

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de L'Enseignement Supérieur et la Recherche Scientifique

Université M'sila

Faculté des Sciences Economique

Commerciales et des Sciences de Gestion

Département Sciences de Gestion



جامعة المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

الموضوع:

دور التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الخدمية

—دراسة حالة جامعة المسيلة—

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

إشراف الأستاذ:

— الباهي مصطفى

إعداد الطالب:

— خلادي رابح

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	أعضاء اللجنة
رئيسا ومناقشا	جامعة المسيلة	أستاذ مساعد "أ"	بحري علي
مقررا ومشرفا	جامعة المسيلة	أستاذ مساعد "أ"	الباهي مصطفى

السنة الجامعية: 2014/2013

الإهداء

أهدي ثمرت جهدي وعملي المتواضع
إلى أعز ما أريدها أن تبقى في الدنيا
الجدة العزيزة وادعوا الله عز وجل أن يطيل
في عمرها.

إلى الأم الحنون والأب الصديق ويبقى الفضل
لهما دوماً.

إلى الخال البشوش الذي أعتبره أب وليس
خال فقط أمحمد.

إلى الأعمام كبيرهم وصغيرهم وكل زوجاتهم
و أحفادهم و الكتكوت ابن العم الأصغر عبد
الفتاح ، وابن العمّة عمار

إلى كل الإخوة كبيرهم وصغيرهم وأخص
بالذكر ميلود ورمضان

كما أهدي ثمرت جهدي

إلى الصديق ميلود جباري والذراع الأيمن
عادل حمادي

إلى كل الأعزاء والأصدقاء مراد وعيسى،
كمال وعزالدين، زكريا وحمزة، عبدا
لرحمان و سعيد والبشير، الطالب مسعود
خضراوي وإسماعيل و هشام ومحمد، والأعز
إلى القلب النعيم وخالد.

شكر و عرفان

بسم الله الرحمان الرحيم (قال ربي أوزعني
أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و علي
والدي و أن أعمل صالح ترضاه و أصلح لي في
ذريتي إن تبت إليك و إني من المسلمين
(القرآن الكريم، سورة الأحقاف، الآية 15.

الحمد لله ربي العالمين الذي وفقنا لإكمال
هذا وما كنا له مدركين .

أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير الخالص لكل
من ساعدني في هذا العمل سواء من
قريب أم من بعيد كثيرا أم حتى بكلمة رب
يعينك ، و أخص بالذكر

المشرف والأستاذ الكريم الذي أعتبره داهية
مراقبة التسيير وتاجها بالنسبة لي الباهي
مصطفى

الأستاذ والأخ العون المحاسب المعتمد عيسى
زيان ولا أنكر ما قدمه لي قدر المستطاع
ما أريده من معلومات خدمة للموضع .

رئيس قسم التسيير الأستاذ قراوي وطاقم
إدارة قسم علوم التسيير .

وأخير أتقدم بالشكر الجزيل والاحترام
الكامل والدائم للأساتذة والمعلمين الذي
نبهم وبفضلهم تم الوصول إلى هذا المستوى
وأقول لهم من علمني حرفا سأبقى له عبدا .

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

صفحة	المحتويات
-	الإهداء
-	التشكرات
I	فهرس المحتويات
II	فهرس الأشكال
III	فهرس الجداول
أ-ح	مقدمة
	الفصل الأول : أساسيات و عموميات عن التكاليف و التكلفة على أساس النشاط
2	تمهيد
3	المبحث الأول: التكاليف - تعريف ، خصائص و تبويات
3	المطلب الأول: تعريف التكلفة والمصرف ، الأعباء والخسارة وأهم خصائص التكلفة
3	أولاً: تعريف التكلفة والمصرف ، الأعباء والخسارة
4	ثانياً: خصائص التكلفة
5	المطلب الثاني: التبويات العامة للتكاليف
5	أولاً: التبويب الوظيفي للتكاليف
6	ثانياً: تبويب حسب تكاليف الفترة وتكاليف المنتج
7	المطلب الثالث : تبويب التكاليف لغرض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار
7	أولاً: تبويب التكاليف تبعا لعلاقتها بوحدة المنتج
8	ثانياً: تبويب التكاليف بحسب علاقتها بحجم الإنتاج

9	ثالثا:التكاليف القابلة و غير قابلة للتحكم
10	رابعا:التكاليف التفاضلية
10	خامسا:التكاليف الغارقة
10	سادسا:تكاليف الفرصة البديلة
11	سابعا:التكاليف شبه متغيرة و التكاليف شبه ثابتة (المختلطة)
13	المبحث الثاني:النظم التي ساعدت على ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط
13	المطلب الأول:تحديد نظام تكاليف المراحل
13	أولا:مفهوم نظام المراحل (الأقسام)
13	ثانيا:أنواع تكاليف المراحل (الأقسام)
16	المطلب الثاني:تحديد نظام تكاليف الأوامر
16	أولا:المفاهيم الأساسية لنظام تكاليف الأوامر
17	ثانيا:الخطوات السبع لتحديد نظام تكاليف الأوامر
18	ثالثا:أوجه الشبه والاختلاف بين النظامين (المراحل و الأوامر)
19	المطلب الثالث:نظام التكاليف المهجن و الخطأ المتبادل
19	أولا:نظام التكاليف المهجن أو المختلط
20	ثانيا:الخطأ المتبادل (تحديد التكلفة بأقل وبأكثر من اللازم)
21	المبحث الثالث:نظام التكلفة على أساس النشاط
21	المطلب الأول:لمحة تاريخية على ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط و أهم المفاهيم التي أخذها
21	أولا:لمحة تاريخية على ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط
21	ثانيا:مراحل تطور نظام التكلفة على أساس النشاط
22	ثالثا:مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة Activity Based Costing

24	المطلب الثاني: أهم المصطلحات المستخدمة في نظام التكلفة على أساس النشاط - الأهداف و الخصائص
24	أولاً: المصطلحات المستخدمة في نظام التكلفة على أساس النشاط
32	ثانياً: أهداف نظام ABC
33	ثالثاً: خصائص نظام ABC وفوائده
34	المطلب الثالث: الافتراضات و إجراءات تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط واستخداماته المختلفة
34	أولاً: الافتراضات التي يقوم عليها نظام التكلفة على أساس النشاط
37	ثانياً: إجراءات تطبيق وتصميم نظام التكلفة على أساس النشاط
40	ثالثاً: استخدامات نظام ABC
42	المطلب الرابع: مزايا و عيوب نظام ABC وأهم ما يميزه عن الأنظمة التقليدية
42	أولاً: مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط
46	ثانياً: عيوب نظام ABC
47	ثالثاً: أهم الفروقات بين النظم التقليدية ونظام ABC مثال توضيحي لنظام التكلفة على أساس النشاط
53	خلاصة
	الفصل الثاني: : الإطار النظري للميزة التنافسية وإستراتيجية التنافس في المؤسسة الخدمية
55	تمهيد
56	المبحث الأول: الميزة التنافسية
56	المطلب الأول: التنافسية - مرتكزاتها ومعوقتها
56	أولاً: تعريف التنافسية

57	ثانيا:المرتكزات الأساسية للتنافس
57	ثالثا:معوقات التنافسية
58	المطلب الثاني:الميزة التنافسية وأنواعها
58	أولا:تعريف الميزة التنافسية
60	ثانيا:أنواع الميزة التنافسية
63	المطلب الثالث:تحليل مصادر الميزة التنافسية
63	أولا:مدخل الموارد كأساس لبناء الميزة التنافسية
70	ثانيا:الاستجابة لحاجات العميل
70	ثالثا:تحليل سلسلة القيمة
70	المبحث الثاني:الإستراتيجيات العامة (الكلية) للتنافس
70	المطلب الأول:تعريف الإستراتيجية التنافسية
72	المطلب الثاني:إستراتيجية الريادة في التكاليف
72	أولا:مفهوم الريادة في التكاليف
73	ثانيا:مزايا إستراتيجية تخفيض التكلفة
74	المطلب الثالث:إستراتيجية التمييز
74	أولا:تعريف إستراتيجية التمييز
74	ثانيا:المجالات التي من الممكن التمييز فيها
75	المطلب الرابع:إستراتيجية التركيز
75	أولا:تعريف إستراتيجية التركيز
76	ثانيا:أنواع إستراتيجية التركيز
77	ثالثا:المقارنة بين الإستراتيجيات التنافسية

79	المبحث الثالث:الخدمات - أنواعها وخصائصها
79	المطلب الأول: تعريف الخدمات وأنواعها
79	أولا:تعريف الخدمة
80	ثانيا:أنواع الخدمات
81	المطلب الثاني: خصائص الخدمات
81	أولا:الخصائص الرئيسية
83	ثانيا:الخصائص الثانوي
85	خلاصة
	الفصل الثالث: واقع نظام التكلفة على أساس النشاط في جامعة المسيلة
87	تمهيد
88	المبحث الأول:مهام الجامعة -الموقع و المساحة لجامعة المسيلة
88	المطلب الأول:تعريف الجامعة
88	المطلب الثاني:المهام الأساسية للجامعة
88	أولا:المهام الأساسية للجامعة في مجال التكوين العالي
89	ثانيا:المهام الأساسية للجامعة في مجال البحث العلمي و التطوير التكنولوجي
89	المطلب الثالث:جامعة المسيلة - نشأتها و تطورها - الموقع و المساحة
89	أولا:نشأة وتطور جامعة المسيلة
90	ثانيا:موقع و مساحة جامعة المسيلة
90	المطلب الثالث:الهيكـل التنظيمي لجامعة المسيلة
90	أولا:نيابة مديريات جامعة المسيلة
91	ثانيا:الأمانة العامة و مصالحها

92	ثالثا: المكتبة المركزية
93	رابعا: المصالح المشتركة
94	المبحث الثاني: مهام نيابة المديرية و المديرية الفرعية للأمانة العامة و المكتبة المركزية لجامعة المسييلة و المصالح المشتركة
94	المطلب الأول: مهام نيابة المديرية لجامعة المسييلة
94	أولا: مهام نيابة مديرية الجامعة للتكون العالي و التكوين المتواصل و الشهادات
94	ثانيا: مهام نيابة مديرية الجامعة للتنشيط و ترقية البحث العلمي و العلاقات الخارجية و التعاون
95	ثالث: مهام نيابة مديرية الجامعة للتنمية و الاستشراق و التوجيه
95	المطلب الثاني : مهام الأمانة العامة و المديرية الفرعية التابعة لها
95	أولا: مهام الأمانة العامة
97	ثانيا: مهام المكتبة المركزية
97	المطلب الثالث: مهام المصالح المشتركة
97	أولا: مهام مركز التعليم المكثف للغات
97	ثانيا: مهام مركز الطبع و السمعي البصري
98	ثالثا: مهام مركز الأنظمة و شبكات الإعلام و الاتصال و التعليم المتلفز و التعليم عن بعد
98	رابعا: مهام البهو التكنولوجي
98	المبحث الثالث: محاولة تشخيص نظام التكلفة على أساس النشاط في جامعة المسييلة
98	المطلب الأول: الصعوبات التي واجهت نظام التكلفة على أساس النشاط عند محاولة تطبيقه في جامعة المسييلة
99	المطلب الثاني :أخذ كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير كعينة دراسة افتراضيا

99	أولاً: الأسلوب المعتمد في جمع البيانات
99	ثانياً: بعض الافتراضات لتمكين من استعمال نظام التكلفة على أساس النشاط على مستوى الكلية محل الدراسة
100	المطلب الثالث: محاولة استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط على مستوى كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير افتراضياً
101	أولاً: تحليل العمليات
105	ثانياً: تحليل بيانات الدراسة
109	خلاصة
110	خاتمة
116	قائمة المراجع
122	الملاحق
-	ملخص

فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
04	العلاقة بين التكلفة و المصروف والأصل و الخسارة	1-1
14	مثال للمراحل المتتابعة	1-2
15	مثال للمراحل المتوازنة	1-3
17	العلاقة بين تعيين التكلفة و تتبع التكلفة و تخصيص التكلفة	1-4
20	توضيح النظام المهجنة لتحديد التكلفة	1-5
26	نموذج سلسلة القيمة لبورتر	1-6
29	العلاقة بين مستويات الأنشطة و التكاليف	1-7
32	مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة	1-8
33	أهداف نظام التكلفة على أساس النشاط	1-9
41	حساب التكاليف بنظام التكلفة على أساس النشاط	1-10
44	نظام التكلفة على أساس النشاط و المراحل الأساسية للموازنة	1-11
46	النظرة الأفقية ونظام التكلفة على أساس النشاط	1-12
52	تصنيف التكاليف غير المباشرة للفروع و كيفية التخصيص و اختيار مسببها	1-13
67	أنواع الميزة التنافسية	2-1
66	أثر الجودة على الربحية	2-2
69	دور الكفاءة المتميزة في خلق القيمة	2-3
71	العوامل الأساسية لصياغة الإستراتيجية التنافسية	2-4
72	الإستراتيجيات التنافسية	2-5
76	الإستراتيجيات العامة للتنافس	2-6
104	كيفية حساب تكلفة الطالب على مستوى الكلية محل الدراسة لسنة جامعية (دورة واحدة)وفقا لنظام ABC	3-1

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
12	أمثلة عن التبيويات المختلفة للتكاليف	1-1
19	مثال لنظام تكاليف المراحل والأوامر في القطاع الخدمي و التجاري والصناعي	1-2
31	أمثلة عن المولدات (المسببات)	1-3
47	الفروقات بين النظم التقليدية و نظام التكلفة على أساس النشاط	1-4
49	كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة على الفروع	1-5
78	مقارن بين الإستراتيجيات التنافسية المختلفة	2-1

مقدمة

مقدمة

نظرا للتطورات الراهنة في العديد من المجالات الاقتصادية، و المنافسة الشديدة بين المؤسسات، وترسيخ معالم العولمة و ما صاحبها من تركيز دقيق في معايير الجودة ، ومتطلبات المنافسة الدولية ، وتلبية احتياجات و رغبات المستهلكين ، و التسارع نحو اللجوء إلى استعمال تكنولوجيايات الاتصال الحديثة ، مع التطور غير المتوقع في برامج المعلوماتية ، كل هذا أثر على أساليب التسيير ، وتخطيط الإنتاج ، والأدوات المستخدمة في ذلك التي تستخدمها المؤسسات الجزائرية كباقي دول العالم .

إذ أصبحت العديد من المؤسسات تأخذ بعين الاعتبار هذه الآليات و الأدوات التي تعتبر حتمية بالنسبة للمؤسسات، دون أن ننسى دورها لأنها تساعد في التسيير العقلاني.

من بين هذه الأدوات ، أدوات مراقبة التسيير ، التي يمكن اعتبارها وسائل تهدف إلى الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة على حد سواء ، لتحقيق أعلى المستويات في شتى جوانب التسيير .

لذا نرى من الأنسب وجود مراقبة التسيير في المؤسسة ، إذ تشعب أدواتها في العديد من الأمور، منها الموازنات التقديرية ، التحليل المالي ، نظام المعلومات التسييري ، محاسبة التسيير ، وفي عملنا هذا نعتمد على محاسبة التسيير، والتي تشمل أدوات التحليل، وتوظيف المعلومات المحصل عليها من محاسبة التكاليف، من أجل حساب التكاليف ، ومع زيادة التطور في أنظمة التكاليف ، أدى ذلك إلى ظهور أنظمة حديثة كنظام التكلفة على أساس النشاط ، و نظام التكاليف المستهدفة ، ونظام إدارة الجودة ، وغيرها من الأنظمة، حيث تساعد هذه الأنظمة في التحديد الدقيق للتكاليف، وبالتالي أثرها على تحقيق المزايا التنافسية للمؤسسة ، بما فيها المؤسسة الخدمية .

ونظرا إلى المشاكل التي تبقى عائقا أمام المؤسسات الخدمية عند معرفة تكلفة منتجاتها التي من الممكن التفوق على المؤسسات المنافسة لها، سواء الإنتاج بالتكلفة المنخفضة أو غير ذلك، حيث يبقى العيب في الأساليب المستخدمة في قياس التكاليف والرقابة عليها، وما زادنا أهمية لهذه الدراسة التكاليف التي تنفق على الطلبة في الجامعات والميزانيات الضخمة المخصصة لذلك دون معرفة تكلفة منتجاتها، أو حتى التقليل من الانحرافات عند تقدير الميزانية من سنة لأخرى ،وباعتبار نظام التكلفة على أساس النشاط يراعي في عمله إلى هذه المشاكل ، لهذا ارتأينا طرح إشكالية الدراسة كالآتي :

ما هو دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الخدمية ؟

نظرا لتشعب و تداخل الأفكار، و الاختلاف في وجهات النظر إلى مثل هذه الدراسات عند الإطلاع عليها، وبغية تجزئة الإشكالية العامة، والتركيز على جوانب البحث، ومن أجل تسهيل الدراسة، تبادرت إلى أذهاننا عدت تساؤلات فرعية أهمها مايلي :

- 1) ماذا يقصد بنظام التكاليف على أساس النشاط ؟
- 2) ما الهدف من نظام التكاليف على أساس النشاط ؟
- 3) ما هي الميزة التنافسية للمؤسسة ؟
- 4) ما هي العلاقة بينهما (نظام التكاليف على أساس النشاط و الميزة التنافسية) في المؤسسة الخدمية؟

الفرضيات:

بغية تقديم إجابة مؤقتة تدرج في إطار الإشكالية العامة و تساؤلاتها الفرعية، يستوجب صياغة مجموعة فرضيات احتمالية محل إثبات أو نفي :

- 1) نظام التكلفة على أساس النشاط هو طريقة تصنف أنشطة المؤسسة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج و أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج.
- 2) يهدف أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى تتبع التكاليف الغير مباشرة والتحكم فيها بصورة دقيقة .
- 3) الميزة التنافسية هي كل ما يميز المؤسسة عن غيرها من المؤسسات في نفس مجال النشاط .
- 4) تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يحقق ميزة تنافسية في المؤسسة الخدمية .

أهمية البحث:

تكتمل أهمية هذا البحث في أنه يشتمل على إسهام علمي في بناء إطار نظري لمدخل من المداخل الحديثة لإدارة التكلفة ألا وهو نظام التكاليف على أساس النشاط ، أما على الصعيد التطبيقي فيمكن تقديم إضافة للبحث العلمي فيما يخص طريقة التكلفة على أساس النشاط تتعلق بواقعها في المؤسسات الخدمية الجزائرية ، على غرار ما هو حاصل منذ عقود في الدول المتقدمة ، إلى جانب ذلك تبرز أهمية البحث من خلال:

- 1) توضيح دور هذا النظام في القياس والرقابة على التكاليف الغير مباشرة عند استخدامه .
- 2) تقريب النظرة للمؤسسة الجزائرية لمثل هذه الأنظمة
- 3) التأكيد على أنه نظام يطبق على المؤسسة الخدمية الجزائرية
- 4) معرفة كيفية التعامل مع هذا النظام عند استخدامه

أهداف البحث:

نظرا لما يوفره هذا النظام للمؤسسة الخدمية من دقة في القياس و الرقابة على تكاليفها وكما هو الحال أيضا لأجل النهوض بالمؤسسة الجزائرية ونحن على مشارف الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، وحتى لا تبقى المؤسسة الجزائرية خارج دائرة المنافسة ومن خلال ذلك أردنا الوصول للأهداف التالية :

- 1) معرفة أثر أسلوب التكاليف على أساس النشاط على الميزة التنافسية للمؤسسة الخدمية.
- 2) جلب اهتمام المؤسسات الجزائرية إلى هذه الطريقة التي تعتبر مساهمة لتطورات القرن .
- 3) محاولة تطبيق هذا النظام على المؤسسة محل الدراسة التي تفتقر حتى لأبسط مثل هذه الأنظمة و باعتبارها مؤسسة خدمية .

أسباب اختيار الموضوع :

هناك عدة دوافع جعلتنا نختار هذا الموضوع سواء بالنسبة للطريقة في حد ذاتها وما نراه فيها من عدالة في التوزيع والكشف عن الاستعمال المفرط و التبذير عند استخدام الموارد المتاحة، وأيضاً الميول الشخصي لمثل هذه الأنظمة ويمكن تلخيص ذلك في النقاط التالية:

- 1) اكتساب معلومات فيما يخص هذا النظام الذي يعتبر من المواضيع المهمة .
- 2) معرفة تكاليف الخدمات في المؤسسة محل الدراسة باستخدام هذا النظام.
- 3) كيفية استخدام هذا النظام بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة
- 4) أنه يدخل في صلب التخصص الأكاديمي المدروس، (مراقبة التسيير)
- 5) إثراء مكتبتنا بمراجع متخصصة في هذا الميدان

حدود البحث :

تمت الدراسة النظرية حول التكاليف ونظام التكلفة على أساس النشاط بصفة خاصة وأيضاً الإطار النظري للميزة التنافسية و الخدمات ، كل ذلك للأجل تسهيل الموضوع والتحكم فيه عند التطبيق .
حيث تم القيام بدراسة ميدانية في "جامعة المسيلة" ، الواقعة في عاصمة ولاية المسيلة على الطريق الوطني رقم 60 الرابط بين المسيلة و الجزائر العاصمة عن طريق حمام الضلعة ونظراً لضيق الوقت المخصص للدراسة الميدانية تم أخذ كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير .

تم تطبيقها افتراضياً، حيث كان ذلك بالاعتماد على بيانات السنة الجامعية 2013 / 2014

منهج الدراسة:

قصد الإحاطة و الإلمام بأهم وأبعاد ومضامين الإشكالية العامة ، و إثبات أو نفي الفرضيات ، تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج التاريخي و المنهج الوصفي في الجانب النظري ، كما تم اللجوء إلى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي.

الدراسات السابقة :

لقد كان ولا يزال هذا الموضوع مجالاً خصباً للعديد من البحوث و الدراسات ، حيث اهتم العديد من الأساتذة الجامعيين و الهيئات العلمية و المهنية في العالم بالبحث و تقديم الكثير من الأعمال إلى هذا الموضوع ، إلى جانب العديد من الباحثين الجزائريين الذين تطرقوا إلى دراسة تقترب من الإشكالية التي تناولناها و من بين هذه الدراسات التي تم التعرف عليها هي كالاتي :

1) عمر محمد هديب ، تم التطرق في دراسته إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية ، حيث قدمت هذه الدراسة استكمالاً لنيل دكتوراه الفلسفة في المحاسبة من الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية ، الأردن ، 2009 حيث كانت إشكالية بحثه كالتالي : مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن ؟

حيث توصل الباحث إلى أنه يمكن هذا النظام أن يخفض من التكاليف عند تطبيقه كما توصل أيضا إلى أن هذا النظام له تأثير على أرباح وإيرادات الشركات الأردنية ويرى أيضا أنه يمكن الاعتماد عليه عند تبني سياسة الجودة الشاملة

(2) ليزيد ساحري تم التطرق في دراسته إلى أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة ، لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية من جامعة الحاج لخضر ، باتنة، 2007/ 2008، والتي كانت إشكالية بحثه كالتالي: ما مدى قابلية المؤسسة الصناعية الجزائرية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ؟ حيث توصل إلى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يمكن أن يحسن من مردودية المؤسسة هذا من خلال تتبع استهلاكات الموارد من طرف الأنشطة بأكثر دقة ، و قد بينت دراسته أيضا أن نظام التكلفة على أساس النشاط يساهم في تخفيض التكاليف .

(3) أمين بن سعيد ، الذي تطرق بدراسة بعنوان: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير و تحسين الأداء (حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري) ، لنيل درجة الماجستير، بجامعة الجزائر 03، 2010/2009، التي كانت إشكالية بحثه كالتالي: ما هي متطلبات تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة الجزائرية ؟

حيث يرى من خلال النتائج المتوصل إليها أن نظام التكلفة على أساس النشاط هو نظام إداري تسييري ليس كلفوي فقط ، كما أنه نظام متكامل يمكن أن يحقق ميزة تنافسية للمؤسسة التي تستخدمه .

(4) دراسة علا أسامة الشعراي ، بعنوان أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية ، حيث قدمت هذه الدراسة استكمالاً لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، من جامعة دمشق ، سنة 2010 ، و كانت إشكالية هذا البحث كالتالي: هل يؤدي تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة إلى دقة تحديد التكلفة ؟ حيث تم التوصل إلى أن هذا النظام يضمن دقة في توزيع التكاليف ، و استقرار في التسعير على المدى القصير ، كما أنه يسمح بتحميل الزبون تكلفة الطاقة المستغلة فقط ، كما توصلت على أنه من خلال هذا النظام يتم دعم جهود تخفيض التكلفة و تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية .

(5) دراسة حمزوي بدرة ، بعنوان : دور تحليل التكلفة على أساس النشاط في تحديد سعر المنتجات ، حيث قدمت هذه الدراسة استكمالاً للحصول على شهادة الماستير في التدقيق المحاسبي من جامعة باتنة ، دفعة

2012 / 2013 ، حيث تطرق إلى الإشكالية التالية: ما هي المزايا التي يقدمها نظام التكلفة على أساس

النشاط للمؤسسات الإنتاجية و ما دوره في تسعير المنتجات ؟

كما توصل إلى أن نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط مرهون بوجود ثقافة تنظيمية للمؤسسة.

حيث كانت دراستنا تتوافق مع كل من الدراسة السابقة في أن هذا النظام يساهم في تخفيض التكاليف،

كما تتكامل مع دراسة علا أسامة الشعراي لأن هذا الأخير تطرق إلى هذا النظام في مؤسسة خدمية

(مصرف) ، أما ما يميزها عن بقية الدراسات أنها تتطرق بصراحة إلى معرفة المزايا التنافسية التي من الممكن

أن يحققها نظام التكلفة على أساس النشاط عن استخدامه في المؤسسة الخدمية.

هيكلية وتقسيم البحث :

قصد الإمام بـحيثيات ومتطلبات البحث تم إدراج مضامينه وعرض محتوياته في ثلاثة فصول:

الفصل الأول تحت عنوان **أساسيات وعموميات عن التكاليف ونظام التكلفة على أساس النشاط** الذي

تناول توضيح بعض التعاريف و التصنيفات (التبويات) للتكاليف في المبحث الأول ، كما تطرق المبحث الثاني

إلى بعض الأنظمة التقليدية التي تعتبر الأرضية الأساسية لنظام التكلفة على أساس النشاط ، ومن خلال المبحث

الثالث تناولنا الإطار النظري لنظام التكلفة على أساس النشاط واختلافه عن الأنظمة الأخرى .

الفصل الثاني كان بعنوان **الإطار النظري للميزة التنافسية وإستراتيجية التنافس في المؤسسة الخدمية** ،

الذي تناول في المبحث الأول الميزة التنافسية ، أما فيما يخص المبحث الثاني فتم التطرق إلى الإستراتيجيات

التنافسية ، كما تطرق المبحث الثالث إلى تعريف الخدمات وأهم أنواعها وخصائصها .

الفصل الثالث بعنوان **واقع نظام التكلفة على أساس النشاط في جامعة المسيلة** ، الذي تناول في المبحث

الأول مهام الجامعة بصفة عامة كما تطرق أيضا لموقع و مساحة جامعة المسيلة و هيكلها التنظيمي،أما فيما

يخص المبحث الثاني تم التطرق فيه إلى مهام نيابة المديرية و المديرية الفرعية للأمانة العامة و المكتبة المركزية و

المصالح المشتركة لجامعة المسيلة، كما أن المبحث الثالث الذي تم التطرق من خلاله إلى الصعوبات التي واجهت

النظام عند تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة ،حيث تمت محاولة تشخيص نظام التكلفة على أساس النشاط على

مستوى كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير افتراضيا من أجل تحليل البيانات و إثبات أو نفي

فرضيات البحث.

الصعوبات التي واجهتنا في البحث

تعتبر المعلومات هي العائق الأكبر و الأکید التي تواجه أي باحث عند محاولة تطبيق مثل هذه الأنظمة نظرا لما يأخذه من وقت ،خاصة وأنه يتطلب الفهم الجيد لجميع الوظائف و الإلمام بكافة الأنشطة والأعمال التي تقوم بها إدارة المنشأة في مختلف مستوياتها ومن بين هذه الصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة :

- 1) ضيق الوقت الذي تناولنا فيه الدراسة و كبر المؤسسة محل الدراسة .
- 2) صعوبة فهم مهام المصالح و الوظائف الموجودة على مستوى الجامعة كلياتها.
- 3) عدم الوصول إلى البيانات (المعطيات العددية) الكافية لخدمة هذا الطريقة.
- 4) التضارب في بعض البيانات كإعطاء معلومة حديثة و أخرى قديمة.
- 5) عدم استطاعة تقديم تكاليف سنة معينة .

الفصل

الأول

تمهيد

شهد العالم في الآونة الأخيرة ثورة كبيرة في حقل الاتصالات و المعلوماتية و الانفتاح على الأسواق العالمية ، و التكتلات الاقتصادية ، و ظهور الصناعات الكبيرة الحجم ، و التنوع ، و ظهور أساليب إنتاج جديدة التي تترتب عليها زيادة حدة المنافسة ، وذلك بإتباع طرق و أساليب حديثة تحقق كفاءة وفعالية في التسيير، و من ثم تحقيق ميزة تنافسية وهذا ما يتطلب وجود نظام تكاليف فعال يحصل من خلاله على معلومات هامة و دقيقة تمكنهم من إدارة منظماتهم في ظل هذه البيئة غير المستقرة ، و يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط من أهم النظم الحديثة للتكاليف .

وللتعرف على هذا النظام تم تقديمه في هذا الفصل ، كما تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث ، يتناول المبحث الأول معرفة التكلفة وخصائصها و أهم التبويبات التي تساعد في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط كما تطرق المبحث الثاني إلى معرفة أهم النظم التي ساعدت على ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط أما في المبحث الثالث فتم تقديم نظام التكلفة على أساس النشاط ومعرف ما يميزه عن غيره من الأنظمة التقليدية.

المبحث الأول : التكاليف - تعريف ، خصائص و تبويات

المطلب الأول: تعريف التكلفة والمصرف ، الأعباء والخسارة وأهم خصائص التكلفة

أولا / تعريف التكلفة والمفاهيم المرتبطة بها

1- التكلفة :وهي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء أكانت مادية أم معنوية و التي يمكن قياسها بالعملة النقدية ، وتبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية ، ويجب أن لا تقل قيمة المنافع التي يتم الحصول عليها عن قيمة التضحية (التكلفة) ¹.

2-المصرف : هو تضحية في سبيل الحصول على منفعة تستغل في الحال (الوقت الحاضر) ،ولابد هنا أن نميز بين التكلفة و المصرف ، فالتكلفة قد تكون في الحال أو المستقبل أو كليهما معا، أما المصرف فيكون في الحال، وكل منهما تضحية اختيارية وينجم عنهما منافع معينة .

وتقوم المحاسبة بتسجيل التكاليف في الدفاتر على أساس قيمة التضحية الفعلية التي تتحملها في سبيل الحصول على السلعة أو الخدمة ، وتقسم التكاليف إلى تكاليف مستنفذة للحصول على إيراد في الفترة الجارية وتعرف التكلفة بالمصروفات كالأستهلاك ، الصيانة ،الضرائب ... الخ، لذلك تتطلب مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات و أن تطرح فيه هذه المصروفات من الإيرادات الخاصة بالفترة المالية قبل التوصل إلى صافي الربح أما التكاليف غير المستنفذة وتشتمل التكاليف التي يكون لها منافع مستقبلية وهذه تعرف بالأصول لذلك تظهر بالميزانية في نهاية السنة المالية ، و بهذا فإن التكاليف تعتبر أصلا إذا كان من المتوقع أن يقدم خدمات للمنشأ في المستقبل

3-الأعباء: هي كل الاستهلاكات من طرف المؤسسة من السلع و الخدمات ، الموجهة أساسا لاحتياجات الاستغلال ، أو لأهداف الإنتاج ، وبيع السلع والخدمات ، كما تعتبر جزءا من التكاليف و عنصر من عناصرها ، وبمقارنة الأعباء مع النواتج يمكن تحديد نتيجة الدورة ².

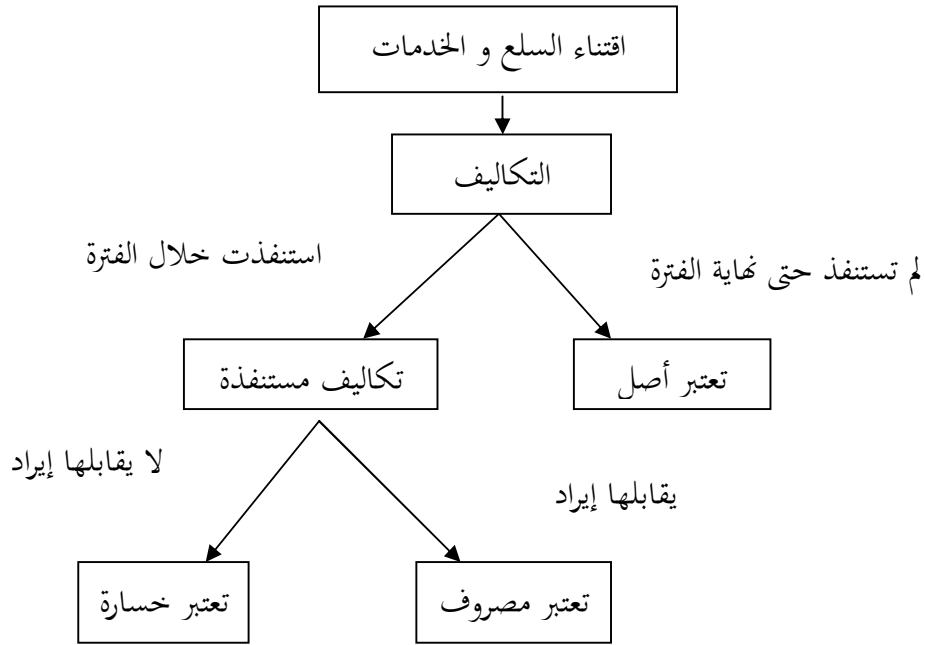
1 طلال عبد الحسن حمزة الكسار و محمود جلال احمد البياتي ، محاسبة التكاليف (قياس ... تخطيط و رقابة) ، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ،عمان ، 2010 ، ص 15.

² نفس المرجع ،ص 16

4- الخسارة : هي النفقة المستنفذة التي لا يستفاد مقابلها إيراد أو منفعة ، و من أمثلة الخسارة : خسارة أصل ثابت عند التنازل ، البضاعة التي تصاب بالحريق ، وقت العمل الضائع غير العادي... الخ¹.

والشكل رقم (1-1) : يوضح العلاقة بين التكلفة و المصروف والأصل و الخسارة.

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



المصدر: صلاح عبد الله الرزاق ، وعطاالله وراذ خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر ، الأردن 1999 ، ص 27.

ثانيا / خصائص التكلفة

من خلال ما سبق يمكن القول أن التكلفة تتصف بالخصائص التالية :

1- التضحية الاختيارية بالموارد الاقتصادية : أي التنازل عن تلك الموارد يتم بإدارة الشركة و عليه فتوافر الرغبة في التضحية بالموارد يعد من أهم معايير التفريق بين التكلفة و الخسارة .

¹ لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة (دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق الطرو، سكيكدة)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص 55 .

2- تكون الموارد مادية وغير مادية (معنوية) مثل غير المادية الجهود العضلية و الذهنية مقابل منافع (أجور) وكذلك الحال بالنسبة للمنافع يمكن أن تكون مادية و معنوية (خدمات).

3- المنافع التي يتوقع بتوقع الحصول عليها قد تكون جاهزة أو مستقبلية أو كليهما أو التضحية بغرض تحقيق منافع في الحاضر فقط فتعد تكلفة إلى أن تتحقق المنفعة فتتحول عندها التكلفة إلى مصروف مثل الاستهلاك .

4- يجب أن لا تقل قيمة المنافع التي يمكن تحقيقها في الحاضر أو المستقبل عن قيمة التضحية وهذا شرط أساسي لاعتبارها تكلفة¹.

المطلب الثاني : التبويات العامة للتكاليف

توجد التكاليف في كل أنواع المنظمات سواء التي تهدف للربح أو التي لا تهدف إلى الربح ، الخدمية أو السلعية، الجملة أو التجزئة ، وتعتمد أنواع التكاليف التي تتحملها و الطريقة التي تبوب بها على أنواع المنظمات و يمكن تطبيق المحاسبة الإدارية في كافة المنظمات لذلك سنأخذ في الاعتبار في دراستنا هذه خصائص التكاليف المختلفة سواء الصناعية أو الخدمية أو التجارية .

وسيكون التركيز الأساسي على الشركات الصناعية ، ولكن يجب على القارئ مراعاة أنه من حيث المبدأ أن الصناعة تشتمل على منظمات عديدة ينظر إليها على أنها منظمات خدمية بحتة من حيث طبيعتها ، مثل استوديوهات السينما ، أو محلات بيع الوجبات السريعة ،ومثل هذه المنظمات تدخل ضمن الصناعة من حيث أنها تخلق منتجات متميزة لعملائها أو شركاتها ويجب على القارئ - عند الاسترسال في دراستنا - مراعاة أن الصناعة مصطلح واسع وأن التكاليف التي تدخل تحت عنوان تكاليف الصنع تستخدم في نطاق واسع بما في ذلك الأنشطة الخدمية².

