



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجيلالي ليايس - سيدي بلعباس -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية

تخصص : إدارة أعمال

العنوان:

الإدارة الحديثة للتكاليف و دورها في تنافسية
المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

إعداد الطالب:
- مسكين الحاج

إشراف الأستاذ الدكتور:
- صالح إلياس

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ التعليم العالي	- أ.د. بشوندة رفيق
مقررا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ التعليم العالي	- أ.د. صالح إلياس
مناقشا	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	- أ.د. بوتلجة عبد الناصر
مناقشا	جامعة سعيادة	أستاذ التعليم العالي	- أ.د. بن حميدة محمد
مناقشا	جامعة سعيادة	أستاذ التعليم العالي	- أ.د. ذياب زقاي
مناقشا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ محاضر " أ "	- د. شهيدي محمد

السنة الجامعية: 2016-2017 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كَلَّمَكَ ١٤١٧

إهداء

- إلى روح الوالدين رحمهما الله وطيبه ثراهما.
 - إلى الزوجة العزيزة والأولاد الأعزاء.
 - إلى كافة الأهل والأقارب.
 - إلى الأصدقاء والأحباب.
 - إلى كل من علمني حرفاً.
- إلى هؤلاء جميعاً أهدي هذا العمل المتواضع راجياً من العلي
القدير القبول.

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين الذي وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع والصلاة والسلام على من بعثه الله رحمة للعالمين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين، وبعد:

أتوجه بخالص الشكر والامتنان إلى أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور صالح إلياس لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة وعلى ما أسداه لي من نصح وتوجيه وإرشاد.

كما أتوجه بالشكر والاحترام والتقدير إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة الذين تفضلوا بقبول الاطلاع هذا البحث المتواضع و مناقشته وتقييمه.

الشكر موصول كذلك إلى جميع من ساهم في تسهيل مهمتي لتطبيق أداة الدراسة في المؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة ، وإلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذا البحث المتواضع، وأخص بالذكر كل من الأساتذة: طلحة عبد القادر يزيد قادة ، قدوري هدي سلطان من جامعة سعيدة .

فالجميع الشكر والتقدير.

فارس المصطفى

الفهرس:

ص	البيان
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
01	مقدمة
12	الفصل الأول: تنافسية المؤسسة
13	المبحث الأول: تحليل بيئة المؤسسة الاقتصادية
13	1- مفهوم بيئة المؤسسة
14	2- مفهوم التحليل البيئي للمؤسسة
16	3- أنواع بيئة المؤسسة
16	3-1- البيئة الخارجية
16	3-1-1- البيئة الخارجية العامة (البيئة الكلية)
17	3-1-2- البيئة الخارجية الخاصة (البيئة الصناعية) أو البيئة الجزئية
20	3-1-3- أهمية تحليل البيئة الخارجية
22	3-2- البيئة الداخلية
22	3-2-1- أهمية تحليل البيئة الداخلية
23	3-2-2- أدوات تشخيص البيئة الداخلية
24	المبحث الثاني: المنافسة
24	1- مفهوم المنافسة
25	2- أنواع المنافسة
25	2-1- المنافسة المباشرة
26	2-2- المنافسة غير المباشرة
26	2-3- المنافسة الكاملة التامة
27	2-4- احتكار القلة
27	2-5- المنافسة الاحتكارية
27	2-6- الاحتكار الكامل
28	المبحث الثالث: التنافسية
28	1- مفهوم التنافسية

28	1-1-التنافسية على مستوى الدولة
29	1-2-التنافسية على مستوى القطاع
30	1-3-التنافسية على مستوى المؤسسة
31	2- أنواع التنافسية
31	2-1- تنافسية الأسعار أو التكاليف
32	2-2- التنافسية غير السعرية (خارج السعر)
32	2-3 التنافسية التكنولوجية
32	2-4- التنافسية الظرفية (الجارية)
32	2-5- التنافسية المستدامة
33	3- أهمية وأهداف التنافسية
36	4- المرتكزات الأساسية للتنافسية
36	5- مؤشرات قياس التنافسية
36	5-1- مؤشرات التنافسية الدولية
37	5-2- مؤشرات تنافسية المؤسسة
39	المبحث الرابع: الميزة التنافسية
39	1- مفهوم الميزة التنافسية
41	2- خصائص وشروط الميزة التنافسية
43	3- مصادر الميزة التنافسية
44	4- محددات الميزة التنافسية
46	5- أنواع الميزة التنافسية
46	5-1- ميزة قيادة التكلفة(التكلفة الأدنى)
50	5-2- ميزة التمييز (الاختلاف)
52	6- العوامل المساعدة على تنمية الميزة التنافسية
53	7- معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية
54	8- أسس تطوير الميزة التنافسية
55	خلاصة الفصل الأول
58	الفصل الثاني: الأبعاد النظرية لنظام إدارة التكلفة و تطوراته

59	المبحث الأول : التكاليف، مفهومها وتصنيفاتها
59	1- مفهوم التكلفة
63	2- تصنيف التكاليف
63	2-1- التبويب حسب علاقة التكلفة بوحدة المنتج
64	2-2- التبويب حسب علاقة التكلفة بوظائف المؤسسة
64	2-3- التبويب حسب علاقة التكلفة بحجم نشاط المؤسسة
65	2-4- التبويب لأغراض اتخاذ القرارات
65	2-5- تبويب التكاليف لأغراض الرقابة
66	2-6- تبويب التكاليف لأغراض التخطيط
66	2-7- التكاليف خارج المحاسبة والقرارات
69	المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف وعلاقته بالأنظمة المحاسبية الأخرى
69	1- مفهوم النظام
70	2- مفهوم إدارة التكاليف
71	3- محاسبة التكاليف
71	3-1- مفهوم محاسبة التكاليف
73	3-2- أهداف محاسبة التكاليف
75	3-3- وظائف محاسبة التكاليف
76	3-4- العلاقة بين محاسبة التكاليف والأنظمة المحاسبية الأخرى
76	3-4-1- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية(العامة)
78	3-4-2- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية
81	المبحث الثالث: نظام إدارة التكلفة، متطلباته ومراحل تطوره
81	1- متطلبات نظام إدارة التكاليف
82	2- مراحل تطور نظام إدارة التكاليف
83	المبحث الرابع: التحليل التقليدي للتكاليف
83	1- مفهوم التحليل التقليدي للتكاليف
83	2- طرق التحليل التقليدي للتكاليف
83	2-1- طريقة التكاليف الكلية(الإجمالية أو الحقيقية)

93	2-2- طرق التكاليف الجزئية
93	2-2-1- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة
99	2-2-2- طريقة التكاليف المتغيرة
107	2-2-3- طريقة التكلفة الهامشية (الحدية)
110	2-2-4- طريقة التكاليف المعيارية
118	خلاصة الفصل الثاني
121	الفصل الثالث: التحليل الإستراتيجي للتكاليف
122	المبحث الأول: الإدارة الإستراتيجية للتكاليف مفهومها و أهدافها
122	1- مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف
124	2- أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف
125	3- أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي والتحليل الإستراتيجي للتكاليف
128	المبحث الثاني: مبررات التوجه نحو الإدارة الإستراتيجية للتكاليف
128	1- مبررات التحول عن التحليل التقليدي للتكاليف
131	2- أسباب اعتماد الإدارة الإستراتيجية للتكاليف
133	المبحث الثالث: أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف
134	1- تحليل سلسلة القيمة
134	1-1- مفهوم سلسلة القيمة
136	1-2- أهمية تحليل سلسلة القيمة
136	1-3- أهداف سلسلة القيمة
137	1-4- تقسيمات الأنشطة في سلسلة القيمة
140	2- تحليل الموقف التنافسي
141	3- تحليل مسببات التكلفة
145	المبحث الرابع: أهم الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة
146	1- نظام التكاليف على أساس الأنشطة
158	2- نظام التكلفة المستهدفة
158	3- نظام إدارة الجودة الشاملة
166	4- نظام الإنتاج في الوقت المحدد

175	5- تكاليف دورة حياة المنتج / التكلفة الإجمالية
179	6- التحسين (التطوير) المستمر
180	خلاصة الفصل الثالث
183	الفصل الرابع: نظام التكلفة المستهدفة و مساهمته في دعم التنافسية
184	المبحث الأول: الإطار المرجعي لنظام التكاليف المستهدفة
184	1- مفهوم التكلفة المستهدفة
186	2- نشأة وتطور نظام التكلفة المستهدفة
189	3- خصائص نظام التكلفة المستهدفة
191	4- أهداف نظام التكلفة المستهدفة
192	5- مبادئ نظام التكلفة المستهدفة
193	المبحث الثاني: آلية تصميم نظام التكلفة المستهدفة
193	1- طرق حساب التكاليف المستهدفة
194	2- خطوات تنفيذ نظام التكاليف المستهدفة
195	2-1- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى السوق
197	2-2- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج
199	2-3- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات (مركبات) المنتج
201	3- تقييم نظام التكلفة المستهدفة
201	3-1- مزايا تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
203	3-2- صعوبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
204	4- مقومات نجاح نظام التكلفة المستهدفة
205	المبحث الثالث: الأنظمة الداعمة لنظام التكلفة المستهدفة
207	1- خفيض التكاليف وتطوير المندجات
207	1-1- تخفيض التكاليف
208	1-2- تطوير المندجات
209	2- اختبار وتصميم دالة الجودة
210	2-1- مفهوم نظام اختبار وتصميم دالة الجودة
211	2-2- نشأة نظام اختبار وتصميم دالة الجودة

211	3-2 - خطوات نظام اختبار وتصميم دالة الجودة
213	3- نظام هندسة القيمة
215	3-1- مفهوم هندسة القيمة
217	3-2- خطوات تطبيق نظام هندسة القيمة
220	4- نظام التطوير (التحسين) المستمر
220	4-1- مفهوم نظام التطوير المستمر
222	4-2- مبادئ نظام التطوير (التحسين) المستمر
223	4-3- خطوات التطوير (التحسين) المستمر
226	المبحث الرابع: نظام التكلفة المستهدفة أداة لدعم المركز التنافسي للتكاليف
226	1- مفهوم المركز التنافسي للتكاليف
227	2- خصائص المركز التنافسي للتكاليف
227	3- التكلفة المستهدفة أداة لتقييم المركز التنافسي للمؤسسة
229	خلاصة الفصل الرابع
232	الفصل الخامس: الفصل التطبيقي
233	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة
233	1- تقديم الدراسة
233	2- منهجية الدراسة
234	3- مجتمع الدراسة
234	4- عينة الدراسة
235	5- أداة الدراسة
236	6- صدق وثبات أداة الدراسة
236	6-1- صدق أداة الدراسة
237	6-2- ثبات أداة الدراسة
237	المبحث الثاني: وصف و تحليل نتائج الدراسة التطبيقية
238	1- وصف وتحليل الاستبيان
238	1-1- الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المتغيرات الشخصية للمستجوبين
242	1-2- الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق خصائص المؤسسة

246	المبحث الثالث: تحليل و تفسير محاور الدراسة
246	1- قياس ثبات الاستبيان
247	2- اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة
252	المبحث الرابع: اختبار اعتدالية التوزيع واختبار الفرضيات
252	1- اختبار اعتدالية التوزيع
254	2- اختبار الفرضيات
254	1-2- اختبار الفرضية الرئيسة الأولى
254	1-1-2- الفرضية الجزئية الأولى
255	2-1-2- الفرضية الجزئية الثانية
255	2-2- اختبار الفرضية الرئيسة الثانية
256	1-2-2- اختبار الفرضية الجزئية الأولى
256	2-2-2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية
257	3- تحليل تأثير إمكانات المؤسسات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ومعوقات التطبيق
257	1-3- تحليل تأثير إمكانات المؤسسات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
259	2-3- تحليل تأثير المعوقات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
260	4- اختبار تأثير المتغيرات الشخصية للدراسة على إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
260	1-4- تحليل تأثير المتغيرات الشخصية لأفراد العينة على إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
260	1-1-4- اختبار تأثير المؤهل العلمي على إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
261	2-1-4- اختبار تأثير التخصص العلمي على إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
262	3-1-4- اختبار تأثير الوظيفة على إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
262	4-1-4- اختبار تأثير الخبرة على إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
263	2-4- تحليل تأثير المتغيرات الشخصية لأفراد العينة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
263	1-2-4- اختبار تأثير المؤهل العلمي لأفراد العينة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
264	2-2-4- اختبار تأثير التخصص العلمي لأفراد العينة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
265	3-2-4- اختبار تأثير الوظيفة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
266	4-2-4- اختبار تأثير الخبرة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
267	خلاصة الفصل التطبيقي

269	الخاتمة
276	قائمة المراجع
294	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول :

الرقم	عنوان الجدول	ص
01	نقاط الاختلاف محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	78
02	تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة	100
03	تقسيم التكاليف الثابتة	102
04	تحديد النتيجة وفق طريقة تكاليف المتغيرة المتطورة.	103
05	الفروقات بين التحليل الإستراتيجي للتكاليف والتحليل التقليدي للتكاليف	228
06	المقارنة بين الإنتاج في الوقت المحدد والإنتاج التقليدي	171
07	الفرق بين نظام التكلفة المستهدفة والأساليب التقليدية في إدارة التكلفة.	190
08	يمثل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	234
09	درجات مقياس ليكارت الرباعي	237
10	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	238
11	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	239
12	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة المشغولة	240
13	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف	241
14	مدة ممارسة النشاط للمؤسسات	242
15	توزيع عينة الدراسة حسب عدد العمال	243
16	توزيع عينة الدراسة حسب عدد منتجات المؤسسة	244
17	نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة	245
18	معاملات الثبات لمحاور الدراسة	247
19	المتوسط المرجح المستوى	248
20	درجة إجابات أفراد العينة بالنسبة للمجال الأول	248
21	درجة إجابات أفراد العينة بالنسبة للمجال الثاني	250
22	اختبار اعتدالية التوزيع لمحاور الدراسة	253
23	نتائج اختبار (Wilcoxon) للفرضية الجزئية الأولى	254
24	نتائج اختبار (Wilcoxon) للفرضية الجزئية الثانية	255
25	نتائج اختبار (T-test) الأحادي العينة للفرضية الجزئية الأولى	256
26	نتائج اختبار (Wilcoxon) للفرضية الجزئية الثانية	266

258	نتائج اختبار الانحدار البسيط لإمكانات المؤسسات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة	27
258	نموذج تحليل التباين ANOVA لإمكانات المؤسسات على تطبيق النظام التكلفة المستهدفة	28
259	نتائج اختبار الانحدار البسيط المعوقات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة	29
259	نموذج تحليل التباين ANOVA للمعوقات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة	30
260	اختبار ANOVA à 1 facteur (المؤهل العلمي - إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)	31
261	اختبار ANOVA à 1 facteur (التخصص - إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)	32
262	اختبار ANOVA à 1 facteur (التخصص - إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)	33
263	اختبار ANOVA à 1 facteur (الخبرة - إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)	34
264	اختبار Kruskal-Wallis (المؤهل العلمي - معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)	35
264	Kruskal-Wallis Test (التخصص العلمي- معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)	36
265	Kruskal-Wallis Test (الوظيفة - معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)	37
266	Kruskal-Wallis Test (الخبرة - معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)	38

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال :

الرقم	عنوان الشكل	ص
01	القوى الخمس لـ "بورتر"	19
02	مكونات البيئة الخارجية	20
03	أهداف التنافسية	35
04	دورة حياة الميزة التنافسية	45
05	العلاقة بين مصطلحات نفقة	61
06	تصنيف التكاليف	68
07	مكونات نظام معلومات محاسبة التكاليف	72
08	العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف	76
09	العلاقة الموجودة بين أنظمة: محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية	80
10	متطلبات نظام التكاليف	81
11	العلاقة بين أعباء المحاسبة العامة وأعباء المحاسبة التحليلية	84
12	توزيع الأعباء حسب طبيعتها	90
13	يوضح خطوات التحميل العقلاني	96
14	المدخل التقليدي لإدارة التكلفة	131
15	توزيع سلسلة النشاطات	135
16	بنية نموذج سلسلة القيمة	139
17	الإطار العام لأسلوب تحليل التكاليف الإستراتيجية	144
18	تخصيص التكاليف وفقا لطريقة ABC	147
19	مراحل حساب التكاليف وفق نظام ABC	155
20	إحل دورة حياة المذُتَج	179
21	أصل التكلفة المستهدفة	188
22	الفرق بين التكلفة الحالية والتكلفة المسموح بها والتحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة	198
23	مراحل (خطوات) التكلفة المستهدفة	201
24	العلاقة بين أساليب تخفيض التكاليف	206
25	تصميم الجودة	210
26	رقابة العمليات	212
27	خطوات هندسة القيمة	219

225	خطوات التحسين المستمر	28
238	المؤهل العلمي	29
239	التخصص العلمي	30
240	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة المشغولة	31
241	سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف	32
243	مدة ممارسة النشاط	33
244	توزيع عدد العمال	34
245	عدد المنتجات	35
246	نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة	36

المعلمة

المقدمة:

تواجه المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن تحديات كبيرة فرضتها التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال بسبب التطورات الهائلة في التكنولوجيا، ازدياد حدة المنافسة قصر دورة حياة المنتجات، إرضاء العميل والمحافظة عليه، الجودة والابتكار وغيرها، وبذلك فقد تحول هدف المؤسسات في ظل ما تشهده هذه البيئة من تطورات من مجرد تحقيق الربحية إلى الاستمرار والنمو وتدعيم المركز التنافسي، وحتى تضمن المؤسسات تحسين مردوديتها وضمان استمراريتها ونموها في تلك البيئة، لا بدّ لها من تبني أساليب الإدارة الحديثة التي تكسبها ميزة تنافسية تستطيع من خلالها التكيف مع متغيرات البيئة المتصفة بالتعقيد و عدم الاستقرار، ذلك أنّ الأساليب التقليدية لإدارة التكاليف أضحت عاجزة عن مواكبة تلك التغيرات، وذلك لعدم قدرتها على توفير المعلومات المتكاملة والشاملة لجوانب التكلفة، مما يترتب عليها قرارات تتمخض عنها نتائج تتعكس سلباً على تسيير المؤسسة الاقتصادية، الأمر الذي أدى إلى البحث الجاد عن إيجاد أنظمة بديلة تكون قادرة على التحدي، وبذلك انصب الاهتمام أكثر على ضرورة تطوير إدارة التكلفة، وبالفعل فقد حرصت المؤسسات الاقتصادية على تخفيض تكاليف منتجاتها بما يؤمن بقاءها في السوق التنافسية، وذلك من خلال قيامها بتصميم نظام دقيق لإدارة التكلفة، بل أصبحت الحاجة جد ملحة لتطبيق أدواته بما يحقق من تدفق للمعلومات المناسبة عن التكلفة، لأن تخفيض التكاليف أصبح يمثل مشكلة بالنسبة لجميع المؤسسات، حيث أن هناك مؤسسات لا تستطيع تحقيق التوازن بين ما يرغبه العملاء وتخفيض التكاليف للوصول إلى أقل سعر ممكن للمنتج، ولحل هذه المشكلة ومن أجل ضمان الاستمرارية فإنه لا بدّ من تبني الأنظمة الحديثة التي تضمن تدفق دائم للمعلومات في هذا المجال.

تمثل إدارة التكاليف مجموعة الأدوات التي تستخدم لدعم العملية الإدارية للمؤسسة الاقتصادية عند تخطيط ورقابة التكاليف من خلال تتبعها والتحكم فيها على مدار دورة حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول بالتكلفة إلى حدها الأدنى، مع التركيز أيضاً على تحليل

عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة بهدف تقديم منتجات أو خدمات بمواصفات وخصائص تلبي احتياجات العملاء، وتعكس لهم قيمة من وجهة نظرهم بهدف تحسين الوضع الإستراتيجي للمؤسسة وإيجاد ميزة تنافسية متواصلة.

ومن بين الأنظمة التي تتدرج ضمن نطاق الإدارة الحديثة للتكاليف نجد: **التكلفة المستهدفة**، **نظام التكلفة على أساس الأنشطة**، **إدارة الجودة الشاملة وغيرها ...**، و التي تسعى المؤسسات الاقتصادية من خلالها إلى إدارة التكاليف وتخفيضها بما يحقق لها ميزة الريادة في التكلفة.

يُعد نظام التكلفة المستهدفة من أهم الأنظمة الحديثة للتكاليف و الذي أُستحدث في سنوات الستينات من القرن الماضي، حيث يعتبر برنامجاً كاملاً يتضمن العناصر الإستراتيجية منها: الجودة، التكلفة والوقت، فهو نظام يدير التكاليف قبل حدوثها وتحميلها مع التركيز على السوق، العميل، المنافسة ومبلغ الربح المرغوب فيه، أي أنه يركز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة في تحقيق رغبات واحتياجات العميل، مواصفات وخصائص المنتج ولمكانات وظروف المنافسين، فهو النظام الذي يعبر عن التكاليف المسموح بها والمعتمد في تحديدها على متغيرات وعوامل السوق، مما يسمح للمؤسسة من تحقيق الربح المستهدف وتحسين مركزها التنافسي.

فالتكلفة المستهدفة تضعها المؤسسة قبل البدء في عملية الإنتاج أي في المرحلة القبلية لدورة حياة المنتج المتمثلة في تطوير وتصميم المنتج الحالي أو الجديد. وعلى عكس الأنظمة التقليدية للتكاليف التي تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب فإن نظام التكلفة المستهدفة يقوم بتحديد سعر السوق أولاً، ثم تحديد هامش الربح المخطط تحقيقه للوصول إلى التكلفة المسموح بها (المستهدفة) من خلال الفرق بين سعر السوق والربح المخطط، وعلى هذا الأساس يتم إجراء الاختبارات والتصميمات على المنتج من أجل الوصول إلى التكلفة المسموح بها.

إنّ التكلفة المستهدفة هي عملية ضبط و تحديد إجمالي تكاليف المذُتَج الذي تسعى المؤسسة من وراء إنتاجه إلى تحقيق الربح المرغوب عند السعر المتوقع مستقبلاً .
وبذلك تعتبر أداة هامة في تحقيق تنافسية المؤسسة عن طريق الريادة التكاليفية وتحقيق المركز التنافسي للتكاليف.

إنّ غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ما زالت تخشى الولوج إلى عالم التصنيع الحديث لأسباب تتعلق بعدم قدرتها على التحكم في الأسواق وقرارات التسعير نتيجة عدم القدرة على التحكم في أدوات مراقبة التسيير الحديثة ، بل هناك مؤسسات تفتقد حتى أدوات الإدارة التقليدية للتكاليف ناهيك عن الأدوات الحديثة، بالرغم من أن هذه الأخيرة بات استعمالها ضرورياً لدخول هذا العالم.

إنّ بيئة التصنيع الحديثة تفرض على المؤسسات الاقتصادية توظيف العديد من أنظمة الإدارة الحديثة للتكاليف والتي بواسطتها يصبح بإمكانها إدارة التكاليف وتخفيضها وصولاً إلى الريادة في التكلفة وبالتالي تعزيز التنافسية.

إشكالية البحث:

مما سبق يمكن صياغة الإشكالية التي يعالجها هذا البحث في الآتي:

- هل يساهم تبني أنظمة الإدارة الحديثة للتكاليف في تخفيض التكلفة و تعزيز تنافسية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

للإجابة على هذه الإشكالية يمكن الاستعانة بالأسئلة الفرعية التالية :

- ما هي مبررات التوجه نحو تطبيق الإدارة الحديثة للتكاليف ؟

- هل تتوفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الإمكانيات اللازمة لتطبيق الأنظمة الحديثة لإدارة للتكاليف ؟

- ما هي الصعوبات التي تعيق تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

فرضيات البحث:

للإجابة على الأسئلة المطروحة وتحقيق أهداف البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية :

الفرضية الرئيسة الأولى:

أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تمكّنها من مسايرة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة.

ولاختبار صحة هذه الفرضية من عدمها يمكن تجزئتها إلى الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

1- أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تمكّن من تحقيق أهداف خفض التكلفة.

2- أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا توفر الإجراءات اللازمة لتعزيز التنافسية.

الفرضية الرئيسة الثانية:

المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا يمكنها تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

ولاختبار صحة هذه الفرضية من عدمها يمكن تجزئتها إلى الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

1- لا توجد إمكانيات لدى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

2- توجد معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

أهمية البحث وأهدافه:

باعتبار أن الدخول إلى عالم المنافسة أصبح أمراً حتمياً، و حتى تضمن المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية لنفسها البقاء والاستمرارية في هذا العالم أصبح من الضروري عليها تطبيق أنظمة الإدارة الحديثة.

ومن هنا فإن أهمية البحث تظهر من خلال دراسة أنظمة التكاليف مع التركيز أكثر على نظام التكلفة المستهدفة، هذا الأخير الذي يهتم بالعمل وبإشباع رغباته وذلك بتقديم منتجات ذات جودة عالية وأسعار مناسبة، إذ يقوم هذا النظام بالدور المنوط به من خلال التعاون مع أنظمة حديثة أخرى كهندسة القيمة، التطوير المستمر وإدارة الجودة الشاملة وغيرها والتي تشكل دورة مستمرة ومنظمة في حياة المؤسسة.

كما تظهر أهمية البحث كذلك من خلال التحسيس بضرورة مواكبة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لكل ما هو جديد في عالم الإدارة حتى تتمكن من التأقلم مع بيئة الأعمال الحديثة المتسارعة و المتميزة بالتعقيد وشدة المنافسة.

و على هذا الأساس فإن بحثنا هذا يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- دراسة البيئة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.
- دراسة إدارة التكلفة وتطوراتها.
- دراسة الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة وإبراز أهمية كل نظام منها، والتركيز أكثر على نظام التكلفة المستهدفة وما يمكن أن تحققه المؤسسة الاقتصادية من مزايا تنافسية من خلال التطبيق الفعلي لهذا النظام.

حدود البحث:

عند تناولنا للأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف، ونظراً لتعددنا فقد ركزت الدراسة بنوع من التفصيل على نظام التكلفة المستهدفة باعتباره أحد أهم هذه الأنظمة، وإبراز مدى توفر المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على الإمكانيات اللازمة لتطبيقه وتحليل الصعوبات التي قد تحول دون ذلك، أما الأنظمة الأخرى فقد تم تناولها بالقدر الذي يخدم البحث فقط.

للبحث حدود مكانية وحدود زمنية، فبالنسبة للحدود المكانية فإن البحث يقتصر على المؤسسات الاقتصادية الواقعة بولاية سعيدة، وأما بخصوص الحدود الزمنية فإن الدراسة قد امتدت من شهر مارس 2016 إلى غاية شهر ديسمبر من السنة ذاتها.

منهج البحث:

قصد تحليل إشكالية البحث والإجابة عن التساؤلات المطروحة، ولإحاطة بجوانب الموضوع وأبعاده واختبار فرضياته اعتمدنا في الجانب النظري من الدراسة على المنهج الوصفي باعتباره المنهج الملائم لتقرير الحقائق وعرض الجوانب النظرية للموضوع مع إخضاعه للدراسة الدقيقة وتحليل أبعاده، حيث تم الاعتماد على الكتب والدوريات العربية والأجنبية المتخصصة والدراسات السابقة المنشورة، في حين تم التركيز في الجانب التطبيقي منها على منهج دراسة الحالة من خلال القيام بعملية اتصال بالمؤسسات الاقتصادية المتواجدة بولاية سعيدة وأخذ المعلومات المطلوبة عن طريق الاستبيان خلال فترة الدراسة باعتماد برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الطبعة 21 (Statistical Package for Social Science)SPSS V21 من أجل تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وقد انتهت الدراسة بتقديم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات.

الدراسات السابقة :

يعتبر موضوع الإدارة الحديثة للتكاليف من المواضيع الحديثة والمهمة في مجال إدارة التكاليف التي لقيت اهتماماً بالغاً في الدراسات الاقتصادية، ومن أبرز الدراسات التي بين أيدنا ولها جانب كبير من المعالجة للموضوع الذي نحن بصدد دراسته نذكر منها:

1- حمدي شحده محمود زعرب (2013) " مدخل متكامل لإدارة التكلفة لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين (دراسة ميدانية)"، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مدى تطبيق شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية يؤدي دوراً رئيساً، حيث يساعد على القيام بالعمليات الإدارية، و يعمل بشكل مستقل ومتوازن في ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل بالأهداف قصيرة الأجل، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن الشركات محل الدراسة تقوم بشكل مبسط ودون إتباع خطوات

منهجية ومنظمة لإتباع الأدوات الإستراتيجية لإدارة التكلفة، وقد أوصت الدراسة بضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة القائم على خطوات منهجية واضحة بين الشركات محل الدراسة حتى يمكنها مواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال المعاصرة.

2- حسني عابدين محمد عابدين (2015) " مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة(دراسة ميدانية)"،هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة (فلسطين) والمعوقات التي تحول دون تطبيقه، وقد خلصت الدراسة في نتائجها إلى أنّ المؤسسات محل الدراسة تطبق مدخل التكلفة المستهدفة إلى جانب تطبيقها لأساليب أخرى لتخفيض التكلفة بما لا يؤثر على الجودة، ويؤدي ذلك إلى تطوير المنتجات ودعم القدرة التنافسية، كما بيّنت النتائج كذلك تسجيل جملة من المعوقات التي تحد من تطبيق هذا المدخل منها الظروف السياسية والاقتصادية السائدة وقلة المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

3- حيدر شاكر نوري (2014) "تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية"، تناولت الدراسة المفاهيم الأساسية لإدارة الكلفة الإستراتيجية، وأهم تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية كنظام التكلفة على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد، إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن وغيرها، وقد توصلت إلى مجموعة من الاستنتاجات مفادها أنّ استخدام تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية لا يؤدي إلى تحقيق وفورات في الكلفة فقط ، وإنما يمتد أثرها إلى تحقيق الجودة ، رضا الزبائن، الإبداع والتعلم.

4- ذوايدي مهدي (2009) "مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي"، تناولت هذه الدراسة مدخل التكلفة المستهدفة ودوره في خفض التكلفة ومن ثم تحقيق الريادة التكاليفية و المركز التنافسي للتكاليف، وقد توصلت

الدراسة في نتائجها إلى بيان أن التكلفة المستهدفة تعتبر أداة هامة بما توفره من معلومات للإدارة الإستراتيجية من أجل الوصول إلى خفض التكلفة وتحقيق المزايا التنافسية.

5- صالح عبد الرحمن محمود و محمود عبد الفتاح رزق (2005) "مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد" تناول البحث مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد ، وقد توصل إلى أن هناك اتفاقاً بين آراء المسؤولين بالشركات محل الدراسة على المتطلبات التي تدعم المركز التنافسي للشركة و الدور الحكومي الذي يمكن أن يدعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها وكذا الطرق التي يمكن أن تدعم القدرة التنافسية للشركة، وأثر المنافسة على محاسبة التكاليف.

6- شوقي السيد فوده (2007) " إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال سلسلة القيمة" هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال سلسلة القيمة في الشركات الصناعية ببيئة التصنيع الحديثة في مصر، وقد بينت نتائج الدراسة أن التحليل الإستراتيجي للشركة يساعد على حسن توظيف الموارد بطريقة مثالية، ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال تحليل سلسلة القيمة، كما بينت أن هناك صعوبة في تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة نظراً لعدم توفر الكفاءات الفنية و الإدارية اللازمة لتطبيق هذا النظام .

7- أحمد محمد العفيري (2010) " مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية محلياً وإقليمياً والتي طرحت رؤى عديدة لمحاولة إيجاد مخرج مناسب لتطبيق الأساليب المحاسبية المناسبة في ظل إدارة الجودة الشاملة، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها : أن الجودة أقوى العوامل

الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل إستراتيجيات المنافسة التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء.

8-Borgernas.H & Fridh .G (2003) " the use of the target costing in swedish manufacturing firms."

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية السويدية، وما هو المستوى الذي تطبق فيه بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى أن 16,50% من المؤسسات تستخدم التكلفة المستهدفة من أصل 81 مؤسسة التي أجريت عليها الدراسة، وأن أحد أهم أسباب عدم تطبيق هذا النظام يرجع إلى تخوف المؤسسات من تبني أساليب جديدة تختلف عن الأساليب التقليدية.

9-Kocsoy ,M.GURDAL ,K&karsbayir,ME(2008)"Target Costing in turkish manufacturing enterprises."

هدفت الدراسة إلى كيفية استفادة مؤسسات التصنيع المدرجة في غرفة التجارة باسطنبول (تركيا) والحاصلة على شهادة الإيزو (ISO) من التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية، ومن أهم هذه الأساليب مدخل التكلفة المستهدفة، خاصة في ظل التطورات السريعة في التكنولوجيا والتغير في توقعات العملاء، وزيادة قوة المنافسة العالمية بين المؤسسات والسعي نحو تخفيض تكلفة المنتج والجودة العالية ، وبيّنت نتائج الدراسة أنه على المؤسسات إتباع إستراتيجيات تنافسية متوازنة، وإعطاء أهمية أكبر لتحديد توقعات العملاء قبل تصميم المنتج، خاصة وأن غالبية المؤسسات تعمل في ظل سوق تنافسية.

الدراسة الحالية:

لقد تناولت الدراسات السابقة مداخل الإدارة الحديثة للتكاليف، وبيان أهميتها في تعزيز التنافسية، وكذا العوامل المؤثرة على تطبيقها، وبالرغم من الجوانب المختلفة التي تناولتها الدراسات السابقة، تأتي هذه الدراسة في محاولة التعرف على مدى قدرة أنظمة التكاليف لمطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - التي تعمل في ظل ظروف بيئية اقتصادية مختلفة عن تلك التي أجريت عليها الدراسات السابقة - على مسايرة التطورات

الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة (تخفيض التكلفة وتعزيز التنافسية)، وكذا التعرف على مدى توفر هذه المؤسسات على الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى المعوقات التي تحول دون ذلك، وقد تم الاستفادة من تلك الدراسات في تصميم الاستبيان الذي اعتمد عليه كأداة أساسية لجمع المعلومات.

تقسيمات البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة أعلاه، واختبار فرضيات الدراسة تم تناول الموضوع في خمسة فصول، حيث خُصص الفصل الأول لدراسة البيئة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية وتدرج ضمنه أربعة مباحث تناولت تحليل بيئة المؤسسة الاقتصادية، تحليل المنافسة والتنافسية وكذا الميزة التنافسية، أما الفصل الثاني فتناول بالدراسة نظام التكاليف وتطوراتها والذي احتوى على أربعة مباحث تناولت مفهوم التكلفة وتصنيفاتها ودراسة إدارة نظام التكاليف وتطوراتها وكذا التحليل التقليدي للتكاليف ومبررات التحول عنه، أما بالنسبة للفصل الثالث فقد خُصص لدراسة التحليل الإستراتيجي للتكاليف وقد احتوى هو الآخر على أربعة مباحث تناولت دراسة مفهوم الإدارة الإستراتيجية، أهدافها وكذا طرق التحليل الإستراتيجي بالإضافة إلى دراسة الأنظمة الحديثة للتكاليف، وأما الفصل الرابع فُخصص لدراسة نظام التكلفة المستهدفة لدعم التنافسية الذي تضمن أربعة مباحث تناولت دراسة مفهوم نظام التكلفة المستهدفة وتطوراتها، مبادئه وأهدافه وكذا دراسة العلاقة التكاملية بينه وبين الأنظمة الأخرى إضافة إلى دوره في تعزيز التنافسية، وأما الفصل الخامس فقد تناول الدراسة الميدانية حاولنا فيه إسقاط ما تم في الدراسة النظرية على واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث أجريت الدراسة على المؤسسات الاقتصادية المتواجدة بولاية سعيدة، وقد احتوى الفصل على أربعة مباحث تناولت الإجراءات المنهجية للدراسة، عرض مجتمع الدراسة وأداة الدراسة، وكذا تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها والخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات، كما أن لكل فصل تمهيداً وخلصاً.

الفصل الأول

تمهيد:

لقد برزت التنافسية كحقيقة أساسية تحدد نجاح أو فشل المؤسسة، ومن هنا أصبحت هذه الأخيرة مجبرة على التحليل المحكم لبيئتها الداخلية والخارجية قصد احتلال موقع تنافسي مناسب في السوق، يؤهلها من أجل التفوق على منافسيها ضمن القطاع الذي تنشط فيه، حيث يستدعي التفوق على المنافسين اعتماد ميزة تنافسية حقيقية تمكنها من تحسين موقعها في الأسواق وتؤمن بقاءها ضمن جماعة المنافسين.

من هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: تحليل بيئة المؤسسة الاقتصادية

- المبحث الثاني: المنافسة

- المبحث الثالث: التنافسية

- المبحث الرابع: الميزة التنافسية

المبحث الأول: تحليل بيئة المؤسسة الاقتصادية:

تنشط المؤسسة الاقتصادية في بيئة متنوعة ومعقدة يصعب التحكم فيها، لذلك عليها تشخيصها ومتابعة متغيراتها باستمرار من خلال جمع المعلومات عن تلك التغيرات التي تحدث فيها و مدى تأثيرها عليها، فنجاح المؤسسة واستمراريتها يتوقف على مدى إمكانية تكيفها مع تحولات بيئتها التنافسية، ذلك أن البيئة التنافسية تمارس ضغوطاً مستمرة على المؤسسة، فتدفعها للبحث عن اكتساب ميزة أو مزايا تنافسية، تؤهلها لضمان استمرارية نشاطها من جهة، والتفوق على منافسيها من جهة ثانية، وينجم ذلك عن عمليتي الجذب والدفع بين الثنائية (بيئة/ ميزة)، باعتبار أن البيئة تدفع إلى إنشاء الميزة، و تضيف هذه الأخيرة بدورها عناصر جديدة للبيئة تزيد من تعقيدها وترفع من شدة قواها التنافسية.

1- مفهوم بيئة المؤسسة:

هناك تعريف متعددة لبيئة المؤسسة نذكر منها:

بيئة المؤسسة هي: كل المتغيرات و العوامل والقيود والظروف التي تواجه المؤسسة وتؤثر على سلوكها، سواء كانت عوامل تدخل ضمن بيئتها الداخلية أو متغيرات خارجية¹.
 بيئة المؤسسة هي: مجموعة المتغيرات أو القيود أو المواقف أو الظروف التي هي بمنأى عن رقابة المنظمة، وبالتالي يجب على الإدارة أن توجه جهودها لإدارة البيئة والمنشأة معاً².
 البيئة أو المحيط الذي تعمل به المؤسسة ينطوي على ثلاث مجموعات من المتغيرات: المجموعة الأولى تضم متغيرات على المستوى الوطني مثل العوامل الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، أما المجموعة الثانية فهي متغيرات تشغيلية خاصة بكل مؤسسة، وهي ترتبط بالمتعاملين معها، مثل الهيئات والتنظيمات الحكومية الإدارية ومؤسسات التوزيع، أما

¹ - عبد السلام أبو فحف " التسويق : وجهة نظر معاصرة " مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، بيروت، بدون سنة نشر، ص68.

² - عبد الغفار حنفي ورسمية قرياقص " أساسيات الإدارة وبيئة الأعمال " مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص151.

المجموعة الثالثة فتضم المتغيرات المتعلقة بمحيط المؤسسة الداخلي مثل العمال والمديرين وغيرهم.¹

فالبينة في مجال الأعمال تتمثل في مختلف الظروف، والعوامل التي تؤثر وتتفاعل مع مسيرة حياة المؤسسة، فهي كل ما يؤثر على المؤسسة و لا يمكنها التحكم فيه.²

2- مفهوم التحليل البيئي للمؤسسة:

تتم معرفة التحليل البيئي من خلال التشخيص الإستراتيجي، قصد الاستفادة من نقاط القوة واستغلال الفرص، وتنمية وتصحيح نقاط الضعف وتجنب التهديدات أو التكيف معها إذ أنّ عمليتي التحليل والتشخيص مرتبطتان ببعضها البعض، حيث لا يمكن القيام بتحليل وضعية ما دون تشخيصها ، كما أنه لا معنى لتشخيص وضعية ما دون تحليلها³.
و التشخيص هو: عملية تحديد عناصر البيئة الداخلية للمؤسسة، وتحليل خصائصها وكشف ما بها من نقاط قوة ونقاط ضعف، وكذا تحديد عناصر البيئة الخارجية للمؤسسة وتحليل خصائصها واتجاهاتها وتقييم ما بها من فرص وتهديدات، وتستخدمه الإدارة كأداة لتحليل الأداء من خلال مجموعة من الإجراءات⁴.

فالتشخيص إذن هو عملية تخمين لأهمية المعلومات التي يتم التوصل إليها من خلال التحليل البيئي، وتتأثر هذه العملية بعاملين أساسيين يتمثل الأول منهما في خصائص الإستراتيجيين والتي تشمل الخبرة، الطموح العالي، طريقة إدراك البيئة ، الحالة النفسية و وقت التشخيص ، أما الثاني فيتمثل في طبيعة عمل الإستراتيجيين وتشمل ضغوط الوقت والتوتر

¹ - ناصر دادي عدون " المؤسسة الاقتصادية: موقعها في الاقتصاد، وظائفها وتسييرها " دار المحمدية العامة، الجزائر بدون سنة، ص114.

² - معارف محمد، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية - حالة المؤسسات الجزائرية - دراسة قطاع التأمين سعيدة - رسالة دكتوراه، جامعة أوبكر بلقاند تلمسان، 2010-2011، ص18.

³ - بقة الشريف و محلب فايزة " تأثير التحليل البيئي كآلية من آليات اليقظة الإستراتيجية في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية برج بوعريج وسطيف - " المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد الثاني ، جوان 2015، ص 134.

⁴ - المرجع نفسه، ص 135.

موارد المؤسسة ، أهمية اتخاذ القرارات والوقت الكافي له، وكذلك انشغال المديرين بأعمال أخرى¹.

أما التحليل البيئي فيشير إلى العملية التي يطور من خلالها أصحاب القرار فهمهم للبيئات التنظيمية، والتي تؤثر على الأداء التنظيمي حاضراً ومستقبلاً، فهو يساعد إدارة المؤسسة في تكوين نظام إنذار مبكر وذلك لتهيئة الاستعدادات اللازمة قبل ظهور التهديد المحتمل بوقت مناسب، وبعد ذلك القيام بوضع الإستراتيجيات القادرة على مواجهة التهديدات والتقليل من أثارها السلبية².

وعند القيام بعملية التحليل البيئي يتعين على الإستراتيجيين الاهتمام بما يلي³:

- تحديد المتغيرات الأكثر أهمية وسبب أهميتها.
- التنبؤ بالتغيرات التي ستطرأ عليها.
- توحيد التنبؤات.
- الصدق والواقعية في تقييم نقاط قوة و ضعف المنافس وكذلك الحال بالنسبة للمؤسسة.
- مما سبق يمكن القول بأن التحليل الإستراتيجي في مجال تسيير المؤسسات، هو تشخيص (إجراءات فحص للمؤسسة) عن طريق الدراسة التفصيلية للمعلومات لفهم مدلولاتها، ومحاولة تفسير الأسباب والنتائج ، مما يساعد على اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف للمؤسسة وكذا الفرص والتهديدات المحيطة بها.

¹ - محمود علي الروسان " العلاقة بين الميزة التنافسية والتحليل البيئي ، دراسة تطبيقية في القطاع المصرفي الأردني" مجلة الإدارة والاقتصاد العدد 63، 2007، 145.

² - المرجع نفسه، ص 145-146.

³ - المرجع نفسه، ص 145.

3- أنواع بيئة المؤسسة:

هناك أنواع عديدة لبيئة المؤسسة منها: الخارجية والداخلية، الكلية والجزئية، العامة والخاصة.

3-1- البيئة الخارجية :

و هي كل ما يحيط بالمؤسسة من عوامل لها تأثير مباشر و غير مباشر على نشاطها،إنها العوامل و المتغيرات التي تقع خارج حدود المؤسسة و لها تأثير كلي أو جزئي و لا تخضع لسيطرة المؤسسة.

و يمكن تقسيم البيئة الخارجية إلى بيئة خارجية عامة و بيئة خارجية خاصة (البيئة الصناعية)، بيئة كلية وبيئة جزئية.

3-1-1- البيئة الخارجية العامة (البيئة الكلية): تضم العناصر التي تقع خارج المؤسسة

وليس لها علاقة بالنشاط التي تنتمي إليه المؤسسة، حيث تتمثل هذه العناصر في ¹:

- **العنصر السياسي والقانوني:** يتمثل في القوانين والتشريعات الحكومية التي تحدد علاقات المؤسسات بالدولة، ومن أهم العناصر المشكّلة للبيئة السياسية والقانونية ما يلي:

-الضرائب والرسوم - العلاقات الدولية - القرارات السياسية - الاستقرار السياسي - التحالفات الاقتصادية والعسكرية - تحديد الأسعار - قوانين حماية البيئة - قوانين حماية المستهلك المواصفات القياسية للجودة - قوانين العمالة المحلية والأجنبية...

- **العنصر الاقتصادي:** يتمثل في مجموعة القوى الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة، أي هو الوضع الاقتصادي العام السائد ومؤشراته المختلفة التي قد تتأثر بها المؤسسات على المستويين المحلي والعالمي، ومن بين أهم هذه العوامل: المداخل - الطلب - ندرة الموارد الميل للإنفاق - الميل للادخار - معدل التضخم - إمكانية الاقتراض - السياسات الاقتصادية والمالية...

¹- نادية العارف " الإدارة الإستراتيجية، إدارة الألفية الثالثة " الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص81.

- **العنصر الاجتماعي والثقافي:** ويتعلق بالقيم الاجتماعية السائدة والعادات والتقاليد والتصرفات التي تحكم سلوك الأفراد والمجموعات، أي هو مجموعة العوامل والمتغيرات التي تؤثر بدرجة ملموسة على طلب منتجات المؤسسة، وكذا على القيم والقواعد و ممارسات العاملين داخل المؤسسة.

- **عنصر التكنولوجيا:** ويتمثل في الظروف العامة لتطوير التكنولوجيا وتوافرها لدى المؤسسات، إضافة إلى تطور مجالات المعرفة والعلم من خلال دعم أنظمة المعلومات و وظيفة البحث والتطوير في المؤسسة.

- **العنصر الإيكولوجي:** وهو الاهتمام بالعلاقات بين الكائنات الحية والمحيط، مراقبة الضجيج و التلوث الصناعي ورقابته (الدخان المنبعث و النفايات ...)¹.

3-1-2- البيئة الخارجية الخاصة (البيئة الصناعية) أو البيئة الجزئية: وهي مجموعة العوامل والمتغيرات التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بطبيعة نشاط المؤسسة ولها علاقة مباشرة بها وتؤثر بشكل مباشر على أنشطتها وإستراتيجيتها، ويمكن للمؤسسة رقابتها نسبياً و التأثير فيها، وتتمثل هذه العوامل في قوى التنافس التي قدمها بورتر (M.Porter)، حيث : يرى بأن المؤسسات لا تواجه بعضها البعض ضمن القطاع الذي تنشط ضمنه فحسب، بل يتعداه إلى عناصر أخرى والتي تساهم في التأثير على مردودية القطاع سلباً أو إيجاباً، وهذه العناصر تسمى بقوى التنافس الخمس، و تتمثل فيما يلي:²

*- شدة المنافسة : تزداد حدة المنافسة إذا كان هناك حجم تنافسي مكافئ ، وتنخفض حدتها في حالة وجود قائد واضح للقطاع، و تأخذ المزاحمة بين المنافسين الناشطين في القطاع أشكالاً من المناورات للحيازة على موقع متميز في السوق، وتتمثل محددات المنافسة

¹ - بن حبيب عبد الرزاق " اقتصاد وتسيير المؤسسة " ديوان المطبوعات الجامعية ، 2000،ص 39.

² - تجاني وافية " مساهمة برنامج التأهيل في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في إطار الشراكة الأورو-متوسطية حالة المؤسسات الصناعية" أطروحة دكتوراه ، جامعة الحاج لخضر باتنة،2015-2016، ص48.

الحالية في: نمو القطاع - التكلفة الثابتة - تعقد المعلومات - تنوع المنافسين - عوائق الخروج و تكلفة التحول ...

*- دخول المنافسين الجدد: وصول منافسين جدد يؤثر حسب جاذبية القطاع، ويعتمد دخولهم على الوصول إلى قنوات التوزيع ، التكنولوجيا ، الإعانات المالية من طرف الحكومة درجة ولاء العملاء للعلامة، وتتنخفض مخاطر الدخول كلما كانت عوائق الدخول مرتفعة إضافة إلى تمييز المذتج مثل مجال صناعة الأدوية وصناعة الطائرات، حيث أن التمييز في المنتج يتحقق بفضل نفقات بحث وتطوير كبيرة، ومن هنا يصعب دخول منافسين جدد وتتمثل أهم عوائق الدخول في: اقتصاديات الحجم وأثر التجربة - تمييز المنتجات - الحاجة إلى رأس المال - الوصول إلى قنوات التوزيع - السياسات الحكومية - تكلفة التحول بالنسبة للعميل

*- تهديد دخول المنتجات البديلة : المنتجات البديلة هي المنتجات التي تلبى الرغبة نفسها للمستهلك، لذلك من أجل مواجهة المنتجات البديلة لا بد من التغيير التكنولوجي في خصائص المذتج أو التقليل من التكاليف، وتتمثل محددات المنتجات البديلة في: مستوى السعر مقارنة بالمذتج البديل - تكلفة التحول إلى السلع البديلة - ميل العملاء للسلع البديلة...
*- القدرة التفاوضية للعملاء: أي قدرة تأثير العملاء على سعر البيع، شروط البيع ، خدمات ما بعد البيع، وتتمثل محددات القدرة التفاوضية للعملاء في: درجة تركيز العملاء - درجة تمييز المنتج والإبداع - الكمية المشتراة - تكلفة التحول - التكامل الأمامي والتكامل الخلفي.

*- القدرة التفاوضية للموردين: وهي قدرة الموردين على فرض شروط السوق، العدد المحدود للموردين، وتتمثل محددات القدرة التفاوضية للموردين في: درجة تركيز الموردين - درجة تمييز المنتج والإبداع - الكمية المشتراة - تكلفة التحول - التكامل الأمامي والتكامل الخلفي الشكل أدناه يوضح القوى الخمس هذه.

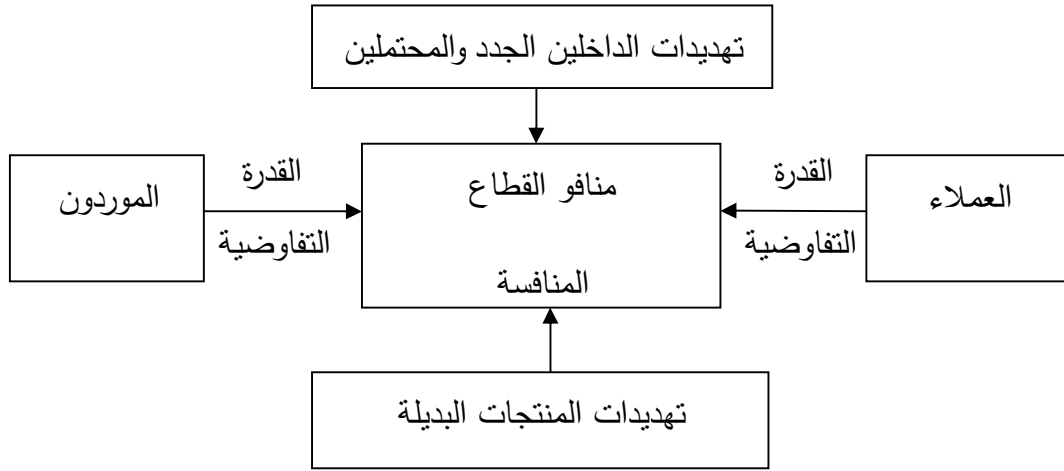
كما تجدر الإشارة إلى أنه يمكن إضافة عنصرين آخرين للعناصر المذكورة سلفاً والتي يمكن أن تؤثر على البيئة الصناعية للمؤسسة على الرغم من أن بورتر (M.Porter) لم

يدرجها ضمن القوى التنافسية - لأن نمودجه يعتمد بدرجة كبيرة على أسواق و صناعة الدول المتقدمة - لذلك قام الاقتصادي أوستن (Austin) بتعديل هذا النموذج حتى يمكن اعتماده في تحليل الصناعة وظروف التنافس في الدول النامية ، وهذان العنصران هما :¹

- تأثير الحكومة باعتبارها قوى كبرى، ففي الدول النامية تؤثر الحكومة على الصناعة وديناميكيته، وبذلك تعتبر الحكومة القوة السادسة التي تضاف إلى نموذج بورتر (M.Porter) فالحكومة لها مكانتها في القوى التنافسية لأي اقتصاد، من خلال قدرتها على تغيير قدرة المؤسسة في تحقيق العوائد والتدخل في المباريات التنافسية، ويكمن التأثير في: القدرة على التشريع ، الحماية، فسح المجال للجمعيات والأطراف ذات المصلحة.²

- العوامل البيئية لما لها من تأثير على هيكل الصناعة والديناميكيات المنافسة، فالعوامل أو المتغيرات الاقتصادية، السياسية، الثقافية والديمغرافية تؤثر على القوى الخمس في نموذج بورتر (M.Porter).³

الشكل رقم(01): يوضح القوى الخمس لبورتر (M.Porter)



المصدر : تجاني وافية، مرجع سبق ذكره،ص49.

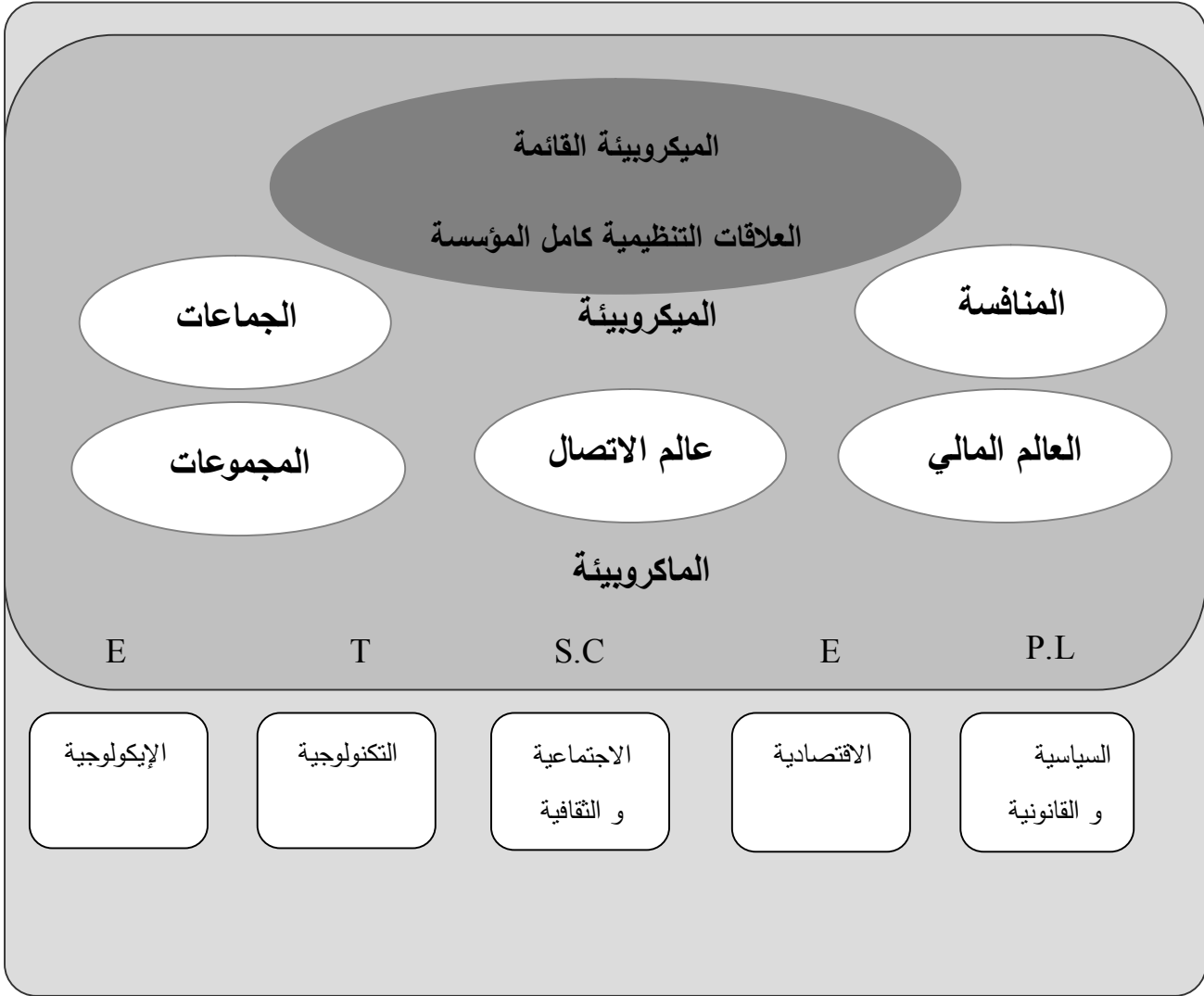
¹ - سحنون جمال الدين وحمدى معمر " تحليل التنافسية على مستوى القطاع الصناعي " مدخلة ضمن الملتقى الدولي الرابع حول : المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، جامعة شلف ، 08 و 09/11/2010،ص12.

² - بقة الشريف و محلب فايزة، مرجع سبق ذكره،ص138.

³ - صلواتشي هشام سفيان و بودلة يوسف" تحليل القوى التنافسية بالمؤسسة وعلاقتها بالتقسيم الإستراتيجي وتقسيم السوق " مداخلة ضمن الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، جامعة شلف ، 08 و 09/11/2010،ص11.

ويمكن تلخيص مكونات البيئة الخارجية في الشكل التالي:

الشكل رقم (02) : مكونات البيئة الخارجية



المصدر: بن حبيب عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 35

3-1-3- أهمية تحليل البيئة الخارجية: تحظى عملية التحليل البيئي بأهمية بالغة عند تقييم المؤسسة، لأن نجاح هذه الأخيرة يتوقف إلى حد كبير على مدى دراسة و تحليل عوامل البيئة المؤثرة، والاستفادة من اتجاهات هذه العوامل وبدرجة تأثير كل منها.

والمقصود بتقييم البيئة الخارجية هو: رصد ما يحدث من تغيرات إيجابية أي فرص يمكن استغلالها لصالح المؤسسة، ورصد التغيرات السلبية، أي تهديدات المؤسسة للعمل على تجنبها أو التقليل من أثارها.¹

إنّ عملية دراسة وتقييم عوامل البيئة الخارجية للمؤسسة تمكن من تحقيق ما يلي:²

- توفير المعلومات: تسعى الإدارة الإستراتيجية إلى توفير المعلومات قصد تحليلها والتأكد من صحتها، وعلى ضوء هذه المعلومات تستطيع الإدارة التحكم في عدة أنشطة وتوجيهها حسب تلك المعلومات.

- صياغة الأهداف: إنّ عملية صياغة الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها تخضع لدراسة عناصر البيئة الخارجية، حيث تساعد على وضعها أو تعديلها حسب نتائج تلك الدراسات هذا إلى جانب دورها في وضع الأهداف التشغيلية لمختلف الإدارات والوظائف، فعلى سبيل المثال التعرف على الأنواع المختلفة من العملاء وفهم أهم الفروق بين الأنواع وخصائص كل نوع يساعد في وضع الإستراتيجية التسويقية التي تمكن من إشباع احتياجات كل نوع وتحقيق أهداف المؤسسة.

- صياغة إستراتيجية الموارد: إنّ فهم المتغيرات المختلفة للبيئة يساعد في تبيان وكيفية الاستفادة من الموارد المتاحة (مواد أولية، رأسمال، تكنولوجيا...).

- النطاق والمجال المتاح أمام المؤسسة: تساهم دراسات البيئة في تحديد نطاق السوق المرتقب ومجال المعاملات أمامها (طرق ومنافذ التوزيع، أساليب وشروط الدفع، تحديد أسطر وخصائص المنتجات المسموح بها، القيود المفروضة من قبل الجهات القانونية والتشريعية ...).

- تساهم دراسات البيئة في تحديد سمات المجتمع والجمهور الذي تتعامل معه، وذلك من خلال القيم السائدة، كما تساهم تلك الدراسات في بيان أنماط السلوك الإنتاجي والاستهلاكي

¹-محمد أحمد عوض " الإدارة الإستراتيجية : الأصول و الأسس العلمية " الدار الجامعية ، الإسكندرية،2000، ص96.

²- داودي الطيب " أثر تحليل البيئة الخارجية والداخلية في صياغة الإستراتيجية " مجلة الباحث ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، العدد الخامس 2007، ص41.

للأفراد و المجتمعات، مما يسمح بتحديد خصائص المنتجات وأسعارها وتوقيت إنتاجها و تسويقها.

- تساعد دراسة البيئة في صياغة رسالة المؤسسة ومجال عملها.
- كما تمكّن من تبيان الفرص التي يمكن اقتناصها والمخاطر والمعوقات التي يجب تجنبها.

3-2- البيئة الداخلية:

تمثل البيئة الداخلية مجموعة العوامل والمكونات و المتغيرات المادية والتنظيمية ذات الصلة الوثيقة بالحدود الداخلية للمؤسسة، فهي تمثل المستوى التنظيمي الداخلي المرتبط بشكل محدود و دقيق بالتطبيقات الإدارية و التنظيمية لمنظمات الأعمال¹.

كما أنها تعتبر الإطار الذي تتحرك فيه المؤسسة و تتعامل معه لتحقيق أهدافها، و هي تتضمن العناصر الداخلية للمؤسسة و التي تنفرد بها دون غيرها من المؤسسات².

كما تُعرف أيضا على أنها: مجموعة العوامل والمتغيرات التي يمكن للمؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها، من موارد مادية، مالية، وموارد بشرية ومعنوية، والتي يمكن تحويلها إلى أنشطة و أعمال إنتاجية وتسويقية ومالية³.

3-2-1- أهمية تحليل البيئة الداخلية: تهدف دراسة المؤسسة لبيئتها الداخلية في تحليل قدرتها وإمكاناتها الداخلية من خلال تبيان نقاط القوة التي يجب تعزيزها ونقاط الضعف قصد علاجها، وبذلك فإن دراسة البيئة الداخلية للمؤسسة تعد أمراً ضرورياً ، حيث تساعد على⁴:

- تقييم القدرات والإمكانات المادية والبشرية.
- اكتشاف وتحديد نقاط القوة التي تمتلكها وتعزيزها للاستفادة منها، والبحث عن طرق تدعيمها مستقبلاً ، بما يؤدي إلى زيادة قدراتها على استغلال الفرص و مواجهة المخاطر.

¹ - خالد محمد بني حمدان و وائل محمد صبحي إدريس " الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي " دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص74.

² - مصطفى محمود أبو بكر " دليل التفكير الإستراتيجي و إعداد الخطة الإستراتيجية " الدار الجامعية ، الطبعة 2000 ، ص 162.

³ - ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الدين محمد المرسي "الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم ونماذج تطبيقية" الدارالجامعية، الإسكندرية ، 2003، ص246

⁴ - داودي الطيب، مرجع سبق ذكره، ص42.

- بيان نقاط الضعف و مجالات القصور التنظيمية قصد التغلب عليها و الحد من آثارها السلبية.
- ربط التحليل الداخلي (معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف) بالتحليل الخارجي للمؤسسة لتمكينها من اغتنام الفرص، بما يساعد على زيادة فعالية الإستراتيجيات المختارة.
- معرفة مدى كفاءة البناء التنظيمي الخاص بالمؤسسة.
- معرفة مدى قوة العلاقات بين الأفراد وتماسك جماعات العمل والحرص على مؤسستهم.
- معرفة سمعة المؤسسة واسمها التجاري في السوق وكيف ينظر إليها المستهلك.
- مدى توافر الأفراد العاملين بالمؤسسة وقدراتهم ومهاراتهم الفنية.

3-2-2-أدوات تشخيص البيئة الداخلية: بغرض التعرف على الميزة التنافسية للمؤسسة يجب القيام بتحليل مختلف وظائف المؤسسة، والمتمثلة في وظيفة التسويق والتوزيع، البحث والتطوير، الإنتاج والعمليات الموارد البشرية، وذلك من أجل تحديد نقاط القوة (التي تتمثل في الموارد الداخلية للمؤسسة والتي منها المهارات والخبرات والموارد البشرية، المادية والمالية والتي تسمح بتحقيق ميزة تنافسية)، ونقاط الضعف (التي تتمثل في محدودية الموارد والمهارات التي تعيق الأداء) في المؤسسة، حيث أن نجاح كل وظيفة من هذه الوظائف يُعدُّ نقطة قوة بالنسبة للمؤسسة، وفشله يُعدُّ بمثابة نقطة ضعف لها، إضافة إلى تحليل الوظائف، هناك عدة أدوات لتشخيص البيئة الداخلية للمؤسسة أبرزها سلسلة القيمة¹.

تعتبر سلسلة القيمة التي قدمها بورتر (M.Porter) من أدوات التشخيص والتقييم للإمكانيات الداخلية للمؤسسة، فقد أدى الاهتمام بموضوع تخفيض التكاليف في الوقت الراهن إلى استحداث أساليب ملائمة لذلك الغرض تحت ضغط المنافسة سعياً لتحقيق التميز، وكان من بين تلك الأساليب أسلوب تحليل سلاسل القيمة لما له من مزايا تتجلى في التمييز بين

¹ - تجاني وافية، مرجع سبق ذكره، ص45.

الأنشطة المضيفة للقيمة لتعزيزها والأنشطة التي لا تضيف قيمة حتى يتم التخلص منها أو التقليل منها¹.*

المبحث الثاني: المنافسة:

1- مفهوم المنافسة:

تعد المنافسة السمة الرئيسة للنظام الاقتصادي المعاصر، إذ أصبحت محل اهتمام الجميع فهي الحافز على بذل المزيد من الجهود في مجال الابتكار والإبداع في الميدان الاقتصادي لتحقيق التفوق والتميز.

لقد تعدد التعاريف حول المفهوم، حيث يرى (جوزيف شومبتر) المنافسة بأنها: تلك الوضعية القائمة على أساس الفعل ورد الفعل بين المؤسسات².

ويعرفها (فريد النجار) على أنها: تعدد المسوقين وتنافسهم لكسب العميل بالاعتماد على أساليب مختلفة كالأسعار، الجودة، المواصفات، توقيت البيع، أسلوب التوزيع و الخدمة ما بعد البيع وكسب الولاء السلعي وغيرها.³

وتعرف كذلك على أنها: عرض المنتجات ذات الجودة العالية ومقبولة السعر من قبل العملاء.⁴

كما أنها تعني المزاومة بين عدة أشخاص أو قوى لمتابعة الهدف نفسه، وهي على المستوى الوطني تعني مواجهة عدة مؤسسات، حيث تبحث كل واحدة منها عن رفع حصتها في السوق قدر الإمكان.

كما تعني المنافسة طريقة أداء السوق التي تتطلب حداً أدنى من حرية الدخول والخروج أو هي الشروط التي وفقها يتم الإنتاج والتجارة في البلد المعني.

¹ - أقاسم عمر " الإمداد الشامل- مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة- " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010، ص315.

* سيتم لاحقاً الحديث عن سلسلة القيمة.

²-Curtis M. Grimm ,Hun Lee, Ken Smith , **Strategy as an action competitive Dynamics and competitive advantage** (new yook : Oxford University press) ,2006,p :08.

³ - فريد النجار " المنافسة والترويج التطبيقي: آليات الشركات لتحسين المراكز التنافسية " مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية، 2000، ص11

⁴ - معاريف محمد، مرجع سبق ذكره ، ص88.

والمنافسة عكس الاحتكار واحتكار القلة¹.

ويتحدد مفهوم المنافسة من خلال أربعة أبعاد رئيسية هي:²

- المنافسة هي طريقة أداء في السوق.

- المنافسة تواجه مؤسسات تسعى إلى تعظيم قيمتها في نظر الجمهور مقارنة مع القيمة التجارية لأصولها.

- المنافسة تواجه مهارات و كفاءات الجماعات.

- المنافسة تحول نشاط اقتصادي - أين التبادل يجب أن يكون مسالماً - إلى ميدان تنافس أم تتزاحم بواسطة دول متداخلة.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب أن تكون للمنافسة قوانين تنظمها وتضمن السير الحسن لها من خلال توفير الأمن وفرض احترام القوانين المختلفة والالتزام بها من قبل جميع الأطراف المعنية، لأن مبدأ حرية المنافسة يخول للمؤسسة الوسائل التي تراها مناسبة لاستقطاب العملاء، لكن قد تتحول إلى عمل غير مشروع نتيجة لجوء البعض من المؤسسات إلى وسائل تتنافى وعادات التجارة و الشرف المهني ، لذا تتدخل الدول في تنظيم المنافسة بين المؤسسات ومنع السلوك الضار بها ضماناً لاستعمالها في الحدود المشروعة و حماية المستهلكين والاقتصاد المحلي.³

2- أنواع المنافسة:

يوجد نوعان من المنافسة في مجال الأعمال: منافسة مباشرة و أخرى غير مباشرة⁴.

2-1- المنافسة المباشرة:

هي تلك المنافسة التي تحدث بين المؤسسات التي تعمل في قطاع واحد، أي التي

تحدث بين مؤسستين أو أكثر تعمل في الصناعة نفسها و تقدم منتجات بديلة¹.

¹ - تجاني وافية ، مرجع سبق ذكره،ص03.

² - المرجع نفسه، ص04.

³ - تجاني وافية ، مرجع سبق ذكره،ص04.

⁴ - عبد السلام أبو قحف " التنافسية و تغيير قواعد اللعبة " مكتبة ومطبعة الإشعاع، بيروت ، 1997 ، ص 25.

فالمنافسة تختلف من قطاع إلى آخر، حيث تعرف بعض القطاعات منافسة شديدة وأخرى تعرف منافسة محدودة أو ما يسمى باحتكار القلة والبعض الآخر الاحتكار، وذلك حسب عدد المؤسسات المتدخلة في السوق وإمكانات المتدخلين.

2-2- المنافسة غير المباشرة:

تتمثل في الصراع بين المؤسسات القائمة في المجتمع للحصول على الموارد المتاحة في هذا المجتمع، فالمنافسة غير المباشرة تتمثل في تلك الصراعات التي تحدث بين مختلف المؤسسات من أجل الظفر بالموارد المتاحة في البيئة بأحسن جودة وأقل تكلفة ممكنة. ويمكن تصنف المنافسة حسب هيكل السوق إلى ²:

2-3- المنافسة الكاملة (التامة):

ترتكز على افتراض أن كل مؤسسة غير قادرة على تحديد سعر السوق³، و تتميز المنافسة التامة بوجود عدد كبير من المنتجين ينتجون سلعاً متجانسةً لعرضها في السوق وهذا يعني أن خروج أو دخول المنتج إلى السوق لن يؤثر على العرض الكلي مما يستدعي عن ذلك وجود سعر واحد في السوق، أي أن المنتجين لا يستطيعون التأثير على السعر السائد في السوق، و إنما يتحدد هذا السعر عن طريق تفاعل قوى العرض و الطلب⁴. وعليه فمن مميزات المنافسة الكاملة ⁵:

- وجود عدد كبير من المنتجين لسلعة أو خدمة معينة، يمنع سيطرة منتج (بائع) بمفرده على السوق.
- جميع المنتجات متجانسة كسلعة واحدة.
- توافر المعلومات لدى كل العارضين والطلبين (البائعين والمشتريين) عن الأسعار السائدة في السوق.

¹- عبد الغفار حنفي و رسمية قرياقص " أساسيات الإدارة وبيئة الأعمال" مؤسسة شباب الجامعة ، 2000 ، ص 175.

²- طلعت أسعد عبد الحميد " التسويق الفعال " دار الكتب المصرية، القاهرة، 2002، ص73.

³- GAGNON Dominique et autres, "L'entreprise", Gaëtan Morin éditeur, 2^{ème} édition, Paris, 2000.P33-34.

⁴- عمر صخري" مبادئ الاقتصاد الجزئي الوجدوي " ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2001 ص88.

⁵- طارق الحاج " تحليل الاقتصاد الجزئي " دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 1997، ص 327-330.

- حرية تنقل عناصر الإنتاج.

2-4- احتكار القلة:

وهي سيطرة عدد محدود من المؤسسات على قطاع معين، أي أن السوق يسيطر عليها عدد قليل من المنتجين كل منهم له تأثير عليها¹.

2-5- المنافسة الاحتكارية:

يمكن اعتبار سوق أي سلعة على أنه سوق منافسة احتكارية إذا توافر فيه الشرطان الآتيان²:

- كثرة البائعين (أو المنتجين) لتلك السلعة.

- تشابه السلع المنتجة.

2-6- الاحتكار الكامل:

و يتمثل في وجود منتج واحد فقط، إذ تتميز السلعة التي ينتجها المنتج المحتكر بعدم وجود بدائل قريبة لها، مما يمكنه من التحكم في الأسعار، ومع وجود موانع قد تكون قانونية تكنولوجية مالية... الخ، تمنع المنتجين الآخرين من الدخول إلى السوق، كأن يكون المحتكر مسيطراً على مادة خام أساسية كالنفط أو إحدى المواد الأولية الأخرى، أو بسبب تسجيل براءة اختراع أو بحث علمي أو غير ذلك من توفر المؤسسة على ظروف تمكنها دون غيرها من السيطرة في مجال معين³.

¹- توفيق محمد عبد المحسن "بحوث التسويق وتحديات المنافسة الدولية" دار النهضة العربية، بيروت، 2001، ص 153

²- سحنون جمال الدين وحمدى معمر، مرجع سبق ذكره، ص06.

³- أبو القاسم عمر الطبولي وآخرون "أساسيات الاقتصاد" الطبعة 6، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، ليبيا، 1993، ص139-140.

المبحث الثالث: التنافسية

لا يوجد اتفاق بين الباحثين في مجال الاقتصاد وإدارة الأعمال حول مفهوم واحد للتنافسية، وهذا للتباين في وجهات نظر و تجربة الممارسين في الميدان، بالإضافة إلى اختلاف النظرة التي يتم تناول بها الموضوع فيما إن كانت على مستوى الدولة أو القطاع أو المؤسسة ، وفيما يلي عرض لبعض التعاريف وفق كل مستوى.

1- مفهوم التنافسية

1-1- التنافسية على مستوى الدولة:

لقد لقي مفهوم التنافسية على مستوى الدولة اهتماماً من قبل الباحثين أكثر منه على مستوى القطاع أو المؤسسة، ذلك لتداخله مع عدة مفاهيم تخص التنمية الاقتصادية للدول إضافة إلى التغيرات التي عرفت مع الزمن، ففي بداية السبعينات من القرن العشرين ارتبط مفهوم التنافسية بالتجارة الخارجية، وفي فترة الثمانينات ارتبط بسياسة التصنيع، حيث شهدت إنشاء مجلس التنافسية الأمريكي عام 1986 نتيجة العجز الكبير الذي شهده الميزان التجاري للولايات المتحدة الأمريكية، خاصة في تبادلاتها مع اليابان ، وزيادة حجم ديونها الخارجية أما في التسعينيات من القرن ذاته فقد ارتبط بالسياسة التكنولوجية للدول وهي الفترة التي ظهر فيها النظام الاقتصادي الجديد وبروز ظاهرة العولمة وكذا التوجه العام لتطبيق اقتصادات السوق ، وأما في الفترة الحالية فإن تنافسية الدول تشير إلى مدى قدرة الدولة على رفع مستوى معيشة مواطنيها.¹

ومن التعاريف الواردة في هذا الشأن، فحسب مجلس التنافسية الأمريكي فإن تنافسية الدولة: هي استعدادها لإنتاج سلع وخدمات تتعلق بطلب مواطنيها، هذا الاستعداد مبني على أداء الإنتاجية، ويسمح برفع القدرة الشرائية للأجراء، مع احترام قواعد المنافسة الحرة والشريفة وباقي الالتزامات الدولية لهذا البلد.²

¹ - تجاني وافية ، مرجع سبق ذكره، ص05.

² - المرجع نفسه، ص06.

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تعرف التنافسية بأنها: القدرة على إنتاج السلع والخدمات التي تواجه به اختبار المزاخمة الخارجية في الوقت الذي تحافظ فيه في الوقت الذي تحافظ فيه على توسيع الدخل المحلي الحقيقي.¹

وأما المنتدى الاقتصادي العالمي (The World economic forum): فيعتبر اقتصاد دولة ما أنه ذو تنافسية إذا كان يملك القدرة على تحقيق نمو اقتصادي مستدام على المدى المتوسط والطويل.²

كما تعرف كذلك على أنها: " قدرة البلد على زيادة حصصها في الأسواق المحلية والدولية."³ أما بورتر (M. Porter) فقد عرف التنافسية على مستوى الاقتصاد الكلي انطلاقاً من الاقتصاد الجزئي إذ يعتبرها على أنها حصة منتجات بلد معين في السوق العالمي، وأنها تترسخ بعناصر الاقتصاد الجزئي، وتقوم على قدرة المؤسسات في خلق سلع وخدمات ذات قيمة وصنف محدداتها في أربعة عوامل أساسية هي⁴: عوامل الإنتاج، الطلب، العلاقة بين مختلف الصناعات واستراتيجية المؤسسة.

ومن التعاريف الأكثر شيوعاً، التعريف الذي قدمه (Laura D Andrea Tayson) حيث يرى أن التنافسية الدولية هي قدرة البلد على إنتاج السلع والخدمات التي تلبي احتياجات الأسواق العالمية، وتساعد على تحقيق ارتفاع متوسط نصيب الفرد من الدخل الوطني والعمل على استمرارية هذا الارتفاع.⁵

1-2- التنافسية على مستوى القطاع

يمثل القطاع مجموعة المؤسسات التي تنشط في مجال واحد وتكون منتجاتها قابلة

¹ - محمد عدنان وديع " القدرة التنافسية وقياسها " مجلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت ، العدد الرابع والعشرون ، ديسمبر 2003، ص05.

² -Abdallah Alaoui " la compétitivité international : stratégies pour les entreprises françaises" France: Harmattan, 2005,p41.

³ - محمد عدنان وديع، مرجع سبق ذكره، ص05.

