافة من قبل المؤسسة تقاس بالسعر الذي يقبل العميل دفعه مقابل الحصول على منتجات و خدمات المؤسسة، فالمؤسسة ذات مرد ودية طالما أن هذه القيمة تفوق التكلفة الإجمالية للعمليات التي يتعين القيام بها، من أجل امتلاك ميزة تنافسية على حساب المنافسين يجب على المؤسسة سواء أن تقترح على عملائها قيمة مماثلة للقيمة المقترحة من المنافسين، و لكن تكون أكثر فعالية في الإنتاج بمعنى آخر أن تسيطر من خلال التكاليف *Domination par les coûts* أو أن تقوم بأنشطة فريدة و متميزة، و التي تولد قيمة نهائية كبيرة تسمح بفرض أسعار مرتفعة إستراتيجية التمييز *Stratégie de différenciation* وكما قلنا سابقا فإن الأنشطة موضوع المنافسة في صناعة ما يمكن تصنيفها في فئات معينة في إطار ما يسمى ب : سلسلة القيمة.

- وقد خلص **M. PORTER** إلى أن التكلفة المنخفضة و التميز يمكن اعتبارهما بمثابة إستراتيجيتين أساسيتين لخلق القيمة و تحقيق الميزة التنافسية.

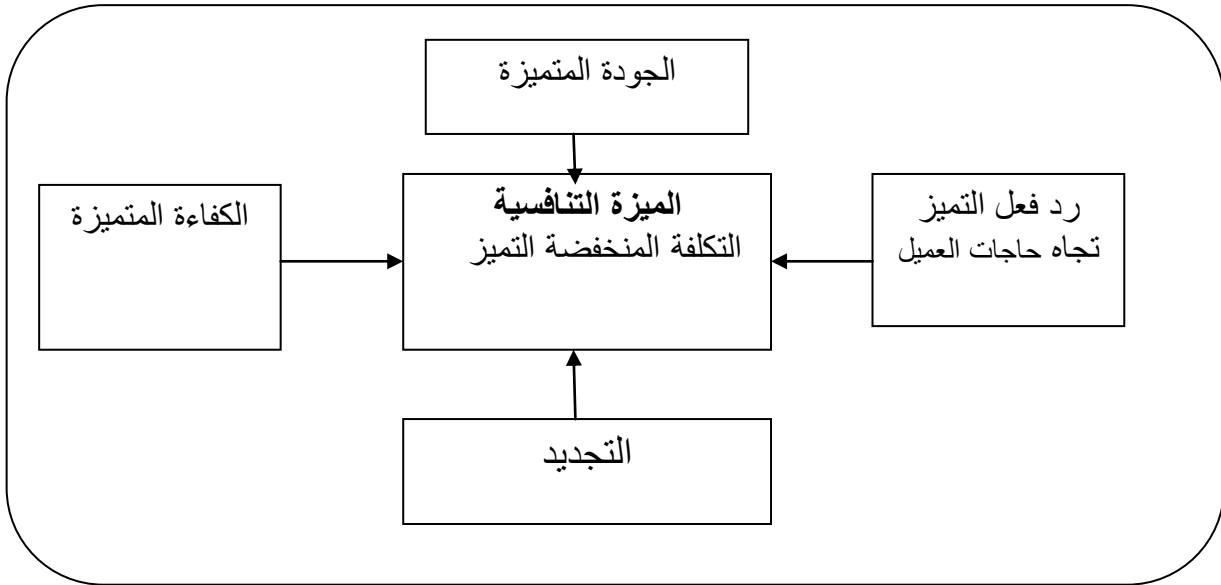
ولكن السؤال المطروح هو كيف تستطيع المؤسسة خفض معدلات هيكل التكلفة و تنويع منتجاتها بالنظر إلى منتجات المنافسين حتى تتمكن من خلق قيمة متفوقة.\*؟

و في هذا المجال يرى كل من **Charles and Gareth Jones** بان الكفاءة، الجودة ، التجديد، و الاستجابة لحاجات العميل<sup>1</sup> يمكن اعتبارها أربعة عوامل أساسية لبناء الميزة التنافسية بغض النظر عن مجالها الصناعي أو منتجاتها و رغم أننا سنناقش كل عامل بشكل منفصل ، إلا أن هناك علاقة متشابكة تضمهم، فعلا سبيل المثال، نستطيع القول أن الجودة المتفوقة يكمن أن تفوق للكفاءة المتفوقة، بينما التجديد يدعم الكفاءة و الجودة و الاستجابة لحاجات العميل.

\* إرجع إلى المبحث الرابع من الفصل الأول.

<sup>1</sup> - شارلز و جاريت جونز، مرجع سابق، ص: 196.

الشكل رقم 2-18: الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية



المصدر: شارلزهل و جاريث جونز، مرجع سابق، ص: 196.

2-1- الكفاءة Efficiency : ما المؤسسة إلا أداة لتحويل المدخلات إلى مخرجات فالكفاءة هي

العلاقة بين النتيجة المحصلة و الموارد المستخدمة<sup>1</sup>، أي الوصول إلى النتائج المرغوبة من خلال الحد الأدنى للموارد (أدنى وقت ممكن، جهد محدود، اقتصاد الموارد.....)

إن أبسط قياس للكفاءة يتمثل في مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة، هذا يعني أن

الكفاءة

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

و كلما كانت المؤسسة أكثر كفاءة كلما قل مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة.<sup>2</sup>

2-2- الجودة: إن المنتجات ذات الجودة هي السلع و الخدمات التي يمكن الاعتماد عليها و الثقة

بها لانجاز الوظائف المصممة لأدائها ، و هذا المفهوم ينطبق على مجالات كثيرة سواء كانت سيارات تويوتا أو ملابس قامت " جاب" بتصميمها و بيعها أو قسم خدمة العملاء في سيمس بنك، و يعتبر تأثير الجودة العالية للمنتج على الميزة التنافسية تأثير مضاعفا:<sup>3</sup>

أولاً : إن توفير منتجات عالية الجودة يزيد من قيمة هذه المنتجات في أعين المستهلكين، وهذا المفهوم

المدعم للقيمة يؤدي بدوره إلى السماح للمؤسسة بفرض سعر عالي على منتجاتها.

ثانياً: أما التأثير الثاني للجودة العالية على الميزة التنافسية فيصدر عن الكفاءة العالية و التكاليف

المنخفضة للوحدة، لقد زادت أهمية الجودة في مجال بناء الميزة التنافسية بشكل كبير في السنوات القليلة، ولاشك

<sup>1</sup> - Olivier Meier, op, cit, p :70.

<sup>2</sup> - تشارلزهل و جاريث جونز، مرجع سابق، ص: 70.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص: 70



## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

أن اهتمام الكثير من المؤسسات بجودة المنتج لا يمكن قصر النظر إليه أنه مجرد طريقة لاكتساب الميزة التنافسية، إذ أن ذلك قد أصبح في كثير من المجالات الصناعية أمراً حتمياً من أجل البقاء والاستمرار.

### 2-3 التجديد Innovation:

يمكن تعريف التجديد على أنه شيء جديد أو حديث يتعلق بطريقة إدارة المؤسسة أو المنتجات التي تنتجها، ويشتمل التجديد على كل تقدم يطرأ على أنواع المنتجات و عمليات الإنتاج و نظم الإدارة و الهياكل التنظيمية و الإستراتيجيات التنافسية التي تعتمد عليها المؤسسة، و يمكن رؤية تطوير إنتل للمعالج الدقيق و نظم الإنتاج التي تنتجها مؤسسة "تويوتا" في تصنيع السيارات، و تطوير شركة سوني لنظام **Walkman** ، يمكن رؤية كل ذلك على أنه تجديداً.

و ربما نستطيع القول أن التجديد يمثل أحد أهم الأسس لبناء المزايا التنافسية ، وعلى المدى الطويل، كما يمكن النظر إلى المنافسة على أنها عملية موجهة بواسطة التجديد ورغم أن عمليات التجديد قد لا يتحقق لها النجاح، إلا أن عمليات التجديد التي تحرز نجاحاً يمكن أن تشكل مصدراً رئيسياً للمزايا التنافسية لأنها تمنح المؤسسة شيئاً منفرداً، يفترق إليه منافسوها، و يسمح التفرد للمؤسسة بتسيير نفسها، فضلاً عن فرض أسعار عالية لمنتجاتها أو خفض تكاليف منتجاتها بنسبة كبيرة مقارنة بمنافسيها.

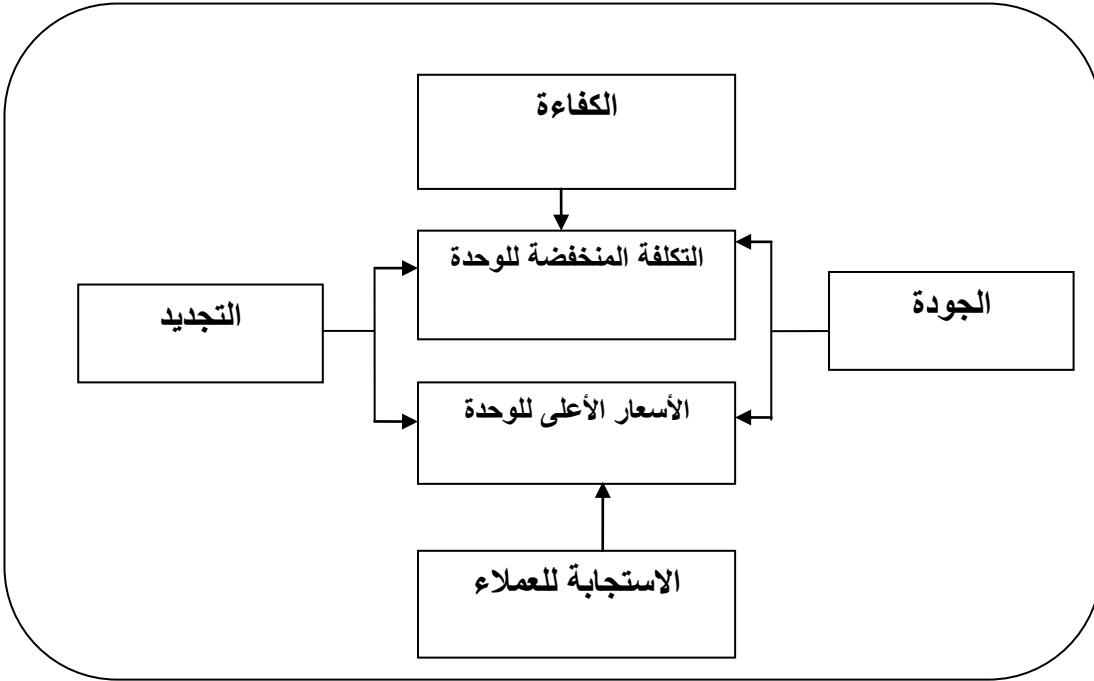
### 2-4- الاستجابة لحاجات العميل :

لتحقيق هذا العامل بشكل متفوق يتعين على المؤسسة أن تكون قادرة على أداء المهام بشكل أفضل من المنافسين في تحديد و إشباع احتياجات عملائها، و عندئذ سيولي المستهلكون قيمة أكبر لمنتجاتها ، مما يؤدي إلى خلق التميز القائم على المزايا التنافسية.

و بالتالي يمكن اعتبار الكفاءة و الجودة والاستجابة للعميل و التجديد كعناصر مهمة في تحقيق المزايا التنافسية، إن الكفاءة المتفوقة تمنح المؤسسة الفرصة لتخفيض تكاليفها، كما أن الجودة المتفوقة تسمح لها أيضاً بفرض سعر عالي، كما أن التجديد المتفوق يمكن أن يؤدي إلى فرض سعر أعلى أو تكلفة أقل بالنسبة للوحدة الواحدة.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

الشكل رقم 2-19: تأثير الكفاءة، الجودة، الاستجابة للعملاء و التجديد على تكلفة الوحدة و السعر.



المصدر : شارلزهل و جاريتش جونز، مرجع ، ص: 205.

### 3- استمرارية المزايا التنافسية.

- كم من الوقت سوف تستمر المزايا التنافسية بعد استحداثها؟

هذا هو السؤال الذي يوجهنا ، ماذا نعني باستمرارية المزايا التنافسية؟

فحسب بورتر فإن الحفاظ على الميزة التنافسية يرتبط بثلاثة شروط.<sup>1</sup>

- الأول: يكمن في مصدر الميزة **Source de l'avantage**، فهناك هرمية في مصادر الميزة

التنافسية، المصادر الأقل درجة (**Les avantages mineurs**) والتي تكون على مستوى تكاليف اليد العاملة

و على مستوى المواد الأولية، تكون عادة سهلة البلوغ من قبل المنافسين، فيكفيهم في غالب الأحيان إيجاد توسع

**une implantation** يوفر لهم أيضا عمالة رخيصة أو أن تستقر ببساطة بجانب المؤسسة الرائدة، ففي

مجال الإلكترونيك على سبيل المثال فقدت اليابان و منذ وقت طويل الميزة التنافسية المتعلقة بالعمالة الرخيصة

لصالح كوريا و هونج كونج، فالمؤسسة التي أقامت فروع **implantées** في هذه الدول، أصبحت هي الأخرى

مهتدة بعمالة ماليزيا و تايلندا الأقل تكلفة، وهذا ما جعل المؤسسات اليابانية تلجأ إلى فتح وحدات إنتاجية خارج

اليابان، من أجل متابعة هذه التطورات.

- و هناك ميزة أخرى أقل درجة، وتتمثل في ميزة التكلفة المرتبطة باقتصاديات الهرم، على مستوى

التكنولوجيا، المعدات، الطرق أو كل عنصر موجود أو يمكن أن يكون لدى المنافسين" فيكفي ظهور مناهج و

تكنولوجيا جديدة أو منتجات جديدة لجعل هذه المزايا التنافسية قديمة.

<sup>1</sup> - Michael porter, *L'avantage concurrentiel des nations* , op, cit, p :54.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

- المزايا التنافسية الكبرى **Majeurs** من حيث الأهمية وتتمثل في: امتلاك تكنولوجيا خاصة متغيرة، تميز يتركز على منتجات و خدمات متفوقة **l'unicité** هذا النوع من المزايا التنافسية يتميز بعدة خصائص :  
أولاً: أن الحصول عليها يتطلب كفاءات ومؤهلات ذات مستوى عالي، أفراد متخصصون، علاقات دقيقة وجيدة مع العملاء...

ثانياً: هو أن **les avantages Majeurs** تتوقف بصفة عامة على سياسة الاستثمار المدعومة **soutenue** للوسائل المادية: التكوين، البحث والتطوير...

أما العامل الثاني: المتعلق بالحفاظ على الميزة التنافسية و إستمراريتها يتمثل في عدد مصادر الميزة التنافسية **le nombre de sources d'avantage** المتوفر للمؤسسة.<sup>1</sup>

فإذا اكتفت المؤسسة بمصدر واحد للميزة التنافسية، على سبيل المثال طريقة تصنيع غير مكلفة أو مواد أولية بأسعار منخفضة، فإن كل جهود المنافسين ستوجه نحو إلغاء **Annuler** أو التفوق على هذه الميزة، فكل المؤسسات التي تسيطر على السوق لمدة طويلة تبحث عن تنويع مصادر المزايا التنافسية من خلال سلسلة القيمة الخاصة بها.

أما العامل الثالث: الذي يساعد على الاحتفاظ بالميزة التنافسية و الأكثر أهمية يتعلق بالتطوير و التحديث المستمر **efforts ininterrompus de perfectionnement et de modernisation** فكل المزايا التنافسية قابلة للتقليد عاجلاً أم آجلاً إذا بقيت المؤسسة مستقرة (مستفيدة) من نجاحاتها، ومن أجل الحفاظ على الميزة، يجب على المؤسسة أن تكون هدف متحرك **Cible Mouvante** و تنمي مزايا جديدة في فترة زمنية قصيرة تقل عن المدة الزمنية الضرورية للمنافسين من أجل تقليد (بلوغ ما وصلت إليه المؤسسة)<sup>2</sup>.  
كما يرجع البعض استمرارية المزايا التنافسية إلى عوامل أخرى.<sup>3</sup>

### أولاً: عوائق التقليد.

إن المؤسسات التي تستحوذ على مزايا تنافسية سوف تحقق أرباحاً أعلى من المعدل المتوسط، وذلك من شأنه أن يبعث بإشارات للمنافسين تفيد أن المؤسسة تمتلك بعضاً من الكفاءات المتميزة ذات القيمة العالية التي تهيئ لها الفرصة لخلق القيمة المتفوقة.

و طبيعى أن يحاول منافسوها التعرف على هذه الكفاءة و محاولة تقليدها، و إذا ما وفقوا لإدراك النجاح، فقد يصلون في نهاية المطاف إلى تجاوز المعدل المتفوق لأرباح المؤسسة، ولكن كم من الوقت سيستغرقه المنافسون لتقليد الكفاءات المتفوقة للمؤسسة. أما العناصر الأخرى فتبدو متساوية، فكلما نجح المنافسون في تقليد الكفاءات المتميزة في وقت أسرع كلما كانت المزايا التنافسية أقل استمرارية، فالعامل الحاسم هنا يتمثل في الوقت.

<sup>1</sup> - Michael porter, op, cit, p :55.

<sup>2</sup> - Michael porter, l'avantage concurrentiel des nations, op, cit, p :55.

<sup>3</sup> - شارلزهل و جاريت جونز، مرجع سابق ، ص: 221-222.

### ثانيا : قدرة المنافسين.

طبقا لما أورده Pankaj Ghemawat إن المحدد الرئيسي لقدرة المنافسين على محاكاة المزايا التنافسية للمؤسسة يتجسد في أولوية الالتزامات الإستراتيجية للمنافسين، و يقصد Ghemawta بالالتزام الإستراتيجي، التزام المؤسسة بطريقة خاصة في انجاز و تنفيذ أعمالها، أي تطوير مجموعة معينة من الموارد و القدرات، و يقصد جيمواوات من وراء ذلك انه عقب إعلان المؤسسة الالتزام الإستراتيجي سوف تجد أنه من الصعوبة بمكان الاستجابة إلى المنافسة الجديدة، إذا ما اقتضى ذلك التخلي عن هذا الالتزام و لذلك فعندما تعلن المؤسسة التزاما طويلا حيال طريقة معينة لأداء العمل فقد يؤدي ذلك إلى ببطء محاكاة المزايا التنافسية لمؤسسة محدثة و بالتالي ستكون مزاياهم التنافسية تتسم بالاستمرار نسبيا.

و تقدم لنا صناعة السيارات الأمريكية مثال على ذلك، فمنذ عام 1945م و حتى عام 1975م خضعت تلك الصناعة إلى احتكار القلة من قبل جنرال موتورز، و فورد، كريسلر ، الأمر الذي ترتب عليه تحويل كل عملياتهم لإنتاج السيارات الكبيرة، وعندما تحول السوق في أواخر السبعينيات من السيارات الكبيرة إلى الصغيرة التي تتميز بالاقتماد في استهلاك الوقود، ظهر، افتقار المؤسسات الأمريكية إلى الموارد و القدرات المطلوبة لإنتاج تلك السيارات، و نتيجة لذلك سيطر المنتجون الأجانب، و خاصة اليابانيون على السوق من خلال طرح سيارات اقتصادية في استهلاك الوقود و ذات جودة عالية و تكلفة منخفضة.

### ثالثا: ديناميكية الصناعة:

تعتبر البيئة الصناعية الديناميكية من بين البيئات سريعة التغير و لقد استعرضنا العوامل التي تحدد ديناميكية و شدة المنافسة في مجال صناعي معين و تميل معظم الصناعات الديناميكية إلى الاستحواذ على معدلات عالية جدا من تجديد المنتج، وعلى سبيل المثال الصناعات الاستهلاكية الإلكترونية و صناعة الحاسب الشخصي، و نقصد بمعدل التغير السريع في مجال الصناعات الديناميكية أن دورات حياة المنتج عادة ما تكون قصيرة ، وأن المزايا التنافسية يمكن أن تكون مؤقتة.

تعتمد استمرارية المزايا التنافسية على ثلاثة عوامل هي: مدى صعوبة عوائق التقليد و قدرة المنافسين على محاكاة التجديد، و المستوى الديناميكي العام في البيئة الصناعية، و عندما تتسم عوائق التقليد بالسهولة و اليسر، فإن ذلك يؤدي إلى كثرة المنافسين القادرين على التقليد، و تتحول البيئة إلى بيئة ديناميكية، و مع تطور عمليات التجديد على مدار الوقت تتجه المزايا التنافسية لتكون مؤقتة، و من ناحية أخرى، و حتى داخل إطار هذه الصناعات تستطيع المؤسسات بناء مزايا تنافسية أكثر استمرارية و ديمومة إذا ما كانت قادرة على استخدام استثمارات تؤدي إلى بناء و تعزيز عوائق التقليد، و خلال الثمانينات تمكنت مؤسسة آبل من بناء مزايا تنافسية ترتكز على المزاجية بين نظام تشغيل المكتب و الصورة الذهنية للمنتج المعنوي. و قد منح الولاء للماركة مؤسسة آبل القدرة على تحقيق مكانة مرموقة في الصناعة، إلا أنه و في منتصف

التسعينات أمكن تقليد إستراتيجيتها، و يرجع ذلك بصفة أساسية إلى طرح نظام مايكروسوفت نوافذ 95" و الذي يحاكي معظم السمات التي منحت آبل القدرة على بناء و تدعيم الولاء للماركة، و ترتب على ذلك دخول آبل

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

معتزك الأزمات المالية بحلول عام 1992، مما يبرهن على أنه ليس هناك من المزايا التنافسية ما يدوم إلى الأبد، و نخلص من ذلك إلى القول أنه ليس هناك شيئاً لا يمكن تقليده.

### المبحث الرابع: العلاقة بين محاسبة التكاليف والإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

- لقد أدى تزايد حدة المنافسة إلى توجيه الاهتمام بتحليل عناصر التكاليف لإغراض إستراتيجية ( و ليس محاسبية)، وهو ما يطلق عليه "بالتسيير الإستراتيجي للتكاليف"، بمعنى التعامل مع عناصر التكاليف من منظور استراتيجي يهدف إلى تحقيق ميزة تنافسية بالإضافة إلى الأغراض المالية و ذلك من خلال تحليل الوضع التكاليفي للمؤسسة مقارنة مع منافسيها، و هذا خلافاً للمنظور المحاسبي للتكاليف الذي يركز على الجوانب المحاسبية و المالية التي تعني قياس، تجميع و تصنيف عناصر التكاليف بغرض معرفة التكاليف و الأرباح و ليس بغرض اتخاذ قرارات إستراتيجية أو تحقيق ميزة تنافسية.

#### المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف الإستراتيجية.

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

وقد نتج عن ذلك نوع من الارتباط القوي بين إمكانية استمرارية المؤسسة في بيئة الأعمال وبين قدرتها على تدعيم المركز التنافسي من خلال تبني الإستراتيجيات التنافسية المناسبة، والتي يتم تبنيها بعد دراسة البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة ومن أجل الحصول على معلومات البيئة الخارجية لابد للمؤسسة من تبني مفهوم المحاسبة التكاليف الإستراتيجية.

1- **المفهوم:** على الرغم من أن البعض يرى انه لا يوجد تعريف متفق عليه لمحاسبة التكاليف الإستراتيجية، فمن الممكن تعريفها عموماً على أنها<sup>1</sup> " عملية توفير وتحليل المعلومات المالية المتعلقة بأسواق المؤسسة، لاسيما المتعلقة بتكاليف المنافسين وهياكل التكلفة ومتابعة تنفيذ إستراتيجيات المؤسسة والإستراتيجيات التي يطبقها المنافسون، على مدار عدة فترات زمنية متتابعة"

وأول من استخدم مصطلح محاسبة التكاليف الإستراتيجية هو Simmonds وكان يقصد بها " توفير وتحليل

البيانات المحاسبية المرتبطة بالإستراتيجية التنافسية للمؤسسة" Bhimani & keshvarz 1999

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

<sup>1</sup>- رزان حسين كمال شهيد، تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، حلب، 2003، ص : 63.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

من خلال ما سبق يمكن القول بأن محاسبة التكاليف الإستراتيجية تهتم أكثر بالبيئة الخارجية للمؤسسة بصفة عامة وبتوفير المعلومات المتعلقة بتكاليف المنافسين على وجه الخصوص، ويرى البعض أن ما يميز محاسبة التكاليف الإستراتيجية عن محاسبة التكاليف التقليدية إنما يرجع بالدرجة الأولى إلى أخذها في الحسبان الموقف التنافسي، والذي يعني بدوره قدرة إدارة المؤسسة المعنية على المنافسة ووضع إستراتيجية تنافسية خاصة بها يساعدها على التعامل مع صراعات المنافسة والقيام بكافة الوسائل الكفيلة بتحقيق المؤسسة لأهدافها في ظل التغيرات في الموقف التنافسي الذي يمكن أن تواجهه.

### 2- الفرق بين محاسبة التكاليف الإستراتيجية ومحاسبة التكاليف التقليدية:

لخصت بعض الدراسات الاختلافات الأساسية بين محاسبة التكاليف التقليدية ومحاسبة التكاليف الإستراتيجية منها<sup>1</sup>:

- توجه محاسبة التكاليف التقليدية تاريخي بينما توجه محاسبة التكاليف الإستراتيجية مستقبلي، ولكن تجدر الإشارة هنا على أن محاسبة التكاليف التقليدية تهتم بدرجة أولى بعمليات اتخاذ القرار، والتي ترتبط بالمستقبل مما ينفي الإدعاء الموجه لمحاسبة التكاليف التقليدية بكونها ذات توجه تاريخي فقط.
- ينصب اهتمام محاسبة التكاليف التقليدية بالدرجة الأولى على البيئة الداخلية للمؤسسة، أما محاسبة التكاليف الإستراتيجية فينصب اهتمامها على البيئة الخارجية .
- يؤخذ على محاسبة التكاليف التقليدية إهمالها نسبيا للعلاقات و الروابط الموجودة بين الأنشطة الداخلية للمؤسسة وإهمالها للعلاقات مع الموردين والعملاء، وبالتالي إضاعة العديد من الفرص لخفض التكلفة، بينما تهتم محاسبة التكاليف الإستراتيجية اهتماما واضحا باستغلال هذه العلاقات والروابط، مما يزيد من فرص تحقيق الخفض الإستراتيجي للتكلفة من خلال استغلال هذه العلاقات.

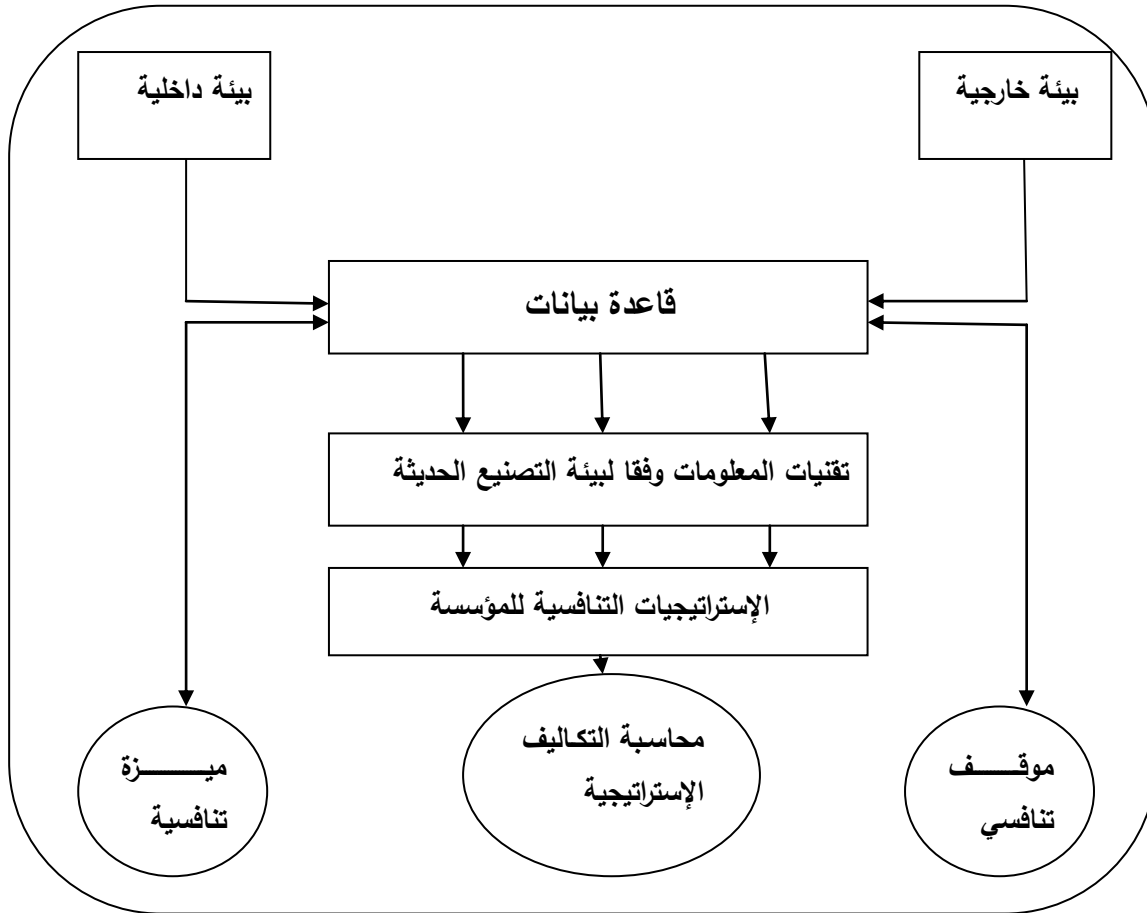
### 3- الإطار العام لمحاسبة التكاليف الإستراتيجية:

- يتطلب المنظور الإستراتيجي لمحاسبة التكاليف تحديد دور محاسبة التكاليف في اتجاهين، بهدف تحقيق ميزة تنافسية نتيجة الإستراتيجيات التنافسية المتكاملة المتبعة، وهذان الاتجاهان هما<sup>2</sup>:
- أ- تحديد خصائص المنتجات المعروضة وتكالييفها من قبل المؤسسة.
  - ب- تحديد هياكل تكلفة العمليات المتماثلة لدى المنافسين الفعليين والمحتملين مستقبلا وكيفية مواجهتها.
- وبوضح الشكل الموالي الإطار العام لمحاسبة التكاليف الإستراتيجية.

<sup>1</sup>- رزان حسين كمال شهيد، مرجع سابق، ص 64.

<sup>2</sup>- رزان حسين كمال شهيد، المرجع نفسه، ص: 65

الشكل رقم 2- 20 الإطار العام لمحاسبة التكاليف الإستراتيجية



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

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

#### 4: الدراسات التي تناولت العلاقة بين محاسبة التكاليف والإستراتيجية التنافسية

##### للمؤسسة الإقتصادية

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

##### 1- دراسة R.WILSON (1990):

تركزت الدراسة حول توضيح أهمية مدخل التحليل الإستراتيجي للتكلفة في توضيح البعد الإستراتيجي للتكاليف و ذلك من خلال المقارنة بين المداخل المتعددة في تحليل التكاليف، وبما يساعد على تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup> - ذواوي مهدي، مرجع سابق، ص 56

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

- التحليل الإستراتيجي يهتم بالمعلومات الداخلية و الخارجية معا وبما يساهم في تحقيق مركز تنافسي للمؤسسة، وقد اقترح الباحث نموذجا اسماه " المثلث الإستراتيجي " الذي تتكون أضلاعه من المؤسسة، العملاء و المنافسين.
- يساعد التحليل الإستراتيجي على تحقيق الميزة التنافسية عن طريق اختيار سلسلة القيمة التي تزيد من المساهمة السوقية.
- لمراحل دورة حياة المنتج علاقة وثيقة مع هدف خفض التكاليف كهدف استراتيجي.

### 2- دراسة SLAGMILDER و BRUGGEMAN .

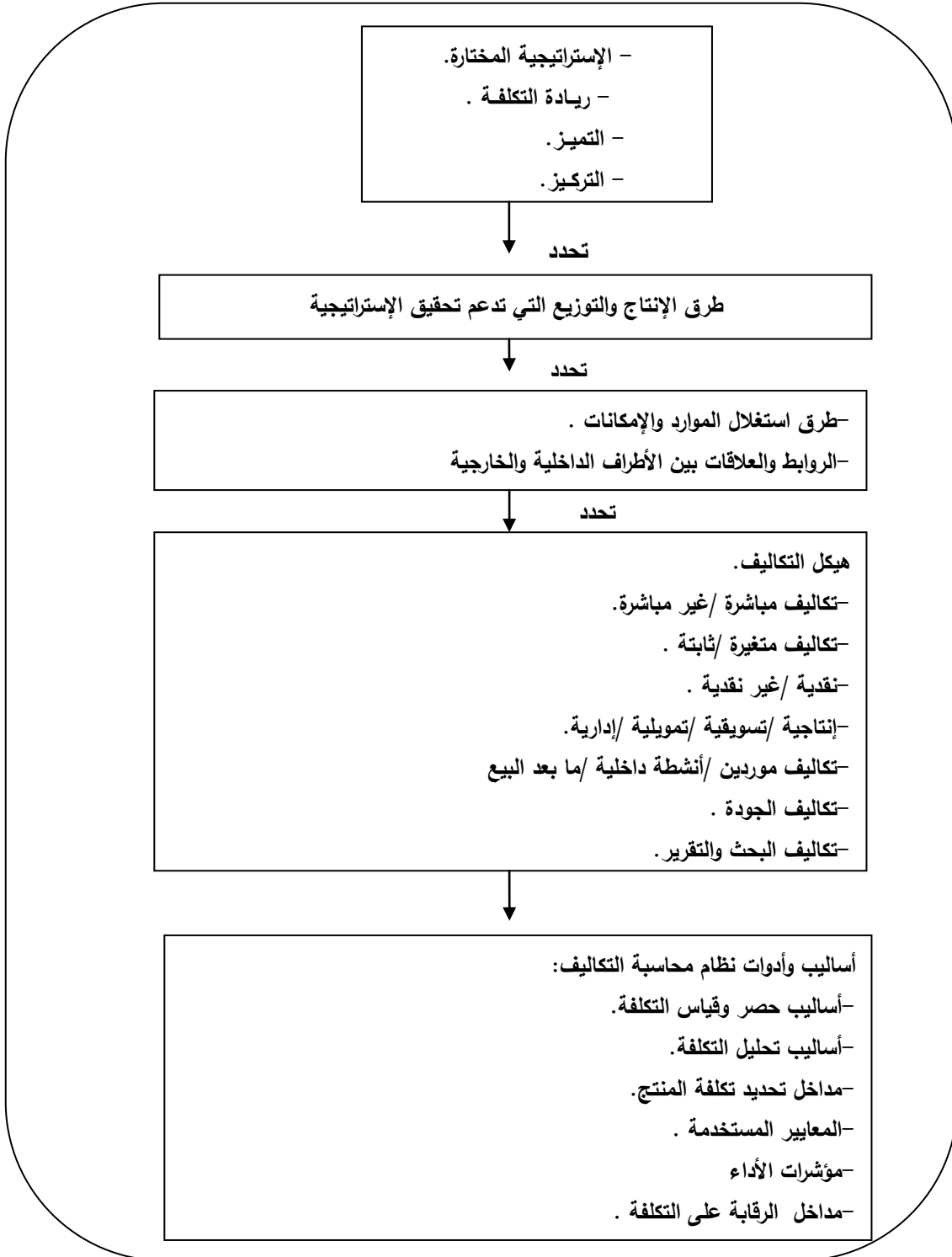
تركزت على توضيح أثر التغير التكنولوجي المرافق لتطبيق نظم الإنتاج المرنة على نظم المحاسبية الإدارية و محاسبية التكاليف. و توصلت الدراسة إلى أنه كلما تغيرت البيئة أو الإستراتيجية أو النظم أو التكنولوجيا في المؤسسة كلما أدى ذلك إلى حدوث مشكلات في القرارات و الرقابة ( و إن كان ذلك يحل مشكلات أخرى) مما يعني ضرورة تكيف نظام محاسبة التكاليف مع المستجدات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - عبد المنعم فليح عبد الله، انعكاسات إستراتيجية المنظمة على نظام التكاليف، مجلة الدراسات المالية و التجارية ، جامعة القاهرة ، العدد 2 ، جويلية 2001 ، ص: 38.



## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

الشكل رقم 2-21: انعكاس الإستراتيجية على أساليب وأدوات نظام معلومات التكاليف



المصدر: عبد المنعم فليح، عبد الله، مرجع سابق، ص:38.

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

- أن نظام محاسبة التكاليف يعد أحد مقومات دعم إستراتيجية المؤسسة.
- توجد علاقة معنوية بين الممارسات، الأساليب والأدوات التي يستخدمها نظام محاسبة التكاليف والإستراتيجية التي تتبناها المؤسسة .

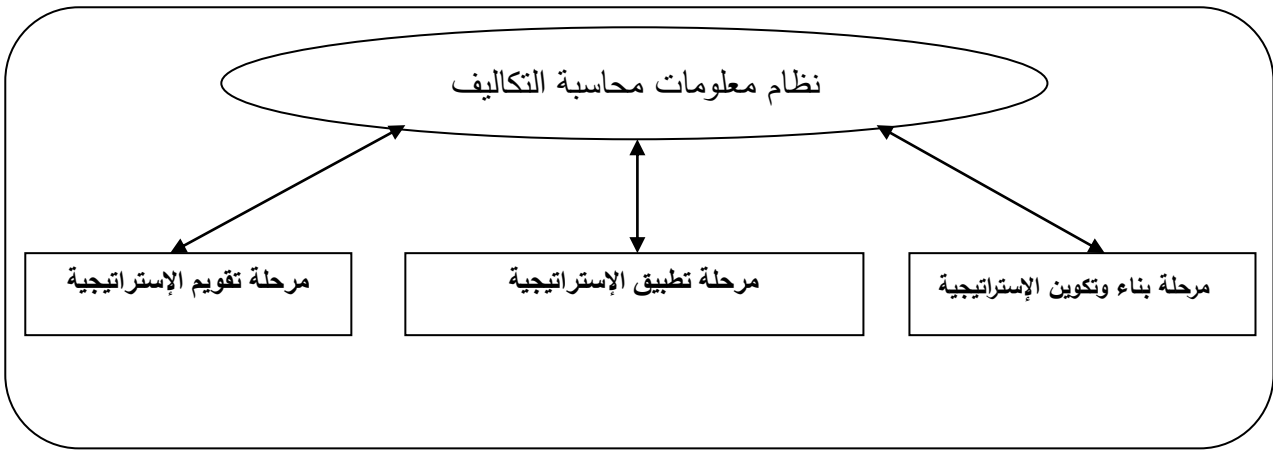
## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

### المطلب الثاني: محاسبة التكاليف ومراحل الإدارة الإستراتيجية

لقد شدد كل من GOVINDERJAN and SHANK على أهمية نظم المعلومات الفعالة وخاصة نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في دعم إستراتيجية المؤسسة وحصولها على ميزة تنافسية، على اعتبار أن نظام محاسبة التكاليف هو الذي يقوم بقياس وتقويم المعلومات المرشدة للتصرف الإداري، يحفز السلوك، يدعم تنمية القيم الثقافية التي تدعم بدورها الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة هذا من جهة، ولأنه يشكل واحدا من أهم عناصر البيئة الداخلية التي يمكن أن تشكل نقاط قوة أو ضعف في المؤسسة من جهة ثانية<sup>1</sup>

إن تدعيم نظام محاسبة التكاليف لإستراتيجية المؤسسة يعني توفيره للمعلومات الكافية والمناسبة في كل مرحلة من مراحل بناء الإستراتيجية وإدارتها، أي المساعدة على توفير الأساليب والأدوات المحاسبية الملائمة لكل إستراتيجية ولكل مرحلة من مراحل الإستراتيجية المختارة وفق ما يوضحه الشكل.

#### الشكل رقم 2-22: علاقة نظام محاسبة التكاليف بمراحل الإدارة الإستراتيجية



المصدر: عبد المنعم فليح عبد الله، مرجع سابق، ص: 20.

يمكن القول ان دور محاسبة التكاليف في مختلف مراحل بناء وتنفيذ الإستراتيجية التنافسية يتمثل في:

أ-مرحلة بناء الإستراتيجية وتشمل توفير معلومات عن: المنافسين هيكل التكاليف، طرق وأساليب الإنتاج والبيع لديهم، المنتجات البديلة لديهم وخصائصها..إلخ.

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

- العلاقة بين المؤسسة وبين مورديها وعملائها.

ب- مرحلة تطبيق الإستراتيجية: وتشتمل على ثلاثة أنشطة أساسية

- تحديد الأهداف قصيرة المدى (الأهداف التشغيلية)

- تحديد السياسات والبرامج.

- تخصيص الموارد.

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

<sup>1</sup> - عبد المنعم فليح، عبد الله، مرجع سابق، ص 19.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

الإستراتيجية هو عدم قدرة نظم المعلومات وعلى رأسها نظام المعلومات المحاسبي (نظام محاسبة التكاليف على وجه الخصوص) على توفير القدر اللازم من المتابعة للأنشطة التنفيذية المختلفة<sup>1</sup>.

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

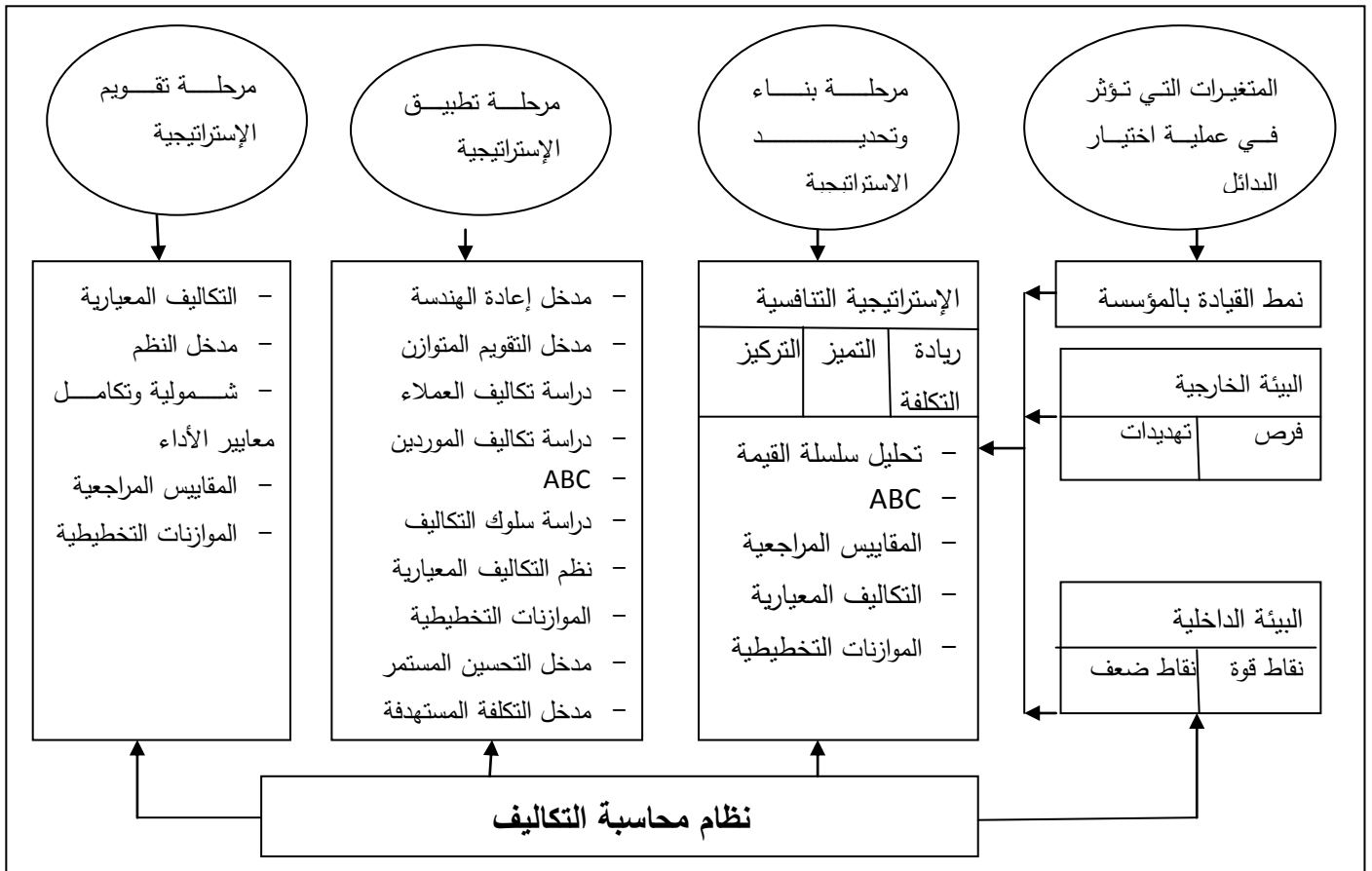
ج- مرحلة رقابة وتقييم الإستراتيجية: تشتمل هذه المرحلة كذلك على ثلاثة أنشطة رئيسية هي:

- مراجعة عناصر البيئتين الداخلية والخارجية والتغيرات المترتبة عليهما.
- تحديد آثار تلك التغيرات على أداء المؤسسة.
- اتخاذ القرارات التصحيحية.

