



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجبائية

الموضوع

إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في تنافسية المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة جيكا للخرسانة الجاهزة وحدة عين تموشنت

مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي – الطور الثاني ل.م.د.

إعداد الطالبة

ريغي دليلة

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا	جعفري عمر	الأستاذ (ة): الاسم واللقب
مشرفا	بن نونة محمد سامي	الأستاذ (ة): الاسم واللقب
ممتحنا	ذهيبة ابتسام	الأستاذ (ة): الاسم واللقب

السنة الجامعية: 2025-2026



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

الموضوع

إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في تنافسية المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة جيكا للخرسانة الجاهزة وحدة عين تموشنت

مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي – الطور الثاني ل.م.د.

إعداد الطالبة

ريغي دليلة

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا	جعفري عمر	الأستاذ (ة): الاسم واللقب
مشرفا	بن نونة محمد سامي	الأستاذ (ة): الاسم واللقب
ممتحنا	ذهيبة ابتسام	الأستاذ (ة): الاسم واللقب

السنة الجامعية: 2025-2026

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر

الحمد لله الذي مكننا من إتمام هذا العمل فما كان لشيء أن يكون إلا بمشيئته جل شأنه.

إلى الأستاذ الفاضل المشرف على العمل بن نونة محمد سامي

جاء من قول الإمام علي رضي الله عنه "إذا وصلت إليكم أطراف النعم فلا تنفروا أقصاها بقلة الشكر ... وإذا أسديت إليك يد فكافئها بما يربى عليها، والفضل مع ذلك للبادئ .. العلم وراثه كريمة، والأدب حلل مجددة، والفكر مرآة صافية".

أستاذنا؛ تحية واحتراما، وشكرا وامتنانا، فمن فيض علمك نهلنا، وبوضاءة فكرك وصفاء ذهنك اهتدينا إلى العلم، جزاك الله عنا خير الجزاء يوافيك حقلك.

الشكر لأعضاء لجنة المناقشة على الجهود المبذولة في قراءة وتفحص هذا العمل.

الشكر لأساتذة وعمال المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت.

الشكر للمؤسسات والعمال أين تم إجراء دراسة الحالة

إهداء

من منطلق الحب والوفاء، أهدي الفرحة بإتمام عملي هذا إلى:

من قال فيهم المولى تبارك وتعالى بعد بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا ۖ إِنَّمَا يُبَلِّغَنَّ عَنْكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ

هُمَا أُفٍّ وَلَا تَنْهَرْهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا﴾ سورة الإسراء- الآية 23

إلى من أرضعتني الحب والحنان، إلى رمز الحب وبلسم الشفاء، إلى من كان دعاؤها سر نجاحي إلى أغلى الحبايب

- أمي الكريمة أطال الله في عمرها -

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب، إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة،

إلى القلب العزيز - أي أطال الله في عمره -

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة، إلى كل من تقاسمت معهم حلو الحياة ومرارها، إلى رياحين حياتي

- أخي العزيز عبد الرحمن - و- رفيق دربي وزوجي محمد أمين -

إلى من جمعتني بهم مقاعد الدراسة، إلى كل من يحمل اسم العائلة، إلى كل من أحبهم قلبي ونسيهم قلمي.

- أهدي لكم هذا العمل -

دليلة

الفهرس

الفهرس:

قائمة الجداول

قائمة الاشكال

قائمة الملاحق

أ..... مقدمة:

الفصل الأول:

الإطار النظري للإدارة الحديثة للتكاليف والميزة التنافسية

1..... تمهيد:

2..... المبحث الأول: ماهية الإدارة الحديثة للتكاليف ونظام ABC

2..... المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول إدارة التكاليف

2..... الفرع الأول: تعريف إدارة التكاليف

3..... الفرع الثاني: أهمية إدارة التكاليف

4..... المطلب الثاني: قصور الأنظمة التقليدية ومبررات الانتقال للأنظمة الحديثة

4..... الفرع الأول: قصور الأنظمة التقليدية

6..... الفرع الثاني: مبررات الانتقال للأنظمة الحديثة

9..... المطلب الثالث: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

9..... الفرع الأول: العوامل المساعدة على ظهور نظام ABC ونشأته

13..... الفرع الثاني: مفهوم ومبادئ نظام ABC

15..... الفرع الثالث: خطوات ومزايا تطبيق نظام ABC

18..... المبحث الثاني: أساسيات التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

19..... المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية ومصادرها

19..... الفرع الأول: مفهوم الميزة التنافسية

20..... الفرع الثاني: أبعاد ومصادر الميزة التنافسية

23..... المطلب الثاني: الاستراتيجيات التنافسية الكبرى

31..... المطلب الثالث: العوامل التي تؤدي الى تحقيق الميزة التنافسية

35 خلاصة الفصل

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية لنظام ABC في المؤسسة

36 تمهيد:

37 المبحث الأول: واقع نظام التكاليف وتشخيص الوضع التنافسي للمؤسسة

37 المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة

37 الفرع الأول: تأسيس مجمع جيكا

39 الفرع الثاني: مهام وأهداف المؤسسة

41 الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

44 المطلب الثاني: تحليل نظام التكاليف الحالي المتبع في المؤسسة وانتقاده

46 المطلب الثالث: تحليل البيئة التنافسية للمؤسسة

47 المبحث الثاني: محاكاة تطبيق نظام ABC في شركة الخرسانة الجاهزة وحدة عين تموشنت

47 المطلب الأول: حصر الأنشطة ومسببات التكلفة وتصميم نموذج ABC المقترح للمؤسسة

49 المطلب الثاني: محاكاة حساب تكلفة المنتجات وفق نظام ABC ومقارنتها بطريقة التكاليف الاجمالية

56 المطلب الثالث: تحليل نتائج المحاكاة وبيان دور نظام ABC في تعزيز تنافسية المؤسسة

59 خلاصة الفصل

60 خاتمة:

63 قائمة المصادر والمراجع:

64 الملاحق

الملخص

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
08	أهم الفروقات بين التحليل الإستراتيجي للتكاليف والتحليل التقليدي للتكاليف	1
30	متطلبات الإستراتيجيات العامة للتنافس حسب بورتر "Porter"	2
49	أسعار المواد الأولية المستعملة في إنتاج الخرسانة	3
50	تكلفة المواد المباشرة للخرسانة بجرعات 150، 200، 250 و CPJ300	4
50	تكلفة المواد المباشرة للخرسانة بجرعتي 350 و CPJ 400 مع استعمال Gravier 16/25	5
51	تكلفة المواد المباشرة للخرسانة بجرعتي 350 و CPJ 400 بدون Gravier 16/25	6
52	مقارنة أسعار البيع مع تكلفة المواد المباشرة	7
52	تصنيف مشتريات شهر ماي	8
53	تجميع تكاليف شهر ماي حسب طبيعتها	9
54	توزيع الأعباء غير المباشرة حسب الأنشطة	10
54	نموذج حساب معدل النشاط وفق ABC	11

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	عوامل تحقيق الميزة التنافسية	32
2	مخطط توضيحي للهيكل التنظيمي للمؤسسة	41

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	قائمة منتجات وأسعار الخرسانة الجاهزة لمؤسسة جيكا وحدة عين تموشنت	64

مقدمة

توطئة

شهد العالم خلال العقود الأخيرة تحولات اقتصادية وتكنولوجية متسارعة فرضت على المؤسسات الاقتصادية العمل في بيئة تتسم بشدة المنافسة وسرعة التغير، حيث أصبحت الأسواق أكثر انفتاحاً وتداخلاً بفعل العولمة والتطور التكنولوجي والثورة الرقمية. وقد أدى ذلك إلى زيادة الضغوط على المؤسسات بمختلف أنواعها من أجل تحسين أدائها والحفاظ على استمراريته وتعزيز مكانتها التنافسية، خاصة في ظل تزايد متطلبات العملاء الذين أصبحوا أكثر وعياً بالجودة والسعر والوقت.

وفي ظل هذه المتغيرات، لم يعد نجاح المؤسسة مرتبطاً فقط بقدرتها على زيادة حجم الإنتاج أو تحقيق الأرباح، بل أصبح مرهوناً بمدى قدرتها على استغلال مواردها بكفاءة وتحقيق قيمة مضافة للزبائن بأقل تكلفة ممكنة. ومن هنا برزت أهمية إدارة التكاليف باعتبارها أحد أهم الأدوات الإدارية والاستراتيجية التي تساعد المؤسسات على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة، من خلال توفير معلومات دقيقة وملائمة حول تكاليف الأنشطة والعمليات المختلفة.

لقد اعتمدت المؤسسات لفترات طويلة على نظم التكاليف التقليدية التي كانت تتلاءم مع ظروف الإنتاج السائدة آنذاك، حيث كانت التكاليف المباشرة تمثل الجزء الأكبر من التكلفة الكلية، كما كانت المنتجات محدودة التنوع وعمليات التصنيع أقل تعقيداً. إلا أن التطورات الصناعية والتكنولوجية التي شهدتها بيئة الأعمال الحديثة أدت إلى تغير هيكل التكاليف وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة، الأمر الذي كشف عن العديد من أوجه القصور في النظم التقليدية، خاصة فيما يتعلق بدقة تخصيص التكاليف وتوفير المعلومات اللازمة لدعم القرارات الإدارية والاستراتيجية.

وقد ترتب على هذه التحديات ظهور مجموعة من المداخل والأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف، والتي سعت إلى تجاوز محدودية النظم التقليدية وتوفير معلومات أكثر دقة وملاءمة لمتطلبات البيئة التنافسية المعاصرة. ومن أبرز هذه الأنظمة: نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، والإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، والتكلفة المستهدفة، وتكلفة دورة حياة المنتج، والتحسين المستمر (Kaizen Costing)، وغيرها من الأدوات الحديثة التي تجمع بين البعد المحاسبي والبعد الاستراتيجي.

وتتميز هذه المداخل الحديثة بتركيزها على الأنشطة المولدة للتكلفة ومصادر القيمة داخل المؤسسة، كما تساعد على ترشيد استخدام الموارد، والقضاء على الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وتحسين جودة المنتجات والخدمات،

وتخفيض التكاليف بصورة مستمرة، مما يمكن المؤسسة من تعزيز قدرتها على مواجهة المنافسين وتحقيق مستويات أعلى من الكفاءة والفعالية.

ومن بين أهم الأنظمة الحديثة التي لاقت اهتمامًا واسعًا في مجال إدارة التكاليف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (Activity-Based Costing - ABC)، والذي ظهر خلال ثمانينيات القرن العشرين استجابةً للقصور المتزايد الذي أظهرته أنظمة التكاليف التقليدية في بيئة الإنتاج الحديثة. ويرتبط تطوير هذا النظام بشكل أساسي بأعمال كل من Robin Cooper وRobert S. Kaplan، اللذين عملا على تطوير مفاهيمه ونشره في الأوساط الأكاديمية والمهنية خلال الفترة الممتدة من منتصف الثمانينيات إلى بداية التسعينيات. وقد جاء هذا النظام لمعالجة مشكلة التخصيص غير الدقيق للتكاليف غير المباشرة، من خلال ربط التكاليف بالأنشطة المسببة لها ثم تحميلها على المنتجات أو الخدمات وفقًا لمسببات التكلفة المناسبة، مما يوفر معلومات أكثر دقة لدعم القرارات الإدارية والاستراتيجية. وقد ساهم نظام ABC في إحداث نقلة نوعية في الفكر المحاسبي والإداري، وأصبح أساسًا لتطوير العديد من المداخل الحديثة في إدارة التكاليف والأداء.

وتكتسب دراسة إدارة التكاليف الحديثة أهمية متزايدة في الوقت الراهن نظرًا للدور الحيوي الذي تؤديه في دعم القرارات الإدارية والاستراتيجية، حيث أصبحت المعلومات المتعلقة بالتكاليف عنصرًا أساسيًا في صياغة السياسات التسويقية والإنتاجية والاستثمارية، وفي تحديد الأسعار المناسبة، وتقييم الأداء، وتحقيق الميزة التنافسية المستدامة. كما أن الاعتماد على أساليب حديثة لإدارة التكاليف يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ورفع درجة موثوقيتها، الأمر الذي ينعكس إيجابًا على جودة القرارات المتخذة داخل المؤسسة.

وعليه، فإن الاهتمام بإدارة التكاليف لم يعد يقتصر على الجانب المحاسبي البحت، بل أصبح جزءًا لا يتجزأ من الفكر الإداري والاستراتيجي الحديث، لما لها من دور في تحقيق الكفاءة الاقتصادية وتعزيز القدرة التنافسية وضمان استمرارية المؤسسة في بيئة أعمال تتسم بالتغير المستمر وعدم التأكد. ومن هذا المنطلق تأتي أهمية دراسة الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف باعتبارها أحد أهم المداخل التي تساعد المؤسسات الاقتصادية على تحقيق أهدافها الاستراتيجية وتحسين أدائها في المدى القصير والطويل.

إشكالية الدراسة

على ضوء الطرح السابق تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الواقع العملي لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف المؤسسات الاقتصادية، وما قد يقدمه هذا النظام من منافع وعوائد للمؤسسة، ويجب أساسًا على الإشكالية الجوهرية التالية:

إلى أي مدى يساهم تطبيق نظام ABC في تحسين دقة حساب التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة

الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية

للإجابة على الإشكالية الرئيسية، سنقوم بتفكيكها إلى ثلاثة أسئلة جوهرية تغطي جوانب البحث:

1. ما هي أوجه القصور في أنظمة التكاليف التقليدية المتبعة في المؤسسة محل الدراسة ، وكيف أثرت على

قراراتها التسعيرية وموقعها التنافسي؟

2. ما هي المتطلبات والخطوات العملية اللازمة لتصميم وتطبيق نموذج التكاليف على أساس الأنشطة

(ABC) داخل الأقسام الإنتاجية للمؤسسة؟

3. كيف يؤدي الانتقال من النظام التقليدي إلى نظام ABC إلى توفير معلومات دقيقة تدعم استراتيجيات

التنافسية؟

فرضيات البحث

- **الفرضية الأولى:** تعاني المؤسسة محل الدراسة من توزيع غير دقيق للأعباء غير المباشرة، مما يؤدي إلى "تضليل" في تحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات.
- **الفرضية الثانية:** يوفر نظام ABC رؤية تفصيلية للأنشطة التي تستهلك الموارد في مؤسسة جيكا وحدة عين تموشنت، مما يسمح بتحديد الأنشطة "غير المضيفة للقيمة" والعمل على إلغائها.
- **الفرضية الثالثة:** يؤدي استخدام مخرجات نظام ABC إلى تحسين المركز التنافسي للمؤسسة محل الدراسة من خلال التحديد الدقيق لأسعار البيع وزيادة كفاءة العمليات.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، من أهمها:

- التعرف على الإطار النظري لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من حيث مفهومه ومبادئه ومراحل تطبيقه ومتطلبات نجاحه داخل المؤسسة الاقتصادية .

- تشخيص واقع نظام التكاليف المعتمد في المؤسسة محل الدراسة وتحديد أوجه القصور الناتجة عن الاعتماد على المحاسبة العامة أو الأساليب التقليدية في توفير معلومات التكاليف .
- إبراز دور نظام ABC في تحسين دقة قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة بما يساهم في تحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات أو الخدمات .
- تحليل أثر المعلومات التي يوفرها نظام ABC على القرارات الإدارية والتسويقية ومدى مساهمتها في ترشيد القرارات وتحسين الأداء .
- بيان مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال تخفيض التكاليف وتحسين الكفاءة التشغيلية ودعم الميزة التنافسية.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في تناولها لأحد الموضوعات المعاصرة التي تحظى باهتمام متزايد في الفكر المحاسبي والإداري، والمتمثل في إدارة التكاليف الحديثة ودورها في دعم الأداء المؤسسي. ففي ظل التغيرات الاقتصادية المتسارعة وشدة المنافسة، أصبحت المؤسسات بحاجة إلى نظم معلومات توفر بيانات دقيقة وموثوقة تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة. ومن ثم، تسعى هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطوير أساليب قياس وإدارة التكاليف باعتبارها أداة أساسية لتحسين الكفاءة والفعالية وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية.

حدود الدراسة

الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في المؤسسة الإنتاجية الوطنية للخرسانة الجاهزة - المنطقة الصناعية - عين تموشنت

الحدود الزمنية: تمت هذه الدراسة استنادا على معطيات شهر ماي

أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيار موضوع الأطروحة إلى أسباب علمية وأخرى ذاتية:

- الرغبة الشخصية في التعمق في مجال محاسبة وإدارة التكاليف باعتباره من المجالات المهمة في العلوم الاقتصادية والتجارية.
- الرغبة في توسيع المعارف العلمية المتعلقة بنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقاته داخل المؤسسات الاقتصادية.
- أهمية المعلومات التي يوفرها نظام ABC في تعزيز القدرة التنافسية وتحسين الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسات.
- رصد الفجوة بين المعلومات التي توفرها المحاسبة العامة واحتياجات الإدارة من معلومات التكاليف الدقيقة، ومحاولة إبراز مدى إمكانية الاستفادة من نظام التكلفة على أساس الأنشطة في معالجة هذا القصور وتحسين جودة القرارات داخل المؤسسة.

المنهج المتبع

للإجابة على الإشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي لنظام المحاسبة التكاليف وطريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة وقمنا بتطبيق دراسة حالة المتمثلة في دراسة على مستوى مؤسسة إنتاج "الخرسانة الجاهزة عين تموشنت"، واعتمدنا على المقابلة الشخصية والملاحظة وجمع المعلومات الخاصة بدراسة الحالة وإسقاط مفاهيم المحاسبة التحليلية والعامة على النظام المقترح.

الدراسات السابقة

1-دراسة(1988) Cooper & Kaplan

هدفت دراسة Cooper و Kaplan المعنونة "Measure Costs Right: Make the Right Decisions" إلى إبراز أوجه القصور التي تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية في ظل التطورات الصناعية الحديثة، خاصة مع ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة وتزايد تنوع المنتجات. اعتمد الباحثان على التحليل النظري والتطبيقي لعدد من المؤسسات الصناعية الأمريكية، وتوصلا إلى أن الأساليب التقليدية تؤدي إلى تشويه تكلفة المنتجات بسبب اعتمادها على أسس تحميل عامة لا تعكس الاستهلاك الحقيقي للموارد. كما أكدت الدراسة أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يوفر معلومات أكثر دقة حول التكاليف، ويساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أفضل فيما يتعلق بالتسعير وتحسين الأداء. وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة في توضيح مبررات ظهور نظام ABC وأهمية تطبيقه في بيئة الأعمال المعاصرة.

2-دراسة(Innes & Mitchell (1995

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى انتشار تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة داخل المؤسسات البريطانية، بالإضافة إلى تحديد دوافع التطبيق والعوائق التي تواجه المؤسسات أثناء تبنيه. اعتمد الباحثان على منهج المسح الميداني من خلال استبيانات وجهت إلى عدد كبير من المؤسسات الصناعية والخدمية. وأظهرت النتائج أن المؤسسات التي طبقت نظام ABC تمكنت من تحسين دقة قياس التكاليف وتحسين جودة المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرار، بينما واجهت المؤسسات الأخرى صعوبات تتعلق بارتفاع تكاليف التطبيق ونقص الخبرة الفنية. وتكمن أهمية هذه الدراسة بالنسبة للبحث الحالي في إبراز الشروط والمتطلبات الضرورية لتطبيق نظام ABC بنجاح.

3-دراسة(Shields (1995

ركزت دراسة Shields على العوامل المؤثرة في نجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة داخل المؤسسات الصناعية. اعتمدت الدراسة على تحليل مجموعة من المؤسسات الأمريكية التي قامت بتطبيق النظام خلال فترات مختلفة. وتوصلت النتائج إلى أن نجاح تطبيق ABC لا يعتمد فقط على الجوانب الفنية، بل يتطلب كذلك دعم الإدارة العليا ومشاركة العاملين وتوفير التدريب المناسب. كما أكدت الدراسة أن المؤسسات التي حظيت بدعم إداري قوي حققت فوائد أكبر من تطبيق النظام مقارنة بغيرها. وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه النتائج في إبراز أهمية البيئة التنظيمية والإدارية عند التفكير في تطبيق نظام ABC داخل المؤسسة محل الدراسة.

4-دراسة عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، دراسة حالة في المؤسسات الصناعية الأردنية، 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى انتشار تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، وكذا تطوير نموذج مقترح لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وبيان العلاقة بين مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والأداء المالي لها، حيث تم استخدام المسح الشامل للمجتمع الإحصائي للدراسة المتمثل في كافة الشركات الصناعية العاملة في الأردن للوصول إلى الشركات التي تطبق هذا النظام، واعتمد كذلك أسلوب المقابلات الشخصية المطبقة لهذا النظام لجميع البيانات الأولية المتعلقة بالدراسة، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث:

- وجود علاقة بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وتحسين الأداء المالي.
- شروع بعض المؤسسات في تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة ومن بينها مؤسسة

5- دراسة بن مازونية إبراهيم، اعتماد طريقة التكاليف المستندة على النشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، دراسة حالة الإقامة الجامعية أبو عمار عبد الكافي، ورقة، 2011-2012.

هذه الدراسة مقدمة للحصول على درجة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تناولت هذه الدراسة بشكل عام طريقة ABC ودورها في مساعدة إدارة المؤسسة وإمدادها بمعلومات تفصيلية وهامة على تكاليف الخدمات في القطاع العام، حيث هدفت إلى تحديد التكلفة التحليلية لكل خدمة على حدة في الإقامة الجامعية وإثبات أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الغير ربحية، ولخصت الدراسة بالتائج التالية:

- ضرورة تطبيق نظام الأنشطة لإزالة الإلحاح الموجود على مستوى الميزانيات السنوية والنتائج عن عدم التمييز الدقيق بين على مستوى الإقامة الجامعية.

- إمكانية تطبيق طريقة التكاليف المستندة للنشاط لقياس تكلفة الخدمات دون وجود صعوبات في ذلك.

6- دراسة ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، 2006.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في بيئة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والمعوقات التي تحول دون تطبيقه في هذه الشركات والتعرف على سبيل علاجها، وقد شملت الدراسة 51 شركة صناعية من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، ومما توصلت إليه الدراسة:

- توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام ABC لدى الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والتي تشكل بنية تحتية لتطبيقه بها ومن بين المقومات التي تم البحث في مدى توفرها:

• تنوع وتعقد العملية الإنتاجية.

• توفر أنظمة محاسبية.

7- دراسة حمزة هرباجي، فتيحة بوحروود، ياسمينه سالم، "تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة بالتطبيق على ملبنة التل مزلق سطيف"، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، الصادرة عن جامعة المسيلة، المجلد: 05/ العدد: 01، سنة 2020

هدفت الدراسة إلى تبيان دور محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة، وتحديد مزايا محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في مجال مراقبة التسيير داخل المؤسسة، مع القيام بدراسة الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة والمتمثلة في طريقة التكاليف الكلية، ثم تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة على المؤسسة، حيث تم التوصل إلى نتائج

مختلفة عن طريقة المؤسسة في حساب التكاليف، مع تأكيد دور نظام التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير من خلال دوره في تخفيض التكاليف والمساعدة على اتخاذ القرار.

8- دراسة عبد الله قويدر الواحد، " تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الجزائرية- حالة مؤسسة تسويق وتوزيع المواد البترولية - نפטال-"، مجلة العلوم التجارية المجدد 20، العدد 02 ديسمبر 2021، المدرسة العليا للدراسات التجارية.