⁴ -Michel Porter et autres , **Rapport sur la compétitivité globale** , Word Economic forum ,Economica ,paris 2005 ,p35.

⁵ - تجاني وافية ، مرجع سبق ذكره، ص07.

للإحلال عند ارتفاع الأسعار.

وتعرف التنافسية على مستوى القطاع على أنها : قدرة مؤسسات القطاع على ممارسة أنشطتها بطريقة مربحة ومستمرة في سوق حرة.¹

أو أنها: قدرة مؤسسات قطاع معين في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الاعتماد على الدعم والحماية الحكومية، وبالتالي تميز تلك الدولة في تلك الصناعة.²

1-3- التنافسية على مستوى المؤسسة:

من التعاريف الواردة في هذا الشأن يمكن ذكر ما يلي:

التنافسية هي: القدرة على الصمود أمام المنافسين بغرض تحقيق الأهداف من ربحية، نمو استقرار، ابتكار وتجديد.³

و تعرف أيضا على أنها: القدرة على إنتاج السلع الصحيحة والخدمات بالنوعية الجيدة بالسعر المناسب وفي الوقت المناسب، وهذا لتلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى.⁴

كما يقصد بالتنافسية: الجهود والإجراءات والابتكارات والضغوط وكافة الفعاليات الإدارية والتسويقية والإنتاجية و الابتكارية والتطويرية التي تمارسها المنظمات من أجل الحصول على شريحة أكبر ورقعة أكثر اتساعاً في الأسواق التي تهتم بها.⁵

مما سبق يمكن القول بأن التنافسية سواء كانت على مستوى الدولة أو القطاع أو المؤسسات فإنها تهتم برفاهية الفرد من خلال القدرة على تقديم السلع والخدمات له بجودة

¹ - المرجع نفسه، ص 08.

² - عطية صلاح سلطان " تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة وفقا لمعايير الأداء الإستراتيجي " ملتقى: الإدارة الإستراتيجية ودعم القدرات التنافسية للمؤسسات العربية العامة والخاصة ، جامعة شلف ، 09-10 نوفمبر 2010، ص 305.

³ - فريد النجار " إدارة العمليات الإستراتيجية ، مدخل تكاملي تجريبي " الدار الجامعية بالإسكندرية ، 2006 ، ص 123.

⁴ - مصطفى أحمد حامد رضوان " التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في جهود النمو والتنمية في العالم " الطبعة الأولى الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر 2011، ص 21.

⁵ - الحاج نعاس خديجة و معمر قوادري فضيلة "أثر إدارة التغيير على إستراتيجية المؤسسة الصناعية " ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي : حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة الصناعية خارج قطاع المحروقات للدول العربية، يومي 8 و 9 نوفمبر 2010، جامعة شلف، ص 14.

عالية ويسعر مناسب بشكل مستمر، و من خلال الأداء الجيد و تحقيق الربحية مقارنة بمنافسيها في إطار شروط السوق الحرة، كما أن هناك علاقة تكاملية بين التنافسية على المستويات الثلاثة المذكورة أعلاه (الدولة ، القطاع والمؤسسة) إذ أن إحداها تؤدي إلى الأخرى، فوجود مؤسسات ذات قدرة تنافسية عالية سيظهر على مستوى القطاع وفي النهاية ينعكس على القدرة التنافسية على الصعيد الدولي.

كما أن التنافسية ترتبط بعوامل أساسية تتعلق بالإنتاجية ، الأسعار والجودة ، وأنها تتحقق من خلال العناصر التالية:¹

- التحكم في عناصر التكاليف ، إدارة الوقت ، الابتكار والتجديد والتطوير ، تطوير العلوم والتكنولوجيا، إدارة الجودة الشاملة، إرضاء العملاء الحاليين والبحث عن آخرين جدد، الترويج والإعلان والعلاقات العامة، التحسينات المستمرة ، التدريب المكثف وخدمات ما بعد البيع.

2-أنواع التنافسية:

هناك عدة أنواع للتنافسية يمكن ذكرها في الآتي:²

2-1- تنافسية الأسعار أو التكاليف:

فهي هيكلية الأسعار والتكاليف التي تحظى بها المؤسسة فإن كانت هذه الأخيرة ذات التكلفة الأقل فإنها بذلك تتمتع بتنافسية عالية مقارنة بالمؤسسات الأخرى، والأمر ذاته ينطبق على الصعيد الدولي، فالبلد ذو التكلفة الأقل هو الذي يتمتع بتنافسية عالية بالنسبة لصادراته في الأسواق العالمية و هذا ما يؤثر على سعر الصرف.

وعليه يمكن القول بأن هذا النوع من التنافسية يرتبط بعاملين أساسيين هما: تكلفة الإنتاج الداخلية (تكلفة الأجرة للوحدة) وسعر الصرف.

¹ - المرجع نفسه، ص15.

² - ينظر إلى :- معاريف محمد، مرجع سبق ذكره، ص92 .

- محمد عدنان وديع، مرجع سبق ذكره، ص07

- تجاني وافية ، مرجع سبق ذكره، ص 21-22

2-2- التنافسية غير السعرية (خارج السعر):

وهي قدرة المؤسسة على جلب وتلبية الطلب بفضل عوامل أخرى غير الأسعار و التي تتعلق بجودة وتميز المنتج بالاعتماد على القدرة الداخلية للإنتاج والتوزيع، كما تدخل ضمن هذا النوع من التنافسية (القدرات المالية، فعالية التسيير ، الموقع، المناخ، العادات و التقاليد وغيرها..).

2-3- التنافسية التكنولوجية:

يتم فيها التنافس على أساس الإنتاج عالي التقنية و الأكثر تعقيداً و الذي يستند على البحث والابتكار وتراكم المعرفة.

2-4- التنافسية الظرفية أو الجارية:

هي تنافسية لحظية يتم امتلاكها في المدى القصير نتيجة ظروف مواتية في السوق حيث يركز هذا النوع من التنافسية على مناخ الأعمال وعمليات المؤسسات وإستراتيجياتها وتحتوى على عناصر مثل: التزويد (الإمدادات)، التكلفة، النوعية و الحصة في السوق...

2-5- التنافسية المستدامة:

وهي التنافسية التي تتحقق و تمتلك لفترة طويلة من الزمن إذ تعتمد على الابتكار و رأس المال البشري و الفكري، مستوى التعليم و التأهيل، الإنتاجية مؤسسات البحث العلمي و التطوير، الوضع المؤسسي و قوى السوق، وهي العوامل التي تؤثر على التنافسية في المدى الطويل، ولإشارة فإن التنافسية كمفهوم تشمل معايير كمية (Hard data) مثل السعر و الإنتاجية ومعايير نوعية (Soft data) مثل التكوين، الإعلام، التنظيم والإبداع ... والتي تغتنم الفرص بسرعة للتغيرات البيئية.¹

3- أهمية وأهداف التنافسية:

3-1- أهمية التنافسية:

¹ - تجاني وافية ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

تعد شدة المنافسة السمة الرئيسة للنظام الاقتصادي الحالي، وتكمن أهمية التنافسية في تعظيم استفادة الدول ما أمكن من المميزات التي يوفرها هذا النظام والتقليل من سلبياته. وحسب تقرير التنافسية العالمية فإن قدرة الاستفادة من التنافسية للدول الصغيرة أكثر منها بالنسبة للدول الكبيرة حيث تمنح التنافسية فرصةً لمؤسسات الدول الصغيرة للخروج من محدودية السوق الصغيرة إلى رحابة السوق العالمية¹. وسواء تم الاتفاق مع هذا القول أم لا فإنه لا بد في النهاية من مواجهة هذا النظام بصفته إحدى حتميات القرن الواحد والعشرين.

كما تكمن أهمية التنافسية في أن المؤسسات التي تمتلك قدرات تنافسية عالية تكون قادرة على القيام بمهمة الرفع من مستوى معيشة أفراد مجتمعها، ذلك أن مستوى معيشة الأفراد مرتبط بمدى نجاح المؤسسات وقدرتها على الولوج إلى الأسواق العالمية.

كما تتبع أهمية التنافسية في تعزيز قدرة الاقتصاد ومؤسسات الدولة في التعامل مع الانفتاح الاقتصادي بفعالية وكفاءة، كما تعمل كذلك على توفير البيئة التنافسية لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وتشجيع الإبداع والابتكار، مما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية ورفع مستوى الأداء وبالتالي تحسين الإطار المعيشي للأفراد في المجتمع.

وأما على مستوى المؤسسة فإن التنافسية تعتبر معياراً لتحديد المؤسسات الناجحة من غيرها، لأنها تتميز بنماذج جديدة متفردة يصعب تقليدها و محاكاتها باستمرار، فالمؤسسة بها تواجه تحديات السوق والمؤسسات المنافسة، لذا تعد هدفاً أساسياً وضرورياً تسعى إليه المؤسسة لتحقيق التفوق و التميز، و بها تنمي معرفتها التنافسية وقدرتها على تلبية حاجات ومتطلبات الزبائن حاضراً ومستقبلاً².

¹ - مسعداوي يوسف " القدرة التنافسية ومؤشراتها، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمؤسسات والحكومة " جامعة ورقلة، 8- 9 مارس 2005، ص26.

² - علاء فرحان طالب وزينب مكي البناء " إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة" الطبعة الأولى، دار حامد ، الأردن 2012، ص148.

- كما تظهر نتائج التنافسية على المؤسسات من خلال ¹ :
- تطوير المنتجات والخدمات وتخفيض التكاليف الكلية والأسعار.
 - زيادة الحصة السوقية ، وتحسين المركز التنافسي.
 - تحسين ربحية المؤسسة من خلال زيادة المبيعات ، وانخفاض فترة استرداد رأس المال.

3-2- أهداف التنافسية:

تتلخص أهداف التنافسية في النقاط التالية:²

- التطور والتحسين المستمر للأداء من خلال التركيز على عملية الإبداع و الابتكار التكنولوجي و تكثيفهما لخلق مزايا صعبة التقليد والمحاكاة مما يدعم التفوق على المنافسين.
- تفوق المؤسسات على منافسيها من خلال تحقيق كفاءة في الأداء و تحصيل الأرباح كنتيجة مباشرة لذلك، إذ تحقق المؤسسة نشاطها وأعمالها بأقل التكاليف وفي ظل التطور التكنولوجي المسموح به، فالتنافسية تساهم في بقاء المؤسسات الأكثر كفاءة.
- الرفع من الحصة السوقية و تقوية الموقع التنافسي من خلال التجديد المستمر في المنتجات و الخدمات و تدنية تكاليفهما.
- الحصول على نمط مفيد للأرباح من خلال تمكن المؤسسات الأكثر تطوراً من تعظيم الأرباح ،لأن هذه الأخيرة تعد بمثابة مكافأة المؤسسة عن تميزها وتفوقها في أدائها.
- كما تسعى السياسة التنافسية من خلال خلق بيئة مناسبة للمنافسة في الأسواق المحلية والدولية،إلى تحقيق الفعالية في توظيف الموارد و عدالة الدخول إلى الأسواق والخروج منها ويتم تحقيق تلك الأهداف عبر عدد من العناصر تتلخص فيما يلي:
- إعطاء فرصة لكل المؤسسات لتحقيق مستويات الإنتاج بأقل تكاليف ممكنة.
- توفير البيئة السوقية التي يتساوى فيها السعر والتكلفة الحدية للإنتاج.
- القضاء على الاحتكار الذي يؤدي إلى زيادة الأسعار وتقليص العرض.

¹- الحاج نعاس خديجة و معمر قوادري فضيلة ،مرجع سبق ذكره، ص15.

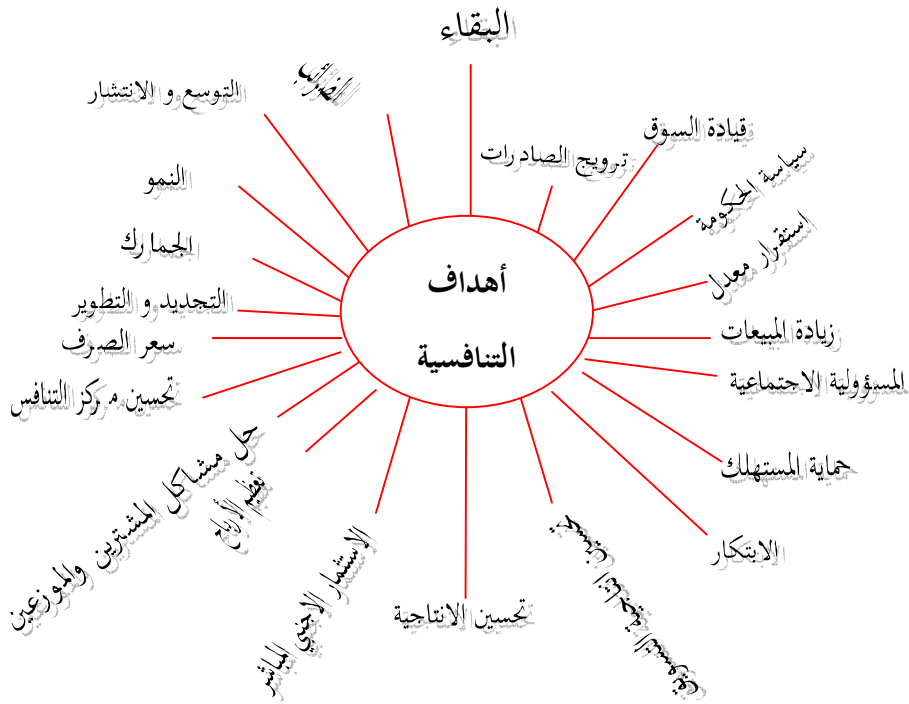
²- ينظر إلى :-معاريف محمد ، مرجع سبق ذكره،ص93

- الحاج نعاس خديجة و معمر قوادري فضيلة ،مرجع سبق ذكره، ص15-16.

هذه الأهداف ترتبط ارتباطاً وثيقاً مع التنظيم الاقتصادي الذي يعتبر شرطاً أساسياً لتحقيق أهداف التنافسية خاصة فيما يتعلق بالكفاءة الاقتصادية ورفاهية المستهلك في إطار عمل آلية السوق.

لكن تلك الآلية غير كافية لوحدها لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية المطلوبة خاصة في الدول النامية، الأمر الذي يتطلب تدخل الحكومات بوضع قيود تنظيمية لعمل السوق سواء كان ذلك متعلقاً بالمستهلك أو المؤسسة أو بآلية توزيع الموارد، ويمكن تلخيص أهداف التنافسية في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): أهداف التنافسية



المصدر : فريد النجار "المنافسة و الترويج التطبيقي " مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 2003 ، ص 157.

4- المرتكزات الأساسية للتنافسية:

ترتكز التنافسية على سبعة عناصر أساسية هي :¹

¹ - فريد النجار " إدارة الأعمال الاقتصادية والعامية، مفاتيح التنافسية والتنمية المتواصلة " مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية 1999، ص 21.

- تحقيق وتعظيم رضا كافة الأطراف المعنية من خلال تقديم منتجات وخدمات متميزة بالمقارنة مع منافسيها؛
- تحديد الاحتياجات الحالية والمستقبلية للعميل لتتم تلبيتها بطريقة أفضل من المنافسين.
- السرعة في اغتنام فرص تحقيق مزايا تنافسية جديدة قبل المنافسين.
- القدرة على مفاجئة الآخرين من خلال خلق ميزة تنافسية جديدة .
- استخدام سلسلة التكتيكات والطرق لخلق ميزة تنافسية مؤقتة مما يغير في قواعد لعبة المنافسة.
- الإعلان عن الأفعال الإستراتيجية المرغوب اتخاذها مما يسمح بتعطيل ردود أفعال المنافسين.
- تنظيم خطوات متتابعة ومتناسقة للتطور الإستراتيجي مما يسمح بخلق فرص تسويقية جديدة أكبر.

5- مؤشرات قياس التنافسية:

5-1- مؤشرات التنافسية الدولية:

من أبرز الدراسات التجريبية لقياس التنافسية على المستوى الدولي مؤشر نمو التنافسية (icc) الذي نشر في تقرير التنافسية لعام 2005 و الذي يشمل ثلاثة مؤشرات وهي مؤشر المحيط الاقتصادي ، مؤشر الهيئات العمومية ومؤشر التكنولوجيا، وتحسب هذه المؤشرات انطلاقاً من معطيات إجمالية والتي بدورها تتكون من عناصر ثانوية وفقاً للاقتصاد الذي تنتمي إليه، بحيث تعتمد على محددات الديناميكية ومقاربة النمو بالنسبة للنتائج المحلي الإجمالي للفرد، كما تقاس تنافسية الدولة انطلاقاً من تنافسية الواردات والصادرات، حيث تقاس تنافسية الواردات من خلال بالمقارنة ما بين سعر المنتجين في سوق البلد، وسعر المنافسين، وأما تنافسية الصادرات فتقاس بمقدرة البلد على الرفع والحفاظ على

حصتها من صادراتها، في حين تعتمد تقارير أخرى على مؤشر جذب الاستثمار الأجنبي المباشر¹.

أما المعهد الدولي للتنمية الإدارية (IIMD) فقد حدد مؤشر التنافسية العالمي بثمانية عوامل هي : هياكل وأداء الاقتصاد الوطني، الصلات مع الخارج (التدويل)، الحكومة، القطاع المالي، الموارد البشرية، البنية التحتية والإدارة، المعرفة والتكنولوجيا، حيث أن لكل من هذه العوامل عناصر، ولكل عنصر منها مؤشرات أو متغيرات بلغ عددها 314 متغيراً عام 2000، بعضها في شكل قياسات كمية مباشرة والبعض الآخر منها عبارة عن قياسات ناتجة عن مسح لأراء التنفيذيين².

6-2- مؤشرات تنافسية المؤسسة:

يمكن قياس تنافسية المؤسسة من خلال عدة مؤشرات أهمها :

- **الربحية:** تشكل الربحية مؤشراً كافياً على التنافسية الحالية إذا كان المشروع يعظم أرباحه أي أنه لا يتنازل عن الربح لغرض رفع حصته في السوق³، كما تشكل الربحية مؤشراً ضرورياً كون حسابها يوضح أهمية النتيجة المحققة من خلال الموارد المستهلكة، فهي تساعد على الرقابة من خلال المقارنة بما تحقق وما تم تقديره، و على أساسه أيضاً يتم اتخاذ قرارات عديدة منها التخلي عن مشاريع ذات تكلفة مرتفعة وربحية منخفضة وزيادة الاستثمار في المشاريع ذات الربحية المرتفعة والتي نقل فيها التكلفة.

- **تكلفة الصنع:** من أجل الوصول إلى إنتاج منتجات ذات جودة عالية وسعر مناسب يتطلب وجود تناسق بين عوامل الإنتاج كلها قصد التحكم في تكلفة الصنع لأن تكلفة الصنع

¹ - تجاني وافية ، مرجع سبق ذكره ، ص 18.

² - محمد عدنان وديع، مرجع سبق ذكره، ص 22، 23.

³ - ينظر إلى :

- إبراهيم براهيمية " تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية " دراسة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بشلف الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية العدد 5- 2011، ص 102.

- محمد عدنان وديع، مرجع سبق ذكره، ص 11

المتوسطة تمثل بالقياس إلى تكلفة المنافسين مؤشراً كافياً عن التنافسية في فرع نشاط ذي إنتاج متجانس ما لم يكن ضعف التكلفة على حساب الربحية المستقبلية للمؤسسة.

- **الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج:** تعبر الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج عن العلاقة بين المخرجات (الناتج) وجميع عوامل (عناصر) الإنتاج المستخدمة للحصول على تلك المخرجات، أي أنها تقيس الفاعلية التي تحول فيها المؤسسة جميع عوامل الإنتاج إلى منتجات، وبالتالي فهي تقيس درجة نجاح المؤسسة في استغلال مواردها لإنتاج السلع والخدمات، و تحسينها يؤدي إلى تقليص مدة العمل ومن ثم تخفيض سعر التكلفة، مما يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.

- **الحصة من السوق:** تعتبر حصة المؤسسة من السوق مؤشراً على تنافسية المؤسسة، ومن الممكن أن يكون المشروع مربحاً وتستحوذ المؤسسة من خلاله على حصة كبيرة من السوق المحلية دون أن تكون لها تنافسية على المستوى الدولي، ويكون ذلك في حالة فرض الدولة قيود على التجارة الدولية من أجل حماية السوق المحلية، لذلك يجب قياس تكاليف المؤسسة مقارنة بمنافسيها على المستوى الدولي.

كما يمكن الإشارة إلى تقرير التنافسية العالمية الذي اعتبر مؤشر تنافسية المؤسسة مكملاً لمؤشر التنافسية الدولي الذي سبق الحديث عنه، حيث يصنف هذا المؤشر إلى نوعين مؤشر تنافسية وظائف واستراتيجيات المؤسسة وتنافسية جودة محيط المؤسسة والتي تتعلق بدخول التكنولوجيا، جودة التعليم، جودة المؤسسات العمومية، أطوار السوق المالي، فعالية الإطار التشريعي، حيث يعتمد هذا المؤشر على المحددات الإحصائية ومستوى الإنتاجية بالإضافة إلى اعتماد عوامل أخرى من بينها رأس المال البشري، كفاءة السوق المالي، حجم انفتاح السوق، البنى التحتية للاقتصاد¹.

المبحث الرابع: الميزة التنافسية

¹ - تجاني وافية، مرجع سبق ذكره، ص 20.

* تعتبر نظرية الميزة النسبية التي جاء بها دافيد ريكاردو ضمن النظرية الكلاسيكية لتفسير قيام التجارة الخارجية، كتطور و بديل لنظرية المزايا المطلقة التي جاء بها آدم سميث.

لقد أصبح مفهوم الميزة التنافسية محل اهتمام المؤسسات في الوقت الحالي باعتبارها عنصراً هاماً في تحقيق الربحية ومصدراً للتفوق على المنافسين، و يعتبر (M. Porter) أول من أطلق مصطلح الميزة التنافسية في منتصف تسعينيات القرن الماضي، حيث اعتمد في تفسيره للميزة التنافسية على التحليل الجزئي ودراسة البيئة الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة محلياً و دولياً، مع إعطاء الأهمية القصوى لعنصر البحث والتطوير كمحدد للميزة التنافسية.¹ كما يعتبر مصطلح الميزة التنافسية امتداداً لمصطلح الميزة النسبية*، خاصة على مستوى الصناعة، حيث يجب توضيح بأن الميزة النسبية شرط ضروري لكنه غير كافٍ لتحقيق الميزة النسبية، وعليه يجب أن نفرق بين المصطلحين، فالميزة النسبية تقوم على أساس التحليل الساكن، وتعتمد على الوفرة النسبية للموارد التي تؤدي إلى اختلاف التكاليف النسبية بين الدول، وبذلك يتحدد نمط واتجاه التجارة الدولية والتخصص.

أما الميزة النسبية فتخلق ويمكن اكتسابها من خلال قدرة عوامل الإنتاج على الانتقال وخاصة إمكانية انتقال رأس المال، التكنولوجيا والعمل الماهر لتدعيم القطاع الصناعي ككل لتحقيق النمو و اغتنام الفرصة في الأسواق العالمية.²

1- مفهوم الميزة التنافسية:

عرف (Hoffman) الميزة التنافسية على أنها: الفائدة طويلة الأمد لإنجاز بعض القيم الفريدة ولأطول مدة، و وضع إستراتيجية مقارنة بين المنافسين الحاليين والمحتملين مع عدم إمكانية تقليد هذه المزايا.³

وتعرف كذلك على أنها: قدرة المنظمة على صياغة وتطبيق الإستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الأخرى العاملة في نفس النشاط.⁴

¹ - المرجع نفسه، ص27

² - بقّة الشريف ومحبّ فايزة ، مرجع سبق ذكره، ص141.

³ - المرجع نفسه، ص29

⁴ - رضا إبراهيم صالح " رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات " المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية، معهد الإدارة العامة الرياض، المملكة العربية السعودية، 01-04 نوفمبر 2009، ص23.

ويرى (M. Porter) أن الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال تتركز على قدرتها في تحقيق وتلبية رغبات المشترين من خلال جودة عالية وسعر أقل من الأسعار المنافسة ، و يشير إلى أن هذا المفهوم يرتبط من ناحية إستراتيجية بأمرين:

- تحديد الاتجاهات التي تريد منظمة الأعمال أن تتجه نحوها.

- تحديد الطريقة التي يمكن من خلالها الوصول لذلك الاتجاه.

ويرى بأن تأثير الميزة التنافسية على المنظمة يزيد من نموها وقيمتها ويجعلها أكثر قدرة على جعل المشترين على استعداد على الدفع وذلك من خلال جذب المنظمة لهم بأسعار أقل من المنافسة وجودة عالية!

أما نبيل (مرسي خليل) فيرى الميزة التنافسية على أنها : ميزة أو عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه في حال إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس، ويرى أنه لتحقيق هذه الميزة عنصرين أساسيين هما الموارد (أصول المؤسسة وإمكاناتها العملياتية التنظيمية ، والمعلومات ...) والكفاءات.²

وأما (علي السلمي) فيعرفها على أنها: مجموعة المهارات أو التكنولوجيا التي تستطيع الإدارة تنسيقها و استثمارها بهدف إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد مما يقدمه المنافسون ، وتأكيد حالة من التميز والاختلاف عن هؤلاء المنافسين من التميز والاختلاف عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز.³

فالميزة التنافسية تتبع بشكل أساسي من القيمة أو الإشباع الذي تستطيع المؤسسة أن تقدمه لزيائنها بسعر أقل من أسعار منافسيها أو تقديم منافع متميزة أو فريدة من نوعها، حيث يتفوق الإشباع المتأني منها على القيمة المدفوعة لها.⁴

¹ - صالح على أحمد محمد " دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية في القطاع المصرفي السوداني" المؤتمر الدولي : الابتكار

تقويم الموارد البشرية واقتصاد المعرفة في بلدان المغرب العربي: رهانات ووجهات النظر ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ،ص10.

² - مرسي نبيل خليل " الميزة التنافسية في مجال الأعمال " الإسكندرية : مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص37.

³ - علي السلمي " إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية " دار غريب للنشر والطباعة ، القاهرة ، 2001، ص 104.

⁴ - هدى جبار كاظم و صباح عبد الوهاب "تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تحقيق بعض أبعاد الميزة التنافسية" مجلة التقني ،المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع ، بغداد، 2013،ص61.

وللإشارة مهما تباينت التعاريف المقدمة بشأن الميزة التنافسية، إلا أن جلها تركز على القدرات التي تمتلكها المؤسسات والتي تستطيع من خلالها التفوق والتميز عن منافسيها، كما تركز أيضا على مجموعة من العناصر أو الأبعاد التي يجب أن تشملها الميزة التنافسية وهي¹:

- الكلفة : تعني إنتاج وتقديم المنتجات بأقل كلفة ممكنة مقارنة مع المنافسين.
 - النوعية(الجودة): تتمثل في المواصفات والأداء الجيد للمنتج أو الوظيفة التي تقدمها المؤسسة للحصول على نوعية عالية لعمليات التصميم والإنتاج.
 - التسليم(الوقت): ويعني توفير الإنتاج في المكان والزمان المطلوبين من خلال السرعة في التهيئة و الإعداد و التسليم في الوقت المحدد.
 - المرونة: أي تكيف الطلب والقدرة على الاستجابة ومرونة الحجم.
 - الإبداع: إيجاد طرائق جديدة لإنتاج أو توزيع المنتجات بشكل يختلف عما هو قائم حالياً.
- 2- خصائص وشروط الميزة التنافسية:**

- حتى تحقق المؤسسة نجاحها من خلال امتلاكها للميزة التنافسية يجب أن تتوفر في هذه الأخير جملة من الخصائص والشروط ، ومنها²:
- أنها تبنى على الاختلاف وليس على أساس التشابه.
 - أنها تؤسس على المدى الطويل باعتبارها تختص بانتهاز الفرص في المستقبل.
 - تكون غالبا مركزة جغرافيا.
 - أنها تتبع من داخل المؤسسة.

¹- سناء عبد الكريم الخناق " مظاهر الأداء الاستراتيجي والميزة التنافسية" المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات يومي 08-09 مارس 2005، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ص39 .

²- ينظر إلى :

- مصنوعة أحمد " تنمية الكفاءات البشرية كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية للمنتج التأميني" الملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية ، الواقع العملي وأفاق التطوير - تجارب دول - جامعة حسينية بن بوعلي شلف 03-04 ديسمبر 2012، ص05-06.

- داودي الطيب ومحبيب مراد " تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي" مجلة العلوم الإنسانية جامعة خيضر محمد بسكرة، العدد الثاني عشر نوفمبر 2007، ص43.

- أنها تنعكس على كفاءة أداء المؤسسة لأنشطتها.
 - أنها تؤدي إلى التأثير في المستهلكين وتحفزهم على الشراء .
 وحتى تكون الميزة التنافسية فعالة ومحققة لأهداف التنافس يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

- حاسمة أي تمنح للمؤسسة الأسبقية والتفوق على المنافسين.
 - يمكن الدفاع عنها أي صعوبة تقليدها أو محاكاتها أو إلغائها من قبل المنافسين.
 - مستمرة أي إمكانية استمرارها عبر الزمن.
 ولكي تضمن هذه الشروط فعالية الميزة التنافسية يجب أن ينظر إليها مجتمعة لأن كل شرط مرهون بالآخر، حيث أن شرط الحسم مرتبط بشرط الاستمرارية، وهذا الأخير مرتبط بشرط إمكانية الدفاع عنها.

ونشير إلى أن الميزة التنافسية حسب ما يراه (M. Porter) تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرائق جديدة أكثر فعالية (عملية الإبداع) من تلك المستعملة من قبل المنافسين حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً¹.

3- مصادر الميزة التنافسية:

تتبع الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، لذلك فإن توفر الموارد الضرورية لممارسة النشاط محل الاعتبار يعتبر مصدراً هاماً من مصادر الميزة التنافسية، غير أن توفر هذه الموارد يبقى غير كافٍ لضمان الاستمرارية والبقاء في النشاط ما لم يكن هناك استغلال أمثل لتلك الموارد.
 ويمكن حصر مصادر الميزة التنافسية في العناصر التالية²:

¹ - M. PORTER. L'Avantage concurrentiel des nations. Inter-éditions, 1993, p. 48

² - مصنوعة أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 04-05 .

- **الجودة** : تسعى المؤسسات في البيئة التنافسية إلى التسابق نحو الاستحواذ على حصص السوق، وذلك بالاعتماد على الجودة التي تشير إلى قدرة المنتج على الوفاء بتوقعات المستهلكين أو حتى تزيد من توقعاتهم.

- **التكنولوجيا**: على اعتبار التكنولوجيا مورداً داخلياً قادراً على خلق الميزة التنافسية وما تخلفه من آثار على هذه الأخيرة، لذلك أصبح الاهتمام متزايداً على هذا العامل من قبل المؤسسات المتنافسة.

- **المعلومات** : تنشط المؤسسة في بيئة سريعة التغير لذا عليها امتلاك نظام معلومات كفى يساعدها على التكيف مع هذه البيئة ، فالمعلومة تمثل بالنسبة للمؤسسة الوسيلة لتطوير وسائل الإنتاج بشكل أسرع، كما تحدد الطريقة المثلى للوصول إلى الأهداف المسطرة، ولذلك تعد من الوسائل المساعدة على خفض التكلفة وتحسين الجودة.

- **المعرفة**: تعد المعرفة والاهتمام بالأصول الفكرية من الشروط الأساسية لضمان نجاح سياسة المؤسسة الاستثمارية.

وعلى العموم فإن الميزة التنافسية تنشأ نتيجة عوامل داخلية وعوامل خارجية فالعوامل الداخلية تتمثل في امتلاكها للموارد والقدرة على استغلال تلك الموارد من خلال عملية الإبداع ، أما العوامل الخارجية فتمثل في القدرة على التكيف مع متغيرات البيئة الخارجية.

4- محددات الميزة التنافسية:

تحدد الميزة التنافسية من خلال متغيرين أو بعدين هما: حجم الميزة التنافسية و نطاق التنافس.

4-1- حجم الميزة التنافسية:

تتحقق استمرارية الميزة التنافسية للمؤسسة إذا تمكنت هذه الأخيرة من المحافظة عليها سواء من خلال ميزة التكلفة الأقل أو ميزة تمييز المنتج ومواجهة المنافسين لها ، وبشكل عام كلما كانت الميزة أطول كلما تتطلب جهوداً كبيرة من قبل المنافسين للتغلب عليها

وابطال سيطرتها في السوق، وكما هو الشأن بالنسبة لدورة حياة المنتجات الجديدة، فإن للميزة التنافسية دورة حياة هي الأخرى وهي كما يلي¹:

- **مرحلة التقديم أو النمو:** وهي المرحلة التي يتم من خلالها تقديم المنتج الجديد، وهي أطول مرحلة مقارنة بالمراحل اللاحقة وذلك لصعوبة تقليدها ومحاكاتها من قبل المنافسين لأن ذلك يحتاج منهم وقتاً، رأس مالاً وبحثاً وتطويراً، وعليه تستطيع المؤسسة في هذه المرحلة تحقيق مداخيل معتبرة قبل الدخول في المرحلة الثانية.

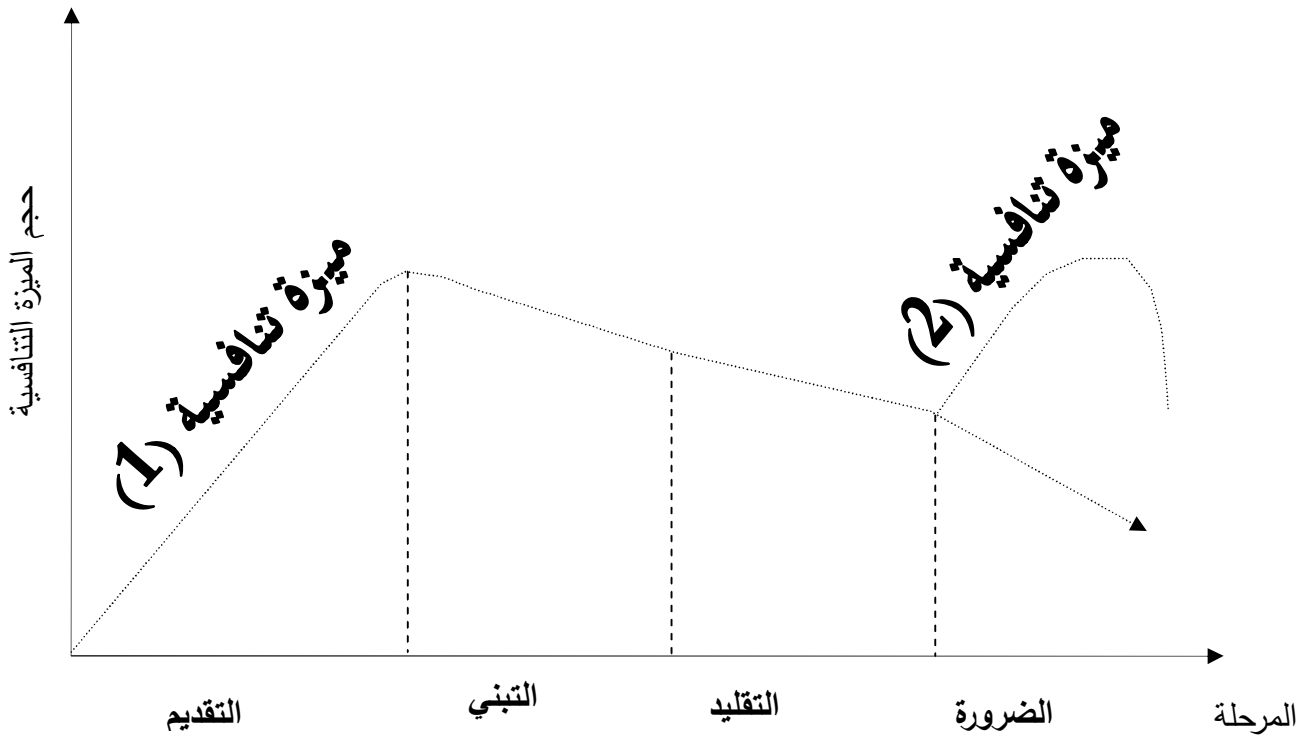
- **مرحلة التبني من قبل المنافسين:** تمثل هذه الفترة بداية تعرف المنافسين على الميزة التنافسية للمؤسسة محاولين استخدام الوسائل المتاحة لتبنيها أو تحسينها، وهنا تعرف الميزة التنافسية نوعاً من الاستقرار النسبي من حيث الانتشار.

- **مرحلة التقليد (الركود):** في هذه المرحلة يتم فعلاً وصول المنافسين لتقليد هذه الميزة وهنا تعمل المؤسسة بكل ما تملك من قوة وإمكانات لإبطال مفعول هذه الميزة وتقليدها حتى تتمكن من جلب المستهلكين نحو منتجاتها، ومن هنا تحل مرحلة الركود للميزة الأصلية للمؤسسة وتبدأ عائداتها في التراجع.

- **مرحلة الضرورة:** في هذه المرحلة يصبح بالضرورة بمكان على المؤسسة أن تعتمد على تحسين الميزة الحالية وتدعيمها أو تقديم ميزة تنافسية أخرى جديدة، وإلا تفقد أسبقيتها تماماً ويصعب عليها العودة إلى التنافس من جديد، والشكل التالي يبين دورة حياة الميزة التنافسية.

الشكل رقم (04): دورة حياة الميزة التنافسية

¹ - مرسى نبيل خليل، مرجع سبق ذكره، ص 86.



المصدر: مرسي نبيل خليل ، مرجع سابق، ص 86.

4-2- نطاق التنافس:

يقصد بنطاق السوق مدى اتساع أنشطة وعمليات المؤسسة الهادفة لتحقيق مزايا تنافسية فانتساع نطاق النشاط يمكّن المؤسسة من تحقيق وفرة في التكلفة عن المؤسسات المنافسة ومثال على ذلك الاستفادة من تقديم تسهيلات إنتاج مشتركة، خبرة فنية واحدة، واستخدام نفس منافذ التوزيع لخدمة قطاعات سوقية مختلفة أو مناطق مختلفة أو صناعات مترابطة (اقتصاديات المدى)، ومن جانب آخر يمكن للنشاط الضيق تحقيق ميزة تنافسية بالتركيز على قطاع سوقي معين وخدمته بأقل تكلفة أو بتقديم منتج مميز.

و توجد هناك أربعة (4) أبعاد لنطاق التنافس يمكنها التأثير على الميزة التنافسية وهي¹:

¹ - مرسي نبيل خليل ، مرجع سبق ذكره، ص 87-89.

- **القطاع السوقى:** يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة والعملاء الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق.
- **النطاق الرأسي:** يعبر عن مدى أداء المؤسسة لأنشطتها داخلياً (قرار التصنيع) أو خارجياً بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة (قرار الشراء)، فالتكامل الرأسي المرتفع بالمقارنة مع المنافسين قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز.
- **البعد الجغرافى:** يمثل عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة، حيث يسمح هذا البعد بتحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة (أثر مشاركة الموارد)، وتبرز أهمية هذه الميزة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل على نطاق عالمي، حيث تقدم منتجاتها أو خدماتها في كل دول العالم.
- **نطاق (النشاط) الصناعة:** يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في نطاقها المؤسسة، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات، من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة، فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة.
- 5- أنواع الميزة التنافسية:**

تصنف أغلب الكتابات في مجال إدارة الأعمال أنواع الميزة التنافسية إلى نوعين رئيسيين هما: ميزة قيادة التكلفة و ميزة التمييز.

5-1- ميزة قيادة التكلفة (التكلفة الأدنى):

قدرة المؤسسة على تخفيض ما يمكنها من التكلفة حتى تتمكن من بيع منتجاتها وخدماتها بسعر أقل من المنافسين الذين يقدمون السلعة نفسها أو الخدمة وبالجودة ذاتها.¹

أو هي قيام المؤسسة بتصميم و تصنيع منتج أقل تكلفة بالمقارنة مع المؤسسات المنافسة، وهو ما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر.²

¹- عوض محمد أحمد " الإدارة الإستراتيجية، الأصول والأسس العلمية " الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص175.

²- مرسي نبيل خليل ، مرجع سبق ذكره، ص84.

مما سبق يمكن القول بأن المؤسسة تحقق ميزة قيادة التكلفة إن هي استطاعت تخفيض تكاليف أنشطتها إلى أدنى مستوياتها مقارنة بتلك المحققة من قبل منافسيها، وهذا ما يجعلها قادرةً على فرض سعر أقل من المنافسين مما يمكنها من تحقيق أرباح كبيرة، غير أن هذه الميزة لا يمكن الوصول إليه في كل الظروف، لذلك وجب توفر مجموعة من الشروط لتحقيقها وهي¹ :

- وجوب طلب مرن على السلعة، حيث يؤدي التخفيض في السعر إلى زيادة طلب المستهلكين عليها.

- نمطية السلع المقدمة.

- عدم وجود طرائق كبيرة لتمييز المنتج.

- وجود طريقة واحدة لاستخدام السلعة لكل المشتريين.

- محدودية التبديل (تبدل تكاليف منتج مؤسسة ما بمنتج مؤسسة أخرى) أو عدم وجودها تماماً بالنسبة للمشتريين.

و للحيازة على ميزة التكلفة الأقل، يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف، ذلك أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل وتتمثل هذه العوامل في²:

- مراقبة الحجم: للوصول إلى الحجم الملائم يمكن للمؤسسة التوسيع في تشكيلة المنتجات أو حيازة وسائل إنتاج جديدة، أو التوسع في السوق أو نشاط تسويقي مكثف، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.

وتجدر الإشارة إلى أن السعي وراء اقتصاديات الحجم يجب أن لا يؤثر على الأنشطة الأخرى في المؤسسة.

¹ - المرجع نفسه، ص116.

² - PORTER Michael l'Avantage concurrentiel: Comment devancer ses concurrents et maintenir son avancé ;Paris: Inter-édition, 1986, pp129-136.

- **مراقبة التعلم:** هو نتاج الجهود الكثيفة والمتواصلة، المبذولة من قبل إدارات ومستخدمي المؤسسة على حدٍ سواء، والتي تؤدي إلى تنمية وتطوير مستواهم وكفاءتهم، كما أنه لا يتم التركيز فقط على تكاليف اليد العاملة، بل يتعدى ذلك إلى ضرورة الاهتمام بتكاليف النفايات وكذا الأنشطة الأخرى المنتجة للقيمة و الناتجة عن نقص أو سوء المعرفة، لذلك ومن أجل تخفيض التكاليف يجب الاهتمام بتحسين التعلم وتحديد أهدافه من خلال مقارنة درجة التعلم بالمؤسسة مع المعايير المعمول بها في القطاع، كما أن التسيير الفعال يستوجب الاعتماد على مجموعة من العوامل التي من شأنها تنمية قدرات ومهارات العاملين بالمؤسسة كالتحفيز و التكوين وغيرهما.

- **مراقبة الروابط:** تتمكن المؤسسة من تحسين موقعها في ميدان التكاليف إن هي تعرفت على الروابط الموجودة بين الأنشطة المنتجة للقيمة من جهة واستغلالها من جهة أخرى وبذلك تتمكن المؤسسة من الحصول على ميزة تنافسية.

- **مراقبة الإلحاق:** المقصود بالإلحاق الوصول إلى جميع بعض الأنشطة المهمة والمنتجة للقيمة وذلك من أجل استغلال الإمكانيات المشتركة أو تحويل معرفة كيفية العمل في تسيير نشاط منتج للقيمة، ومن هنا فإن مراقبة الإلحاق تؤدي إلى تخفيض التكاليف.

- **مراقبة الرزنامة:** عادة ما تستفيد المؤسسات السبّاقة إلى بعض القطاعات من ميزة التكلفة الأقل بشكل متواصل لكونها تتموقع في أحسن المواقع، وتوظف أحسن المستخدمين وتتعامل مع موردين ذوي خبرة ودراية لكن في قطاعات أخرى تكون الحالة مخالفة تماماً، حيث يكون التريث والانتظار هو الأفضل، إما لكون التكنولوجيا المستخدمة سريعة التغير، حيث تدخل المؤسسات المنتظرة إلى القطاع بتكنولوجيا جديدة تنافس بها المؤسسات الرائدة ولما بغرض دراسة سلوك المنافسين واكتشاف نقاط القوة والضعف لديهم، ليتم بعدها الدخول إلى القطاع بأكثر معرفة للأوضاع التنافسية السائدة، ومن جهة أخرى فإنه بإمكان المؤسسة تنظيم أعمالها في شكل رزنامة.

- مراقبة الإجراءات: يحدث أن تعتمد المؤسسة إلى تطبيق بعض الإجراءات بصفة طوعية وقد يرجع ذلك إلى سوء فهم تلك الإجراءات، وسرعان ما يكشف تحليل التكاليف عن ضرورة إلغاء بعض الإجراءات التي لا تساهم في ميزة التكلفة الأقل ، بل هي مكلفة أكثر مما يجب وعليه فإن مراقبة الإجراءات يسمح بفهمها ومن ثم تخفيض التكاليف.
 - مراقبة التموضع(التموقع): يخص التموقع مختلف الأنشطة سواء كانت الأنشطة فيما بينها أو بالنسبة للزبائن و الموردين، حيث يكون التأثير على عناصر عديدة مثل مستوى الأجور، فعالية الإمداد وسهولة الوصول إلى الموردين ، لذلك فالمؤسسة إن هي أحسنت اختيار التموقع لأنشطتها يكون بإمكانها امتلاك ميزة التكلفة الأقل.
 - إضافة إلى العوامل السابقة هناك عوامل يمكن ذكرها مختصرة فيما يلي:
 - مراقبة التكامل: (دراسة إمكانية ضم بعض الأنشطة)
 - مراقبة العوامل التأسيسية: (مراقبة دور الدولة، التشريعات والقوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي...)
 - مراقبة الطاقات المتوفرة لدى المؤسسة.
 - وتجدر الإشارة إلى أن تحقيق ميزة التكلفة الأدنى يتطلب مراقبة مستمرة لعوامل تطور التكلفة، كما أنه على المؤسسة التي تسعى إلى الحصول على ميزة التكلفة الأدنى تجنب بعض الأخطاء من بينها¹:
 - التركيز على تكلفة الأنشطة المتعلقة بالتصنيع.
 - إهمال تكاليف الأنشطة الصغيرة أو الأنشطة غير المباشرة.
 - إهمال تكاليف أنشطة التمويل والفهم الخاطيء لعوامل تطور التكاليف.
 - النقص في استغلال الروابط سواء تلك الموجودة بين الموردين أو تلك الموجودة بين الأنشطة فيما بينها...
- 5-2- ميزة التمييز (الاختلاف):

¹ - Ibid. ,pp 147-150.

وهي تقديم المؤسسة منتجاً متميزاً وفريداً، له قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى، خصائص خاصة للمنتج، خدمات ما بعد البيع، سمعة جيدة، علامة رائدة...).

لذا يصبح من الضروري فهم المصادر المحتملة لتمييز المنتج من خلال أنشطة حلقة القيمة وتوظيف قدرات وكفاءات المؤسسة لتحقيق جوانب التمييز.¹

كما يقصد بميزة التميز تلك المنتجات والسلع الفريدة والمميزة نتيجة لابتكار وتطوير المنتج أو الخدمة على النحو الذي يتم إدراكه على أنه شيء فريد أو مميز.²

كما تعرف أيضاً على أنها: الميزة التي تمنح للمنتج فرصة جذب العملاء اتجاهه، وقد تكون هذه الميزة في صورة ملموسة مثل الحجم، الوزن، التصميم... أو في صورة غير ملموسة مثل جودة الشكل، التفرد، الشهرة...³

بمعنى أن ميزة التمييز تتحقق عندما تكون المؤسسة قادرة على تقديم منتج أو خدمة بمواصفات متميزة وفريدة عما يقدمه المنافسون من وجهة نظر المستهلكين، بحيث تستحوذ على تصورهم و إدراكهم.

5-2-1- العوامل المساعدة على تحقيق ميزة التميز: للحصول على ميزة التميز يجب توفر مجموعة من العوامل تتمثل في ما يلي⁴:

- **الإجراءات التقديرية:** تتمثل في الأنشطة التي يعتمد عليها والكيفية التي تمارس بها وتعتبر الإجراءات التقديرية عاملاً رئيساً على خلق ميزة التميز، وتتمثل في خصائص وكفاءة المنتجات، الخدمات المقدمة جودة وسائل الإنتاج، كفاءة وخبرة المستخدمين ...

- **الروابط:** يمكن للمؤسسة تحقيق ميزة التميز من خلال الربط بين أنشطة المؤسسة بالتنسيق فيما بينها من أجل تلبية حاجات المستهلكين، أو بالربط بين الموردين، حيث أنه من خلال التنسيق معهم يمكن تقليص مدة تطوير نموذج جديد أو استغلال أفضل للأنشطة المشتركة

¹ - معارف محمد، مرجع سبق ذكره، ص 100.

² - المرجع نفسه، ص 101.

³ - أمجاد محمد الكومي، مرجع سبق ذكره، ص 277.

⁴ - PORTER Michael ,OP.cit,pp158-161.

بين المؤسسة وقنوات التوزيع، كتكوين الموزعين أو ضم وإلحاق جهود البيع بتلك الخاصة بقنوات التوزيع وتمويل استثمارات خاصة بتلك القنوات.

- **الرزنامة:** يمكن للمؤسسة السباق في الدخول إلى مجال نشاطها عن منافسيها حيازة ميزة التمييز لكن سبق هذا لا يؤدي دوماً إلى تحقيق تلك الميزة ، بل أنه على العكس من ذلك فقد يكون التأخر عن الدخول إلى السوق في بعض القطاعات مفيداً لها، وهذا لكون التكنولوجيا المستخدمة سريعة التغير أو لأسباب أخرى، وأن التأخر قد يسمح لها في استعمال تكنولوجيا أكثر حداثة مثلاً.

- **التموضع(التموقع):** يمكن للمؤسسة حيازة ميزة التمييز إن هي أحسنت اختيار التموقع الملائم لأنشطتها كاختيار المكان القريب من المستهلكين مثلاً.

- **التكامل:** يؤدي التكامل إلى حصول المؤسسة على ميزة التمييز من خلال ضم أنشطة جديدة منتجة للقيمة كانت تمارس من قبل الموردين (تكامل خلفي) أو قنوات توزيع (تكامل أمامي) مما يجنبها اللجوء إلى الغير.

- **الإلحاق:** يمكن أن تنشأ ميزة التمييز لنشاط منتج للقيمة بمجرد أن يكون هذا النشاط مشترك لعدة وحدات تابعة لمؤسسة.

- **التعلم:** يمكن لميزة التمييز أن تتحقق عن طريق ممارسة التعلم الجيد، حيث أن الجودة الثابتة في العملية الإنتاجية يمكن تعلمها ومن ثم يمكن حيازتها بشكل مستمر و الأمر نفسه بالنسبة للتكاليف، وبذلك فالتعلم الذي يتم امتلاكه بشكل شامل يمكن أن يؤدي إلى تميز متواصل.

- **الحجم:** يمكن أن يؤدي الحجم الكبير لنشاط معين إلى ممارسة هذا النشاط بطريقة متميزة ، ولكنه في بعض الحالات قد يؤثر الحجم الكبير للنشاط سلباً على التمييز.

تعتبر العوامل سالفة الذكر كفيلاً بحصول المؤسسة على ميزة التمييز، حيث تختلف أهمية هذه العوامل حسب قطاع النشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة، كما أنه على المؤسسة التي تسعى للحصول على هذه الميزة أن تتجنب الوقوع في بعض الأخطاء التي قد تؤدي مع

مرور الوقت إلى فقدان هذه الميزة، ومنها: التميز المفرط ، سعر إضافي مرتفع، عدم معرفة تكلفة التمييز، التركيز الشديد على المنتج.

6- العوامل المساعدة على تنمية الميزة التنافسية:

تقوم المؤسسات بتنمية مزايا تنافسية جديدة من خلال إدراك أو اكتشاف سبل جديدة وأفضل للمنافسة في صناعة ما وتطبيقها على السوق، ويعد هذا التصرف في النهاية حصيلة أو ناتج الابتكار.

ويعرف الابتكار هنا بشكل واسع ليشمل كل من التحسينات والتطويرات في التكنولوجيا وتقديم أساليب أفضل لأداء الأشياء، ويتم إجراء ذلك من خلال إحداث تغييرات في المنتج تغييرات في العملية، مداخل جديدة للتسويق، أشكال جديدة للتوزيع و مفاهيم جديدة بشأن نطاق المنتجات و الأسواق، ويتحقق كل ذلك أيضا من خلال التعلم التنظيمي وإجراء بحوث والتطوير ومن العوامل المساعدة على تنمية الميزة التنافسية¹:

- ظهور تكنولوجيا جديد يمكن للتغير التكنولوجي أن يخلق فرصاً جديدة وأسواقاً جديدةً يتيح للمؤسسة من إبراز مزايا جديدة للتنافس في مجالات مختلفة: تصميم المنتج، طرق التسويق الإنتاج والتسليم، والخدمات المقدمة للزبون...

- ظهور حاجات جديدة للمشتري (الزبون) أو تغييرها: عندما يقوم المشترون بتنمية حاجات جديدة لديهم أو تغيير أولويات الحاجات، ففي مثل هذه الحالات يحدث تعديل في الميزة التنافسية أو ربما تنمية ميزة تنافسية جديدة.

- ظهور قطاع جديد في الصناعة: تبرز فرصة خلق ميزة جديدة عندما يظهر قطاع سوقي جديد في الصناعة أو ظهور طرق جديدة لإعادة تجميع القطاعات الحالية في السوق والفكرة ليست فقط في الوصول إلى قطاعات سوقية جديدة من المستهلكين، ولكن أيضا في إيجاد طرق جديدة لإنتاج عناصر خاصة في خط الإنتاج أو إيجاد طرق جديدة للوصول إلى مجموعة خاصة من المستهلكين.

¹- نبيل مرسي خليل " الميزة التنافسية في مجال الأعمال" مرجع سبق ذكره ، ص 99- 100.

- تغيير تكاليف المدخلات أو درجة توافرها: عادة ما تتأثر الميزة التنافسية في حالة حدوث تغيير جوهري في التكاليف المطلقة أو النسبية للمدخلات مثلا: اليد العاملة، المواد الأولية الطاقة، وسائل النقل، الاتصالات الدعاية، الإعلان أو الآلات.
- حدوث تغييرات في القيود الحكومية: هناك مجموعة أخرى من المؤثرات قد تؤثر أو تغير الميزة التنافسية مثل: طبيعة القيود الحكومية في مجالات مواصفات المنتج، حملة حماية البيئة من التلوث، قيود الدخول إلى الأسواق و حواجز التجارة.
- كما أن ابتكار طرق تفكير جديدة أساسية، واكتساب مهارات أساسية جديد أيضا يمثل أبرز مقومات المنافسة و ضمان استمراريتها.

كما تعتمد الميزة التنافسية المستدامة على اثنتين من المقومات الرئيسة¹:

- أولهما تكنولوجيات العمليات، أو ما يسمى بالهندسة العكسية وثانيهما التعاون المباشر مع الخصم، فالكفاءة والتنافسية التعاونية ستكون من بين شروط تحسين الأداء².
- ظهور تكنولوجيا جديدة- ظهور حاجات جديدة للزبون أو تغييرها- ظهور قطاع جديد في الصناعة- تغيير تكاليف المدخلات أو درجة توافرها- حدوث تغييرات في القيود الحكومية ..
- 7- معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية:**

إن امتلاك المؤسسة للميزة التنافسية لا يكفي بل يجب أن يكون بمقدورها معرفة أداء هذه الميزة والحكم على مدى جودتها وقوتها وقدرتها على الاستمرار، ويتم ذلك بالاستناد إلى معايير تعرف بمعايير جودة الميزة التنافسية والتي تتحدد بثلاثة عوامل أساسية هي:³

- مصدر الميزة: يمكن ترتيب الميزة التنافسية وفق درجتين:

- مزايا من مرتبة منخفضة: مثل ميزة التكلفة الأقل، بحيث يسهل نسبيا محاكاتها وتقليدها من قبل المؤسسات المنافسة، وهي أقل قابلية للتواصل والاستمرار عن المزايا المترتبة عن تمييز المنتج.

1- نبيل مرسي خليل ، مرجع سبق ذكره ،ص 98

2- عبد السلام أبو قحف " إدارة الأعمال الدولية " بيروت ، 2001 ، ص 420

3- مرسي نبيل خليل ، مرجع سبق ذكره، ص100.

- مزاي من مرتبة مرتفعة مثل: تميز المنتج، السمعة الطيبة التي يتم تحقيقها استناداً إلى جهودات تسويقية متراكمة، أو علاقات وطيدة مع الزبائن محكومة بتكاليف تبديل مرتفعة حيث يتطلب تحقيق هذه المزايا ضرورة توافر مهارات وقدرات من مستوى مرتفع، وكذا على تاريخ طويل من الاستثمارات المستمرة و المتراكمة في التسهيلات المادية، والتعلم المتخصص، والبحوث والتطوير، والتسويق، ويترتب على أداء هذه الأنشطة خلق مجموعة من الأصول الملموسة وغير الملموسة.

2- عدد مصادر الميزة التي تمتلكها المؤسسة: في حال اعتماد المؤسسة على ميزة واحدة مثل تصميم المنتج بأقل تكلفة أو القدرة على شراء مواد أولية رخيصة الثمن، فإنه يمكن للمنافسين التغلب على آثار تلك الميزة، أما في حال تعدد مصادر الميزة، فإنه يصعب على المنافس تقليدها جميعاً.

3- درجة التحسين والتطوير والتجديد المستمر في الميزة: تتحرك المؤسسات نحو خلق مزايا جديدة وبشكل أسرع قبل قيام المؤسسات المنافسة بتقليد الميزة القائمة حالياً، لذا يتطلب الأمر قيام المؤسسات بتغيير الميزة القديمة وخلق مزايا تنافسية جديدة ومن مرتبة مرتفعة.

08-أسس تطوير الميزة التنافسية:

هناك سبع نقاط أساسية تركز عليها الميزة التنافسية:¹

- الالتزام بالمواصفات الدولية للجودة: وتعني الالتزام بمستوى ثابت من الجودة و ليس التقلبات في نوعية الإنتاج.

- التطور التكنولوجي : فالمؤسسات تسعى للاستفادة قدر الإمكان من الميزات التقنية الجديدة بهدف تحسين جودة المنتجات والخدمات وتكاليفها، وذلك بغية مواجهة المنافسين حيث يساهم التطور التكنولوجي في تحسين الوظيفة الإنتاجية للمؤسسة، وذلك من خلال استخدام تكنولوجيات جديدة قد تؤدي إلى تغيير الصناعة ككل.

¹- معارف محمد ، مرجع سبق ذكره،ص115.

- تطور اليد العاملة و تكوينها: إن استعمال تكنولوجيا حديثة ومتطورة والالتزام بالموصفات الدولية للجودة يتطلب تكوين اليد العاملة المؤهلة التي تستجيب لمتطلبات السوق.
- تكيف نظام التعليم مع احتياجات السوق: بحيث يجب أن تكون نظم التعليم متوافقة مع احتياجات سوق العمل وحسب الطلب المستقبلي على العمل والتوجيهات التكنولوجية المستقبلية.
- الاهتمام بالبحث والتطوير: يجب تفعيل العلاقة ما بين المؤسسات ومركز الأبحاث وتنشيط البحوث العلمية ونقل المعارف واستغلالها من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية الشاملة.
- دراسة الأسواق الخارجية: تعتبر السوق المحلية سوقاً محدودة، لذا لا بد من البحث عن خيارات أكثر تطوراً وتوازناً وأسواقاً محدودة المخاطر وهنا تبرز مسؤولية الحكومة في توفير المعلومات المتعلقة بالطلب ونوعية المخاطر التجارية وغير التجارية التي يمكن التعرض لها داخل هذه الأسواق.
- تطوير نظام المعلومات (تقنية المعلومات): تتمتع المؤسسة بقواعد معلومات داخلية، والتي تسيرها بمساعدة من عمالها، كما تمتلك حجماً كبيراً من المصادر الخارجية المباشرة وغير المباشرة للمعلومات، وأن إنتاج المعلومات وتداولها وتخزينها وتوثيقها يعتبر تقنية ذات تأثير كبير في الطريقة التي يعمل بها الاقتصاد.

خلاصة الفصل الأول:

تعد شدة المنافسة السمة الرئيسة للنظام الاقتصادي الحالي، لذا أصبح لزاماً على المؤسسة الاقتصادية تحليل البيئة بمختلف أنواعها من أجل احتلال موقع تنافسي مناسب في السوق، يؤهلها للتفوق على منافسيها ضمن القطاع الذي تنشط فيه، وبالتالي تؤمن بقاءها ضمن جماعة المنافسين ، فنجاح المؤسسة يتوقف إلى حد كبير على مدى دراسة و تحليل عوامل البيئة المؤثرة، والاستفادة من اتجاهات هذه العوامل وبدرجة تأثير كل منها وذلك من خلال رصد ما يحدث من تغيرات إيجابية أي فرص يمكن استغلالها لصالح

المؤسسة، ورصد التغيرات السلبية أي تهديدات المؤسسة للعمل على تجنبها أو التقليل من آثارها.

ومهما اختلفت الآراء بشأن التنافسية بسبب التطورات التي طرأت عليها وكذا اختلاف وجهات النظر فيما إن كانت على مستوى الدولة أو القطاع أو المؤسسة، وبالتالي اختلاف مؤشراتها، فإن التنافسية تتبع أهميتها في تعزيز قدرة الاقتصاد ومؤسسات الدولة في التعامل مع الانفتاح الاقتصادي بفعالية وكفاءة، كما تعمل على توفير البيئة التنافسية لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وتشجيع الإبداع والابتكار، مما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية ورفع مستوى الأداء وبالتالي تحسين الإطار المعيشي للأفراد في المجتمع.

وأما على مستوى المؤسسة فإن التنافسية تعتبر معياراً لتحديد المؤسسات الناجحة من غيرها، لأنها تتميز بنماذج جديدة متفردة يصعب تقليدها و محاكاتها باستمرار، فالمؤسسة بواسطتها تواجه تحديات السوق والمؤسسات المنافسة، لذا تعد هدفاً أساسياً، بل ضرورياً تسعى إليه المؤسسة لتحقيق التفوق و التميز، و بها تنمي معرفتها التنافسية وقدرتها على تلبية حاجات ومتطلبات الزبائن حاضراً ومستقبلاً، كما أن هناك علاقة تكاملية بين التنافسية على المستويات الثلاثة (الدولة ، القطاع والمؤسسة) إذ أن إحداها تؤدي إلى الأخرى فوجود مؤسسات ذات قدرة تنافسية عالية سيظهر على مستوى القطاع وفي النهاية ينعكس على القدرة التنافسية على الصعيد الدولي.

الفصل الثاني

تمهيد:

يكتسي عنصر التكلفة أهمية كبيرة، لما لهذا العنصر من تأثير مباشر وغير مباشر على القرارات المختلفة، إلى جانب تأثيره هو الآخر بما يتخذ من قرارات، وقد ازدادت أهميته مع التطور التكنولوجي من ناحية وتشابك العلاقات والعوامل المؤثرة على التكلفة والتي تتأثر بها من ناحية أخرى¹

ومع زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات تعاضم دور إدارة التكلفة، حيث لم تعد التكاليف مجرد وسيلة لقياس ما تم من مصاريف فعلية داخل المؤسسة وإنما أصبحت تدنيتها تشكل عملية مهمة في خفض أسعار المنتجات، لذا تحرص المؤسسات المتنافسة على تخفيض تكاليف منتجاتها بما يضمن بقاءها في السوق التنافسية، ومن هنا ظهرت أهمية قيام كل مؤسسة بتصميم نظام دقيق لإدارة التكلفة بما يحقق تدفق المعلومات المناسبة عن التكلفة.

في هذا الفصل سيتم تناول دراسة نظام التكاليف و ما شاهده من تغيرات عبر تطورات البيئة الاقتصادية و التعرف على مبررات التحول من الأنظمة التقليدية إلى الأنظمة الحديثة للتكاليف، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: التكلفة، مفهومها وتصنيفاتها

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف وعلاقته بالأنظمة المحاسبية الأخرى

المبحث الثالث: نظام إدارة التكلفة، متطلباته ومراحل تطوره

المبحث الرابع: التحليل التقليدي للتكاليف.

¹ - إسماعيل إبراهيم جمعة ، وآخرون " محاسبة التكاليف مدخل إداري " الدار الجامعية ، الإسكندرية . مصر . بدون سنة نشر ص 03.

المبحث الأول : التكلفة، مفهومها وتصنيفاتها

1- مفهوم التكلفة:

التكلفة هي: تضحية اختيارية بموارد بهدف الحصول على منافع حاضرة أو مستقبلية، أي هي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل¹.

مما سبق يمكن استخلاص ثلاثة عوامل لتحقيق هذا المفهوم:

- عنصر التضحية بموارد اقتصادية.

- الحرية في اختيار التضحية.

- الرغبة في الحصول على المنفعة.

غير أن مضمون التكلفة وتحليل سلوك عناصرها يختلف تبعاً للهدف من استخدامها كما أن الآثار المحاسبية الناتجة عنها تختلف حسب العلاقة الزمنية بين توقيت التضحية وتوقيت الحصول على المنفعة².

و لا يمكن الحديث عن التكلفة كمصطلح مجرد، نظراً لاختلاف وجهات النظر

حول هذه الكلمة، وقصد تحديد مفهوم واضح لهذا المصطلح يتعين التمييز بين مجموعة من المصطلحات تتداول بهذا الخصوص كالنفقة ، التكلفة ، الأصل ، المصروف ، الخسارة والأعباء وغيرها والتي تجمع بينها خصائص معينة وتفرق بينها خصائص أخرى.

التكلفة³: التكلفة هي ما ينفق من أموال، في شكل أعباء ومصاريف، لانجاز عملية ما أو أداء وظيفة ما (شراء ، تصنيع ...)، وهذا خلال فترة زمنية معينة من المدة الزمنية المحددة لانجاز، كتكلفة الشراء المرتبطة بأداء وظيفة الشراء مثلاً .

¹ - غسان فلاح المطارنة " مقدمة في محاسبة التكاليف" دار وائل للنشر، عمان .الأردن . ط2، 2002، ص29.

² - عبد الحي عبدالحى مرعي وآخرون " محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة " الدار الجامعية ، الإسكندرية . 2002، ص03.

³ -بديسي فهيمة " المحاسبة التحليلية - دروس وتمارين -" دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر ، 2013، ص12.

الخسارة¹: الخسارة هي تكاليف مستنفدة ولكنها لا تؤدي إلى تحقيق إيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وتتحقق في حالة ما يكون الإيراد أقل من التكاليف أو في حالة حدوث تكاليف دون تحقيق أي إيراد.

المصرف²: المصرف هو التكلفة التي يترتب عنها منفعة في الفترة نفسها التي حدثت فيها التكلفة وتحمل تلك التكلفة في الفترة المالية المعتبرة، والتي يعبر عنها بالتكاليف المستنفدة "Expired Cost"، فالمصرف له مدلول تسييري أي أنه يستعمل خصيصاً لأغراض التسيير³.

فهو الإنفاق الذي لا يقابله دخل مادي (مثلا مصاريف العاملين، مصاريف النقل المخصصة...) ⁴.

العبء⁵: هو كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع و الخدمات، والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج و البيع لهذه السلع و الخدمات، و تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج و البيع للسلع والخدمات، فهو الإنفاق الذي يقابله دخل منتج مادي (مثلا بضائع مستهلكة، مواد أولية مستهلكة...) ⁶.

الأصل⁷: الأصل هو التكلفة التي تترتب عنها منفعة ولكن في فترات مستقبلية والتي تظهر

في ميزانية المؤسسة ويعبر عن الأصل بالتكاليف غير المستنفدة " Unexpired Cost " .

وفي السياق ذاته ورد في أحد إصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي التعريف التالي للأصل: الأصول هي منافع اقتصادية مستقبلية تمتلكها أو تسيطر عليها وحدة اقتصادية معينة نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية⁸.

¹ - إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 04.

² - المرجع نفسه، ص 04.

³ - Y. PESQUEUX et B. MARTORY, *La nouvelle comptabilité des coûts*, PUF, France, 1995, P30.

⁴ - بديسي فهيمة ، مرجع سبق ذكره، ص12.

⁵ - N. AFRAOUI et A. AMRANI, *Méthodes d'analyse des coûts*, Tome 1, éditions du management, Alger 1991, P31.

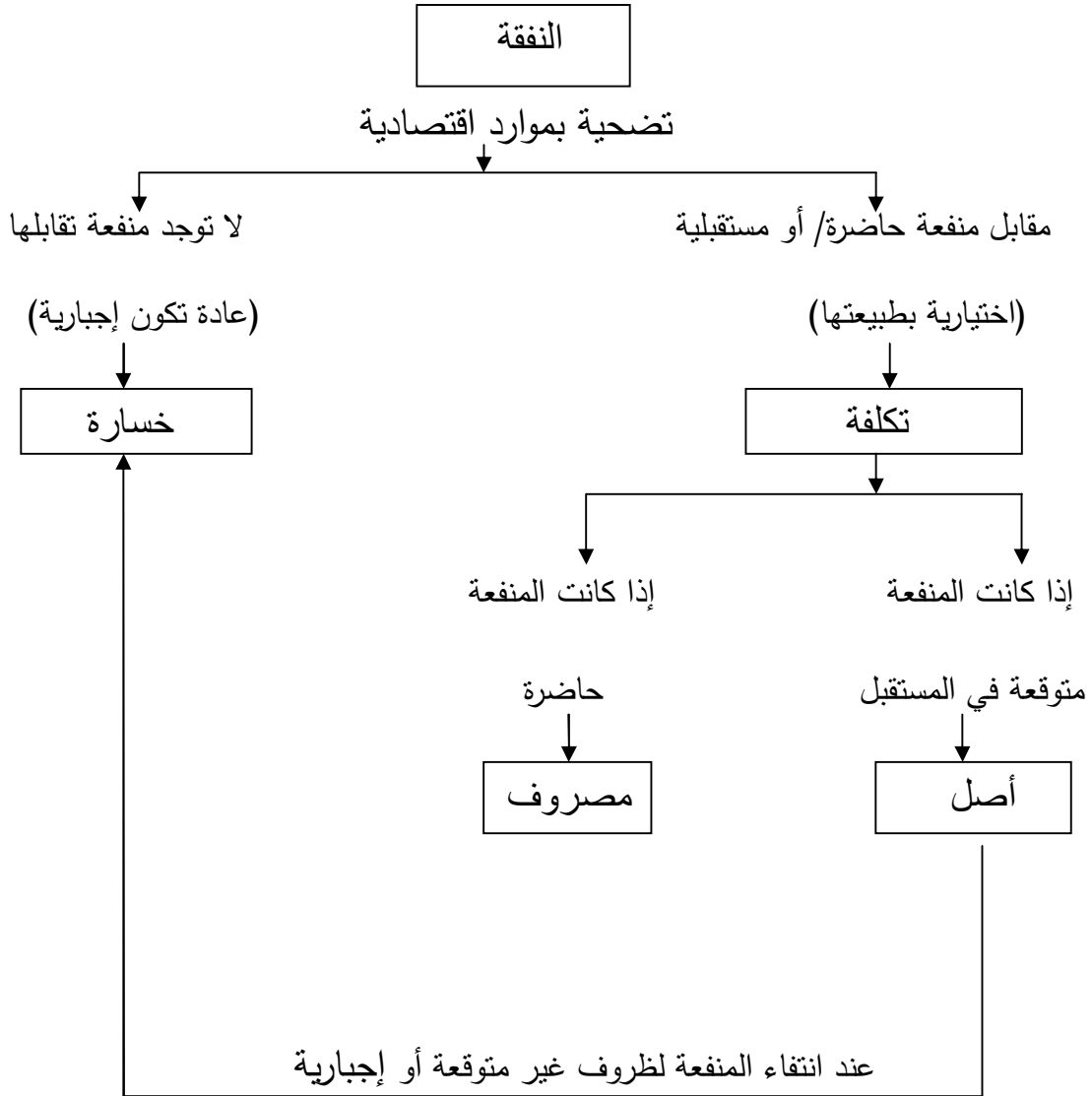
⁶ - بديسي فهيمة ، مرجع سبق ذكره، ص12.

⁷ - إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 04.

⁸ - المرجع نفسه ، ص 04.

ويمكن يوضح العلاقة بين المصطلحات السالفة الذكر في الشكل الموالي:

الشكل رقم(05) : يوضح العلاقة بين مصطلحات النفقة



المصدر: إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري،الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر، ص7

وتجدر الإشارة في هذا الشأن أن هناك اختلافا بين الاقتصاديين والمحاسبين حول مفهوم التكلفة¹.

¹ - براهيمية إبراهيم " تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بشلف الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية العدد الخامس ، 2011 ، ص102-103.

فالاقتصاديون يعتمدون بصفة كبيرة على مفهوم تكلفة الفرصة البديلة، والتي تعني من الناحية الاقتصادية الإيرادات أو الأموال المفقودة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة توظيف الأموال في استخداماتها الحالية، ومنه فإن المفهوم هذا يتعلق بتضحيات ببدائل لم يتم الاستفادة منها نظراً لاستخدام الموارد المتاحة في بديل معين بدل البدائل الأخرى فاستخدام حجم معين من الموارد في إنتاج سلعة معينة يعني التضحية بسلع أخرى ، كان يمكن أن توجه هذه الموارد لإنتاجها.

كما يعبرون عن التكلفة بالتضحية النقدية ، التي تعني أن المنتج عندما يحصل على عوامل الإنتاج يقوم بتعويض أصحابها بمبالغ نقدية تعادل في قيمتها التضحية التي تحصل عليها من طرف أصحاب عوامل الإنتاج، وهو يرتبط بالتضحيات المقدمة والتي تساهم في تحقيق النشاط الاقتصادي، وبالتالي فإن التكلفة عند الاقتصاديين هي كل النفقات المادية أو المعنوية ذات القيمة الاقتصادية التي تبذل أو تدفع في سبيل الحصول على إيراد حاضر أو مستقبلي، عادة ما ترتبط بالإنتاج المحقق أو الخدمة المؤداة كمقابل لتلك النفقات أو تعويضاً عنها.

أما المحاسبون فينظرون للتكلفة على أنها تضحية يتم التعبير عنها في صورة عدد من الوحدات النقدية أو ما يعادلها للحصول على الموارد أو المنافع الاقتصادية التي تستخدم في الإنتاج أو الشراء أو الخدمات.

فمفهوم التكلفة عند المحاسبين يتعلق بكل ما تضحي به المؤسسة من أجل بلوغ الأهداف المسطرة مع قبول ما يتم التضحية به للقياس الكمي، حيث يتم إظهار مجمل الربح أو الخسارة وصافي الربح والخسارة على ضوء مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات، وباعتبار التكلفة تمثل تخفيضاً لإيرادات المؤسسة ، ومن ثم تنقص قيمة الربح، ويعتبر شرط مادية التضحية أو الاستنفاد جوهرية في مفهوم التكلفة عند المحاسبين.

ومنه يمكن القول بأن الاقتصاديين والمحاسبين يتفقون على أن التكلفة لها معنى محدد يتمثل في التضحية لكنهم يختلفون في مجال قياسها عن طريق النقود ، حيث يأخذ

الاقتصاديون يعين الاعتبار التقلبات التي تحدث لقيمة النقود وما تتركه من أثر على قيم السلع والخدمات ، في حين أن المحاسبين لا يعيرون أي اهتمام لتلك التقلبات بل يصرون على ثبات وحدة النقد.

2- تصنيف التكاليف:

يمكن تصنيف التكاليف حسب طبيعتها والغرض منها إلى التقسيمات التالية¹ :

2-1- التبويب حسب علاقة التكلفة بوحدة المنتج :

2-1-1- التكاليف المباشرة: وهي التكاليف التي يمكن أن نجد ارتباطها مع الغرض من التكلفة أو المذُتج أو خط الإنتاج، أي هي التكاليف التي يمكن تتبعها وتتكون من العناصر التالية:

- المواد المباشرة: أي المواد التي تدخل في صناعة المذُتج وهي من المكونات الرئيسية للوحدات المنتجة، مثل الخشب في صناعة الأثاث والحديد في صناعة السيارات...
- الأجور المباشرة: وهي أجور العمال الذين يقومون بتصنيع المذُتج مباشرة ويعملون على خطوط الإنتاج.

2-1-2- التكاليف غير المباشرة: وهي كل التكاليف الأخرى ما عدا تكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة، فهي التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة المذُتج كما أنه لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة، ومنها:

¹ - ينظر إلى:

- غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص29-34.
- أحمد حسن ظاهر "المحاسبة الإدارية" دار وائل للنشر . عمان .الأردن- ط1، 2002، ص25-30.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف " مبادئ محاسبة التكاليف" الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر - 2009، ص39-51.
- محمد تيسير الرجبي " محاسبة التكاليف " الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات- مصر - 2009 ، ص36-53 .

المواد غير المباشرة: كموايد صيانة الآلات و الأجرور غير المباشرة والتي تمثل كافة الأجرور التي لا يوجد لها ارتباط مباشر مع الوحدة المنتجة كأجرور المساعدين وأجرور المشرفين الفنيين داخل أقسام الإنتاج....

المصاريف غير مباشرة: وهي كل المصاريف التي تحدث داخل الوظيفة الإنتاجية ما عدا المصاريف المباشرة كالتأمين على المصنع مثلا.

2-2- التبويب حسب علاقة التكلفة بوظائف المؤسسة:

يتم تصنيف التكاليف وفق هذا التبويب على أساس علاقة التكلفة بالنشاطات التي استفادت منها هذه التكلفة بما يساعد على قياس تكاليف كل نشاط (وظيفة) على حده ويساعد تقييم أداء المسؤولين عن تلك الوظائف، وتتقسم الوظائف حسب التبويب إلى¹:

- وظيفة التموين: أعباء التموين أو الشراء.
- وظيفة الإنتاج: أعباء الإنتاج.
- وظيفة التوزيع: أعباء التوزيع.
- وظيفة الإدارة: أعباء الإدارة.
- وظيفة التمويل: أعباء التمويل.