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

ويمكن ان نلخص المراحل السابقة الذكر من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم 2- 23: محاسبة التكاليف ومراحل الإدارة الإستراتيجية



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

<sup>1</sup> - عبد المنعم فليح عبد الله، مرجع سابق ص 22.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

### 1- مقومات نجاح نظام محاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية:

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

#### 1-1 مفهوم نظام محاسبة التكاليف الإستراتيجي:<sup>1</sup>

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

كما يعرفه O.Brien على انه استخدام تكنولوجيا المعلومات بغرض تطوير المنتجات والخدمات والعمليات والإمكانات التي توفر للمؤسسة ميزة إستراتيجية أكبر في مواجهة التنافس الموجود في نفس الصناعة. من خلال تعريف نظام المعلومات الإستراتيجية نلاحظ أنه يؤكد على أن تحقيق الميزة التنافسية يجب أن يمر عبر تقديم نظام محاسبة التكاليف للمعلومات المناسبة لترشيد القرارات في مجالات:<sup>2</sup>

- تشكيلة المنتجات والخدمات (ما يجب أن تنتجه المؤسسة).

- العمليات التشغيلية الداخلية .

- إمكانات وموارد المؤسسة .

- البيئتين الداخلية والخارجية اللتين يعد توفير المعلومات عنهما أمرا حيويا في عملية الإدارة الإستراتيجية، وباختصار فإن المطلوب من هذا النظام أن يكون نظاما تكاليفيا إستراتيجيا : فمن جهة، فإن توفير المعلومات عن المنافسين وعوامل قوتهم يعتبر ضروريا حتى يمكن للمؤسسة اختيار الإستراتيجية المناسبة التي تحقق لها مركز تنافسيا مناسباً .

ومن جهة ثانية، فإن الوصول إلى هذا المركز التنافسي لا ينأتى إلا بتوفير نظام التكاليف لمعلومات عن التكاليف التي يمكن أن تحقق الميزة التنافسية، هيكل تكاليف المنافسين، الرقابة على أداء المؤسسة في السوق في الأجلين القصير والطويل، تحقيق التفاعل بين مستويات التخطيط والتنفيذ لان ذلك يسمح باكتشاف فرص التحسين الممكنة لتقوية العلاقات (سواء أكانت داخلية أم خارجية) من أجل تحقيق أقصى استفادة ممكنة من موارد المؤسسة وأنظمة الإدارة .

وحتى يمكن لنظام محاسبة التكاليف تحقيق ذلك وحتى يكتسب صفة النظام الإستراتيجي ويصبح ذو توجه إستراتيجي، هناك مجموعة من العوامل المحورية يجب أخذها في عين الاعتبار عند تصميم النظام:

- دعم القرارات الإستراتيجية .

- تضيق فجوة الاتصال.

- تحديد نوعية القرارات .

- انتقاء مقاييس الأداء المالية الملائمة.

<sup>1</sup> - عبد المنعم فليح عبد الله، مرجع سابق، ص: 29.

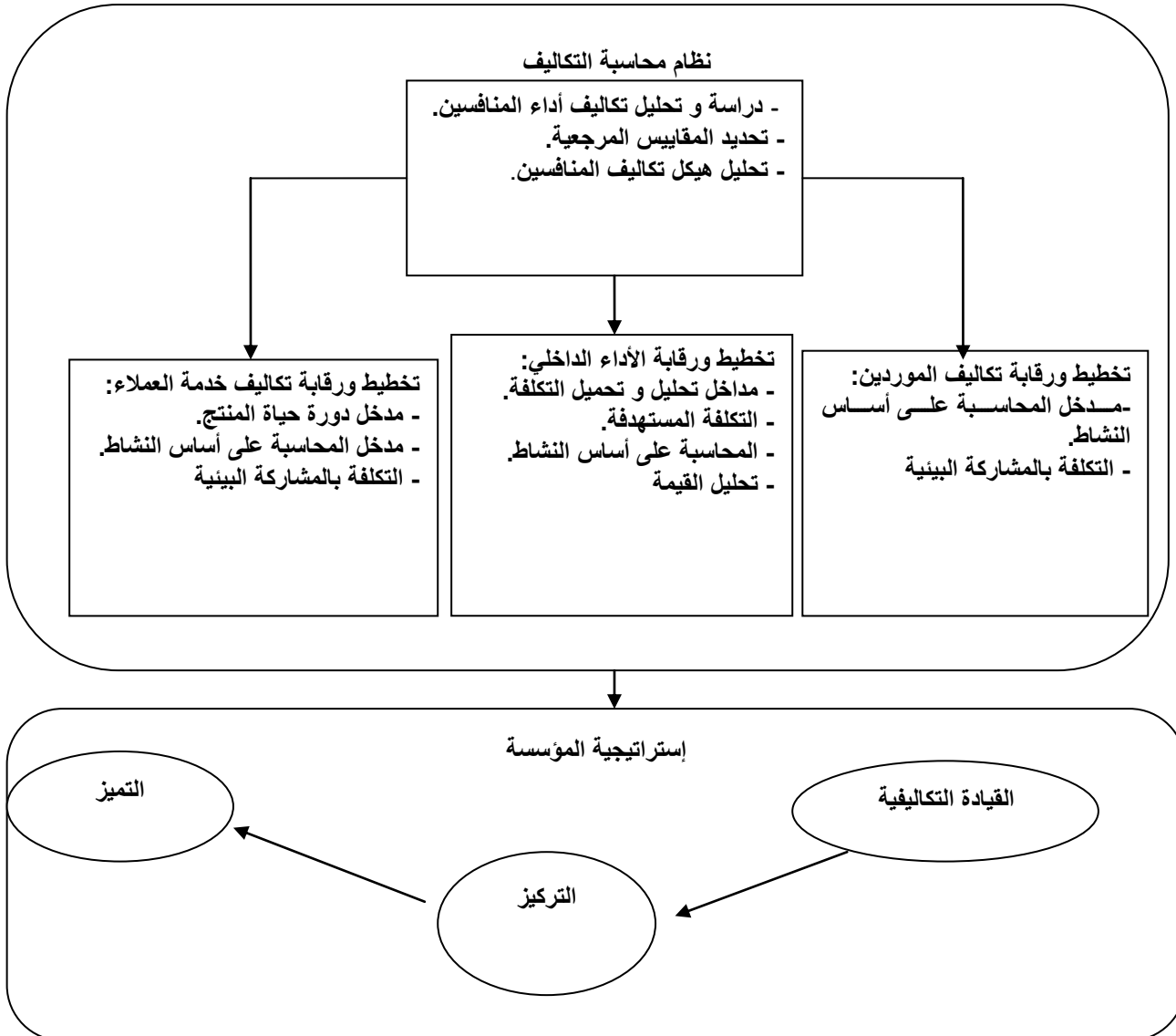
<sup>2</sup> - عبد المنعم -فليح عبد الله ، المرجع نفسه ،ص35.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية

- فصل التكاليف الملزمة عن التكاليف الاختيارية .
- التمييز بين التكاليف الاختيارية والتكاليف الهندسية.
- استخدام التكاليف المعيارية من منظور إستراتيجي.
- إتاحة التغير على مدار الزمن.

الشكل رقم 2-24: مقومات نجاح نظام محاسبة التكاليف ودوره في دعم الإستراتيجية التنافسية

المؤسسة .



المصدر: عبد المنعم فليح عبد الله، مصدر سابق، ص 36.

### خلاصة الفصل:

لقد تعرفنا في هذا الفصل على مفاهيم أساسية تتعلق بالإستراتيجية التنافسية للمؤسسة وبمراحل إعدادها من جهة والميزة التنافسية للمؤسسة ومصادر بنائها من جهة ثانية .

ففيما يخص الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة رأينا كيف انتقل مفهومها من المجال العسكري ( الذي هو موطنها) إلى مجال إدارة الأعمال، وقلنا بأنها عبارة عن تصور المؤسسة لعلاقتها مع بيئتها في المدى البعيد، بحيث يوضح هذا التصور نوع العمليات، والأنشطة التي يجب أن تقوم بها المؤسسة، بغرض تحقيق أهداف أصحاب المصلحة واكتساب ميزة تنافسية تساعد المؤسسة على تحقيق الأداء المتفوق .

كما تعرفنا على أن عملية إعداد الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة يمر بأربعة مراحل متتابعة ومتراصة فيما بينها، حيث تتمثل المرحلة الأولى في عملية التحليل البيئي (الداخلي والخارجي) بهدف تحديد نقاط القوة والضعف من جهة، والتعرف على الفرص والتهديدات من جهة أخرى .

أما المرحلة الثانية فتتمثل في عملية صياغة الإستراتيجية التنافسية الملائمة للمؤسسة، حيث قلنا بان عملية الصياغة هذه تتطلب تحديدا دقيقا لمجموعة من العناصر .

أما المرحلة الثالثة فتتمثل في تنفيذ البديل الإستراتيجي الذي وقع عليه الاختيار من قبل الإدارة العليا و أطراف أخرى في المؤسسة، وخلصنا إلى أنه لا توجد مرحلة أخرى يختبر فيها عمل الإدارة العليا بدقة ووضوح كبيرين كهذه المرحلة. أما المرحلة الرابعة والأخيرة فتتمثل في الرقابة والتقييم لهذه الإستراتيجية ومقارنتها مع الأهداف المطلوبة.

وفي الجزء الأخير من هذا الفصل تطرقنا إلى العلاقة التي تربط محاسبة التكاليف بالإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية، حيث رأينا كيف أن ظهور محاسبة التكاليف الإستراتيجية كان نتيجة لازدياد أهمية تحقيق مفهوم خفض الإستراتيجي للتكلفة، وقلنا بأن محاسبة التكاليف الإستراتيجية تهدف أساسا إلى توفير و تحليل المعلومات المتعلقة بالمنافسين وهياكل التكلفة ومتابعة تنفيذ إستراتيجيات المؤسسة وإستراتيجيات المنافسين.

ثم تعرفنا على الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف من خلال الأدوات والأساليب التي تقدمها في كل مرحلة من مراحل بناء الإستراتيجية التنافسية من أجل دعم الخطة الإستراتيجية للمؤسسة و إكتساب أو الحفاظ على الميزة التنافسية للمؤسسة وخلصنا إلى أن المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف تعد من أهم العوامل الأساسية لنجاح الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة في جميع مراحلها ( صياغة، تنفيذ، وتقييم.. ) وهذا بدوره يستلزم ضرورة اتصاف نظام محاسبة التكاليف بالصفات التي تمكنه من أداء دوره بفعالية وبنجاح.

## الفصل الثالث

# دراسة حالة بمؤسسة BCR فرع SANIAK سطيف

**مقدمة:** بعد ان حاولنا في الفصلين النظريين توضيح العلاقة التي تربط المتغيرين، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مؤسسة إنتاجية ( مؤسسة BCR فرع SANIAK ) حيث ستخص هذه الدراسة أهم منتج في رقم أعمال المؤسسة والذي يتمثل في خلاط أحادي الثقب الموصول بحلقة سدادة الحوض Mélangeur monotrou d'évier à chaînette DR 2000004 وذلك في محاولة منا للإجابة على الإشكالية المطروحة.

**ما هو دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ؟**

### المبحث الأول: تقديم المؤسسة

**التعريف بالمؤسسة:** نشأت ب.س.ر. عام 1983 بعد تقسيم قطب صناعي هام يسمى "سوناكوم" و ورثت ممتلكات مكونة من أربعة وحدات إنتاجية، منها ثلاثة مركبات صناعية مهمة، أنجزت من طرف الشركة السويسرية "أورليكون - باهرل" تحت صيغة "المنتجات في اليد" و بالتالي ضمان تطابقها مع المعايير الدولية المعترف بها مثل : دين، أفنور، إيزو، أورس.

### 1990 إستقلالية المؤسسات و تغيير القوانين الأساسية

الحقل الإقتصادي في الجزائر عرف منذ 1988 ، إصلاحات عميقة هيكلية و تنظيمية و التي كان من نتائجها الرئيسية استقلالية المؤسسات . و بالتالي تغير قواعد اللعبة المقننة للعلاقات ما بين مختلف الممثلين. و هكذا، أصبحت ب.س.ر. شركة ذات أسهم، مزودة بأجهزة تسيير و برأسمال إجتماعي مكتتب باسم الدولة. بهذا أصبحت هذه المؤسسة على شكل مؤسسة لها استقلالية تامة في التسيير و المسؤولية على النتائج. وفي 01/01/2002 تم إعادة هيكلة المؤسسة مرة أخرى لتتبع عنها ثلاثة فروع إنتاجية تحت إشراف المديرية العامة بحى بيزار سطيف، و يقتصر نشاط مؤسسة SANIAK المتواجدة بدائرة عين الكبيرة - ولاية سطيف حاليا على إنتاج الصنابير.

الفروع الحالية لمؤسسة BCR :

- مؤسسة تصنيع اللواحق الصناعية والصحية SANIAK .
- مؤسسة إنتاج اللوالب والبراغي بواد رهيو ORSIM .
- مؤسسة إنتاج السكاكين وأحواض المطبخ ببرج منايل ORFEE .
- الفرع الجديد مؤسسة التجهيزات المنزلية والصناعية الجزائرية VEDIA .



التعداد البشري: تتكون مؤسسة SANIAK من مجموع 458 عامل موزعين كالاتي

الجدول رقم 3-1: التعداد البشري لمؤسسة SANIAK

النسبة	المجموع	المستخدمين		التحكم		الإطارات		
		المؤقتين	الدائمين	المؤقتين	الدائمين	المؤقتين	الدائمين	
% 56	257	76	126	5	41	1	8	الإنتاج
% 22	101	7	38	2	32	2	20	التقنيون
% 2	7	0	0	0	0	3	4	التجارية
% 20	93	10	41	2	22	5	13	الإدارة
% 100	458	93	205	9	95	11	45	المجموع

المصدر : مصلحة الموارد البشرية

مشتريات المؤسسة : معظم مشتريات المؤسسة مصدرها دول أجنبية. ونظرا لأهمية هذه الوظيفة فان مؤسسة SANIAK تطبق مجموعة من الإجراءات تسمى بتسيير المشتريات Gestion des Achats والتي نلخصها فيما يلي ( كما هي محددة من طرف المؤسسة) :

- 1- الغرض Objet: الغرض من هذه الإجراءات هو تحديد الأساليب التي ينبغي أن تطبقها كل الفروع في عقود الشراء . كما تهدف أيضا إلى تحديد طرق اختيار وتقييم الموردين.
- 2- مجال التطبيق Domaine d'application: هذه الإجراءات سارية المفعول في كل عمليات الشراء التي تتم سواء في الأسواق المحلية أو الأجنبية .
- 3- الهدف But: الهدف من هذه الإجراءات هو تحديد وتعيين التزام واضح، وضروري لسير عمليات الشراء، كما يهدف إلى إقامة علاقة شراكة مع أهم الموردين.
- 4-المسؤولية على تطبيق واحترام هذه الإجراءات: رئيس قسم الشراء هو المسؤول على تطبيق واحترام هذه الإجراءات.

5- المعايير Manuel Qualité:

- معيار Iso 9000 نسخة 2000 Version
- معيار ISO 9001 نسخة 2008 Version.
- معيار ISO 14001 نسخة 2004 Version.

6- المفهوم Définition: ضرورة وجود كل من:

- قائمة الاحتياجات / طلب المعدات Liste de besoin/ demande de matériel
- العمليات Processus مجموعة من النشاطات المتبادلة والتي تحول العناصر المدخلة إلى مخرجات.

7- مواصفات الأنشطة والمسؤوليات و Description des activités et responsabilité:

- تسير عقد الشراء conduite de l'acte d'achat.
- المفاضلة بين الموردين Sélection des fournisseurs.
- استلام وفحص المشتريات Réception et Vérification.
- العبور الجمركي Transit et Dédouanement.
- الموافقة على العينات Homologation des échantillons.
- وعلى العموم فان مصلحة المشتريات في المؤسسة مقسمة الى قسمين :
- قسم مكلف بالمشتريات المحلية Achats Locale.
- قسم مكلف بالمشتريات الأجنبية (مستوردة) Importer .

- أ- المشتريات المحلية : تقوم المؤسسة بدراسة 03 عروض على الأقل ثم تقوم باختيار العرض الأفضل ( السعر، الجودة، المدة...) و تتمثل أهم المشتريات المحلية في :
- المواد الأولية Matière premières مثل Tube cuivre.
  - قطع مشتراة Pièces Achetées مثل المفاصل Les joints، المقابض ...les poignés.
  - مواد التعبئة والتغليف Emballages .
  - المستلزمات واللواحق Auxiliaires et Accessoires مثل الدهن، الحوامض، العقاقير...
  - قطع الغيار المتعلقة بالآلات.
  - تجهيزات المكتب.
  - المنتجات الكيماوية .

ب-المشتريات الأجنبية: تقوم المؤسسة بالإعلان عن مناقصة دولية ثم تتعاقد مع المؤسسة التي تفوز بهذه المناقصة لمدة معينة. ومن بين أهم الموردين الأجانب الذين تتعامل معهم المؤسسة نذكر KME France, AFICA France, OKRAM Italie, ATERA Espagne, SOCOMESIT Italie, ROSHERA Espagne. ويمكن أن نلخص أهم المواد الأولية الأجنبية و التطورات التي تحدث في أسعارها كما يلي ( حسب بعض الفواتير المقدمة من طرف المؤسسة):

الوحدة النقدية الأورو £ الجدول رقم 3-2: أهم المشتريات المستوردة من المواد الأولية

سعر الصرف			سعر الصرف			سعر الصرف			مؤسسة KME
€1 = 103.7297 دج			€1 = 102.4108 دج			€1 = 108.1192 دج			
بتاريخ 2011/03/17			بتاريخ 2010 /11/29			بتاريخ 2009 /10/26			نوع المادة
T	P/€	Q KG	T	P/€	Q KG	T	P/€	Q KG	
6375.5	410	1555	4247.6	410	1036	2852.78	287	994	Barre en Laiton Cuzn39pB3/F51
23259.3	410	5673	19065	410	4650	8828.12	287	3076	Barre en Laiton Cuzn39pB/F51
2173	410	530	2961.84	287	1032	/	/	/	Barre en Laiton Cuzn40pB1

السعر هو ل: 100 كغ.

سعر الصرف			سعر الصرف			سعر الصرف			مؤسسة Afica
€1 = 104.4917 دج			€1 = 107.2371 دج			€1 = 107.2371 دج			
بتاريخ 2012/09/12			بتاريخ 2010/07/29			بتاريخ 2009/10/21			نوع المادة
T	P	Q	Total	P	Q/ Tonne	Total	P	Q/ Tonne	
91600	4580	20	81200	4060	20	59000	2950	20	Lingot en laiton Cuzn40

سعر الصرف			سعر الصرف			سعر الصرف			مؤسسة OKRAM
€1 = 102.2858 دج			€1 = 103.5578 دج			€1 = 106.7913 دج			
بتاريخ 2011/02/18			بتاريخ 2010/08/26			بتاريخ 2009/05/22			نوع المادة
T	P	Q/K g	T	P	Q/Kg	T	P	Q/Kg	
53100	8.850	6000	69300	7.7	9000	40500	5.4	7500	Lingot en laiton Cuzn40/dim 7x0.75

المصدر: مصلحة المشتريات + مصلحة المحاسبة العامة.

عملاء المؤسسة : يمكن تقسيم عملاء مؤسسة SANIAK الى أربعة أنواع .

- الوكلاء المعتمدين les agents agréés وعددهم 15 وكيل معتمد موزعين حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 3-3: عملاء المؤسسة

العدد	بالجزائر	بسكرة 01	البويرة	قسنطينة	بجاية	سطيف 04	البرج	وهران
	05		01	01	01		01	01
الوكلاء المعتمدين	SNC NOVA SNC ANZAR FPG EURL ASM ETS DOUDOU	ETS Beghami	EURL SOOrvel	-SNC CAD	-ETS Boube keur	-Eurl Hosna -SNC ENASR -Sarl el bousfor -Sarl touil et fils	-Ets Zitouni	Sarl Retram

المصدر : المصلحة التجارية

المستخدمين les utilisateurs من الخواص والمؤسسات العمومية.

- بائعون آخرون Autres Revendeurs مثل فرع VEDIA.

- البيع بالتجزئة ( حالات قليلة ).

بحيث تطبق المؤسسة على كل نوع من العملاء السابقين الذكر سعر بيع خاص بهم.

منتجات المؤسسة: تختص مؤسسة Saniak حاليا بإنتاج الصنابير Robinetteries بنوعها ( الماء

و الغاز)، بحيث تتكون منتجات الصنابير التي تعرضها المؤسسة من ثلاث عائلات Trois familles de produits :

- الصنابير العادية les robinets simples.

- المخلطات les Mélangeurs.

- المخلطات أحادية التحكم Les Mitigeurs monocommandes.

هذه المنتجات تصنف إلى ثلاثة فئات :

- الاقتصادية Economique .

-نوعية متوسطة Moyenne Gamme.

-نوعية رفيعة ( جودة عالية) Haute Gamme.

