



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة ابن خلدون - تيارت -

كلية العلوم الاقتصادية ، العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



أهمية استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ملبنة سيدي خالد- تيارت

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الأستاذ المشرف
أ. عبد العالي شحتاني

إعداد الطالبتين:
❖ عبد الهادي فاطمة الزهرة
❖ زيان حورية

الصفة	الدرجة العلمية	أعضاء اللجنة المناقشة
رئيسا	أستاذ جامعي	بن خليفة حمزة
مقررا	أستاذ جامعي	شحتاني عبد العالي
مناقشا	دكتوراه	عبد الرحيم ليلي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

السنة الجامعية: 2018/2019

المخلص

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، فهذه الأخيرة وفي سعيها للوصول إلى أهدافها التي تضمن لها البقاء والاستمرارية في محيط يشهد منافسة حادة يدفع بها إلى انتهاج آليات أو سبل لتحقيق التنافسية وتحسينها، وذلك عن طريق استخدام إحدى أساليب إدارة التكلفة التقليدية أو الحديثة في حساب التكاليف والتحكم فيها حسب رغبة متخذي القرار داخل المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: إدارة التكلفة، التنافسية، الميزة التنافسية، أساليب إدارة التكلفة.

Resume

L'objectif de cette étude est de mettre en évidence le rôle de la gestion des coûts dans l'amélioration de l'avantage concurrentiel de l'institution économique, qui vise à atteindre les objectifs qui en assurent la survie et la continuité dans un environnement où la concurrence est féroce et régie par des mécanismes ou des moyens d'atteindre et d'améliorer la compétitivité. Le coût de la comptabilité analytique conventionnelle ou moderne et du contrôle souhaité par les décideurs au sein de l'institution.

Mots-clés: gestion des coûts, compétitivité, avantage concurrentiel, méthodes de gestion des coûts.

فهرس المحتويات

فهرس الموضوعات

التشكرات

اهداء

المحتويات

الملخص

قائمة الجداول والأشكال

أ

مقدمة

I- أساسيات أدوات إدارة التكلفة

- المبحث الأول: المفاهيم الأساسية لإدارة التكلفة والتكلفة 11-2
- المطلب الأول: عموميات حول إدارة التكلفة والتكلفة 6-2
- المطلب الثاني: تصنيف عناصر التكاليف 11-6
- المبحث الثاني: الأدوات التقليدية لإدارة التكلفة 22-12
- المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية (الطريقة الكلاسيكية) 19-12
- المطلب الثاني: طريقة التكاليف الهامشية 22-19
- المبحث الثالث: الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة 33-23
- المطلب الأول: طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 28-23
- المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة TC 33-29

II- مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

- المبحث الأول: مدخل للميزة التنافسية 44-36
- المطلب الأول: عموميات حول الميزة التنافسية 38-36
- المطلب الثاني: تحليل قوى التنافس بين المؤسسات 44-39

المبحث الثاني: مؤشرات قياس الميزة التنافسية وأنواعها ..	45-51
المطلب الأول: عموميات حول مؤشرات الميزة التنافسية.	45-48
المطلب الثاني: آليات قياس الميزة التنافسية.	48-51
المبحث الثالث: الميزة التنافسية وعلاقتها بأدوات إدارة التكلفة.	51-60
المطلب الأول: مقارنة نظام (ABC) ونظام التكلفة المستهدفة مع الأنظمة التقليدية.	51-57
المطلب الثاني: تأثير أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية.	57-60

III -دراسة حالة بملبنة سيدي خالد تيارت

المبحث الأول: عرض عام حول المؤسسة محل الدراسة- تيارت -	63-70
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة	63-65
المطلب الثاني: التعريف بملبنة سيدي خالد.	65-70
المبحث الثاني: محاولة استخدام التكلفة المستهدفة في مؤسسة "ملبنة سيدي خالد" لولاية تيارت.	71-82
المطلب الأول: عناصر تكاليف المؤسسة.	71-73
المطلب الثاني: استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسة.	73-82
الخاتمة.	84
قائمة المصادر والمراجع	87

الملاحق

قائمة الأشكال

و الجداول

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحات	عنوان الجدول	رقم الجدول
08-06	تصنيف التكاليف	الجدول 1-1
55-54	مقارنة بين نظام ABC والنظم التقليدية	الجدول 1-2
56	أوجه الاختلاف بين النظم التقليدية للتكاليف ونظام التكلفة المستهدفة	الجدول 2-2
66	توزيع العمال حسب الوظائف	الجدول 1-3
67	توزيع العمال حسب المستوى الإداري	الجدول 2-3
73	الكميات المنتجة من الحليب ومشتقاته خلال شهر ديسمبر	الجدول 3-3
75-75	توزيع الأعباء لمنتوج الحليب خلال شهر ديسمبر	الجدول 4-3
79	سعر التكلفة (1لتر) من الحليب لشهر ديسمبر 2017.	الجدول 5-3

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الأشكال

الصفحات	عنوان الشكل	رقم الشكل
05	العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة	الشكل 1-1
13	مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة	الشكل 1-2
25	خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط	الشكل 1-3
27	أساليب تحقيق الميزة الإستراتيجية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الشكل 1-4
31	خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مراحل الإنتاج	الشكل 1-5
39	نموذج قوى التنافس الخمس PORTER	الشكل 2-1
43	نموذج أوستين لقوى التنافس	الشكل 2-2
70	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ملبنة سيدي خالد.	الشكل 3-1

قائمة المختصرات

المصطلح باللغة الإنجليزية	المختصرات	المصطلحات بالعربية
Cost Management System	CMS	نظم إدارة التكلفة
Activity Based Cost	ABS	نظام التكلفة على أساس الأنشطة
Target Cost	TC	التكلفة المستهدفة

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

عنوان الملحق	عنوان الملحق	رقم الملحق
Bon de reception	وصل استلام	01
Bon de livraison	وصل تسليم	02
Bulletin de livraison S/D fabrication remis a la S/D distribution	كشف التسليم والإنتاج والتوزيع	03
Facture N° 200/2017	فاتورة رقم 2017/200	04

قائمة الملاحق

المقدمة

تمهيد:

تواجه المؤسسات في العصر الحديث حالة من الضغوطات والتحديات، ويرجع ذلك بشكل أساسي إلى التغيرات الجوهرية السريعة في جميع الميادين، خاصة مع التقدم التكنولوجي، قد تسعى المؤسسة إلى توفير أفضل المعلومات وأدقها، فمن شأنها أن تساعد المسؤولين والمدراء على اتخاذ قرارات إدارية سليمة، تمكنها من المحافظة على مكانها واستمرارها في السوق.

كما إن تزايد المنافسة في السوق يتطلب معه زيادة مهارات عالية في الإدارة و ابتكارات و فنيات حديثة، وذلك من اجل تحقيق الميزة التنافسية في السوق.

فنجح المؤسسة مرهون بمدى اكتشافها لأنظمة التكاليف من أدوات إدارة التكلفة التقليدية و الحديثة التي لها مزايا عديدة في تحديد تكلفة المنتجات و عملية التسعير و تقويم الأداء، لما تحققه من الرقابة على التكاليف، وتخصيصها بصورة أكثر دقة، و مساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرار، وهذا ما يساعد المؤسسات في تحقيق الربحية.

حيث أصبحت المؤسسات أمام حتمية التكيف مع التحديات التي تفرضها البيئة التنافسية، لأن المنافسة أصبحت حقيقة واقعية فرضت منطق تحقيق التنافسية، باعتبارها الآلية الأساسية للمؤسسة في اقتناص الفرص وغزو الأسواق في مختلف المناطق والسيطرة عليها، وتحقيق مكانة تنافسية مرموقة تمكنها من مواجهة هذه التحديات والتهديدات الموجودة في السوق، كل هذا أدى بالمؤسسات إلى السعي لرفع قدرتها التنافسية على المستوى المحلي والعالمي.

ومن هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة التي يمكن صياغتها

على النحو التالي:

كيف تساهم أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية؟

ولالإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية وهي كمايلي:

- هل يساهم نظام التكاليف على اساس الانشطة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة

الاقتصادية؟

- هل يسمح اسلوب التكلفة المستهدفة بتحسين الربحية من خلال خفض التكاليف؟

- هل يساهم تطبيق اسلوب ادارة التكاليف في تحسين الربحية بالمؤسسة محل الدراسة؟

فرضيات البحث:

هذه التساؤلات تدفع بنا إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة مؤقتة يتطلب التأكد من

صحتها وتأتي على النحو التالي:

- تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة الاقتصادية يساهم في تحسين الميزة

التنافسية للمؤسسة.

- تساعد التكلفة المستهدفة المؤسسة على تحقيق الميزة التنافسية.

- تطبيق أساليب إدارة التكلفة بملبنة سيدي خالد - تيارت - يساعدها على تحسين الميزة

التنافسية.

أهمية البحث : يكتسي البحث أهمية كبيرة:

- كونه يدرس مساعي المؤسسة في تحسين ربحيتها؛
- إبراز الدور الذي تلعبه أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية.

أهداف البحث: من خلال موضوعنا يمكن استخلاص الأهداف التالية:

- إن الهدف العام من الموضوع هو معرفة مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية.

- تحديد نقاط القوة والضعف لأدوات إدارة التكلفة.

- تزويد كليتنا بهذه الدراسة لتمكين الطلاب الآخرين من التعمق في هذا الموضوع أكثر.

محددات البحث:

المحددات المكانية: اقتصرت الدراسة في مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته "ملبنة سيدي خالد" حيث

تم الاعتماد في الدراسة على المعلومات والملاحق المقدمة من طرف مصالح المؤسسة.

المحددات الزمانية: أجريت الدراسة خلال فترة تربص امتدت من 10 مارس إلى 14 مارس.

أسباب اختيار الموضوع: هناك العديد من الأسباب من بينها:

- نوع التخصص العلمي وهو المحاسبة ضمن علوم التسيير وموضوع البحث الذي هو في

صلب التخصص.

- التعرف على الصعوبات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تسعير منتجاتها وبالتالي ضعف مركزها التنافسي.
- النظام الاقتصادي السائد اليوم والذي يعتمد على اقتصاد السوق المبني على المنافسة.

منهج الدراسة المتبع:

لإتمام هذه الدراسة اتبعنا المنهج الوصفي بحيث اطلعنا على الكتب التي تناولت هذا الموضوع أو احد جوانبه كذلك المجالات العلمية والرسائل العلمية المنشورة وغير المنشورة، كما اتبعنا منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي وذلك لتحليل النتائج المتوصل إليها من خلال القيام بالبحث.

الدراسات السابقة:

خلال دراستنا لموضوع البحث تم الاطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوعنا تحت عنوان أهمية استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية والمتمثلة في:

الدراسات العربية:

- 1- دراسة درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام لتسيير ومساعد على اتخاذ القرار، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر(2004-2005) تهدف هذه الأطروحة إلى دراسة المفاهيم العامة للتنظيم، المؤسسة، التكاليف، القرار؛

حيث تم الدراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف، كما تم دراسة بعض الأنظمة

الحديثة مثل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

2- حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على

أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير غير

منشورة، جامعة الجزائر، (2010-2011)؛

حيث تناول الباحث مقارنة الطرق المحاسبة التحليلية التقليدية مع طريقة التكاليف على

أساس الأنشطة، دراسة إمكانية تطبيق هذه الطريقة في المؤسسة الصناعية؛

3- سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة

لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 2009-2010؛

تطرق الباحث إلى دراسة مختلف طرق محاسبة التحليلية التقليدية والتركيز على الطرق

الحديثة مبينا دورها في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات المختلفة في المؤسسة، وقد قام

الباحث بمحاولة وضع طريقة لحساب التكاليف حسب الأنشطة.

تعد هذه الدراسة من الدراسات الحديثة في مجال إستخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز

الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية وقد تشابهت هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في

إبراز دور إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية.

وجاءت هذه الدراسة من أجل الوصول إلى الاهداف التي تضمن بقاء واستمرارية المؤسسة

وتتميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها تهدف إلى إستخدام نظام التكلفة

المستهدفة في تحسين الربحية في المؤسسة الإقتصادية.

هيكل البحث :

لقد تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول بحيث تناولنا في الفصل الأول والثاني الجانب النظري، أما الفصل الثالث فقد تم تخصيصه للدراسة الميدانية، و من ناحية المحتوى فقد تضمن الفصل الأول ثلاثة مباحث بحيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مفاهيم أساسية للتكلفة، أما الثاني ذكرنا فيه الأدوات التقليدية لإدارة التكلفة أهدافها ومراحلها وتقييم كل أداة، فيما يخص المبحث الثالث تطرقنا إلى الأدوات الحديثة ذكرنا هنا أهداف ومراحل وتقييم الأدوات الحديثة.

أما الفصل الثاني تم تقسيمه هو الآخر إلى ثلاثة مباحث، تضمن المبحث الأول مدخل للميزة التنافسية والمبحث الثاني تضمن مؤشرات الميزة التنافسية واليات قياسها وتناولنا في المبحث الثالث مقارنة بين الأنظمة الحديثة والتقليدية للتكلفة ومدى مساهمة كل من نظام التكلفة على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة في الميزة التنافسية .

وخصصنا الفصل الثالث للدراسة الميدانية التي تمت على مستوى ملبنة سيدي خالد بتيارت، فتناولنا في المبحث الاول من خلال مطلبين المطلب الاول لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة و الثاني التعريف بالمؤسسة محل الدراسة اما المبحث الثاني كان عن محاولة استخدام التكلفة المستهدفة عن طريق دراسة التكاليف داخل المؤسسة ملبنة سيدي خالد.

الفصل الأول

تمهيد:

يهدف هذا الفصل إلى تغطية المفاهيم المتعلقة بالتكلفة، وذلك من خلال التطرق إلى بعض أساسياتها؛ ويختلف مفهوم التكلفة من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة أعمالها.

وتتم عملية حساب التكاليف في المؤسسات بعدة طرق تختلف كل طريقة عن الأخرى حسب هدفها، وتعددت الوسائل المساعدة لاتخاذ القرار سواء كانت تقليدية أو حديثة، لكن تبقى جوانب مهمة تتمثل في المتابعة والمراقبة المستمرة للأداء.

ولدراسة هذا سيتضمن الفصل ثلاثة مباحث أساسية وهي:

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للتكلفة.

المبحث الثاني: الأدوات التقليدية لإدارة التكلفة.

المبحث الثالث: الأدوات الحديثة للإدارة التكلفة.

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للإدارة التكلفة والتكلفة.

اختلفت النظم التي تحدد التكلفة، فقد تطور مفهومها مع تطور احتياجات المحاسبين؛ ومن هنا يختلف معنى التكلفة باختلاف الغرض الذي تستخدم من اجله والمجال الذي تستخدم فيه.

المطلب الأول: عموميات حول إدارة التكلفة والتكلفة:

أولاً: مفهوم إدارة التكلفة :

يقصد بإدارة التكلفة: "استخدام الأدوات اللازمة والتي من أهمها نظم التكاليف لتتبع تنفيذ العمليات المالية والمستقبلية بغرض إنتاج المنتج ، بالجودة المطلوبة وتوصيل هذا المنتج في الوقت المناسب علاوة على تخفيض تكلفة بهدف تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة في السوق .وتهدف فلسفة إدارة التكلفة إلى تتبع خطوات التحسين المستمر والقياس المقارن بمعنى مقارنة ما تم تحقيقه بأهداف الخطة الموضوعية وبالتالي التخلي عن الإدارة وفقاً لأرقام تحقيق خلال الدورة الاستقلالية مثل معدل التكلفة، صافي الربح المحقق"¹.

تحدد نظم إدارة التكلفة cms كيفية تأثير القرارات الإدارية على التكلفة وذلك عن طريق²:

أ- قياس الموارد المستخدمة في أداء أنشطة المؤسسة؛

¹ رانية غضاب، "نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع ، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص:46.

² ثناء علي قباني، "مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية"، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2006، ص ص: 10- 11.

ب- تقدير تأثير ذلك على تكلفة تغير هذه الأنشطة.

وتحاول المحاسبة تحديد تكلفة المنتجات والخدمات وهي تقوم بتطوير نظم إدارة التكلفة وتعتبر نظم إدارة التكلفة جميعاً للوسائل والأساليب التي تحدد كيفية تأثير قرارات الإدارة على التكلفة لذلك تقوم نظم إدارة التكلفة أولاً بقياس تكلفة طوارئ المستخدمة الأداة ثم تقدير تأثير ذلك على تكلفة تغير هذه الأنشطة وتهدف النظم إدارة التكلفة إلى التزويد بـ:

1- تجميع مقاييس قيمة المخزون وتكلفة البضاعة المصنعة والتقرير عنها في تقارير توجه المستثمرين والدائنين وغيرهم من حملة الأسهم والجهات الخارجية؛

2- تكلفة المعلومات اللازمة لقرارات الإدارة الإستراتيجية؛

3- تكلفة معلومات الرقابة التشغيلية؛

ويحتاج المستخدمون الخارجيون لمعلومات التكاليف (مثل المستثمرون والدائنون) إلى تجميع مقاييس قيمة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة ولكنهم لا يحتاجون إلى معلومات تكاليف دقيقة عن منتجات وخدمات الأفراد بشكل تفصيلي ويعطي الهدفين الثاني والثالث من نظم إدارة التكلفة إلى وجود وسائل وأساليب جيدة، وتحتاج الإدارة الداخلية إلى معلومات تكاليف دورية دقيقة لإتخاذ القرارات الإستراتيجية مثل تحديد المنتج المثالي وتشكيلة العملاء واختيار وظائف سلسلة القيمة الواجب استخدامها في إتخاذ قرارات الاستثمار وإتخاذ مثل هذه القرارات تحتاج الإدارة إلى معرفة تكلفة المنتجات والخدمات والعملاء، وتحتاج عملية تقدير جهود التطوير وغيرها من برامج رقابة التكاليف التشغيلية مرتدة دقيقة ودورية عن التكلفة.

يعتبر مصطلح التكلفة من أكثر المصطلحات المحاسبية تداولاً وانتشاراً، فتعددت واختلفت المصطلحات باختلاف الصفة الدالة له، وبناءً على ذلك فإنه لا بد من عرض المفاهيم المختلفة للتكلفة.

ثانياً: تعريف التكلفة :

التكلفة في معناها المتداول هي تلك القيمة النقدية المدفوعة بهدف الحصول على منفعة اقتصادية متمثلة في سلعة أو خدمة معينة، وفيما يلي نقوم بتوضيح مصطلح التكلفة بدقة من خلال عرض بعض التعريفات:

يعرفها محمد نور بأنها " تضحية ذات قيمة اقتصادية، في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل"¹.

أو هي عبارة عن "مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية، أي قبل وصولها إلى البيع"².