2-3- التبويب حسب علاقة التكلفة بحجم نشاط المؤسسة :

2-3-1- التكاليف المتغيرة : وهي التكاليف التي تتغير مع تغير حجم الإنتاج بنفس النسبة

وفي نفس الاتجاه، فمجموعها الكلي يتغير بينما التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة تكون ثابتة.

2-3-2- التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج، بل تبقى ثابتة

إلى مدى معين من الإنتاج، ومن خصائصها أنها ثابتة بالإجمالي متغيرة للوحدة الواحدة، فكلما زاد حجم الإنتاج انخفضت التكلفة الثابتة للوحدة.

¹ - Boughaba Abdallah , Comptabilité Analytique , Berti édition , Alger , 1994 ,P 12.

2-3-3- التكاليف المختلطة (شبه ثابتة/ شبه متغيرة): هي تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة أي أنها تجمع بين خصائص التكاليف الثابتة وخصائص التكاليف المتغيرة، وتتمثل في مصاريف الأجور غير المباشرة، مصاريف الصيانة والإصلاح....

2-4-التبويب لأغراض اتخاذ القرارات:

لاتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة لا بد من تحديد التكاليف المرتبطة بتلك القرارات، ومن هذه التكاليف:

2-4-1- التكلفة التفاضلية: عند وجود بديلين أو أكثر متاحين للمشروع للاختيار بينهما لتنفيذ مهمة أو القيام بعمل ما، فمن الطبيعي أن يكون لكل بديل تكاليفه الخاصة به، والفرق بين تكاليف البديلين هو الذي يسمى بالتكلفة التفاضلية.

2-4-2- تكلفة الفرصة البديلة: وهي التكلفة التي يتم فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل بدائل متاحة، أي هي المنافع التي سيفقدها المشروع نتيجة لفقدانه للبديل التالي لأفضل بديل تم اختياره.

2-4-3- التكلفة الغارقة: وهي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي

ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم فيها ولا يوجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية.

2-5- تبويب التكاليف لأغراض الرقابة:

تصنف التكاليف حسب هذا التبويب إلى:

2-5-1- تكاليف قابلة للرقابة : وهي التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة في حدود فترة زمنية معينة، وفي إطار ظروف تشغيل محددة ولكن لا يعني بالضرورة أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة، بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة.

2-5-2- التكاليف غير القابلة للرقابة : وهي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها

عند مستوى إداري معين، وليس لدى الإدارة السلطة للتحكم في تحققها، مثل تكاليف مركز

الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز إنتاج ، فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام ومراكز الإنتاج.

2-6- تبويب التكاليف لأغراض التخطيط :

وتصنف التكاليف وفق ذلك إلى¹:

2-6-1- تكاليف مثالية: وهي التكاليف المحددة مسبقا واللازمة للإنتاج وذلك ضمن

كفاءة إنتاجية عالية جدا حيث يفترض وفق هذا التصنيف عدم وجود تالف أو فاقد واستغلال مثالي لوقت العمال والآلات.

2-6-2- تكاليف معيارية : وتتمثل في التكاليف المقدرة مسبقا لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة والمبنية على معايير وأسس محددة، حيث تستخدم التكاليف المعيارية في إعداد الموازنات التقديرية، كما تستخدم للرقابة على كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة عن طريق مقارنتها مع التكاليف الفعلية المنفقة ، وبالتالي تحديد حجم وقيمة الانحرافات وأسبابها.

2-6-3- تكاليف فعلية : وتمثل التكاليف التي تم إنفاقها فعلا في سبيل إنتاج سلعة أو تقديم خدمة معينة حيث يتم الحصول عليها من واقع السجلات التي تحتفظ بها المؤسسة لتتم مقارنتها مع التكاليف المعيارية.

2-7- التكاليف خارج المحاسبة والقرارات²:

هناك نوع من التكاليف لا تسجل في المحاسبة و لكن يمكن أن تؤثر سلبا على مردودية المؤسسة إذا أخذت بعين الاعتبار، وبموجب هذه التكاليف، تتأثر القرارات المتخذة نظراً لما لها من أهمية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها وهي كما يلي:

2-7-1- التكاليف الخارجية: هي عبارة عن تحويل كلي أو جزئي لمسؤولية تمويل تكاليف

نشاط معين لجماعات خارج المؤسسة (الزبائن،الموردون، المحيط) وتتمثل هذه التكاليف في

¹ - محمد أبو نصار ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر ، عمان - الأردن - 2008 ، ص 32.

² - ينظر إلى:

- درحمون هلال "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة -"

أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة - الجزائر -2005، ص 50-52.

- Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, CONTROLE DE GESTION, Dunod ,Paris,4eme édition,1998,p 137-138.

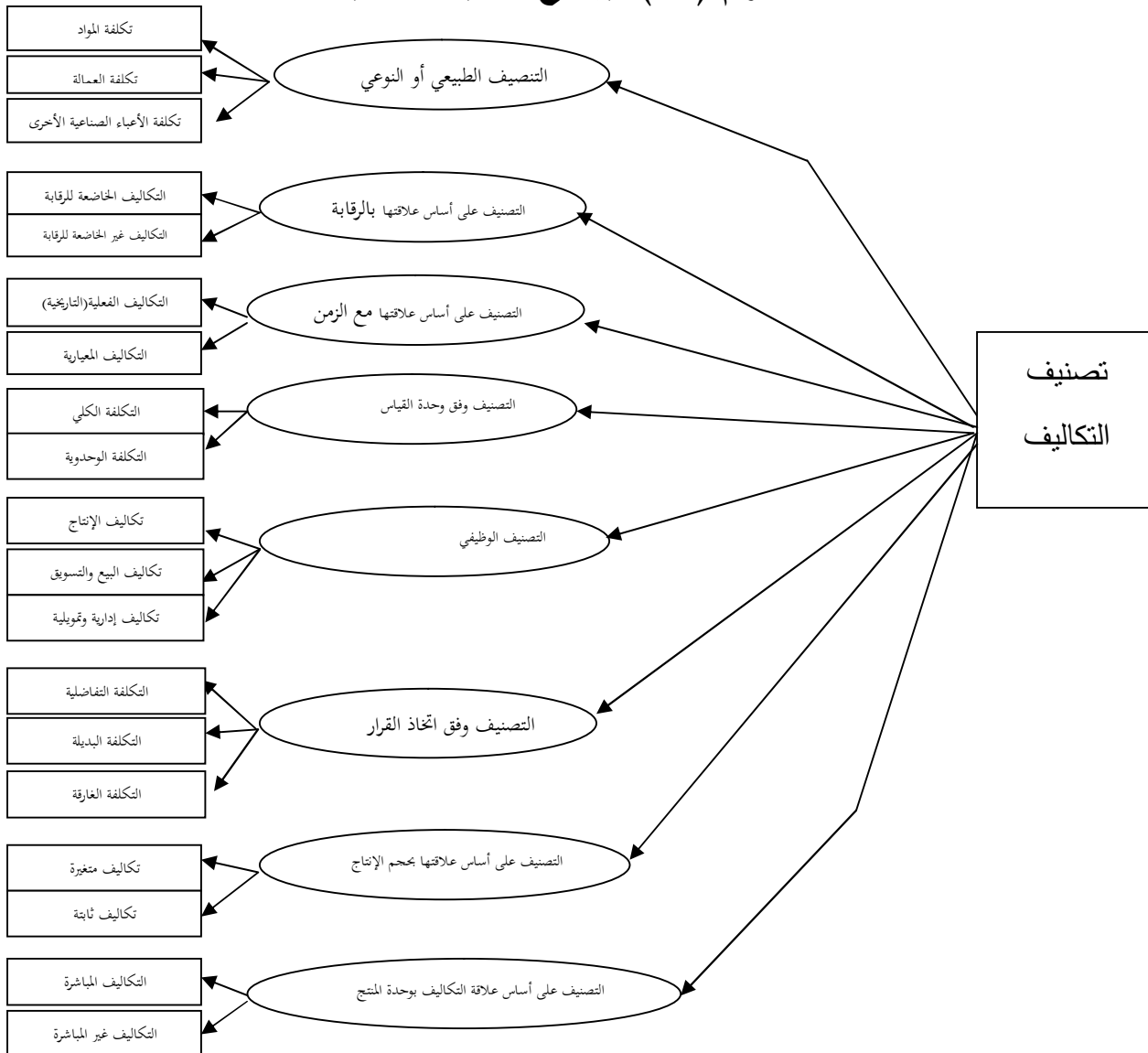
الفرق بين التكاليف التي تحملتها المؤسسة فعلا والتكاليف التي كان من المفروض تحملها في حالة تحمل مسؤوليتها اتجاه الأعمال التي قامت بها من خلال عملية التحويل، فقد تتهرب المؤسسة من بعض التكاليف التي تكون على عاتق المحيط مثل الغلافات المستهلكة (كقارورات الزجاج مثلا) أو بعض المواد الكيماوية التي تنتج عن عملية تحويلها كبقايا و نفايات لا تكون موضوع رقابة من طرف السلطات، والتي قد تؤثر سلباً على المحيط و تكلف مبالغ هائلة لإزالتها أو نقلها، هذه التكاليف قد تتحملها الجماعات المحلية بدلاً من أن تكون على عاتق المؤسسة، هي تكاليف تبقى غير ظاهرة للمؤسسة، مما يجعلها تعتقد أنها تحقق الرشادة في تكاليفها الداخلية، ولكن في الحقيقة هذا يتم على حساب المحيط الذي تتواجد به .

2-7-2- التكاليف الخفية (المخبأة): تم اكتشاف هذا النوع من التكاليف من قبل المدرسة السوسبيولوجية الاقتصادية ، ولا يقصد بمصطلح الخفية نية المؤسسة في حجبها، وإنما عدم قدرتها على حسابها أي عدم وجود وثائق تسمح بتسجيلها محاسبياً ، وتتمثل مؤشرات التكاليف الخفية من داخل المؤسسة في: الغيابات، حوادث العمل، دوران العمال، نوعية المذتجات فروقات الإنتاج المباشرة، وأما من خارج المؤسسة فتتجم من خلال السلع والخدمات المشتركة من طرف المؤسسة لمواجهة الاختلالات في انتظام العمل، كاللجوء للتوظيف المؤقت لتعويض الغيابات، شراء مواد أولية لتعويض النفايات واللجوء إلى التوجيه السريع للعمل والجهد المكلف لتعويض التأخر في الإنتاج.

فالأخطاء والعيوب المرتكبة في عملية الإنتاج تكون نتيجتها الخسائر في الوقت والأموال و الطاقات البشرية، وكل هذه الاختلالات نهايتها ازدياد التكاليف التي لا يمكن تسجيلها في المحاسبة نظراً لعدم إمكانية عدّها مباشرة، والتي يمكن تمثيلها بالنزيف الذي يضعف المؤسسة تدريجياً حتى يكاد يقضي عليها إذا لم تتخذ إجراءات للحد من هذه الآفة.

وإذا كان من الصعب تقييم هذا النوع من التكاليف ماديا فهناك إمكانية لتفاديها أو تقليصها عن طريق الاحتراز منها، وذلك بتحسين المعاملات مع أعضاء المؤسسة والسهر على المتابعة والمراقبة الجيدة لكل المراحل التي يمر عبرها المنتج أو الخدمة. ويمكن تلخيص تصنيفات التكاليف في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): يوضح تصنيف التكاليف



المصدر: براهيمية إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 103.

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف وعلاقته بالأنظمة المحاسبية الأخرى:

1- مفهوم النظام:

لم يتفق المختصون على تعريف موحد لهذا المصطلح، ومن بين التعريفات التي قدمت في هذا الشأن ما يلي:

النظام هو¹: مجموعة من مكونات مهياً بصفة مركبة ومهيكلية و التي تهدف إلى تحقيق نتيجة محددة.

ويعرف النظام أيضاً²: بأنه إطار عام متكامل يحقق عدة أهداف، فهو يقوم بتنسيق الموارد اللازمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات، وهذه الموارد تتراوح من المواد إلى الآلات وعناصر الطاقة الإنتاجية وذلك حسب نوع النظام.

ويعرف كذلك على أنه³: مجموعة من العناصر أو المكونات المتفاعلة لإنجاز أهداف ما. من التعريفات السابقة يمكن القول بأن النظام هو شبكة اتصالات يقدم معلومات تمكن من تدفق المعلومات لكافة الأماكن في المؤسسة وحتى خارجها.

و تصنف الأنظمة من حيث علاقتها بالمحيط إلى أنظمة مفتوحة وأنظمة مغلقة⁴، فالنظام المفتوح هو ذلك النظام الذي يؤثر ويتأثر بالبيئة التي يعمل فيها، حيث تتفاعل أجزائه مع العناصر الأخرى خارج حدوده أي هو مجموعة العناصر الخاصة مميزة ومركبة ، بحيث أن أي تغيير في إحدى عناصره يؤدي إلى ردود فعل التشوه في كل العناصر الأخرى، ومن خصائص النظام المفتوح أنه يتميز بالمرونة الكافية للتأقلم مع المتغيرات البيئية المحيطة وهذا للمحافظة على استمرارية في الوجود.

أما النظام المغلق هو النظام الذي لا يوجد بينه وبين البيئة المحيطة أي تفاعل، لذا فهو لا يتأثر بالتغيرات التي تحدث في الظروف البيئية.

¹ - GAGNON, P. D. SAVARD, G. et les autres: **l'Entreprise**, Edition Gaetan Morin, 2ème édition. (2000) P 03.

² - كمال الدين الدهراوي " نظم المعلومات المحاسبية " الدار الجامعية، مصر، 1998 ، ص16

³ - نبيل محمد مرسى " التقنيات الحديثة للمعلومات " دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية - مصر. 2005 ، ص13.

⁴ - بن حبيب عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص05.

2- مفهوم إدارة التكاليف:

يستخدم هذا المصطلح كثيراً في بيئة الأعمال الحديثة ، ولا يوجد تعريف موحد له ومن بين التعاريف الواردة في هذا الشأن:

تعرف إدارة التكلفة على أنها¹: مجموعة الأساليب و الإجراءات المتخذة من قبل المسييرين للتخطيط ومراقبة القرارات، والتي تؤدي إلى تحقيق رضا الزبائن إلى جانب تخفيض التكاليف ومراقبتها بصورة مستمرة.

كما تعرف أيضا بأنها²: الأداء والجهد المبذول من قبل التنفيذيين وغيرهم في مجال إدخال وتضمين وربط الكلف منطقياً بوظيفتي التخطيط والرقابة، على المديين القصير الأجل والطويل الأجل.

وكذلك تعرف على أنها³: مجموعة الأنظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط قصير الأجل و طويل الأجل زيادة على رقابة التكاليف.

من التعاريف المذكورة أعلاه تظهر أهمية إدارة التكلفة في المؤسسة وذلك من خلال⁴:

- توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لإدارة المنظمة بكفاءة ، سواء كانت تلك المعلومات مالية (عن التكاليف والإيرادات) أو غير مالية (عن الإنتاجية والنوعية) والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب للمفاضلة بين البدائل الممكنة لاختيار أفضلها تحقيقاً.
- قياس كلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنظمة وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتحديد و تقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن بها تصور إستراتيجية المؤسسة وتحسين أدائها مستقبلاً.

¹- معاد خلف إبراهيم الجباني " تأثير التكامل بين التقنيات المستخدمة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال " كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل - العراق - بدون سنة نشر ، ص 03.

²- رياض حمزة البكري، فائز نعيم " نظام الكلفة على أساس الأنشطة" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 8، المجلد 1996، ص3، ص216.

³- مكرم عبد المسيح باسيلي " محاسبة التكاليف - الأصالة والمعاصرة- الجزء الأول، رؤية إستراتيجية" الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001، ص316.

⁴- معاد خلف إبراهيم الجباني، مرجع سبق ذكره، ص03.

- تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل، إلى جانب تحسين النوعية وإرضاء العملاء ، والتوقيت الملائم للمعلومات من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات على المدى القصير الأجل وطويل الأجل.
- المساعدة على التحكم الجيد في التكاليف من خلال إظهار تكلفة المنتجات بصورة دقيقة ومراقبتها وقياس الأداء عن طريق متابعة التكاليف والأنشطة، وذلك باستخدام العلاقات السببية بين التكاليف والأنشطة، مما يؤدي إلى تحسين فهم الأنشطة بما يساعد على مواصلة الإستراتيجيات التنظيمية وتحقيق التميز في أداء العمليات.
- كما يمكن القول بأن المعلومات الخاصة بإدارة التكلفة يمكن استخدامها في أربع (4) وظائف رئيسية هي¹:

-الإدارة الإستراتيجية - عملية التخطيط وصناعة القرار - الإدارة والسيطرة التشغيلية - إعداد القوائم المالية.

3- محاسبة التكاليف:

3-1- مفهوم محاسبة التكاليف²:

هي نظام للمعلومات تحكمه مجموعة من المبادئ والإجراءات والطرق التي يتم تطبيقها لتتبع، حصر، تجميع، تسجيل، تبويب وتحليل التكاليف من مواد وأجور ومصروفات، التي تحدث خلال فترة زمنية معينة وربطها بمراكز التكلفة وبوحدات الإنتاج وذلك بهدف تحقيق أغراض إدارية معينة.

وتعرف على أنها³: نظام معالجة بيانات التكاليف المتحصل عليها من نظام المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها

¹- حيدر شاكر نوري وآخرون " تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية"مجلة كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة ديالى العدد 63، 2013، ص287.

²- علي سيد عثمان وآخرون، محاسبة التكاليف، شركة ناس للطباعة ،مصر، بدون سنة نشر،ص12

³- ناصر دادي عدون " تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة تحليلية " دار المحمدية العامة ، الجزائر، 1999، ص8.

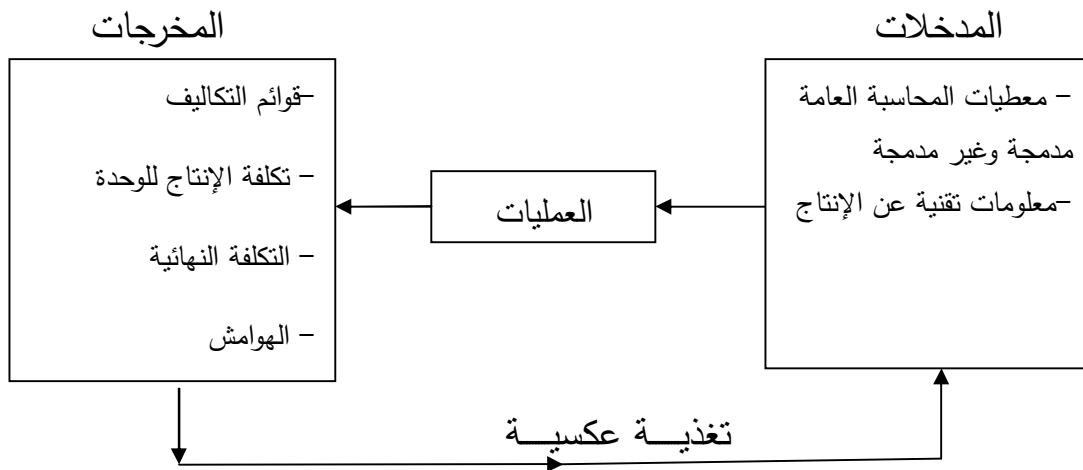
مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، و يسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنه يسمح بمراقبة المسؤوليات سواءً على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة، كما يعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.

كما تعرف أيضا على أنها¹: نظام تجميع بيانات التكاليف و معالجتها ثم عرضها بصورة ملخصة و مبسطة حيث تستفيد منها المؤسسة.

وتعرف أيضا على أنها²: فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع ، تحديد ، تحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المؤسسة وتبويبها حسب مراكز التكلفة وتحليلها حسب أصناف المنتجات، مما يؤدي إلى ترشيد أداء المؤسسة في عمليات التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات المختلفة.

ويمكن توضيح مكونات نظام معلومات محاسبة التكاليف في الشكل التالي:

الشكل رقم(07): يوضح مكونات نظام معلومات محاسبة التكاليف



المصدر: محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر 1982، ص10.

¹ - غرابية فوزي " محاسبة التكاليف " منشورات النهضة الإسلامية ، الطبعة الثانية، عمان - الأردن -1997، ص15.

² - فخر نواف ، الدليمي خليل " محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية" دار زهرا للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2002، ص10.

3-2- أهداف محاسبة التكاليف:

هناك من يعتبر أهداف محاسبة التكاليف هي نفسها المهام التي ترمي إليها و من يعتبر أن الأهداف هي المبادئ التي يركز عليها نظام محاسبة التكاليف، ولكن مهما كانت الأغراض المنتظرة منها تبقى عبارة عن نظام يهتم به أصحاب القرار ، لأنه يسمح بالإجابة على التساؤلات التالية¹:

- ما هي وضعية المؤسسة؟

- لماذا هي في هذه الوضعية؟

- كيف يمكن تحسين هذه الوضعية؟

وقد حددت الاقتصادي الأمريكي (J. M. Clark) مع مطلع القرن العشرين أهداف محاسبة التكاليف حيث اسند إليها عشرة (10) أهداف تتمثل في ما يلي²:

- المساعدة في تحديد أسعار البيع .
- المساعدة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار.
- المساعدة في تحديد المنتجات المربحة وغير المربحة .
- مراقبة المخزون.
- تحديد قيمة المخزون.
- اختبار كفاءة مختلف المسارات.
- اختبار كفاءة مختلف الإدارات.
- الكشف عن مواطن القصور، التبذير و الاختلاسات.
- الفصل ما بين تكلفة نقص النشاط (التشغيل الأدنى) و تكلفة الإنتاج.
- ضمان التكامل والترابط مع الحسابات المالية.

¹ - درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص110.

² H. BOUQUIN, *Comptabilité de gestion*, Economica, 2e édition, Paris, 2003, P 06.

إضافة إلى ما سبق ذكره ، يمكن القول بأن أهداف محاسبة التكاليف تتعدد بتعدد الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها وكذا لاختلاف وجهات نظر الباحثين في هذا المجال ونلخص بعضاً منها في الآتي¹:

- المساعدة في عملية التخطيط: فالمعروف أن الموازنات التقديرية والتي هي أحد أدوات التخطيط الرئيسية، تتضمن الإيرادات المقدرة للفترة القادمة بالإضافة إلى التكاليف المتوقع إنفاقها، وبالتالي لا بد من تقدير التكاليف بدقة حتى تضمن دقة الموازنة التقديرية للخطط الموضوعية من قبل المؤسسة.
- مساعدة الإدارة في تسعير المنتجات والخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.
- مد إدارة المؤسسة بالمعلومات الضرورية التي تساعد في الرقابة واتخاذ القرارات اللازمة لمواجهة الوضعيات المستجدة.
- حساب التكاليف وسعر التكلفة: من خلال قياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج وذلك بغرض تحديد التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدات النشاط.
- ضبط ورقابة عناصر التكاليف: العمل على خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج لتحقيق الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه.
- مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات وتحليل الانحرافات: تحديد الانحرافات الناتجة عن مقارنة ما تم تحقيقه فعلاً مع ما كان مخططاً له وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- دراسة المردودية: أي تسمح بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بتسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها ومراقبة تكاليف التمويل والإنتاج والتوزيع.
- مراقبة التسيير: بحيث تعتمد على تحديد مراكز المسؤولية وذلك بالسماح بتحليل الاستغلال وملاحظة تطوراته.

¹ - محمد أبو ناصر ، مرجع سبق ذكره، ص20.

- اتخاذ القرارات : تقديم الحلول الممكنة والبدائل الملائمة وذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية التكاليف في اتخاذ القرارات المالية والمستقبلية.

- مساعدة المحاسبة العامة: عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمحزونات السلع، المنتجات والاستثمارات التي تمويلها ...

3-3- وظائف محاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها ، تتمثل في:
-الوظيفة التسجيلية: تقوم محاسبة التكاليف على تسجيل جميع ما ينفق من عناصر تكاليف المواد ، الأجور وغيرها.

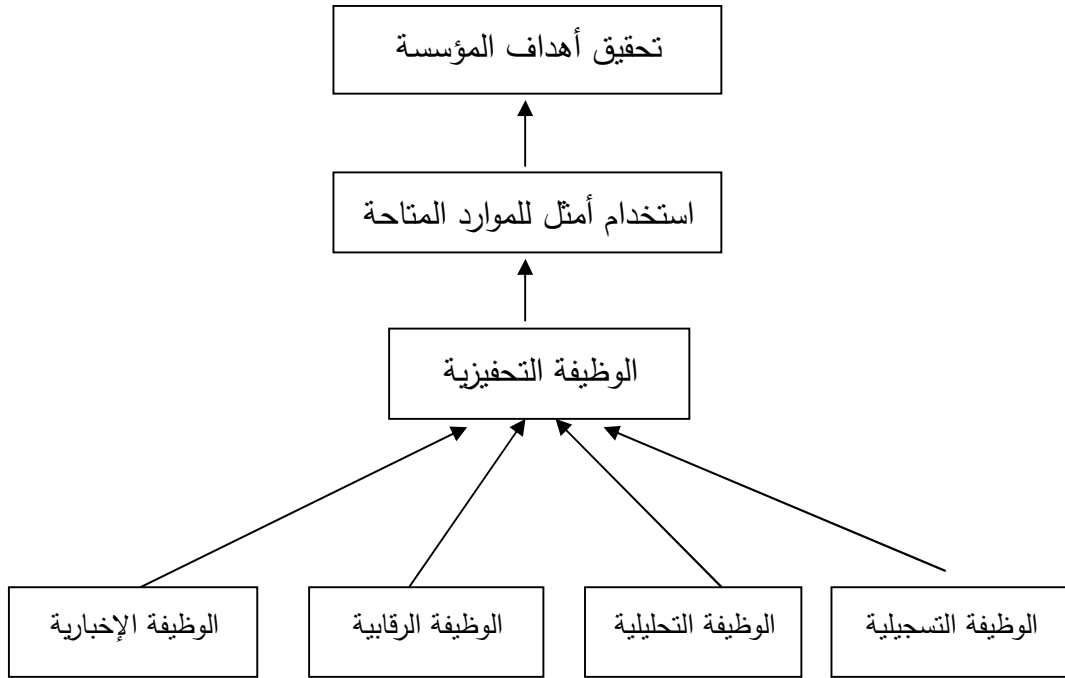
- الوظيفة التحليلية: من المهام الأساسية لمحاسبة التكاليف القيام بتحليل كل عنصر من عناصر التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج أو خدمة من هذه العناصر .

- الوظيفة الرقابية: تقوم محاسبة التكاليف بهذه الوظيفة من خلال القيام بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة تحتاجه كل وحدة منتجة أو خدمة مقدمة ومقارنة هذه المعايير بما يتم إنفاقه فعلا لكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات وأسبابها والحد منها.

- الوظيفة الإخبارية: هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث أنه من خلال تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها واتخاذ القرارات اللازمة لتصحيحها وعدم تكرارها.

- الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة ، فهي بمثابة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط ، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق ، ومن ذلك يمكن تحفيز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة بكفاءة مما يساعدها على تحقيق أهدافها المرسومة، ويمكن توضيح تلك الوظائف في الشكل الموالي.

الشكل رقم (08): يوضح العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص24.

3-4-4- العلاقة بين محاسبة التكاليف والأنظمة المحاسبية الأخرى:

تحتاج المؤسسة في تسييرها إلى معلومات مالية وأخرى غير مالية تساعد على التحليل ومعالجة المشاكل وتخفيض عدم التأكد ، وغالبا ما توفر المحاسبة بأنواعها الكثير من المعلومات الضرورية، ومن ثم تظهر العلاقة بين أنواع المحاسبة.

3-4-4-1- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية(العامة): قبل التطرق لدراسة العلاقة

بين النظامين ، يمكن تقديم بعض من التعاريف الواردة بخصوص المحاسبة المالية .

-**المحاسبة المالية¹**: تتمثل الوظيفة الأساسية للمحاسبة المالية في عملية تسجيل العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة ومعالجتها وتلخيصها ومن ثم تحضير القوائم المالية التي تبين نتيجة عمل المؤسسة من ربح أو خسارة ووضعها المالي في نقطة زمنية معينة، وذلك

¹ - محمد أبو ناصر ، مرجع سبق ذكره، ص06.

بهدف تزويد الأطراف الخارجية للمؤسسة مثل المستثمرين والمقرضين وبعض مؤسسات الدولة بهذه المعلومات.

كما تعرف أيضا بأنها¹: نظام يقوم بتحليل وتقييد المعاملات المالية التاريخية لاستعمالها في إعداد القوائم المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج، كشف حصص المساهمين والملاك وكشف التدفقات المالية) ويتمثل اهتمامها الأساسي في توفير المعلومات للمستعملين الخارجيين كالمساهمين، الدائنين والهيئات التنظيمية.

تظهر العلاقة بين المحاسبتين في أن المحاسبة المالية (العامة) تعتبر مصدرا مهما لتزويد محاسبة التكاليف بالمعلومة المحاسبية اللازمة من أجل تحليل النشاط وذلك من خلال القيام بعمليات التصنيف، التوزيع ثم الترتيب لمختلف الأعباء والمصاريف، وهذا وفقا للوظائف والعمليات².

وتظهر العلاقة الوطيدة بين المحاسبتين في نقاط التكامل التي تربط بينهما والتي يمكن ذكرها في الآتي³:

- تعتبر محاسبة التكاليف امتداداً للمحاسبة المالية ، حيث تقدم الأولى البيانات التفصيلية التي تظهر في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة الإنتاج التام ، وبالتالي يظهر التعاون بينهما في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

- تقوم المحاسبة المالية بتزويد محاسبة التكاليف ببعض البيانات الهامة مثل ثمن المواد المشتراة، أجور العمال، تكلفة الموجودات والمصروفات الأخرى، حيث أن هذه العمليات جميعها تثبت في سجلات المحاسبة المالية ثم يتم تحليلها في دفاتر التكاليف.

- تقوم المحاسبة المالية بتقديم وتوفير بيانات لمحاسبة التكاليف في قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة ، مثل قيمة شراء الأصول وطرق اهتلاكها وتحديد الأجور...

¹- BARFIELD RAIBORN, KINNEY, **Cost Accounting: Traditions and Innovations**, South-Western Educational Publishing: 5th edition, April 2002,p6.

²-بديسي فهيمه،مرجع سبق ذكره،ص11.

³- عاطف الأخرص، والهنيبي إيمان وآخرون " محاسبة التكاليف الصناعية" دار البركة للنشر والتوزيع، عمان ، 2001،ص17.

- لا يستطيع نظام المحاسبة المالية لوحده أن يؤدي الغرض من إعداد الحسابات الختامية ونتائج أعمال المؤسسة إلا بالاستعانة بنظام التكاليف على ذلك. وعليه يمكن القول بأن تكامل النظامين يساعد في تحقيق الرقابة وذلك من خلال مقارنة البيانات التفصيلية التي تقدمها محاسبة التكاليف بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية، وأما نقاط الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية فيمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01) : يوضح نقاط الاختلاف محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

العناصر	المحاسبة المالية (العامة)	محاسبة التكاليف (التحليلية)
من الناحية القانونية	إلزامية	اختيارية
من ناحية الأهداف	مالي	مالي ،اقتصادية
من ناحية نظرة المؤسسة	إجمالية	تفصيلية
من ناحية الزمن	الماضي، الحاضر	الماضي، الحاضر والمستقبل
المستفيدون	المديرية وأطراف خارجية	المسير
التوجيه	خارجي	داخلي
المدة (الدورة)	سنوية	شهرية ، فصلية..
من الناحية المحاسبية	تهتم بالقيمة فقط	تهتم بالقيمة والكمية

المصدر: بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1998، ص11.

3-4-2- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية: قبل الحديث عن العلاقة بين المحاسبين يمكن تقديم بعض التعاريف الواردة بخصوص المحاسبة الإدارية، هي كما يلي:

المحاسبة الإدارية (التسيير) هي¹ التي تهتم بعملية تجميع ومعالجة البيانات المالية وغير المالية وفق أساليب وقواعد محددة من أجل الوصول إلى معلومات تخدم الإدارات المختلفة في المؤسسة للوصول إلى تحقيق أهدافها وتنفيذ وظائفها المختلفة من اتخاذ القرارات المختلفة المتمثلة في : الرقابة، التخطيط، التنسيق وتقييم الأداء.

كما تعرف على أنها:² عملية تحديد ، قياس، تجميع، تحليل، إعداد ، تفسير و توصيل المعلومات المالية المستخدمة من قبل الإدارة للتخطيط، التقييم والرقابة داخل المنظمة وللتأكد من الاستخدام المناسب والمساءلة لمواردها.

وعرفت كذلك على أنها:³ عملية التحسين المستمر لإضافة قيمة للتخطيط، للتصميم، للقياس والتشغيل لنظم المعلومات المالية وغير المالية التي ترشد أداء الإدارة ، تحفز السلوك وتدعم وتعظم القيمة التثقيفية الضرورية لتحقيق إستراتيجية المنظمة وأهدافها التشغيلية.

وأما فيما يتعلق بالعلاقة بين المحاسبتين فيرى البعض أنه يتعذر التمييز بينهما، حيث أنهما مترادفتان وتسمية لمسمى واحد ، فالمحاسبة الإدارية هي عبارة عن تطور لمحاسبة التكاليف ويرى آخرون أن كلا منهما يخدم جهة واحدة وهي الإدارة ، أي أن محاسبة التكاليف مجال فرعي من مجالات المحاسبة الإدارية .

من هذا المنطلق يمكن تأكيد العلاقة بين النوعين، التي هي علاقة تكامل وتوافق وانسجام فهما يسعيان إلى تحقيق هدف واحد، فمحاسبة التكاليف تقوم بحساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها التسعير، قياس هامش الربح ، تقييم المخزونات وغيرها وبالتالي قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات الملائمة والمفيدة للإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهو الهدف نفسه الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية⁴. كما أن مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية ، والمتمثلة في

¹ - محمد أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص06.

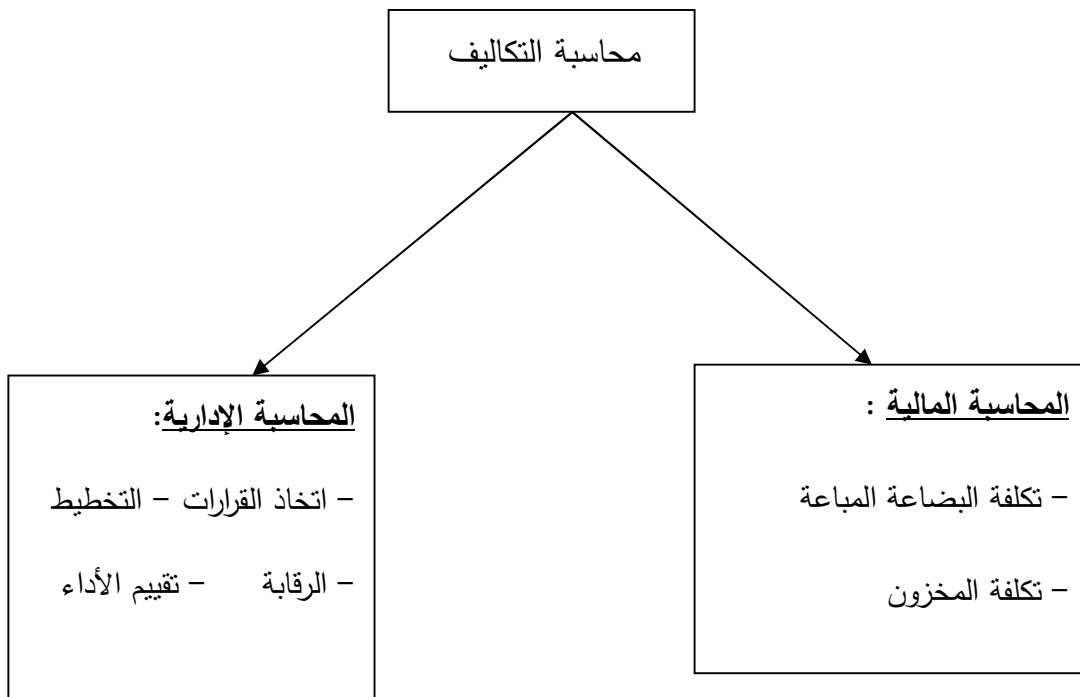
² -بثينة راشد حميدي الكعبي " ملامح الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية " مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد89، 2011، ص38.

³ - المرجع نفسه، ص38.

⁴ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص22.

المعلومات التي تساعد في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية، قرارات التسعير، تحديد مستويات الإنتاج أو البدء بمنتج جديد أو إلغاء منتج قديم¹.
والشكل التالي يوضح العلاقة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية المذكورة.

الشكل رقم(09):العلاقة الموجودة بين أنظمة: محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.



المصدر: محمد أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص7.

¹-إسماعيل يحي النكريتي، حبش الطعمة وآخرون " المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة " دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان ، 2007،ص30.

المبحث الثالث: نظام إدارة التكلفة، متطلباته ومراحل تطوره:

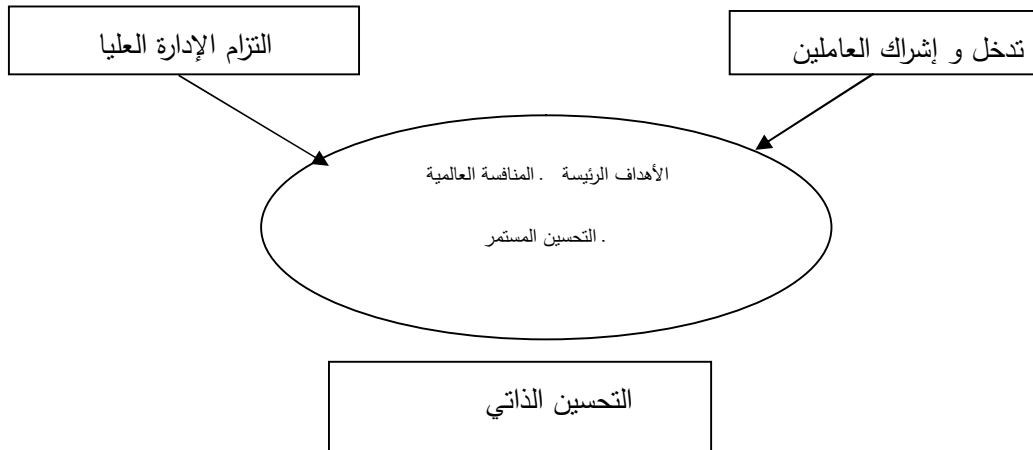
1- متطلبات نظام إدارة التكاليف:

حتى تتمكن المؤسسة من بناء نظام لإدارة التكاليف يحقق لها منافسة عالمية وتحسين مستمر لا بد من توفر ثلاث متطلبات لهذا النظام وهي¹:

- التزام من الإدارة العليا.
- تدخل وإشراك العاملين من جميع المستويات.
- إنشاء نظام التحسين الذاتي المستمر الذي يساهم في تحسين الأنشطة المضيئة للقيمة وتقليل الأنشطة غير المضيئة للقيمة.

فالأنشطة المضيئة للقيمة هي الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك، هذه الخصائص يقدها المستهلك ويكون مستعداً لأن يدفع ثمنها مقابلها، وأما الأنشطة غير المضيئة للقيمة فهي الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج في نظر المستهلك لكن لا يعني أن كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة بالنسبة للمستهلك هي أنشطة غير ضرورية²، ويمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي:

الشكل رقم (10): متطلبات نظام التكاليف



المصدر : صلاح الدين عبد المنعم وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 328.

¹- صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون " محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية" دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية ، ص 327 .

²- عبد الحي عبد الحي مرعي، مرجع سبق ذكره، ص282.

2- مراحل تطور نظام إدارة التكاليف:

لقد عرفت إدارة التكاليف تطورات خلال الزمن استجابة للظروف المحيطة والتغيرات البيئية، وقد حدد (KAPLAN Robert) أربع (4) مراحل أساسية لهذه التطورات هي¹ :

المرحلة الأولى: لقد كانت إدارة التكاليف تمثل نظاما يقدم تقارير عن صفة ما أو نشاط محدد و تسجيل المعاملات من أجل إعداد التقارير المتعلقة باحتساب كلف الإنتاج.

المرحلة الثانية: في هذه المرحلة كانت إدارة التكاليف تركز على إعداد التقرير المالي الذي يقدم للجهات الخارجية ويكون الهدف منه الحصول على تقارير مالية موثوق منها، وبهذا تكون الفائدة من نظام إدارة التكاليف محددة نوعا ما ومفيدة بهذه النوعية من التقارير.

المرحلة الثالثة: في هذه المرحلة تطور نظام الإدارة وأصبح يقوم بعملية تشغيل البيانات وتقديمها في شكل معلومات أكثر ملائمة وثقة لصنع القرارات وبذلك تعتبر المعلومات الخاصة بإدارة التكاليف معلومات متطورة ومناسبة لظروف اتخاذ القرار.

المرحلة الرابعة: وهي أهم مرحلة عرفها تطور مفهوم نظام إدارة التكاليف حيث أصبحت المعلومة الخاصة بهذه الإدارة تمثل جزءاً من النظام المالي والتقني بأكمله داخل نشاط المؤسسة.

وما يمكن ملاحظته، أنه في المرحلتين الأولى من التطور كان التركيز على المعايير التي يتبعها الماليون والمحاسبون الإداريون من قواعد علمية في إعداد التقارير، أما في المرحلة الثالثة فقد انتقل النظام إلى الاهتمام بعملية مراقبة التشغيل، وأما في المرحلة الرابعة من التطور فقد اعتبر المحلل المالي جزءاً لا يتجزأ من الإدارة ، وليس فقط كمصدر لإعداد

¹- ينظر إلى:

- محمد محمود يوسف الإدارة الإستراتيجية لتكاليف النقل ودورها في تنمية حركة التجارة العربية البيئية منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 1998، ص 105.

- أقاسم عمر ،مرجع سبق ذكره، ص 235.

- إسماعيل يحيى التكريتي " محاسبة التكاليف المتقدمة " دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن - ط2 ، 2008 ، ص 359.

التقارير، بل أصبح شريكا أساسيا في العمل والذي يكون له المهارة على تحديد وتلخيص وكتابة التقارير عن العوامل اللازمة لنجاح المؤسسة.

المبحث الرابع: التحليل التقليدي للتكاليف

1- مفهوم التحليل التقليدي للتكاليف:

يعرف التحليل التقليدي على أنه¹: تحليل بيانات التكاليف وترجمتها إلى معلومات مفيدة للاستفادة منها في التخطيط الإداري والرقابة وفي اتخاذ القرارات الطويلة الأجل وقصيرة الأجل.

ومن الملاحظ أن التحليل التقليدي للتكاليف يقتصر على الأنواع المختلفة للتكاليف التي تحدث داخل المؤسسة والطرق التي يمكن من خلالها الرقابة على هذه التكاليف، وكذلك التكاليف التي تتعلق بقرارات معينة وما يمكن إجراؤه لهذه التكاليف مستقبلا.

2- طرق التحليل التقليدي للتكاليف:

يعتبر قياس أو تحديد تكلفة وحدة الإنتاج أحد الأهداف الرئيسية لإدارة التكاليف وهذا يتطلب بدوره قياس وتبويب وتحليل عناصر التكاليف وتوزيعها على وحدات الإنتاج، ومن أهم الطرق التقليدية لقياس التكاليف وأكثرها شيوعاً في التطبيق العملي ما يلي:

1-2- طريقة التكاليف الكلية (الإجمالية أو الحقيقية):

1-1-2- مفهوم الطريقة: تطلق على طريقة التكاليف الكلية عدة مصطلحات منها طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل وكذلك طريقة مراكز التكاليف، حيث يعود تاريخ ظهورها إلى سنوات الثلاثينات من القرن الماضي، وقد أجريت عليها بعض التحسينات في نهاية الأربعينات من القرن ذاته من طرف المنظمين الفرنسيين² :

¹- حسن حياي " نظرية التكاليف " كلية الاقتصاد ، جامعة حلب - سوريا - 2005 ، ص 46.

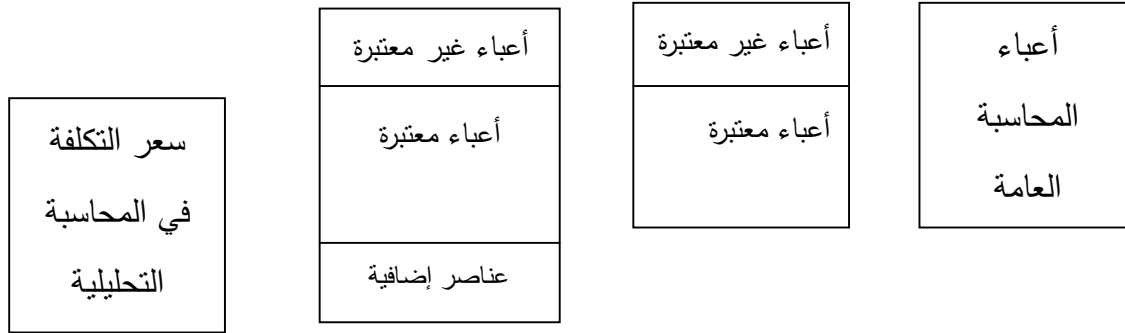
²- درحمن هلال، مرجع سبق ذكره، ص 193، 194.

(لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي CEGOS^(*) و (المجلس الوطني للتنظيم الفرنسي CNOF^(**)).

تعتمد هذه الطريقة على حساب التكلفة الكلية بإدخال جميع أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تخصيصها للمنتجات المباعة فقط و إذا كان الحساب يأخذ بعين الاعتبار تكاليف المنتجات موضوع نشاط المؤسسة وتدعى "بالأعباء المعتمدة (***)"، فإن الأعباء التي ليس لها علاقة بالنشاط، تستثنى من التكلفة الكلية، و المقصود هنا "الأعباء غير القابلة للإدماج أو غير المعتمدة (****)", و على العكس من ذلك، فإن المؤسسة و لأسباب مختلفة، بإمكانها اعتبار الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة لا تمثل مجموع الأعباء التي يجب إدماجها في التكاليف، وبالتالي تقوم بإضافة أعباء أخرى يطلق عليها "الأعباء المكملة أو العناصر المكملة (*****)"¹.

وعلى هذا الأساس يمكن توضيح أعباء المحاسبة التحليلية كما يلي :

الشكل رقم (11) العلاقة بين أعباء المحاسبة العامة وأعباء المحاسبة التحليلية



المصدر : ناصر دادي عدون ،مرجع سبق ذكره، ص21.

(*) CEGOS : Commission d'Etudes Générales d'Organisation Scientifique.

(**) CNOF : Comité National de l'Organisation Française.

¹ - المرجع نفسه، ص194

(***) - الأعباء المعتمدة: هي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة.

(****) - الأعباء غير المعتمدة: وهي الأعباء التي تعتبر غير عادية ، إما لأنها ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة أو أنها تخص دورة محاسبية أخرى.

(*****) - العناصر الإضافية: هي الأعباء النظرية التي كانت ستحملها المؤسسة لو تغيرت ظروف الاستغلال.

وتقوم نظرية التكاليف الكلية (الإجمالية) أو الأقسام المتجانسة على عدة مبادئ من أهمها ما يلي¹:

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج توزيع...).
- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة (*).
- تحليل ضرورة تحميل جميع عناصر التكاليف سواء المباشرة وغير المباشرة منها أو المتغيرة والثابتة على وحدات الإنتاج النهائي، ويترتب على ذلك تحميل كافة تكاليف النشاط على الوحدات المباعة بحيث لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون تحميل على الوحدات.
- تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام الصنع وكذلك الإنتاج تحت التشغيل (غير التام) سواء في أول الفترة أو في آخرها على أساس التكلفة الكلية أو الإجمالية.
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

2-1-2- مراحل حساب التكلفة الكلية:

- تقسيم المؤسسة إلى مراكز التحليل أو أقسام متجانسة: يعرف المخطط الوطني المحاسبي القسم المتجانس على أنه: نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر إلى مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف².
- كما تعرف أيضا على أنه: جزء من المؤسسة ذو طابع محاسبي، أين تجمع عناصر التكاليف غير المباشرة قبل تحميلها على المنتجات النهائية، حيث لا يمكن تحميلها مباشرة لتكاليف المنتجات المعنية³.

¹- مطاوع السعيد السيد مطاوع " التطور التاريخي لنظم محاسبة التكاليف - دراسة تحليلية- " كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر 2009 ص 09.

(*)- لقد سبق شرح تلك المصطلحات في مبحث تصنيف التكاليف.

²- ويعقوب عبدالكريم ، مرجع سبق ذكره، ص 93.

³ -LAUZEL ,P ; TELLER,R ,Contrôle de gestion et budget ,ED. Sirey ; Paris , 1994 ,p : 67.

فالقسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك، وتصنف المراكز إلى مراكز أو أقسام رئيسة و أخرى ثانوية أو مساعدة، فالأقسام الرئيسية هي التي تقوم بتوريد المواد وتصنيع المنتجات وتوزيعها مثل أقسام التموين، الإنتاج والتوزيع، أما الأقسام الثانوية أو المساعدة هي تلك التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى مثل الصيانة والنقل والإدارة.¹

و أما فيما يتعلق بعددها فيختلف من مؤسسة إلى أخرى بحسب هيكلها التنظيمي، طبيعة نشاطها وحجمها.

ومن الشروط الواجب على المؤسسة احترامها عند إنشاء الأقسام أو المراكز ما يلي:²

- أن يشغل المركز مساحة محددة من الصنع حتى يتسنى الإشراف على نشاط واستخدام المساحة كأساس لتوزيع بعض المصاريف الصناعية غير المباشرة كالإيجار أو التأمين ...

- أن يشمل المركز على مجموعة من الآلات خاصة بالنسبة للمؤسسات الصناعية التي تستخدم في تنفيذ عملية صناعية محددة وغالبا ما يدعى المركز باسم العملية الصناعية نفسها.

- أن يتم تحديد بكل مركز العمال المباشرين حتى يسهل تحليل عنصر الأجور وتحميلها على الأقسام الصناعية.

- أن يتم تعيين على رأس كل مركز مشرفا يكون مسؤولا مباشراً لمجموعة العمال المباشرين و عن نشاط المركز.

- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل: بعد تحديد الأقسام تأتي المرحلة التي يتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل وهي كما يلي:

* التوزيع الأولي : تحدد عدد مراكز التحليل و وحدة العمل الملائمة لكل مركز حيث يتم تجميع الأعباء المتجانسة مع وحدة العمل التي تم اختيارها والتي يجب أن تكون قادرة على

¹ - بويغوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره، ص93.

² - محمد الفيومي محمد " مقدمة في أصول محاسبة التكاليف " مرجع سبق ذكره، ص317.

التعبير عن التغيير في تكلفة المراكز التي تقيس نشاطها . الأعباء غير المباشرة توزع على الأقسام المتجانسة الرئيسة والمساعدة بعدها يتم حساب مجموع التوزيع الأولي للأعباء للحصول على تكلفة كل مركز . وتتم العملية بإعداد جدول يحتوي على الأعباء مبنية حسب طبيعتها، ويتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التكاليف المختلفة وفق مفاتيح التوزيع المناسبة، ثم تجمع هذه المبالغ لتعطي ما يعرف بالمجموع الأولي للأقسام الناتجة عن التوزيع الأولي . يقصد بمفاتيح التوزيع الطريقة التي تسمح بتوزيع الأعباء غير المباشرة (المرتبة حسب طبيعتها) بين مختلف مراكز التحليل وهي نسبة ثابتة مطبقة على عبء ما، حيث تحدد الحصة التي تخص مركز معين معبر عنها بنسب مئوية على الأقسام الرئيسة¹ .

***التوزيع الثانوي:** تعد هذه المرحلة استمرار للمرحلة السابقة، أي أنه بعد توزيع التكاليف غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل يتم الحصول على الأعباء الإجمالية للأقسام الرئيسة وهذا بعد تحميل تكاليف المراكز الثانوية إلى المراكز الرئيسة، حيث أن مجموع أعباء المراكز الثانوية لا تحمل مباشرة على التكلفة بل توزع بدورها باستخدام مفاتيح التوزيع (وحدات عمل أو معدلات مصاريف)، وهناك ثلاث حالات ممكنة نذكرها في الآتي:

- **الطريقة المباشرة:** والتي تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للتكاليف غير المباشرة التابعة للأقسام الثانوية، وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسة، وهناك توزيع إجمالي والذي يتم على أساسه توزيع أعباء المراكز الثانوية (المساعدة) مرة واحدة على المراكز الإنتاجية، وذلك بإتباع أساس توزيع واحد، وتوزيع انفرادي، حيث من خلاله يتم توزيع مراكز الخدمات بصورة انفرادية أو مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسة على أساس التوزيع المناسب له، وتمتاز هذه الطريقة بسهولة تطبيقها في الحياة العملية إلا أنها لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لتجاهلها تبادل الخدمات بين الأقسام.

¹ -A. Burlaud ,C .Simon, **Comptabilité de gestion** ,couts ,contrôle ,ED .Vuibert ,paris ,2000,p:35.

- **طريقة التوزيع التنازلي:** تقوم هذه الطريقة على توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد، ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية بمعنى أن القسم الثانوي الذي توزع تكاليفه لا يعاد تحميله من الأقسام الثانوية الأخرى.

- **طريقة التوزيع التبادلي:** تقوم طريقة التوزيع التبادلي على مبدأ تبادل الخدمات والمنافع بين الأقسام، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الثانوية الأخرى، كما قد يقدم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام، ولتحديد نسبة الخدمات التي يقدمها كل قسم للآخر يمكن إتباع الطريقة الجبرية في حالة ضالة عدد مراكز التحليل في المؤسسة، وذلك بجعل المجهول هو مجموع تكاليف كل قسم يتضمن الخدمات المتبادلة، وعند إجراء الحسابات يتم افتراض X و Y كقيم تكلفة وحدة عمل في قسمين متبادلين للخدمات فيما بينهما.

أما في حالة تعدد مراكز التحليل يمكن الاعتماد على الحساب المصفوفاتي لتحديد نسبة الخدمات المتبادلة، كما أن هناك طريقة أخرى للتوزيع التبادلي للخدمات تسمى بطريقة التكلفة النظرية إلا أنه يعاب عليها التقريب الكبير في الأرقام.

***تحديد وحدات العمل وتكلفتها:** بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية تأتي مرحلة تحديد كمية أو عدد وحدات العمل، والتي هي عبارة عن مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتَج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين، وقد يختلف قياس النشاط بالنسبة لمراكز التحليل الرئيسية، حسب الوحدات التي تميز هذا النشاط، بحيث إذا كان نشاط المركز موصوفاً بمقدار مادي (أو كمي)، أو عد المنتجات، وقد تختلف وحدات القياس بالنسبة للمراكز الرئيسية حسب الوحدات التي تميز نشاط هذه المراكز، فإذا كان مستوى نشاط المركز يمكن وصفه مادياً أو قياسه عددياً، كعدد المنتجات، عدد ساعات العمل، تسمى مراكز التحليل هذه (وحدة العمل: unités d'œuvre) أو (المراكز العملياتية: centres opérationnels) ومنه يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل من خلال قسمة مجموع التوزيع الثانوي لكل قسم على عدد وحدات العمل الخاصة به، ويمكن صياغته كالآتي:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{تكلفة المركز} / \text{عدد وحدات العمل}$$

أما في حالة تعذر إيجاد وحدة عمل مادية لقياس نشاط المركز، فيتم قياس نشاطه بمقدار نقدي يدعى (معدل المصاريف: taux de frais)، ويكون بالتالي بديلا لوحدة العمل، كما تسمى المراكز التي لا يمكن قياس نشاطها بمقادير مادية، (بالمراكز الهيكلية أو مراكز المصاريف: Centres de structure) ويتم حساب معدل المصاريف كالتالي:

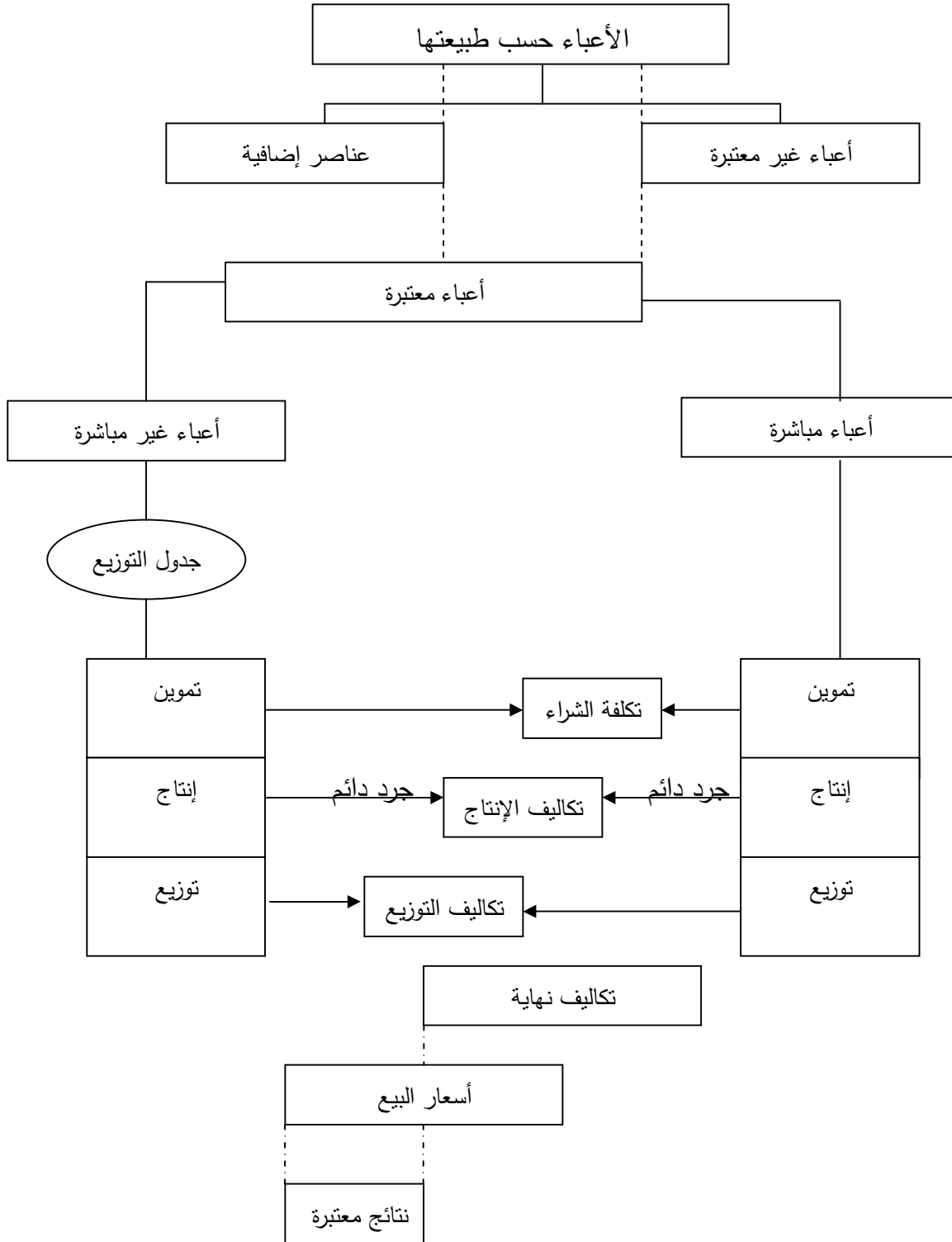
$$\text{معدل المصاريف} = \text{تكلفة المركز} / \text{قيمة قاعدة المصاريف}$$

وبما أن أعباء المراكز الهيكلية هي أعباء خارج الإنتاج، فيتم تحميلها مباشرة للتكاليف النهائية (سعر التكلفة) أي بعد حساب تكلفة الإنتاج، ويعتمد في تحديد قاعدة المصاريف: للمراكز الهيكلية في الغالب على تكلفة الإنتاج التام المباع أو رقم الأعمال (خارج الرسم) المحقق¹.

بعدها تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج مضافا إليها الأعباء المباشرة لإيجاد تكلفة الإنتاج و يمكن تمثيل المراحل المتعلقة بحساب التكلفة الكلية في الشكل الموالي:

¹ -J.A.COLLOMB, J.A.MELYON, G.NOQUERA, *comptabilité financière et de gestion*, édition ESKA, 1999 , p.615.

الشكل رقم (12): توزيع الأعباء حسب طبيعتها



المصدر : درجمون هلال ، مرجع سبق ذكره،ص206.

2-1-2- تقييم طريقة التكاليف الكلية: كما هو معلوم فقد بقيت طريقة التكلفة الكلية مدة طويلة من الزمن هي الطريقة الأحسن و الأكثر استعمالاً، لكن مع تغير ظروف المحيط الاقتصادي برزت نقائص لهذه الطريقة، وعليه يمكن الحديث عن مزايا ونقائص هذه الطريقة¹.

- مزايا الطريقة: تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من المزايا نذكر منها ما يلي:
- تعتبر طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية، باعتبار أنها تعطي نتائج تحليلية حسب كل منتج أو حسب كل طليبة...، كما تسمح بتقييم المخزونات في كل مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية و حتى الاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها ، فهي بذلك تكمل المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية.
- أنها تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بخصوص تقييم المنتجات قيد التشغيل ومخزون الإنتاج التام، وكذا مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات للفترة نفسها.
- تعتبر قاعدة معلومات جد مهمة بالنسبة للمسيرين خاصة إذا ما كانت طبيعة الصناعة تقتضي الإنتاج بالسلاسل بحيث تكون الأحداث متكررة، وبالتالي معرفة التكاليف الكلية لهذه السلسلة من المنتجات قد يفيد في التخفيض من تكاليف السلسلة الموائية.
- عندما يكون حجم الإنتاج ثابتاً نسبياً وحجم المبيعات متقلبا فإن التغيرات في نتيجة النشاط تكون أقل، فإنها تقدم حساب الربحية بشكل منطقي أكثر.
- أنها تفيد في قرارات التسعير للأجل الطويل لأن وحدة الإنتاج تتحمل بنصيبها من كافة التكاليف الثابتة.
- نقائص الطريقة: رغم الايجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض النقائص نذكر بعضها منها في لآتي:

¹-ينظر إلى:

- عبد الشكور عبد الرحمن الفراء " قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية - "مجلة جامعة الأزهر - غزة- سلسلة العلوم الإنسانية ، المجلد 14، العدد 02، 2012، ص268؛
- درحمون هلال ، مرجع سبق ذكره، ص207.

- تعتبر الطريقة جد مكلفة بالنسبة للمؤسسة التي تتبناه سواء من ناحية الموارد البشرية المسؤولة عن تسييره (تكوين وتنفيذ) أو من ناحية تعقيد مراحلها والتدقيق فيها (الخدمات المتبادلة، مفاتيح التوزيع، تحاليل مختلفة)، وذلك بحكم شموليتها، وبالتالي فإن المعلومات فيها تخضع لمعالجة خاصة.

- أنها لا تفرق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة ، مما يؤدي إلى تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة تبعاً للتغير في حجم الإنتاج ، ذلك أن التكاليف الكلية تتضمن تكاليف ثابتة، وأن متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة يتأثر بالارتفاع والانخفاض تبعاً لحجم الإنتاج الفعلي.

- تقسيم المؤسسة إلى مراكز رئيسة وأخرى ثانوية يجعل من نظام محاسبة التكاليف عرضة للتغيير وإعادة تحديد مراكز التحليل كلما طرأ أي تغيير على الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

- تعدد التوزيعات للتكاليف غير المباشرة بالاعتماد على مفاتيح توزيع عشوائية قد تؤثر على صحة المعلومات التي تقدمها التكاليف النهائية، خاصة مع ازدياد وتوسع قاعدة التكاليف الثابتة بإدخال الآلات والتكنولوجية الإنتاجية وتراجع نسبة التكاليف المباشرة من تكلفة الإنتاج، وبالتالي توفير معلومات مضللة للمسيرين الأمر الذي يؤثر سلباً على قراراتهم.

- هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار تأثير حجم النشاط على التكاليف، بحيث أن التغيير في عدد الوحدات المنتجة في حالة تعدد المنتجات قد يظهر تكاليف نهائية مرتفعة لبعض المنتجات على حساب منتجات أخرى، دون أن تتغير الكمية الإجمالية للمنتجات ودون أن يطرأ أي تغيير على الأعباء غير المباشرة للمنتجات، مما يجعل المؤسسة عاجزة على اتخاذ قرار زيادة تنوع منتجاتها، أو إلغاء منتج معين...

- إن تحميل التكاليف الكلية على وحدات الإنتاج لا يسمح ببيان مدى استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة والتكاليف للجزء المستغل والجزء غير المستغل ، فقد يتم تحميل وحدة المنتج بأعباء ليست سبباً في إيجادها.

- يصعب الاعتماد على أرقام التكلفة الكلية في مجال التخطيط، الرقابة والتسعير في الفترات الأولى من بداية حياة المؤسسة لارتفاع التكلفة الكلية للوحدة المنتجة بسبب كبر حجم التكاليف الثابتة وقلة الإنتاج.

- كما أن معرفة سعر التكلفة (التكلفة النهائية) بعد تكمينه يصبح مستحيل التخفيض في الفترة التكاليفية الجارية، لأن الأمر يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل التكاليف ، وهذا ما لا يساعد المسييرين في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب .

2-2- طرق التكاليف الجزئية:

على الرغم من أن طريقة التكلفة الكلية التي احتلت مكانة هامة سواء في الكتب المخصصة لمحاسبة التكاليف أو في الجانب التطبيقي، فقد أصبحت غير كافية لتوجيه المسييرين في عدد من الاختيارات، وسعياً من هؤلاء المسييرين على تطوير أداة مراقبة و مساعدة على اتخاذ قرارات مطابقة لاحتياجاتهم، فقد تم اعتماد طرق أخرى لحساب التكاليف، وهو ما تم فعلاً خاصة من قبل الباحثين الأمريكيين، ومن تلك الطرق: طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف الهامشية وطريقة التكاليف المعيارية.

2-2-1- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

تعتبر طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة طريقة محاسبية تهدف إلى تدارك نقائص طريقة الأقسام المتجانسة القائمة على مبدأ التمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، ويعود الفضل في ظهورها إلى المهندس الأمريكي (Harry Lawrence Gantt) المنتسب للتيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل التنظيمي (المدرسة الكلاسيكية) - الذي طور ما يسمى بالطرق البيانية كما اهتم بإعداد طرق تحضير الإنتاج - ، وقد كان ذلك عام 1915م¹.

¹- H. BOUQUIN, Les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion, un aspect oublié de la méthode des sections, Revue française de comptabilité, N°271, 1995, P. 67

التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هو طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة (*)، ل يتم تحميل المصاريف بالتناسب مع الوحدات المنتجة.¹ ويمكن مبدأ استعمال الطريقة في ربط التكاليف الثابتة بمستوى النشاط(الطبيعي/ العادي) وبالتالي فهي تسمح بتخصيص جزء من الأعباء الهيكلية (الثابتة) إلى التكاليف، و الذي يناسب النشاط الفعلي مقارنة بالنشاط الطبيعي،ومن هنا يمكن التحدث عن نمذجة التكاليف الكلية، من خلال إلغاء تأثير حجم النشاط على التكاليف.²

النشاط الفعلي: يتمثل في النشاط الذي حققته المؤسسة فعلا أثناء العملية الإنتاجية، أي هو مستوى النشاط الحقيقي الذي توصلت إليه المؤسسة في نهاية الفترة المعتبرة.

النشاط الطبيعي (العادي): يعتبر تحديد مستوى النشاط الطبيعي أصعب نقطة في طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، حيث اختلفت الآراء حوله، فمنهم من يعتبره النشاط الذي يمكن تحقيقه على أساس الوسائل التي تملكها المؤسسة، و هناك من يرى بأنه نشاط متوسط قد يمثل 80% من الطاقة القصوى للمؤسسة على المدى البعيد، أما المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة فقد اعتبره النشاط النظري الأقصى مطروحا منه النشاط غير المنجز الناتج عن ظروف مختلفة (منها العطل الرسمية أو المرضية ، التوقعات الناتجة عن الأعطاب والصيانة...)³.

إذن النشاط الطبيعي هو النشاط النظري الذي ترجو المؤسسة تحقيقه على أساس الوسائل المتاحة مع الأخذ في الاعتبار التوقعات ممكنة الحدوث.

لكن رغم اختلاف المفاهيم فإن تحديد هذا المستوى يمكن إرجاعه إلى مجموعين من العناصر، داخلية وخارجية⁴:

(*) لقد سبق شرح المصطلحات في مبحث تصنيف التكاليف.

¹ - رجال علي " سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية " ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص59.

² - درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص202.

³ - بديسي فهيمة ، مرجع سبق ذكره، ص176.

⁴ R. PATUREL, *La comptabilité analytique- système d'information pour le diagnostic et la prise de décision*, éditions Eyrolles, Paris, 1987, P. 309

العناصر الداخلية: تتمثل في المعطيات التقنية التي تتعلق بالطاقة الإنتاجية التي تمتلكها المؤسسة (وسائل الإنتاج المتاحة)، المعطيات الإستراتيجية المتمثلة في القدرات الإنتاجية المخصصة لمواجهة الاحتياجات الحالية والمستقبلية، المعطيات الاجتماعية (السياسة الاجتماعية للمؤسسة) ، و معطيات تنظيمية (تقليص النشاط بسبب التعطل الصيانة، الإصلاحات، الضبط، الجرد...)

العناصر الخارجية: وهي الحالات الظرفية العامة المحيطة بالمؤسسة (الدولية، الوطنية أو القطاعية) وكذا المعطيات التي تأخذ بعين الاعتبار المنافسة التي تواجه المؤسسة.

- مراحل حساب التكاليف والنتيجة التحليلية:¹

- حساب معامل التحميل العقلاني:

يحسب معامل التحميل العقلاني بالعلاقة التالية: م ت ع = النشاط الفعلي / النشاط العادي وعليه فإن قيمة الأعباء الثابتة المحملة (للفترة) = الأعباء الثابتة x النشاط الفعلي / النشاط العادي

أو = الأعباء الثابتة x معامل التحميل العقلاني

أما الأعباء الإجمالية المحملة = الأعباء المتغيرة + الأعباء الثابتة المحملة

إن الفرق الحاصل بين الأعباء الثابتة المحسوبة وفقا للنشاط العادي والأعباء الثابتة

المحملة يمثل فروق التحميل التي تكون وفق الحالات التالية :

الحالة الأولى: إذا كان (معامل التحميل العقلاني) م ت ع > 1 مما يعني أن النشاط

الفعلي (للفترة) أقل من النشاط الطبيعي (العادي) أي أن جزءا من الأعباء الثابتة لا يحمل للتكاليف ويجب اعتباره خسارة ناتجة عن نقص نشاط، حيث يسمى هذا الفرق: تكلفة عاطلة

أو تكلفة بطالة ، ويتبين من ذلك أن جزءا من القدرات الإنتاجية المتاحة غير مستغل.

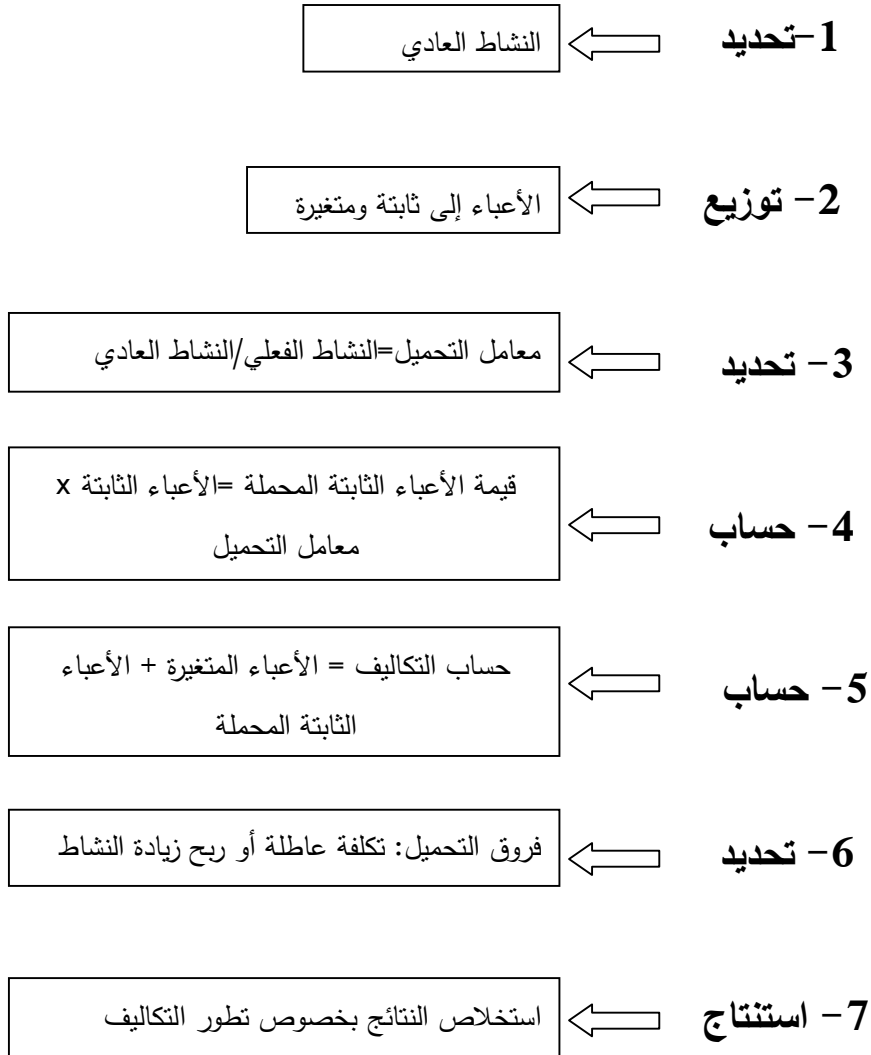
الحالة الثانية : إذا كان م ت ع = 1 يكون النشاط الطبيعي مساو للنشاط الفعلي أي انه بلغ النشاط المتوقع .

¹- بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص: 177-179.

الحالة الثالثة: إذا كان $m < 1$ أي أن النشاط الفعلي أكبر من النشاط الطبيعي وتكون الأعباء الثابتة المحملة أكبر من المبلغ المتوقع، ويعتبر الفرق المحمل من التكاليف الثابتة إيراد ، أو ربح زيادة النشاط أو زيادة الفعالية، وهنا يمكن القول بأن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية.

يمكن توضيح خطوات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة في الآتي:

الشكل رقم (13): يوضح خطوات التحميل العقلاني



المصدر : بديسي فهيمة ، مرجع سبق ذكره، ص180.

- تقييم طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة: لطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة مزايا عديدة، إذ تعتبر من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات، خاصة على المدى البعيد، كما تعمل على تحديد المسؤوليات بإزالة أثر تغير النشاط على التكلفة الوحديّة للأعباء الثابتة، وفيما يلي أهم مزايا ونقائص الطريقة.
- مزايا طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:¹
 - إلغاء أثر تغير مستوى النشاط على التكاليف الثابتة وبالتالي إزالة التذبذب في أسعار التكلفة ، أي جعل متوسط نصيب الوحدة من تكاليف الثابتة يميل نوعاً ما إلى الثبات.
 - تسمح بتعيين المراكز ذات أنشطة أقل من نشاطها النموذجي، من تلك التي تمثل مستوى نشاط أعلى من نشاطها الطبيعي، كما تسمح الطريقة بالمقارنات ما بين النشاط الفعلي والنشاط المتوقع، لمسؤولي مراكز العمل وللمديرية العامة، بإعطاء معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات التي تهدف إلى تحسين أمثل لاستعمال أو تكييف وسائل الإنتاج المتاحة.
 - يسمح تحديد سعر التكلفة في هذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة ، ويمكن من المقارنات في الزمن في المؤسسة نفسها، ومع مؤسسات أخرى.
 - تساعد في تحديد أسعار البيع لفترة طويلة لمذتجات المؤسسة، بالاعتماد على مستوى النشاط الطبيعي الذي يجب أن يتلاءم مع النشاط الحقيقي تفادياً للفروقات التي تنتجها ضغوطات السوق.
 - تسمح بإعطاء، لكل منتج مثلاً، هامش التحميل العقلاني الذي يتم حسابه بالفرق ما بين رقم الأعمال والتكلفة العقلانية للإنتاج أو التكلفة النهائية للمبيعات.
 - تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.²

¹- درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص204.

²- ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص132.

- تعتبر كخطوة أولية لتحديد التكاليف المعيارية والتسيير التقديري، ذلك أن تطبيقها يستوجب التنبؤ بمستوى النشاط العادي في المؤسسة، والذي يعتبر بمثابة المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها، كما يسمح للمؤسسات التي تعمل وفق نظام الطلبيات بالتقدير الأحسن لتكلفتها المتوقعة.¹

- نقائص الطريقة:²

- إن من أهم المشاكل التي تواجه هذه الطريقة تتعلق في صعوبات تقييم النشاط الطبيعي فإذا حددت المؤسسة مستوى ضعيف من النشاط الطبيعي، فهذا سيؤدي إلى تحميل مبلغ جد مرتفع من التكاليف الثابتة في التكاليف الكلية، مما يتقل عبء هذه الأخيرة إذا استعملت هذه التكاليف كمعيار أساسي لإعداد أسعار البيع، فستجد المؤسسة نفسها أمام مشاكل جد صعبة في السوق، أما إذا كان مستوى النشاط الطبيعي المحدد جد مرتفع فإن هذا سيؤدي إلى تحديد أسعار بيع جد ضعيفة، مما يشكل أيضا صعوبات، لأن هذا سيدفع المؤسسة إلى قبول طلبيات قد تكلفها مبالغ أكبر مما كانت تتوقعه.

- كما هو الحال في طريقة التكاليف الكلية، فإن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لا تقضي على مشكل التحميل أو التوزيع العشوائي للأعباء غير المباشرة على مختلف المذتجات.

- تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جد معقدة على مستوى التوزيع والتحميل للأعباء مما يتقل عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى أن عملية وضعها قد تستغرق وقت طويل، وهذا ما لا يشجع المؤسسات للجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف.