أولا / التبوب الوظيفي للتكاليف

¹ طلال عبد الحسن حمزة الكسار و محمود جلال احمد البياني ، محاسبة التكاليف (قياس ... تخطيط و رقابة) ، مرجع سبق ذكره ، ص 17
² ري إتش جاريسون و إريك نورين ، المحاسبة الادارية ، ترجمة محمد عصام الدين زايد ، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ، 2008 ، ص

حيث يتم تبويب عناصر التكاليف حسب الوظائف الرئيسية في المؤسسة التي تحقق لأجلها التكلفة ولعل أهمها ، التموين ، الإنتاج ، التسويق و التوزيع ، خدمات إدارية ومالية .

1- تكاليف التموين : أعباء التموين أو الشراء¹ ، (كل الأعباء المتعلقة بالشراء و التخزين) .

2- تكاليف الإنتاج : تشمل كافة التكاليف المختلفة في الأقسام أو المراكز الإنتاجية كالمواد الأولية و المواد المساعدة ومصاريف الإنتاج ومواد الصيانة ومواد تشغيل الآلات و المعدات و المواد المنصرفة إلى أقسام خدمات الإنتاج وتشمل التكاليف الصناعية و كذلك الأجور المختلفة للعمال والفنيين و المشرفين و عمال الخدمات العاملين في المصانع و الورش سواء كانت نقدية أو مزايا عينية أو تأمينات اجتماعية، كما تشمل المصروفات الصناعية كمصاريف الصيانة و التأمين و التبريد و اهتلاك الآلات و المعدات الصناعية ... الخ .

3- تكاليف التسويق و التوزيع : هي كافة التكاليف المحققة في أقسام أو مراكز البيع و التوزيع و التي ترتبط بتسويق المنتجات و إيجاد منافذ التسويق و تمهيتها ، كمواد التعبئة و التغليف و الأجور المحققة للعاملين في مجال التسويق مثل وكلاء البيع و موظفي البيع و الأجور العاملين في إدارة التسويق و المراكز التابعة لها وتشمل أيضا مصروفات التسويق الأخرى كالإعلان و الشحن ومصروفات مخازن الإنتاج و التأمين عليها و مصروفات النقل و إيجار المعارض... الخ² .

4- التكاليف الإدارية والمالية: تشتمل التكاليف الإدارية على كل تكاليف الإدارة و التنظيم من العمل الكتابي، و التي لا يمكن منطقيًا اعتبارها ضمن تكاليف الإنتاج أو التسويق ، وتشتمل هذه التكاليف على تعويضات المديرين ، المحاسبة العامة و السكرتارية و العلاقات العامة و ما شبه ذلك من تكاليف لها علاقة بالإدارة العامة للمنظمة ككل ، ومثل التكاليف التسويقية فإن لكل المنظمات تكاليف إدارية.³

ثانيا /تبويب حسب تكاليف الفترة وتكاليف المنتج

1- تكلفة الفترة: هي التكاليف التي يمكن مقابلتها بالإيرادات على أساس الفترة الزمنية ، فمثلا لا يجب تضمين تكاليف الفترة كجزء من تكاليف شراء أو إنتاج السلع ومن الأمثلة الجيدة على تكلفة الفترة عمولات البنك

¹ حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية (دراسة حالة الشركة الوطنية للكوابل الكهربائية بسكرة) ، رسالة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 03 ، 2010 / 2011 ، ص 47 .

² أمين بن سعيد ، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لهيئة الري) ، رسالة ماجستير ، تخصص محاسبة و تدقيق ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 03 ، 2009 / 2010 ، ص 56 .

³ ري إتش جاريسون و إريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص 46.

وإيجار مبنى الإدارة ، فلا تعتبر كلا من عمولات البنك و إيجار مبنى الإدارة ضمن تكاليف الشراء أو صنع لذلك تعامل كمصروفات وتخصم من إيرادات الفترة التي تحدث فيها ومن ثم يقال لها تكاليف الفترة .

2- تكلفة المنتج: بعض التكاليف يمكن مقابلتها بالمنتجات أفضل من الفترة الزمنية ، وتسمى التكاليف من هذا النوع باسم تكاليف المنتج ، وتتكون من تكلفة السلع المشتراة أو المنتجة ، و تتكون هذه التكاليف في حالة السلع المصنعة من تكلفة المواد المباشرة و العمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية¹ ، والمعروف أنه من بين الأهداف الرئيسية للمحاسبة توفير القياس الموضوعي للدخل ، وفي محاولة قياس الدخل حاول المحاسبون وضع بعض المعايير التي تستخدم للفرقة بين الأصول و المصاريف ، و الواقع أنه إذا نظرنا إلى التكاليف على أنها تكاليف مرتبطة بالوحدات المنتجة فإنها تكون بمثابة تكاليف مخزون (مرتبطة بمخزون من البضاعة) أو ما هو معروف بتكلفة الإنتاج وهذه التكاليف تعتبر أصل من الأصول حتى يتم بيع البضاعة التي تمثلها و بالتالي تعتبر التكاليف بمثابة مصروف يتم مقابلته بالإيرادات المتمثلة في المبيعات ، فجميع عناصر التكاليف من وأجور وتكاليف صناعية بمثابة تكاليف مخزونة أو محتفض بها و ذلك لأنها تمثل خدمات استخدمت في إنتاج السلعة ، ولهذا يطلق عليها تكلفة الإنتاج أو تكلفة المنتج.²

المطلب الثالث: تبويب التكاليف لغرض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار

أولا / تبويب التكاليف تبعا لعلاقتها بوحدة المنتج

تبويب التكاليف وفقا لهذا الأساس إلى تكاليف مباشرة و غير مباشرة حيث نجد :

1- تكاليف مباشرة: هي التكاليف المرتبطة بوحدة إنتاج أو خدمة معينة ، ويمكن أن تنسب إلى تلك الوحدة بطريقة عملية واقتصادية ، والتي يمكن أن نحصل عليها من اللجوء إلى عمليات تقدير أو توزيع التكلفة وتشمل :

أ- تكلفة المواد المباشرة و التي تشمل جميع المواد المستخدمة بشكل مباشر في إنتاج السلعة أو الخدمة و المتمثلة في المواد الخام .

ب- تكلفة العمل المباشر أجور العاملين الذين يعملون على تحويل المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع أو النصف المصنع.

¹ نفس المرجع ، ص 47 .

² أحمد محمد نور و آخرون ، محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 ، ص 46 .

يمكن أن يكون عنصر التكلفة مباشرة بالنسبة لقسم معين أو مركز تكلفة معين و ذلك عندما تكون هناك علاقة وثيقة بين عنصر التكلفة وهذا القسم أو المركز ، وذلك إذا استطعنا ربط عنصر التكلفة وتحميله على المراكز أو القسم دون اللجوء إلى عمليات التقدير و التخصيص.¹

2- تكاليف غير مباشرة :

تشتمل هذه المجموعة على جميع عناصر التكاليف الصناعية فيما عدا المواد المباشرة و الأجور المباشرة و التكاليف المباشرة الأخرى ، أو بعبارة أخرى هي مجموعة عناصر التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لوحدة الإنتاج أو لمركز التكلفة ، ومن بين العناصر التي تشتمل عليها هذه التكاليف المواد غير المباشرة ، الأجور غير المباشرة و مهمات المصنع ، تدفئة وقوى محرّكة ، الاهتلاك ، التأمين ، الإصلاح و الصيانة .
ويلاحظ أنه يستخدم مجموعة عديدة من الألفاظ للدلالة على هذه العناصر و منها، التكاليف الصناعية الغير مباشرة ، نفقات المصنع ، أعباء المصنع ، الأعباء الصناعية ، تكاليف غير مباشرة ، ويطلق عليها النظام المحاسبي الموحد اصطلاح التكاليف الإضافية²، حيث سيتم شرح ذلك لاحقا .

ثانيا / تبويب التكاليف بحسب علاقتها بحجم الإنتاج

يمكن تقسيمها إلى تكاليف متغيرة و أخرى ثابتة كما يلي:

1- التكاليف المتغيرة : وهذه النفقات يكون سلوكها متغير طرديا بنفس التغير في حجم الإنتاج مع بقاء جميع العوامل الأخر ثابتة في تلك الفترة ، مثل أسعار المواد الخام و معدلات الأجور و الأسلوب الفني للإنتاج ومواصفات السلع ، و طرق الصناعة و التسويق وعليه فإن التكاليف المتغيرة تزداد بزيادة حجم الإنتاج و تنقص بنقص حجم الإنتاج ، وتشمل جميع عناصر التكاليف الصناعية المباشرة من تكلفة مواد أولية تدخل في الإنتاج بشكل مباشر ، العمل المباشر ، وتكلفة الخدمات الإنتاجية المباشرة ، أما عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة وعناصر التكاليف التسويقية غير المباشرة فتحتوي على جزء متغير يتغير بتغير حجم النشاط و الجزء الآخر ثابت لا يتأثر بتغير حجم النشاط ، و من أمثلة التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة

¹ أمين بن سعيد ، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء(دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري) ، رسالة ماجستير، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

² أحمد محمد نور و آخرون ، محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة ، مرجع سبق ذكره ، ص 39

تكلفة الوقود ، و تكاليف نقل المواد الخام داخل الأقسام ،... الخ، ومن الأمثلة على التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة تكلفة مواد التغليف ، وعمولات وكلاء البيع¹.

2- التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي تبقى ثابتة بالمجموع مهما تغير حجم الإنتاج ضمن الحدود الملائمة حيث أن تغير حجم الإنتاج لا يؤدي إلى تغيرها ، وتسمى تكاليف الطاقة .

تقتصر خاصية الثبات بالمجموع مهما تغير حجم الإنتاج ، ولكن بالنسبة للوحدة الواحدة فهي متغيرة وذلك لأن كلما زاد حجم الإنتاج انخفض نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة ، تقع هذه التكاليف ضمن المسؤولية المباشرة للإدارة العليا لأنها تحت سيطرتها وتشمل التكاليف الثابتة :

أ- عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة مثل اهتلاك الآلات والمعدات و إيجار المباني الصناعية و التأمين عليها و رواتب المهندسين و رواتب المشرفين في الأقسام الإنتاجية .

ب- عناصر التكاليف التسويقية الثابتة مثل رواتب مدير قسم المبيعات والدعاية والمخازن وإيجار المعارض والتأمينات عليها

ج- عناصر التكاليف الإدارية الثابتة حيث تعتبر كلها ثابتة و تعتبر خاضعة للإدارة العليا في المؤسسة².

ثالثا/ التكاليف القابلة و غير قابلة للتحكم

كما هو الحال مع التكاليف المباشرة وغير المباشرة فإن التكاليف القابلة للتحكم أو غير قابلة للتحكم تتوقف على منطلق معين ، فكل التكاليف قابلة للتحكم عند مستوى أو آخر في الشركة ، ولكن عند المستويات الإدارية الدنيا فقط يمكن أن تكون بعض التكاليف غير قابلة للتحكم ، فالإدارة العليا يكون لديها القدرة على زيادة التعاقد على معدات الإنتاج أو الإيجار أو الحريق وكذلك و ضع سياسات الإنفاق و عموما فهي تمارس الرقابة والتحكم في أي تكلفة حسي رغبتها .

وعند المستويات الإدارية الدنيا قد لا تكون هناك سلطات للتحكم في حدوث بعض التكاليف ، وبناء عليه فإن هذه التكاليف ستعتبر غير قابلة للتحكم بالنسبة لهذا المستوى الإداري ، وتعتبر التكلفة قابلة للتحكم عند مستوى إداري معين إذا كان هذا المستوى لديه سلطة اعتماد هذه النظم و على سبيل المثال مصرفات الضيافة قد

¹ عبد الهادي داودي ، واقع محاسب التكاليف (مركب الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة) ، رسالة ماجستير ، اختصاص تسيير المؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، 2006 ، ص 110.

² أمين بن سعيد ، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لهيئة الري) ، رسالة ماجستير مرجع سبق ذكره ، ص 58.

تكون قابلة للتحكم بالنسبة لمدير البيع طالما أن لديه سلطة اعتماد قيمة و نوع مصروفات ضيافة العملاء ، و على الجانب الآخر فإن تكلفة استهلاك معدات المخازن قد لا تكون قابلة للتحكم بالنسبة لمدير المبيعات طالما أنه ليس لمدير المبيعات السلطة على إنشاء المخازن.¹

رابعا / التكاليف التفاضلية

عند اتخاذ القرار تقوم الإدارة بالمقارنة بين البدائل المتاحة و لكل بديل تكاليفه التي يجب أن تقارن بالتكاليف الخاصة بالبدائل المتاحة ، والتكاليف التي تكون موجودة تحت أحد البدائل و غائبة كليا أو جزئيا بالنسبة لبديل آخر تعرف بأنها تكاليف تفاضلية ، وتعرف التكاليف التفاضلية باسم التكاليف الزائدة ، وعلى الرغم من أنه فنيا تشير التكاليف الزائدة إلى زيادة التكاليف فقط من بديل لآخر فإن نقص التكلفة تسمى التكاليف الناقصة ، والتكاليف التفاضلية مصطلح واسع يشتمل على كل من زيادة التكاليف (التكاليف الزائدة) ونقص التكاليف (التكاليف الناقصة) بين البدائل ، ويمكن مقابلة التكاليف التفاضلية في المحاسبة بالتكاليف الحدية في الاقتصاد.²

خامسا / التكاليف الغارقة(تكلفة حيازة الأصول)

التكاليف الغارقة تمثل التكاليف التي تستثمر في الأصول الموجودة في حوزة المؤسسة وهي تكاليف لا تتأثر باختيار أي بديل من البدائل المتاحة لاتخاذ قرار معين ، فالتكاليف الغارقة تتحقق نتيجة قرارات اتخذت في الماضي، حيث لا يمكن تغيير هذه التكاليف بأي قرار يتخذ في الحاضر أو المستقبل فهي تكاليف محققة فعلا.³

سادسا / تكاليف الفرصة البديلة

عندما تتخذ الإدارة قرار بشأن اختيار بديل معين ، هنا بطبيعة الحال ستخسر المنافع الخاصة بالخيارات الأخرى، فالمنافع التي تخسرها المؤسسة نتيجة رفض أفضل بديل تالي هي تكلفة الفرصة البديلة، بالرغم من أن هذه التكاليف لم تتحقق فعلا ولم تسجل في الدفاتر المحاسبية إلا أنها تعتبر تكاليف ملائمة لأغراض اتخاذ القرار.

سابعا / التكاليف شبه متغيرة و التكاليف شبه ثابتة (المختلطة)

¹ ري إتش جاريسون وإيريك نورين، المحاسبة الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص 59.

² نفس المرجع ، ص 59 .

³ عامر عبد الله شقر ، محاسبة التكاليف الصناعية ، ط 1 ، دار البداية ، عمان ، 2010 ، ص 37.

إن معظم التكاليف لا يسهل تصنيفها إلى تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة فغالبيتها تجمع بين خصائص النوعين الثابتة و المتغيرة و لذلك يطلق عليها التكاليف شبه الثابتة أو التكاليف شبه المتغيرة على حساب الصفة الغالبة على عنصر التكلفة ، وإن استخدام بيانات التكاليف في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات يتطلب تحليل التكاليف المختلطة إلى شقيها الثابت و المتغير¹، فهي تطابق تغيير حجم الإنتاج و لكن ليس بنفس النسبة التي يتغير بها حجم الإنتاج ، فإذا كان الجزء الأكبر منها متغير يطلق عليها التكاليف الشبه المتغيرة مثل فاتورة الهاتف من التكاليف ثابت يطلق عليه التكاليف شبه الثابتة مثل تكاليف الاستعانة بعمالة زائدة في حالة زيادة الإنتاج².

¹ نفس المرجع ، ص 37.

² أمين بن سعيد ، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري) ، رسالة ماجستير مرجع سبق ذكره ، ص 59.

الجدول رقم (1-1) أمثلة عن بعض التبويبات المختلفة للتكاليف

نوع التكلفة	تصنيف حسب الوظيفة			حسب إمكانية تتبعها مع المنتج		حسب سلوك الوحدة				
	منتج	فترة	صناعية	تسويقية	إدارية	مباشرة	غير مباشرة	متغيرة	ثابتة	شبه
مواد خام	*		*			*		*		
راتب مدير مصنع	*		*				*			*
راتب مشرف المصنع	*		*				*			*
رواتب عمال الإنتاج	*		*			*		*		
دعاية و إعلان		*		*			*			*
استهلاك آلات المصنع	*		*				*		*	
كهرباء مبنى التسويق		*		*			*		*	
راتب المدير العام		*			*		*		*	
ضريبة على المبيعات		*		*			*		*	
استهلاكات آلات الإدارة		*			*		*		*	
كهرباء تشغيل آلات المصنع	*		*				*		*	*
صيانة آلات الإدارة		*			*		*		*	*
تكلفة البضاعة المباعة		*				*	*		*	

المصدر: طلال عبد الحسن حمزة الكسار و محمود جلال احمد البياتي ، محاسبة التكاليف (قياس، تخطيط

ورقابة) ، ط 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، عمان ، 2010 ، ص 65 .

المبحث الثاني: النظم التي ساعدت على ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط

المطلب الأول : تحديد نظام تكاليف المراحل(الأقسام)

أولا / مفهوم نظام المراحل (الأقسام) : إن الهدف من حسابات المراحل هو تمكين إدارة المنشأ الصناعية من تحديد كلفة كل مرحلة يمر بها المنتج حيث أنه إذا ما حددت المراحل بشكل محدد أمكن تجميع التكاليف على أساس المراحل ، و يتم تحديد الكلفة بشكل دقيق وهي إما على أساس الوارد أولا صادر أولا أو طريقة المتوسط عندما يكون هناك إنتاج تحت التشغيل أول مدة¹.

القسم أو المرحلة هو أي موقع في المصنع يتم فيه تشغيل المنتج حيث تضاف تكاليف المواد و العمل و التكاليف الإضافية إلى المنتج ، وعلى سبيل المثال ففي مصنع للطوب سيكون هناك مرحلتين ، الأولى لعجن و خلط الطمي والثانية لحرق الطوب ، وقد يكون هناك عددا كبيرا أو صغيرا من المراحل وذلك حسب متطلبات إنتاج المنتج ، ففي بعض الصناعات قد يكون هناك العديد من المراحل ، في حين يوجد الأخرى قسما أو قسمين .

وبغض النظر عن عدد المراحل فإن لكل مرحلة خاصيتان أساسيتان ، الأولى أن الأنشطة التي تكون في المرحلة تكون بشكل موحد و نمطي لكل المنتجات التي تمر بها ، والثاني أن مخرجات القسم تكون متجانسة².

ثانيا / أنواع تكاليف المراحل (الأقسام)

ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من تكاليف المراحل(الأقسام) وهي :

1- مرحلة متتابعة لإنتاج منتج واحد بعدد من المراحل حتى يكمل الإنتاج³ ، وذلك كما يوضحه

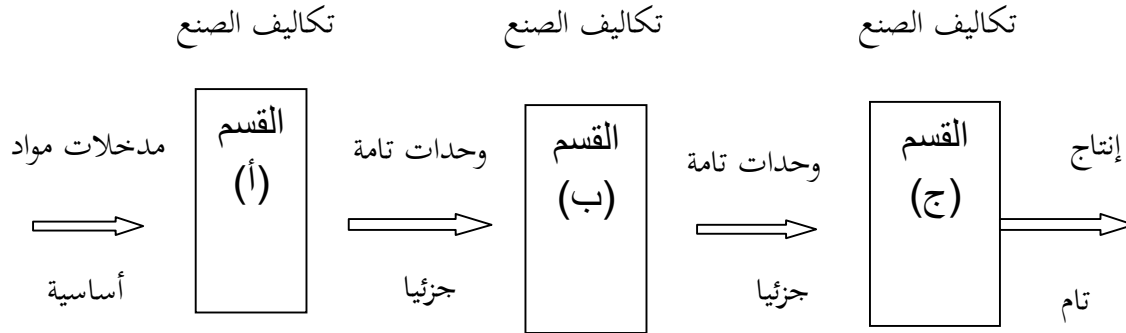
الشكل رقم (1-2).

¹ طلال عبد الحسن حمزة الكسار و محمود جلال أحمد البياتي ، محاسبة التكاليف (قياس ... تخطيط و رقابة) ، مرجع سبق ذكره ، ص 267.

² ري إتش جارسون و إيريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص 157

³ طلال عبد الحسن حمزة الكسار و محمود جلال أحمد البياتي ، محاسبة التكاليف (قياس ... تخطيط و رقابة) ، مرجع سبق ذكره ، ص 267

الشكل رقم (1-2) : مثال للمراحل المتتابعة



المصدر: ري إتش جاريسون و إريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة محمد عصام الدين زايد ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2008 ، ص 158

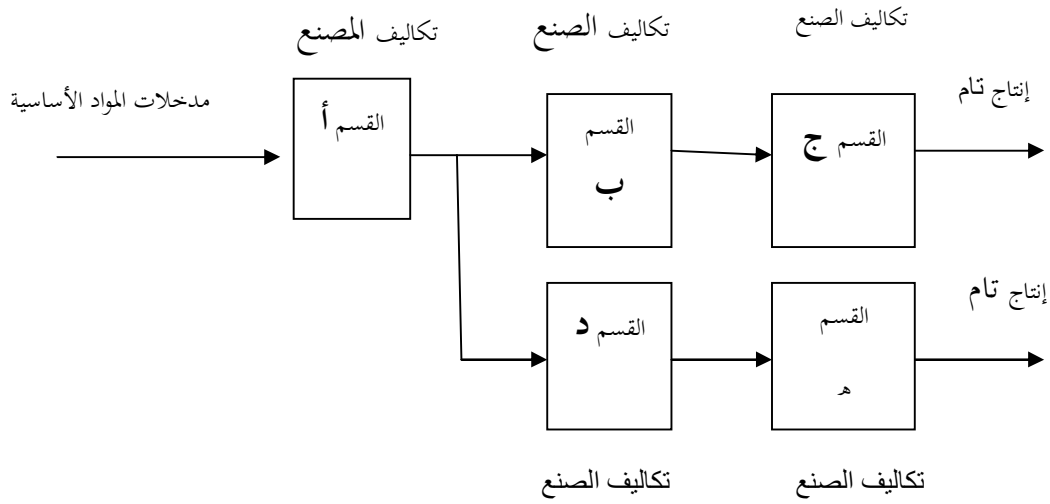
2- مراحل متوازية: أي المنتج "س" مثلاً يمر بمرحلة (أ، ب) والمنتج "ع" يمر بمرحلة (ج، د) ويكمل الإنتاج بعد ذلك كما في الصناعات الغذائية (أي يجمع المنتج "س" و"ع" في منتج واحد) ، ويقصد بالتوازي هنا أن التشغيل في المراحل يجري في نفس الوقت أي المنتج "س" في المرحلة (أ، ب) و المنتج "ع" في المرحلة (ج، د) ثم يجمع في منتج واحد ، وعلى خلاف ذلك ¹.

وتستخدم المراحل المتوازنة في الحالات التي تتجه فيها بعض الوحدات بعد نقطة معينة إلى أقسام أو مراحل مختلفة ، ففي الصناعات البترولية مثلاً تدخل المدخلات من الزيت الخام لأحد الأقسام ثم تستخدم مخرجات الزيت المكرر في أقسام أخرى لإنتاج العديد من المنتجات النهائية، وكل منتج نهائي يتطلب عدة خطوات أخرى لإتمام إنتاجه بعد مرحلة التكرار، وبعض المنتجات تشترك مع بعضها في أقسام معينة أولاً تشترك ويوضح الشكل رقم (1-3) المراحل المتوازنة ، و الاختلافات في المراحل المتوازنة عديدة و كثيرة ، وفي الشكل رقم (1-3) أحد أنماط المراحل المتوازنة المستخدمة الآن ².

¹ طلال عبد الحسن حمزة الكسار و محمود جلال أحمد البياتي ، محاسبة التكاليف (قياس ، تخطيط و رقابة) ، مرجع سبق ذكره ، ص 267.

² ري إتش جاريسون و إريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص 158.

الشكل رقم (3-1) : مثال للمراحل المتوازنة



المصدر: ري إتش جاريسون و إريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية، 2008 ، ترجمة محمد عصام الدين زايد ، ص 158

3- المراحل المتشابهة أو المتداخلة : ويستخدم هذا النوع من المراحل في النشاطات الصناعية التي يمر بها الإنتاج في بعض المراحل دون البعض الآخر و يتميز النظام هذا بعدم استغلال المراحل الإنتاجية بل بتشابكها و تداخلها في نقطة أو أخرى ، مثل الصناعات النفطية و الكيماوية ، حيث يشترك أكثر من منتج في أكثر من مرحلة معينة ثم يمر كل منتج بعد نقطة الانفصال أو الاتصال على مجموعة أخرى من المراحل الإنتاجية¹.

في ظل نظام تحديد تكلفة المراحل ، فإن حساب متوسط تكاليف الوحدة تم بقسمة إجمالي التكاليف في فترة محاسبية معينة على إجمالي الوحدات المنتجة في تلك الفترة ، ولأن كل وحدة متماثلة ، فإننا نفترض أن كل الوحدات تحصل على نفس القيمة من تكاليف المواد المباشرة و تكاليف التحويل ، ويطبق هذا المدخل عندما تنتج الشركة سلعة أو خدمة متجانسة ، ولا توجد وحدات غير تامة عند نهاية كل فترة محاسبية ، وتعتبر هذه الحالة شائعة في المنشآت القطاع الخدمي ، على سبيل المثال ، يمكن أن يتبنى أحد البنوك هذا المدخل لتحديد تكلفة

¹ طلال عبد الحسن حمزة الكسار و محمود جلال أحمد البياتي ، محاسبة التكاليف (قياس ... تخطيط و رقابة) ، مرجع سبق ذكره ، ص 267 .

المرحلة لحساب تكلفة الوحدة لتشغيل إيداعات 100000 عميل (كل منها متشابهة تماما للأخرى) تمت خلال أحد الأشهر.¹

المطلب الثاني : تحديد نظام تكاليف الأوامر

يستخدم نظام تكلفة أوامر الإنتاج في العديد من الحالات التي ينتج فيها منتجات أو طلبيات أو دفعات من الإنتاج مختلفة خلال فترة زمنية ، و من الأمثلة على الصناعات التي تستخدم نظام تحديد تكلفة أوامر الإنتاج طباعة طلبيات خاصة ، وصناعة الأثاث ، وبناء السفن ، وصناعة الآلات .

ويستخدم نظام تحديد تكلفة أوامر الإنتاج في الصناعات الخدمية مثل المستشفيات ، مكاتب المحامات واستديوهات السينما ومكاتب المحاسبة وكالات الإعلان وورش الصيانة ومثل هذه المجالات ما يستخدم نظام تحديد تكلفة أوامر التشغيل لتجميع التكلفة لأغراض تسعير الطلبيات ، ففي أستديوهات على سبيل المثال يمثل كل فيلم ينتجه الأستوديو أمر إنتاج واحد و يتحمل بالمواد المباشرة (الملابس والديكور والفيلم الخام ... الخ) و العمل المباشر (الممثلون و المخرجون وما شابه ذلك) وهي تحمل بدقة على كل قائمة أمر إنتاج فيلم ، ويحمل على كل فيلم نصيبه من التكاليف الإضافية للأستوديو مثل الكهرباء والماء و اهتلاك المعدات و مرتبات رجال الصيانة وما إلى ذلك.²

أولاً/ المفاهيم الأساسية لنظام تكاليف الأوامر

- 1- غرض (هدف) التكلفة:** أي شئ نرغب في قياس تكاليفه ، و قد يكون منتج مثل كمبيوتر أو خدمة مثل تكلفة إصلاح كمبيوتر .
- 2- التكاليف المباشرة لغرض التكلفة :** التكاليف المرتبطة بغرض تكلفة محددة و التي يمكن تتبعها عليه بطريقة ممكنة اقتصاديا .

¹ تشارلز هورنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، تعريب أحمد حامد حجاج ، كتاب الثاني ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2009 ، ص 1117 .

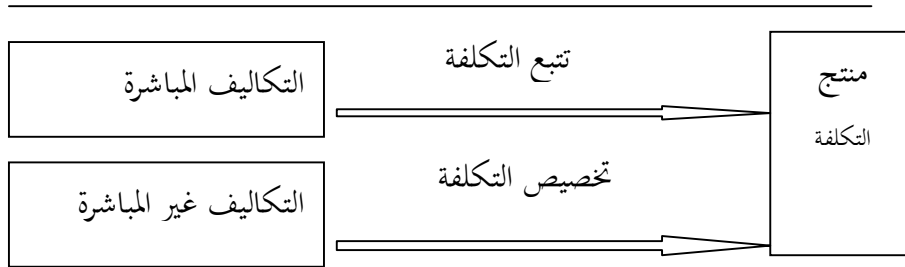
² ري إتش جارسون و إيريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 91 - 112 .

3- التكاليف غير المباشرة لغرض التكلفة : التكاليف المرتبطة بغرض تكلفة محددة ، والتي لا يمكن تتبعها عليه بطريقة ممكنة اقتصاديا ، ويتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على غرض التكلفة باستخدام طريقة لتخصيص التكلفة .

4- تعيين التكلفة : مصطلح عام لتعيين التكاليف ، سواء مباشرة أو غير مباشرة على غرض التكلفة ومصطلح تتبع التكلفة هو مصطلح محدد لتعيين التكاليف المباشرة ، أما مصطلح تخصيص التكلفة فيشير إلى تعيين التكاليف غير المباشرة¹ ، ويمكن عرض العلاقة بين المفاهيم الثلاثة في الشكل (1-4)

الشكل رقم (1-4) : العلاقة بين تعيين التكلفة وتبع التكلفة و تخصيص التكلفة

تعيين التكلفة



المصدر: ثناء على القباني ، دراسة في نظام محاسبة التكاليف ، ط 1 ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2009 ، ص 199 .

5- مجمع التكلفة : مجمع التكلفة هو تجميع لعدة عناصر تكلفة فردية ، ويمكن أن تتسع مجموعات التكلفة لتشمل كل تكاليف المنشأة .

6- أساس تخصيص التكلفة: ويعد أساس تخصص التكلفة ، عدد ساعات العمل الآلي مثلا ، العامل الذي يربط بطريقة نظامية التكلفة غير المباشرة أو مجموعة من التكاليف غير المباشرة ، وغالبا ما تستخدم الشركات محرك أو مسبب التكلفة الخاص بالتكاليف غير المباشرة ، وعندما يكون غرض التكلفة أمرا أو منتجا أو عميلا ، فإن أساس تخصيص التكلفة يطلق عليه أيضا تحميل التكلفة.²

¹ تشارلز هورنغن وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، الكتاب الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص 186 .

² نفس المرجع ، ص 186 - 187 .

ثانيا / الخطوات السبع لتحديد نظام تكاليف الأوامر

يرى تشارلز و آخرون أن هناك سبع خطوات لتعيين تكاليف الأمر الفردي ، وهذه الخطوات السبع تطبق في المنشآت الخدمية والتجارية و الصناعية :

- 1- تحديد الأمر الذي يعد غرض التكلفة ؛
- 2- تحديد التكاليف المباشرة للأمر؛
- 3- اختيار أساس تخصيص التكلفة لاستخدامها في تخصيص التكاليف غير المباشرة للأمر؛
- 4- تحديد التكاليف غير المباشرة المرتبطة بكل أساس تخصيص التكلفة ؛
- 5- حساب معدل لوحدة أساس تخصيص التكلفة المستخدم في تخصيص التكاليف غير المباشرة للأمر ؛
- 6- حساب التكاليف غير المباشرة المخصصة للأمر ؛
- 7- حساب إجمالي تكلفة الأمر بجمع التكاليف المباشرة غير المباشرة.¹

ثالثا / أوجه الشبه والاختلاف بين النظامين (المراحل و الأوامر)

1- أوجه الشبه: ويمكن تلخيص أوجه الشبه بين تحديد نظام تكاليف الأوامر و نظام تكاليف المراحل فيما يلي :

أ- الأغراض الرئيسية واحدة لكلا النظامين وهي :

- تعيين تكاليف المواد والعمل و التكاليف الإضافية على المنتجات .
- إيجاد آلية لحساب تكلفة وحدة المنتج .
- تقديم البيانات اللازمة للتخطيط و الرقابة واتخاذ القرار .

ب- يستخدم كلا النظامين نفس الحسابات و التي تشمل على حسابات التكاليف الإضافية والمواد الخام والإنتاج تحت التشغيل و الإنتاج التام .

ت- تدفق التكاليف خلال العمليات الصناعية واحدة في كلا النظامين .

2- أوجه الاختلاف : وفي ما يلي ملخص الفروقات بين كلي النظامين .

¹ نفس المرجع ، ص ص191-193

أ- نظام تكاليف الأوامر :

- يتم العمل في عدة أوامر مختلفة في خلال الفترة ، وحيث يكون لكل أمر مستلزمات صناعية مختلفة.
- يتم تجميع التكاليف لكل أمر .
- تعتبر قائمة تكاليف الأمر هو المستند الرئيسي لرقابة وتجميع تكاليف الأمر.
- تحسب تكاليف الوحدة للأمر في قائمة تكاليف الأمر .

ب- نظام تكاليف المراحل :

- يتم إنتاج منتج واحد إما بشكل مستمر أو لمدة طويلة ، و كل وحدات الإنتاج متشابهة ؛
 - يتم تجميع التكاليف لكل قسم ،
 - تحسب تكلفة الوحدة لكل قسم في تقرير تكاليف الإنتاج¹.
- الجدول رقم(2-1) : مثال لنظام تكاليف المراحل والأوامر في القطاع الخدمي و التجاري والصناعي .

القطاع الصناعي	القطاع التجاري	القطاع الخدمي	
تجميع الطائرات	البيع عن طريق طلبيات بريدية	مراكز الصيانة مكاتب المحاماة	نظام تكلفة الأوامر
تكرير البترول	توزيع الحبوب	التعليم عن بعد	نظام تكلفة المراحل

المصدر : إعداد الطالب.

المطلب الثالث : نظام التكاليف المهجن و الخطأ المتبادل

أولا / نظام التكاليف المهجن أو المختلط

لاتقسم نظم تحديد تكلفة المنتج دائما بشكل دقيق إلى مجموعات لتحديد تكلفة الأمر ، أو مجموعات لتحديد تكلفة المراحل ،على سبيل المثال شركة فورد موتور، حيث يمكن أن يتم إنتاج السيارات من خلال تدفق مستمر (لذلك يناسبها نظام تكلفة المراحل)،ولكن الوحدات الفردية يمكن أن تتم حسب الطلب مع توليفة خاصة من سعة المحرك ، ونظام الموسيقى (والتي تتطلب نظام تكلفة الأوامر).

¹ ري إتش جارسون و إيريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 156 -157 .

2- تحديد تكلفة المنتج بأكثر من اللازم : أي أن المنتج يستهلك قدرا منخفضا من الموارد ويتم التقرير عنه بتكلفة مرتفعة للوحدة.

فالشركات التي تحدد تكلفة منتجاتها بأقل من اللازم ، قد تنفذ مبيعات يترتب عليها خسائر فعلية لها رغم اعتقادها خطأ ، أن هذه المبيعات مربحة ، ويترتب على هذه المبيعات إيرادات أقل من تكلفة الموارد المستخدمة والشركات التي تحدد تكلفة منتجاتها بأكثر من اللازم ، قد تغالي في تسعير منتجاتها ، وبالتالي تفقد الحصة السوقية أمام المنافسين المنتجين لنفس المنتج .¹

المبحث الثالث : نظام التكلفة على أساس النشاط

المطلب الأول : لمحة تاريخية على ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط و أهم المفاهيم التي أخذها

أولا / لمحة تاريخية على ظهور نظام ABC

يرجع الظهور الأول لنظام التكلفة حسب الأنشطة لعام 1987 بمقال نشر في صحيفة مدرسة الادارة التابعة لجامعة هارفارد ، قسم المحاسبة والادارة بعنوان " كيف تقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات" ، كانت دراسة ميدانية للكاتبين كوبر و كابلن، ثم تتالت بعده بعدت مقالات ودراسات الحالة ، وكان قيد التجربة العملية من خلال بعض الشركات الجريئة ، ثم تلاه نعي رسمي لنظام المحاسبة التقليدية في مؤتمر المعهد المحاسبي والادارة (INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS) IMA الذي عقد بمناسبة الذكرى السنوية ال75 في نيويورك، حيث قال البروفسور جون شانك من جامعة دارتموث " المحاسبة التحليلية في أحسن الأحوال غير مجدية، وفي أسوأ الأحوال معطلة ومضلة " ، جاء هذا الإعلان في عام 1994، الذي تم فيه توثيق أول نجاح في تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة في الشركات التي شملها المسح كانت تستخدم نظام التكلفة على النشاط كأداة تحليلية رقم عدم تطبيقها للنظام الكامل.²

ثانيا / مراحل تطور نظام التكلفة على أساس النشاط

¹ تشارلز هورنجن وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، مرجع سبق ذكره ، الكتاب الأول ، ص 258.