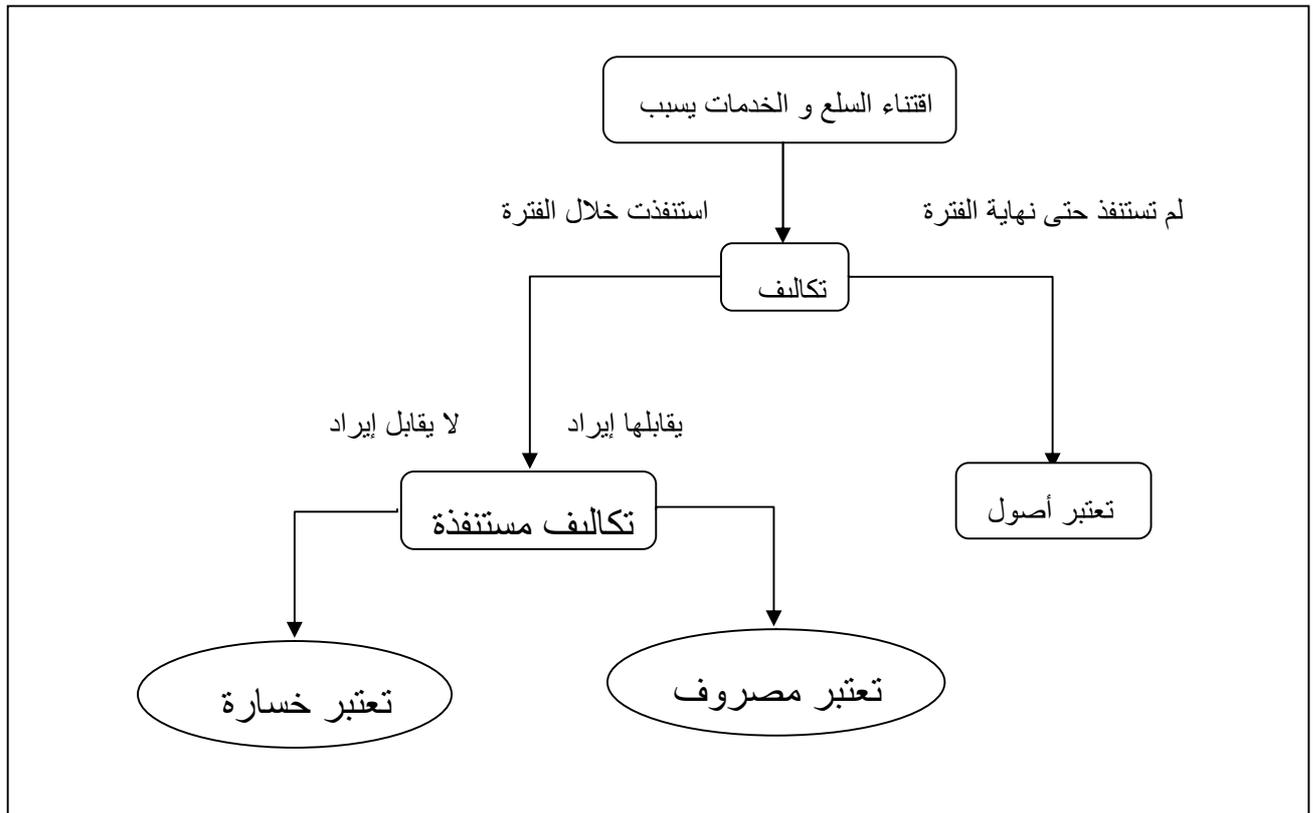
¹ احمد محمد نور، "محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة"، دار الجامعية، مصر، 2004، ص:65.

² ناصر دادى عدون، "المحاسبة التحليلية"، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول، ص:13.

وتعرف أيضا أنها "تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي للأغراض المحاسبية المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها"¹.

ومنه يمكن القول أن التكلفة هي قيمة نقدية مدفوعة أو تضحية ذات قيمة اقتصادية، قصد الحصول على منفعة اقتصادية.

الشكل رقم (1-1) العلاقة بين التكلفة والأصل و المصروف والخسارة



المصدر: صلاح عبد الله عبد الرزاق، "محاسبة التكاليف الفعلية"، دار زهران لنشر، الأردن، 1999، ص: 27.

¹ محمد سامي راضي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، دار الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص: 18.

من خلال الشكل نلاحظ بأنه في حالة اقتناء سلع وخدمات فان هذا يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف، فإذا ترتب على هذه الأخيرة منفعة فتعتبر أصل، أما إذا تحصلت المؤسسة على إيراد من خلال هذه التكاليف، فان هذه التكاليف المستنفذة تعتبر مصروفًا، أما إذا لم يقابل هذا الاستنفاد حصول المؤسسة عائد أو إيراد فهي خسارة .

المطلب الثاني: تصنيف عناصر التكاليف.

تصنف عناصر التكاليف كالتالي:

الجدول رقم (1-1) تصنيف التكاليف

أسباب التصنيف	أنواع التكاليف التي يتضمنها التصنيف
1) طبيعة عنصر التكلفة.	- مواد؛ - أجور؛ - التكاليف المباشرة الأخرى؛ - التكاليف غير المباشرة.
2) من الناحية الوظيفية.	- تكاليف صناعية؛ - تكاليف بيعية؛ - تكاليف إدارية.
3) من ناحية وحدة القياس.	- التكلفة الكلية (الإجمالية)؛ - تكلفة الوحدة.
4) من ناحية تبويب التكلفة في القوائم المالية.	- تكلفة غير مستنفذة.

<p>- تكلفة مستنفذة.</p>	
<p>- تكلفة مباشرة؛ - تكلفة غير مباشرة.</p>	<p>5) تبعاً لإمكانية تتبعها.</p>
<p>- تكاليف متغيرة؛ - تكاليف ثابتة؛ - تكاليف مختلطة؛ - تكاليف تدرجية (تتزايد عند مستويات معينة من النشاط).</p>	<p>6) تبعاً لإمكانية تغييرها مع حجم الإنتاج أو مستوى النشاط.</p>
<p>- تكلفة تاريخية؛ - تكلفة الإحلال والاستبدال؛ - تكلفة تقديرية.</p>	<p>7) وقت حدوث التكلفة.</p>
<p>- تكاليف العمليات الجارية؛ - تكاليف العمليات الرأسمالية؛</p>	<p>8) تبعاً لعلاقتها بالفترة.</p>
<p>- تكلفة الإنتاج؛ - تكلفة الفترة؛</p>	<p>9) من ناحية توقيت تحميلها على الإيراد.</p>
<p>- تكاليف على أساس المسؤولية (في مجال الرقابة)؛ - التكاليف التفاضلية والتكاليف الغارقة؛ - التكاليف المضافة؛ - التكاليف الممكن تجنبها؛ - التكاليف النقدية.</p>	<p>10) أثر التكلفة على اتخاذ القرارات.</p>

<p>- لأغراض قياس تكلفة الإنتاج؛ - لأغراض تخطيط وجدولة مدخلات ومخرجات العمليات الإنتاجية المختلفة؛ - لأغراض فرض الرقابة.</p>	<p>11) طبقا للهدف المرجو تحقيقه من قياسها.</p>
---	--

المصدر: محمد سامي راضي، "محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، طنطا مصر، 2003 ، ص: 47.

تصنف التكاليف إلى أنواع عديدة ،ومن أهم التصنيفات نذكر:

1) تكاليف حسب الطبيعة: حسب النظام المحاسبي والمالي تتمثل في الحسابات التالية:¹

ح/60 المشتريات المستهلكة؛

ح/61 الخدمات الخارجية؛

ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى؛

ح/63 المستخدمين؛

ح/64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛

ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى؛

ح/66 الأعباء المالية؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "الجريدة الرسمية"، العدد 19 الموافق ل25 مارس 2009 النظام المحاسبي والمالي ص: 60.

ح/67 العناصر غير العادية (الأعباء)؛

ح/68 المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

2) التكاليف حسب وحدة القياس: حسب هذا المعيار نجد:¹

2-1- التكلفة الكلية: هي مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال عملية الإنتاج؛

2-2- تكلفة الوحدة: هي عبارة عن حاصل قسمة التكلفة الكلية على عدد الوحدات المنتجة أو

عدد المرات التي تؤدي فيها الخدمة .

3) التكاليف حسب علاقتها بحجم المنتج: يمكن أن تقسم التكلفة من ناحية علاقتها بحجم الإنتاج

أو حجم النشاط إلى:²

3-1- التكاليف الثابتة: هي تكاليف تتعلق بهيكل المؤسسة ولا ترتبط بحجم النشاط وهي تبقى ثابتة

مثل الإيجار والإهلاكات.

3-2- التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتعلق بعملية وظائف المؤسسة التي تقوم بها، هذا التغير

يتعلق بنشاط كل وظيفة، وهي ترتبط بكمية الإنتاج، عدد ساعات العمل، الكمية المباعة، رقم

الأعمال؛

¹ احمد نور، "محاسبة التكاليف"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 1993، ص ص: 37_40.

² بوناب بلال، "دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، 2013-2014، ص: 34.

3-3- تكاليف شبه متغيرة: في بعض التكاليف نجد أن بعض التكاليف جزء منها ثابت وجزء آخر

متغير يتعلق بحجم النشاط وتحليل هذه التكاليف يكون عن طريق ضبطها خطيا ومراقبتها.

4) التكاليف حسب الوظيفة: يمكن أن تقسم المؤسسة محاسبيا إلى أقسام رئيسية هي قسم الشراء

(التموين)، قسم التصنيع (الإنتاج)، قسم التوزيع (البيع)، في المقابل نجد الأقسام المساعدة (الثانوية أو

الفرعية) عديدة نذكر منها على سبيل المثال الإدارة، النقل الصيانة، ونمیز في هذا التصنيف¹:

4-1- تكلفة الشراء: وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم، وتشمل سعر الشراء والأعباء

الملحقة بعملية (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية)؛

4-2- تكلفة الصنع (الإنتاج): تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة

النهائية (مرحلة الدخول إلى مخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة

إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة؛

4-3- تكلفة التوزيع: وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل

المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية: كالنقل، الإشهار، وخدمات ما بعد

البيع... الخ مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة النشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية)؛

5) التكاليف حسب علاقتها بالمنتج: يتأثر المتوج بالتكاليف التي تنقسم بدورها إلى الأصناف التالية:

¹ بوشاشي بوعلام، "المنير في المحاسبة التحليلية" دارهومة، الجزائر 2002 ص: 7.

5-1- التكاليف المباشرة: وهي عبارة عن مجموعة مصاريف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

5-2- التكاليف غير المباشرة: وهي عبارة عن التكاليف المنفقة على النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على مختلف المنتجات.

6) التكاليف حسب وقت حسابها: تبوب التكاليف حسب وقت حسابها إلى¹:

6-1- التكاليف الفعلية: تعرف بأنها التكاليف التي حدثت فعلا في سبيل إنتاج السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسات، فهي تعكس الأداء الفعلي بما يحتويه أو عدم الكفاءة

6-2- التكاليف التقديرية: وتسمى أيضا التكاليف المسبقة أو المعيارية، وتقيم مسبقا حسب قواعد معينة، وتهدف أساسا إلى السماح بالتعرف إلى انحرافات التكاليف الحقيقية والتي تساعد بعد تحليلها في اتخاذ قرارات التصحيح.

¹ راجع بوناب بلال، المرجع نفسه، ص: 35.

المبحث الثاني: الأدوات التقليدية لإدارة التكلفة.

تم عملية حساب أسعار التكلفة في المؤسسة بعدة طرق وهي طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة وطريقة التكلفة الهامشية وطريقة التكلفة المعيارية، فكل طريقة تختلف عن الأخرى باختلاف الهدف منها، وسنتطرق في هذا المبحث إلى طريقة التكلفة الكلية في مطلبه الأول كما نطلع في المطلب الثاني على طريقة التكلفة المعيارية.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية (الطريقة الكلاسيكية).

تعتبر هذه الطريقة إحدى الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف، ظهرت خلال الثلاثينات بفرنسا وسميت فيما بعد بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق.¹

أولاً: تعريف طريقة التكاليف الكلية:

يعرف "داداي عدون ناصر" أن طريقة التكاليف الكلية تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها .

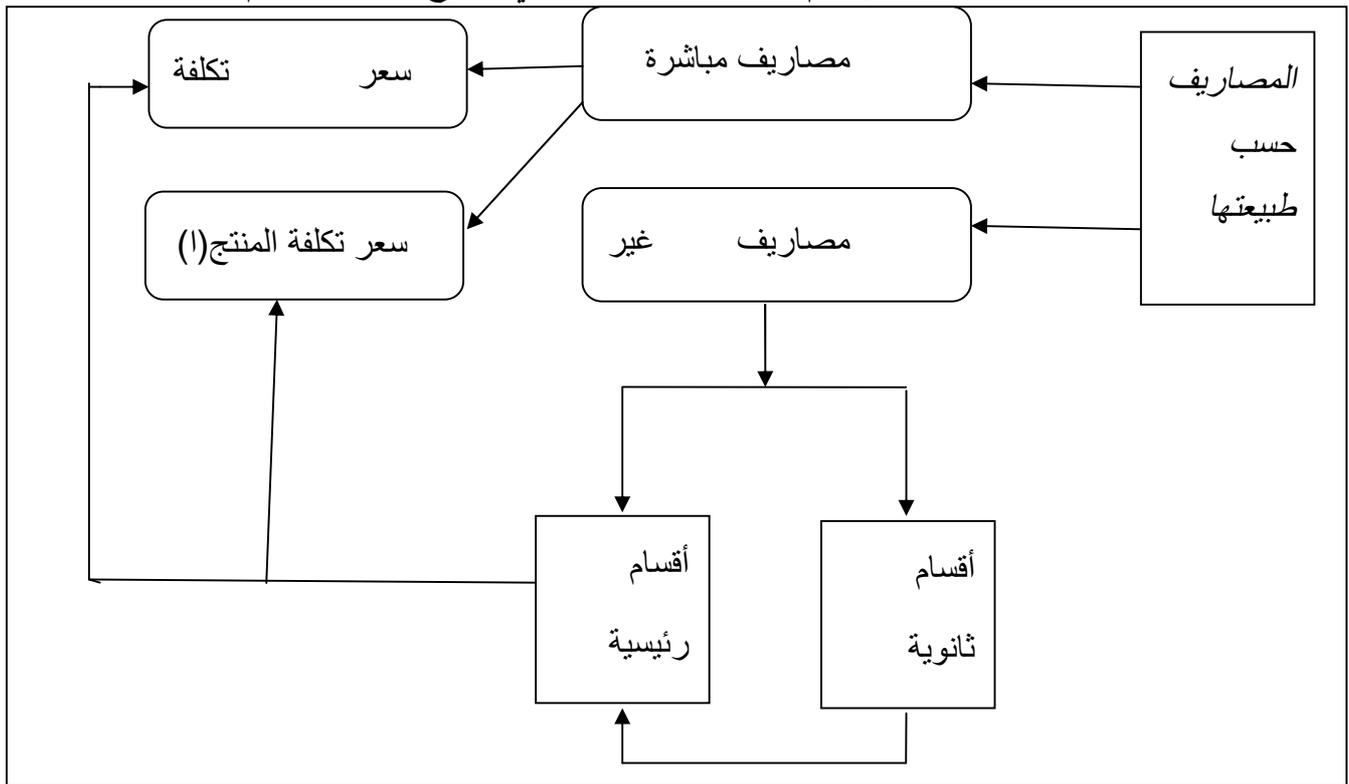
أما حسب طريقة التكاليف الكلية يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات، ومنها ما يكون متعلقاً بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلاً بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.

¹ ناصر داداي عدون، "تقنيات المراقبة والتسيير"، دار البعث قسنطينة الجزائر 1988 ص:36.

كما يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف.¹

ومنه يمكن أن نستخلص أن هذه الطريقة تقوم على تقسيم كل من أقسام متجانسة، ويتم هذه توزيع الأعباء على كل قسم، ويتحمل كل قسم المصاريف غير المباشرة الخاصة به، ليتم إدراجها ضمن تكلفة المتوجات.

الشكل رقم (1-2) مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: رجال علي، "سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص51.

¹ يعقوب عبد الكرم، "المحاسبة التحليلية" ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 1988 ص:93.

ثانيا: مراحل طريقة التكاليف الكلية.

لحساب التكاليف تعتمد طريقة التكاليف الكلية على مراحل يتم من خلالها تحديد مختلف الأقسام، بعد ذلك يتم توزيع الأعباء غير المباشرة ومن ثم تحديد وحدة العمل ويتم استخراج تكلفة وحدة العمل أو القياس وفي الأخير يتم حساب مختلف التكاليف.

1- تحديد الأقسام: إن عدد الأقسام يختلف من مؤسسة إلى أخرى، لان ذلك مرتبط بطبيعة نشاطها وبمجملها وكذلك تنظيمها، لكن ومهما تعددت الأقسام فإنها لا تكاد تخرج عن صنفين اثنين وهما:¹

1-1 المراكز التشغيلية: وهي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل المادية (ساعات عمل مباشرة، الوحدات المنتجة، ساعات عمل الآلات...)، وهي تضم نوعين من المراكز هما المراكز الرئيسية والأقسام الثانوية،

1-2 المراكز الهيكلية: هي التي تكون فيها وحدات العمل النقدية، والتي يكون فيها النشاط صعب القياس مثل الإدارة العامة، وعلى عكس المراكز التشغيلية التي لم تعطي أي تقسيم لهذه المراكز.

2- توزيع الأعباء غير المباشرة: يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على النحو التالي:²

¹ حابي احمد، "دراسة المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2011، ص: 48- 49.

² طوابية احمد، "المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003، ص: 100-101.

1-2 التوزيع الأولي: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة).

2-2 التوزيع الثانوي: هدف من هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، وقد يحدث أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة، لذا يتطلب القيام بعدة عمليات حسابية وقد يلجأ إلى المعادلات والحسابات والمصفوفات وبرامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) في حالة تعدد التبادلات وتعقد مسألة حساب قيمتها،

عند القيام بالتوزيع نكون أمام وضعيتين، وضعية عدم وجود تبادل بين الأقسام فنطبق التوزيع التنازلي أو وضعية وجود تبادل بين الأقسام وفي هذه الوضعية نطبق طريقة التوزيع المتبادل.

3-2 التوزيع التنازلي: يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيبا تنازليا ثم توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية وتستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.

4-2 التوزيع المتبادل: تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية. ويلجأ أحيانا كما ذكرنا سابقا إلى المعادلات والمصفوفات وبرامج المعلومات لإيجاد قيم التبادلات.

3) تحديد وحدات العمل: بعد عملية توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل تأتي المرحلة الثالثة والتي تتم فيها تحديد وحدات العمل، والتي هي عبارة مقياس يسمح بتحديد نصيب المتوج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين¹.

4) استخراج تكلفة وحدة العمل (وحدة القياس): يتم تحديد تكلفة وحدة العمل بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي لكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على عدد الوحدات الخاصة به، ومن ثم يتم تحديد الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف، بضرب تكلفة وحدة العمل أو ما يعرف بمعدل التحميل بعدد الوحدات الخاصة بكل منتج².

5) حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية الصافية:

يتم حساب التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة الصافية وفقا للعلاقات التالية³:

تكلفة شراء الفترة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة؛

تكلفة شراء الوحدة = كلفة شراء الفترة / عدد الوحدات المشتراة؛

تكلفة الإنتاج للفترة = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة؛

¹ حابي احمد، مرجع سبق ذكره، ص: 50

² بن مزوزية إبراهيم، "اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط قياس تكلفة الخدمات العمومية"، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص: 12

³ ياسين سامي، "طرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص ص: 50-51.

تكلفة إنتاج الوحدة = تكلفة إنتاج الفترة / عدد الوحدات المنتجة؛

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة؛

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال الصافي - سعر التكلفة؛

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية - الأعباء غير المعتبرة + العناصر الإضافية + فرق الجرد

للمواد + فرق الجرد للمنتجات + فرق الأقسام + فرق التحميل.

ثالثاً: أهداف طريقة التكاليف الكلية.

من بين أهداف التكلفة الكلية سنتطرق إلى¹:

1- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع

الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها

لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.

2- البحث عن صيغة لتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية

تمثل ضمينا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض

الحالات الخاصة، لا بد أن يكون السعر الأكبر أو يساوي التكلفة الكلية؛

3- الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين.

¹ درجون هلال، "المحاسبة التحليلية نظام المعلومات لتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص: 194.