¹ - DUBRULLE Louis – JOURDAIN Didier :comptabilité analytique de gestion ,5eme édition , DUNOD paris 2007,p223.

² - درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص206.

2-2-2- طريقة التكاليف المتغيرة:

يعود ظهور هذه الطريقة إلى بداية القرن العشرين، نتيجة الأبحاث التي قام بها الرائد الأمريكي (ALEXANDER CHURCH)¹، وقد استعملت هذه الطريقة تحت عدة أسماء ومفاهيم مختلفة، فالمصدر الأول لاسمها هو (Direct Costing) وهو مصطلح أمريكي الأصل فترجمة (Direct) توحي إلى أنها التكاليف المباشرة لكن لا تعني ذلك بل تعني المتغيرة، وانتقلت في خمسينيات القرن الماضي إلى أوروبا وبالضبط إلى انكلترا باسم (marginal costing) التي تعني الهامشية، ثم إلى فرنسا²، ليتم بعد ذلك تعديل التسمية إلى (Variable Costing) لإزالة هذا الغموض وتوضيحها أكثر بأنها التكاليف المتغيرة³. تعتمد هذه الطريقة على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، بما أن هذه الأخيرة هي التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، أما التكاليف الثابتة ونظراً لتعدد عملية توزيعها واحتوائها على جزء كبير من العشوائية في التحميل سواء لمختلف الأقسام الرئيسة أو إلى المندجات، فلا توزع وإنما تطرح من مجموع النتائج الجزئية التي تحققها المؤسسة من مختلف منتجاتها، أي أن التكاليف الثابتة تحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة، حيث تطرح من الهامش على التكلفة المتغيرة⁴.

لقد عرفت هذه الطريقة تطورات عديدة عبر الزمن، حيث أن استعمالها قد يختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب الأهداف التي يسعى إليها المديرون، فقد يتم الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة فقط وهذا الأسلوب يسمى بطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة، أما إذا أرادت المؤسسة التدقيق أكثر في الحساب لتمكينها من اتخاذ القرارات بأكثر موضوعية على أساس معلومات أكثر تفصيلاً وتدقيقاً فتستعمل طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة

¹ -D. khonatra et T. Lexterait, **évaluation des technologies et systèmes d'information- cas d'un entrepôt de données implanté dans une institution financière** ; thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Paris Dauphine. 2001, p70.

² -ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره، ص136.

³ - D. khonatra et T. Lexterait, op.cit, p75

⁴ -بويعقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره،ص179.

2-2-2-1- طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة: تقوم هذه الطريقة على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، بحيث يتم الأخذ بعين الاعتبار أثناء الحساب تكاليف المنتجات التي تتغير خطياً مع مستوى الإنتاج أو حجم النشاط، ويحدد الهامش على التكاليف المتغيرة بالفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة، وللحصول على النتيجة يتم طرح الأعباء الثابتة من هذا الهامش، ويمكن توضيح ذلك بالجدول التالي:

الجدول رقم (02): تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة.

البيان	المبالغ	النسبة
رقم الأعمال (خارج الرسم) -التكاليف المتغيرة	** (**)	100%
=هامش التكلفة المتغيرة	**	
- التكاليف الثابتة	(**)	
= نتيجة الاستغلال	**	

المصدر: بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 180.

- مزايا طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة¹:

- تسمح هذه الطريقة بمتابعة نمو التكاليف المتغيرة المرتبطة بقرارات التسيير العادي والعمل على تخفيضها.

- تعطي هذه الطريقة معلومات مفيدة على المدى القصير، في حالة استقرار الأعباء الثابتة إضافة إلى إمكانية ترتيب المنتجات حسب درجة تغطيتها للأعباء الثابتة، إذ يسمح هذا الترتيب في المساعدة على اتخاذ قرارات تتخذ بخصوص تطوير بعض المنتجات أو التخلي

¹- درحمنون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 115-116.

عنها.

- إمكانية تقييم مردودية كل منتج بصفة مستقلة عن المردودية الإجمالية للمؤسسة وذلك من خلال الهوامش.

- تسمح بتحديد عتبة الربحية ومختلف مؤشرات التسيير.

- تسمح بتقييم تسيير الأشخاص الذين يتولون مسؤولية مراكز التحليل وذلك أخذاً بعين الاعتبار الأعباء التي يملكون القدرة على الضغط عليها والمتمثلة في التكاليف المتغيرة.

- تعطي معلومات مفيدة و موثوقة نسبياً للتسيير على المدى القصير في حالة استقرار الأعباء الثابتة أو نموها بشكل بطيء جداً.

- تسهل إعداد موازنات المؤسسة بالاستناد إلى مختلف فرضيات النشاط المعتمدة و ذلك بفضل التركيز على مستوى التكاليف المتغيرة المفيدة لتحقيق برامج الإنتاج التقديرية.

- **نقائص طريقة التكاليف المتغير البسيطة:**¹

- التكاليف الثابتة في هذه الطريقة، تلك التي لا ترتبط بحجم الإنتاج ، حيث يتم تغطيتها فقط من طرف المذُتجات المباعه، وبالتالي تحميل كتلة التكاليف الثابتة كليةً للمنتجات المباعه فقط و ليس كل المذُتجات بما فيها المخزنة.

- النقص في تقييم المخزونات لأنه لم يتم الأخذ في الاعتبار سوى التكاليف المتغيرة في ذلك، والنظام المحاسبي يفرض تقييم المخزونات بتكلفتها الحقيقية، لذلك يجب القيام بالمعالجة المحاسبية الضرورية في نهاية الدورة التكاليفية.

- لا تزيل صعوبة توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مستوى مختلف مراكز التحليل وتحميلها للمنتجات التي تسعى المؤسسة لمعرفة هوامشها ، كذلك تكمن الصعوبة في التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة ثم التمييز بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة من جهة أخرى.

¹ - المرجع نفسه، ص216-218.

- إن التطورات الاقتصادية والاجتماعية أدت إلى ارتفاع التكاليف الثابتة ضمن كتلة التكاليف الكلية للمؤسسة، وبالتالي تقلص الأعباء المتغيرة ، وبما أن هذه الطريقة تعني فقط بالتكاليف المتغيرة، الأمر الذي يجعلها غير صالحة في تحديد أسعار البيع على المدى القصير .

- إن الاهتمام أكثر من اللازم بتعظيم هامش التكلفة المتغيرة قد يتسبب في زيادة الأصول خاصة المخزونات و بالتالي ارتفاع احتياج رأس المال العامل مما قد يتسبب في حرمان المؤسسة من استغلال جزء كبير من مواردها المالية و إضعاف مركزها في السوق.

2-2-2-2- طريقة التكاليف المتطورة: تستخدم هذه الطريقة في حالة أعباء ثابتة مباشرة فهي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة، محاولة تدارك نقائص الطريقتين¹، حيث تعتبر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة مكملة للطريقة البسيطة من خلال إدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهوامش، حيث تسمح بتحسين وتدقيق الحسابات أكثر كما تبين مدى مساهمة المنتج في تغطية الأعباء الثابتة غير المباشرة. فحسب هذه الطريقة فإن التكاليف الثابتة تقسم إلى تكاليف ثابتة مباشرة وتكاليف ثابتة غير مباشرة، وبالتالي فإن تكلفة المذُتج تحمل كل التكاليف القابلة للتحميل وليس فقط التكاليف المتغيرة ، حيث يتم الحصول على هامش على التكاليف الخصوصية، كما هو موضح في الشكل :

جدول رقم(03): تقسيم التكاليف الثابتة

أعباء متغيرة	أعباء ثابتة	
		أعباء مباشرة
		أعباء غير مباشرة

المصدر : من إعداد الطالب

¹ - MAYRHOFER Ulrike : **Marketing**: 2eme édition ,édition Bréal 2006,p108.

وحساب النتيجة وفق هذه الطريقة يكون كالتالي:

الجدول رقم(04): تحديد النتيجة وفق طريقة تكاليف المتغيرة المتطورة.

النسبة	المبلغ	البيان
%100	**	رقم الأعمال (خارج الرسم)
	(**)	- الأعباء المتغيرة
	**	=هامش على التكلفة المتغيرة
	(**)	-الأعباء الثابتة المباشرة(متعلقة بمستوى النشاط)
	**	=هامش على مشاركة النشاط(التكاليف الخصوصية)
	(**)	-الأعباء الثابتة المشتركة
	**	= نتيجة الاستغلال

المصدر: بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص180.

- مزايا طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة¹:

- تسمح بتحديد عتبة الربحية (المردودية) الخاصة بكل مركز مسؤولية أو منتج.
- توفر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة عناصر جد مهمة لتحسين تسيير المسؤولين عن مراكز التحليل، وذلك لاهتمامها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المباشرة للنشاطات التي يديرونها، وإمكانية تأثيرهم عليها والتحكم فيها خاصة فيما يتعلق باتخاذ قرارات الاستثمار في الميادين التي يشرفون عليها.
- تظهر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة مساهمة كل منتج في تغطية الأعباء المشتركة بما أن هذه الأعباء تبقى موجودة حتى في حالة حذف المنتجات التي لا توفر عائد مالي مرتفع مما يسهل عملية اتخاذ القرارات الصحيحة، خاصة القرارات المتعلقة بالإبقاء على بعض المنتجات أو التخلي عنها، أو تلك المتعلقة بنشاط، منطقة أو قناة توزيع معينة ...

¹- درحمون هلال ، مرجع سبق ذكره،ص222-223.

-نقائص الطريقة¹:

- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مستوى مختلف مراكز التحليل.

- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة و التمييز بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة من جهة أخرى.

- كما هو الشأن بالنسبة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة فإن هذه الطريقة أيضا لا توفر قاعدة معلومات حقيقية يعتمد عليها في تحديد الأسعار.

ومهما يكن الأمر عند استعمال أياً من الطريقتين السابقتين، ثمة مؤشرات تستعين بها المؤسسة لتحسين التسيير واتخاذ القرار ولعل أهمها :

2-2-2-3- عتبة المردودية: استعمل هذا المفهوم في تحليل نشاط المؤسسة بعد الحرب العالمية الأولى، تستخدم كنقطة انطلاق كل سياسات المؤسسة، إنها أداة تسييرية، تقوم بالتحليل على أساس التكلفة- حجم وعندها يتحدد مستوى النشاط الذي لا تحقق عنده المؤسسة لا ربح ولا خسارة في حين تبدأ الأرباح عند تجاوزها².

وتعرف عتبة المردودية على أنها : مستوى المبيعات (رقم الأعمال) الذي تتمكن عنده المؤسسة من تغطية جميع أعباءها دون أن يبقى لها فائض، أي هي نقطة ألا ربح ولا خسارة³ ، ويمكن أن يعبر عنها بعدة طرق منها:⁴

- عن طريق رقم الأعمال: حيث يتم الحصول عليها بالعلاقة:

$$\text{رقم الأعمال} \times \text{الأعباء الثابتة}$$

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة}$$

¹ - المرجع نفسه، ص223.

² - BERTHET Jean et autres : **contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise** 3eme édition ,édition d'organisation ,paris 2000,p192.

³ - بديسي فهيمة ، مرج سبق ذكره،ص156.

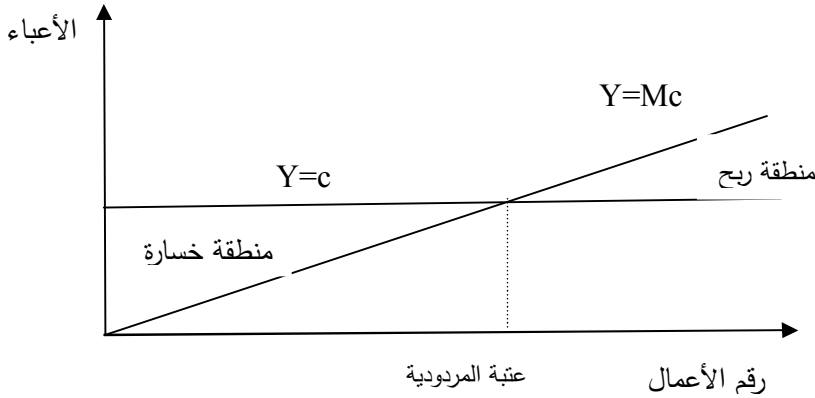
⁴ R. PATUREL, op.cit, P. 257

حيث يتم تحديد رقم الأعمال الذي يسمح بتحقيق هامش على التكلفة المتغيرة(*) حيث
مماثل لمجموع الأعباء الثابتة، أي أن الهامش على التكلفة المتغيرة الإجمالي مساويا للأعباء
الثابتة ، وبالتالي النتيجة تساوي الصفر .

ويمكن تمثيل ذلك بيانيا كما يلي :

McV: هامش على التكلفة المتغيرة.

cf: التكاليف الثابتة.



- عن طريق عدد المنتجات المباعة أو المعدة للبيع¹.

تحسب بالعلاقة التالية:

الأعباء الثابتة السنوية

الهامش على التكلفة المتغيرة الوجدوي

و يتم الحصول الهامش على التكلفة المتغيرة الوجدوي بالعلاقة:

الهامش على التكلفة المتغيرة

عدد الوحدات المباعة

- عن طريق المدة (بالأيام / بالأسابيع / بالأشهر): تسمى نقطة الصفر أو النقطة الميتة
التي تمثل التاريخ الزمني الذي تتحقق فيه عتبة المردودية، أي الوقت الذي تتمكن المؤسسة

(*) الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة

¹- BRAULT Rejean - GIGUERE Pierre : **comptabilité de management** ,5eme édition ,les presses de l'université LAVAL ,canada ,2003,p459.

فيه من تغطية جميع أعبائها، والذي بعده تبدأ في التخطيط للحصول على الأرباح ، لذلك تسعى المؤسسة لبلوغ هذا التاريخ في أقرب وقت ممكن.

وتحسب نقطة الصفر بالعلاقة التالية:¹

$$\text{نقطة الصفر} = \frac{\text{عتبة المردودية} \times 360}{\text{رقم الأعمال}} \quad \text{أو} \quad \frac{\text{عتبة المردودية} \times 12}{\text{رقم الأعمال}}$$

- **هامش الأمان:** يمكن للمؤسسة استخدام بعض المؤشرات الأخرى مثل هامش الأمان من أجل قياس درجة خطر المؤسسة اتجاه الركود الاقتصادي المحتمل، ويحسب عندما يكون رقم الأعمال أكبر من عتبة المردودية ، ويسمح هذا الهامش بقياس درجة خطر المؤسسة اتجاه الركود الاقتصادي المحتمل، حيث يحسب وفق المعادلة التالية:²

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال} - \text{عتبة المردودية}$$

ومنه يمكن تحديد مؤشر أو نسبة الأمان: وهي نسبة هامش الأمان إلى رقم الأعمال، فهو يسمح بتقدير هامش المناورة من جهة التأثير على سعر البيع ، فكلما كان المعامل مرتفعا كان هامش المناورة للمؤسسة أكبر، وأن هناك تحسنا في مردودية المؤسسة. و يحسب هذا العامل بالعلاقة الموالية:³

$$\text{نسبة (مؤشر) الأمان} = 100 \times \frac{\text{هامش الأمان}}{\text{رقم الأعمال}}$$

¹ -بديسي فهيمه ،مرجع سبق ذكره،ص160.

² J. CARON, H. MARTINI, **préparation a la synthèse économie et comptabilité** ,Ellipses édition,1999, P. 102.

³ IBID, P. 102

2-2-3- طريقة التكلفة الهامشية (الحدية):

يعود استعمال مفهوم التكلفة الهامشية إلى المدرسة النيوكلاسيكية (الهامشية/الحدية) حيث كانت نظرية أصحاب هذه المدرسة تدعو المنتج إلى رفع كمية إنتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها¹، وبقي هذا المفهوم مغيباً، ليتم استعماله من طرف مسيري المؤسسات الاقتصادية الحديثة لما له من فائدة في مراقبة التسيير والتحكم في تكاليف العملية الإنتاجية لضمان بقاء المؤسسة وتحسين مردوديتها، فهو يوفر النتائج الحسابية الرياضية التي تعبر عن حقيقة وواقع المؤسسة².

2-2-3-1- تعريف التكلفة الهامشية: من التعاريف التي يمكن ذكرها في هذا الخصوص التكلفة الهامشية³: هي مقدار التغير في التكلفة الكلية (الإجمالية) نتيجة لتغير الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن مشتق دالة التكلفة الكلية.

التكلفة الهامشية⁴: هي الفرق بين مجموع التكاليف الموافقة لحجم إنتاج معين والمجموع الموافق للحجم نفسه منقوصاً أو زائداً بوحدة واحدة...، وعليه فإن التكاليف الهامشية تكون مساوية لـ :

- ارتفاع الأعباء المتغيرة للوحدات المنتجة والوحدات المباعة.

- ارتفاع الأعباء الثابتة.

التكلفة الهامشية أو الحدية في المدى القصير للمؤسسة هي التكلفة الإضافية أو التفاضلية التي عليها تسيير المؤسسة لإنتاج وحدة إضافية من المخرجات، ويمكن حساب المستوى

¹- ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره،ص179.

²-ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, **contrôle de gestion**, 6^e édition, DUNOD, paris, 2004, p :218.

³- عمر صخري ،مبادئ الاقتصاد الجزئي الوحدوي، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1985، ص80.

⁴- بديسي فهيمة ، مرجع سبق ذكره، ص256.

الفوري للتكلفة الحدية من أجل كل كمية منتجة بالاستناد إلى دالة أو منحني مستمر للتكاليف الكلية¹.

2-2-3-2-2 - مكونات التكاليف الهامشية: تتكون التكاليف الهامشية من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة الإضافية والتي يجب تحملها من أجل زيادة حجم الإنتاج، وهنا يمكن حساب التكلفة الهامشية حسب حالتين:²

الحالة الأولى: عندما لا تترتب عن كمية الإنتاج الإضافية تكاليف ثابتة، ففي هذه الحالة التكاليف الهامشية تتكون من التكاليف المتغيرة فقط، أي :

$$\text{التكلفة الهامشية الوحودية} = \text{التكلفة المتغيرة الوحودية.}$$

الحالة الثانية: عندما تترتب عن كمية الإنتاج الإضافية تكاليف أو أعباء ثابتة، ففي هذه الحالة التكاليف الهامشية تتكون من الأعباء المتغيرة والثابتة، وأن الأعباء الثابتة الإضافية تحمل على ساس الوحدة الإضافية، أي :

التكلفة الهامشية الوحودية = التكلفة المتغيرة الوحودية + التكاليف الثابتة الإضافية/الوحدات الإضافية
المعالجة الرياضية:³ كما سبق القول بأن التكلفة الهامشية هي مشتقة التكاليف (الكلية) الإجمالية
لتكن التكلفة الكلية = تا(س) باعتبار س: كميات المنتجات.

$$\text{التكلفة الهامشية} = \text{تأ'(س).}$$

وتكون هذه التكلفة في حدها الأدنى عندما تتعدم مشتقتها الأولى:

$$\text{ت} = \text{س} \quad \text{تأ} = \text{س} \quad \text{تأ}' = \text{س} \quad \text{تأ}'' = 0.$$

إذا كان س $\neq 0$ ، تتعدم المشتقة ل: س تأ = (س) تأ = (س) تأ.

$$\text{ومنه تأ} = \text{س} \quad \text{تأ} = \text{س} \quad \text{تأ}' = \text{س}.$$

وبالتالي : التكلفة المتوسطة = التكلفة الحدية

¹ - بول أ. سام ويلسون، علم الاقتصاد (تكوين الأسعار) - نقله إلى العربية د. مصطفى موفق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص210.

² - بديسي فهيمه، مرجع سبق ذكره، ص258.

³ - بويقوب عبدالكريم، مرجع سبق ذكره، ص199-208.

ومما سبق يمكن القول بأنه:

عندما تكون الكلفة الحدية (الهامشية) = التكلفة الوسطية (المتوسطة) يعني ذلك أن التكلفة في حدها الأدنى، وهي نقطة تقاطع منحنى التكلفة المتوسطة مع منحنى التكلفة الحدية ، بحيث عندما تكون التكلفة الهامشية أصغر من التكلفة المتوسطة فإن أخذ الوحدات الجديدة بعين الاعتبار يسبب هبوط المتوسط، و العكس صحيح عندما تكون التكلفة الهامشية أكبر من التكلفة المتوسطة فإن ضم وحدات إضافية يسبب ارتفاع المتوسط ويتحقق الحجم الأمثل للإنتاج عندما تكون التكلفة الحدية = السعر وعندما يكون الإيراد الهامشي = التكلفة الهامشية، ويسمي هذا المستوى من الإنتاج بالأفضلية التقنية (الإنتاجية)، أي حجم الإنتاج الذي يسمح للمؤسسة بالحصول على أقصى حدٍ من الأرباح كما تعرّف عنه العلاقات الآتية¹:

$$\text{الربح الإجمالي} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكلفة الإجمالية}$$

2-2-3 - مزايا ونقائص الطريقة:

- مزايا الطريقة:²

- تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية، أي أقصى ربح ممكن، وأدنى تكلفة وسيطية (وحدوية) ممكنة.

- اتخاذ القرارات المناسبة وخاصة فيما يتعلق بالطلبات أو السلاسل الإنتاجية الإضافية

- حدود استعمال الطريقة:³

- مفهوم التكلفة الهامشية مفهوم اقتصادي نادراً ما يستعمل في المؤسسات؛

- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف دالتها الإنتاجية ورغم ذلك فهي غير قادرة على

رسم المنحنيات نظراً لكون المعطيات غير ثابتة دائماً، فمثلاً تخفيض الأسعار قد يواجه

¹ T. CUYAUBERE et J. MULLER, , Comptabilité de gestion et éléments d'analyse financière, Edition : Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2000, P. 176.

²- بويغوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره، ص 199.

³- درحمون هلال ، مرجع سبق ذكره، 231.

باتجاه معاكس جد عنيف من طرف المنافسين مما يتسبب باضطراب في قطاع النشاط بسبب حرب الأسعار.

- صعوبة التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية من ناحية التطبيق إلى درجة وقوع الخلط بين المفهومين في أغلب الأحيان.

2-2-4- طريقة التكاليف المعيارية:

لقد كان من نتائج الانتقادات التي وجهت لطرق التكاليف الفعلية (طريقة التكلفة الكلية وطرق التكاليف الجزئية) خصوصا في مجال التسيير، ظهور طريقة تحاول تدارك تلك النقائص، تدعى بطريقة التكاليف المعيارية، والتي أطلق عليها العديد من المسميات، فقد سميت بالتكاليف النمطية، التكاليف المحددة مسبقا، التكاليف المخططة، التكاليف التقديرية.. يعود ظهور هذه الطريقة إلى العقد الثاني من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث كانت مركزة في بداية الأمر على تسيير اليد العاملة، ثم بدأت تدريجيا لتشمل كل التكاليف الأخرى، كالمواد الأولية، الطاقة ومصاريف التصنيع الأخرى¹ ... وقد تزايد الاهتمام أكثر بالتكاليف المعيارية في فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في ثلاثينات القرن الماضي، و ذلك لغرض تخفيض التكاليف و رفع الكفاءة الإنتاجية، كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضا أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية تسيير المذتجات و تقييم الأداء²...

2-2-4-1- تعريف التكاليف المعيارية: اختلف الباحثون حول إعطاء مفهوم واحد

للتكاليف المعيارية ومن بين التعريف الواردة بهذا الخصوص نذكر منها:

التكاليف المعيارية هي³: التكاليف المحددة سلفا(مقدما)، والتي تسمح بتقييم الأداء في المؤسسة خلال فترة معينة.

¹ - E.MARGOTTEAU , **contrôle de gestion** , Ellipses ,édition marketing ,paris , 2001 , p. 206.

² - DUBRULLE Louis et JOURDAIN Didier , **comptabilité analytique de gestion** , 5eme édition DUNOD ,paris 2007 , P. 295.

³ -GERVAIS ,M , **contrôle de gestion** , 7eme édition ,Ed, Economica, paris,2000,p :121.

التكاليف المعيارية هي¹: تكاليف محددة بصورة مسبقة تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها، وتعد استنادا إلى دراسات علمية بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري ، حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات الصحيحة.

التكاليف المعيارية هي²: تكاليف محددة مسبقا، حيث تعتمد كمعايير (تكاليف معيارية) أو تكاليف مرجعية تقارن بها التكاليف الفعلية من أجل تحديد الانحرافات، التي تمكن من عملية تحليلها من المراقبة الفعالة للتسيير الداخلي لظروف الاستغلال الداخلية للمؤسسة... حيث تتحدد التكاليف وفقا لحجم نشاط عادي ، والتي ستعتمد كتكاليف عادية لتحديد الانحرافات بينها وبين التكاليف التي سجلت فعلا خلال دورة الاستغلال.

2-2-4-2- أهداف التكاليف المعيارية: لطريقة التكاليف المعيارية عدة أهداف تسعى إلى تحقيقها نذكر منها³:

- المساعدة على التخطيط: بما أن التكاليف المعيارية تعد مسبقا لما يجب أن تكون عليه التكاليف، فإنها تقدم معلومات تحتاجها الموازنات من خلال تقدير تكلفة المنتج وبالتالي تقدير ما تحتاجه المستويات الإنتاجية.

- المساعدة في فرض الرقابة: تتم عملية الرقابة من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات ودراسة أسباب حدوثها واتخاذ الإجراءات الملائمة بشأنها

- المساعدة على التسعير : حيث أن المعرفة المسبقة بالتكاليف يساعد على تحديد الأسعار خصوصا بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بالطلبات.

- الإعلام: تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية، وكشوف تفصيلية تخص الانحرافات عن معايير المصاريف المحددة وتحليل هذه الفوارق.

¹-جبرائيل جوزيف كحالة و رضوان حلة حنان " محاسبة التكاليف المعيارية " دار الثقافة للنشر والتوزيع، مصر، 1995، ص18.

²- بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص206.

³- ينظر إلى :

- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن، 2006، ص217.

- علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 1997، ص99.

- بوعقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره، 227.

- المساعدة على تقييم الأداء: تساعد التكاليف المعيارية على قياس كفاءة الأداء للمستويات الإدارية المختلفة ، حيث تستدعي الرقابة على التكاليف تجزئة العمليات الإنتاجية إلى مراكز للمسؤولية ، وبالمقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية تتحدد كفاءة الأداء.

- المساعدة في اتخاذ القرارات: تعد التكاليف المعيارية العامل الأساس في تحديد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبل به الإدارة ، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف، كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة، إضافة إلى المساعدة في اتخاذ العديد من القرارات الهامة الأخرى.

2-2-4-3-أنواع التكاليف المعيارية: للتكاليف المعيارية أنواع عديدة من يمكن اعتمادها في هذه الطريقة وذلك حسب الظروف السائدة، طبيعة العمليات الإنتاجية والأهداف المرجوة من التحليل ، وعلى العموم يتم تفضيل منها الأنواع التي تتسم بالواقعية والمرونة والتي تستجيب للمواصفات (المعايير) التقنية والتحليل التقني الاقتصادي وهي¹:

- **التكلفة النظرية (المثالية):** يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة وتمثل الحالة المثالية للنشاط ، لأن ذلك لا يتحقق إلا في حالات استثنائية ، بل في غالب الأحيان تسعى المؤسسة للاقترب منه.

- **التكلفة المعيارية التاريخية (المتوسطة):** متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية والتي يمكن تحقيقها بأداء عادي.

- **التكلفة المعيارية المقارنة:** تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة، إلا أنها تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

- **التكاليف المعيارية المتوقعة:** تتحدد في ظل الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وفق الموازنات المعدة في المؤسسة.

¹- فورين حاج قويدر ، نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الشلف الجزائر، العدد35 ، سنة 2007،ص14.

- **التكلفة المعيارية الجارية:** تتم وفق ظروف السوق السائدة، تتصف بالمرونة لمراعاتها التغيرات الحاصلة خلال الفترة.
- **التكلفة المعيارية التقئية:** يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي.
- **2-2-4-4-4-4 مراحل حساب التكاليف التقديرية (المعيارية):** تمر عملية حساب التكاليف التقديرية بعدة مراحل نوجزها في الآتي¹:
- **مرحلة التحديد:** تتمثل في تحديد أو حساب التكاليف التقديرية والتي تعبر عن تكاليف عادية مرتبطة بنشاط عادي.
- **مرحلة القياس:** يتم فيها حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية المسجلة فعلا خلال دورة الاستغلال و التكاليف التقديرية.
- **مرحلة التحليل :** وتتمثل في مرحلة تحليل الانحرافات، أي البحث عن الأسباب التي أدت إلى التكاليف التقديرية والتكاليف الحقيقية ، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة. ويتم حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{التكاليف التقديرية} = \text{التكلفة التقديرية} \times \text{الكمية التقديرية}$$

أو

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{السعر المعياري} \times \text{الكمية المعيارية}$$

وتتكون التكاليف التقديرية أساساً من أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة ، حيث أن الأعباء المباشرة تتمثل في تكلفة المواد المستعملة في العملية الإنتاجية، وتكلفة اليد العاملة المباشرة أما الأعباء غير المباشرة فهي الأعباء الأخرى، أي أعباء مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة)، وتتمثل في الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة، ومنه يمكن حساب التكلفة التقديرية بالعلاقات التالية:²

$$\text{التكلفة التقديرية للمواد الأولية} = \text{التكلفة التقديرية للوحدة} \times \text{الكمية التقديرية}$$

¹- بديسي فهيمة ، مرجع سبق ذكره،ص207.

²- المرجع نفسه، ص208

التكلفة التقديرية لليد العاملة = المعدل التقديري لأجر الساعة × ساعات العمل التقديرية

التكلفة التقديرية للأعباء غير المباشرة = تكلفة وحدة القياس التقديرية × عدد وحدات القياس التقديرية.

وبما أن التكاليف هذه، هي تكاليف معيارية فإن تحديدها يتم بمرحلتين :

- وضع المعايير التقنية التي تحدد كميات المواد واليد العاملة اللازم لإنتاج وحدة واحدة .

- تحديد التكاليف التي تقيّم على أساسها الكميات المعيارية.

2-2-4-5- حساب الانحرافات وتحديد طبيعتها: يكمن الهدف الأساسي لطريقة التكاليف

المعيارية في حساب الانحرافات و إعطاء التفسيرات اللازمة لها خاصة إذا ما كانت سالبة

والانحراف يمثل¹: " الفرق بين ما هو كائن وما يجب أن يكون ، سواء كان هذا الفرق قيمي

أو كمي في متطلبات نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة." ويحسب من خلال العلاقات

التالية:

الانحراف الكلي = تكلفة الإنتاج الحقيقي - تكلفة الإنتاج التقديري (المعيارية).

تكلفة الإنتاج الحقيقي = تكلفة إنتاج الوحدة الحقيقية × الإنتاج الحقيقي.

تكلفة الإنتاج التقديري (المعيارية) = تكلفة إنتاج الوحدة التقديرية × الإنتاج الحقيقي.

- الانحراف على الأعباء المباشرة: ويمثل في الانحراف على المواد والانحراف على اليد العاملة المباشرة

- الانحرافات على المواد:

تنتج هذه الانحرافات نتيجة الاختلافات بين التكاليف الفعلية (الحقيقية) والتكاليف المعيارية

(التقديرية) ، وقد تنتج إما عن التغيير في كمية الاستهلاك أو في الأسعار، و يتم حسابها

وفق العلاقات التالية:

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية (الحقيقية) - الكمية المعيارية (التقديرية)) × السعر المعياري

انحراف السعر = (السعر الحقيقي - السعر المعياري) × الكمية الفعلية (الحقيقية) للمواد المستعملة

الانحراف الكلي للمواد = انحراف الكمية + انحراف السعر

وتقع مسؤولية انحراف الكمية على عاتق مديرية الإنتاج أو الورشات ، و من مسببات هذا

الانحراف:

¹ -A. Boughaba, op. cit, p334.

- الزيادة في استخدام المواد الخام بسبب وجود تلف أو إهمال.
- نقص المهارة لدى عمال الورشات والتخزين .
- رداءة المواد ونقص صيانة الآلات وضبطها.
- أما مسؤولية انحراف السعر غير الملائم فتقع على عاتق قسم التموين، ومن العوامل المسببة لوجوده ما يلي:
- الظروف الخارجية نتيجة التغيرات في الأسعار أو في مصاريف الشراء.
- التأخير في استلام المواد من الموردين ، مما يستدعي اللجوء إلى طلبات استثنائية من موردين آخرين.
- سوء التسيير من قبل قسم الشراء (التموين) وعدم دراسة السوق.
- **الانحراف على اليد العاملة** : يتم تحديد الانحراف على اليد العاملة عن طريق تحديد الوقت المعياري لكل عملية إنتاجية وكذا معدل الأجر المعياري لليد العاملة المنتجة المباشرة حيث يتم حسابه وفق العلاقات التالية:
- انحراف الوقت = (عدد ساعات العمل الحقيقية - عدد ساعات العمل المعيارية) × الأجر المعياري للساعة.
- انحراف الأجر = (معدل الأجر للساعة المدفوع فعلا- الأجر المعياري) × عدد ساعات العمل الفعلية
- الانحراف الكلي لليد العاملة = انحراف الوقت + انحراف الأجر.
- ويعود انحراف معدل الأجر إلى عوامل عدة منها: ارتفاع الأجور والمرتببات ، تغيير السياسات المتبعة اتجاه الأجور (تعويضات ، علاوات، منح...) ، خلق مناصب عمل جديدة وضعية سوق العمل...
- **الانحرافات على الأعباء غير المباشرة**: كما سبقت الإشارة أن هذه الانحرافات تقيم على أساس وحدات القياس ، وعليه يمكن حسابها من خلال العلاقات التالية:¹
- الانحراف الكلي = الأعباء الحقيقية (الفعلية) غير المباشرة - الأعباء التقديرية (المعيارية) غير المباشرة
- التكلفة التقديرية = التكلفة التقديرية لوحد القياس × عدد وحدات القياس التقديرية

¹ -بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص233.

ويمكن تحليل الانحراف الإجمالي إلى ما يلي¹:

انحراف على الموازنة: يسمى انحراف الإنفاق أو انحراف التكلفة ، وهو عبارة عن فرق الأعباء المتغيرة وينتج أساسا من اختلاف نصيب وحددة لمذُتج من الأعباء المتغيرة (غير المباشرة)، ويحسب بالعلاقة التالية:

الموازنة للنشاط الفعلي (المرنة) = (الأعباء المتغيرة المعيارية للوحدة × النشاط الفعلي) + الأعباء الثابتة المعيارية

الانحراف على الموازنة = الأعباء الفعلية (الحقيقية) - موازنة النشاط الفعلي (المرنة)

فالميزانية المرنة هي²: التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين، ولعدة سنوات متتالية ولمستويات نشاط مختلفة، وتضم التكاليف الثابتة (تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط) والتكاليف المتغيرة (تتغير نسبيا إلى حجم النشاط).

- **انحراف على النشاط:** يطلق عليه انحراف الطاقة أو انحراف الحجم ، ويمثل الفرق بين الناتج في اختلاف الأعباء غير لمباشرة الثابتة الفعلية عن تلك المقدره في ظل النشاط العادي ، وتحسب تكلفة بطالة أو نشاط أعلى والناتج عن تواجد أعباء ثابتة بالقسم ويحسب بالعلاقة التالية:

انحراف على النشاط = الموازنة للنشاط الفعلي - التكلفة المعيارية × النشاط الفعلي

أي انحراف على النشاط = الأعباء التقديرية للقسم - الأعباء التقديرية للوحدة الموافقة للنشاط الحقيقي

انحراف على المردود: يطلق عليه انحراف الكفاءة أو الإنتاجية ، وهو يمثل الفرق بين كمية الإنتاج المعيارية المتوقعة من النشاط الفعلي وكمية الإنتاج الفعلي التي أعطاه ذلك النشاط مضروبا في التكلفة المعيارية لوحدة الإنتاج ، ومن خلال هذا يمكن معرفة ما إن كانت إنتاجية المؤسسة قد تحققت كما كان متوقعا لها أم لا، ويحسب بالعلاقة التالية:

انحراف على المردود = (التكلفة المعيارية × النشاط الفعلي) - (التكلفة المعيارية × النشاط المعيارية)

أي :

¹ - A .Boughaba, op. cit, p336.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، 175.

انحراف على المردود = التكلفة المعيارية (النشاط الفعلي - النشاط المعياري)

- تحليل الانحرافات على الإيرادات¹: كما هو الحال بالنسبة للتكاليف فإنه بالإمكان تحديد الانحرافات على الإيرادات، ومن أهمها المبيعات، لكن و بما أن الإيرادات معاكسة لاتجاه النفقات فتكون القراءة لانحراف الإيرادات بعكس القراءة للانحراف على التكاليف بحيث يكون هذا الانحراف ملائماً عندما يكون موجبا، أما إذا كان سالبا فهذا يعني أنه غير ملائم، أي أن المؤسسة لم تحقق رقم الأعمال الذي كان من المنتظر تحقيقه، ويتم تحديد الانحرافات من خلال العلاقات التالية:

الانحراف الإجمالي على المبيعات = المبيعات الفعلية - المبيعات المعيارية

ومنه يمكن حساب انحراف على الكمية و انحراف على السعر، كما يمكن تحديد انحرافات أخرى على حسب هوامش الإنتاج أو النتائج.

الانحراف على الكمية = (الكمية الفعلية للمبيعات - الكمية المعيارية للمبيعات) السعر المعياري

الانحراف على السعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) الكمية الفعلية للمبيعات

2-2-4-6- تقييم الطريقة²:

- مزايا الطريقة: تسعى المؤسسة دائما لتحسين الأداء من أجل بلوغ أعلى مستويات تحقيق أهدافها المخططة، ونجد أن هذه الطريقة إذا ما أحسن استخدامها توفر الشروط والإمكانات الضرورية لتحقيق ذلك، ومن مزايا هذه الطريقة:

- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناءً على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج وتحليل الفروق الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء و الانحرافات المسجلة، و من ثم يمكن اتخاذ القرارات المناسبة.

¹- حسين مصطفى هلاي " الإبداع المحاسبي و دوره في تنمية المهارات الإدارية " دار النهضة العربية، 1998، ص 277.

²- فورين حاج قويدر ، مرجع سبق ذكره ، ص 15.

- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير والتغيير، وهذا ما يؤدي إلى ضبط العمليات وتحسين الأداء.
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها ، وهذا ما يمكّن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية لاتخاذ الإجراءات المناسبة.
- أما عيوب الطريقة: فهي ناتجة عن سوء استخدام وتطبيق الطريقة خاصة في غياب الواقعية، المرونة والدقة المتعلقة بمعايير التكاليف المعتمدة ، والتي يمكن ذكرها فيما يلي:
- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حدوث خلل في سير النظام وعدم فاعليته وبالتالي الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة وينعكس ذلك سلباً على اتخاذ القرارات.
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
- عند حدوث تغيرات في مستوى التشغيل أو في متطلبات العملية الإنتاجية بعد البدء في التطبيق النموذجي المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة.
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباباً حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.
- ومن أجل تفادي هذه النقائص، ينبغي القيام بمراجعات دورية لتلك المعايير و تعديلها عند الضرورة.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى نظام إدارة التكاليف ومهامه باعتباره يمثل مجموعة من الأنظمة و الأساليب التي يمارسها المديرون عند التخطيط القصير الأجل والطويل الأجل فضلاً عن الرقابة على التكاليف والتي تؤدي إلى رفع القيمة بالنسبة للعملاء وتخفيض تكاليف المنتجات والخدمات، فهو يمد الإدارة بالمعلومات اللازمة، سواء كانت تلك

المعلومات مالية أو غير مالية، والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب للمفاضلة بين البدائل الممكنة لاختيار أفضلها تحقيقاً، كما يساعد على التحكم الجيد في التكاليف من خلال إظهار تكلفة المذتجات بصورة دقيقة ومراقبتها وقياس الأداء عن طريق متابعة التكاليف والأنشطة وبالتالي العمل على تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل إلى جانب تحسين النوعية وإرضاء العملاء ، والتوقيت الملائم للمعلومات من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات على المديين قصير الأجل وطويل الأجل، كما تم التطرق إلى المتطلبات الأساسية لنظام إدارة التكاليف التي هي : التزام من الإدارة العليا، تدخل وإشراك العاملين من جميع المستويات إضافة إلى إنشاء نظام التحسين الذاتي المستمر الذي يساهم في تحسين الأنشطة المضيئة للقيمة وتقليل الأنشطة غير المضيئة للقيمة.

كما تم عرض مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف وهي : طريقة التكاليف الكلية طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة، طريقة التكلفة الهامشية، طريقة التكاليف المباشرة طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف المعيارية.

الفصل الثالث

تمهيد:

إن التغيرات المتسارعة التي شاهدها بيئة الأعمال الحديثة وما واكبها من تطور في تكنولوجيا التصنيع والذي أنتج محيطا صناعيا جديدا، و مع زيادة التأكيد على نوعية المنتج زيادة المنافسة العالمية وظهور أنظمة معلومات مدمجة داخل المؤسسة، كانت الدافع الأساسي للمؤسسات الاقتصادية في إعادة النظر في تصميم أنظمة محاسبة تكاليف الإنتاج لأن الأساليب التقليدية لإدارة التكاليف أضحت عاجزة عن مواكبة تلك التغيرات، وذلك لعدم قدرتها على توفير المعلومات المتكاملة والشاملة لجوانب التكلفة، وحتى يمكن لهذه المؤسسات التكيف مع متغيرات البيئة المتصفة بالتعقيد و عدم الاستقرار يتعين عليها اعتماد أساليب الإدارة الإستراتيجية في مجال التكلفة التي تكسبها ميزة تنافسية .

من هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإدارة الإستراتيجية للتكاليف مفهومها وأهدافها
- المبحث الثاني: مبررات التوجه نحو الإدارة الإستراتيجية للتكاليف
- المبحث الثالث: أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف
- المبحث الرابع: أهم الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف.

المبحث الأول: الإدارة الإستراتيجية للتكاليف مفهومها وأهدافها:

قبل التعرض لمفهوم نظام الإدارة الإستراتيجية يمكننا تبيان مفهوم مصطلح "الإستراتيجية" تعود جذور مصطلح (الإستراتيجية) إلى الأمور العسكرية منذ عهد الحضارة اليونانية القديمة، ثم انتقل هذا المفهوم إلى ميدان الأعمال ، حيث أصبحت المؤسسات تتنافس وجها لوجه مستخدمة نقاط قوتها ومستغلة نقاط ضعف منافسيها واعتماد عنصر المفاجأة لكسب ميزات معينة.¹

لم يتم الاتفاق على تعريف واحد لمفهوم الإستراتيجية وذلك لاختلاف وجهات النظر، فمن وجهة نظر السياسة تعني الإستراتيجية استغلال الموارد من أجل تحقيق الأهداف الوطنية في ظل المتغيرات السياسية ، أما من وجهة النظر الاقتصادية فإنها تعني توزيع الموارد النادرة في حين ترى وجهة النظر الإدارية أن الإستراتيجية تحديد رسالة المؤسسة وأهدافها. ومن التعاريف الواردة في هذا الشأن نذكر الآتي:

الإستراتيجية هي²: تحديد الأهداف الأساسية طويلة الأجل ثم التصرف وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف.

كما تعرف أيضا على أنها³: الاهتمام باختيار الأسواق المستقبلية التي يمكن أن تحقق نمو المنظمة على خلاف الأنشطة التشغيلية التي تهتم بإدارة الموارد التي يتم استثمارها بالفعل في الأسواق الحالية للمنظمة .

1- مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالتحليل الإستراتيجي للتكلفة نظرا لحدثة المفهوم وعدم الإلمام بجميع مقوماته بصورة واضحة، وفيما يلي بعض التعاريف الخاصة بالإدارة الإستراتيجية:

¹ - صالح إبراهيم بونس الشعباني " التغيير في إستراتيجيات خفض الكلف وآثارها " مجلة تنمية الرافدين ، جامعة الموصل ، العدد 98 ، المجلد 32 ، 2010، ص11.

² - محمد حسن محمد عبد العظيم " دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات " مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية جامعة دمشق - سوريا- المجلد 21، العدد1، جوان 2005 ، ص03.

³ - المرجع نفسه، ص03.

يقصد بإدارة الإستراتيجية للتكلفة¹: ما تقوم به الإدارة من دراسة لهيكل التكاليف بالمؤسسة وتخطيط ورقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها - دون المساس بالجودة- واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمؤسسة مزايا تنافسية تحصل من خلالها على قسط أكبر من إرضاء العملاء.

التحليل الإستراتيجي للتكاليف هو:² الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطاً مباشراً بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربع (*) لدورة الإدارة الإستراتيجية في المؤسسة، وهذا الارتباط هو ما يميز التحليل الإستراتيجي للتكلفة عن بقية الأساليب التقليدية لنظم المحاسبة الإدارية.

وتعرف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بأنها:³ الإدارة التي تعمل من منظور فكري، إداري وسلوكي متطور بقصد تقديم منتج بمواصفات وخصائص وجودة تلبى رغبات المستهلكين المتجددة، بصفة مستمرة وبتكلفة أقل وبأسعار تنافسية اعتماد على أساليب فنية وأدوات متطورة.

من خلال التعاريف السابقة يتبين بأن مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية يعتبر منهاجاً شاملاً يعتمد أدوات وأساليب تعمل بصفة متكاملة ومتناسقة من أجل دعم الميزة التنافسية للمؤسسة إنه يوفر المعلومات اللازمة للإدارة سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية بما يحقق للمؤسسة العديد من المزايا تتمثل خاصة في زيادة الإنتاجية ، مضاعفة الإنتاج زيادة الربحية ، رفع كفاءة أداء الموارد الاقتصادية والبشرية وتوفير آلية التحسين المستمر للأداء والتكلفة وضبط الجودة الشاملة مما يزيد من قدرة الموقف التنافسي للمؤسسة .

¹ - صالح عبد الرحمن محمود ، محمود عبد الفتاح رزق "مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد " السعودية ، بدون سنة ، ص 17.

² - ذوايدي مهدي ، " مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي " مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، العدد 09، 2009 ، ص 206.

(*) المراحل هي: - إعداد البدائل الإستراتيجية اعتماداً على المعلومات المحاسبية؛- نشرها وتعميمها في كامل المؤسسة؛- تحديد أساليب تنفيذ الإستراتيجية - إيجاد نظم للرقابة على الأداء.

³ - عاطف عبد المجيد عبد الرحمن " مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية " المجلة العلمية لجامعة أسيوط ، العدد 28، السنة التاسعة عشرة، جوان 2000، ص 19.

وبما أن هناك علاقة وثيقة بين القرار الإداري المتخذ والكلفة المترتبة على هذا القرار فيمكن وصف إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها الإدارة التي تعمل من منظور فكري وسلوكي متطور بقصد تقديم منتج بمواصفات وجودة تشبع أذواق المستهلكين المتجددة بصفة مستمرة ، سواء من الناحية الجمالية أو الاستعمالية للمنتج ، وبتكاليف منخفضة وبأسعار حقيقية ، وأن يكون للمنتج الاستعمالات البديلة واختيار أفضل تشكيلة من المنتجات في ظل ما هو متاح من موارد، الأمر الذي تطلب ضرورة تطوير المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة الإدارية لإشباع حاجات الإدارة بمعلومات ملائمة للظروف الجديدة ، حيث حدث تطور هائل في نظم وطرق الإنتاج باستخدام الحاسبات الآلية وأصبح هناك اتجاه إلى المزيد من إحلال الآلات محل القوى البشرية وقد أدى انتشار استخدام الحاسبات الآلية إلى ظهور أنظمة حديثة للإنتاج، مثل المصانع التي تدار بالكامل بواسطة الحاسبات الآلية (CIM) COMPUTER MANUFACTURING INTEGRATED كما ظهر أيضا نظام الإنتاج المرن (FMS) FLEXIBLE MANUFACTURING SYSTEM ونظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) JUST IN TIME ونظام رقابة الجودة الشاملة (TQC) TOTAL QUALITY CONTROL

ومما سبق ذكره يلاحظ أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يهتم بتحليل التكاليف الخاصة بالمؤسسة والعمل على مقارنتها بتكلفة المنافسين، فهو بذلك يركز على الموقف التكاليفي للمؤسسة مقارنة مع منافسيها، وبالتالي يعرف التحليل الإستراتيجي من زاويتين¹:

- تحليل تكاليف المؤسسة بالمقارنة مع المنافسين.

- تحقيق مزايا تنافسية.

2- أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

إن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تأخذ شكلا ديناميكيا بدل الوضع الساكن، لكن المقصود بذلك ليس الوصول إلى مستوى منخفض من التكاليف تم تحديده مسبقا اعتمادا على معايير

¹ - أقاسم عمر ، مرجع سبق ذكره، ص 237.

تكاليفية معينة فحسب، بل القصد هو السعي المستمر والمتواصل إلى خفض التكاليف كلما كان هناك مجال لذلك، ويتم من خلال البحث المتواصل عن جوانب الضعف في المؤسسة حتى تصل بتكاليفها إلى مستوى التنافسية.

لذا لا يجب النظر إلى تخفيض التكاليف من وجهة نظر داخلية للمؤسسة فقط، بل من وجهة نظر خارجية تفرضها ظروف المنافسة، وعليه فمن الأهداف التي ترمي الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تحقيقها ما يلي¹:

- الإدراك الجيد للعوامل الإستراتيجية، أي تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة من أجل اتخاذ قرارات بخصوص محركات تكلفة معينة وسلسلة قيمة داخلية معينة لوضع المنظمة في سلسلة قيمة أكبر تمتد من المواد الخام حتى المستهلك النهائي، وبما يمكّن المؤسسة من بناء خطط وإستراتيجيات بشكل سليم وتحقيق مزايا مالية وتنافسية في الأجلين القصير والطويل.
- توفير إطار ملائم للموارد بين الأنشطة، وهو ما يتطلب تحديد أنشطة القيمة داخل المؤسسة وخارجها وقياس عائد كل منها.
- تحديد مصادر الربحية (منتجات، خطوط إنتاج، عملاء)، وذلك عن طريق قياس التكلفة الإستراتيجية للوحدات وتحديد ربحيتها.
- اكتشاف التحسين المستمر الممكنة.

وعموماً يمكن القول إن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تهدف إلى خفض المستمر للتكلفة بهدف تحقيق مزايا تنافسية في الأجلين القصير والطويل، وهو ما يعني التوجيه الأمثل لموارد المؤسسة نحو الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج، مع تقديمه بالجودة والمواصفات المطلوبة و بأقل سعر ممكن حتى ينال رضا المستهلك، وذلك طوال حياة المنتج بدءاً من مرحلة التصميم وحتى مرحلة ما بعد البيع.

¹ - ذوايدي مهيدوي، مرجع سبق ذكره، ص 207.

3- أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي والتحليل الإستراتيجي للتكاليف:

يمكن تحديد أوجه الاختلاف ما بين التحليلين فيما يلي¹:

- يركز التحليل الإستراتيجي على المقاييس المالية وغير المالية على حد سواء ، بينما يركز المدخل التقليدي على المقاييس المالية فقط.

- يهدف التحليل الإستراتيجي إلى عملية التحسين والتطوير لخفض التكلفة وتقديم منتجات مختلفة ومتميزة ، أي أنه لا يكتفي بالوصول إلى الهدف وتحقيقه وإنما يعمل دائماً وباستمرار على عملية التحسين والتطوير، بينما المدخل التقليدي يسعى إلى تحقيق الهدف دون تجاوزه - يهتم التحليل الإستراتيجي بتحليل تكاليف الجودة في حين المدخل التقليدي يتجاهل تحليلها.

- المدخل الحديث يتبنى معايير بحيث تكون نسبة الإنتاج المعيب صفراً، أما في المدخل التقليدي ونظراً لاعتماده المعايير التي تسمح بوجود نسبة تلف مسموح بها وتميل تكلفته على الإنتاج الجيد ، فإن ذلك يؤثر سلباً على تكلفة المنتج.

- التحليل التقليدي لا يتلاءم مع البيئة الصناعية الحالية، لأنها تحاول مراقبة التكلفة والتحكم في الجودة بعد الانتهاء من إنتاج المنتج ، كما تحاول الوصول إلى نقطة توازن مؤقتة وتركز داخليا على الكفاءة وحل المشاكل بأسلوب تراكمي وليس بأسلوب شامل ، بينما يركز المدخل الحديث على الأسلوب الشمولي لحل المشاكل ، بحيث يكون التركيز داخليا بناءً على فرق عمل متكاملة من ممثلين للوظائف المختلفة ، ويساعد ذلك في معالجة المشكلة من وجهات نظر مختلفة ، وحلها بصورة جذرية وشاملة، كما يلزم أيضاً التركيز خارجياً على بناء علاقات

¹- ينظر إلى :

- فؤاد أحمد محمد العفيري"مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" الندوة الثانية عشر لسبل

تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 18- 19 مايو 2010 ، ص15.

- أقاسم عمر ، مرجع سبق ذكره ، ص 242.

- عماد صبيح الصفار " تطوير المنظور الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام تحليل سلسلة القيمة" مجلة المنصورة، جامعة

المنصورة - مصر - العدد 12 ، 2009 ، ص07.

طويلة الأجل مع الموردين والعملاء وغيرهم ممن له الصلة حتى يمكن خلق وجهة نظر مشتركة متكاملة لحل المشاكل.

- تستخدم بيانات التكلفة في التحليل الإستراتيجي لتطوير الإستراتيجيات من أجل كسب مزايا تنافسية.

- يعتمد مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة على مفهوم سلاسل القيمة، في حين يعتقد التحليل التقليدي أن العوائد تتحقق بالدرجة الأولى من خلال الاستثمارات نفسها، فمثلا يلاحظ أن منهج العائد على الاستثمار مبني على هذه الفكرة، وهذا يجعل الإدارة تهتم في الدرجة الأولى بالعمليات المعززة للقيمة المضافة المتوقعة من منتجاتها، في حين قد لا يكون هذا هو واقع الحال بالضرورة حيث يؤثر الموقع السوقي التنافسي في القدرة على تحقيق العوائد المرجوة.

- لا يركز التحليل التقليدي لإدارة التكلفة على المقاييس غير المالية عند قياس الأداء مثل أداء العملاء ومقاييس رضا العملاء، بينما التحليل الحديث يركز على المقاييس غير المالية على نطاق واسع.

- يركز التحليل التقليدي على العمليات الصناعية ويستهدف قياس تكاليف المذتجات والأقسام ويغفل عن قياس وتحليل الأنشطة المولدة للقيمة من منظور يتبنى القيمة كما تدركها وتحددها الأسواق.

- التحليل التقليدي يركز على انحراف السعر بينما التحليل الإستراتيجي يركز على تخفيض إجمالي تكلفة الإنتاج

- يعتبر التحليل الإستراتيجي ذا نطاق أوسع من نطاق التحليل التقليدي للتكلفة فهو يهتم بتكاليف المنافسين و مقارنة الموقف التكاليفي للمؤسسة بالموقف التكاليفي للمنافسين.

و الجدول أدناه يوضح أهم الفروقات بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة والتحليل التقليدي للتكلفة.

الجدول رقم (05) : أهم الفروقات بين التحليل الإستراتيجي للتكاليف والتحليل التقليدي للتكاليف

أوجه المقارنة	التحليل الإستراتيجي للتكاليف	التحليل التقليدي للتكاليف
الهدف	فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات و تحقيق الإستراتيجية	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية
النطاق	تحليل عوامل داخل وخارج المنظمة	تحليل العوامل داخل المنظمة فقط
طبيعة المدخلات و المخرجات	مالية وغير مالية	مالية بالدرجة الأولى
التوجه	إستراتيجي طويل الأجل	تشغيل قصير الأجل
العلاقة مع المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة	تتجاهل ظروف المنافسة
أدوات التحليل	تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف على أساس النشاط وتحليل الميزة الثنائية وغيرها.	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها مع التكاليف المعيارية.

المصدر: محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، ص20.

المبحث الثاني: مبررات التوجه نحو الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

1- مبررات التحول عن التحليل التقليدي للتكاليف:

لقد ركز الهدف التقليدي لمحاسبة التكاليف و لعدة عقود من الزمن على الرؤية الداخلية للأداء والعمل على تخفيض التكلفة إلى الحدود التي تكفل الاستمرارية والنمو للوحدات الاقتصادية عن طريق بذل أقصى الجهود الإدارية، والبحث عن أفضل الأساليب لأداء الأنشطة بغرض زيادة وتنمية الأرباح المحققة.

وفي أواخر القرن الماضي ، ومع التغيرات الجذرية التي حدثت في تكنولوجيا التصنيع ولدت محيطا صناعيا جديدا و مع زيادة التأكيد على النوعية للمنتج ، زيادة المنافسة العالمية وظهور أنظمة معلومات مدمجة داخل المؤسسة ، كانت الدافع لبعض المؤسسات في إعادة

النظر في تصميم أنظمة محاسبة تكاليف الإنتاج، وظهر هناك ترويج هائل حول الانتقادات لممارسات محاسبة تكاليف الإنتاج التقليدية¹.

لقد تناولت العديد من الدراسات والكتابات الفجوة العلمية والعملية في عدم ملائمة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية ونظم التكاليف التقليدية مع التطورات التكنولوجية والتغيرات الحادة في السوق التنافسي وتنوع احتياجات المستهلكين والدورات القصيرة لحياة المذتجات وبالتالي كان من الضروري حدوث تغيير في طبيعة ومحتوى معلومات التكاليف، وقد أثر ذلك في التحول من مفهوم التحليل الإداري للتكلفة إلى مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة بغرض توفير المعلومات للأغراض الإستراتيجية من منظور و رؤية خارجية تفرضها المنافسة والتي تدعى بالمنظور الإستراتيجي للتكاليف.

لقد تطلب هذا الاتجاه الجديد حدوث تطوير جذري في دور المحاسب الإداري بهدف ربط تحليل التكلفة بالتوجه الإستراتيجي التسويقي سعياً وراء تحقيق زيادة قدرة الوحدات الاقتصادية على تحقيق مزايا تنافسية تضمن لها الاستمرارية والنمو.

وهكذا أصبح التحول إلى التحليل الإستراتيجي للتكلفة ضرورة حتمية حتى يمكن تجنب الكثير من عيوب التحليل التقليدي، خصوصاً في حالة اعتماد المؤسسة على إستراتيجية تنافسية سعرية مبنية على الميزة التنافسية التي تأخذ خفض التكلفة كأولوية. وفيما يلي أهم الانتقادات التي وجهت للتحليل التقليدي² :

- عدم قدرة النظام المحاسبي على الاستجابة لمتطلبات وحاجات متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية التي أصبح يشترط فيها أن تكون معلومات كمية، مالية، نوعية أكثر تفصيلاً ودقة وأن تتوفر بالكمية الكافية ودرجة الملاءمة المناسبة وفي الوقت المناسب.

¹ - هوام جمعة " أوجه التقارب والاختلاف في ممارسات أنظمة محاسبة التسيير / التكلفة عبر الدول" مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة - الجزائر - العدد 07 فيفري 2005، ص 188.

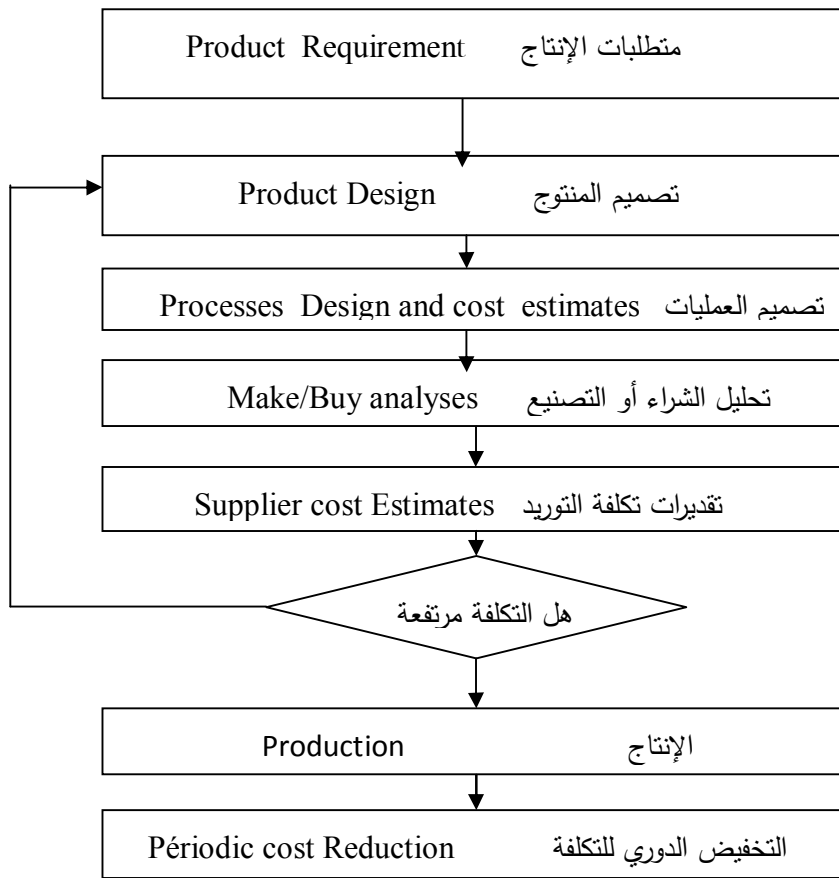
² - ينظر إلى :

- ذوادي مهدي مرجع سبق ذكره، ص 205-206.

- حسن حيان ، مرجع سبق ذكره، ص 47.

- لا يخدم أغراض التحليل الإستراتيجي، ذلك أنه يعتمد في تفسير سلوك التكاليف على متغير أساسي هو حجم النشاط ، بينما تعتبر الإدارة الإستراتيجية للتكاليف أن التكلفة هي دالة للخيارات الإستراتيجية للمؤسسة.
 - ينظر إلى إدارات المؤسسة وأقسامها على أنها وحدات مستقلة عن بعضها البعض ، بمعنى أنها تهمل العلاقات والروابط الموجودة بين تلك الوحدات من جهة وبين المؤسسة، وعملائها ومورديها من جهة أخرى ، وهو أمر لا يتماشى مع النظرة الإستراتيجية الشاملة.
 - يركز التحليل التقليدي على الأنشطة الإنتاجية و يهمل الأنشطة الفرعية الأخرى.
 - يتجاهل الموقف التكاليفي للمنافسين، وهذا يعد من أهم عيوب التحليل التقليدي للتكلفة، حيث أن محاسبة التكاليف تعتبر أصلاً ذات توجه داخلي (تهتم بالبيئة الداخلية على حساب البيئة الخارجية) وينعكس تجاهل هذا التحليل للرؤية الخارجية- لما يجب أن تكون عليه التكاليف- سلباً على صلاحية أدواته، مثلاً في حالة استخدام تحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح في اتخاذ قرار الشراء أو الصنع ، حيث لا يمكن الاكتفاء بالرؤية الداخلية للتكاليف للوصول إلى قرار سليم ، بل لا بدّ في هذه الحالة من مقارنة هيكل تكاليف المؤسسة بهيكل التكاليف الخاص بالمنافسين.
- لكن وبالرغم من الانتقادات التي وجهت إلى التحليل المذكور فإن ذلك لا ينفي دوره في تحقيق أهداف المؤسسة، وذلك في المرحلة التي كانت تسود فيها الأسواق الإقليمية نسبياً حيث كان تأثير ظروف عدم التأكد أقل تأثيراً مما هو عليه الآن ، مما كان يستدعي معلومات أقل، غير أنه مع التحول الذي عرفته السوق العالمية وزيادة تأثير ظروف عدم التأكد أصبح من الضروري توفر معلومات أكثر، ولذلك تم الاتجاه نحو استخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف، والشكل التالي بين المدخل التقليدي لإدارة التكلفة وكيفية إجراء عمليات التخفيض بهذه الطريقة.

الشكل رقم (14) : المدخل التقليدي لإدارة التكلفة



المصدر: محمود يوسف الكاشف، مدخل مقترح لتطوير دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ص 9.

2-أسباب اعتماد الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

هناك أسباب تبرر الحاجة إلى اعتماد نظام التكاليف الإستراتيجية، والتي يمكن تصنيفها إلى مجموعتين رئيسيتين¹:

المجموعة الأولى: مبررات بيئية وتتضمن عاملين هما: تزايد سرعة التقدم التقني في نظم الإنتاج والتسويق وارتفاع حدة التنافس.

المجموعة الثانية: مبررات تنفيذية (تطبيقية) و تتمثل في عامل أساسي ألا وهو قصور التحليل التقليدي للتكاليف.

¹ - عماد صبيح الصفار ، مرجع سبق ذكره، ص 05-07.

2-1-1- المجموعة الأولى- المبررات البيئية:

2-1-1-1- التقدم التقني لنظم الإنتاج والتسويق: تعد التطورات العلمية والتقنية من العوامل

المؤثرة التي تحفز إدارة التكاليف لأن تأخذ منظورا استراتيجيا، ومن هذه التطورات يمكن

ذكر: تقنيات التصنيع المتقدمة (AMTs) Advanced Manufacturing Technologies

و التصنيع والتسويق بإتباع فلسفة الوقت المحدد (JIT) Just-In- Time

ويمتاز هذا التقدم التقني بمجموعة من الخصائص أهمها:

- تسارع وتيرة التطور في التقنية مما يؤدي إلى تسارع تقادم السلع، وهذا يتطلب تطويرها

باستمرار وتحديث تقنيات الإنتاج.

-إن هذا التقدم يجعل المؤسسات تواجه باستمرار مشكلات مستحدثة أكثر تعقيدا ومصحوبة

بعدم تأكد أكبر بسبب الطبيعة الابتكارية لكل من التقنيات والأسواق وهذا ما يدفع المؤسسات

نحو توجهات ورؤى إستراتيجية في قراراتها وفي مقدمتها ما يتعين تصنيعه من منتجات

حيث تخضع تكاليف هذه المذُتجات بدرجة كبيرة إلى المرحلة التي تكون فيها قيد التصميم

والتطوير مما يتطلب إدارة التكاليف في مرحلة مبكرة من دورة حياة المذُتج .

2-1-2- ارتفاع درجة وحدة المنافسة: توجد مجموعة ظواهر تزيد من حدة تأثير عامل

المنافسة بين المؤسسات على الأسواق (خاصة العالمية منها) ومن أبرز هذه الظواهر:

-التطور التقني في مجال تسويق المذُتجات: يظهر تأثير هذا العامل من خلال سعي

المؤسسات إلى تحسين مواقعها التنافسية عبر بناء استراتيجياتها على أساس توفير منتجات

أكثر استجابة لمتطلبات الزبائن وبجودة عالية وتكلفة أقل، يضاف إلى ذلك تأثير تطور

وسائل المواصلات والاتصالات حيث بات انتقال السلع بين الدول والتعريف بها وترويجها

أسهل وأقل تكلفة.

- عوامل سياسية واقتصادية: سعي الدول لتشكيل تجمعات سياسية واقتصادية، أثر في

إزالة(أو تخفيف) القيود على التجارة العالمية ووسع دائرة المنافسة الشاملة ما بين المؤسسات.

مما سبق يلاحظ أن المؤسسات تسعى للعمل باتجاه واحد ضمن محورين:

الأول: اجتذاب زبائن سواء من خارج السوق أو زبائن لمنظمات أخرى في ذات السوق.

الثاني محاولة المحافظة على زبائنها والإبقاء عليهم من خلال تعميق ولائهم لمذ تجاتها.

2-2- المجموعة الثانية : العوامل التنفيذية

تلازم نظم التكاليف التقليدية ثلاث مشاكل أساسية هي¹:

- أنها غير فعالة في مجال تخطيط ورقابة التكاليف.
- تفترض التكلفة على أنها المقياس الوحيد المهم لإنجاز المؤسسة.
- لا توضح مسببات التكلفة ضمن المؤسسة.

وتتركز العوامل التنفيذية على عامل أساسي ألا وهو قصور التحليل التقليدي للتكاليف والذي تم التطرق له سابقاً من خلال الانتقادات الموجهة لهذا التحليل، الأمر الذي يجعله محدود الفاعلية والكفاءة بالنسبة لمتطلبات البيئة المستحدثة للمؤسسات المعاصرة.

وبذلك تأكد الاهتمام بالنظرة التنافسية للتكاليف وإرساء مفهوم إستراتيجية زيادة التكلفة من خلال تحقيق الإنتاج بأقل التكاليف مقارنة بالمنافسين على اعتبار أنها الوسيلة الفعالة للوفاء باحتياجات هذا النوع من المنافسة وتحقيق الميزة التنافسية، والتي يعتمد في تحقيقها على التكامل بين النظرة الداخلية لموارد وطاقات المؤسسة والنظرة الخارجية لها (المورد، المنافس العميل)².

المبحث الثالث: أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف:

يؤدي تبني مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة كما سبق القول إلى اهتمام المؤسسة بالرؤية الداخلية للتكاليف (الموارد والطاقات) والرؤية الخارجية أي الأخذ بعين الاعتبار تكاليف المنافسين مما يساعد على تحقيق المنظور الإستراتيجي لخفض التكلفة. ويعتمد التحليل الإستراتيجي للتكلفة على ثلاثة أنواع من التحليل هي³:

¹ - عبد الرزاق محمد قاسم " استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية " مجلة جامعة دمشق سوريا، المجلد السادس عشر العدد الثاني، 2000، ص70.

² - أقاسم عمر ، مرجع سبق ذكره ، ص237.

³ - حسن حيان ، مرجع سبق ذكره ، ص 48-49.

1- تحليل سلسلة القيمة:

تعتبر سلسلة القيمة التي قدمها بورتر (M.Porter) من أدوات التشخيص والتقييم للإمكانيات الداخلية للمؤسسة، فقد أدى الاهتمام بموضوع تخفيض التكاليف في الوقت الراهن إلى استحداث أساليب ملائمة لذلك الغرض تحت ضغط المنافسة سعياً لتحقيق التميز، وكان من بين تلك الأساليب أسلوب تحليل سلاسل القيمة لما له من مزايا تتجلى في توفير المعلومات التي تساعد في الكشف عن أوجه القصور في أدائها، وإعادة تصميم المنتج أو تغيير المواد المستخدمة أو إدخال تغييرات في أساليب الإنتاج، أو تصحيح مسار الأنشطة، ومن ثم إعادة صياغة وتشكيل سلسلة القيمة، وبالتالي التميز بين الأنشطة المضيئة للقيمة لتعزيزها والأنشطة التي لا تضيف قيمة حتى يتم التخلص منها أو التقليل منها¹.

1-1- مفهوم سلسلة القيمة:

لقد ظهرت فكرة تحليل سلسلة القيمة لأول مرة سنة 1985 كطريقة لغرض بناء القيم للمستهلك النهائي، بالاعتماد على سلسلة الأنشطة المتعلقة بإنتاج السلع والخدمات، حيث تم وصف سلسلة القيمة على أنها الأنشطة الداخلية التي تخص تصميم وإنتاج وتسويق وتسليم وتدعيم المنتج، ومع اتساع مفهوم نطاق العمليات التي تتناولها سلسلة القيمة أصبحت هذه الأخيرة تشمل على مجموعة الأنشطة المترابطة المسؤولة عن خلق القيمة بدءاً من مصادر الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاءً بتسليم المنتجات للمستخدم النهائي²، ومن التعاريف الواردة في هذا الشأن ما يلي:

سلسلة القيمة: هي طريقة نظامية للنظر إلى سلسلة النشاطات التي تؤديها المؤسسة، والتي من خلالها يتم فهم المصادر الحالية والمحتملة للميزة التي تحققها عن منافسيها³.

¹ - أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص315.

² - المرجع نفسه، ص315.

³ - مرسي نبيل خليل "الميزة التنافسية في مجال الأعمال" الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص89.

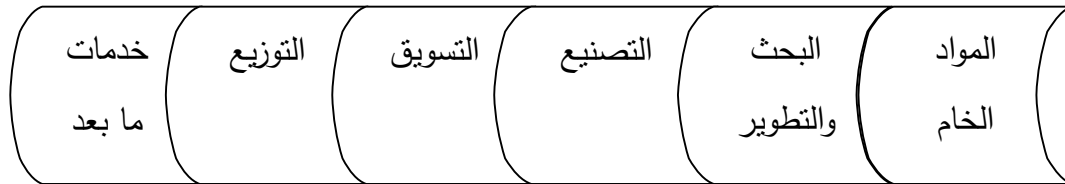
إن الفكرة الأساسية لهذا النموذج تكمن في فحص مصادر الميزة التنافسية لتحديد هذه الميزة أو لتحسينها، حيث يتم تحليل كل وظائف المؤسسة، وكذا الارتباطات بين الوظائف، أي القيام بتشخيص مدقق للمراحل المختلفة لصنع المنتج، قصد الوصول إلى إعداد سلم القيمة الخاصة بالمؤسسة¹.

كما تعرف كذلك على أنها: مجموعة الأنشطة المتتابعة، بحيث يضيف كل نشاط من هذه الأنشطة منفعة وقيمة جديدة للمنتج النهائي، والذي يكون بمثابة المخرجات المستهدفة للعمليات².

وهناك تعريف آخر يعتبر سلاسل القيمة بأنها: مجموعة متصلة من الأنشطة الخلاقة المسؤولة عن توليد القيمة وذلك بداية من أنشطة الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاءً بتسليم المنتج النهائي³.

ويمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل (15): توزيع سلسلة النشاطات



المصدر: أ مجاد محمد الكومي " استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية " رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، مصر 2002، ص70.

¹ - بقعة الشريف و محلب فايزة، مرجع سبق ذكره، ص140.

² - أمجاد محمد الكومي، مرجع سبق ذكره، ص70.

³ - حسين عيسى " إطار مقترح لاستخدام أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرارات الاستثمار في التكنولوجيا المتقدمة " مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2001، ص963.

1-2- أهمية تحليل سلسلة القيمة: يمكن تلخيص أهمية سلسلة القيمة في الآتي:

- يساعد تحليل سلسلة القيمة في تخفيض كتكاليف العمليات.
 - يساعد المؤسسة في ترتيب أدائها.
 - يساعد المؤسسة في تحديد الفرص لتطوير أعمالها.
 - يساعد في تحديد المؤشرات الأداء لأنظمة المعلومات الإدارية في المؤسسة.
 - يساعد في اتخاذ القرارات.
- من خلال ما سبق يمكن طرح مجموعة من الأسئلة يمكن الاعتماد عليها للحكم على نشاط القيمة ومنها :

- هل المستهلك على استعداد للدفع مقابل استمرار هذا النشاط ؟
- إذا تم حذف النشاط ، هل سيلاحظ المستهلك ذلك ؟
- إذا تم حذف النشاط ، هل سيؤثر ذلك على قدرة المخرجات على الوفاء باحتياجات المستهلك ؟

كما تعتبر سلسلة القيمة أداة فعالة لتخفيض التكلفة ، حيث يتم بواسطتها احتساب تكاليف الأنشطة الرئيسية والفرعية من خلال إعادة هيكلة الأنشطة بدءاً من عملية الشراء إلى غاية تسليم المنتج للمستهلك، ومن خلال عملية تحليل التكاليف يتم التعرف على الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة مقارنة بتكاليف الأنشطة الأخرى ليتم البحث عن سبل تخفيضها بالشكل الذي يحافظ على نوعية المنتجات و الخدمات المقدمة بما يكفل لها تعظيم القيمة ومنافسة المؤسسات الأخرى.

1-3- أهداف سلسلة القيمة: تتمثل أهداف سلسلة القيمة في²:

- تجزئة المؤسسة إلى والمؤسسات التي تشترك في إنتاج المنتج إلى مجموعة من الأنشطة المتتابعة والمترابطة منطقياً و وظيفياً.

¹ -Kaplan ,R. et ATKINISON ,A, *Advanced mangement Accounting* , hall ,Inc., USA,1998,p :9.

² - أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره،ص317.

- التمييز بين الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة.

- تعزيز المركز التنافسي.

- تحسين الاستخدام الأمثل للموارد.

كما يمكن أن تهدف سلسلة القيمة إلى ما يلي¹:

- معالجة كل نشاط من أنشطة التنظيم على أنه نشاط يساهم في خلق القيمة.

- تكامل وتناسق الجهود لكل وظائف تنظيم الأعمال وتطوير القدرات لكل وظيفة.

كما يمكن تلخيص أهداف سلاسل القيمة من خلال مستويين على النحو التالي²:

* **هدف وسيط:** وهو قياس قدرة كل خلية من سلاسل القيمة على مدى إضافتها إلى قيمة

السلعة وذلك من خلال تحديد القيمة السوقية ومقارنتها بتكلفة الإنتاج اللازمة لكل منهما

فيتضح أي من الخلايا التي تضيف قيمة ايجابية و التي لا تضيف قيمة.

* **هدف نهائي:** ويتمثل في تعظيم الميزة التنافسية للمنتج إما بتخفيض التكلفة أو بتحسين

مستوى الأداء للعمليات والأنشطة الإنتاجية، باستخدام مخرجات الهدف الوسيط لتحقيق

الهدف النهائي من خلال اتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة للتعامل مع العمليات والأنشطة

الإنتاجية.

1-4- تقسيمات الأنشطة في سلسلة القيمة: تعتبر عملية تحديد الأنشطة نقطة البدء في

تحليل تكاليف سلسلة القيمة، حيث اختلف الباحثون في تحديد المعايير التي تحكم الأنشطة

من أنشطة مضيفة للقيمة إلى أنشطة غير مضيفة للقيمة، فقد قسم بورتر (M.Porter)

أنشطة المؤسسة إلى نوعين: أنشطة رئيسية (أولية) و أنشطة مساعدة (داعمة)³.

¹- جودة عبد الرؤف زغول " منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة " المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا،مصر، العدد الأول،2003، ص13.

²- حسين عيسى مرجع سبق ذكره، ص963.

³- غربي فاطمة الزهرة و بلعيا خديجة " تكنولوجيا المعلومات و أثرها في تحقيق الميزة التنافسية في اقتصاد المعرفة" مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثاني حول: المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزاي التنافسية للبلدان العربية، جامعة شلف،04 و12/05/2007، ص20.