² علا اسامة الشعراي ، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2010 ، ص ص 107 – 108 .

لقد مر نظام (طريقة) التكاليف على أساس النشاط حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم بثلاثة مراحل نذكرها كمايلي :

1- المرحلة الأولى : إدارة التكلفة

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي و المالي ، وهدفت إدارة النشاط تحقيق ما يأتي :

- أ- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة ، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري .
- ب- تحسين و تعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة و سرعة الاستجابة لطلبات العملاء .

2- المرحلة الثانية : محاسبة تكاليف الأنشطة

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال :

- أ- تحديد مسببات التكلفة و ارتباطها بالأنشطة .
- ب- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى .

3- المرحلة الثالثة : نظام التكاليف على أساس الأنشطة

وهي تلك الطريقة التي تهتم بتحليل التكلفة و لكنها تعد الأفضل في تحليل و تقدير التكاليف لأهداف خاصة.¹

ثالثا / مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة Activity Based Costing

يرى كل من :

1- روما نو- على أنها أسلوب للتعرف على التكلفة بصورة أكثر دقة من خلال النظر إلى المنشأة على اعتبارها مجموعة من الأنشطة .

2- كما يعرفها بآباد - على أنها نظام يكشف هيكل تكلفة و ربحية المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة، وهو في ذلك يمتد ليشمل مدخل الإدارة على أساس الأنشطة الذي يحدد القرارات التي يمكن

¹ حاي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية (دراسة حالة الشركة الوطنية للكوابل الكهربائية بسكرة)، رسالة ماجستير ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 63-64 .

- للإدارة اتخاذها بهدف تحسين جودة المنتج و تخفيض كل من التكلفة و الزمن المستغرق في إنتاج الوحدة ، بشرط توافر معلومات أو اخبارات أكثر دقة عن تكلفة أداء الأنشطة المختلفة داخل المنشأ .
- 3- أما وانج وإيفان و هيجد - فقد عرفها على أنها نظام مقترح لتحسين قياس تكلفة الوحدة المنتجة ، من خلال تحميل التكلفة الإضافية أو الغير مباشرة على المنتجات باستخدام مجموعة - كبيرة نسبيا - متعددة من محركات أو مسببات التكلفة ، بدلا من استخدام مجموعة محددة من معدلات تحميل التكاليف .
- 4- وفي تعريف آخر لروهيم و آخرون - يرونها على أنها طريقة محاسبية يمكن من خلالها تحديد عناصر التكاليف ارتباطا بالأنشطة التي تحرك أو تسبب هذه التكلفة ، ومن خلال هذه الطريقة يتم تحديد جميع الارتباطات بين القرارات المسببة للأنشطة و الأنشطة المسببة للتكلفة ، فمن خلال معرفة محركات أو مسببات التكلفة تكون إدارة المنشأة في وضع أفضل يعمل على تحديد ثم تخفيف أو إلغاء الأنشطة التي لا تسبب قيمة مضافة للمنشأة ، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى أداء أفضل و قياس أدق¹
- 5- كما يعرفها ناصر دادي عدون و عبد الله قويدر الواحد على أنها نظام يرتكز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة و الأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي.²
- 6- أما أحمد صلاح عطية أنه نظام يقوم على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى منظمات " تقوم بأنشطة " تتطلب " تكلفة أو موارد " ، مما يعني تصميم النظم بحيث يتم تخصيص أي تكاليف لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج على الأنشطة المتسببة فيها ، و من ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط.³

¹ سعيد يحيى ضو ، مدخل تكلفة النشاط ، " التكاليف " ، المجلة العلمية ، الجمعية العربية للتكاليف ، كلية التجارة ، جامعة عن شمس ، العدد الثالث ، السنة الخامسة و العشرون ، سبتمبر 1996 ، ص ص 16-17

² ناصر دادي عدون و عبدالله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، بدون ، ص 140 .

³ أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الادارية ، ط 1 ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 70 .

المطلب الثاني: أهم المصطلحات المستخدمة في نظام التكلفة على أساس النشاط، الأهداف و الخصائص

أولا/ المصطلحات المستخدمة في نظام التكلفة على أساس النشاط

هناك بعض المفاهيم الأساسية يجب أن نشرحها ونميزها ونحددها قبل الخوض في عرض ودراسة نظام التكلفة على أساس النشاط وذلك لما تعتبره من أهمية في تكوين هذا النظام ، وعند فهم تلك المصطلحات تكون قد تعرفت على ما يعتمد عليه نظام ABC

1- النشاط أو الأنشطة

أ- تعريف النشاط

- يعرف " M. GERVAIS " النشاط على أنه مهمة محددة أو مجموعة من المهام التي لها طبيعة مكتملة، حيث تسمح هذه الطبيعة بإضافة قيمة لإعداد منتج معين .
- كما يعرفه " C.BERLINER ET J . BRIMSON " على أنه عملية ضرورية ووظيفة في المؤسسة ، تدخل ضمنها خدمة أو عدة خدمات .
- يمكن أن يعرف النشاط أيضا على أنه مجموعة من المهام الأساسية منفذة من طرف فرد أو مجموعة ، يمكن أن توفر سلة من المنتجات باستخدام مجموعة من الموارد.
- من الملاحظ أن التعاريف السابقة اتسمت بالبساطة ، حيث أجمعت على أن المكون الأساسي للنشاط هو المهمة ، فالمهمة هي أداء عدة عمليات متتالية حيث تعتبر العنصر البسيط للنشاط وهي غير قابلة للتجزئة، تسعى كل المهام المكونة للنشاط لتحقيق هدف معين يخدم بطبيعته هدف النشاط ككل .
- بنظرة جد مميزة وشاملة اعتبر " P. LORINO " النشاط كنظام وعرفه على هذا الأساس بأنه مجموعة مهام أولية تتميز بالعناصر التالية :

- منفذة من قبل شخص أو مجموعة ؛
- استعمال مهارات ذات نوعية متخصصة ؛
- متجانسين تماما في وجهة النظر اتجاه تصريف التكلفة و الأداء ؛
- تزودنا بالمرحجات مثل (كفاءة و أهلية الموردين ...الخ)؛
- تقديم خدمات و منتجات إلى زبائن سواء داخليين أو خارجيين ؛
- ابتداء من سلة العناصر التي تدخل في إنتاج السلعة أو الخدمة مثل (العمل ، الآلات ، معلومات) .

يدل هذا التعريف أن " LORINO " وسع مفهوم النشاط و أعطاه بعد أكبر، حيث اعتبره كنظام فرعي يعمل على إدخال عناصر معينة و معالجتها من قبل مجموعة أشخاص يتمتعون بمميزات ومهارات خاصة لتقييم مخرجات محددة.¹

• يعرف بورتر النشاط على أنه مجموعة من الأهداف التي تشمل إلى:

- الحصول على ميزة تنافسية؛

- فهم تطور و سلوك التكاليف؛

- معرفة مصادر التنوع الموجودة.

كما يضيف أن الأنشطة هي التي تخلق الميزة التنافسية ، إذ يساهم كل نشاط في خلق أو تخفيض القيمة، ويتجسد تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة فيما عرف في نموذج سلسلة القيمة.²

ب- تصنيفات الأنشطة :

لقد تعددت وجهات النظر فيما يخص تصنيف الأنشطة ، وذلك لاختلاف معايير التصنيف لدى كل مفكر ، واختلاف نظره بالنسبة للآخرين ، هذا لا يدل أنه لا يوجد اتفاق حول تصنيفات معينة ، ومن أهم التصنيفات المهمة لفهم ABC نذكرها كالتالي:

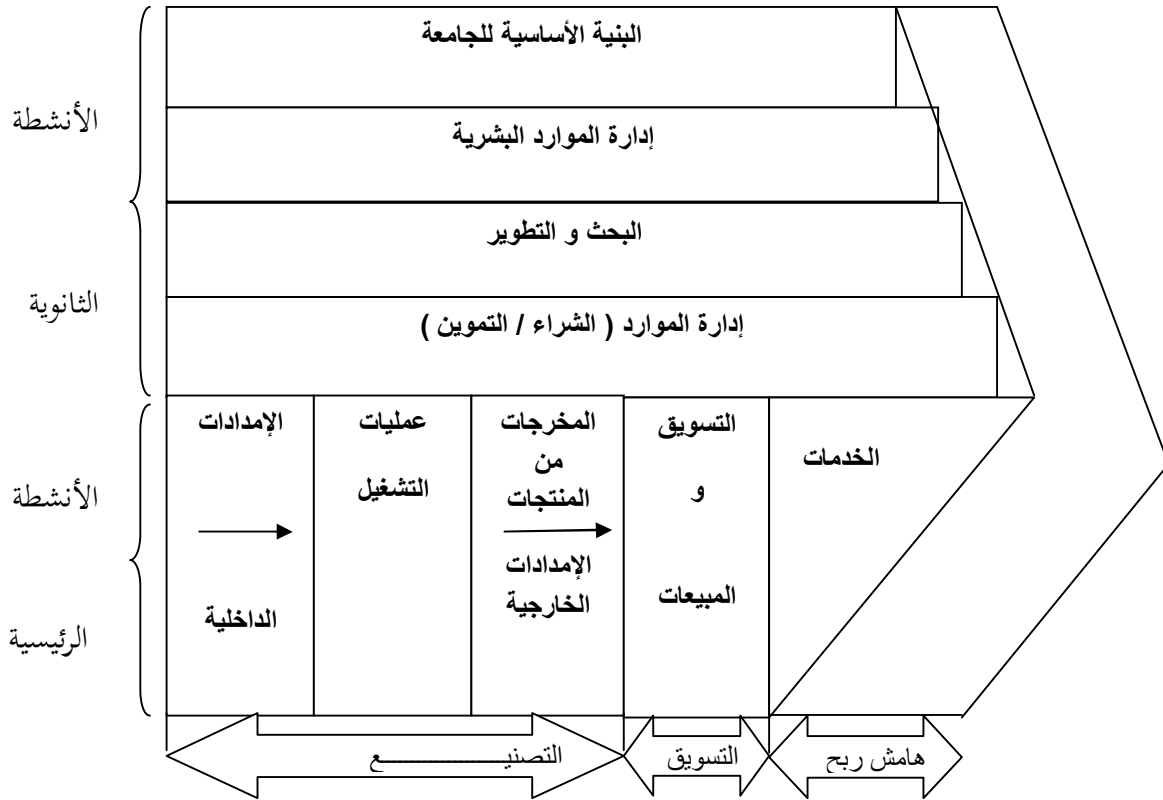
• تصنيف " PORTER "

حيث يتضح من الشكل (6-1) أن الأنشطة الخالقة للقيمة ، تتمثل في أنشطة رئيسية وأنشطة داعمة وهي كالتالي :

¹ أمين بن سعيد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري)، رسالة ماجستير مرجع سبق ذكره ، ص ص85-86

² لخضاري صالح ، اشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة (دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ألطرو سكيكدة) ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة منتوري قسنطينة ص 207 - 122 .

الشكل (6-1) : نموذج سلسلة القيمة لبورتر



المصدر: هلاي الوليد ، الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية و دورها في خلق القيمة (دراسة حالة الشركة الجزائرية للهاتف النقال موبيليس)، مذكرة ماجستير، فرع الإستراتيجية، قسم علوم تجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2008 / 2009 ، ص 76 .

- الأنشطة الأولية أو الرئيسية :

- ✓ **الإمداد الداخلي**: وهي أنشطة مرتبطة بإستلام و تخزين و توصيل المدخلات اللازمة للمنتج ، و تشمل مناولة المواد و المخازن ، والرقابة على المخزون ، والمرجعيات على الموردين .
 - ✓ **عمليات التشغيل (الإنتاج)**: وهي الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى منتجات في الشكل النهائي
 - ✓ **الإمداد الخارجي** : وهي الأنشطة المرتبطة بالتجميع و التخزين و التوزيع المادي للمنتج إلى العملاء، و تشمل ، تخزين المنتجات التامة ، ومناولة المواد ، تنفيذ و جدولة الطلبات .
- و نشير إلى أن الأنشطة الثلاثة السالفة الذكر تتعقب وظيفة الإنتاج أو التصنيع ، أما في حالة المنتجات الخدمية فتتمثل في التوزيع الفعلي للخدمة .

✓ **التسويق و البيع** : هي أنشطة مرتبطة بتزويد الوسائل التي يمكن من خلالها للعميل أن يشتري المنتج و تحفزه على الشراء ، و تشمل الإعلان ، و الترويج و رجال البيع ، اختيار المنفذ و العلاقات مع منافذ التوزيع و التسعير .

✓ **الخدمات** : وهي كل الأنشطة المرتبطة بتقديم الخدمة لتدعيم أو المحافظة على قيمة المنتج و تشمل خدمات التركيب الضرورية التي يتطلبها المنتج الجديد من تركيب ، صيانة ، تكوين ، إرشادات وغيرها كالإصلاح ، التدريب ، قطع الغيار و الأجزاء و تعديل المنتج .

- الأنشطة الثانوية أو المدعمة :

✓ **البنية التحتية للمؤسسة** : و تعتبر بمثابة الوعاء الذي يستوعب كل الأنشطة الأخرى ، حيث تمثل الإدارة العليا جزءا من الهيكل التنظيمي و نظام الرقابة و كذا الثقافة التنظيمية للمؤسسة ، و من ناحية أخرى تساهم في تشكيل البنية التحتية للمؤسسة و تشمل الأنشطة مثل الإدارة العامة ، المحاسبة ، و الجوانب القانونية و التخطيط الإستراتيجي .

✓ **تسيير الموارد البشرية** : تمثل الأنشطة الضرورية لضمان اختيار المزيح الصحيح من الأفراد المهرة لأداء كل ما يتعلق بأنشطة سلسلة القيمة بشكل فعال ، و تشمل التدريب التكويني ، و التحفيز المناسب و نظام التعويض و المكافآت .

✓ **التطوير التكنولوجي** : وهي أنشطة تتعلق بتصميم المنتج و كذلك تحسين طريقة أداء الأنشطة المختلفة في كل سلسلة القيمة ، و تشمل المعرفة الفنية ، و الإجراءات من المدخلات التكنولوجية المطلوبة لكل نشاط من سلسلة القيمة .

✓ **إدارة المشتريات التمويين** : و هي أنشطة تتعلق بالحصول على المدخلات المطلوب شراؤها ، سواء كانت مواد أولية أو الخدمات أو الآلات ، و بذلك يتغلغل هذا النشاط عبر سلسلة القيمة ككل لأنها تدعم كل نشاط في ما يلزمه شراء المواد ، الآلات .¹

سلسلة القيمة هي مجموعة من الأنشطة المترابطة تستخدم لإنتاج و تقديم المنتجات والخدمات ، حيث يمثل هذا النموذج طريقة منهجية تستخدمها المؤسسات لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة و الأنشطة التي لا تضيف قيمة فالأنشطة التي لا تضيف قيمة تضيف تكاليف وهذا ما يتطلب إزالتها أو على الأقل الحد منها ، و بذلك نلقي أو

¹ هلالى الوليد ، الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية و دورها في خلق القيمة (دراسة حالة الشركة الجزائرية للهاتف النقال موبيليس)، مذكرة ماجستير ، فرع الإستراتيجية ، قسم علوم تجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2008 / 2009 ، ص ص 76 - 77 .

نخفض تكاليفها ، أما الأنشطة التي تضيف قيمة فيبقى على الإدارة دعمها و إعادة تقييمها إداريا للتأكد من استمرارها في إضافة القيمة للمنتجات و الخدمات ، وفي هذا الحالة تكون قد ساهمت في زيادة القيمة وتخفيض التكاليف هذا ما يمكن المؤسسة من تحقيق ميزات تنافسية ، حيث سنتطرق إلى ذلك لاحقاً للشرح أكثر.¹

• تصنيف " COOPER "

يرى كوبر أن هناك أربع تبويات رئيسية لتصنيف الأنشطة كما حددها هي :

- **أنشطة على مستوى الوحدة** : تمثل العمل المنجز لكل وحدة منتجة أو خدمة مقدمة ، أي كل الموارد التي يتم استخدامها على الأنشطة التي أنجزت لكل وحدة ، عند هذا المستوى يتم أخذ حجم الإنتاج الفعلي خلال العملية بعين الاعتبار .
- **أنشطة على مستوى الدفعة** : تتضمن الأنشطة و العمليات التي تتعلق بدفعة إنتاجية أو خدمات ولكن ليست متعلقة بوحدة واحدة منتجة ، فإعداد وتهيئة الآلات والمعدات على سبيل المثال تتطلب عند البدء في عملية إنتاج دفعة جديدة .
- **أنشطة على مستوى الإنتاج** : هي الأنشطة المساندة عملية إنتاجية لمختلف أنواع المنتجات، أي الأنشطة التي تدعم المنتج عمليات الإنتاج وبيع المنتج بشكل منفرد.
- **أنشطة على مستوى المؤسسة** : هي الأنشطة المطلوبة و اللازمة لضمان المحافظة على المصنع و المساعدة للبيئة الإدارية التي تجعل من عمليات الإنتاج ممكنة.²

¹ كيرالي بغداد ، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية ، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة ، البلدية ، 22 ماي 2002 ، ص 8 .

² أمين بن سعيد ، نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء-(دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري)، رسالة ماجستير ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 88-89.

الشكل رقم (7-1) : العلاقة بين مستويات الأنشطة و التكاليف

تكاليف صيانة المباني تكاليف إدارية تكاليف الإضاءة و التدفئة و الأمن	_____	أنشطة مرتبطة بأداء خدمة عامة
تكاليف هندسة العمليات تكاليف تصميم المنتجات تكاليف تحسين وتطوير المنتج	_____	أنشطة مرتبطة بأداء دفعة من الإنتاج
تكاليف إعداد و تجهيزات الآلات تكاليف أوامر الشراء تكاليف الفحص	_____	أنشطة مرتبطة بأداء خدمة إنتاجية
تكاليف المواد المباشرة تكاليف العمل المباشر تكاليف الطاقة	_____	أنشطة مرتبطة بوحددة المنتج

المصدر : عطية هشام أحمد ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية، القاهرة ، 2000، ص 32 .

2- المسار

أ- تعريف المسار

يعرف المسار أو ما يصطلح عليه "PROCESSUS" على أنه مزيج من الأنشطة توجد بينهم

رابطة لتلبية هدف مشترك يتمثل في المساهمة في إنتاج سلع أو الخدمات وتسليمها في النهاية إلى العملاء، على

سبيل المثال فعملية الشراء تتضمن الأنشطة التالية:

- اختيار الموردين ؛
- الأمر بالشراء ؛
- استلام البضاعة ؛
- تخزين البضاعة .

ب- أنواع المسارات

هناك مسارين ، مسارات رئيسية و مسارات داعمة .

- **المسارات الرئيسية:** هي التي تقود مباشرة إلى الربون على سبيل المثال مسار محددات للطلبات ، التوزيع ، إعداد الفواتير ، التحصيل... الخ .
- **المسارات الداعمة:** هي التي تساعد من جهة و بطريقة مباشرة أعمال المسارات الرئيسية على سبيل المثال اختيار موظفين جدد... الخ¹

3- أغراض (أهداف) التكلفة

غرض التكلفة ، هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها ، سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة) ، أو وحدة تنظيمية (قسم ، وظيفة ، ... الخ) ، وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته ، سواء كان منتجات ، أو عملاء ، أو قنوات توزيع ، أو مجالات وظيفية .

ويتضح من التعريف السابق أن غرض التكلفة قد يكون نهائيا أو متوسط ، فغرض التكلفة النهائي هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف ، ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المنظمة بعد أن تكبد فيه تكاليف يتم مقابلتها عادة بالإيرادات .

أما غرض التكلفة المتوسط فهو نشاط يتم داخل المنظمة و ستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المنظمة ذاتها ، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين .

4- أوعية (مجموعات) التكلفة :

لأغراض تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ، تعرف أوعية التكلفة بأنها أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف ، هذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد ، أو مجموعة متجانسة من الأنشطة و في الحالة الأخيرة يمكن القول أن وعاء التكلفة المتجانس هو محصلة تجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة ، وذلك باعتبار أن مجموعات الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة ، مما يسهل بدوره من عمليات تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة ، إلا أن مسألة تجميع عناصر التكاليف في أوعية تكلفة متجانسة تثير مشكلة هامة هي العدد الأمثل من الأوعية التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة لدرجة التبسيط المخل بعملية إنتاج أرقام التكلفة بصورة سليمة ، وكذا لا تكون مبالغا فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة والعائد ، و الحل هو أن

¹ نفس المرجع ، ص ص 89 - 90

الفصل الأول - أساسيات وعموميات عن التكاليف و التكلفة على أساس النشاط

يتم تكوين العدد المناسب من أوعية التكلفة المتجانسة الذي يقع بين طرفين النقيض السابقين بشرط تماثل العلاقة السببية التي تربط بين عناصر التكاليف التي تشتمل عليها ، وبين أغراض التكلفة النهائية المراد تحميل التكلفة عليها .¹

5-الموارد:هي كل العناصر التي يتم استهلاكها من اجل القيام بالإنتاج و البيع و المتعلقة بالأعباء

6- مسببات (محركات) التكلفة : هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وتعني العناصر التي نشأة بسببها الأعباء و يمكن أن يعبر عنها بمسببات الموارد ومسببات النشاطات.

الجدول رقم(3-1): أمثلة عن المولدات (المسببات)

أنواع الأنشطة	أنواع المسببات
أنشطة على مستوى الوحدات المنتجة	ساعات عمل الآلات؛ ساعات العمل البشري؛ عدد وحدات المخرجات.
أنشطة على مستوى الدفعة	عدد الأوامر المنفذة؛ وزن المواد المتناولة؛ عدد مرات إعداد الآلات؛ عدد ساعات إعداد الآلات.
أنشطة على مستوى نوعية المنتجات	عدد مرات الفحص؛ عدد ساعات الفحص؛ عدد الاختبارات؛ عدد ساعات الاختبارات؛ عدد أنواع القطع؛ عدد ساعات التصميم؛ عدد أوامر التغيير الهندسي .
أنشطة على مستوى المصنع	تحدد بطريقة كيفية : مرتبات إدارة المصنع؛ الضرائب العقارية و التأمينات ؛ تكاليف إدارة الأفراد ؛ تكاليف تدريب العاملين.

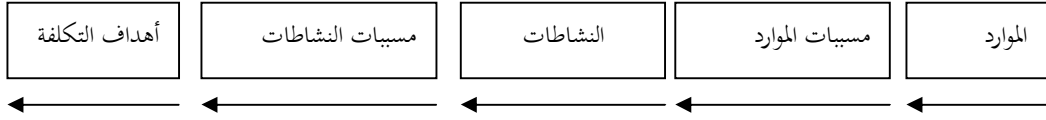
المصدر: ري إتش جاريسون و إريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة محمد عصام الدين زايد ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2008 ، ص ص 229-230 ، بتصرف

7-مسببات الموارد : هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة.²

¹ أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الادارية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 78-79

² ناصر داداي عدون و عبدالله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الإقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 142-143 .

الشكل رقم (8-1) مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر : ناصر دادي عدون و عبدالله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، ص 142

ثانيا / أهداف نظام ABC

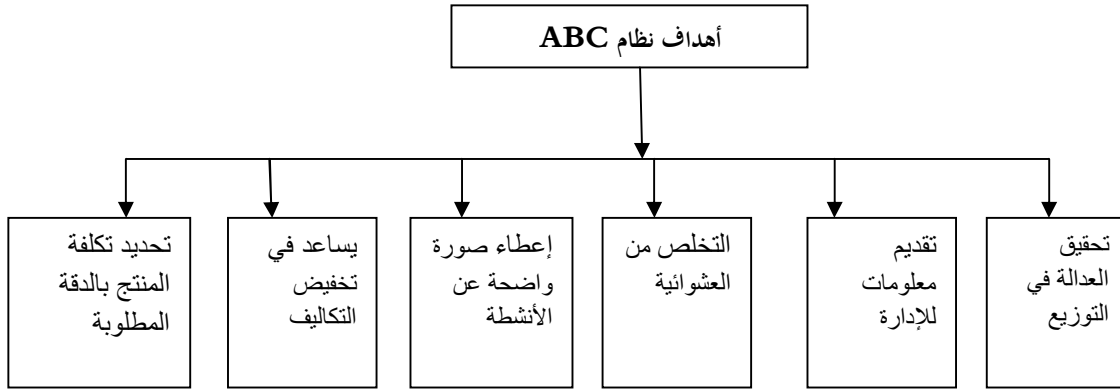
يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط إلى :

- 1- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- 2- تقديم معلومات مفيدة لإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف قسم ما ؛
- 3- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير مباشرة بين المنتجات المختلفة ؛
- 4- يساعد إدارة المنشأة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا ؛
- 5- يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض التكاليف مثل ذلك الأنشطة ؛
- 6- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.¹

ويمكن إيضاح أهداف نظام ABC بالشكل رقم (9-1)

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، ط1 ، دار حامد، الأردن ، 2007، ص164 .

الشكل رقم (9-1) : أهداف نظام ABC



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، ط1، دار حامد، الأردن، 2007، ص 165 .

ثالثا / خصائص نظام ABC وفوائده

يتمتع نظام التكلفة على أساس الأنشطة بالخصائص التالية :

- 1- يساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلف بكل دقة ووضوح ؛
- 2- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض الكلف ويساعد نظام ABC على تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها؛
- 3- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات والتي تتمثل بالأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه النظم التقليدية ؛
- 4- يساهم نظام ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة ؛
- 5- يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها .¹

¹ حمزوي بدره ، دور تحليل التكلفة على أساس النشاط في تحديد سعر المنتجات (دراسة حالة ملينة الأوراس باتنة) رسالة ماجستير، تخصص تدقيق محاسب ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2012/2013، ص 41 .

المطلب الثالث : الافتراضات وإجراءات تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط واستخداماته المختلفة

أولا / الافتراضات التي يقوم عليها نظام التكلفة على أساس النشاط

هناك مجموعة من الافتراضات أو المتطلبات الواجب توفرها عند تطبيق طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة وفي حالة توفر هذه الافتراضات مجتمعة تحقق طريقة محاسبة على تكلفة على الأنشطة القياس السليم للتكلفة، وفي حالة عدم توفرها يكون من المفضل الاعتماد على طرق التكاليف التقليدية في قياس التكلفة وتم تصنيف الافتراضات الأساسية التي تقوم عليها طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة في ثلاث مجموعات هي:

1- افتراضات تتعلق بطبيعة المؤسسة محل تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة

تشتمل هذه الفروض على ثلاثة فرضيات أساسية يمكن تصنيفهما كما يلي :

أ- تنوع أو التباين في تشكيلة المنتجات المنشأة :

تظهر أهمية أو مزايا مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في مواجهة الأسلوب التقليدي للمحاسبة عن التكلفة عندما تنوع تشكيلة المنتجات التي تقدمها المنشأة ، الأمر الذي يعني انه في حالة تشغيل الخط الإنتاجي على منتج واحد فقط يكون من غير يكون المفيد المجدي بالنسبة للمنشأة تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، بل يكون في صالح المنشأة الاستعانة بالأسلوب التقليدي لتحديد تكلفة هذا المنتج.

ب- تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية :

عندما تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية تتداخل عناصر التكاليف فيما بين هذه العمليات والأنشطة الإنتاجية، الأمر الذي يصعب معه تحديد نصيب كل نشاط العملية من عناصر التكاليف حالة إتباع المدخل التقليدي لحساب تكلفة كل نشاط أو عملية تمهيدا لحساب تكلفة الوحدة المنتجة ، إن تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية من ناحية وتباينها من ناحية أخرى قد يؤدي إلى التأثير على هيكل التكلفة الكلية للمنشأة من خلال ارتفاع معدلات التكلفة الإضافية أو الغير مباشرة ، وكما هو مستقر عليه حاليا أن مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط يعد أكثر ملائمة و دقة في تحميل هذه البنود الإضافية أو الغير المباشرة

على وحدات الإنتاج من الأسلوب التقليدي على نظرية مراكز التكلفة ، اختصارا يمكن القول أن ارتفاع بنود التكلفة الإضافية أو الغير المباشرة يقدم مبررا مقبولا ومنطقيا لتطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لأغراض القياس السليم نسبيا لتكلفة الوحدة المنتجة .

ت- زيادة درجة رافعة التشغيل

تعد عملية قياس درجة رافعة التشغيل إحدى التطبيقات الهامة لأسلوب تحليل التعادل ، و تشير رافعة التشغيل إلى التغير الذي تحدثه عملية تطوير الأصول الإنتاجية و الاتجاه بالمصنع إلى الأتمتة في ربحية المنشأة ، في إطار هذا التحول إلى الأتمتة تقوم المنشأة بإحلال البنود الثابتة (أي الآلات) محل البنود المتغيرة (العنصر البشري) ، وتقوم رافعة التشغيل هنا بدراسة نتائج هذا التحول و أثره على ربحية المنشأة.¹

2- افتراضات تتعلق بإجراءات تطبيق طريقة محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة :

تحتوي هذه الافتراضات على أربعة فرضيات يمكن توضيحهما كما يلي :

أ- تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة :

يجب العمل على تحديد العدد المناسب لمجمعات التكاليف بحيث لا يكون عددها أكثر من اللازم ما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة تطبيق طريقة محاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة ، و بنفس الوقت لا يكون عددها أقل من اللازم ما يؤدي إلى انخفاض دقة مخرجات الطريقة من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية .

ب- إمكانية تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة :

وذلك لأن تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة ، يساعد استخراج معدلات سليمة لتحميل تكلفة الأنشطة ، بحيث يمكن الاعتماد عليها في القياس السليم لتكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة .

¹ سعيد يحيى ضو ، مدخل تكلفة النشاط ، " التكاليف " المجلة العلمية ، الجمعية العربية للتكاليف ، مرجع سبق ذكره، ص ص 18-19 .

ج- تضمين وعاء التكلفة لبنود الأنشطة المتجانسة :

ويقصد بغرض التجانس أن عناصر التكلفة المكونة للوعاء تربط فيما بينها بعامل ارتباط قوي ، ويقصد بالارتباط القوي هنا أن التغير في النشاط معين - زيادة أو نقصا - يقابله تغير مماثل في النشاط أو الأنشطة الأخرى التي تدخل تكلفتها في نفس الوعاء الأصلي للتكلفة .

د- الاتساق بين عناصر التكلفة المكونة لوعاء التكلفة

يعني هذا الافتراض أن جميع بنود عناصر التكاليف المكونة في مجموعها لتكلفة الوعاء يجب أن تتغير بنفس المقدار ونفس الاتجاه مع التغير في مستوى النشاط ، وبذلك يمكن القول بأنه في حال تضمين التكلفة لعناصر تكلفة لا تتصف بالخطية أو لعناصر تكلفة متغيرة وثابتة غير منسقة فإن ذلك يعني عدم توفر فرض الاتساق بين بنود تكلفة الوعاء .

3- افتراضات عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق طريقة محاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة

تشتمل هذه الفروض على فرضيتين أساسيتين يمكن تصنيفهما كما يلي :

أ- افتراض اقتصادية طريقة محاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة

الاقتصادية يعني أن تفوق منفعة استعمال طريقة محاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ، التكلفة المترتبة على تنفيذ هذه الطريقة ، وإن فاقت هذه التكلفة منفعة استعمال هذه الطريقة يصبح من غير المجدي استعمالها

ب- افتراض الأهمية النسبية :

ففي إطار طريقة محاسبة عن التكلفة على أساس النشاط يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط و صعوبة إيجاد مسبب أو محرك تكلفة لهذا النشاط ، بحيث يتم تخصيص تكلفة هذا الوعاء العام على الوحدات المنتجة طبقا لأنسب أساس أو معدل تحميل (ساعات عمل ، ساعات دوران) وذلك من بين مجموعة مسببات أو محركات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرجة تكلفتها في هذا الوعاء .¹

¹. حاي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية (دراسة حالة الشركة الوطنية للكوابل الكهربائية بسكرة) ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 73-74 .

ثانيا / إجراءات تطبيق وتصميم نظام التكلفة على أساس النشاط

ما يجب الإشارة إليه هنا أن رغم ما تقدمه الطريقة ، لتحسين تحديد وتحليل ومتابعة النشاطات المنتجة من غيرها ، وهي ترتبط بعدة أدوات أخرى مثل سلسلة القيمة لبورتر، وكذلك تحليل القيمة في المؤسسة ، إلا أن ما يبقى من حدودها أنها لم تأخذ النصيب الكافي من تحليل محتواها و ربطه أكثر بالمؤسسة وعناصرها ، ولا توجد هناك طريقة

واحدة أو نموذجاً موحداً بل هناك عدة نماذج وفق آراء ونظرة كل مستعمل ، وهي مستخرجة من النموذج العام المقترح في بداية الأمر : موارد ، نشاطات ، أهداف التكلفة.¹

1- الطريقة الأولى

تشتمل عملية تصميم نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة على أربعة خطوات وتشتمل هذه الخطوات على تحليل قيمة العملية وتحديد مراكز الأنشطة و تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة ثم اختيار محركات التكلفة .

أ- تحليل قيمة العملية : يبدأ نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط الجيد بتحليل قيمة العملية ، بمعنى التحليل النظامي للأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة ، أي تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة مع تصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة بطبيعتها وأن عمليات تشغيل المنتجات هي التي فقط الأنشطة التي تضيف قيمة أما باقي خطوات العملية الإنتاجية مثل تحريك المنتجات من نقطة الإنتاج لأخرى و الفحص و انتظار عمليات التشغيل فإنها أنشطة لا تضيف قيمة ، بمعنى أنها تستهلك موارد دون إضافة قيمة للمنتج ، و بانتهاء مرحلة تحليل قيمة العملية يقوم بالآتي

- إعداد خريطة تدفق تبين بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدءاً من استلام المواد الخام إلى فحص المنتج النهائي مع توثيق هذا و تتكون خريطة تدفق الأنشطة من مربعات و مثلثات و دوائر تعطي صورة واضحة لكل منتج أثناء تحركه في المصنع ويجب ملاحظة و إثبات كل خطوة في عملية الإنتاج .
- تحليل كل نشاط موثق في خريطة و بيان إذا كان يضيف أو لا يضيف قيمة بطبيعته .
- تحديد الطرق لتخفيض أو إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة على خريطة تدفق الأنشطة و يتطلب تبني متطلبات الوقت المحدد مثل تحسين ترتيب المصنع و تخفيض زمن إعداد الآلات ... الخ

¹ ناصر داداي عدون و عبدالله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص 145 .

ب- تحديد (مجمعات) مراكز النشاط: بعد تحليل قيمة العملية تصبح كافة الأنشطة اللازمة لإنتاج كل منتج موثقة في خريطة تدفق الأنشطة ، وربما يكون هناك عشرات من هذه الأنشطة لذلك يجب أن يتخذ قرار بصدد هذه الأنشطة التي تعامل على أنها مراكز نشاط مستقلة ، ويمكن تعريف مراكز النشاط بأنه جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل فمعاملة كل نشاط كمركز نشاط مستقل قد لا يعد اقتصاديا بالنسبة لكثير من الشركات ، وإنما يتم عادة تجميع عدة أنشطة لها علاقة ببعضها في مركز واحد وذلك لتخفيض تكاليف التسجيل و التفصيل المطلوب ، فعلى سبيل المثال هناك العديد من الإجراءات التي تشتمل عليها عملية مناولة ونقل المواد الخام و لكنها عادة ما تكون مرتبطة ومتشابكة بحيث تصبح مركز نشاط واحد يسمى مناولة المواد ، وربما يمكن الحصول على دقة عالية في تحديد التكلفة بتقسيم الأنشطة إلى أربعة مستويات¹ كما تم تصنيفها سابقا (تصنيف كوبر أنظر ص 28).

ج- تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة: إن تحديد التكلفة على أساس النشاط يتم على مرحلتين ، الأولى تعيين فيها التكاليف لمراكز النشاط انتظارا لتحميلها على المنتجات و هذا يمكن أن تعين التكاليف المباشرة لمركز الأنشطة في هذه المرحلة الأولى أو أنه يمكن أن تعين باستخدام محركات التكاليف المحددة في المرحلة الأولى، وتفضل الشركات – كلما كان ذلك ممكنا – تعيين التكاليف مباشرة لمراكز الأنشطة لتفادي أي تشويه للتكاليف ، فلو أن للشركة مراكز نشاط مناولة المواد وتعيينها لهذه المراكز بمجرد حدوثها ، وهذه التكاليف قد تشمل المرتبات و الاهتلاك و استخدام العديد من المهمات ، وقد تنشأ بعض التكاليف المتعلقة بمناولة المواد عن بعض الموارد التي يشترك فيه أكثر من مركز من مراكز الأنشطة ، لذلك يحتاج الأمر إلى تعيين هذه التكاليف للمراكز وفقا لمحركات التكاليف المحددة من المرحلة الأولى التي تحكم استخدام هذه التكاليف ، فعلى سبيل المثال فإن مساحة المصنع و التي تشارك فيها عدة مراكز أنشطة بما في ذلك مناولة المواد ، و بالتالي يجب تعيين التكاليف المتعلقة بمساحة المصنع وفقا للمساحة التي يشغلها كل مركز .