ويمكن أن نلخص منتجات المؤسسة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 3-4 : منتجات المؤسسة

Mitigeurs						Mélangeurs			الفئة المنتج
مجموعات						مجموعات			
Noria	Sara	Palma	Galaxy	Sirocco	Prestige	Retro	Prima	Robinet simple	
CO	C	C	C	C	CO	N-W-C/O	C	C	
X	X	X	X	X	X	X	X		Bain-Lvabo
X	X	X	X	X	X	X	X		Monotrou de lavabo
X	X	X	X	X	X	X	X		Monotrou de bidet
X	X	X	X	X			X		Mural d'évier
						X	X		Monotrou D'évier à Chaînette
X	X	X	X	X	X				Monotrou D'évier à bec tubulaire
X	X	X	X	X	X				Monotrou D'évier à bec coulé
X	X								Monotrou D'évier à douchette
X	X	X	X	X			X		Douche à main
X	X						X		Douche à colonne
								X	Robinet de lavabo
								X	Robinet de cuisine
								X	Robinet de machine à laver
								X	Robinet d'ablution à douchette
								X	Robinet d'ablution à bec

C= chromé

N= Noire( sur commande)

W :Blanc ( sur commande)

O= or

Robinetterie de Gaz et de Bâtiment بالإضافة إلى صنابير الغاز وصنابير البناء

المصدر : المصلحة التجارية

**إستراتيجية المؤسسة:** لا يمكن القول بأن مؤسسة Saniak تتبع إستراتيجية واضحة ولكن من خلال الزيارات الميدانية التي قمنا بها ومن خلال المنتجات المطروحة في السوق المحلية، نرى بأن إستراتيجية المؤسسة تميل إلى إستراتيجية التميز في جودة المنتجات التي تطرحها مقارنة بمنتجات باقي المنافسين. بحيث نستطيع القول بأن منتجات المؤسسة لا تزال إلى يومنا هذا تتمتع بصورة جيدة في نظر المستهلكين، ولكن تجدر الإشارة إلى أن هذه الصورة الجيدة بدلا من أن تدفع المؤسسة إلى المزيد من التحسين والتطوير لمنتجاتها نجد أنه أصبح لها دور سلبي وهذا ما يفسر عدم قيام المؤسسة بإطلاق أي تحسين أو منتج جديد ولمدة زمنية معتبرة، وهذا ما أدى أيضا إلى بروز منافسين محليين ك FLR الذي أصبحت له حصة سوقية لا يستهان بها بسبب الفرق الكبير في السعر والجودة المقبولة لمنتجاته. وهذا ما يقودنا إلى القول بأن مؤسسة FLR أصبح منافس حقيقي لمؤسسة Saniak ومؤسسة BCR بصفة عامة.

**رسالة المؤسسة:** لا توجد رسالة واضحة ومحددة بالمؤسسة، ولكن من خلال الوثائق المقدمة لنا والمتعلقة بسياسة الجودة والبيئة تحديدا نجد ما يلي أنظر الملحق رقم 1:

إقامة علاقة ثقة مع جميع شركائنا وتحسين أدائنا ج/ب تمثل المبدأين الذين يفرضان توجيه مجموعة من العمليات التي تشكل فرع SANIAK . خصوصا أننا مقتنعون بأن تنميتنا لا يكفلها إلا الارتياح الدائم لعملائنا والاستماع إلى جميع الأطراف المعنية وفي سياق هذه السياسة نحن ملتزمون ب:

- المعرفة المسبقة لاحتياجات عملائنا لزيادة رضاهم.
- المداومة على تحسين أداء تنظيمنا وعملياتنا على أساس التحليل الموضوعي للحقائق.
- تطوير الكفاءة المهنية لموظفينا، والتحفيز، والمسؤولية، والتدريب، من خلال تبني موقف إيجابي من ناحية حماية البيئة .
- تطوير نظامنا للمعلومات باستخدام التكنولوجيات الجديدة للمعلومات والاتصالات.
- الاستخدام الأمثل للموارد.
- الالتزام بالامتثال بالتشريعات القانونية لمتطلبات البيئة وسلامة العمل.
- إجراء تحليل شامل لجميع عملياتنا للحد دوما من التأثيرات البيئية والمخاطر الأمنية في جعل الممارسة اليومية للتحسين المستمر.
- اعتمادا على إشراك جميع الموظفين والتعبئة حول فريق الجودة/ البيئة، نحن متعهدون باتاحة الموارد اللازمة لتنفيذ وصيانة وتحسين نظامنا باستمرار ادارة ج/ب استنادا الى ISO 9001 -2008 و ISO 14001 -2004.

**المنافسين الحاليين للمؤسسة:** يمكن القول بان المؤسسة لها ثلاثة منافسين في السوق المحلية المنافس

الأول: (FLR): Fonderie/ Laiton/ Robinetterie.

المنافس الثاني: (SLR): Sanitaire/ Luxe/ Robinetterie.

المنافس الثالث: المنتجات المستوردة.

أما الحصة السوقية المتعلقة بكل منافس فقد تحصلنا عليها من خلال الدراسة التي أجريناها على السوق من خلال الجواب الأول من الاستمارة رقم II ( أنظر الملحق رقم 03 ) .

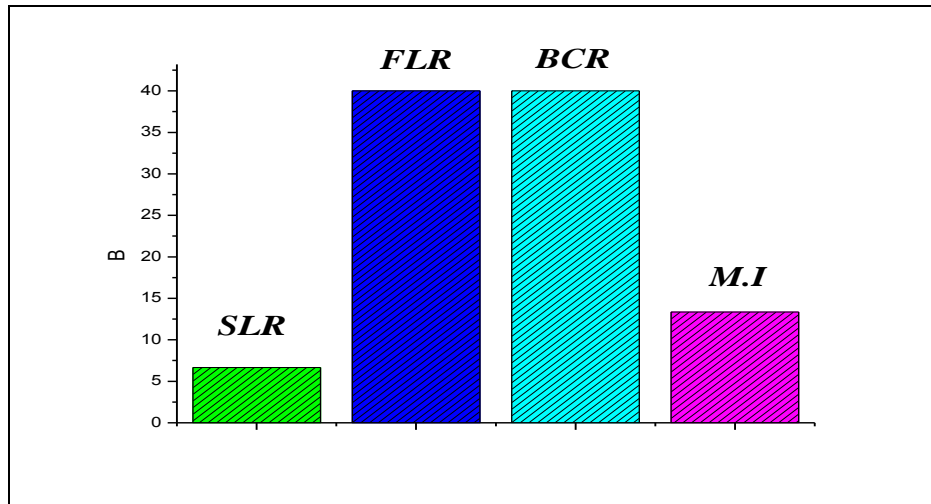
الجدول رقم 3-5: الحصة السوقية للمنتج محل الدراسة المتعلقة بكل منافس

حصة الخلطات المستوردة ( الصينية ) MI		حصة BCR		حصة FLR		حصة SLR		العينة n = 15
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
13.34%	2	40%	6	40%	6	6.66%	1	المركز الأول

المصدر: الجواب الأول من الاستمارة رقم II

من خلال نتائج الجدول أعلاه نرى بأن الحصة السوقية الأولى للمنتج محل الدراسة *Mélangeur monotrou à chaînette* يتقاسمها كل من خلط *BCR* و *FLR* حيث ذكر 40 % من المستجوبين بأن الحصة السوقية الأولى تعود لخلط *BCR* كما ذكر 40 % من المستجوبين بأن الحصة السوقية الأولى تعود الى خلط *FLR*، أما الحصة السوقية الثانية فتعود الى الخلطات المستوردة ( جل المستجوبين ذكروا الصينية ) حيث ذكر 13.34 % من المستجوبين ذلك، أما 6.66 % من المستجوبين فقالوا بأن الحصة الثالثة تعود الى خلط *SLR*.  
- نشير الى أننا سنتخلى في دراستنا هذه عن الخلطات المستوردة ( الصينية ) للفر وقات الكبيرة الموجودة سواء في الجودة أو السعر، حيث يقدر سعر هذا الأخير ب 350 دج TTC ويمكن أن نلخص الحصة السوقية للمنتج محل الدراسة في المنحنى التالي:

الشكل رقم 3-1 : الحصة السوقية للمنتج محل الدراسة

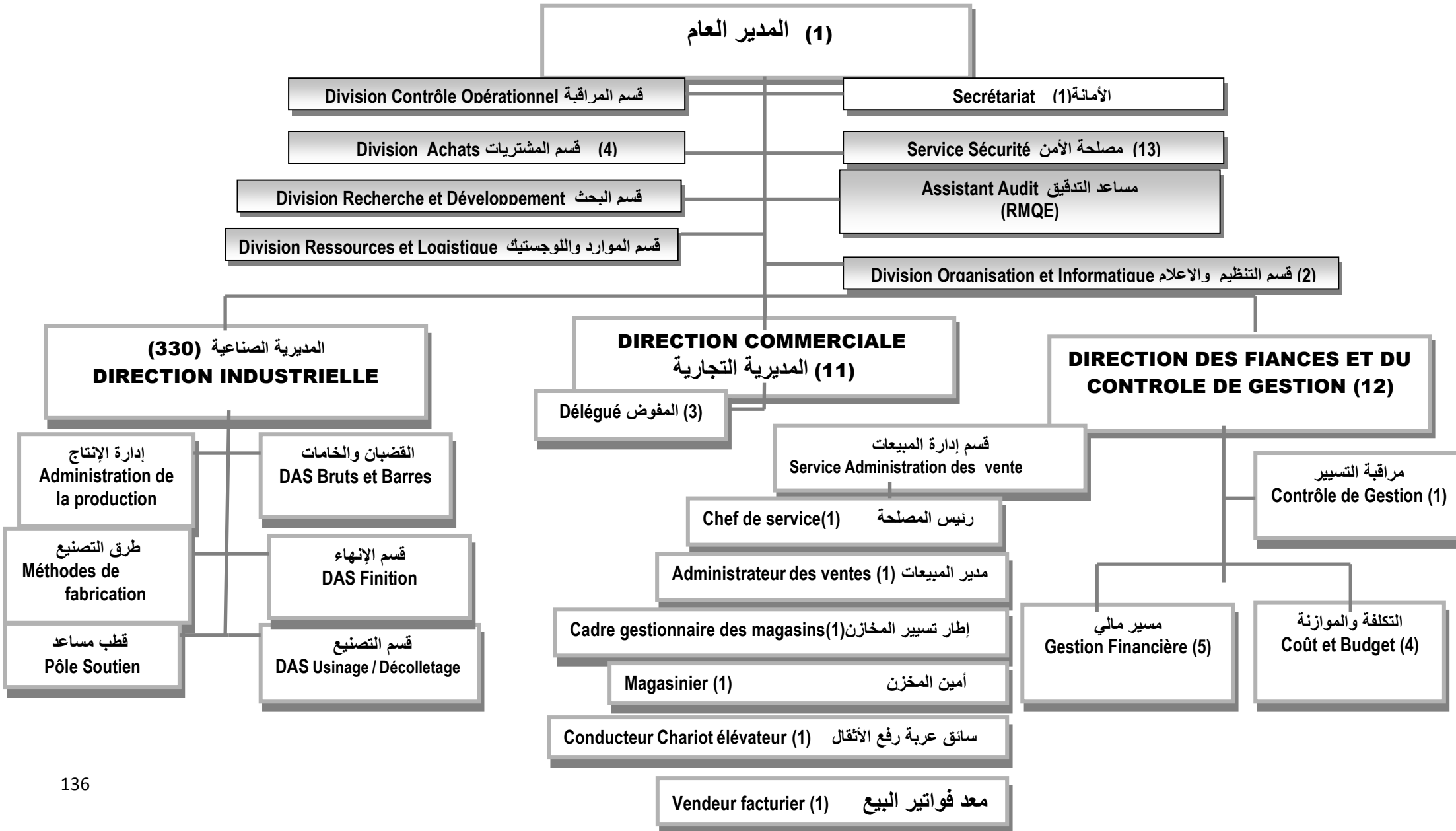


المصدر: الدراسة التي أجريناها على السوق ( نتائج الجواب الأول من الإستمارة رقم II )

المبحث الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة SANIAK.

يتمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة SANIAK حسب آخر تعديل ( جوان 2011 ) كمايلي:

## الهيكل التنظيمي لمؤسسة SANIAK





المبحث الثالث: الدراسة التحليلية للمنتج محل الدراسة

سوف تقتصر دراستنا التطبيقية في مؤسسة SANIAK على منتج واحد والمتمثل في خلاط أحادي الثقب الموصول بحلقة سدادة الحوض Mélangeur monotrou d'evier à chaînette DR 200 0004 من فئة Collection PRIMA لأنه يمثل نسبة مرتفعة في رقم أعمال المؤسسة مقارنة بباقي المنتجات حيث كانت نسبة المنتج محل الدراسة إلى رقم الأعمال للسنوات 2009 - 2010 - 2011 كمايلي:

الجدول رقم 3-6 : نسبة رقم أعمال Mélangeur DR 2000004 إلى رقم الأعمال الإجمالي

2011	2010	2009	
988 318 410.04	860 207 952.73	834 582 956.95	رقم الأعمال الإجمالي
100 512 757,71	85 194 588,76	82 467 525,53	رقم أعمال المنتج محل الدراسة
%10.17	%9.90	%9.88	النسبة إلى رقم الأعمال

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

من الجدول السابق نلاحظ أن رقم الأعمال المتعلق بالمنتج محل الدراسة في تزايد حيث تقدر نسبة الزيادة في سنة 2010 ب 3.30% أما في سنة 2011 فان نسبة الزيادة تقدر ب 21.88% مقارنة بسنة 2009. كما يعود سبب اختيارنا لهذا المنتج إلى أنه أصبح في الحقيقة عبارة عن منتجين في نفس الوقت لأنه يمكن تحويله إلى Mélangeur monotrou à tirette بعد تغيير طريقة صنع حلقة وصل سلسلة سدادة الحوض Borne D'attache التي أصبحت قابلة للتفكيك.

مخطط الدراسة:

سنحاول في هذه الدراسة التطبيقية أن نتتبع سعر تكلفة المنتج محل الدراسة لمدة 03 سنوات متتالية بحيث تكون سنة 2009 هي سنة الأساس، ثم نحاول مقارنة سعر تكلفة المنتج محل الدراسة مع سعر تكلفة نفس المنتج لدى أهم المنافسين الحاليين في السوق المحلية ومن ثم الحكم على دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة ، ولإجابة على الإشكالية المطروحة؟ قمنا أيضا بدراسة المنتج محل الدراسة في السوق من خلال استمارة ( رقم II انظر الملحق رقم 03 ) وزعت على 15 تاجر متخصص في بيع مواد الترخيص والتسخين ( 08 تجار تجزئة و 07 تجار جملة)، كما قمنا أيضا بتوزيع استمارة أخرى ( رقم I انظر الملحق رقم 2 ) على مختلف مصالح المؤسسة. بغية التعرف على دور محاسبة التكاليف في المؤسسة والتعرف على إستراتيجية المؤسسة.

**الهدف من الاستمارة رقم I:** لقد قسمنا أهداف الاستمارة إلى أهداف أساسية وأخرى ثانوية

حيث تتمثل الأهداف الأساسية في :

- التعرف على مكانة نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة .
- التعرف على العامل الأساسي الذي يجب أن تركز عليه المؤسسة ( التكلفة، الجودة، السعر).

- معرفة ما إذا كانت محاسبة التكاليف تستخدم لإغراض محاسبية أو لأغراض إستراتيجية.
- معرفة مدى دقة مخرجات نظام محاسبة التكاليف.
- التعرف على السبب الرئيسي الذي يقف وراء النتائج التي تحققها المؤسسة  
أما الأهداف الثانوية فتتمثل في :
- معرفة الحصاة السوقية للمؤسسة .
- معرفة الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة.
- معرفة الجو العام السائد في المؤسسة ( سلبي أم إيجابي).
- التعرف على سلوك الأفراد في المؤسسة.

**الهدف من الاستمارة رقم II:** كان الهدف الرئيسي من الاستمارة رقم II هو محاولة التعرف على تكلفة المنتج محل الدراسة لدى أهم المنافسين في السوق. إضافة إلى محاولة التعرف على العيب الأول للمنتج محل الدراسة.

**مدة الدراسة:** لم تكن مدة الدراسة مرتبطة بزمان محدد بقدر ما كانت مرتبطة بالمعلومات الضرورية لهذا الجانب التطبيقي.

وقبل ان نتطرق إلى تحليل وتفسير النتائج سنحاول التعرف على مكونات المنتج محل الدراسة، ثم نتعرف على سعر تكلفة المكونات ( المشتراة + المصنعة).

• **العناصر المكونة لخلط أحادي الثقب الموصول بحلقة سدادة الحوض :**

**Mélangeur monotrou d'évier à chaînette** ذو التعيين R2000004 تشير إلى أننا سنستعمل التعيينات Les désignations لمختلف القطع والمنتجات النصف مصنعة كما هي في المؤسسة حتى يسهل تتبع هذه القطع والمنتجات النصف مصنعة في بطاقات سعر التكلفة. يتكون المنتج محل الدراسة من 14 مكون تنقسم بين 8 قطع مشتراة + 6 منتجات نصف مصنعة والتي يتم إنتاجها بالمؤسسة أنظر الملحق رقم 04.

**القطع التي يتم شرائها Les pièces achetées:**

- 1- مقبضان متعارضان Poignée croisillon DR 35141pA .
- 2- موصلا رأسي الخلاط بالمقبضين Inserts DR 358024 .
- 3- حلقتان سودويتان Anneau noir bossini DR 458457 .
- 4- قرص أحمر Pastille rouge DR 458446 .
- 5- قرص أزرق Pastille bleu DR 458445 .
- 6- أنبوب التوصيل Tuyau de connexion DR 458660z .
- 7- برغيان Vis clf M4 x 8 N305025MB .
- 8- مفصلين Joint torique Dia 4x1 .

**المنتجات النصف مصنعة Les produits Semi Finis:**

- 1- أنبوب قابل للتوجيه مع منفذ التدفق Bec orientable avec brise jet DR358081 UCR .
- 2- حلقة توصيل سلسلة سدادة الحوض بجسم الخلاط .Borne d'attache DR 458233CR
- 3- جسم الخلاط وحيد الثقب Corps monotrou-Chromé DR358064RCR
- 4- رأس الخلاط .Tête sanitaire G1/2 DR 458002AU
- 5- حامل عناصر تثبيت الخلاط في الحوض .Pochette de fixation DR458444U
- 6- برغي خاص Vis spécial à six pans creux DR 458243 CR

**ملاحظة:** تشير إلى أن المعطيات التي تخص عدد الساعات المطلوبة لضبط الآلة في كل قسم تخص الكمية الاقتصادية وليس الكمية المنتجة ولحساب تكلفة الزمن المستغرق لضبط الآلة في كل قسم تجري العملية التالية:

$$\frac{\text{عدد ساعات ضبط الآلة} \times \text{الكمية المنتجة (1000 وحدة)}}{\text{الكمية الاقتصادية ( موجودة في بطاقة سعر التكلفة لكل منتج )}}$$

• **مراحل تصنيع المنتجات النصف مصنعة :**

- 1- **مرحلة تصنيع جسم الخلاط DR 358064:** يتكون جسم الخلاط هو الآخر من منتجين نصف مصنعين : أ- منتج نصف مصنع رقم Barre de méthaterme DR 1618865  
ب- منتج نصف مصنع رقم DR 638022  
أ - لإنتاج 1000 كغ من نصف مصنع ( قضبان) رقم DR 1618865 يتطلب ذلك استعمال بقايا الليتون Copeaux de laiton D1798000 في قسم القضبان Section Methaterme 451A تستغرق العملية 4سا كزمن لضبط الآلة و 7.5 سا لإنتاج 1000 كغ .  
ب- لإنتاج 1000 وحدة من النصف مصنع رقم DR638022 فانه يتطلب ذلك استعمال النصف مصنع رقم DR1618865 في قسم القولية بالتسخين Pressage à chaud 460B حيث تأخذ القطع شكل جسم الخلاط وتستغرق العملية 5سا كزمن لضبط الآلة و 7.52 سا لإنتاج 1000 قطعة .  
بعد ذلك وإنتاج جسم الخلاط DR 358064 فان الأمر يتطلب استعمال النصف مصنع رقم DR638022 بعد المرور على الأقسام التالية:  
• قسم Diamat وتستغرق العملية 18سا لضبط الآلة و 9.25سا لمرور 1000 قطعة.  
• قسم التفريز Fraisage 470c وتستغرق العملية 0.65سا لضبط الآلة و 13.72سا لمرور 1000 قطعة.  
• قسم نزع البقع السوداء Meulage 480c وتستغرق العملية 0.5 سا كزمن لضبط الآلة و 54.72 سا لمرور 1000 قطعة .

- قسم التلميس اليدوي Polissage manuel وتستغرق العملية 0.25 سا لضبط الآلة و 36.76 سا لتلميس 1000 قطعة .
  - قسم Chromage 458 R حيث يتم إعطاء الجسم لون كرومي وتستغرق العملية 2.78 سا لتلوين 1000 قطعة.
- بعد كل هذه المراحل السابقة الذكر نتحصل على جسم الخلاط DR 358064 بوزن صافي 0.630 كغ الذي يعد هو كذلك كما ذكرنا سابقا منتوج نصف مصنع سيدخل في تركيب الخلاط لاحقا. ويمكن أن نلخص بطاقة سعر التكلفة<sup>1</sup> لجسم الخلاط كمايلي<sup>2</sup>:

الجدول رقم 3-7 : بطاقة سعر التكلفة لجسم الخلاط

المبلغ	معلومات تخص نشاط 2011
484 571	تكلفة النصف مصنع المستعمل DR 638022 } تكلفة المواد الأولية: 309 535 تكلفة القيمة المضافة: 175 036
67 709 1250 44 404 19 838 26 346 8 864	التكلفة الغير مباشرة للأقسام ( قيمة مضافة): • قسم Diamant 470 E • قسم Fraisage 470 C • قسم Meulage Manuel 480 C • قسم Polissage manuel 480 E • قسم Chromage 485 R • قسم Pré- montage 490 A
168 412	تكلفة الأقسام
290 074	التكلفة الإجمالية للأقسام ( القيمة المضافة ) } تكلفة الأقسام: 168 412 تكلفة الهيكلية للأقسام $121\ 661 = 0.7224 \times 168\ 412$
774645	سعر التكلفة لجسم الخلاط 1000 وحدة ( تكلفة الأقسام + تكلفة 1/2 مصنع )

ملاحظة: المبالغ المعطاة في بطاقات سعر التكلفة هي بتقريب الفواصل ( حسب المصدر)

2- تصنيع رأس الخلاط Tête sanitaire G1/2 DR 458002 AU :

<sup>1</sup> - بحسب سعر التكلفة في مؤسسة SANIAK كمايلي:  
 سعر التكلفة = تكلفة المواد المستعملة + تكلفة القيمة المضافة  
 تكلفة القيمة المضافة = التكاليف الغير مباشرة للأقسام + التكاليف الهيكلية  
 التكاليف الغير مباشرة للأقسام = [عدد ساعات العمل + عدد ساعات ضبط الآلة] x تكلفة وحدة النشاط ( القسم)  
 التكاليف الهيكلية = التكاليف الغير مباشر للأقسام X 72.24 % .  
<sup>2</sup> - الوحدة بالدينار الجزائري في جميع الجداول.