هدفت هذه الدراسة إلى التطرق إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)، والذي يقوم على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة، وهذا ما جعل بعض المؤسسات الوطنية كمؤسسة نفطال تسعى إلى تبني هذا المدخل في ضبط وتوجيه تكاليفها. حيث ومنذ 2001 عملت المؤسسة على تطوير طرق محاسبة التكاليف وصولاً إلى طريقة محاسبة التكاليف على الأنشطة (ABC)، وهذا بهدف التحكم أكثر في التكاليف، ووضع خريطة تكلفة من خلال أنشطتها وسلسلة منتجاتها. ولتسهيل ذلك قامت ببناء بنك معلوماتي لتسيير الموازنات، ووضع برنامج إعلامي محاسبي تحليلي خاص بها (Win canal) مدمج ببرنامج المحاسبة العامة، يسمح بضمان صحة وصدق التكاليف والنتائج حسب كل منتج أو تطابقه مع مخطط التوزيع لأنشطة المؤسسة، وهذا تماشياً مع فلسفة هذا نظام، وأهم النتائج المتوصل إليها يمكن اعتبار نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) نظاماً يمثل قاعدة فعالة للتخطيط والإدارة وتخفيض التكلفة، تحديد أنشطة مؤسسة نفطال بشكل دقيق والتي لها تأثير واضح على التكاليف، ضرورة وضع مخطط للتكوين أو نشاطات أو تدريب إضافي الذي يتماشى مع احتياجات المديرية المالية بصفة عامة والمديرية الفرعية لمحاسبة التكاليف بصفة خاصة ومنه المؤسسة ككل.

9-دراسة Kennedy & Affleck-Graves 2001

حظي نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) باهتمام كبير في الأدبيات الأجنبية نظراً لدوره في تحسين دقة قياس التكاليف ودعم القرارات الإدارية. وفي هذا السياق، أجرى Kennedy و Affleck-Graves سنة 2001 دراسة هدفت إلى تحليل أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة على الأداء المؤسسي. وقد اعتمدت الدراسة على مقارنة مجموعة من المؤسسات التي طبقت النظام بمؤسسات أخرى استمرت في استخدام الأنظمة التقليدية للتكاليف. وأظهرت النتائج أن المؤسسات المطبقة لنظام ABC حققت مستويات أفضل من الأداء المالي والتشغيلي، كما تمكنت من تحسين دقة قياس تكاليف منتجاتها وأنشطتها، الأمر الذي ساعدها على اتخاذ قرارات أكثر فعالية فيما يتعلق بالتسعير وتخصيص الموارد. وأكد الباحثان أن المعلومات التي يوفرها النظام تمثل أداة مهمة لتحسين الأداء وتعزيز القدرة على مواجهة المنافسة في بيئة الأعمال الحديثة.

10- دراسة Maiga & Jacobs 2003

تم التركيز على العلاقة بين نظم إدارة التكاليف الحديثة والأداء المؤسسي، حيث هدفت الدراسة إلى إبراز مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التشغيلية ودعم عملية اتخاذ القرار. واعتمد الباحثان على دراسة ميدانية شملت عددًا من المؤسسات الصناعية، وتوصلت النتائج إلى أن استخدام نظام ABC يساعد على تحديد الأنشطة المسببة للتكاليف بصورة أكثر دقة، كما يساهم في اكتشاف مصادر الهدر وعدم الكفاءة داخل المؤسسة. وأظهرت الدراسة كذلك أن المؤسسات التي تعتمد هذا النظام تكون أكثر قدرة على التحكم في التكاليف وتحسين استغلال الموارد المتاحة، وهو ما ينعكس إيجابًا على مستوى الجودة والربحية والقدرة التنافسية. كما أكدت النتائج أن المعلومات التي يوفرها النظام تشكل عنصرًا أساسيًا في دعم الاستراتيجيات الرامية إلى خفض التكاليف وتحقيق التميز في السوق.

مساهمة البحث

من خلال استعراض الدراسات السابقة يتضح أن معظمها ركز على إبراز مزايا نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) أو دراسة أثره على الأداء والربحية داخل مؤسسات مختلفة. غير أن الدراسة الحالية تتميز بمحاولة تشخيص واقع نظام التكاليف المطبق في المؤسسة محل الدراسة، والتي تعتمد أساسًا على المحاسبة العامة دون تطبيق نظام تكاليف حديث، ثم اقتراح نموذج لتطبيق نظام ABC وتحليل مدى مساهمته في تحسين دقة قياس التكاليف ودعم القرارات التسعيرية وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة. ومن ثم فإن هذه الدراسة تجمع بين البعدين المحاسبي والتنافسي، وتسعى إلى تقديم دليل تطبيقي يمكن الاستفادة منه في المؤسسات التي تواجه صعوبات مشابهة.

هيكل الدراسة

من أجل معالجة إشكالية الدراسة والإجابة عن التساؤلات الفرعية المطروحة، تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين رئيسيين، أحدهما نظري والآخر تطبيقي.

خصص الفصل الأول للإطار النظري للإدارة الحديثة للتكاليف والميزة التنافسية، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية الإدارة الحديثة للتكاليف ونظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وذلك من خلال عرض المفاهيم الأساسية لإدارة التكاليف وأهدافها وأهميتها، ثم بيان أوجه القصور التي تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية ومبررات الانتقال إلى الأنظمة الحديثة، قبل التطرق إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة من حيث مفهومه وفلسفته وخطوات تطبيقه وأهم المزايا التي يوفرها للمؤسسة.

أما المبحث الثاني من الفصل الأول فقد تناول أساسيات التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم عرض مفهوم الميزة التنافسية ومختلف مصادرها، خاصة المرتبطة بالتكلفة والجودة والوقت، كما تم التطرق إلى أهم الاستراتيجيات التنافسية التي تعتمد عليها المؤسسات لتحقيق التفوق في الأسواق، والمتمثلة في استراتيجية القيادة بالتكلفة واستراتيجية التمايز واستراتيجية التركيز، بالإضافة إلى إبراز أهم العوامل التي تساهم في تحقيق الميزة التنافسية والمحافظة عليها.

أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة التطبيقية من خلال دراسة حالة المؤسسة محل الدراسة، حيث تناول المبحث الأول واقع نظام التكاليف المعتمد بالمؤسسة وتشخيص وضعها التنافسي، وذلك من خلال تقديم عام للمؤسسة ونشاطها وهيكلها التنظيمي ومنتجاتها، ثم تحليل نظام التكاليف المطبق حاليًا وبيان أهم نقاط قوته وضعفه، إضافة إلى دراسة البيئة التنافسية للمؤسسة وتحديد موقعها مقارنة بالمنافسين.

في حين خصص المبحث الثاني لعرض محاكاة تطبيق نظام ABC في شركة الخرسانة الجاهزة وحدة عين تموشنت محل الدراسة، حيث تم تحديد الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة وتصميم نموذج مقترح للنظام، ثم احتساب تكلفة المنتجات وفق نظام ABC ومقارنتها بالتكاليف الناتجة عن النظام المعمول به، وأخيرًا تحليل النتائج المتوصل إليها وتقييم مدى مساهمة النظام المقترح في تحسين دقة قياس التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للإدارة الحديثة للتكاليف والميزة التنافسية

تمهيد:

يُعدّ موضوع الإدارة الحديثة للتكاليف وعلاقته بتحقيق الميزة التنافسية من أبرز المحاور التي حظيت باهتمام متزايد في الأدبيات المعاصرة، في ظل التحولات العميقة التي شهدتها بيئة الأعمال نتيجة العولمة، والتطور التكنولوجي، واشتداد حدة المنافسة بين المؤسسات. فلم تعد الأساليب التقليدية في إدارة التكاليف قادرة على تلبية متطلبات المرحلة الراهنة، نظرًا لقصورها في توفير معلومات دقيقة وملائمة تدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية. وفي هذا السياق، برزت مفاهيم وأساليب حديثة في إدارة التكاليف، تهدف إلى تحسين الكفاءة التشغيلية، وترشيد استخدام الموارد، وتعزيز القدرة على التحكم في عناصر التكلفة عبر مختلف مراحل سلسلة القيمة. كما تسعى هذه الأساليب إلى تحقيق تكامل بين البعد المالي والاستراتيجي، بما يساهم في دعم التوجهات التنافسية للمؤسسات.

ومن جهة أخرى، تُعدّ الميزة التنافسية الهدف الأساسي الذي تسعى إليه المؤسسات لضمان الاستمرارية والتفوق في الأسواق، حيث تركز على قدرة المؤسسة على تقديم قيمة متميزة للعملاء، سواء من خلال تخفيض التكاليف أو تحسين الجودة أو الابتكار. وهنا تبرز أهمية الإدارة الحديثة للتكاليف كأداة استراتيجية فعالة في تحقيق هذه الميزة وتعزيز موقع المؤسسة التنافسي.

يهدف هذا الفصل إلى تقديم إطار نظري شامل حول الإدارة الحديثة للتكاليف، من حيث مفهومها وأهدافها وأهم أساليبها، مع إبراز دورها في تحقيق الميزة التنافسية، وعليه من أجل الوقوف على مختلف المفاهيم قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: ماهية الإدارة الحديثة للتكاليف ونظام ABC.

المبحث الثاني: أساسيات التنافسية في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول:

ماهية الإدارة الحديثة للتكاليف ونظام ABC

لتلبية احتياجات بيئة التصنيع الحديثة أصبح من الضروري إجراء تغييرات جذرية في الأنظمة المحاسبية، تم تقديم نظام التكلفة على أساس النشاط كطريقة تستند إلى فلسفة جديدة لتقدير التكاليف تتغلب على أوجه القصور في أنظمة تقدير التكاليف التقليدية وتتكيف مع بيئة الإنتاج الحديثة. وعليه سيتم تخصيص هذا المبحث للتعرف على حدود تطبيق الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة، بالإضافة إلى تحديد العوامل التي ساعدت على ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وكذلك التعرف على ظروف نشأة هذا النظام.

المطلب الأول:

مفاهيم أساسية حول إدارة التكاليف

الفرع الأول:

تعريف إدارة التكاليف:

شهد مصطلح إدارة التكاليف انتشارا واسعا في الآونة الأخيرة، إلا أنه لا يوجد تعريف موحد متفق عليه من طرف الباحثين والمختصين، فقد اعتبره الغالبية على أنه أسلوب استراتيجي يهدف بالدرجة الأولى إلى خلق نوع من التميز من خلال تخفيض التكاليف والسيطرة عليها والعمل على عرض منتجات ذات جودة وسعر مغري سعيا لكسب رضى العميل الذي يعتبر الركيزة الأساسية لنجاح المنظمات في ظل بيئة الأعمال الحديثة. ومن بين التعريفات التي قدمت لإدارة التكاليف عرفت على أنها: مجموعة أساليب وأنشطة المسيرين التي تهدف بالدرجة الأولى إلى كسب رضى العملاء وذلك من خلال السعي إلى التخفيض المستمر للتكاليف والتحكم فيها، حيث تم اعتبار إدارة التكاليف على أنها أداة استراتيجية رئيسية للمؤسسة تؤدي إلى فهم وتقييم كفاءة المؤسسة في إدارة التكاليف عن طريق تزويد المحاسبين والماليين بمعلومات مالية حول التكاليف والإرادات ومعلومات غير مالية تساهم في الحفاظ على العميل وزيادة الإنتاجية وتحسين الجودة وغيرها من عوام النجاح الرئيسية للمنظمة وبالتالي فهي تعكس فلسفة المنشأة في إدارة جميع مواردها والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد من خلال التركيز على الأحداث والظروف التي تسبب وتوجه تلك الأنشطة.¹

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الثانية، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2008، ص 359.

في حين يعتبر مصطلح نظم إدارة التكاليف من المصطلحات الحديثة التي عرفها مجال دراسة وتحليل التكاليف والذي يعتبر المولود الجديد في ظل بيئة الأعمال التي شهدت موجة من التغيرات الواسعة من تطور تكنولوجي وازدياد شدة المنافسة في الآونة الأخير، مما دفع بالعديد من المسيرين إلى سلك أساليب جديدة تمكنهم من عرض خدمات ومنتجات حسب توقعات العميل من جودة عالية وسعر مغري، الأمر الذي يحمل في طياته تكلفة منخفضة لضمان ربحية المؤسسة، وباعتبار أن التكلفة هي طوق النجاة لتحقيق كل ما سبق ازدادت ضرورة إدارتها بشكل أمثل عن طريق نظام لإدارة التكلفة الذي يعتبر نظام إداري لتخطيط والرقابة يهدف في الأساس إلى تتبع، مراقبة وتخفيض التكاليف عن طريق تحليل ودراسة مختلف الأنشطة في المؤسسة وتميز المضيئة للقيمة عن تلك الغير مضيئة لها .

ويتبلور الهدف الأساسي لنظام إدارة التكاليف لأي مؤسسة مهما كان نوعها وطبيعة نشاطها هو تعظيم الأرباح في الوقت الحالي والمستقبلي والتي لا يمكن أن تتحقق إلا عن طريق بناء نظام إدارة التكاليف قادر على مساعدة المؤسسة على تطوير ذاتها وقدرتها على التحسين الذاتي المستمر مما يعزز قدرتها التنافسية ويمكنها من منافسة نظيراتها في السوق العالمي وليس المحلي فقط.¹

مما سبق يمكننا القول ان إدارة التكاليف من المفاهيم الحديثة التي حظيت باهتمام متزايد في ظل بيئة الأعمال المعاصرة، ورغم تعدد تعريفاتها، إلا أنها تتفق في كونها منهجاً استراتيجياً يهدف إلى التحكم في التكاليف وتخفيضها بشكل مستمر، بما يضمن تحقيق رضا العملاء وتعزيز قدرة المؤسسة على المنافسة. فهي لا تقتصر على مجرد قياس التكاليف، بل تمتد لتشمل مجموعة من الأساليب والأنشطة الإدارية التي تركز على تحليل الموارد والأنشطة، والتمييز بين ما يضيف قيمة وما لا يضيفها، مع توفير معلومات مالية وغير مالية تدعم اتخاذ القرارات وتحسين الأداء.

الفرع الثاني:

أهمية إدارة التكاليف:

من التعاريف المذكورة أعلاه تظهر أهمية إدارة التكلفة في المؤسسة وذلك من خلال:2

¹ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض الإدارية، الاسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2003، ص 327 .

² معاد خلف إبراهيم الجباني، تأثير التكامل بين التقنيات المستخدمة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الاعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، بدون سنة نشر، ص 03.

- توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لإدارة المنظمة بكفاءة، سواء كانت تلك المعلومات مالية (عن التكاليف والإيرادات) أو غير مالية (عن الإنتاجية والنوعية) والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب للمفاضلة بين البدائل الممكنة لاختيار أفضلها تحقيقاً.
- قياس كلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنظمة وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن بها تصور إستراتيجية المؤسسة وتحسين أدائها مستقبلاً.
- تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل، إلى جانب تحسين النوعية وإرضاء العملاء، والتوقيت الملائم للمعلومات من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات على المديين قصير الأجل وطويل الأجل.
- المساعدة على التحكم الجيد في التكاليف من خلال إظهار تكلفة المنتجات بصورة دقيقة ومراقبتها وقياس الأداء عن طريق متابعة التكاليف والأنشطة، وذلك باستخدام العلاقات السببية بين التكاليف والأنشطة، مما يؤدي إلى تحسين فهم الأنشطة بما يساعد على مواصلة الإستراتيجيات التنظيمية وتحقيق التميز في أداء العمليات.
- كما يمكن القول بأن المعلومات الخاصة بإدارة التكلفة يمكن استخدامها في أربع (4) وظائف رئيسية هي:1
- الإدارة الإستراتيجية - عملية التخطيط وصناعة القرار - الإدارة والسيطرة التشغيلية - إعداد القوائم المالية.

المطلب الثاني:

قصور الأنظمة التقليدية ومبررات الانتقال للأنظمة الحديثة

الفرع الأول:

قصور الأنظمة التقليدية:

كانت أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية هي الطريقة الأفضل والأكثر استخداماً في حساب التكلفة للعديد من السنوات، ولقد صممت هذه الأنظمة على أساس أن العمل البشري جزء مهم من التكلفة الإجمالية،

¹ حيدر شاكر نوري وآخرون، "تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية" مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ديالى، العدد 63، 2013، ص 287.

ومع ذلك فقدت أهميتها في بيئة الإنتاج الحديثة التي تتميز بانخفاض نسبة التكاليف المباشرة وزيادة التكاليف غير المباشرة.

تفترض نظم التكاليف التقليدية أن المنتجات تستهلك الموارد حسب حجمها الانتاجي، وتتم عملية التوزيع فيها على مرحلتين: في المرحلة الأولى يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة، وفي المرحلة الثانية يتم توزيع هذه التكاليف على الوحدات المنتجة استناداً إلى معدلات تحميل مقدرة طبقاً لتكلفة العمل المباشر، وعدد ساعات عمل الآلات،... إلخ. 1 وغالباً ما يتم استخدام مجمع واحد للتكاليف غير المباشرة، حيث تتم عملية تخصيص هذه التكاليف من خلالها وفقاً للخطوات التالية: 2

- تحديد المنتجات التي سيتم اختيارها كغرض للتكلفة؛
- تحديد التكاليف المباشرة لهذه المنتجات؛
- اختيار أساس تحميل التكلفة لاستخدامه لتخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات؛
- تحديد التكاليف غير المباشرة المرتبطة مع كل أساس من أسس تحميل التكلفة؛
- احتساب معدل تحميل محدد، ويكون إما العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات، لوحدة المنتج لكل أساس تحميل مستخدم لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات؛
- احتساب التكاليف غير المباشرة المحملة أو المخصصة على المنتجات؛
- احتساب مجموع تكاليف المنتجات بإضافة كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تم تخصيصها على المنتجات.

صممت أنظمة التكاليف التقليدية من أجل مسايرة الظروف التي وجدت من أجلها، والمرتكزة على تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل انخفاض التكنولوجيا وارتفاع نسبة التكاليف المباشرة، إلا أنه ونتيجة للتغيرات الهائلة في مجال الصناعة والتطور التكنولوجي فقدت هذه الأنظمة أهميتها وبرزت العديد من نقاط الضعف بها، ويمكن إيجازها في النقاط التالية: 3

¹ محمد علي أحمد السيدية، ومنى سالم حسين المرعي، "تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 2، العدد 3 (2006): 122-123.

² عمر محمد هديب، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي- التطبيق ونموذج مقترح للقياس-"، (أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2009)، 27.

³ جليل إبراهيم صالح، "مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية 3، العدد 1 (2013): 193-194.

• **عجز نظم التكاليف التقليدية عن قياس تكلفة الانتاج بدقة:** تعتمد أنظمة التكاليف التقليدية أساساً على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم كأساس لتخصيص التكاليف غير المباشرة، وهي بهذا تفترض أنه عندما يتضاعف عدد الوحدات المنتجة من منتج معين مثلاً فإن التكلفة المستهلكة في تصنيعها تتضاعف مما يؤدي إلى عدم العدالة والتناسب في تحميل المنتجات المختلفة بنصيبها من التكاليف، وبالتالي تسجل تكلفة منتجات مضللة وخاصة في حالة اختلاف الحجوم الإنتاجية للمنتجات، أو تنوع الحجوم الطبيعية للمنتجات، أو تنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات؛

• **عجز نظم التكاليف التقليدية على اتخاذ قرارات رشيدة:** إن أنظمة التكاليف التقليدية تستخدم مجمع تكلفة واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة ويتم تحديد معدل التحميل من خلال قسمة التكاليف على الأساس المختار، وقد اعتبرت التكاليف الناجمة عن هذا الأسلوب مضللة وغير واضحة بسبب فشلها في إعطاء صورة واضحة عن علاقة السبب بالنتيجة، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة التحميل لبعض المنتجات ونقص التحميل للبعض الآخر. وبالتالي حدوث أخطاء في بيانات التكاليف مما يؤثر على الرقابة واتخاذ القرارات، ويؤدي إلى المغالاة في تسعير بعض المنتجات ومن ثم خفض قدرتها التنافسية أو توقف انتاج بعض المنتجات التي من الممكن أن تكون منتجات مربحة. وفي الجانب الآخر فإن نقص التحميل لبعض المنتجات يؤدي إلى الاستمرار في انتاج منتجات خاسرة مما يؤثر في النهاية على استمرارية المؤسسة.

مما سبق يتضح لنا أن أنظمة التكاليف التقليدية ليست سيئة لأنها مصممة للتكيف مع الظروف التي وجدت من أجلها، إلا أن التغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال الحديثة أظهرت عجزاً فيها خاصة في مجال قياس التكلفة واتخاذ القرارات، مما استلزم تغييراً حتمياً في أنظمة محاسبة التكاليف، ولتلبية احتياجات هذه البيئة تم تقديم نظام التكاليف على أساس الأنشطة كطريقة تستند إلى فلسفة تكلفة جديدة، تغلب على أوجه القصور في أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وتواكب بيئة الإنتاج الحديثة.

الفرع الثاني:

مبررات الانتقال للأنظمة الحديثة:

لقد ركز الهدف التقليدي لمحاسبة التكاليف ولعدة عقود من الزمن على الرؤية الداخلية للأداء والعمل على تخفيض التكلفة إلى الحدود التي تكفل الاستمرارية والنمو للوحدات الاقتصادية عن طريق بذل أقصى الجهود الإدارية، والبحث عن أفضل الأساليب لأداء الأنشطة بغرض زيادة وتنمية الأرباح المحققة. وفي أواخر القرن الماضي، ومع التغيرات الجذرية التي حدثت في تكنولوجيا التصنيع ولدت محيطاً صناعياً جديداً ومع زيادة التأكيد

على النوعية للمنتج، زيادة المنافسة العالمية وظهور أنظمة معلومات مدمجة داخل المؤسسة، كانت الدافع لبعض المؤسسات في إعادة النظر في تصميم أنظمة محاسبة تكاليف الإنتاج، وظهر هناك ترويج هائل حول الانتقادات لممارسات محاسبة تكاليف الإنتاج التقليدية¹.

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

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

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

وفيما يلي أهم الانتقادات التي وجهت للتحليل التقليدي²:

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

لا يخدم أغراض التحليل الإستراتيجي، ذلك أنه يعتمد في تفسير سلوك التكاليف على متغير أساسي هو حجم النشاط ، بينما تعتبر الإدارة الإستراتيجية للتكاليف أن التكلفة هي دالة للخيارات الإستراتيجية للمؤسسة.

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

² ذوايدي مهدي، "مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي" مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 09، 2009، ص 205-206.

- ينظر إلى إدارات المؤسسة وأقسامها على أنها وحدات مستقلة عن بعضها البعض ، بمعنى أنها تحمل العلاقات والروابط الموجودة بين تلك الوحدات من جهة وبين المؤسسة، وعملائها ومورديها من جهة أخرى، وهو أمر لا يتماشى مع النظرة الإستراتيجية الشاملة.

-يركز التحليل التقليدي على الأنشطة الإنتاجية و يهمل الأنشطة الفرعية الأخرى.

-يتجاهل الموقف التكاليفي للمنافسين، وهذا يعد من أهم عيوب التحليل التقليدي للتكلفة، حيث أن محاسبة التكاليف تعتبر أصلاً ذات توجه داخلي (تهتم بالبيئة الداخلية على حساب البيئة الخارجية) وينعكس تجاهل هذا التحليل للرؤية الخارجية- لما يجب أن تكون عليه التكاليف- سلباً على صلاحية أدواته، مثلاً في حالة استخدام تحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح في اتخاذ قرار الشراء أو الصنع، حيث لا يمكن الاكتفاء بالرؤية الداخلية للتكاليف للوصول إلى قرار سليم، بل لا بدّ في هذه الحالة من مقارنة هيكل تكاليف المؤسسة بهيكل التكاليف الخاص بالمنافسين.

الجدول رقم (01): أهم الفروقات بين التحليل الإستراتيجي للتكاليف والتحليل التقليدي للتكاليف

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

المصدر: محمد حسن محمد عبد العظيم " دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات " مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة دمشق - سوريا - المجلد 21، العدد 1، جوان 2005، ص 20.