د- اختيار محركات (مسببات) التكاليف: تشتمل المرحلة التالية من عملية تحديد التكاليف ذات المرحلتين على تعيين التكاليف من مركز النشاط إلى المنتجات ، و يتم ذلك من خلال اختيار و استخدام محركات التكاليف المحددة بالمرحلة الثانية ، وعند اختيار محركات التكاليف للاستخدام في المرحلة الثانية يجب مراعاة :

- سهولة الحصول على البيانات المتعلقة بمحركات التكاليف ؛

¹ ري إتش جارسون و إيريك نوريس، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص ص 226-227

- قدرة محرك التكاليف على قياس استهلاك المنتج الفعلي للأنشطة ، وتمثل سهولة الحصول على البيانات لبعض عملية تحديد التكلفة على أساس النشاط حيث قد يصعب الحصول على البيانات التفصيلية المتعلقة ببعض محركات التكاليف. فإذا لم يوجد ارتباط كبير بين محركات التكاليف و الاستهلاك الفعلي فسيكون تحديد التكلفة غير دقيق.¹
- أن تكون قابلة للقياس.²

2- الطريقة الثانية

كما يتم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على مرحلتين أساسيتين ، حيث يتم في المرحلة الأولى تجميع وتخصيص التكاليف على الأنشطة ، وفي المرحلة الثانية يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو أغراض التكلفة النهائية وفيما يلي استعراض لكلا المرحلتين :

أ- المرحلة الأولى : تحديد تكاليف الأنشطة

في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة و التكاليف المرتبطة بكل منها ، ثم يتم تبويب كلاهما في مجموعات متجانسة. يتم تحديد التكاليف الخاصة بكل مجموعة متجانسة عن طريق جمع إجمالي تكاليف الأنشطة الفردية الداخلة في نطاق المجموعة ، وكما سبق بيانه يطلق على مجموعة التكاليف الإضافية الخاصة بكل مجموعة متجانسة اصطلاح "وعاء تكلفة متجانسة " لأن الأنشطة الداخلة في كل وعاء تملك نفس معدل الاستهلاك لذا يمكن حساب تكلفة الوحدة لكل وعاء باستخدام مسبب تكلفة واحد ويطلق عليه في هذه الحالة معدل تكلفة الوعاء والذي بحسابه تكتمل المرحلة الأولى .

وعلى ذلك يمكن القول أن مخرجات المرحلة الأولى تتمثل في الآتي :

- تحديد وتوصيف الأنشطة ؛
- تحديد تكاليف كل نشاط ؛
- تجميع الأنشطة المترابطة وتكالييفها في مجموعات متجانسة تسمى أوعية التكلفة؛
- حساب معدل التكاليف الإضافية لكل وعاء .

¹ ري إتش جارسون و إيريك نوريس ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سبق ذكره، ص ص231- 232 .

² هاشم أحمد عطية و محمد محمود عبدربه محمد ، دراسة في : المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000، ص 324 .

ب- المرحلة الثانية : تحديد تكاليف المنتجات

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الإضافية الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية ، باستخدام معدل تكلفة كل وعاء الذي تم حسابه خلال المرحلة الأولى و الذي بواسطته يمكن حساب مقدار الموارد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج¹.

والشكل رقم (10-1) يوضح كيفية حساب التكاليف بنظام التكلفة على أساس النشاط ، كما يمكن فهم كيفية عمل نظام ABC في المثال الموضح في آخر الفصل

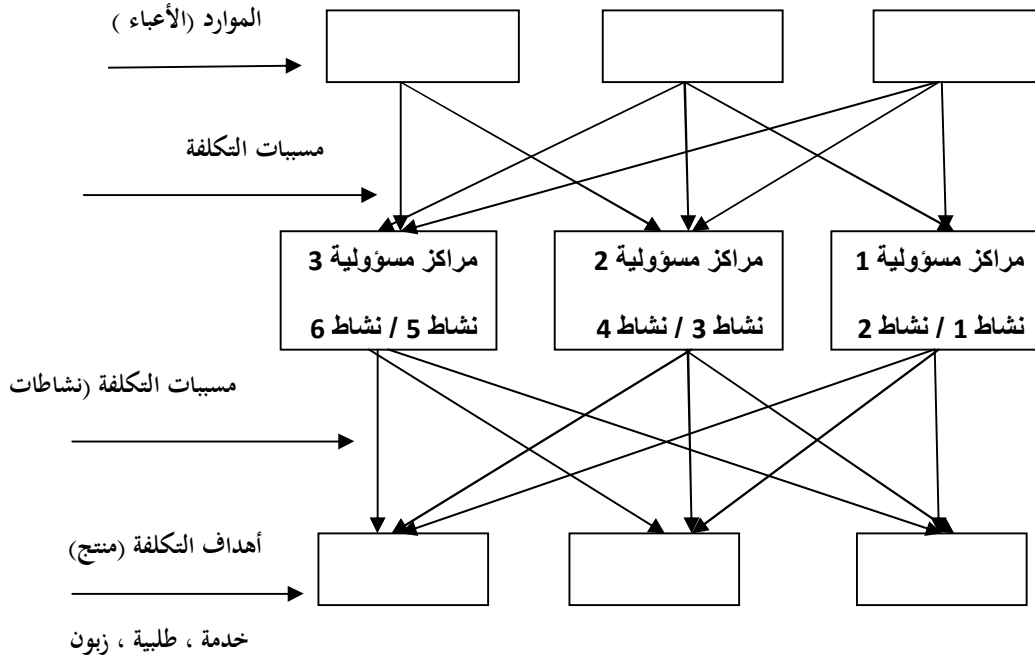
ثالثا / استخدامات نظام ABC

يلعب نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة دورا هاما ورئيسيا في العديد من المجالات وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها و التي تتسم بالدقة والصحة لذلك تخطى استخدامه كنظام لمعالجة التكاليف ليشمل العديد من المجالات الأخرى نذكر منها:

- 1- تخصيص التكاليف : إن أحد عوامل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة هو دقة تخصيص التكاليف بما يحقق العدالة و الدقة في حساب تكلفة المنتجات و الخدمات ، فالتغير في بيئة الأعمال و اعتماد المؤسسات على تقنيات تصنيع متقدمة زاد من عوامل التحفيز التي تدفع بالإدارة إلى تبني نظام حديث مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة الذي يساعد على تحقيق الميزة التنافسية .
- 2- تسعير المنتجات أو الخدمات : إن الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قياس تكلفة المنتجات و الخدمات بشكل دقيق و مضبوط ، يساعد على توفير معلومات دقيقة و التي بدورها تساعد الإدارة في وضع سياسات تسعيرية تنافسية .

¹ أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 81- 85 .

الشكل رقم (10-1) : حساب التكاليف بنظام التكلفة على أساس النشاط



المصدر: ناصر داددي عدون و عبد الله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية ،

دار المحمدية العامة ، الجزائر ، ص 143.

3- اتخاذ القرارات: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية و الإستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج، مؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء ، وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة .

4- التأثير على المواقف السلوكية للأفراد: قد استخدمت إحدى المؤسسات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لفت الانتباه إلى عدد من الأجزاء أو قطع لتخفيض الأنشطة الخاصة بالهندسة ورقابة المواد ، ويتم تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة للمنتجات على أساس عدد هذه القطع أو المكونات ، فهذه المؤسسة استخدمت عدد القطع كمقياس للنشاط و مسبب للتكلفة فيما يتعلق بأنشطة الشراء ، التخزين ، الاستلام ، صيانة قاعدة البيانات ، هذا ما جعل مهندس التصميم يحاول عند التقييم أن يستخدم عدد قليلا من المكونات هذا ما أدى إلى تعديل تكلفة وحدة المنتج .

5- تخفيض التكلفة : نستنتج مما سبق و بالرقم من أن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مكلف لكنه يعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع انتقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه ، مما ساعد على خفض التكاليف بشكل ملموس دون المساس بتقديم المنتجات

و الخدمات أو جودتها ، بالإضافة إلى تقليص الوقت و الجهد المطلوبين للقيام بالنشاط و ذلك من خلال إعادة هيكلة تنفيذ هذا النشاط أو تدريب العمال أو بأي طريقة كانت .

6- تطوير الموازنات : تستخدم الموازنات كأساس لتقييم الأداء ووسيلة للتخطيط و الرقابة لتحقيق الأهداف المستقبلية ، لهذا فإن إعدادها يتطلب توفر معلومات أكثر دقة و مصداقية وهذا ما يوفره نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ، بالإضافة إلى تعدد الأنشطة التي تعد الموازنة لها من جهة ، واستنادها إلى مسببات التكلفة كأساس تبنى عليه الموازنات من جهة أخرى .

7- تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة : إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يزود الإدارة بمعلومات حول مسببات التكاليف هذا ما يساعدها على اتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم وتقديم المنتجات و الخدمات الجديدة و رسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كالربحية و التسعير وإضافة أو إزالة خطوط إنتاج أو نقاط تسويق بعيدة .

8- تحليل ربحية العميل : كون أن المؤسسة تعتبر أن العميل هدف التكلفة الأول بالنسبة لها فإن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد على دقة تخصيص تكاليف التسويق و البيع و التوزيع على العملاء و خطوط التوزيع و بالتالي يمكن الإدارة من تحليل ربحيته مما يخلق تفهم أكثر لها ، هذا ما يساعد على تسطير سياسات تعظيم الأرباح .

9- قياس الأداء وتحسينه : يوفر نظام ABC معلومات متنوعة مالية وغير مالية تعد بمثابة مقياس للأداء بما يساعد على تحسين توجيه ودفع الأفراد و الأنشطة و إحكام الرقابة عليها ومن ثم تسييرها بكفاءة بما يحقق أهداف المؤسسة ، حيث تعتبر عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة¹ .

المطلب الرابع : مزايا وعيوب نظام ABC وأهم ما يميزه عن الأنظمة التقليدية

أولا / مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط

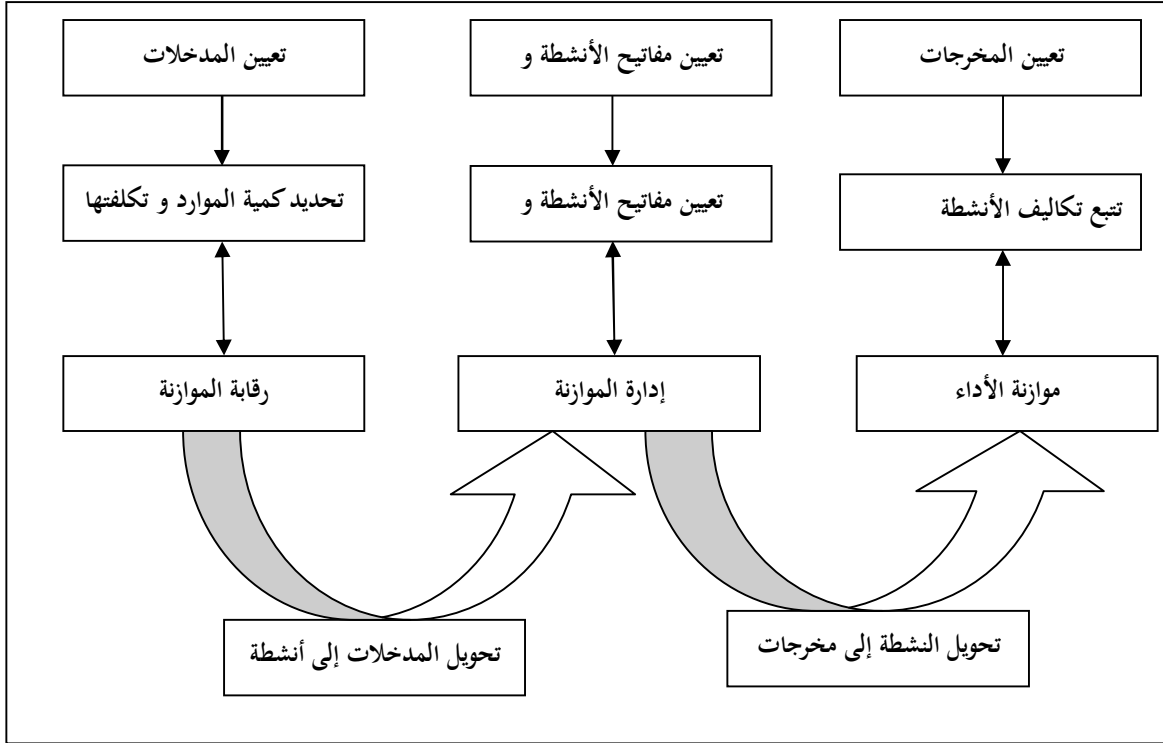
تتمثل مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط أساسا في ما يلي :

¹ أمين بن سعيد ، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء (دراسة حالة المؤسسة المؤسسة لهيئة الري) ، رسالة ماجستير، مرجع سبق ذكره، ص ص 99-100 .

- 1- ملائمة النظام لجميع المنظمات سواء الصناعية أو الخدمية (بنوك ، الجامعات ، المستشفيات منظمات حكومية ،... الخ)؛
- 2- تطبيق نظام ABC يؤدي إلى فهم جيد لمسببات التكلفة التي تولد هذه الأخيرة ، و من ثم تركيز جهود الإدارة على معرفة كيفية استهلاك الموارد و إدارة الأنشطة بكفاءة ، باعتبار أن المعلومات التي يوفرها النظام ناجعة ووسيلة لدعم اتخاذ أفضل القرارات الإستراتيجية حول المنتجات و العمليات و التأثير على عملية تصميم الأنشطة ؛
- 3- تطبيق نظام ABC يوفر معلومات دقيقة حول الأنشطة باستخدام مسببات تكلفة من أجل تخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة ، بمعنى أنه يوفر معلومات حول تكاليف دقيقة لاتخاذ القرارات من ناحية مزيج المنتجات ، الموارد ، التسعير ، تحسين العمليات و تقييم أداء عمليات المنظمة ، فاستخدامه يؤدي إلى الحصول على مزايا عملية ، بتحسين العمليات الإنتاجية ، ومزايا إستراتيجية ، والحصول على أفضل المعلومات من أجل تطوير المنتجات ، الموارد ، مزيج الإنتاج ، إلغاء التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة ، تحسين كفاءة العمليات الداخلية وإدارة الجودة الشاملة ؛
- 4- تطبيقه يؤدي إلى الحصول على تكاليف إنتاج دقيقة ، وذلك بمهندسة التكلفة من أجل ربح حصة سوق مستهدف بسعر محدد مسبقا مع ربح معقول ، بتخطيط خفض التكلفة من خلال دورة حياة المنتج كتكلفة مستهدفة ؛
- 5- محاربة الضياع وتحسين إدارة العمليات بأفضل قياس للأداء ، تحليل هامش المساهمة الحدي للمنتجات ، إدارة الأنشطة و التكاليف و معرفة هرمية التكلفة ؛
- 6- يستخدم النظام في تحديد ما هي تكلفة الأشياء ، بمعنى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يستعمل لوصف استخدام تحليل الأنشطة من أجل تحسين معالجة التكلفة ، تقييم تكاليف الزبائن و ارتباطاتها بالمردودية ، معرفة تكاليف الأسواق وقنوات التوزيع ، قياس تكاليف العقود، تحليل الإيرادات بمساعدة الزبائن على فهم تخفيض التكلفة ، من خلال استعمال لمنتجات وخدمات المؤسسة ، فهو يقدم مدخلا أساسيا لاستهداف التكلفة ، ويقدم معلومات للمقارنة المرجعية ، يساهم في كشف الأرباح الخفية و الخسائر الخفية و يوفر معلومات مهمة من أجل موازنة العمليات ؛

7- يساعد نظام ABC على موازنة المدخلات بارتكازها على المسؤولية (تحديد مسؤولية كل قسم) ، موازنة الادارة للأنشطة بارتكازها على الكفاءة ، موازنة الأداء للمخرجات بارتكازها على الفعالية¹ كما يوضحه الشكل (1-11) .

الشكل رقم (1-11): نظام ABC و المراحل الأساسية للموازنة



المصدر: اليزيد ساحري ، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة ، (دراسة حالة وحدة الأمينات و الإسمنت برج بوعريبيج)، مذكرة ماجستير ، فرع إدارة الأعمال ، العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2008/2007 ، ص66.

8- أشار (S.R Kaplan) أن نظام ABC يوفر معلومات من أجل التخطيط الاستراتيجي ، إستراتيجية التمايز، إستراتيجية الريادة في التكلفة ، ويساعد على تحديد الأنشطة الرئيسية وتحليل الأنظمة و سياسة إدارة التكلفة؛

¹ اليزيد ساحري ، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة ، (دراسة حالة وحدة الأمينات و الإسمنت برج بوعريبيج)، مذكرة ماجستير ، فرع إدارة الأعمال ، العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2008/2007 ، ص 64-69.

9- أشار (O'guin و Hence) أن نظام ABC يمكن أن يخفض تكاليف المؤسسة وفي نفس الوقت زيادة الجودة في البيئة أكثر تنافسية في اقتصاد غير مستقر ، يعطي أهمية كبيرة لرقابة التكاليف من أجل قياس الأداء ومعرفة دقيقة لزيادة التكاليف ، وميزة التكلفة هي جزء مهم من إستراتيجية الريادة في التكلفة ؛

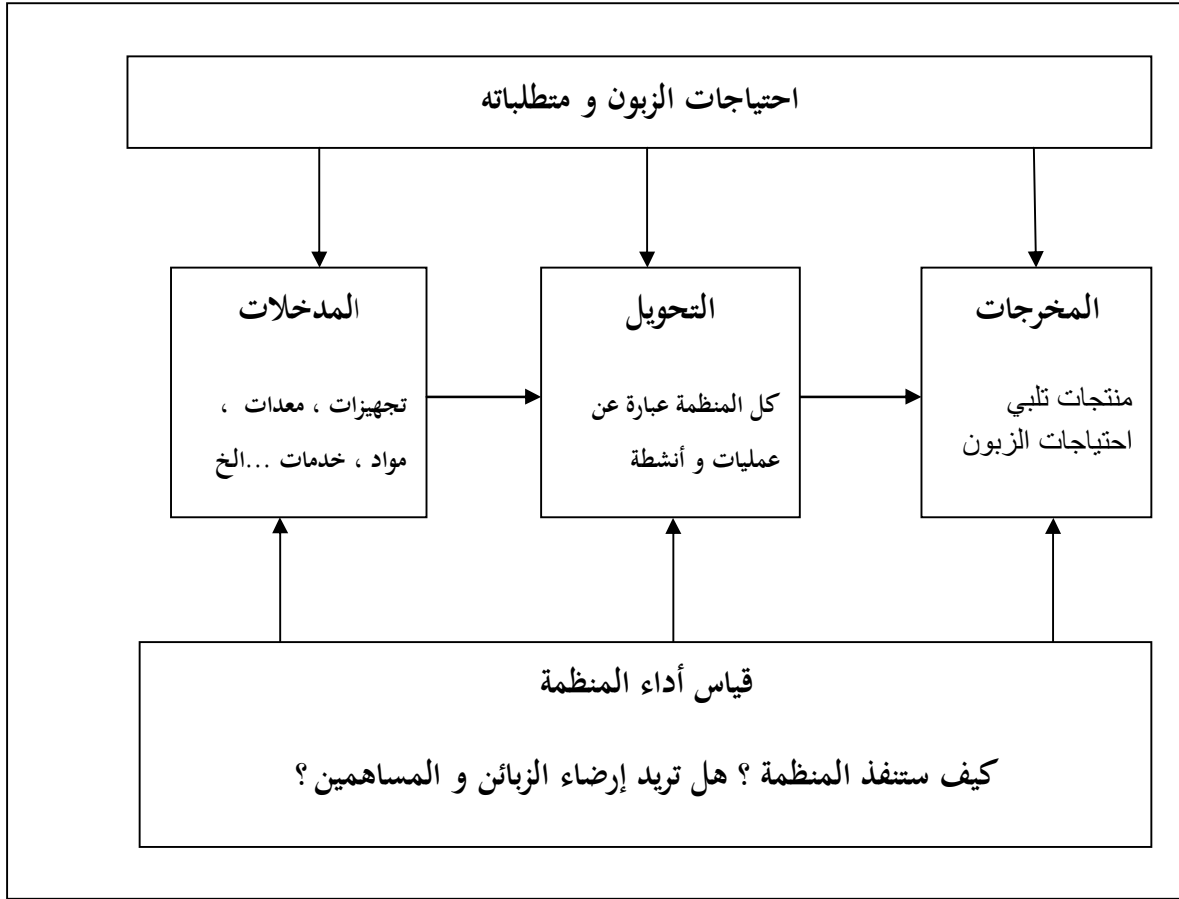
10- أشار (S.R Kpalen) و آخرون أن نظام ABC يساعد الإدارة على إعداد الموازنات و قياس الأداء ، مثل الموازنة على أساس النشاط (Activity Based Budget) التي تضع أهداف كل نشاط و تقسيم الموارد المستقبلية (تقسيم الموارد حسب الحاجة في المستقبل ، وكون أن ABB توفر ارتباطات أو علاقات بين الأنشطة الأعمال ، سلوكيات تنظيمية ، الموارد المستهلكة و الموارد المعيارية ، فهي وسيلة لتحسين الرقابة العملية و قياس الأداء¹

11- يساعد نظام ABC على تحسين المردودية ، توجيه المزيج الإنتاج وقرارات الاستثمار، الاختيار بين بدائل الموردين ، المفاوضات حول السعر ، الجودة ، التصميم ، التسليم ، خدمات ما بعد البيع ، الكفاءة في توزيع الموارد، خدمة العمليات لاستهداف الأسواق ، تقسيمات الزبائن ، تحسين قيمة منتجات وخدمات المنظمة، فهم سلوك التكلفة من خلال عملية تحليل ABC ، بمعنى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعمل على جمع وتحليل البيانات لتحسين اتخاذ القرار على المستويين العملي و الاستراتيجي ، بالإضافة إلى ذلك تطبيق الإدارة نظام الإدارة على أساس الأنشطة (Activity Based Management) يتركز على نظام ABC ، فنظام التكلفة على أساس النشاط هو وقود أو محرك ABM ، أو بمعنى آخر نظام ABM هو نظام ABC في العمل (الفعل) ، ويساهم في تدعيم النظرة الأفقية أو العرضية للمؤسسة² والشكل رقم (1-12) يوضح ذلك.

¹ نفس المرجع ، ص 66 .

² نفس المرجع ، ص 67 .

الشكل (1-12) : النظرة الأفقية ونظام ABC



المصدر: اليزيد ساحري ، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة ، (دراسة حالة وحدة الأمينات و الإسمنت برج بوعرييج)، مذكرة ماجستير ، فرع إدارة الأعمال ، العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2008/2007 ، ص67.

ثانيا / عيوب نظام ABC

هناك بعض المحددات و القيود التي تظهر عند تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط أهمها ما يلي:

- 1- أن نظام ABC يتطلب التحديد السليم للأنشطة ، بجانب توافر مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء (مسببات التكلفة) لكل نشاط سواء من حيث عدد هذه المسببات أو من حيث نوعها ؛
- 2- تعتبر المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات داخلية تعتمد على شبكة الأعمال التي يتوقع حدوثها بين الأنشطة ، لذلك يجب أن تستخدم هذه المعلومات مع بعض الحذر عند الاستعانة بها في مجال القرارات الإستراتيجية المستقبلية ؛

3- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العملية مازالت دون حل ، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد.¹

ثالثا / أهم الفروقات بين النظم التقليدية ونظام ABC

يمكن تحديد أهم الفروقات من خلال الجدول رقم (4-1)

الجدول رقم (4-1): الفروقات بين النظم التقليدية و نظام ABC

نظام ABC	الأنظمة التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم .	1 يقيّم معلومات كلفة كاملة عن وظيفة كاملة و تكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج و يصعب تحليلها .
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف الكلفة الأساس.	2 التركيز على المنتجات و اعتبارها هدف التكلفة .
تعدد استخدام مجموعات الكلف في القسم الواحد و يتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط .	3 استخدام مجمع واحد للكلف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجموعات للمنشأة
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع الكلف غير المباشرة و في تحميل هذه الكلف ي نفسها العامل الموجه	4 قد تكون اسس التوزيع و التحميل هي نفسها العامل الموجه (احتمال ضعيف).
تحدد كلف المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه .	5 تحديد كلفة المنتج بقسمة مجموع الكلف على كمية الإنتاج .
يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جدا	6 يمكن استخدام التشغيل اليدوي أو الحاسوب .

¹ عطية هاشم أحمد ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2000 ، ص 44 .

7	يفرد لكلفة العمل المباشرة فقرة مستقلة.	لا يفرد لكلفة العمل المباشر فقرة مستقلة بل تدخل ضمن الكلف غير المباشرة لضالة نسبتها بسبب الاعتماد الكبير على المكائن في عمليات التصنيع .
8	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية مثل كلفة العمل المباشرة و كلفة المواد الأولية .	في الغالب لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات مالية بل متغيرات أخرى مثل الوقت المحدد ، عدد الأجزاء ، كمية الإنتاج .
9	يستخدم معدل تحميل واحدة لتحميل الكلف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل، أو يستخدم معدل تحميل منخفض لكل قسم إنتاجي و يتم تحديد بقسمة مجموع الكلف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.	يستخدم مؤشر كلف لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي و يتم قياسه بقسم كلفة النشاط المحدد على مقياس مخرجات ذلك النشاط أي العامل الموجه لكلفة ذلك النشاط

المصدر: محمد علي أحمد السيدية و منى سالم حسين المرعي ، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة

أسلوب جديد القياس مقارنة بالأنظمة التقليدية ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد 2، العدد3، جامعة تكريت ، 2006 ، ص ص 121- 122 .

مثال توضيحي لنظام التكلفة على أساس النشاط¹

لنفرض أن الشركة X لديها فرعين في مدينتين مختلفتين فرع ينتج الثلاثجات و الآخر ينتج الملابس و أن مركزها الرئيسي في مدينة أخرى ، حيث أن التكاليف كانت كالتالي :

1 - على مستوى مركزها الرئيسي : كانت كالتالي

- تكاليف إدارة الخزينة 900000 دج : تتمثل في فوائد عن ديون مستخدمة لتمويل إنشاء معدات جديدة للفرعين وتبلغ التكاليف لكل فرع ، فرع الثلاثجات 5200000 دج و فرع الملابس 3800000 دج .

¹ تشارلز هورنجرن و آخرون ، محاسبة التكاليف مدخل إدارية ، الكتاب الثاني ، تعريب أحمد حامد حجاج ، دار المريخ ، السعودية 2009 ، ص ص 931 - 940 ، بتصرف .

الفصل الأول – أساسيات وعموميات عن التكاليف و التكلفة على أساس النشاط

- تكاليف إدارة الموارد البشرية من أجل التدريب و التكوين و التطوير للعاملين قدرها 1600000 دج ، بافتراض أن تكاليف العمالة في كلى الفرعين هي 80000000 دج حيث أن فرع الثلاثجات يستهلك 44000000 دج و الباقي للفرع الآخر .
- تكاليف إدارة المركز الرئيسي 5400000 دج ،تخصص تكاليف كل فرع حسب تكاليف مرتبات و أجور كل فرع ،الخاصة بالإدارة أنظر الجدول رقم: (5-1)

2 - تكاليف الأقسام كانت كما هي موضحة في الجدول رقم: (5-1) حيث نرمز إلى فرع الثلاثجات بالرمز (ت) و فرع الملابس بالرمز (س)

الجدول رقم: (5-1) تصنيف التكاليف غير المباشرة للفروع و كيفية التخصيص و اختيار مسببها

النشاط	مثال للتكاليف	المبلغ دج	مجموع هرمية التكلفة	أساس التخصيص	سبب اختيار أساس التخصيص
التصميم	مرتبات و أجور مهندسي التصميم	6000000(ت) 4250000(س)	دعم المنتج	عدد الأجزاء بالمتر المكعب	أجزاء أكبر تتطلب موارد تصميم أكبر
اعداد الآلات	تكاليف المعدات و عمال الإعداد	3000000(ت) 2400000(س)	مستوى الدفعة	ساعات الإعداد	تزيد تكاليف الإعداد مع تكاليف ساعات الإعداد
العمليات الصناعية	طاقة تشغيل الآلات	2500000(ت) 1875000(س)	مستوى وحدة المخرجات	ساعات تشغيل الآلات	كلما زادت ساعات التشغيل زادت الطاقة المستهلكة
التوزيع	أجور و معدات الشحن	8000000(ت) 5500000(س)	مستوى وحدة المخرجات	المتر المكعب المشحون	تزيد التكاليف الإضافية كلما زادت الأمتار المكعب التي يشغلها المنتج المشحون
الإدارة	مرتبات إدارة الفروع	1000000(ت) 800000(س)	دعم التسهيل	الإيرادات	وجود علاقة ضعيفة لكن مبررة من طرف الإدارة
التسهيلات	تكاليف المباني و المساحات غير المشغولة	4500000(ت) 3500000(س)	عامة	المتر المربع	تزيد مع زيادة المساحة غير الشاغرة بالمتر المربع

المصدر: بالإعتماد على المرجع تشارلز هورنجرن و آخرون ، محاسبة التكاليف مدخل إدارية ، الكتاب الثاني ،

تعريب أحمد حامد حجاج ، دار المريخ ، السعودية 2009

الفصل الأول – أساسيات وعموميات عن التكاليف و التكلفة على أساس النشاط

من خلال المعطيات السابقة يمكن حساب التكاليف الغير مباشرة و تخصيصها على الفروع ثم على الأنشطة أو الأقسام ثم على المنتج

1 / حساب التكاليف على مستوى المركز الرئيسي للمؤسسة من أجل تخصيص تكاليف كل فرع

- نجد أن إدارة الخزينة تخصص ما قيمته 520000 دج لفرع الثلاجات ، وذلك من خلال : 900000 *
520000 / 900000 و 380000 دج لفرع الملابس .
- نجد أن إدارة الموارد البشرية تخصص ما قيمته 880000 دج لفرع الثلاجات و 720000 دج لفرع الملابس بنفس طريقة الحساب السابقة .
- نجد أن إدارة المركز الرئيسي تخصص ما قيمته 3000000 دج لفرع الثلاجات و 2400000 دج لفرع الملابس .

2 / حساب التكاليف على مستوى القسم (الأنشطة) من أجل تخصيص تكاليف كل نشاط

- جمع تكاليف الأنشطة لفرع الثلاجات من خلال الجدول وهي 43000000 دج أما بالنسبة لفرع الملابس نجد 14825000 دج ، فعند ملاحظة تلك الأنشطة نجدها كلها مستفيدة من إدارة الموارد البشرية .
- حساب تكاليف كل نشاط لكل فرع :

أ/ فرع الثلاجات:

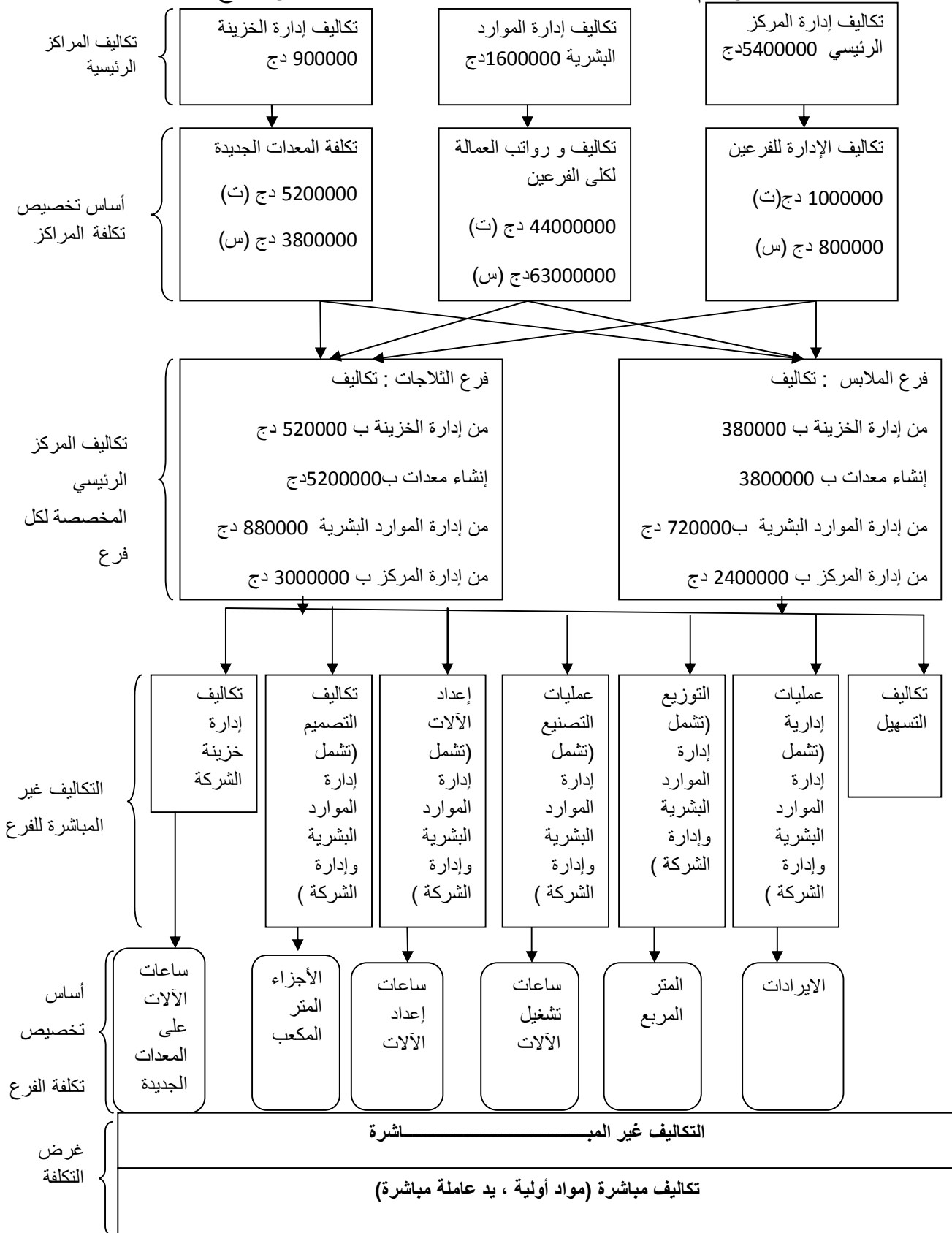
- تكاليف التسهيل : 4500000 دج
- عملية إدارة الفرع مع الجزء المخصص لها من إدارة الموارد البشرية : 6122791 دج
- عملية إعداد الآلات و الجزء المخصص من إدارة الموارد البشرية : 3061395 دج
- العمليات الصناعية و الجزء المخصص من إدارة الموارد البشرية : 25511628 دج
- التوزيع و الجزء المخصص من إدارة الموارد البشرية : 8163721 دج
- الإدارة مع الجزء المخصص من الموارد البشرية : 1020465 دج
- تكاليف إدارة الخزينة : 5720000 دج

ب / فرع الملابس فهي حسب الترتيب السابق كما يلي:

- 350000 دج
- 4456408 دج
- 2516560 دج
- 1966062 دج
- 5767116 دج
- 838853 دج
- 4180000 دج

من خلال ذلك يمكن تحميل كل نشاط على حدا (أساس التخصيص) ، كما هو موضح في الشكل رقم (1-13)

الشكل رقم (1-13): كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة على الفروع



المصدر: بالإعتماد على المرجع: تشارلز هورنجرن و آخرون، محاسبة التكاليف مدخل إدارية، الكتاب الثاني تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية ، 2009 .

خلاصة

من خلال ما تقدم يمكن القول أن مصطلح التكلفة يمكن أن يستخدم بطرق مختلفة في محاسبة التسيير وقد درسنا في هذا الفصل بعض هذه الاستخدامات ، كما تعرفنا على أهم تصنيفات التكاليف التي تساعد في بناء أنظمة التكاليف ، ويعد نظام التكلفة على أساس النشاط من المواضيع الحديثة والمهمة في آن واحد ، حيث يتلخص مفهوم هذا النظام بأنه نظام يركز على الأنشطة باعتبارها غرض التكلفة الأساسي الذي سوف يتم توزيع وتخصيص التكاليف عليه ، على أساس أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وليس المنتجات ، ولا يعد هذا النظام بديلا عن أنظمة التكاليف التقليدية بل يمكن أن يكون جزءا منها ، كأن يكون نظام أوامر مكمل أو نظام مراحل معدل طبقا لنظام ABC .