كل خراط يتطلب 02 وحدة من رأس الخراط ويتكون رأس الخراط من القطع المشتراة التالية:

- DR 458003 Joint torique D 6.07 x 1.78
- DR 458005 Joint torique D 12.4x 1.78
- DR 458007 Joint torique D 18 x 2
- DR 458008 Clapet plein d 16.5 x 5
- DR 45801 Segment d'arrêt

اما الأجزاء الأخرى النصف مصنعة والمكونة لرأس الخراط فهي كالتالي:

- أ- المنتج النصف المصنع ساق الصمام DR 358010 B Tige de soupape .
- ب-المنتج النصف مصنع رأس الصمام DR 458004 B Tête de soupape .
- ج-المنتج النصف مصنع الغطاء DR 458006 Couvercle G1/2 .
- د- قطعة مستديرة DR 458011 Rondelle .

أ- ساق الصمام **DR 358010 D**: لإنتاج 1000 قطعة يتم استعمال المادة الأولية CuZn39pb3/F51 في قسم Décolletage 475A وتستغرق العملية 16 سا كزمن مستغرق لضبط الآلة و 3.01 سا لإنتاج 1000 ساق صمام.

ب- رأس الصمام **DR 458004B**: يتطلب إنتاج 1000 رأس استعمال المادة الأولية CuZn39pb3/F51 ويتم في الأقسام التالية:

قسم Décolletage 475A وتستغرق العملية 24 سا كزمن لضبط الآلة و 2.45 سا لمرور 1000 قطعة.

قسم Tournage 470D تستغرق العملية 1 سا لضبط الآلة و 6.46 سا لمرور 1000 قطعة .

قسم Fraisage 470c تستغرق العملية 0.5 سا لضبط الآلة و 2.4 سا لمرور 1000 قطعة.

ج- الغطاء **DR 458006 Couvercle G1/2**: لإنتاج 1000 قطعة يتم استعمال المادة الأولية CuZn39pb/F51 في قسم Décolletage وتستغرق العملية 24 سا لضبط الآلة و 2.8 سا لتصنيع 1000 قطعة .

د- القطعة المستديرة **DR 458011 Rondelle** : لإنتاج 1000 قطعة يتم استعمال المادة الأولية CuZn37F ويتم ذلك في قسم التقطيع Découpage تستغرق العملية 2سا لضبط الآلة و 0.47 سا لتصنيع 1000 قطعة .

بعد الانتهاء من المنتجات النصف مصنعة يتم تركيب كل من ساق الصمام + رأس الصمام + القطعة المستديرة + العناصر المشتراة السابقة الذكر في قسم التركيب Montage 490A للحصول على المنتج رأس الخراط. ويمكن أن نلخص سعر تكلفة رأس الخراط DR 458002 AU في الجدول الموالي:

الجدول رقم 3- 8: بطاقة سعر التكلفة لرأس الخلاط

المبلغ	سعر تكلفة رأس الخلاط لسنة 2011
	تكلفة شراء المواد المستعملة
280	DR 458003 Joint torique
415	DR 458005 Joint torique
655	DR 458007 Joint Torique
1402	DR 458008 Clapet plein
1849	DR 458010 Segment D'arret
4601	تكلفة شراء القطع المركبة
	تكلفة المنتجات النصف مصنعة المستعملة ( تكلفة المواد + القيمة المضافة )
20 692	DR 358010 B Tige de soupape
30 364	DR 458004 B Tête de soupape
38 106	DR 458006 Couvercle G ½
993	DR 458011 Rondelle
90 155	تكلفة المنتجات ½ مصنعة المستعملة
1300	تكلفة القيمة المضافة لقسم التركيب
96058	تكلفة رأس الخلاط 1000 وحدة

المصدر : مصلحة المحاسبة التحليلية

### 3- حلقة توصيل سلسلة سدادة الحوض بجسم الخلاط Borne d'attache DR 458 233 CR

لإنتاج 1000 قطعة من حلقات التوصيل يتم استعمال المادة الأولية CuZn39pb/F51 والتي تمر

على الأقسام التالية:

- قسم Décolletage 475A حيث تأخذ الحلقة شكلها و تستغرق العملية 4 سا لضبط الآلة و5.4 سا لتصنيع 1000 قطعة .
  - قسم التفريز Fraisage 470 C تستغرق العملية 0.5 سا لضبط الآلة و 3.5 سا لتسوية 1000 قطعة .
  - قسم Chromage 485 R يعطي هذا القسم الحلقة لون كرومي وتستغرق العملية 0.4 سا لتلوين 1000 قطعة ويصبح الوزن الصافي للحلقة 0.00037 كغ
- ويمكن ان نلخص بطاقة سعر تكلفة الحلقة في الجدول الموالي

الجدول رقم 3-9: بطاقة سعر التكلفة لحلقة توصيل سدادة الحوض بجسم الخلاط

المبلغ	سعر التكلفة للحلقة 2011
175	تكلفة شراء المواد المستعملة CuZn39pb/F51
	تكلفة الأقسام
9046	• قسم Décolletage 475 A
323	• قسم Fraisage 470 A
3791	• قسم Chromage 485 R
175	تكلفة المواد
13160	تكلفة الأقسام
22 667	تكلفة القيمة المضافة ( تكلفة الأقسام + تكلفة هيكلية ) } تكلفة الأقسام : 13 160 تكلفة هيكلية: 9 507 = 0.7224 x 13 160
22841	سعر التكلفة ل 1000 حلقة ( قيمة مضافة + تكلفة المواد)

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

#### 4- حاملة عناصر تثبيت الخلاط في الحوض Pochette de fixation DR 458444u

تتكون حاملة عناصر تثبيت الحوض في الخلاط من العناصر المشتراة التالية:

• DR 458131 Joint plat 34.5/50 x 1.5

• DR 458163 Joint torique D 34.5 x 3

• DR 458134 A Rondelle de serrage

أما الأجزاء التي يتم تصنيعها فتتمثل في :

أ - ساق لولبية **Tige fileté DR 458133**

ب-برغي التثبيت **Ecrou de serrage M 8**

أ- الساق اللولبية DR 458133 : لإنتاج 1000 ساق يتم استعمال المادة الأولية

CuZn39pb3/F51 وذلك بالمرور على القسمين التاليين :

• قسم Décolletage 475 A حيث تستغرق العملية 3 سا لضبط الآلة و 3.5 سا لتصنيع

1000 قطعة

• قسم التفريز Fraisage 470 C تستغرق العملية 0.5 سا لضبط الآلة و 5.5 سا لمرور 1000 ساق

ب- برغي التثبيت DR 458448 : لإنتاج 1000 وحدة يتم استعمال المادة الأولية

CuZn39pb3/F51 مروراً بقسم Décolletage حيث تستغرق العملية 4 سا لضبط الآلة و 8.08 سا

لتصنيع 1000 Ecrou de Serrage .

بعد ذلك يتم تركيب وتجميع الساق اللولبية + Ecrou De Serrage مع العناصر المشتراة في كيس بلاستيكي في قسم التركيب وتستغرق العملية 0.5 سا لضبط الآلة و 6.96 سا لإنتاج 1000 حاملة، ويمكن أن نلخص بطاقة سعر التكلفة للحاملة كمايلي:

**الجدول رقم 3-10: بطاقة سعر التكلفة لحاملة عناصر تثبيت الخلاط في الحوض**

المبلغ	البيان سنة 2011
3135 1959 6735	تكلفة شراء المواد المستعملة DR 458 131 Joint plat • DR 458 163 Joint torique • DR 458134 A Rondelle •
11830	تكلفة شراء المواد المستعملة
11 161 9 404	تكلفة المنتجات النصف المصنعة المستعملة ( تكلفة المواد + قيمة مضافة ) DR 458133 Tige Fileté • (3451+ 7710 ) DR 458448 Ecrou de serrage M8• (5763 +3641 )
20 565	تكلفة النصف مصنع المستعمل
9 981	تكلفة قسم التركيب تكلفة Montage 490 A = 5 795 تكلفة هيكلية = 4186 = 0.7224 x5795
42376	سعر تكلفة الإنتاج ل 1000 حاملة

المصدر : مصلحة المحاسبة التحليلية

**5- أنبوب قابل للتوجيه مع منفذ للتدفق Bec orientable avec Brise jet DR 358081UCR**

يتكون الأنبوب القابل للتوجيه من المشتريات التالية:

- DR 458022N Brise jet noir •
- D4072256 N Joint torique •

كما يتكون الأنبوب القابل للتوجيه من المنتجات النصف مصنعة التالية:

أ- الأنبوب النصف مصنع **Bec DR 358070** : وذلك باستعمال المادة الأولية CuZndhpF/20

في قسم التحديب Brassage-Cintrage حيث تستغرق العملية 4.6 سا كزمن لضبط الآلة و 25.61 سا لإنجاز 1000 وحدة .

ب- لإنتاج 1000 وحدة من النصف مصنع **Raccord à braser DR 458242**: يتم استعمال

المادة الأولية CuZn39pb3/F51 في قسم Décolletage حيث تستغرق العملية 4 سا لضبط الآلة و 8 سا لإنتاج 1000 وحدة .



ج- يتم تلحيم الأنبوب DR 358070 مع Raccord à braser DR 458242 للحصول على النصف مصنع الأنبوب القابل للتوجيه **Bec orientable brasé DR358081 UCR** ويتم ذلك في الأقسام التالية:

- قسم التحديد والتلحيم للمرة الثانية Cintrage 480A حيث تستغرق العملية 1 سا لضبط الآلة و 12.63 سا لتصنيع 1000 وحدة .
- قسم التلميس اليدوي Polissage manuel 480 E تستغرق العملية 0.2 سا لضبط الآلة و 38.27 سا لتلميس 1000 وحدة .
- قسم يعطي الأنبوب القابل للتوجيه لون كرومي Chromage 485 R تستغرق العملية 1.85 سا لتلوين 1000 وحدة .

بعد ذلك يتم تجميع القطع المشتراة مع الأنبوب القابل للتوجيه في قسم التركيب 490A وتستغرق العملية 0.1 سا لضبط الآلة و 8.3 سا لإنتاج 1000 وحدة.

ويمكن أن نلخص بطاقة سعر التكلفة لـ **Bec orientable avec brise jet** كمايلي:  
الجدول رقم 3-11: بطاقة سعر التكلفة لأنبوب قابل للتوجيه مع منفذ للتدفق

المبلغ	معلومات لسنة 2011
5149 1425	تكلفة شراء المواد المستعملة DR 458022 N Brise jet noir DR 4072256 AN Joint torique
213 123	تكلفة النصف مصنع المستعمل ( تكلفة المواد + قيمة مضافة ) • DR 358080 UCR BEC orientable Brasé
219 697	تكلفة المواد + 1/2 مصنع
11 833	تكلفة قسم التركيب : } تكلفة مباشرة لقسم التركيب: 6870 } تكلفة هيكلية لقسم التركيب = 0.7224 x 6870 = 4963
231530	سعر التكلفة لـ 1000 أنبوب قابل للتوجيه مع منفذ التدفق

المصدر مصلحة المحاسبة التحليلية

#### 6- برغي خاص **DR 458243 CR Vis spécial à six pans creux**

لإنتاج 1000 وحدة يتم استعمال المادة الأولية CuZn39pb3/F51 وذلك بالمرور على الأقسام التالية:

- قسم Décolletage- mono 475 B حيث تستغرق العملية 4 سا لضبط الآلة و 3.08 سا لمرور 1000 وحدة.

قسم Chromage 485R حيث تستغرق العملية 0.4 سا لتلوين 1000 برغي ،  
ويمكن ان نلخص بطاقة سعر التكلفة للبرغي الخاص كمايلي:

الجدول رقم 3-12: بطاقة سعر التكلفة للبرغي الخاص

المبلغ	نشاط سنة 2011
852	تكلفة شراء المواد المستعملة CuZn39pb3/f51
1 366 3 791	تكلفة الأقسام - قسم Décolletage mono 475 B - قسم Chromage 485 R
8883	القيمة المضافة للأقسام ( تكلفة القسم + تكاليف هيكلية ) ( 0.7224 x (3791 +1366) )
9734	سعر التكلفة لـ 1000 برغي

المصدر : مصلحة المحاسبة التحليلية

وفي الأخير وبعد الانتهاء من المكونات الست النصف مصنعة تاتي المرحلة الأخيرة والتي تتمثل في تركيب المكونات الأربعة عشر ويتم ذلك في قسم التركيب حيث تستغرق العملية 1 سا لضبط الآلة و 52.23 سا لإنتاج 1000 خلط أحادي الثقب الموصول بحلقة سدادة الحوض R 2000004 ويمكن أن تلخص بطاقة سعر تكلفة المنتج التام كمايلي:

الجدول رقم 3-13: بطاقة سعر التكلفة لخلط أحادي الثقب الموصول بحلقة سدادة الحوض

المبلغ	بطاقة سعر التكلفة لخلط أحادي الثقب الموصول بحلقة سدادة الحوض 2011
54 750 2 850 550 1 400 1 400 117 565 4 000 551	تكلفة المكونات التي يتم شرائها • DR 358 141 PA Poignée croisillon • DR 358 024 Insert • DR 458457 Anneau noir • DR 458 446 Pastille rouge • DR 458 445 Pastille bleue • DR 458 660Z Tuyau de connexion • N305 0257 MB Vis clf • DR 451 615 Joint torique
183 066	تكلفة المشتريات المستعملة
231 530 22 841 774 645 193 995 42 377 9 735	تكلفة المنتجات النصف مصنعة المستعملة ( تكلفة المواد + قيمة مضافة ) ( • DR 358 081 UCR Bec orientable avec brise jet • DR 458 233 CR Borne d'attache Cr • DR 358 064 RCR Corps mélangeur mono- chromé • DR 458 002 AU Tête Sanitaire G ½ • DR 458 444 U Pochette de fixation • DR 4458 243 CR Vis spécial à six pans creux

1 257 123	تكلفة المكونات النصف مصنعة المستعملة
68 023	تكلفة القيمة المضافة لقسم التركيب ( تكلفة القسم + تكلفة هيكلية)
HT 1 526 211	سعر التكلفة ل 1000 خلاط تام الصنع

المصدر: مصلحة محاسبة التكاليف 2012 . ( أنظر الملحق رقم 05)

أما سعر تكلفة المنتج محل الدراسة للسنوات الثلاث الأخيرة مع اعتبار سنة 2009 سنة الأساس فكانت كمايلي ( خارج الرسم ):

**الجدول رقم 3-14: سعر تكلفة الخلاط للسنوات الثلاثة الأخيرة**

% الزيادة	سنة 2011	% الزيادة أو الإنخفاض	سنة 2010	سنة 2009	
6+%	1 526.21	- 1.93%	1 411.9	1 439.72	سعر التكلفة للوحدة HT
9.83+%	1 578.27	+ 9.59%	1 574.87	1 437.04	متوسط سعر البيع للوحدة HT
	52.06		162.97	-2.68	النتيجة التحليلية للخلاط

المصدر : مصلحة المحاسبة التحليلية

استخدمنا متوسط سعر البيع لأن المؤسسة تطبق كما قلنا سابقا على كل نوع من العملاء سعر بيع خاصا به. متوسط سعر البيع = رقم الأعمال السنوي للمنتج / الكمية المباعة من المنتج . من القراءة الأولية للجدول أعلاه نلاحظ أن سعر تكلفة المنتج محل الدراسة قد انخفضت بنسبة 1.93 % سنة 2010 مقارنة بسنة 2009 ويعود السبب الرئيسي إلى انخفاض المواد الأولية في تلك السنة وبالموازاة مع ذلك نلاحظ أن سعر بيع المؤسسة قد ارتفع سنة 2010 بنسبة 9.59 % بالرغم من انخفاض سعر التكلفة. أما سعر التكلفة لسنة 2011 فقد ارتفع بنسبة 6% مقارنة ب2009 و 8.10% مقارنة بسنة 2010 في حين نرى بأن سعر البيع قد ارتفع سنة 2011 بنسبة 9.8% مقارنة ب 2009. و ب 0.21 % مقارنة ب 2010 . كما نشير إلى أن سعر البيع الذي تطبقه المؤسسة مع وكلائها المعتمدين<sup>1</sup> جد منخفض، حيث قدر سعر البيع لسنة 2011 ب 1528 دج أي بنسبة هامش تقدر ب 0.11 % ما يعادل 1.79 دج . ومن خلال الجدول السابق يمكن أن نستنتج مايلي:

● هناك خلل في سياسة التسعير بالمؤسسة لأن نسبة الزيادة أو الانخفاض في سعر التكلفة لا يقابلها نفس التغير في هامش الربح بالمؤسسة ( سعر البيع) من جهة، ومن جهة ثانية نرى بأن سعر البيع لسنة 2009 لا يغطي سعر التكلفة .

● إن المؤسسة ليس لديها هامش ربح ثابت يتغير مع تغير سعر التكلفة للمنتج . أما سعر تكلفة نفس المنتج لدى المنافسين المحليين ( FRL و SLR ) لسنة 2011 فسوف نقوم بتحديدنا بطريقة تقريبية لعدم توفر المعلومات الرسمية من قبل المؤسسات المنافسة، و ذلك من خلال ادني سعر بيع

<sup>1</sup> - معظم مبيعات المؤسسة تخص الوكلاء المعتمدين .

معتمد من قبل تجار الجملة مطروحا منه الهامش المعتمد من قبل تجار الجملة الذي حددناه بقيمة 5% مطروحا منه الهامش المعتمد من قبل المؤسسة المنتجة والذي حددناه ب 3.41% ( نفس الهامش المعتمد من قبل مؤسسة SANIAK ) حتى تكون المقارنة صحيحة.

$$\text{سعر التكلفة} = \text{سعر البيع بالجملة} / 1.05 / 1.0341$$

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي يخص سنة 2011:

الجدول رقم 3-15: سعر تكلفة خلاط FLR و SLR.

سعر التكلفة	ناقص هامش تجار الجملة 5%	سعر البيع بالجملة HT سنة 2011	
937.54	969.52	1018 خ ر	خلاط FLR
928.34	960	1008 خ ر	خلاط SLR

ملاحظة: سعر البيع المتعلقة بخلاط FLR و SLR تم الحصول عليه من خلال الاستمارة رقم II المخصصة لدراسة السوق في الجواب الخامس .

• من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن سعر تكلفة خلاط BCR يفوق سعر تكلفة خلاط FLR بنسبة 62.78% أي ما يعادل 588.67 دج.

كما نلاحظ أن سعر تكلفة خلاط BCR يفوق سعر تكلفة خلاط SLR بنسبة 64.40% أي ما يعادل 597.87 دج . و في ظل ثبات العوامل الأخرى نرى بأن المنافسين يحققون تفوقا كبيرا في مجال التكاليف، هذا التفوق يزداد أثره كلما اتجهنا نحو العميل الأخير حيث يقدر سعر خلاط BCR لدى تجار التجزئة بحوالي 2050 دج TTC أما سعر خلاط FLR و SLR 1300 دج TTC أي أن سعر خلاط BCR يفوق أسعار المنافسين بنسبة 57.69% أي ما يعادل 750 دج. هذا الفرق الكبير هو ما يجعل المستهلكين يختارون شراء خلاطات FLR و SLR على خلاط BCR بالرغم من الفرق الموجود في الجودة.

• إضافة إلى ذلك وبعد الدراسة التي أجريناها في السوق وجدنا أن العيب الأول الذي يراه العملاء في خلاط BCR يتمثل في ارتفاع سعر هذا الأخير أي التكلفة. حيث ذكر 61.53% من المستجوبين بأن العيب الأول يتمثل في ارتفاع سعر الخلاط ( التكلفة) بينما يرى 38.47% الباقيين عكس ذلك.

• 61.53% من المستجوبين ذكروا بأن العيب الثاني يتمثل في ندرة المنتج محل الدراسة في السوق وهذا ما يعني أن المؤسسة تتحمل تكاليف مرتفعة من الفرص الضائعة بسبب هذا النقص ( عدم تغطية الطلب)، أما الباقيين فيرون عكس ذلك.

• 53.84% ذكروا بأن العيب الثالث يتمثل في نقص الجمال La finition بينما يرى الباقيين عكس ذلك.

• 69.92% من المستجوبين ذكروا بان العيب الأخير لخلاط BCR يتمثل في نقص جودته وهذا ما يعني أن المؤسسة تمتلك ميزة تنافسية في السوق المحلية تتمثل في الثقة التي يوليها العملاء للمنتج محل الدراسة بصفة خاصة، ومنتجات المؤسسة بصفة عامة، بينما يرى الباقيين عكس ذلك. ويمكن أن نلخص هذه النتائج السابقة الذكر ( الجواب الثالث من الاستمارة رقم II ) في الجدول الموالي مع الإشارة إلى أن 2 من المستجوبين لم يذكروا أي عيب :

الجدول رقم 3- 16: العيوب المتعلقة بخلاط BCR

نقص جودة المنتج		ارتفاع سعر الخلاط		ندرة المنتج في السوق		نقص الجمال	
التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
0	% 0	8	61.53%	3	% 23.07	2	% 15.4
1	% 7.69	4	30.76%	8	% 61.53	0	% 0
3	% 23.07	1	% 7.71	2	15.3	7	53.84 %
9	% 69.24	0	% 0	0	% 15.4	4	30.76%
13	% 100	13	% 100	13	% 100	13	% 100

في حين يرى 64.28% من المستجوبين في المؤسسة بأن سبب ارتفاع التكاليف يعود إلى ارتفاع تكاليف المواد الأولية ( الجواب الثامن من الاستمارة رقم I)، بينما يرى 21.42% من المستجوبين ان سبب ارتفاع التكاليف يعود إلى ارتفاع المواد الأولية وارتفاع التكاليف الهيكلية الثابتة للمؤسسة ، بينما يرجع 14.3% الباقيين سبب ارتفاع سعر تكلفة المنتج إلى ارتفاع التكاليف الهيكلية للمؤسسة. ويمكن ان نوضح العناصر المكونة لسعر تكلفة المنتج للسنوات الثلاث الأخيرة حسب الجدول التالي ( وحدة دج ):

الجدول رقم 3- 17 : العناصر المكونة لسعر تكلفة خلاط BCR.