رابعاً تقييم طريقة التكاليف الكلية:

مزايا طريقة التكاليف الكلية: من بين المزايا:¹

- 1- قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة؛
- 2- عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية، وبالتالي فهي تشكل عنصراً ضرورياً إذا أردنا أن نطبق تسييراً لا مركزياً؛
- 3- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل: شراء، إنتاج، توزيع؛
- 4- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل؛
- 5- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها واتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.

عيوب طريقة التكاليف الكلية: يمكن عرضها في:²

- 1- فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل؛
- 2- تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة؛

¹ صفاء لشهب، "نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص: 83.

² كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى، "محاسبة التكاليف الصناعية" دار الإثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 01، 2008، ص: 74-75.

3- تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذا ما يخالف فرض استقلال الفترات المالية؛

4- تعد هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع أو تحميل الأعباء غير المباشرة، غالبا ما يطلب المسير من المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من اجل اتخاذ القرارات .

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الهامشية:

"يرجع أول استخدام لمفهوم التكلفة إلى قانون الربع التفاضلي ل Robert والذي كان مستغلا من طرف الاقتصاديين، ثم من طرف المحاسبين، نظرا لما يمكن أن يعود به بالفائدة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج الإضافي. من جهة أخرى يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية حيث أنها لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من اجل توضيح القرارات التي يجب أن تتخذ على أساس التفكير الهامشي، وإذا كان هذا المفهوم لا يشكل طريقة لحساب التكاليف بالمعنى الشامل، إلا أن استعماله يسمح باقتراح تفكير لدراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة"¹.

¹ بوناب بلال ، مرجع سبق ذكره ، ص:47.

أولا تعريف طريقة التكلفة الهامشية:¹

تعرف على أنها التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية اثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج؛

هي عبارة عن زيادة التكلفة الكلية اثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، او عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية اثر انخفاض كمية الإنتاج؛
وتحسب التكلفة الهامشية كما يلي:

التكلفة الهامشية = متوسط التكلفة × عدد الوحدات.

ثانيا حدود استعمال التكلفة الهامشية: تتمثل في:²

1- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي، نادرا ما يستعمل في المؤسسات؛

2- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الإنتاجية نزوًا لان المعطيات ليست دائما ثابتة؛

3- يصعب من الناحية التطبيقية التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية، إلى درجة انه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان.

¹ بو يعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005، ص: 195.

² درهمون هلال، "المحاسبة التحليلية"، مرجع سبق ذكره، ص: 231.

ثالثاً أنواع التكلفة الهامشية وترتيبها:¹

نلاحظ أن المنتجات المباعة قد تكون سلعة مادية أو خدمات، هذه العناصر قد تستلزم عدة عناصر من التكاليف مثل تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع أو مجموعها، وهو سعر التكلفة، فيمكن إذاً أن يكون هناك ثلاث أنواع من التكلفة الهامشية؛

1- التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية: والتي غالباً ما توزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل؛

2- تكلفة إنتاج هامشية: وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يسلمها إنتاج وحدة إضافية؛

3- تكلفة توزيع هامشية: وهي تشكل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية، وغالباً ما تكون في المؤسسات التجارية.

رابعاً تقييم التكاليف الهامشية: تقييم التكاليف الهامشية كالتالي:

مزايًا طريقة التكاليف الهامشية:²

1- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية؛

2- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات؛

¹ ناصر دادى عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 180

² هادي خالد، " دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص: 65.

- 3- توفر فرصة للتعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما يحتاجه بدل القيام بذلك؛
 - 4- تمكن من تحديد أسعار البيع المختلفة حسب مستويات النشاط التي حققتها المؤسسة وحسب علاقتها مع الزبائن؛
 - 5- تفيد بقبول أو رفع طلبيات الزبائن وترتيبهم حسب طلبياتهم.
- عيوب طريقة التكاليف الهامشية: رغم تعدد المزايا إلا أن هناك عيوب ومنها: ¹
- 1- التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشمل على تكلفة متغيرة وثابتة؛
 - 2- الصعوبة في تحديد المعدلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

¹ سالمى ياسين، " الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسات"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص:66.

المبحث الثالث: الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة

نظرا لمحدودية النظم المحاسبية التقليدية فد وجهت لها جملة من الانتقادات على توفير معلومات تفيد القرارات الاستراتيجية للمؤسسة مما ادى الى ظهور نظم جديدة لقياس تكاليف المنتجات و سنعرض في هذا المبحث هذه الطرق من خلال مطلبين حيث سنخصص المطلب الاول الى نظام التكلفة على اساس النشاط اما المطلب الثاني فسخصصه لنظام التكلفة المستهدفة:

المطلب الأول: طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

يعتبر نظام التكلفة على أساس الأنشطة من أفضل أدوات قياس وتخصيص التكاليف ولمعرفة ذلك سنتطرق إلى مايلي:

أولا: تعريف طريقة نظام التكلفة على أساس النشاط:

"حسب (Horngren) : انه طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية ، كما أنه تستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين التكاليف لأغراض أخرى مثل: السلع، الخدمات، العملاء؛

ويعرفه أيضا (Alcouffe): ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع تكاليف غير المباشرة بالمؤسسة في مواضع التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة"¹.

"ويعرف أيضا على انه تلك الأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة، وأن المنتجات هي التي تستهلك تلك الأنشطة، كما يركز هذا النظام على الأنشطة الهامة فقط والتي يعتمد عليها في التصنيع من أجل تنميتها وتحسينها، والتخلي عن الأنشطة التي لا تعطي قيمة"².

ثانيا: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلى تحقيق الأهداف التالية³:

- 1 - تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- 2 - تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم

ما؛

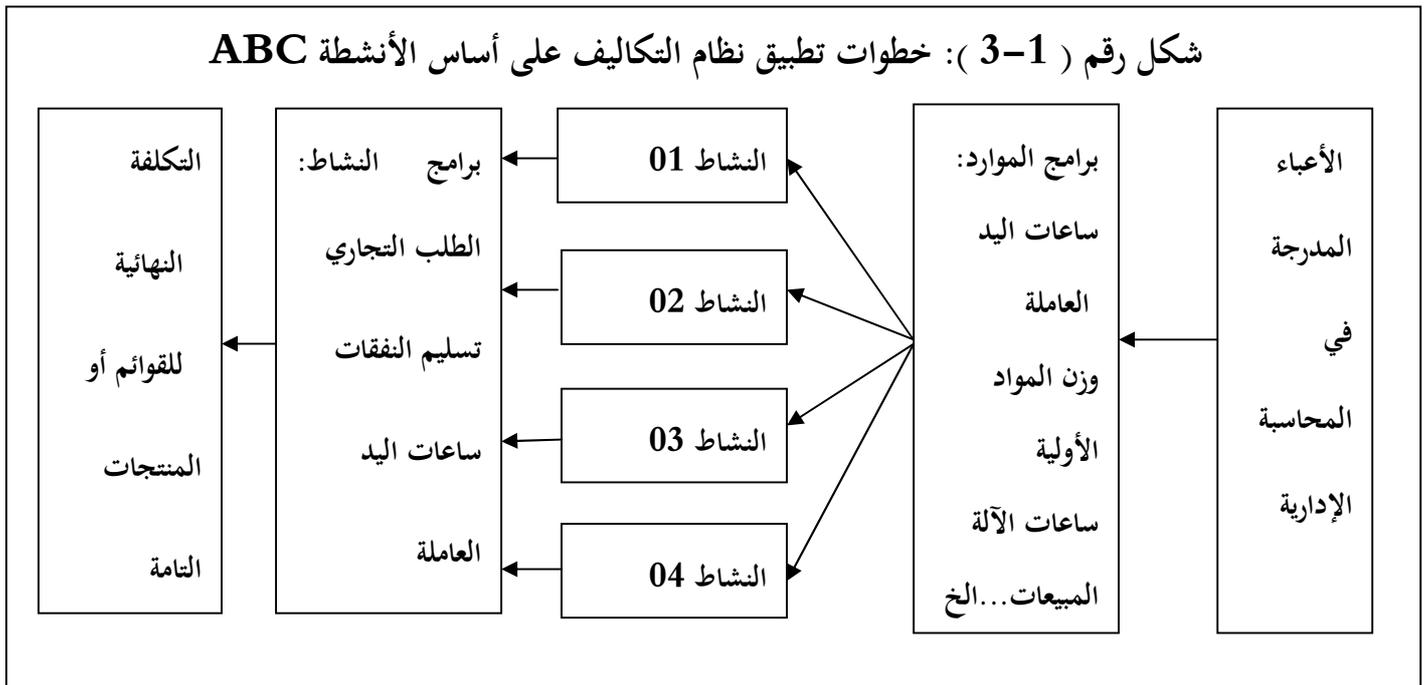
¹ رانية غضاب، "نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن عمان، الطبعة الأولى، 2017، ص 16-17.

¹ سالمى ياسين مرجع سبق ذكره، ص:93.

³ سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص:110.

- 3 - التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- 4 - يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على وفرة؛
- 5 - يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة المنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة؛
- 6 - تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

ثالثاً: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط



المصدر: سامي ياسين، "طرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

"، رسالة ماجستير، 2009-2010، ص: 110.

من خلال هذا الشكل تتضح لنا الخطوات التي يتم بها إعداد نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتي تبدأ بتحديد الأنشطة ومختلف تكاليفها والمراكز المتعلقة بها وإسقاط هذه التكاليف على المنتجات وفق مسببات كالطلب التجاري، تسليم الدفعات وغيرها، ليتم في الأخير الحصول على تكلفة المنتج.

رابعا: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة تقييم التكاليف على الأساس الأنشطة بعدة مزايا

وعيوب ونذكرها على النحو التالي¹:

-مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعد ضرورة لكونه يضمن تحقيق المزايا التالية:

1- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات

الناجمة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن

نظام التكاليف التقليدي؛

2- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع

التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات الغير ضرورية والتي لا

تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة؛

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007، ص: 183.

3- استفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف

الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات؛

4- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة ليست ذا قيمة، ويمكن أن تحمل في

العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة؛

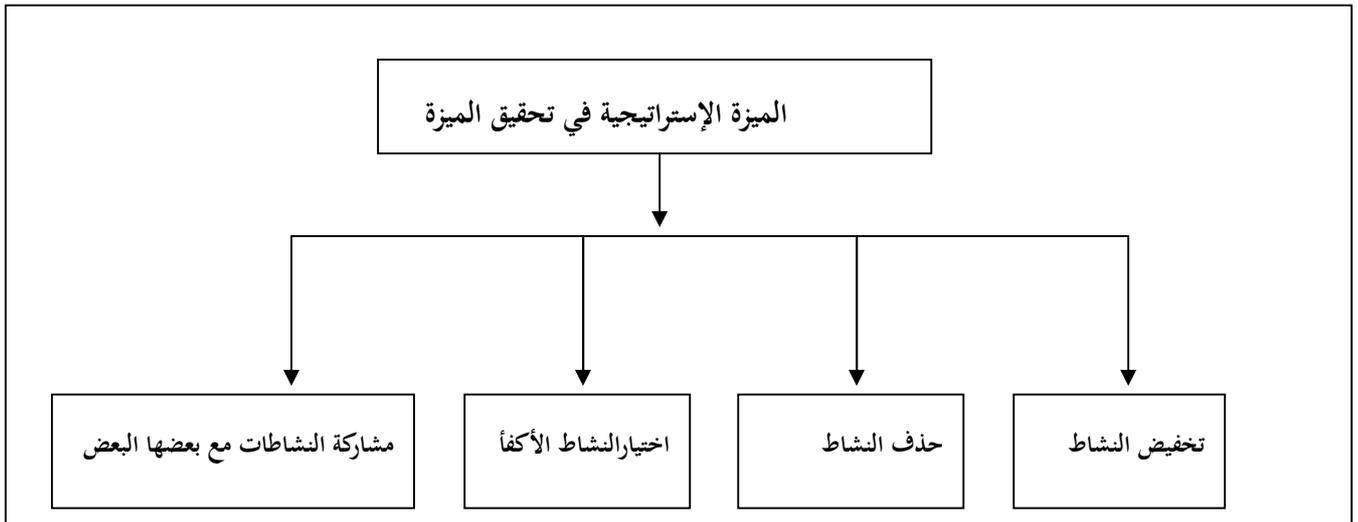
5- يساهم استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة

التكلفة التي تهدف إلى جعل المؤسسة أقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه، ولتحقيق

هذه الميزة الإستراتيجية لا بد من إتباع أربعة أساليب وهي موضحة في الشكل:

شكل رقم (1-5): أساليب تحقيق الميزة الإستراتيجية في نظام التكاليف على أساس

الأنشطة:



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)"، دار الحامد للنشر

والتوزيع، عمان الأردن، 2007، ص: 183.

عيوب تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC.

بالرغم من كل الجوانب الإيجابية التي يفرزها هذا النظام، إلا انه هناك من أشار إلى بعض محددات النظام المتمثلة في

1- إن العيب الرئيسي لهذا النظام هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام؛

2- إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف الغير مباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة، مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة، كإهلاك مباني الصنع أو التأمين على مباني الصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وماشابه ذلك؛

3- إن كفاءة هذا النظام تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليست سهلا ومن الضروري تحديد مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها؛

4- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة،

ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.

المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة TC.

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

وسوف نقوم بدراسة مختلف المفاهيم العامة من خلال إعطاء المفهوم والأهداف والمزايا والعيوب:

أولا: تعريف نظام التكلفة المستهدفة:

تعرف التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.¹

كما يقصد بالتكلفة المستهدفة تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:²

¹. ثناء القباني، "قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة"، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 475.

² أيمن الشنطي وعامر الأشقر، "المحاسبة الإدارية"، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006، ص: 335.

$$\text{تكلفة الوحدة المستهدفة} = \text{سعر الوحدة المستهدف} - \text{ربح الوحدة}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها)} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{العائد (الأرباح المستهدفة)}$$

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن التكلفة المستهدفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التصميم.

ثانياً: أهداف نظام التكلفة المستهدفة

لأسلوب التكلفة المستهدفة مجموعة من الأهداف أهمها¹:

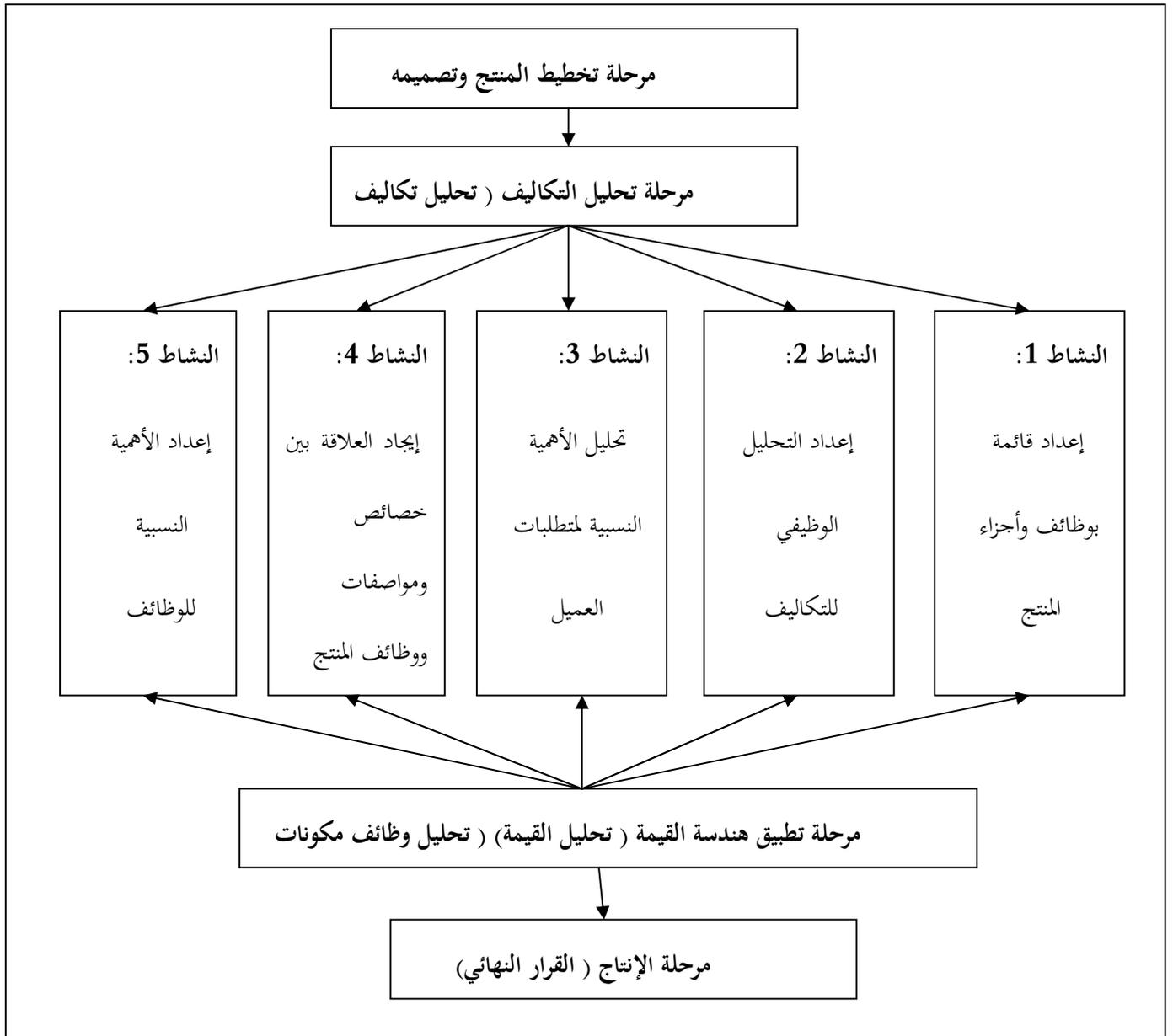
- 1- تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية للمؤسسة؛
- 2- تحديد هامش الربح والذي تسعى المؤسسة له من قبل طرح المنتج في السوق؛
- 3- تحقيق أهداف الإدارة من خلال المنافسة والأرباح على المدى الطويل؛
- 4- خفض التكاليف التي تضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود؛
- 5- زيادة وتحسين جودة المنتج وتمييزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد، ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً للعميل؛
- 6- التغلب على المنافسين من خلال تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة؛
- 7- العمل على تقديم منتج يلبي رغبات ومتطلبات العملاء.

¹ طه عليوي ناصر، "استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيح قرارات التسعير"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، 2010، ص:

ثانيا: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

الشكل التالي يوضح خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

شكل رقم (1 - 6): خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مراحل الإنتاج



المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على: علي عدنان أبو عودة، "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص: 174.

ثالثاً: تقييم طريقة نظام التكلفة المستهدفة.

مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة:

من أهمها¹:

- 1- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقة بين الموردين؛
- 2- إيجاد هدف مشترك ولغة مشتركة في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه؛
- 3- يساعد على دعم عمل الفريق وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة؛
- 4- يصبح السعر مسيباً لعملية تطوير المنتج بدلاً من أن يكون ناتجاً عنها، مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح؛
- 5- تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد؛

¹ حسين عابد محمد عابدين، "مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة"، مجلة جامعة الأقصى، المجلد التاسع عشر، العدد 01، غزة، فلسطين، 2015، ص: 301.

6- تخفيض التكاليف قبل حدوثها، أي أثناء مرحلة التصميم، مما يزيد من أهميتها خاصة في

قصر دورة حياة المنتجات.

عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة:

على الرغم من أهميتها والمزايا التي تتصف بها، إلا أن هناك نقاط ضعف يمكن إدراجها أهمها فيما

يلي:¹

1- صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين؛

2- عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في الواقع العملي لكثير من

المؤسسات الاقتصادية؛

3- ربط تطبيق التكلفة المستهدفة بتحقيق أرباح حالية، فعندما تحقق المؤسسة أرباحا تكون

هناك علاقة إيجابية بين مدخل التكلفة المستهدفة ومستوى الأرباح، في حين إذا حققت

خسائر غالبا ما ترحب الإدارة بأي طريقة أخرى لتخفيض التكاليف.