إن نظام ABC يقدم مساهمة إيجابية فاعلة لكثير من أنشطة المنشأة (الخدمية أو الصناعية على حد سواء) المهمة ، كتطوير أساليب عمل الإدارة تجاه التكاليف ، وذلك من خلال التعرف على الأنشطة التي تستهلك التكاليف وبالتالي السيطرة عليها وإدارتها ، وهو ما يعرف بـ ABM وتطوير وتحسين أنشطة المنشأة ومعرفة أفضل الأساليب لإنجازها ، كما يوفر تحليل نظام ABC للأنشطة مجموعة من المعلومات غير المالية .

إن تصميم هذا النظام و الآلية التي يعمل بها يساعد الإدارة في تحقيق أهداف المنشأة في تحقيق الأرباح والمزايا التنافسية من خلال تخفيض التكاليف ودراسة أفضلية الموارد التي تستهلكها الأنشطة و الأنشطة التي تستهلكها المنتجات المساهمة في الأرباح وإمكانية التسعير بما يتلاءم مع أهداف المنشأة .

كما أن نظام ABC يواجه بعض الصعوبات عند التطبيق العملي أو حتى عند محاولة التطبيق ، وتتمثل بصعوبة تسويق مفهوم النظام إلى الكادر المحاسبي العامل ، نظرا لحدثة الموضوع ، كما أن الصعوبة الحقيقية لتطبيق تتمثل بصعوبة تحديد الأنشطة داخل الوحدات الاقتصادية طبقا لهذا النظام على أساس عدم وضوح سير العمليات الداخلية ، فضلا عن صعوبة إيجاد مسببات تكلفة ترتبط بتلك الأنشطة .

يحتاج نظام ABC إلى بعض الخصوصيات في بيئة التطبيق العملي خاصة وأنه نشأ بسبب التطور السريع في البيئة الصناعية المعتمدة على تقنيات التصنيع المتقدمة.

الفصل

الثاني

تمهيد

شهد العقد الأخير من القرن العشرين ارتفاعاً في حدة المنافسة لمختلف الصناعات و النشاطات الإنتاجية، ومن المؤكد أن يستمر هذا الاتجاه في التعاضم مع الدخول في القرن القادم. وهذا يتطلب إعادة النظر في العلاقة بين المؤسسات و العملاء، ولذلك تجد هذه المؤسسات نفسها مجبرة لخدمة الزبون بتوفير الاختيارات المتنوعة من المنتجات و الخدمات بالجودة والسعر المطلوبين للتفوق على نظيراتها، وبالتالي كسب الزبون، ومن ثم كسب الميزة التنافسية التي أصبحت العنصر الاستراتيجي الذي يقدم فرصة جوهرية لكي تحقق المؤسسة أرباحاً متواصلة بالمقارنة مع منافسيها.

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى الإطار النظري للميزة التنافسية و الإستراتيجيات العامة للتنافس في المؤسسات الخدمية ، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، يتناول المبحث الأول الميزة التنافسية ، أما فيما يخص المبحث الثاني تم التطرق إلى الإستراتيجيات العامة للتنافس و الإستراتيجيات المنشقة عنها ، وفي المبحث الثالث و الأخير تم التطرق إلى الإطار النظري للخدمات .

المبحث الأول : الميزة التنافسية

المطلب الأول : التنافسية - مرتكزاتها ومعوقتها

أولا / تعريف التنافسية

لقد اختلف معظم الاقتصاديين و الهيئات الاقتصادية الدولية على تحديد مفهوم محدد و دقيق للتنافسية، فينطلق بعضهم من مفهوم ضيق ويختصرها البعض في تنافسية السعر و التجارة ، و يستعمل البعض الآخر مفهوم أوسع يكاد يشمل جميع مناحي النشاط الاقتصادي ، وإذا ما يظهر جليا في التحديد الكبير للمؤشرات المستعملة لقياس القدرة التنافسية .

وقد وقع تحول في المفاهيم ، فمن مفهوم الميزة النسبية و تتمثل في قدرات الدولة من موارد طبيعية و اليد العاملة الرخيصة ، والمناخ و الموقع الجغرافي الذي يسمح لها بإنتاج رخيص و تنافسي، إلى مفهوم الميزة التنافسية ، و تتمثل في اعتماد الدولة على التكنولوجيا و العنصر الفكري في الإنتاج ، نوعية الإنتاج و فهم احتياجات و رغبات المستهلك، مما جعل العناصر المكونة للميزة النسبية تصبح غير فاعلة و غير مهمة في تحديد التنافسية.¹

ويمكن تعريف التنافسية كمايلي :

1- التنافسية هي: مقدرة البلد على الصمود أمام المنافسين بغرض تحقيق الأهداف من ربحية و نمو و استقرار و توسيع و ابتكار و تجديد.²

2- عرفها مجلس التنافسية الأمريكي بأنها: مقدرة البلد على إنتاج السلع و الخدمات و من ثم الثروة الوطنية عن طريق إدارة الأصول و العمليات بالجاذبية والهجومية و بالعملة والاقتراب ، ويربط هذه العلاقات في نموذج اقتصادي اجتماعي قادر على تحقيق هذه الأهداف.³

¹ خالد مصلح حسين الرقب ، دور نظم المعلومات في تطوير الميزة التنافسية (دراسة تطبيقية على المدراء العاملين في وزارتي المالية و الصحة بقطاع غزة) ، رسالة الماجستير ،إدارة أعمال ، قسم إدارة الأعمال ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2009 ، ص 42- 43 .

² عثاني عايشة ، دور التسويق في زيادة تنافسية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، (دراسة حالة شركة سيتيفيس للمشروبات بولاية سطيف)، مذكرة ماجستير ، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ،العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس، سطيف ، 2011/2010 ، ص 73 .

³ نفس المرجع ص73

3- أما المنتدى الاقتصادي العالمي فقد عرفها بأنها: القدرة على توفير البيئة الملائمة لتحقيق معدلات نمو مرتفعة و مستدامة.¹

4- كما عرفت أيضا بأنها: عبارة عن مؤشر / مفهوم ديناميكي ينطوي على قدرة المنشآت على الاستجابة للظروف الاقتصادية / التكنولوجيا المتغيرة بوتائر متسارعة لإعادة الهيكلة والتطوير.²

ثانيا / المرتكزات الأساسية للتنافس

تركز التنافسية على سبعة عناصر أساسية يجب مراعاتها تتمثل في:

- 1- تحقيق و تعظيم رضا كافة الأطراف المعنية ، من خلال تقديم منتجات و خدمات متميزة مقارنة بالمنافسين ؛
- 2- تحديد الاحتياجات الحالية و المستقبلية للعميل ومن ثم تلبيتها بطريقة أفضل من المنافسين ؛
- 3- السرعة في اقتناص فرص تحقيق مزايا تنافسية جديدة ، و ذلك قبل أن يسبقها إليها المنافسون ؛
- 4- القدرة على مفاجئة و إبهام الآخرين من خلال خلق ميزة تنافسية جديدة ؛
- 5- استخدام سلسلة من التكتيكات و الطرق لخلق ميزة تنافسية مؤقتة مما يغير في قواعد لعبة الآخرين؛
- 6- الإعلان عن الأفعال الإستراتيجية المرغوب اتخاذها مما يسمح بتعطيل ردود أفعال المنافسين؛
- 7- تنظيم خطوات متابعة و متناسقة للتطور الإستراتيجي مما يسمح بخلق فرص تسويقية جديد أكبر.³

ثالثا/ معوقات التنافسية

من خلال المرتكزات يمكن القول أن هناك معوقات التي تضعف من دور التنافسية :

- 1- ضعف الهياكل التنظيمية في المجتمع؛
- 2- انخفاض مستوى المورد البشري و تخلف الاتصالات الإدارية ؛
- 3- غياب قاعدة البيانات و منظومة المعلومات الإدارية ؛
- 4- غياب حرية المديرين والمسيرين؛
- 5- غياب روح الفريق و حلقات الجودة ؛
- 6- تدهور المناخ التنظيمي و السلوك التنظيمي الفعال ؛

¹ نفس المرجع ص73.

² نفس المرجع ص74.

³ العيهار فلة ، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة ، مذكرة ماجستير ، فرع إدارة الأعمال ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالخروبة ، جامعة الجزائر ، 2005 ، ص 89 .

7- غياب الأداء الأفضل للعمليات ؛

8- الفشل في قياس الفرص و التعرف على التهديدات البيئية¹

المطلب الثاني: الميزة التنافسية وأنواعها

أولا/تعريف الميزة التنافسية

1- يشير مفهوم الميزة التنافسية إلى قدرة المؤسسة على صياغة و تطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمؤسسات الأخرى العاملة في نفس النشاط.²

2- يعرف مايكل بورتر الميزة التنافسية على " أنها طريقة نظامية للنظر إلى سلسلة النشاطات التي تؤديها المؤسسة بحيث يمكن من خلالها فهم المصادر الحالية و المحتملة للميزة التي تحققها المؤسسة عن منافسيها.³

وتتحقق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأمثل للإمكانيات و الموارد الغنية و المادية و المالية و التنظيمية بالإضافة إلى القدرات و الكفاءات و المعرفة، و غيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها المؤسسة، والتي تمكنها من تصميم و تطبيق إستراتيجياتها التنافسية⁴، ويرتبط تحقيق الميزة التنافسية بعددين أساسيين هما :

أ- البعد الأول: القيمة المدركة لدى العميل: يمكن للمؤسسات استغلال إمكانياتها المختلفة في تحسين القيمة التي يدركها العميل للسلع و الخدمات التي تقدمها تلك المؤسسات مما يساهم في بناء الميزة التنافسية لها، وفشل أي مؤسسة في استغلال إمكانياتها المتميزة قد يكلفها الكثير ، حيث تتحقق الميزة التنافسية للمؤسسة إن أدرك العملاء أنهم يحصلون من جراء تعاملهم مع المؤسسة على قيمة أعلى من منافسيها، وعلى الرغم مما أشارت إليه الدراسات أن السعر يلعب دورا كبيرا في تحديد مفهوم القيمة لدى العميل إلا أن الأمر أعقد من مجرد مقارنة مستوى جودة المنتج بالنسبة لسعره، حيث يتضمن مفهوم القيمة الإضافية إلى السعر والجودة، مدى الإقناع بالمنتج، أو الخدمة و مدى الاعتماد عليه، وخدمات ما بعد البيع.

كما تؤدي إدارة الموارد البشرية دورا هاما في تدعيم المفهوم لدى العامل الذي يعد من الدعائم الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية من خلال تصميم و تطبيق برامج إدارة الموارد البشرية التي يتم تأسيسها في إطار

¹ نفس المرجع ص 89 .

² مصطفى محمود أبو بكر، إدارة الموارد البشرية- مدخل لتحقيق الميزة التنافسية ، الدار الجامعية، مصر، 2004/2003، ص 13.

³ نبيل مرسي خليل ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال ، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص 89.

⁴ مصطفى محمود أبو بكر، إدارة الموارد البشرية- مدخل لتحقيق الميزة التنافسية ، مرجع سبق ذكره، ص 13.

التوجه باحتياجات العملاء، بالإضافة إلى العمل على توفير الكفاءات التي تمكن من الوفاء بتلك الاحتياجات.¹

ب- البعد الثاني: قدرة المؤسسة على تحقيق التميز: يمكن تحقيق الميزة التنافسية أيضا من خلال عرض سلعة أو خدمة لا يستطيع المنافسون بسهولة تقليدها أو عمل نسخة منها، وهناك عدة مصادر للتوصل إلى التميز، من أهمها الموارد البشرية و المالية و الإمكانيات التنظيمية، فبالنسبة للموارد المالية يمكن للمؤسسة أن تحقق التميز عن طريق حصولها على تمويل احتياجاتها بشروط خاصة تتيح لها إنتاج سلع و خدمات بسعر أرخص من الآخرين و فيما يتعلق بالموارد المالية، و التي تتضمن المعدات و التكنولوجيا بالإضافة إلى إمكانية المؤسسة في الحصول على الإمدادات اللازمة لعملية الإنتاج، فإنه من خلال استغلال تلك الموارد يمكن تقديم المنتج أو الخدمة بطريقة مختلفة و مميزة عن المؤسسات الأخرى، و تتمثل الموارد البشرية المصدر الثالث للتميز الذي يحقق للمؤسسة الميزة التنافسية، فالعديد من المؤسسات يعود نجاحها أساسا إلى ما تملكه من مهارات وقدرات بشرية، أما المصدر الرابع للتميز فهو الإمكانيات التنظيمية و التي تشير إلى قدرة المؤسسة على إدارة نظمها و الأفراد الموجودين بها من أجل مقابلة احتياجات عملائها، و تختلف الإمكانيات التنظيمية عن المصادر الأخرى لتحقيق التميز في الطريقة التي تساهم بها تلك الإمكانيات في إعطاء قيمة لمنتجات أو خدمات المؤسسة و من الصعب "إن لم يكن من النادر" على الآخرين تقليدها.²

3- تعتبر مجالا تتمتع فيه المؤسسة بقدرة أعلى من منافسيها في استغلال الفرص الخارجية أو الحد من أثر التهديدات، و هي تنبع من قدرة المؤسسة على استغلال مواردها المادية و البشرية، فقد تتعلق بالجودة أو التكنولوجيا أو القدرة على تخفيض التكاليف، أو الكفاءة التسويقية أو الابتكار أو التطوير المستمر أو التميز في التفكير الإداري أو وفرة الموارد المالية أو امتلاك موارد بشرية مؤهلة.³

ثانيا / أنواع الميزة التنافسية

هناك نوعان رئيسيين للميزة التنافسية وهما:

1- ميزة التكلفة الأقل (داخلية)

¹ ثابت عبد الرحمن الإدريسي، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص15.

² نفس المرجع ، ص 16

³ نفس المرجع ، ص16

تتميز بعض المنظمات بالقدرة على إنتاج و بيع المنتجات بسعر أقل نظرا لتمكنها من تقليل التكلفة ، ويمكن للمنظمة حيازة ميزة التكلفة الأقل إذا ما استطاعت ممارسة نشاطاتها و الحصول على منتج وفق تكاليف أقل من المنافسين ، والتكلفة الأقل ترفع من درجة منافسة المنظمة من خلال تأثيرها على خلق أسعار تنافسية لها ، وعلى المنظمة أن تعمل على المحافظة على هذه الميزة و تحاول ضمان استمراريتها من خلال تصميم و تصنيع و تسويق منتج بأقل تكلفة بالمقارنة مع المنظمات المنافسة مما يؤدي إلى تحقيق عوائد كبيرة للمنظمة.¹

ومن أجل الحيازة على ميزة التكلفة الأقل، يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطوير التكاليف ، ولا تتمكن المؤسسة من اكتساب ميزة التكلفة الأقل إلا إذا توصلت إلى التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين الآخرين ، و تكون عملية مراقبة عوامل تطور التكاليف كما يلي :

أ- مراقبة الحجم : إن عملية تخفيض التكاليف يمكن أن تكون عن طريق التوسع في تشكيلة المنتجات ، الحيازة على وسائل إنتاج جديدة و التوسع في السوق ، غير أن الحجم الذي يتحكم في التكاليف يختلف من نشاط لآخر ، و من منطقة إلى أخرى، فنجد أن الرفع من حجم منتج معين على المستوى المحلي أو الجهوي ، قد تؤدي إلى تخفيض تكاليف قوة البيع أو تكاليف التوزيع المادي للمنتج

ب- مراقبة التعلم : يكون التعلم نتيجة للجهود المبذولة و المتواصلة من طرف الإطارات و المستخدمين على حد سواء ، و بالتالي يكون من الواجب الأخذ في عين الاعتبار التركيز على بعض الجوانب مثل تكاليف النفایات و الأنشطة الأخرى المنتجة للقيمة (بالإضافة إلى تكاليف اليد العاملة).

ج- مراقبة الروابط : تتواصل المؤسسة إلى تحسين موقعها في ميدان التكاليف عندما تتمكن من التعرف على الروابط الموجودة بين الأنشطة المنتجة من جهة ، و العمل على استغلالها من جهة أخرى ، فمثلا التكلفة التي تنجم عن الاختيار الدقيق لمكونات المنتج ، تؤدي إلى تخفيض تكلفة تفتيش المنتجات التامة ، كما تقوم المؤسسة بالتنسيق مع الموردين و قنوات التوزيع من أجل استغلال الروابط الموحدة ، لكن في المقابل عليها اقتسام الأرباح الناجمة عن هذه الروابط معهم .

د- مراقبة التموضع : ويكون لمختلف الأنشطة ، سواء كان هذا التموضع يخص الأنشطة فيما بينها أو بالنسبة للموردين و الزبائن ، بحيث يكون التأثير على عناصر عديدة مثل مستوى الأجور ، فعالية الإمداد و سهولة

¹ عثاني عايشة ، دور التسويق في زيادة تنافسية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، (دراسة حالة شركة سيتيفيس للمشروبات بولاية سطيف)، مذكرة ماجستير ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 82- 83 .

الوصول إلى الموردین ، ونجد أن المؤسسة التي تختار أحسن المواضع ، يكون بإمكانها امتلاكها ميزة مهمة عن طريق التكاليف.¹

وتجدر الإشارة إلى بعض الأخطاء التي يجب تفاديها في السيطرة عن طريق التكلفة ، و من أهم هذه الأخطاء ما يلي :

- **التركيز على تكلفة أنشطة التصنيع :** إن معظم المسيرين يركزون على تكلفة التصنيع، و التي تستهلك أكبر قسط ممكن من الموارد في نظرهم ، لكن في الواقع هناك أنشطة أخرى مثل البيع ، الخدمات التطوير التكنولوجية و البنية الهيكلية ، و التي يجب أن يخصص لها جزءا هاما من التكلفة الكلية .
- **إهمال الأنشطة الصغيرة :** عموما نجد برامج تخفيض التكاليف تركز على الأنشطة ذات التكاليف المعبرة أو تلك الأنشطة المباشرة و في هذه الحالة لا تعطي أهمية للأنشطة التي تمارس بصفة غير مباشرة كالصيانة مثلا.
- **غياب استغلال الروابط :** لا تستطيع المؤسسة في بعض الأحيان أن تتمكن من فهم كل الروابط التي تؤثر على التكاليف و بالأخص تلك التي تتعلق بالموارد ، وكذلك الروابط الموجودة بين الأنشطة نفسها من أجل ضمان الجودة ، تفتيش المنتجات وخدمات ما بعد البيع ، إذ أن عدم معرفة هذه الروابط يؤدي إلى الوقوع في أخطاء ، كأن تطالب المؤسسة بتخفيض تكاليف أنشطتها بمبالغ متساوية²

1- ميزة تمييز المنتج (خارجية)

تصل المنظمة إلى هذه الميزة عندما تقدم منتجا متميزا لدى الزبائن نظرا للخصائص المتميزة فيه ، ومن خلال هذه الميزة يمكن للمنظمة أن تبيع منتجاتها المتميزة بأسعار أعلى من المنافسين و تكتسب بذلك ولاء دائما للزبائن نظرا للجودة العالية التي تتقدم بها هذه المنتجات.³

وتأتي ميزة التمييز عند قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز و فريد بحيث تكون له قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى ، مميزات خاصة للمنتج ، خدمات مبعده البيع) ، ومن هنا يصبح من الضروري فهم المصادر المحتملة لتمييز المنتج من خلال أنشطة حلقة القيمة و توظيف قدرات و كفاءة المؤسسة لتحقيق جوانب التمييز ، ومن أجل الحيازة على ميزة تميز المنتج يتم الاستناد إلى عوامل التفرد التالية :

¹ سليمان حسين ، الاستثمار الأجنبي و الميزة التنافسية الصناعية بالدول النامية ، مذكرة ماجستير، فرع الاقتصاد الكمي ، قسم العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص 61 - 62.

² نفس المرجع ، ص 63

³ عثاني عايشة ، دور التسويق في زيادة تنافسية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، (دراسة حالة شركة سيتيفيس للمشروبات بولاية سطيف)، مذكرة ماجستير ، مرجع سبق ذكره ، ص 83 .

الفصل الثاني - الإطار النظري للميزة التنافسية وإستراتيجية التنافس في المؤسسة الخدمية

أ- المقاييس التقديرية : تستند المؤسسة إلى اختيارات تقديرية فيما يخص الأنشطة المعتمدة و الطرق التي ينبغي إتباعها ، هذه المقاييس يمكن أن تكون العامل المسيطر في تفرد المؤسسة وتمثل أهم هذه المقاييس التقديرية فيما يلي :

- خصائص وكفاءة المنتجات المعروضة ؛
- الخدمات المقدمة؛
- كثافة النشاط (مستوى نفقات الإشهار)؛
- محتوى النشاط (العوامل المتعلقة بمعالجة الطلبات)؛
- المستوى التكنولوجي المستعملة في النشاط ؛
- جودة وسائل الإنتاج المسخرة للنشاط ؛
- الإجراءات التي تحكم عمل المستخدمين في النشاط ؛
- المعلومات المعتمد عليها في مراقبة النشاط .

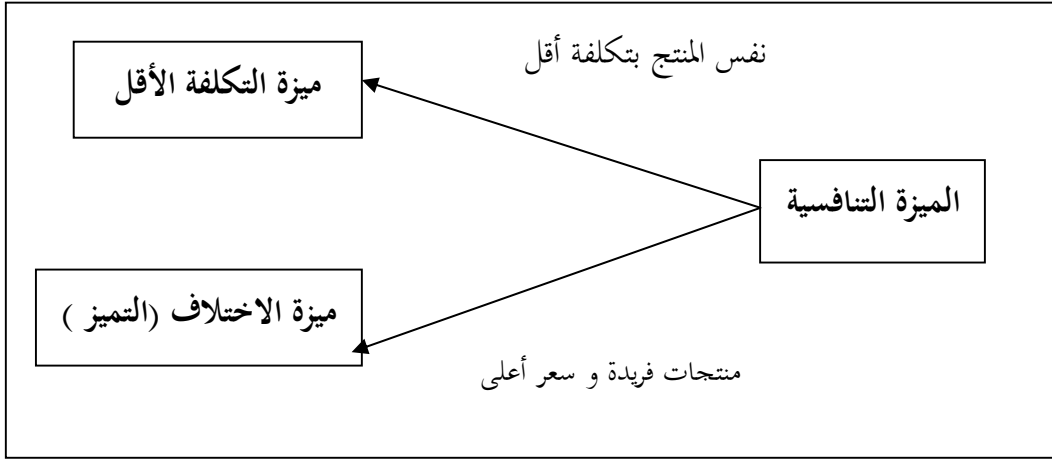
ب- الروابط: إن خاصية التفرد يمكن أن تنتج من خلال الروابط الموجودة بين الأنشطة أو عن طريق الروابط مع الموردين و قنوات التوزيع المستغلة من طرف المؤسسة ، حيث أن هذه الروابط يمكن أن تعطي للمؤسسة صفة خاصة إذا كانت طريقة عمل نشاط تؤثر على نتائج بقية النشاطات .

ج- التكامل: إن درجة التكامل في مؤسسة ما يمكن أن تمنحها خاصية التفرد ، فتكامل أنشطة جديدة منتجة للقيمة يمكن أن يعطي للمؤسسة خاصية التفرد وذلك عن طريق تمكنها من المراقبة الجيدة لنتائج الأنشطة المعنية ، أو تمكنها من الربط الجيد مع الأنشطة الأخرى ، و يكون ذلك اعتمادا على ضم أنشطة جديدة كانت تمارس من طرف الزبائن ، حيث أنها تسمح باستغلال الكفاءة و مراقبة نتائج الأنشطة التي بمقدورها أن تكون مصدر للتمييز¹

كلى النوعين من الميزة التنافسية تنظرا إليهما المنظمة من زاوية الإستراتيجية التنافسية المعتمدة فمثلا شركة مرسيدس تعتمد على ميزة تميز المنتج لأنها تعتمد على جودة عالية و أسعار عالية ، في حين بعض الشركات الصينية مثلا لصناعة السيارات تعتمد على ميزة التكلفة الأقل ، والشكل رقم (14-2) يوضح أنواع الميزة التنافسية.

¹ سليمان حسين ، الاستثمار الأجنبي و الميزة التنافسية الصناعية بالدول النامية ، مذكرة ماجستير ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 54 - 66

الشكل رقم (14-2): أنواع الميزة التنافسية



المصدر: محمود الشيخ ، التسويق الدولي ، دار أسامة للنشر ، ط1، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص 82 .

المطلب الثالث: تحليل مصادر الميزة التنافسية

تتألف الميزة التنافسية من مجموعة من المصادر ينبغي أن تفكر إدارة المؤسسة بها ، وعلى هذا الأساس سوف يتم التطرق إليها في النقاط التالية : موارد المؤسسة (ملموسة وغير ملموسة) ودورها في بناء ميزة تنافسية ، أهمية تحليل سلسلة القيمة في فهم المصادر الحالية و المحتملة للميزة التنافسية ، تحليل ربحية العميل .

أولا / مدخل الموارد كأساس لبناء الميزة التنافسية:

تمثل موارد المؤسسة بشقيها (الملموسة و الغير ملموسة) على أنها عناصر إستراتيجية مهمة ، و قاعدة تستند عليها خياراتها و أدائها إذا ما أحسنت التعامل مع هذه الموارد و استغلالها بشكل كفي ، لتحقيق ميزات و قدرات تمكن المؤسسة

من التفوق على منافسيها.¹

¹ سمية بروبي ، دور الإبداع و الابتكار في إبراز الميزة التنافسية للمؤسسات المتوسطة و الصغيرة (دراسة حالة مؤسسة المشروبات الغازية مامي)، مذكرة ماجستير ، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2010/2011 ، ص 171 .

1- **تعريف الموارد** : كما تم تعريفها في الفصل الأول ، تشير الموارد إلى كل ما تمتلكه المؤسسة من موجودات و إمكانات و عمليات تنظيمية و مهارات مالية وطبيعية و معرفية ، و التي تعطي المؤسسة القدرة على تنفيذ فعال للخيارات الإستراتيجية ، فالضرورة تتطلب معرفة دور هذا المورد بشكل عام في الأداء الإستراتيجي للمؤسسة.¹

وبالتالي فإن الحديث عن تحليل المزايا التنافسية هو إرجاع هذه المزايا إلى الموارد، ويكون المورد أساسيا للمؤسسة إذا تمتع بمجموعة من الخصائص و الصفات:

- أ- أن يكون المورد ذو قيمة تنافسية للمؤسسة؛
- ب- أن يتصف المورد بالندرة و تأتي في إطار عدم قدرة المنافسين الآخرين على حيازته؛
- ج- لا يمكن تقليد تقليده من قبل المنافسين، أو أن تكاليف تقليد عالية جدا؛
- د- أن تمتلك المؤسسة قدرات تنظيمية و إدارية تمكنها من الاستغلال الفعال للمورد.²

2- أنواع الموارد

ويمكن التمييز بين نوعين من الموارد: الملموسة والغير الملموسة كما يمكن إضافة المورد البشري.

أ- **الموارد الملموسة**: و تتمثل في المواد الأولية و معدات الإنتاج و الموارد المالية:

- **المواد الأولية** : تعتبر الموارد الهامة نظرا لتأثيرها المباشر على جودة المنتجات ومن ثمة فإن اختيار المؤسسة لمورديها و التفاوض معهم بشأن جودتها و أسعارها و مواعيد تسليمها أصبح أمرا ضروريا ، فالشركة مطالبة بتوفير الشروط الموضوعية للحيازة على المواد الأولية ابتداء من تحديد دقيق لإجراءات الشراء مرورا بالمراقبة و انتهاء بالتخزين ، كما يجب توفير قواعد السلامة من الحوادث و الأخطار ، وحتى تضمن الشركة التحكم في مواردها الأولية ، تقوم بإسناد مهمة الإشراف عليها إلى الأفراد ذوي الخبرة و الكفاءة و الذين بمقدورهم :
 - تحديد نقطة الطلب لإعادة التموين ، لضمان الانقطاع في المخزون ؛
 - تصنيف المواد وفقا لسرعة دورانها ، قصد التقليل من زمن الوصول إليها ؛
 - تنظيم المخازن بشكل يسمح بسهولة الحركة داخلها؛
 - تأمين نظام معلومات فعال يتيح تسجيل و فحص البيانات المتعلقة بالكميات المتبقية و تكاليفها ؛

¹ نفس المرجع ، ص 171

² نفس المرجع ، ص 171

- القيام بالجرد المحاسبي و المادي للتأكد من سلامة تصريف المواد الأولية لتفادي التبذير.¹
- **معدات الإنتاج:** تعتبر معدات الإنتاج من الأصول الهامة للشركة، إذ يمكن من خلالها تحويل المواد الأولية ضمن عملية الإنتاج إلى منتجات و خلق القيمة المضافة، و لضمان فعالية المعدات أطول فترة ممكنة يشترط تشغيلها بشكل سليم، و برحمة عمليات الصيانة، و من الناحية المحاسبية فإنه يجب اختيار نمط الإهلاك المناسب و الذي يتوافق مع معدل التغيير التكنولوجي لهذه المعدات، أما من ناحية تسييرها فيجب تلوين المعلومات الخاصة بها مثل الرمز والتسمية و سنة الحيازة، و تكلفتها، و موردها و نمط الإهلاك، حيث تسمح هذه المعلومات بالمتابعة الجيدة للمعدات و اتخاذ القرار بشأن استبدالها أو الإبقاء عليها، فإذا تم ضبط عملية تسيير المعدات الإنتاج وفق هذه الطريقة، فيمكن للشركة أن توفى بالتزاماتها إزاء المتعاملين معها، و من ثم تقوي ثقتهم بها، هذا الأمر من شأنه أن يميزها عن غيرها من الشركات.²
 - **الموارد المالية:** تعتبر من أهم الموارد بالنسبة للشركة، حيث تمكنها من تنويع أنشطتها كإنتاج منتجات جديدة أو توسيعها في نطاق أكبر من خلال فتح قنوات توزيع جديدة، و يتم ذلك كله من خلال استثمارات فعالة يكون بمقدورها تحقيق الأهداف المالية و التنافسية حتى تضمن الشركة صحة و وضعها المالي فهي مطالبة بالاعتماد على المؤشرات الكمية والنوعية التي تعطي تفسيراً واضحاً و موضوعياً للنتائج المالية المتحصل عليها، و يرجع ذلك إلى أن الوضع المالي الجديد يجلب اهتمام المتعاملين كالبانوك والموردين و العملاء مما يولد لديهم الرغبة في إقامة علاقات التعامل مع الشركة، و هذا من شأنه تعزيز موقعها التنافسي و يفتح لها المجال للتطور على المدى البعيد.
- إن أهمية الموارد المادية أو الملموسة تتجلى في الكيفية التي يتم الحصول عليها وكذا الطريقة التي يتم استغلالها، والتوليف بينها بشكل يسمح بتحقيق أداء جيد للأنشطة، باعتبار هذه الموارد تستغل من قبل معظم الأنشطة³، والتي يهدف إليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- ب- **الموارد الغير ملموسة:** نظراً لعدم وجود قاعدة متفق عليها، يصعب تحديد الموارد الغير الملموسة، غير أنه يمكن أن تشمل الموارد الغير الملموسة كل من: الجودة، المعلومات، التكنولوجيا، المعرفة، الكفاءة، و تتم اعتماد هذه الموارد لسببين:

¹ هلالى الوليد، الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية و دورها في خلق القيمة (دراسة حالة الشركة الجزائرية للهاتف النقال موبيليس)، مذكرة ماجستير

مرجع سبق ذكره، ص 36 .

² نفس المرجع، ص ص 36-37

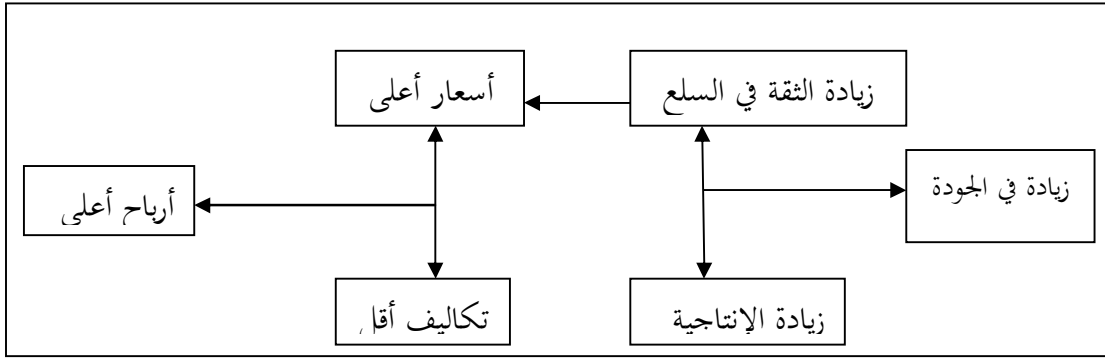
³ نفس المرجع، ص 37.

● لكونها من متطلبات المنافسة الحديثة ؛

● أنها حرجة بالنسبة للمؤسسة.

- **الجودة:** في ظل البيئة التنافسية التي تسعى المؤسسة للاستحواذ على حصص سوقية ، من خلال الاعتماد على الجودة و التي تشير إلى قدرة المنتج / الخدمة على الوفاء بتوقعات المستهلك أو حتى تزيد من توقعاته .
- **التكنولوجيا:** يعتبر العامل التكنولوجي من أهم العوامل القادرة على إنشاء الميزة التنافسية بحيث يستمد أهميته من مدى تأثيره على الميزة التنافسية، و على المؤسسة اختيار التكنولوجيا المناسبة و التي تجعلها في موضع الأسبقية على منافسيها.¹

الشكل رقم (15-2) : أثر الجودة على الربحية



المصدر : تشارلز و جاريت جونز ، الإدارة الإستراتيجية ، ترجمة رفاعي محمد رفاعي و محمد سيد أحمد عبد المعتال ، الجزء الأول، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2001، ص 201.

- **المعرفة:** يمكن أن تحقق المؤسسة ميزة تنافسية، عندما تعرف أشياء لا يعرفها المنافسين ، و المعرفة يمكن أن تكون في عدة أمور :

✓ **المعرفة بالمنتج:** أي الفهم العميق و المعرفة الكاملة بالمنتج أو الخدمة الموجودة في السوق، وهذه المعرفة يجب أن تسخر لخلق عرض يمكن أن يجذب المستهلك، ويجب أن ترتبط المعرفة بالمنتج بالسوق؛

✓ **المعرفة التقنية:** وتتضمن المعرفة بالتقنيات التي يتم عن طريقها عرض المنتج للأسواق أو المستهلكين وتقديم ما هو أفضل ؛

✓ **المعرفة بالسوق:** المعرفة الكلية بآليات السوق و المستثمرين والبائعين و احتياجات المستهلكين وطرق وعادات الشراء.

¹سمية بروبي ، دور الإبداع و الابتكار في إبراز الميزة التنافسية للمؤسسات المتوسطة و الصغيرة (دراسة حالة مؤسسة المشروبات الغازية مامي)، مذكرة ماجستير، مرجع سبق ذكره ، ص ص 172 - 173 .

والمعرفة لا تأتي من فراغ ، بل هي ناتج جهود متواصلة من البحث و التطوير ، فهي غير متوفرة بطبيعتها و يجب أن تكون المؤسسة مؤهلة للحصول عليها ، و أن تكون حذرة عند امتلاكها لأي مصدر هام من مصادر الميزة التنافسية ، كما تساهم المعرفة كذلك في إثراء القدرات الإبداعية بشكل مستمر ، مما يسمح بخلق مزايا تنافسية حاسمة.¹

-المعلومات: تدفع البيئة التنافسية للمؤسسة إلى أن تكون في يقظة دائمة ، و في هذا الإطار تلعب المعلومة دورا هاما يتمثل في :

✓ اكتشاف منتج جديد؛

✓ إمكانية الوصول إلى السوق قبل المنافس ؛

✓ وسيلة لتطوير وسائل الإنتاج بشكل أسرع .

وتجد الإشارة إلى أن المعلومة تسقى من مصدرين:

✓ **المصدر الداخلي:** ويترجم مجموعة من المؤشرات المالية، تطور مستوى المبيعات، مستوى المخزون، التكنولوجيا المستخدمة... الخ .

✓ **المصدر الخارجي:** و يتمثل في حالة السوق (المنافسين ، المنتجات الجديدة ، الابتكارات الجديدة ، سلوك الزبائن و اتجاهاتهم المستقبلية ، القوانين ...)، كل هذه المعلومات تؤخذ بعين الاعتبار من طرف المؤسسة قصد تحليلها و اتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب.²

-الابتكار: إن الانفجار المتزايد في عدد المؤسسات و الذي صاحبه انفجار تنافسي على المستوى الوطني والعالمي ، أدى إلى تصاعد اهتمام المؤسسات بالابتكار و التركيز عليه ، إلى درجة اعتباره الحد الأدنى في الأسبقيات التنافسية إلى جانب التكلفة و الجودة ، و أصبحت هذه القدرة (القدرة على الابتكار) مصدرا متجدد للميزة التنافسية .

وفي ظل الظروف التنافسية لم يعد الابتكار مقتصرًا على المؤسسات الكبيرة و التي كانت تنظر إليه على أنه عملية التوصل إلى الاختراق - أي التقدم المفاجئ الذي يغير القطاع، السوق و المنتج - بل تعدى إلى المؤسسات المتوسطة و الصغيرة و التي تنظر إلى الابتكار بمفهوم التحسين.¹

¹ نفس المرجع ، ص 173

² نفس المرجع ، ص ص 173- 174 .