2011		2010		2009		
النسبة	التكلفة	النسبة	التكلفة	النسبة	التكلفة	
% 47.53	725.436	% 40.52	572.19	% 43.38	624.59	تكلفة المواد من سعر التكلفة
% 30.70	468.686	% 35.23	497.49	% 33.35	480.16	التكاليف غ مباشرة من س ت
% 21.75	332.089	% 24.23	342.22	% 23.26	334.97	% التكاليف الهيكلية من س ت
% 72.24		% 68.78		% 69.76		% التكاليف الهيكلية من ت غ م
	1526.21		1411.9		1439.72	سعر تكلفة المنتج

المصدر : مصلحة المحاسبة التحليلية

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة التكاليف الهيكلية من التكاليف الغير مباشرة هي نسبة مرتفعة حيث قدرت سنة 2009 بـ 69.76% بمعنى أن كل دينار ينفق على المنتج يتحمل 0.6976 دج من التكاليف الهيكلية، أما

في سنة 2010 انخفضت نسبة التكاليف الهيكلية من التكاليف الغير مباشرة إلى 68.78 % ، أما في سنة 2011 فقد ارتفعت هذه النسبة إلى 72.24 % .

• من خلال التحاليل السابقة الذكر نستنتج:

• أن المؤسسة تتمتع بميزة تنافسية تتمثل في الجودة العالية على الأقل في المنتج محل الدراسة.

• أن المؤسسة تواجه خطر حقيقي من المنافسين بسبب ارتفاع سعر تكلفة المنتج محل الدراسة.

وللإجابة عن السؤال التالي: كيف يمكن لمحاكاة التكاليف أن تدعم الإستراتيجية التنافسية لمؤسسة SANIAK ؟ و استنادا إلى نتائج الجواب الثامن السابق الذكر من الاستمارة رقم I والى الجوابين الرابع و السادس من الاستمارة رقم II التي كانت كمايلي:

**نتائج الجواب السادس من الاستمارة رقم II:**

• 46.66 % من المستجوبين ذكروا بأن العامل الأول الذي يمكن أن يدعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة ( التفوق على المنافسين) يتمثل في تخفيض السعر ( تخفيض تكلفة المنتج).

• 33.33 % من المستجوبين ذكروا بأن العامل الأول الذي يمكن أن يدعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة يتمثل في توفير المنتج محل الدراسة في السوق، و 13.33 % ذكروا أن العامل الأول الذي يمكن أن يدعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة يتمثل في تحسين شكل المنتج، و 6.68 % الباقين ذكروا تحسين جودة المنتج.

**نتائج الجواب الرابع من الاستمارة رقم II:**

• 53.33 % من المستجوبين يرون بأن العامل الأول المتحكم في قرار الشراء يتمثل في الجودة بينما يرى 46.66 % من المستجوبين يرون بأن العامل الأول المتحكم في قرار الشراء هو السعر. وعلى ضوء ذلك فإننا نقترح على المؤسسة الإجراءات التالية ( كلها تخص سعر التكلفة لسنة 2011) كما تخص الوكلاء المعتمدين باعتبارهم العميل الأول للمؤسسة وذلك من أجل دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة فيما يخص المنتج محل الدراسة:

1- وضع سعر تنافسي للمنتج محل الدراسة في حدود 1700 دج TTC ( سعر بيع المنتج لدى الوكلاء).

2- تحديد هامش الربح للوكلاء المعتمدين<sup>1</sup> في العقد الذي يربطهم بالمؤسسة ب 5 % أو تولى المؤسسة بنفسها عملية البيع لتجار الجملة في حال استحالة ذلك.

3- رفع هامش الربح المطبق على الوكلاء من 0.11% (سنة 2011) إلى 3 % .

4- تخفيض التكاليف الهيكلية ( الثابتة) بنسبة 29.47 % للوحدة أي تخفيض نسبة التكاليف الهيكلية الحالية من التكاليف الغير مباشرة. من 72.24 % إلى 57.56 % من خلال:

أ- إعادة هيكلة سلسلة القيمة للمؤسسة والتخلي عن الوظائف التي لا تضيف أي قيمة للمنتج وللمؤسسة.

<sup>1</sup> - من خلال الدراسة التي أجريناها في السوق لاحظنا بأن الوكلاء المعتمدين قد أضروا نوعا ما بالسعر النهائي للمنتج حيث يقدر هامش الربح لهؤلاء الوكلاء في حدود 8 %

ب- الرفع من الطاقة الإنتاجية للمنتج محل الدراسة لتغطية الطلب من جهة وتخفيض التكلفة الثابتة الوحيدة ( تحقيق اقتصاديات الحجم) من جهة أخرى.

5- تخفيض التكاليف الغير مباشرة ( تميل إلى الثبات في SANIAK بسبب الأجور) بنسبة 13.19 %

6- تخفيض التكلفة الحالية للمواد الأولية 3.17 % باعتبار أنها مشتريات أجنبية يصعب التخفيض من تكاليفها. ويمكن شرح الخطوات السابقة كمايلي:

سعر التكلفة الوحدي الحالي للمنتج = 1526.21 دج موزعة

725.436 دج تكلفة المواد

468.686 دج ت. غ مباشرة

332.089 دج تكلفة هيكلية

1343.50 دج

سعر التكلفة الوحدي المطلوب: 1.03 / 1.05 / 1.17 / 1700 =

مجموع التكاليف الواجب تخفيضها = سعر التكلفة الفعلي \_ سعر التكلفة المطلوب

= 182.72 دج = 1343.49 - 1526.21

التكاليف غ مباشرة الوحدي المطلوبة : 406.86 دج = ( 1 - 0.1319 ) x 468.686

التكاليف الهيكلية المطلوبة : 234.22 دج = ( 1 - 0.2947 ) x 332.089

تكلفة المواد المطلوبة : 702.43 دج = ( 1 - 0.0317 ) x 725.436

1343.50 دج

سعر التكلفة المطلوب: 702.51 + 234.22 + 406.86 =

من خلال ما سبق يمكن القول أنه إذا استطاعت المؤسسة محل الدراسة أن تتحكم في تكاليف الخلط وتخفيضها إلى مستوى 1381.50 دج وفي ظل الجودة والصورة الحالية التي يتمتع بها خلط BCR في أعين العملاء، فإن المؤسسة تستطيع ان تتفوق على منافسيها بسهولة وتحقق معدلات عائد تفوق المستوى المتوسط.

### متوسط الربحية السائد في القطاع:

إن متوسط الربحية السائد في القطاع للسنوات 2011/2010/2009 بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة

والمنافسين سنحدده من خلال:

النتيجة الصافية

متوسط الربحية =

رقم الأعمال HT

حيث تقيس هذه النسبة مدى تحكم المؤسسة في إجمالي التكاليف ( كلما إرتفعت هذه النسبة كلما دل ذلك على قدرة المؤسسة في التحكم في إجمالي تكاليفها). كما تبين هذه النسبة مدى مساهمة كل 1 دج في نتيجة المؤسسة ويمكن أن نوضح من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم 3- 18 متوسط الربحية السائد في القطاع

متوسط الربحية				
المتوسط	2011	2010	2009	
%2,8	%2,31	%4,03	%2,07	متوسط الربحية للمنافسين
-% 9,65	-%6,05	-%1,87	-%22,23	متوسط الربحية للمؤسسة محل الدراسة

المصدر: من إعداد الطالب أنظر الملحق رقم VII

من خلال الجدول السابق نلاحظ ان معدل الربحية للمؤسسة محل الدراسة سالب على مدار السنوات الثلاث حيث أن متوسط الربحية يقدر ب 9.65%- أي أن كل 1 دج من رقم أعمال المؤسسة يساهم في خسارة المؤسسة ب 9.65% في حين أن معدل الربحية المتعلق بالمنافسين موجب للسنوات الثلاث بحيث أن كل 1 دج من رقم أعمال المؤسسة يساهم في ربح المؤسسة ب 2.8% ، وهنا نكون قد أثبتنا عدم صحة الفرضية الثانية بإعتبار أن المؤسسة تمتلك ميزة تنافسية تتمثل في الجودة المتميزة مقارنة بمنافسيها الا أن المؤسسة تحقق سلسلة من الخسائر المتتالية، ويمكن تفسير ذلك بأن المؤسسة لم تستطيع الوصول الى ما يسمى بالفوائض الإستهلاكية التي يتأثر بها المستهلك، حيث ان الفرضية تركز على ان الميزة التنافسية تقود الى تحقيق معدلات ربح اعلى من المتوسط السائد بشرط ان قيمة المنتج في نظر المستهلك يجب ان تفوق السعر المفروض على المنتج، وهذا ما لم يتحقق بعد بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة.

أما فيما يخص نتائج الأجابة المتعلقة بالاستمارة رقم I فكانت كالآتي ( حجم العينة هو 14):

**ج1 - هل الحصة السوقية للمؤسسة في تزايد، تناقص، ثبات؟**

42.85% من المستجوبين يرون بان الحصة السوقية ل BCR في تناقص، اما 28.57% من المستجوبين فيرون ان الحصة السوقية للمؤسسة في ثبات، بينما يرى 28.57% الباقيين أن الحصة السوقية للمؤسسة في تزايد.

- من خلال نتائج هذا الجواب يمكن القول ان التقدم الذي يحققه المنافسون هو على حساب مؤسسة SANIAK .

**ج2- ماهي التوجهات الإستراتيجية للمؤسسة؟**

- 28.6% ذكروا بان الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة تتمثل في تخفيض التكلفة مع تميز المنتجات مقارنة بالمنافسين.
- 21.42% من المستجوبين ذكروا بان الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة تتمثل في تحقيق أكبر حصة سوقية في السوق المحلي مع تميز منتجات المؤسسة.
- 14.28% ذكروا بأن الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة تتمثل في تحقيق أكبر حصة سوقية من خلال التميز في التكلفة.



- 14.28 % ذكروا بأن الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة تتمثل في السيطرة على السوق المحلية.
- 14.28 % ذكروا بأن إستراتيجية المؤسسة تتمثل في السيطرة على السوق المحلية من خلال إستراتيجية التميز في التكلفة. بينما ذكر 7.14 % الباقيين بأن إستراتيجية المؤسسة تتمثل في إستراتيجية التكلفة المنخفضة.
- من خلال هذا الجواب نستنتج أن الهدف الإستراتيجي للمؤسسة يتمثل في تميز منتجات المؤسسة مقارنة بالمنافسين ( الجودة) مع السعي نحو التخفيض التكاليف. لكن حسب المعطيات المتوفرة لدينا ومن خلال التزايد المستمر لسعر تكلفة المنتج فإن الهدف الإستراتيجي الوحيد للمؤسسة يتمثل في الحفاظ على الجودة المتميزة.

### ج 3- كيف تفسر الخسائر المتتالية للمؤسسة؟

- 42.88 % من المستجوبين يرون بأن السبب الرئيسي الذي يقف وراء الخسائر المتتالية ( أنظر الملحق رقم 06 ) للمؤسسة يتمثل في عدم قدرة المديرين على وضع سياسات و إستراتيجيات من شأنها تخفيض أهم مصادر التكلفة، بينما يرى 21.42 % بأن السبب الرئيسي الذي يقف وراء الخسائر المتتالية للمؤسسة يتمثل في: - الضغوط التنافسية المفروضة على سعر البيع + ارتفاع التكاليف الثابتة + عدم قدرة المؤسسة على تبني سياسات لتخفيض أهم مصادر التكلفة.
- فيما يرى 21.42 % الباقيين بأن السبب الرئيسي الذي يقف وراء الخسائر المتتالية للمؤسسة يتمثل في الضغوط التنافسية المفروضة على سعر البيع.
- من خلال هذا الجواب نستنتج أن السبب الرئيسي الذي يقف وراء الخسائر المتتالية للمؤسسة يتمثل في غياب إستراتيجية تنافسية واضحة تعمل على تخفيض أهم مصادر التكلفة بالدرجة الأولى.

### ج 4 - كيف يمكن في نظرك أن تحسن المؤسسة من وضعيتها ؟

- 28.6 % يرون أن العامل الرئيسي لتحسين وضعية المؤسسة يتمثل في تخفيض تكاليف المؤسسة، أما 21.42 % ذكروا بأن العامل الرئيسي لتحسين وضعية المؤسسة يتمثل في التخفيض من تكاليف الفرص الضائعة ( تغطية الطلب)، 14.28 % ذكروا بأن العامل الرئيسي لتحسين وضعية المؤسسة يتمثل في رفع سعر البيع مع الرفع من الطاقة الإنتاجية. 14.28 % ذكروا بأن العامل الرئيسي لتحسين وضعية المؤسسة يتمثل في تخفيض التكاليف مع الرفع من الطاقة الإنتاجية للمؤسسة ، 14.28 % الباقيين ذكروا بأن العامل الرئيسي لتحسين وضعية المؤسسة يتمثل في رفع سعر البيع مع تخفيض التكاليف.
- من خلال هذا الجواب نستنتج أن العامل الأول الذي ينبغي أن تركز عليه المؤسسة يتمثل في محاولة تخفيض تكاليفها بالدرجة الأولى ثم تأتي بقية العوامل الأخرى.

### ج 5- هل ترى بأن نظام محاسبة التكاليف يدعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة مقارنة بالمنافسين؟

- 85.71 % يرون بأن نظام محاسبة التكاليف يدعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة من خلال تحديد سعر التكلفة للمنتجات (وهذا ما يعني أن نظام محاسبة التكاليف لا يستخدم لدعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة باعتبار أن

عملية تحديد سعر تكلفة المنتجات لا يعد عامل إستراتيجي بقدر ما تعد عملية تخفيض سعر تكلفة المنتجات ). بينما يرى 14.29% الباقيين عكس ذلك.

### ج6- ما هو الهدف الأساسي من وراء وجود محاسبة التكاليف؟

78.87% ذكروا من المستجوبين ذكروا بان محاسبة تستخدم لإغراض محاسبية وليس إستراتيجية. بينما يرى 21.43% الباقيين عكس ذلك.

### ج7- هل ترى بأن الطريقة المحاسبية التي يطبقها نظام محاسبة التكاليف ينتج عنها سعر تكلفة دقيق أو غير دقيق؟

92.85% من المستجوبين يرون بأن الطريقة المطبقة لحساب سعر التكلفة ( طريقة الأقسام المتجانسة) ينتج عنها سعر تكلفة دقيق ( قريب من التكلفة الحقيقية) بينما يرى الباقيين عكس ذلك.

لكن نشير هنا ومن خلال الزيارات الميدانية التي قمنا بها خصوصا في مصلحة محاسبة التكاليف و من خلال نظام محاسبة التكاليف الموجود بالمؤسسة أن مفاتيح توزيع الأعباء على المنتجات ثابتة نظريا ولم يجرى عليها أي تغيير أو تعديل كما لاحظنا عدم وجود أي اتصال بين مصلحة محاسبة التكاليف وبين ورشات الإنتاج وهذا يقودنا للقول ان مخرجات نظام محاسبة التكاليف غير دقيقة بالشكل المطلوب.

### ج9- كيف ترى درجة رضا العمال تجاه مؤسستهم؟

50% من المستجوبين قالوا بأن درجة رضا العمال عن مؤسستهم ضعيفة، بينما قال 42.85% من المستجوبين بان درجة رضا العمال عن مؤسستهم متوسطة، فيما يرى 7.15% الباقيين أن درجة رضا العمال عن مؤسستهم عالية.

من خلال نتاج هذا الجواب ومن خلال الزيارات الميدانية التي قمنا بها نستطيع القول أن الجو العام السائد في المؤسسة لايساعد على نجاح الإستراتيجية التنافسية ولايساعد على تحقيق الأهداف قصيرة المدى ولا البعيدة المدى بإعتبار أن العامل البشري يعد من بين أهم المعطيات لنجاح أو فشل التوجه الإستراتيجي.

### ج10- هل لدى العمال ثقافة تحسين نتائج المؤسسة؟

78.57% من المستجوبين ذكروا بأن العمال لديهم ثقافة تحسين وضعية المؤسسة وتحقيق أهدافها فيما يرى 21.43% الباقيين عكس ذلك.

## خلاصة الفصل التطبيقي:

تعاني مؤسسة SANIAK حاليا من مشكلتين حقيقتين على الأقل تتمثل الأولى في ارتفاع تكلفة منتجاتها بصفة عامة وتكلفة المنتج محل الدراسة بصفة خاصة مقارنة بباقي المنافسين ، حيث وجدنا بأن تكلفة خلط BCR تفوق تكلفة خلط المنافسين FLR و SLR بنسبة 62.78 % و 64.4 % على التوالي وفي ظل ثبات العوامل الأخرى فإن هذا الفرق يعتبر جد كبير. كما أن الدراسة التي أجريناها على السوق بينت أن الفرق في جودة خلط BCR و خلط المنافسين لا يبرر هذا الفرق في التكلفة وفي السعر، وهو ما يفسر تراجع الحصة السوقية للمنتج محل الدراسة لصالح المنافسين. وهنا نكون قد أثبتنا عدم صحة الفرضية الأولى.

أما المشكلة الثانية فتتمثل في غياب إستراتيجية تنافسية واضحة من قبل المؤسسة، تعمل من خلالها على مواجهة تزايد حدة المنافسة، وعلى الرغم من ذلك وجدنا بان المؤسسة تمتلك ميزة تنافسية قوية تتمثل في الثقة التي يوليها العملاء لمنتجاتها ( الجودة). حيث ذكر 69.92 % من المستجوبين أن آخر عيب يمكن الحديث عنه في خلط BCR يتمثل في جودة هذا الأخير. هذه الميزة في نظرنا غير مستغلة كما ينبغي من طرف المؤسسة بسبب ارتفاع أسعار منتجات المؤسسة من جهة، وعدم القدرة على تغطية الطلب المحلي من جهة ثانية.

وخلصنا إلى أن دور نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة لا يتجاوز خدمة المحاسبة المالية بالمعلومات اللازمة، وتحديد سعر التكلفة لمختلف المنتجات ( أغراض محاسبية).

## النتائج :

- يعد وجود نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة أمرا ضروريا، خاصة في المؤسسات الإنتاجية نظرا لتزايد حدة المنافسة المحلية والأجنبية.
- لا تزال المؤسسة الجزائرية تعاني إلى يومنا هذا نقصا كبيرا في مجال حساب التكاليف واستخداماتها، بسبب غياب أنظمة محاسبية مختصة في ذلك أو ضعفها .
- لا تزال أنظمة محاسبة التكاليف تعاني أوجه قصور عدة سواء في أهدافها أو في طرقها نظرا لعدم تحسينها وتطويرها، حيث يقتصر دورها على أغراض محاسبية بحتة ( أدوار ثانوية) على الأقل في المؤسسة محل الدراسة :
- حساب الإستهلاكات من المواد والمنتجات .
- حساب المؤونات و الإهتلاكات بصورة غير دقيقة.
- تحديد الانحرافات عن المواد والمنتجات .
- لا يوجد نظام أو طريقة مثلى لحساب التكاليف، فكل نظام مرتبط بظروف وأهداف المؤسسة.
- رغم قدم نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة محل الدراسة إلا أن هناك نقص في تكوين وتدريب إطارات المؤسسة على استعماله إلى درجة أنه يعيق إقفال الميزانية في الكثير من الأحيان.
- يمكن للمؤسسة في ظل وجود نظام فعال لمحاسبة التكاليف يعمل على تزويد المسيرين بالمعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب أن تدعم إستراتيجيتها التنافسية بغض النظر عن مجالها الاقتصادي.
- في ظل المتغيرات البيئية الحالية لا يمكن لأي مؤسسة أن تبني إستراتيجيتها التنافسية دون الاهتمام بجانب التكلفة إذا ما أرادت اكتساب مزايا تنافسية و تحقيق التفوق على منافسيها في مجالها الاقتصادي.
- أن الأهداف والقرارات الإستراتيجية المتخذة يجب أن تبنى على مخرجات محاسبة التكاليف وليس العكس.
- لا يمكن للمؤسسة في ظل غياب إستراتيجية تنافسية واضحة أن تحقق التفوق على باقي المنافسين في مجالها الاقتصادي.
- إن عدم استجابة المؤسسة للمتغيرات الاقتصادية والبيئية المحيطة بها سواء تلك المتعلقة بأنظمة المعلومات، طرق الإنتاج، متطلبات السوق ... أو تلك المتعلقة بالإستراتيجية التنافسية المتبعة سوف يؤدي إلى تفوق باقي المنافسين عليها.
- هناك ثلاث إستراتيجيات تنافسية عامة، إستراتيجية ريادة التكلفة، التميز، والتركيز، يمكن لأي مؤسسة أن تطبقها بغض النظر عن مجالها الاقتصادي.
- إن امتلاك المؤسسة لميزة تنافسية معينة لا يعني أنها تحقق مستوى عائد يفوق المعدل المتوسط داخل مجالها الاقتصادي. وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثانية، فبالرغم من أن المؤسسة محل الدراسة تمتلك ميزة تنافسية إلا أنها تحقق سلسلة من الخسائر المتتالية.

• إن السبب الرئيسي لتفعيل الإستراتيجية التنافسية لأي مؤسسة كانت يتمثل في سلوك الأفراد داخل المؤسسة ( سلبى أم إيجابى ) حيث ذكر 50 % من المستجوبين في هذا الشأن أن درجة رضا الأفراد عن مؤسستهم ضعيفة، فيما ذكر 42.85 % أن درجة رضا الأفراد عن مؤسستهم متوسطة. وهذا ما يفسر الوضعية الحالية للمؤسسة ( تراجع).

**الاقتراحات :** من خلال النتائج السابقة يمكن أن نقترح على المؤسسة محل الدراسة مايلي:

- إعادة النظر في الأهداف و الأدوار التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال :
    - تغيير نظام محاسبة التكاليف نظرا لقدمه وتعقيده.
    - إضافة للأغراض المحاسبية يجب أن تستخدم مخرجات النظام لأغراض إستراتيجية.
    - إعداد سعر التكلفة لمنتجات المؤسسة مرة على الأقل في كل سداسي وليس كما هو عليه الحال مرة في السنة ليسهل تتبع حركات المواد والمنتجات ومن ثم تحديد الانحرافات.
    - استخدام معطيات محاسبة التكاليف لتحسين نتائج المؤسسة من خلال:
  - تخفيض التكاليف الثابتة عن طريق إعادة هيكلة مجمع BCR ككل أي تحويل الفروع إلى مؤسسات مستقلة عن بعضها البعض ( التخلص من تكاليف المقر والتي تقدر بـ 2 مليار سنتيم بالنسبة لمؤسسة SANIAK وحدها) إضافة إلى إعادة نمذجة سلسلة القيمة للمؤسسة.
  - تخفيض تكاليف الفرص الضائعة من خلال الرفع من الطاقة الإنتاجية وتغطية الطلب.
  - إعادة النظر في العقود المبرمة مع الوكلاء المعتمدين من خلال تعديل الهوامش بالدرجة الأولى
    - وضع إستراتيجيات واضحة من أجل مواجهة المنافسين من خلال:
  - دراسة متطلبات السوق ( المنتج، الجودة، السعر، التصميم...).
  - عدم التغني بعلامة وجودة منتجات BCR واستغلال الثقة التي يوليها العملاء لمنتجات المؤسسة أحسن استغلال
  - دراسة حقيقية للمنافسين ( أسعارهم، تكاليفهم...).
  - محاولة تصحيح الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها بدل من الاستجابة لها.
  - تحسين الجو العام السائد في المؤسسة من خلال تحسين المحفز الأول ( الأجر).
- وفي الأخير نرجو أن نكون قد وفقنا في عملنا هذا، و أن يكون بوابة لأعمال أخرى تسلط الضوء على محاسبة التكاليف من زوايا إستراتيجية.