في ضوء ما سبق، يتضح أن الأنظمة التقليدية لمحاسبة وإدارة التكاليف لم تعد قادرة على مواكبة متطلبات بيئة الأعمال الحديثة، نظرًا لاعتمادها على أسس تقليدية تركز أساسًا على القياس التاريخي للتكاليف وتوزيعها بطرق غير دقيقة، مع إهمالها للجوانب الاستراتيجية وغير المالية المرتبطة بالأداء. كما أن هذه الأنظمة تعجز عن توفير معلومات ملائمة وفي الوقت المناسب تدعم اتخاذ القرارات في ظل التعقيد التكنولوجي وتنوع المنتجات واشتداد المنافسة.

وعليه، برزت الحاجة إلى تبني أنظمة حديثة لإدارة التكاليف تركز على تحليل الأنشطة، وربط التكاليف بمصادرها الحقيقية، والتركيز على خلق القيمة للعميل، بما يساهم في تحسين الكفاءة التشغيلية وترشيد الموارد. ويُعد الانتقال إلى هذه الأنظمة مبررًا حتميًا لتمكين المؤسسات من التكيف مع المتغيرات البيئية، وتعزيز قدرتها التنافسية، وتحقيق الاستمرارية والنمو في الأسواق المعاصرة.

المطلب الثالث:

ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن تعقد وازدياد حجم التكاليف غير المباشرة في أنظمة التصنيع الحديثة حيث حلت التكنولوجيا محل الأجور المباشرة، مما جعل المؤسسات تبحث عن أساليب تمكنها من تحميل هذه التكاليف غير المباشرة بالمنتج، ومن هنا كان فشل الأساليب التقليدية في التحميل الدقيق للتكاليف غير المباشرة هو السبب الرئيسي لظهور أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

الفرع الأول:

العوامل المساعدة على ظهور نظام ABC ونشأته:

❖ العوامل المساعدة على ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

أدت التغيرات المتسارعة في البيئة الصناعية والإدارية إلى تطور أنظمة محاسبة التكاليف، وكان من أبرز هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة، والذي يمكن تلخيص أهم العوامل المساعدة على ظهوره في النقاط التالية:

1. تطور البيئة الاقتصادية:

ساهمت الثورة الصناعية في تطور صناعي كبير واكمه تطور هائل في الفكر الاقتصادي والمحاسبي، ويمكن تحديد أهم التغيرات في تزايد حدة المنافسة والاتجاه نحو العولمة، وتطور الأنظمة الانتاجية.

1.1. تزايد حدة المنافسة والاتجاه نحو العولمة: أدت زيادة المنافسة وانفتاح الأسواق وحرية التجارة في الوقت الحالي إلى ضغط على المؤسسات الصناعية لإنتاج أنواع مختلفة من المنتجات تختلف فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات ودرجة التعقيد في عملية التصنيع، وبالتالي تختلف هذه المنتجات فيما بينها من حيث الأنشطة ومستوى المجهود المطلوب للتصنيع والتسويق، وعليه فإن استخدام أساس واحد لتحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة في ظل هذه البيئة سيؤدي إلى عدم الدقة في تحديد تكاليف المنتجات وفقا لنظام التكاليف التقليدي، وذلك لأنه يهمل التنوع والاختلاف بين المنتجات من حيث درجة التعقيد في عملية التصنيع ومن حيث طلب هذه المنتجات على الموارد المتاحة للمؤسسة، ولذلك يتطلب الأمر في الوقت الحاضر ضرورة أن يتم بجميع تكاليف المنتجات على أساس العلاقات الفنية بين المنتجات وبين الأنشطة المطلوبة لتصنيع هذه المنتجات.

2.1. تزايد معدلات الابتكار والتجديد التكنولوجي: يرجع بروز الاهتمام بالابتكارات والتجديدات التقنية إلى منتصف السبعينات إثر الأزمة الاقتصادية التي أصابت قطاع الصناعة من جهة، وإلى التطور الحادث في مجال المعلوماتية والإلكترونيك والبيو تكنولوجيا والطاقة من جهة أخرى، وهذا الاهتمام المتزايد للتجديد التكنولوجي أدى إلى تقليص زمن دورة حياة المنتجات إلى بضعة سنوات أو حتى إلى بضعة أشهر كما هو الحال في قطاع التكنولوجيا العالية كالحاسب الآلي الذي أصبحت دورة حياته أقل من سنة عكس بعض القطاعات التي تكون فيها فترة البحث والتطوير والتصميم أطول من فترة الإنتاج والتسويق، وعليه فإن المؤسسة إذا أرادت إجراء تحليل استراتيجي لمنتجاتها فعليها تصميم أنظمة تكاليف تستطيع تزويد المسيرين بالمعلومات التي تمكنهم من التحليل الاستراتيجي الشامل للتكاليف المرتبطة بدورة حياة المنتج وهذا ما تعجز عنه أنظمة التكاليف التقليدية.

3.1. تطور الأنظمة الانتاجية: لقد ظهرت أنظمة الإنتاج الحديثة وتطورت بشكل كبير لمواجهة المنافسين وتحقيق العديد من الأهداف منها: إنتاج السلع بجودة عالية، وتحديد أسعار ملائمة لطبيعة ونوعية السلع، وتسليم

¹ أحمد حسين علي حسين، محاسبة التكاليف الصناعية، (الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية، 2003)، 304.

² اسماعيل حجازي، وسعاد معاليم، محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، (عمان، الأردن: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2013)،

السلع للزبائن التي يطلبونها في الوقت المحدد، وتحقيق مرونة عالية في التحول نحو تصنيع السلع الجديدة التي يطلبها السوق، وهذا تدعيما لنظام الجودة الشاملة.¹

2. تطور الهياكل التنظيمية للمؤسسات:

تسببت عولمة الأسواق في النمو السريع للمؤسسات وتغيير هيكلها التنظيمي، كما أن القيود التي يفرضها السوق (التجديد والمرونة والجودة) أدت بالمؤسسات إلى تشكيل هياكل تنظيمية جديدة لم تكن موجودة من قبل، وعليه فقد التنظيم الهرمي لهيكل المؤسسات وتدرج السلطة أهميته، نظرا لعدم مرونته باعتباره لا يتوافق والنشاط الحقيقي للمؤسسات، ففي كثير من الحالات لا يساعد في اتخاذ القرارات المستعجلة مما يؤدي إلى ضياع الكثير من الفرص، وعليه سعت العديد من المؤسسات الحديثة إلى حذف بعض المهام التي أصبحت ترى بأنها سبب في زيادة التكاليف ويمكن الاستغناء عنها دون التأثير على أداء المؤسسة، كل هذا أثر بشكل واضح على هيكله تكاليف هذه المؤسسات، وعليه أصبح من الضروري إيجاد أنظمة للتكاليف كفيلة بمسايرتها.²

3. تغير هيكله التكاليف:

ترتب على التقدم التكنولوجي في كثير من المؤسسات الأمريكية واليابانية تغيير جوهري في هيكل التكلفة، وبالتالي عدم قدرة أنظمة محاسبة التكاليف المتعارف عليها على قياس وتحديد تكلفة الإنتاج بدقة. ومن أبرز ملامح التغيير في هيكل التكلفة أن تكاليف الإنتاج قد اشتملت على جزء أكبر من التكاليف الثابتة، كما تضاعف دور العمل المباشر كأساس شائع لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، كما ترتب على هذا التقدم التكنولوجي زيادة مقدار التكاليف غير المباشرة وقد انعكس على قياس تكلفة المنتجات والخدمات.³

4. التركيز على المؤسسات المنافسة وإرضاء الزبون:

في الوقت الحاضر ونتيجة للمنافسة الشديدة والتطور في بيئة التصنيع، تعد جودة خدمة الزبائن المعيار الوحيد للتمييز بين المؤسسات الناجحة وغير الناجحة. وعليه أصبح التركيز على رضا الزبون كأعلى أولويات أي مؤسسة تسعى للبقاء والاستمرار، ويمكن للمؤسسات تلبية طلبات الزبائن وتعزيز ولائهم إذا نجحت في توفير

¹ نواف محمد فخر، وعطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، (عمان، الأردن: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2014)، 34.

² عمار درويش، "محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية"، (أطروحة دكتوراه، جامعة الجليلي ليايس - سيدي بلعباس، 2016)، 60.

³ حسين بلعجوز، ومحمد ختيم، "مدى ملائمة المعلومات المحاسبية في تحقيق الجودة الشاملة لغرض تقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي 11، العدد 21 (2016): 92.

منتجات عالية الجودة مقارنة بمنافسيها وتكون المنتجات مصممة حسب رغبات الزبائن ومطالبهم، وكذلك التسليم في الوقت المحدد للمنتجات مع ضمان جودة المنتج ... إلخ، وبالتالي فالمؤسسة التي تسعى إلى إرضاء زبائنهم يجب عليها أن تركز على عوامل النجاح الرئيسية المتمثلة في كفاءة التكلفة والجودة والوقت والابتكار، بالإضافة إلى تبنيتها للأساليب الحديثة المتمثلة في التحسين المستمر وتحليل سلسلة القيمة، وكذا تأهيل المستخدمين.¹

فالحفاظ على إستراتيجية التكاليف المنخفضة يوفر للمؤسسة درجة عالية من المنافسة، وبالتالي أصبحت العديد من المؤسسات تدرك الحاجة إلى تحسين أنظمة التكاليف لديها بهدف إنتاج معلومات أكثر دقة عن تكاليف منتجاتها وخدماتها.

وعليه فإن السعي إلى تلبية طلبات الزبائن بشكل أفضل مقارنة بالمؤسسات المنافسة أدى إلى زيادة الحاجة إلى تطوير أنظمة محاسبة التكاليف واستحداث أنظمة تواءم هذه المتطلبات.

❖ نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ثمرة جهود العديد من الباحثين، بغية تحسين نوعية معلومات محاسبة التكاليف يعود الفضل في نشر هذا النظام إلى المنظمة الدولية: CAM-I2، وذلك في منتصف الثمانينات من القرن الماضي، حيث وضعت هذه المنظمة مشروعاً لتحسين تقنية محاسبة التكاليف، وقد نصب فريق بحث من أجل ذلك، كان من بينهم كل من (Kaplan et Cooper) اللذين قاما بتطبيق هذا النظام بشكل علمي، وقد نشر العديد من المقالات الحماسية والمقنعة التي تثير الفضول لدى المهتمين بقراءة هذه الأفكار والاهتمام بها، منها: "قيسوا جيداً أسعار تكاليفكم، نظام تكلفة واحد لا يكفي، قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح".

غير أنه، وحسب ما قام به الباحث في جامعة (Claremont) الأستاذ (T. Johnson) في إطار تتبعه لأصول هذا النظام، فإن هذا الأخير يعود إلى أوائل الستينات من القرن الماضي أين كونت مؤسسة (General Electric) فريقاً من الباحثين والمراقبين لتطوير نموذج تحليل التكلفة أساسه النشاط لتحسين نوعية معلوماتها على التكاليف غير المباشرة والسيطرة عليها، إذ استخدم هؤلاء الباحثين تعبير النشاط لوصف وتحليل العمل الذي

¹ Djordje Kalicanin, and Vladan Knezevic, "Activity-Based Costing as an Information Basis for an Efficient Strategic Management Process," Economic Annals 58, no. 167 (2013) : 89-99.

² - CAM-I : computer Aided Manufacturing- International.

يسبب التكاليف كما قد سبق ذلك مبادرات من قبل الباحثين الألمان الذين اقترحوا أساساً لتخصيص التكاليف غير المباشرة في الأقسام المساعدة ، معقدين في ذلك أنها المبادرة الأولى لتوضيح موجهاً التكلفة. 1 ومنذ ظهور هذا النظام وتطوره في الولايات المتحدة الأمريكية في العقد الأخير من القرن الماضي، أثار اهتمام باحثي البلدان المتطورة الأخرى مثل كندا، أوروبا، أستراليا واليابان، حيث تبنته العديد من مؤسساتها. 2

الفرع الثاني:

مفهوم ومبادئ نظام ABC:

❖ مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

قدمت العديد من التعريفات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة نذكر منها ما يلي:

اعتبر Horngren أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عبارة عن طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء. 3

في حين عرفه DAVIDSON بأنه " نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين حيث تخصص عناصر التكاليف في المرحلة الأولى على مراكز التكاليف والتي تتمثل في مراكز الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنتاجها" 4 .

حيث يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسب التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج وينبغي العمل على تطويرها وتحسينها. 5

1 - إسماعيل يحي التكريتي "محاسبة التكاليف المتقدمة-قضايا معاصرة- " ص160.

2 المرجع نفسه، ص161.

3 معاليم سعاد، المتطلبات الأساسية لبنى نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من مؤسسات قطاع الطحن لولاية بسكرة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2014، ص30.

4 إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007، ص163.

5 زينب محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2005، ص394.

يعرف بأنه "مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض رئيسية ويستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكلفة أغراض أخرى كالمنتجات والخدمات".

ويعرف أيضا "هو طريقة لحساب التكاليف بحيث يقوم بتوزيع هذه التكاليف غير المباشرة على أنشطة المؤسسة ومن هنا تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة".

كما انه "نظام يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة".

يعتمد أسلوب التكلفة حسب الأنشطة على أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة وبالتالي تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة تبعا للأنشطة التي استنفذتها تلك المنتجات. 1

وانطلاقا من التعريفات السابقة نجد أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC نظام تسييري متكامل يعمل على تتبع العملية الإنتاجية خلال مراحلها المتعاقبة من أجل تحديد تكلفة بشكل دقيق وفعال حيث تساهم هذه الطريقة في تحسين عملية تخصيص التكاليف حيث يقوم هذا النظام على مبدأ أساسي هو أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة، وهذه الأخيرة هي التي تستهلك المولود. مما سبق يمكن القول أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة أسلوب معاصر في محاسبة التكاليف جاء ليحل مشكل توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بطريقة واقعية ودقيقة بحيث عجزت الأساليب التقليدية في حل هذا المشكل.

❖ مبادئ ومقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

ويقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مجموعة من المفاهيم الأساسية التي تعتبر بمثابة مبادئ ومقومات لهذا النظام حيث تتمثل هذه المفاهيم فيما يلي:

الموارد (Ressources): هي عوامل الإنتاج أو العناصر الاقتصادية التي يتم استخدامها في أداء الأنشطة المختلفة، وعند استخدامها تحدث التكاليف التي تحمل على الأنشطة ثم بعدها على المنتجات وتتضمن

¹ احمد حسين علي، نظام التكاليف الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات. المجلة المصرية للدراسات التجارية (01)، (1994)، ، صفحة 1.

الموارد: المواد، العنصر البشري، الأجهزة والمعدات والآلات، وخدمات وموارد مشتركة من الخارج كخدمات النقل، الصيانة، الإعلان وغيرها¹

* الأنشطة: والتي يمكن تعريفها على أنها الأحداث أو المهمات أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين وبعبارة أخرى هي مجموعة من العمليات التي تمثل العمل الذي يجب أدائه داخل المنظمة.

* المخرجات: وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة وهي تشمل المنتجات والخدمات، ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة باستخدام مسببات تكاليف النشاط.

* مسببات التكلفة: وهو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل عادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط، وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة²

* مجمعات تكلفة النشاط: يقصد بها الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد ويجب أن تكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة، وأن تتناسب طردياً مع النشاط³.

الفرع الثالث:

خطوات ومزايا تطبيق نظام ABC:

➡️ مراحل وخطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة مماثل لأي نظام آخر حيث تتماثل عملية تحديد تكاليف المنتجات في ظل هذا النظام مع طرق النظم التقليدية في تحديد التكاليف حيث يمر بعدة مراحل حتى تتمكن من تطبيقه بكل نجاعة في كل مؤسسة، وقد اختلف الباحثون في تحديد هذه المراحل والتي تختلف من مؤسسة لأخرى وباختلاف الطموحات المراد الوصول إليها جراء تطبيقه، إلا أنه ورغم الاختلاف يتفق الغالبية على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد على أربعة مراحل أساسية والمتمثلة فيما يلي:4

¹ مولاي حسين: (2018)، المحاسبة التحليلية الفلاحية وإمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستثمرات الفلاحية. مجلة الأبحاث الاقتصادية جامعة البليدة 02، المجلد 13 (العدد 18)، ص 118.

² دبابش محمد نجيب وشحاتي عبد الغاني: (2018)، ترشيد التكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة حالة مؤسسة مطاحن الكرى للجنوب بسكرة. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خبضر بسكرة، المجلد 12 (العدد 23)، ص 114.

³ عقون سعاد: مراقبة التسيير دروس تطبيقية، page bleues، الطبعة الأولى، البويرة، الجزائر، 2018، ص 113.

⁴ إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد: (2013)، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص 130-143.

المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة: يبدأ حساب التكاليف وفق لنظام التكلفة على أساس النشاط بإحصاء كافة الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو خدمة معينة وكذا الموارد التي استهلكتها هذه الأنشطة انطلاقاً من نشاط استلام الموارد إلى غاية تسليم المنتج إلى العميل النهائي. حيث سيتم حصر أو تجميع العديد من الأعمال المتشابهة والمتجانسة ضمن نشاط واحد وإن يستخدم مسبب تكلفة واحد لتتبع تكاليف هذه الأنشطة إلى المنتجات. ذلك لأنه لن يكون مقبولا من الناحية الاقتصادية استخدام مسبب تكلفة لكل عمل أو نشاط. إلا أن عملية التجميع هذه ستكون مصحوبة بعلاقة عكسية حيث كلما زاد عدد العمليات المجمعة داخل نشاط واحد قلت قدرة مسبب التكلفة على تتبع الصحيح والدقيق للموارد المستهلكة بواسطة النشاط وربطها بالمنتجات.

المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط: بعد تحديد الأنشطة التي ستستخدم في نظام التكلفة على أساس النشاط يتم تحديد مستوى التجميع الذي سيستخدمه النظام في التقرير عن الموارد المستهلكة لكل نشاط. فبمجرد تجميع الأعمال في صورة أنشطة يتم تحديد تكلفة كل عمل على حده، أو تحديد تكلفة النشاط ككل. وتعتبر هذه الخطوة جد مهمة فهي تعمل على تحديد وفهم مسببات كل نشاط رئيسي مذكور حيث أن مسببات حدوث التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة، تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ويمثل معظمها بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم النشاط ومقدار التكلفة والجدير بالذكر أن مسبب التكلفة لابد أن تتوفر فيه شرطين أساسيين هما:

■ أن يكون قابل للقياس؛

■ أن يكون قابل للتحميل على كل نشاط؛

المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة: يقصد بمراكز النشاط ذلك الجزء من العملية الإنتاجية الذي ترغب الإدارة في التقرير عن تكلفة أنشطته بطريقة مستقلة ولا يتم هذا الأمر إلا من خلال تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد regroupement Centre de أو ما يسمى بالإنجليزية بحوض الكلفة Cost pool حيث يكون لها نفس المسبب حيث تقوم عملية تجميع الأنشطة على فرضيتين أساسيتين هما:

■ تجانس الأنشطة داخل كل مراكز نشاط أو حوض تكلفة؛

■ التناسب الطردي للتكاليف في كل مركز مع مستوى النشاط؛

وقد اعتبر Cooper أن هذا الإجراء لا يؤثر على عملية تحديد تكلفة المنتج، وإنما ينحصر الأثر في هذه الخطوة على كيفية التقرير عن هذه التكلفة، ومستوى تفصيلها، ويكون الهدف منها هو زيادة قدرة المدراء على رقابة تكاليف الأنشطة المختلفة بصورة أفضل.

المرحلة الرابعة: تتبع التكاليف لمراكز النشاط: في هذه المرحلة يتم تخصيص الموارد على مراكز الأنشطة حيث يتم تحميل المصاريف غير المباشرة على وحدات النشاط وفق لعدد حجم وحدات الخدمة المطلوب إنجازها، حيث يتم استخدام مسببات التكلفة كأداة قياس ففي مرحلة أولى يتم الاعتماد على مسببات الموارد وهي التي تحدد استهلاك الأنشطة للموارد حيث تهدف هذه الخطوة إلى تحديد تكلفة الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة المنجزة داخل كل مجمع تكلفة. أما في مرحلة الموالية يتم استخدام مسببات تكاليف الأنشطة حيث تعمل على ربط تكاليف الأنشطة داخل كل مجمع والمحددة في الخطوة السابقة بالمنتجات النهائية ويكمن الهدف الأساس في تحديد تكلفة الكميات المستهلكة من الأنشطة المبذولة لإنتاج المنتجات النهائية.

✚ مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

لقد أجمعت العديد من الدراسات والأبحاث على أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعكس ميزة رئيسية تتمثل في التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات هذا بالإضافة إلى العديد من المزايا التي يمكن تحقيقها نتيجة تطبيقه في حالة ما توفرت لها الظروف الملائمة.

حدد المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين فوائد استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط ABC فيما يلي:

يلي: 1

- * نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يعتبر أكثر دقة في حساب تكاليف المنتجات والخدمات.
- * يسمح نظام (ABC) بفهم أفضل وأشمل للنفقات العامة ومسببات حدوثها.
- * يصور نظام (ABC) بشكل أكثر وضوحاً تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يساعد المديرين في تخفيض تلك التكاليف أو القضاء عليها.
- * يدعم تطبيق (ABC) قدرة الشركة على استخدام أساليب محاسبة إدارية أخرى من شأنها دعم الموقع التنافسي للشركة، وتحسين الأداء المالي والإداري لها، كأسلوب التحسين المستمر وبطاقة الأداء المتوازن.

¹ إيمان عوني أبو يوسف: (2016)، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ص 36.

- **مقياس أفضل للربحية:** يوفر تكاليف أكثر موضوعية وتفصيلاً للمنتج مما يوفر مقاييس لربحية المنتجات والزبائن أكثر دقة وتساعد في صياغة أفضل القرارات الإستراتيجية الخاصة بالتسعير وتقسيم الأسواق.
- **اتخاذ القرارات بشكل أفضل:** حيث يوفر مقاييس أكثر موضوعية للأنشطة وموجهات الكلفة تساعد المدراء في تحسين قيمة المنتجات والعمليات عن طريق تحسين قرارات تصميم المنتجات، وقرارات دعم أفضل للزبون.
- **تحسين العمليات:** يوفر معلومات تساعد في تحديد المواقع التي تكون فيها حاجة لتحسين العمليات.
- **تقدير التكاليف:** تحسين احتساب تكاليف المنتجات يؤدي إلى تقديرات أفضل لتكاليف الأوامر مما يساعد في عملية تسعير وتخطيط تلك الأوامر.

في ضوء ما سبق يمكن القول بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة منظورا حديثا ويحقق العديد من المنافع للمنشأة تتمثل بمساهماته في قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق من خلال إدارة التكلفة بتحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة، مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل، بالإضافة إلى إعداد الموازنات والرقابة وتقوم الأداء وتوفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة أو الخدمة المقدمة، مما يمثل مجالا أفضل للتطوير والتحسين، كما أنه يساعد على زيادة دور وأهمية المحاسبين.

المبحث الثاني:

أساسيات التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

تُعدّ التنافسية من الركائز الأساسية التي تقوم عليها استمرارية ونجاح المؤسسة الاقتصادية في ظل بيئة أعمال تتسم بالديناميكية والتغير المستمر. فمع تزايد حدة المنافسة محلياً وعالمياً، لم يعد بقاء المؤسسات مرتبطاً فقط بقدرتها على الإنتاج، بل أصبح مرهوناً بمدى قدرتها على التميز وتقديم قيمة مضافة تفوق ما يقدمه المنافسون. وعليه، أصبحت التنافسية تمثل معياراً حاسماً لقياس كفاءة الأداء وفعالية الاستراتيجيات المعتمدة داخل المؤسسة. وتبرز أهمية التنافسية في كونها تُمكن المؤسسة من تحقيق مزايا استراتيجية، سواء من خلال تخفيض التكاليف، أو تحسين الجودة، أو الابتكار في المنتجات والخدمات، بما يضمن تلبية احتياجات العملاء المتزايدة والمتغيرة. كما تساهم في تعزيز الحصة السوقية، وتحقيق النمو المستدام، ودعم القدرة على التكيف مع مختلف التحديات الاقتصادية والتكنولوجية.