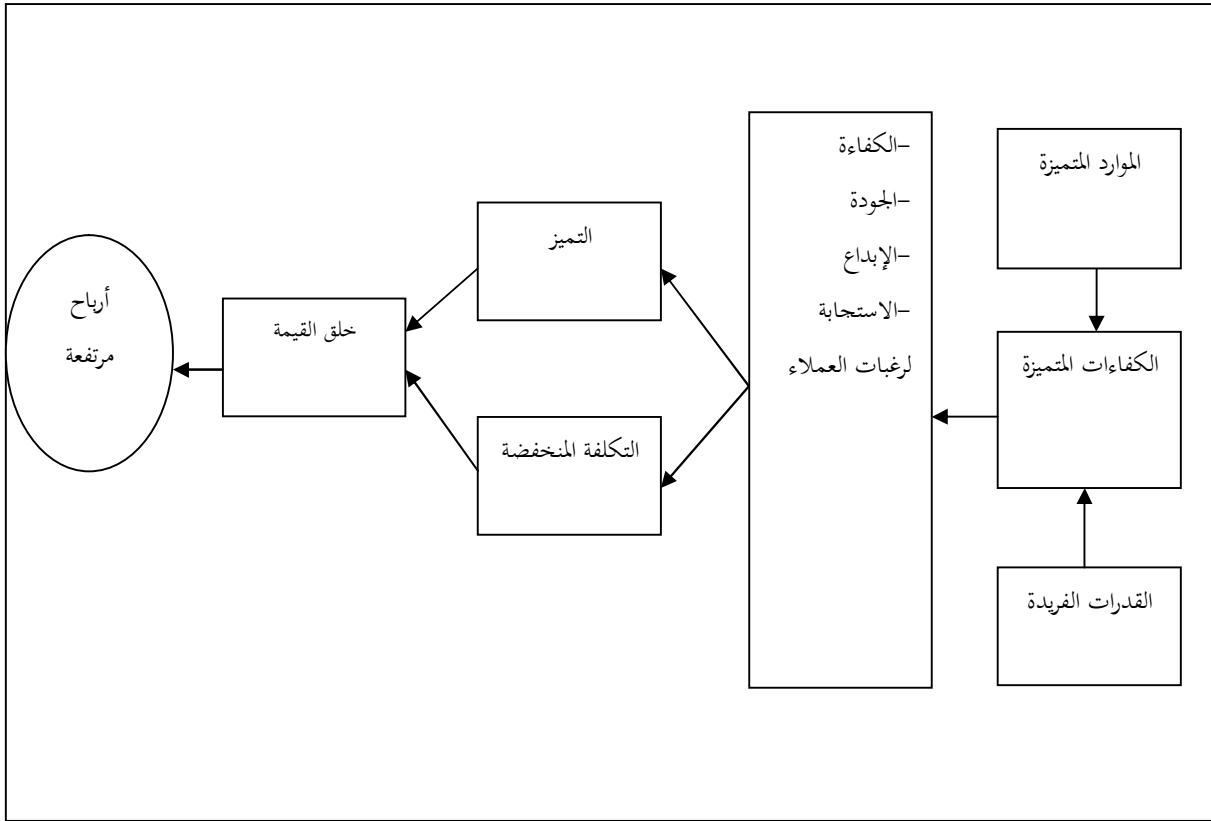
-الكفاءة : تقوم المنظمة بتحويل المدخلات مثل (العمالة ، الأرض ، رأس المال و الإدارة و المهارات التكنولوجية) إلى مخرجات (سلع و خدمات) و قياس الكفاءة ،وهو عبارة عن مقدار المدخلات اللازمة لإنتاج مخرجات معينة بمعنى : الكفاءة = المخرجات / المدخلات

فكلما قلت المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات محددة ، كلما ارتفع معدل كفاءة المؤسسة بمعنى آخر تنخفض تكلفة الهيكل الإنتاجي للمؤسسة و بالتالي تحقيق ميزة تنافسية مرتكزة على التكلفة ، وتعتبر إنتاجية الموظف أهم مكونات الكفاءة، فعند تحقيق مستوى عالي إنتاجية الموظف في مجال صناعي معين فستؤول تكاليف الإنتاج إلى أدنى مستوى لها²، والشكل رقم (16-2) يوضح أكثر .

¹ نحاسية رتبية ، أهمية اليقظة التنافسية في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة (دراسة حالة شركة الخطوط الجوية الجزائرية)، مذكرة ماجستير ، فرع إدارة الأعمال ، في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصاد و علوم التسيير ، جامع الجزائر ، 2002 / 2003 ، ص 57 .

² لعروس قرين زهرة ، أهمية التسويق البنكي في زيادة الميزة التنافسية للبنوك التجارية (دراسة حالة بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة المسيلة)، مذكرة ماستر ، تخصص بنوك ، العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2012 / 2013 ، ص 42 .

الشكل رقم (16-2): دور الكفاءة المتميزة في خلق القيمة



المصدر: شارلز و جاريت جونز ، الإدارة الإستراتيجية ، ترجمة رفاعي محمد رفاعي و محمد سيد أحمد عبد المعتال ، الجزء الأول ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2001، ص 212.

ج- المورد البشري: هو الثروة الحقيقية للمنظمة وأهم عوامل الإنتاج فيها، فوجب التركيز على هذا المورد والرفع من قدرته في الإبداع والمساهمة في التجديد و الابتكار بطريقة تجعل هذه المنظمة قادرة على تحسين الأداء، ومن جهة أخرى تكون قادرة على مجابهة التغيرات المحيطة و بالأخص مواجهة المنظمات المنافسة سواء الناشطة في نفس المجال أو المنتجة للسلع البديلة ، فكلاهما يشكل مصدر تهديد حقيقي لمكانتها.¹

¹ بن سعيد ز - و خديجة ، دور الاستغلال الأمثل لرأس المال البشري في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمنظمة ، الملتقى الدولي حول(رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة) ، جامعة الشلف ، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011 ، ص 2 .

ثانيا / الاستجابة لحاجات العميل

لتحقيق الاستجابة لحاجات العميل على المؤسسة إعطاء العملاء ما يريدونه وقت ما يريدون طالما أن ذلك ليس على حساب ربحية المؤسسة في الأجل الطويل ، فكلما كان مستوى استجابة المؤسسة لاحتياجات عملائها مرتفعا ارتفع مستوى الولاء للماركة التي تطرحها المؤسسة وبذلك بإمكانها فرض أسعار عالية لمنتجاتها أو تباع مزيدا من السلع و الخدمات للعملاء.¹

ثالثا / تحليل سلسلة القيمة

حيث تم التطرق لذلك في الفصل السابق (أنظر ص ص 25-27)

المبحث الثاني: الإستراتيجيات العامة (الكلية) للتنافس

المطلب الأول: تعريف الإستراتيجية التنافسية

للإستراتيجية مفاهيم متعددة تناولها العديد من الباحثين و المتخصصين في الشؤون الإستراتيجية، وبطبيعة الحال يتوقف المعنى المقصود بالإستراتيجية على التعريف الذي يتم قبوله لها.

يرى بورتر وهو أحد رواد الإستراتيجية التنافسية على أنها " بناء و إقامة دفاعات ضد القوى التنافسية، أو إيجاد موقع الصناعة حيث تكون القوى أضعف ما يكون " وأن لكل منشأة إستراتيجية تنافسية شاملة تمثل خليطا من الأهداف المستخدمة من قبل المنشأة ووسائلها لتحقيق هذه الأهداف وتشتمل عملية صياغة الإستراتيجية التنافسية على أربعة عوامل أساسية :

1- نقاط القوة والضعف للمنشأة؛

2- القيم الشخصية لمدراء المنشأة (حاجات المدراء الرئيسية)؛

3- الفرص و التهديدات ؛

4- التوقعات الاجتماعية (ما يطلبه المجتمع من المنشأة وتتأثر بسياسة الدولة و الوعي الاجتماعي).²

¹ لعروس قرين زهرة ، أهمية التسويق البنكي في زيادة الميزة التنافسية للبنوك التجارية (دراسة حالة بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة المسيلة)، مذكرة ماستر ،مرجع سبق ذكره، ص43

² فلاح حسين عداي الحسيني ، الإدارة الإستراتيجية (مفاهيمها - مداخلها - عملياتها المعاصرة) ، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2006 ، ص22.

الشكل رقم (17-2) يوضح العوامل الأساسية الأربعة .

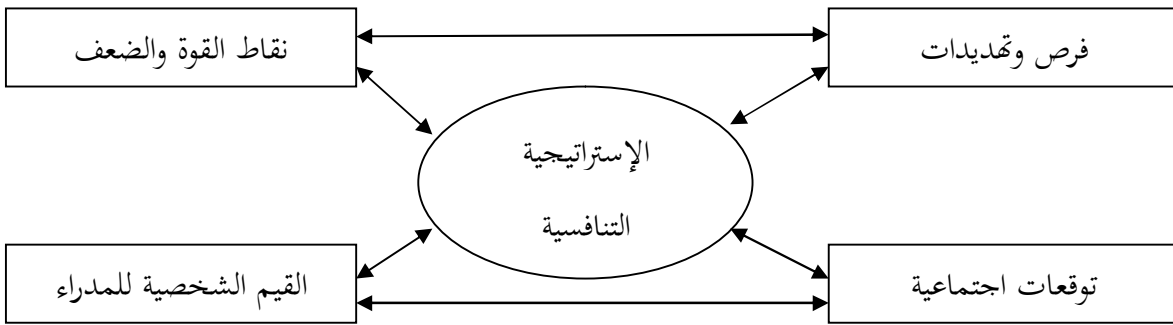
ولذلك فإن الإستراتيجية تزود المنظمة بالفهم الأساسي للكيفية التي يتم بها إنجاز الأهداف ، وعليه فإن النشاط الإستراتيجي للمنظمة يتأثر بثلاثة عوامل رئيسية هي :

أ- البيئة الخارجية

ب- الموارد الداخلية ؛

ج- الأهداف المحددة من قبل المنظمة¹.

الشكل رقم (17-2) : العوامل الأساسية لصياغة الإستراتيجية التنافسية



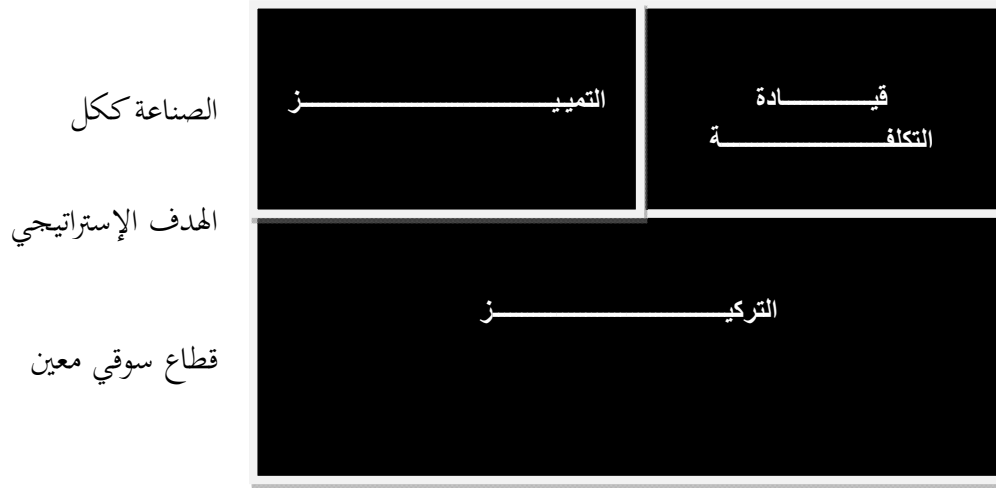
المصدر: فلاح حسين عداي الحسيني ، الإدارة الإستراتيجية (مفاهيمها - مداخلها - عملياتها المعاصرة) ، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 23 .

هي مجموعة كاملة من التصرفات التي تؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية متواصلة على المنافسين ، وتعتبر هذه الإستراتيجيات امتدادا لتحليل قوى المنافسة التي جاء بها بورتر ، وذلك بغرض تحقيق أداء أفضل للمؤسسة مقارنة ببقية المنافسين في القطاع ، ولقد اقترح بورتر ثلاثة إستراتيجيات عامة² ، كما هي في الشكل رقم (18-2).

¹ نفس المرجع ، ص 23

² حجاج عبد الرؤوف ، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مصادرها و دور الإبداع التكنولوجي في تنميتها (دراسة ميدانية في شركة روائح الورود لصناعة العطور بالواد) ، مذكرة ماجستير ، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات ، قسم علوم التسيير، كلية التسيير و العلوم الاقتصادية ، جامعة 20 أوت 55 ، سكيكدة ، 2006/ 2007 ، ص 57 .

الشكل رقم (18-2): الإستراتيجيات العامة للتنافس



المصدر: نبيل مرسي خليل ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال ، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998. ص112.

المطلب الثاني : إستراتيجية الريادة في التكاليف

أولا / مفهوم الريادة في التكاليف

إن الهدف من هذه الإستراتيجية هو تخفيض التكلفة و البيع بسعر أقل من خلال استخدام الموارد (الملموسة وغير الملموسة ، الكفاءة) المتاحة و تخفيض التكلفة ، و سنقوم بتقييم هذه الإستراتيجية عند تحليل قوى المنافسة.¹

تتبع المؤسسة هذه الإستراتيجية عندما تكون الطرق المتاحة لتمييز المنتج محدودة ، وعندما لا يهتم المشترون بالفروقات بين العلامات التجارية الموجودة أو عندما يكون هناك عدد كبير من المشتريين لديهم القدرة على المساومة، تقوم الفكرة الرئيسية هنا على تحديد أسعار أقل من أسعار المنافسين و بالتالي تكسب المؤسسة حصة سوقية و مبيعات و تطرد بعض المنافسين خارج السوق تمام²

¹ نفس المرجع ، ص 57 .

² علوي فاطمة الزهراء ، المناولة الصناعية خيار إستراتيجي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (دراسة تطبيقية في قطاع المحروقات) ، مذكرة ماجستير ، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوقرة بومرداس ، 2009 ، ص 33 .

ثانيا / مزايا إستراتيجية الريادة في التكاليف

ومن أهم المزايا التي تحققها إستراتيجية التكلفة الأقل وهذا بالنسبة لمختلف القوى الخمسة :

- 1- فيما يتعلق بالمنافسين : فالشركة المنتجة بتكلفة أقل تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر
 - 2- فيما يتعلق بالمشتريين : فالشركة المنتجة بتكلفة أقل سوف تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء، حيث لا يمكن المساومة على تخفيض الأسعار
 - 3- فيما يتعلق بالموردين : فالشركة المنتجة بتكلفة أقل في بعض الحالات ، أن تكون في مأمن من الموردين الأقوياء و خاصة في حالة ما إذا كانت اعتبارات الكفاءة تسمح لها بتحديد السعر و تحقيق هامش ربح معين لمواجهة ضغوط ارتفاع أسعار المدخلات الهامة والحرجة
 - 4- فيما يتعلق بدخول المنافسين المحتملين إلى السوق: فالشركة المنتجة بتكلفة أقل تحتل موقعا تنافسيا ممتازا يمكنها من خفض السعر لمواجهة أي هجوم من المنافسين الجدد.
 - 5- فيما يتعلق بالسلع البديلة : فالشركة المنتجة بتكلفة أقل يمكنها المقارنة مع منافسيها ، استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة و التي قد تتمتع بأسعار جذابة .
- ويتضح من العرض السابق مدى أهمية ميزة التكلفة الأقل التي توفر قدرا من الحماية للشركة ضد كل أنواع قوى التنافس الخمس ، و أيضا مدى أهميتها في زيادة مقدرة الشركة على تحديد سعر الصناعة.¹

¹ نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سبق ذكره ، ص 115 .

المطلب الثالث: إستراتيجية التمييز

أولا / تعريف إستراتيجية التمييز

1- هي إستراتيجية تنافسية موجهة للسوق كبيرة الحجم و تنطوي على الابتكار وتطوير في المنتج أو الخدمة على النحو الذي يتم إدراكه على أنه شيء فريد أو مميز¹ وبالإضافة إلى ذلك فإن إستراتيجية التمييز يمكن أن تركز على المنتج في حد ذاته أو على نظام التوزيع أو على الأسلوب التسويقي ، أي أن طريقة التمييز تختلف تبعا للقطاع الذي تنشط فيه الشركة . إن الشركة التي تملك القدرة على تبني إستراتيجية التمييز لإشباع حاجات العملاء بطريقة لا يستطيع المنافسون محاكاتها ، هذا ما يتيح للشركة إمكانية فرض سعر عالي لمنتجاتها ، هذا السعر الإضافي العالي غالبا ما يكون أعلى بكثير من السعر الذي يفرضه رائد التكلفة ، ويدفعه المستهلكون لأنهم يعتبرون أن هذه الفروق في السعر هو نظير جودة المنتج و بالتالي يجري تسعير المنتج وفقا لطبيعة السوق و إمكانياتها. إن القدرة على استحداث مزيد من القيمة من خلال فرض أسعار عالية يسمح للشركة التي تتبنى إستراتيجية التمييز بالتفوق على منافسيها و تحقيق أرباح أعلى من المعدل المتوسط في السوق.

2- المزايا التي تحققها إستراتيجية التمييز

يمكن القول بأن إستراتيجية التمييز تحقق مزايا أكبر في حال توفر عدة شروط نذكر منها:

- أ- عندما يدرك العملاء مقدار الاختلاف والفروقات في المنتج أو الخدمة ودرجة تميزه عن منتجات المنافسين ؛
- ب- تعدد استخدامات المنتج و مدى توافقها مع حاجيات المستهلك ؛
- ج- وجود عدد كبير من المنافسين يتبع إستراتيجية التمييز²

ثانيا / المجالات التي من الممكن التمييز فيها

من أهم مجالات التمييز التي تحقق ميزة تنافسية أفضل و لفترة أطول :

1- التمييز على أساس التفوق الفني ؛

2- التمييز على أساس الجودة ؛

¹ د. جمال الدين محمد المرسي و آخرون ، التفكير الإستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية منهج تطبيقي ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2002، ص274

² هلالى الوليد ، الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية و دورها في خلق القيمة (دراسة حالة الشركة الجزائرية للهاتف النقال موبيليس)، مذكرة ماجستير، مرجع سبق ذكره ، 57- 58.

3- التمييز على أساس تقديم خدمة مساعدة أكبر للمستهلك ؛

4- التمييز على أساس تقديم المنتج قيمة أكبر للمستهلك نظير المبلغ المدفوع فيه .¹

المطلب الرابع : إستراتيجية التركيز

أولا /تعريف إستراتيجية التركيز

وهي الإستراتيجية من خلالها تركز المؤسسة على قطاع معين محدد من المستهلكين من خلال تشكيلة محددة من المنتجات وهذه الإستراتيجية بصفة عامة تناسب المؤسسات التي لا تستطيع أو لا ترغب في خدمة قطاع بكامله²

ولفهم إستراتيجية التركيز لابد من معرفة العنصرين التاليين :

1- **النطاق التنافسي للسوق:** ويشير ذلك إلى مدى اتساع السوق ، والذي سيكون مكان التنافس مع

المنظمات الأخرى

وهناك احتمالات بخصوص اتساع السوق :

أ- سوق ضيق: وهو إما جغرافيا أو لصغر عدد العملاء ، أو لقلة عدد السلع والخدمات المقدمة

ب- سوق واسع: حيث يتم تقديم أكبر تغطية للسوق جغرافيا ولأكبر عدد ممكن من العملاء والخدمات

2- **الميزة التنافسية:** ويشير ذلك إلى ما يميز المنظمة عن باقي المنافسين ، و هل يتم ذلك في تقديم تكلفة

منخفضة؟ أم لا يهم التكلفة كثيرا في سبل تقديم سلع و خدمات ذات تمايز و اختلاف فريد عن باقي

المنافسين ؟ وعليه هناك احتمالان في هذا الأمر :

أ- تكلفة أقل ؛

ب- تمايز عال في تقديم سلع و خدمات مختلفة بشكل فريد .

وعند تفاعل الاحتمالات السابقة يظهر لنا خمس إستراتيجيات كلية تنافسية،³ وهو ما يوضحه الشكل رقم

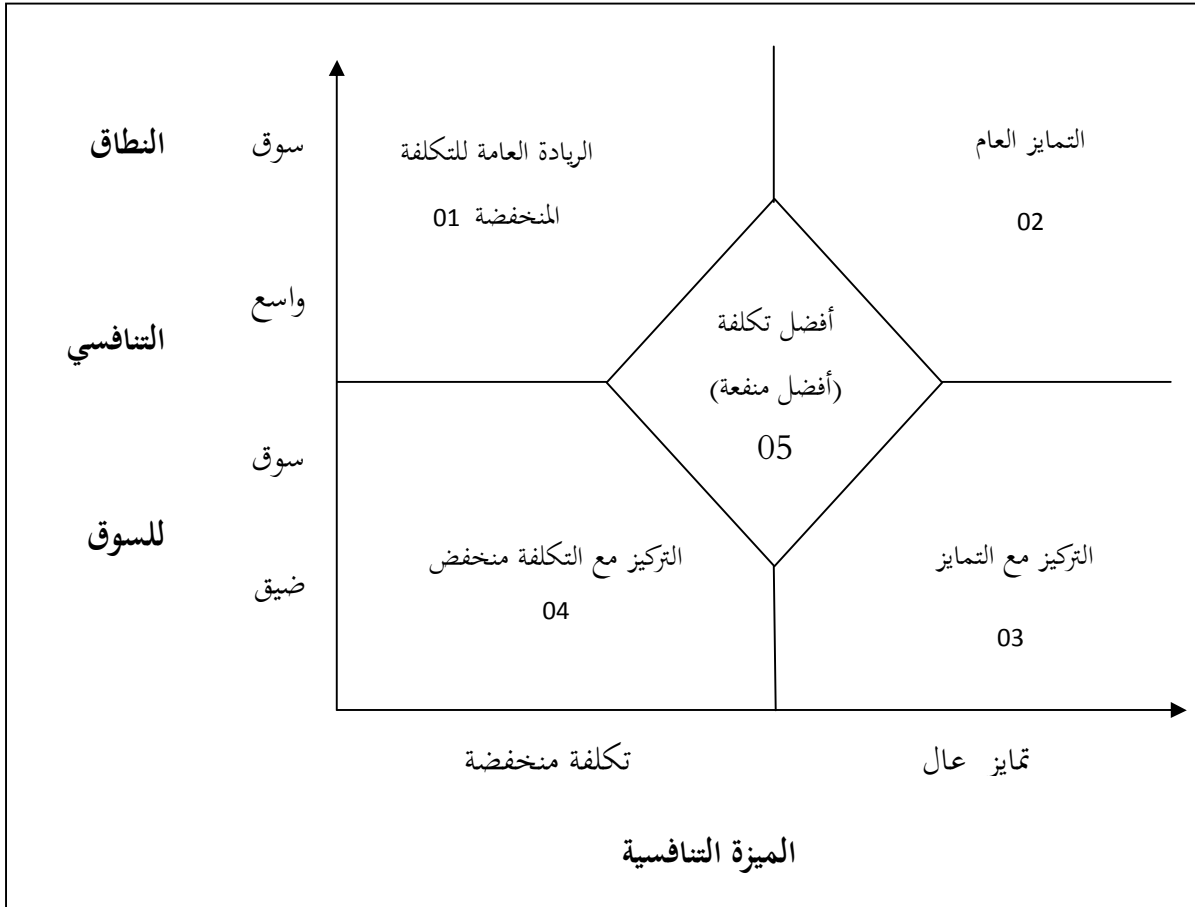
(2-19)

¹ نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سبق ذكره ، ص ص 118- 119 .

² حجاج عبد الرؤوف ، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مصادرها و دور الإبداع التكنولوجي في تنميتها (دراسة ميدانية في شركة روائح الورود لصناعة العطور بالواد) ، مذكرة ماجستير ، ص 60 .

³ أحمد ماهر ، الإدارة الإستراتيجية ، الدار الجامعية ، الطبعة 4 ، الإسكندرية ، بدون السنة ، ص ص 250 – 251 .

الشكل رقم (19-2): الإستراتيجيات التنافسية



المصدر: أحمد ماهر، الإدارة الإستراتيجية، الطبعة 4، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة، ص 251.

من خلال المطلب الثاني والثالث السابقين تم توضيح إستراتيجية التميز (التمايز العام)، و إستراتيجية تخفيض التكلفة (الريادة العامة للتكلفة)، وفيما يلي شرح للإستراتيجيات الثلاث (3 و 4 و 5) الأخرى الموضحة في الشكل رقم (19-2) و التي توضح أكثر إستراتيجية التركيز.

ثانيا / أنواع إستراتيجية التركيز

1- إستراتيجية التركيز مع التمايز (التميز)

حيث إن السوق المستهدف هو سوق صغير و محدود ، فعلى المنظمة أن تبحث عن تلك الشريحة أو النافذة المحدودة من السوق ، وتقوم المنظمة بخدمتها أفضل من باقي المنافسين ، و عدم الدخول في أسواق لا تستطيع أن تتمايز فيها المنظمة بشكل فريد ، مما قد يهدد سمعتها و صورتها لدى المستهلك ، وعلى المنظمة أن توصل

معلومات تسويقية للمستهلكين تفيد أهما قدرة على إرضاء الاحتياجات الفريدة و المختلفة للمستهلكين ، وقد يتم إرضاء المستهلك من خلال المنتجات و الخدمات وفقا لاحتياجاتهم.¹

2- إستراتيجية التركيز مع التكلفة المنخفضة

تقوم المنظمة في هذه الإستراتيجية بتقديم سعر أقل من المنافسين في سوق محدودة أو لسلعة معينة، ولا تدخل المنظمة في الأسواق الأخرى التي يكون المنافسون أقل التكلفة في سلع أخرى و إلا صورة وسمعة المنظمة وعادة ما تخاطب المنظمة شريحة محددة من المستهلكين ،وتقوم بالبحث المستمر على أساليب تخفيض التكاليف.²

3- إستراتيجية أفضل تكلفة (أو أفضل قيمة للعمل)

تتم هذه الإستراتيجية بكل من تخفيض التكلفة مع تقديم خصائص مميزة في السلع و الخدمات، وبالتالي تقديم أعلى قيمة أو منفعة للعميل ولل سعر الذي دفعه، وعادة ما تستهلك المنظمة المستهلكين الجادين المهتمين بالحصول على أعلى منفعة من السعر المدفوع في السلعة.

يلاحظ أن هذه الإستراتيجية ضعيفة نسبيا و تلعب على الحبلين: التكلفة و التمايز في نفس الوقت، وإذا استطاعت المنظمة النجاح في هذه الإستراتيجية الصعبة استطاعت أن تحقق أرباحا ونموا جيدا في السوق.³

ثالثا / المقارنة بين الإستراتيجيات التنافسية

يمكن إيضاح المقارنة من خلال الجدول رقم (6-2) الموضح أسفله

¹ أحمد ماهر ، الإدارة الإستراتيجية ،مرجع سبق ذكره، ص256 .

² نفس المرجع ، ص 206.

³ نفس المرجع ، ص 206.

الجدول رقم (6-2):مقارن بين الإستراتيجيات التنافسية المختلفة

وجه المقارنة	الريادة العامة في التكلفة	التمايز العام	التركيز مع التمييز	التركيز مع التكلفة المنخفضة	أفضل تكلفة (قيمة)
كيف يتم تنفيذ الإستراتيجية	تقدم أسعار منخفضة من خلال ترشيد التكاليف باستمرار في كافة مجالات الإنتاج و التسويق والموارد البشرية	توصيل معلومات عن مدى تمايز و اختلاف السلعة ، و تطوير مستمر في خصائصها بشكل مبتكر ، وليس التقليد فيها ، و بناء سمعة مميزة للمنتج	خدمة شريحة محدودة من السوق أفضل من باقي المنافسين و عدم الدخول في أسواق قد تهدد سمعة المنظمة	تقدم سعر أقل من المنافسين و عدم الدخول في أسواق يكون المنافسين فيها أقل في السعر	الاهتمام بكل من تخفيض التكلفة مع الاحتفاظ بخصائص فريدة و مميزة للسلعة ، أي تقدم أعلى قيمة و منفعة للسلعة للسعر المدفوع فيها
المستهدفون	كافة أقسام السوق و المستهلكين و المنتجات	كافة أقسام السوق و المستهلكين و الأقسام	شريحة محدودة من المستهلكين لديهم احتياجات وتفضيلات مختلفة عن باقي المستهلكين	شريحة محدودة من المستهلكين	المستهلكون الجادون المهتمون بالحصول على أعلى منفعة من السعر المدفوع في السلعة
أساس التنافس	أسعار أقل من المنافسين باستمرار	تقدم شيء مختلف عن باقي المنافسين	تقدم خصائص فريدة و مميزة لمستهلكين ذوي تفضيلات مختلفة عن باقي المستهلكين	تكلفة و سعر منخفض لشريحة محدودة من المستهلكين	مزيد من المنفعة من السعر المدفوع في السلعة
المنتجات	منتج رئيسي مع تشكيلة محدودة و جودة مناسبة لضمان تكلفة و سعر منخفض	تشكيلة و اختيارات واسعة مع خصائص مختلفة و فريدة و مميزة	الاهتمام بخصائص السلعة التي تناسب تفضيلات فئة محددة من المستهلكين	منتج رئيسي ذو تكلفة منخفضة	خصائص ممتازة و يشعر العميل بها
الإهتمام الإنتاجي	بحث مستمر بدون التضحية بالجودة	تميز فريد في خصائص السلعة	يتم تفصيل المنتجات على احتياجات الزبائن	بحث مستمر عن طريق لتحقيق التكلفة	مزج الخصائص الممتازة بالسعر المنخفض
الإهتمام التسويقي	البحث عن خصائص السلع التي يمكن من خلالها تخفيض التكلفة و السعر	الاهتمام بالخصائص التي يرقبها المستهلك و رفع السعر لمواجهة الخصائص الفريدة و المميزة	توصيل معلومات تسويقية تعني أن المنظمة تحاول إرضاء الاحتياجات الفريدة للعملاء	توصيل معلومات تسويقية تعني أن المنظمة تقدم أقل سعر يرضي العملاء	توصيل معلومات تسويقية عن المنفعة التي يحصل عليها العميل من خصائص ممتازة بسعر منخفض

المصدر : أحمد ماهر، الإدارة الإستراتيجية ، الطبعة 4 ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، بدون سنة ، ص

ص254-255.

المبحث الثالث: الخدمات - أنواعها وخصائصها

المطلب: تعريف الخدمات وأنواعها

أولا / تعريف الخدمة

لازال الأفراد عند سماعهم كلمة أعمال أو إنتاج ، يتبادر إلى ذهنهم المنتج المادي دائما و لا ريب بأن العديد من المنظمات المتطورة و الكبيرة هي منظمات منتجة لسلع مادية ، و لكن في العقود الأخيرة جاء نمو الاقتصاد الأمريكي أساسا في القطاع الخدمي وهذه الخدمات تمثلت في الخدمات المالية ، النقل ، الاتصالات الطبية ، و الخدمات القانونية ،.. الخ، ومن أجل ذلك تعددت المحاولات لتحديد تعريف شامل و واضح و دقيق للخدمات .

فقد عرفت على أنها.¹

1- فعل أو أداء أو جهد يقدم من طرف إلى آخر، و قد يرتبط ذلك الفعل أو الأداء غير الملموس بتقديم منتج غير مادي، و لا يمكن تملكه²

2- هي نشاطات اقتصادية و تعمل على خلق قيمة، وفي وقت نفسه تقديم منفعة للمستهلكين، وذلك في الوقت والمكان الذي يحددهما و يرغب فيها طالب الخدمة.³

3- منتج غير ملموس يتضمن عملا أو فعلا أو أداء أو جهدا لا يمكن تملكه، وهي تقدم من خلال الجهد البشري أو الفني.⁴

4- أداء أو فعل يستطيع أي طرف تقديمه لطرف آخر و تكون غير مادية ولا ينتج عنها تملك.⁵

5- الخدمات تتضمن كل الأنشطة الاقتصادية التي مخرجاتها ليست منتجات مادية، وهي بشكل عام تستهلك عند وقت إنتاجها و تقدم قيمة مضافة (مثل الراحة و الصحة والتسلية واختصار الوقت) وهي بشكل أساسي غير ملموسة لمشتريها الأول.¹

¹ ثامر البكري ، أحمد الرحموي ، تسويق الخدمات المالية ، ط1 ، إثراء للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2008 ، ص77.

² نفس المرجع ، ص 77.

³ نفس المرجع ، ص 77

⁴ نفس المرجع ، ص 78

⁵ نفس المرجع ، ص 78

ثانيا / أنواع الخدمات:

وتتمثل في :

- 1- الخدمات التعليمية: المنتجات التي تقدمها المدارس و الجامعات بمختلف تخصصاتها العلمية بغرض تأهيل المجتمع.
- 2- الخدمات الصحية : المنتجات التي تقدمها المستشفيات والمستوصفات والمراكز الصحية، والعيادات، والجهات ذات العلاقة بغرض المحافظة على سلامة الإنسان الجسمية و العقلية.
- 3- الخدمات الثقافية: المنتجات التي تقدمها المنتديات الثقافية و النشاطات ذات علاقة و التي تغذي الإنسان بالمعرفة و تيسر عليه عملية حل مشكلاته بأسلوب مرضي .
- 4- الخدمات الاستشارية: المنتجات التي تقدمها الجهات ذات العلاقات بنوع المعلومات المطلوبة الأشخاص المتخصصين بنوع الاستشارة المطلوبة.
- 5- الخدمات الاجتماعية:المنتجات التي تقدمها المنتديات الاجتماعية و الجهات المتخصصة في هذا المجال.
- 6- الخدمات السياحية:المنتجات التي تقدمها المنظمات السياحية و المراكز السياحية كل حسب تخصصه سواء كانت سياحية طبيعية، أم سياحية أثرية، أم سياحية دينية، بغرض تقديم الخبرة و المعلومات للسائح.
- 7- الخدمات الدينية: المنتجات التي تقدمها المراكز الدينية لطالبيها بغرض تحقيق الصفاء الروحي، وغرس الإيمان ، والثقة الأمانة والصدق².
- 8- الخدمات المصرفية:المنتجات التي تقدمها المصارف و المنظمات المالية الأخرى سواء الخاصة منها أو العامة لحفظ أموال المودعين و تسهيل العمليات المالية لطالبيها.
- 9- الخدمات المرورية :المنتجات التي تقدمها أجهزة المرور بغرض إرشاد السائقين و تنظيم العمليات المرورية لحفظ حياة المستفيد و تسهيل و صولهم و أمواهم بأمان .
- 10-الخدمات الترفيهية:المنتجات التي تقدمها بعض المنظمات كالنوادي و الجمعيات إلى الجمهور بغرض الترفيه و الترويح عنهم بعد و العناء و ما ينتج عنه من الضغط النفسي و الذي يتسبب عنه في الكثير من الأحيان الأمراض النفسية.

¹ هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات ، ط4، دار وائل للنشر ، الأردن , 2008,ص22

² زكي خليل المساعد ، تسويق الخدمات ،وتطبيقاته ،ط1 ، دار المنهاج للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2006 ، ص36 .

- 11- الخدمات الحكومية : مجموعة متنوعة من المنتجات تقدمها الدولة للمواطنين لتسيير معاملاتهم و لتسهيل حياتهم و الإجراءات التي يرغبون إنجازها .
 - 12- الخدمات القضائية: المنتجات التي تقدمها المنظمات القضائية بغرض الفصل في المشاكل التي تحدث بين الناس و تحقيق العدالة و ذلك بإعادة الحق إلى نصابه.
 - 13- الخدمات التأمينية:المنتجات التي تقدمها المنظمات التأمينية للمواطن سواء أكانوا أشخاصا أم منتجات لاطمئنان صاحب العلاقة على حياته و ماله .
 - 14- خدمات النقل : المنتجات التي تقدمها المنظمات الخاصة بالنقل البري و البحري و الجوي لتسهيل عملية نقل الأشخاص ومنتجاتهم و التأمين عليهم و عليها من المكان المنقول إلى المكان المنقولة إليه .
 - 15- خدمات الاتصالات: منتجات تقدم للمستفيدين بغرض تيسير عملية اتصالمهم بجهات أخرى بعيدة أو قريبة بغرض تقديم معلومات تسهل أعماله¹
 - 16- خدمات الماء و الكهرباء و الغاز: خدمات يتم بموجبها تجهيز الماء والكهرباء والغاز إلى المستخدمين بغرض تسهيل حياتهم و توفير احتياجاتهم والذين يعجزون عن الحصول عليه لولا وجود تلك المنظمات.
 - 17- الخدمات الأمنية: وهي الخدمات التي تقدمها الأجهزة الأمنية (من جيش و شرطة) لتأمين حياة المواطن من الأضرار بحياتهم و ممتلكاتهم.²
- من خلال ملاحظة لتلك الأنواع، فلا بد أن نلفت الاهتمام لهذا النوع من المنتجات باعتباره الجزء الكبير من المنتجات التي نستهلكها في حياتنا اليومية.