² مجدي وائل الكسيحي، "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، 2014، ص: 175.

خلاصة الفصل:

تعد إدارة التكلفة في المنظور الإستراتيجي بمثابة منهج متكامل يشمل العديد من الأدوات والأساليب التي تعمل على توفير المعلومات اللازمة للإدارة من أدوات كلاسيكية، التي تعمل على تخفيض التكاليف ونظرا لعدم كفاءتها تم التخلي عن هذه الاساليب المألوفة في الادارة وتبني انظمة حديثة تمكنها من التعامل مع هذه المتغيرات و التغلب عليها لتحقيق النمو والحياة من خلال التطوير المستمر في ادائها نحو الافضل وتضمن للمؤسسات البقاء في السوق و الوصول الى اقصى درجات الدقة و التفصيل.

الفصل الثاني

تمهيد:

تعتبر محاولة المؤسسة للاستحواذ على جزء معين من السوق أو فئة من المستهلكين أمر غير هين وصعب تحقيقه ، وهذا راجع لأسباب تتعلق بالمستهلكين أو المؤسسة في حد ذاتها ، وفي هذا الإطار يسعى مدراء المؤسسات إلى إيجاد توافق بين ما يطلبه المستهلكين وما تسعى المؤسسة له بتوفير الجودة في المنتج مما يحقق ميزة تنافسية للمؤسسة وفي هذا السياق سنتطرق إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول:مدخل للميزة التنافسية

المبحث الثاني: مؤشرات قياس الميزة التنافسية وأنواعها

المبحث الثالث: دور أدوات إدارة التكلفة في تحسين الميزة التنافسية

المبحث الأول: مدخل للميزة التنافسية

تعتبر الميزة التنافسية من أهم التحديات التي تواجهها المؤسسات حالياً، ذلك أن درجة التنافس في السوق تعد من العوامل التي تحدد قدرة المؤسسة على الصمود في وجه منافسيها وضمان استمرارها فيه وهذا ما سوف نتناوله.

المطلب الأول: عموميات حول الميزة التنافسية

شغل مفهوم الميزة التنافسية حيز من الأدبيات المعاصرة لإدارة الأعمال، و يعتمد هذا التعريف بالدرجة الأساس على الموقف التنافسي للمؤسسة في قطاع نشاطها وهذا ما استترق له:

أولاً: مفهوم الميزة التنافسية

"يعتبر مفهوم الميزة التنافسية ثورة حقيقية في عالم إدارة الأعمال على المستوى الأكاديمي والعملي، فأكاديمياً لم يعد ينظر للإدارة كهم (داخلي) أو كمواجهة وقتية مع مشاكل، ولكن أصبح ينظر للإدارة كعملية ديناميكية ومستمرة تستهدف لمعالجة الكثير من الهموم الداخلية والخارجية لتحقيق التفوق المستمر للمؤسسة على الآخرين، أما عملياً يحرص المدراء حسب المفهوم الجديد على العمل الدؤوب والمستمر وتحليل واكتشاف والمحافظة على الاستثمار في الميزة للمؤسسة"¹.

¹رانية غضاب ، "نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة"، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى 2017، ص:116

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

"يعرف (M. Porter) الميزة التنافسية على أنها القيمة التي تستطيع المنظمة أن تضيفها لربائنها ، بحيث يمكن أن تأخذ شكل أسعار منخفضة بالنسبة لباقي سلع وخدمات المنافسين أو بمنح منافع إضافية ومكاملة على المنتجات لتعويض الزيادة في الأسعار"¹.

من أهم خصائص الميزة التنافسية ما يلي²:

- 1- أن تكون مستمرة ومستدامة بمعنى أن تحقق المؤسسة سبق على المدى الطويل وليس على المدى القصير فقط؛
- 2- إن الميزات التنافسية تتسم بالنسبية مقارنة بالمنافسين أو مقارنتها في فترات زمنية مختلفة وهذه الصفة تجعل فهم الميزات في إطار مطلق صعب التحقيق؛
- 3- أن تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وقدرات وموارد المؤسسة الداخلية من جهة أخرى؛
- 4- أن تكون مرنة بمعنى يمكن إحلال ميزات تنافسية بأخرى بسهولة ويسير وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور موارد وقدرات وجدارة المؤسسة من جهة أخرى؛
- 5- أن يناسب استخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف والنتائج التي تريد المؤسسة تحقيقها في المدى القصير والطويل.

¹ "مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية دورية أكاديمية دولية"، تصدر عن كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد 6، المجلد الأول، السنة السادسة 2013م، ص: 11

² طاهر محسن منظور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس "الإستراتيجية منظور منهجي متكامل"، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2009، ص: 309.

ثانيا : الأنواع الرئيسية للميزة التنافسية .

تصنف الأنواع في اغلب الكتابات في إدارة الأعمال إلى نوعين رئيسيين وهما¹:

- **ميزة التكلفة الأقل:** وتعني قدرة المؤسسة على إنتاج منتج بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين

، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر، أن الحصول على ميزة التكلفة الأقل ليس ممكن

في كل الظروف وبالتالي ضرورة توافر مجموعة من الشروط من بينها :

1 - وجود طلب مرن على السلعة حيث يؤدي التخفيض في السعر الى زيادة مشتريات

المستهلكين للسلع ؛

2 - نمطية السلع المقدمة ؛

3- عدم وجود طرق كثيرة لتمييز المنتج ؛

4 - وجود طريقة واحدة لاستخدام السلعة لكل المشتريين؛

ميزة التمييز: نعني بها قدرة المؤسسة على تقديم منتج مختلفا عن المنتج أو المنتجات التي يقدمها

المنافسون من وجهة نظر المستهلكين، وللحصول على ميزة التمييز يجب توفر مجموعة من الشروط منها:

1-عندما يقدر المستهلكون قيمة الاختلافات في المنتج (سلعة أو خدمة)، وبدرجة تميزه عن غيره من

المنتجات؛

2- تعدد استخدامات المنتج وتوافقها مع حاجات المستهلك ؛

¹حجاج عبد الرؤوف، "الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية للإبداع والتكنولوجيا في تنميتها"، رسالة ماجستير، 2006-2007، ص 15-16.

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

3- عدم وجود عدد كبير من المنافسين يتبع نفس إستراتيجية التمييز.

المطلب الثاني: تحليل قوى التنافس بين المؤسسات.

تحليل قوى التنافس بالنسبة للمؤسسات هو تقدير قدراتها على توليد القيمة عن نفسها ضد

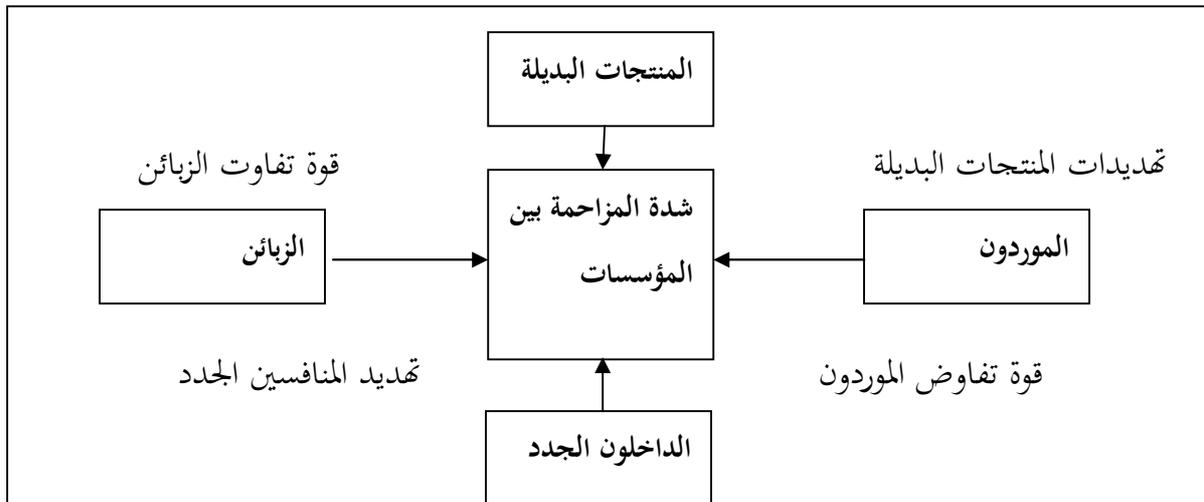
الهجمات التي تتعرض لها من قبل المنافسين

أولاً: نموذج Porter لتحليل قوى التنافس.

حدد **M. Porter** قوى التنافس في خمس قوى أساسية، تمثلت في تمديدات الداخلين الجدد،

قوة تفاوض الزبائن، قوة تفاوض الموردون، تهديدات المنتجات البديلة وشدة المزاحمة بين المؤسسات.¹

شكل رقم (2 - 1): قوى التنافس الخمس



المصدر: رانيا غضاب "نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع

الأردن عمان، الطبعة الأولى، 2017ص .

¹ عثمان بودحوش، "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية"، رسالة ماجستير، 2007-

2008، جامعة 20 أوت سكيكدة، ص: 04.

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

ومن الشكل يمكن القول أن مستوى المنافسة يرتبط بشكل كبير بهذه القوى التنافسية الخمس وفي مايلي شرح لهذه القوى¹:

أولاً: الداخولون المحتملون:

وهم مجموعة المؤسسات التي لم تدخل مجال المنافسة، إلا إن لها القدرة إذا ما رغبت في الحصول على نصيب من الأسواق أو أكبر كمية ممكنة من الموارد وهذا ما يمثل تهديدا حقيقيا للمؤسسات الحالية. غير أن هذا التهديد يعطي لمجال التنافس ميزة الديناميكية والتطور ونوعا من المرونة.

حيث أنه كلما كانت عوائق الدخول مرتفعة كلما قل احتمال دخول منافسين جدد إلى القطاع.

ولقد حدد الاقتصادي Jobin ثلاثة مصادر رئيسية تتعلق بعوائق الدخول وهي:

1 - الولاء للماركة: يمكن للمؤسسة أن تبني ولاء للماركة من خلال :

- الحملات الإعلانية المستمرة عن المنتج والأسماء التجارية للمؤسسة ؛

- تطوير المنتج من خلال الأبحاث وبرامج التطوير .

2 - مزايا التكلفة المطلقة: تنتج عن هذه المزايا ثلاثة مصادر رئيسية وهي:

- عمليات الإنتاج المتفوقة الناتجة عن أثار التعلم والخبرات السابقة وبراءات الاختراع؛

- التحكم في مدخلات معينة تتطلبها عمليات الإنتاج مثل اليد العاملة ،المواد الأولية

والمعدات أو المهارات الإدارية ؛ إمكانية توفير موارد أرخص؛

2 إسماعيل حجازي ، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013، ص 160-161

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

3 - وفرات الحجم الاقتصادي : تعتبر من مزايا التكلفة المصاحبة للمؤسسات ذات الحجم الكبير

وتمثل أهم عوائق الدخول لأنها تضع الداخل المحتمل أمام خيارين :

- إما الدخول بحجم إنتاج كبير وبالتالي التعرض لرد الفعل من طرف المؤسسات القائمة على

القطاع؛

- إما الدخول بحجم إنتاج ضعيف بالتالي يؤدي لتحمل تكاليف كبيرة .

4 - السياسات الحكومية: إن السياسات الحكومية تعتبر من العوائق التي لا يمكن تجاهلها عند

الدخول إلى قطاع معين، كالتشريعات الحكومية، أسعار الصرف... الخ.

ثانيا: تهديدات المنتجات البديلة:

المنتجات البديلة هي تلك التي تقدمها شركات أخرى ويمكن أن تلي احتياجات المستهلكين

بأسلوب يشبه الأسلوب الذي تلي به منتجات الشركة الأصلية، ولهذا السبب تدخل الشركات في

منافسة مع شركات أخرى تنتج منتجات بديلة، لأن هذه الأخيرة تقلص من المردودية المحتملة للقطاع.¹

ثالثا: الزبائن والموردون: نعرضها في مايلي:²

1- الزبائن: إن تأثير الزبائن على الشركات يتمثل في قدرتهم على التفاوض على تدنية الأسعار ،

الجودة، وتنويع الخدمات، الأمر الذي يكون له تأثير على عوائد الشركة. ويكون لهذا التأثير أثر سلبي

¹ هلال وليد، " الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة"، رسالة ماجستير تخصص علوم تجارية فرع الإستراتيجية، 2008-

2009، ص: 22

² فؤاد أحمد محمد العفيري، "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، مقدم للندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة

في المملكة العربية السعودية، 2010، ص: 13.

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

على المؤسسة في الحالات التالية: تجمع الزبائن في عملية الشراء، وأهمية المنتج بالنسبة للزبائن، توفر المعلومات الكافية، وسهولة الحصول على المنتجات؛

2-الموردون: التأثير الذي يحدثه هؤلاء الموردين على الشركات، وذلك بتحكمهم في أسعار المواد الأولية أو النصف المصنعة، وفرضهم لشروط بيع معينة، أو امتلاكهم الحق في بعض الأنشطة التسويقية كالتوزيع مثلاً. إن الموردين تكون لديهم قدرة التأثير في بعض الحالات التالية :

- عدم وجود منتجات إحلالية تنافس المنتجات التي يتعامل بها الموردين؛
 - المنتجات التي في حوزة الموردين ضرورية للشركة للقيام بمهامها.
- إن الذي يعزز موقف الشركة في التفاوض وجود فائض في المنتجات والعكس صحيح، ونتيجة لذلك بإمكانها أن تتبنى عدة إستراتيجيات لمواجهة الوضعيات المختلفة ومنها على سبيل المثال :

- قوة التفاوض مع الموردين ؛
- إستراتيجية التنوع وذلك بتنوع مصادر التمويل مما يقلل درجة التبعية اتجاه الموردين.

ثانياً: نموذج أوسيتين لتحليل هيكل الصناعة وقوى التنافس.

نموذج Porter يحتاج إلى تعديلين حتى يمكننا الاستفادة منه أكثر في تحليل الصناع هما:

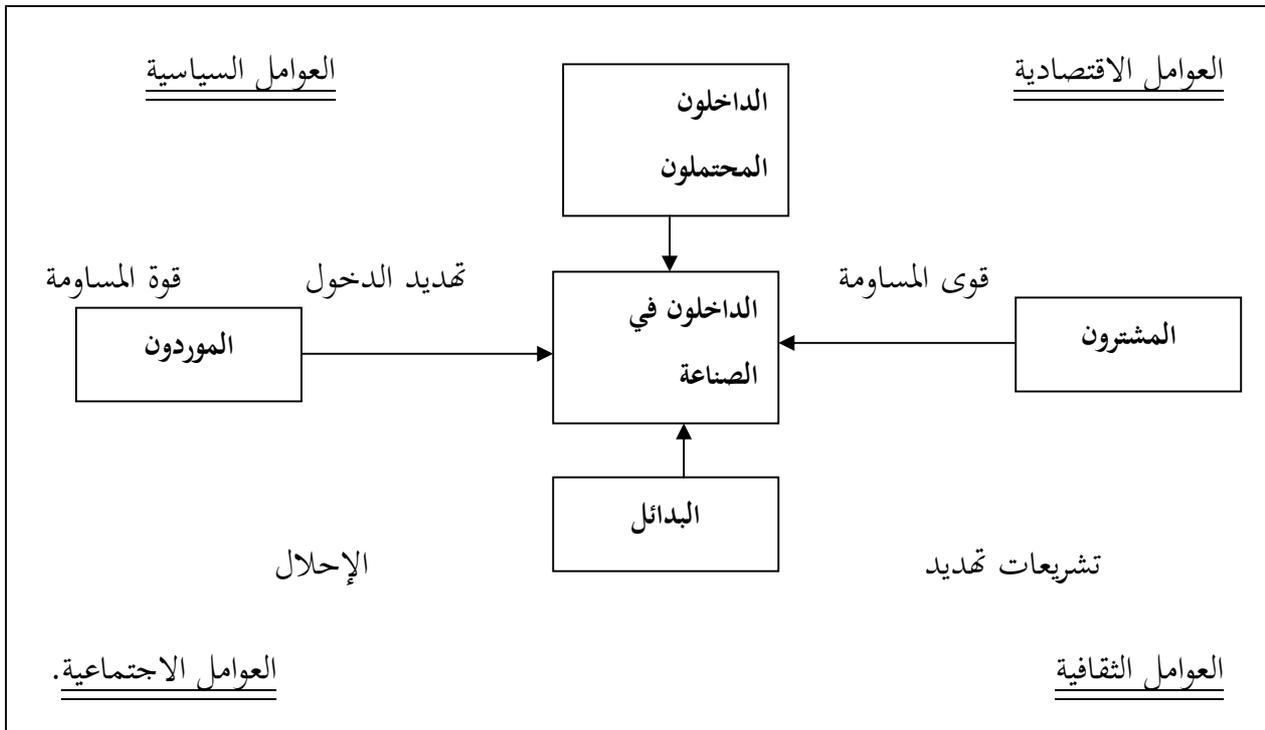
التعديل الأول: إضافة عنصر آخر هو سياسات الحكومة باعتبارها قوة كبرى تؤثر على هيكل الصناعة وديناميكيته.

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

التعديل الثاني: إضافة العوامل البيئية لما لها من تأثير في تكوين هيكل الصناعة وديناميكيات المنافسة، فالعوامل أو المتغيرات الاقتصادية، السياسية، الثقافية والديمغرافية، تؤثر على عوامل أو قوى التنافس الخمسة في نموذج Porter.¹

والشكل التالي يوضح نموذج القوى الخمس أوستين :

الشكل رقم (2 - 2) نموذج أوستين لقوى التنافس



المصدر: طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل، دار النشر، عمان، 2007، ص: 277.

- ضعف تكاليف التبديل التي تواجه الزبائن: تكون تكاليف التبديل مرتفعة، إذا كان الزبون مرتبطا ببائعين محدودين، وعلى العكس فالزبون يفرض قوة تفاوضية إذا كان البائع يواجه تكاليف تبديل الزبون؛

¹ نيل مرسي خليل، "الميزة التنافسية في مجال الأعمال"، مرجع سبق ذكره، ص: 74-75

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

- الزبائن يشكلون تهديدات التكامل الخلفي: فإذا كان الزبائن يشكلون خطراً للتكامل الخلفي، فإن بمقدورهم اشتراط تنازلات أثناء التفاوض؛
- أثر منتج القطاع على جودة المنتجات وخدمات الزبون: عندما ترتبط جودة منتجات وخدمات الزبون ارتباطاً وثيقاً بمنتجات القطاع، يكون الزبون عموماً أقل حساسية للسعر؛
- امتلاك الزبون للمعلومات التامة: بامتلاك الزبون للمعلومات الكاملة حول الأسعار الحقيقية وتكاليف الموارد، فهذا يتيح له الضغط أثناء المفاوضات؛
- إن هذا النموذج يوضح القوى التنافسية الخمس التي من شأنها التأثير المباشر على المؤسسة، حيث تعكس هذه العوامل مدى جاذبية القطاع الصناعي ومردوديته.¹

¹. نبيل مرسي خليل، "الميزة التنافسية في مجال الأعمال"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 74-78.

المبحث الثاني: مؤشرات قياس الميزة التنافسية وآليات

تعرف الميزة التنافسية بأنها المهارة والتقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمؤسسة إنتاج قيم ومنافع للزبائن تزيد عمت يقدمه لهم المنافسون ولقياس هذه الميزة نعتد على مجموعة من المؤشرات وهذا ما سوف نتطرق له في مبحثنا هذا.