## الفهرس العام

- 01.....الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة ومحاسبة التكاليف
- 02.....تمهيد
- 03 .....المبحث الأول: مراحل تطور الفكر المحاسبي
- 03.....المطلب الأول: المحاسبة في العصور القديمة
- 04 .....المطلب الثاني : تطور محاسبة التكاليف
- 07 .....المطلب الثالث: ماهية علم المحاسبة
- 09.....المبحث الثاني : ماهية محاسبة التكاليف
- 09.....المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
- 11.....المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف
- 14.....المبحث الثالث: مفاهيم أساسية حول الأعباء والتكاليف
- 15.....المطلب الأول: ماهية التكلفة
- 22.....المطلب الثاني: تصنيف الأعباء
- 29.....المبحث الرابع: التسيير الإستراتيجي للتكاليف
- 29.....المطلب الأول: المدخل الحديث لتسيير التكاليف
- 33.....المبحث الخامس: أدوات التسيير الإستراتيجي للتكاليف
- 33.....المطلب الأول : التكاليف من خلال دورة حياة المنتج
- 35.....المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة
- 37.....المطلب الثالث: التحسين المستمر
- 38.....المطلب الرابع: التسيير الإستراتيجي للتكاليف من خلال سلسلة القيمة
- 43.....المطلب الخامس: التسيير الإستراتيجي لتكاليف الجودة
- 45.....المطلب السادس: التسيير الإستراتيجي لتكاليف المنافس
- 46.....المطلب السابع: التسيير الإستراتيجي للتكاليف الخفية
- 50.....المطلب الثامن: التسيير الإستراتيجي للتكاليف من خلال نظام ABC
- 53.....المطلب التاسع: التسيير الإستراتيجي للتكاليف من خلال نظام التخزين والإنتاج اللحظي JAT
- 56.....خلاصة الفصل الأول
- الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية
- 58.....تمهيد
- 59.....المبحث الأول: الإستراتيجية التنافسية
- 59.....المطلب الأول: مفهوم الإستراتيجية التنافسية
- 64.....المطلب الثاني: أهمية الإستراتيجية التنافسية

65.....	المطلب الثالث: التحديات التي تواجه الإدارة الإستراتيجية.
66.....	المبحث الثاني : مراحل إعداد الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة.
67.....	المطلب الأول: تحليل البيئة الخارجية.
75.....	المطلب الثاني : تحليل البيئة الداخلية.
86.....	المطلب الثالث: صياغة الإستراتيجية التنافسية.
91.....	المطلب الرابع : تنفيذ الإستراتيجية.
96.....	المبحث الثالث :الإستراتيجيات التنافسية العامة والميزة التنافسية.
97.....	المطلب الأول: إستراتيجية ريادة التكلفة.
103.....	المطلب الثاني: إستراتيجية التميز.
106.....	المطلب الثالث: إستراتيجية التركيز.
108.....	المطلب الرابع: الميزة التنافسية.
117.....	المبحث الرابع: العلاقة بين محاسبة التكاليف والإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية.
117.....	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف الإستراتيجية.
122.....	المطلب الثاني: محاسبة التكاليف ومراحل الإدارة الإستراتيجية.
126.....	خلاصة الفصل الثاني.
127.....	الفصل الثالث: دراسة حالة.

### الملاحق :

الملحق رقم I رسالة المؤسسة.

الملحق رقم II الإستمارة رقم ا.

الملحق رقم III الإستمارة رقم II.

الملحق رقم IV مكونات الخلاط.

الملحق رقم V بطاقة سعر التكلفة للخلاط.

الملحق رقم VI جدول حسابات النتائج للمؤسسة محل الدراسة للسنتين 2009 و 2010

الملحق رقم VII الميزانيات و جدول حسابات النتائج الخاص بالمنافسين لسنوات

. 2011/2010/2009

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
12	أهداف محاسبة التكاليف	1-1
17	العلاقة بين سعر التكلفة، تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج	2-1
19	العلاقة بين الأعباء وغرض التكلفة	3-1
26	تصنيف الأعباء	4-1
26	الأعباء الثابتة والأعباء الهيكلية	5-1
30	الفرق بين التخطيط والرقابة على التكاليف	6-1
32	نظام التسيير الإستراتيجي للتكلفة	7-1
34	التكاليف في دورة حياة المنتج	8-1
44	الموازنة بين تكلفة المطابقة وتكلفة اللاجودة	9-1
45	تأثير الجودة على الربح	10-1
48	التسيير السوسيو إقتصادي	11-1
49	نجمة الإدارة الإستراتيجية	12-1
52	نظام ABC	13-1
53	مزايا نظام ABC	14-1
55	الفرق بين نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة كلاسيكية ومؤسسة تعمل ب JAT	15-1
62	العلاقة بين المفاهيم الخمسة للإستراتيجية بعد إضافة المفهوم السادس	1-2
64	إستراتيجية دوائر الأعمال	2-2
67	نطاق الإستراتيجية	3-2
69	المكونات الهيكلية للقطاع	4-2
71	سلسلة هياكل الصناعة ( القطاع )	5-2
73	العلاقة بين ربحية القطاع والحواجز	6-2
79	خطوات تحليل موارد المؤسسة	7-2
80	الموارد كأساس لربحية المؤسسة	8-2
81	نظام القيمة	9-2
82	سلسلة القيمة	10-2
88	عملية التخطيط الإستراتيجي المقصودة والطارئة	11-2
94	دورة حياة المنتج	12-2
94	مصفوفة BCG	13-2



99	اقتصاديات الحجم ومنحنى الخبرة	14-2
107	انواع الإستراتيجية التنافسية العامة	15-2
108	ملتقى الإستراتيجيات التنافسية العامة	16-2
110	العلاقة بين سعر المنتج، التكلفة والقيمة	17-2
112	الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية	18-2
114	تأثير الكفاءة، الجودة، الاستجابة للعملاء، والتجديد على تكلفة الوحدة والسعر	19-2
119	الإطار العام لمحاسبة التكاليف الإستراتيجية	20-2
121	انعكاس الإستراتيجية على أساليب وأدوات نظام معلومات التكاليف	21-2
122	علاقة نظام محاسبة التكاليف بمراحل الإدارة الإستراتيجية	22-2
123	محاسبة التكاليف ومراحل الإدارة الإستراتيجية	23-2
125	مقومات نجاح نظام محاسبة التكاليف ودوره في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة	24-2
135	الحصة السوقية للمنتج محل الدراسة	1-3

### قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	درجة أهمية المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف	13
2-1	درجة رضا مستعملي المعلومة المحاسبية عن المواضيع التي تتناولها	13
3-1	أمثلة لأغراض التكلفة	19
4-1	أمثلة لمحركات التكلفة والمرتبطة بوظائف سلسلة القيمة	21
5-1	الأثر المزدوج للتسيير الإستراتيجي للتكلفة	31
1-2	مرحلة النضج لتحديد مفهوم الإستراتيجية	62
2-2	العوامل البيئية الداخلية الواجب تحليلها	78
3-2	تقييم عناصر البيئة الداخلية	84
4-2	جدوى التخطيط الإستراتيجي	87
1-3	التعداد البشري لمؤسسة SANIAK	129
2-3	أهم المشتريات المستوردة من المواد الأولية	131
3-3	عملاء المؤسسة	132
4-3	منتجات المؤسسة	133

135	الحصة السوقية للمنتج محل الدراسة	5-3
137	نسبة رقم أعمال Mélangeur إلى رقم الأعمال الإجمالي	6-3
140	بطاقة سعر التكلفة لجسم الخلاط	7-3
141	بطاقة سعر التكلفة لرأس الخلاط	8-3
143	بطاقة سعر التكلفة لحلقة توصيل سدادة الحوض بجسم الخلاط	9-3
144	بطاقة سعر التكلفة لحاملة عناصر تثبيت الخلاط في الحوض	10-3
145	بطاقة سعر التكلفة للأنبوب القابل للتوجيه	11-3
146	بطاقة سعر التكلفة للبرغي الخاص	12-3
146	بطاقة سعر التكلفة لخلط أحادي الثقب الموصول بسدادة الحوض	13-3
147	تكلفة الخلاط للسنوات الثلاثة الخيرة	14-3
148	سعر تكلفة خلط FLR و SLR	15-3
149	العيوب المتعلقة بخلط BCR	16-3
149	العناصر المكونة لسعر تكلفة الخلاط	17-3
152	متوسط الربحية السائد في القطاع	18-3

## قائمة المراجع والمصادر

### المراجع باللغة العربية:

- 1- د. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان، 2009.
- 2- ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاشي، ترجمة د. خالد أحمد كاجيجي أ. إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية. 2006
- 3- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
- 4- أ.د. سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2007.
- 5- بوري شوقي، مدخل إلى المحاسبة العامة، ج1، دار الغرب للنشر والتوزيع، وهران الجزائر.
- 6- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999،
- 7- السيد عبد المقصود دبيان، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، 1999.
- 8- شالزهل وجاريت جونز، الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل، ترجمة ومراجعة د. محمد رفاعي، د.محمد سيد أحمد عبد المتعال، ، دار المريخ للنشر 2001 .
- 9- كاظم نزار الركابي، الإدارة الإستراتيجية العولمة والمنافسة، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2004.
- 10- محمد أحمد عوض، الإدارة الإستراتيجية الأصول والأسس العلمية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 11- روبرت أ. بتس. ديفيد. لي. الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية ، ترجمة عبد الحكم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع. القاهرة، مصر، 2008.
- 12- د. جما الدين محمد مرسي، د. مصطفى محمود أبو بكر، طارق رشدي جبة، التفكير الإستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية منهج تطبيقي. الدار الجامعية. 2007 .
- 13- د. مؤيد سعيد السالم، أساسيات الإدارة الإستراتيجية ، دار وائل للنشر و التوزيع قطر 2005.
- 14- د. أحمد رجب عبد المتعال و د. محمد رشيد عبد الجمال، محاسبة التكاليف و استخداماتها الإدارية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 1192.
- 15- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 16- تشارلزهل هونجرن - جورج فوستر - سريكانت داتار، محاسبة التكاليف مدخل إداري ج1، ترجمة د. احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض 2003.
- 17- تشارلزهل هونجرن - جورج فوستر - سريكانت داتار، محاسبة التكاليف ج2، ترجمة د.أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض 2009.
- 18- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار المحمدية، الجزائر 1999.

## الأطروحات والمجلات:

- 19- بومعروف إلياس، دور محاسبة التكاليف الإستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تقنيات التسيير، تخصص محاسبة، جامعة سطيف، 2002.
- 20- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2004-2005.
- 21- ذوادي مهدي، تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف. 2009-2010.
- 22- إبراهيم فرزيزي، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة في تسيير تكاليف المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2005-2006.
- 23- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة باتنة، 2007-2008.
- 24- محمد كنفوش، إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة البليدة، 2007.
- 25- عبد المنعم فليح عبد الله، انعكاسات إستراتيجية المنشأة على نظام التكاليف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، العدد 02، جويلية 2001.
- 26- شيقارة هجيرة، الإستراتيجية التنافسية ودورها في اداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير، علوم إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 2004-2005.
- 27- رزان حسين كما شهيد، تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، سوريا 2003.

## المراجع باللغة الأجنبية:

- 28- **A.Toudjine**. l'analyse des coûts dans l'entreprise, édition N.R.A .2005.
- 29- **Jaques Marguenin**, gestion budgétaire, société d'édition et de diffusion pour la formation Grenoble.
- 30- **Brigitte Doriath**, comptabilité de gestion, 3<sup>e</sup> édition, Dunod, Paris.2005.
- 31- **Abdellah Bougaba**, comptabilité analytique, Berti éditions, Alger, 1991.
- 32- **Henri Culman**, la comptabilité analytique, presses universitaire de France, 1973.

- 33- **Michel Poirre- Xavier Hubert**, La comptabilité analytique outil de gestion, les éditions d'organisation, Paris, 1978.
- 34- **Redolphe Durand**, Guide du management stratégique, Dunod, Paris, 2003.
- 35- **Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikante Datar, George Foster**, Comptabilité de gestion, Traduction et adaptation Française Georges Langlois, 3<sup>e</sup> édition , pearson éducation, France , 2006.
- 36- **Adnen Ben Fadhel**, comptabilité analytique, Centre de publication universitaire 2003.
- 37- **Yves de rongé, Karine Cerrada**, Contrôle de gestion, Pearson éducation France, 2005.
- 38- **Philippe Lorino**, le contrôle de gestion stratégique, Dunod, Paris, France, 1991.
- 39- **Alain Burlaud et Claude Simon**, comptabilité de gestion coût /contrôle, 3<sup>e</sup> édition, vuibert, Paris, 2003.
- 40- **Michael. R. Kinney and cecily A Raiborn**, Cost accounting, South- westrn Cengage learning, USA, 2009.
- 41- **Harold Kerzner**, Stratégique planning for project management, Maturity model, congress cataloging-in- publication data, USA, 2000
- 42- **L.laglois- C.Bonnier- M.Bringer-** contrôle de gestion- Berti édition, Paris, 2006.
- 43- **Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Sikante Datar, george Foster**, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 4<sup>e</sup> édition, Traduction et adaptatiion française par Georges Langlois, pearson éducation, France, 2009
- 44- **Abbass F. Khafaji**, startegic management, library of congress catalogin-in- publication data, USA, 2003.
- 45- **Henri Savall, Véronique Zardet**, maîtriser les coûts et les performances cachés le contrat d'activité périodiquement négociable, 4<sup>e</sup> éditon, collection gestion et Economica, Paris .
- 46- **Jaque Bojin. Jean Mare schoettl**, les outils de la stratégie, édition d'organisation, 2005.
- 47- **Micheal e. Porter**, L'avantage concurrentiel des nations, traduit par pierre Mirailles, Catherine Barthélémy et Eve dayre, interEdition, paris 1993.
- 48- **Michael Porter**, l'avantage concurrentiel comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, traduit par Philippe de lavergne , Dunod, Paris 1999.
- 49- **Gérard Garibaldi**, Analyse stratégique, Eyrolles édition d'organisation, Paris, 2008 .
- 50- **Henri Bouquin**, Comptabilité de gestion, édition Dalloz, 1993.
- 51- **René demeestère**, comptabilité de gestion et mesure des performances. Dunod, Paris, 2004.
- 52- **Michel Marchesnay**, Management stratégique, les éditions de l'Adreg, 2004.
- 53- **Olivier Meier**, Dico du manager, Dunod, paris 2009.

**القواميس :**

- **جروان السابق، كنز الطالب، قاموس عربي فرنسي، الطبعة الثالثة دار سابق، باريس 1985م**
- **م.ط. يعقوبي، معجم المصطلحات القانونية، فرنسي عربي، الطبعة الأولى، مطبعة صاري، الجزائر 2001.**
- **عملاق الترجمة الإلكتروني، بابلون**
- **الإنترنت**

## نظام الجودة والبيئة



## سياسة الجودة والبيئة



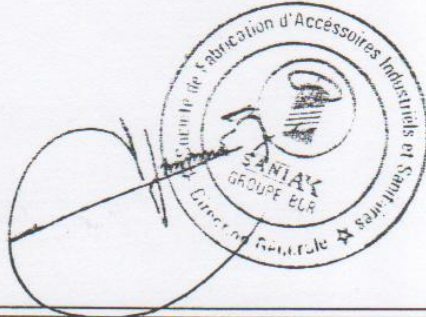
إقامة علاقة ثقة مع جميع شركائنا وتحسين أدائنا ج/ب تمثل المبدئين الذين يفرضان توجيه مجموعة من العمليات التي تشكل فرع SANIAK. خصوصا أننا مقتنعون بأن تنميتنا لا يكفلها إلا الارتياح الدائم لعملائنا والاستماع إلى جميع الأطراف المعنية. وفي سياق هذه السياسة نحن ملتزمون ب:

- المعرفة المسبقة لاحتياجات عملائنا لزيادة رضاهم.
- المداومة على تحسين أداء تنظيمنا وعملياتنا على أساس التحليل الموضوعي للحقائق.
- تطوير الكفاءة المهنية لموظفينا، والتحفيز، والمسؤولية، والتدريب، من خلال تبني موقف ايجابي من ناحية حماية البيئة.
- تطوير نظامنا للمعلومات باستخدام التكنولوجيات الجديدة للمعلومات والاتصالات.
- الاستخدام الأمثل للموارد.
- الالتزام بالامتثال بالتشريعات القانونية لمتطلبات البيئة وسلامة العمل.
- إجراء تحليل شامل لجميع عملياتنا للحد دوما من التأثيرات البيئية والمخاطر الأمنية في جعل الممارسة اليومية للتحسين المستمر.

اعتمادا على إشراك جميع الموظفين والتعبئة حول فريق الجودة / البيئة، نحن متعهدون بإتاحة الموارد اللازمة لتنفيذ وصيانة وتحسين نظامنا باستمرار إدارة ج / ب استنادا إلى ISO 9001-2008 و ISO 14001-2004 .

يوم 08 فيراير 2011

الرئيس المدير العام  
مصطفى عمر



استمارة استبيان في إطار تحضير مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير علوم تسيير

تخصص محاسبة

عنوان المذكرة:

دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

الاسم واللقب (اختياري):

المصلحة :

المنصب:



السؤال الأول: هل ترى بأن الحصة السوقية للمؤسسة ( وليست المبيعات ) في :

- 1/ تزايد  
 2/ تناقص  
 3/ ثبات

السؤال الثاني: ما هي الأهداف والتوجهات الإستراتيجية للمؤسسة ؟

- 1 / اكتساب الحصة السوقية الأكبر في السوق المحلية.  
 2 / تخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى مقارنة بالمنافسين. **Avantage par les coûts.**  
 3 / العمل على تمييز منتجات المؤسسة مقارنة بمنتجات المنافسين **Avantage par la différenciation**  
4/ جواب آخر:.....

السؤال الثالث: كيف تفسر الحصة السوقية الحالية للمؤسسة والمكانة التي تتمتع بها علامة BCR في نظر العملاء من جهة والخسائر المتتالية التي تحققها من جهة ثانية ؟

- 1/ وجود ضغوط تنافسية مفروضة على سعر البيع ( سعر البيع لا يغطي سعر التكلفة)  
**le prix de vente ne couvre pas le prix de revient**  
 2 ارتفاع في التكاليف الثابتة للمؤسسة (وجود وظائف لا تضيف أي قيمة للمنتج والعميل) .  
 3/ عدم قدرة المؤسسة على وضع سياسات واستراتيجيات جديدة من شأنها تخفيض أهم مصادر التكلفة (تكلفة المواد الأولية مثلا...)  
4/ جواب آخر:.....

السؤال الرابع : كيف يمكن في نظرك أن تحسن المؤسسة من وضعيتها ؟

- 1/ رفع سعر البيع الذي تطبقه المؤسسة على منتجاتها.  
 2/ الإبقاء على الأسعار الحالية مع العمل على تخفيض التكاليف .  
 3/ تخفيض تكاليف الفرص الضائعة من خلال الرفع من الطاقة الإنتاجية ( تغطية الطلب).  
4/ جواب آخر :.....

السؤال الخامس: هل ترى بأن نظام محاسبة التكاليف **Le système de la comptabilité analytique** يدعم المركز التنافسي للمؤسسة (يعطيها **un avantage**) مقارنة بباقي المنافسين؟

- 1/ نعم  
إذا كانت الإجابة بنعم كيف؟  
 2/ لا  
3/ جواب آخر:.....

السؤال السادس: ما هو الهدف الأساسي من وراء وجود نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة ؟

- 1/ تحديد سياسة الأسعار من خلال أسعار التكلفة التي تفرزها محاسبة التكاليف.  
 2/ مساعدة المؤسسة على صياغة أهدافها الإستراتيجية ( التوسع، التميز من خلال التكلفة....)

3/ خدمة المحاسبة العامة بالمعلومات اللازمة.

4/ جواب آخر: .....

السؤال السابع: هل ترى بأن الطريقة المحاسبية التي يطبقها نظام محاسبة التكاليف ينتج عنها:

1/ تكلفة دقيقة للمنتج (قريبة إلى حد كبير من التكلفة الحقيقية للمنتج).

2/ تكلفة غير دقيقة للمنتج (بعيدة نوعا ما عن التكلفة الحقيقية).

3/ جواب آخر: .....

السؤال الثامن: ما هو السبب الرئيسي في رأيك الذي يقف وراء الارتفاع النسبي لتكلفة المنتج *Mélangeur monotrou d'evier à chaînette (Prima)* مقارنة بالسوق (المنافسين)؟

1/ ارتفاع تكلفة المواد الأولية.

2/ ارتفاع في التكاليف الثابتة للمؤسسة.

3/ رأي آخر: .....

السؤال التاسع: كيف ترى درجة رضا العمال تجاه مؤسستهم؟

1/ عالية

2/ متوسطة

3/ منخفضة

السؤال العاشر: هل لدى العمال ثقافة تحفزهم على تحسين نتائج المؤسسة و تحقيق أهدافها؟

1/ نعم

2/ لا

إذا كانت الإجابة بـ لا؟ لماذا؟

من إعداد الطالب: عطوط عبد الحق

### استمارة استبيان

في إطار تحضير مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير علوم تسيير تخصص محاسبة

تحت العنوان : دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

الإسم واللقب ( إختياري):.....