المطلب الثاني: خصائص الخدمات

أولا / الخصائص الرئيسية

لقد أظهرت العديد من الدراسات والأبحاث الخصائص المميزة للخدمات خاصة من الناحية التسويقية وفيما يلي استعراض لأهمها :

¹ نفس المرجع ، ص ص 36- 37 .

² نفس المرجع ، ص 37.

1- اللاملموسية: تتصف الخدمات بكونها غير ملموسة ، حيث أن المستهلك لا يمكن أن يلمسها أو يتذوقها أو يراها ، و تعتبر اللاملموسية من أهم الصفات التي تميز الخدمات عن السلع و نستطيع القول أن هذه الخاصية جعلت الإعلان عن الخدمات و ترويجها أقل استعمالا مقارنة بالإعلان على المنتجات لذا فإن الاهتمام بتطوير أهمية الخدمة يكون من خلال إظهار المنافع التي ستعود على المستخدمين من استخدامهم لها وينتج عن هذه الخاصية صعوبة التمييز بين الخدمات المتنافسة قبل الحصول عليها كالخدمات الفندقية وبالتالي يصبح سعرها عند الرغبة في الحصول عليها هو معيار جودتها مثل الفنادق المصنفة والفنادق غير المصنفة.¹

2- ضعف معدل إنتاجية الخدمات: يتميز قطاع الخدمات بضعف معتبر في معدّل إنتاجيته بالمقارنة مع قطاع الصناعات اليدوية، فالعديد من المختصين يحددون أرباح الإنتاجية في ميدان الخدمات في حدود النصف بالمقارنة مع تلك الخاصة بقطاع الإنتاج اليدوي، و الأسباب التي تفسر ذلك متعددة أهمها:

أ- كون أغلب الخدمات تعتمد على اليد العاملة، ولا يمكن جعلها آلية مثل الإنتاج الصناعي.
ب- اليد العاملة في المجال الخدمي هي عادة اقل تأهيلا عن تلك العاملة في مجال الصناعات الإنتاجية، (هذا بالإضافة إلى كون نسبة كبيرة منها تشتغل بكيفيات متقطعة وموسمية).

ج- إجراءات ومعايير حساب المردودية في الإنتاج الصناعي (كمية الإنتاج/ساعة عمل الإنسان) ليست نفسها مطبقة في ميدان الخدمات ، إنها النوعية وليست الكمية التي تجعل الخدمة مقبولة لدى المستهلكين (فالذي يحدد درجة إنتاجية الطبيب الجراح هو نوعية ونجاح العمليات الجراحية وليس عددها).²

3- قابلية الخدمة للتلف: قابلية الخدمة للتلف نابعة من عدم قدرتها على التخزين لذلك فإن الكميات غير المستخدمة خلال فترة العرض ستختفي للأبد، فتذكرة السينما التي لا تباع هي تذكرة مفقودة للأبد، ومقعد في الطائرة يستحيل تعويضه إذا لم يشتري، و لذلك فغالبا ما تفرض شركة الطيران عقوبات على تأجيل المسافرين لرحلاتهم لأنها تدرك أن الكميات غير المستخدمة أثناء عرض الخدمة ربما قد تكلفتها أعلى من الكميات المستخدمة.³

¹ بن عيسى ليلي ، أهمية التسيير العمومي الجديد في قطاع التعليم العالي (دراسة حالة جامعة محمد خيضر بسكرة)، مذكرة ماجستير ، تخصص تسيير عمومي ، علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2005-2006 ، ص 4.

² عبد القادر براينيس، التسويق في مؤسسات الخدمات العمومية (دراسة على قطاع البريد و الاتصالات في الجزائر) ، أطروحة دكتوراه ، في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006/2007 ، ص 118-119 .

³ نفس المرجع ، ص 115

4- عدم تجانس الخدمات :مما يلاحظ في الخدمات على العموم،هو كونها نادرا ما تتجانس فيما بينها وهذا يعود إلى تواجد تركيبة إنسانية تتدخل في سير عملية إنتاج وتوزيع الخدمات وهذا ما أدى إلى تقلب في مستوى أحادية تماثل الخدمات المقدمة، وكون التوقعات مختلفة من مشتري لأخر ، فالنتيجة النهائية متغيرة من مستهلك لأخر ومن وقت لأخر.¹

5- عدم فصل الخدمة عن مقدمها: و يعني ارتباط الخدمة بشخص مقدمها ، و عدم القدرة على فصلها (أي تزامن الإنتاج و التقديم و الاستفادة) وهذا بخلاف ما عليه المنتجات الملموسة حيث تندرج في مراحل الإنتاج و الاستهلاك بعد عملية البيع .

ومن هنا فإن حالة عدم الانفصال تنعكس على حقيقة أن الخدمة لا يمكن فصلها عن مقدمها ، و على اختلاف طبيعة من يقوم بتقديم الخدمة سواء كان إنسان أو آلة ، فمن يقوم بعملية تقديم الخدمات يتكامل في العملية المقدمة ، و يصبح طرفا في تكوين وجود و نوعية الخدمة ، فعملية تقديم الخدمة في الغالب يتطلب وجود المقدم و المستفيد في آن واحد ، حيث أنه لا يمكن تقديم الخدمة دون وجود المستفيدين منها حيث لا يمكن لقارئ القرآن على سبيل المثال تقديم خدمته دون وجود مستمعين ، كما لا يمكن للمدرس تقديم خدمته التعليمية دون وجود الطلاب ، فعملية الإنتاج و الاستفادة تتم في نفس الوقت ، فالمستفيد في هذه الحالة موجود عند إنتاج الخدمة.²

ثانيا / الخصائص الثانوي

بالإضافة إلى الصفات الرئيسية للخدمات يمكن تحديد خصائص ثانوية أو خصائص مشتقة مميزة لها وهي :

- 1- لا يمكن شراء الخدمات بغرض إعادة بيعها على الرغم من أن باعة الخدمات يمثلون الوكلاء ، و وكلاء التأمين ، ووكلاء السفر .
- 2- لا يمكن لأحد أن يتكلم عن سعر خدمة ما و إنما يعبر عن هذه المصطلحات بالأجور المستحقات، أو رسوم التعليم ، أو أقساط الخ ، ونفس الشيء ينطبق على البائع .
- 3- من النادر أن يطلق على المستفيد لفظ العميل، وإنما يطلق عليه إما مودع للأموال أو المريض،أو الطالب...الخ.

¹ محمد فريد الصحن ، قراءات في إدارة التسويق، الدار الجامعية ، الإسكندرية،مصر، 2002، ص 35 .

² زكي خليل المساعد ، تسويق الخدمات ، وتطبيقاته ، مرجع سبق ذكره، ص 42 -43.

4- بإستثناء بعض المصالح والنقل تكون الخدمات خالية من التلوث الخاص بالإنتاج واستهلاك السلع, و يمكن أن يقول البعض بأن هذه الخاصية قد جعلت التوسع في الخدمات على حساب السلع أمراً ضرورياً إذا أردنا تجنب الكوارث البيئية.

5- لما كانت الخدمات لا يمكن تملكها فإنها لا تتوفر فيها عنصر المباشرة بل تتوفر فيها عنصر المباهاة التقديم , وبعبارة أخرى يجب أن تتوفر عنصر رمزي عند مشاهدة فرقة مشهورة للموسيقى , أو فرقة رياضية , أو في الاشتراك في الدراسة في جامعة مشهورة , أو مستفيد في منظمة قانونية مشهورة في داخل القطر.¹

¹ نفس المرجع , ص 51

خلاصة:

مما ذكر آنفا يمكن القول أن التنافسية قد تكن على مستوى دولة مع دول أو قطاع مع قطاعات أخرى في نفس الدولة ، أو على مستوى مؤسسة مع مؤسسات تنتج نفس المنتج ، و أن الميزة التنافسية للمؤسسة تتحقق عند التفوق على منافسيها سواء بتخفيض التكلفة للمنتج أو تمييزه ، ولا يأتي هذا التفوق هكذا، و إنما يتطلب من تلك المؤسسات الاستغلال الأمثل للموارد المتوفرة لديها بكفاءة و فعالية سواء أكانت تلك الموارد ملموسة أو غير ملموسة (كأن نستخدم نظام عادل لتخصيص التكاليف غير المباشرة التي أغلب المؤسسات لا تتحكم فيها نظرا لتعدد العمليات مثلا) ، كل هذا يتطلب بناء إستراتيجية تنافسية تتلاءم مع تلك الموارد الموجودة لديها من أجل تحقيق ميزة تنافسية.

تعتبر المؤسسات الخدمية معنية بتحقيق مزايا تنافسية لأن الخدمة تعتبر منتج غير ملموس يحقق منافع لمتلقيها ولطالبها، لكن تبقى الصعوبة في قياسها (الخدمة) .

الفصل

الثالث

تمهيد

تعتبر جامعة المسيلة واحدة من أكبر الجامعات الجزائرية والإفريقية نظرا لإقبال الطلبة على مختلف التخصصات الموجودة بها، فلقد ألحّت الحاجة على توسيع وتنظيم دائرة المسؤوليات نظرا لتعدد الأنشطة وتعدد الكليات، فأصبح لكل كلية عدت منتجات (طلبة)، كل هذا ألقى بظلاله على طرق التسيير المنتهجة التي تعتمد عليها الإدارة في عملها من أجل التنظيم المحكم و التقليل من التبذير في توزيع الموارد المتاحة ، خاصة التكاليف غير المباشرة التي يخصص لها مبالغ معتبرة دون معرفة تكلفة كل منتج على حدا، لهذا يفرض الواقع استخدام أنظمة تكاليف قادرة على قياس ذلك بدقة ، لذا نرى من أهم هذه الأنظمة نظام التكلفة على أساس النشاط والذي سنحاول تشخيصه في جامعة المسيلة خلال هذا الفصل، كما تناولنا في الفصل أيضا من خلال المبحث الأول جامعة المسيلة الموقع و المساحة ، أما فيما يخص المبحث الثاني الذي تطرق إلى مهام نيابة المديرية والمديرية الفرعية للأمانة العامة والمكتبة المركزية لجامعة المسيلة و المصالح المشتركة ، حيث تم في المبحث الثالث التطرق إلى محاولة التعرف على واقع نظام التكلفة على أساس النشاط في جامعة المسيلة.

المبحث الأول : مهام الجامعة - الموقع و المساحة لجامعة المسيلة

المطلب الأول : تعريف الجامعة

¹ بناء على المرسوم التنفيذي رقم 279/03 المؤرخ في 23 أوت 2003 المحدد لمهام الجامعة و القواعد الخاصة بتنظيمها و سيرها, و تطبيقا لأحكام المادة 38 من القانون رقم 99-05 المؤرخ في 04 أفريل 1999 المتضمن القانون التوجيهي للتعليم العالي المعدل و المتمم الذي عرف الجامعة كما يلي:

الجامعة مؤسسة عمومية ذات طابع علمي و ثقافي و مهني تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.

تنشأ الجامعة بمرسوم تنفيذي بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالتعليم العالي و توضع تحت وصايته. حيث يحدد في هذا المرسوم مقر الجامعة و عدد الكليات و المعاهد التي تتكون منها واختصاصاتها.

المطلب الثاني : مهام الأساسية للجامعة

أولا / المهام الأساسية للجامعة في مجال التكوين العالي²

و تتمثل في :

- 1- تكوين الإطارات الضرورية للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية والثقافية للبلاد
- 2- تلقين الطلبة مناهج البحث و ترقية التكوين بالبحث و في سبيل البحث
- 3- المساهمة في إنتاج و نشر معمم للعلم و المعارف و تحصيلها و تطويرها
- 4- المشاركة في التكوين المتواصل

¹ بالاعتماد على مصادر داخلية للأمانة العامة للكلية

² نفس المرجع

ثانيا / المهام الأساسية للجامعة في مجال البحث العلمي و التطوير التكنولوجي¹

وتتمثل في :

- 1- المساهمة في الجهد الوطني للبحث العلمي و التطوير التكنولوجي
- 2- ترقية الثقافة الوطنية و نشرها
- 3- المشاركة في دعم القدرات العلمية الوطنية
- 4- ترميم نتائج البحث و نشر الإعلام العلمي و التقني
- 5- المشاركة ضمن الأسرة العلمية و الثقافية الدولية في تبادل المعارف و إثرائها

المطلب الثالث : جامعة المسيلة - النشأة و التطورها - الموقع و المساحة

أولا / نشأة و تطور جامعة المسيلة

²بدأت النواة الأولى للجامعة في شهر فيفري من عام 1985 في مؤسسة كانت مخصصة لتكوين سائقي السيارات بالمكان المسمي ذراع الحاجة ،الذي يبعد عن المدينة ببضع كيلومترات وذلك بإنشاء معهد وطني للتعليم العالي كانت بدايته بفتح أول فرع تكوين للتقنيين السامين في الميكانيك بعدد محدود من الأساتذة .

وفي شهر سبتمبر من نفس السنة تم فتح الجذع المشترك للتكنولوجيا ، خاصة مع قدوم بعض الأساتذة الأجانب المتعاونين ، وفي شهر فيفري 1987 تم فتح تخصص في الهندسة الميكانيكية

ومع بداية السنة الجامعية 1988/1989 تم إنشاء معهد وطني ثاني في الهندسة المدنية وفي سنة 1990 أصبح عدد الطلبة يتجاوز 2000 طالبا و في سنة 1992 تم ترقية المعهدين الوطنيين المذكورين أعلاه إلى مركز جامعي و هذا بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 92/301 الصادر بتاريخ 07 جويلية 1992.

وقد عرف المركز الجامعي تطورا ملحوظا من خلال فتح عدة فروع و تخصصات نذكر منها الخدمة الاجتماعية ، الإعلام الآلي، الآداب و العلوم الاجتماعية، الحقوق، الكيمياء، الفيزياء، علم النفس، علوم التسيير، ... الخ.

¹ نفس المرجع

² نفس المرجع

ونظرا للتطور الحاصل من تزايد في عدد الطلبة و عدد المستخدمين من أساتذة و موظفين و عمال تم ترقية المركز الجامعي إلى جامعة و هذا بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 274/01 المؤرخ في 18 سبتمبر 2001. حيث أصبحت الجامعة حاليا تضم 07 كليات و معهدين بالإضافة إلى قطب جامعي جديد، كما عرفت الجامعة فتح عدة تخصصات في التدرج وما بعد التدرج.

ثانيا / موقع و مساحة جامعة المسيلة

¹ تقع جامعة المسيلة في عاصمة الولاية - المسيلة- في وسط نسيج عمراني هام على الطريق الوطني رقم 60 الرابط بين المسيلة و الجزائر العاصمة عن طريق حمام الضلعة.

تتربع على المساحة التالية:

- 1- الجامعة المركزية وتقدر مساحتها بـ : 53 هكتار.
- 2- القطب الجامعي و تقدر مساحته بـ 105: هكتار.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لجامعة المسيلة

² حسب المادة 07 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 14 أوت 2004 الذي يحدد التنظيم الإداري لمديرية الجامعة و الكلية و المعهد و ملحقة الجامعة و مصالحها المشتركة فإن مديريات الجامعة مكونة من ثلاثة نيابات المديرية و المتمثلة في :

أولا / نيابة مديريات جامعة المسيلة

تنقسم نيابة مديريات الجامعة إلى :

- 1- نيابة مديرية الجامعة للتكوين العالي و التكون المتواصل والشهادات ؛
- 2- نيابة مديرية الجامعة للتنشيط و ترقية البحث العلمي و العلاقات الخارجية و التعاون ؛
- 3- نيابة مديرية الجامعة للتنمية و الاستشراف و التوجيه .

¹ نفس المرجع

² بالاعتماد على العون المحاسب المعتمد

حسب المادة 08 من نفس القرار الوزاري فإن نيابة مديرية الجامعة للتكوين العالي و التكون المتواصل والشهادات تشمل المصالح التالية :

- أ- مصلحة التعليم والتدريب و التقييم ؛
- ب- مصلحة الشهادات و المعادلات ؛
- ج- مصلحة التكوين المتواصل ؛
- د- مصلحة التكوين لما بعد التدرج و التأهيل الجامعي .

حسب المادة 09 من نفس القرار ، فإن نيابة مديرية الجامعة للتنشيط و ترقية البحث العلمي و العلاقات الخارجية و التعاون تشمل :المصلحتين الآتيتين :

- أ- مصلحة متابعة أنشطة البحث و تميم نتائجها ؛
- ب- مصلحة التعاون و التبادل ما بين الجامعات و الشراكة .

حسب المادة 10 من نفس القرار فإن نيابة مديرية الجامعة للتنمية و الاستشراق و التوجيه تشمل المصالح :

- أ- مصلحة الإحصاء و الاستشراق ؛
- ب- مصلحة التوجيه و الإعلام ؛
- ج- مصلحة متابعة برامج البناء و تجهيز الجامعة .

ثانيا / الأمانة العامة و مصالحها

أما المادة 11 من القرار الوزاري التي حددت مصالح الأمانة العامة و التي يلحق بها مكتب التنظيم العام و مكتب الأمن الداخلي و التي تتكون من المديريات الفرعية التالية :

- 1- المديرية الفرعية للمستخدمين و التكوين ؛
- 2- المديرية الفرعية للمالية و المحاسبة ؛
- 3- المديرية الفرعية للوسائل و الصيانة ؛
- 4- المديرية الفرعية للأنشطة العلمية و الثقافية و الرياضية .

و حسب المادة 12 تشمل المديرية الفرعية للمستخدمين و التكوين المصالح الآتية :

أ- مصلحة مستخدمي الأساتذة ؛

ب- مصلحة الموظفين الإداريين و التقنيين و أعوان المصالح ؛

ج- مصلحة التكوين و تحسين المستوى و تجديد المعلومات .

و حسب المادة 13 تشمل المديرية الفرعية للمالية والمحاسبة المصالح الآتية :

✓ مصلحة الميزانية و المحاسبة ؛

✓ مصلحة تمويل أنشطة البحث ؛

✓ مصلحة مراقبة التسيير و الصفقات .

و حسب المادة 14 المديرية الفرعية للوسائل والصيانة تشمل المصالح التالية :

✓ مصلحة الوسائل و الجرد ؛

✓ مصلحة النظافة والصيانة ؛

✓ مصلحة الأرشيف .

و حسب المادة : 15 تشمل المديرية الفرعية للأنشطة العلمية و الثقافية و الرياضية المصلحتين الآتيتين :

✓ مصلحة الأنشطة العلمية والثقافية ؛

✓ مصلحة الأنشطة الرياضية و الترفيهية .

ثالثا/ المكتبة المركزية

حسب المادة 21 من نفس القرار الوزاري التي حددت المكتبة المركزية للجامعة و التي تحتوي على المصالح الآتية :

1- مصلحة الإقتناء ؛

2- مصلحة المعالجة ؛

3- مصلحة الببليوغرافي؛

4- مصلحة التوجيه .

رابعاً / المصالح المشتركة

كما تضم الجامعة المصالح المشتركة التالية:¹

- 1- مركز التعليم المكثف للغات؛
- 2- مركز الطبع و السمعى البصرى؛
- 3- مركز الأنظمة و شبكة الإعلام و الاتصال و التعليم المتلفز و التعليم عن بعد؛
- 4- البهو التكنولوجى.

و يشمل مركز التعليم المكثف للغات الفرعين الآتيين:

- أ- فرع البرمجة؛
- ب- فرع النظافة و الصيانة.

أما مركز الطبع و السمعى البصرى يشمل الفرعين التالين:

- أ- فرع الطبع؛
- ب- فرع السمعى البصرى.

و مركز الأنظمة و شبكة الإعلام و الاتصال و التعليم المتلفز و التعليم عن بعد يشمل الفروع الآتية:

- أ- فرع الأنظمة؛
- ب- فرع الشبكات؛
- ج- فرع التعليم المتلفز و التعليم عن بعد.

¹ بالاعتماد على مصادر داخلية للأمانة العامة للكلية

المبحث الثاني : مهام نيابة المديرية و المديرية الفرعية للأمانة العامة و المكتبة المركزية لجامعة المسيلة و المصالح المشتركة

المطلب الأول : مهام نيابة المديرية لجامعة المسيلة

¹يسهر رئيس الجامعة على تطبيق القرارات المتخذة من قبل الوزارة الوصية ، وهو صاحب الكلمة الاستشارية داخل الجامعة ، و يساعده في ذلك رؤساء النيابات الثلاث ، الأمين العام ، مسؤول المكتبة وعمداء الكليات و رؤساء الأقسام في تأدية مهامه .

أولا / مهام نيابة مديرية الجامعة للتكون العالي و التكوين المتواصل و الشهادات

تتكفل هذه النيابة بالمهام التالية :

- 1- متابعة المسائل المتعلقة بسير التعلم و التدريب المنظمة من قبل الجامعة؛
- 2- السهر على انسجام عروض التكوين المقدمة من الكليات و المعاهد مع مخطط تنمية الجامعة؛
- 3- السهر على احترام التنظيم الساري المفعول في مجال التسجيل و إعادة التسجيل و مراقبة المعارف و انتقال الطلبة؛
- 4- متابعة أنشطة التكوين عن بعد الذي تضمنه الجامعة و تطوير أنشطة التكوين المتواصل؛
- 5- السهر على احترام التنظيمات و الإجراءات السارية المفعول في تسليم الشهادات و المعادلات؛
- 6- ضمان مسك القائمة الاسمية للطلبة و تحيينها.

ثانيا / مهام نيابة مديرية الجامعة للتنشيط و ترقية البحث العلمي و العلاقات الخارجية و التعاون

تتمثل مهامها في :

- 1- ترقية علاقات الجامعة مع محيطها الاجتماعي و الاقتصادي و المبادرة ببرامج الشراكة؛
- 2- المبادرة بكل نشاط من أجل ترقية التبادل ما بين الجامعات و التعاون في مجالي التعليم و البحث؛
- 3- القيام بأعمال التنشيط و الاتصال؛

¹ نفس المرجع

4- تنظيم التظاهرات العلمية وترقيتها؛

5- ضمان متابعة برامج تحسين المستوى و تجديد المعلومات للأساتذة و السهر على انسجامه.

ثالثا / مهام نيابة مديرية الجامعة للتنمية و الاستشراف و التوجيه

تشمل نيابة المديرية المهام التالية :

1- جمع العناصر الضرورية لإعداد مشاريع مخططات تنمية الجامعة؛

2- القيام بكل دراسة استشرافية حول توقعات تطوير التعداد الطلابي للجامعة و اقتراح كل إجراء من أجل التكفل بهم، لا سيما في مجال تطور التأطير البيداغوجي و الإداري؛

3- مسك البطاقة الإحصائية للجامعة و السهر على تحيينها دوريا ؛

4- القيام بإعداد الدعائم الإعلامية في مجال المسار التعليمي الذي تضمنه الجامعة و منافذها المهنية ؛

5- وضع تحت تصرف الطلبة كل معلومة من شأنها مساعدتهم على اختيار توجيههم ؛

6- ترقية أنشطة إعلام الطلبة؛

7- متابعة برامج البناء و ضمان تنفيذ برامج تجهيز الجامعة بالاتصال مع المصالح المعنية .

المطلب الثاني : مهام الأمانة العامة و المديريات الفرعية التابعة لها

أولا / مهام الأمانة العامة

وتشمل المهام التالية:

1- ضمان تسيير المسار المهني لمستخدمي الجامعة مع احترام صلاحيات الكلية و المعهد في هذا المجال؛

2- تحضير مشروع ميزانية الجامعة و متابعة تنفيذها ؛

3- ضمان متابعة تمويل أنشطة المخابر و وحدات البحث؛

4- السهر على السير الحسن للمصالح المشتركة للجامعة؛

5- وضع برامج الأنشطة الثقافية و الرياضية للجامعة و ترقيتها ؛

6- ضمان متابعة و تنسيق مخططات الأمن الداخلي للجامعة بالتنسيق مع المكتب الوزاري للأمن الداخلي؛

7- ضمان تسيير و حفظ الأرشيف و التوثيق لمديرية الجامعة ؛

8- ضمان مكتب تنظيم الجامعة و تسييره؛

حيث تتضح أكثر من خلال مهام المديرية الفرعية لها ؛

أ- مهام المديرية الفرعية للمستخدمين و التكوين :

✓ تسيير المسار المهني للمستخدمين التابعين لمديرية الجامعة و المصالح المشتركة وكذا الذين يتولى مدير الجامعة تعيينهم؛

✓ إعداد و تنفيذ مخططات التكوين و تحسين المستوى و تجديد معلومات المستخدمين الإداريين والتقنيين و التقنيين و أعوان المصالح للجامعة؛

✓ ضمان تسيير تعداد مستخدمي الجامعة مع ضمان التوزيع المنسجم بين الكليات و المعاهد و الملحقات؛

✓ تنسيق إعداد و تنفيذ مخططات تسيير الموارد البشرية للجامعة.

ب- مهام المديرية الفرعية للمالية و المحاسبة :

✓ تحضير مشروع ميزانية الجامعة على أساس اقتراحات عمداء الكليات و مديري المعاهد و الملحقات ؛

✓ متابعة تنفيذ ميزانية الجامعة؛

✓ تحضير تفويض الاعتماد إلى عمداء الكليات و مديري المعاهد و الملحقات و ضمان مراقبة تنفيذها؛

✓ متابعة تمويل أنشطة البحث التي تضمنها المخابر و الوحدات ؛

✓ تحسين محاسبة الجامعة.

ج- مهام المديرية الفرعية للوسائل و الصيانة :

✓ ضمان تزويد الهيئات التابعة لمديرية الجامعة و المصالح المشتركة بوسائل السير؛

✓ ضمان صيانة الممتلكات المنقولة و غير المنقولة لمديرية الجامعة و المصالح المشتركة؛

✓ مسك سجلات الجرد؛

✓ ضمان الحفاظ على أرشيف الجامعة و صيانتها؛

✓ ضمان تسيير حظيرة السيارات لمديرية الجامعة.

د- مهام المديرية الفرعية للأنشطة العلمية و الثقافية و الرياضية :

✓ ترقية و تنمية الأنشطة العلمية و الثقافية في الجامعة، لفائدة الطلبة؛

✓ تنظم الأنشطة الترفيهية؛

- ✓ دعم الأنشطة الرياضية في إطار الرياضة الجامعة؛
- ✓ القيام بأنشطة اجتماعية لفائدة مستخدمي الجامعة.

ثانيا / مهام المكتبة المركزية

تكفل المكتبة المركزية للجامعة بالمهام التالية :

- 1- اقتراح برامج اقتناء المراجع و التوثيق الجامعي بالانصال مع مكاتب الكليات و المعاهد؛
- 2- مسك بطاقيه الرسائل و المذكرات لما بعد التدرج؛
- 3- تنظيم الرصيد الوثائقي للمكتبة المركزية و التحيين المستمر لعملية الجرد ؛
- 4- وضع الشروط الملائمة لاستعمال الرصيد الوثائقي من قبل الطلبة و الأساتذة؛
- 5- مساعدة الأساتذة و الطلبة في بحوثهم البيولوجرافية.

المطلب الثالث : مهام المصالح المشتركة

تتمثل مهام المصالح المشتركة لجامعة المسيلة في:

أولا / مهام مركز التعليم المكثف للغات

حيث تتمثل مهامه في :¹

- 1- ضمان الدعم التقني للدروس التمهيئية و تحسين المستوى و تجديد المعلومات في اللغات التي تنظمها الكليات و المعاهد؛

- 2- السهر على سير الأجهزة المتخصصة في تعليم اللغات و صيانتها.

ثانيا / مهام مركز الطبع و السمعي البصري

حيث تتمثل مهامه في :

- 1- طبع كل وثيقة إعلامية حول الجامعة؛
- 2- تحرير الوثائق البيداغوجية و التعليمية و النشرات العلمية؛
- 3- ضمان الدعم التقني لتسجيل كل الدعائم السمعية البصرية للوثائق البيداغوجية و التعليمية.

¹ بالاعتماد على مصادر داخلية للأمانة العامة للكلية

ثالثا / مهام مركز الأنظمة و شبكات الإعلام و الاتصال و التعليم المتلفز و التعليم عن بعد تتمثل مهامها في :

- 1- استغلال هياكل الشبكات و إدارتها و تسييرها؛
- 2- استغلال تطبيقات الإعلام الآلي لتسيير البيداغوجية و تطويرها؛
- 3- متابعة مشاريع التعليم المتلفز و التعليم عن بعد و تنفيذها؛
- 4- ضمان الدعم التقني للتصميم و إنتاج الدروس عن طريق الإعلام الآلي؛
- 5- تكوين و تأطير المتدخلين في التعليم عن بعد.

رابعا / مهام البهو التكنولوجي

حيث تتمثل مهامه في :

- 1- ضمان الدعم التقني للكليات و المعاهد في تنظيم و سير الأعمال الموجهة و التطبيقية في العلوم التكنولوجية؛
- 2- تسيير و صيانة التجهيزات الضرورية لسير الأعمال التطبيقية و الموجهة.

المبحث الثالث: محاولة تشخيص نظام التكلفة على أساس النشاط في جامعة المسيلة

المطلب الأول: الصعوبات التي واجهت نظام التكلفة على أساس النشاط عند تطبيقه في جامعة المسيلة

من خلال الدراسة الميدانية لجامعة المسيلة واجهت نظام التكلفة على أساس النشاط عدة صعوبات وقد تكون هذه الصعوبات خاصة بنظام التكلفة على أساس النشاط لجامعة المسيلة فقط، كما قد تكون خاصة بجامعات أخرى كليا أو جزئيا وهي :

- 1- أن المؤسسة عمومية ذات طابع إداري خدمات ليست سوقية
- 2- عند معرفة تكلفة الطالب من بداية الدراسة حتى الحصول على الشهادة ، هذا يتطلب معرفة تكاليف كل سنة على حدا ، لأنه كل سنة تنفق عليه تكاليف ليست هي نفسها في السنوات الأخرى ؛

3- عدم معرفة تكاليف القاعات و المدرجات من أجل حساب أقساط الإهلاك ، لأن هذا ضروري عند استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط.

4- أن مصالحها تعتمد على تنفيذ الأوامر و التعليمات ، و القوانين من الإدارة العليا للجامعة ، والوزارة الوصية (التطبيق المركزي للأوامر)

المطلب الثاني: أخذ كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير كعينة دراسة افتراضيا

أولا / الأسلوب المعتمد في جمع البيانات

تم أخذ كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير كعينة دراسة افتراضية ، حيث تم الاعتماد في جمع المعلومات على أسلوب المقابلة المفتوحة لبعض الأفراد العاملين بها ، كعون المحاسب المعتمد لوصاية الكلية و غير ذلك ، إلى جانب الاعتماد على أسلوب الملاحظة لتسهيل العمل عند تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

ثانيا / بعض الافتراضات لتمكين من الاستعلام على نظام التكلفة على أساس النشاط على مستوى الكلية محل الدراسة

من أجل تسهيل العمل بهذه النظام تم وضع الافتراضات التالية:

- نفترض أن العمل الذي تقدمه الكلية مستقلة تماما على العمل الذي تقدمه رئاسة الجامعة للكليات والطلبة ، كالمكتبة المركزية والعيادة مثلا ، و أيضا ما تقدمه الخدمات الجامعية ، كالإطعام و السكن والنقل... الخ.
- نفترض أننا نريد معرفة التكاليف التي تنفق على كل طالب من مختلف الأعمال التي تقدمها الكلية كتكاليف الساعات المدروسة ، اقتناء الكتب من مكتبة الكلية ، الدراسة في الأقسام ، تنظيم الكلية ، الاستفادة من قاعة الإعلام الآلي ، التنظيم والتوجيه ، الحماية والحراسة ، نظافة الأقسام ، الأنشطة الثقافية و الرياضية.... الخ.
- نفترض أن الطالب هو الزبون، و أن التخصص هو نوع المنتج السوقي في المؤسسة، و أن قاعات التدريس تتسع لعدد محدد من الطلبة (التساوي بين القاعات) ، وكما هو الحال أيضا بالنسبة للمدرجات.
- نفترض أن الأنشطة تتمثل في عمل الوظائف، كالصيانة، نظافة الأقسام، التدريس، التنظيم... الخ.

- نعتبر أن كل قسم هو فرع من الكلية لديه إدارة لها وظائف تقوم بإنتاج أنواع من التخصصات على كافة المستويات ، كقسم علوم التسيير مثلا لديه أنواع من التخصصات في مختلف المستويات (التدرج و ما بعد التدرج) ، ولديه أيضا قاعات دراسة خاصة به.
- نفترض أن الجذع مشترك السنة أولى تحت وصاية قسم العلوم التجارية .

المطلب الثالث : محاولة استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط على مستوى كلية العلوم

الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير افتراضيا

يعتمد نظام التكلفة على أساس النشاط في تعامله مع التكاليف المباشرة على أنها لا تتطلب جهد، لأن المنتج لديه مكونات ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها، فمثلا عند إنتاج "تخصص ما" يجب توفر المواد الأساسية التالية:

- مختلف المواد (المقاييس) التي يتلقاها طلاب "التخصص" من طرف الأساتذة ، وعادة تكون المواد مبرمج حسب "التخصص" وحسب السداسي، مع تحديد الحجم الساعي لكل مادة، وأيضا إما محاضرة في المدرج أو عمل تطبيق في قاعة الدراسة أو قاعة الإعلام الآلي، وذلك حسب البرنامج المقرر.
- يتطلب للطلبة في "تخصص ما" قاعة أو مدرج، توجد بذلك كراسي و طاولات و سبورة، أو جهاز إعلام آلي إذا كانت في قاعة الإعلام الآلي .
- تتطلب نظافة القسم، عامل نظافة.... الخ

تعتبر التكاليف غير المباشرة صعبة التخصيص، لهذا تتطلب فهم كافة الوظائف، وفهم كل وظيفة على حدة، لهذا تطلب منا طرح التساؤلات التالية، والإجابة عليها هذا لأجل التسهيل أكثر، وفهم كيفية عمل هذا النظام :

✓ هل عمل عميد الكلية تستفيد منه جميع الطلبة في كل الأقسام، والتخصصات في كل الأوقات ؟ نعم، وهذا حسب نظام التكلفة على أساس النشاط، فإنه يرى أن ذلك يمر على الوظيفة التي تليه و التي لها علاقة بذلك العمل، فلنفترض أن الأمر يخص طلبة الماجستير، فهذا الأمر يمر على نائب العميد المكلف بالطلبة ما بعد التدرج ثم على رؤساء الأقسام وبعد ذلك مساعدي رئيس القسم المكلفين بما بعد التدرج وفي ذلك تخصص

على الطلبة ، وبالتالي تكاليف هذا الأمر توزع على طلبة ما بعد التدرج فقط وحسب الأقسام الموجهة له ذلك الأمر.

✓ هل الأنشطة الثقافية و الرياضية تستفيد منها كافة الأقسام والطلبة بالتساوي؟ نقول لا حسب هذا النظام، لأنه يرى أن هذه التكاليف تخصص جزء معين بقدر ما أحذه الطالب أو "التخصص" من التكاليف الإجمالية لذلك .

✓ هل الأنشطة التي تقوم بها إدارة قسم علوم التسيير مثلا، تستفيد منها الأقسام الأخرى كقسم العلوم التجارية؟ فمثلا انعقاد اجتماع اللجنة العلمية لأجل طلبة ليسانس جميع "التخصصات" لقسم علوم التسيير، وهل تكاليف تلك الاجتماع يخص جزء منها لطلبة المستويات الأخرى، نظام التكلفة على أساس النشاط هذا النظام يخصها إلا على الطلبة الذين استفادوا من ذلك في قسم التسيير فقط (طلبة ليسانس جميع" التخصصات" لقسم التسيير).

✓ هل طلبة كل الأقسام تستفيد من مكتبة الكلية بالتساوي ؟ يرى هذا النظام غير ذلك لأنه يكون تفاوت من قسم لأخر .

✓ هل قاعة الإعلام الآلي يستفيدون منها جميع طلبة "التخصصات"؟ ،نقول لا حسب هذا النظام لأنه ربما تخصصات لا تستخدم ذلك عند الدراسة .

ومن خلال ما سبق فإن نظام التكلفة على أساس النشاط يرى أن تكاليف الأنشطة على مستوى إدارة الكلية، وعلى مستوى إدارة القسم، كلها تكاليف غير مباشرة، لأنها ليست ضرورية عند بدأ العملية الإنتاج والانهاء منها، فهي تبقى مساعدة لعملية الإنتاج .