وفي هذا الإطار، تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تبني أساليب إدارية حديثة وتطوير نظمها الداخلية بما يتلاءم مع متطلبات البيئة التنافسية، إدراكاً منها أن تحقيق التفوق التنافسي لم يعد خياراً، بل ضرورة حتمية لضمان البقاء والاستمرارية في الأسواق المعاصرة.

المطلب الأول:

مفهوم الميزة التنافسية ومصادرها

الفرع الأول:

مفهوم الميزة التنافسية:

❖ مفهوم الميزة التنافسية:

لم تتفق التعاريف المقدمة لمفهوم الميزة التنافسية على صيغة لفظية موحدة إلا أنها تتفق على نفس المعنى أو الجدوى من تحقيقها، حيث أنه تطور حسب تطور الفكر الاستراتيجي ووجهة النظر إلى المؤسسة في حد ذاتها وكذا ديناميكية البيئة الاقتصادية للمؤسسات عبر الزمن، لذا سيتم التطرق إلى بعض التعاريف الأساسية المقدمة على النحو التالي:

- تنشأ الميزة التنافسية بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع ¹.

- تعرف الميزة التنافسية على أنها المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمؤسسة إنتاج قيم ومنافع للزبائن تزيد عما يقدمه لهم المنافسون، ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر الزبائن الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتمايز، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون ².

- يشير مفهوم الميزة التنافسية إلى قدرة المنظمة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الأخرى العاملة في نفس النشاط، وتتحقق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأفضل للإمكانات والموارد الفنية والمادية والمالية والتنظيمية بالإضافة إلى القدرات والكفاءات والمعرفة وغيرها من

¹ M.Porter (1993), Avantage concurrentiel des Nations, Inter Edition, P: 48.

² علي السلمي (2001)، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، دار غريب للنشر والطباعة، القاهرة، ص: 104.

الإمكانات التي تتمتع بها المنظمة والتي تمكنها من تصميم وتطبيق استراتيجيات التنافسية، ويرتبط تنسيق الميزة التنافسية ببعدين أساسيين هما القيمة المدركة لدى العميل، وقدرة المنظمة على تحقيق التميز¹.

- ارتبط وصف الميزة التنافسية بمساهمات "بورتر" الذي عدها هدف استراتيجيا وحددها بنوعين أساسيين من الميزة التنافسية، وهما ميزة الكلفة وميزة الاختلاف، بينما اتجه "هوفر" إلى النظر إلى الميزة التنافسية بكونها الموقع الفريد الذي تبوؤه المنظمة مقابل موقع منافسيها من خلال توظيف الموارد.

وتهدف الميزة التنافسية من نظم المعلومات الإستراتيجية إلى تطبيق تكنولوجيا المعلومات واستخدامها بشكل رائد بغرض التقدم على المنافسين. ويمكن تناول الميزة التنافسية المستدامة كإطار موجه للتفكير الاستراتيجي لقرارات المنظمة الإستراتيجية. وهكذا فالميزة التنافسية عمادها الكلفة المنخفضة والتمايز.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أنه على المؤسسة إنتاج سلع أو تقديم خدماتها بطريقة مختلفة ومتميزة عن باقي المنافسين، حيث يكون هذا الاختلاف ايجابيا من وجهة نظر الزبائن، حيث سيضمن هذا الاختلاف ولاء هذا الأخير مما يسمح للمنظمة بالاستمرار والبقاء في ظل معطيات البيئة.

الفرع الثاني:

أبعاد ومصادر الميزة التنافسية:

◀ أبعاد الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية:

إن اكتساب قدرة تنافسية من طرف المؤسسات الاقتصادية يرتبط ارتباط وثيق بالاهتمام بمجموعة من الأبعاد التي من شأنها أن تحسن المركز التنافسي وكذلك تمنح المؤسسة فرصة وإمكانية أكبر للبقاء، الاستمرار والمنافسة في سوق شهد جملة من التطورات في الآونة الأخيرة والتي تعكس اشتداد المنافسة بين العديد من المؤسسات الناشطة في نفس المجال، وقد تعددت وتنوعت تصنيفات المصادر التنافسية حسب تنوع المؤسسات واختلاف بيئات أعمالها. فالمؤسسة الأكثر تنافسية هي تلك التي تعتمد على أكثر من مصدر واحد، وهو ما يستدعي ضرورة التعرف على مختلف مصادر ميزات التنافسية للمؤسسة من أجل تطويرها وتكثيف الجهود لتعزيزها، وتتمثل هذه الأبعاد فيما يلي:

• **التكلفة:** ونقصد بالتكلفة قدرة المؤسسة على تنفيذ مختلف عملياتها وأنشطتها لإنتاج وتوزيع المنتجات بأقل التكاليف مقارنة بالمنافسين، باعتبار أن التكلفة الأقل تعكس هدفا رئيسيا للتنافس، ويكون ذلك من خلال

¹ مصطفى محمود أبو بكر (2008)، إدارة الموارد البشرية مدخل تحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص: 13-14.

تحسين الإنتاجية والكفاءة بالإضافة إلى تجنب هدر المواد وتشديد الرقابة على التكاليف، فالمؤسسة التي تعتمد على التكلفة لتحقيق الميزة التنافسية تمتاز بانخفاض رؤوس أموالها وقوة عملها وتكلفة عملياتها مقارنة بالمنافسين في السوق، وكنتيجة لانخفاض تكلفة تلك المؤسسة يصبح بالإمكان تخفيض أسعار المنتجات وزيادة هامش الربح.¹

• **الجودة:** نتيجة لجملة من التغيرات السريعة والمتعاقبة التي شهدتها بيئة الأعمال جعل من دراسة سلوك المستهلك أداة رئيسية للنجاح والذي شهد بدوره جملة من التقلبات مما دفع إلى الاهتمام أكثر بحاجاتهم وأذواقهم، الأمر الذي أدى إلى بلورة عنصر جديد إلا وهو عنصر الجودة العالية للمنتجات والتي تعكس في طياتها مجموعة من المواصفات والخصائص بالإضافة إلى الأداء الجيد للمنتج المحددة في التصميم والوظيفة، ونجد منها الهادفة إلى إقناع الزبون وحثه على الشراء.²

إذ أصبح عنصر الجودة معيار حديث لقياس أداء المؤسسات في الوقت الراهن من خلال تأثيره المباشر على سلوك ورضا العميل، وعليه نجد أن الهدف الرئيسي للجودة هو إرضاء الزبون سواء كان داخل المنظمة أو خارجها حيث أنه على القيادة أو الإدارة في المنظمة أن تتضافر مع الموظفين والعاملين من أجل حشد كل الجهود لتحقيق هذا الهدف ألا وهو الرضا التام للزبون، أي لا بد أن يحقق المنتج رغبات وتطلعات المستفيد.

كما يجدر الإشارة إلى أن الاهتمام بعنصر الجودة وتحسينها من طرف المؤسسة سيخفض التكلفة من جهة نتيجة لخفض العيوب والهذر ويحسن الإنتاجية لديها من جهة أخرى، نتيجة لتحسين العمليات فيها.³

• **المرونة:** أصبحت المرونة البعد التنافسي الحاسم في أسواق الحاضر والمستقبل بعد أن ازدادت رغبات الزبون في التغير والتنوع

¹ بوجيلة إلهام، 2020 دور إستراتيجية الإنتاج الأنظف في تحسين القدرة التنافسية في المؤسسة الصناعية - دراسة ميدانية لبعض مصانع الحديد والصلب في الجزائر - سطيف، الجزائر: اطروحة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 01، ص 102.

² حمد سيد مصطفى. (1999). إدارة الإنتاجية والعمليات في الصناعة والخدمات. طبعة الرابعة. القاهرة، مصر: مكتبة أنجلو المصرية، ص 543.

³ خضر مصباح الطيبي. (2011). إدارة وصناعة الجودة مفاهيم إدارية وتقنية وتجارية في الجودة. الطبعة الأولى. عمان، الاردن: دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، ص 60

وكذلك وسائل إشباعها، فهي تعكس قدرة المؤسسة على تقديم مستويات مختلفة ومتنوعة بالسوق المستهدف والاستجابة السريعة للتغير في حاجات الزبون ورغباته، فضلاً عن زيادة رضا الزبون في التسليم الموجه بواسطة تقليص الوقت.¹

• **الإبداع:** يعد الإبداع من أهم الأبعاد في الوقت الراهن، وذلك عن طريق توفير المؤسسة منتجات حسب تطلعات وحاجات عملائها فهو محصلة استعمال طريقة أو أسلوب جديد في الإنتاج، وكذا تغيير مكونات المنتج وتحديد تصميمه.²

فقد تم اعتبار الإبداع في التحديث والتجديد من أهم مصادر تعزيز تنافسية المؤسسة، إذ يمنح للمؤسسة سواء من خلال العمليات أو المنتجات شيئاً منفرداً يفتقر إليه منافسيها، مما يسمح بتعزيز قيمة منتجاتها والسيطرة على السوق من خلال ذلك.

• **بعد التسليم (التوقيت):** ويعكس بعد التسليم القاعدة الأساسية للمنافسة بين المؤسسات في أسواق جد تنافسية من خلال العمل على تخفيض المهل الزمنية بالإضافة إلى سرعة عملية ابتكار، تصميم وإنتاج منتجات جديدة وفقاً لتطلعات العملاء وتقديمها إلى الزبائن في أقصر وقت ممكن، وهناك ثلاث أساليب لبعث التسليم التي تتعامل بالوقت والمتمثلة في: سرعة التسليم، التسليم بالوقت المحدد، سرعة التطوير.

◀ مصادر الميزة التنافسية:

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

ويمكن حصر مصادر الميزة التنافسية في العناصر التالية:³

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

¹ بلقايد براهيم. (2016). التكوين والميزة التنافسية لدى المؤسسات المصرفية في الجزائر - دراسة حلة البنوك في وهران - أطروحة دكتوراه، جامعة وهران 02، ص 133.

² نجم عبود نجم. (2003). إدارة الابتكار، المفاهيم والخصائص والتجارب الحديثة. الأردن: دار وائل للنشر، ص 10.

³ مصنوعة أحمد، تنمية الكفاءات البشرية كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية للمنتج التأميني، الملتقى الدولي السابع حول: الصناعة التأمينية، الواقع العملي وأفاق التطوير - تجارب دول - جامعة حسيبة بن بوعلي شلف 03-04 ديسمبر 2012، ص 04-05.

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

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

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

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

المطلب الثاني:

الاستراتيجيات التنافسية الكبرى

يعتبر "بورتر" أستاذ الإدارة الإستراتيجية الأول في العالم الذي حدد ثلاث إستراتيجيات أساسية يمكن أن تتبعها المؤسسة لتحقيق الفوز على المنافسين. يقول: "يجب على وحدة الأعمال أو القطاع أن يتبع ويحقق إحدى هذه الاستراتيجيات لينجح وإن لم يفعل ذلك فسيجد نفسه محشوا في وسط سوق تنافسية وبدون أي ميزة تنافسية"، مما يؤدي إلى أداء أقل من المتوسط. ويعرفها Porter على أنها البحث عن أفضل مركز تنافسي في الصناعة بهدف تحقيق ميزة تنافسية متواصلة للمنظمة في مواجهة قوى التنافس الموجودة في الصناعة¹ تنطوي استراتيجيات "بورتر" على ترتيبات تنظيمية واجراءات رقابية وأنظمة حوافز مختلفة، وعادة ما تتنافس المؤسسات الكبيرة ذات الموارد الضخمة على أساس القيادة بالتكلفة أو التميز، بينما تتنافس المؤسسات الصغيرة على أساس التركيز.

1- استراتيجية الهيمنة الشاملة من خلال التكاليف:

¹ PHILIP, Kotler, " Marketing Management : Analysis, Planning, Implementation and Control", Prentice-Hall, Inc, The Millennium Edition, New Jersey, 2000, p123.

تعد من ضمن الاستراتيجيات التنافسية المعتمدة داخل الصناعة الواحدة، والتي تلجأ لها منظمات الأعمال من أجل السيطرة على السوق والاستحواذ عليه. سيتم التعرف بنوع من التفصيل على هذه الاستراتيجية من خلال العناصر الآتية.

1-1- مفهوم استراتيجية الهيمنة من خلال التكاليف:

شاع استخدام هذه الاستراتيجية في السبعينات من القرن العشرين بسبب شيوع استخدام مفهوم منحى الخبرة، وتهدف الى تحقيق الكلفة الأدنى في صناعة معينة من خلال تطبيق مجموعة من السياسات الوظيفية التي من شأنها خفض التكاليف، وتتطلب استراتيجية قيادة الكلفة بناءا مكثفا لاستغلال اقتصاديات الحجم، كتتبع مستمر لخفض التكاليف من خلال الخبرة والسيطرة على التكاليف غير مباشرة، كتقليل التكاليف في البحث والتطوير، خدمات البيع والاعلان ... الخ. كما تتطلب أيضا تصميم منتجات بطريقة تضمن سهولة تصنيعها كذلك حفاظا على التكاليف المنخفضة، كذلك العمل على إنتاج مجموعة من المنتجات المتكاملة لضمان توزيع التكاليف على أكبر قدر ممكن من المنتجات، مما يجعل نصيب كل منتج من هذه التكاليف قليلا.، ويعني هذه الاستراتيجية قدرة المؤسسة على تصميم وتصنيع وتسويق المنتجات بكلفة أقل من المنافسين، او هي قدرة المؤسسة على إنتاج وتسويق منتجاتها بسعر أقل من السعر للمؤسسات المنافسة، وهذا لا يعني أن تقدم منتجات أو الخدمات بأقل من مستويات تكلفتها، إذ يمكن أن يتم ذلك من خلال تحقيق كلفة متغيرة أقل، أو بتحقيق مستوى أقل من نفقات التسويق، أو بتحقيق مستوى أقل من النفقات التشغيلية كالنفقات الإدارية، وكل نوع من هذه التكاليف يمكن أن يكون مصدرا لميزة التكلفة الأقل.¹

تستطيع المؤسسة أن تحقق ميزة تنافسية إذا استطاعت أن تخفض من تكلفتها، حيث يمكنها بيع منتجاتها عند سعر أقل من سعر المنافسين وتحقيق قدر كبير من الربح، يتطلب التنافس من خلال خفض التكلفة (دون المساس بمستوى الجودة المستهدف)، تحديدا وتحليلا لكافة عناصر التكلفة والمراحل المؤثرة في مستوى أو قيمة التكلفة، هذا فضلا عن تنمية روح ترشيد التكلفة لكافة المستويات الموجودة في المؤسسة، ويدخل في جهود ترشيد التكلفة، تجنب مسببات المخزون الراكد واستنباط أساليب التخلص منه دون تأخير، ولا ننسى تشجيع العاملين على تقديم أفكار مبتكرة لترشيد التكلفة وتقييمها وفقا لمعايير موضوعية، ومكافأهم عليها.

كما يتطلب نجاح هذه الاستراتيجية ما يلي:

¹ بن نذير نصر الدين، "دراسة استراتيجية للابداع التكنولوجي في تكوين القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة: حالة الجزائر"، جامعة الجزائر، 03، 2011، ص 85.

- **تعدد مصادر بناء الميزة التنافسية:** فكل نشاط من أنشطة المؤسسة يمكن أن يساهم في خلق الميزة التنافسية، والتي تشمل طريقة الإنتاج، التركيب، التمويل، الإمداد، السيطرة على قنوات التوزيع فكلما تعددت المصادر كانت الميزة المكتسبة على المدى الطويل والعكس صحيح.
- **استثمارات كبيرة وعمال واعين:** تؤدي الاستثمارات الكبيرة إلى ارتفاع حجم الإنتاج وهو ما يتطلبه تطبيق سياسة اقتصاديات الحجم لتخفيض التكاليف، إذ لا بد من توفر نسب مرتفعة لاستغلال الطاقة، حيث تعمل المؤسسة على الاستفادة من اقتصاديات الحجم فكلما ارتفع حجم الإنتاج انخفضت التكلفة الثابتة للوحدة وبالتالي الحصول على أكبر حصة سوقية. وعلى المؤسسة نشر ثقافة التكاليف بين المتعاملين في المؤسسة والاستفادة من أثر الخبرة والتجربة لدى الأفراد لما لها من دور في تخفيض تكاليف العمل وبالتالي الرفع من إنتاجية المؤسسة مقارنة بمنافسيها.
- **البحث عن أحسن مصادر التمويل:** محاولة استخدام بعض المواد الأولية زهيدة الثمن ذات مواصفات أقل دون المساس بجودة المنتج بشكل واضح. وذلك نظرا لأن تكاليف المادة الأولية تلعب دورا كبيرا في تحديد سعر المنتج في الصناعة، فهو بذلك يمثل مصدرا للأفضلية التنافسية وعلى المؤسسة أن تعمل على استغلاله من أجل تخفيض التكاليف.
- **أنظمة توزيع متطابقة:** والتي تتلاءم وسياسة الحجم الكبير من أجل تدنية التكاليف، ومحاولة البيع مباشرة إلى الزبون بالاعتماد على قنوات التوزيع التابعة للمؤسسة والاستغناء عن بعض الوسطاء في عمليات التوزيع لتقليل التكلفة.
- **تقديم منتجات نمطية:** محاولة تقديم منتج أساسي دون أي نوع من الكماليات الإضافية والتي تؤدي إلى زيادة تكلفة إنتاجه، أي عدد قليل من النماذج وخصائص محدودة للتشكيلة. وتبسيط أسلوب الإنتاج كي لا تتحمل المؤسسة تكاليف إضافية هي في غنى عنها فكلما كان أسلوب الإنتاج بسيط كلما تمكنت المؤسسة من التحكم فيه وبالتالي التحكم في التكاليف. عدم وجود طرق كثيرة لتمييز المنتج ووجود طريقة واحدة لاستخدام المنتج بالنسبة لكل الزبائن، مع مراعاة احتياجات الزبائن لكي تبقى منتجاتها مقبولة في الصناعة.

2-1- محددات استراتيجية خفض التكاليف:

- هناك تسع محددات حسب "بورتر" يمكن استخدامها لتحقيق هذه الاستراتيجية وهي:¹
1. منحى التعلم والخبرة: وهذا بازدياد الخبرة المتراكمة (إنتاج) من جانب المؤسسة وماله من تأثير على إنتاجية العامل، التخصص في المهمة الواحدة والمهارة المكتسبة ... الخ.
 2. استغلال الطاقة: وهذا من خلال استغلال الطاقة الكاملة، وعدم هدرها بتوقيفها أو تغييرها، وخاصة في المؤسسات ذات الإنتاج الموسمي.
 3. تخفيض تكاليف الأنشطة المترابطة فيما بينها: فكلما كان هناك ترابط واشتراك بين الوظائف في بعض التكاليف كال توزيع أو قوى البيع مثلا، كلما كان هناك انخفاض للتكاليف.
 4. : وفرات الحجم (اقتصاديات الحجم): وتتمثل في انخفاض التكاليف كلما زاد الإنتاج أي أن التكاليف الثابتة تنخفض بزيادة الإنتاج مما يؤدي إلى انخفاض نصيب الوحدة المنتجة.
 5. : العلاقة بين وحدات النشاط الاستراتيجية: وهذا باشتراكها في بعض النشاطات كالبحوث، التسويق، البحث والتطوير، ومنه الحصول على غلة الحجم.
 6. : درجة التكامل: لقرارات التكامل الأممي أو الخلفي مثل شراء بعض المواد أو توزيع منتجات المؤسسة له أثر كبير على التكلفة.
 7. التوقيت: وهنا في حالة المتحرك الأول في السوق، ومعناه دخول المؤسسة بالمنتج أو الخدمة الأولى في السوق من خلال استغلال الفرص التسويقية.
 8. الاختيارات الاستراتيجية: وما لها من أثر في الحالات التالية "قرارات حول خط المنتجات أو حول المنتج، مستويات الجودة، الخدمات المقدمة للمشتري".
 9. مواقع المصانع ومقرات: وماله من تحقيق الاستراتيجية وهذا بخفض تكاليف التوزيع، التجميع، المواد الأولية.

2- استراتيجية التمييز:

بعد التطرق لاستراتيجية الهيمنة الشاملة من خلال التكاليف، والتي تتبناها المنظمة في سوق واسع، أشار بورتر إلى استراتيجية التمييز التي تعمل بها المنظمات في سوق غير محدود كأحد آليات التنافس بينها وبين

¹ فراحتية العيد، "دروس في مقياس استراتيجية وتنافسية المؤسسة"، مطبوعة دروس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، 2015، ص 148.

المنظمات الأخرى داخل نفس الصناعة، والتي تعتمد فيها على المنافسة غير السعرية، بحيث تصبح عوامل الاختلاف هي الأساس في المنافسة.

2-1- مفهوم إستراتيجية التمييز:

وفق هذه الاستراتيجية تعمل المؤسسة على خلق ميزة أو عدة مزايا يراها الزبون على أنها وحيدة في المنتج، حيث يكون عامل السعر ليس هو الأساس في التنافس، إذ تحتل عوامل الاختلاف دوراً أساسياً في اتخاذ قرار الشراء، كما وتوجه هذه الاستراتيجية إلى قطاع واسع من السوق كما هو الحال بالنسبة لاستراتيجية الهيمنة الشاملة من خلال التكاليف. تحدث استراتيجية التمييز عندما تقوم المؤسسة بتزويد الزبائن بشيء مختلف يجعل منتجها متميزاً عن منتجات المنافسين، من خلال تقديم منتجات مبتكرة وبمستوى عالي والبحث عن تلبية حاجات الزبائن وإشباعها بطريقة متفردة، بحيث يكون المشتري مستعداً وقابلاً لشرائها بأسعار مرتفعة"، وتعرف إستراتيجية التمييز بأنها "قدرة المؤسسة على إنتاج سلع وخدمات ذات قيمة أكبر من سلع وخدمات المنافسين الآخرين، وتحقيق التمييز بخصائص ومواصفات معينة للمنتج مثل الجودة، التصميم، شبكة البيع، صورة العلامة، ... ، التي يتم تقديرها من طرف الزبائن، ويساعد هذا التمييز على جذب أكبر عدد ممكن منهم وكسب ثقتهم وولائهم¹. ومن أهم مجالات التمييز كل من:

- التمييز على أساس التفوق الفني والانتاجي (التصميم، النماذج، الألوان، ...)؛
- التمييز على أساس الجودة؛
- التمييز على أساس الخدمة المرافقة للمنتج؛
- التمييز على أساس تقديم منتجات ذات قيمة أكبر للزبائن؛²

كما أن نجاح هذه الاستراتيجية مرتبط بتوفر المتطلبات التالية:

- امتلاك قدرات تسويقية وتكنولوجية وابداعية عالية؛
- امتلاك قدرات بحث وتطوير قوية؛
- التمتع بسمعة جيدة، سواء في الجودة أو في التكنولوجيا؛
- اتصال فعال بين قنوات التوزيع؛

¹ بلقاسم رابح، وعيل ميلود، "مداخل التنافسية واستراتيجيات المؤسسات الصناعية في ظل المنافسة العالمية"، الملتقى الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، يومي 08 و 09 نوفمبر 2010، ص 18.

² بلقاسم رابح، وعيل ميلود، نفس المرجع السابق، ص 19.

- تنسيق وثيق بين وظيفتي البحث والتطوير والتسويق؛

- امتلاك ومعرفة تامة للمهارات الكامنة، واستغلالها في الابداع"

2-2- مزايا تبني استراتيجية التمييز:

إن التمييز الواضح للزبون ما هو في الأساس إلا العرض المختلف بالنسبة لعروض المنافسين، وبالتالي يعتبر نوع من أنواع القدرة على مقاومة المنافسة، فهو يساعد على:

- **تجنب المنافسة:** عندما تنتج المؤسسة منتجات عالية التمييز ومطلوبة بإلحاح من الزبائن، يسمح لها بترك بصمة واضحة في الصناعة وتجد نفسها غير منخرطة في حروب أسعار مدمرة مع منافسيها. قد كانت هذه الحالة في صناعة وجبات الغذاء، حيث تحاول المؤسسات الكبيرة تفادي المنافسة المباشرة القائمة على الأسعار كل منهم مع الآخر من خلال تمييز منتجاتها.