- **الأنشطة الرئيسية:** تتمثل في الأنشطة التي لا تخلو منها أية مؤسسة، فهي الأنشطة التي تساهم بصفة مباشرة في عملية الإنتاج والتوزيع، وهي خمسة أنشطة تتمثل فيما يلي:

1- الإمداد الداخلي: هو مجموعة الأنشطة المرتبطة بحركة وتدفق المدخلات التي تتطلبها العملية الإنتاجية مثل استلام المواد وتخزينها ومناولتها لتأخذ مسارها ضمن خطوط الإنتاج المختلفة.

2- عمليات التشغيل (الإنتاج): مجموعة الأنشطة المرتبطة بالعملية الإنتاجية، أي الأنشطة المسؤولة عن عملية معالجة المدخلات وتحويلها إلى مخرجات (أي منتجات في شكلها النهائي).

3- الإمداد الخارجي: تتمثل في الأنشطة اللوجيستكية المتعلقة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات من حيث نقلها، تخزينها وتسليمها وفق جداول محددة.

4- التسويق والمبيعات: مجموعة الأنشطة المرتبطة بإدارة التسويق من سياسات إستراتيجيات و وظائف تسويقية تتكفل بتقديم الوسائل التي يمكن من خلالها تحفيز الزبائن على شراء منتجات المؤسسة.

5- الخدمات: مجموعة الأنشطة التي تهدف إلى دعم مبيعات المؤسسة من أجل كسب ثقة المستهلك والمتمثلة أساسا في خدمات ما بعد البيع كالتركيب، التصليح وتوفير قطع الغيار...

- **الأنشطة المساعدة (الداعمة):** وهي الأنشطة التي تدعم الأنشطة الرئيسية وتساعد على أداء أدوارها وتتمثل فيما يلي:

1- بنية المؤسسة: وهي الأنشطة التي تركز عليها المؤسسة و تتمثل في : الإدارة العامة للمؤسسة ، التخطيط، المحاسبة والمالية، الجوانب القانونية والتنظيمية...إلخ.

2- تسيير الموارد البشرية: وتشمل النشاطات المتعلقة بالموارد البشرية من توظيف المستخدمين، تكوينهم تنمية مهارتهم، تعويضاتهم وتحفيزهم بشكل تتحقق معه أهداف المؤسسة.

3- **التنمية والتطوير التكنولوجي:** أنشطة متعلقة بتصميم المنتج وتحسينه، بدءاً بالأبحاث الأولية، تصميم المنتج وانتهاءً بتطوير التجهيزات ومراجعة الآلات.

4- **التموين:** تتعلق بوظيفة شراء وسائل الإنتاج المستعملة في سلسلة القيمة، وليس بوسائل الإنتاج في حد ذاتها، ويمكن أن يرتبط بنشاط محدد مكون للقيمة ، أو بعدة نشاطات لا تمثل في الغالب إلا جزءاً بسيطاً من التكاليف الإجمالية بالرغم من أثرها على التكاليف الإجمالية وعلى التمييز مما يفترض الاهتمام بعملية الشراء.

وللإشارة فإن الأنشطة الأساسية يرتبط بعضها ببعض بعلاقات كما ترتبط الأنشطة الثانوية هي الأخرى بعضها ببعض وبالأنشطة الأساسية بعلاقات ارتباط تحدد طبيعتها كل نشاط وطبيعتها عمل كل تنظيم وطبيعة الصناعة، حيث يمكن تقسيم تلك العلاقات إلى : علاقات أنشطة المؤسسة مع الموردين - علاقات أنشطة المؤسسة مع العملاء؛ - علاقات الأنشطة بعضها ببعض داخل التنظيم الواحد.

والشكل الموالي يوضح بنية نموذج سلسلة القيمة

الشكل رقم(16): بنية نموذج سلسلة القيمة



المصدر: تجاني وافية، مرجع سبق ذكره، ص 47.

كما يري (Banker) وآخرون أن أنشطة سلسلة القيمة يمكن تبويبها إلى ¹:

1- **أنشطة المدخلات:** وهي التي تتعلق بالإعداد للإنتاج، البحوث والتطوير، التصميم، الشراء والاستلام .

2- **أنشطة التشغيل:** وهي الأنشطة المرتبطة بإنتاج المنتج وتدفق الإنتاج وتخزينه.

3- **أنشطة المخرجات:** وهي الأنشطة المتعلقة بالعملاء ، البيع ، التوزيع، التسويق والتخزين.

4- **أنشطة إدارية:** وتتمثل في الأنشطة الداعمة للأنشطة الثلاثة السابقة (إدارة الأفراد تشغيل البيانات...).

أما (Don élan ,G & Kaplan, A) فقد صنفا أنشطة سلسلة القيمة إلى ² :

1- أنشطة هيكلية.

2- أنشطة إجرائية.

3- أنشطة تشغيلية.

2- تحليل الموقف التنافسي:

يمثل الموقف التنافسي قدرة المؤسسة على المنافسة من خلال تحسين عمليات مشاريعها، وبالتالي جودة منتجاتها وقدرتها على تخفيض التكاليف الكلية وأثر ذلك على الحصة السوقية والمبيعات ومنه زيادة الأرباح، فهي إذن تلك العملية التي تتسابق المؤسسات ضمن قواعدها لتتفوق على منافسيها.

ويعتمد تحليل الموقف الإستراتيجي على اختيار الأسلوب المناسب لإدارة التكلفة وعلى الإستراتيجية التنافسية التي تطبقها المؤسسة في مجال الأعمال وذلك بتقديم منتجات متميزة مع تخفيض التكلفة، كما يقوم تحليل الموقف الإستراتيجي بتوسيع نطاق التحليل المحاسبي ليشمل البيئة الخارجية إضافة إلى البيئة الداخلية للمؤسسة ويهتم أيضا بتوفير المعلومات

¹ - أمجاد محمد الكومي، مرجع سبق ذكره، ص78.

² - Donelan ,J.G & Kaplan, E.A ,Value Chain analysis :A stratagic approach to cost management ,journal of cost management, mar. /apr98,vol.12Issue2,1998,pp7,8.

الملائمة التي تساعد في اختيار، بناء، تنفيذ ، رقابة وتقويم الإستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المؤسسة.

فالمؤسسة يمكنها إتباع إستراتيجية معينة أو أكثر من إستراتيجية تنافسية في آن واحد.

وفي هذا الشأن قدم (Porter) الخيارات الإستراتيجية الأساسية التي يتم الاختيار بينها بناء على ظروف المنافسة من جهة، وقدرات المؤسسة من جهة أخرى وهي*¹:

***إستراتيجية قيادة التكلفة** : الهدف من إتباعها هو تحقيق التفوق على المنافسين بإنتاج سلع وخدمات بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين، وتكون المؤسسة المتبعة لهذه الإستراتيجية قادرة على فرض سعر أقل من أسعار المنافسين.

***إستراتيجية التمييز**: تهدف المؤسسة من خلال تطبيق هذه الإستراتيجية إلى تمييز منتجاتها وخدماتها عما يقدمه المنافسون، حيث تسعى المؤسسة إلى التفرد في تقديم منتج معين للزبائن على مستوى بعض الجوانب في تشكيلات مختلفة للمنتج، صفات خاصة بالمنتج ، تصميم مميز ، سمعة جيدة ، علامة رائدة أو خدمات متعددة أو ممتازة²

* **إستراتيجية التركيز**: المؤسسة تهدف من وراء تطبيق هذه الإستراتيجية إلى توجيه منتجاتها وخدماتها لشريحة محددة من المستهلكين أو قطاع خاص من السوق.

3- تحليل مسببات التكلفة: تمثل مسببات التكلفة العامل المسبب للتغير في التكلفة، كما تُعد مصدراً مهماً من مصادر تخفيض التكاليف، حيث أن تحليل هذه المسببات يوفر معلومات تتيح الفرصة للتعرف على مسببات حدوث الأداء والتكلفة.

إن التحليل التقليدي يركز على سلوك عناصر اتجاه التغيير في حجم الإنتاج ويتجاهل محركات أو مسببات التكلفة وبذلك أصبح لا يفي بمتطلبات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

¹ -Michael PORTER,L'Avantage concurrentiel comment devancer ses concurrents et maintenir son avance Nouvelle Préface , Traduit de l'américain par Philippe de LAVENRGNE,DUNOD ,PARIS,1999 ,1ere édition1999 p25-28.

*-لقد سبق الحديث عن هذه الإستراتيجيات في الفصل الأول.

² -ORSANI j ,Management stratégique, Paris libraire Vuibert,1990 ,p140.

إن مسببات التكلفة من منظور الإدارة الإستراتيجية تنتج العديد من العوامل المرتبطة بعضها ببعض بصورة معقدة.

وتقسم مسببات التكلفة إلى مجموعتين رئيسيتين¹:

- المجموعة الأولى: مسببات التكلفة الهيكلية.

- المجموعة الثانية: مسببات التكلفة التنفيذية.

المجموعة الأولى: (مسببات التكلفة الهيكلية) وتقسم إلى خمس (5) فئات:

• النطاق: يشير إلى حجم الاستثمار اللازم لكل من عمليات التسويق، البحوث والتطوير والتصنيع والتكامل الأفقي.

• المدى: أي درجة التكامل العمودي ، أما التكامل الأفقي فهو مرتبط أكثر بالنطاق.

• الخبرة: تشير إلى عدد مرات تأدية الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة حالياً.

• التكنولوجيا: وهي الأساليب التكنولوجية المستخدمة في كل خطوة من سلسلة القيمة للمؤسسة.

• درجة التعقيد : وتشير إلى مدى تنوع المنتجات والخدمات المقدمة للمستهلكين.

المجموعة الثانية: (مسببات التكلفة التنفيذية) وتقسم إلى ست (6) فئات هي :

• مشاركة العنصر البشري: أي مدى التزام العنصر البشري بمفهوم التحسين المستمر والتطوير

• إدارة الجودة الشاملة: مدى الاعتقاد بجودة المنتج أو العمليات وتحقيق ذلك.

• استغلال الطاقة: مدى استغلال طاقة المصنع، مع معرفة الخيارات الخاصة بنطاق المصنع وتصميمه.

• كفاءة تصميم المصنع.

• مكونات المنتج: أي مدى فعالية تصميم المنتج.

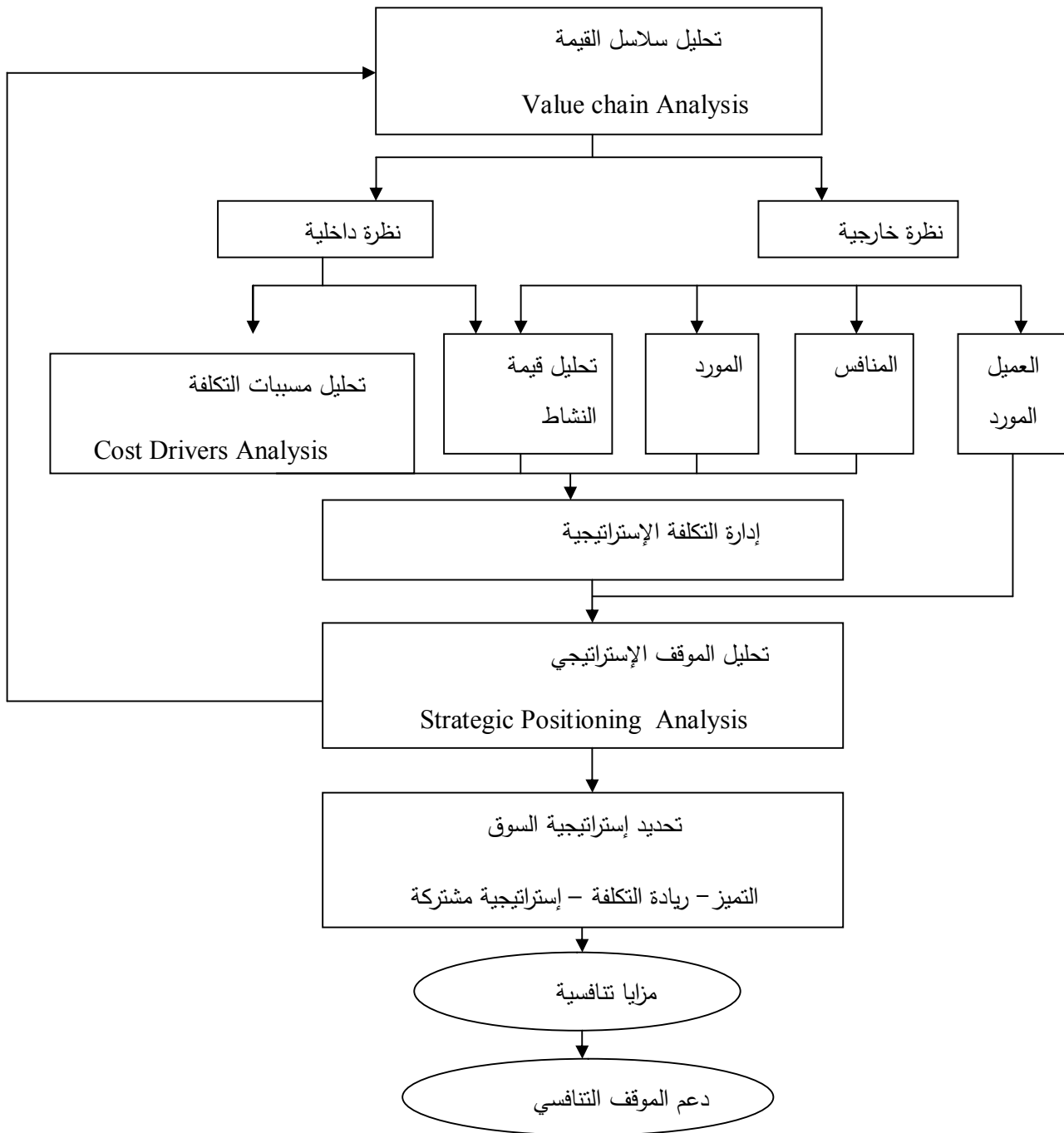
• استغلال العلاقات المتداخلة مع العملاء ومدى قدرة المؤسسة على استغلال العلاقات مع الموردين والعملاء في إطار سلسلة القيمة.

¹ - حسن حيان، مرجع سبق ذكره، ص 54.

- ولكن مهما تكن مسببات التكلفة المقترحة، فهناك عدة نقاط أساسية تحكم هذا التقسيم وهي:
- من منظور التحليل الإستراتيجي للتكلفة: لا يعتبر الحجم المسبب أو المحرك المثالي لتفسير سلوك التكلفة.
 - لأغراض التحليل الإستراتيجي للتكلفة يتم تفسير سلوك التكلفة بالاعتماد على مسببات تكلفة هيكلية وتنفيذية.
 - لا تتساوى أهمية مسببات التكلفة دائما ، بل تختلف درجة أهمية كل منها حسب الحالة.
- ويرى (Shank et Gouinarajan) أن التكلفة يتم تحريكها ويتسبب في حدوثها العديد من العوامل المتشابكة والمتراصة بطرق وبأساليب معقدة، ويؤكدان على ضرورة فهم سلوك التكلفة ومحركاتها والعلاقات بينها في كل موقف على حده، ويمكن تقسيم محركات (مسببات) التكلفة في أي مؤسسة وفقا لأربعة مستويات هي¹:
- مسببات تكلفة على مستوى هيكل المنظمة.
 - مسببات تكلفة على مستوى أساليب وطرق التنفيذ.
 - مسببات تكلفة على مستوى الأنشطة.
 - مسببات تكلفة على مستوى الموارد.
- إذ يتم التحكم في النوع الأول من المسببات (المحركات) من خلال دراسة مدى انسجامها مع إستراتيجية المؤسسة، رؤيتها، رسالتها والغرض من وجودها، وذلك بتحديد العمليات والأنشطة المطلوبة لتحقيق أهداف المؤسسة و إستراتيجيتها مع المراجعة المستمرة لمدى تحقق تلك الأهداف.
- وأما النوع الثاني من مسببات التكلفة فيتم التحكم فيه من خلال التفكير الانتقائي والتقييم المستمر لمدى كفاءة أساليب وطرق الإنتاج من خلال إعادة الهندسة (Reengineering) لتصميم عمليات التصنيع أو تصميم المنتجات.
- ويمكن بيان أسلوب تحليل التكاليف الإستراتيجية في الشكل الموالي:

¹ - المرجع نفسه ، ص 22.

الشكل رقم(17):الإطار العام لأسلوب تحليل التكاليف الإستراتيجية



المصدر: أمجاد محمد الكومي، مرجع سبق ذكره، ص 54.

المبحث الرابع: أهم الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة:

كما سبق الحديث أنه في ظل المنافسة الشديدة أصبحت الأنظمة التقليدية لإدارة التكاليف غير كافية لمد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تركز على تخفيض التكلفة التحسين المستمر، وعليه فالمؤسسة التي لا تواكب هذا التغير أضحت وجودها مهدداً، ذلك أن المحيط التنافسي يتطلب تطوير ممارسات جادة لإدارة التكلفة وإبقائها منخفضة وذلك باعتماد أساليب وأدوات يمكن استعمالها لتخفيض التكلفة مع مراعاة الجودة المطلوبة وإرضاء العميل. وفيما يلي عرض لأهم الأنظمة التي تتدرج ضمن نطاق إدارة التكلفة:

1- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

كما سبق ذكره، أن الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف لم تعد قادرة على مسايرة التطورات الحاصلة في ميدان إدارة الأعمال وما يسودها من منافسة قوية، الأمر الذي أدى إلى إيجاد نظام جديد أكثر دقة و عقلانية، يسمى نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

1-1- نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة : يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ثمرة جهود العديد من الباحثين، بغية تحسين نوعية معلومات محاسبة التكاليف يعود الفضل في نشر هذا النظام إلى المنظمة الدولية : CAM-I¹، وذلك في منتصف الثمانينات من القرن الماضي، حيث وضعت هذه المنظمة مشروعاً لتحسين تقنية محاسبة التكاليف ، وقد نصب فريق بحث من أجل ذلك، كان من بينهم كل من (Kaplan et Cooper) اللذين قاما بتطبيق هذا النظام بشكل علمي، وقد نشرنا العديد من المقالات الحماسية والمقنعة التي تثير الفضول لدى المهتمين بقراءة هذه الأفكار والاهتمام بها، منها: " قيسوا جيداً أسعار تكاليفكم، نظام تكلفة واحد لا يكفي ، قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح."²

غير أنه، وحسب ما قام به الباحث في جامعة (Claremont) الأستاذ (T.Johnson) في إطار تتبعه لأصول هذا النظام، فإن هذا الأخير يعود إلى أوائل الستينات من القرن الماضي

¹ - CAM-I : computer Aided Manufacturing- International.

² - إسماعيل يحي التكريتي " محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة - " ص 160.

أين كونت مؤسسة (General Electric) فريقاً من الباحثين والمراقبين لتطوير نموذج تحليل التكلفة أساسه النشاط لتحسين نوعية معلوماتها على التكاليف غير المباشرة والسيطرة عليها، إذ استخدم هؤلاء الباحثين تعبير النشاط لوصف وتحليل العمل الذي يسبب التكاليف كما قد سبقت ذلك مبادرات من قبل الباحثين الألمان الذين اقترحوا أسساً لتخصيص التكاليف غير المباشرة في الأقسام المساعدة ، معتقدين في ذلك أنها المبادرة الأولى لتوضيح موجهاً التكلفة.¹

ومنذ ظهور هذا النظام وتطوره في الولايات المتحدة الأمريكية في العقد الأخير من القرن الماضي، أثار اهتمام باحثي البلدان المتطورة الأخرى مثل كندا ، أوروبا، أستراليا واليابان، حيث تبنته العديد من مؤسساتها.²

1-2- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة : لقد حظي نظام التكاليف على أساس الأنشطة بعدد التعاريف نذكر منها:

يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه:³ تقنية لتخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تجميع تكلفة الأنشطة على أحواض الكلف ، والتي تمثل الأنشطة (يتم التجميع على أساس العلاقة بين حدوث النشاط و تحقق التكلفة)، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنجازها، باستخدام مسببات التكلفة.

يعرف كذلك على أنه:⁴ نظام يسعى إلى مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة ، حصر تجميع وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف.

¹ - المرجع نفسه، ص160.

² - المرجع نفسه، ص161.

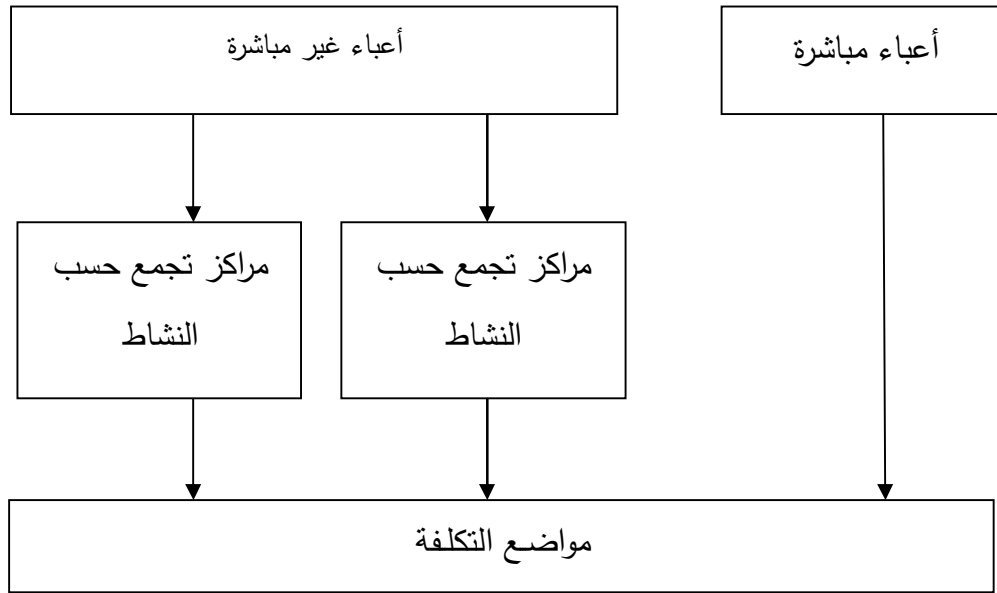
³ - عبد الصمد نجوى " دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال" الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 30/29 أكتوبر 2000، ص 61.

⁴ - يوسف محمد محمود " نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، العدد الأول، مجلة 32، 1995، ص129.

وتعتمد فلسفة هذا النظام على استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة ، بحيث أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة. ويعرف أيضا على أنه: ¹ طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف، عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى تكلفة الموارد التي استفادت منها، ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات.

ويمكن توضيح آلية عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (18): تخصيص التكاليف وفقا لطريقة (ABC)



Source : o. Jokung- Nguena et les autres, Introduction au management de valeur, édition DUNOD , p109.

¹ - حجازي إسماعيل و معالم سعاد " محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة " الطبعة الأولى ، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان،الأردن 2013،ص99.

1-3- مبدأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

بتخصيص التكاليف وتوزيعها على المنتجات كما يلي¹:

- تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الرئيسية في المؤسسة، أي تحديد مراكز الأنشطة (مجمعات الأنشطة) ، وتتمثل العوامل التي يتم على أساسها اختيار مجمعات الأنشطة في : نوعية الإنتاج ، تكرار الأنشطة ، طبيعة الأنشطة داخل المؤسسة درجة التعقيد في هذه الأنشطة ؛

- تحميل وتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات انطلاقاً من مسببات التكلفة.

1-4- مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يقوم نظام التكاليف على أساس

الأنشطة على العناصر التالية:

- **الموارد**²: تمثل الموارد مدخلات الأنشطة، إنها العنصر الاقتصادي الذي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة، حيث أنه من الصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة دون التعرف على الموارد المستخدمة، كما يصعب كذلك تحديد تكلفة النشاط إذا لم يتم التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد.

وحتى يمكن إيجاد تكاليف استخدام مورد معين يجب العمل على تحديد مدخلات المورد ثم اختيار وحدة مادية لقياس مدخلاته، ثم قياس استخداماته في شكل وحدات مادية وأخيراً العمل على تسعير هذه الوحدات.

إذن الموارد هي كل الوسائل المستخدمة في المؤسسة، والتي يتم التنسيق بينها تحت نشاط ما لتوليد هذا النشاط، مثل الموارد البشرية ، المعدات ، التجهيزات ، المواد ، المعلومات التكنولوجية و الخدمات ...

¹- نمر محمد الخطيب و سويسي هوارى " محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية - دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة" مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، العدد الرابع، 2013، ص74.

²- فهمي علي محمود " ترشيد قرارات التخطيط وقياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط " رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 1996، ص35.

- **الأنشطة:** تعد الأنشطة محور نظام التكاليف المبني على الأنشطة، إنه الحدث الذي يسبب استخدام الموارد في المؤسسة فالمؤسسة وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تقسم إلى أنشطة يتفاعل بعضها مع بعض بدلاً من تقسيمها إلى وظائف كما هو الشأن في الأنظمة التقليدية للتكاليف.

ويمكن تعريف النشاط على أنه¹: توليفة من مجموعة مكونة من أشخاص ، تكنولوجيا ، مواد أساليب ، محيط تجتمع لتقديم منتج أو خدمة معينة.

كما يعرف النشاط على أنه²: مهمة محددة أو مجموعة من المهام المنجزة من نفس الطبيعة حيث تسمح هذه الطبيعة بإضافة قيمة لإنتاج منتج معين.

ويعرف النشاط أيضا على أنه³: القيام بفعل ما وبكيفية معينة ، مستهلكة في ذلك حجما من الموارد، أي يعني أن وراء كل نشاط أفعالا تستهلك موارد ، والتي تعتبر سبب وجود التكاليف.

وتتضمن تكلفة الأنشطة كل المواد اللازمة لأداء النشاط ، حيث يتم التعبير عن هذه التكلفة بتحديد مدخلات النشاط من كل الموارد، ولتحديد إجمالي تكلفة النشاط يتم تتبع و حصر كل الموارد اللازمة لأداء النشاط بالإضافة إلى تجميع التكاليف التي يستفيد بها النشاط من الأنشطة الأخرى⁴.

وتتميز الأنشطة بخصائص أهمها⁵:

- يتكون النشاط من مهمة خاصة أو مجموعة المهام المتجانسة للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي (التكاليف والأداء) بطريقة صحيحة و متناسقة.

¹ -Jean -Luc Arégle et autres, **les nouvelles approches de la gestion des organisations** , Edition Economica, paris- France,2000,p :187.

² -Michèle GERVAIS , **contrôle de gestion** ,7eme édition, Editions Economica , paris- France,2000,p :171.

³ -محمد يحيوي نعيمة " دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية " بحث مقدم ضمن الملتقى العلمي الوطني،استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سعيدة،أيام 10 و11 نوفمبر2009،ص05.

⁴ - حسن سيد عبد الفتاح " مدخل مقترح لمراجعة تكاليف النشاط " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، مصر ملحق العدد2، ص1170.

⁵ -محمد يحيوي نعيمة ، مرجع سبق ذكره،ص06.

- يحدد النشاط مهارة فردية أو جماعية متفردة تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك ووحيد.
 - تهدف الأنشطة إلى تحويل المدخلات (مادية أو معلوماتية) إلى مخرجات ذات قيمة مضافة.
- تصنيف الأنشطة:** تصنف الأنشطة حسب عدة معايير منها¹:

- **تصنيف P.LORINO:** حسب P.LORINO تصنف الأنشطة حسب عدة أسس منها :

- التصنيف حسب طبيعة الأنشطة وتضم أنشطة التصور، أنشطة الإنجاز وأنشطة الصيانة.

- التصنيف حسب التخصيص لأغراض التكلفة وتضم أنشطة أولية وأنشطة ثانوية.
- **تصنيف M.PORTER:** قسم M.PORTER المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المترابطة والمتناسقة والتي تسعى في مجموعها إلى تقديم قيمة للزبون ، من خلال ما يسميه سلسلة القيمة ، حيث تقسم أنشطة سلسلة القيمة إلى فئتين رئيسيتين هما: الأنشطة الرئيسية والأنشطة الداعمة ، فالأنشطة الرئيسية هي التي لها علاقة مباشرة في إنشاء قيمة المنتج بالنسبة للزبون، وهذه الأنشطة بدورها تصنف إلى خمسة أنشطة هي: الإمداد الداخلي الإنتاج الإمداد الخارجي ، التسويق و البيع،خدمات ما بعد البيع.

أما الأنشطة الداعمة فهي التي تعمل على مساعدة الأنشطة الرئيسية، حيث بدونها لا يمكن لهذه الأخيرة إنجاز أعمالها كما ينبغي ، وتتمثل في التموين ، التطوير التكنولوجي ، تسيير الموارد البشرية، بنية المؤسسة.

- **تصنيف (Kaplan et Cooper):** يختلف التصنيف الذي قدم كل من (Kaplan et Cooper) عن سابقه وذلك بالاعتماد على المستوى التسلسلي أو الطبقي للأنشطة، حيث وفقه تصنف الأنشطة إلى أربع فئات رئيسية هي:

- **أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة:** وهي الأنشطة التي يتم أدائها عند إنتاج كل وحدة منتج.

¹ - المرجع نفسه، ص06.

- أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية: وهي الأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من دفعات الإنتاج وذلك بصرف النظر عن عدد وحدات الإنتاج الخاصة بكل دفعة .
- أنشطة على مستوى نوعية المنتج: وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم نوع معين من المنتجات بصرف النظر عن عدد وحدات الإنتاج لذلك النوع أو عدد دفعاته.
- أنشطة على مستوى المصنع (التسهيلات): وهي أنشطة على مستوى المؤسسة ككل وهي التي تمكنها من القيام بوظائفها الكاملة.
- مسببات التكلفة: يفترض نظام التكاليف على أساس الأنشطة أن الذي يحرك التكلفة ويسبب وجودها ليس حجم الإنتاج وإنما العمليات والأنشطة المساندة، ويمكن أن يطلق على مسببات التكلفة اسم محركات التكلفة أو موجهاة التكلفة ، ويعتبر مصطلح مسببات التكلفة جوهر الإضافات التي جاء بها نظام (ABC) في مجال تحسين حساب التكاليف وتحسين الأداء، حيث يتوقف نجاح هذا النظام على مدى الدقة في تحديد مسببات التكاليف و لكل نشاط ، ويعد مسبب التكلفة وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات وعليه فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.¹
- ويعرف مسبب النشاط على أنه²: وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط، إنه المقياس الذي يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة ، كما يعتبر العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط بغرض تكلفة معينة نحو سلوك معين وضمن مدى ملائم ، وخلال فترة معينة كما يتعين عند اختياره أن تكون هناك علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، حيث يوجد مستويان للمسببات ، المستوى الأول يتعلق بالأسباب الحقيقية المؤثرة على النشاط ، أي أنه يخص

¹- خليل الدليمي " نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن :دراسة ميدانية" مجلة أبحاث البرموك سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 21 ، العدد 3 ، 2005 ، ص605.

²- محمد يحيوي نعيمة ، مرجع سبق ذكره،ص07.

تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة أو مجموعات الأنشطة.

أما المستوى الثاني فيخص المسببات التي تستخدم لتخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، أي هي وحدات القياس التي تسمح بقياس مستوى الاستهلاك من كل نشاط والذي سيتبع للأغراض حسب استفادتها منها.
ومن أمثلة ذلك :

<u>النشاط</u>	<u>مورد التكلفة</u>
تشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة
صيانة الآلات	الصيانة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

وتقسم غالبا مسببات التكلفة حسب (Kaplan et Cooper) إلى نوعين هما:

- **مسببات خاصة بالعمليات:** يرتكز هذا النوع من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، وهي تستخدم إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى القدر نفسه من النشاط، ومن أمثلتها الأنشطة الخاصة بجدولة تشغيل الآلات للإنتاج ، وعدد أوامر الشراء و أوامر صيانة الآلات...

- **مسببات خاصة بالفترة الزمنية:** وهي مسببات تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لتأدية منتج معين، وتستخدم في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلتها عدد ساعات العمل المباشر، ساعات الفحص ساعات تهيئة الآلة للتشغيل...

¹ - سالم عبد الله حلس " نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات" مجلة الجامعة الإسلامية ، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر ، العدد 01، غزة ، فلسطين ، يناير 2007 ، ص 223.

-العمليات (المسارات): يمكن تقديم مجموعة من التعريف الخاصة بهذا المفهوم، فقد عرف (P.MEVELLEC) العملية على أنها: تسلسل الأنشطة التي يثيرها نفس السبب والتي تعطي منتج، خدمة، أو معلومة لها قيمة بالنسبة للزبون الداخلي أو الخارجي¹.

-أما (P. LORINO) فيرى بأن العملية : مجموعة من الأنشطة المترابطة فيما بينها بواسطة تدفقات من المعلومات المنتظمة والتي يتم مزجها أو تركيبها للحصول على منتج مادي أو غير مادي محدد وهام².

1-5- خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

للوصول إلى تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم تتبع الخطوات التالية³:

- **مرحلة تجميع الأعمال على هيئة أنشطة:** في هذه المرحلة يتم القيام بإحصاء كافة الأنشطة والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكذا الموارد التي استهلكتها تلك الأنشطة ، من خلال إعداد ما يسمى خريطة تدفق الأنشطة التي يتم فيها تتبع عملية التصنيع خطوة بخطوة من بداية استلام المواد إلى غاية فحص المنتج النهائي، وبعد توصيف الأنشطة التي تتم في المؤسسة وتحليلها إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأنشطة غير مضيئة للقيمة.

- **مرحلة تحديد المسببات لكل نشاط:** وهي المرحلة التي يتم فيها تحديد وفهم كل نشاط رئيسي ، حيث أن مسببات حدوث التكلفة التي هي في طبيعتها عوامل متغير تؤثر على التكاليف و ترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ، وتتمثل في معظمها بمقاييس كمية سهلة الربط بمنتج معين أو خط إنتاجي معين ، ومن أمثلتها تكلفة المواد المباشرة ، ساعات عمل الآلات ...

¹ - P. MEVELLEC, la comptabilité à base d'activités ; une double question de sens, Revue : comptabilité-contrôle-audite, n°01-TOME01-Mars 1995, p67.

² -LORINO, le contrôle de gestion stratégique ; la gestion par les activités, édition Dunod, Paris, 1993, p40.

³ - محمد يحيوي نعاس ، مرجع سبق ذكره، ص08.

إن الفهم الواضح لمسببات التكاليف المتعلقة بكل نشاط يحقق وفرات اقتصادية هامة في الجانب التطبيقي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ، حيث يتضح ذلك جلياً من خلال إنشاء ما يسمى بمراكز الأنشطة أو أحواض الكلف.

- **مرحلة مراكز الأنشطة:** نظراً للعدد الهائل والمتنوع للأنشطة التي تحتوي عليها المؤسسة لذا فإن تحليلها يحتاج إلى عناية كبيرة وهو ما يكلف المؤسسة ، لذا يلجأ مصمم النظام إلى تجميع الأنشطة التي تتميز بمواصفات متشابهة (متجانسة) في مركز تجميع واحد ، أو ما يسمى بحوض الكلفة حيث يكون لها نفس المسبب وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

- **مرحلة تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة:** يتم في هذه المرحلة تخصيص الموارد على مراكز الأنشطة التي تتميز بالتعدد ويتم تعيين التكاليف مباشرة للمراكز ، وفي حالة عدم الإمكانية يتم اللجوء إلى استخدام مسببات التكلفة من المستوى الأول والخاصة بهذه المرحلة ، وهي ما تعرف بمسببات الموارد (هي مفاتيح توزيع تستخدم لتقسيم الموارد على الأنشطة ، تستعمل لتسيير التكاليف).

- **مرحلة تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة:** تتمثل هذه المرحلة في تعيين التكاليف من مراكز الأنشطة إلى المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر، بالاعتماد على مسببات التكلفة من المستوى الثاني ، والخاصة بكل نشاط أو مركز تكلفة.

بعد تحديد مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط أو وعاء تكلفة يتم تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة وفقاً لحاجة كل من هذه الأغراض للموارد المستهلكة في إنجاز الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسببات التكلفة المناسب ، ويتم حساب معدل تحميل كل نشاط أو مركز تكلفة وفق العلاقة التالية:

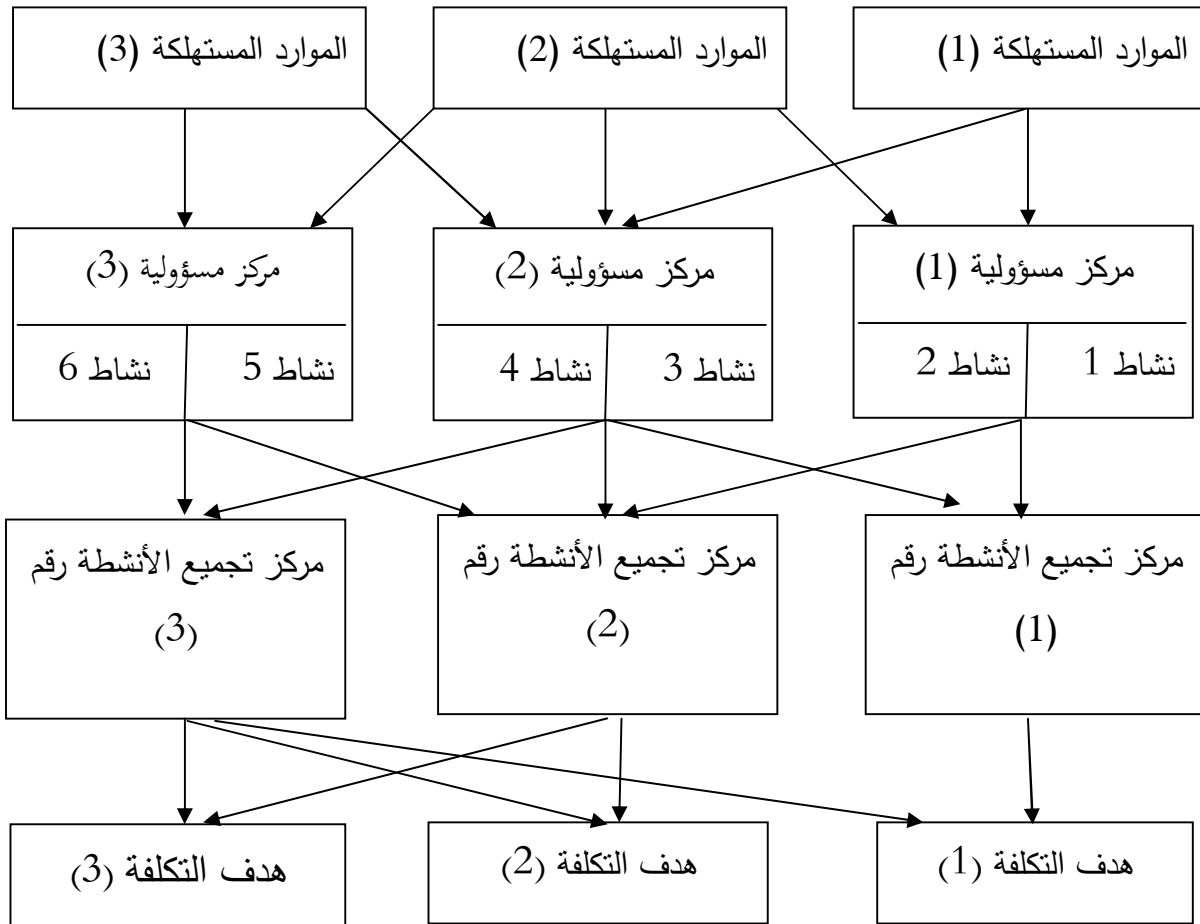
$$\text{معدل تحميل تكلفة المركز (التكلفة الوحيدة للمسبب)} = \frac{\text{إجمالي تكاليف المركز}}{\text{عدد المسببات}}$$

بعد تحميل كافة تكاليف مراكز الأنشطة إلى أغراض التكلفة يتم الحصول على التكلفة النهائية للمنتجات بقيمة ما استهلكته التكاليف المباشرة للأنشطة والتكاليف غير المباشرة

الناجمة عن مراكز الأنشطة والجزء من التكاليف غير المباشرة الذي لم يحمل للأغراض وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

ويمكن تلخيص خطوات حساب التكلفة النهائية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشكل التالي:

الشكل رقم (19): مراحل حساب التكاليف وفق نظام ABC



Source : Patrick Piget, Comptabilité analytique, 3eme édition, Economica, Paris, 2001, p:61

1-6- تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة : تتمثل مزايا هذا النظام في الآتي¹:
- يوفر تطبيق النظام معلومات دقيقة حول الأنشطة باستخدام مسببات تكلفة من أجل تخصيص تكاليف النشاط على أغراض التكلفة ، أي أنه يوفر معلومات حول تكاليف دقيقة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية كقرار التوقف عن إنتاج معين أو التوسع في إنتاجه ، وغير ذلك من القرارات كتلك المتعلقة بالتسعير ، تحسين العمليات وتقييم الأداء.
- يقدم النظام إمكانات جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة ، كما يسمح بربط تكاليف الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء على اعتبار أنهم هم الذين يطلبون أنشطة معينة ويتسببون في إحداث التكلفة ، وهذا ما يساعد الإدارة في فهم أفضل طريقة لتوليد الأرباح على مستوى المنتجات والعملاء ، وبالتالي إعادة النظر في مزيج المنتجات والعملاء.
- يقوم هذا النظام على التحليل العميق لكافة الأنشطة في المؤسسة مع محاولة ربطها بمسبباتها ، وهذا ما يؤدي إلى فهم أفضل لجميع العمليات و العلاقات المتبادلة داخل المؤسسة ، هذا الذي يسمح بمراقبة أحسن على التكلفة ، واعتماد إستراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة ومستمرة لتحقيق ميزة تنافسية هامة في بيئة تتصف بالتنافس الشديد.
- يسمح تحليل الأنشطة في هذا النظام بتقييم الأنشطة لتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة والتي يتم التركيز عليها والأنشطة غير المضيئة للقيمة والتي يتم الاستغناء عنها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن ، مما يساعد على تحسين الأداء في المؤسسة.
- العدالة والموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة التي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف.

¹ - ينظر إلى :

- قورين حاج قويدر ، مرجع سبق ذكره، ص18

- ماهر موسى درغام " مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة"

مجلة الجامعة الإسلامية ، سلسلة العلوم الإنسانية ، الجامعة الإسلامية بغزة ، فلسطين، المجلد 15، العدد2، 2007، ص692.

- حدود استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة: على الرغم من المزايا المتعددة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أن هناك عدة انتقادات قد وجهت له نذكر منها:¹
- صعوبة تحديد مسببات التكلفة خاصة في حالة وجود عدد كبير من الأنشطة المحددة للتكلفة، ذلك أنه لا يوجد معيار مطلق لاختيار مسبب للتكلفة ملائم ، كما يفترض النظام وجود علاقة خطية بين استخدامات الأنشطة وتخفيض التكلفة غير المباشرة.
- عند التعمق في مضمون الأنشطة ومسببات التكلفة ، يتبين أن الأساس الذي يعتمد عليه نظام ABC مشابه، إن لم يكن نفس الأساس الذي تعتمد عليه طريقة الأقسام المتجانسة فكل نشاط له أهمية من حيث التكلفة، يمكن اعتباره قسم من الأقسام، كما أن كل مسبب التكلفة قد يصلح كوحدة عمل، لذا فالأمر إذن يتعلق بإعادة تصنيف الأعباء على مستوى الأقسام بشكل معرّف فقط، لذلك إذا كانت طريقة الطرح مختلفة بين مؤيدي طريقة التكلفة الكلية الكلاسيكية و مؤيدي نظام ABC، فإن مضمونهما واحد.
- إن إكثار الأنشطة يجعل نظام التكاليف جد مكلف سواء من ناحية وضعه أو من ناحية تشغيله، كما أن إعادة هيكلة نظام التكاليف لا يؤدي إلى الحصول على تكاليف منتجات دقيقة، وحتى تتمكن المؤسسة من تخصيص الموارد المستهلكة ضمن نشاط معين للمنتجات لا بد أن تكون كل الموارد المستهلكة على نفس الأساس لكن هذه الحالة تكاد تتعدم في الواقع.
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذي جودة عالية وهذا لا يوجد في كل الأحيان ، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات مضللة؛
- إن استعمال هذا النظام لا يقضي على التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة وذلك لصعوبة تحديد مسببات التكلفة المتعلقة ببعض الأنشطة ، مما يؤدي إلى عدم دقة

¹- ينظر إلى :

- أحمد حسن ظاهر " المحاسبة الإدارية" دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن، 2002،ص213.
 - زينات محرم وآخرون " أصول محاسبة التكاليف " الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر، 2000،ص408.
 - درحمون هلال ، مرجع سبق ذكره، ص266.

تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي للتكاليف غير المباشرة كاهتلاك المباني أو التأمين عليها أو الضريبة السنوية المدفوعة عليها...

2- نظام التكلفة المستهدفة(*)¹:

التكلفة المستهدفة هي طريق تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة ، تم استخدامه في اليابان في سنوات الستينات من القرن الماضي وانتشر استعمالها هناك لينتقل استعماله بعد ذلك إلى الولايات المتحدة الأمريكية وبعدها إلى دول أوروبا، فالتكلفة المستهدفة يتم استخلمها في المرحلة الأولى من دورة حياة المذُتج أي في مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المذُتج ، وهي أحد أدوات إدارة التكلفة في ظل البيئة التنافسية ، حيث

تستهدف ثلاثة عناصر رئيسة هي (السعر ، الجودة والتكلفة)، فهي على عكس الأنظمة التقليدية تماما ، لأن هذه الأخيرة يتم فيها تحديد التكلفة ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج، لكن وفق التكلفة المستهدفة يتم تحديد سعر بيع المذُتج الذي ينجم مع متطلبات السوق ثم احتساب الربح المرغوب فيه وانقاصه من سعر البيع ،حيث يمثل الفرق بينهما أعلى تكلفة مسوح بها أي التكلفة المستهدفة.

3- نظام إدارة الجودة الشاملة: (Total Quality Mangement)

3-1- مفهوم نظام إدارة الجودة: يعد مصطلح إدارة الجودة الشاملة من المصطلحات المتداولة حديثاً في بيئة الأعمال ،فهي تمثل نظاماً أو طريقةً لدمج عمليات و وظائف المؤسسة ذات العلاقة لأجل الوصول إلى مستوى مميز من الجودة، إنها إحدى الأولويات الإستراتيجية في ظل التطورات الحاصلة في البيئة الحديثة لتحقيق المزايا التنافسية.

¹- ينظر إلى:

- معاد خلف إبراهيم الجباني، مرجع سبق ذكره ، ص11.

- نضال محمد رضا الخلف وإنعام محسن حسن زويلف " التسعير استخدام منهج التكلفة المستهدفة ، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني" مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، مجلد21 العدد01، 2008 المملكة العربية السعودية ص174.

(*) - سيتم التطرق بالتفصيل إلى هذا النظام في الفصل الموالي.

وقبل التطرق إلى إدارة الجودة ، يمكن تقديم مفهوم للجودة ، فقد صيغت تعاريف عديدة حول هذا المفهوم ، من قبل رواد هذا المجال نذكر منها¹:

يرى (JURAN) أن الجودة هي الملاءمة للغرض أو الاستعمال.

ويرى (E.DEMING) أن الجودة هي دقة متوقعة تناسب السوق بتكلفة منخفضة ، أي مطابقة الاحتياجات.

أما (ph-Crosby) يرى بأن الجودة هي : المطابقة للمواصفات ، وأنها مسؤولية الجميع ورغبات المستهلك هي أساس التصميم.

في حين عرفها (CRESTAIN MERIA) بأنها : قدرة المنتج على تلبية حاجات المستعملين و بأقل تكلفة.

بينما (G.TAGUCHI) فقد عرفها على أنها:تفادي الخسارة التي يسببها المنتج للمجتمع بعد تسليمه للزبون.

أما الجمعية الأمريكية للسيطرة النوعية فقد عرفت الجودة على أنها²: مجموعة المزايا والخصائص للمنتج المصنوع أو الخدمة المقدمة طبقاً للمواصفات التي ترضي المستهلك في تاريخ الشراء أو عند الاستعمال.

من التعاريف السابقة يتضح الاختلاف في الرؤى لهذا المفهوم نظرا لاختلاف الجوانب التي يُنظر إليها ، فمن وجهة نظر المنتجين اليابانيين الذين ، فإنهم يرون الجودة كإنتاج أكثر مما هي مطابقة للمواصفات ، وقد حددها على أنها الخسارة التي تصيب المجتمع في حالة عدم تحققها ، أي أنهم ركزوا على (مفهوم الملاءمة الاجتماعية) أما مهندسو التصميم فإنهم يرون بأن الجودة هي: هيئة أو أسلوب وخصائص المنتج الأخرى التي تفرز منفعة المستهلك، أما من وجهة نظر المستهلكين فإنها تعني الملاءمة للاستعمال ، وهو المفهوم

¹- بومدين يوسف " إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز " مجلة الباحث ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، العدد 05، 2007، ص28.

²- عباس نوار كحيط الموسوي و فاطمة صالح مهدي الغريان "التكامل بين إدارة الجودة الشاملة و أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة " مجلة الإدارة الاقتصاد،الجامعة المستنصرية ، بغداد ، العدد 80، 2010، ص05.

التي ركزت عليه كثيراً المؤسسات اليابانية بوصفه معياراً مميزاً للوصول إلى رضا المستهلك¹ وأما إدارة الجودة الشاملة فهي الأخرى قد وردت فيها تعاريف عدة وفيما يلي بعضاً منها²:

فحسب (HORNGREN) إدارة الجودة الشاملة هي : تطبيق لمبادئ الجودة لتحقيق جميع أهداف المنفعة من إرضاء الزبائن، حيث يفترض أن كلف الجودة تتدنى عندما تحقق المنظمة مستويات جودة عالية.

أما تونكس فيعرفها على أنها : اشتراك والتزام الإدارة والموظف في ترشيد العمل عن طريق توفير ما يتوقعه العميل أو ما يفوق توقعاته.

أما (ZIMMARMEN) فيرها على أنها : فلسفة إدارية تشمل جميع وظائف و مجالات العمل في المنظمة ومشاركة العاملين ، والعمل بروح الفريق وتحقيق رضا الزبون والتحسين المستمر.

ويرى (EVANS) بأنها مفهوم إداري تكاملي نحو التحسين المستمر في جودة المنتجات والخدمات لمشاركة كل المستويات والوظائف في المنظمة ، و أن الهدف منها هو بناء الجودة منذ البداية يجعلها مهمة ومسؤولية كل فرد.

3-2- أهمية تطبيق إدارة الجودة الشاملة: تعد إدارة الجودة الشاملة أداة فعالة للتغيير نحو الأفضل ومقياس أساسي للمفاضلة بين المؤسسات، فتطبيقها يمكن المؤسسات من تحقيق ما يلي³:

- تقليص شكاوى المستهلكين وتخفيض تكاليف الجودة ، مما يساهم في تحقيق رضا الزبون .
- تحقيق الموقف التنافسي للمؤسسة ، حيث يتم التركيز على سلعة / سلعة ذات جودة عالية للزبون وبالتالي ولاء الزبون للمنتج أو الخدمة .

¹ - البكري رياض حمزة " استخدامات نظام الكلف النوعية في المنشآت الصناعية " مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة بغداد،المجلد الرابع ، العدد24، 2000، ص290.

² - عباس نوار كحيط الموسوي و فاطمة صالح مهدي الغريان،مرجع سبق ذكره،ص06.

³ - بومدين يوسف، مرجع سبق ذكره، ص31.

- زيادة الإنتاجية والأرباح المحققة ، وهذا ما يساعد على رفع الكفاءة الإدارية والإنتاجية من خلال زيادة الحصة السوقية .
- تعزيز شهرة المؤسسة ، وذلك من خلال تحسين عملية الاتصال في مختلف مستويات المؤسسة ، وضمان المشاركة الفعالة لجميع موظفيها لتحسين الأداء.
- 3-3- مبادئ إدارة الجودة الشاملة :** تقوم فلسفة إدارة الجودة الشاملة على جملة من المبادئ أو الخصائص والتي يطلق عليها المبادئ الستة لإدارة الجودة الشاملة وهي كالآتي¹:
 - التركيز على العميل لمعرفة حاجاته وتوقعاته واتخاذها هدفاً أساسياً؛
 - منع الأخطاء قبل وقوعها.
 - المسؤولية عن الجودة في المؤسسة مسؤولية شاملة (مشتركة).
 - الالتزام المستمر من الإدارة العليا.
 - التطوير أو التحسين المستمر هو أساس الأعمال وتقدمها.
 - ضرورة قياس الجودة وتكاليها أي أن للجودة مردود يجب أن يقاس ويطور بناءً على القياس.
- 3-4- أهداف إدارة الجودة:** تتمثل الأهداف الأساسية لإدارة الجودة في²:
 - إنتاج منتجات خالية من العيوب وبأقل تكلفة ممكنة.
 - منتجات ترقى لمستوى توقعات و رغبات الجمهور.
 - زيادة كفاءة المؤسسة بإنتاج منتجات / تقديم خدمات تحقق للزبائن الرضا التام حاضراً ومستقبلاً .
 - الاعتماد على التحسين والتطوير المستمر ، وبالتالي التفوق والتميز على المنافسين.
 - زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.

¹ - عباس نوار كحيط الموسوي و فاطمة صالح مهدي الغريان ، مرجع سبق ذكره، ص14.

² - ينظر إلى :

- محمود عبد الفتاح رضوان ، مرجع سبق ذكره، ص22.

- عباس نوار كحيط الموسوي و فاطمة صالح مهدي الغريان، مرجع سبق ذكره، ص12.

- زيادة إنتاجية المؤسسة وتحسين مستوى أدائها .

- زيادة ربحية وتحسين اقتصاديات المؤسسة.

3-5- المراحل التاريخية لتطور إدارة الجودة: لقد تطور مفهوم الجودة مع تطور علم الإدارة وظهور المؤسسات الكبرى و زيادة حدة المنافسة، و يمكن تصنيف مراحل التطور التي عرفتها أساليب الجودة إلى أربعة مراحل- وهو ما يتفق عليه غالبية المهتمين بها المجال - وهي كما يلي¹:

-المرحلة الأولى: مرحلة التفتيش/ الفحص(بداية القرن العشرين): اقترنت هذه المرحلة بمرحلة الإدارة العلمية " لتايلور " ، حيث أنه في هذه الفترة تم تأكيد على رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية من خلال التخصص والفحص والنمطية وتبسيط العمل وتقسيمه ، وبالتالي ضرورة الفصل بين وظيفتي الإنتاج والتفتيش ، لأنه قبل ذلك كانت الرقابة على الجودة تتم من قبل العامل نفسه، وبذلك تم الفصل بين وظيفة العامل الذي يقوم بوظيفة الإنتاج و وظيفة المفتش الذي يقوم بفحص المنتجات لاكتشاف الأخطاء فيها قصد تصحيحها.

-المرحلة الثانية:مرحلة مراقبة الجودة/ فحص الجودة إحصائياً (فترة ثلاثينات وأربعينات القرن الماضي): لقد عرفت هذه المرحلة تحولاً حاسماً ، حيث تم اعتماد الأساليب الإحصائية لأداء أنشطة مراقبة الجودة والتحقق من مطابقة المنتج/ الخدمة لمقياس الجودة .

-المرحلة الثالثة: مرحلة ضمان/ تأكيد الجودة (فترة الخمسينات إلى السبعينات من القرن الماضي): شهدت هذه المرحلة تطوراً في أساليب الرقابة على الجودة، حيث تم الانتقال من جودة المنتج إلى جودة النظام وأساسه في ذلك منع الوقوع في الخطأ، ومن هنا أصبح مدخل إدارة الجودة يقدم مفهوم التكامل والتنسيق بين برامج الإدارة وأنه من مسؤولية جميع

¹- ينظر إلى :

- بن عيشاوي أحمد " إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الخدمية " مجلة الباحث ، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة ، العدد 04، 2006

ص10-09.

- بومدين يوسف ، مرج سبق ذكره، ص29-31.

- محمود عبد الفتاح رضوان ، مرجع سبق ذكره، ص16-21.

الأقسام وبمشاركة كافة الموظفين، ومن هنا أصبح هدف المؤسسة يتمثل في تحقيق التالف الصفري.

-المرحلة الرابعة: مرحلة إدارة الجودة الشاملة (وهي فترة نهاية السبعينات من القرن الماضي إلى الوقت الحالي): أصبحت الجودة في هذه المرحلة ركناً أساسياً من أركان الوظيفة الإدارية ، إذ يتطلب الاهتمام بما يمكن المؤسسة إحراز التميز لمنتجاتها، وبذلك تأكدت كنظام شامل للقيادة والتشغيل تعتمد على مشاركة الجميع (عمال ، زبائن وموردين) بهدف التحسين المستمر للجودة والأداء على المدى الطويل، إلى جانب ذلك فقد شهدت هذه المرحلة تطور المواصفات العالمية بما يضمن أعلى درجات المطابقة للمواصفات المطلوبة للزبون ، وهو ما أدى إلى توحيد المواصفات الوطنية في دول العالم كافة للخروج بمواصفة عالمية موحدة ذات شهادة لضمان الجودة ، أطلق عليه مجموعة المواصفات الدولية للجودة (ISO) المنظمة الدولية للمواصفات (*)

(INTERNATIONAL STANDARDS ORGANIZATION)، و عليه يمكن القول بأن إدارة الجودة تمثل حلقة التطور الأخيرة لإدارة الجودة.

3-6- أبعاد إدارة الجودة الشاملة: تكمن الأبعاد الأساسية من وراء تطبيق إدارة الجودة في¹:

- الأداء: أي مدى قدرة المنتج على القيام بالوظائف المطلوبة منه.
- الصلاحية: وهي أقصى مدة لصلاحية استخدام المنتج.
- صمود المنتج: أقصى مدة يمكن للمنتج أن يعيش.
- خدمة المنتج: مدى سهولة إصلاح المنتج وإعادته لطبيعته ، مع الأخذ في الاعتبار التكلفة المالية والسرعة الزمنية للإصلاح.
- شكل وجمال المنتج: أي مدى جاذبية المنتج وأناقته.
- مزايا أو خصائص المنتج: وهي إمكانية إضافة بعض الوظائف لتحديث وتطوير المنتج.

(*) هذه الهيئة معنية بإصدار المواصفات الدولية، تأسست عام 1946 بلندن، مقرها جنيف بسويسرا.

¹ - محمود عبد الفتاح رضوان " إدارة الجودة الشاملة" المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة ، الطبعة الأولى، 2012، ص22.

- سمعة المنتج: سمعة المؤسسة المصنعة للمنتج.
- التقيد بالموصفات المطلوبة: وهي مدى تقيد المؤسسة بالموصفات المطلوبة لتحقيق متطلبات المستهلك.
- 3-7- أثر إدارة الجودة الشاملة على التنافسية: بما أن إدارة الجودة الشاملة تعتبر نظام تسيير وإستراتيجية تنافسية للمؤسسات الاقتصادية بمختلف أنواعها ، فإنها تسعى إلى التكيف الإيجابي مع متغيرات المحيط الاقتصادي وذلك بامتلاك وتحسين الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال ¹:
- التحسن المستمر: تؤكد فلسفة إدارة الجودة الشاملة على ضرورة التحسين المستمر لمختلف الأنشطة و العمليات التسييرية في المؤسسة، وذلك بتدعيم عمليات البحث والتطوير، تشجيع الإبداع ، تنمية المعرفة والمهارات...
- التركيز على العميل: تهدف إدارة الجودة الشاملة إلى التعرف الدائم على حاجات العميل الحالية والمستقبلية، حتى يتم إنتاج سلعة أو تقديم خدمة مناسبة لحاجاته وتحقق رضاه.
- الاهتمام بالطاقات البشرية وتنميتها: من خلال عمليات التدريب، التحفيز وتوفير جو العمل الملائم للإبداع .
- التركيز على العمل التشاركي: أي إشراك جميع العمال والموظفين في عمليات التسيير واتخاذ القرارات وإيجاد الحلول وذلك بتكثيف عمليات الاتصال المباشر بين الوظائف.
- التعاون بدل المنافسة: من خلال التعاون يمكن تحقيق التكامل بين الوظائف ، والتعرف على احتياجات كل منها من مختلف الموارد التي تساعد على التحسين المستمر.
- اتخاذ القرارات بناءً على الحقائق: تعد القرارات الصحية المبنية على المعلومات الدقيقة أساساً تميّز الأداء الدائم الذي يجعل الجودة الشاملة هدفا يسعى إلى الوصول إليه.
- الوقاية بدل التفتيش: إن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة يساهم في تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة الإنتاجية وذلك بسبب اعتمادها عنصر الوقاية في العملية الإنتاجية ومراقبة

¹- بن عشاوي أحمد ، مرجع سبق ذكره، ص13.

الانحرافات ، وهذا ما يساهم في إنتاج منتجات أو تقديم خدمات مطابقة للمواصفات المطلوبة.

- تكاليف الجودة: هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة لتحقيق مستوى الجودة المطلوبة في المنتجات أو الخدمات، ويمكن تصنيفها إلى مجموعتين هما تكاليف التوافق وتكاليف عدم التوافق¹:

- تكاليف التوافق: هي التكاليف التي يتم إنفاقها بهدف تحقيق التوافق مع المواصفات المحددة للجودة، أي التكاليف التي تصرف منذ البداية لمنع حدوث عيوب أو منتجات معيبة وهي تكاليف اختيارية ، وهي نوعان

- تكاليف المنع (الوقاية): تتمثل في التكاليف المرتبطة بمنع إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات ، كتكاليف تدريب العاملين في مجال الجودة، تكاليف التحكم في العمليات الإنتاجية...

- تكاليف التقييم: هي تلك التكاليف التي تحدث لاكتشاف الوحدات الفردية من المنتجات غير المطابقة للمواصفات، أي التكاليف التي تصرف على عمليات الاختبار والكشف لتقييم مستوى جودة المنتجات، مثل تكاليف فحص المواد الخام والمنتجات نصف مصنعة، تكاليف الاختبار والفحص النهائي.

- تكاليف عدم التوافق: هي التكاليف التي تنتج الفشل في التوافق مع محددات المواصفات المحددة سلفاً ، وذلك نتيجة أخطاء بمواصفات الجودة ، وهي تكاليف إجبارية ، وتضم نوعين من التكاليف هما:

- تكاليف الفشل (الإخفاق) الخارجي : هي التكاليف المرتبطة بالكشف عن وحدات المنتج غير المطابقة للمواصفات بعد وصولها للعملاء والمستهلكين ، مثل تكاليف شكاوي العملاء داخل وخارج فترة الضمان تكاليف سحب المنتجات غير المطابقة من السوق ...

¹- فتح الإله محمد "تمودج لترشيد تكاليف الجودة في ظل بيئة التصنيع الحديثة " مجلة أماراباك ، المجلد الخامس، العدد 13، 2013،ص81.

- تكاليف الفشل (الإخفاق) الداخلي: وهي التي تحدث عندما يتم اكتشاف المنتج غير المطابق للمواصفات قبل وصولها للمستهلكين، ومنها تكاليف إعادة اختبار الأجزاء أو المنتجات داخل المصنع، تكاليف تصنيف المنتجات المعيبة...

4- نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just-in-Time):

لقد نشأت فلسفة هذا النظام وتطورت في اليابان في منتصف السبعينات من القرن الماضي لينتقل بعدها إلى بلدان أمريكا وأوروبا، وكان ظهوره لأول مرة في شركة (TOYOTA) إثر الأزمة الحادة التي عرفتتها سنة 1995 بسبب إضراب العمال نتيجة تسريح عدد معتبر منهم من جهة، و اندلاع حرب كوريا الذي تسبب في زيادة الطلب على منتجات الشركة من جهة أخرى و لمواجهة هذين المتناقضين على الشركة أن تلبي الطلب المتزايد دون زيادة عدد العمال ولا اللجوء إلى التخصص، و بترشيد أفضل للعمل للحصول على مردودية أكبر، ونتيجة للأبحاث المكثفة التي قام بها : (Taichi- ohno) هذا الأخير كان يشغل منصب نائب بشركة (TOYOTA) فقد توصل إلى طريقة لحل المشكل المطروح دون المساس بأهداف المؤسسة¹.

كما يُذكر أيضاً أنه في اعتقاد بعض الباحثين أن الفكرة الأساسية لنشأة هذا النظام بدأت من الولايات المتحدة الأمريكية ، وحدث ذلك عند زيارة رئيس شركة (TOYOTA) أحد الأسواق التجارية هناك ، وملاحظته مجريات العمل ومرونته ، حيث رأى اختلاف هذا السوق عن باقي الأسواق الأخرى ، من حيث الاستغلال الأمثل للموارد البشرية ، فقد رأى ثلاثة أشخاص يقدمون أفضل الخدمات للزبائن ، عندها تولدت لديه الفكرة ، وفور رجوعه طرح على معاونيه الفكرة¹.

إن يمكن القول بأن فكرة هذا النظام تم استنتاجها من نظام التموين للأسواق التجارية حيث في مثل هذه الأسواق يتولى الزبائن بأنفسهم اختيار السلع التي يريدونها (السلعة

¹ - محمد يحيوي نعيمة ، مرجع سبق ذكره، ص10.

¹ - الفضل مؤيد عبد الحسين وآخرون "إدارة الإنتاج و العمليات" دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص151.

المختارة تكون في حالة جيدة) ثم يقومون بنقلها للصندوق لدفع ثمنها ، وبهذا سينخفض عدد البائعين في المحل ، وعلى هذا الأساس فإن الأمر يتمثل في توفير السلع التي تباع فقط فإن المخزون غير الضروري يتضاءل وإعادة التموين تتم على أساس تقديرات الاستهلاك الموجودة أصلاً (تعويض المنتج المباع).

من خلال ملاحظة هذا النمط التسييري استطاع (Taïchi- ohno) ابتكار هذا النظام وتطبيقه على الإنتاج، وكل نشاط له علاقة به¹.

4-1- مفهوم نظام الإنتاج في الوقت المحدد: لهذا النظام تعاريف عديدة نوجز منها ما يلي:

نظام الإنتاج في الوقت المحدد هو²: عبارة عن فلسفة التميز المتعلقة بوضع سياسة المخزون المتأثر والمتعلق بالطلب، والتي تؤدي إلى الإنتاج وفق المواصفات المطلوبة ، بمعدل تسليم سريع ، بدون مخزون غير مستخدم وبدون وقت انتظار غير ضروري.

يعتبر البعض أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد بأنه³: نظام للسيطرة على المخزون ، كما يراه آخرون على أنه نظام الإنتاج الذي تتم فيه عملية الإنتاج وحركة المواد والسلع وفقاً لنمط الإنتاج من اليد إلى الفم.

ويعرفه آخرون على أنه¹: أسلوب يعتمد على التكنولوجيا للحد من الهدر في وقت شراء المواد و الإنتاج والاستغناء عن كافة أنواع المخزون التي تؤدي إلى تخفيض العملية الإنتاجية ، زيادة الإنتاج وتلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب وبالكميات المحددة. كما وصفه آخرون بأنه²: إنتاج السلع النهائية وتسليمها في الوقت المحدد للبيع من خلال

¹ - محمد يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص10.

² - عبيدات سليمان " مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات " دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص256.

³ - محمد يحيوي نعيمة ، مرجع سبق ذكره، ص10.

¹ - غسان فلاح المطارنة وآخرون " أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية" مجلة العلوم الإدارية ، الجامعة الأردنية، المجلد 34 العدد الثاني، 2007، ص303.

² - طلال سليمان جريرة " نظام الإنتاج في الوقت المحدد و متطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن - دراسة ميدانية-" مجلة العلوم الإدارية ، الجامعة الأردنية المجلد40، العدد الأول، 2013، ص89.

تجميع الأجزاء في الوقت المحدد لتشكيل السلع النهائية ، وشراء المواد الأولية في الوقت المحدد لتصنيع الأجزاء.

كما عُرف أيضا على أنه¹: نظام يقوم على ثلاث ركائز رئيسة تمثل محور هذا النظام هي:

- الالتزام بإلغاء كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

- الالتزام بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة والمحافظة عليه.

- الالتزام بالتحسين المستمر.

4-2-العناصر الأساسية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد: من أجل تطبيق هذا النظام

يتعين توفير العناصر التالية²:

- اعتماد المؤسسة على عدد محدود من الموردين ،تجمعهم بها عقود على مدى عقود طويلة .

- أن يكون الموردون المتعاقد معهم على درجة عالية من الالتزام وأنهم على استعداد للتوريد المتكرر على فترات قصيرة وبكميات قليلة.

- تطبيق المؤسسة إدارة الجودة على المواد الخام وعلى الأجزاء نصف المصنعة ، حتى لا يكون هناك أي عيب لأن ذلك هو الركن الأساسي لإنجاحه.

- أن يتصف عمال هذا النظام بتعدد وتنوع المهارات والمواهب .

- التركيز على أنشطة الإنتاج وتحليلها حتى يتم اكتشاف الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة إلى المنتج ليتم التخلي عنها.

- اتصال واستمرار عملية التصنيع من بدايتها إلى آخرها دون أي انقطاع أو توقف، ويترتب عن ذلك تخفيض وقت التصنيع والتخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون وزيادة الإنتاجية

والجودة.

¹ - المرجع نفسه،ص89.

² - زعرور نعيمة " أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة - دراسة مؤسسة اتصالات الجزائر، وكالة بسكرة- " رسالة دكتوراه ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2015،ص119-120.

4-3- **كيفية عمل نظام الإنتاج في الوقت:** يستند تشغيل نظام الإنتاج في الوقت المحدد على نظام السحب (pull system) بواسطة بطاقات التدفقات التي يطلق عليه باليابانية (kanban) حيث أن العملية الإنتاجية تعتمد في مسارها على نقل المنتج تحت التصنيع من المرحلة المنتهية في الإنتاج إلى المرحلة اللاحقة ، لكن في نظام السحب فإن المرحلة اللاحقة تفرض نقل المنتج تحت التصنيع من المرحلة السابقة فقط عند الحاجة ، أي أن العمل يكون مسحوباً بالطلب وعند الحاجة¹. وهناك نوعان من البطاقات ، بطاقات خاصة بالإنتاج وبطاقات خاصة بالتحويل، تلصق بصناديق بأحجام قياسية وترافق الكميات المنتجة أو المحولة².

- **بطاقة الإنتاج:** هي بطاقة أوامر للمورد تتضمن المعلومات الخاصة بالإنتاج ، رقم البطاقة، رقم الجزء صف الجزء ، كمية الأجزاء في الصندوق، و رقم الصندوق ومكان الإنتاج.

- **بطاقة التحويل(السحب):** وهي بطاقة تجيز للمستعمل نقل الأجزاء مخرجات المركز المورد التي يحتاجها إلى مركز عمله.

وأما الصناديق فلها صفات خاصة ، حيث لكل نوع من الأجزاء له صناديق مصممة حسب مواصفات الجزء والكمية الأدنى المطلوبة من ذلك الجزء الذي ينتج كل فترة ، يوضع الجزء في الصندوق من أجل حفظه وسهولة تناوله.

وحتى يتسنى تشغيل نظام الإنتاج في الوقت المحدد يجب توفير مجموعة من القواعد نذكرها في الآتي:

- يتعين على المركز السابق قطع أو منتجات خالية من العيوب.
- على المركز العمل الأخير أن يأتي لمركز العمل السابق لهمن أجل التزود بالقطع الضرورية التي يحتاجها بنفسه.

¹- طلال سليمان جريرة، مرجع سبق ذكره، ص91.

²- محمد يحيوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص13.

- يجب على مركز العمل السابق أن لا ينتج إلا الكمية التي يحتاجها ، وبالتالي سيسحبها العمل الأخير، كما لا يجب عدم تكوين مخزون احتياطي بتاتا.
 - يتعين أن يكون هناك انسجام في وتيرة العمل بين مختلف المراكز.
 - يجب تكثيف العمل على المستوى التجاري ومحاولة صقل طلبات الزبائن ، خاصة عند وجود ثغرات هامة في الأعباء.
 - يتعين ترشيد العمل في مختلف المراكز ، والحث على اكتشاف الأخطاء وتطبيق التحسينات التي تجعل من الإنتاج أكثر انتظاماً .
- مما سبق يمكن القول بأن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت يتطلب معرفة دقيقة وصرامة شديدة ومع ذلك فقد لاقى نجاحاً كبيراً في الحياة العملية بفضل المنافع المحققة من جراء تطبيقه حيث كان من نتائج الدراسات التي أجريت على المؤسسات التي طبقت هذا النظام قد حققت فوائد جمة ، فقد خُفض المخزون إلى 90% وهي الحالة المثالية لهذا النظام وخُفض وقت الإعداد إلى 85 % ، وخُفضت العيوب إلى 95% وهي نسبة قريبة من العيب الصفري، وخُفض وقت المناولة إلى 75%.
- كما تشير دراسات أخرى قد شملت 1035 مؤسسة صناعية أمريكية أن نسبة 86,4 % من هذه العينة قد عبرت عن قناعتها بهذا النظام لما حقق لها من فوائد¹.
- والجدول أدناه يبين الفوائد والمزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيق هذا النظام مقارنة بنظام الإنتاج التقليدي

¹ - طلال سليمان جريرة، مرجع سبق ذكره، ص91.

الجدول رقم (06): المقارنة بين الإنتاج في الوقت المحدد والإنتاج التقليدي

نظام الإنتاج التقليدي	نظام الإنتاج في الوقت المحدد
نظام إنتاج مرن ، ويقوم على نظام تدفق الإنتاج	نظام إنتاج مرن ، ويقوم على نظام طلبيات الإنتاج
يتطلب مخزون بحجم كبير	تخفيض المخزون تدريجيا للوصول إلى الصفر
يعتمد على تدفق العمليات بين مراحل الإنتاج	يعتمد على خلايا تصنيع
التخصص في عمل واحد	عدم التخصص والإلمام بجميع الأعمال
الرقابة على الجودة متوسطة	الرقابة الشاملة على الجودة والأداء
نظام التكاليف معقد ومكلف	نظام التكاليف مبسط وقليل التكلفة
يعتمد على مقاييس أداء مالية	يعتمد على مقاييس أداء مالية وغير مالية

المصدر: فخر نواف وحسن زكي ، محاسبة التكاليف (2) منشورات جامعة دمشق، 2005، ص429.

4-4- مراحل تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد: يمر تشغيل نظام الإنتاج في الوقت المحدد بالمراحل التالية¹:

- مرحلة التحضير: تضم هذه المرحلة الأعمال الآتية:

- اختيار مجموعة المنتجات التي تريد المؤسسة إدارتها بنظام الإنتاج في الوقت المحدد.

¹ - محمد يحيوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص13-14.

- اختيار حلقة التوافق (التناظر) انطلاقا من الطلبات التقديرية للزبائن، كمية المنتجات مستويات المخزون و المنتجات قيد التنفيذ التي تريد المؤسسة توفيرها.
- تزويد مراكز العمل بصناديق مزودة ببطاقات قابلة للنزع.
- إعداد البطاقات (kanban) التي يتم تحديد عددها عن طريق العلاقة التالية
عدد بطاقات (kanban) = (الاستهلاك المتوسط اليومي التقديري للزبون X عدد أيام المخزون المرغوب) + المنتجات قيد التنفيذ / كمية المنتجات
الاستهلاك المتوسط اليومي = الاحتياج السنوي / عدد أيام العمل في السنة
- إعداد ألواح لتعليق البطاقات المسترجعة من قبل الزبون ، فبعد استعمال الصناديق يقوم العامل بنزع البطاقة من الصندوق وتعليقها على هذه الألواح.
- تقسيم الألواح إلى مناطق تبين لأقسام التموين ضرورة و استعجاله إعادة التموين فالجدول قد يحتوي على منطقتين واحدة للإنتاج والثانية لعد الإنتاج ، وقد يضم ثلاث مناطق واحدة بأمر عدم الإنتاج ، الثانية أمر بإعادة التموين ، والثالثة أمر باستعمال وسرعة التموين ، وبذلك فعلى قسم التموين مراعاة تلك الأوامر من خلال نزع البطاقة وتوفير القطع اللازمة لمركز العمل.
- تحديد عتبات الإنذار إذا كان تنظيم المنتجات منظم في شكل (En compagne) .
- تعليق لكل وحدة في المخزون أو قيد التنفيذ بطاقة (kanban).
- وضع البطاقات المتبقية في الألواح.
- **مرحلة التنفيذ (التطبيق):** كما سبق فإن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يستند في عمله على نظام البطاقات حيث أن العمل لا يتم إلا بها ، وأن الجدولة تكون بواسطة الجدول المرئي.
- **مرحلة التقييم والمتابعة:** وهي المرحلة الحساسة التي من خلال يمكن الحكم على مصداقية،فعالية وكفاءة النظام ،وحتى تتمكن المؤسسة من تقييم هذا النظام يتعين معرفة وتحديد العناصر التالية بدقة:

***تحديد وقت الدورة:** (Pitch time) الذي يتمثل في الوقت المتوسط الذي يمكن أن تشغله كل خلية لإنتاج وحدة من المنتج، وتحسب بالعلاقة التالية:

مدة يوم عمل : كمية الأجزاء التي ستنتج في اليوم ، ويحسب هذا الوقت كما يلي:

وقت الدورة = (مدة يوم عمل - الساعات غير المباشرة) / (+1 معدل هامش الأمان) / هدف الإنتاج في اليوم X (+1 معدل الفضلات)

حيث أن :

- الساعات غير المباشرة تتمثل في وقت التحضير و الترتيب بعد العمل ، الوقت الضائع لأسباب مختلفة ، كوقت الانتظار في السلسلة مثلاً .
- معدل هامش الأمان هو الوقت في هامش الأمان على الوقت الإجمالي للعمل.
- إن نظام الوقت المحدد يعتبر الفضلات ، هامش الأمان والساعات غير المباشرة تذبذباً يجب تفاديه والقضاء عليه حتى يمكن استعمال وقت الدورة دون تذبذب.