أولا /تحليل العمليات

يتم تحليل العمليات عند معرفة مختلف الأنشطة ثم تكاليف كل نشاط ،و ذلك من خلال التصنيفات التالية :

1- تصنيف الأنشطة

أ- تصنيف الأنشطة حسب سلسلة القيمة لبورتر

• الأنشطة الرئيسية : تتمثل في قيمة تكاليف الأنشطة الضرورية للمنتج " الطالب "

✓ تكلفة المواد الأولية المتمثل في قيمة تكاليف الساعات المدروسة من طرف الأساتذة لكل "تخصص"

- ✓ قيمة تكلفة ساعات الدراسة في القاعة أو المدرج التي يدرس فيها طلاب كل "تخصص"
- ✓ قيمة تكاليف نظافة القاعات و المدرجات لكل "تخصص"
- ✓ قيمة تكاليف الكراسي و الطاولات "تخصص"
- ✓ قيمة تكاليف الامتحانات العادية و الامتحانات الاستدراكية و الأوراق المستعملة في ذلك
- ✓ قيمة تكاليف الاستشراف على مذكرات التخرج و المناقشة لكل "تخصص"
- ✓ قيمة تكاليف اقتناء الكتب من المكتبة من طرف طلبة "التخصص"
- ✓ قيمة تكاليف الخدمات المقدمة للطلاب كل "تخصص" من طرف رؤساء الأقسام و الوظائف الموجودة على مستوى القسم .

- ✓ قيمة تكاليف الخدمات المقدمة من طرف نائب العميد المكلف بما بعد التدرج والمصالح التابعة له و نائب العميد المكلف بالطلبة و المصالح التابعة له .

● الأنشطة الثانوية : تتمثل في بعض الأنشطة التالية :

- ✓ قيمة تكاليف الماء ، و الكهرباء ، و الانترنت وأعوان الأمن و التدفئة و مباني الكلية و الأقسام ، خارج قاعات و مدرجات التدريس .

- ✓ قيمة تكاليف مصالح الأمانة العامة للكلية كمصلحة الميزانية و المحاسبة و ما شابهها و أيضا تكاليف عميد الكلية.

- ✓ قيمة تكاليف العمال الإداريين للكلية و نظافة الكلية .

- ✓ قيمة تكاليف رئيس المجلس العلمي و قاعة الاجتماعات على مستوى الكلية.

- ✓ قيمة تكاليف مصلحة الأنشطة الثقافية و الرياضية .

ب- تصنيف الأنشطة حسب كوبر

- أنشطة على مستوى الوحدة (الطالب) قيمة تكلفة: الكرسي ، الطاولة ، جهاز إعلام آلي ، ورقة

الامتحان، أستاذ الإشراف على المذكرة و مناقشتها ، لكل طالب .

- أنشطة على مستوى الدفعة (التخصص) : قيمة تكاليف القاعة، السبورة، أساتذة المواد المدروسة، نظافة

القسم ، قاعة الإعلام الآلي ، ... الخ.

- أنشطة على مستوى الإنتاج (قسم): قيمة تكاليف قاعة الاجتماعات للقسم ، تنظيم إدارة القسم ، منح الشهادات،... الخ.
- أنشطة على مستوى التسهيل(الكلية): قيمة تكاليف المكتبة ، الحراسة ، الصيانة ، الكهرباء و الماء، التدفئة ، إدارة الكلية و مصالحها.

2-تحديد مراكز (مجمعات) الأنشطة و تتبع التكاليف و اختيار مسببات التكاليف

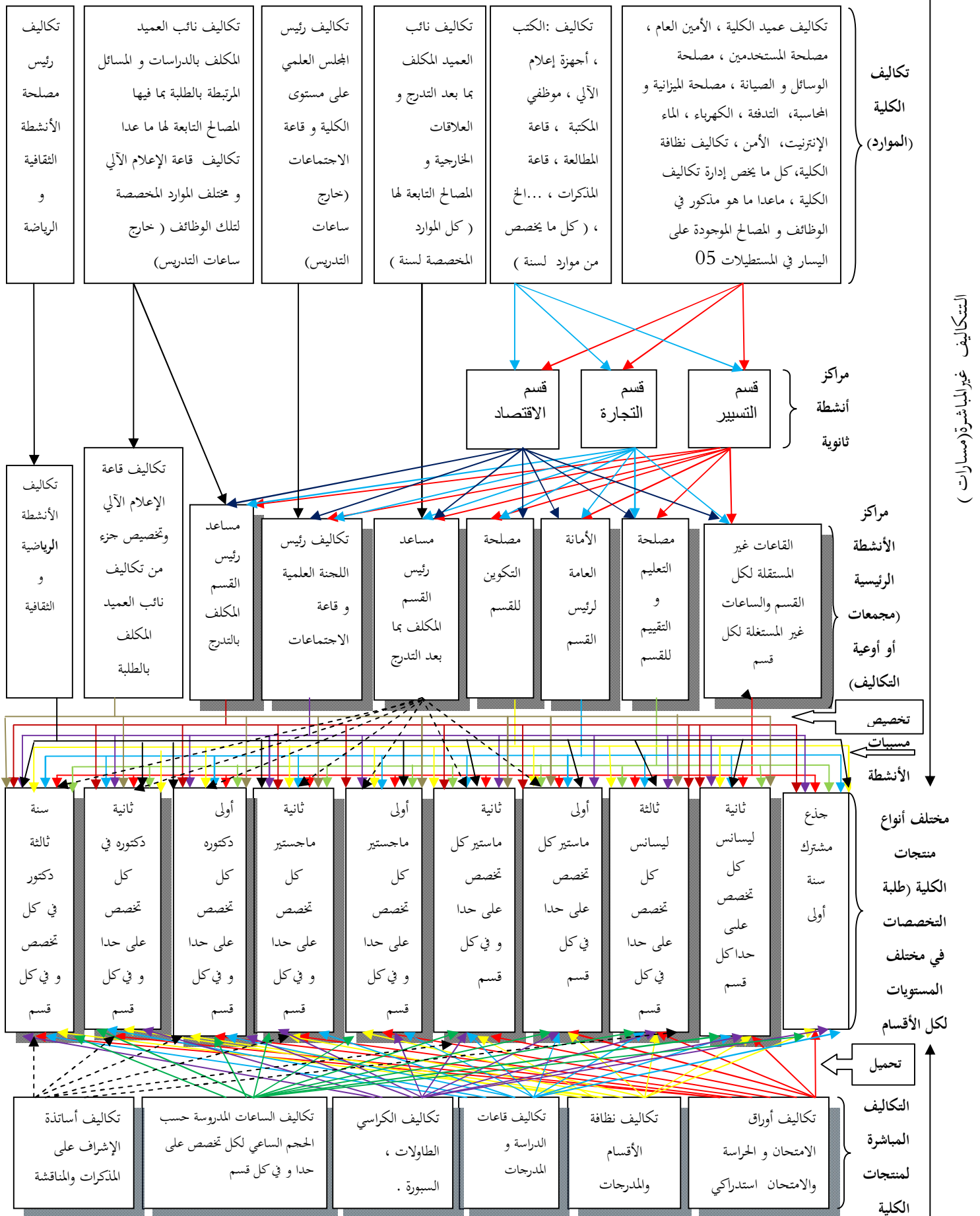
يتم إيضاحها من خلال الشكل رقم (20-3) الموضح أسفله ، حيث أنه عند ذكر تكاليف وظيفة أو مصلحة ما، فإنها تظم كل من الاهتلاك لسنة ، لمختلف التجهيزات و المباني مثلا (المكتب ، الكرسي ، قاعة العمل ، المكيف الهوائي ، جهاز إعلام ،... الخ)، أي كل التكاليف التي خصصت لتلك الوظيفة، فمثلا عميد الكلية تكاليفه لسنة ما تتمثل في تكلفة الكرسي ، و المكتب ، والقاعة ، وجهاز إعلام آلي ، طابعة ، هاتف ، نظافة القاعة ، الأجر المأخوذ عن الوظيفة خارج ساعات التدريس ، و أيضا تكاليف الأوراق و الأقلام ،... الخ.

ملاحظة 01 :تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في هذه الدراسة يخص حساب تكلفة الطالب لدورة واحدة فقط ، كما أنه عند حساب تكاليف دفعة متخرجة "لتخصص ما"، فإن ذلك يجب أن يكون على مراحل متتالية لحساب ذلك ، لأن الطالب عند الدراسة في الجامعة يبقى لسنوات ، وهذا ما يؤدي إلى حساب تكاليف كل سنة على حدا ثم يتم تجميعها ، أي عند حساب تكلفة الطلبة متخرج السنة الثالثة ليسانس " تخصص ما" في السنة "ن" فالتكاليف الكلية التي أنفقت هي تكاليف السنوات : (ن)+(ن-1) + (ن-2).

ملاحظة 02 :الهدف من تصنيف تلك الأنشطة هو معرفة تكاليفها و علاقتها بالمنتج

الفصل الثالث — واقع نظام التكلفة على أساس النشاط في جامعة المسيلة

الشكل رقم (20-3): كيفية حساب تكلفة الطالب على مستوى الكلية محل الدراسة لسنة جامعية (دورة واحدة) وفقا لنظام ABC



ثانيا /تحليل بيانات الدراسة

من خلال الشكل رقم (20-3)الموضح أعلاه ، يتضح كيفية محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على مستوى كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير افتراضا ، حيث أن هذا النظام لا يحمل التكاليف غير المباشرة على الأقسام ، وإنما يخصص لكل منتج "تخصص" ما له من تلك التكاليف . فمثلا لو أردنا معرفة تكلفة طلبة السنة أولى جدع مشترك لسنة ما، فإنه يتحمل التكاليف المباشرة المتمثلة في تكاليف ساعات الدراسة المبرمجة في المقرر السنوي، وتكاليف الحراسة في الامتحانات العادية والاستدراكية والأوراق المستعملة في ذلك ، وتكلفة الكراسي و الطاولات والسبورة للساعات المدروسة على ذلك، كما يتحمل أيضا تكاليف القاعة أو المدرج الذي تمت فيها الدراسة حسب البرنامج المقرر لطلبة الجدع مشترك، وأيضا جزء من تكاليف نظافة القاعات و المدرجات ، و من الملاحظ أن طلبة تلك السنة (طلبة سنة أولى جدع مشترك) لا يتحملون تكاليف ساعات الإشراف والمناقشة، لأن هذه التكاليف تحمل على طلبة التخرج فقط.

أما فيما يخص التكاليف غير المباشرة ، فإنه يخصص لهم جزء من مراكز تكاليف كل من : مصلحة التعليم و التقييم ، و الأمانة العامة للقسم ، و مصلحة التكوين ، و مساعد رئيس القسم المكلف بالتدرج ، وأيضا رئيس اللجنة العلمية ، و الأنشطة الثقافية و الرياضية،) تخصص هذه التكاليف من مراكز أو مجتمعات التكاليف المخصصة لقسم العلوم التجارية فقط).

ومن الملاحظ أن طلبة الجدع مشترك لا يخصص لهم جزء من تكاليف قاعة الإعلام الآلي، وتكاليف مساعد رئيس القسم المكلف بما بعد التدرج لقسم العلوم التجارية لأن ذلك لا يستفيدون منه كما هو موضح في الشكل رقم (20-3).

وكما أن القاعات و الساعات الغير مستغلة لقسم العلوم التجارية خلال أيام الدراسة تعتبر تكاليف غير مباشرة لا بد أن يخصص جزءا منها على طلبة السنة الأولى جدع مشترك .

وكما هو الحال أيضا بالنسبة للطاولات و الكراسي الشاغرة عند الدراسة فنأخذ على سبيل المثال عندما يكون عدد طلبة الجدع مشترك 240 طالب و المدرج يتسع 300 طالب ، فبطبيعة الحال الفارق يعتبر تكلفة غير مباشرة بالنسبة لهذا النظام.

ملاحظة 03: عند قول مراكز أنشطة (مجمعات تكاليف) فإن ذلك يقصد به تكاليف مجموعة من الأنشطة والموارد، فمثلا عند الحديث عن مصلحة التعليم و التقييم فهي مركز نشاط لأنها تخصص لها جزء من تكاليف رئيس القسم الذي بدوره يخصص له جزء من تكاليف موارد الكلية، كالماء والكهرباء... الخ، و في نفس الوقت هي نشاط لأنها تستهلك موارد أيضا كالأوراق، وأجهزة الإعلام الآلي، موظف... الخ، أنظر الأسهم (المسارات) في الشكل رقم (20-3).

و منه فإن تكاليف طلبة سنة أولى جذع مشترك واضحة و دقيقة، سواء من ناحية التكاليف المباشرة أم من ناحية التكاليف غير المباشرة، حسب نظام التكلفة على أساس النشاط.

و هكذا بالنسبة للسنوات الأخرى، فمثلا لو أردنا حساب تكلفة طلبة سنة ثالثة ليسانس، "لتخصص ما" في "قسم ما"، فهي تتحمل ما برمج لها من تكاليف مباشرة، فعند تحميل تكاليف الإشراف و المناقشة فهناك من "تخصصات" لا نحمل عليها تلك التكاليف، ففي قسم التسيير مثلا نحملها على طلبة السنة الثالثة ليسانس جميع "التخصصات"، لكن في قسم التجارة فيما نحملها كليا أو جزئيا، فرمما يكون الإشراف بدون مناقشة أو لا مناقشة و لا إشراف بالنسبة لطلبة السنة الثالثة في ذلك القسم (قسم علوم تجارية)،

كما هو الحال أيضا بالنسبة لساعات الدراسة، فمثلا للسنة الثالثة ليسانس في قسم علوم التسيير عدد الساعات المدروسة ل"تخصص" 180 ساعة في السنة، و "تخصص" آخر في نفس القسم والمستوى له 200 ساعة في السنة فبطبيعة الحال تكون تلك التكاليف ليست هي نفسها بالنسبة لكلي "التخصصين".

وأيضا بالنسبة للتكاليف غير المباشرة، فهناك من يستخدم الإعلام الآلي في البرنامج الدراسية لذلك "التخصص" وهناك "تخصصات" أخرى لا يستخدمونه تماما، وبالتالي تخصيص تكاليف القاعة يكون حسب الاستخدام.

وكما هو الحال بالنسبة للأنشطة الثقافية و الرياضية فهناك "تخصصات" في نفس القسم و نفس المستوى لكن لا يستفيدون بالتساوي، فلربما "تخصص" يستفيد و الأخرى لا يستفيد نهائيا، وهنا التخصيص يكون التخصيص حسب الاستفادة.

باعتبار أن تكاليف قاعات التدريس والمدرجات تقسم على 6 حصص في اليوم، و من الملاحظ أن أغلبها لا يعمل دائما بهذه الوتيرة، وتعتبر الساعات الضائعة تكاليف غير مباشرة يتم تخصيصها على طلبة "التخصصات" أيضا حسب هذا النظام .

ومن الملاحظ أيضا أنه توجد قاعات غير مستغلة تماما فبطبيعة الحال هي تكاليف إضافية يتم تخصيصها على الطلبة في كل "التخصصات" حسب نظام التكلفة على أساس النشاط.

نظرا لعدم توفر المعلومات (المعطيات) الرقمية و العددية الخاصة تكاليف "الكلية" ككل، و صعوبة الحصول على هذه المعلومات من طرف الإدارة بسبب عدم الاهتمام بمثل هذه المواضيع لأن ذلك لا تعتمد عليه في عملها، وأيضا لا يمكن جمع تلك المعلومات إلا إذا تم تكليف شخص بذلك، حيث أن مختلف الوثائق يتم تقديمها إلى المصالح المعنية على مستوى الجامعة، كل ذلك جعلنا نعتمد في عملنا هذا على مثال توضيحي لفهم عمل نظام التكلفة على أساس النشاط على مستوى كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، و كيفية تخصيص وتحميل التكاليف على منتجاتها (الطلبة)

مثال توضيحي: لنفترض أن مدرسة عليا للعلوم الاقتصادية فتحت حديثا حيث قامت المدرسة العليا من أجل استقبال دفعة من طلبة السنة أولى جذع مشترك من كلية العلوم الاقتصادية و تجارية و علوم التسيير لجامعة المسيلة، كما تم الاتفاق على تسديد جميع ما انفق من تكاليف على تلك الدفعة، حيث كانت الكلية الأصلية تريد معرفة تكاليف هذه الدفعة (طلبة السنة أولى جذع مشترك) .

إذا كانت الكلية تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط فإنها بالإمكان أن تجيب على هذا السؤال: كم هي التكاليف التي تم إنفاقها على هذه الدفعة؟ من خلال مبلغ معين و محدد بدقة بالدينار الجزائري، حيث أن كلية العلوم الاقتصادية تعرف وبدقة كل التكاليف و الأعباء و المصاريف التي أنفقتها على هذه الدفعة، فالجامعة تعرف مكونات تلك التكاليف والمتمثلة في التكاليف المباشرة المكونة من الأوراق المستعملة في الامتحان العادية والاستدراكي و الحراسة في ذلك، ونظافة القاعات و المدرجات وقاعة الدراسة، والمدرجات المستعملة في الدراسة وتكاليف الكراسي و الطاولات المستعملة في ذلك وتكاليف الساعات المدروسة حسب البرنامج الدراسي لهذه الدفعة .

كما أن الجامعة تعرف و بدقة كل التكاليف التي تخصص كتكاليف مراكز الأنشطة الرئيسية المتمثلة في تكاليف كل من : مصلحة التعليم والتقييم للقسم ، و الأمانة العلمية و نائب رئيس القسم المكلف بالطلبة للقسم ومصلحة التكوين، والأنشطة الثقافية و الرياضية ، كل ذلك يخصص من قسم العلوم التجارية ، كما يخصص لها جزء من تكاليف القاعات و المدرجات للساعات غير المستغلة لذلك القسم ، ومنه فإن الكلية للعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تصبح قادرة على الإجابة على السؤال السابق - كم هي التكاليف التي تم إنفاقها على دفعة الجذع المشترك، كما أن هذا يمكن الكلية من التحديد الدقيق والحقيقي لتكلفة كل طالب على حدا لطلبة الدفعة (جذع مشترك سنة أولى) ، وبإمكان الكلية أن تلبي احتياجات المدرسة العليا للعلوم الاقتصادية لأنها تدرك ما تم إنفاقه على تلك الدفعة، ودون مغالطة مع المنتجات الأخرى، و بالإمكان الكلية أن تنافس كليات أخرى مماثلة تنتج هذا النوع من المنتجات (الطلبة في الجذع المشترك سنة أولى) مثلا و بذلك يمكن للجامعة أن تناور فيما يخص الأسعار المقدمة لها من طرف المدرسة الخاصة العليا لقاء تكلفة كل طالب.

فيإمكان الجامعة أن تجيب على مثل هذه الاتفاقيات مع مدراس عليا أخرى، وكما هو الحال أيضا بالنسبة للمنتجات الأخرى لكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، لمختلف السنوات و المستويات والتخصصات ،حيث تبقى قادرة على تحديد تكاليف مختلف منتجاتها (الطلبة) السنوية ، حيث عند معرفة تكاليف طلبة السنة ثانية تخصص مالية مثلا فهذه السنة تتحمل ما عليها من التكاليف المباشرة و يخصص لها جزء من تكاليف مراكز الأنشطة ، بالإضافة إلى التكاليف المنفقة على ذلك الطلبة في السنة أولى جذع مشترك ، وكما هو الحال لبقية منتجات الكلية حسب هذا النظام عند معرفة تكاليفها .

خلاصة

من خلال الفصل الثالث الذي تطرقنا فيه لجامعة المسيلة باعتبارها المؤسسة محل الدراسة، وفي نفس الوقت هي مؤسسة خدمية ولها منتجات متنوعة "تخصصات"، حيث تم التطرق لتعريف الجامعة وفقا لأحكام المادة 38 من القانون رقم 99 - 5 المؤرخ في 04/04/99، وأهم المهام التي تسعى الجامعات لتحقيقها والتعرف على المساحة التي تترتب عليها جامعة المسيلة.

وكما تعرفنا أيضا على الهيكلة التنظيمي للجامعة المسيلة ومهام مختلف نيابة المديرية والمصالح التابعة لها و هذا حسب المادة 07 من القرار الوزاري المؤرخ في 14 أوت 2004 الذي يحدد ذلك، باعتبار ذلك يساعدنا في هذه الدراسة.

وعند محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تبين أن أغلب تكاليفها هي تكاليف غير مباشرة حيث أنها تأخذ الجزء الأكبر و في نفس الوقت هي معقدة و متشابكة ليس من السهل تخصيصها على مختلف المستويات والتخصصات الموجودة على مستوى الكلية حيث تم تحليل بيانات الدراسة من أجل إثبات أو نفي الفرضيات .

خاتمة

خاتمة

تناول البحث موضوع التكلفة على أساس النشاط كمفهوم إداري حديث يساعد المؤسسة على إيجاد مزايا تنافسية في ظل التغيرات الاقتصادية الحديثة، وخاصة أن موضوع الرقابة والتحكم في التكاليف و دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تحقيق المزايا التنافسية نالت اهتمام الباحثين في مجال الإدارة و خلصت الدراسة إلى أن هناك ارتباط بين نظام التكلفة على أساس النشاط و الميزة التنافسية للمؤسسة ، أي بمعنى أن تطبيق هذا النظام من شأنه أن يحقق مزايا تنافسية للمؤسسة من خلال تخفيض التكاليف وذلك إما عند معرفة التكاليف الخفية وذلك عن طريق الكشف عن تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد و المفاضلة بينها من أجل استخدامها بكفاءة ، حيث مثل هذا النظام يراعي إلى كفاءة العنصر البشري وكما هو الحال بالنسبة لبقية الموارد الأخرى .

أهم النتائج المتوصل إليها :

من خلال الجانب الميداني للمؤسسة محل الدراسة الذي تم فيه التطرق إلى محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على مستوى كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير حيث كان ذلك لأجل إثبات أو نفي فرضيات هذه الدراسة حيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- نظام التكلفة على أساس النشاط يكشف عن التكاليف الخفية من خلال تصنيف الأنشطة إلى قسمين أنشطة مضيفة للقيمة و أنشطة غير مضيفة للقيمة ، ومنه معرفة تكاليفها و هذا ما قد يتوافق مع الفرضية الأولى.

2- يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط إلى تتبع التكاليف الغير مباشرة و التحكم فيها بصورة دقيقة حيث أنه عند تتبع الموارد و الأنشطة حتى وصولها إلى مركز النشاط ثم يتم تخصيصها على المنتجات كل حسب ما يستهلكه من تلك المراكز (مجمعات التكلفة) وهنا تكمن أهمية الدقة في التحكم وهذا ما قد ينسجم مع الفرضية الثانية .

3- الميزة التنافسية للمؤسسة هي قدرتها على التفوق و السيطرة على المنافس إما عن طريق الريادة في التكلفة أو التفرد بمنتج متميز ، وباستطاعة المؤسسة محل الدراسة تحقيق التفوق عن طريق تخفيض تكلفة المنتج أو الخروج من المنافسة دون مغالطة في معرفة تكلفة منتجاتها ، و هذا ما قد يخصص الفرضية الثالثة و يحدد مجالها بدقة.

4- من الممكن تخفيض التكلفة عند تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة الخدمية ، وهذا ما قد يثبت الفرضية الثالثة لأن تخفيض التكلفة تعتبر نوع من أنواع الميزة التنافسية .

الاقتراحات و التوصيات

من خلال النتائج المتوصل إليها أظهرت لنا عدة اقتراحات من شأنها أن تساعد المؤسسة محل الدراسة عند العمل بهذا النظام الذي نعتبره من الأنظمة المهمة بالنسبة لها ، كما أنه يعتبر النظام القادر على حل أغلب المشاكل التي تعاني منها هذه المؤسسة عند توزيع تكاليفها ويمكن تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات للمؤسسة محل الدراسة والتي من الممكن العمل بها:

- 1- من الممكن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة محل الدراسة .
- 2- إذا أرادت المؤسسة محل الدراسة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط من أجل معرفة تكلفة ما أنفق على الطلبة لسنوات الدراسة فإن حساب التكاليف يكون على مراحل متتالية .
- 3- هذا النظام يقدم معلومات مفيدة للإدارة العليا للمؤسسة محل الدراسة إذا تم تطبيقه على مختلف استهلاك كل نشاط على حدا سواء على مستوى الكلية أم الجامعة ككل .
- 4- على مصلحة مراقبة التسيير التابعة للمؤسسة محل الدراسة مراعاة لمثل هذه الأنظمة لأن ذلك يساعدها على الرقابة في عملها .
- 5- إذا أرادت المؤسسة محل الدراسة تطبيق هذا النظام فيجب عليها أن تتكاتف جهود مختلف مصالحها والوظائف ، كما يجب أن يدرك به كافة موظفي هذه المؤسسة .
- 6- يمكن أن يساعد الوزارة الوصية في معرفة تطورات التكاليف إذا طبق في المؤسسة محل الدراسة.
- 7- إن التطبيق لمثل هذه الأنظمة في المؤسسة محل الدراسة يتطلب وقت طويل ، كما أنه يجب الاعتماد على أصحاب تخصص في هذا المجال .
- 8- يمكن أن يساعد أيضا المؤسسة محل الدراسة إذا طبقته في التقليل من الانحرافات عند تقدير الميزانية من سنة لأخرى .

حدود الدراسة:

نظرا للانعزال التام على الحياة العملية من أجل الربط بين الواقع و ما تم دراسته في التخصص ، تبقى وجهات النظر مختلفة بيننا و بينهم ، حيث أنهم يدركون ما يقولون لأنهم يرون ذلك في الميدان و نحن كطلبة أكاديميين لا نفقه من الواقع شيء إلا ما تم دراسته نظريا ، كما يبقى الواقع لدينا تصورا فقط ، كما أن المؤسسات الخاصة في أغلب الأحيان لا تقدم البيانات الصحيحة و لا حتى الكاملة من أجل خدمة مثل هذه الأنظمة و لا لغير ذلك ومن هذا المنطلق تم اختيار جامعة المسيلة لأجل تقديم المعلومات الكاملة باعتبارها منبع العلوم و الأبحاث والدراسات فهي بطبيعة الحال تراعي لمثل هذه الأعمال ، كما أن منتجاتها متعددة تخدم هذا النظام بالإضافة إلى قربها من مكان الدراسة و الإقامة.

حيث كانت حدود الدراسة للجانب التطبيقي من 08/ 04/ 2014 حتى نهاية شهر ماي من نفس السنة ، كما أن هذه المدة لا يمكن فيها معرفة عمل ولا مصلحة من مصالح الأمانة العامة لجامعة المسيلة . و نظرا لكبر المؤسسة وتعدد كلياتها و أيضا مصالحها و نيابة مديرياتها المختلفة تم أخذ كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير لجامعة المسيلة كعينة دراسة ميدانية.

نظرا لما سبق يمكن القول أننا نعتبره بحث محدود يبقى إلا محاولة قدر المستطاع من الباحث ، بسبب ما وجهنا من صعوبات و عراقيل جما سواء عندا اختيار الموضوع أم في الجانب الميداني .

آفاق الدراسة في المؤسسة محل الدراسة

بعد تناولنا لهذه الموضوع بشقيه النظري و التطبيقي ، فإنه يمكن القول أنه فتح لنا مجالا واسعا للبحث في بعض المجالات المتعلقة به ، خاصة و أن موضع تسيير التكاليف بصفة عامة أضحى اهتمام الكثيرين من الدارسين ، لما له أثر كبير على استمرارية المؤسسة و بقائها في خضم هذه المنافسة الحادة ، وعليه يمكن أن تكون آفاق أو تساؤلات لدراسات مستقبلية تكون أكثر إحاطة ومعالجة لها ونذكر من أهم هذه المواضيع:

1- التسيير على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الذي يمكن أن يكون موضوع يعالج عدة مشاكل الإدارة المركزية .

2- التسيير بالمشاريع في المؤسسات الجزائرية ؛

3- الثقافة التنظيمية كأحد عوامل نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط في الجامعة؛

4- إستراتيجية التكلفة المنخفضة في المؤسسة الاقتصادية ؛

و نأمل أن نكمل دراستنا المستقبلية في أحد المواضيع السابقة و أخص بالذكر التسيير بالمشاريع لأنه أصبح من المواضيع المهمة بالنسبة للمؤسسات الكبرى .

وختاماً نقول إن تمكنا من الأهداف الذي يصبوا إلى تحقيقها البحث فذلك من الله عز وجل والحمد لله ربي العالمين و إن أخطأنا فمن الشيطان وأنفسنا والسلام عليكم.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

أولا :الكتب

1. أحمد محمد نور و آخرون، محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007
2. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية ، ط1 ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2006 .
3. أحمد ماهر ، الإدارة الإستراتيجية ، ط1 ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، بدون السنة .
4. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة ، ط1 ، دار حامد ، الأردن ، 2007
5. جمال الدين محمد المرسي و آخرون ،التفكير الإستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية منهج تطبيقي ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2002 .
6. هاشم أحمد عطية و محمد محمود عبدربه محمد ، دراسة في : المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 .
7. هاني حامد الضمور ،تسويق الخدمات، ط4، دار وائل للنشر ، الأردن , 2008.
8. زكي خليل المساعد ، تسويق الخدمات وتطبيقاته ، ط1 ، دار المنهاج للنشر و التوزيع ، الأردن 2006
9. طلال عبد الحسن حمزة الكسار ومحمود جلال احمد البياتي ، محاسبة التكاليف (قياس وتخطيط و رقابة) ، ط1 ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، عمان ، 2010 .
10. محمد فريد الصحن ، قراءات في إدارة التسويق , الدار الجامعية , الإسكندرية, مصر , 2002
11. مصطفى محمود أبو بكر، إدارة الموارد البشرية :مدخل لتحقيق الميزة التنافسية ، الدار الجامعية، مصر، 2004/2003.
12. ناصر داداي عدون و عبدالله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، دار الحمديّة العامة الجزائر ، بدون سنة.

13. نبيل مرسي خليل ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال ، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998.
14. عامر عبد الله شقر ,محاسبة التكاليف الصناعية ، ط1، دار البداية،عمان، 2010.
15. عطية هاشم أحمد ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2000.
16. فلاح حسين عداي الحسيني ، الإدارة الإستراتيجية (مفاهيمها - مداخلها - عملياتها المعاصرة)، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
17. صلاح عبد الله الرزاق، و خليل عطا الله و راد ، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر، الأردن، 1999 .
18. رضوان محمد العناتي ، محاسبة التكاليف (مفاهيم ... مبادئ ... تطبيقات) ، ط 1 ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000.
19. ري إتش جاريسون و إريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة محمد عصام الدين زايد ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2008.
20. تشارلز هورنجرن و آخرون ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، تعريب أحمد حامد حجاج ، الكتاب الثاني، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2009
21. ثابت عبد الرحمن الإدريسي، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
22. ثامر البكري و أحمد الرحومي ، تسويق الخدمات المالية ، ط1، إثراء للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2008.
23. ثناء علاء القباني ، دراسة في نظام محاسبة التكاليف ، ط1 ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2009.

ثانيا: الملتقيات والمجلات

1. بغدادكربالي ، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية ، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة ، البليدة ، 22 ماي 2002.
2. حمد علي أحمد السيدية و منى سالم حسين المرعي ، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد القياس مقارنة بالأنظمة التقليدية،مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية ، المجلد 2،العدد3، جامعة تكريت ، 2006 .
3. سعيد يحيى ضو ، مدخل تكلفة النشاط ، " التكاليف "،المجلة العلمية ، الجمعية العربية للتكاليف ، كلية التجارة، جامعة عن شمس ،العدد الثالث ، السنة الخامسة و العشرون ، سبتمبر 1996
4. خديجة و زهرة بن سعيد ، دور الاستغلال الأمثل لرأس المال البشري في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمنظمة ، الملتقى الدولي حول (رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة) ، جامعة الشلف ، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011 .

ثالثا : الرسائل و الأطروحات

1. أحمد حابي ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية (دراسة حالة الشركة الوطنية للكوابل الكهربائية بسكرة) رسالة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 03 ، 2010/ 2011 .
2. أمين بن سعيد ، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري)، رسالة ماجستير ، تخصص محاسبة و تدقيق ،قسم العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03 ، 2009 /2010 .

3. اليزيد ساحري ، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة (دراسة حالة وحدة الأمينات و الإسمنت برج بوغريريج)، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع إدارة الأعمال ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2008/2007.
4. الوليد هلاي ، الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية و دورها في خلق القيمة (دراسة حالة الشركة الجزائرية للهاتف النقال موبيليس)، مذكرة ماجستير ، قسم علوم تجارية ، فرع الإستراتيجية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2009 / 2008.
5. بدرة حمزاوي ، دور تحليل التكلفة على أساس النشاط في تحديد سعر المنتجات (دراسة حالة ملينة الأوراس باتنة)، رسالة ماستر، تخصص تدقيق محاسب ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2013/2012.
6. زهرة لعروس قرين ، أهمية التسويق البنكي في زيادة الميزة التنافسية للبنوك التجارية (دراسة حالة بنك الفلاحة و التنمية الريفية و كالة المسيلة)، مذكرة ماستر ، تخصص بنوك ، العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2013 / 2012.
7. ليلي بن عيسى ، أهمية التسيير العمومي الجديد في قطاع التعليم العالي (دراسة حالة جامعة محمد خيضر بسكرة) ، مذكرة ماجستير ، تخصص تسيير عمومي ، علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2005-2006.
8. سليمان حسين ، الاستثمار الأجنبي و الميزة التنافسية الصناعية بالدول النامية ، مذكرة ماجستير، فرع الاقتصاد الكمي ، قسم العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2004.
9. سمية بروبي ، دور الإبداع و الابتكار في إبراز الميزة التنافسية للمؤسسات المتوسطة و الصغيرة (دراسة حالة مؤسسة المشروبات الغازية مامي)، مذكرة ماجستير ، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات الضغيرة والمتوسطة ، العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 2011/2010 .

10. عبد القادر براينيس ،التسويق في مؤسسات الخدمات العمومية (دراسة على قطاع البريد و الاتصالات في الجزائر) ، أطروحة دكتوراة ، العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2006/ 2007.

11. علاء اسامة الشعراي ، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2010

12. عبد الهادي داودي ، واقع محاسب التكاليف (بمركب الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة) ، رسالة ماجستير،اختصاص تسيير المؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة منتوري ، قسنطينة، 2006.

13. عبد الرؤوف حجاج ، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مصادرها و دور الإبداع التكنولوجي في تنميتها (دراسة ميدانية في شركة روائح الورود لصناعة العطور بالواد) ، مذكرة ماجستير ، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات ، قسم علوم التسيير، كلية التسيير و العلوم الاقتصادية ، جامعة 20 أوت 55 سكيكدة ، 2006/ 2007.

14. عائشة عثمانى، دور التسويق في زيادة تنافسية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، (دراسة حالة شركة سيتيفيس للمشروبات بولاية سطيف)، مذكرة ماجستير ، في تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ،العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس، سطيف ، 2010/2011.

15. فلة العيهار ، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة ، مذكرة ماجستير ، فرع إدارة الأعمال، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالخروبة ، جامعة الجزائر ، 2005.

16. فاطمة الزهراء علوي ، المناولة الصناعية خيار إستراتيجي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (دراسة تطبيقية في قطاع المحروقات)، مذكرة ماجستير ، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوقرة، بومرداس ، 2009/ 2010.

17. صالح الخضاري ، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة (دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق الطرو ،سكيكدة)، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة ،2007
- 18.رتيبة نحاسية ، أهمية اليقظة التنافسية في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة(دراسة حالة شركة الخطوط الجوية الجزائرية)، مذكرة ماجستير ، فرع إدارة الأعمال ، في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصاد و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002 / 2003 .
- 19.خالد مصلى حسين الرقب ، دور نظم المعلومات في تطوير الميزة التنافسية (دراسة تطبيقية على المدراء العاملين في وزارتي المالية و الصحة بقطاع غزة)، رسالة الماجستير ،إدارة أعمال ، قسم إدارة الأعمال كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2009.

الملاحق

ملخص

يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط من الأنظمة العادلة و الشاملة لبقية الأنظمة التقليدية فهو نظام منطقي من الناحية العلمية و العملية حيث يبقى النظام الوحيد المصنف للتكاليف و الأنشطة من حيث أنها مضيعة وغير مضيعة للقيمة حسب تقسيم بورتر في آن واحد.

كما أنه نظام يكشف و يعالج أغلب عيوب الأنظمة التقليدية التي أصبحت غير صالحة للاستخدام ولا حتى للتأقلم مع التطورات الحاصلة في عالم اليوم .

حيث يعتبر الأداة المهيمنة للمؤسسة التي تستخدمه بكفاءة و فعالية مقارنة بالمؤسسات المنافسة لها وذلك عند تحليل مصادر مزاياها التنافسية، حيث ينظر لجميع مواردها سواء الملموسة منها أو غير الملموسة وأنه يراعي أيضا لما يريده الزبائن و المساهمين من المؤسسة في نفس الوقت.

Résume :

Le système de cout a base d'activité est considéré comme un système juste et englobant les autre système classique, car il est rationnel d'un cote scientifique et pratique. De l'autre cote le système ABC est le seul qui classe les couts et les activités en étant additive de valeur et non additive de valeur selon la classification de Porter.

Le system ABC corrige les défaillances des autres systèmes classique qui sont dépassé et ne sont plus utile de nos jours, cas ces modèles n'arrivent plus à s'adapter avec les différents développements de l'entreprise.

La système ABC est considéré comme l'outil suprême que l'entreprise utilise avec efficacité et efficience pour l'analyse de la concurrence.

الكلمات المفتاحية: موارد ، أنشطة ، تكاليف ، منتج.