- **علاقات مختلفة مع الموردين والزبائن:** إن المؤسسات التي تختار إستراتيجية التمييز تكون أقل حساسية لقوة التفاوض مع الموردين أو الموزعين، حيث أن جودة العرض تسمح للمؤسسة بالتصدي للموزعين لأنها تقوي قوة التفاوض بالنسبة للزبون وكذلك علاقة الزبائن بمنتجات المؤسسات المتبينة لإستراتيجية التمييز في الصناعة تكون قوية إلى درجة الولاء وعدم تركها بحثا عن منتجات بديلة.

- **المردودية واكتساب قوة سوقية:** إن إستراتيجية التمييز مبنية على توضيح قيمة تمييز المنتج للزبون في الصناعة، وبالتالي هذا الأخير راض وقادر على دفع السعر حتى لو كان باهظا مقابل الحصول على تلك القيمة المميزة، وبهذا يصبح الزبائن أقل حساسية للأسعار وأكثر طلبا، أي أن المؤسسات تكون قادرة على تمرير زيادات السعر إلى زبائنهم، مما يسمح للمؤسسة من الحصول على هامش ربح أكبر في الأجل القصير وحصصة سوقية مرتفعة في الأجل الطويل، مما يجعلها قادرة على التأثير في الصناعة بما يحقق أهدافها أي تكتسب قوة سوقية.

- **وضع حواجز دخول مرتفعة:** للمؤسسات القائمة في الصناعة والمتبينة لإستراتيجية التمييز قدرة كبيرة على وضع حواجز دخول ضخمة أمام المؤسسات الكامنة التي تفكر في الدخول إلى الصناعة، لأن المؤسسات القائمة تمتلك السرعة والمهارة والشهرة أو أصول متخصصة ... مما يستلزم على الداخلين

الجدد استثمارات باهظة في التمييز، من أجل الاقتراب من مركز المؤسسة المتبينة لإستراتيجية التمييز، كما أن المنافسين المباشرين ذوي العروض الغير واضحة للزبائن فيمكن عزلهم وإبعادهم عن الصناعة.¹

3- إستراتيجية التركيز:

بالإضافة إلى إستراتيجية الهيمنة الشاملة من خلال التكاليف وإستراتيجية التمييز، فقد أشار "بورتر" إلى إستراتيجية تستخدم في قطاعات سوقية صغيرة وتتمكن من خلالها المنظمات من التفوق بواسطتها في قطاع محدود، وهذه الإستراتيجية سماها بإستراتيجية التركيز. وسيتم التعرف عليها بشيء من التفصيل ضمن العناصر الآتية.

3-1- مفهومها، أنواعها وخطوات تبنيها:

تستند هذه الإستراتيجية على خدمة مجموعة معينة من الزبائن دون غيرهم، وخدمة جزء معين من السوق أو منطقة جغرافية محدودة، حيث تركز المؤسسة جهودها وتوجه مواردها لخدمة هذا القطاع بهدف تحقيق أحسن خدمة لهم، وهي عملية اختيار فئة من المستهلكين سواء كانوا أفرادا أو مؤسسات والتركيز على والوفاء باحتياجاتهم، أي قيام المنظمة بالتركيز على جانب معين وسوق محددة، أي تبحث عن جزء من السوق غير المغطى بالإستراتيجيتين السابقتين وتركز مواردها الإستراتيجية عليه.² تجدر الإشارة إلى وجود نوعين من هذه الإستراتيجية وهما التركيز مع خفض التكاليف والتركيز مع التمييز كالآتي:

الفرع الأول- إستراتيجية التركيز مع خفض التكلفة: قد يختلف الزبائن في ميولهم ورغباتهم وكذلك خصائصهم لذلك فمن الصعب إرضائهم جميعا بسلوك إستراتيجي واحد، إستراتيجية التركيز مع خفض التكلفة تقوم على تقسيم السوق إلى قطاعات، حيث تتماثل خصائص زبائن كل قطاع يتم خدمة وإشباع حاجات الزبائن فيه كقطاع صغير بمعنى تركز المؤسسة على قطاع واحد فقط تقدم له المنتج بأقل تكلفة، حيث تقوم المؤسسة في هذه الإستراتيجية بتقديم سعر أقل من المنافسين في سوق محدودة أو لمنتج معين، ولا تدخل المؤسسة في الأسواق الأخرى التي يكون المنافسون أقل في التكلفة في منتجات أخرى وإلا اهتزت صورة وسمعة المؤسسة، وعادة ما تخاطب المؤسسة شريحة محددة من الزبائن، وتقوم بالبحث المستمر عن أساليب تخفيض التكاليف.

الفرع الثاني: إستراتيجية التركيز مع التمييز: قد لا تسمح طبيعة المنتج أو القطاع الصناعي الذي تنشط فيه المؤسسة أو إمكانياتها المحدودة بأحداث التمييز على نطاق واسع، لذلك تشكل عمليات التمييز وتجزئة السوق

¹ نعمون إيمان، "تحليل تبني الإستراتيجيات العامة للتنافس على أداء المؤسسات الصناعية: دراسة حالة مؤسسات قطاع الهاتف النقال بالجزائر"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بسكرة، 2017، ص 50.

² عبد المليك مزهودة، "الإدارة الإستراتيجية للمؤسسات"، الديوان الوطني للطبع والنشر الجامعية، الجزائر، 2005، ص 132.

فرصة كبيرة لتحقيق الأفضلية حيث تتبنى المؤسسة إستراتيجية تنافسية تعتمد على تمييز المنتجات الموجهة إلى قطاع محدود مستهدف من السوق وليس السوق ككل أو إلى مجموعة خاصة من الزبائن في ذلك الجزء الضيق دون غيرهم، سعياً منها إلى تحقيق ميزة تنافسية في قطاع السوق المستهدف تعتمد على التمييز وخلق الولاء لمنتجاتها. وإذا اتجهت المؤسسة إلى استخدام أسلوب التركيز على التمييز، فإنه يصبح في متناولها كل وسائل التمييز المتاحة للمنتج المتميز. واللافت للنظر هنا أن المؤسسة التي تتبنى مفهوم التركيز تنافس المنتج المتميز في شريحة واحدة أو في عدد قليل من الشرائح. فمثلاً تعتبر "بورش" من المؤسسات التي تتبنى مفهوم التركيز، وهي تنافس جنرال موتورز في شريحة السيارات الرياضية في سوق السيارات، وتميل المؤسسات التي تتبنى مفهوم التركيز إلى تطوير المنتجات ذات جودة متميزة بنجاح نظراً لمعرفتها وخبرتها بالتجمعات الاستهلاكية الصغيرة أو لمعرفتهم بالمنطقة.

عادة ما تطبق إستراتيجية التركيز التي تعتمد على التمييز في حالة الأهداف الإستراتيجية الضيقة، إذ أنها تحتاج لتحديد مدى جاذبية القطاع بناء على معرفة حجم القطاع وربحيته، مدى شدة وقوة المنافسة في القطاع وأهميته الإستراتيجية بالنسبة للمنافسين الرئيسيين، وأخيراً مدى التوافق بين إمكانيات المؤسسة وحاجات القطاع السوقية.

3-2- مزايا تبني استراتيجية التركيز:

- إن سعي المؤسسة وراء تبنيها يمكنها من كسب عدة مزايا، نذكر منها ما يلي:
- بما أن المؤسسة تعمل على تلبية متطلبات مجموعة معينة من المستهلكين (قطاع معين من السوق) فإنها بذلك تستطيع أن تكسب ولاء الزبائن وبالتالي تصنع بذلك حاجز أمام دخول المنافسين بمنتجات بديلة؛
- تمنح للمؤسسة القدرة على الاستجابة أحسن لمتطلبات العملاء، وإمكانية تحقيق التحديد والابتكار بشكل أسرع من المؤسسات التي تتجه إلى السوق؛
- إمكانية التوسع في المستقبل وخاصة أن المؤسسة تعرف جيداً متطلبات السوق وذلك باكتشافها قطاعات سوقية أخرى؛
- تمكن من تحسين مصادر أخرى للأنشطة المضيفة للقيمة من أجل المساهمة في تحسين وضع التكاليف أو التمييز.¹

الجدول رقم (02): متطلبات الإستراتيجيات العامة للتنافس حسب بورتر "Porter"

¹ فراحتية العيد، مرجع سبق ذكره، ص 153.

الاستراتيجية	المهارات والموارد	المتطلبات التنظيمية
استراتيجية الهيمنة من خلال التكاليف	- استثمارات ضخمة في رأس المال، وتمويل متواصل من خلال توفر مزيد من رأس المال في متناول اليد العاملة؛ - مهارات في مجالات العمليات الإنتاجية؛ - إشراف محكم على اليد العاملة؛ - تصميم المنتجات بشكل يؤدي لسهولة التصنيع؛ - نظام ومنافذ توزيع منخفضة التكاليف؛	- رقابة شديدة على التكاليف؛ - إعداد تقارير رقابة دورية؛ - مراجعة تفصيلية للتكاليف؛ - تنظيم واضح وجد مهيكّل للمسؤوليات والمهام؛ - حوافز مرتبطة بتحقيق الأهداف الكمية.
استراتيجية التمييز	- قدرات تسويقية مهمة؛ - تنوع في الخدمات والمنتجات؛ - الميل نحو الإبداع؛ - كفاءات متخصصة في مجال البحث والتطور؛ - سمعة جيدة للمؤسسة في مجال الجودة والريادة التكنولوجية؛ - خبرة طويلة في الصناعة أو مهارات في صناعة أخرى؛ - تعاون قوي مع منافذ التوزيع.	- تنسيق قوي بين وظائف البحوث والتطوير وتطوير المنتجات والتسويق؛ - حوافز موضوعية ونوعية بدلا من الكمية؛ - رواتب ومزايا لجذب اليد المؤهلة والمدرّبة والكفاءات المبدعة.
استراتيجية التركيز	- مزيج وتوليفة من السياسات السابقة؛ - توجيه المزيج نحو هدف استراتيجي معين.	- مزيج وتوليفة من السياسات السابقة؛ - توجيه المزيج نحو هدف استراتيجي معين.

Source MICHAEL, Porter, "choix stratégiques et concurrence: techniques d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie", Traduction: Philippe delavergne, Economica, Paris, France, 2004, p44-45.

المطلب الثالث:

العوامل التي تؤدي الى تحقيق الميزة التنافسية

1-عوامل تحقيق الميزة التنافسية: من أجل نجاح الميزة التنافسية أي تحقيقها يجب:

- تحليل رغبات العملاء: يجب على الشركة أن توفر لعملائها المنتجات والخدمات التي يرضون عنها والتي يكونون على استعداد لشراؤها بسعر يفوق تكلفة إنتاجها. كما على الشركة أن تسعى لجعل العملاء يفضلون تلك المنتجات والخدمات التي تقدّمها الشركة على المنتجات الأخرى البديلة التي تنتجها الشركات الأخرى. بالإضافة لهذه الاعتبارات الاقتصادية هناك عوامل أخرى مهمة مثل الخدمات التي تقدّمها الشركة للعملاء وأيضاً خطط التسويق.

- البقاء على الرغم من اشتعال حدة المنافسة: إنّ الشركة الناجحة هي التي تتحلى بالقدرة على فهم وتحليل طبيعة التنافسية الذي تتعرض له من جانب الشركات الأخرى بشكل يعادل فهم هذه الشركة لإمكانياتها وقدراتها ويتطلب ذلك فهم الأمور التالية:

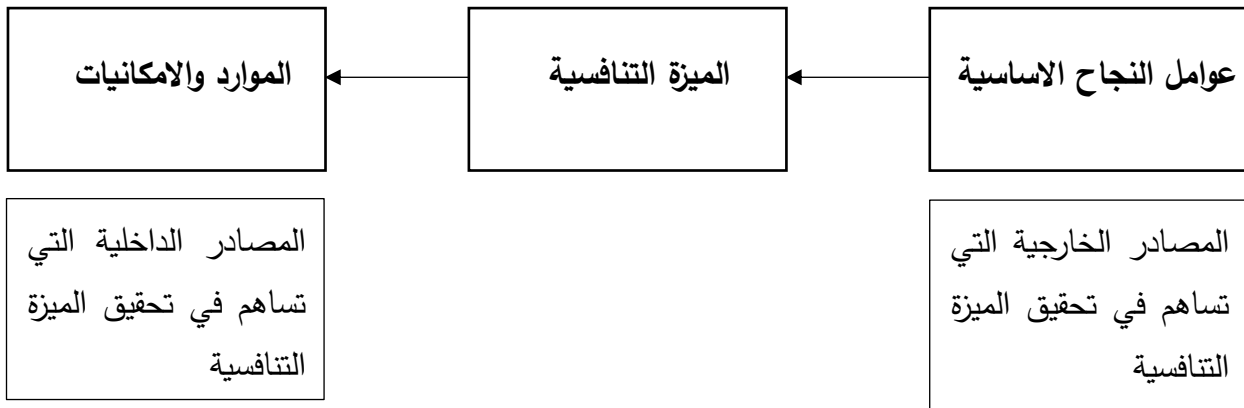
- العوامل الهيكلية الأساسية التي تزيد من حدة المنافسة.

- الأبعاد الأساسية لهذه المنافسة.

- حدة هذه المنافسة.

- الكيفية التي يمكن من خلالها لأية شركة أن تتمتع بوضع تنافسي تتفوق به على الشركات الأخرى.

الشكل 1: عوامل تحقيق الميزة التنافسية



المصدر: جيمس سي كراج، روبرت إم جرانث، الإدارة الإستراتيجية " دار الفاروق للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى، سنة 2003، ص 67.

2- تحقيق الميزة التنافسية: يمكن القول أن الميزة التنافسية تأتي بطبيعة الحال نتيجة لبعض أشكال الاضطراب، وهذا قد يكون خارجيا أو داخليا للشركة. التي تعدل من الأوضاع التنافسية للشركات في مجال من المجالات أو نشاط من النشاطات.¹

تتحقق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأفضل والأمثل للإمكانيات والموارد الفنية والمادية والمالية والتنظيمية بالإضافة إلى القدرات والكفاءات والمعرفة ... وغيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها المؤسسة والتي تسمح لها بتصميم وتطبيق إستراتيجيتها التنافسية. كما إنّ تحقيق الميزة التنافسية يرتبط ببعدين أساسيين وهما:² القيمة المدركة للشركة لدى الزبون، وقدرة المؤسسة على تحقيق التميز. وأيضا تحقيقها يرتكز على الوظيفة الأساسية داخل المؤسسات والتي تمثل القاعدة الصلبة التي تقوم عليها مختلف القطاعات. ونجد الاضطرابات التي تؤدي إلى خلق الميزة التنافسية يمكن أن تنتج عن الابتكارات والاختراعات وقد تأخذ هذه الابتكارات أشكالا عديدة مثل: منتجات جديدة مثل عملية التطوير التي أجرتها شركة "فيلبس" على الأقراص المضغوطة التي تنتجها، أو ذلك الكابل الخاص بتلك الشبكة الإخبارية التي ابتكرتها شركة ترنر المتخصصة في مجال الإرسال التلفزيوني. عمليات جديدة: مثل اعتماد مؤشر "ناسداك" على نظم الكمبيوتر الحديثة في تحديد أسعار أسهم الشركات المختلفة وتبادلها، أو قيام شركة تويوتا بإتباع نظم التصنيع الاقتصادية.

الابتكارات الإستراتيجية: ويتمثل ذلك في استخدام طرق جديدة في التعامل مع النشاط التجاري في السوق. على هذا نقول أنه لو كانت عملية تحقيق الميزة التنافسية تعني الاستجابة والتواكب مع الفرص الخارجية أو الابتكارات الداخلية، فإنّ ذلك يتطلب من الشركة أن تستغل وتستفيد من كل ما يلوح أمامها من فرص وأن تتمتع بالإمكانيات الأبداع الخلاق. فالشركات الناجحة هي تلك التي تتمتع بقدرة سريعة على إدراك الفرص والاستفادة منها وهي أيضا تلك الشركات التي يمكنها أن تطوّر من أسلوبها في الاستجابة لمطالب العملاء وحاجاتهم.

ويمكن أن نقول أنّ إدراك الفرص يتطلب دراسة الظروف والأحوال العامة لأي نشاط من النشاطات المختلفة.

3- شروط تحقيق الميزة التنافسية: من أجل تحقيق الميزة التنافسية تسعى المنظمة لمجموعة من الأهداف منها خلق فرص تسويقية جديدة، ودخول مجال تنافسي جديد لدخول سوق جديد أو التعامل مع نوعية جديدة من

¹ جيمس سي كراج، روبرت إم جرانت، المرجع السابق، ص 47.

² د. مصطفى محمود أبو بكر، إدارة الموارد البشرية، مدخل تحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر 2003-2004، ص 14.

السلع والخدمات، بإضافة إلى تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المنظمة الوصول إليها والفرص الكبيرة التي ترغب في اقتناصها.¹

ومن بين شروط تحقيق الميزة التنافسية نذكر ما يلي:

1- قدرة الدولة والمؤسسات على خلق عوامل الإنتاج اللازمة لصناعة معينة، والتي تستند إلى مهارات بشرية عالية، وحتى تتحقق الميزة التنافسية بجملاء، يتعين ربط وتخصيص هذه العوامل بالاحتياجات الخصوصية لصناعة معينة تتميز بها الدولة، على سبيل المثال، الدانمارك تحتل مركز الصدارة في تصدير الأنسولين لامتلاكها أكبر مستشفى في العالم لبحوث وأمراض السكري، كذلك تعتبر هولندا أكبر مصدر للزهور لأن هذا النشاط يستند إلى مراكز بحوث متقدمة ومتطورة في زراعة وتعبئة الزهور وتصديرها إلى مختلف الأسواق العالمية.

2- تميز الطلب المحلي بحساسيته للجودة والمواصفات العالية، فيعطى المنظمات الصناعية والخدمية خبرة في التجديد والابتكار تدعم قدرتها على المنافسة العالمية، فمثلا نجد أن اهتمام السويد بمشاكل المعوقين ساعد هذا البلد على إقامة صناعة تنافسية متميزة لأجهزة المعوقين. كذلك نرى أن اهتمام الدانمارك بالنواحي البيئية أعطى دفعة قوية للشركات الصناعية التي تنتج معدات تنقية المياه وكذلك الطواحين المروحية.

3- ضرورة توافر الصناعات المساندة، فمثلا تعتبر صناعة المصوغات الذهبية والماسية الإيطالية رائدة العالم في هذا المجال لاعتمادها على شبكة من الصناعات المغذية والمساندة، تغذي بدورها ثلثي احتياجات العالم من معدات المصوغات وتشغيل المعادن النفيسة، فالعبرة هنا ليست فقط بالحاجة إلى صناعة مغذية للصناعات المحلية، وإنما أن تكون لتلك الصناعات المغذية ميزات تنافسية عالمية في حد ذاتها، وقد استفادت دول جنوب شرق آسيا من هذه الدروس فائدة كبرى بتعاونها مع الشركات متعددة الجنسيات في صناعة الأجزاء والمكونات، بحيث أصبحت ماليزيا مثالا ثالث دولة في العالم مصدرة لرقائق الكمبيوتر.

4- نجاح الدولة والمنظمات يتناسب طرديا مع حجم وضرورة المنافسة المحلية. فعنف المنافسة المحلية هو المحرك الأكبر للقدرة على المنافسة العالمية، ويتضح ذلك بجملاء في حالة اليابان حيث تتنافس 112 شركة يابانية على صناعة العتاد والآلات، و15 شركة على صناعة أجهزة التصوير والكاميرات وكما تركزت المنافسة جغرافيا، وازداد عنفها، أصبحت الصناعة أكثر استعدادا وقوة لدخول ميدان المنافسة العالمية²

¹ علي السلمي، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، دار غريب للنشر، القاهرة، 2001م، ص 104.

² فؤادين حاج فويدر، الميزة التنافسية المتواصلة ومواجهة تحديات العولمة، الملتقى العلمي الدولي حول: المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية-جامعة حسنية بن بوعلي الشلف-، ص 5.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل الإطار النظري للإدارة الحديثة للتكاليف والميزة التنافسية، حيث تم في المبحث الأول المعنون بماهية الإدارة الحديثة للتكاليف ونظام ABC التطرق إلى ماهية الإدارة الحديثة للتكاليف من خلال عرض أهم المفاهيم المرتبطة بها، وإبراز أوجه القصور التي تعاني منها الأنظمة التقليدية ومبررات الانتقال إلى الأنظمة الحديثة، بالإضافة إلى دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) باعتباره أحد أهم الأساليب الحديثة في إدارة التكاليف، مع توضيح عوامل ظهوره ومبادئه ومزاياه.

أما المبحث الثاني أساسيات التنافسية في المؤسسة الاقتصادية فقد حُصص لدراسة أساسيات التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، من خلال التعرف على مفهوم الميزة التنافسية وأبعادها ومصادرها، إلى جانب عرض أهم الاستراتيجيات التنافسية التي تعتمدها المؤسسات لتحقيق التفوق في الأسواق ومواجهة الضغوط التنافسية المتزايدة.

وعليه، يتضح أن الإدارة الحديثة للتكاليف لم تعد تقتصر على قياس التكاليف والرقابة عليها، بل أصبحت أداة استراتيجية تسهم في تحسين الأداء وترشيد استخدام الموارد ودعم اتخاذ القرارات. كما أن تحقيق الميزة التنافسية أصبح مرتبطاً بقدرة المؤسسة على توظيف هذه الأساليب الحديثة بفعالية، بما يمكنها من تخفيض التكاليف، وتحسين الجودة، وتعزيز القيمة المقدمة للعميل. ومن ثم، فإن التكامل بين الإدارة الحديثة للتكاليف ومتطلبات التنافسية يمثل أساساً مهماً لتحقيق الاستمرارية والنمو وتعزيز المكانة التنافسية للمؤسسات في بيئة الأعمال المعاصرة.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية لنظام ABC في المؤسسة

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للإدارة الحديثة للتكاليف ونظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC ، وكذا دوره في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، سيتم في هذا الفصل إسقاط هذه المفاهيم على مؤسسة إنتاجية تنشط في مجال الخرسانة الجاهزة، وهي مؤسسة جيكا للخرسانة الجاهزة، وحدة عين تموشنت.

تكتسي هذه الدراسة التطبيقية أهمية خاصة بالنظر إلى طبيعة نشاط المؤسسة، حيث إن إنتاج الخرسانة الجاهزة لا يقتصر على استهلاك المواد الأولية فقط، بل يتطلب مجموعة من الأنشطة المتداخلة، مثل تحضير الخلطة، تشغيل الخلاط المركزي، النقل، الضخ، مراقبة الجودة، الصيانة، والتنظيف. وعليه، فإن الاعتماد على طريقة تقليدية في حساب التكاليف قد لا يسمح بإظهار التكلفة الحقيقية لكل نوع من أنواع الخرسانة، خاصة في ظل اختلاف الجرعات، المسافات، خدمات الضخ، ودرجة تعقيد كل طلبية.

ومن هذا المنطلق، يهدف هذا الفصل إلى تشخيص نظام التكاليف المعتمد حالياً في المؤسسة، ثم اقتراح نموذج لتطبيق نظام ABC بالاعتماد على المعطيات المالية والتقنية المتاحة، قصد إبراز مدى مساهمة هذا النظام في تحسين دقة حساب التكاليف ودعم القرارات التسعيرية والتنافسية للمؤسسة.