المطلب الأول: عموميات حول مؤشرات الميزة التنافسية

يعكس مفهوم التنافسية على المؤشرات المستعملة التي تبلغ حد من الكبر يشمل كل نشاط اقتصادي في المجتمع و فيما يلي مؤشرات الميزة التنافسية :

أولاً: على مستوى المؤسسة الصناعية

فيما يلي أهم مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة الصناعية:¹

1- الربحية: يعتبر مؤشر الربحية كافياً عن التنافسية الحالية للمؤسسة، ويمكن أن تكون هذه الأخيرة في سوق تنافسية نتيجة هي ذاتها نحو التراجع، في هذه الحالة فإن التنافسية الصناعية الحالية للمؤسسة لن تكون ضامنة لربحيتها المستقبلية، وإذا كانت ربحية المؤسسة التي تريد البقاء في السوق ينبغي أن تمتد إلى فترة من الزمن، فإن القيمة الحالية لأرباح المؤسسة تكون مرتبطة بالقيمة السوقية لها. وتعتمد المنافع المستقبلية للمؤسسة على إنتاجيتها النسبية وتكلفة عوامل إنتاجها، وكذلك على الجاذبية النسبية لمنتجاتها على امتداد فترة طويلة، وعلى إنفاقها الحالي على البحث والتطوير أو البراءات التي تحصل عليها؛

¹. وديع محمد عدنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 10-11.

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

2- تكلفة الصنع: تكون المؤسسة غير تنافسية إذا كانت تكلفة الصنع المتوسطة تتجاوز سعر منتجاتها

في الأسواق، وذلك إما لانخفاض إنتاجيتها وعوامل الإنتاج مكلفة كثيرا، أو للسببين السابقين معا؛

3- الإنتاجية الكلية للعوامل: إن الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج تقيس الفاعلية التي تحول المؤسسة فيها

مجموعة عوامل الإنتاج إلى منتجات، ومن الممكن مقارنة الإنتاجية الكلية للعوامل أو نموها لعدة مشاريع

على المستويات المحلية والدولية، ويمكن إرجاع نموها سواء إلى التغيرات التقنية وتحرك دالة التكلفة نحو

الأسفل، أو إلى تحقيق وفورات الحجم.¹

4- الحصة من السوق: من الممكن لمؤسسة ما أن تحقق أرباحا، وتستحوذ على جزء هام من السوق

الداخلية بدون أن تكون تنافسية على المستوى الدولي، وتحدث هذه عندما تكون السوق المحلية محمية

بعقبات اتجاه تحرير التجارة الدولية، كما يمكن للمؤسسات الوطنية أن تكون ذات ربحية آنية ولكن غير

قادرة على الاحتفاظ بالمنافسة اتجاه التجارة، لذا يجب مقارنة تكاليف المؤسسة مع تكاليف منافسيها

الدوليين، وكلما كانت التكلفة الحديثة للمؤسسة ضعيفة بالقياس إلى التكاليف الحديثة لمنافسيها، كلما

كانت حصتها من السوق أكبر.²

¹. عبد الحكيم عبد الله السنور، "الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي"، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، اللاذقية، 2009، ص: 25.

². كمال منال، "دور إستراتيجية الترويج في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة الوطنية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2007، ص: 141.

ثانيا: على مستوى القطاع

- إن تقييم تنافسية قطاع يتم بالمقارنة مع القطاع المماثل لبلد آخر، وأهم المؤشرات المستعملة هي¹:
- 1- مؤشرات التكاليف والإنتاجية: نقول عن قطاع ما أنه تنافسي إذا كانت الإنتاجية الكلية للعوامل فيه مساوية أو أعلى منها لدى المشروعات الأجنبية المزاخرة، أو إذا كان مستوى تكاليف الوحدة يساوي أو أقل من تكاليف الوحدة للمنافسين الأجانب؛
 - 2- مؤشرات الحصة من السوق الدولي: يستعمل في هذا المجال الميزان التجاري والحصة من السوق الدولي كمؤشرين عن التنافسية على مستوى القطاع، وهكذا فإن القطاع يخسر تنافسية عندما تتناقص حصته من الصادرات الوطنية الكلية، أو أن حصته من الواردات تتزايد؛
 - 3- دليل التجارة ضمن الصادرات: يبين هذا الدليل الصلة التجارية ضمن الصناعات، وكلما ارتفعت قيمته كلما دل ذلك على تقدم الصناعة في البلد المعني.²

ثالثا: على مستوى الدولة

- لقياس تنافسية الدولة هناك مؤشرات هي:³
- 1- نمو الدخل الحقيقي للفرد: إن نمو الدخل الحقيقي للفرد ونمو الإنتاجية مفهومان مرتبطان وليس متطابقان، فالدخل الحقيقي للفرد يعتمد على إنتاجية العوامل الكلية، الموهوبة من رأس المال، الموارد

¹. وديع محمد عدنان، مرجع سبق ذكره، ص 14.

². يوسف مسعداوي، "القدرات التنافسية ومؤشراتها"، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 2005، ص: 131.

³. عبد الحميد بونخاري، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

الطبيعية وحدود التجارة، والارتفاع في إنتاجية العوامل الكلية يزيد من دخل الفرد ورأس المال بالإضافة إلى التحسين في حدود التجارة؛

2- النتائج التجارية للبلد: تقترح الدراسات المتخصصة ثلاثة مقاييس رئيسية للنتائج التجارية للبلد هي فائض مطرد في الميزان التجاري، حصة مستقرة أو متزايدة وتطور تركيب الصادرات نحو المنتجات ذات التقنية العالية أو القيمة المضافة المرتفعة.

المطلب الثاني: آليات قياس الميزة التنافسية:

نظرا لأهمية الميزة التنافسية للمنظمة كونها الأدوات والوسيلة التي تجعلها مميزة عن غيرها من المنظمات في السوق. فالمنظمة سوف تسعى جاهدة للحصول على هذه الميزة عن طريق ابتكارها وقياسها وصناعتها؛

أولا: تعريف صناعة الميزة التنافسية

تعدد تعريف صناعة الميزة التنافسية ونذكر منها ما يلي:¹

- صناعة الميزة التنافسية هي عملية التدخل الإداري ومخطط لخلق ابتكار وإيجاد أوضاع ديناميكية متحركة تدفع قوى الفعل الاقتصادي لان يكون أكثر حركة من أجل معالجة الاختلافات القائمة في الاقتصاد القومي وتحقيق معدلات مرتفعة ومتسارعة.

ويركز هذا التعريف على تعيين العناصر الفاعلة في صناعة الميزة التنافسية وأهمية هذه الصناعة

¹. محسن أحمد الخضيرى، "صناعة الميزة التنافسية"، مجموعة النيل العربية مصر، ط1، 2004، ص: 31.

على تحسين مستوى الاقتصاد والدخل القومي وتحقيق التطور والازدهار.

- الميزة التنافسية هي عملية قائمة على التكاثر من خلال التفعيل لعناصر فعالة وأدوات تسري فعاليتها في كافة المعاملات الحاضرة، وكذلك في العقود الآجلة من أجل تأكيد مقومات النجاح ومن اجل الوصول إلى أفضل مكتسبات العائد والربح والتفوق.¹

تمتلك صناعة الميزة التنافسية العديد من الآليات تعمل بصورة فعالة واستهدافية وتخضع لمنظومة متكاملة من العناصر والمراحل وأهم هذه الآليات ما يلي:²

1-آليات دمج للمصالح: فالدمج لا يعني مجرد المزج وإقامة كيان إداري أكبر حجماً، ولكنه يعني الكثير من ذلك، إنه يعني امتلاك قدرة ورغبة على التفوق والانطلاق إلى الآفاق الغير مسبوقه من التقدم والنمو، ومن العائد والمردودية لضمان الاستمرارية، سواء اتخذ هذا الدمج صيغة الوحدة من قيمتها الاندماجية أو أخذ صيغة التحالف والتنسيق والتعاون في شكله البدائي الأولي، ويعمل هذا المحور على امتلاك المشروع بخصائص الحجم الاقتصادي الكبير، وتحقيق وفرة في السعة والنطاق وسواء كانت هذه الوفرة داخلية أو خارجية وساء كانت مرتبطة بالعائد والمردودية، أو مرتبطة بالتكاليف وعناصر الإنفاق والتدفق الخارجي، وتشتمل هذه الآليات:

1-1 آليات التنسيق والتشاور في التوزيع لمناطق النفوذ والمهيمنة؛

2-1 آليات التنسيق والعمل المشترك والتعاون في القيام بعمل مشترك؛

¹. المرجع نفسه، ص: 31.

². محسن احمد الخضيرى، مرجع سبق ذكره، ص: 95

1- 3 آليات انتشار كيان إيطاري يستوعب ويبلغ كل الأطراف

2- آليات المزج بين تيار الحداثة والارتقائية:

وهذا لضمان وحدة المصير والضرورة وضمان التطوير والتحسين المستمر وضمان امتلاك أدوات التفوق ومراكز إنتاجية وضمان أسواق ومراكز استهلاكية وضمان علاقات ارتباطيه دائمة، وهي آليات لا تقف عند حدود التحديث وامتلاك المنظومة المتطورة ولكنها تتعدى ذلك إلى آفاق التقدم وعالم التفعيل غير محدود وهائم على آليات ذات طابع خاص تقوم على رغبة أكيدة في التفوق وأهمها:¹

2-1 آليات التطلع إلى الأفضل؛

2-2 آليات السعي إلى الأحسن؛

2-3 آليات العمل من أجل الجديد المبتكر؛

3- آليات النمو والإنتاج والإنتاجية:

بمعنى تطوير وتنمية تلك الآليات التي تسمح للمؤسسة بتحقيق الزيادة في الإنتاج، والتميز بمنتجاتها من خلال الاستغلال الأمثل لناصر الإنتاج العادية والخاصة، والذي بدوره يقود إلى الإنتاجية بقوة، كونها نتيجة حتمية لعملية الإنتاج وتصريف المنتج. إن شدة المزاومة وحدة المنافسة جعلت من اكتساب مزايا تنافسية حتمية، من أجل البقاء في السوق ومجارات المنافسين، وتحقيق أهداف المؤسسة ولما كانت الميزة التنافسية بهذه الأهمية وجب على المؤسسة المحافظة عليها والسعي لاكتساب أكبر عدد من المزايا التنافسية، والعمل على تطويرها وذلك من خلال زيادة وتأمين مصادر الميزة التنافسية المتاحة أمام

¹ محسن احمد الخضيرى، مرجع سبق ذكره، ص: 9

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

المؤسسة، والعمل على خلق المزيد منها من خلال التغيير والسعي نحو التطور التكنولوجي والسرعة في الأداء، وكذلك عدم إهمال هذه المزايا وقيامها ومقارنتها بالمنافسين لمعرفة وضع المؤسسة ومكانتها في السوق.

المبحث الثالث: الميزة التنافسية وعلاقتها بأدوات إدارة التكلفة

تختلف الأنظمة الحديثة والأنظمة التقليدية من ناحية دعم اتخاذ القرارات ومن حيث أسلوب التحقيق والتسلسل الهرمي للتكاليف.

وفي مبحثنا هذا سوف نتطرق إلى أهم الاختلافات بين النظامين من خلال القيام بمقارنة؛ كما سنتطرق إلى بعض أدوات إدارة التكلفة ودورها في تحسين الميزة التنافسية.

المطلب الأول: مقارنة نظام (ABC) ونظام التكلفة المستهدفة مع الأنظمة التقليدية

ساهمت الأساليب الحديثة بشكل أكثر دقة على تخفيض تكلفة المنتجات وتحقيق الربح و الجودة وإشباع الرغبات و فيما يلي مقارنة بين النظم الإستراتيجية لإدارة التكلفة التقليدية و الحديثة.

أولاً: مقارنة نظام ABC مع الأنظمة التقليدية:

يتشابه نظام (ABC) وأنظمة التكاليف التقليدية في أن كل منهما يقوم بعملية التخصيص

للمصاريف غير المباشرة على مرحلتين، وإن اختلف المدخلان من حيث فلسفة وإجراءات التجميع

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

وإعادة التجميع على مستوى كل مرحلة، بالإضافة إلى اختلاف المبدأ الذي يستند عليه كلاهما ويمكن إيجاز أهم الفروقات بين النظامين في:¹

- يختلف نظام (ABC) مع أنظمة التكاليف التقليدية في أساس التجميع على مستوى مرحلة من مراحل تخصيص المصاريف غير المباشرة، ففي المرحلة الأولى يتمثل أساس التجميع في الأنظمة التقليدية في مراكز التكلفة سواء كانت مراكز إنتاج أو خدمات ثم توزع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج، في حين يقوم نظام (ABC) على تجميع التكاليف على أساس الأنشطة في المرحلة الأولى سواء على مستوى المؤسسة ككل، خط إنتاجي، دفعة إنتاجية أو وحدات مع مراعاة العلاقة السببية، أما في المرحلة الثانية فإن أساس التجميع في الأنظمة التقليدية يتمثل في المنتجات (الخدمات)، حيث يتم تحميل التكاليف من مراكز التكلفة عليها باستعمال أساس تخصيص ملائم، في حين أن نظام (ABC) يقوم على ربط تكاليف كل مجمع تكلفة بوحدات التكلفة النهائية حسب مسبب التكلفة في كل مستوى؛

- لا تحاول الأنظمة التقليدية تحديد أو تجميع أو التقرير عن التكلفة حسب الأنشطة المؤدية، على عكس نظام (ABC) الذي يهتم بتحليل مختلف الأنشطة وتحديد الأنشطة التي تضيف أولاً قيمة؛

- يتم تجميع التكاليف وفق أنظمة التكاليف التقليدية في مراكز وقد تكون تكاليف المركز غير متجانسة، أما في نظام (ABC) يكون التجميع في مراكز الأنشطة والتي يراعي فيها التجانس

¹ محمد سامي راضي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، ص: 278. ثناء علي القباني، "مدخل إستراتيجي إلى دراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص: 34-37.

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

بين الأنشطة المجمعة، حيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس مسبب التكلفة.

- الأنظمة التقليدية تستخدم أسس مرتبطة بالحجم عند تخصيص المصاريف غير المباشرة (مثل

عدد الوحدات المنتجة، ساعات العمل المباشر، عدد ساعات عمل الآلات)، أما نظام

(ABC) يعتمد على اختيار مسببات التكلفة الملائمة عند التخصيص؛

- يوفر نظام (ABC) بيانات تكلفية دقيقة تدعم عملية اتخاذ القرارات، على عكس الأنظمة

التقليدية التي تتسبب في تحميل التكاليف على المنتجات (الخدمات) بالزيادة أو النقصان

وبالتالي لا يكون هناك ثقة كبيرة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام.

- تعتبر تكلفة تطبيق أنظمة التكاليف التقليدية منخفضة نوعا ما، لذا هي تناسب المؤسسات

الصغرى التي تتصف بمزيج بسيط من المنتجات (الخدمات)، عكس نظام (ABC) الذي

تكون تكلفه تطبيقه مرتفعة نسبيا، ولكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمؤسسات

الكبيرة التي تتعدد منتجاتها وتعتمد على الأتمتة في إنتاجها؛

- يقوم نظام (ABC) على التحليل الدقيق المستمر والشامل للأنشطة التي تمارسها المؤسسة

وبشكل معمق، في حين يكون أسلوب التحليل في أنظمة التكاليف التقليدية بسيطا ومباشرا

للتكاليف وليست للأنشطة؛

- يمكن نظام (ABC) من السيطرة والتحكم في التكاليف، حيث إن تجميع التكاليف ضمن

مراكز أنشطة متجانسة يسهل ويرفع مع كفاءة عملية السيطرة والتحكم فيها، خلافا لأنظمة

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

التكاليف التقليدية التي تكون السيطرة فيها على عدد قليل من التكاليف وبالتالي تكون الرقابة في هذه الأنظمة ضعيفة؛

- يسعى نظام (ABC) إلى تحقيق هدفين وهما: تصميم هيكل تكاليفي والتأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة، أما في أنظمة التكاليف التقليدية يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقييم المخزون ولا توفر لخدمة أغراض الإدارة؛
- تقوم الأنظمة التقليدية على أساس أن المنتجات (الخدمات) هي التي تستهلك الموارد، في حين أن نظام (ABC) يقوم على مبدأ الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأن المنتجات (الخدمات) تستهلك للأنشطة

الجدول رقم (1-2) مقارنة بين نظام ABC والنظم التقليدية:

نظام ABC	الأنظمة التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم	يقدم معلومات كلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها
التركيز على الأنشطة واختبارها هدف الكلفة الأساس	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف الكلفة COST OBJECTIVE
يستخدم مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة كلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه لكلفة النشاط.	يستخدم معدل تحميل (واحد) لتكاليف صناعية غير مباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع الكلف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.
تعدد استخدام مجتمعات الكلف في القسم الواحد ويتخصص كل مجتمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للكلف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات المنشأة.
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع الكلف غير المباشرة وفي تحميل هذه	قد تكون أسس التوزيع والتحميل هي نفسها العامل الموجه (احتمال

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

الكلف هو نفسها العامل الموجه (ذات احتمال عالي).	ضعيف).
في الغالب لا يستند العامل الموجه إلى المتغيرات المالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل كلفة العمل المباشر أو كلفة المواد المباشرة.
تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.	تحدد كلفة المنتج بقيمة مجموع الكلف على كمية الإنتاج.
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات.

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة"، رئيس قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد سابقا، أستاذ في كلية العلوم الإدارية والمالية جامعة عمان الأهلية (حاليا)، ط1، 2007، ص ص: 166-167.

نلاحظ من خلال الجدول الاختلاف بين الطريقتين التقليدية والتكاليف المبنية على أساس الأنشطة، والذي يبين أن طريقة ABC يحمل كل منتج التكاليف الخاصة به ويقوم أيضا بتحديد وتحليل التكاليف أفضل من الطريقة التقليدية.

ثانيا: مقارنة بين نظام التكلفة المستهدفة والأنظمة التقليدية :

يتميز نظام التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص أهمها¹:

- 1- هو أسلوب يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهزها للإنتاج في حدودها؛
- 2- يعتبر أسلوب التكاليف بمثابة الوسيلة للتعرف على المنتجات التي تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة؛
- 3- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة؛

¹ مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، "مجلة علمية محكمة نصف سنوية تصدر عن كلية الاقتصاد"، جامعة عمر المختار، المجلد الثاني، العدد الرابع، ديسمبر 2015، ص ص: 141-142

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

4- يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج؛

5- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي للشركة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة من السوق حيث يتم تصنيع وتصميم المنتجات التي تقابل السعر الذي يمكن به تصريف المنتج بنجاح في السوق.

الجدول رقم (2-2) أوجه الاختلاف بين النظم التقليدية للتكاليف ونظام التكلفة المستهدفة:

النظم التقليدية للتكاليف	نظام التكلفة المستهدفة
اعتبارات السوق ليست جزء أساسي من عمليات تخطيط التكلفة.	اعتبارات السوق تتحكم في عمليات تخطيط التكلفة.
تستخدم التكاليف في تحديد سعر البيع.	يستخدم سعر البيع في تحديد التكلفة.
لا يتم التعامل مع الموردين إلا أثناء الإنتاج الفعلي.	يتم التعامل مع الموردين في مراحل مبكرة من تصميم المنتج.
لا توجد علاقة بين سلسلة القيمة وتخطيط التكلفة.	هناك اعتماد كبير على سلسلة القيمة عند التخطيط للتكلفة.
هي أساليب للرقابة على التكاليف في المقام الأول.	هي وسيلة لتخطيط التكلفة في المقام الأول.
عمليات التصحيح تكون بعد الإنتاج عن طريق تحليل الانحرافات.	عملية التصحيح تكون أثناء تصميم المنتج حيث يمنع التكلفة قبل حدوثها.
يتم تخفيض التكلفة عن طريق القضاء على عوامل الإسراف والتلف والضياع أثناء الإنتاج الفعلي.	تستخدم أدوات تحجيم التكلفة أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج.