***حساب عدد الخلايا القاعدية المحققة للإنتاج اليومي:** يحسب عدد هذه الخلايا بالعلاقة

التالية:

عدد الخلايا المحققة = الوقت المستغرق مباشرة لتحقيق الإنتاج اليومي / وقت الدورة

فكلما قل عدد الخلايا كان وقت الدورة خالياً من التذبذب والعكس صحيحاً

***تحديد عدد الأجزاء المتداولة في التدفق يومياً:** وهو حساب عدد البطاقات في اليوم

للقطعة الواحدة ، فالقطعة التي تكون جاهزة في المرحلة الأخيرة يجب أن يكون عدد بطاقتها مساوياً لـ

عدد القطع = (احتياجات القطعة من الاستهلاك خلال الوقت اليومي الإجمالي للتصنيع + مخزون الأمان للقطع) / عدد القطع للبطاقة الواحدة

فكلما قل عدد القطع دل على خلو الوقت اليومي الإجمالي من التذبذب وأن التصنيع تم في ظروف مثالية.

***توفير الوسائل:** أي توفير الوسائل التي تسمح بالحصول على صفر مخزون، صفر معيب

صفر تعطل، صفر مهلة، صفر ورق وذلك من خلال :

- توفير الانسجام التام في معدلات الإنتاج لمختلف مراكز العمل والتوازن الفعلي للسلسلة ، فلا معنى لتخفيض وقت التصنيع ، و وقت الانتظار لمركز عمل معين إذا بقي الاختلاف موجودا داخل السلسلة بالنسبة لأوقات الدورة وكذا كمية الإنتاج اليومي، وعمل كل مركز بصفة مستقلة.
- توفير وسائل الصيانة الفعالة التي تمكن من النقل السريع للقطع بين المراكز خاصة إذا كان مخزون الأمان يتجه نحو الصفر.
- توفير تجهيزات مرنة وموظفين متعددي الخدمات، فالتجهيزات المرنة تسمح بالانتقال من منتج إلى آخر مخالفاً له و بالضبط السريع للآلات، وأما العامل متعدد الخدمات يكون مستعدا للانتقال من خط إنتاجي إلى خط إنتاجي آخر و التأقلم مع التغيرات الطارئة.
- تطوير الرقابة النوعية أثناء التنفيذ والإجراءات الوقائية ضد الأخطاء قبل التنفيذ من أجل تفادي العيوب و التعطلات الممكنة، و بعد الانتهاء من كل هذا تبدأ عملية متابعة وتقييم عناصر النظام.
- 4-5- حدود استعمال نظام الإنتاج في الوقت المحدد:** رغم المزايا التي يحققها هذا النظام إلا أن هناك بعض الانتقادات توجه له نذكر منها:¹
- يعتبر البعض أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد صالح لمجالات دون أخرى ، فهو ملائم لبيئات الإنتاج المتكرر ، مع توافر شروط معينة.
- عدم فعالية النظام في حالة بعد الموردين عن المؤسسة.
- يتطلب تنفيذ النظام اعتماد عدد محدد من المنتجات .
- يتطلب النظام إعادة تنظيم المؤسسة، والتحضيرات اللازمة لمقابلة التوقعات في الخط الإنتاجي وتحديد المجالات التي تظهر بها مشاكل.
- حجم المصنع: إن الحجم الكبير للمصنع يؤدي إلى عدم التجاوب بسرعة مع المتغيرات في السوق والتكنولوجيا.

¹ - عبود نجم " المدخل البياني إلى إدارة العمليات " مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2004، ص253.

5- تكاليف دورة حياة المنتج / التكلفة الإجمالية:

يعود أصل تكلفة دورة الحياة إلى ستينات القرن الماضي، حيث استعملتها وزارة الدفاع الأمريكية في تلك الفترة لتقييم تكلفة مشاريعها (خاصة الكلف طويلة الأجل المتعلقة بالمشتريات).

وتقوم فكرة هذا النموذج على أن الكلف لا تنحصر فقط في تكلفة التصنيع ، وإنما تسبق هذه المرحلة وتستمر بعدها ،لذلك على المؤسسات التي ترغب بالتميز والمنافسة أن تقدر وتدير الكلف الشاملة لدورة الحياة بدءاً من البحث و التطوير و التخطيط وانتهاءً بالتخلي أو التخلص، زيادة على فهم العلاقات المتداخلة لدورة حياة المنتج واتخاذ القرارات التي تحسن من المردود وتخفيض التكاليف¹.

5-1- مفهوم تكلفة حياة المنتج: من التعاريف الواردة بهذا النظام أو المنهج ما يلي:

تكلفة دورة حياة المنتج هي²: أحد التقنيات المستخدمة لغرض تحديد ومراقبة تكاليف المنتج النهائي خلال مدة حياته، حيث تبدأ الدورة من جميع الخطوات بدءاً من عملية البحث والتطوير ثم تصميم المنتج وشراء المواد الأولية إلى تسليم المنتجات التامة الصنع وتقديم الخدمة المرافقة لها.

وتعرف أيضاً على أنها¹: تتبع وتجميع الكلف المرتبطة بكل منتج عبر سلسلة القيمة بداية من البحث والتطوير وانتهاءً بخدمة الزبون.

أو هي²: كل الكلف المرتبطة بالمنتج أو العملية أو النشاط خلال حياته من طلب المواد الخام حتى التخلص النهائي من الفضلات.

¹- صالح إبراهيم يونس الشعباني " أثر اعتماد أنموذج التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج على خفض الكلف وتحسين العائد " مجلة جامعة

كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، العدد 02، 2012، ص 203.

²- حيدر شاكر نوري و محمود حسن جمعة " تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية " مجلة ديالي، العدد 63، 2014، ص 298.

¹- هورنجرن تشارلز وداتار وآخرون "محاسبة الكلف - مدخل إداري"- ترجمة أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية،

2009، ص 791.

²- صالح إبراهيم يونس الشعباني ،مرجع سبق ذكره،ص 206.

حيث تهتم بدراسة مراحل سلسلة القيمة والتكاليف في كل مرحلة والعمل على إمكانية تخفيض التكاليف في كل منها ، مما يزيد في ربحية المؤسسة ويعزز من قدرتها التنافسية¹.

ويمكن النظر إلى دورة حياة المنتج من وجهات نظر مختلفة ، فمن وجهة نظر السوق فإن دورة حياة المنتج هي عبارة عن تعاقب الأطوار في حياة المنتج في السوق، والتي تبدأ بمرحلة التقديم (الانطلاق) والنمو في المبيعات و النضج و من ثم التدهور والاضمحلال ودورة الحياة من وجهة نظر المنتج (داخل المؤسسة) فهي تعبر عن المدة الزمنية التي يمر بها المنتج من بداية البحث والتطوير(تصور الفكرة) إلى النقطة التي يتم فيها التخلص النهائي من المنتج والتي تختلف بحسب طبيعة الصناعة أو المنتج ، وتضم هذه المراحل غالباً من مرحلة: البحث والتطوير(تصور الفكرة)، تصميم المنتج (تصميم النموذج والاختبار)، التصنيع والفحص والتعبئة والتخزين الترويج والتوزيع ، البيع خدمة الزبون.

أما من وجهة نظر الزبون فإن مراحل دورة حياة المذُتج هي: الاستحواذ (الشراء) الاستعمال(التشغيل) الصيانة والتخلي (التخلص) عن المنتج أو استبداله².

وإذا اقتصرنا على تحليل دورة حياة المنتج من وجهة نظر المنتج، فإن تكاليف دورة حياة المذُتج تمثل تراكم التكاليف عن جميع الأنشطة التي تحدث خلال دورة الحياة الكلية للمنتج والتي يمكن تصنيفها إلى ثلاث مراحل رئيسية¹:

- **مرحلة الأبحاث والتطوير والهندسة** : حيث يتم تخطيط المنتج وتصميم وظائفه وتنقسم هذه الدورة التكاليفية إلى ثلاث مراحل :

***دراسة السوق لتخمين احتياجات المستهلكين** : تؤدي دراسة السوق إلى خلق أفكار جديدة عن منتجات جديدة.

***تصميم المنتج**: يقوم المهندسون بتطوير النواحي الفنية للمنتجات الجديدة.

¹- محمد شحاتة خطاب " التكامل بين أدوات التكلفة و حوكمة الشركات - دراسة نظرية وميدانية-" الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة ، الرياض،المملكة العربية السعودية،يومي 18 و 19 مايو 2010،ص14.

²- صالح إبراهيم يونس الشعباني ، مرجع سبق ذكره،ص202- 203.

¹- حسن حيانى ، مرجع سبق ذكره، 29-32.

***تطوير المنتج:** تضع المؤسسة في المذُتج خواص ومزايا حاسمة وجذابة لإرضاء المستهلكين وتصميم النماذج الأولية والعمليات الإنتاجية والأدوات اللازمة لذلك.

وهناك قاعدة واسعة الانتشار هي أن (80% إلى 85%) من تكلفة دورة حياة المذُتج الكلية هي تكاليف التزامية مستقبلية تنشأ من قرارات تتخذ في مرحلة التطوير والتصميم والهندسة، لذلك فإن القرارات المتخذة في هذه الحالة هي قرارات حاسمة لأن كل إنفاق إضافي في أنشطة هذه المرحلة يمكن أن يؤدي إلى وفرة تكاليفية في المرحلتين اللاحقتين (الإنتاج و مرحلة الضمان ما بعد البيع) كما تعتبر هذه المرحلة بمثابة معطيات للمراحل التالية، ولذلك فإذا تمت الدراسة في مرحلة الأبحاث والتطوير والتصميم بصورة سليمة فلا شك بأنها تنشأ فرصاً لتخفيض التكلفة الفعلية في المراحل اللاحقة.

- **مرحلة الإنتاج:** بعد مرحلة الأبحاث والتطوير تبدأ دورة الإنتاج ، حيث تحدث تكاليف الإنتاج من مواد أولية أجور مباشرة وتكاليف إضافية مختلفة ، في هذه المرحلة لا يوجد عادة مجال كاف لمرونة هندسية تؤثر على تكاليف إنتاج وتصميم المذُتج لأن تلك القرارات قد اتخذت في المرحلة السابقة.

تقليدياً تمثل تكلفة الإنتاج في هذه الدورة التكاليف التي تلعب الدور الأكبر ، وتساعد هذه الدورة طرق إدارة عمليات التشغيل في تخفيض التكاليف مثل: طريقة الإنتاج في الوقت المحدد (Juste in time)¹.

لقد تركزت جهود الإدارة في العقدين الماضيين على تخفيض التكلفة في هذه الدورة فطورت طرق المحاسبة الإدارية والتكليفية وأدخلت نظام تكاليف الأنشطة ، حيث تم التمييز بين الأنشطة ذات القيمة المضافة والأنشطة عديمة القيمة لتكون أداة تساعد الإدارة في تخفيض التكلفة بصورة منتظمة وشاملة.

- **مرحلة ما بعد البيع:** وهي المرحلة الثالثة والأخيرة من دورة حياة المذُتج الكلية ويلاحظ أن بينما تكون تكاليف هذه الدورة في المرحلة الأولى (مرحلة الأبحاث والتطوير والهندسة)

¹- سيأتي الحديث عن هذه الطريقة لاحقاً.

هي تكاليف ملزمة مستقبلياً فإن دورة الخدمة الفعلية تبدأ من بدايات بيع الوحدات الأولى من المذُتج ووصولها إلى المستهلك وتستمر مع الإنتاج والبيع حتى إلى ما بعد الانتهاء من الإنتاج وسحب المذُتج خلال فترة الضمان، وهذا يعني أن تكاليف الدورتين الأخيرتين (الإنتاج وما بعد البيع) تتداخلان مع بعضهما البعض وتتضمن هذه الدورة مراحل فرعية ثلاثة هي:

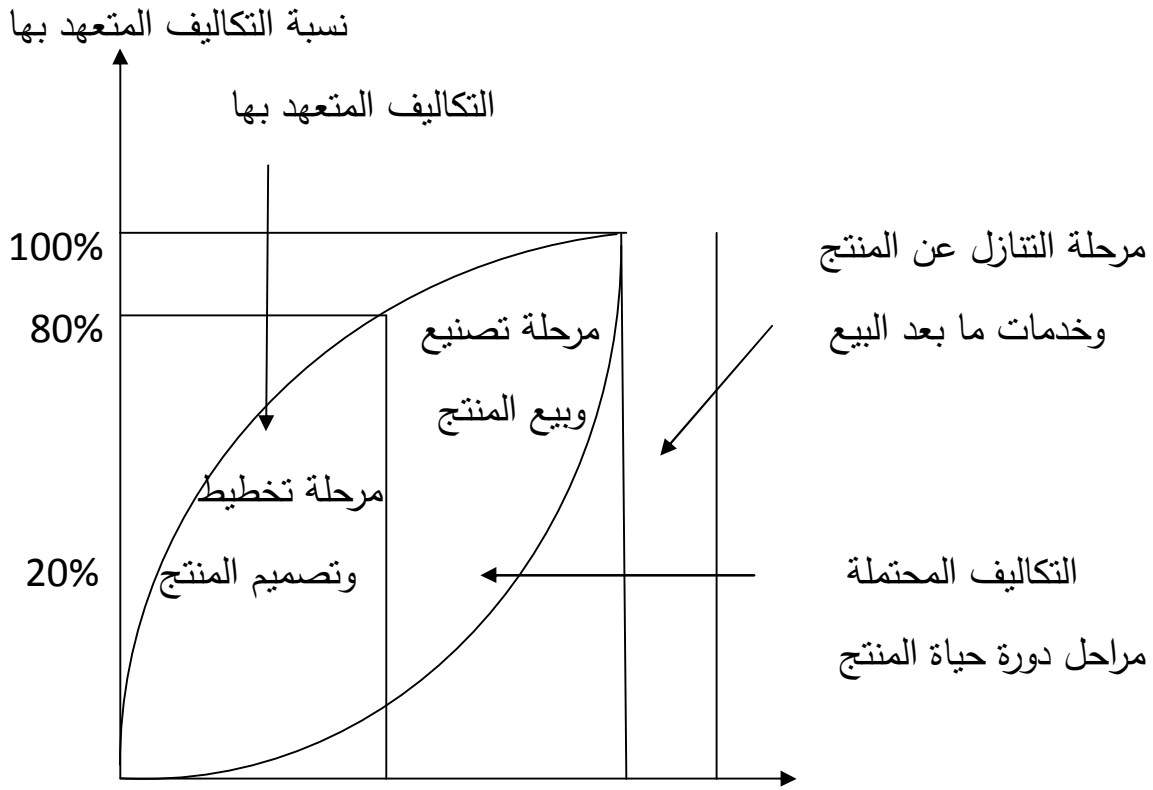
- نمو سريع للتكاليف من بداية الوقت الذي يتم فيه بيع الوحدات الأولى ويستمر النمو التكاليفي مع زيادة المبيعات.

- الانتقال من ذروة حجم المبيعات إلى ذروة خدمات ما بعد البيع.

- نضج واكتمال ذروة خدمات ما بعد البيع والوصول إلى الشحنة الأخيرة المباعة للمستهلك، وبعدها يتم التخلص و التصرف في نهاية حياة المذُتج وتستمر هذه المرحلة حتى يتم استدراك وبيع الوحدات الأخيرة إلى المستهلك.

إن تكاليف التخلص تتضمن استبعاد أية آثار ضارة مرتبطة في نهاية عمر المذُتج فبعض المذُتجات يمكن أن يسبب إنتاجها آثاراً ضارة على البيئة كالنفايات النووية أو المواد الكيماوية السامة وفي هذه الحالة تكون تكاليف التخلص مرتفعة، وتختلف تكاليف دورة الخدمة والتخلص من النفايات وآثار الإنتاج من مَنُتج إلى آخر ومن صناعة إلى أخرى ، ويمكن توضيح دورة حياة المنتج في الشكل الموالي:

الشكل رقم (20) : مراحل دورة حياة المُنْتَج



Source : Florence DUCREAU et Michel BOUTRY, la méthode du cout cible (Target costing), I.A.E –université nancy2 , p 01.

5- التحسين (التطوير) المستمر (*): (Kaizen Costing) لقد تم ابتكار هذا النظام من طرف الباحث (Massaki Imai) رئيس وصاحب معهد كايزن في طوكيو، وتتكون كلمة كايزن (Kaizen) من شقين هما (Kai) وتعني التغيير التدريجي إلى الأفضل و(Zen) التي تعني الزيادة الطفيفة والتحسين المستمر¹.

1- إبراهيم عبد الله المنيف "استراتيجية الإدارة اليابانية" مكتبة العبيكان، الرياض- المملكة العربية السعودية ، الطبعة 1، 1998 ص 214-215.

يُعرف نظام التحسين المستمر باسم (Kaizen Costing) وهو جزء مكمل لإدارة التكلفة الياباني، إنه يمثل أحد التقنيات الحديثة التي تقوم على إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومنتالية على الإنتاج، بحيث تنعكس تلك التحسينات على خفض التكاليف وتحسين جودة المنتج.

يرتبط هذا النظام مع نظام التكلفة المستهدفة، فنظام التكلفة المستهدفة - كما سبق القول - يطبق في مرحلة التصميم بينما يطبق نظام التحسين المستمر في مرحلة التصنيع من دورة حياة المنتج فيركز على العمليات الإنتاجية وتحقيق تخفيضات التكلفة من خلال رفع كفاءة العمليات الإنتاجية، لذلك فإن إمكانات تخفيض التكلفة تكون أقل بواسطة التحسين المستمر لأن المذُتجات تكون في مرحلة التصنيع حيث أن نسبة كبيرة من التكاليف قد تم التعهد بها، وعليه فإن إجراء التحسينات على العملية الإنتاجية تتم بمبالغ إضافية بسيطة عوض القيام بها بواسطة ابتكارات كبيرة¹.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال هذا الفصل وبعد التطرق إلى مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف باعتباره منهجاً شاملاً يعتمد أدوات وأساليب تعمل بصفة متكاملة ومتناسقة من أجل دعم الميزة التنافسية للمؤسسة، تم بيان الأسباب التي تبرر اعتماده، كما تم بيان أهميته كأداة تساعد الإدارة في إعداد وتطوير الإستراتيجيات التي تعمل على تخفيض التكاليف و تحافظ على الجودة بما يحقق للمؤسسة ميزة تنافسية قوية في كل مرحلة من مراحل إدارة الإستراتيجيات التي تتبناها المؤسسة، وذلك من خلال المعلومات سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية التي يوفرها في كل مرحلة، بما يحقق للمؤسسة العديد من المزايا التي تتمثل خاصة في زيادة الإنتاجية، مضاعفة الإنتاج، زيادة الربحية، رفع كفاءة أداء الموارد الاقتصادية والبشرية وتوفير آلية التحسين المستمر للأداء والتكلفة وضبط الجودة الشاملة، كما يتيح

¹ - معاد خلف إبراهيم الجباني، مصدر سبق ذكره، ص14.

(* سيأتي الحديث عن هذا النظام لاحقاً

الفرصة لإجراء تحليلات تفصيلية مختلفة للتكلفة تتناسب مع متطلبات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وزيادة فعالية الرقابة وتقويم الأداء بالإضافة إلى ترشيد اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية، مما يزيد من قدرة الموقف التنافسي للمؤسسة ، وفي الأخير تم عرض أهم الأنظمة الحديثة التي لها علاقة بإدارة التكلفة و من بينها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) ، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (J I T) ونظام التكاليف المستهدفة (Target costing) الذي سيتم تناوله في الفصل الموالي.

الفصل الرابع

تمهيد:

يعد نظام التكلفة المستهدفة أحد أهم أنظمة الإدارة الحديثة للتكاليف الذي يبحث إمكانية تخفيض التكاليف على مستوى تصميم المنتج والتأكيد على جودته في ظل المنافسة الكاملة لتوليد الربحية في ضوء السعر التنافسي.

من هذا المنطلق سيتم تناول هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار المرجعي لنظام التكاليف المستهدفة
- المبحث الثاني: آلية تصميم نظام التكلفة المستهدفة
- المبحث الثالث: الأنظمة الداعمة لنظام التكلفة المستهدفة
- المبحث الرابع: نظام التكلفة المستهدفة أداة لدعم المركز التنافسي للتكاليف.

المبحث الأول: الإطار المرجعي لنظام التكاليف المستهدفة

1- مفهوم التكلفة المستهدفة:

لا يوجد اتفاق حول مفهوم واحد لنظام التكلفة المستهدفة بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين الباحثين، ومن ثم يمكن تقسيم التعاريف الواردة بهذا الخصوص إلى مفهومين¹:
الأول: ضيق، يحصر دور التكلفة المستهدفة في توفير تقنية تساعد على تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة في مرحلة التصميم (A. Atkinson & R. Cooper) ويركز على إبراز الفوارق بين التكلفة المستهدفة الموجهة نحو السوق وبين هدف الربح من جهة و بين أسلوب (kaizen costing) المتوجه نحو الداخل على التحسين المستمر من جهة أخرى.

الثاني: عام أو أوسع، يدخل في التكلفة المستهدفة كل الممارسات الجماعية المرتبطة بكامل دورة حياة المُنْتَج (w. Baker, J. Fisher, J. Shank, M. sakurai)، ويعتبرها صالحة للتطبيق على المُنْتَجَات القديمة كما الجديدة، وأنه يتعين أن تأخذ التطور الذي أتى به نظام التحسين المستمر (kaizen costing).

وعلى ضوء هذين المفهومين صيغت تعاريف التكلفة المستهدفة نذكر بعضاً منها في الآتي:
عرفت جمعية المحاسبين اليابانيين التكلفة المستهدفة على أنها²: عملية لإدارة الأرباح عن طريق تحديد مستويات جودة المُنْتَج بطريقة تمكّن المؤسسة من تحقيق إستراتيجياتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات في مراحل تخطيط وتطوير المُنْتَج للمستوى الذي يقابل تطلعات العملاء واحتياجاتهم.

كما عرفه (kato) بأنه³: نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دوره حياة المُنْتَجَات الجديدة، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المُنْتَج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل

¹- نوادي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص 209.

²- الرفاعي لطفى " التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية " كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2006، ص 324.

³- محمد حسن محمد عبد العظيم " دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات " مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية جامعة دمشق - سوريا - المجلد 21، العدد الأول، 2005، ص 19.

الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف في أثناء مراحل تخطيط المذُتج والبحث والتطوير في المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة، مع ملاحظة أنه ليس تقنية لخفض التكلفة فقط، بل إنه جزء من الأنظمة الإستراتيجية لإدارة الأرباح.

عرفه (sakurai) على أنه: أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخصص التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين لهندسة الإنتاج، التصميم وبحوث التسويق والمحاسبة.¹

وعرفه كل من (Ansari & Bell) على أنه: نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر مع محاولة إشباع رغبات العميل، وكذلك التركيز على تصميم المذُتج والوظائف المترابطة للمذُتج.²

وعرفه (حسن حياني) بأنه:³ طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المذُتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبياً، والتي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المذُتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المذُتج.

أما (محمد صالح هاشم) فيعرفه على أنه⁴: نظام لإدارة تكاليف تصميم مٌتج جديد وتطويره وتحديثه بهدف إنتاج المٌتج المقترح من قبل الإنتاج الفعلي وبما يحقق مستوى الربح المستهدف.

وعرفه (حسين عيسى) على أنه¹ تكاليف المذُتج المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المذُتج.....، فهي تكاليف تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق.

¹ - M. Sakurai " target costing and how to use It " journal of cost magement, vol3, n02, summer, 1989, p39.

² - غسان فلاح المطارنة "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة ميدانية- "مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- سوياء- المجلد 24 العدد الثاني 2008، ص284.

³ - حسن حياني ، مرجع سبق ذكره، ص34.

⁴ - محمد صالح هاشم "تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة بيئة الأعمال المتقدمة" ، مجلة البحوث الإدارية والمعلومات ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، السنة الحادية والعشرون ، عدد(ابريل ، يوليو ، أكتوبر) مصر، 2003، ص284

ويرى المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي (CAM-I) أن التكلفة المستهدفة هي: نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة، إنه يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج و وجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام، حيث يتيح تطبيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية².

من خلال التعاريف المذكورة يمكن استخلاص ما يلي:

- التكلفة المستهدفة هي أحد أهم أنظمة إدارة التكاليف الذي يسعى إلى تحديد وظائف المؤسسة من تخطيط تصميم، إنتاج ورقابة حتى يتمكن من اكتساب القوة التنافسية في السوق.

- تسعى التكلفة المستهدفة إلى خفض التكاليف مع المحافظة على الجودة وأداء المنتج وإشباع رغبات العميل مع تحقيق الربح المطلوب.

وعلى هذا الأساس يمكن القول بأن التكلفة المستهدفة هي نظام ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج عبر مراحل التخطيط، التصميم والتطوير وذلك عن طريق القيام بدراسة السوق قصد تحديد السعر المتوقع، والتعرف على رغبات العميل لإشباعها والوصول إلى تحقيق الربح المرغوب فيه³.

الربح المرغوب فيه: فهو الربح المستهدف أي هو الربح الذي ترغب إدارة المؤسسة تحقيقه، حيث يتأثر بعوامل عديدة منها: كمية المبيعات، مستوى الدخل، أهمية السلعة...

2- نشأة وتطور نظام التكلفة المستهدفة:

تؤكد الأبحاث أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان في سنوات الستينات من

¹ - حسين محمد عيسى " إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة - دراسة تحليلية مقارنة - " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس - مصر - العدد الثاني، 2001، ص506.

² - www.word-acc.net/vb/sitemap/index.php/t-2070.htm/lmai/2014

³ - LANGLOIS.L ,BONNIER.C ,BRINGER.M "Contrôle de gestion" BERTI Editions Foucher, Paris,2006,p102.

القرن الماضي، بعدها ظهرت في الولايات المتحدة وأوروبا في أواخر الثمانينات من القرن الماضي، حيث حاولت العديد من المؤسسات الكبيرة تبني هذا النظام لتدعيم إدارة تكاليفها وبالتالي الرفع من تنافسياتها.

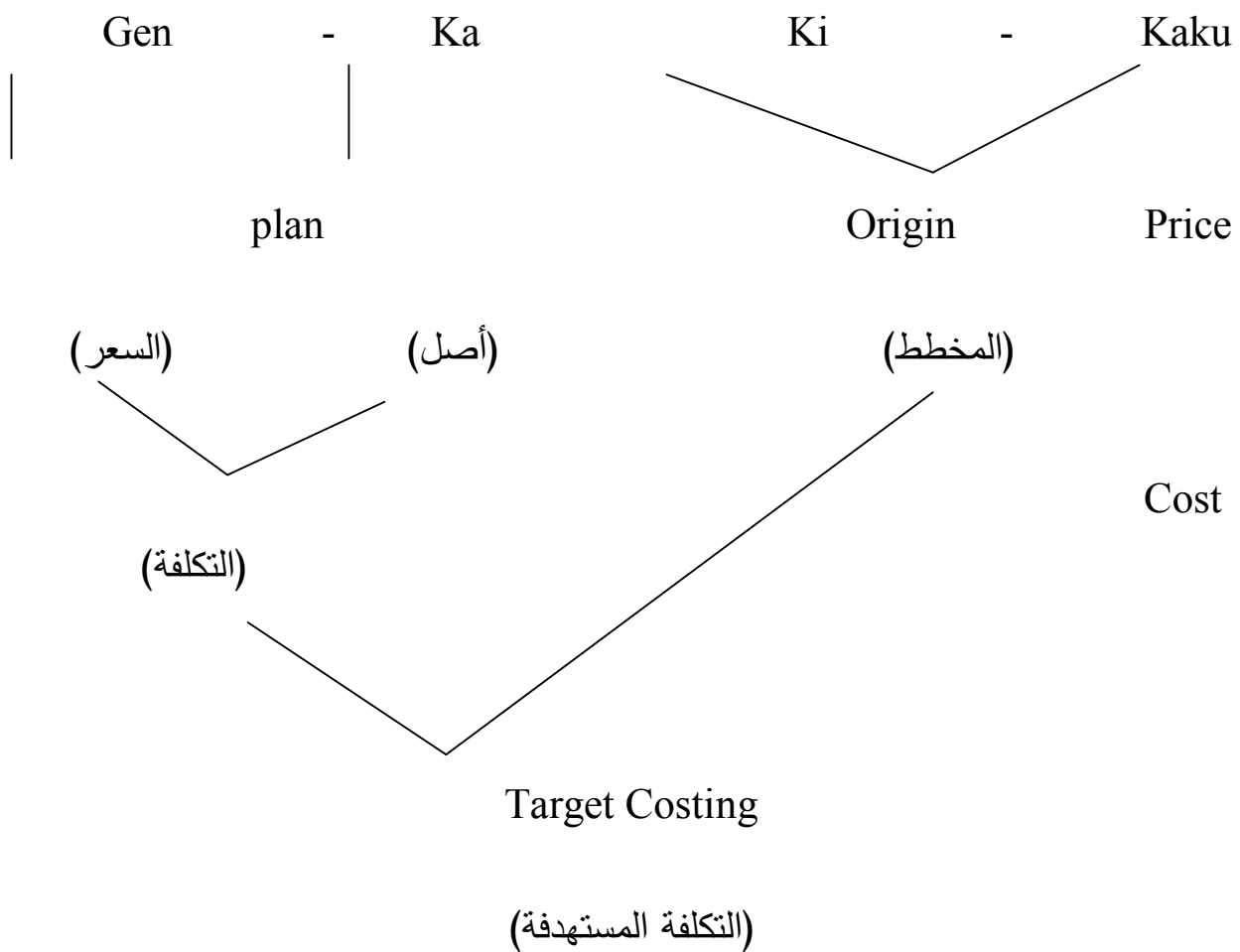
وتعود أفكار نظام التكلفة المستهدفة إلى فترة ندرة الموارد الاقتصادية بعد الحرب العالمية الثانية، حيث رفع رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف إنتاجها في الوقت نفسه، والتي عرفت بتقنية هندسة القيمة (تحليل القيمة Value engineering) والتي صارت تطبق من طرف المؤسسات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية. و في سنوات الستينات من القرن الماضي تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة التأثير على تكاليف المنتج وتخفيضها قدر الإمكان في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية أي أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتج.

لقد كان أول استعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت اسم (Genka kikaku) في مؤسسة (TOYOTA) سنة 1963، على الرغم من أنها لم تذكر في الكتابات اليابانية حتى سنة 1978، فيما بعد تُرجم هذا المصطلح إلى اللغة الإنكليزية تحت إسم (Target costing) وهو المصطلح الذي لقي قبولا عاماً في العالم الغربي رغم انتقاد (kato) على صحة استخدام هذه الترجمة، وفي سنة 1995 وأثناء الاجتماع السنوي لجمعية التكلفة اليابانية (Japen Cost Society) تم وضع الاسم الرسمي (Target Cost Management) إدارة التكلفة المستهدفة وتشير بعض المصادر بأن أول مقالة نشرت حول الموضوع كانت في مجلة (Fortune) سنة 1991 التي بينت أن تقنية التكلفة المستهدفة هي " السلاح السري لليابانيين"¹. ويمكن توضيح المصطلح المذكور في الشكل الموالي:

¹ - عباس نوار كحيط الموسوي ، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة،مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد2008،79، ص06-05

وهكذا أصبحت إدارة التكلفة المستهدفة المعيار الأساسي في اليابان في كل مؤسسات السيارات تقريبا خلال عشرين سنة، كما أن 80% تقريبا من مؤسسات قطاع التجهيز البناء و الإلكترونيك تطبق التكلفة المستهدفة

الشكل رقم(21):أصل التكلفة المستهدفة



Source:Fel Patrick ,YOOK keun-Hyo,Kim Woon , Japanese target costing: A Historical Perspective ,in international journal of Strategic cost management, spring 2004,p.p.09-10.

3- خصائص نظام التكلفة المستهدفة:

يتميز نظام التكلفة المستهدفة بعدة خصائص والتي تساهم في تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسة ومن أهمها¹:

- إنه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيتها، وذلك بتهيئة الظروف وتسخير الإمكانيات، أي أنه ذو توجه خارجي.

- يستخدم كأداة للرقابة كونه يطبق في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج، وهذا ما يميزه عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.

- يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة للسوق.

- إنه نظام لإعادة تصميم المذُتج وهندسة القيمة والعمليات.

- يعمل على التخطيط للأجل الطويل ، حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفا يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للمذُتج.

- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين، وكذا التنسيق بين أقسام وإدارات المؤسسة لتحقيق هدف موحد وهو إنتاج منتج بالكيفية المطلوبة.

يتناسب المذُتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المذُتجات التي لها دورة حياة طويلة، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في المدى القصير وكذا سرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد.

¹ - ينظر إلى:

- غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره، ص290-291.

- أقسام عمر، مرجع سبق ذكره، ص286.

- ذوايدي مهديي ، مرجع سبق ذكره، ص110-111.

- يدعم العلاقة مع الموردين من خلال تعزيز التعاون بين الطرفين وتبادل الدعم والخبرات وكذا الحال بين المستهلكين.

- يعتبر مدخلاً داعماً لتخفيض التكلفة على مدار دورة حياة المنتج سواءً كان هذا الأخير جديداً أو قديماً¹.

من خلال ما تم ذكره من خصائص، يمكن ملاحظة أن نظام التكلفة المستهدفة يختلف عن أنظمة التكاليف التقليدية، كونه لا يركز على الإمكانيات الداخلية للمؤسسة فحسب، بل يركز على كل العناصر المؤثرة في التكلفة، وكذا الاهتمام بالعلاقة بين جميع الأطراف التي لها علاقة بهذه التكلفة، والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين نظام التكاليف المستهدفة والأنظمة التقليدية.

الجدول رقم(07): الفرق بين نظام التكلفة المستهدفة والأساليب التقليدية في إدارة التكلفة.

التكلفة المستهدفة Target Costing	النظم التقليدية Cost -Plus
بحوث السوق لتحديد متطلبات سعر البيع يساهم في تحديد التكاليف	بحوث السوق لتحديد متطلبات التكاليف تساهم في تحديد سعر البيع
تحديد سعر البيع المستهدف	تحديد أسعار الموردين
تحديد هامش الربح المستهدف	تقدير التكلفة
تحديد التكلفة المستهدفة	هامش الربح المطلوب
يتم اشراك الموردين في مراحل مبكرة من التصميم	يتم اشراك الموردين بعد إتمام عملية التصميم
أعضاء الفريق مسؤولون عن إدارة التكلفة	محاسبى التكاليف مسؤولون عن خفض التكلفة
خفض التكلفة المستمر	التقييد بالتكلفة المعيارية وخفض التكلفة الدوري
خاصة بأسواق المشتري	تلائم أسواق البائع

المصدر: جمال سعد الخطاب، عبد الفتاح عبد الرزاق السيد "دراسات مقدمة في التكاليف" دار الحسين للطباعة

والنشر - مصر - بدون سنة نشر، ص 201.

¹ - خالد محمد أحمد عبد الله "التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، دراسة حالة: الشركة السودانية للتوليد الحراري" مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان، المجلد 16، (1) 2015، 223.

4- أهداف نظام التكلفة المستهدفة:

يسعى نظام التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتج كهدف رئيس والذي يتطلب مراقبة التكلفة المتخصصة، الجودة العالية، إشباع رغبات العميل ووقت طرح المنتج في السوق حيث: يرى (copper et slagmulder) أن¹: إن الأغراض الأساسية للتكاليف المستهدفة هي ملاحظة الجودة وتلبية متطلبات وحاجات العميل وطرح المنتج الجديد في الوقت المحدد.

كما يرى (robinson) أن²: أهداف التكاليف المستهدفة تكمن في: الربحية المحسنة، وتحسين العمليات، وتطوير المنتج والسعر المعمول عليه، وتنسيق أفضل للإنتاج والتسويق.

أما (lee) فيرى أن³: التكاليف المستهدفة تهدف إلى تحقيق أهداف الإدارة العليا في المؤسسة بين الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية.

ويرى (محمد صالح هاشم) أن⁴: التكاليف المستهدفة تسعى إلى تحقيق خفض في التكاليف التي يتحملها المستهلك إلى أدنى قدر ممكن، زيادة على تخفيض التكاليف التي يتحملها المنتج إلى أدنى حد ممكن.

و يمكن تلخيص أهداف نظام التكاليف المستهدفة كما يلي⁵:

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية.
- تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسة قبل طرح المنتج في السوق.
- إنتاج المنتج بالجودة المنافسة التي تراعي احتياجات العميل، مع تقديمه في الوقت المحدد.

¹ - cooper and slagmulder, R "develop profitable new product with target costing" Sloan management review, Cambridge, vol 40, n°4 summer 1999, p32.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 286.

³ - المرجع نفسه، ص 286.

⁴ - محمد صالح هاشم، مرجع سبق ذكره، ص 285.

⁵ - ينظر إل:

- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 286.

- حمدي زعرب، مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية - مجلة جامعة

النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، غزة، فلسطين، مجلد 25 (10)، 2011، ص 11.

- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
- تحسين الموقف التنافسي للمؤسسة ، من خلال توفير منافع الانتماء للعاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة.
- التركيز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة، بما يحقق رغبات واحتياجات العميل ومواصفات وخصائص المذُتج ولمكانات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للمؤسسة.
- تخفيض تكاليف المذُتج قبل حدوثها إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المرغوب.
- مراقبة دورة حياة المذُتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

5- مبادئ نظام التكلفة المستهدفة :

يقوم نظام التكلفة المستهدفة على المبادئ التالية¹:

- قيادة السعر للتكلفة: يعني أن التكاليف المستهدفة يتم قياسها بناءً على تحديد السعر التنافسي.
- التركيز على العميل: يتعين على الإدارة معرفة متطلبات العملاء الخاصة بالجودة ، السعر وكذا تفضيلاتهم وردود أفعالهم.
- التركيز على تصميم المذُتج: يقصد بذلك أن هندسة تصميم المذُتج تعتبر العنصر الأساسي في عملية خفض التكاليف .

¹ - ينظر إلى:

- حسني عابدين محمد عابدين "مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة (دراسة ميدانية)" مجلة جامعة الأقصى سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، 2015، ص302-303.

- نضال خلف إبراهيم الخلف وانعام محسن حسن زوليف "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة- دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطري الأردني" مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة- المملكة العربية السعودية- المجلد 21 العدد الأول، 2008، ص175.

- جمال سعد الخطاب، عبد الفتاح عبد الرزاق السيد "دراسات مقدمة في التكاليف" دار الحسين للطباعة والنشر، مصر، بدون سنة ، ص203.

- التركيز على الإنتاج: يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية، للتأكد من أن المذُتج سيتم بأعلى كفاءة ممكنة.

- عمل الفريق: يتطلب تصنيع المذُتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة من المختصين في بحوث التسويق، هندسة التصميم، التجهيز وإدارة التكلفة...

- دورة حياة التكاليف وتخفيض تكلفتها: هنا يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المذُتج.

- توجيه سلسلة القيمة: يعتبر أعضاء سلسلة القيمة (الموردون، العملاء، الموزعون، القائمون على خدمات الصيانة،... إلخ) جزءاً لا يتجزأ من أسلوب التكاليف المستهدفة، حيث أن هذا الأسلوب يعتمد على وجود علاقات تعاون نشطة طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة، كما أنه في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخطط لها عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم البحث عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة قصد حذفها، وبالتالي تخفيض التكلفة المخطط لها.

المبحث الثاني: آلية تصميم نظام التكاليف المستهدفة:

1- طرق حساب التكلفة المستهدفة:

تتعدد طرق حساب التكلفة المستهدفة بتعدد الإستراتيجيات، الهدف من القياس، ونوعية المذُتج، وهي كما يلي¹:

1-1- طريقة الخصم: وفق هذه الطريقة يتم تحديد التكلفة المستهدفة عن طريق خصم الربح المستهدف الذي يتم احتسابه على أساس العائد على المبيعات في كثير من الأحيان

¹ - ينظر إلى :

- زينبات محمد محرم " استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة " المجلة العلمية للاقتصاد، مصر، العدد الأول، 1995، ص 657.
- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ص 292-293.

و تعد من الطرق الأكثر استخداماً لتقدير التكلفة المستهدفة، ذلك لأن هذه الطريقة تمكن من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة الأجل وطويلة الأجل، وأنها تتناسب - إلى حد كبير - مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة، لذلك يفضل استخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الاعتماد عليها لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة.

وعليه يمكن حساب التكلفة المستهدفة وفق العلاقة التالية:

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

1-2- طريقة تخفيض معدل التكلفة: تطبيق هذه الطريقة على منتجات قائمة يراد تطويرها، أو في حالة إنتاج المؤسسة لمنتجات أخرى مشابهة للمنتج الجديد بشكل كبير و يمكن تقدير التكلفة المستهدفة وفقاً لهذه الطريقة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين، حيث تتوقف دقة التقدير على مدى الإدراك والتقدير الجيد لمعدل التخفيض المطلوب ومدى علاقته بتطوير مستوى الأداء في المؤسسة. وتكون معادلة التكلفة المستهدفة كما يلي:

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

1-3- طريقة الإضافة: تعتمد هذه الطريقة على تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حده بدلاً من مستوى التكلفة الحالي مع أخذ أي تخفيضات محتملة في التكلفة سواء لأسباب داخلية أو خارجية، بعدها يتم تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقاً للوظائف التي يحققها حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد.

2- خطوات تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة:

إن تطبيق نظام التكلفة المستهدف يبدأ بالاهتمام بالوضع الداخلي للمؤسسة، حيث يتعين أن تكون عملية حساب التكاليف المستهدفة واضحة المعالم بالنسبة لأقسام المؤسسة ككل، ويتطلب ذلك إدماج الأنشطة والمهام المساندة لهذا النظام، من خلال عملية التنسيق بين مختلف الأقسام.

وتمر عملية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة بالخطوات التالية عبر ثلاثة مستويات من المراحل هي:

1-2- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى السوق¹: يتم في هذه المرحلة تحديد التكلفة المستهدفة بناءً على دراسات معمقة للسوق ، من حيث تحديد احتياجات و متطلبات العملاء، وحالة السوق (شريحة العملاء) الذي ترغب المؤسسة في الدخول إليه، تحديد المذُتج المراد إنتاجه (السعر و الخصائص).

وعلى هذا الأساس يتم: وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل؛ هيكله خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء، تحديد سعر البيع المستهدف على ضوء متطلبات معينة كظروف المنافسة ، باعتبار أن السعر هو الذي يتحكم في تحليل التكاليف وذلك من خلال فهم القيم التي يعطيها العميل للمنتج (باعتبار أن قيمة المذُتج يحددها العميل) وانطلاقاً من هذا السعر المرجو ، ومع الأخذ في الاعتبار هامش الربح المرغوب فيه (المستهدف) يتم تحديد التكلفة المستهدفة وفق المعادلة التالية:

التكلفة (المستهدفة) المسموح بها = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف.

فالتكلفة المسموح بها يقصد بها أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المذُتج ، وتمثل في بعض الحالات التكلفة المستهدفة أما سعر البيع فيحدده السوق وفق نظام التكلفة المستهدفة فإنه يتم البدء به للوصول إلى التكلفة وهذا على عكس النظم التقليدية التي تبدأ من التكلفة للوصول إلى سعر البيع ، وأما الربح المستهدف فهو الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه على ضوء خطط الأرباح متوسطة الأجل.

و السعر المستهدف للمنتج هو ذلك السعر الذي يحقق التوافق بين الاعتبارات التالية²:

¹-ينظر إلى:

- نوادي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص211.

- أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 310-311..

²- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص287.

- الأسعار التي يتقبلها المستهلك ويمكن للمؤسسة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة.
- أن لا يزيد هذا السعر بحال من الأحوال عن أسعار المنافسين.
- الأسعار التي تحقق الربح المستهدف ، والذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف المؤسسة إلى تحقيقه ولا يمكن التنازل عنه.
- ولأخذ هذه الاعتبارات في الحسبان عند تحديد السعر المستهدف يتعين دراسة السوق لمعرفة حجم السوق الذي ترغب المؤسسة الدخول فيه ، التعرف على العملاء من خلال التعرف على احتياجاتهم، أذواقهم ورغباتهم، وكذا جمع المعلومات عن المنافسين وتحليلها والتنبؤ بالتغيرات المتوقعة في تلك الأسعار ، وكذا التنبؤ برود أفعال المنافسين تجاه الأسعار المتوقع تحديدها من قبل المؤسسة.
- وللإشارة فإن تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الجديدة يختلف عن تحديدها في حالة المنتجات الموجودة في السوق، وذلك لعدم توفر المؤسسة على معلومات تاريخية حول تكلفة هذه المنتجات يتم على أساسها تقييم تطور السوق.
- **تحديد الربح المستهدف** : الربح المستهدف هو الربح الذي ترغب المؤسسة في الحصول عليه بعد بيع منتجاتها ، وحتى يتحدد الربح المستهدف يجب أخذ في الاعتبار الآتي:
 - أن يكون هذا المذُتج واقعياً وكافياً لتعويض تكاليف دورة حياة المذُتج.
 - حجم المال المستثمر ومصادر الحصول عليه وحجم القروض معدلات الفوائد عليها.
 - معدلات التوزيعات السائدة لدى المؤسسات المنافسة.
- و يتحدد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه بدلا من العائد على الاستثمار ،ذلك:
- أن العائد على المبيعات يعكس ربحية كل منتج بوضوح عند إنتاج منتجات متعددة.
- قد يكون من غير الممكن احتساب العائد على الاستثمار لكل منتج لا سيما عند إنتاج المؤسسة منتجات بأحجام صغيرة.

- يعد العائد على المبيعات أفضل اختيار عند وضع الإستراتيجية طويلة الأجل و اتخاذ القرارات ومنها الشراء أو الإنتاج في الصناعات التي على الآلية ككل.
-سهولة المقارنة بين المذُتجات على أساس الربحية.

- **حساب التكلفة المستهدفة:** فبعد ما تم تحديد سعر البيع المستهدف والربح المرغوب فيه يمكن حساب التكلفة المستهدفة(المسموح بها) للمذُتج عن طريق الفرق بين سعر البيع المستهدف والربح المستهدف، والتي يطلق عليها أحياناً طريقة الخصم لأنه يتم تحديدها عن طريق طرح الربح المستهدف من سعر البيع المخطط.

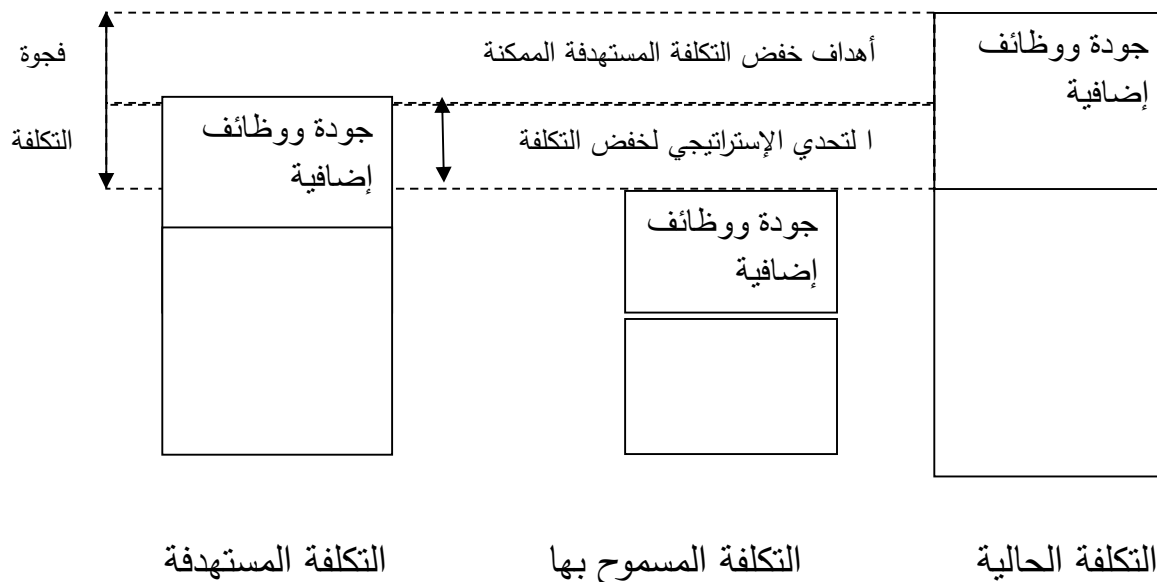
2-2- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المُتذُج¹: في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المذُتج التي يمكن بلوغها مع مراعاة مؤهلات المؤسسة التكنولوجية ، لأن التكلفة المسموح بها (المستهدفة) التي تم احتسابها في المرحلة الأولى (على مستوى السوق) لم تأخذ في الحسبان إمكانات المؤسسة أو الموردين، في هذه المرحلة تركز المؤسسة على إيجاد الطرائق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها.}$$

ويمكن توضيح ذلك في الجدول الموالي

¹- أقاسم عمر ، مرجع سبق ذكره، ص311.

الشكل رقم(22) الفرق بين التكلفة الحالية والتكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة وكيفية تحديد التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة.



المصدر: أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص311.

لكن ليس في كل الظروف يكون باستطاعة المؤسسة القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها ، وهنا تقوم بتحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة ، وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المذُتج ، والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة) لا حقاً ، وعليه يمكن تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المذُتج من خلال العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة على مستوى المذُتج} = \text{التكلفة الحالية} - \text{أهداف خفض التكلفة الممكنة.}$$

فإذا استطاعت المؤسسة تحقيق أهداف خفض التكلفة الكلية فإن التكلفة المستهدفة على مستوى المذُتج تتساوى مع التكلفة المسموح بها ، أما إذا لم تستطع المؤسسة تحقيق ذلك فإن المؤسسة تكون في حالة وجود تحدي استراتيجي لخفض التكلفة والذي قد تم تحديده على

أساس رؤية خارجية تتعلق بالأسواق دون الأخذ في الاعتبار إمكانات وطاقة المؤسسة والموردين على خفض التكلفة.

ويحدد التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة} = \text{التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

وللتغلب على هذا التحدي فإن المؤسسة ليس أمامها سوى استخدام ما يسمى بعمليات التطوير والتحسين المستمر ، والا سوف يؤثر ذلك على قدرة المؤسسة في تحقيق هامش الربح المستهدف، وبالتالي المركز المالي للمؤسسة ، ففي المدى القصير يمكن للمؤسسة التنازل عن جزء من أرباحها بمقدار التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة إلى أن تستطيع التغلب عليه.

2-3- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات (مركبات) المنتج: وهي المرحلة الثالثة والأخيرة من مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة ، والتي تحقق هدفا من أهداف التكلفة المستهدفة وهو نقل ضغط المنافسة إلى الموردين من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المذُتَج ، والتي يتم تحديدها من خلال الخطوات التالية¹:

2-3-1- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسة للمنتج: يتم تحديد الوظائف الرئيسة للمنتج وبعدها يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة تمهيدا لتوزيع هذه التكلفة على مكونات المذُتَج التي تتكون منها كل وظيفة.

2-3-2- تحديد التكلفة المستهدفة للمكونات التي تورَد من قبل الموردين والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسة: هنا يحدد تصميم المذُتَج وتحدد مواصفات المكونات وكذا التكلفة المستهدفة التي يجب التقيد بها.

¹ - أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 312.

2-3-3- إدارة الموردين: لقد أشارت بعض الدراسات أن ضمان نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة مرهون بالعمل مع الموردين على اعتبار الدور المهم الذي يلعبونه في نجاح المؤسسة لأن نسبة كبيرة من مكونات المذُتج يتم الحصول عليها من الموردين، حيث بينت تلك الدراسات أن بيئة التصنيع الحديثة تؤكد على ضرورة المشاركة والتعاون مع الموردين لمساعدتهم على تصميم المكونات ، وذلك بتدريب العمال وتقديم الدعم التقني الأمر الذي يشجع على إيجاد طرائق جديدة لخفض تكلفة المكونات.

ويلخص الدكتور حسن حياني المراحل المذكورة في أربع خطوات متتالية كما يلي¹:

1 - اتخاذ القرار ودراسة السوق: بعد دراسة السوق لتحديد متطلبات العملاء يتم اتخاذ القرار بالبدء لتطوير مُنتج يلبي احتياجاتهم وينال رضاهم من حيث مجموعة الوظائف والإمكانات مع مراعاة ظروف السوق والمنافسة.

2 - اختيار سعر مستهدف: إن سعر البيع هو القيمة التي يتم قياسها بدقة من قبل العملاء لتقرير المنفعة التي يقدمها المذُتج كرد فعل وذلك بما يحقق للمؤسسة دخل تشغيل مستهدف للوحدة ، ومن هنا يتم العدول عن العلاقة التقليدية (سعر البيع = ثمن التكلفة + معدل ربح مضاف).

3 - اشتقاق معادلة التكلفة المستهدفة للوحدة : وذلك بطرح دخل التشغيل المستهدف للوحدة من سعر البيع المستهدف و ذلك حسب العلاقة :

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

أي أن التكلفة المستهدفة هي تابع متغير يتأثر بالتابع المستقل الذي هو سعر البيع والدخل المستهدفين.

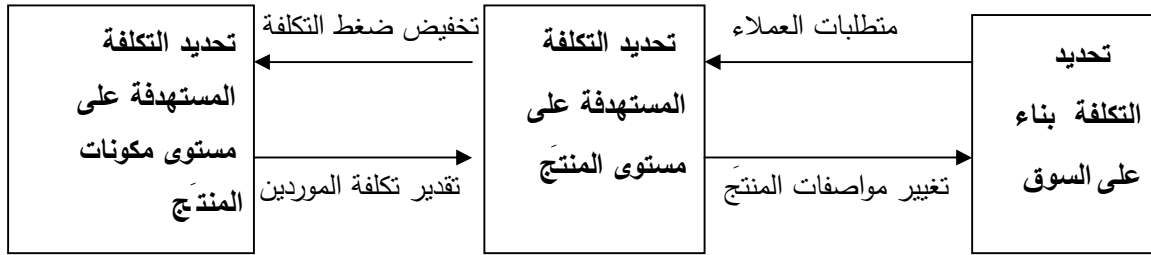
4- إنجاز إجراءات هندسة القيمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة : وتعني هندسة القيمة التقييم المنتظم لجميع أشكال وظائف سلسلة القيمة وفق سلسلة أنشطة المؤسسة ، وذلك بهدف تخفيض التكاليف مع المحافظة على تلبية احتياجات العميل ، ويمكن أن تظهر

¹ - حسن حياني ، مرجع سبق ذكره، ص37.

هندسة القيمة في صورة تحسينات في تصاميم المذتج والتغيرات في مواصفات المواد وتعديلاتها في طرق التشغيل و إعادة احتساب التكلفة، ويتم تحليل الأنشطة بهدف تخفيض التكاليف إلى: أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العملاء، و أنشطة لا تضيف قيمة وبالتالي ينبغي استبعادها إن أمكن ذلك أو تحجيمها إلى أدنى حد ممكن .

ويمكن تلخيص خطوات تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(23): يوضح مراحل (خطوات) التكلفة المستهدفة



Source :cooper and slagmulder,R "develop profitable new product with target costing" Sloan management review ,vol 40,n°4 summer 1999,p32.

3- تقييم نظام التكاليف المستهدفة:

3-1- مزايا تطبيق نظام التكاليف المستهدفة:

هناك العديد من المزايا التي يمكن للمؤسسة اكتسابها من خلال تطبيقها نظام

التكاليف المستهدفة نذكر منها¹ :

- يساهم نظام التكاليف المستهدفة في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.

¹- ينظر إلى:

- أحمد محمد زامل "حو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد1، 1999، ص348 .

- شوقي السيد فوده " إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال سلسلة القيمة" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية، العدد الأول ، المجلد 44، مارس 2007، ص211-226.

- يعتبر نظام التكاليف المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد، من خلال تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العملاء وبسعر يمكن تحمله، وأن تكون تلك المنتجات أو الخدمات محققة لأهداف الربحية.
- يعمل نظام التكاليف المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي في أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها.
- يسهل نظام التكاليف المستهدفة العمل الجماعي، حيث يعمل على تنمية روح الفريق لأن نجاح هذا النظام يتوقف على تعاون مجموعات الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية.
- يساعد نظام التكاليف المستهدفة على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية من خلال إدارة تشكيلة أنشطة القيمة الخاصة بالمؤسسة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم الإنتاج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة.
- يبدأ نظام التكاليف المستهدفة بالتركيز الخارجي (جلب معلومات عن السوق لنظام التكاليف) لأن بداية هذا الأسلوب هو السوق المستقبلي للوصول إلى التكلفة المستهدفة، وهذا على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي يكون تركيزها داخليا (جمع تكلفة المواد، اليد العاملة وإضافة عناصر أخرى لحساب تكلفة الوحدة).
- يوفر نظام التكاليف المستهدفة معلومات ملائمة للقرارات على اعتبار أن السوق هو الاتجاه الأول وعلى هذا يصبح السعر باعتباره النقطة المحورية مسببا لعملية تطوير المنتج بدلاً من أن يكون ناتجاً عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح والتكلفة تصبح أداة لتصميم ناجح بدلاً من توثيق بيانات تاريخية، وعلى ذلك يمكن لهذا النظام تجنب مشاكل الطرق التقليدية التي تقوم بعملية تسجيل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

- تشكل التكلفة المستهدفة سلسلة قيمة مقلوبة، حيث تبدأ من المستقبل (سوق سعر مستهدف) لتسقطه على الحاضر، مستفيدة من خبرات الماضي، فهي محاكاة للمستقبل باستعمال الخبرات الماضية.

3-2- صعوبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

- بالرغم من تعدد المكاسب والمزايا التي يقدمها نظام التكاليف المستهدفة إلا أنه يواجه في تطبيقه العديد من الصعوبات تتمثل في¹:
- إن أنشطة التكلفة المستهدفة تحتاج إلى ساعات عمل طويلة و في الوقت نفسه يجب أن تكون فترات تطوير المنتج قصيرة ، وهذا ما يفرض ضغوطا كبيرة على فريق العمل لبلوغ التكلفة المستهدفة ضمن جدول زمني محدد.
- يعتبر تحديد السعر المستهدف (سعر السوق التنبؤي) نقطة البداية لنظام التكلفة المستهدفة، وهذا أمر يصعب التنبؤ به من قبل المؤسسة ،خاصة عند تحديد سعر مستقبلي لمنتج جديد.
- إن تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين جدد إضافة إلى المنافسين الحاليين، وعلى التنبؤ بأسلوب تكنولوجي معين، إضافة إلى الأخذ في الاعتبار التفضيلات المستقبلية للعملاء ، وهذا أمر في غاية الصعوبة.
- عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ ، ذلك أن معظم الأبحاث التي تناولت الموضوع ترى أن تحديد التكلفة المستهدفة فناً أكثر منه علماً، وبالتالي فإنها تتعلق بتحليل التجارب الناجحة لبعض المؤسسات اليابانية ، لذا فإن نتائجها لها طابع الخصوصية.

¹- ينظر إلى:

- سالم عبد الله حلس و محمد حسن الحداد " مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة - دراسة ميدانية -" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون ، غزة ، فلسطين، العدد الثاني، يونيو 2012، ص307-308.

- مجدي وائل الكبيجي، مرجع سبق ذكره، ص175.

- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة، في ظل المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي ، وبما يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

- عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات المؤسسة حتى تتساوى مع التكلفة المستهدفة.

- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.

- يتطلب تطبيق نظام التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية، كما يحتاج إلى تكاليف لتطوير و تجربة المنتج وهي تكاليف اختيارية ، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.

4- مقومات نجاح نظام التكلفة المستهدفة:

لنجاح نظام التكلفة المستهدفة يجب توفر جملة من الشروط نذكر منها ما يلي¹:

- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية.
- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كل من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية.
- الدعم من قبل الإدارة، وذلك بالنظر إلى الطبيعة الإستراتيجية لهذا النظام ، ولتأثيره على العمل في مختلف الإدارات داخل المؤسسة.
- توفير الدورات العلمية والتدريب العلمي على استخدام هذا النظام.
- تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات.
- إتاحة المعلومات بين الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض منها.
- اعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفريق العمل ، لمساعدتها على الابتكار والإبداع.

¹- حسني عابدين محمد عابدين ، مرجع سبق ذكره،ص309-310.

- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم ، سواء بين المؤسسة والموردين أو بين مختلف الإدارات و الأقسام داخل المؤسسة ، لتسهيل تقديم الاقتراحات والحصول على المعلومات .
وفي الأخير يمكن الإشارة إلى نقطة في غاية الأهمية ، وهي أن تطبيق نظام التكاليف المستهدفة يستوجب تبنيه من قبل المؤسسة ككل ، لأن التكلفة المستهدفة عبارة عن تركيب لعدة تقنيات مدعمة كلها بفلسفة ، وأن سر نجاحها يتطلب الشمولية في التطبيق بمعنى أخذ كافة المتغيرات في الاعتبار وليس فقط انتقاء بعض منها ويتطلب كذلك توفر الثقة والاعتقاد بالمبادئ التي يقوم عليها هذا النظام إضافة إلى توفير الدعم الملائم لها .

المبحث الثالث: الأنظمة الداعمة لنظام التكلفة المستهدفة:

إن التطبيق الفعال لنظام التكلفة المستهدفة يستلزم الاستعانة بمجموعة من أنظمة إدارة التكلفة المتطورة والتي تتفق معه في أهمية التركيز على العميل وإشباع رغباته وذلك بتقديم مذُجات ذات جودة عالية وأسعار مناسبة.

ومن أهم هذه الأنظمة¹: نظام اختبار وتصميم دالة الجودة (quality function deployment)، نظام هندسة القيمة (value engineering) ونظام التطوير (التحسين) المستمر (continuous improvement)، حيث أظهرت دراسات في هذا المجال أن لكل نظام من الأنظمة المذكورة دوراً فعالاً يقوم به في تحقيق الأهداف المرجوة منه بالتعاون مع نظام التكلفة المستهدفة.

فنظام التكلفة المستهدفة يقوم بداية بتحديد المذُج المراد إنتاجه أو تطويره، ومن ثم يقوم بتحديد تكلفته المستهدفة والتي سيتم في حدودها التصميم والإنتاج، وبعدها يقوم نظام اختبار وتصميم دالة الجودة من خلال دراسة جميع أجزاء مكونات المذُج بتحديد أهم وأفضل المواصفات والأجزاء التي يجب أن يشتمل عليها هذا المذُج.

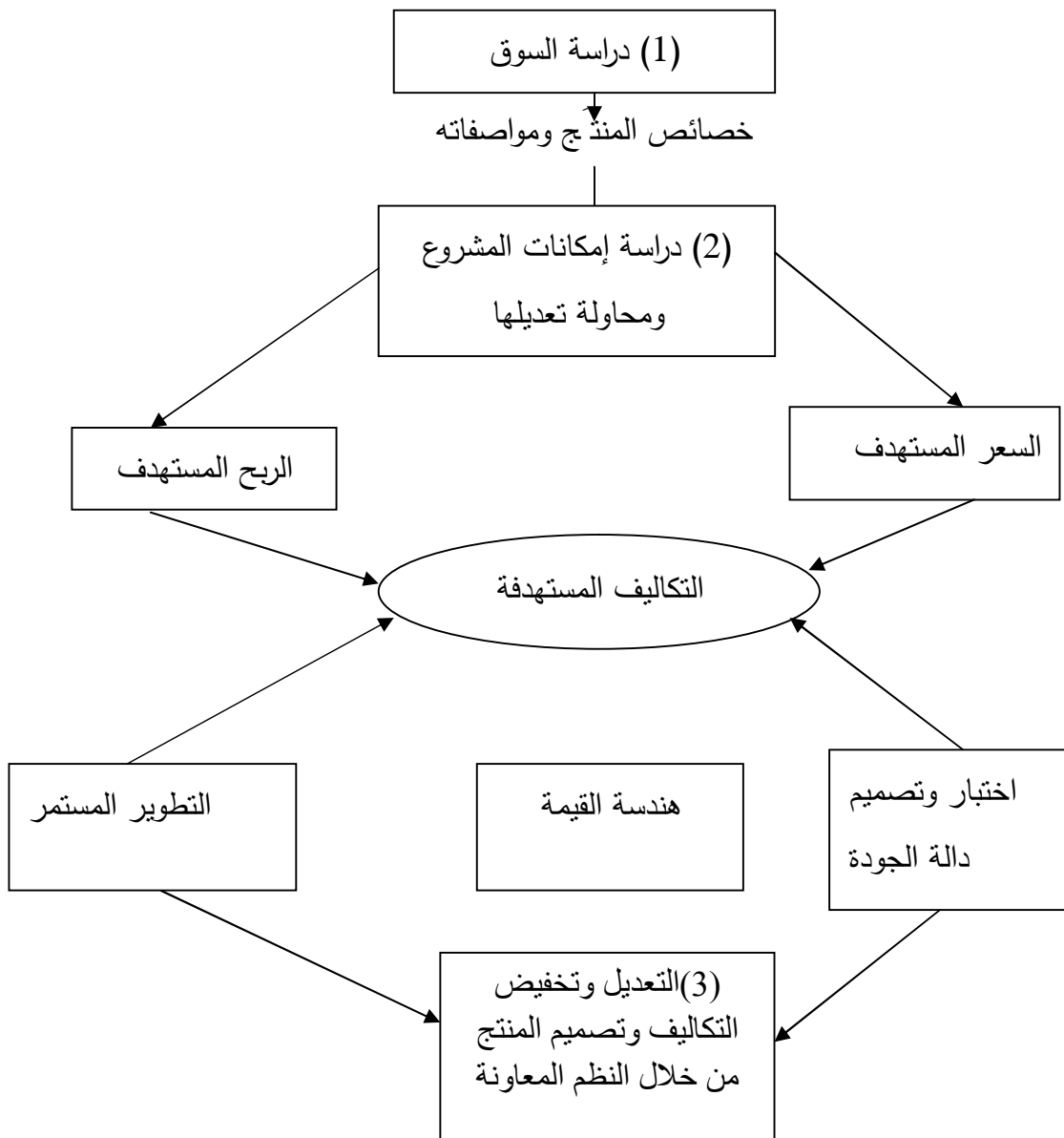
بعدها يأتي دور نظام هندسة القيمة للتأكد من فعالية أجزاء المذُج المحدد سابقاً ليتم إخراجها بالصورة المطلوبة، وكذا لمعرفة الأجزاء المرتفعة للتكاليف والتي ليست مضيعة للقيمة

¹ - أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 286.

قصد حذفها والتخلص منها.

أما نظام التطوير المستمر فيقوم بإجراء التغييرات الجذرية التي تحتاجها العملية الإنتاجية لتخفيض التكاليف وتطوير المنتج عن طريق الرقابة المستمرة والبحث عن مواطن حدوث الارتفاع في التكاليف ومحاولة التخلص منها. والشكل الموالي يوضح العلاقة بين هذه الأساليب.

الشكل رقم(24): العلاقة بين أساليب تخفيض التكاليف



المصدر: أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص288.

1- تخفيض تكاليف وتطوير المذُتجات:

لقد أجبرت المنافسة القوية التي تشهدها بيئة الأعمال المؤسسة الاقتصادية للبحث الدؤوب عن الوسائل التي تمكنها من التكيف والبقاء في ظل هذه الظروف، و من أجل ذلك على المؤسسة أن تضع إرضاء العميل وتلبية حاجاته من أولى اهتماماتها، حيث تقدم له منتجاً مقبولاً من حيث الجودة والسعر.

1-1- تخفيض التكاليف: إن تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق هو تخفيض في الرقم الإجمالي للنقود، وقد يتم ذلك بدون تخطيط أو جهود إدارية، و قد يكون التخفيض ناتجاً عن انخفاض في كمية الإنتاج، لكن في الواقع هو ارتفاع التكلفة وليس انخفاضها، وهذا ليس هو المقصود، فالمقصود هو تخفيض في حالات الإسراف والضياع الحتمي والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة¹.

يعرف التخفيض على أنه²: تحقيق الخفض الحقيقي والدائم لتكلفة الأنشطة التي يزاولها المشروع، أو تكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون تأثير على جودة المذُتج أو وظائفه. ويعرف أيضاً بأنه³: الحصول على منافع (مخرجات) أكبر من الموارد (مدخلات) نفسها، أو الحصول على المخرجات نفسها بمقدار أقل من المدخلات. ومما سبق يمكن القول بأن تخفيض التكاليف هو عملية إنقاص في النفقات بما يحقق زيادة في الأرباح من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ، والبحث الدائم والمستمر عن مواطن الإسراف والتبذير ، وحذف الأنشطة التي ليس لها قيمة.

¹ - نبيه بن عبد الرحمن الجبر " نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية - دراسة ميدانية - "مجلة الدراسات المالية والتجارية. العلوم الإدارية، جامعة القاهرة:كلية التجارة- بني سويف، ع3، سبتمبر 1997، ص187.

² - إبراهيم السباعي " تشخيص مجالات خفض التكلفة، طرق التشخيص ووسائل التطبيق " مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض العدد09 ، 1996 ، ص37.

³ - فهيم أبو العزم محمد " دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري " مجلة المحاسبة - الجمعية السعودية للمحاسبة - الرياض العدد19، سنة1998، ص29.

ويعد نظام التكلفة المستهدفة أحد أهم الأساليب التي تستخدم لخفض التكاليف ،و ذلك من خلال الاهتمام بعملية التخفيض منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم لتشمل جميع مراحل الإنتاج، وبذلك يتم تفادي حدوث الارتفاع في التكاليف وذلك بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة ، كما أن نظام التكلفة المستهدفة يضع أسلوباً مناسباً للرقابة يمكن من التأكد الدائم من صحة سير وتنفيذ ما خطط له،زيادة على ذلك فإن هذا يهتم بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف مع مراعاة المبادئ والأسس التالية:¹

- التركيز على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل الجهودات مقارنة مع العناصر الأخرى.
- أن لا يكون التخفيض في التكاليف على حساب الجودة مما يؤثر على إجمالي الإيرادات.
- أن لا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض في التكاليف.
- أن لا يؤدي تخفيض التكاليف إلى اتخاذ قرارات إستراتيجية خاطئة كالاستغناء عن أصل ثابت قد يحتاجه المشروع في المستقبل القريب.
- أن لا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية لدى العاملين مما يؤثر على الإنتاجية.

1-2- تطوير المنتجات: تحرص المؤسسات على الاستمرار في تطوير منتجاتها بما يلبي رغبات المستهلكين وذلك حفاظاً على النمو والزيادة في الربحية.

تعرف عملية تطوير المنتج على أنها²:عملية إدخال التحسينات على خصائص و وظائف المنتج الملموسة وغير الملموسة بالإضافة إلى الخدمات المصاحبة له،حيث يصير ذلك المنتج في أفضل صورة مما كان عليه سابقاً من وجهة نظر العميل.

¹ - نبيه بن عبد الرحمن الجير،مرجع سبق ذكره،ص187.

² - أقاسم عمر مرجع سبق ذكره،ص291.

- وحتى تتم عملية تطوير المذُتجات بفعالية لا بدّ أن تتم وفق المبادئ التالية:¹
- معرفة العناصر التي تحتاج للتطوير بصورة أكبر والبدء بها.
 - القيام بعملية التطوير في خصائص ووظائف المذُتج منذ مرحلة التصميم.
 - أن يتم التطوير في حدود تكلفة مستهدفة لضمان تحقيق ربحيته المستهدفة.
 - أن لا يؤدي التطوير إلى الإخلال بالأداء المتوقع للمنتج ولا بمستوى جودته أو إلى فقدان خصائص كانت موجودة أصلاً في المذُتج وتمييزه.
 - أن يتم الأخذ في الحسبان عملية السهولة في تشغيل وتركيب المذُتج ذي التكنولوجيا المتطورة.
- وتعتبر عملية تطوير المذُتجات مسؤولية مشتركة بين جميع الأطراف العاملة في المؤسسة، خاصة تلك التي لها علاقة مباشرة بعملية التصميم، وفي هذا الصدد تنقسم مصادر التطور إلى مصادر داخلية وأخرى خارجية.
- فالمصادر الداخلية** تتمثل في مختلف الأفكار التي تصدر من الإدارات والأقسام داخل المؤسسة من خلال التنسيق وغرس روح المبادرة والابتكار لإيجاد أفكار مفيدة لعملية التطوير.
- أما **المصادر الخارجية** تتمثل في الأفكار الجديدة لتطوير المذُتجات ذات المصدر الخارجي عن المؤسسة ومنها: المخترعون - المصممون - إدارة الأبحاث...

2- اختبار وتصميم دالة الجودة:

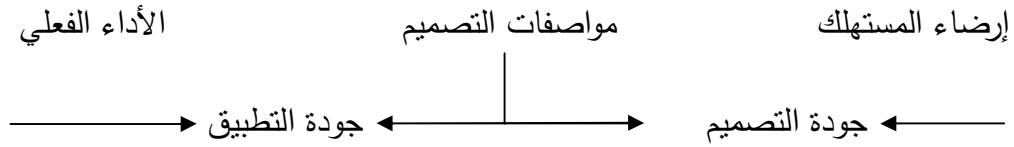
لقد أصبح تحقيق الجودة مطلب الرئيس في بيئة التصنيع الحديثة، لأنها إحدى الأولويات الإستراتيجية لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، حيث أضحت في الوقت الراهن جزءاً من اهتمامات الباحثين والمفكرين، لأنها لم تعد مقتصرًا على المذُتج أو الخدمة فحسب، بل امتدت لتشمل الهياكل التنظيمية، العمليات، النظم، الإجراءات والموارد البشرية².

¹ - نفس المرجع، ص 291.

² - معاد خلف إبراهيم الجناحي، مرجع سبق ذكره، ص 06.

- فالجودة من وجهة نظر المستهلك هي: الفرق بين مستوى الوعود ومستوى ما تم تنفيذ من تلك الوعود، وعلى الأساس فإنها تتحدد بعاملين أساسيين¹:
- إرضاء توقعات المستهلك فيما يخص مواصفات وأداء المذُتج.
 - ضمان أن النواحي التقنية لتصميم المذُتج والأداء تتطابق مع المعايير من وجهة نظر المنتج.
- ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

الشكل رقم(25): تصميم الجودة



المصدر : حسن حياني، مرجع سبق ذكره، ص13.

2-1- مفهوم نظام اختبار وتصميم دالة الجودة: يعتبر نظام اختبار وتصميم دالة الجودة أحد الوسائل المستخدمة في عملية ضبط الجودة وتحقيقها، حيث يبدأ استخدامه في مرحلة تصميم المنتج بعد تجميع المعلومات اللازمة لتحقيق متطلبات الزبون (مواصفات وخصائص المنتج) والتعرف على الإمكانيات الداخلية للمؤسسة .
وفيما يلي بعض التعريفات الواردة في هذا المفهوم:

¹- حسن حياني، مرجع سبق ذكره، ص13.

عرفه (BURN) على أنه¹ للتقنية التي تحدد أهم خصائص ومواصفات المنتج المطلوبة، وتتأكد من فعالية تحقيقها في المنتجات على مدار دورة حياتها.

كما عرفه (A. Feigenbaum) على أنه²: نظام يدمج كل المجهودات لتطوير و تحسين الجودة لمختلف مصالح وأقسام المؤسسة للحصول بشكل اقتصادي على منتجات أو خدمات من أجل إرضاء تام للعميل.

وعرف أيضا على أنه³: أسلوب هندسي يساعد فريق تصميم المنتج في خفض تكاليف المنتج، وهو يوفر منهجا للتأكد من تحقيق متطلبات الزبون (خصائص ومواصفات المنتج) أثناء عملية التصميم.

2-2- نشأة النظام: لقد ظهر نظام اختبار وتصميم دالة الجودة (QUALITY FUNCTION

DEPLOYMENT (QFD) أول مرة عام 1972 من قبل الباحث (MIZUNO) في مشروع

(ميتسويشي) للصناعات الثقيلة، لينتشر استخدامه مع مطلع الثمانينات من القرن الماضي

في العديد من المشروعات اليابانية والأمريكية، ورافق ذلك صدور العديد من المؤلفات التي

تشرح طريقة عمل النظام والفوائد التي يمكن تحقيقها من جراء استخدامه.

وبالفعل قد أثبت نظام اختبار وتصميم دالة الجودة (QFD) نجاحه في العديد من المؤسسات

الصناعية والخدمية على مختلف أنواعها، ومنها مؤسسة (TOYOTA) التي بدأت في

استخدامه عام 1977 وحققت نتائج باهرة بفضل ذلك، حيث استطاعت التطوير والتحسين في

جودة منتوجاتها، كما استطاعت تخفيض تكاليفها بنسبة 61%⁴.

2-3- خطوات نظام اختبار وتصميم دالة الجودة: تتلخص خطوات هذه النظام فيما يلي⁵:

¹- توفيق محمد عبد المحسن، مداخل معاصرة لتخطيط وضبط الإنتاج، نظم الجودة الشاملة و(6سيجما) دار الفكر العربي، مصر 2008 ص105

²- kondo yoshio , la maitrise de la qualité dans l'entreprise , economica , paris, 1997, p:42.

³- أحمد الزامل " نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهلكة " مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، 1999، ص348.

⁴- أقسام عمر، مرجع سبق ذكره، ص294-295.

⁵ توفيق محمد عبد المحسن، مرجع سبق ذكره، ص106.

1- تحديد أهداف الجودة: التي تتضمن أهدافا رئيسة تتنبق عنها أهداف فرعية ينبغي تحقيقها.

2- تحديد العميل: العميل هو كل من يتأثر أو يؤثر في أهداف الجودة.

3- تحديد احتياجات العميل: لكل عميل احتياجات فيما يخص الجودة ينبغي إتباعها.