المبحث الأول:

واقع نظام التكاليف وتشخيص الوضع التنافسي للمؤسسة

يسعى هذا المبحث إلى تقديم صورة شاملة وتفصيلية عن مؤسسة الدراسة ومحيطها التنظيمي والإداري. يتناول المبحث التطور التاريخي لمجمع جيكا (GICA) منذ تأسيسه وحتى الوقت الحاضر، الهيكل التنظيمي الشامل والمعقد للمجمع وفروعه المتعددة، مع التركيز بشكل خاص على وحدة الدراسة - شركة الخرسانة الجاهزة (SGA). يوفر هذا المبحث فهماً عميقاً لطبيعة نشاط المؤسسة، مهامها الأساسية والاستراتيجية، أهدافها المرحلية والطويلة الأجل، والبنية التنظيمية والإدارية التي تحكم عملها اليومي. يعتبر هذا الفهم الشامل للمؤسسة ومحيطها أساساً ضرورياً لفهم وتحليل عملية التحول الرقمي وتأثيراتها على مختلف جوانب المؤسسة والموظفين.

المطلب الأول:

تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة

الفرع الأول:

أولاً: تأسيس مجمع جيكا

تأسس مجمع جيكا (GICA - Groupe Industriel des Ciments D'Algerie) بقرار من الجمعية العامة غير العادية بتاريخ 26 نوفمبر 2009 كشركة مساهمة برأسمالية قدره 25.358.000.00 دينار جزائري. يعكس تأسيس المجمع استراتيجية حكومية واضحة وطموحة نحو تطوير الصناعات الاستراتيجية والقطاعات الإنتاجية الثقيلة، حيث نتج عن التحول القانوني إعادة هيكلة شاملة وجذرية لشركات الإسمنت الموجودة تحت سقف واحد. يوفر هذا التجميع الإستراتيجي الاستفادة من الاقتصاديات الحجمية والتكامل الإنتاجي بين الوحدات المختلفة، مما يعزز بشكل كبير الكفاءة التشغيلية والقدرة التنافسية في السوق المحلي والإقليمي والدولي.

تعتبر مؤسسة GICA من أهم وأكبر المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر والمتخصصة بشكل أساسي في قطاع مواد البناء والإسمنت على المستوى الوطني. تلعب المؤسسة دوراً استراتيجياً حيوياً وأساسياً في تلبية احتياجات السوق المحلي من مواد البناء عالية الجودة والخرسانة الجاهزة للاستخدام، وتساهم بشكل فعال وملاموس في دعم المشاريع التنموية والبنية التحتية والمشاريع الحكومية الضخمة بمختلف أنحاء الجزائر.

ثانياً: الهيكل التنظيمي الشامل والفروع والوحدات المتخصصة

يتكون مجمع جيكا من 23 فرعاً ووحدة متخصصة وموزعة بشكل استراتيجي على مختلف المناطق الجغرافية بالجزائر، حيث يشمل الهيكل التنظيمي الشامل للمجمع:

- (1) **14 مصنعا للإسمنت:** موزعة بشكل استراتيجي في المناطق الحيوية والاقتصادية المهمة بالجزائر لتغطية الطلب المحلي المتزايد بأنواع إسمنت مختلفة (إسمنت عادي، إسمنت سريع التصلب، إسمنت مقاوم للكبريتات).
- (2) **13 شركة للحصى والخرسانة الجاهزة للاستعمال:** متوزعة بكفاءة على الوحدات الإنتاجية المختلفة في مختلف الولايات الجزائرية لخدمة العملاء المختلفين.

(3) **مركز واحد للمساعدة التقنية:** متخصص في تقديم الدعم الفني المتقدم والاستشارات الهندسية الشاملة لجميع الوحدات والفروع.

(4) **مركز واحد للتكوين وتحسين المستوى:** مسؤول بشكل كامل عن تدريب وتطوير الموارد البشرية للمجمع بأكمله وجميع فروع.

(5) **شركة واحدة للحراسة الأمنية:** متخصصة في الأمن الصناعي وحماية المنشآت والمعدات والموارد تعكس هذه البنية المتعددة الأقسام والمتخصصة استراتيجياً تكاملية شاملة جداً للمجمع بهدف توفير حلول كاملة وشاملة وعالية الجودة لقطاع مواد البناء والإسمنت في الجزائر، والعمل على تحقيق التكامل والتنسيق والتعاون الفعال بين جميع الوحدات والفروع.

ثالثاً: وحدة الدراسة - شركة الخرسانة الجاهزة (SGA- Unité BPE Ain Temouchent)

تركز الدراسة الحالية على إحدى الفروع الهامة والاستراتيجية للمجمع، وهي شركة الخرسانة الجاهزة (SGA - Société des Granulats D'Algerie)

كانت هذه الشركة تُعرف سابقاً باسم "جرانو ويست" (Granu Ouest) وتأسست في تاريخ 14 يوليو 2014 برأسمال اجتماعي قدره 10.500.000 دينار جزائري. كان تأسيسها استجابة سريعة وفعالة وحكيمة لزيادة الطلب المتزايد والمستمر على الخرسانة الجاهزة في المناطق الغربية للجزائر.

شهدت شركة الخرسانة الجاهزة عملية إعادة هيكلة وطنية شاملة وجذرية في تاريخ 01 جانفي 2025

(أي بداية السنة المالية والميلادية الحالية)، حيث تم دمجها مع بقية الوحدات الإنتاجية لمواد الحصى والخرسانة على المستوى الوطني تحت هيكل واحد موحد ومتناسق.

تعد مؤسسة جيكا للخرسانة الجاهزة، وحدة عين تموشنت، إحدى الوحدات التابعة لمجمع جيكا الناشط في مجال مواد البناء، وبالأخص إنتاج وتسويق الخرسانة الجاهزة. يتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج الخرسانة بمختلف

جربتها، حسب احتياجات الزبائن والمشاريع، مع ضمان نقلها إلى مواقع الورشات بواسطة شاحنات مخصصة لهذا الغرض، بالإضافة إلى إمكانية تقديم خدمة الضخ عند الحاجة.

تعتمد المؤسسة على مجموعة من الوسائل البشرية والمادية التي تضمن سير العملية الإنتاجية والتجارية، من بينها الخلط المركزي، الشاحنات الخلطة، المضخة، chargeur، إضافة إلى العمال والسائقين والمكلفين بتشغيل المعدات. كما تقوم المؤسسة بمراقبة جودة الخرسانة من خلال أخذ عينات واختبارها خلال فترات زمنية مختلفة، مما يعكس أهمية الجانب التقني في نشاطها.

وتتميز طبيعة نشاط المؤسسة بتداخل الجانب الإنتاجي مع الجانب اللوجستي، لأن تكلفة الخرسانة لا تتحدد فقط بكمية الإسمنت والرمل والحصى المستعملة، بل تتأثر أيضاً بالمسافة المقطوعة، عدد الرحلات، خدمة الضخ، مراقبة الجودة، واستهلاك الطاقة والوقود. لذلك، فإن حساب التكلفة في هذا النوع من المؤسسات يتطلب نظاماً قادراً على تتبع الأنشطة بدقة وربط كل تكلفة بمسببها الحقيقي.

الفرع الثاني:

مهام المؤسسة

المهام الرئيسية والأساسية والحيوية

تختص وحدة الخرسانة الجاهزة (SGA) بمجموعة من المهام الأساسية والاستراتيجية والحيوية التي تشكل القلب من أنشطتها الإنتاجية والاقتصادية:

1) تصنيع وإنتاج الخرسانة الجاهزة بأنواعها:

تقوم الشركة بتصنيع الخرسانة الجاهزة بمختلف أنواعها وفقاً لمقاييس تقنية دقيقة مضبوطة وعالية جداً ومتوافقة مع المعايير الدولية. تتم عملية الإنتاج في محطات خلط حديثة ومتطورة باستخدام تكنولوجيا متقدمة وأنظمة تحكم آلية وذكية لضمان الجودة العالية والمتسقة. أنواع الخرسانة المنتجة تشمل الخرسانة العادية للاستخدامات العامة والبناء الأساسي والعمائر السكنية، الخرسانة المسلحة للهياكل الإنشائية التي تحتاج قوة عالية والجسور والطرق، والخرسانة عالية المقاومة للمشاريع الهندسية الثقيلة والجسور والأنفاق والمشاريع الحكومية الضخمة، بالإضافة إلى خرسانة مخصصة وموصومة حسب احتياجات العملاء المحددة والمشاريع الخاصة والفريدة.

2) ضمان الجودة والمراقبة المستمرة والشاملة:

تعتمد الشركة نظام مراقبة جودة مستمر وشامل وعميق داخل جميع محطات الخلط والعمليات الإنتاجية، مما يضمن الحفاظ على الجودة العالية والمتسقة والموثوقة للإنتاج. يتم التحقق من جودة المنتجات بشكل دقيق في

كل مرحلة من مراحل الإنتاج ابتداءً من فحص المواد الخام قبل الاستخدام والتأكد من سلامتها، مروراً بمراقبة معايير الخلط والتناسب والدقة، واختبارات تفصيلية على الخرسانة الطازجة والمتصلبة، وانتهاءً بفحص المنتج النهائي قبل التسليم للعملاء والتأكد من توافقه مع الشروط والمواصفات.

3) الخدمات اللوجستية المتطورة والتوزيع:

توفر الشركة خدمة متكاملة وشاملة من التسليم والنقل الآمن والسريع والموثوق للخرسانة إلى مواقع التنفيذ والمشاريع المختلفة والمبعثرة جغرافياً. تستخدم الشركة شاحنات خلط متخصصة وحديثة (camions malaxeurs) لضمان حفظ جودة الخرسانة أثناء النقل والتسليم، وأنظمة تتبع GPS متقدمة للتحكم في الوقت والمسار بدقة عالية، وفريق نقل متدرب بكفاءة على الممارسات الآمنة والفعالة والمهنية. تقوم الشركة بتزويد الورشات والمشاريع العمومية الحكومية المختلفة، والمشاريع الخاصة والقطاعية المتنوعة، وشركات المقاولات والبناء الكبرى والمشهورة، والهياكل الهندسية والبنية التحتية الضخمة والمهمة.

4) البحث والتطوير والابتكار المستمر:

تعمل الشركة بشكل مستمر على تطوير صيغ جديدة وحديثة من الخرسانة لتلبية احتياجات السوق المتغيرة والمتطورة، واختبار مواد جديدة وإضافات مبتكرة تحسن بشكل كبير من خصائص الخرسانة والأداء، والاستثمار الجاد في البحث العلمي المتعلق بمواد البناء والمنتجات الحديثة والمستقبلية.

الفرع الثالث:

الهيكل التنظيمي للمؤسسة

أولاً: البنية الهرمية والمستويات الإدارية

يتسم الهيكل التنظيمي للشركة بالتنظيم الهرمي الواضح والمحدد بدقة عالية، حيث يتصدره مدير عام الشركة على رأس الهرم التنظيمي، يتفرع منه أربع إدارات رئيسية متخصصة

ثانياً: وصف الإدارات الرئيسية بالتفصيل

1) مدير الشركة:

يمثل مدير الشركة قمة الهرم التنظيمي لشركة الخرسانة الجاهزة (SGA)، وهو المسؤول الأول عن توجيه وإشراف جميع الأنشطة والعمليات بالشركة. يتولى المدير العام مسؤوليات الإشراف الكامل على جميع المصالح والإدارات التابعة، التنسيق بينها لتحقيق الأهداف الاستراتيجية المحددة، اتخاذ القرارات الاستراتيجية الكبرى والسياسات

التنظيمية، وتمثيل الشركة أمام الجهات الخارجية والسلطات المختصة. يعمل المدير العام على ضمان كفاءة وفعالية العمليات الإدارية والإنتاجية والتسويقية لتحقيق الأداء المالي والتشغيلي المرغوب.

2) المصالح التابعة لمدير الشركة:

أ- مصلحة المبيعات:

تُعتبر مصلحة المبيعات القطاع الحيوي المسؤول عن تصريف منتجات الشركة وضمان استمرار العلاقات التجارية مع الزبائن. تتولى هذه المصلحة إدارة العلاقات التجارية الاستراتيجية مع العملاء، متابعة عمليات البيع والطلبات، تنسيق الطلبات مع الأقسام الأخرى بالشركة، وضمان تصريف المنتجات وفقاً لأهداف المؤسسة المحددة. تلعب مصلحة المبيعات دوراً محورياً في الحفاظ على الحصة السوقية وتحقيق الإيرادات المالية المطلوبة.

➤ مصلحة مراقبة النوعية (تابعة لمصلحة المبيعات):

تعتبر حارسه الجودة في الشركة، وتتولى مراقبة جودة المنتجات في مختلف مراحل العملية الإنتاجية، من مرحلة المواد الأولية إلى المنتج النهائي. تقوم هذه المصلحة بإجراء الاختبارات والفحوصات الدورية، توثيق النتائج بدقة، والتأكد من توافق المنتجات مع المعايير والمواصفات الموضوعية. تساهم مراقبة الجودة في ضمان رضا العملاء والحفاظ على سمعة الشركة في السوق.

➤ وحدة الإنتاج (تابعة لمصلحة المبيعات):

تشرف وحدة الإنتاج على تنفيذ جميع العمليات الإنتاجية للشركة، من خلط المواد الأولية إلى تجهيز المنتجات النهائية. تتكفل هذه الوحدة بتحقيق الكميات المطلوبة وفقاً للجدول الزمني المحدد، الحفاظ على معايير الجودة المطلوبة، تشغيل معدات الإنتاج بكفاءة، والتنسيق مع مصالح أخرى لضمان سلاسة العملية الإنتاجية وتلبية احتياجات السوق.

ب- مصلحة تسيير المخزونات:

تُعتبر مصلحة تسيير المخزونات العمود الفقري لاستمرارية النشاط الإنتاجي بالشركة، حيث تتولى مسؤوليات تنظيم وتسيير المخزون بمختلف أنواعه، وضمان توفر المواد اللازمة لسير العملية الإنتاجية بانتظام. تقوم هذه المصلحة بمتابعة وتسجيل حركات الاستقبال والصرف، التنبؤ بالاحتياجات المستقبلية، تنظيم التخزين والحفاظ على سلامة المواد، والتنسيق مع الأقسام الأخرى لضمان توفر المواد عند الحاجة.

➤ مسير المواد الأولية (ضمن مصلحة تسيير المخزونات):

يتكفل مسير المواد الأولية بمتابعة استقبال المواد الخام من الموردين، التحقق من جودتها وكميتها، تنظيمها في المستودعات المخصصة، ومتابعة صرفها للعملية الإنتاجية وفقاً للجدول المحدد. يضمن مسير المواد الأولية توفر المواد بالكميات والجودة المطلوبة لضمان استمرارية الإنتاج بدون انقطاع.

✚ مسير قطع الغيار (ضمن مصلحة تسيير المخزونات):

يتولى مسير قطع الغيار ضمان توفر جميع قطع الغيار اللازمة للصيانة والإصلاح المستمر للمعدات والآلات الإنتاجية. يقوم بمتابعة أسهم قطع الغيار، تنظيم طلباتها من الموردين، تخزينها بطريقة آمنة، وصرفها عند الحاجة. يساهم مسير قطع الغيار في ضمان توفر آلات الإنتاج وتقليل فترات التوقف وزيادة الكفاءة الإنتاجية.

ج- مصلحة الموارد البشرية:

تُعنى مصلحة الموارد البشرية بتسيير العنصر البشري داخل المؤسسة من جميع جوانبه، بداية من التنظيم الإداري للموظفين والعمال، الحفاظ على الانضباط الوظيفي، تطبيق السياسات والإجراءات الإدارية، إدارة الرواتب والمزايا، ضمان تطبيق قوانين العمل والعلاقات الصناعية. تعتمد هذه المصلحة على أنظمة رقمية متقدمة لتسيير شؤون الموظفين بكفاءة وشفافية.

✚ مسؤول الحاضرة (ضمن مصلحة الموارد البشرية):

يتكفل مسؤول الحاضرة بالإشراف على تسيير مرافق وحسابات الشركة المختلفة، تنظيم استعمال وسائل النقل والمعدات، التأكد من الصيانة الدورية للمركبات والآلات، وتسجيل حركات الاستخدام والصيانة. يساهم مسؤول الحاضرة في الحفاظ على الموارد المادية للشركة وتقليل تكاليف التشغيل.

✚ العمال (ضمن مصلحة الموارد البشرية):

يمثل العمال الفئة الأساسية المسؤولة عن تنفيذ العمليات الإنتاجية والتشغيلية بالشركة. يعملون تحت إشراف مباشر من الإدارة، ملتزمين بالمعايير الأمنية والإجراءات المحددة، وساعين لتحقيق أهداف الإنتاج والجودة المطلوبة.

✚ مصلحة الأمن (ضمن مصلحة الموارد البشرية):

تسهر مصلحة الأمن على حماية مرافق الشركة والمواد والمعدات من التهديدات والمخاطر الداخلية والخارجية. تتولى هذه المصلحة مراقبة مداخل ومخارج الشركة، الدوريات الأمنية المستمرة، ضمان سلامة الموظفين والممتلكات، والتعامل مع أي حالات طارئة أو انتهاكات أمنية. تساهم مصلحة الأمن في ضمان بيئة عمل آمنة واستقرار العمليات.

د- مصلحة شؤون المحاسبة والمالية:

تتكفل مصلحة شؤون المحاسبة والمالية بإدارة جميع الجوانب المالية والمحاسبية للشركة بدقة وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة. تعتبر هذه المصلحة الحارس الأمين لأموال الشركة ومواردها، وتوفر معلومات مالية موثوقة لدعم اتخاذ القرارات الإدارية. تعتمد المصلحة على أنظمة محاسبية حديثة لتسهيل العمليات والحصول على تقارير دقيقة وفي الوقت المناسب.

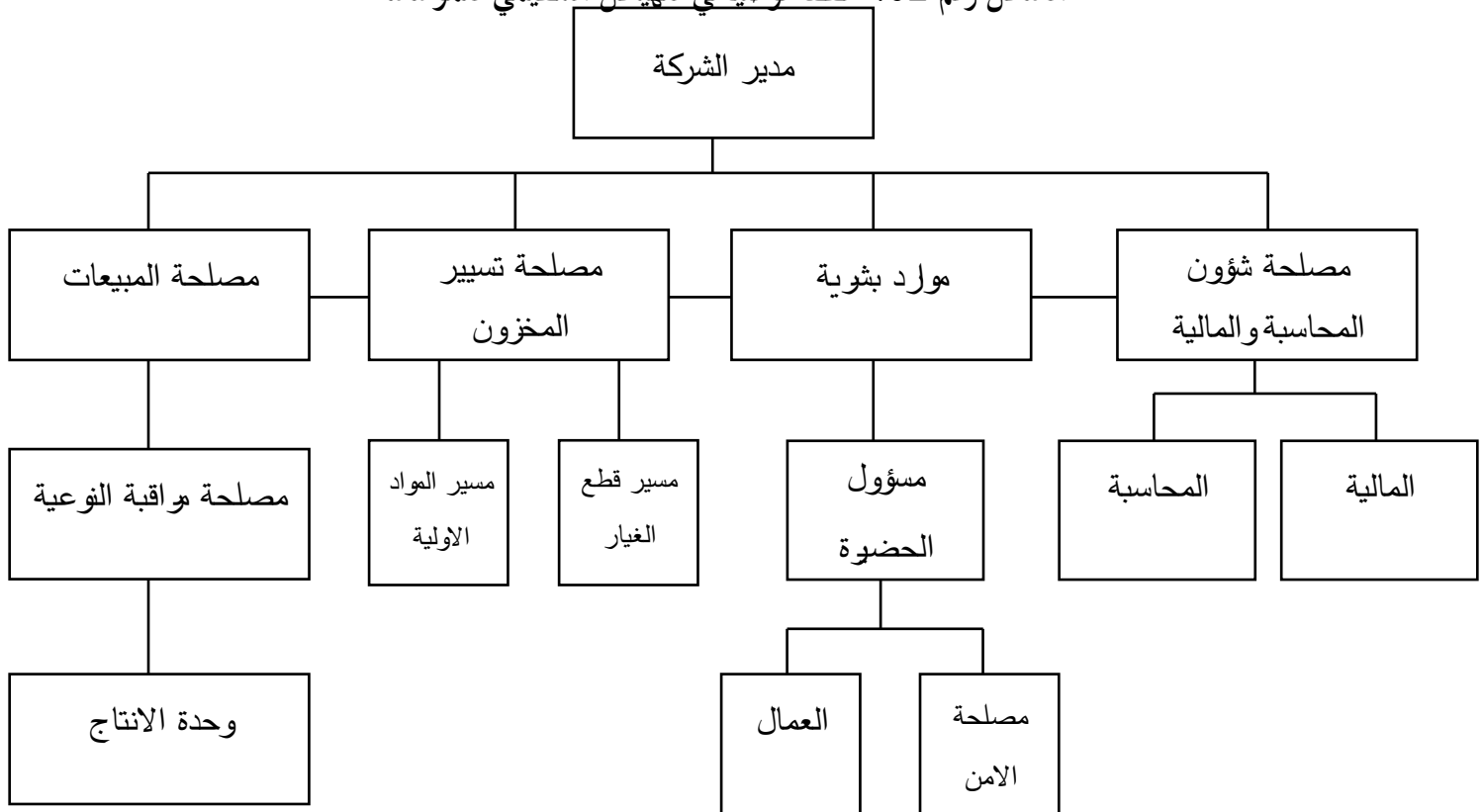
✚ مصلحة المحاسبة (ضمن مصلحة شؤون المحاسبة والمالية):

تتولى مصلحة المحاسبة تسجيل جميع العمليات المالية للشركة بشكل منظم ودقيق حسب المبادئ المحاسبية المعتمدة. تقوم بإعداد القيود المحاسبية، تصنيف النفقات والإيرادات، إعداد ميزان المراجعة والقوائم المالية الدورية والسنوية. تضمن مصلحة المحاسبة الشفافية المالية والامتثال للقوانين الضريبية والنظامية.

✚ مصلحة المالية (ضمن مصلحة شؤون المحاسبة والمالية):

تختص مصلحة المالية بمتابعة التدفقات المالية للشركة، إدارة السيولة النقدية، معالجة المدفوعات والمقبوضات، وضمان سير العمليات المالية بكفاءة. تقوم بالتخطيط المالي، إعداد الموازنات، متابعة الصرفيات، والتنسيق مع جهات خارجية كالبنوك والجهات الضريبية. تسهم مصلحة المالية في ضمان الاستقرار المالي للشركة والحفاظ على سيولة صحية.

الشكل رقم 02: مخطط توضيحي للهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من اعداد الطالبة

المطلب الثاني:

تحليل نظام التكاليف الحالي المتبع في المؤسسة وانتقاده.

من خلال المعطيات المتحصل عليها، يتبين أن المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الإجمالية، أو ما يعرف بطريقة التكاليف الكلية، في حساب تكلفة منتجاتها. تقوم هذه الطريقة على تجميع مختلف عناصر التكلفة المرتبطة بالنشاط، سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة، ثم تحميلها في النهاية على المنتجات أو حجم الإنتاج.

وتتمثل التكاليف المباشرة أساسًا في المواد الأولية المستعملة في إنتاج الخرسانة، مثل الإسمنت، الرمل بنوعيه، الحصى بمختلف أحجامه، والمضافات الكيميائية عند استعمالها. أما التكاليف غير المباشرة فتشمل مجموعة من الأعباء المرتبطة بسير النشاط، مثل الوقود، الكهرباء، خدمات الصيانة أو الخدمات الخارجية، التنظيف، ونظام GPS.

ويمكن التعبير عن التكلفة الكلية وفق الطريقة التقليدية كما يلي:

$$\text{التكلفة الكلية} = \text{تكلفة المواد المباشرة} + \text{تكلفة اليد العاملة} + \text{الأعباء غير المباشرة}$$

وتتميز هذه الطريقة بالبساطة وسهولة التطبيق، إذ تسمح للمؤسسة بالحصول على تكلفة إجمالية للنشاط، كما تساعد على متابعة مجموع الأعباء خلال فترة معينة. غير أن هذه الطريقة لا تقدم دائمًا صورة دقيقة عن التكلفة الحقيقية لكل نوع من أنواع الخرسانة، لأنها تعتمد غالبًا على أسس عامة في توزيع الأعباء، مثل كمية الإنتاج أو رقم الأعمال أو مجموع التكاليف، دون مراعاة الاستهلاك الفعلي للموارد من طرف كل نشاط أو كل منتج.