المصدر: خديجة ذيب، "الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية"، مذكرة ماستر، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي - 2015-2016، ص: 78.

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

نلاحظ من خلال الجدول الاختلاف بين التكاليف التقليدية والتكلفة المستهدفة، هو التخفيض المستمر للتكلفة على أساس التكاليف التقليدية الهدف هو خفض التكلفة إلى مستوى معين يعتبر مقبولاً.

المطلب الثاني: تأثير أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية:

تساهم أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية و تعطىها مكانة مرموقة في الأسواق، وقد اخترنا بعض أدوات إدارة التكلفة التي تساهم في تعزيز الميزة التنافسية (نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة).

أولاً: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية:¹

تواجه المؤسسات الحالية العديد من الضغوطات والتحديات، ويرجع ذلك بشكل أساسي إلى تلك التغيرات الجوهرية السريعة التي تشهدها بيئة الأعمال المحيطة بنا، إذ يغلب عليها الآن التقلب والتغير الديناميكي، ومما لا شك فيه أن التغيرات المستمرة والسريعة تطرأ على أساليب وطرق استخدامات الإدارة في الوقت الحاضر. بالرغم من التقدم الهائل في التكنولوجيا، لذا ينبغي على المؤسسات أن تستعمل أساليب حديثة ترتبط بالأنشطة أو العمليات أو المنتجات أو حتى الخدمات لكي تزيد من قدرتها على تقديم منتجاتها أو خدماتها في الأسواق بشكل مستمر، وتحقيق المؤسسة ميزة تنافسية من خلال قدرتها على ملائمة نفسها مع هذه الأساليب والاستفادة منها ومتابعة تطورها بشكل مستمر لتغير من برامجها بما يكفل تحقيق نتائج أفضل على جميع مستوياتها، ومن بين هذه الأساليب

¹. نوال مرابطي، "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير"، رسالة الماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005، ص:

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

التي تنتهجها المؤسسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي أصبح أمراً ضرورياً لأنه يهدف إلى تخفيض التكلفة عن طريق تعدد وتنوع الأنشطة ويهتم بتوفير المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتج ويساعد الإدارة على اختيار البديل الأفضل بخصوص التسعيرة؛

فإن الإحاطة بجميع ظروف المنافسين تساعد على اتخاذ القرارات أكثر ملائمة بالنسبة للعملاء، ومن خلال ما سبق يتضح أن هذا الأسلوب يساهم في تحقيق الميزة التنافسية عن طريق تخفيض التكاليف مما يمكن المؤسسة الاقتصادية القدرة على تنافس جميع المؤسسات سواء في الأسواق المحلية أو الدولية، الأمر الذي ينعكس على حصة المؤسسة السوقية والميزة التنافسية لها.

ثانياً: مساهمة التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهذا ما أكد Feil Kimo وهي كما يلي:¹

1- التكيف وفق متطلبات السوق: ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المؤسسة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق يتوجب على المؤسسة القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج وضمن تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة ويحقق هامش ربح مرغوب ، والأساس في ذلك هو بناء الميزة التنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة.

¹. سعاد حاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، مجلة 17، بغداد، 2011، ص: 359.

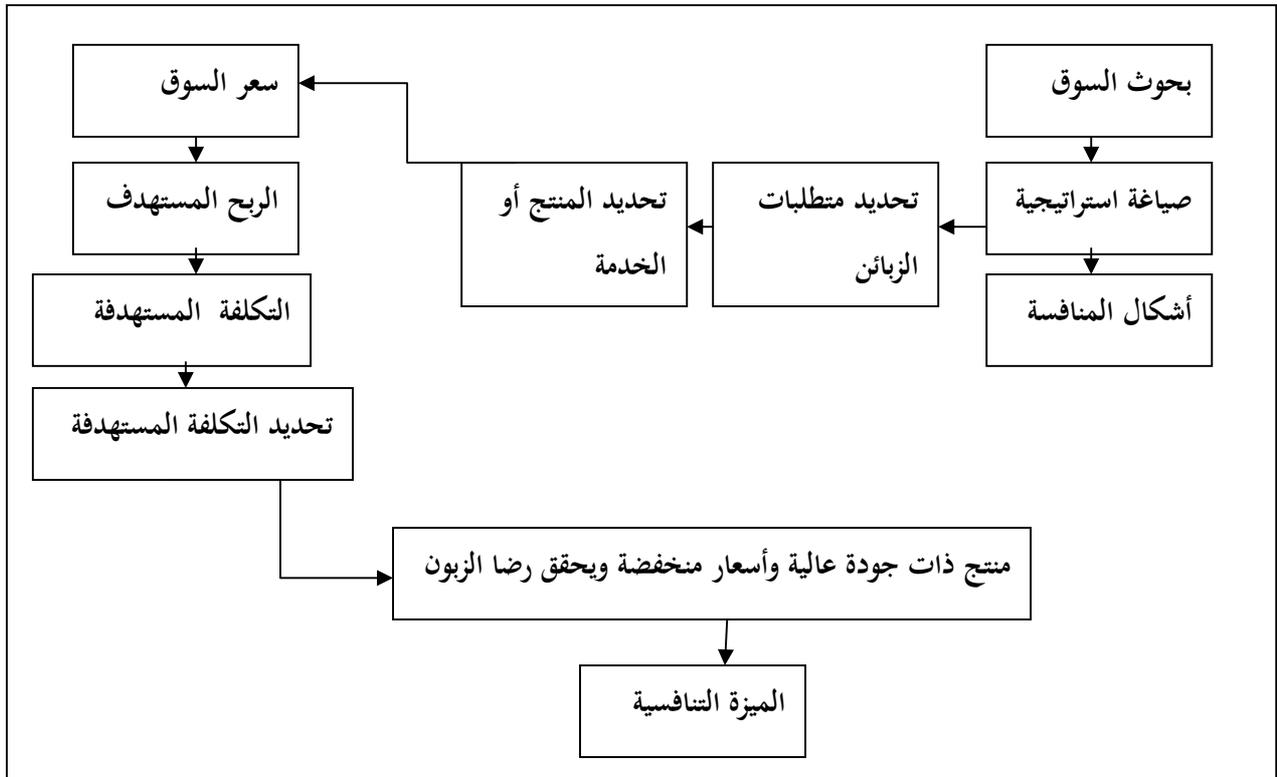
الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

2- التكيف وفق متطلبات التقدم التكنولوجي: إن الاستجابة والتكيف وفق متطلبات الثورات والابتكارات التكنولوجية ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما انعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة تمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين على المؤسسة الأخرى المنافسة وبذلك تحقيق الميزة التنافسية.

3- التكيف وفق متطلبات الوظيفة المنتج: إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفائتها، فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء وبأسعار منخفضة، لذا إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها ميزة التنافسية، وبناء على ذلك ينبغي أن تبدأ المؤسسة بتخطيط وتصميم التكلفة المستهدفة لكل خاصية من الخصائص المكونة لأجزاء المنتج على أساس متوسط أسعار بيع المنتجات المنافسة في السوق.

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

الشكل رقم (2-3): تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية



المصدر: سعاد حاسم محمد، "التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، مجلة 17، بغداد، 2011، ص: 359-360.

فمن خلال الشكل يتبين أن الهدف الرئيسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقق إشباع أفضل للزبون، إن هذين العاملين من العوامل التي يمكن أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بتحقيق الميزة التنافسية.

الفصل الثاني مساهمة أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية

خلاصة الفصل:

في ظل هذا الاتجاه التنافسي بات من الضروري قيام المؤسسات بالبحث عن أساليب تحد من قصور أنظمتها و تقنياتها المطبقة، سعياً نحو إيجاد سبيل تعزز به قدراتها التنافسية و على ذلك وحب على المؤسسات ألا تبقى حبيسة الموقف تتعجب مما يحدث من تغيرات فعليها محاولة وضع استراتيجيات كالأنظمة الحديثة نظام التكاليف على أساس الأنشطة و نظام التكلفة المستهدفة التي تساهم في البحث عن مصادر تحقق مزايا تنافسية لها، وترفع من قدرتها التنافسية وتجعل المؤسسات تنتج بأقل تكلفة منافسيها.

الفصل الثالث

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصل الأول والثاني لمختلف مفاهيم التكلفة وأساليبها الحديثة والتقليدية ومفهوم الميزة التنافسية

ومؤشراتها واليات صناعتها تجلت دراستنا التطبيقية ميدانيا من خلال ما قمنا به في المؤسسة الوطنية "ملبنة

سيدي خالد لولاية تيارت" من أجل التعرف على واقع تطبيق التكلفة بصفة عامة وخصصنا أسلوب التكلفة

المستهدفة فيها وقد تمت هذه الدراسة من خلال مبحثين

المبحث الأول: عرض عام حول المؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: تطبيق التكلفة المستهدفة ومساهمتها في تعزيز الميزة التنافسية بمؤسسة "ملبنة سيدي

خالد" لولاية تيارت.

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

المبحث الأول: عرض عام حول المؤسسة محل الدراسة.

من خلال هذا المبحث وقبل التطرق إلى الدراسة التطبيقية داخل المؤسسة، سنقوم بتقديم لمحة تاريخية عن

المؤسسة وتوضيح أهداف المؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة.

أولاً: نشأة المؤسسة.

"Onalait" المؤسسة الإنتاجية الصناعية المتخصصة في إنتاج الألبان، يقع مقرها الرئيسي في العاصمة تم

استرجاعها في سنة 1969م، حيث كانت تعتبر الممول الرئيسي لكافة التراب الوطني، ونظرا لعدة أسباب ولعل

من بينها بعد المسافة، سرعة تلف المادة، كثرة الضغط على الوحدة، والتوسع الاقتصادي الذي دفع بالدولة إلى

تسطير إستراتيجية جديدة مبنية على أسس اقتصادية، تهدف إلى تقسيم الوحدة وفق مرسوم

رقم 81/354 المؤرخ في ديسمبر 1981م إلى ثلاث مؤسسات جوهريّة موزعة على النحو التالي¹:

جهة الوسط: تحت ديوان يسمى "ORLAC" وهي تضم كل المؤسسات المتواجدة في الولايات

التالية (بيرخادم، بو دواو، بجاية، عين الدفلى، بني تامو، ذراع بن خدة) وهاتين الأخيرتين تم خصصتهما.

جهة الشرق: تحت ديوان يسمى "OROLAIT" وهي تضم كل من المؤسسات المتواجدة في الولايات

التالية: (سطيف، قسنطينة، عنابة، باتنة).

¹ ملبنة سيدي خالد، منشورات تابعة للمؤسسة تيارت.

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

جهة الغرب: تحت ديوان يسمى "OROLAIT" وهي تظم كل من المؤسسات المتواجدة في الولايات التالية (تيارت، سعيدة، معسكر، بلعباس، تلمسان، مستغانم)، وبشار التي تعمل مع القطاع العسكري، غليزان تم خصوصيتها، وهران تضم مؤسستين تم غلق إحداهما.

تخص بالذكر مؤسسة ملبنة سيدي خالد الواقعة في الجهة الغربية، والتي تم وضع الحجر الأساس لهذا التاريخ 22 مارس 1985 من طرف الدنمركيين على يد المنظم "DANISH" ثم افتتحت بتاريخ 13 جوان 1987 مفكان أول إنتاج رسمي لها، وبقي هؤلاء مدة عامين لتلقين الخبرة وتأهيل كفاءة اليد العاملة في أوساط العمال، وبقيت تحت وصاية فرع "مجمع الديوان الغربي لإنتاج الحليب"

"OROLAIT" إلى غاية أواخر سنة 1997 وبالتحديد في العاشر من شهر أكتوبر، الذي يعتبر بداية في انطلاقة اقتصادية أخرى وهي استقلالية التسيير، بمعنى أعطيت للدولة الصلاحية الكاملة في تسيير شؤون المؤسسة إلا أنها تخضع لإدارة مركزية تدعى "فرع المجمع الوطني لإنتاج الحليب".

"Filiale giplait" والذي هو عبارة عن تكتل لمجموعة الدواوين السالفة الذكر، وهذا التكتل كان يهدف إلى بعث الوتيرة الاقتصادية فيما يخص تكنولوجيا الحليب ومشتقاته، مما أعطى نفسا جديدا فيما يخص تطوير هذه المادة.

ثانيا: أهداف المؤسسة.

تتمثل أهداف المؤسسة فيما يلي:

1- تسيير برنامج استثماري لبعث حيوية جديدة في الإنتاج؛

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد - تيارت -

- 2- تنوع التجهيزات الخاصة بالإنتاج؛
- 3- تلبية الطلب المتزايد لمادة الحليب ومشتقاته باعتبارها المادة الأساسية والضرورية؛
- 4- مركزية اتخاذ القرار وبالتالي تحقيق هدف البقاء والاستمرارية على المدى الطويل بأهداف اقتصادية واجتماعية؛
- 5- تطور الطاقة الإنتاجية للمؤسسة وبالتالي زيادة الإنتاج؛
- 6- البحث والتطوير واليقظة التكنولوجية؛
- 7- تطوير بنية الاقتصاد الوطني وتحقيق التكامل الاقتصادي.

المطلب الثاني: التعريف بملبنة سيدي خالد - تيارت -.

تعتبر ملبنة سيدي خالد بتيارت وحدة اقتصادية مختصة في إنتاج الحليب المبستر ومشتقاته، تابعة إلى ديوان

يسمى "Groupe Giplait"

1 موقعها الجغرافي:

تقع الوحدة ضمن المخطط المعتمد للاستعمالات الصناعية زعرورة والتي تضم عدة مؤسسات مثل شركة

نفطال، سونطراك، شركة إنتاج الورق و شركة إنتاج البلاط، شركة إنتاج القلد، وهي تقع جنوب شرق الولاية

تبعد عن المقر ب 6 كم وبالتحديد على الخط الرابط بين ولاية تيارت وولاية معسكر وسعيدة، حيث تتميز

بموقعها الاستراتيجي الهام .

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

2 المساحة.

تتربع ملبنة سيدي خالد بتيارت على مساحة تقدر ب8.100 هكتار منها

19671م² مستعملة و61410م² غير مستعملة.

3) الموارد البشرية:

تضم ملبنة سيدي خالد بتيارت حوالي 143 عامل بمستويات مختلفة، وهي مقسمة في الجداول التالي كما يلي

الجدول (3-1) توزيع العمال حسب الوظائف

المصالح	الإدارة	المالية والمحاسبة	الإنتاج	التوزيع	المخبر	الصيانة	التموين	تربية المواشي	المراقبة وتسيير	المجموع
عدد العمال	06	06	35	30	07	25	10	18	06	143

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية.

من خلال الجدول نلاحظ إن لمصلحة الإنتاج نسبة كبيرة من العمالة وتليها مصلحة التوزيع مما يدل على أن

هذه الأنشطة مهمة في المؤسسة ذات الأعمال كثيرة و واسعة، وهذا ما يعكس نشاط الوحدة الإنتاجي و

التوزيعي.

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

الجدول رقم (2-3) توزيع العمال حسب المستوى الإداري:

المستوى الإداري	أعوان التنفيذ	أعوان التأهيل	إطارات الوسطى	إطارات السامية	مسير رئيسي	المجموع
عدد العمال	48	43	33	10	09	143

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على معلومات مقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية.

من خلال الجدول يتضح لنا إن عدد العمال التنفيذيين أو التشغيليين يحتلون نسبة كبيرة فيما تتناقص النسبة كلما نزل السلم الإداري ما يدل على أن المستوى التشغيلي يتطلب قوة عاملة واسعة من أجل إنتاج أكبر قيمة ممكنة وتقل نسبة العمالة في المستويات العليا من الإدارة لأن طبيعة هذه الأعمال لا تتطلب عمالة كثيفة خاصة وان التسيير بالوحدة يتميز بالبساطة والروتين الأمر الذي يستدعي توفر مهارات متنوعة وكفاءات كثيرة.

4) أنواع المنتجات:

تتعدد منتجات هذه المؤسسة وهي كالتالي:

- الحليب المبستر: فيه نوعان حليب يحتوي على 15 غ مادة دسمة و آخر يحتوي على 28 غ

مادة دسمة ولكل منهما سعرها، ويعبئ في أكياس من حجم 1 لتر.

- حليب البقر: تقوم باقتنائه من المزارعين كما يعبئ هو الآخر في أكياس ذات حجم 1 لترو

ذلك بعد بسترتة وتعقيمه من الجراثيم واستخلاص الزبدة منه.

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

- اللبن: هو عبارة عن حليب مبستر يتم إخضاعه لآلات أخرى متخصصة في عملية التخثير ويتم تعبئته في أكياس بحجم 1 لتر.
- الرايب: هو عبارة عن حليب مقطع يعبئ في أكياس أو قارورة البلاستيك ذات حجم 1 لتر.
- المارغرين (الزبدة): توجد على نوعين من حيث مصدر الصنع مارغرين تنتج على أساس مواد دسمة حيوانية وهي مستخلصة من الحليب الطبيعي المستورد والمقتنى من المزارعين.
- مارغرين تنتج على أساس مواد دسمة نباتية .
- ياغورت: يتم إنتاجه من الحليب المبستر بعد إضافة السكر كذا العطر وزرع البكتيريا المحبة للحرارة والقضاء على الأحياء الدقيقة الممرضة ليتم تخثيره ووضعه في علب أو عبوات وذلك في شروط صحية قسوة.
- القشدة والجبن: توقفت الوحدة عن إنتاج هذا النوع من المنتجات بتوجيهات من الوصي وهذا لأسباب عدة منها:
- ارتفاع المادة الأولية وظهور منافسين من الخواص والأجانب في هذا الميدان.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الهيكل التنظيمي هو بناء الشكل الذي يحدد التركيب الداخلي للعلاقات الرئيسية والفرعية التي تقوم بمختلف المستويات الإدارية والوحدات التنظيمية وحتى تكون المؤسسة مسيرة بشكل فعال يجب إن تقسم نشاطها إلى أنشطة جزئية كل حسب دوره وهذا حتى تسمح إستراتيجية المؤسسة

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

وكل ذلك يتم في الإطار الكلي أو المتمثل في التنظيم الذي يمثل توزيع الوظائف والمهام على

مختلف الطاقات الموجودة داخل المؤسسة من اجل الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

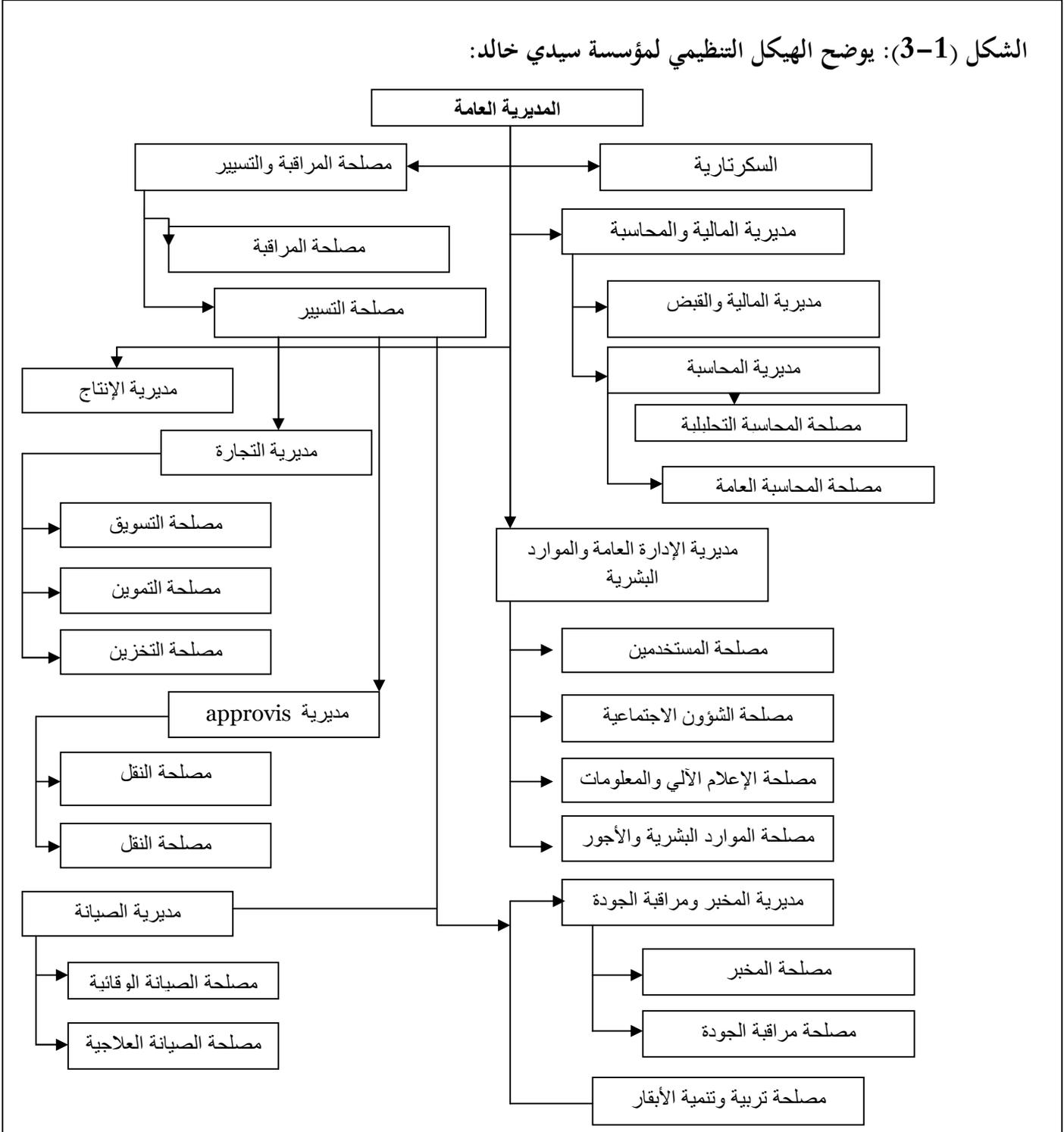
ويتكون الهيكل الإداري للملبنة من مدير عام وتحتة تسعة مصالح كما هو موضح في الشكل

المقابل :

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد - تيارت -

الهيكل التنظيمي للمؤسسة:



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

المبحث الثاني: تطبيق التكلفة المستهدفة ومساهمتها في تعزيز الميزة التنافسية

بمؤسسة "ملبنة سيدي خالد" لولاية تيارت.