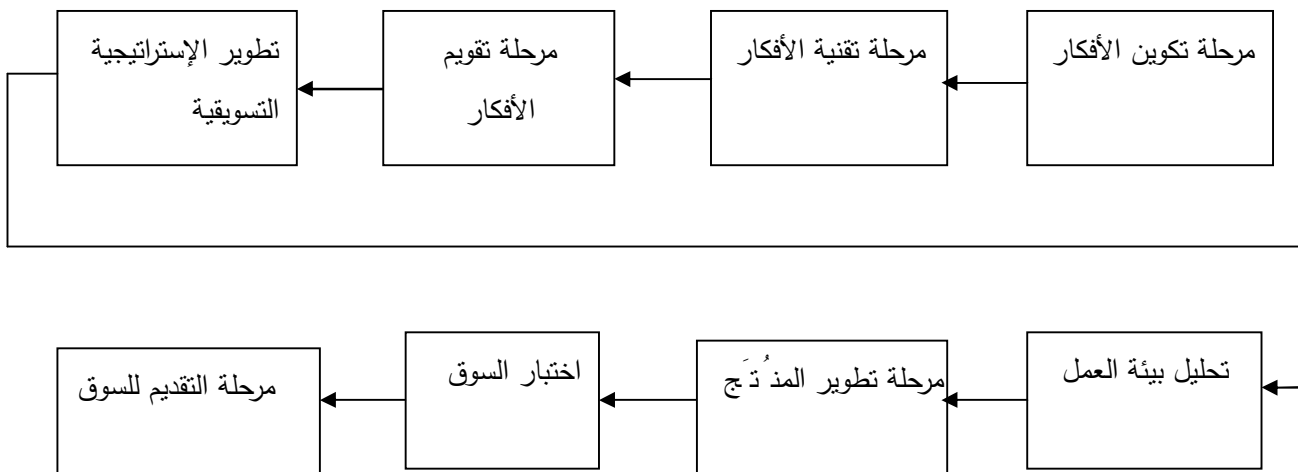
4- تحديد ملامح المنتج أو الخدمة: فالملاح يجب أن تتناسب مع احتياجات العميل، إذ أن مرحلة التصميم تعد من أهم المراحل التي يتم فيها تحديد الملاح، والتي يجب أن تراعى فيها احتياجات السوق والاعتبارات القانونية واعتبارات الأمان والسلامة وسهولة الخدمة والصيانة.

5- تحديد ملامح العمليات: وهنا يتم وضع مواصفات العمليات التي تؤدي إلى المواصفات المطلوبة في المنتج أو الخدمة.

6- تحديد وسائل ضبط العمليات والتحكم فيها: وهو ما يطلق عليها "رقابة العمليات".

ويمكن توضيح رقابة العمليات في المخطط التالي:

الشكل رقم (26) : رقابة العمليات



المصدر: توفيق محمد عبد المحسن، مرجع سبق ذكره، ص 107.

3- نظام هندسة القيمة:

من المصطلحات التي تطلق على هذا النظام: تحليل القيمة أو إدارة القيمة ، كما يطلق عليه أيضاً اسم هندسة التقويم، غير أن التسمية الأكثر شيوعاً هي هندسة القيمة. يعتبر نظام هندسة القيمة (value engineering) أحد أنظمة الإنتاج المستعملة لتخفيض التكاليف والرفع من الأداء وذلك من خلال تحليل مكونات المنتج ووظائفه، حيث يبدأ هذا النظام عمله من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، لذلك فهو يتكامل مع نظام التكاليف المستهدفة لأن أهدافهما تتعلق بتخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة وإرضاء العميل، كما يظهر التكامل بين النظامين أيضاً في أن نظام هندسة القيمة يقوم بعملية البحث عن الفائق المحتملة لخفض التكلفة أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، في حين يعمل نظام التكلفة المستهدفة على تحقيق آلية خفض التكلفة لضمان تحقيق الربحية على المدى الطويل للمؤسسة، إذن هدف هندسة القيمة ليس تخفيض تكلفة المنتج ، ولكن تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة ، أي أنها تستهدف تقليل الفجوة التي تتواجد بين التكلفة التقديرية للمنتج وبين التكلفة المسموح بها (المستهدفة)، فإذا ما تبين أن التكلفة المقدرة لتنفيذ التصميم تزيد عن التكلفة المستهدفة هنا تبدأ أنشطة هندسة القيمة ، حيث يتم تعديل التصميم والبحث عن بدائل تصميم أخرى تحقق التكلفة المستهدفة وتلبي حاجات العميل حيث لا ينفذ تصميم المنتج إلا إذا كانت المقدرة مساويةً أو أقل من التكلفة المستهدفة، ويتم ذلك عبر العديد من إجراءات هندسة القيمة التي منها¹:

- تبسيط أنشطة الإنتاج من أجل التعرف على الأنشطة المضيفة للقيمة و كذا الأنشطة غير المضيفة للقيمة قصد التخلص منها.

¹ - مجدي وائل الكبيسي "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية" مجلة دراسات العلوم الإدارية، جامعة الأردن، العدد الثاني ، المجلد 41، 2014 ص174-175.

- تحليل واختبار أداء و تكلفة كل نشاط لإنتاج المنتج، بحيث يتحقق التوازن بين الأداء المطلوب والتكلفة للوصول إلى مستوى كلي من الأداء المطلوب لكل نشاط، وفي الوقت نفسه المحافظة على تكلفة كل الأنشطة ضمن مستوى أقل من التكلفة المستهدفة.

- تحليل احتياجات المستهلك بشكل دوري خلال مرحلة تصميم المنتج الجديد، للتعرف على التفاصيل الرئيسية للمستهلك ومعرفة أي تغييرات تطرأ عليها، والتي من الممكن أن تخفض التكلفة.

- تطبيق مفهوم الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى الأجزاء نصف المصنعة، وبالتالي على المنتجات التامة أي الوصول إلى إنتاج وفق المعيب الصفري (Zero defect) .

- تخفيض عدد خطوات العمل إلى الحد الأدنى، بإلغاء الخطوات التي لا تضيف قيمة للمنتج أو إدماج بعضها في بعض.

- تأمين الاستخدام الأمثل للموارد البشرية ، بما يؤمن القدرة على تشغيل وصيانة كل الآلات والتجهيزات.

استخدامات نظام هندسة القيمة: كان ذلك نتيجة للأبحاث التي قام بها كل من (Lawrence miles)، حيث اختبره عام 1947 في مشروع جنرال إلكتريك (General Electric) بنيويورك و في عام 1950 تم استخدامه من قبل وزارة الدفاع الأمريكية، بسبب ما نتج عن الحرب العالمية الثانية من نقص في اليد العاملة الماهرة، المواد الأولية وغيرها، ثم انتشر بعد ذلك استخداماته في العديد من المشروعات المختلفة، منها مشروع (Dod) الذي كان يعطي حوافز مادية للمشروعات التابعة له إذا ما قامت باستخدامه، وذلك لما تحصلت عليه من نتائج ايجابية تتضمن تقليل التكاليف وتحقيق الوفرة و الإدخارات، كما أن مؤسسة (Isuzu) اليابانية لصناعة السيارات كانت من أفضل المؤسسات (المشابهة لها) استخداما لنظام هندسة القيمة ، حيث استخدمته في تطوير نظام تبديل السرعة اليدوي إلى نظام سرعة اتوماتيكي يتميز باقتصاده للوقود، كما أنه استطاع تطوير نظام تدفئة السيارة من خلال تصميم جهاز تسخين ثانوي يساند الجهاز الأساسي، حيث يقوم هذا الجهاز الثانوي بتوجيه

الحرارة النابعة من المحرك نحو أقدام الركاب. وكذلك قام بتطوير نظام الجريكس بحيث ينفث وينغلق اتوماتيكياً بمجرد تحرك أو توقف السيارة¹.

3-1- مفهوم هندسة القيمة: من التعاريف الواردة في هذا الموضوع نذكر:

هندسة القيمة هي تحليل الجدوى الاقتصادية لمكونات المنتج أو التحليل الوظيفي لعناصر المنتج مع الحفاظ على الأداء الوظيفي للمنتج وجودته وذلك بهدف تخفيض التكلفة. كما عرفها (Elias) بأنها³: الاستخدام الأمثل لبعض الأساليب الهندسية لتحديد مكونات وأجزاء المنتج أو الخدمة التي يؤديها كل جزء مع تحديد القيمة لكل وظيفة من هذه الوظائف وانجازها بأقل تكلفة.

وعرفها آخر بأنها⁴: "التقويم المنظم لجميع جوانب وأنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتجات، عمليات الإنتاج، التسويق، التوزيع وخدمة الزبائن بهدف تخفيض التكاليف مع تلبية احتياجات الزبائن.

فنظام هندسة القيمة يتبلور في تحليل وفحص كل مكون من مكونات المنتج أو الخدمة لتحديد مدى إمكانية تطبيق خفض حقيقي لإجمالي تكاليف المنتج، كما يقوم على أساس وجود فريق معين لتقييم تصميم المنتج حتى تتم معرفة البدائل التي سوف تحسن قيمة المنتج ويتم تمثيلها على أساس نسبة الوظيفة إلى التكلفة.

و تطبيق مفهوم هندسة القيمة في المشروعات اليابانية يعد أكثر شمولاً عنه في المشروعات الغربية، حيث أنه في المشروعات اليابانية يتم إنتاج المنتج في حدود تكلفة مستهدفة وبالتالي

¹ - أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 296-297.

² - حمد حسن علي و فريد عمر شيخ " مدى فعالية مدخل التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، مجلد 42، سبتمبر 2005، ص 433.

³ - المرجع نفسه، ص 433.

⁴ - معاد خلف إبراهيم الجناحي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

يكون التخفيض في التكاليف في حدود رقم أو مبلغ معين، بينما في المشروعات الغربية يكون التخفيض في التكاليف غير مقيد أو ما يسمى بالتخفيض المطلق¹.

كما أن نظام هندسة القيمة يعد أحد الأنظمة المرنة القابلة للتطبيق في العديد من المشروعات المختلفة أو مراحل مختلفة للعملية الإنتاجية لذلك ظهرت عدة أنواع لهذا النظام، حيث أن كل نوع يتناسب مع الوظيفة التي يؤديها، وهذه الأنواع هي²:

- **هندسة القيمة من الدرجة الصفرية:** وهي تعني تطبيق مبادئ هذا النظام منذ مرحلة صياغة مفهوم المنتج، فالهدف منها إدخال وظائف جديدة للمنتج لم تكن موجودة في التصميمات السابقة له.

- **هندسة القيمة من الدرجة الأولى:** هي التركيز على العناصر الأساسية في المنتج ومحاولة تطويرها، فهي عملية تطوير لوظائف المنتج الموجودة سابقاً، والهدف منها تعزيز الأداء الوظيفي للمنتج.

- **هندسة القيمة من الدرجة الثانية:** وهي تطبيق أنشطة هندسة القيمة خلال النصف الأول من مرحلة التخطيط والتحضير لإنتاج المنتج وتطويره، والهدف من ذلك تحسين قيمة مكونات المنتج وخصائصه الوظيفية وليس إيجاد مكونات أو خصائص جديدة، وبذلك تكون التغيرات المدخلة أقل من تلك التي تتم من خلال هندسة القيمة من الدرجة الصفرية أو الأولى.

- **هندسة التفكيك:** وهي التي تهتم بالتحليل والتفكيك للمنتجات المنافسة من ناحية المواد التي تحتوي عليها والأجزاء المستخدمة فيها، كما تهتم بكيفية عملها وبطريقة تصنيعها، والهدف منها الاستفادة من خبرة وتقدم المنتجات المنافسة وتقديم الأفضل منها.

¹ - محمد مصطفى الجبالي " نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة " مجلة البحوث المحاسبية الرياض - الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول ، ماي 1998، ص23.

² -Cooper,R.and Slagmulder,R. OP, Cit,p13-14.

3-2- خطوات تطبيق نظام هندسة القيمة: يتمثل العمل الأساس لنظام هندسة القيمة في تحليل وظائف المنتج وتحديد العناصر المكونة له، ومن ثم إعادة تشكيل تلك الوظائف التي تتسبب في زيادة التكاليف دون أن تكون ساهمت بالشكل المطلوب منها في إخراج المنتج، ويتم ذلك بإتباع الخطوات التالية¹:

- **تحديد وتعريف مكونات المنتج:** التي يجب أن تشملها عملية التخفيض وتلك التي تحتاج إلى المزيد من الدعم والاهتمام، وفي هذه المرحلة يتم حساب مؤشر القيمة لكل عنصر من العناصر المكونة للمنتج، حيث أن الوظائف والمكونات التي لها قيمة دون (الواحد) فهي تمثل وظائف غير محفزة وينتج عنها زيادة في التكاليف، أما المكونات التي لها مؤشر قيمة مرتفع (أي أكثر من الواحد والرابع) فهي تمثل وظائف جيدة وتحتاج إلى المزيد من الدعم والاهتمام.

- **تحفيز الفكر الإبداعي والبناء:** الهدف من هذه المرحلة هو تركيز الجهود الفكرية لوضع أفضل الأفكار الممكنة لتخفيض تكلفة وظائف أو مكونات المنتج التي لها مؤشر قيمة منخفض، ويتم تقييم هذه الوظائف بكل دقة من أجل تحديد إمكانية الحذف أو التبسيط أو التقليل لتوفير الخصائص المطلوبة بتكلفة أقل، و يتعين هنا توخي الحذر لأن إلغاء بعض الخصائص التي لها مؤشر قيمة منخفض قد يؤثر سلباً على كفاءة وفعالية السلعة و الطلاب عليها.

وتثير هندسة القيمة في هذه المرحلة العديد من الأسئلة منها²:

- ما هي الوظائف التي يحققها كل عنصر من عناصر المنتج ؟

- ما هي أجزاؤه ؟

- هل يمكن تخفيض عدد الأجزاء المستخدمة في إنتاج المنتج ؟

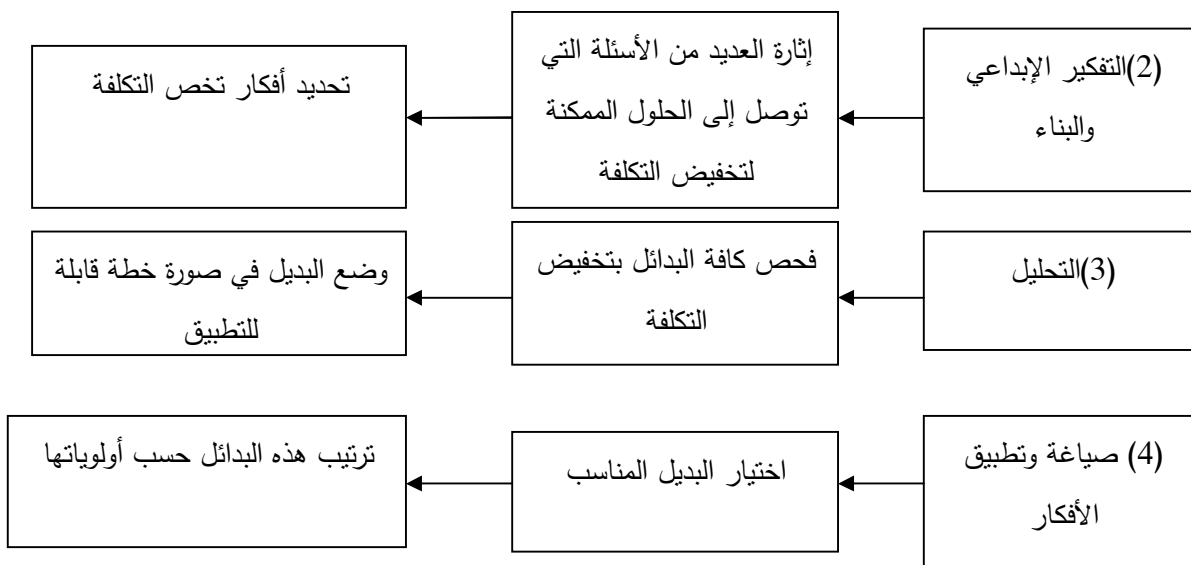
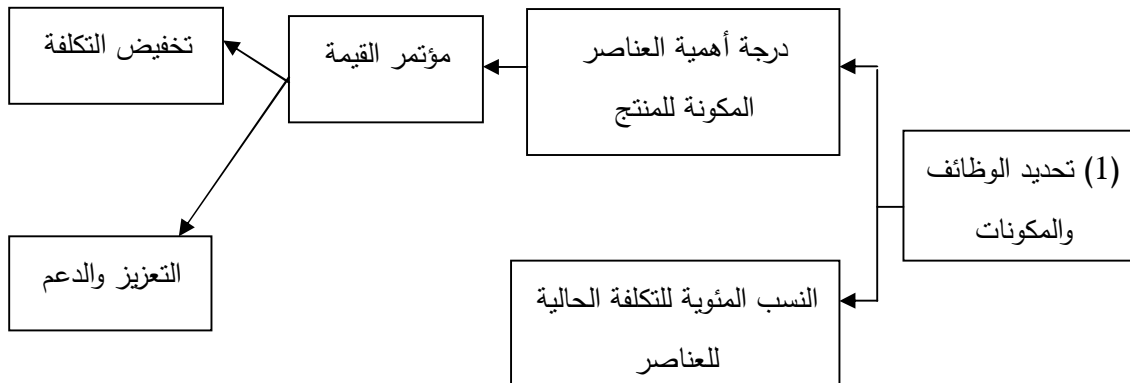
¹ - ينظر إلى :- محمد مصطفى الجبالي، مرجع سبق ذكره، ص 26-29.

- حسن حياي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

² - محمد مصطفى الجبالي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

- هل كل الخصائص الضرورية متوفرة في المنتج أم لا ؟
- هل يمكن اختبار موردين آخرين للحصول منهم على المواد الخام بسعر أقل دون التأثير على استقرار سياسات التوريد ؟
- هل توجد مواد خام بديلة يمكن استخدامها في تصنيع الأجزاء أقل تكلفة وأفضل جودة ؟
- هل يمكن شراء بعض أجزاء المنتج بدلاً من تصنيعها مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة ؟
- التحليل : وتخص هذه المرحلة عملية فحص كافة البدائل والحلول المتاحة لتخفيض التكلفة، ومن ثم يتم ترتيب هذه البدائل بحيث يمكن اختيار أفضلها في إحداث عملية التخفيض، إذ يجب أن تكون الأفكار والاقتراحات ممكنة التطبيق من الناحية الفنية ومقبولة من طرف العميل
- صياغة وتطبيق الأفكار: عند الانتهاء من استعراض بدائل التخفيض، يتعين اختيار أفضل هذه البدائل ووضعها على شكل خطة قابلة للتطبيق مقرونة ببرنامج زمني لجدولة التخفيض. ويمكن تلخيص خطوات هندسة القيمة في الشكل أدناه:

الشكل رقم (27): خطوات هندسة القيمة



المصدر: أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 298.

4- نظام التطوير (التحسين) المستمر (Kaizen):

4-1- مفهوم نظام التطوير المستمر:

يعد نظام التطوير (التحسين) المستمر (Kaizen): أحد التقنيات الحديثة والمهمة التي تقوم على أساس إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومنتالية على الإنتاج، بحيث تنعكس هذه التحسينات في خفض الكلف وتحسين جودة المنتج.

أنه السعي الدءوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة، فهو بذلك يهدف إلى تخفيض التكاليف وليس رقابتها بهدف خفضها وذلك في الأجل القصير الذي يتفق وقصر دورة حياة المنتج من أجل تلبية رغبات المستهلكين وإرضاء طموحهم وتحقيق ميزة تنافسية للمنظمة وبالتالي زيادة حصتها السوقية، إنه يهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة لأنه يقوم على نشاط دائم لا يتوقف في البحث عن وسائل تخفيض التكاليف والحد من الفاقد وتحسين الجودة ورفع كفاءة الأنشطة التي تنتج القيمة من وجهة نظر المستهلك و الوصول إلى الإتقان الكامل من خلال استمرار التحسين في العمليات الإنتاجية وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية من خلال خفض التكاليف وتحسين الجودة وإرضاء الزبون فهو بذلك يعد أمراً ضرورياً في ظل الرؤية الإستراتيجية لتخطيط ورقابة التكاليف بقصد خفض التكاليف للمنتجات الجديدة أو القائمة بالفعل.¹

لقد تم ابتكار هذا النظام من طرف الباحث (Massaki Imai) رئيس وصاحب معهد كايزن في طوكيو، وتتكون كلمة كايزن من شقين هما (Kai) وتعني التغيير التدريجي إلى الأفضل و Zen التي تعني الزيادة الطفيفة والتحسين المستمر.²

يختلف اسم هذا النظام في المشروعات اليابانية عنه في المشروعات الأمريكية، حيث يعرف باسم كايزن (KAIZEN) من قبل المشروعات اليابانية وباسم التطوير (التحسين) المستمر

¹ - معاد خلف إبراهيم الجباني، مرجع سبق ذكره، ص14.

² - إبراهيم عبد الله المنيف " إستراتيجية الإدارة اليابانية" مكتبة العبيكان، الرياض - المملكة العربية السعودية ، ط1، 1998 ص214-215.

(CONTINUOUS IMPROVEMENT) أو باسم تقنية تحليل القيمة (VALUE ANALYSIS) من طرف المشروعات الأمريكية ، فمفهوم كايزن يعني تحسينات صغيرة مستمرة نتيجة الجهود المتواصلة لجميع الأفراد بالمؤسسة ، فاليابانيون ينظرون إلى عملية التحسين المستمر على أنها عملية تراكمية لا تأتي دفعة واحدة، بل على دفعات، إذ يركزون على العنصر البشري المدرب والمتعدد المهارات والملتزم والمحفز أكثر من تركيزهم على الجانب التكنولوجي المستخدم ويعد هذا النظام بديلا عن نظام التكاليف المعياري التقليدي، فالتكاليف المعيارية هي أداء ضبط ورقابة على التكلفة، أما هذا الأسلوب فهو أداة لتخفيض التكلفة عن طريق التحسين المستمر للأداء وزيادة الإنتاجية باستمرار، حيث تعتمد التكلفة التاريخية الحديثة (أحدث تكلفة) هدفا للتخفيض.

وأما في المفهوم الأمريكي فهو الابتكار والإبداع و يعني طفرات تحسين نتيجة لاستثمارات كبيرة في التكنولوجيا أو المعدات الحديثة، أي قفزات هائلة نحو التحسين المستمر، فإذا كان الاتجاه الياباني ينطلق من سياسة الخطوات الصغيرة في التحسين المستمر فالإتجاه الأمريكي ينطلق من سياسة الخطوات الواسعة والعريضة، ويطلق الأمريكيون على هذه السياسة سياسة تحقيق قفزات في التكنولوجيا والمعرفة، فهو يركز على استحداث أشياء جديدة ومبتكرة أي على الإبداع لتحل محل ما هو قديم، فعملية الإحلال هي جوهر التحسين المستمر الذي يتم دفعة واحدة وهو ما يسميها الأمريكيون "ضربة واحدة" وذلك من أجل تحقيق تحسينات مفاجئة ومثيرة للوصول إلى أعلى مستوى من الأداء والجودة¹.

إن فكرة التطوير المستمر تعتمد على تدعيم البحث والتطوير وتشجيع الإبداع وتنمية المعرفة والمهارات لدى الكفاءات البشرية المتاحة في المؤسسة ، كما يعد عنصرا أساسيا في تخفيض الانحرافات على مستويات النشاط وذلك بإزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل

¹ - ينظر إلى:

- سمير أبو الفتوح صالح "المحاسبة الإدارية ونظم دعم القرارات - مدخل استراتيجي" - دار الأصدقاء للطباعة، المنصورة ، مصر، الطبعة 1

1996، ص 117.

- حسن حياي، مرجع سبق ذكره، ص 11

الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف.¹

لقد ارتبط مفهوم التحسين المستمر (كايزن) بالتكلفة المستهدفة ، فهو يتفق معها في الأهداف التي ترمي إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، إذ يقوم بتحقيق ذلك عن طريق ممارسة الرقابة المستمرة على العملية الإنتاجية على مستوى جميع أقسام ومراحل المشروع للتأكد من السير الحسن وبالصورة المطلوبة، وإلا فهو يعمل على اكتشاف مواطن الخلل ويقوم بعلاجها بصورة جذرية. كما أن أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق التخفيض والتحسين المطلوبين في مرحلة ما قبل الإنتاج و أما أسلوب (كايزن) المطلوب في إحداث تحسينات مستمرة في الأنشطة المختلفة أثناء مرحلة الإنتاج بما يدعم إستراتيجيات المؤسسة في المنافسة والتميز، لذلك فإنهما مكملان لبعضهما².

4-2- مبادئ نظام التطوير (التحسين) المستمر: تتمثل طريقة التطوير المستمر في تلك الأنشطة التي يقوم بها النظام بهدف إزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية و بالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف، أي أن التكلفة المطورة تركز على العملية وليس على المنتج، ويتضمن هذا النظام الخصائص والمبادئ التالية³:

- التقييم المتواصل.
- التركيز على استخدام الوثائق والمستندات.

¹- بن حميدة محمد " المتطلبات الجديدة لإدارة الجودة الشاملة وتنافسية المؤسسة" أطروحة دكتوراة في العلوم الاقتصادية ، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان - 2008/2009، ص100.

²- محمد صالح هاشم حماد " نموذج مقترح لزيادة فعالية محاسبة التكاليف لمواكبة البيئة الصناعية المتقدمة- دراسة نظرية تطبيقية- أطروحة دكتوراه جامعة بور سعيد- مصر - 2001، ص90.

³- حمدي شحده محمود زعرب " مدخل التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين (دراسة ميدانية)" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة ، المجلد 21، العدد 01، يناير 2013، ص50.

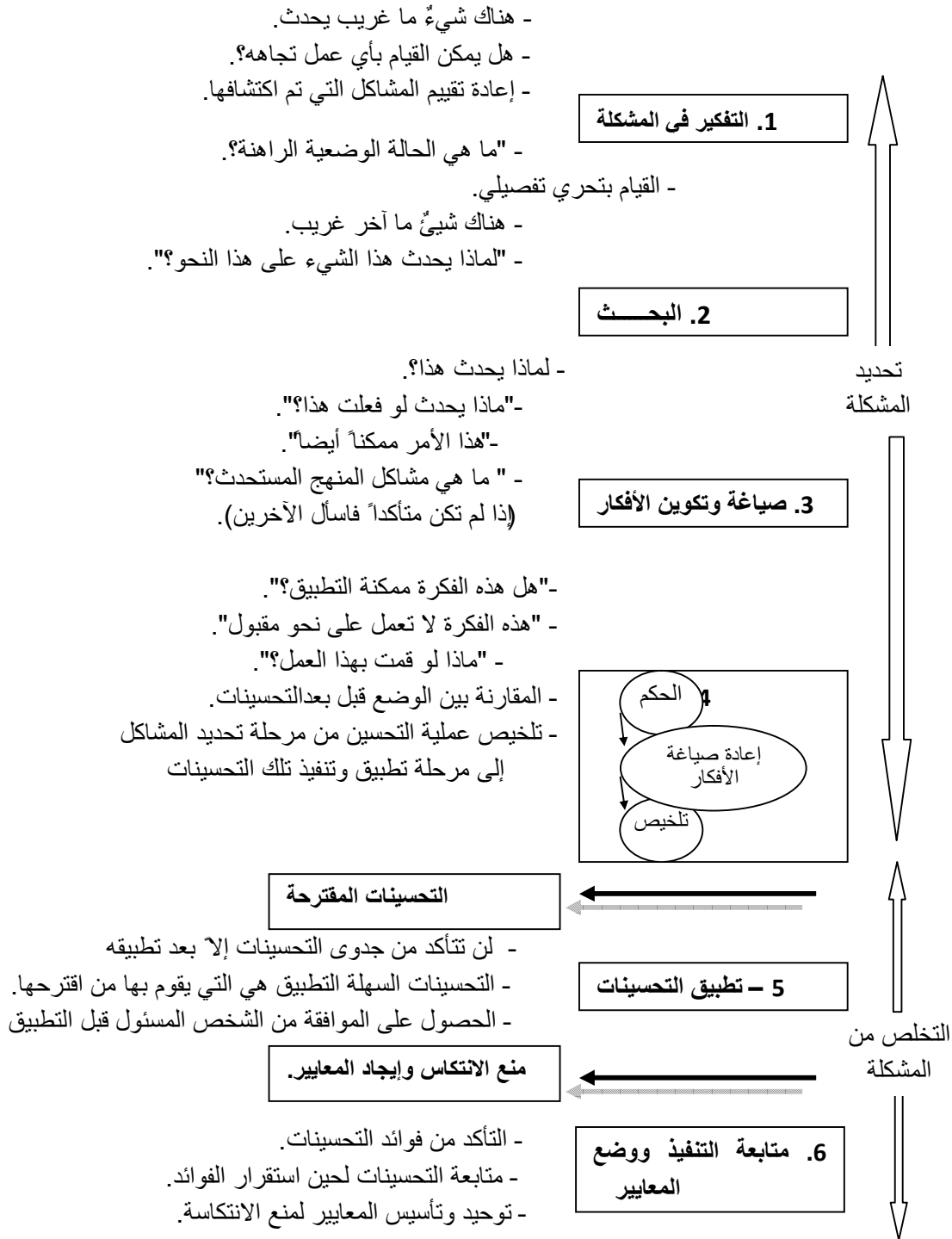
- وضع المقاييس لأفضل أداء ولأفضل الحلول المبتكرة، ومن ثم مقارنة تلك المقاييس بالتحسينات الناتجة على المنتج وعلى أقسام ومراحل العملية الإنتاجية للتعرف على مدى جدوى تلك التحسينات.
 - استخدام مبدأ الإدارة المرئية أو المرنة و التي تعني مشاركة جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية على امتداد السلم الوظيفي.
 - استخدام مبدأ إدارة الوقت، أي انجاز المهام في أقل وقت ممكن والقيام بتشغيل العديد من مراحل المنتج في الوقت نفسه وليس تتابعياً .
 - **4-3- خطوات التطوير (التحسين) المستمر:** يعتبر (Walter Shewhart) أول من وضع خطوات التحسين المستمر، وذلك عام 1920، ثم عززت وطورت من قبل (Edwards Deming) وهي أربع خطوات تتمثل في الآتي¹:
 - التخطيط (Plan): ويتم في هذه المرحلة تخطيط لما يجب فعله ، أي تحديد الأهداف والمواصفات العملياتية الضرورية.
 - التنفيذ (Do): أي مرحلة تنفيذ ما تم تخطيطه.
 - التقييم والفحص (Check): أي تقييم وفحص النتائج المتوصل إليها من العملية ومقارنتها مع الأهداف والمواصفات.
 - التحسين (Act): في هذه المرحلة ، و بناءً على نتائج التقييم يتم إجراء التحسينات والتعديلات على العملية أو المنتج، ثم تتم العودة إلى المرحلة الأولى وهكذا.
- ومما سبق يمكن القول بأن خطوات التحسين المستمر تبدأ بالوقوف على المشاكل وتحديدتها والتفكير في أسباب حدوثها (أي التعرف على مجالات التحسين، تحديد أسباب ارتفاع تكلفة النشاط) ومن ثم تقديم الاقتراحات والحلول المناسبة لها (أي التعرف على أفضل الحلول الممكنة)، ومتابعة تنفيذها (أي تطبيق أفضل الحلول ومراجعة النتائج). وهذا ليس بالأمر

¹ - مهند عبد الرحمن و رشا عدنان أحمد " أثر استخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 36، 2013، ص233.

الهيئ ، بل يتطلب ذلك بعض التجارب التي تحتل الخطأ والصواب، وهذه الخطوات يمكن تقسيمها إلى مرحلتين مرحلة تحديد المشكلة ومرحلة التخلص من المشكلة، و هاتين المرحلتين تتفرع عنهما بعض الخطوات يوضحها الشكل التالي¹:

¹ - أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 300.

الشكل رقم(28): خطوات التحسين المستمر



المصدر: أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 301.

مما سبق يمكن تأكيد عملية تكامل تلك الأساليب مع نظام التكاليف المستهدفة ، ويتجلى ذلك من خلال ما يقوم به فريق التكاليف المستهدفة ،حيث أنه يبدأ بتحديد تكلفة ذلك المنتج على أساس ظروف السوق وكذا على أساس الإمكانيات المتاحة في المؤسسة ومن ثم مقارنة التكاليفين وبالتالي معرفة مواطن التأخر والارتفاع في التكاليف ليبدأ مرحلة تخفيض تلك التكاليف المرتفعة والوصول إلى التكاليف المستهدفة أو على الأقل الاقتراب منها وذلك بالاستعانة من أجل تحقيق ذلك بالنظم السالفة الذكر، فنظام اختبار وتصميم دالة الجودة يقوم بدراسة مواصفات المنتج المطلوبة وتحديد أهميتها من قبل العملاء ويقوم أيضا بدراسة وتحديد أهم الأجزاء التي يجب أن يشتمل عليها المنتج لتحقيق تلك المواصفات، ويقوم فريق التكاليف المستهدفة باستخدام نظام هندسة القيمة الذي يقوم بمهمة الفحص والتأكد من الأجزاء المحددة للمنتج مناسبة له بالصورة وبالسعر المناسب،والا فإن هذا النظام يقوم بعملية التخلص من تلك الأجزاء والأنشطة التي لا تضيف شيئاً للقيمة ويستبدالها بالأفضل منها،أما إذا لم يتم تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال النظامين السابقين فإن فريق العمل يقوم باستخدام أنشطة التطوير(التحسين) المستمر التي تعمل بجهة التغيير الجذري على العملية الإنتاجية وعلى أقسام ومراحل المشروع ككل حتى الوصول إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات حسب التكلفة المستهدفة.

المبحث الرابع:التكلفة المستهدفة أداة لدعم المركز التنافسي للتكاليف:

1- مفهوم المركز التنافسي للتكاليف:

يعرف المركز التنافسي للتكاليف على أنه قدرة المؤسسة على إنتاج سلع وخدمات بتكاليف تقل عن متوسط تكاليف المنافسين في الصناعة، فهو الشرط الضروري لتحقيق قيادة التكاليف وأنه الوسيلة الهامة لبناء الميزة التنافسية للمؤسسة وذلك من خلال تقديم وجهة نظر تنافسية للتكاليف وتوفير متطلبات تخفيض التكاليف والمنافسة بالأسعار.

ويُقاس المركز التنافسي للتكاليف بمتوسط التكلفة في الصناعة تمهيداً لقياس المزايا التنافسية لأن مستويات التكلفة تختلف داخل المؤسسة الواحدة نظراً لاختلاف كفاءتها ، وهو ما يؤدي على اختلاف نقطة وحدة المذُتَج بين المؤسسات ويعزز مبدأ الرجوع إلى متوسطات الصناعة كمرجع مقبول للمنافسة، وبالتالي المؤسسات التي تنتج عند مستوى من التكاليف لا يتجاوز هذا المتوسط ستسمح لها المنافسة بالبقاء والاستمرارية ، وأما بالنسبة لتلك المؤسسات التي تحقق هذا الشرط فمحكوم عليها الفشل وبالتالي الانسحاب من الميدان الصناعي.

2- خصائص المركز التنافسي للتكاليف¹:

- هو مركز نسبي يتحدد على ضوء تكاليف المنافسين
- إنه متغير ، إنه يحاول التكيف مع تغيرات تكاليف المنافسين واغتنام كل فرصة لتخفيض مستوى التكلفة إلى مادون مستوى تكاليفهم ، فهو حساس للتغيرات التي تحدث في الأسعار أو التكنولوجيات.

- لا يزيد عن متوسط تكلفة المنافسين

3- **التكلفة المستهدفة أداة لتقييم المركز التنافسي للمؤسسة:** إن تقييم المركز التنافسي للمؤسسة لا يتم إلا من خلال النظرة الخارجية للتكاليف و تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق هذا الهدف وذلك باعتبار أنها²:

3-1- **أنها أداة لقياس القيمة:** فمن خلال استعمالها لهندسة القيمة وتحليل القيمة، فإن القيمة المضافة للمؤسسة تتحدد بالفرق بين القيمة التي يحددها العميل (المستهلك) ويقبل بدفعها والأسعار السوقية لمختلف الموارد المستهلكة وعلى اعتبار أن المنتجين لا يمكنهم الاستمرار في المنافسة إلا إذا كانت هناك إضافة إلى القيمة وبما أن الأسعار لا تحددها المؤسسة بل مفروضة من قبل الأسواق ، لذلك فإن قدرة المؤسسة على تحقيق مركز تنافسي للتكاليف لا تتأتى إلا من خلال إضافة للقيمة ، وبالتالي قدرتها على تخفيض التكاليف وتحقيق

¹ - نوادي مهيدي، مرجع سبق ذكره، ص215.

² - المرجع نفسه، ص216.

هوامش المساهمة المستهدفة و مع زيادة الإضافة للقيمة يتعزز المركز التنافسي للمؤسسة وفي الأخير يمكن للمؤسسة حتى تخفيض السعر لإرغام بعض المنافسين على الخروج من النشاط لنتمكن من زيادة حصتها في السوق.

3-2- أنها أداة للتحليل الإستراتيجي للتكاليف: تكمن أهمية التكلفة المستهدفة في هذا الخصوص في أنها:

- وسيلة لتحويل تكاليف خلايا القيمة أو الأنشطة التي لم تكتسب المقدرة الإستراتيجية إلى تكاليف إستراتيجية فمن خلال تحليل أنشطة القيمة تتضح مدى قدر التكلفة المستهدفة على إضافة قيمة ، حيث تظهر جوانب التفوق أو القصور في القدرة الإستراتيجية للتكاليف وذلك حتى يتم الوصول إلى تحديد الأنشطة (تكاليف) المضيئة للقيمة والأنشطة (التكاليف) غير المضيئة للقيمة والتي يتم استبعادها أو تخفيضها إلى أدنى حد مع المحافظة على خصائص المنتج أو أدائه، أو وظائفه أو جودته.

ويؤكد الباحثون أن المؤسسات التي تدير تكاليفها بالاستعانة بأسلوب التكلفة المستهدفة سوف تستمر كرائد في السوق وتتفوق على منافسيها ، بل استطاعتها تحقيق ميزة تنافسية قوية. تُوجب على المؤسسة أن تكون متوجهة نحو السوق والعميل، فيما أن جوهر التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة وظائف المنتج و مكوناتها اعتمادا على مدى مساهمتها في القيمة الكلية للمنتج ، فإن التكلفة المستهدفة تسعى إلى موازنة خيارات التصميم ، تكاليف الإنتاج والقيمة التي يمنحها العميل لمختلف وظائف المنتج، فالهدف إذن مرتبط بتوقعات السوق التي توجه العمليات الداخلية للمؤسسة المرتبطة بالمنتج. تؤدي إلى تحسين جودة المنتج: إن الوصول إلى التكلفة المستهدفة يجب أن يرافقه الاهتمام بتقديم إلى منتج بمواصفات الجودة المطلوبة.

- تدفع إلى الرفع من معدلات الأداء للمؤسسة، فالمنافسة تقتضي الموازنة بين الجودة الجودة والوقت ، كما تقتضي إدارة التكلفة بكفاءة لتعظيم القيمة والربحية ، وقد بينت بعض الدراسات أن التكلفة المستهدفة تعتبر من دائم النمو في الأجل الطويل.

- تنظر إلى المستقبل (تغذية أمامية) على اعتبار أنها معياراً للأداء الذي يجب تقييمه طوال دورة حياة المنتج.
- تعتبر مدخلا مناسباً للرقابة الشاملة على التكاليف ، حيث تخضع للتحليل والتقييم عبر دورة حياة المنتج.
- تقوم على روح الفريق المتعدد الاختصاصات والمتعاون ، مما يقوي من دوافع الانتماء وبالتالي تخفيض التكاليف (تسيير أفقي متكامل).
- تدعم العلاقة بين الموردين من خلال تعزيز التعاون بين الطرفين وتبادل الدعم والخبرات.
- تسعى إلى محاربة التبذير و الإسراف ، والسعي لأن تكون محركاً سلوكياً للعاملين لتحقيق الأهداف الإستراتيجية.
- يعتبر القيد الزمن في التكلفة المستهدفة مهم جداً ، فالمؤسسة مطالبة بسرعة تقديم المنتج إلى السوق ، مما قد يمكنها من تحقيق سبق معين.

خلاصة الفصل الرابع:

يعتبر نظام التكاليف المستهدفة من أهم أدوات إدارة التكاليف الحديثة التي تسعى إلى تحديد وظائف المؤسسة من تخطيط، تصميم، إنتاج ورقابة حتى تتمكن من اكتساب القوة التنافسية في السوق وهو يختلف عن الأنظمة التقليدية كونه يستخدم كأداة للرقابة لأنه يطبق في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج كما يعمل على التخطيط للأجل الطويل خلافاً للتكاليف المعيارية التي تخطط لفترة محاسبية واحدة، حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يلتزم بالوصول إليهما عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للمنتج، زيادة على أنه ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل المؤسسة لتحقيق هدف موحد وهو إنتاج منتج بالكيفية المطلوبة.

كما تم التطرق إلى خطوات حساب التكلفة المستهدفة بدءاً من الاهتمام بالوضع الداخلي للمؤسسة وتحليل ظروف السوق وصولاً إلى تحديد التكلفة المستهدفة (المسموح بها)، كما

تم بيان العلاقة التكاملية بينه وبين أساليب الإدارة الحديثة كنظام إدارة الجودة ، هندسة القيمة للتطوير المستمر والتي تتفق معه في إنتاج منتج أو تقديم خدمة ذات جودة عالية وأسعار مناسبة، وتم التطرق كذلك إلى أثر التكلفة المستهدفة على المركز التنافسي للتكاليف باعتبارها أداة لتقييم المركز التنافسي للمؤسسة .

الفصل الخامس

تمهيد:

تمثل إدارة التكاليف مجموعة الأدوات التي تستخدم لدعم العملية الإدارية للمؤسسة الاقتصادية عند تخطيط ورقابة التكاليف من خلال تتبعها والتحكم فيها على مدار دورة حياة المنتج بجميع مراحلها، للوصول بالتكلفة إلى أدنى حد لها، مع التركيز أيضاً على تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة بهدف تقديم منتجات (خدمات) بمواصفات وخصائص تلبي احتياجات العملاء، وتعكس لهم قيمة من وجهة نظرهم بهدف تحسين الوضع الإستراتيجي للمؤسسة وإيجاد ميزة تنافسية متواصلة، وقد عرفت إدارة التكاليف تطورات خلال الزمن استجابة للظروف المحيطة والتغيرات البيئية، و يعتبر نظام التكلفة المستهدفة أحد أهم الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الذي من خلال اعتماده تحقق المؤسسات الاقتصادية العديد من المزايا، غير أن نجاحه يبقى مرهوناً بمدى توافر مجموعة من المتطلبات التي تدعم تطبيقه.

بعد التطرق لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالموضوع نحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة ، وذلك من خلال بيان مدى مساهمة أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة من عدمها للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة، والبحث عن مدى توافر الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة - باعتباره أحد أهم الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة- في هذه المؤسسات، وتحليل أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا النظام، حيث يتناول هذا الفصل المنهج المتبع لتحقيق أهداف الدراسة، وصف لمجتمع الدراسة، أداة الدراسة المستخدمة، تحليل صدق وثبات الأداة، كما يشمل وصفاً للإجراءات المتبعة في التحليل و المعالجات الإحصائية المعتمدة في تحليل الدراسة، من أجل اختبار الفرضيات و وصولاً إلى النتائج المستخلصة، وذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

- المبحث الثاني: وصف وتحليل نتائج الدراسة

- المبحث الثالث: تحليل وتفسير محاور الدراسة
- المبحث الرابع: اختبار اعتدالية التوزيع واختبار الفرضيات.

المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة

من أجل الوصول إلى الغرض المطلوب من الدراسة، يتعين تحديد إطار البحث الذي يحقق أهدافها و اختبار فرضياتها من خلال تحديد محتويات البحث و مصادر المعلومات وأسلوب جمعها.

1- تقديم الدراسة:

تلقي هذه الدراسة الضوء على واقع أنظمة التكاليف المتبعة من قبل المؤسسات الاقتصادية المتواجدة بولاية سعيدة، ومدى مسابرة هذه الأنظمة للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة من خلال تحقيق تخفيض التكلفة وتعزيز التنافسية،بالإضافة إلى تحليل مدى توفر هذه المؤسسات على الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة وكذا تحليل المعوقات الأساسية التي تحول دون تطبيق هذا النظام.

2- منهجية الدراسة:

بعد ما تم الاعتماد في الجانب النظري من الدراسة على المنهج الوصفي ، تم اعتماد دراسة الحالة في الجانب التطبيقي هذا وذلك باستخدام الاستبيان و المقابلة الشخصية،من خلال القيام بعملية اتصال بالمؤسسات الاقتصادية المتواجدة بولاية سعيدة خلال فترة الدراسة، وذلك بغية تقصي معلومات عن موضوع الدراسة بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف البحث و اختبار فرضياته وتحليل و معالجة بيانات الاستبيان، وصولاً إلى المعرفة الدقيقة و التفصيلية حول إشكالية الدراسة وذلك باعتماد برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم

الاجتماعية (SPSS V21) Statistical Package for Social Science

3- مجتمع الدراسة :

يمثل مجتمع الدراسة كافة المؤسسات الاقتصادية العمومية و الخاصة المتواجدة بولاية سعيدة، حيث تم اعتماد طريقة المسح الشامل على مجتمع الدراسة ، إذ شملت الدراسة المديرية المالية (المدراء الماليين أو المحاسبين) بالمؤسسات محل الدراسة، حيث تم توزيع 18 استبياناً (الموجود في الملحق 01) بحسب عدد المؤسسات التي تم رصدها، وذلك بواقع استمارة استبيان واحدة لكل مؤسسة.

4- عينة الدراسة:

أجريت هذه الدراسة على عينة عددها 13 مؤسسة اقتصادية مشار إليها بالجدول أدناه، أي بنسبة قدرها 72,22 % من إجمالي مجتمع الدراسة، على اعتبار أن خمس (05) مؤسسات امتنعت عن الإجابة ثلاث (03) منها بحجة عدم تلقيها الموافقة من الإدارة العامة والاثنتين الباقيتين بسبب عدم وجود محاسب لديها، والجدول التالي يمثل قائمة المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة.

جدول رقم (08) يمثل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

1	مؤسسة الإسمنت بسعيدة	8	وحدة بيع مواد البناء (SODMAC)
2	وحدة صنع مواد التنظيف بسعيدة	9	مجمع " نحلة " للمشروبات الغازية غير الكحولية
3	مطاحن الفرسان بسعيدة	10	شركة عزوز للمياه المعدنية والمشروبات الغازية غير الكحولية " سفيد "
4	ملبنة العنصر بسعيدة	11	مؤسسة المواد الكاشطة (ABRAS)
5	مؤسسة الأكياس (SACAEH)	12	مؤسسة مياه سعيدة
6	مؤسسة نفضال (بيع وتسويق المنتجات البيترولية)	13	مؤسسة الورق والورق المقوى (PAPCAS)
7	مؤسسة نفضال (GPL)		

المصدر: من إعداد الطالب

5- أداة الدراسة:

اقتصرت الدراسة على الاستبيان الذي يعتبر أداة لجمع البيانات و المعلومات المتعلقة بالدراسة، بالإضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من خلال الملاحظة و المقابلة التي تمت مع المعنيين بالمؤسسات محل الدراسة.

لتحقيق أهداف الدراسة و معرفة مدى تحقيق أنظمة التكاليف المطبقة من قبل المؤسسات الاقتصادية أهداف خفض التكلفة و تعزيز التنافسية ، وكذا إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة وتحليل المعوقات التي تحول دون تطبيقه، قمنا بإجراء دراسة ميدانية على المؤسسات الاقتصادية المتواجدة على مستوى ولاية سعيدة، وبعد الإطلاع على البحوث و الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة ومراجعة الجانب النظري للدراسة واستشارة بعض الأساتذة من أهل الاختصاص (للتحكيم) قمنا بإعداد فقرات الاستبيان آخذين بعين الاعتبار تقديم هيكل يضمن تناسق عرض الأسئلة، وترتيبها وذلك من أجل تسهيل عملية تحليل ومعالجة البيانات من جهة، و تسهيل الإجابة على المستجوبين من جهة أخرى.

تم توزيع الاستبيان على جميع المؤسسات محل الدراسة لجمع البيانات اللازمة، حيث خصّ الاستبيان مصلحة المالية والمحاسبة بكل مؤسسة، حيث كان المعنيون بالإجابة على أسئلة الاستبيان كل من المدراء الماليين أو المحاسبين الرئيسيين أو المحاسبين، أو أي شخص يشغل منصباً بهذه المصلحة، حيث تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة أقسام رئيسية:

القسم الأول: المعلومات الشخصية: تضمن أربع (04) أسئلة حول المعلومات العامة عن الشخص المستجوب وهي: المؤهل العلمي ، التخصص والوظيفة وكذا الخبرة المهنية.

القسم الثاني: معلومات عن المؤسسة: تضمن أربع (04) أسئلة تخص معلومات عن المؤسسات محل الدراسة، وهي مدة ممارسة النشاط، عدد العمال، عدد المنتجات وكذا الطريقة المستعملة لحساب التكاليف.

القسم الثالث: أسئلة الدراسة: تضمن ثلاثين (30) سؤالاً ، حيث قسمت أسئلة هذا القسم إلى مجالين، خصّ المجال الأول الأسئلة المتعلقة بنظام التكاليف المطبق من قبل المؤسسات محل الدراسة، وقد احتوى على محورين تضمن المحور الأول منهما تسع (09) أسئلة تخص مدى تحقيق نظام التكاليف المطبق من قبل المؤسسات لخفض التكلفة، أما المحور الثاني فقد تضمن سبع (07) أسئلة تتعلق بدور نظام التكاليف المطبق في المؤسسات محل الدراسة في تعزيز التنافسية، أما المجال الثاني فقد كان حول نظام التكلفة المستهدفة و قد احتوى هو الآخر على محورين خصّ المحور الأول منهما لمعرفة مدى توفر المؤسسات محل الدراسة على الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة وقد احتوى ثمانية (08) أسئلة، وأما المحور الثاني الذي تضمن ست (06) أسئلة فقد كان حول معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة.

لقد تم استخدام مقياس ليكارت الرباعي لقياس درجة إجابات المستجوبين على عبارات الاستبيان، حيث يعتبر هذا المقياس من أكثر المقاييس شيوعاً، بحيث يُطلب فيه من المستجوب أن يحدد درجة موافقته من عدمها على خيارات محددة، ويشير المستجوب إلى اختيار واحد منها و هي أربعة خيارات موضحة بالجدول كما يلي :

جدول رقم (09) : يبين درجات مقياس ليكارت الرباعي

الاستجابة	موافق تماماً	موافق	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	1	2	3	4

المصدر: من إعداد الطالب

6- صدق و ثبات أداة الدراسة

6-1- صدق أداة الدراسة

يقصد به مقدرة أداة الدراسة على قياس ما وضعت من أجله أو السمة المراد قياسها، و للتأكد من صدق الاستبيان المستخدم تم استشارة الأستاذ المشرف ومجموعة من الأساتذة المتخصصين في صياغة الاستبيان لتحديد مجالاته و لمعرفة مدى ملائمة عباراته

لأهداف الدراسة، و في ضوء الاقتراحات و التوجيهات تم إعادة النظر في بعض العبارات من خلال تعديل بعضها و حذف البعض الآخر إلى أن أُخرج في صورته النهائية.

6-2- ثبات أداة الدراسة

يقصد به أن يعطينا الاستبيان النتائج نفسها إذا أُعيد تطبيقه على أفراد العينة أنفسهم في فترتين مختلفتين و في الظروف نفسها، و قد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) للتأكد من الثبات الكلي للاستبيان و درجة الاتساق الداخلي بين عباراته.

المبحث الثاني: وصف و تحليل نتائج الدراسة التطبيقية

بعد قيامنا بجمع المعلومات من الاستبيان الموزع قمنا بتفريغها و معالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي المعروف باسم الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، طبعة 21 (SPSS : V21) و الذي يعتبر من أهم البرامج الإحصائية المستعملة في إجراء التحليلات الإحصائية بكافة أشكالها .

وقد تم استخدام المعالجات الإحصائية التالية:

- النسب المئوية و التكرارات و المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية.
- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha).
- اختبار شبيرو - ويلك (shapiro wilk).
- اختبار (wilcoxon).
- اختبار كروسكال - والس Kruskal - Wallis Test (اختبار غير معلمي).
- اختبار الفروقات بين المتوسطات باستخدام T-test .
- اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA).
- تحليل الانحدار الخطي البسيط REGRESSION .

1- وصف و تحليل الاستبيان

1-1- الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المتغيرات الشخصية للمستجوبين

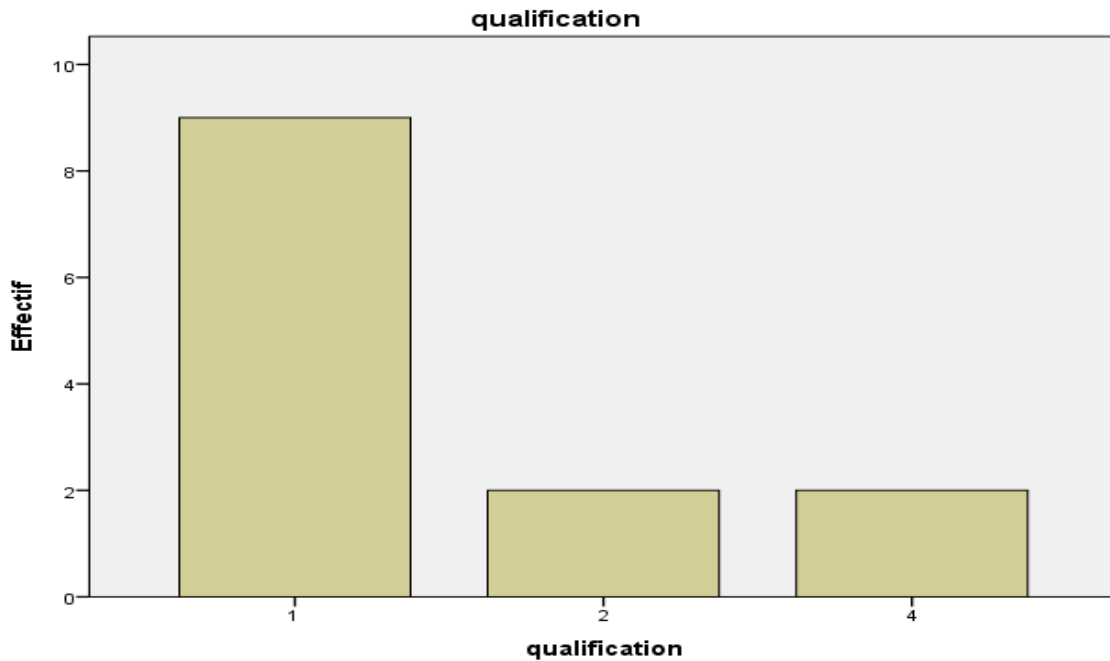
- المؤهل العلمي:

الجدول رقم (10) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلم	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	09	%69.2
ماجستير / ماستر	02	%15.4
دكتوراه	00	-
أخر	02	%15.4
المجموع	13	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الشكل رقم (29) : المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

من الجدول و الشكل أعلاه ، يتبين أن 69.2% من أفراد العينة يحملون شهادة ليسانس ، وأن الحاملين لشهادة ماجستير أو ماستر يمثلون نسبة 15.4% و هي النسبة ذاتها التي يمثلها حاملي شهادة الكفاءة المهنية في حين لا يوجد من أفراد العينة من يحمل شهادة الدكتوراه، وعلى العموم فإن معظم المستجوبين يحملون شهادات جامعية، و هو ما يجعلهم يتحلون بالموضوعية و المصداقية في ملأ الاستبيان الموجه إليهم.

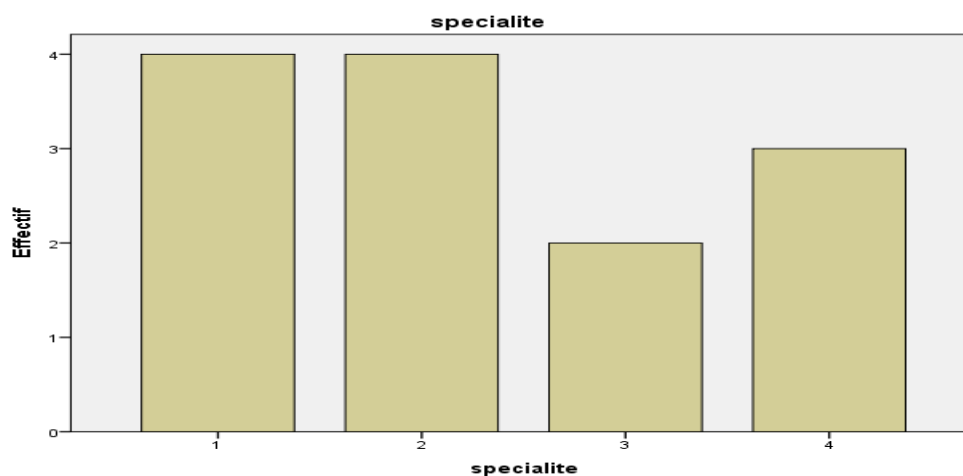
-التخصص:

الجدول رقم (11): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
30.80%	04	محاسبة
30.80%	04	إدارة أعمال
15.40%	02	مالية
23.10%	03	أخر
100%	13	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الشكل رقم (30): التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

من الجدول والشكل أعلاه يتضح أن معظم أفراد العينة لهم تخصص في المحاسبة وإدارة الأعمال وهذا ما يمثل نسبة 30.80% لكلا التخصصين، وأما الحاملين لتخصص مالية فيمثلون ما نسبته 15.40%، وأما نسبة 23.10% فهي تمثل باقي التخصصات العلمية الأخرى، إن ارتفاع نسبة المحاسبين و الماليين يعطي مؤشراً على أن جل المستجوبين لديهم معرفة بموضوع الدراسة، وهو مؤشر على دقة المعلومات.

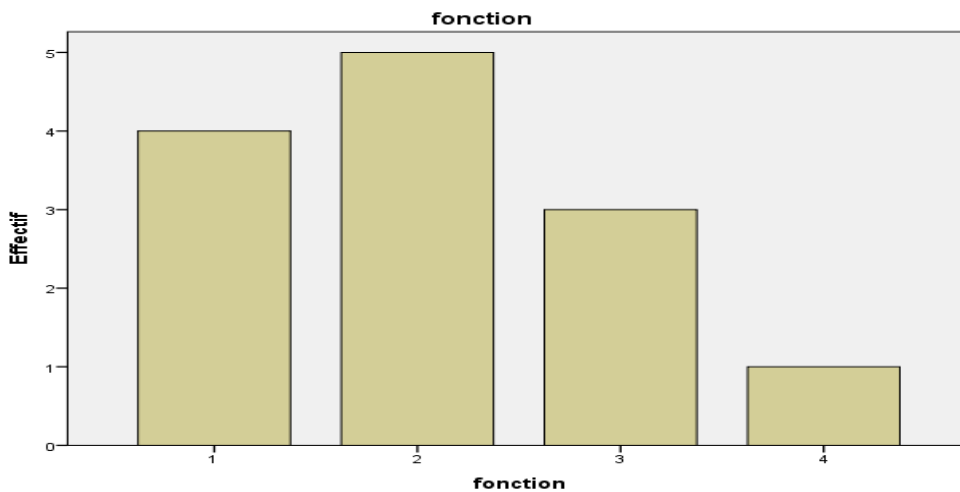
-الوظيفة:

الجدول رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة المشغولة

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
30.80%	04	محاسب
38.50%	05	مدير مالي
23.10%	03	رئيس قسم
07.70%	01	أخر
100%	13	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الشكل رقم (31): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة المشغولة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

من الجدول والشكل أعلاه، يتضح أن ما نسبته 38.50% من أفراد العينة يشغلون منصب مدير مالي وأن نسبة 30.80% من أفراد العينة تمثل منصب محاسب، أما منصب رئيس قسم فيمثل نسبة 23.10%، وأما نسبة 7.7% من أفراد العينة فهي بمسمى وظيفي آخر (مدير المالية و المحاسبة، مسؤول عام عن الدراسات..).

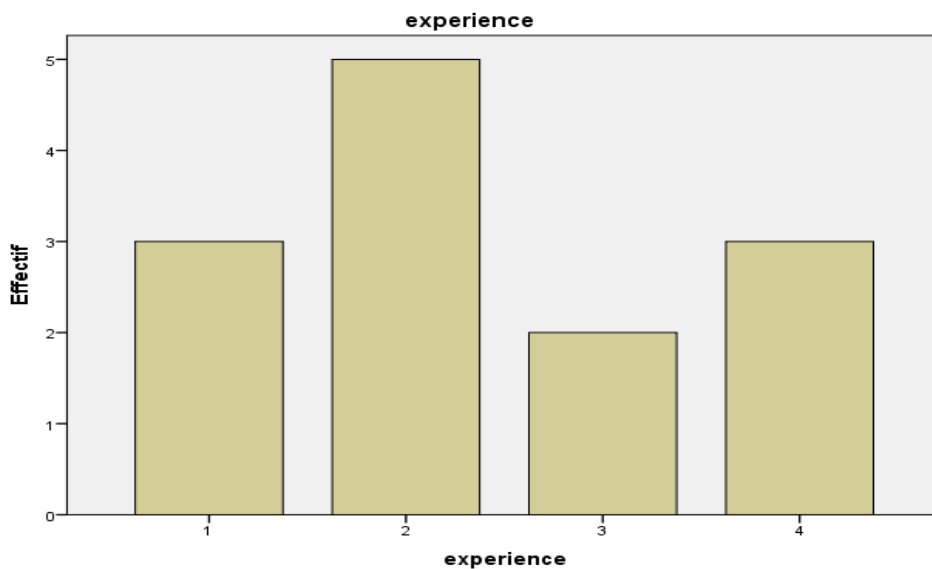
- سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف

الجدول رقم (13): يمثل توزيع العينة حسب سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
15.40%	03	أقل من 05 سنوات
38.50%	05	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
15.40%	02	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة
23.10%	03	أكثر من 15 سنة
100%	13	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الشكل رقم (32): سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

يبين الجدول و الشكل أعلاه أن 15.40% من أفراد العينة لديهم أقل من خمس (5) سنوات خبرة في مجال محاسبة التكاليف، و 38.50% من أفراد العينة بلغ عدد سنوات خبرتهم في مجال محاسبة التكاليف من 5 إلى أقل من 10 سنوات ، و 15.40% من أفراد العينة لديهم خبرتهم من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة وأن 23.10 % من أفراد العينة لديهم أكثر من 15 سنة خبرة في مجال محاسبة التكاليف ، و هذا ما يدل على أن معظم المستجوبين لديهم أقدمية مهنية كافية تسمح لهم بالتحلي بالموضوعية و المصداقية في ملاء الاستبيان الموجه إليهم.

1-2- الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق خصائص المؤسسة

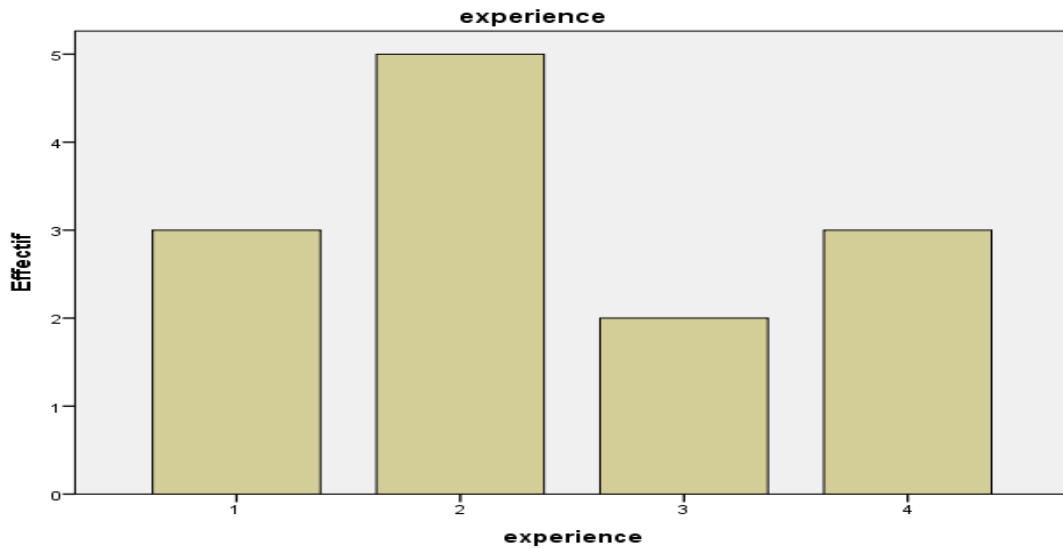
- مدة ممارسة المؤسسة نشاطها

الجدول رقم (14): يمثل مدة ممارسة النشاط للمؤسسات .

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
-	00	أقل من 05 سنوات
-	00	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
15.40%	02	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة
84.6%	11	أكثر من 15 سنة
100%	13	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الشكل رقم (33): مدة ممارسة النشاط



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

من الجدول و الشكل أعلاه، يتضح أن المؤسسات التي تنشط لمدة تفوق 15 سنة بلغت نسبتها 84.60%، في حين بلغت نسبة عدد المؤسسات التي تنشط لمدة ما بين 10 سنوات و 15 سنة 15.4% وهذا يدل على أن جل المؤسسات أفراد العينة متواجدة منذ فترة معتبرة في السوق.

- عدد العمال:

الجدول رقم (15): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب عدد العمال

النسبة المئوية	التكرار	عدد العمال
15.40%	02	من 10 عمال إلى 49 عاملاً
76.90%	10	من 50 عاملاً إلى 250 عاملاً
07.70%	01	من 251 عاملاً إلى 5000 عاملاً
-	00	أكثر من 500 عاملاً
100%	13	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الشكل رقم (34) : توزيع عدد العمال



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

من الجدول والشكل أعلاه يتبين بأن المؤسسات محل الدراسة تضم فئة عمال تتراوح بين 50 و250 عاملاً، في حين أنه لا يوجد من بين المؤسسات المدروسة من تشغل أكثر من 500 عاملاً، وهذا يعني أن المؤسسات أفراد العينة من نوع المؤسسات المتوسطة.

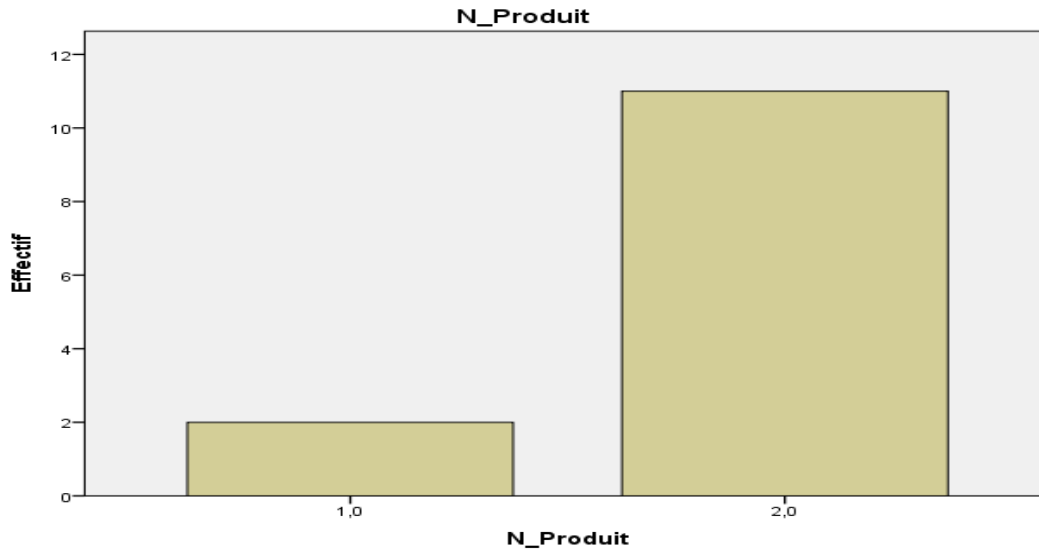
- عدد منتجات المؤسسة:

الجدول رقم (16): توزيع عينة الدراسة حسب عدد منتجات المؤسسة

النسبة المئوية	التكرار	لمنتج
15.40%	02	منتجا واحداً فقط
84.60%	11	أكثر من منتج واحد
100%	13	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الشكل رقم (35) : عدد المنتجات



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)
التعليق:

من الجدول والشكل أعلاه يتبين بأن معظم المؤسسات محل الدراسة تنتج أكثر من منتج واحد وهذا ما يمثل نسبة قدرها 84.60% من أفراد عينة الدراسة في حين أن المؤسسات التي تنتج منتجاً واحداً فقط تمثل 15.40% من أفراد عينة الدراسة.

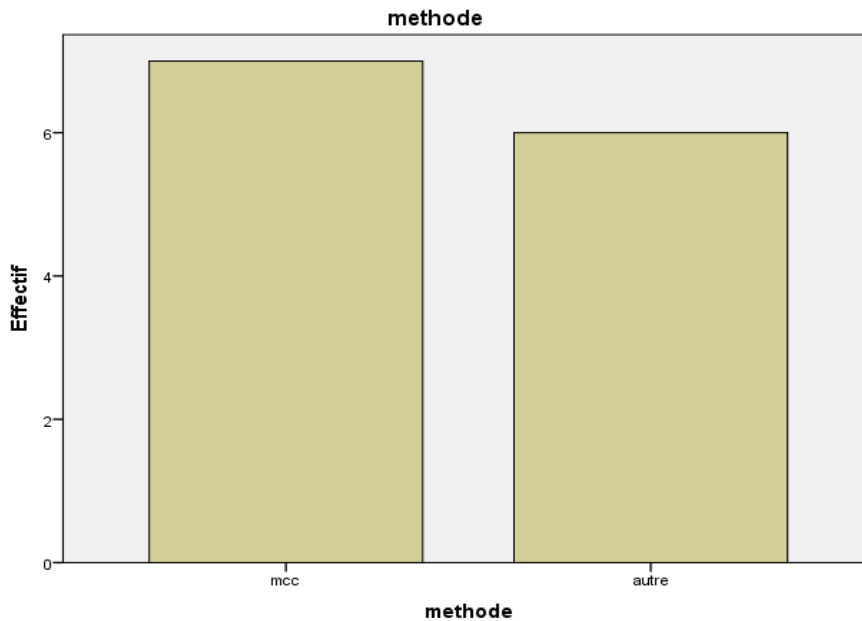
- نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة:

الجدول رقم (17): نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة

النسبة المئوية	التكرار	الطريقة
53.80%	07	التكاليف الكلية
/	/	التكاليف المتغيرة
/	/	التكاليف المعيارية
46.20%	6	غير مطبقة لمحاسبة التكاليف
100%	13	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الشكل رقم (36) : نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

من الجدول والشكل أعلاه، يتضح أن نسبة 53.8% من المؤسسات تطبق الطريقة الكلية لحساب التكاليف في حين أن الطرق الأخرى سواء المتغيرة أو المعيارية غير مطبقة بالمرّة، في حين ما نسبته 46.2% من المؤسسات لا تطبق محاسبة التكاليف تماماً، وإنما تقوم بحساب التكاليف بطريقة تقليدية، وهذا يدل على أنه لا توجد أي مؤسسة من أفراد العينة من تطبق الطرق الحديثة لإدارة للتكاليف.

المبحث الثالث: تحليل و تفسير محاور الدراسة

1- قياس ثبات الاستبيان : لقد تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لقياس الثبات الكلي للاستبيان و الاتساق الداخلي لعباراته ، فكانت قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبيان ولكل محور كما هو في الجدول الموالي :

الجدول رقم (18) معاملات الثبات لمحاور الدراسة

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
المحور الأول: نظام التكاليف المطبق و تخفيض التكلفة	09	0,805
المحور الثاني: نظام التكاليف وتعزيز التنافسية	07	0,691
المجال الأول (المحور الأول الثاني)	16	0,879
المحور الأول: إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة	08	0,830
المحور الثاني: معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة	06	0,899
المجال الثاني (المحور الأول الثاني)	14	0,879

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بالنظر إلى النتائج المسجلة في الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول و الثاني للمجال الأول كانت على التوالي : 0,805 و 0,691 أما قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات المجال الأول فقد بلغت 0,879 ، كما بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول و الثاني للمجال الثاني على التوالي : 0,830 و 0,899 أما قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات المجال الثاني فقد بلغت 0,879.

إن نسب الثبات المسجلة عالية مما يدل على أن عبارات الاستبيان تتسم بالتناسق الداخلي و بالموثوقية و هذا ما يجعلها صالحة للدراسة و التحليل و استخلاص النتائج .

2- اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة:

لتقدير إجابات أفراد عينة الدراسة قمنا باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات ومحاور الاستبيان مع الاعتماد على المقياس الموضح في الجدول أدناه، حيث تم تحديد مدى كل إجابة بقسمة المدى (3) على عدد إجابات مقياس ليكارت الرباعي وهي أربعة، لنجد المدى لكل إجابة (0,75).

الجدول رقم (19): المتوسط المرجح المستوى

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1,75	موافق تماماً
من 1,75 إلى 2,50	موافق
من 2,50 إلى 3,25	غير موافق
من 3,25 إلى 4	غير موافق تماماً

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقاً من تحليل البيانات

والجدول التالي يوضح درجة إجابات أفراد العينة بالنسبة للمجال الأول

الجدول رقم (20): درجة إجابات أفراد العينة بالنسبة للمجال الأول

عبارات الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
1 تقوم المؤسسة بالبحث عن نواحي الإسراف والتخلص منها	2,77	1,013	غير موافق
2 تقوم المؤسسة بالتفاوض مع الموردين على أسعار المواد المشتراة	3,08	0,641	غير موافق
3 تعمل المؤسسة على تفادي الأخطاء والعيوب في الإنتاج	2,54	0,776	غير موافق
4 تسعى المؤسسة لتخفيض التكاليف في أولى مراحل الإنتاج	2,92	1,038	غير موافق
5 تعمل المؤسسة على إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج	3,23	0,832	غير موافق
6 تسعى المؤسسة إلى تخفيض التكاليف بما لا يؤثر على الجودة	3,23	0,599	غير موافق
7 تقوم المؤسسة بالتسليم في الوقت المناسب	3,00	1,080	غير موافق
8 تعمل المؤسسة على إحداث التوازن بين عدد العمال والمهام التي يؤديونها	3,31	0,947	غير موافق تماماً
9 تستعمل المؤسسة أساليب تكنولوجية متطورة و حديثة من أجل تقليل التكاليف	3,23	1,092	غير موافق
الدرجة الكلية للمحور الأول	3,0342	0,56726	غير موافق
10 تقوم المؤسسة بتلبية احتياجات زبائنها بشكل أسرع من المنافسين	3,15	0,801	غير موافق

غير موافق	0,862	3,08	تسعى المؤسسة إلى تخفيض تكاليف الأجور و الكلف الإدارية مقارنة بالمنافسين	11
غير موافق	0,725	3,23	تمكن معلومات التكاليف من تحقيق أسعار منتجات منخفضة يمكن المنافسة بها في السوق	12
غير موافق	0,816	3,00	لدى إدارة المؤسسة معرفة تامة بالعملاء والمؤسسات المنافسة	13
غير موافق	1,000	3,00	لدى المؤسسة إدارة علاقة بينها وبين العملاء	14
غير موافق تماما	0,650	3,38	تعتني المؤسسة بإلغاء الأنشطة غير المضيئة للقيمة بالنسبة للعملاء.	15
غير موافق	0,927	3,23	لدى المؤسسة الإمكانيات البشرية والمالية والمادية اللازمة التي تعزز التنافسية.	16
غير موافق	0,49302	3,1538	الدرجة الكلية للمحور الثاني	
غير موافق	0,52200	3,0865	الدرجة الكلية للمجال الأول	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

يبين الجدول السابق المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لعبارات المجال الأول المتعلق بنظام التكاليف المطبق بالمؤسسات محل الدراسة، حيث بلغت القيمة الكلية للمتوسط الحسابي للمحور الأول والذي يتعلق بمدى تحقيق نظام التكاليف المطبق لتخفيض التكلفة 3,0342 و بانحراف معياري 0,56726 و هذا يعني أن درجة الموافقة الكلية لأفراد العينة على عبارات المحور الأول كانت بدرجة غير موافق ، بحيث أن مجمل أفراد العينة أجابوا بعبارة غير موافق في كل عبارات هذا المحور ماعدا في العبارة الثامنة (08) والتي هي " تعمل المؤسسة على إحداث التوازن بين عدد العمال والمهام التي يؤديونها " فقد كانت الإجابة بدرجة غير موافق تماماً و بمتوسط حسابي قدره 3,31، و هذا يدل على أن جميع أفراد العينة يرون أن نظام التكاليف المطبق حالياً لا يحقق تخفيض التكلفة .

أما المحور الثاني و الذي هو " مدى تحقيق نظام التكاليف المطبق لإجراءات تعزيز التنافسية" فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي الكلية له 3,1538 و بانحراف معياري قدره

0,49302 و هذا يعني أن إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني كانت كلها بدرجة غير موافق، ما عدا العبارة الخامسة عشر (15) و هي " تعنتي المؤسسة بإلغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة بالنسبة " التي جاءت بدرجة غير موافق تماماً وذلك بمتوسط حسابي قدره 3,38 ، وهذا يعني أن جميع أفراد العينة متفقون على أن نظام التكاليف المطبق حالياً لا يساعد في تعزيز التنافسية.

أما قيمة المتوسط الحسابي لجميع عبارات المجال الأول فقد بلغت 3,0865 وبانحراف معياري قدره 0,52200 وهذا يعني أن جميع المستجوبين من أفراد العينة قد أجابوا بعدم الموافقة على عبارات الاستبيان الخاصة بهذا المجال، مما يدل على أن نظام التكاليف المطبق حالياً بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة من وجهة نظر المستجوبين لا يساعد على تحقيق تخفيض التكلفة ولا يعزز التنافسية.