حدود طريقة التكاليف الإجمالية في المؤسسة

رغم أن طريقة التكاليف الإجمالية تعد من الطرق التقليدية المعروفة في حساب التكاليف، إلا أن تطبيقها في مؤسسة الخرسانة الجاهزة يطرح عدة إشكالات، خاصة بسبب تنوع الأنشطة واختلاف ظروف إنتاج وتسليم الخرسانة.

أولاً، تختلف أنواع الخرسانة من حيث كمية الإسمنت والمواد الأولية المستعملة. فخرسانة بجرعة CPJ 150 لا تستهلك نفس كمية الإسمنت التي تستهلكها خرسانة بجرعة CPJ 350 أو CPJ400، وبالتالي فإن تكلفة المواد

المباشرة تختلف من نوع إلى آخر. غير أن الاعتماد على تكلفة إجمالية موحدة قد لا يعكس هذا الاختلاف بشكل كافٍ.

ثانيًا، تختلف تكاليف النقل حسب المسافة المقطوعة. فبعض الطلبات قد تكون قريبة من مقر المؤسسة، في حين تتطلب طلبات أخرى قطع مسافات أطول، خاصة بالنسبة لبعض أنواع الخرسانة الخاصة. وبالتالي، فإن تحميل تكلفة النقل بنفس الطريقة على جميع المنتجات يؤدي إلى تشويه تكلفة بعض الطلبات.

ثالثًا، لا تستفيد كل الطلبات من خدمة الضخ. فهناك طلبات يتم تسليمها فقط بواسطة الشاحنات الخلطة، بينما تتطلب طلبات أخرى استعمال مضخة الخرسانة. وعليه، فإن إدراج تكلفة الضخ ضمن الأعباء العامة وتحملها على جميع المنتجات قد يؤدي إلى تحميل منتجات لا تستفيد من هذه الخدمة بتكاليف إضافية لا تخصها.

رابعًا، تخضع الخرسانة لمراقبة الجودة من خلال أخذ عينات واختبارها على فترات مختلفة. ويعد هذا النشاط مهمًا لضمان مطابقة المنتج للمواصفات التقنية، لكنه يمثل في الوقت نفسه تكلفة غير مباشرة يجب تحميلها بطريقة عادلة على المنتجات أو الطلبات التي استفادت منها.

خامسًا، تضم المؤسسة عدة أنشطة مساندة مثل التنظيف، GPS، الخدمات الخارجية، والصيانة. وهذه الأنشطة لا ترتبط دائمًا بحجم الإنتاج فقط، بل قد ترتبط بعدد الرحلات، عدد الشاحنات، ساعات تشغيل المعدات، أو عدد الطلبات.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن طريقة التكاليف الإجمالية، رغم أهميتها وسهولة تطبيقها، لا تسمح بتحديد التكلفة الحقيقية لكل نوع من الخرسانة بدرجة كافية من الدقة، خاصة في ظل تعدد الأنشطة واختلاف مسببات التكلفة. لذلك، يصبح من الضروري اقتراح نظام أكثر دقة، يتمثل في نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC.

مبررات اقتراح نظام ABC في المؤسسة

إن اقتراح تطبيق نظام ABC في مؤسسة جيكا للخرسانة الجاهزة، وحدة عين تموشنت، ينطلق من طبيعة النشاط الإنتاجي واللوجستي للمؤسسة. فإنتاج الخرسانة الجاهزة يتطلب استهلاك موارد مختلفة، ولا يمكن تفسير هذه الموارد فقط بحجم الإنتاج بالمتر المكعب، بل يجب ربطها بالأنشطة التي تسببت في نشوئها.

يقوم نظام ABC على فكرة أساسية مفادها أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة، وإنما تستهلك الأنشطة، وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد. ومن ثم، فإن تحميل التكاليف على المنتجات يجب أن يتم عبر مرحلتين:

أولاً تحميل الموارد على الأنشطة، ثم تحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات حسب درجة استفادة كل منتج من النشاط.

وتظهر أهمية هذا النظام في المؤسسة محل الدراسة من خلال النقاط الآتية:

- تعدد أنواع الخرسانة واختلاف تركيباتها من حيث كمية الإسمنت والرمل والحصى.
- وجود أنشطة غير مباشرة مهمة مثل النقل، الضخ، مراقبة الجودة، والتنظيف.
- اختلاف المسافات المقطوعة لتسليم الخرسانة من طلبية إلى أخرى.
- وجود تكاليف مرتبطة بالوسائل اللوجستية مثل الوقود و GPS.
- الحاجة إلى تحسين دقة التسعير وتحديد الهامش الحقيقي لكل نوع من الخرسانة.
- ضرورة دعم القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال التحكم الأفضل في التكاليف.

وعليه، فإن تطبيق نظام ABC يمكن أن يساعد المؤسسة على الانتقال من منطق تحميل إجمالي للتكاليف إلى منطق أكثر دقة يقوم على تحليل الأنشطة ومسببات التكلفة.

المطلب الثالث:

تحليل البيئة التنافسية للمؤسسة

يتمتع فرع مجمع GICA بولاية عين تموشنت بموقع ريادي استراتيجي يجعله المرجع الأول في تمويل السوق المحلي، وهو مركز يستمد قوته من عدة ركائز استراتيجية؛ أبرزها أفضليته المطلقة في كسب صفقات المشاريع العمومية الكبرى بفضل الضمانات الإدارية الصارمة وشهادات المطابقة التقنية بالإضافة الى الشفافية الضريبية التي يتمتع بها مقارنة بمنافسيه، كما أنه يعتبر فرعا لعملاق الإسمنت في الجزائر، مما يضمن له تمويلا مستقرا ومباشرا بالمادة الأولية وبأسعار المصنع بعيدا عن تذبذبات السوق التي تؤثر المنافسين الخواص.

هذا التكامل ما بين الثلاث محاور الأساسية (السعر، القدرة التموينية السريعة والجودة التقنية) تدعمه قدرات إنتاجية ولوجستية ضخمة تتمثل في أسطول حديث من المعدات والأدوات الإنتاجية الحديثة والكفيلة بتلبية وتغطية أضخم ورشات البناء في وقت قياسي، مما يمنحه تفوقا تقنيا كبيرا يجعل منه الركيزة الأساسية لقطاع البناء والأشغال العمومية في المنطقة.

و على الرغم من ريادة فرع مجمع GICA واستحواذه على حصة سوقية معتبرة (خاصة في الشق الحكومي والمشاريع السكنية الكبرى التي تعرفها ولاية عين تموشنت)، إلا أنه يتأثر بمنافسة شرسة ومباشرة، تصدرها

منافسان رئيسيان من القطاع الخاص، أولهما شركة (CYMA Béton) المتواجدة معه في نفس المنطقة الصناعية بعين تموشنت، مما يخلق ضغطا جغرافيا مباشرا على مستوى السوق المحلية، وثانيهما مجمع Denouni الكائن بولاية تلمسان المجاورة، حيث يتميز هذان المنافسان بمرونة تجارية كبيرة وقدرة على استقطاب المقاولين والخواص عبر تسهيلات الدفع والسرعة في التنفيذ بالإضافة الى الامتيازات الضريبية التي تمنحها هاتان الشركتان بصورة غير قانونية الى اغلب زبائنها (الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة من اجمالي الفاتورة).

إلى جانب الشركات المنافسة، يواجه المجمع بولاية عين تموشنت منافسة غير مباشرة لكنها مؤثرة في سوق التجزئة، وتتمثل في لجوء الكثير من المواطنين والمقاولين الصغار إلى الخلط التقليدي للخرسانة داخل الورشات يدويا أو بالاعتماد على آلات الخلط الصغيرة ورغم الفارق الشاسع في الجودة والمطابقة التقنية، إلا أن هذا الخيار الفردي يظل مفضلا لدى أصحاب المشاريع الصغرى كبديل عن تكاليف المصانع المرتفعة، مما يجعله منافسا خفيا يقطع جزءا غير يستهان به من الحصة السوقية في قطاع البناء الفردي والمحلي في المنطقة.

المبحث الثاني:

تصميم نموذج مقترح لتطبيق نظام ABC في المؤسسة

المطلب الأول:

حصر الأنشطة ومسببات التكلفة وتصميم نموذج ABC المقترح للمؤسسة

أولا: تحديد الأنشطة الرئيسية في المؤسسة

من خلال دراسة طبيعة نشاط المؤسسة والمعطيات التقنية المتوفرة، يمكن تحديد أهم الأنشطة التي تساهم في إنتاج وتسليم الخرسانة الجاهزة كما يلي:

رقم النشاط	النشاط	شرح النشاط
1	نشاط شراء وتحضير المواد الأولية	يتمثل في توفير الإسمنت، الرمل، الحصى، والمضافات اللازمة لإنتاج الخرسانة.
2	نشاط تشغيل الخلاط المركزي	يشمل عملية خلط المواد الأولية وإنتاج الخرسانة حسب الجرعة المطلوبة.
3	نشاط النقل والتسليم	يتمثل في نقل الخرسانة من مقر المؤسسة إلى مواقع الورشات بواسطة الشاحنات الخلطة.
4	نشاط الضخ	يتمثل في استعمال مضخة الخرسانة في الحالات التي تتطلب ذلك.

رقم النشاط	النشاط	شرح النشاط
5	نشاط مراقبة الجودة	يشمل أخذ العينات واختبارها للتأكد من مطابقة الخرسانة للمواصفات المطلوبة.
6	نشاط التنظيف والخدمات العامة	يشمل التنظيف الشهري والخدمات العامة المرتبطة بسير النشاط.
7	نشاط المتابعة والرقابة اللوجستية	يشمل استعمال GPS ومتابعة الشاحنات والرحلات.

يسمح هذا التقسيم بإظهار العلاقة بين التكاليف والأنشطة الفعلية داخل المؤسسة، بدل الاكتفاء بتجميع الأعباء وتحميلها بطريقة إجمالية على حجم الإنتاج.

ثانياً: تحديد مسببات التكلفة

بعد تحديد الأنشطة الرئيسية، يتم اختيار مسبب تكلفة مناسب لكل نشاط. ويقصد بمسبب التكلفة العامل الذي يفسر حدوث التكلفة أو ارتفاعها. وكلما كان مسبب التكلفة أكثر ارتباطاً بالنشاط، كانت عملية تحميل التكاليف أكثر دقة.

النشاط	نوع التكلفة المرتبطة به	مسبب التكلفة المقترح
شراء وتحضير المواد الأولية	تكلفة الإسمنت، الرمل، الحصى، المضافات	كمية المواد المستهلكة بالكغ أو الطن
تشغيل الخلاط المركزي	الكهرباء، تشغيل المعدات	عدد الأمتار المكعبة المنتجة أو عدد الدفعات
النقل والتسليم	الوقود، GPS، جزء من الخدمات	عدد الكيلومترات المقطوعة أو $m^3 \times km$
الضخ	المضخة، عامل الضخ، مساعد عامل الضخ	عدد عمليات الضخ أو كمية الخرسانة المضخوخة
مراقبة الجودة	العينات والاختبارات	عدد العينات أو عدد الاختبارات
التنظيف والخدمات العامة	التنظيف والخدمات الخارجية	عدد أيام العمل أو حجم الإنتاج
المتابعة اللوجستية	GPS ومتابعة الشاحنات	عدد الرحلات أو عدد الشاحنات

إن اختيار هذه المسببات يسمح بتحميل التكاليف بطريقة أكثر عدالة، لأن كل منتج أو طلبية سيتحمل التكلفة حسب استفادته الفعلية من النشاط، وليس فقط حسب حجمه الإنتاجي.

حدود تطبيق النموذج المقترح

تجدر الإشارة إلى أن تطبيق نظام ABC في هذه الدراسة يتم في شكل نموذج مقترح، وذلك بسبب عدم توفر جميع البيانات التفصيلية المتعلقة بتوزيع الأعباء غير المباشرة حسب كل منتج أو كل طلبية. لذلك، سيتم الاعتماد على المعطيات المالية والتقنية المتاحة، مثل أسعار المواد الأولية، تركيبة الخلطات، أسعار البيع، مشتريات شهر ماي، والمعطيات التشغيلية الخاصة بالنقل والضخ ومراقبة الجودة.

وعليه، فإن الهدف من هذا النموذج لا يتمثل في تقديم نظام محاسبي نهائي مطبق داخل المؤسسة، بل في إبراز كيفية تطبيق نظام ABC عملياً، وبيان قدرته على تحسين دقة حساب التكاليف مقارنة بطريقة التكاليف الإجمالية المعتمدة حالياً.

المطلب الثاني:

محاكاة حساب تكلفة المنتجات وفق نظام ABC ومقارنتها بطريقة التكاليف الإجمالية

أولاً: حساب تكلفة المواد الأولية المباشرة حسب نوع الخرسانة

تعد المواد الأولية العنصر الأساسي في تكلفة إنتاج الخرسانة الجاهزة، وتشمل أساساً الإسمنت، الرمل، الحصى، والمضافات عند الحاجة. وبالاعتماد على الأسعار المقدمة من المؤسسة، تم تحويل سعر الطن إلى سعر الكيلوغرام كما يلي:

الجدول رقم 03: أسعار المواد الأولية المستعملة في إنتاج الخرسانة

المادة الأولية	السعر للطن / دج	السعر للكيلوغرام / دج
الإسمنت	7 000	7.00
Sable 01	1 500	1.50
Sable 03	1 200	1.20
Gravier 3/8	1 000	1.00

المادة الأولية	السعر للطن / دج	السعر للكيلوغرام / دج
Gravier 8/16	1 100	1.10
Gravier 16/25	1 000	1.00

انطلاقاً من هذه الأسعار، يمكن حساب تكلفة المواد المباشرة لكل نوع من أنواع الخرسانة، وذلك بضرب الكمية المستعملة من كل مادة في سعرها الوحدوي.

الجدول رقم 04: تكلفة المواد المباشرة للخرسانة بجرعات 150، 200، 250 و CPJ300

المادة	الكمية المستعملة في 1 م ³ / كغ	السعر للكيلوغرام / دج	التكلفة / دج
الإسمنت، جرعة 150	150	7.00	1 050
Sable 01	400	1.50	600
Sable 03	450	1.20	540
Gravier 16/25	350	1.00	350
Gravier 8/16	500	1.10	550
Gravier 3/8	300	1.00	300
تكلفة 1 م ³ خرسانة CPJ150			3 390

نوع الخرسانة	تكلفة الإسمنت / دج	تكلفة باقي المواد / دج	التكلفة المباشرة الإجمالية / دج
Béton dosé à 150 CPJ	1 050	2 340	3 390
Béton dosé à 200 CPJ	1 400	2 340	3 740
Béton dosé à 250 CPJ	1 750	2 340	4 090
Béton dosé à 300 CPJ	2 100	2 340	4 440

يتضح من الجدول أن ارتفاع جرعة الإسمنت يؤدي مباشرة إلى ارتفاع تكلفة المواد المباشرة، في حين تبقى تكلفة باقي المواد ثابتة بالنسبة لهذه الفئة من الخرسانة.

الجدول رقم 05: تكلفة المواد المباشرة للخرسانة بجرعتي 350 و CPJ 400 مع استعمال Gravier 16/25

المادة	الكمية في 1 م ³ / كغ	السعر للكيلوغرام / دج	التكلفة عند CPJ / 350 دج	التكلفة عند CPJ / 400 دج
الإسمنت	350 أو 400	7.00	2 450	2 800
Sable 01	200	1.50	300	300
Sable 03	580	1.20	696	696
Gravier 16/25	196	1.00	196	196
Gravier 8/16	522	1.10	574.20	574.20
Gravier 3/8	300	1.00	300	300
التكلفة المباشرة الإجمالية			4 516.20	4 866.20

الجدول رقم 06: تكلفة المواد المباشرة للخرسانة بجرعتي 350 و 400 CPJ بدون Gravier 16/25

المادة	الكمية في 1 م ³ / كغ	السعر للكيلوغرام / دج	التكلفة عند CPJ / 350 دج	التكلفة عند CPJ / 400 دج
الإسمنت	350 أو 400	7.00	2 450	2 800
Sable 01	250	1.50	375	375
Sable 03	600	1.20	720	720
Gravier 16/25	0	1.00	0	0
Gravier 8/16	700	1.10	770	770
Gravier 3/8	300	1.00	300	300
التكلفة المباشرة الإجمالية			4 615	4 965

نلاحظ أن الخرسانة بدون Gravier 16/25 تسجل تكلفة مباشرة أعلى نسبياً مقارنة بالتركيب العادية، بسبب ارتفاع كمية Gravier 8/16 و Sable 01 و Sable 03 المستعملة في الخلطة.

ثانياً: مقارنة تكلفة المواد المباشرة مع أسعار البيع

بعد حساب تكلفة المواد المباشرة لكل نوع خرسانة، يمكن مقارنتها مع أسعار البيع خارج الرسم HT المعتمدة من طرف المؤسسة، وذلك من أجل معرفة الهامش الأولي قبل تحميل الأعباء غير المباشرة.

الجدول رقم 07: مقارنة أسعار البيع مع تكلفة المواد المباشرة

نوع الخرسانة	سعر البيع / دج HT	تكلفة المواد المباشرة / دج	الهامش الأولي / دج
Béton dosé à 150 CPJ	4 530	3 390	1 140
Béton dosé à 200 CPJ	5 043	3 740	1 303
Béton dosé à 250 CPJ	5 556	4 090	1 466
Béton dosé à 300 CPJ	6 069	4 440	1 629
Béton dosé à 350 CPJ	6 800	4 516.20	2 283.80
Béton dosé à 400 CPJ	7 300	4 866.20	2 433.80

يمثل الهامش الأولي الفرق بين سعر البيع وتكلفة المواد المباشرة فقط، ولا يعبر عن الربح النهائي، لأن الأعباء غير المباشرة مثل النقل، الوقود، الكهرباء، التنظيف، الخدمات، GPS، الصيانة، ومراقبة الجودة لم يتم تحميلها بعد. ومع ذلك، يسمح هذا الجدول بإعطاء تصور أولي حول قدرة كل نوع من الخرسانة على تغطية جزء من التكاليف غير المباشرة.

ثالثا: تصنيف تكاليف شهر ماي حسب الأنشطة

من أجل تطبيق نظام ABC، يجب أولاً إعادة تصنيف تكاليف شهر ماي حسب الأنشطة التي تسببت في حدوثها. وبالاعتماد على فواتير مشتريات شهر ماي، يمكن التمييز بين تكاليف مباشرة ترتبط بالمواد الأولية، وتكاليف غير مباشرة ترتبط بالأنشطة المساندة.

الجدول رقم 08: تصنيف مشتريات شهر ماي

البيان	المبلغ / دج HT	طبيعة التكلفة	النشاط المرتبط
Achat de matières premières / gravier	1 754 441.00	تكلفة مباشرة	المواد الأولية

البيان	المبلغ / دج HT	طبيعة التكلفة	النشاط المرتبط
Achat de matières premières / sable 01	905 051.20	تكلفة مباشرة	المواد الأولية
Achat de matières premières / sable 03	992 691.00	تكلفة مباشرة	المواد الأولية
Achat de superplastifiant	469 875.00	تكلفة مباشرة أو خاصة	الخرسانة الخاصة أو الخلطات التي تستعمل المضافات
Achat carburant	151 261.00	تكلفة غير مباشرة	النقل والتسليم
Électricité	30 924.78	تكلفة غير مباشرة	تشغيل الخلاط المركزي
Nettoyage mensuel	21 000.00	تكلفة غير مباشرة	التنظيف والخدمات العامة
Prestation de service	274 000.00	تكلفة غير مباشرة	الصيانة أو الخدمات الخارجية
Service GPS	96 162.12	تكلفة غير مباشرة	المتابعة اللوجستية والنقل

الجدول رقم 09: تجميع تكاليف شهر ماي حسب طبيعتها

نوع التكلفة	المبلغ / دج
تكاليف المواد الأولية المباشرة	4 122 058.20
التكاليف غير المباشرة القابلة للتوزيع على الأنشطة	573 347.90
المجموع الكلي للتكاليف المتاحة لشهر ماي	4 695 406.10

يتضح من الجدول أن الجزء الأكبر من التكاليف المتاحة يتعلق بالمواد الأولية، وهو أمر طبيعي في نشاط إنتاج الخرسانة الجاهزة. غير أن التكاليف غير المباشرة، رغم أنها أقل حجمًا، تبقى مهمة لأنها ترتبط بأنشطة ضرورية مثل النقل، تشغيل الخلاط المركزي، الخدمات، التنظيف، والمتابعة اللوجستية.

رابعاً: توزيع الأعباء غير المباشرة وفق نظام ABC

يعتمد نظام ABC على توزيع الأعباء غير المباشرة حسب الأنشطة وليس بطريقة إجمالية. وبناءً على طبيعة المؤسسة والمعطيات المتوفرة، يمكن اقتراح التوزيع الآتي:

الجدول رقم 10: توزيع الأعباء غير المباشرة حسب الأنشطة

النشاط	عناصر التكلفة المحملة عليه	مبلغ النشاط / دج	مسبب التكلفة المقترح
النقل والتسليم	الوقود	151 261.00	عدد الكيلومترات أو $m^3 \times km$
تشغيل الخلاط المركزي	الكهرباء	30 924.78	عدد الأمتار المكعبة المنتجة أو عدد الدفعات
التنظيف والخدمات العامة	التنظيف الشهري	21 000.00	عدد أيام العمل أو حجم الإنتاج
الصيانة والخدمات الخارجية	Prestation de service	274 000.00	ساعات تشغيل المعدات أو عدد الرحلات
المتابعة اللوجستية	GPS	96 162.12	عدد الشاحنات أو عدد الرحلات
المجموع		573 347.90	

يسمح هذا التوزيع بإظهار العلاقة بين الأعباء والأنشطة التي تسببت في حدوثها. فمثلاً، لا ينبغي تحميل الوقود على جميع المنتجات بنفس الطريقة، بل يجب ربطه بنشاط النقل، ثم تحميله على الطلبات حسب المسافة أو عدد الرحلات. كذلك، يجب تحميل خدمة GPS على نشاط المتابعة اللوجستية، وتحميل الكهرباء على نشاط تشغيل الخلاط المركزي.

خامساً: نموذج تحميل التكاليف وفق ABC

بعد تحديد الأنشطة وتكلفتها، يتم حساب معدل تكلفة كل نشاط وفق العلاقة الآتية:

$$\text{معدل تكلفة النشاط} = \frac{\text{إجمالي تكلفة النشاط}}{\text{إجمالي مسبب التكلفة}}$$

ثم يتم تحميل تكلفة النشاط على المنتجات وفق العلاقة الآتية:

$$\text{نصيب المنتج من تكلفة النشاط} = \text{معدل تكلفة النشاط} \times \text{استهلاك المنتج من مسبب التكلفة}$$

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم 11: نموذج حساب معدل النشاط وفق ABC

النشاط	تكلفة النشاط / دج	مسبب التكلفة	طريقة حساب معدل النشاط
النقل والتسليم	151 261.00	$M^3 \times km$ أو عدد الرحلات	$151\ 261 \div \text{مجموع } m^3 \times km$
تشغيل الخلاط المركزي	30 924.78	عدد m^3 أو عدد الدفعات	$30\ 924.78 \div \text{مجموع } m^3 \text{ المنتجة}$
التنظيف والخدمات العامة	21 000.00	أيام العمل أو حجم الإنتاج	$21\ 000 \div \text{عدد أيام العمل أو } m^3$
الصيانة والخدمات الخارجية	274 000.00	ساعات تشغيل المعدات أو الرحلات	$274\ 000 \div \text{مجموع ساعات التشغيل}$
المتابعة اللوجستية	96 162.12	عدد الرحلات أو عدد الشاحنات	$96\ 162.12 \div \text{عدد الرحلات أو الشاحنات}$

نظراً لعدم توفر بيانات تفصيلية حول عدد الرحلات، عدد الكيلومترات الفعلية، ساعات تشغيل المعدات، والكميات المنتجة حسب كل نوع من الخرسانة، فإن هذا الجدول يمثل نموذجاً تطبيقياً مقترحاً يسمح للمؤسسة بتطبيق نظام ABC مستقبلاً بمجرد توفير هذه المعطيات.