المهنة: تاجر جملة  تاجر تجزئة

السؤال الأول: لمن تعود الحصة السوقية الأكبر فيما يخص المنتج **Mélangeur monotrou d'evier à chaînette**

حصة SLR	حصة FLR	حصة BCR	حصة الخلطات المستوردة importer
المرتبة 1			
المرتبة 2			
المرتبة 3			
المرتبة 4			

السؤال الثاني: ماهي الجوانب التي يتفوق فيها المنتج الخاص بكل مؤسسة على حساب الآخر  
(Mélangeur monotrou d'evier à chaînette)

جانب المؤسسة	السعر	الجودة	الجمال (التصميم)	توفر قطع الغيار
خلاط BCR				
خلاط FLR				
خلاط SLR				
خلاط مستورد				

السؤال الثالث: ماهي العيوب التي يراها العملاء (Les clients) في خلاط BCR و المتعلقة ب:  
(Mélangeur monotrou d'evier à chaînette).

نقص في جودة الخلاط	ارتفاع سعر الخلاط	ندرة المنتج في السوق	نقص في التصميم (الجمال)
العيوب 1			
العيوب 2			
العيوب 3			

				العيب 4
--	--	--	--	---------

السؤال الرابع: ما هو العامل الرئيسي المتحكم في قرار شراء **Mélangeur monotrou d'evier à chaîne** (chaînette)

السعر	الجودة	توفر قطع الغيار	
			العامل 1
			العامل 2
			العامل 3

السؤال الخامس: ما هو السعر الحالي للخلاط (Mélangeur monotrou d'evier à chaîne).

Prix Gros	Prix Détail	
		خلاط BCR
		خلاط FLR
		خلاط SLR
		خلاط مستورد

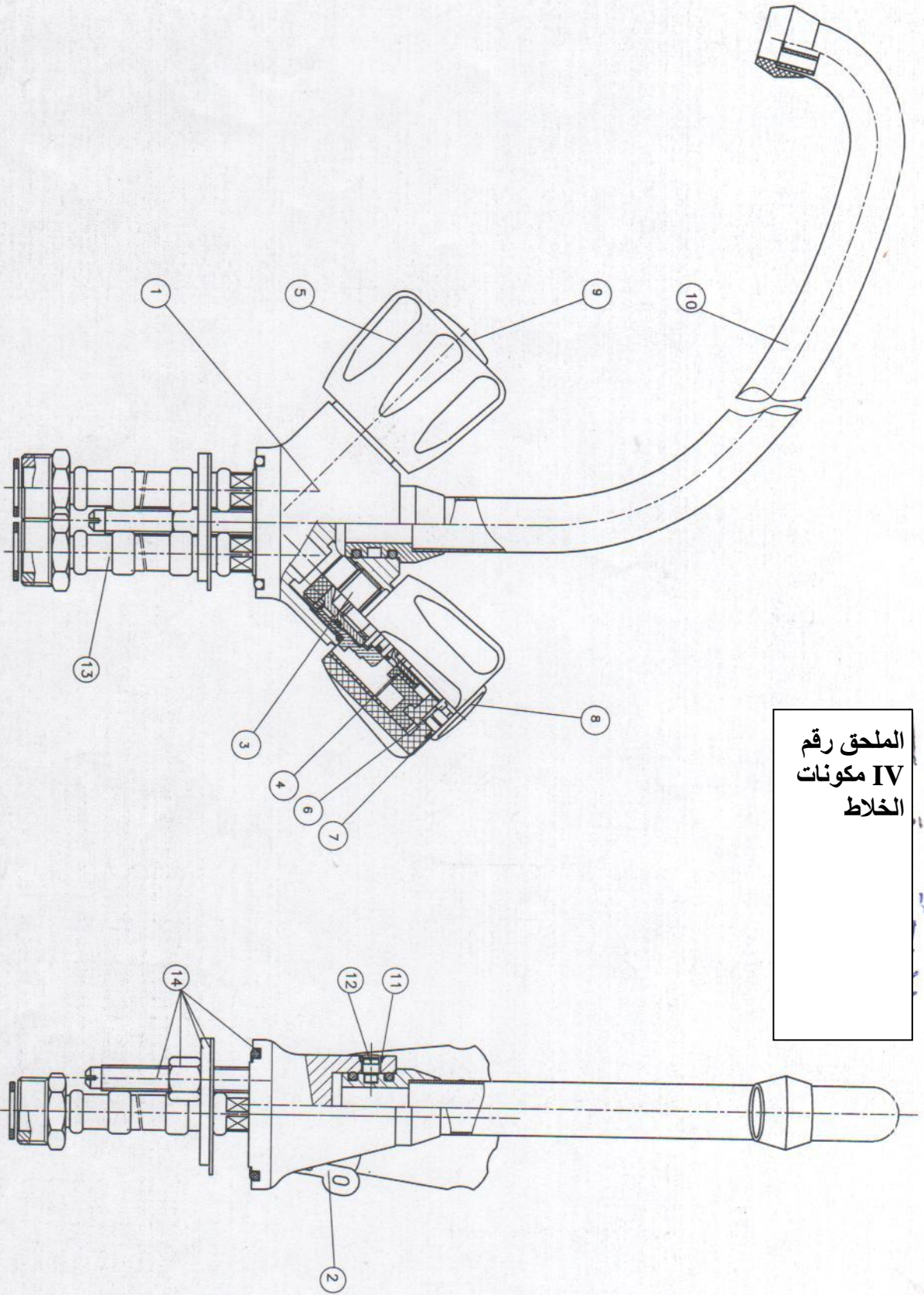
السؤال السادس: كيف يمكن في رأيك لمؤسسة BCR أن تتمكن من السيطرة على السوق المحلية فيما يخص منتجاتها بصفة عامة والخلاط **Mélangeur monotrou d'evier à chaîne**. بصفة خاصة

تحسين شكل الخلاط	توفير الخلاط في السوق	تخفيض سعر الخلاط	تحسين جودة الخلاط	
				العامل 1
				العامل 2
				العامل 3
				العامل 4





الملحق رقم  
IV  
مكونات  
الخلاط



R20000004		Projet	
Symbole de		Echelle	
1	2	3	4
5	6	7	8
9	10	11	12
13	14	15	16


 BCR SpA		Collection PRIMA Mélangeur Monotrou de lavabo à chaînette	
Modification Poids en Kg Echelle 1:1		Date 24.09.2011 Vise	
Désignation Matière Vérifier par D:\Mekhalifa		Date 24.09.2011 Vise	
DR 258 019 U		DR 258 019 U	







TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

PERIODE : 31 DECEMBRE 2009

CPTÉ N°	DESIGNATION	MOUVEMENTS EXTERNES		MOUVEMENTS INTER GROUPE		MOUVEMENTS TOTAUX	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
70	8970 VENTES DE M/SES		3 074 067,18				3 074 067,18
60	8960 MARCHANDISES CONSOMMEES	2 869 362,26				2 869 362,26	
	<b>TOTAL</b>	<b>2 869 362,26</b>	<b>3 074 067,18</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2 869 362,26</b>	<b>3 074 067,18</b>
80	8980 MARGE BRUTE		204 704,92		0,00		204 704,92
80	8980 MARGE BRUTE		204 704,92		0,00		204 704,92
71	8971 PRODUCTION VENDUE		821 185 647,14			0,00	821 185 647,14
72	8972 PRODUCTION STOCKEE		129 567 737,99			0,00	129 567 737,99
73	73 PRODUCTION DE L'ENT. POUR ELLE-MEME		0,00				0,00
74	8974 PRESTATIONS FOURNIES		10 323 242,63				10 323 242,63
75	8975 TRANSFERTS DE CHARGES DE PRODUCTION		1 874 262,22				1 874 262,22
61	8961 MATIERES ET FOURNITURES CONSOMMEES	701 328 993,50				701 328 993,50	
62	8962 SERVICES	54 501 262,42				54 501 262,42	
	<b>TOTAL</b>	<b>755 830 255,92</b>	<b>963 155 594,90</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>755 830 255,92</b>	<b>963 155 594,90</b>
81	8981 VALEUR AJOUTEE		207 325 338,98		0,00		207 325 338,98
81	8981 VALEUR AJOUTEE		207 325 338,98		0,00		207 325 338,98
77	8977 PRODUITS DIVERS	0,00	50 683,96			0,00	50 683,96
78	78 TRANSFERT DE CHARGES D'EXPLOITATION		4 389 309,12				4 389 309,12
63	8963 FRAIS DE PERSONNEL	249 309 340,42				249 309 340,42	
64	8964 IMPOTS ET TAXES	16 580 360,54				16 580 360,54	
65	8965 FRAIS FINANCIERS	83 080 783,34				83 080 783,34	
66	8966 FRAIS DIVERS	21 838 034,48				21 838 034,48	
68	68 DOT. AUX AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS	60 590 334,00				60 590 334,00	
	<b>TOTAL</b>	<b>431 398 852,78</b>	<b>211 765 332,06</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>431 398 852,78</b>	<b>211 765 332,06</b>
83	8983 Resultat d'exploitation	219 633 520,72				219 633 520,72	
79	8979 Produits hors exploitation		255 038 375,77				255 038 375,77
69	8969 Charges hors exploitations	217 975 389,09				217 975 389,09	
	<b>TOTAL</b>	<b>217 975 389,09</b>	<b>255 038 375,77</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>217 975 389,09</b>	<b>255 038 375,77</b>
84	8984 Resultat hors exploitation		37 062 986,68		0,00		37 062 986,68
83	8983 Resultat d'exploitation	219 633 520,72			0,00	219 633 520,72	
84	8984 Resultat hors exploitation		37 062 986,68		0,00		37 062 986,68
88	8988 Resultat de l'exercice	182 570 534,04			0,00	182 570 534,04	
88	889 Impot sur les benefices						
88	88 Resultat de l'exercice						



**COMPTE DE RESULTATS**  
**EXERCICE=2010**

AGREGATS	Au 31/12/10	Au 31/12/09
Ventes et produits annexes	860 207 952,73	834 582 889,17
Variation stocks produits finis et en cours	50 657 955,46	129 567 707,17
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>910 865 908,19</b>	<b>964 150 596,34</b>
Achats consommés	-551 791 700,50	-704 198 288,77
Services extérieurs et autres consommations	-87 368 444,32	-82 198 437,17
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>	<b>-639 160 144,82</b>	<b>-786 396 725,94</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>	<b>271 705 763,37</b>	<b>177 753 870,40</b>
Charges de personnel	-253 642 714,53	-249 302 344,17
Impôts, taxes et versements assimilés	-15 164 845,16	-15 580 385,17
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>2 898 203,68</b>	<b>-88 128 758,94</b>
Autres produits opérationnels	3 718 591,06	3 880 258,17
Autres charges opérationnelles	-2 690 785,34	-17 552 298,17
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-218 436 457,26	-243 302 258,17
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	209 467 412,87	221 170 488,17
<b>V-RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>-5 043 034,99</b>	<b>-123 898 588,94</b>
Produits financiers	2 654 056,33	30 025 338,17
Charges financières	-24 758 718,27	-88 697 301,17
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>	<b>-22 104 661,94</b>	<b>-58 671 962,94</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)</b>	<b>-27 147 696,93</b>	<b>-182 570 534,94</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	11 834 778,17	
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>1 126 705 968,45</b>	<b>1 219 239 754,17</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>1 142 018 887,21</b>	<b>1 401 810 288,17</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>-15 312 918,76</b>	<b>-182 570 534,94</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>-15 312 918,76</b>	<b>-182 570 534,94</b>



**الملحق رقم VII**

SARL FLR

ZONE D'ACTIVITE GUERROUAOU

N° D'IDENTIFICATION:000209270965051

EXERCICE:01/01/2011 AU 31/12/2011

**COMPTE DE RESULTAT/NATURE**

	NOTE	2011	2010
Ventes et produits annexes		236 240 065,05	297 592 003,32
Variation stocks produits finis et en cours		8 184 077,93	414 845,23
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>244 404 142,98</b>	<b>298 006 848,55</b>
Achats consommés		-183 601 374,33	-216 724 087,25
Services extérieurs et autres consommations		-11 259 430,54	-11 238 013,12
<b>II-CONSUMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-194 860 804,87</b>	<b>-227 962 080,37</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>49 543 338,11</b>	<b>70 044 768,18</b>
Charges de personnel		-27 073 134,29	-27 526 842,83
Impôts, taxes et versements assimilés		-10 140 275,51	-5 966 871,66
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>12 329 928,31</b>	<b>36 552 753,69</b>
Autres produits opérationnels		49 054,31	374 939,50
Autres charges opérationnelles		-133 128,26	-437 271,70
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-24 761 512,59	-23 355 745,78
Reprise sur pertes de valeur et provisions			74 772,94
<b>V-RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>-12 515 858,23</b>	<b>13 209 448,85</b>
Produits financiers		549 786,85	1 482 714,10
Charges financières		-1 979 621,94	-5 007 384,74
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-1 429 835,09</b>	<b>-3 524 670,64</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>		<b>-13 945 513,32</b>	<b>9 684 778,21</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-1 970 233,00
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>245 002 984,14</b>	<b>299 939 075,09</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-258 548 477,46</b>	<b>-292 224 525,88</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-13 945 513,32</b>	<b>7 714 549,21</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-13 945 513,32</b>	<b>7 714 549,21</b>



# الملحق رقم VII

SARL "F L R"

BILAN AU MOIS DE DECEMBRE 2009

BILAN (ACTIF)

BILAN (PASSIF)

CPTE	INTITULE DU COMPTE	MONTANT BRUT	AMORTS/ PROVIS.	MONTANT NET	CPTE	INTITULÉ DU COMPTE	MONTANT NET	MONTANT PARTIEL
<b>INVESTISSEMENTS</b>					<b>FONDS PROPRES</b>			
20	Frais préliminaires	1 250 048,49	1 250 048,49	0,00	10	Fond social	300 000,00	
22	Terrains	6 000 000,00		6 000 000,00	11	Fond personnel		
242	Installations complexes	15 546 062,72	4 927 977,60	10 618 085,12	13	Réserves	493 330,00	
243	Matériel et outillage	198 592 332,34	78 327 528,67	120 264 803,67				
244	Matériel de transport	3 266 581,20	1 285 944,45	1 980 636,75				
245	Equipements de bureau	4 459 181,58	1 799 804,18	2 659 377,40				
247	Agencements et installations	8 827 137,09	2 101 800,31	6 725 336,78				
25	Equipements sociaux	72 649,57	18 162,40	54 487,17	18	Résult. en inst.d'affic.	27 951 956,75	
28	Investissements en cours	1 613 612,77		1 613 612,77	19	Prov pou pertes et charges		
	<b>TOTAL 2</b>	<b>239 627 605,76</b>	<b>89 711 266,10</b>	<b>149 916 339,66</b>		<b>TOTAL 1</b>	<b>28 745 286,75</b>	<b>28 745 286,75</b>
	<b>STOCKS</b>	<b>171 796 263,82</b>		<b>171 796 263,82</b>	<b>DETTES</b>			
30	Marchandises				521	Emprunts bancaires	20 000 000,00	
31	Matières et fournit.				522	Crédits d'investissements	11 108 196,92	
	<b>TOTAL 3</b>	<b>171 796 263,82</b>		<b>171 796 263,82</b>	530	Fournisseurs au 31/12/2006	194 765 377,33	
<b>CREANCES</b>					54	Detentions pour compte	478 735,77	
42	Créance d'investissements	40 000,00		40 000,00	555	Comptes courants des associés	79 500 000,00	
43	Créances de stocks	4 577 263,63		4 577 263,63	562	Créditeurs de services	695 514,18	
45	Avances pour compte	1 048 135,47		1 048 135,47	563	Personnel	5 000,88	
46	Avances d'exploitation	2 254 449,74		2 254 449,74	564	Impôts d'exploitation dus	1 337 617,00	
47	Créances sur client	13 011 393,29		13 011 393,29	565	Créditeurs de frais financiers	226 380,84	
485	Comptes bancaires	347 179,64		347 179,64	568	Organismes sociaux	685 477,51	
487	Caisse	15 726 294,52		15 726 294,52	588	Avances bancaires	12 650 900,60	
488	Regies et acceditifs	772 595,05		772 595,05		<b>TOTAL 5</b>	<b>321 453 201,03</b>	<b>321 453 201,03</b>
	<b>TOTAL 4</b>	<b>37 777 311,34</b>		<b>37 777 311,34</b>	<b>TOTAL DU PASSIF</b>			
	<b>TOTAL DE L'ACTIF</b>	<b>449 201 180,92</b>	<b>89 711 266,10</b>	<b>359 489 914,82</b>	88	<b>RESULTAT DE L'EXERCICE</b>	<b>9 291 427,04</b>	<b>9 291 427,04</b>
88	Résultat de l'exercice					<b>TOTAL GENERAL</b>		<b>359 489 914,82</b>
	<b>TOTAL GENERAL</b>			<b>359 489 914,82</b>				

## TABLEAUX DES COMPTES DE RESULTATS

CPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
70	Ventes de marchandises		
60	Marchandises consommées		
80	<b>MARGE BRUTE</b>		
80	Marge brute		
71	Production vendue		361 049 511,05
72	Production stockée		
74	Prestation fournies		
75	Transfert et charges de productions		
61	Matières et fournitures consommées	275 308 450,70	
62	Services	6 675 115,67	
	<b>TOTAL</b>	<b>281 983 566,37</b>	<b>361 049 511,05</b>
81	<b>VALEUR AJOUTEE</b>		<b>79 065 944,68</b>
81	Valeur ajoutée		79 065 944,68
77	Produits divers		
78	Transfert et charges de productions		247 390,25
63	Frais du personnel	27 984 971,03	
64	Impôts et taxes	7 181 683,67	
65	Frais financiers	3 101 909,34	
66	Frais divers	608 967,95	
68	Dotations aux amortissements et provisions	21 062 666,03	
	<b>TOTAL</b>	<b>59 947 198,02</b>	<b>79 313 334,93</b>
83	<b>RESULTAT D'EXPLOITATION</b>		<b>19 366 136,91</b>
79	Produits hors exploitation		2 022 287,54
69	Charges hors exploitation	12 096 997,41	
84	<b>RESULTAT HORS EXPLOITATION</b>	<b>10 074 709,87</b>	
83	Résultat d'exploitation		19 366 136,91
84	Résultats hors exploitation	10 074 709,87	
880	<b>RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE</b>		<b>9 291 427,04</b>
889	impôts sur les bénéfices		
88	<b>RESULTAT DE L'EXERCICE</b>		<b>9 291 427,04</b>



## الملحق رقم VII

SARL S.L.R

DU 01/01/2011 AU 31/12/2011

### Tableau des Comptes de Resultat

RUBRIQUE	NOTE	N	N-1
Ventes et produits annexes		665 183 014,54	336 009 717,97
Prestations de Services diverses			
Variation stocks produits finis et en cours		1 083 117,97	- 1 310 061,90
<b>I- PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>666 266 132,51</b>	<b>334 699 656,07</b>
Achats consommés		551 719 086,48	275 327 062,36
Services extérieurs et autres consommations		21 043 519,12	15 677 988,33
<b>II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE</b>		<b>572 762 605,60</b>	<b>291 005 050,69</b>
<b>II- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>93 503 526,91</b>	<b>43 694 605,38</b>
Charges de personnel		18 992 491,32	7 316 047,36
Impôts , Taxes et Versements Assimilés		10 441 148,24	9 455 813,08
<b>V- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>64 069 887,35</b>	<b>26 922 744,94</b>
Cessions produits		-	-
Autres produits opérationnels		469 406,70	846 258,36
Autres charges opérationnelles		846 044,95	452 055,18
Cessions charges		-	-
Dotations aux amortissements , provisions et pertes de valeur		8 670 094,79	1 221 068,70
Reprises sur pertes de valeur et provisions		-	-
<b>√ - RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>55 023 154,31</b>	<b>26 095 879,42</b>
Produits financiers		117 490,25	490 105,80
Charges financières		11 953 719,49	4 468 579,65
<b>/I - RESULTAT FINANCIER</b>		<b>- 11 836 229,24</b>	<b>- 3 978 473,85</b>
<b>/II- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)</b>		<b>43 186 925,07</b>	<b>22 117 405,57</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		8 384 838,00	4 288 198,00
Impôts différés (Variations ) sur résultats ordinaires		-	-
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>666 853 029,46</b>	<b>336 036 020,23</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>632 050 942,39</b>	<b>318 206 812,66</b>
<b>/III-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>34 802 087,07</b>	<b>17 829 207,57</b>
Eléments extraordinaires (produits) (... préciser)		-	-
Eléments extraordinaires (charges) (... préciser)		-	-
<b>X- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
<b>↳ - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>34 802 087,07</b>	<b>17 829 207,57</b>

## المخلص:

يهدف هذا البحث إلى إبراز دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال استعمال مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة ونظام محاسبة التكاليف على وجه الخصوص لأغراض إستراتيجية ( التسيير الإستراتيجي للتكاليف) وليست محاسبية فحسب . وهذا ما يساعد المؤسسة على كسب ميزة تنافسية في مجالها الاقتصادي ومن ثم القدرة على تحقيق معدلات عائد تفوق المستوى المتوسط السائد في ذلك المجال متى كانت المؤسسة قادرة على الاحتفاظ بميزتها التنافسية. وقد توصلنا إلى أن المؤسسة محل الدراسة ( تعد من بين أهم المؤسسات الوطنية) لا تستعمل معطيات محاسبة التكاليف بغرض صياغة وتدعيم إستراتيجيتها التنافسية، بل يقتصر دورها على خدمة أغراض محاسبية لا غير. كما توصلنا إلى أن المؤسسة ورغم امتلاكها لميزة تنافسية ( الجودة العالية) إلا أنها لا تحقق مستويات عائد تفوق المستوى المتوسط في مجالها الصناعي.

## Résumé

Ce modeste travail de recherche vise à mettre en évidence le rôle de la comptabilité analytique à l'appui de la stratégie concurrentiel de l'entreprise, et ce à travers l'utilisation des sorties du système d'information comptable en générale et du système de comptabilité analytique en particulier pour des fins purement stratégiques (la gestion stratégique des coûts ) et pas seulement comptable.

Cela permet à l'entreprise de réaliser un avantage concurrentiel dans son domaine économique et d'atteindre les taux de rendement supérieur à la moyenne en vigueur dans ce domaine lorsque l'entreprise préservera son avantage concurrentiel.

D'après l'étude que nous avons menée sur une importante entreprise à l'échelle nationale, nous avons constaté que cette entreprise n'utilise pas ses données de comptabilité analytique pour formuler et renforcer sa stratégie concurrentielle. Mais son rôle est limité pour servir seulement les fins comptables, Nous avons conclu que, malgré la possession d'un avantage concurrentiel ( haute qualité) l'entreprise ne réalise pas les niveaux de rendements supérieur à la moyenne de son domaine industriel.