المطلب الأول: عناصر تكاليف المؤسسة.

تشتمل مختلف العناصر التي تؤدي لإنتاج المنتج النهائي من منتج الحليب وهي :

1) مواد أولية ومواد استهلاكية أخرى وتتمثل فيما يلي :

المياه: يتم الحصول عليها من منابع صافية.

- البودرة: يتم استخدام نوعين من البودرة، النوع الأول (0%)، والنوع الثاني (26%) مدعمة

من طرف الدولة، ويتم الحصول عليها من الديوان الوطني المهني للحليب ومشتقاته .

- مواد التغليف: تسمى المادة التي يعبئ فيها الحليب بـ Polythelene ويتم الحصول عليها

من الشركة الوطنية Soexplast بولاية المدية

- استهلاكات أخرى: تتمثل في مختلف المواد الأولية التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد

التنظيف الخردوات، البنزين، والمازوت لتشغيل معدات النقل، والكهرباء لتشغيل آلات

الإنتاج وكذلك قطع الغيار... الخ.

2) أجور المستخدمين : تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال

مقابل أدائهم لمهامهم، الزيادة في الأجور مقابل ترقيتهم من اجل تحفيزهم .

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

(3) الخدمات: تتمثل في:

- **مصاريف الإيجار:** تتمثل في كراء المحلات المستغلة كنقاط بيع وما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة... الخ، بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية ... الخ.
 - **الصيانة والإصلاحات:** هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة عند وجود إعطاب، وتتمثل في أعمال ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، آلات، ومعدات إنتاج... الخ.
 - **الخدمات الأخرى:** تتمثل في مصاريف نقل المواد الأولية وخدمات الهاتف والبريد ومصاريف تحميل السلع ومصاريف المهمة والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي الحسابات ومحامين... الخ.
- بالإضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة وغيرها من الخدمات.
- **الضرائب والرسوم غير المسترجعة:** تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع المؤسسة وحقوق التي تفرض حالة الشراء نقدا بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم المالية الأخرى المختلفة، (مع العلم أن منتج الحليب معفى من الضرائب).
 - **المصاريف المالية:** تتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك وعمولات تحصيل الصكوك، وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف المصاريف المتعلقة لكشف الحساب وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات... الخ.

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد - تيارت -

- حقوق الاستغلال: تتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع مثل برنامج المحاسبة

العامة المختلفة وبرنامج الأجور.

المصاريف المختلفة تتجسد في :

- التأمينات: مصاريف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج الحليب ومختلف

التجهيزات الأخرى مثل السيارات والشاحنات التابعة للمؤسسة.

- المصاريف المختلفة الأخرى: تتمثل في مختلف المصاريف الأخرى التي تتحملها المؤسسة

والناجحة على التسيير الجاري والعقوبات، وكذلك مختلف الغرامات... الخ.

- مخصصات للإهتلاكات والمؤونات: تتمثل في مبالغ الدورة ومجموعة استثمارات

المؤسسة وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون والزبائن... الخ.

المطلب الثاني: استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في ملبنة سيدي خالد - تيارت -

سنحاول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على أحد أهم منتجات المؤسسة (الحليب) باعتباره يمس شريحة

واسعة من المجتمع، وسعر بيعه مسقف من طرف الدولة فإننا سنقوم ببناء داستنا على مجموعة من الافتراضات.

الجدول رقم (3-3): الكميات المنتجة من الحليب ومشتقاته بالمؤسسة خلال شهر ديسمبر

2666250	الكمية المنتجة الإجمالية لجميع المنتجات
2337094	الكمية المنتجة لمنتج الحليب

المصدر: من أعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق 3.

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد - تيارت -

جدول رقم (3-4): توزيع الأعباء لمنتوج (الحليب) خلال شهر ديسمبر 2017

الأعباء المتغيرة			
رقم الحساب	التعيين	المبالغ	التكلفة الوحديوية (دج/ل)
607111	الكهرباء المستهلك	611532.28	0.26
61000	الخدمات الخارجية	878237.1	0.37
622190	رسوم أخرى	441078.55	0.18
624100	مصاريف نقل العمال	210196.02	0.08
626100	مصاريف البريد والمواصلات	17977.10	0.007
627100	مصاريف البعثات	244118.39	0.10
628100	مساهمات وتبرعات	25053.82	0.01
631410	فوائد مباشرة	71876.87	0.03
63	أجور العمال	1129011.70	4.83
64	ضرائب ورسوم ومدفوعات (الحليب معفى من الضرائب		
	مجموع الأعباء المتغيرة	3629081.83	5.86
الأعباء المتغيرة			
627900	مصاريف البنك		0.01

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد - تيارت -

8.06	18839730.78	مخصصات الاهتلاكات	68000
8.07	18876530.7	مجموع الأعباء الثابتة	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

يوضح الجدول الأعباء المتغيرة والثابتة والتكاليف الوحودية لها التي تدخل في إنتاج 1 لتر من الحليب ومنه:

- يتم حساب المبلغ الإجمالي للعبء متعلق بمنتوج الحليب من خلال علاقة الثلاثية التالية:
- على سبيل المثال حساب إجمالي عبء متعلق بالكهرباء المستهلك ومن ميزان المراجعة فإن: إجمالي عبء الكهرباء لكل المنتوجات = 697660.41 ومنه:

$$\begin{array}{rclcl} 2666250 & 697660.41 & \text{الكمية المنتجة الإجمالية} & 697660.41 \\ 2337094 & x & \text{كمية منتجة من الحليب} & X \end{array}$$

$$\text{ومنه: } x = 611532.28$$

- ومن ثم يتم حساب التكلفة الوحودية للعبء بالعلاقة التالية:
 - التكلفة الوحودية للعبء = المبلغ الإجمالي للعبء ÷ عدد الوحدات المنتجة أي:
- $$0.26 \text{ دج.} = 2337094 \div 611532.28$$

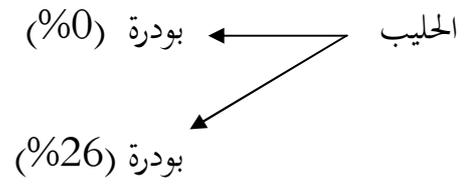
الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

5- تحديد تكلفة منتج الحليب:

في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة إنتاج الحليب، وهذا من خلال تحديد الكميات المنتجة الإجمالية للحليب،

وكذا تكلفة شراء بودرة الحليب المستخدمة وهي نوعان:



كما يمكن حساب تكلفة شراء بودرة الحليب المستخدمة في اللتر الواحد كمايلي:

- تكلفة شراء البودرة المستهلكة (1ل حليب) = الكمية المستخدمة في اللتر X ثمن شراء البودرة

- تكلفة شراء البودرة (0%) المستهلكة = 0.088 كغ x 13 = 1.144.

- تكلفة شراء (26%) المستهلكة = 0.015 كغ x 17 = 0.255.

بالإضافة إلى الماء ومواد التغليف والنشاء بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة الدراسة والمتمثلة في

المعايير

كميات المواد الأولية المستخدمة لإنتاج 1 ل من الحليب

مادة أولية مستخدمة

ماء	كمية مستخدمة بـ g	1L
	كمية مستخدمة بـ kg	1L

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

بودرة الحليب (0%)	ك م بـ g	88g
	ك م بـ kg	0.088 kg

بودرة الحليب (26%)	ك م بـ g	15g
	ك م بـ kg	0.015 kg

مادة التغليف polythelene	ك م بـ g	7g
	ك م بـ kg	0.007kg

النشاء	ك م بـ g	0.05g
	ك م بـ kg	0.005 kg

ولتسهيل عملية الحساب ولتوحيد وحدات القياس قمنا بتحويلات في الكمية المستخدمة من g إلى kg.

تكلفة المواد الأولية المستهلكة لإنتاج 1 لتر من الحليب

الماء	1 لتر	تكلفة شراء الوحدة	6 da	تكلفة اللتر الواحد	6 da
-------	-------	-------------------	------	--------------------	------

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

بودرة الحليب: 0% kg	0.088	تكلفة شراء الوحدة	13	دج	تكلفة اللتر الواحد	1.144
دج.						
26% kg	0.015	تكلفة شراء الوحدة	17	دج	تكلفة اللتر الواحد	0.255

مادة التغليف kg	0.007	تكلفة الشراء	245	دج	تكلفة اللتر الواحد	1.715
-----------------	-------	--------------	-----	----	--------------------	-------

النشاء kg	0.005	تكلفة الشراء	58	دج	تكلفة اللتر الواحد	9.40
-----------	-------	--------------	----	----	--------------------	------

$$\text{المجموع} = 0.29 + 1.715 + 0.255 + 1.144 + 6 = 9.40$$

ملاحظة: أسعار البودرة مأخوذة من معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

يوضح الجدول أعلاه التكلفة الوحديّة للمواد الأولية المستهلكة لإنتاج 1 لتر من الحليب.

6- تحديد سعر تكلفة المنتج

لتحديد سعر تكلفة إنتاج 1 لتر حليب نقوم بالمرحل التالية:

1- تحديد المواد الأولية اللازمة لإنتاج لتر واحد من الحليب.

2- إضافة التكلفة المتغيرة والثابتة الوحديّة.

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد - تيارت -

جدول رقم (3-5): سعر تكلفة 1 لتر من حليب لشهر ديسمبر 2017.

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة شراء الوحدة DA	تكلفة اللتر الواحد DA
الماء	L	1	6	6
بودة الحليب				
%0	Kg	0.088	13	1.144
%26	Kg	0.015	17	0.255
مادة التغليف	Kg	0.007	245	1.715
النشا	kg	0.005	58	0.29
1- تكلفة إنتاج اللتر الواحد من الحليب				9.40
2- مجموع التكلفة الوحديّة الثابتة				8.07
3- مجموع التكلفة الوحديّة المتغيرة				5.86
4- سعر التكلفة = 3+2+1				23.33
5- سعر البيع للتر الواحد من الحليب				25.00
6- هامش الربح = 4-5				2.77
7- نسبة الهامش = $\frac{6}{4}$				%0.11

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3-4)

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

يظهر الجدول عملية حساب سعر تكلفة منتج الحليب، حيث يتم في المرحلة الأولى حساب تكلفة المواد الأولية المستهلكة ثم إضافة التكلفة المتغيرة والثابتة للحصول على سعر التكلفة الوحدوي.

نلاحظ من خلال الجدول أن سعر التكلفة المتحصل عليه للتر الواحد من الحليب هو (23.33 دج) وبما أن الحليب من المواد الواسعة الاستهلاك وهو من المنتجات المدعمة من طرف الدولة الجزائرية والتي تدعم المادة الأساسية فيه (بودرة حليب) فهي بذلك تضع له سعر مقنن يقدر بـ (23.20 دج) حسب الجريدة الرسمية الجزائرية.

1-تحديد سعر البيع المستهدف: يقدر سعر البيع المنتج الحليب في السوق بـ 25 دج.

بناء على معطيات المنتج سنعتمد على سعر بيع مستهدف افتراضي لمنتج الحليب في السوق والذي يمكن المؤسسة من منافسة باقي المؤسسات.

افتراضا أن سعر البيع هو : 24 دج.

2- حساب هامش الربح المستهدف : وفقا لأسلوب التكلفة المستهدفة نقوم بحساب تكلفة المنتج كالاتي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع التنافسي - هامش الربح المستهدف.

بافتراض إن هامش الربح المستهدف يقدر بـ 10 % .

فان هامش الربح المستهدف = سعر البيع * 10% .

ومنه : هامش الربح المستهدف = 24 * 0.01 = 2.4 دج.

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

3 – حساب التكلفة المستهدفة:

يمكن تقدير التكلفة المستهدفة لمنتج الحليب كالأتي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع التنافسي – هامش الربح المستهدف.

$$\text{تكلفة المستهدفة: } 24 - 2.4 = 21.6 \text{ دج}$$

4 – قياس فجوة التكاليف لمنتج الحليب :

$$1/ \text{ التكلفة الحالية (المقدرة) } = 23.33$$

$$2/ \text{ التكلفة المستهدفة } = 21.6$$

فجوة التكاليف = التكلفة الحالية – التكلفة المستهدفة

$$\text{فجوة القياس } = 21.6 - 23.33 = 1.73$$

- لكي تستطيع المؤسسة الوصول إلى التكلفة المستهدفة والمحافظة على بقائها في السوق، ومع ضمان

تحقيق نسبة من هامش الربح المستهدف على الأقل، حيث أن التكلفة المستهدفة لا تتساوى مع

التكلفة المقدرة للحليب، كذلك وجب تخفيض قيمة التكلفة.

- نظرا للاستهلاك الواسع الذي يلقاه منتج الحليب من قبل المجتمع وفوائده الصحية، فإنه لا يمكن

الاستغناء عنه، وتحديد مكوناته الأساسية المتمثلة في الماء وبودرة الحليب بنوعيتها و المحافظة على هذه

المكونات لأن جميعها أساسية.

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

يمكننا طرح اقتراحات تقلل من التكاليف المتمثلة في:

- تفاوض المؤسسة مع موردي الأغلفة من أجل سعر أقل.

- توفير شاحنات مكيفة ناقلة للحليب بحجم أكبر لتوصيل الحليب دفعة واحدة.

- محاولة فتح نقاط بيع تابعة للمؤسسة بتكلفة أقل.

أما بالنسبة للمادة الأولية لا يمكن للمؤسسة التفاوض مع الموردين باعتبار المادة الأولية الأساسية في الحليب)

البودرة)، وهي مادة مدعمة من طرف الدولة.

- وفي الأخير يمكن القول أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة على تحسين ربحيتها

وتعزيز الميزة التنافسية فيها من خلال العمل على ترشيد التكاليف فيها.

الفصل الثالث استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة

التنافسية بملبنة سيدي خالد – تيارت –

خلاصة الفصل:

بإتمادنا على الدراسة التي قمنا بها و المعلومات المقدمة من مصلحة الدراسة ومن خلال هذا الفصل التطبيقي على المؤسسة "ملبنة سيدي خالد" لإنتاج الحليب ومشتقاته، يمكننا القول أن المؤسسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة لترشيد التكاليف، أما عن إمكانية تطبيقها لهذا الأسلوب فمن الصعب على المؤسسة أن تطبقه في الوقت الحالي على منتج (الحليب) لوجود عدة قيود من بينها تسقيف سعر البيع وإحتكار المادة الأولية (البودرة) وبيعا بسعر مدعم.

الختامة

على ضوء ما تم دراسته في الفصول السابقة نخلص إلى ضرورة تطبيق أدوات إدارة التكلفة لتعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية وذلك لما لها من أهمية في اتخاذ القرارات من أجل استغلال الموارد استغلالا اقتصاديا امثل.

وتبقى مهمة المؤسسة في التحكم في تكاليفها وضبطها وترشيدها وإتباع استراتيجيات خاصة وذلك بمثابة الرهان الذي يضمن لها المحافظة على هذه الميزة التنافسية

وحاولنا إسقاط دراستنا التطبيقية من خلال القيام بدراسة استشرافية عن أسلوب التكلفة المستهدفة ،لأن المؤسسة محل الدراسة لا تطبق أي أسلوب من أساليب التكلفة لان منتج الحليب تضع له الدولة سعر مقنن .

وذلك من أجل الإجابة عن إشكالية البحث والتي جاءت كمي يلي: كيف تساهم أدوات إدارة

التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية؟

اختبار صحة الفرضيات:

قبول الفرضية الأولى المعنونة بان تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة بالمؤسسة الاقتصادية يساهم في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة، حيث وجدنا ان نظام التكاليف على اساس الانشطة يقوم على تحليل الانشطة بهدف تقليل التكاليف وبالتالي تحسين الميزة التنافسية بالمؤسسة.

قبول الفرضية الثانية المعنونة ب تساعد التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة حيث ان اسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بخفض التكاليف مع ضمان تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة.

قبول الفرضية الثالثة المعنونة بان تطبيق اساليب ادارة التكلفة بملبنة سيدي خالد - تيارت- يساعدها على تحسين الميزة التنافسية لان اذا طبقت المؤسسة محل الدراسة اسلوب من اساليب ادارة التكلفة فهذا يحسن من ربحيتها حسب ماقمنا به من خلال تطبيقنا لأسلوب التكلفة المستهدفة، اما اذا خصصنا الحديث عن منتج (الحليب) فلا يمكن تطبيق هذا الاسلوب عليه في الوقت الحالي لان سعره مقنن من طرف الدولة.

نتائج الدراسة: ومن دراستنا للموضوع نستخلص النتائج التالية:

- إن أدوات إدارة التكلفة التقليدية والحديثة منها تساعد في خفض تكاليف المؤسسة من أجل تحسين ربحيتها؛
- تبين لنا من خلال دراستنا أن الميزة التنافسية تعتبر عنصرا فعالا يتم تحقيقه من خلال إتباعها إستراتيجية معينة للتنافس؛
- يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين ربحية المؤسسة عن طريق خفض الإنتاج وضمان جودة المنتج؛
- عدم تبني المؤسسة " ملبنة سيدي خالد" لإنتاج الحليب ومشتقاته الأساليب الحديثة للتكاليف وتمسكها بالنظم التقليدية خاصة في إنتاج الحليب سعره مقنن؛
- لا تستخدم المؤسسة طرق عملية في حساب التكاليف وهذا ما قد يؤثر على تحديد التكاليف بدقة.

- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يعطي بيانات أكثر دقة وموضوعية، حيث يمكن المؤسسة محل الدراسة من تحسين ربحيتها.

توصيات:

- إنطلاقاً من النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية و التطبيقية، يمكن تقديم التوصيات:
- يجب على المؤسسات الاقتصادية مواكبة التطورات، وذلك من خلال التخلي عن النظم التقليدية وإستعمال الأساليب الحديثة التي تعمل على تخفيض التكلفة؛
- إقتراح برنامج يساعد في نجاح وتطوير المؤسسة و منتجاتها، من خلال تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الجزائرية؛
- ضرورة القيام بالمزيد من الأبحاث و الدراسات التي تتناول مواضيع عن أدوات التكلفة التقليدية وخاصة الحديثة (نظام التكلفة على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة) كونها أسلوب متطور يحقق ربحية المؤسسة الإقتصادية.

أفاق البحث:

- حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز دور استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية وذلك عن طريق أهم الطرق والأساليب التقليدية و الحديثة و تتمثل الأفاق المستقبلية لدراستنا في العناوين التالية:

- دور أدوات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية؛
- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وإنعكاستها على المؤسسة.

قائمة المراجع

- 1/ إسماعيل يحيى التكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007م.
- 2/ أيمن الشنطلي وعامر الأشقر، "المحاسبة الإدارية"، دار البداية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2006.
- 3/ ثناء علي القباني، "قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006م.
- "مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006م.
- 4/ أحمد محمد نور، "محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة"، الدار الجامعية، مصر، 2004م.
- 5/ بوشاشي بوعلام، "المنير في المحاسبة التحليلية"، دار برهومة، الجزائر، 2002م.
- 6/ رانيا غضاب، "نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2017م.
- 7/ كمال حسين جمعة الربيعي وسعدون مهدي السافني، "محاسبة التكاليف الصناعية"، دار الإثراء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2008م.
- 8/ محمد سامي راضي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003م.
- 9/ ناصر دادى عدون، "المحاسبة التحليلية"، دار المحمدية، العاصمة، الجزائر، ج1، 1999م.
- "تقنيات المراقبة والتسيير، دار البحث"، قسنطينة، الجزائر، 1988م.

- 10/ طاهر محسن منظور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، "الاستراتيجية منظور منهجي متكامل"، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2009م.
- 11/ صالح عبد القادر "محاسبة التكاليف الفعلية"، دار زهران للنشر، الأردن، 1999م.
- 12/ محسن أحمد الخضيرى، "صناعة الميزة التنافسية"، مجموعة النيل العربية، ط1، 2004م.
- 13/ يعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1988م.
- المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005م.
- 14/ اسماعيل حجازي، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2013م.
- 15/ رحال علي، "سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992م.
- 16/ نبيل مرسي خليل، "الميزة التنافسية في مجال الأعمال"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998م.

رسائل الدكتوراه والمذكرات:

أ/ الدكتوراه:

- 1/ درحمون هلال، "المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004م.
- 2/ عبد الحكيم عبد الله السنور، "الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، اللاذقية، 2009م.

ب/ رسائل الماجستير:

- 1/ بوناب بلال، "دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2014م.
- 2/ صفاء لشهب، "نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006/2005م.
- 3/ سالمي ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسات"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2003م.
- 4/ طوابية أحمد، "المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003م.
- 5/ حابي أحمد، "دراسة المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2011م.
- 6/ حجاج عبد الرؤوف، "الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية للإبداع والتكنولوجيا في تنميتها"، رسالة ماجستير، 2007/2006م.
- 7/ عثمان بودحوش، "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية الصناعية الجزائرية"، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت، سكيكدة، 2008/2007م.
- 8/ هلالي وليد، "الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة"، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية فرع الإستراتيجية، 2009/2008م.
- 9/ كمال منور، "دور إستراتيجية الترويج في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة الوطنية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2007م.

10/ حكيم ملياني، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير، 2008/2007م.

11/ علي عدنان أبو عودة، "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010م.

12/ هادي خالد، "دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012م.

13/ مرابطي نوال، "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006/2005م.

مذكرات الماستر:

14/ بن مزوزية ابراهيم، "اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط قياس تكلفة الخدمات العمومية"، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012م.

15/ خديجة ذيب، "الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية"، مذكرة ماستر، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016/2015م.

المجلات والملتقيات:

أ/ المجلات:

1/ حسين عابد محمد عابدين، "مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة"، مجلة جامعة الأقصى، مج 19، العدد 1، غزة، فلسطين، 2015م.

2/ طه عليوي ناصر، "استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، 2010م.

- 3/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية/ الجريدة الرسمية، "النظام المحاسبي المالي"، العدد 19، الموافق ل 25 مارس 2009م.
- 4/ مجدي وائل الكسحي، "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، دراسات العلوم الإدارية، مج 41، العدد 2، 2014م.
- 5/ مجلة، "الدراسات الاقتصادية والمالية"، دورية أكاديمية دولية تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد 6، مج 1، السنة 6، 2013م.
- 6/ المرصد الوطني "للتنافسية في الفكر الاقتصادي"، سوريا، تموز 2011م.
- 7/ سعاد حاسم محمد، "التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، مجلة 17، بغداد، 2011م.
- 8/ أحمد محسن خضير، "قياس أثر اقتصاد المعرفة على تحقيق الميزة التنافسية في الدول النامية"، دار المنظومة، 2016م.
- 8/ يوسف مسعداوي، "القدرات التنافسية ومؤشراتها"، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 2005م.
- 9/ محمد عدنان وديع، "القدرة التنافسية وقياسها"، مج 2، العدد 24، الناشر المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2003م.

الملاحق

7 AX

BON DE RECEPTION

OROLAIT - TIARET
U.P. 08
ITEM

FOURNISSEUR
CNIL - OKAN

SUB DEMANDEUR
FABRICATION

COMMANDE D'ACHAT
No _____
DATE _____
RECU LE _____

No 37791
DATE 34/01/2017
FACTURE
No 0327
DATE 30/01/2017
RECU LE 34/01/2017

No _____

POSTE	DESIGNATION	REFERENCE	U M	QUANTITE			OBSERVATIONS	PRIX UNITAIRE	PRIX TOTAL
				COMMANDEE	RECUE	ACCEPTEE			
1001	P.DL 26% Mg		T	17000	17000	17000			
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									

VISA RECEPTIONNAIRE

SERVICE ACHATS

17000

17000

17000

MONTANT DE LA FACTURE



S.P.A. Laiterie
SEBEN KHALOOL
TYREY
 FILIALE
 GIP LAIT

SOUS DIRECTION COMMERCIALE
 Tel. 046 22 03 03 Fax 046 22 03 05

Yes
 N° 122907

Bon de Livraison

Client MARLEM (A) Date 10/02/11

Produit	U.M	Quantite	Observations
Lait pasteurisé	Litre	250x45 = 3750 l	
Lait cru en sachet	Litre		
Lben en sachet	Litre		
Raïb	Litre		
Yaourt aromatisé 125g	Pot		
Yaourt aromatisé 500 g	Pot		
Crème dessert	Pot		
Smen doux 99 %	Pot 1 kg		
Smen 4 kg 82 %	kg		
Smen 4 kg 65 %	kg		
Smen 1 kg 82 %	kg		
Smen 1 kg 65 %	kg		
Smen 15 kg 65 %	kg		
Produits de cession			

الملحوق رقم: 02

BULLETIN DE LIVRAISON S/D FABRICATION REMIS A LA
S/D. DISTRIBUTION

N°	PRODUITS	UNITE	QUANTITE	OBS
I - LAIT DE CONSOMMATION				
1	LAIT PAST SACHET	L	2 337 094	
2	LAIT CRU SACHET ENTIER	L	10 583	
3	LAIT CRU SACHET P/Ecrémé	L	199 988	
4	LAIT CRU SACHET Ecrémé	L	80 224	
5	RAIB	L	10 400	
6	LAIT FERM SACHET	L	27 961	
II - YAOURT ETUVE / BRASSE				
7	YAOURT ETUVE 125 CC	POT	745 296	
8	YAOURT ETUVE 100 CC	POT	-	
9	YAOURT BRASSE 125 CC	POT	-	
III - CREME DESSERT				
10	C/D CHOCO 125 CC	POT	71 168	
			-	
11	C/D CAMEL 125 CC	POT	35 328	
			-	
12	C/D VANILLE 125 CC	POT	35 584	
			-	
IV - LAIT CRU / CARTONS				
13	LAIT CRU ENTIER EN CARTON	L	375	
14	LAIT CRU P/ECREME CARTON	L	4 068	
V - BEURRE 65% DE MG				
15	BEURRE 25KG 65%	KGS	-	
16	BEURRE 15KG 65%	KGS	-	
17	BEURRE 04KG 65%	KG	-	
18	BEURRE 01KG 65%	KGS	-	
19	BEURRE BARQ 450 GR 65%	U	-	
20	BEURRE BARQ 250GR 65%	U	-	
21	BEURRE PLAQ 65%	U	-	
VI - BEURRE 82% DE MG				
22	BEURRE FERMIER 82% 15KG	KGS	-	
23	BEURRE FERMIER 15KG	KGS	6 825	
24	BEURRE 04KG 82%	KGS	-	
25	BEURRE 01KG 82%	U	-	
26	BEURRE BARQ 450 GR 82%	U	-	
27	BEURRE BARQ 250GR 82%	U	-	
28	BEURRE PLAQ 82%	KG	-	
VII - BEURRE FERMIER				
29	BEURRE FERMEIR 1KG	KG	-	
30	BEURRE FERMIER 25KG	KG	-	
31	BEURRE FERMIER 500 g	U	4 108	
VIII - LAIT FERMENTE EN CARTONS				
			-	
32	LBEN EN CARTONS	L	4 800	

S/D FABRICATION

S/D DISTRIBUTION

GIPLAIT TIARET

BALANCE GENERALE

-copie provisoire

DU 01/12/17 AU 31/12/17

PAGE: 8

EDITION DU 15/04/2018 9 9

EXERCICE: 01/01/17 AU 31/12/17

COMpte	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM DU 01/01/17 AU 30/11/17		MM DU 01/12/17 AU 31/12/17		TOTMM AU 31/12/17		SOLDE AU 31/12/17	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
624091	LOCATION DE MATRIEL POUR TRAV	0.00	0.00	20,000.00	0.00	0.00	0.00	20,000.00	0.00	20,000.00	0.00
624091*	LOCATION DE MATRIEL POUR TRAV	0.00	0.00	20,000.00	0.00	0.00	0.00	20,000.00	0.00	20,000.00	0.00
624092	AUTRES TRAVAUX D'ENTRETIEN	0.00	0.00	25,000.00	0.00	0.00	0.00	25,000.00	0.00	25,000.00	0.00
624092*	AUTRES TRAVAUX D'ENTRETIEN	0.00	0.00	25,000.00	0.00	0.00	0.00	25,000.00	0.00	25,000.00	0.00
624100	Transport Personnel	0.00	0.00	2,401,334.00	0.00	239,800.00	0.00	2,641,134.00	0.00	2,641,134.00	0.00
624100*	Transport Personnel	0.00	0.00	2,401,334.00	0.00	239,800.00	0.00	2,641,134.00	0.00	2,641,134.00	0.00
625500	Frais d'hébergements et Rest	0.00	0.00	752,877.29	0.00	119,747.24	0.00	872,624.53	0.00	872,624.53	0.00
625500*	Frais d'hébergements et Rest	0.00	0.00	752,877.29	0.00	119,747.24	0.00	872,624.53	0.00	872,624.53	0.00
626100	Téléphone et Télégramme	0.00	0.00	375,145.80	0.00	20,509.22	0.00	395,655.02	0.00	395,655.02	0.00
626100*	Téléphone et Télégramme	0.00	0.00	375,145.80	0.00	20,509.22	0.00	395,655.02	0.00	395,655.02	0.00
626900	AUTRES	0.00	0.00	508,783.00	0.00	502,633.00	0.00	1,011,416.00	0.00	1,011,416.00	0.00
626900*	AUTRES	0.00	0.00	508,783.00	0.00	502,633.00	0.00	1,011,416.00	0.00	1,011,416.00	0.00
626900*	AUTRES	0.00	0.00	508,783.00	0.00	502,633.00	0.00	1,011,416.00	0.00	1,011,416.00	0.00
627100	FRAIS DE MISSIONS	0.00	0.00	3,722,810.50	0.00	278,500.00	0.00	4,001,310.50	0.00	4,001,310.50	0.00
627100*	FRAIS DE MISSIONS	0.00	0.00	3,722,810.50	0.00	278,500.00	0.00	4,001,310.50	0.00	4,001,310.50	0.00
627100*	FRAIS DE MISSIONS	0.00	0.00	3,722,810.50	0.00	278,500.00	0.00	4,001,310.50	0.00	4,001,310.50	0.00
627900	FRAIS DE BANQUE	0.00	0.00	401,412.14	0.00	41,960.00	0.00	443,372.14	0.00	443,372.14	0.00
627900*	FRAIS DE BANQUE	0.00	0.00	401,412.14	0.00	41,960.00	0.00	443,372.14	0.00	443,372.14	0.00
627900*	FRAIS DE BANQUE	0.00	0.00	401,412.14	0.00	41,960.00	0.00	443,372.14	0.00	443,372.14	0.00
628100	COTISATIONS ET DONCS	0.00	0.00	245,133.00	0.00	28,582.40	0.00	273,715.40	0.00	273,715.40	0.00
628100*	COTISATIONS ET DONCS	0.00	0.00	245,133.00	0.00	28,582.40	0.00	273,715.40	0.00	273,715.40	0.00
628100*	COTISATIONS ET DONCS	0.00	0.00	245,133.00	0.00	28,582.40	0.00	273,715.40	0.00	273,715.40	0.00
628900	Divers	0.00	0.00	114,900.00	0.00	0.00	0.00	114,900.00	0.00	114,900.00	0.00
628900*	Divers	0.00	0.00	114,900.00	0.00	0.00	0.00	114,900.00	0.00	114,900.00	0.00
628900*	Divers	0.00	0.00	114,900.00	0.00	0.00	0.00	114,900.00	0.00	114,900.00	0.00
629000	Autres services extérieurs	0.00	0.00	12,085,740.73	0.00	1,959,931.86	0.00	14,045,672.59	0.00	14,045,672.59	0.00
629000*	Autres services extérieurs	0.00	0.00	12,085,740.73	0.00	1,959,931.86	0.00	14,045,672.59	0.00	14,045,672.59	0.00
629000*	Autres services extérieurs	0.00	0.00	12,085,740.73	0.00	1,959,931.86	0.00	14,045,672.59	0.00	14,045,672.59	0.00
631000	Tratements et salaires	0.00	0.00	23,979,493.20	16,200.16	5,156,546.96	682,448.44	29,136,040.16	698,648,6028,437,391.56	698,648,6028,437,391.56	0.00
631000*	Tratements et salaires	0.00	0.00	23,979,493.20	16,200.16	5,156,546.96	682,448.44	29,136,040.16	698,648,6028,437,391.56	698,648,6028,437,391.56	0.00
631000*	Tratements et salaires	0.00	0.00	23,979,493.20	16,200.16	5,156,546.96	682,448.44	29,136,040.16	698,648,6028,437,391.56	698,648,6028,437,391.56	0.00
TOTAL AREPORTER		0.00	0.00	871,643,384.82	129,604,6079,796,775.73	2,867,164.85	951,440,160.55	2,996,769.45	948,478,141.10	34,750.00	



S.P.A LAITERIE SIDI KHALED FELIALE-GIPLAIT
 CAPITAL SOCIAL : 519.770.000 DA
 TEL N°:046-42-57-78 FAX N°:046-42-56-98

TIARET LE 25/12/2016

SOUS DIRECTION DE FABRICATION
 N°S/D FAB/2014

NORMES DE FABRICATION LAIT ET PRODUITS LAITIERS

INGREDIENTS	UNITE	LPC	LBEN	RAIB	L/CRU ENTIER	L/CRU P/ECREME	L/CRU ECREME	YAOURT 125 CC A BASE PDL (Gr/L)	YAOURT 125 CC A BASE L/CRU (Gr/L)	C/D 125 CC A BASE PDL/L A BASE L/CRU/L	C/D 100 CC A BASE L/CRU/L
POUDRE	Gr	83	-	-	-	-	-	134	-	130	-
MGLA	Gr	15	-	-	-	-	-	10	-	15	-
POLYETHYLENE	Gr	7	7	7	7	7	-	-	-	-	-
AMIDON	Gr	0,5 Gr/L	-	-	-	-	-	-	-	-	1
LAIT CRU ENTIER	L	-	-	-	1	-	-	-	1	-	-
LAIT CRU P/ECREME	L	-	-	1	-	1	-	-	-	-	-
LAIT CRU ECREME	L	-	1	-	-	-	45	-	45	45	45
POLYSTERENE 524	Gr	-	-	-	-	-	3	-	3	3	3
ALUMINIUM	Gr	-	-	-	-	-	-	1 Souche	1 Souche	-	-
FERMENT	-	-	2 gr/1000 L	2 gr/1000	-	-	de 200 unités/ 1000 L	de 200 unités/ 1000 L	de 200 unités/ 1000 L	-	-
PRESURE	-	-	-	1 gr/1000	-	-	-	100	100	130	130
SUCRE	Gr	-	-	-	-	-	1 à 1,5 L/ 1000 L	1 à 1,5 L/ 1000 L	1 à 1,5 L/ 1000 L	1,5 Litres / 1000 litres	1,5 Litres / 1000 litres
AROME YAOURT	L	-	-	-	-	-	-	-	-	35 Gr / 01 litre	35 Gr / 01 litre
AROME C/DESSERT	L	-	-	-	-	-	-	-	-	25 Gr / 01 litre	25 Gr / 01 litre
STABILISOL PCC2	Gr	-	-	-	-	-	-	-	-	01 litre	01 litre
POUDRE DE CACAO	Gr	-	-	-	-	-	-	-	-	25 Gr / 01 litre	25 Gr / 01 litre

SOUS DIRECTION DE FABRICATION

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة الفلاحة و التنمية الريفية و الصيد البحري
الديوان الوطني المهني للحليب و مشتقاته

Office National Interprofessionnel du Lait et des Produits Laitiers
ONIL (EPIC)

Direction de la Distribution et de la Régulation

BOUFARIK LE: 26/01/2017

Département Gestion de la Distribution

Service Facturation

N°RC 07/B -09/00 0977578

AI: N° 16011120019

ID. FISCAL 099716019869303

FACTURE N° 200 /2017

Affectation de Matière Première Laitiere du Mois		janvier	Laiterie SPA Sidi Khaled Tiaret	
Affectation N° 201 /E			code client : 014	
Dépot: Oran 31/01			N° RC 0422012B97	
			TEL: 0 46 41 94 72	
			FAX: 0 46 41 94 73	
	DESIGNATION	Quantités affectées en tonnes	Prix unitaire H/T	Montant/DA
1	Poudre de Lait Ecrème 0 % MG	13,000	157 000,00	2 041 000,00
2	Poudre de Lait Entier 26 % MG	17,000	157 000,00	2 669 000,00
3	MGLA	-	157 000,00	-
TOTAL H/T :				4 710 000,00

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE :

QUATRE MILLIONS SEPT CENT DIX MILLE DINARS ALGERIENS

ONIL EPIC ZONE INDUSTRIELLE BOUFARIK (FACE GARE ROUTIERE) BLIDA TEL/FAX: 025 28 37 96
Banque de l'Agriculture et du Développement Rural : Agence El Harrach - RIB n° 003 00429-300588300025