تحليل أولي للنتائج

تظهر النتائج الأولية أن تكلفة المواد المباشرة تختلف بوضوح حسب جرة الإسمنت المستعملة في كل نوع من الخرسانة، حيث ترتفع التكلفة كلما ارتفعت الجرة. كما أن المقارنة بين تكلفة المواد المباشرة وأسعار البيع تبين وجود هامش أولي موجب بالنسبة لأنواع المدروسة، إلا أن هذا الهامش لا يمثل الربح النهائي، لأنه لا يتضمن الأعباء غير المباشرة.

ومن خلال إعادة تصنيف أعباء شهر ماي حسب الأنشطة، يتضح أن نظام ABC يسمح بتحليل أدق للتكاليف مقارنة بطريقة التكاليف الإجمالية. فبدل تحميل جميع الأعباء غير المباشرة على المنتجات بطريقة موحدة، يسمح النظام المقترح بربط كل تكلفة بالنشاط الذي تسبب فيها، مثل ربط الوقود بالنقل، الكهرباء بتشغيل الخلاط المركزي، و GPS بالمتابعة اللوجستية.

وعليه، فإن تطبيق نظام ABC من شأنه أن يساعد المؤسسة على تحسين دقة حساب التكلفة، خاصة في حالة اختلاف المسافات، استعمال المضخة، أو تنوع الطلبات. كما يمكن أن يدعم قرارات التسعير من خلال إظهار التكلفة الحقيقية لكل منتج أو طلبية، مما يساهم في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة.

المطلب الثالث:

تحليل نتائج المحاكاة وبيان دور نظام ABC في تعزيز تنافسية المؤسسة

أظهرت نتائج الدراسة أن تكلفة المواد الأولية المباشرة تختلف بشكل واضح بين أنواع الخرسانة المنتجة، ويرجع ذلك أساساً إلى اختلاف جرعات الإسمنت المستعملة في كل خلطة. فقد ارتفعت تكلفة المتر المكعب من الخرسانة تدريجياً من 3390 دج بالنسبة لخرسانة CPJ 150 إلى 4866.20 دج بالنسبة لخرسانة CPJ400 ، وهو ما يعكس التأثير المباشر للإسمنت باعتباره المكوّن الأعلى تكلفة ضمن عناصر الخلطة .

كما بينت النتائج أن أسعار البيع المعتمدة من طرف المؤسسة تفوق تكاليف المواد المباشرة لجميع أنواع الخرسانة، حيث تراوح الهامش الأولي بين 1140 دج و 2433.80 دج للمتر المكعب. ويشير ذلك إلى قدرة المنتجات على تغطية جزء معتبر من التكاليف غير المباشرة وتحقيق هامش ربحي محتمل. غير أن هذه الهوامش تبقى تقديرية لأنها لا تتضمن بعد تكاليف النقل والتسليم والرقابة والصيانة والخدمات اللوجستية . ومن جهة أخرى، أظهرت نتائج تصنيف تكاليف شهر ماي أن التكاليف المباشرة للمواد الأولية تمثل الجزء الأكبر من إجمالي التكاليف المتاحة، حيث بلغت 4,122,058.20 دج مقابل 573,347.90 دج فقط للتكاليف غير المباشرة. ورغم أن نسبة التكاليف غير المباشرة أقل من التكاليف المباشرة، إلا أن أهميتها تبقى كبيرة لأنها ترتبط بأنشطة حيوية تساهم في إنتاج وتسليم الخرسانة للزبائن . كما أبرزت عملية إعادة توزيع الأعباء غير المباشرة حسب الأنشطة أن نشاط الصيانة والخدمات الخارجية يمثل أكبر مستهلك للموارد بقيمة 274,000 دج، يليه نشاط النقل والتسليم بقيمة 151,261 دج، ثم نشاط المتابعة اللوجستية بقيمة 96,162.12 دج. وتكشف هذه النتائج أن بعض الأنشطة المساندة تستحوذ على جزء مهم من موارد المؤسسة، وهو ما يصعب ملاحظته عند الاعتماد على أنظمة التكاليف التقليدية التي تدمج هذه الأعباء في وعاء واحد .

وتبين المحاكاة كذلك أن المنتجات أو الطلبات لا تستهلك الأنشطة بنفس الدرجة، فبعض الزبائن قد يكونون قريبين من مقر المؤسسة، بينما يتطلب آخرون مسافات نقل أطول أو استعمال مضخة الخرسانة أو عمليات رقابة إضافية. وبالتالي فإن تحميل التكاليف على أساس حجم الإنتاج فقط يؤدي إلى تشويه تكلفة بعض الطلبات وإعطاء صورة غير دقيقة عن ربحيتها الحقيقية.

مناقشة النتائج

تؤكد النتائج أن النظام التقليدي لتحصيل التكاليف لا يعكس الاستهلاك الفعلي للموارد داخل المؤسسة، لأنه يعتمد على مؤشرات عامة مثل حجم الإنتاج دون الأخذ بعين الاعتبار اختلاف الأنشطة والخدمات المقدمة لكل طلبية. أما نظام ABC فيعتمد على تحديد الأنشطة المسببة للتكلفة واختيار مسبب تكلفة مناسب لكل نشاط، الأمر الذي يسمح بتخصيص أكثر دقة للأعباء غير المباشرة. كما أثبتت المحاكاة أن الأنشطة اللوجستية، خاصة النقل والمتابعة بواسطة GPS، تمثل مصدرًا مهمًا للتكلفة. وعليه فإن المؤسسة تستطيع من خلال نظام ABC قياس تكلفة هذه الأنشطة بدقة وتحميلها على الطلبات المستفيدة منها فقط، مما يؤدي إلى حساب أكثر واقعية لتكلفة المتر المكعب من الخرسانة.

دور نظام ABC في تعزيز تنافسية المؤسسة

يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية من خلال عدة جوانب:

1. تحسين دقة حساب التكلفة.

يسمح النظام بتحديد التكلفة الحقيقية لكل منتج أو طلبية من خلال ربط التكاليف بالأنشطة المسببة لها، مما يقلل من أخطاء التقدير ويوفر معلومات أكثر موثوقية للإدارة.

2. دعم سياسة التسعير.

عندما تعرف المؤسسة التكلفة الحقيقية لكل نوع من الخرسانة، يصبح بإمكانها تحديد أسعار بيع أكثر دقة وتحقيق توازن بين الربحية والقدرة التنافسية في السوق.

3. ترشيد استهلاك الموارد.

يكشف نظام ABC الأنشطة الأكثر استهلاكًا للموارد مثل النقل والصيانة، مما يساعد الإدارة على اتخاذ إجراءات لتقليل التكاليف وتحسين الكفاءة التشغيلية.

4. تحسين اتخاذ القرارات.

يوفر النظام معلومات تفصيلية حول ربحية المنتجات والزبائن والطلبات، وهو ما يساعد الإدارة في اتخاذ قرارات استراتيجية تتعلق بالإنتاج والتسويق والاستثمار.

5. التخلص من الأنشطة غير المضافة للقيمة.

من خلال تحليل الأنشطة يمكن للمؤسسة اكتشاف الأنشطة التي لا تضيف قيمة حقيقية للزبون والعمل على تقليصها أو إلغاؤها، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتحسين الأداء.

6. تعزيز الميزة التنافسية.

كلما تمكنت المؤسسة من إنتاج الخرسانة بتكلفة أقل مع المحافظة على الجودة المطلوبة، ازدادت قدرتها على مواجهة المنافسين وكسب حصص سوقية أكبر.

استنتاج عام

تشير نتائج المحاكاة إلى أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يوفر رؤية أكثر دقة لتكاليف المؤسسة مقارنة بالنظام التقليدي، حيث يسمح بربط الأعباء غير المباشرة بالأنشطة المسببة لها وتحميلها على المنتجات وفق درجة استفادتها الفعلية. وقد أظهرت الدراسة أن الأنشطة اللوجستية والخدمات المساندة تمثل جزءًا مهمًا من التكلفة الإجمالية، وهو ما يستدعي أخذه بعين الاعتبار عند حساب التكلفة واتخاذ القرارات. وعليه، فإن اعتماد نظام ABC من شأنه أن يحسن دقة التسعير، ويرفع كفاءة استغلال الموارد، ويدعم القرارات الإدارية، مما ينعكس إيجابًا على تنافسية المؤسسة وربحيتها واستدامتها في سوق الخرسانة الجاهزة.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة من خلال محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على مؤسسة إنتاج الخرسانة الجاهزة، وذلك بهدف إبراز دوره في تحسين دقة قياس التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة. وقد تم في البداية التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وتحليل نشاطها الإنتاجي، ثم تحديد الأنشطة الرئيسية المساهمة في إنتاج وتسليم الخرسانة، مع اختيار مسببات التكلفة الملائمة لكل نشاط بما يتوافق مع مبادئ نظام ABC.

كما تم حساب تكلفة المواد الأولية المباشرة لمختلف أنواع الخرسانة المنتجة، وإجراء مقارنة بينها وبين أسعار البيع المعتمدة من طرف المؤسسة، حيث أظهرت النتائج وجود هوامش أولية موجبة تختلف باختلاف جرعات الإسمنت المستعملة. وبعد ذلك تم إعادة تصنيف تكاليف شهر ماي وفق الأنشطة المسببة لها، مما أتاح إبراز طبيعة الأعباء غير المباشرة وتوزيعها على الأنشطة المختلفة بدل تحميلها بصورة إجمالية كما هو معمول به في الأنظمة التقليدية. وقد بينت نتائج المحاكاة أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات أكثر دقة حول مصادر التكاليف واستهلاك الموارد، من خلال ربط كل تكلفة بالنشاط الذي تسبب في حدوثها، الأمر الذي يسمح بقياس التكلفة الحقيقية للمنتجات والطلبات بشكل أكثر موضوعية. كما أظهرت الدراسة أن هذا النظام يساهم في تحسين قرارات التسعير والرقابة على التكاليف وترشيد استغلال الموارد، فضلاً عن دوره في كشف الأنشطة الأكثر استهلاكاً للتكاليف وتحديد فرص التحسين والتخفيض.

وعليه، يمكن القول إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمثل أداة فعالة لدعم التنافسية داخل المؤسسة محل الدراسة، من خلال توفير معلومات دقيقة تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة، وتحسين الأداء المالي والتشغيلي، وتعزيز قدرتها على مواجهة المنافسة وتحقيق الاستدامة في بيئة الأعمال الحديثة.

خاتمة

خاتمة:

في ظل التطورات المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال واشتداد حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، أصبحت الإدارة بحاجة إلى نظم معلومات محاسبية قادرة على توفير بيانات دقيقة وموثوقة تساعد على التحكم في التكاليف واتخاذ القرارات المناسبة. وفي هذا الإطار جاءت هذه الدراسة لمعالجة إشكالية دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية، من خلال دراسة تطبيقية على مؤسسة إنتاج الخرسانة الجاهزة.

وقد أظهرت الدراسة أن الأنظمة التقليدية لتحديد التكاليف لم تعد قادرة على مواكبة التطورات الحديثة في بيئة الإنتاج، نظراً لاعتمادها على أسس تحميل عامة قد تؤدي إلى تشويه تكلفة المنتجات وعدم عكسها للاستهلاك الحقيقي للموارد. في المقابل، يعتمد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحليل الأنشطة المسببة للتكلفة وتحديد مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط، مما يسمح بتوزيع أكثر دقة للأعباء غير المباشرة وتحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للإدارة.

ومن خلال الجانب التطبيقي، تم تحديد الأنشطة الرئيسية داخل المؤسسة، وتصنيف التكاليف وفقاً لها، ثم اقتراح نموذج لتطبيق نظام ABC. وقد بينت النتائج أن هذا النظام يوفر رؤية أكثر وضوحاً لمصادر التكاليف ويساعد على تحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على التسعير والرقابة على التكاليف وتحسين الأداء العام للمؤسسة. وعليه يمكن التأكيد أن نظام ABC يعد أداة فعالة لدعم القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية من خلال تحسين الكفاءة وترشيد استغلال الموارد وتعزيز جودة القرارات الإدارية.

أهم النتائج المتوصل إليها

1. أظهرت الدراسة أن تكلفة الخرسانة الجاهزة تختلف باختلاف جرعة الإسمنت المستعملة في الخلطة، حيث ترتفع تكلفة المتر المكعب بارتفاع نسبة الإسمنت .
2. تبين وجود هوامش أولية موجبة لجميع أنواع الخرسانة المدروسة، مما يدل على قدرة المنتجات على تغطية جزء من التكاليف غير المباشرة وتحقيق عائد اقتصادي .
3. كشفت عملية تصنيف التكاليف أن الأعباء غير المباشرة ترتبط بأنشطة متعددة مثل النقل والتسليم، تشغيل الخالط المركزي، الصيانة، التنظيف والمتابعة اللوجستية .
4. أثبت نظام التكاليف على أساس الأنشطة قدرته على ربط التكاليف بالأنشطة المسببة لها بدلاً من توزيعها بطريقة إجمالية كما هو الحال في النظام التقليدي .

5. ساهم النظام المقترح في تحسين دقة حساب تكلفة المنتجات من خلال اعتماد مسببات تكلفة تعكس الاستهلاك الفعلي للموارد .
6. أظهر التحليل أن بعض الأنشطة، وخاصة الصيانة والنقل، تستحوذ على جزء معتبر من الأعباء غير المباشرة، وهو ما يستوجب متابعتها وتحسين كفاءتها .
7. يوفر نظام ABC معلومات أكثر دقة حول ربحية المنتجات والطلبات، مما يساعد الإدارة في اتخاذ قرارات تسعير وإنتاج أكثر فعالية .
8. يساهم تطبيق نظام ABC في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال التحكم الأفضل في التكاليف وتحسين استغلال الموارد المتاحة .

التوصيات

1. العمل على تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تدريجياً داخل المؤسسة لما يوفره من دقة أكبر في قياس التكاليف .
2. إنشاء قاعدة بيانات متكاملة تتضمن معلومات تفصيلية حول الأنشطة ومسببات التكلفة لتسهيل تطبيق النظام وتحسين نتائجه .
3. تطوير نظام معلومات محاسبي يسمح بتتبع استهلاك الموارد وربطها بالأنشطة المختلفة داخل المؤسسة .
4. الاهتمام بقياس مؤشرات الأداء الخاصة بالأنشطة الأكثر استهلاكاً للموارد، خاصة أنشطة النقل والصيانة والمتابعة اللوجستية .
5. استغلال المعلومات التي يوفرها نظام ABC في مراجعة سياسة التسعير بما يضمن تحقيق هامش ربح مناسب والمحافظة على القدرة التنافسية .
6. تكوين وتأهيل العاملين في مجال المحاسبة والتسيير على مفاهيم وأساليب محاسبة التكاليف الحديثة .
7. إجراء تقييم دوري للأنشطة بهدف اكتشاف الأنشطة غير المضيئة للقيمة والعمل على تقليصها أو التخلص منها .
8. تشجيع المؤسسات الصناعية الجزائرية على تبني نظم التكاليف الحديثة باعتبارها وسيلة فعالة لتحسين الأداء ورفع القدرة التنافسية في الأسواق .

آفاق الدراسة

يمكن مستقبلاً توسيع نطاق الدراسة من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل فعلي
كتطبيق يمكن تطويره و بيعه للمؤسسات الإنتاجية لاعتماده في تحديد التكلفة .

انتهى بفضل الله وتوفيقه.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أ) الكتب:

1. أحمد حسين علي حسين، محاسبة التكاليف الصناعية، الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2003.
2. إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013.
3. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الثانية، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2008.
4. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الاولى، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007.
5. جيمس سي كراج، روبرت إم جرانت، الإدارة الإستراتيجية" دار الفاروق للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى، سنة 2003.
6. حمد سيد مصطفى، إدارة الإنتاجية والعمليات في الصناعة والخدمات، طبعة الرابعة، القاهرة، مصر، مكتبة أنجلو المصرية، 1999.
7. خضر مصباح الطيطي، إدارة وصناعة الجودة مفاهيم إدارية وتقنية وتجارية في الجودة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، 2011.
8. د. مصطفى محمود أبو بكر، إدارة الموارد البشرية، مدخل تحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر 2003-2004.
9. زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2005.
10. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض الإدارية، الاسكندرية، مصر، دار الجامعية الجديدة للنشر، 2003.
11. عقون سعاد، مراقبة التسيير دروس تطبيقية، page bleues، الطبعة الأولى، البويرة، الجزائر، 2018.
12. علي السلمي، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، دار غريب للنشر والطباعة، القاهرة، 2001.
13. مصطفى محمود أبو بكر، إدارة الموارد البشرية مدخل تحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
14. نجم عبود نجم، إدارة الابتكار، المفاهيم والخصائص والتجارب الحديثة، الأردن، داره وائل للنشر، 2003.

15. نواف محمد فخر، وعطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار أسامة للنشر والتوزيع، 2014.
- (ب) الأطروحات والمذكرات الجامعية:
 1. إيمان عوني أبو يوسف، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2016.
 2. بلقايد براهيم، التكوين والميزة التنافسية لدى المؤسسات المصرفية في الجزائر - دراسة حلة البنوك في وهران -، أطروحة دكتوراه، جامعة وهران 02، 2016.
 3. بن نذير نصر الدين، "دراسة استراتيجية للابداع التكنولوجي في تكوين القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة: حالة الجزائر"، جامعة الجزائر 03، 2011.
 4. بوحبيبة إلهام، دور إستراتيجية الإنتاج الأنظف في تحسين القدرة التنافسية في المؤسسة الصناعية - دراسة ميدانية لبعض مصانع الحديد والصلب في الجزائر -، سطيف، الجزائر، أطروحة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2020.
 5. عبد المليك مزهودة، "الإدارة الإستراتيجية للمؤسسات"، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
 6. عمار درويش، "محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجيلالي ليايس -سيدي بلعباس، 2016.
 7. عمر محمد هديب، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس -"، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2009.
 8. فراحتية العيد، "دروس في مقياس استراتيجية وتنافسية المؤسسة"، مطبوعة دروس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، 2015.
 9. معاليم سعاد، المتطلبات الأساسية لتبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من مؤسسات قطاع الطحن لولاية بسكرة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2014.
 10. نعمون إيمان، "تحليل تبني الاستراتيجيات العامة للتنافس على أداء المؤسسات الصناعية: دراسة حالة مؤسسات قطاع الهاتف النقال بالجزائر"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بسكرة، 2017.

ج) المؤتمرات العلمية والمحاضرات:

1. بلقاسم رابح، وعيل ميلود، "مداخل التنافسية واستراتيجيات المؤسسات الصناعية في ظل المنافسة العالمية"، الملتقى الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، يومي 08 و 09 نوفمبر 2010.
2. فورين حاج قويدر، الميزة التنافسية المتواصلة ومواجهة تحديات العولمة، الملتقى العلمي الدولي حول: المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية-جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف-.
3. مصنوعة أحمد، تنمية الكفاءات البشرية كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية للمنتج التأميني، الملتقى الدولي السابع حول: الصناعة التأمينية، الواقع العملي وأفاق التطوير -تجارب دول - جامعة حسيبة بن بوعلي شلف 03-04 ديسمبر 2012.

د) المجالات العلمية:

1. معاد خلف إبراهيم الجباني، تأثير التكامل بين التقنيات المستخدمة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الاعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، بدون سنة نشر.
2. حيدر شاكر نوري وآخرون، "تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية" مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ديالى، العدد 63، 2013.
3. محمد علي أحمد السيدية، ومنى سالم حسين المرعي، "تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 2، العدد 3، 2006.
4. جليل ابراهيم صالح، "مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية 3، العدد 1، 2013.
5. هوام جمعة، " أوجه التقارب والاختلاف في ممارسات أنظمة محاسبة التسيير / التكلفة عبر الدول"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة - الجزائر - العدد 07 فيفري 2005.
6. نوادي مهدي، "مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي" مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 09، 2009.

7. حسين بلعجوز، ومحمد ختيم، "مدى ملائمة المعلومات المحاسبية في تحقيق الجودة الشاملة لغرض تقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي 11، العدد 21، 2016.
 8. احمد حسين علي، نظام التكاليف الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات. المجلة المصرية للدراسات التجارية (01)، 1994.
 9. مولاي حسين، المحاسبة التحليلية الفلاحية وإمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستثمرات الفلاحية. مجلة الأبحاث الاقتصادية جامعة البليدة 02، المجلد 13 (العدد 18)، 2018.
 10. دبابش محمد نجيب وشحتاني عبد الغاني، ترشيد التكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة حالة مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب بسكرة. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 12 (العدد 23)، 2018.
- (و) المراجع الأجنبية:

1. Djordje Kalicanin, and Vladan Knezevic, "Activity-Based Costing as an Information Basis for an Efficient Strategic Management Process," Economic Annals 58, no. 167 ,2013
2. PHILIP, Kotler," Marketing Management : Analysis, Planning, Implementation and Control", Prentice-Hall, Inc, The Millennium Edition, New Jersy, 2000.
3. M.Porter (1993), Avantage concurrentiel des Nations, Inter Edition.
4. MICHAEL, Porter, "choix stratégiques et concurrence: techniques d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie", Traduction: Philippe delavergne, Economica, Paris, France, 2004.

الملاحق

SPA SGA, BPE Ain Temouchent
Adresse Lot N°165, zone industrielle ,Ain Temouchent
RC N°46/
email granuouest4629@gmail.com

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية، من خلال دراسة حالة مؤسسة متخصصة في إنتاج الخرسانة الجاهزة. وتأتي أهمية الدراسة في ظل التحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية نتيجة اشتداد المنافسة والحاجة إلى معلومات دقيقة تساعد على التحكم في التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، ومنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي، حيث تم تحليل البيانات المالية والتقنية للمؤسسة محل الدراسة، وتطبيق نموذج مقترح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

أظهرت النتائج أن نظام التكاليف التقليدي يعاني من قصور في توزيع الأعباء غير المباشرة، مما يؤثر على دقة تحديد تكلفة المنتجات. في المقابل، يتيح نظام ABC تحميل التكاليف وفق الأنشطة المسببة لها، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين دقة قياس التكاليف وتحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات. كما بينت الدراسة وجود هوامش أولية موجبة لمختلف أنواع الخرسانة المنتجة، وخلصت الدراسة إلى أن اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تحسين الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسة وتعزيز قدرتها التنافسية. كما أوصت بضرورة تبني هذا النظام وتطوير نظم المعلومات المحاسبية وتوفير قواعد بيانات دقيقة حول الأنشطة ومسببات التكلفة.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، إدارة التكاليف، مسببات التكلفة، التنافسية، الخرسانة الجاهزة، المؤسسة الاقتصادية.

Abstract

This study investigates the role of Activity-Based Costing (ABC) in enhancing the competitiveness of a ready-mix concrete company. It aims to demonstrate how ABC improves cost accuracy compared to traditional costing systems.

The study adopted a descriptive-analytical approach and a case study method. A proposed ABC model was applied by identifying key activities and assigning indirect costs based on appropriate cost drivers.

The results showed that traditional costing systems may lead to inaccurate product costs due to the improper allocation of indirect costs. In contrast, the ABC system provides more accurate cost information by linking costs to the activities that generate them. The study also found that ABC supports pricing decisions, improves cost control, and helps identify activities that consume significant resources.

The study concludes that implementing ABC can enhance operational efficiency, improve resource utilization, and strengthen the company's competitive position. It recommends adopting ABC and developing accounting information systems to support effective cost management.

Keywords: Activity-Based Costing (ABC), Cost Management, Cost Drivers, Competitiveness, Ready-Mix Concrete