وأما بخصوص درجة إجابات أفراد العينة بالنسبة للمجال الثاني فيمكن توضيحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (21): درجة إجابات أفراد العينة بالنسبة للمجال الثاني

عبارات الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
17 تتوفر المؤسسة على نظام مقبول للمعلومات المحاسبية	2,00	0,816	موافق
18 تقوم المؤسسة بتنظيم الدورات العلمية والتدريب العلمي على استخدام الأنظمة الحديثة.	2,23	0,832	موافق
19 توفر الإدارة الدعم الكافي الذي يساعد على تطبيق الأنظمة الحديثة.	1,85	0,801	موافق
20 تقوم المؤسسة بتقدير التكاليف بالاعتماد على كل من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية.	2,00	0,816	موافق
21 المؤسسة تقوم بدراسة السوق وتعمل على تحقيق رغبات العملاء	1,77	0,599	موافق
22 تولي المؤسسة أهمية لتحقيق الجودة	1,69	0,480	موافق تماماً
23 تعتمد الإدارة على تفويض السلطة لفريق العمل ، لمساعدتها على التطوير والتحسين	2,08	0,760	موافق

24	بالمؤسسة نظام اتصال مفتوح داخلياً وخارجياً يمكنها من الحصول على الاقتراحات والمعلومات	2,23	0,599	موافق
الدرجة الكلية للمحور الأول				
25	وجود معرفة تامة لدى الإدارة عن كفاءات تطبيق هذا النظام	3,15	0,555	غير موافق
26	تطبيق النظام غير مكلف	3,77	0,832	غير موافق تماماً
27	وجود عمال مؤهلين لتطبيق هذا النظام	3,69	0,630	غير موافق تماماً
28	وجود منافسة شديدة تستدعي تطبيق هذا النظام	3,54	0,660	غير موافق تماماً
29	توفر المعلومات الواضحة و التفصيلية اللازمة لتطبيق هذا النظام	3,85	0,376	غير موافق تماماً
30	اقتناع الإدارة العليا بتطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف	3,46	0,877	غير موافق تماماً
الدرجة الكلية للمحور الثاني				
		3,5769	0,55116	غير موافق تماماً
الدرجة الكلية للمجال الثاني				
		2,6648	0,43875	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

يبين الجدول السابق المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول من المجال الثاني المتعلق بنظام التكلفة المستهدفة ، حيث بلغت القيمة الكلية للمتوسط الحسابي للمحور الأول والذي يتعلق "بمدى توفر المؤسسات الاقتصادية على إمكانات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة" 1,9808 و بانحراف معياري قدره 0,48906 و هذا يعني أن درجة الموافقة الكلية لأفراد العينة على عبارات المحور الأول كانت بدرجة موافق، بحيث أن مجمل أفراد العينة أجابوا بعبارة موافق في كل عبارات هذا المحور ما عدا في العبارة الثانية والعشرين (22) والتي هي "تولي المؤسسة أهمية لتحقيق الجودة " فقد كانت الإجابة بدرجة موافق تماماً و بمتوسط حسابي قدره 1,69، و هذا يدل على أن أفراد

العينة متفقون على أن للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة إمكانات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

أما المحور الثاني و الذي يخص " المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة" فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي الكلية له 3,5769 و بانحراف معياري قدره 0,55116 و هذا يعني أن إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني كانت كلها بدرجة غير موافق تماماً، ما عدا العبارة الخامسة و العشرين (25) و هي " وجود معرفة تامة لدى الإدارة عن كفاءات تطبيق هذا النظام " التي جاءت بدرجة غير موافق ، وذلك بمتوسط حسابي قدره 3,15، وهذا يعني أن جميع أفراد العينة متفقون على أنه توجد معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالمؤسسات محل الدراسة.

أما قيمة المتوسط الحسابي لجميع عبارات المجال الأول فقد بلغت 2,6648 و بانحراف معياري قدره 0, 43875 وهذا يعني أن معظم المستجوبين من أفراد العينة قد أجابوا بعدم الموافقة على عبارات الاستبيان الخاصة بهذا المجال، مما يدل على أنه من بالرغم من توفر المؤسسات محل الدراسة على إمكانات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، إلا أن هناك جملة من المعوقات تحول دون تطبيقه.

المبحث الرابع: اختبار اعتدالية التوزيع واختبار الفرضيات:

1- اختبار اعتدالية التوزيع

على اعتبار أن أفراد العينة أقل من (30) لا بد من إجراء اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات لتحديد الاختبارات التي يجب الاعتماد عليها لاختبار الفرضيات و يستخدم هذا الاختبار لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي (الاعتدالي) من عدمه، وهذا الاختبار ضروري في اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، و يستخدم اختبار كولموغوروف- سميرنوف (Kolmogorov- Smirnov) لمعرفة توزيع البيانات إذا كان حجم العينة أكبر أو يساوي

(50) بينما يستخدم اختبار شبيرو- ويلك (shapiro wilk) إذا كان حجم العينة أقل من (50).¹

بما أن حجم العينة 13 مفردة، تم استخدام اختبار شبيرو-ويلك (shapiro wilk) لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي (الاعتدالية) من عدمه.

الجدول رقم (22): اختبار اعتدالية التوزيع لمحاو الدراسة

نتائج اختبار (shapiro wilk)			المحاو		
المعنوية	عدد الفقرات	إحصائية			
0,007	09	0,800	المحور 1	المجال الأول	نظام التكاليف المطبق وتخفيض التكلفة
0,003	07	0,767	المحور 2	المجال الأول	نظام التكاليف المطبق وتعزيز التنافسية
0,095	08	0,889	المحور 1	المجال الثاني	إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
0,000	06	0,587	المحور 2	المجال الثاني	معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بما أن مستوى الدالة المعنوية في اختبار (Shapiro-Wilk) بالنسبة للمحور الأول والمحور الثاني للمجال الأول والمحور الثاني للمجال الثاني قد بلغت على التوالي (0,007، 0,003، 0,000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05)، هذا يعني أن بيانات هذه المحاو لا تتبع التوزيع الطبيعي، بينما بلغت الدلالة المعنوية للمحور الأول للمجال الثاني قيمة (0,950) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05)، وهو يعني أن بيانات هذا المحور تتبع التوزيع الطبيعي.

¹ -محمد خير "سليم أبوزيد"، "التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية (spss version(15-16)"، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010، ص359.

2- اختبار الفرضيات:

1-2- اختبار الفرضية الرئيسة الأولى:

$H_{0(1)}$: أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة لا تمكّنها من مسايرة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة.

ولاختبار صحة هذه الفرضية من عدمها يمكن تجزئتها إلى الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

1-1-2- الفرضية الجزئية الأولى:

$H_{0(1.1)}$: أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة لا تمكّن من تخفيض التكلفة.

بما أن بيانات المحور الأول لا تتبع التوزيع الطبيعي، لذلك سنعتمد في اختبار هذه الفرضية على اختبار (Test de Wilcoxon) وهو اختبار غير معلمي¹

جدول رقم (23) : نتائج اختبار (Wilcoxon) للفرضية الجزئية الأولى

البيان	نتائج الاختبار (Wilcoxon)
إحصائية الاختبار	-2,595 ^b
الدلالة المعنوية (من جانبيين)	0,059

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

- بلغ مستوى الدلالة المعنوية في اختبار (wilcoxon) قيمة (Sig =0,059) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05)، وبالتالي نقبل الفرضية المدعومة $H_{0(1.1)}$ ونرفض الفرضية البديلة، أي أن أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة لا تمكّن من تخفيض التكلفة.

¹ محمد خير "سليم أبو زيد"، مرجع سبق ذكره، ص 249.

2-1-2- الفرضية الجزئية الثانية:

$H_{0(1.2)}$: أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة لا توفر الإجراءات اللازمة لتعزيز التنافسية.

بما أن بيانات المحور الثاني للمجال الأول لا تتبع التوزيع الطبيعي، لذلك سنعمد في اختبار هذه الفرضية على اختبار (Test de Wilcoxon) وهو اختبار غير معلمي¹.

جدول رقم (24) : نتائج اختبار (Wilcoxon) للفرضية الجزئية الثانية

البيان	نتائج الاختبار (Wilcoxon)
إحصائية الاختبار	-2,950 ^b
الدالة المعنوية (من جانبيين)	0,053

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

بما أن مستوى الدالة المعنوية في اختبار (wilcoxon) قد بلغ (Sig =0,053) وهي أكبر من مستوى الدالة المعنوية المعتمدة (0,05) وبالتالي نقبل الفرضية المعدومة $H_{0(1.2)}$ ونرفض الفرضية البديلة، أي أن أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة لا توفر الإجراءات اللازمة لتعزيز التنافسية.

وعليه يتم تأكيد الفرضية الرئيسة الأولى القائلة أن: "أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة لا تمكّنها من مسايرة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة".

2-2- اختبار الفرضية الرئيسة الثانية:

$H_{0(2)}$: المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا يمكنها تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

ولاختبار صحة هذه الفرضية من عدمها ميدانياً يمكن تجزئتها إلى الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

¹ - "سليم أبوزيد"، مرجع سبق ذكره، ص249.

2-2-1- اختبار الفرضية الجزئية الأولى:

$H_{0(2.1)}$: لا توجد إمكانات لدى المؤسسات محل الدراسة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة. بما أن بيانات المحور الأول للمجال الثاني تتبع التوزيع الطبيعي ، لذلك سنعتمد في اختبار هذه الفرضية على اختبار (T-test) وهو اختبار معلمي¹.

جدول رقم (25) نتائج اختبار (T-test) الأحادي العينة للفرضية الجزئية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الإحتمالية Sig
المحور الأول للمجال الثاني	1,9808	0,48906	-3,828	12	0,002

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

لقد بلغت قيمة (T) المحسوبة (-3,828) وكانت قيمة الدلالة المعنوية (0,002)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05) وبالتالي نرفض الفرضية المعدومة $H_{0(2.1)}$ ونقبل الفرضية البديلة، أي أن المؤسسات محل الدراسة لديها إمكانات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

2-2-2- اختبار الفرضية الجزئية الثانية:

$H_{0(2.2)}$: لا توجد معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات محل الدراسة.

بما أن بيانات المحور الثاني للمجال الثاني لا تتبع التوزيع الطبيعي ، لذلك سنعتمد في اختبار هذه الفرضية على اختبار (Test de Wilcoxon) وهو اختبار غير معلمي

¹ -محمد خير "سليم أبوزيد"، مرجع سبق ذكره، ص243.

جدول رقم (26) : نتائج اختبار (Wilcoxon) للفرضية الجزئية الثانية

نتائج الاختبار (Wilcoxon)	البيان
-3,139 ^b	إحصائية الاختبار
0,002	الدلالة المعنوية (من جانبين)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

بما أن مستوى الدالة المعنوية في اختبار (wilcoxon) قد بلغ (Sig =0,002) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05)، وبالتالي نرفض الفرضية المعدومة $H_0(2.2)$ ونقبل الفرضية البديلة، أي أن هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على مستوى المؤسسات محل الدراسة.

وعليه يتم قبول الفرضية الرئيسية الثانية فيما يخص وجود معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ورفضها فيما يخص الإمكانيات، حيث أن المؤسسات محل الدراسة لديها الإمكانيات اللازمة لتطبيق هذا النظام.

وبذلك يمكن القول بأنه على الرغم من توفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة لدى المؤسسات محل الدراسة إلا أن هناك معوقات تحول دون ذلك.

3- تحليل تأثير إمكانيات المؤسسات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ومعوقات التطبيق.

3-1- تحليل تأثير إمكانيات المؤسسات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H_0 : لا يوجد تأثير دال إحصائياً لإمكانيات المؤسسات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

تم اختبار هذه الفرضية بتحليل الانحدار الخطي البسيط REGRESSION و تحليل

التباين ANOVA

جدول رقم (27): نتائج اختبار الانحدار البسيط لإمكانات المؤسسات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

إمكانات المؤسسات الاقتصادية				المتغير التابع	المتغير المستقل
الخطأ المعياري للتقدير	معامل التصحح	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	تطبيق نظام التكلفة المستهدفة	
0,22107	0,746	0,767	0,876 *		

* الارتباط معنوي عند مستوى الدلالة 0,05

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

جدول رقم (28): نموذج تحليل التباين ANOVA لإمكانات المؤسسات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	فيشر F	الدلالة المعنوية Sig
الانحدار	1,772	1	1,772	36,266	0,000
البواقي	0,538	11	0,049		
المجموع	2,310	12			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

التعليق:

يتبين من جدول تحليل الانحدار أن قيمة معامل الارتباط (0,876) و هذا يدل على وجود ارتباط طردي قوي بين الإمكانات وتطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، كما أن قيمة معامل التحديد المصحح (0,746) مما يعني أن (74,6%) من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يرجع إلى إمكانات المؤسسات ، أما من خلال جدول تحليل التباين ANOVA فإن مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0,00) و هو أقل من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة

(0,05) لهذا فإننا نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد تأثير دال إحصائياً لإمكانات المؤسسات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

3-2- تحليل تأثير المعوقات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H_0 : لا يوجد تأثير دال إحصائياً للمعوقات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

تم اختبار هذه الفرضية بتحليل الانحدار الخطي البسيط REGRESSION و تحليل

التباين ANOVA

جدول رقم (29) يبين نتائج اختبار الانحدار البسيط المعوقات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة				المتغير المستقل	المتغير التابع
الخطأ المعياري	معامل التحديد	معامل التحديد	معامل الارتباط	تطبيق نظام التكلفة المستهدفة	R
للتقدير	المصحح	R ²	R		
0,26155	0,645	0,674	*0,821		

*الارتباط معنوي عند مستوى الدلالة 0,05

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

جدول رقم (30) : نموذج تحليل التباين ANOVA للمعوقات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	فيشر F	الدلالة Sig المعنوية
الانحدار	1,558	1	1,558	22,767	0,001
البواقي	0,753	11	0,068		
المجموع	2,310	12			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

التعليق:

يتبين من جدول الانحدار أن قيمة معامل الارتباط (0,821) و هذا يدل على وجود ارتباط طردي قوي بين المعوقات وتطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، كما أن قيمة معامل التحديد المصحح (0,645) مما يعني أن (64,5%) من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يرجع إلى المعوقات التي تحول دون تطبيقه ، أما من خلال جدول تحليل التباين ANOVA فإن مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0,001) و هو أقل من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05) لهذا فإننا نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد تأثير دال إحصائياً للمعوقات على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة . وعليه يمكن القول بأن لإمكانات المؤسسات تأثيراً أكبر على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة مقارنة بتأثير المعوقات التي تحول دون تطبيقه .

4- اختبار تأثير المتغيرات الشخصية للدراسة على إمكانات ومعوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

4-1-1- تحليل تأثير المتغيرات الشخصية لأفراد العينة على إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

4-1-1-1- اختبار تأثير المؤهل العلمي على إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H_0 : لا توجد فروقات دالة إحصائياً في إمكانات المؤسسات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى المؤهل العلمي.

بما أن المتغير المستقل (المؤهل العلمي) يتكون من عدة فئات (ليسانس، ماجستير /ماستر دكتوراه، آخر) وأن بيانات المحور الأول للمجال الثاني تتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار (ANOVA à 1 facteur) لاختبار هذه الفرضية .

جدول رقم (31) : اختبار ANOVA à 1 facteur (المؤهل العلمي - إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	الدلالة المعنوية
7990,	3	0,266	1,158	0,378
2,071	9	0,230		
2,870	12			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في جدول تحليل التباين ANOVA فإن قيمة فيشر (F=1.158) و أن قيمة الدلالة المعنوية (Sig= 0,378) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة أي لا توجد فروقات دالة إحصائياً في إمكانات المؤسسات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى المؤهل العلمي.

4-1-2- اختبار تأثير التخصص العلمي على إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H_0 : لا توجد فروقات دالة إحصائياً في إمكانات المؤسسات الاقتصادية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى التخصص العلمي .

بما أن المتغير المستقل (التخصص العلمي) يتكون من عدة فئات (محاسبة، إدارة أعمال مالية، آخر) و أن بيانات المحور الأول للمجال الثاني تتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار (ANOVA à 1 facteur) لاختبار هذه الفرضية .

جدول رقم (32): اختبار ANOVA à 1 facteur (التخصص - إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

الدلالة المعنوية	قيمة (F)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0,909	0,096	0,027	2	0,054	مابين المجموعات
		0,282	10	2,816	داخل المجموعات
			12	2,870	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في جدول تحليل التباين ANOVA فإن قيمة فيشر (F=0,096) و أن قيمة الدلالة المعنوية (Sig= 0,909) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة، أي لا توجد فروقات دالة إحصائياً في إمكانات المؤسسات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى التخصص العلمي.

4-1-3- اختبار تأثير الوظيفة على إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H_0 : لا توجد فروقات دالة إحصائية في إمكانات المؤسسات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الوظيفة.

بما أن المتغير المستقل (الوظيفة) يتكون من عدة فئات (محاسب ، مدير مالي، رئيس قسم آخر) وأن بيانات المحور الأول للمجال الثاني تتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار (ANOVA à 1 facteur) لاختبار هذه الفرضية .

جدول رقم(33): تحليل التباين الأحادي ANOVA (الوظيفة - إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

الدالة المعنوية	قيمة (F)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0,610	0,637	0,168	3	0,503	ما بين المجموعات
		0,263	9	2,367	داخل المجموعات
			12	2,870	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في جدول تحليل التباين ANOVA فإن قيمة فيشر ($F=0,637$) و أن قيمة الدلالة المعنوية ($Sig=0,610$) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة ($0,05$) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة، أي لا توجد فروقات دالة إحصائية في إمكانات المؤسسات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الوظيفة.

4-1-4- اختبار تأثير الخبرة على إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H_0 : لا توجد فروقات دالة إحصائية في إمكانات المؤسسات الاقتصادية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الخبرة .

بما أن المتغير المستقل (الخبرة) يتكون من عدة فئات (أقل من 5 سنوات، من 5 سنوات إلى 10 سنوات وأقل من 10 سنة، من 10 سنة إلى أقل من 15 سنة، أكثر من 15 سنة) و أن بيانات المحور الأول للمجال الثاني تتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار (ANOVA à 1 facteur) لاختبار هذه الفرضية .

جدول رقم (34): اختبار ANOVA à 1 facteur (الخبرة - إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

الدالة المعنوية	قيمة (F)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0,981	0,058	0,018	3	0,054	ما بين المجموعات
		0,313	9	2,816	داخل المجموعات
			12	2,870	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في جدول تحليل التباين ANOVA فإن قيمة فيشر (F=0,058) و أن قيمة الدلالة المعنوية (Sig= 0,981) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة، أي لا توجد فروقات دالة إحصائية في إمكانات المؤسسات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الخبرة.

4-2- تحليل تأثير المتغيرات الشخصية لأفراد العينة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

4-2-1- اختبار تأثير المؤهل العلمي لأفراد العينة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H_0 : لا توجد فروقات دالة إحصائية في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى المؤهل العلمي.

لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن المتغير المستقل (المؤهل العلمي) يتكون من عدة فئات (ليسانس، ماجستير / ماستر، دكتوراه، آخر) ،وبما أن المحور الثاني للمجال الثاني الخاص بمعوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لا يتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار كروسكال - والس (Testes non paramétrique) .

جدول رقم(35): اختبار Kruskal –Wallis (المؤهل العلمي – معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

البيان	نتائج الاختبار
احصائية كاي تربيع (Khi-deux)	0,119
درجة الحرية (ddl)	2
الدلالة المعنوية (sig)	0,942

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه فإن قيمة احصائية كاي تربيع (0,119 = Khi-deux) وأن قيمة الدلالة المعنوية (Sig = 0,942) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة، أي لا توجد فروقات دالة إحصائية في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى المؤهل العلمي.

4-2-2- اختبار تأثير التخصص العلمي لأفراد العينة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
 H_0 : لا توجد فروقات دالة إحصائية في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى التخصص العلمي.

لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن المتغير المستقل (التخصص العلمي) يتكون من عدة فئات (محاسبة، إدارة أعمال، مالية، آخر)،وبما أن المحور الثاني للمجال الثاني الخاص بمعوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لا يتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار كروسكال – والس (Testes non paramétrique)

جدول رقم(36): Kruskal –Wallis Test (التخصص العلمي – معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

البيان	نتائج الاختبار
احصائية كاي تربيع (Khi-deux)	0,981
درجة الحرية (ddl)	3
الدلالة المعنوية (sig)	0,806

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه فإن قيمة احصائية كاي تربيع ($Khi\text{-deux}=0,981$) وأن قيمة الدلالة المعنوية ($Sig= 0,806$) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة ($0,05$) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة، أي لا توجد فروقات دالة إحصائية في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى التخصص العلمي.

4-2-3- اختبار تأثير الوظيفة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H_0 : لا توجد فروقات دالة إحصائية في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الوظيفة .

لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن المتغير المستقل (الوظيفة) يتكون من عدة فئات (محاسب مدير مالي، رئيس قسم ، آخر)، وبما أن المحور الثاني للمجال الثاني الخاص بمعوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لا يتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار كروسكال - والس (Testes non paramétriques) .

جدول رقم(37): Kruskal –Wallis Test (الوظيفة – معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

البيان	نتائج الاختبار
احصائية كاي تربيع ($Khi\text{-deux}$)	1,194
درجة الحرية (ddl)	3
الدلالة المعنوية (sig)	0,755

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه فإن قيمة احصائية كاي تربيع ($Khi\text{-deux}=1,194$) وأن قيمة الدلالة المعنوية ($Sig= 0,755$) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة ($0,05$) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة، أي

لا توجد فروقات دالة إحصائية في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الوظيفة.

4-2-4- اختبار تأثير الخبرة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H_0 : لا توجد فروقات دالة إحصائية في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الخبرة .

لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن المتغير المستقل (الخبرة) يتكون من عدة فئات (أقل من 5 سنوات، من 05 سنوات وأقل من 10 سنة، من 10 سنة إلى أقل من 15 سنة، أكثر من 15 سنة) ،وبما أن المحور الثاني للمجال الثاني الخاص بمعوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لا يتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار كروسكال -والس (Testes non paramétriques) .

جدول رقم(38): Kruskal –Wallis Test (الخبرة – معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

البيان	نتائج الاختبار
احصائية كاي تربيع (Khi-deux)	0,949
درجة الحرية (ddl)	3
الدالة المعنوية (sig)	0,814

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه فإن قيمة احصائية كاي تربيع ($Khi\text{-deux}=0,949$) وأن قيمة الدلالة المعنوية ($Sig=0,814$) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة ($0,05$) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة ،أي لا توجد فروقات دالة إحصائية في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الخبرة.

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا في هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري من الدراسة على واقع المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريت على تلك المؤسسات ، ومن تحليل البيانات التي تم الحصول عليها باعتماد البرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS V21).

فقد كانت النتائج كما يلي:

- لقد بينت نتائج الدراسة بأن أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة حسب آراء المستجوبين لا تمكّنها من مسايرة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة ، حيث أن تلك الأنظمة لا تحقق أهداف خفض التكلفة ولا توفر الإجراءات اللازمة لتعزيز التنافسية.

- أثبتت نتائج الدراسة أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لديها إمكانيات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، لكن توجد هناك معوقات تحول دون تطبيقه بتلك المؤسسات.

الخطمة

الخاتمة:

لقد حتمت التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة على المؤسسات الاقتصادية التي تطمح في البقاء والاستمرارية في هذه البيئة إلى البحث الجاد عن إستراتيجيات وتقنيات حديثة تستطيع بواسطتها تخفيض التكاليف وتعزيز التنافسية وبالتالي القدرة على التكيف مع هذه المتغيرات المتصفة بالتعقيد و عدم الاستقرار.

من هذا المنطلق جاءت هذه الدراسة كمحاولة لبيان أهمية الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف في تخفيض التكلفة و تعزيز التنافسية.

وقصد الإلمام بالجانب النظري للدراسة فقد تم تناوله في أربعة فصول، حيث حاولنا في الفصل الأول منها دراسة البيئة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، حيث تناولنا المفاهيم المتعلقة بالبيئة التنافسية للمؤسسة و أنواعها الكلي والجزئي، وكذا المفاهيم الأساسية للمنافسة و التنافسية والعوامل المساعدة على تنمية الميزة التنافسية و أسس تطويرها، وأما الفصل الثاني فقد خصصناه لدراسة نظام التكاليف وما شاهده من تطورات، في حين جاء الفصل الثالث لدراسة التحليل الإستراتيجي للتكاليف من خلال تقديم مفاهيم عن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وأسباب اعتمادها وكذا طرق تحليلها وبيان أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي والتحليل الإستراتيجي للتكلفة، ليتم بعد ذلك التعرض إلى أهم الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة والتي منها التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) وكذا التكلفة المستهدفة (TC)، إدارة الجودة الشاملة (TQM) الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، وما الفصل الرابع فخصص لدراسة نظام التكلفة المستهدفة لدعم التنافسية تم التطرق فيه إلى مفهوم نظام التكلفة المستهدفة وظروف نشأته وتطوره، خصائصه، مبادئه ومراحل تطبيقه إضافة إلى التعرض إلى الأنظمة الداعمة له كنظام اختبار تصميم دالة الجودة ، هندسة القيمة و التطوير المستمر، وأما الفصل الخامس فقد خصصناه للدراسة التطبيقية و التي كانت محاولة لإسقاط ما تم التعرض إليه في الجانب النظري على واقع المؤسسات الاقتصادية المتواجدة على مستوى ولاية سعيدة من خلال تحليل ظروف عملها، وهذا من أجل الوصول إلى الإجابة عن فرضيات الدراسة، حيث

تمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية العمومية و الخاصة التي تنشط بولاية سعيدة، وكان عدد هذه المؤسسات التي سمحت الظروف بدراستها ثلاث عشرة (13) مؤسسة، حيث تم اعتماد الاستبيان والمقابلة الشخصية كوسيلة لجمع المعلومات.

تساعد النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة إلى تقديم صورة واضحة عن واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتعرف على مدى قدرة أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل تلك المؤسسات على مسايرة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة وكذا التعرف على مدى توفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة مع تحليل المعوقات التي تحول دون تطبيقه.

وقد استخلصت الدراسة مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن ذكرها فيما يلي:

- نتائج الدراسة :

من خلال دراسة الجزء المتعلق بالجانب النظري فقد تم استخلاص مجموعة من النتائج يمكن ذكر أهمها في الآتي :

- يعتبر التشخيص الإستراتيجي للبيئة (الداخلية والخارجية) للمؤسسة أداة فعالة تفيدها في تحديد نقاط القوة وتنمية وتصحيح نقاط الضعف وكذا استغلال الفرص وتجنب التهديدات أو التكيف معها.

- عرفت أنظمة التكاليف تطورات عديدة واكبت التطور الذي طرأ على المؤسسات الاقتصادية، حيث أثبتت الأنظمة التقليدية (سواء كانت الطريقة الكلية أو الجزئية أو المعيارية أو الفعلية منها) فعاليتها في المرحلة التي كانت تسود فيها الأسواق الإقليمية نسبياً حيث كان تأثير ظروف عدم التأكد أقل تأثيراً مما هو عليه الآن ، مما كان يستدعي معلومات أقل مما هو مطلوب حالياً، غير أنه مع التحول الذي عرفته بيئة الأعمال (التطورات الهائلة في التكنولوجيا، ازدياد حدة المنافسة، قصر دورة حياة المنتج، إرضاء العميل والمحافظة عليه، الجودة والابتكار وغيرها)، هذه الأسباب وغيرها ولدت ظروف حتمت

التحول نحو استخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف، الأمر الذي استدعى إعادة النظر في تصميم أنظمة التكاليف .

- يؤدي تبني التحليل الإستراتيجي للتكلفة إلى اهتمام المؤسسة بالرؤية الداخلية للتكاليف (الموارد والطاقات) والرؤية الخارجية أي الأخذ بعين الاعتبار تكاليف المنافسين، مما يساعد الإدارة في إعداد وتطوير الإستراتيجيات التي تعمل على تخفيض التكاليف وتحافظ على الجودة بما يحقق للمؤسسة ميزة تنافسية قوية.

- إن من أهم الأنظمة التي تتدرج ضمن نطاق الإدارة الحديثة للتكاليف و التي تسعى المؤسسات الاقتصادية من خلال اعتمادها من إدارة التكاليف وتخفيضها بما يحقق لها ميزة الريادة في التكلفة نجد: التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس الأنشطة، إدارة الجودة الشاملة والإنتاج في الوقت وغيرها ...

- يعتبر نظام التكاليف المستهدفة من الأدوات الإستراتيجية لإدارة التكاليف ، حيث يهدف إلى تخفيض تكلفة إنتاج المذُتَج أو الخدمة مع التأكيد على تحقيق الجودة ومتطلبات العملاء فهو النظام الذي يمكن من تحديد التكلفة ثم تصميم المذُتَج في حدود تلك التكلفة، وهو ما يسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمذُتَج، كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في عملية الإنتاج.

- يستلزم التطبيق الفعال لنظام التكلفة المستهدفة الاستعانة بمجموعة من أنظمة إدارة التكلفة المتطورة كنظام اختبار وتصميم دالة الجودة، هندسة القيمة والتطوير المستمر، والتي تتفق معه في إنتاج مُنتَج أو تقديم خدمة ذات جودة عالية وأسعار مناسبة.

- يعتبر نظام التكلفة المستهدفة أداة فعالة لقياس القيمة من خلال استعماله لهندسة القيمة وتحليل القيمة، كما أنه أداة للتحليل الإستراتيجي للتكاليف باعتباره وسيلة لتحويل تكاليف خلايا القيمة أو الأنشطة التي لم تكتسب المقدرة الإستراتيجية إلى تكاليف إستراتيجية من خلال تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة والأنشطة غير المضيئة للقيمة.

وأما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي للدراسة: ومن خلال تحليل البيانات التي تم جمعها واختبار الفرضيات، يمكن تلخيص أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فيما يلي:

- نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تمكّنها من مسايرة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة.

و قد تم في اختبار هذه الفرضية الاعتماد على اختبار الفرضيتين الجزئيتين وكانت النتائج المتوصل إليها كما يلي:

- بالنسبة لنتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى بينت أن أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة لا تمكّن من تحقيق خفض التكلفة .

- و أما بالنسبة لنتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية فقد بينت بأن أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا توفر الإجراءات اللازمة لتعزيز التنافسية.

و عليه تم التوصل إلى أن أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تمكّنها من مسايرة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة.

- نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا يمكنها تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

و قد تم في اختبار هذه الفرضية الاعتماد على اختبار الفرضيتين الجزئيتين وكانت النتائج المتوصل إليها كما يلي:

- بالنسبة لنتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى أثبتت نتائج التحليل الإحصائي

أن المؤسسات الاقتصادية تتوفر على الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

- و أما بالنسبة لنتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية فقد بينت بأن هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

وعليه يمكن القول أنه بالرغم من توفر المؤسسات الاقتصادية على الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، إلا أن هناك معوقات تحول دون ذلك.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المستجوبين لمعوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يعزى إلى المتغيرات الشخصية للمستجوبين (المؤهل العلمي، التخصص العلمي ووظيفة المستجوبين ، خبرة المستجوبين).

ومما سبق يمكن القول بأن هذه الدراسة بينت أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مازلت بعيدة عن تطبيق أغلب الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف وبالتالي فهي عاجزة عن مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة بالرغم من تغير ظروف عملها وبيئتها ، حيث يسود هذه المؤسسات عدم إدراك العوامل التي تعيق التطور في الأساليب الإدارية المتبعة.

توصيات الدراسة:

- على ضوء النتائج السابقة للدراسة التي تم التوصل إليها فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:
- ضرورة الاهتمام بتطوير أنظمة التكاليف المطبقة بالمؤسسات الاقتصادية لتمكينها من تحقيق أهدافها الإستراتيجية وتعزيز تنافسيتها.
- ضرورة اهتمام المؤسسات الاقتصادية بدراسة الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف وفهمها جيداً حتى تكون مقبولة من جميع الأطراف الفاعلة في تلك المؤسسات ليسهل تطبيقها.
- يتعين على الإدارة العليا للمؤسسات الاقتصادية العمل على تذليل الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكلفة المستهدفة حتى تستطيع الاستفادة من مزاياه المتعددة.
- توفير الإمكانيات المادية ،المالية والمعنوية من أجل اعتماد الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.
- تنظيم دورات تعليمية وتكوينية للإطارات قصد التعرف أكثر على الأنظمة الحديثة وكيفية تطبيق تقنياتها.

- تطوير العلاقة بين الجامعية والمؤسسات الاقتصادية، قصد سد الفجوة بين البحث العلمي والواقع العملي وهذا لمواكبة التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال المعاصرة والتصدي لموجات المنافسة العالمية والمحلية بشكل علمي منظم.

- تقديم تشجيعات من قبل الهيئات الوصية للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بتطبيق الأنظمة الحديثة.

آفاق الدراسة:

لقد اقتصرَت الدراسة على تحليل واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وبيان مدى قدرة أنظمة التكاليف المطبقة من قبلها على مسايرة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة وكذا مدى توفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة وتحليل المعوقات التي تحول دون ذلك، ولكن أهمية النتائج التي تم التوصل إليها تشير إلى ضرورة امتداد جهود الباحثين لتغطية نواحي أخرى لا تقل أهمية عما شملته الدراسة الحالية، خاصة وأن هناك من الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف ما زالت بحاجة إلى دراسة معمقة، وهذا ما يفتح الباب أمام العديد من الدراسات المستقبلية في هذا المجال ومنها:

- التكامل بين الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف في تعزيز تنافسية المؤسسات الاقتصادية.
- الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ودورها في تدعيم المركز التنافسي للمؤسسات الاقتصادية.
- أهمية التكامل بين نظام التكلفة وهندسة القيمة في تخفيض التكلفة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

- 1- أبو القاسم عمر الطبولي وآخرون "أساسيات الاقتصاد" الطبعة السادسة، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، ليبيا، 1993.
- 2- أحمد حسن ظاهر "المحاسبة الإدارية" دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2002.
- 3- الفضل مؤيد عبد الحسين وآخرون "إدارة الإنتاج و العمليات" دار زهران للنشر والتوزيع عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
- 4- إسماعيل إبراهيم جمعة، وآخرون " محاسبة التكاليف مدخل إداري " الدار الجامعية الإسكندرية مصر، بدون سنة .
- 5- إسماعيل يحي التكريتي، حبش الطعمة وآخرون " المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة " دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 6- إسماعيل يحي التكريتي "محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة-" دار حامد للنشر والتوزيع عمان، ط2، 2008.
- 7- إسماعيل يحي التكريتي " محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق " دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 8- إبراهيم عبد الله المنيف " إستراتيجية الإدارة اليابانية، مكتبة العبيكان" الرياض - المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى، 1998.
- 9- بديسي فهيمة " المحاسبة التحليلية - دروس وتمارين -" دار الهدى، عين مليلة، الجزائر 2013.
- 10- بن حبيب عبد الرزاق " اقتصاد وتسيير المؤسسة" ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2000.
- 11- بول .أ. سام ويلسون " علم الاقتصاد (تكوين الأسعار) " نقله إلى العربية مصطفى موفق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.

- 12- بوعقوب عبدالكريم " المحاسبة التحليلية " ديوان المطبوعات الجامعية ، 1998.
- 13- توفيق محمد عبد المحسن " بحوث التسويق وتحديات المنافسة الدولية" دار النهضة العربية بيروت، 2001.
- 14- توفيق عبد المحسن" مداخل معاصرة لتخطيط وضبط الإنتاج،نظم الجودة الشاملة و(6 سيجما)" دار الفكر العربي، مصر 2008.
- 15- ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الدين محمد المرسي"الإدارة الإستراتيجية : مفاهيم ونماذج تطبيقية " الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003.
- 16- جبرائيل جوزيف كحالة و رضوان حلة حنان " محاسبة التكاليف المعيارية" دار الثقافة للنشر والتوزيع، مصر، 1995.
- 17- جمال سعد الخطاب،عبد الفتاح عبد الرزاق السيد " دراسات مقدمة في التكاليف" دار الحسين للطباعة والنشر - مصر - بدون سنة نشر.
- 18- حسن بشير، محمد نور" سياسات التنافسية و أثرها على مناخ الاستثمار" ورشة الاستثمار الإفريقي في السودان.
- 19- حسن حياني " نظرية التكاليف" كلية الاقتصاد ، جامعة حلب - سوريا - 2005.
- 20- حسين مصطفى هلالي " الإبداع المحاسبي و دوره في تنمية المهارات الإدارية" دار النهضة العربية، 1998.
- 21- خالد محمد بني حمدان و وائل محمد صبحي إدريس " الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي" دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 22- رجال علي " سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية " ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1992.
- 23- زينات محرم وآخرون " أ صول محاسبة التكاليف" الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر 2000.

- 24- سمير أبو الفتوح صالح " المحاسبة الإدارية ونظم دعم القرارات - مدخل استراتيجي - " دار الأصدقاء للطباعة المنصورة - مصر - الطبعة الأولى، 1996.
- 25- صخري عمر " مبادئ الاقتصاد الجزئي الوجدوي " ديوان المطبوعات الجامعية طبعة 2001.
- 26- صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون " محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض الإدارية " دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية .
- 27- طلعت أسعد عبد الحميد " التسويق الفعال " دار الكتب المصرية، القاهرة، 2002.
- 28- طارق الحاج " تحليل الاقتصاد الجزئي " دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان 1997.
- 29- علي سيد عثمان وآخرون " محاسبة التكاليف " شركة ناس للطباعة ،مصر.
- 30- عاطف الأخرص، والهنيني إيمان وآخرون " محاسبة التكاليف الصناعية " دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
- 31- عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون " محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة " الدار الجامعية ، الإسكندرية مصر . 2002.
- 32- عبد السلام أبو قحف " التسويق : وجهة نظر معاصرة " مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية بيروت.
- 33- عبد السلام أبو قحف " التنافسية و تغيير قواعد اللعبة " مكتبة ومطبعة الإشعاع 1997.
- 34- عبد السلام أبو قحف " إدارة الأعمال الدولية " مكتبة ومطبعة الإشعاع ،بيروت 2001
- 35- عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص " أساسيات الإدارة وبيئة الأعمال " مؤسسة شباب الجامعة للنشر الإسكندرية، 2000 .
- 36- علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين الدهراوي " محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة " الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1997.

- 37- عبود نجم " المدخل البياني إلى إدارة العمليات " مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الطبعة الأولى 2004.
- 38- عبيدات سليمان " مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات " دار الميسرة للنشر، عمان الأردن، 2008.
- 39- علاء فرحان طالب وزينب مكي البناء " إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة " الطبعة الأولى، دار حامد ، الأردن، 2012.
- 40- عوض محمد أحمد "الإدارة الإستراتيجية، الأصول والأسس العلمية" الدار الجامعية للنشر والتوزيع الإسكندرية، 2000.
- 41- غرابية فوزي " محاسبة التكاليف " منشورات النهضة الإسلامية ، عمان، الأردن 1997
- 42- غسان فلاح المطارنة " مقدمة في محاسبة التكاليف " دار وائل للنشر، عمان، الأردن ط2: 2002
- 43- فخر نواف ، الدليمي خليل " محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية " دار زهرا للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2002.
- 44- فريد النجار " المنافسة والترويج التطبيقي: آليات الشركات لتحسين المراكز التنافسية " مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 2000.
- 45- فريد النجار " المنافسة و الترويج التطبيقي " مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية 2003.
- 46- فريد النجار " إدارة الأعمال الاقتصادية والعامية، مفاتيح التنافسية والتنمية المتواصلة " مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية، 1999.
- 47- فريد النجار " إدارة العمليات الإستراتيجية، مدخل تكاملي تجريبي " الدار الجامعية بالإسكندرية 2006 .
- 48- كمال الدين الدهراوي " نظم المعلومات المحاسبية " الدار الجامعية، مصر، 1998 .

- 49- محمد أبو نصار " محاسبة التكاليف " دار وائل للنشر ، عمان - الأردن - 2008.
- 50- محمد أحمد عوض " الإدارة الإستراتيجية : الأصول و الأسس العلمية" الدار الجامعية الإسكندرية 2000.
- 51- محمد تيسير الرجبي " محاسبة التكاليف" الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات مصر 2009.
- 52- محمد خير(سليم أبوزيد)" التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية spss version(15-16) " دار جرير للنشر والتوزيع ،عمان، الأردن،2010.
- 53- محمد كمال عطية " نظم محاسبة التكاليف" دار الجامعات المصرية، مصر،1982.
- 54- محمد الفيومي محمد " مقدمة في أصول محاسبة التكاليف"الدار الجامعية، بيروت لبنان 1990 .
- 55- محمود عبد الفتاح رضوان " إدارة الجودة الشاملة " المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة الطبعة الأولى، 2012
- 56- مصطفى محمود أبو بكر" دليل التفكير الإستراتيجي و إعداد الخطة الإستراتيجية" الدار الجامعية 2000.
- 57- مصطفى أحمد حامد رضوان " التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في جهود النمو والتنمية في العالم " الطبعة الأولى، الدار الجامعية ، الإسكندرية مصر،2011.
- 58- مرسي نبيل خليل " الميزة التنافسية في مجال الأعمال " مركز الإسكندرية للكتاب الإسكندرية مصر،1998.
- 59- مرسي نبيل خليل " التقنيات الحديثة للمعلومات " دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية - مصر 2005.
- 60- مكرم عبد المسيح باسيلي" محاسبة التكاليف- الأصالة والمعاصرة-" الجزء الأول رؤية إستراتيجية الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر،2001.
- 61- نادية العارف"الإدارة الإستراتيجية"إدارة الألفية الثالثة،الدار الجامعية،الإسكندرية،2000

62- ناصر دادي عدودن " المؤسسة الاقتصادية : موقعها في الاقتصاد، وظائفها وتسييرها" دار المحمدية العامة ، الجزائر

63- ناصر دادي عدون " اقتصاد المؤسسة " دار المحمدية العامة - الجزائر - الطبعة الأولى 1998.

64- ناصر دادي عدون " تقنيات مراقبة التسيير- المحاسبة تحليلية " دار المحمدية العامة ، الجزائر 1999.

65- ناصر نور الدين عبد اللطيف " مبادئ محاسبة التكاليف" الدارالجامعية،الإسكندرية مصر 2009

65-هورنجرن تشارلز وداتار وآخرون " محاسبة الكلف - مدخل إداري -" ترجمة أحمد حامد حجاج دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.

2- المقالات والمدخلات

1- أحمد محمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة،جامعة بنها العدد الأول،1999.

2- البكري رياض حمزة ، استخدامات نظام الكلف النوعية في المنشآت الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة بغداد،المجلد الرابع ، العدد24، 2000.

3- الحاج نعاس خديجة و معمر قوادري فضيلة،أثر إدارة التغيير على إستراتيجية المؤسسة الصناعية

مداخلة ضمن الملتقى الدولي : حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة الصناعية خارج قطاع المحروقات للدول العربية، يومي 8 و 9 نوفمبر 2010، جامعة شلف.

4- الرفاعي لطفي، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، كلية التجارة ، جامعة طنطا،مصر 2006.

5- إبراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة، طرق التشخيص ووسائل التطبيق مجلة المحاسبة-الجمعية السعودية للمحاسبة- الرياض ، العدد09 ، 1996.

- 6- براهيمية إبراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بشلف-، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية العدد الخامس، 2011.
- 7- بئينة راشد حميدي الكعبي ، ملامح الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والاقتصاد العدد 89، 2011.
- 8- بن عيشاوي أحمد ، إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الخدمية، مجلة الباحث جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، العدد 04، 2006.
- 9- بقة الشريف و محلب فايزة ، تأثير التحليل البيئي كآلية من آليات اليقظة الإستراتيجية في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ،دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية برج بوعريريج وسطيف، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة العدد الثاني ، جوان 2015.
- 10- بومدين يوسف ، إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز،مجلة الباحث ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، العدد 05، 2007.
- 11- جودة عبد الرؤوف زغلول، منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة جامعة طنطا،مصر، العدد الأول، 2003.
- 12- حسن سيد عبد الفتاح، مدخل مقترح لمراجعة تكاليف النشاط، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة ، جامعة عين شمس، مصر، ملحق العدد 2.
- 13- حسين عيسى، إطار مقترح لاستخدام أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرارات الاستثمار في التكنولوجيا المتقدمة، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، 2001.

14- حسين محمد عيسى، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة- دراسة تحليلية مقارنة- المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس - مصر- العدد الثاني 2001.

15- حسني عابدين محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة الأقصى سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، 2015.

16- حمد حسن علي و فريد عمر شيخ ، مدى فعالية مدخل التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني مجلد 42، سبتمبر 2005.

17- حمدي شحده محمود زعرب، مدخل التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين (دراسة ميدانية)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية غزة ، المجلد 21، العدد 01 يناير 2013.

18- حمدي شحده محمود زعرب، مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية- مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) ، غزة فلسطين ، مجلد 25 (10)، 2011.

19- حيدر شاكر نوري و محمود حسن جمعة، تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ديالى، العدد 2014، 63.

20- خالد محمد أحمد عبد الله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة السودان ، المجلد 16 (1) 2015، 223.

- 21- خليل الدليمي، نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن دراسة ميدانية، مجلة أبحاث اليرموك سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 21 ، العدد 3، 2005 .
- 22- داودي الطيب، أثر تحليل البيئة الخارجية والداخلية في صياغة الإستراتيجية، مجلة الباحث جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، العدد 05، 2007.
- 23- داودي الطيب ومحبوب مراد، تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة خيضر محمد بسكرة، العدد الثاني عشر نوفمبر 2007.
- 24- نوادي مهدي ، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس ،سطيف ، العدد 09 2009.
- 25- رضا إبراهيم صالح ، رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية، معهد الإدارة العامة ،الرياض، المملكة العربية السعودية 01-04 نوفمبر 2009.
- 26- رياض حمزة البكري، فائز نعيم، نظام الكلفة على أساس الأنشطة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 8 ، المجلد 1996، 3، ص216.
- 27- زينات محمد محرم ، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة ، المجلة العلمية للاقتصاد مصر، العدد الأول، 1995.
- 28- سالم عبد الله حلس و محمد حسن الحداد، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة - دراسة ميدانية-، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون ، غزة ، فلسطين، العدد الثاني، يونيو 2012

- 29- سحنون جمال الدين وحمدى معمر، تحليل التنافسية على مستوى القطاع الصناعي
مداخلة ضمن الملتقى الدولي الرابع حول : المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات
الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، جامعة شلف، 08 و 09/11/2010.
- 30- سناء عبد الكريم الخناق، مظاهر الأداء الإستراتيجي والميزة التنافسية، المؤتمر
العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، يومي 08-09 مارس 2005
قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة.
- 31- شوقي السيد فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل
الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال سلسلة القيمة،مجلة كلية
التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية، العدد الأول ، المجلد 44، مارس 2007.
- 32- صالح إبراهيم يونس الشعباني،التغيير في إستراتيجيات خفض الكلف وآثارها،مجلة
تنمية الرافدين جامعة الموصل ، العدد 98 ، المجلد 32، 2010.
- 33- صالح إبراهيم يونس الشعباني ، أثر اعتماد أنموذج التكلفة الشاملة لدورة حياة
المنتج على خفض الكلف وتحسين العائد، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية
والاقتصادية،العراق،العدد02 2012.
- 34- صالح على أحمد محمد، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية في
القطاع المصرفي السوداني، المؤتمر الدولي الابتكار ، تقويم الموارد البشرية واقتصاد
المعرفة في بلدان المغرب العربي: رهانات ووجهات النظر ، جامعة عبد الحميد بن باديس
مستغانم.
- 35- صالح عبد الرحمن محمود ، محمود عبد الفتاح رزق ، مدخل إدارة التكلفة
الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي
الجديد، www.kfu.edu.sa/ar/Deans
- 36- صلواتشي هشام سفيان و بودة يوسف، تحليل القوى التنافسية بالمؤسسة وعلاقتها
بالتقسيم الإستراتيجي وتقسيم السوق، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة

والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية
جامعة شلف ، 08 و 2010/11/09.

37- طلال سليمان جريرة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد و متطلبات تطبيقه في الشركات
الصناعية المساهمة العامة في الأردن - دراسة ميدانية- مجلة العلوم الإدارية ، الجامعة
الأردنية المجلد 40، العدد الأول، 2013.

38- عباس نوار كحيط الموسوي و فاطمة صالح مهدي الغربان، التكامل بين إدارة الجودة
الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة
المستصرية ، بغداد ، العدد 80، 2010.

39- عباس نوار كحيط الموسوي ، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير
المبنية على أساس التكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد، 79، 2008.

40- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض
التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، المجلة العلمية
لجامعة أسيوط، العدد 28، السنة التاسعة عشرة، جوان 2000.

41- عبد الرزاق محمد قاسم ، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة
لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية ، مجلة جامعة دمشق سوريا، المجلد السادس عشر
العدد الثاني، 2000.

42- عبد الشكور عبد الرحمن الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف - دراسة ميدانية
على المشروعات الصناعية السعودية- مجلة جامعة الأزهر-غزة- سلسلة العلوم الإنسانية
المجلد 14 العدد 02، 2012.

43- عبد الصمد نجوى، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال ، الملتقى
الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة محمد خيضر، بسكرة
30/29 أكتوبر 2000.

44- علي السلمي، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، دار غريب للنشر والطباعة ، القاهرة 2001.

45- عطية صلاح سلطان، تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة وفقا لمعايير الأداء الإستراتيجي، ملتقى: الإدارة الإستراتيجية ودعم القدرات التنافسية للمؤسسات العربية العامة والخاصة جامعة شلف، 09-10 نوفمبر 2010.

46- عماد صبيح الصفار ، تطوير المنظور الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام تحليل سلسلة القيمة، مجلة المنصورة جامعة المستنصرية - مصر - العدد 12 ، 2009.

47- غربي فاطمة الزهرة و بلعيا خديجة ، تكنولوجيا المعلومات و أثرها في تحقيق الميزة التنافسية في اقتصاد المعرفة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثاني حول: المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية ، جامعة شلف، 04 و 05/12/2007.

48- غسان فلاح المطارنة ، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة ميدانية- مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية سوبيا المجلد 24 العدد الثاني 2008.

49- غسان فلاح المطارنة وآخرون، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية ، مجلة العلوم الإدارية ، الجامعة الأردنية المجلد 34، العدد الثاني، 2007.

50- فتح الإله محمد، نموذج لترشيد تكاليف الجودة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، مجلة أمارياك المجلد الخامس، العدد 13، 2013.

51- فخر نواف وحسن زكي ، محاسبة التكاليف (2)، منشورات جامعة دمشق، 2005.

52- فؤاد أحمد محمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية جامعة الملك سعود المملكة العربية السعودية، 18- 19 مايو 2010 .

- 53- فهم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، مجلة المحاسبة الجمعية السعودية للمحاسبة - الرياض، العدد19، سنة1998.
- 54- فورين حاج قويدر ، نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية مجلة العلوم الإنسانية جامعة الشلف ، الجزائر، العدد35 ، سنة 2007.
- 55- ماهر موسى درغام ، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مجلة الجامعة الإسلامية ، سلسلة العلوم الإنسانية ، الجامعة الإسلامية بغزة ، فلسطين، المجلد 15، العدد2، 2007.
- 56- مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، جامعة الأردن العدد الثاني ، المجلد 41، 2014.
- 57- محمد حسن محمد عبد العظيم ، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة دمشق-سوريا-المجلد 21، العدد الأول، 2005.
- 58- محمد شحاتة خطاب، التكامل بين أدوات التكلفة و حوكمة الشركات - دراسة نظرية وميدانية- الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة ، الرياض، المملكة العربية السعودية، يومي 18 و 19 مايو 2010.
- 59- محمد صالح هاشم، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية قيادة التكلفة بيئة الأعمال المتقدمة، مجلة البحوث الإدارية والمعلومات أكاديمية السادات للعلوم الإدارية السنة الحادية والعشرون عدد(ابريل ، يوليو ، أكتوبر) مصر، 2003.
- 60- محمد محمود يوسف، الإدارة الإستراتيجية لتكاليف النقل ودورها في تنمية حركة التجارة العربية البيئية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 1998.

- 61- محمد مصطفى الجبالي، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة،مجلة البحوث المحاسبية الرياض- الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد الثاني العدد الأول، ماي 1998.
- 62- محمد عدنان وديع،القدرة التنافسية وقياسها،مجلة جسر التنمية،المعهد العربي للتخطيط،الكويت العدد الرابع والعشرون ، ديسمبر 2003.
- 63- محمد يحيوي نعيمة ، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، بحث مقدم ضمن الملتقى العلمي الوطني،استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة سعيدة،أيام 10 و11 نوفمبر 2009.
- 64- محمود علي الروسان ، العلاقة بين الميزة التنافسية والتحليل البيئي ، دراسة تطبيقية في القطاع المصرفي الأردني،مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد 63، 2007.
- 65- مصنوعة أحمد ، تنمية الكفاءات البشرية كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية للمنتج التأميني، الملتقى الدولي السابع حول : الصناعة التأمينية ، الواقع العملي وأفاق التطوير - تجارب دول - جامعة حسيبة بن بوعلي شلف 03-04 ديسمبر 2012.
- 66- محمود يوسف الكاشف، مدخل مقترح لتطوير دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة،كلية التجارة،جامعة المنصورة،مصر.
- 67- معاد خلف إبراهيم الجباني ، تأثير التكامل بين التقنيات المستخدمة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل العراق ،دون سنة نشر.
- 68- مسعداوي يوسف،القدرة التنافسية ومؤشراتها،المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمؤسسات والحكومة، جامعة ورقلة، 8- 9 مارس 2005.
- 69- مطاوع السعيد السيد مطاوع، التطور التاريخي لنظم محاسبة التكاليف - دراسة تحليلية- كلية التجارة ، جامعة الأزهر - مصر-2009.

- 70- مهند عبد الرحمن و رشا عدنان أحمد، أثر استخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 36، 2013.
- 71- نبيه بن عبد الرحمن الجبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية - دراسة ميدانية مجلة الدراسات المالية والتجارية والعلوم الإدارية، جامعة القاهرة: كلية التجارة- بني سويف، ع3، سبتمبر 1997.
- 72- نضال محمد رضا الخلف وإنعام محسن حسن زويلف ، التسعير استخدام منهج التكلفة المستهدفة ، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز كلية الاقتصاد والإدارة ، مجلد 21 العدد 01، 2008 المملكة العربية السعودية .
- 73- نمر محمد الخطيب و سويبي هوارى، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية - دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، العدد الرابع، 2013.
- 74- سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات مجلة الجامعة الإسلامية ، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر العدد 01، غزة ، فلسطين يناير 2007.
- 75- هدى جبار كاظم و صباح عبد الوهاب ،تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تحقيق بعض أبعاد الميزة التنافسية، مجلة التقني ،المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع بغداد، 2013.
- 76- هوام جمعة ، أوجه التقارب والاختلاف في ممارسات أنظمة محاسبة التسيير/ التكلفة عبر الدول، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،العدد 07 فيفري 2005.

رسائل دكتوراه

- 1- أقاسم عمر ، الإمداد الشامل - مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة- رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ،جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010.
- 2- أمجاد محمد الكومي، استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، مصر 2002.
- 3- بن حميدة محمد، المتطلبات الجديدة لإدارة الجودة الشاملة وتنافسية المؤسسة، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان - 2009/2008.
- 4- تجاني وافية ، مساهمة برنامج التأهيل في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في إطار الشراكة الأورو-متوسطة حالة المؤسسات الصناعية، رسالة دكتوراه جامعة الحاج لخضر - باتنة- 2015 / 2016.
- 5- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية :نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة - الجزائر -2005.
- 6- زعرور نعيمة ، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة - دراسة مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة بسكرة، رسالة دكتوراه جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.
- 7- فهمي علي محمود ، ترشيد قرارات التخطيط وقياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 1996.
- 8- محمد صالح هاشم حماد ، نموذج مقترح لزيادة فعالية محاسبة التكاليف لمواكبة البيئة الصناعية المتقدمة- دراسة نظرية تطبيقية- رسالة دكتوراه ،جامعة بور سعيد- مصر- 2001.
- 9- معاريف محمد ،الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية - حالة المؤسسات الجزائرية - دراسة قطاع التأمين سعيدة - رسالة دكتوراه جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان - 2011/2010.

المراجع باللغة الفرنسية

- 1- AFRAOUI. N et AMRANI. A, **Méthodes d'analyse des coûts**, Tome 1, éditions du management, Alger,1991.
- 2- Alaou Abdallah i, **la compétitivité international : stratégies pour les entreprises françaises** France: Harmattan, 2005.
- 3- ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, **contrôle de gestion**, 6^e édition, DUNOD, paris, 2004.
- 4- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, **contrôle de gestion**, Dunod ,Paris,4eme édition,1998.
- 5- BERTHET Jean et autres : **contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, 3eme édition ,édition d'organisation ,paris 2000.
- 6- BONNIER.L. C ,BRINGER.M **contrôle de gestion "** BERTI Editions Foucher, Paris,2006.
- 7- Boughaba Abdallah ,**Comptabilité Analytique** , Berti édition , Alger , 1994.
- 8- BOUQUIN. H, **Les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion**, un aspect oublié de la méthode des section, Revue française de comptabilité, N°271,1995.
- 9- BOUQUIN. H, **Comptabilité de gestion**, Economica, 2^e édition, Paris, 2003.
- 10- BRAULT Rejean – GIGUERE Pierre : **comptabilité de management** ,5eme édition ,les presses de l'université LAVAL ,canada ,2003.
- 11- Burlaud.A , Simon.C, **Comptabilité de gestion** ,couts ,contrôle ,ED .Vuibert ,paris ,2000.
- 12- CARON. J, MARTINI. H, **préparation a la synthèse économie et comptabilité** ,Ellipses édition,1999.
- 13- COLLOMB. J.A.,MELYON. J.A, G.NOQUERA, **comptabilité financière et de gestion**, édition ESKA, 1999 .
- 14- CUYAUBERE. T et J. MULLER, , **Comptabilité de gestion et éléments d'analyse financière**, Edition : Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2000.
- 15- DUCREAU Florence et Michel BOUTRY, **la méthode du cout cible(Target costing)** ,I.A.E –université nancy2.
- 16- DUBRULLE Louis et JOURDAIN Didier , **comptabilité analytique de gestion** , 5éme édition DUNOD ,paris 2007.
- 17- GAGNON Dominique et autres, "**L'entreprise**", Gaêtau Morin éditeur, 2^{ème} édition, Paris, 2000.
- 18- GERVAIS Michèle, **contrôle de gestion** , 7eme édition ,Ed, Economica, paris,2000.
- 19- jean -Luc Arégle et autres, **les nouvelles approches de la gestion des organisations** , Edition Economica , paris- France,2000.
- 20- Jokung- Nguena et les autres, **Introduction au management de valeur**, édition DUNOD
- 21- Khonatra. D et T. Lexeraït, **évaluation des technologies et systèmes d'information- cas d'un entrepôt de données implanté dans une institution financière** ; thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Paris Dauphine. 2001.
- 22- kondo yoshio , la maitrise de la qualité dans l'entreprise , economica ,paris,1997
- 23- LAUZEL ,P ; TELLER,R ,**Contrôle de gestion et budget** ,ED. Sirey ; Paris , 1994.

- 24- LORINO, **le contrôle de gestion stratégique ; la gestion par les activités**, édition Dunod, Paris, 1993.
- 25- MARGOTTEAU. E, **contrôle de gestion** , Ellipses ,édition marketing ,paris , 2001.
- 26- MAYRHOFER Ulrike : **Marketing 2eme** édition ,édition Bréal 2006.
- 27- MEVELLEC.P, **la comptabilité à base d'activités** ; une double question de sens, Revue : comptabilité- contrôle-audite, n°01-TOME01-Mars 1995.
- 28- ORSANI .j ,**Management stratégique**, Paris libraire Vuibert,1990.
- 29- Patrick Piget, **Comptabilité analytique**, 3eme édition, Economica, Paris, 2001.
- 30- PATUREL .R, **La comptabilité analytique- système d'information pour le diagnostic et la prise de décision**, éditions Eyrolles, Paris, 1987.
- 31- PESQUEUX. Y et MARTORY. B, **La nouvelle comptabilité des coûts**, PUF, France, 1995.
- 32- PORTER Michael,L'**Avantage concurrentiel comment devancer ses concurrents et maintenir son avance Nouvelle Préface**, Traduit de l'américain par Philippe de LAVENRGNE,DUNOD PARIS, 1ere édition1999
- 33- Porter Michel et autres , **Rapport sur la compétitivité globale** , Word Economic forum Economica ,paris ,2005.
- 34- PORTER Michael, **L'Avantage concurrentiel des nations**. Inter-éditions, 1993.
- 35- PORTER Michael, **l'Avantage concurrentiel: Comment devancer ses concurrents et maintenir son avancé / Paris: Inter-édition**, 1986.

المراجع باللغة الإنجليزية

- 1- BARFIELD RAIBORN, KINNEY, **Cost Accounting: Traditions and Innovations**, South-Western Educational Publishing: 5th edition, April 2002.
- 2- cooper and slagmulder, R ,**develop profitable new product with target costing**, Sloan management review, Cambridge, vol 40,n°4 summer 1999.
- 3- Curtis M. Grimm ,Hun Lee, Ken *Smith*,**Strategy as an action compétitive Dynamics and compétitive advantage** (new yook : Oxford University press ,2006.
- 4- Donelan ,J.G & Kaplan,E.A ,**Value chain analysis :A stratagic approach to cost management** ,journal of cost management, mar /apr98,vol.12Issue2,1998.
- 5- Kaplan ,R . et ATKINISON ,A., **Advanced mangement Accounting** , hall ,Inc., USA.
- 6- Patrick Fel,YOOK keun-Hyo,Kim Woon , **Japanese target costing: A Historical Perspective** ,in international journal of Strategic cost management, spring 2004.
- 7- Sakurai .M , **target costing and how to use It** , journal of cost magement,vol3 n02,summer,1989.

الرابط على شبكة الانترنت :

1-www.scoribd.com/doc/8421891_mai/2014

2 - www.word-acc.net/vb/sitemap/index.php/t-2070.htm/lmai/2014

3 -www.kfu.edu.sa/ar/Deans/Research/Documents/3023.pdf,mai/2014.

الملاحق

الملحق رقم (1)

الاستبيان

جامعة الجيلالي البابس سيدي بلعباس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أخي الفاضل/ أختي الفاضلة:

استمارة استبيان

في إطار البحوث الجامعية، وقصد إعداد بحث لتحضير شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص " إدارة أعمال " بعنوان " الإدارة الحديثة للتكاليف ودورها في تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية " ، حيث يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى تحقيق أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأهداف خفض التكلفة وتعزيز التنافسية، التعرف أيضاً على مدى توفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة وكذا المعوقات التي تحول دون ذلك.

إن البيانات التي تدلون بها ستمكننا من تحقيق أهداف هذا البحث، لذا ألتمس منكم مدنا بخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال وذلك بالإجابة بكل موضوعية ودقة على الأسئلة المطروحة في الاستبيان (المرفق) بالتأشير في المربع المناسب أو بإضافة التعليق المناسب من وجهة نظركم.

وأتعهد بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا خالص الشكر والتقدير.

الباحث: مسكين الحاج

القسم الأول: المعلومات الشخصية:

يرجى التكرم بوضع علامة (x) بالخانة المناسبة

1- المؤهل العلمي:

- ليسانس ماجستير/ ماستر آخر (أذكره من فضلك) :
 دكتوراه

2- التخصص:

- محاسبة إدارة أعمال آخر (أذكره من فضلك) :
 مالية

3- الوظيفة:

- محاسب مدير مالي رئيس قسم آخر (أذكره من فضلك) :
.....

4- سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف:

- أقل من 05 سنوات من 05 سنوات وأقل من 10 سنة
 من 10 سنة إلى أقل من 15 سنة أكثر من 15 سنة

القسم الثاني: معلومات عن المؤسسة

يرجى التكرم بوضع علامة (x) بالخانة المناسبة

1- مدة ممارسة المؤسسة نشاطها

- أقل من 05 سنوات من 05 سنوات وأقل من 10 سنة
 من 10 سنة وأقل من 15 سنة أكثر من 15 سنة

2- عدد العمال

- من 10 عمال إلى 49 عاملاً من 50 عاملاً إلى 250
 من 251 عاملاً إلى 500 عاملاً أكثر من 500 عاملاً

3- مؤسستكم تنتج

- منتجاً واحداً فقط أكثر من منتج واحد

4- الطريقة المستعملة لحساب التكاليف:

- طريقة التكاليف الكلية طريقة التكاليف المتغيرة
 طريقة التكاليف المعيارية أخرى (أذكرها من فضلك) :
.....

القسم الثالث: أسئلة الدراسة

يرجى التكرم بوضع علامة (x) بالخانة المناسبة

الرقم	الفقرات	موافق تماماً	موافق	غير موافق تماماً
المجال الأول: معلومات تتعلق بنظام التكاليف المطبق				
المحور الأول: الأسئلة التي تخص مدى تحقيق نظام التكاليف المطبق لخفض التكلفة				
1	تقوم المؤسسة بالبحث عن نواحي الإسراف والتخلص منها			
2	تقوم المؤسسة بالتفاوض مع الموردين على أسعار المواد المشتراة			
3	تعمل المؤسسة على تفادي الأخطاء والعيوب في الإنتاج			
4	تسعى المؤسسة لتخفيض التكاليف في أولى مراحل الإنتاج			
5	تعمل المؤسسة على إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج			
6	تسعى المؤسسة إلى تخفيض التكاليف بما لا يؤثر على الجودة			
7	تقوم المؤسسة بالتسليم في الوقت المناسب			
8	تعمل المؤسسة على إحداث التوازن بين عدد العمال والمهام التي يؤديونها			
9	تستعمل المؤسسة أساليب تكنولوجية متطورة و حديثة من أجل تقليل التكاليف			
الثاني: الأسئلة التي تخص مدى توفر نظام التكاليف المطبق على إجراءات تعزيز التنافسية				

				تقوم المؤسسة بتلبية احتياجات زبائنها بشكل أسرع مقارنة بالمنافسين	10
				تسعى المؤسسة إلى تخفيض تكاليف الأجور و الكلف الإدارية مقارنة بالمنافسين	11
				تمكن معلومات التكاليف من تحقيق أسعار منتجات منخفضة يمكن المنافسة بها في السوق	12
				لدى إدارة المؤسسة معرفة تامة بالعملاء والمؤسسات المنافسة	13
				لدى المؤسسة إدارة علاقة بينها وبين العملاء	14
				تعتني المؤسسة بإلغاء الأنشطة غير المضيئة للقيمة بالنسبة للعملاء.	15
				لدى المؤسسة الإمكانيات البشرية والمالية والمادية اللازمة التي تعزز التنافسية	16
المجال الثاني: معلومات تتعلق بنظام التكلفة المستهدفة					
المحور الأول: الأسئلة التي تخص إمكانيات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة					
				تتوفر المؤسسة على نظام مقبول للمعلومات المحاسبية	17
				تقوم المؤسسة بتنظيم الدورات العلمية والتدريب العلمي على استخدام الأنظمة الحديثة	18
				توفر الإدارة الدعم الكافي الذي يساعد على تطبيق الأنظمة الحديثة	19
				تقوم المؤسسة بتقدير التكاليف بالاعتماد على كل من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية.	20

				المؤسسة تقوم بدراسة السوق وتعمل على تحقيق رغبات العملاء	21
				تولي المؤسسة أهمية لتحقيق الجودة	22
				تعتمد الإدارة على تفويض السلطة لفريق العمل لمساعدتها على التطوير والتحسين	23
				بالمؤسسة نظام اتصال مفتوح داخلياً وخارجياً يمكنها من الحصول على الاقتراحات والمعلومات	24
المحور الثاني : الأسئلة التي تخص معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة					
				وجود معرفة تامة لدى الإدارة عن كفاءات تطبيق هذا النظام	25
				تطبيق النظام غير مكلف	26
				وجود عمال مؤهلين لتطبيق هذا النظام	27
				وجود منافسة شديدة تستدعي تطبيق هذا النظام	28
				توفر المعلومات الواضحة و التفصيلية اللازمة لتطبيق هذا النظام	29
				اقتناع الإدارة العليا بتطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف	30

الملحق رقم (2)

المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة:

1- مؤسسة الإسمنت بسعيدة: تمثل مؤسسة الإسمنت بسعيدة فرعاً من المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر ، هي شركة مساهمة رأسمالها يقدر بـ 1.050.000.000 دج، تأسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 324/82 المؤرخ في 30 أكتوبر 1982، وكانت تابعة للمجمع الصناعي التجاري للغرب حتى سنة 2010، حيث أصبحت تابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر، تقع الشركة بدائرة الحساسنة تبعد عن مقر الدائرة ب حوالي 03 كلم وعن مدينة سعيدة بحوالي 22 كلم ، تقدر مساحتها حوالي 23 هكتار ، 2.5 هكتار مبنية وتحتوي الشركة على منجمين:

- منجم الكلس : يبعد عن مقر الشركة بحوالي 1500 م ، ويتم نقل هذه المادة عن طريق البساط الميكانيكي بعد عملية التفجير والتكسير.

- منجم الطين: يقع بإقليم دائرة عين الحجر ويبعد عن الشركة بحوالي 25 كلم . تبلغ الطاقة القصوى لإنتاج الشركة 500000 طن/سنة، وتساهم في تمويل ولايات الهضاب العليا الغربية والجنوب الغربي بمادة الإسمنت، يبلغ عدد عمالها 380 عاملاً.

2- وحدة صنع مواد التنظيف بسعيدة : وهي وحدة تابعة لفرع شركة مواد الصيانة بالغرب (SODEOR) تحتوي على مركب مواد الصيانة بعين تموشنت و وحدة مواد التنظيف بسعيدة ، وهذا الفرع تابع للمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة (مجمع ENAD) تأسست سنة 1984.

تقع وحدة (SODEOR) بالمنطقة الصناعية الأولى بسعيدة ، يبلغ رأسمالها الاجتماعي 257.440.000,00 دج و عدد عمالها 70 عاملاً .

منتجات الوحدة : ماء جافيل ، صانيبو، قريزيل أسود ، نظاف ،طهارة ، حرير نورسائل روح الملح.

3- مطاحن الفرسان بسعيدة : هي فرع تابع للمجمع الصناعي الرياضي سيدي بلعباس (ERAD-SBA) وهي شركة ذات أسهم مقرها بالمنطقة الصناعية الأولى بسعيدة، يبلغ رأسمالها الاجتماعي : 425.000.000,00 دج ، عدد عمالها 86 عاملاً .

منتجاتها: تقوم بتحويل القمح اللين إلى دقيق ، والقمح الصلب إلى سميد، تبلغ طاقتها الإنتاجية 1000 قنطار من القمح اللين يوميا ومثلها من القمح الصلب.

4- ملبنة العنصر بسعيدة : هي وحدة من تسع عشرة (19) وحدة التابعة للمجمع الصناعي لإنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT) تأسست عام 1988، تقع الوحدة بالمنطقة الصناعية الأولى بسعيدة ، رأسمالها الاجتماعي : 90.000.000,00 دج ، يبلغ عدد عمالها 170 عاملاً .

طاقتها الإنتاجية : 40 ألف لتر حليب و 5000 لتر لبن مبستر ومعبأ في أكياس يوميا.

5- مؤسسة الأكياس (SACAEH): هي وحدة تابعة للمجمع الصناعي للسيليلوز (GIPEC) يتمثل نشاطها الرئيسي في صناعة أكياس الإسمنت.

مقرها الاجتماعي: عين الحجر ولاية سعيدة، تم إنشاء المؤسسة عام 1920 من طرف شركة سيليلوز إفريقيا الفرنسية الشمالية (CANOF) وكانت الوحدة تنتج وقتها عجينة الحلفاء.

في عام 1963 أصبحت مؤسسة وطنية تعمل وفق نظام التسيير الذاتي ، واندمجت عام 1969 مع الشركة الوطنية لصناعة السيليلوز (SONIC) في نهاية التسعينيات من القرن الماضي أصبحت المؤسسة وحدة تابعة للمجمع الصناعي للورق والسيليلوز، ليتم بتاريخ 1999/12/25 إنشاء شركة الأكياس رسمياً ، رأسمالها الاجتماعي : 84.000.000,00 دج

6- مؤسسة نفضال (بيع وتسويق المنتجات البترولية): هي شركة عمومية تابعة لمجموعة سوناطراك، يتمثل مجال نشاطها في نقل ، إنتاج وتوزيع أنواع الوقود ، أنشئت عام 1981 وبدأت في النشاط في جانفي 1982.

في سنة 1987 تم الفصل بين فرع التكرير وفرع التوزيع ، وفي سنة 1998 أصبحت شركة ذات أسهم تابعة لمجموعة سوناطراك.

7- مؤسسة نفضال (GPL): وهي شركة عمومية تابعة لمجموعة سوناطراك، ويتمثل نشاطها في تسويق الغاز (غاز البوتان والغاز المميع).

8- وحدة بيع مواد البناء (SODMAC): وهي وحدة تابعة لشركة بيع مواد البناء الكائن مقرها الاجتماعي بزهانة ولاية معسكر، والتي نشأت في 12/27 /1997 بعد إعادة الهيكلة وذلك بعدما كانت تابعة لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته للغرب، ويتمثل نشاط الوحدة في بيع مواد البناء خاصة مادة الإسمنت التي تشتريها من شركة الإسمنت بسعيدة لإعادة بيعها وتوجد للوحدة ثلاث نقاط بيع الأولى بمدينة سعيدة والثانية بمدينة المشرية بولاية النعامة وأما الثالثة فهي بولاية البيض.

9- مجمع " نحلة " للمشروبات الغازية غير الكحولية : وهي مؤسسة ذات أسهم تابعة للقطاع الخاص مقرها الاجتماعي بالمنطقة الصناعية بولاية سعيدة، يتمثل نشاطها في إنتاج وتسويق المشروبات الغازية غير الكحولية.

10- شركة عزوز للمياه المعدنية والمشروبات الغازية غير الكحولية " سفيد": وهي شركة ذات أسهم خاصة متواجدة بمنطقة سفيد بولاية سعيدة والتي تعرف بمياه سفيد ، تبعد عن مقر الولاية ب45 كلم على طريق الوطني رقم 06 الرابط بين ولايتي سعيدة وبشار تترجع على مساحة 05 هكتار منها 03 هكتار مبنية، بدأ نشاطها في جويلية 2006 وهي تابعة لمجموعة عزوز الكائن مقرها الاجتماعي بالمنطقة الصناعية بسيدي بلعباس رأسمالها يقدر ب 120.640.000,00 دج.تضم 82 عاملاً دائماً و 10 عمال مؤقتين.

11- مؤسسة المواد الكاشطة (ABRAS): وهي فرع من مؤسسة (ENAVA) تأسست عام 1982 وفي 1997/07/05 في إطار إعادة الهيكلة تخصصت المؤسسة في إنتاج الزجاج والمواد الكاشطة، تتواجد بالمنطقة الصناعية بسعيدة، يقدر رأس مالها ب: 174500000 دج وتبلغ طاقتها الإنتاجية 1230 طن/سنة، ويشغل بها 100 عاملاً.

12- مؤسسة مياه سعيدة: وهي مؤسسة تختص بتعبئة القارورات بالمياه المعدنية وتسويقها تتواجد بالمنطقة الصناعية الأولى بسعيدة، أنشئت بتاريخ 1967/06/15 تحولت سنة 1993 إلى شركة ذات أسهم، وفي إطار حوصصة المؤسسات، تحولت المؤسسة إلى القطاع الخاص (شركة ذات الشخص الوحيد) وبدأ نشاطها في هذا الإطار في ماي 2008

13 - مؤسسة الورق والورق المقوى (PAPCAS) تعتبر مؤسسة الورق والورق المقوى فرعاً تابعاً للمجمع الصناعي للسيليلوز (GIPEC)، يوجد المصنع بالرياحية بلدية أولاد خالد على الطريق الوطني رقم 06 الرابط بين معسكر وسعيدة، يتمثل نشاط المؤسسة في صناعة الورق وعلب التغليف (CARTON)، يقدر رأس مالها الإجمالي ب: 1020010000 دج، يشغل بها 219 عاملاً.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة بيان أهمية الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف في تعزيز التنافسية، حيث أجريت الدراسة الميدانية على ثلاث عشرة (13) مؤسسة اقتصادية متواجدة بولاية سعيدة، باعتماد الاستبيان كأداة أساسية لجمع المعلومات، من أجل التعرف على مدى قدرة أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على مسايرة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة، وكذا التعرف على مدى توفر هذه المؤسسات على الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

لقد خلصت نتائج الدراسة إلى تأكيد أن أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل هذه المؤسسات لا تمكن من تحقيق أهداف خفض التكلفة و لا توفر الإجراءات اللازمة لتعزيز التنافسية، كما أظهرت النتائج أيضاً أنه على الرغم من توفر المؤسسات محل الدراسة على الإمكانيات الضرورية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة إلا أن هناك معوقات تحول دون ذلك.

الكلمات المفتاحية:

التنافسية - أنظمة التكاليف - محاسبة التكاليف - إدارة التكلفة - نظام التكلفة المستهدفة

Résumé:

Cette étude vise à mettre en exergue l'importance des systèmes modernes de gestion des coûts en termes de renforcement de la compétitivité.

L'étude est composée de (13) entreprises localisées dans la wilaya de Saida, en utilisant le questionnaire comme outil essentiel pour recueillir des informations afin de connaître l'étendu des systèmes des coûts applicables actuellement par ces entreprises et le rythme d'évolution de l'environnement des affaires, et aussi reconnaître la disponibilité de ces entreprises des moyens nécessaires pour l'application de système de coûts-cible.

Les résultats montrent que les systèmes des coûts applicables ne concrétisent pas à réduire le coût et ne fournissent pas la dilution des mesures nécessaires pour améliorer la compétitivité. L'étude montre également que malgré la disponibilité de ces entreprises sur le potentiel nécessaire à l'application de système de coût-cible et ceux à cause des obstacles.

Mots-clés :

Compétitivité-systèmes des couts - comptabilité des couts- gestion des couts - système de cout cible

Abstract:

This study aims to shed light on the importance of modern systems of cost management in enhancing competitiveness. To do so, a case study of thirteen (13) economic companies located in Saida has been carried out. The questionnaire is used to collect information on the possibility of modern cost systems applied in these companies to keep up with the current developments in modern business climate. Furthermore, the objective is to explore whether these companies have the necessary requirements to apply the targeted cost system.

The findings of this study confirm that the cost systems applied currently in these companies do not enable to achieve cost reduction objective. Also, they do not provide the necessary measures to strengthen competitiveness. The findings show equally that, despite the existence of the necessary requirements to adopt the targeted cost system, there are many obstacles that impede achieving that goal.

Key words:

Competitiveness -cost systems -cost accountability -cost management -targeted cost system.