

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إستخدامات الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية Bisco Fruit - Biskra، وللإجابة على إشكالية الدراسة وإختبار فرضيات إعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في سرد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وعلى أداة دراسة الحالة لمحاولة إسقاط الجاني النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة على واقع المؤسسة محل الدراسة، وقد تم التوصل إلى أن المؤسسة محل الدراسة تستخدم طريقة غير معروفة لحساب التكلفة، مما يؤثر على وضعها التنافسي؛ ومن خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تم التحكم في التكاليف وكذا تحقيق الجودة المطلوبة وأيضا تحقيق الربح المستهدف.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، أساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، تكلفة المستهدفة، تخفيض التكاليف، تحسين تنافسية.

تصنيف JEL: D29، M19.

Abstract:

This study aims to identify the uses of modern methods of cost accounting to improve the competitiveness of the economic enterprise Biskra - Bisco Fruit. The institution under study, and it was concluded that the institution under study uses an unknown method for calculating the cost, which affects its competitive position; Through the application of the target cost method, costs were controlled, as well as achieving the required quality, as well as achieving the target profit.

Key words: cost accounting, modern cost accounting methods, Target cost, cost reduction, Competitive improvement.

Jel Classification Codes: D29; M19.

* المؤلف المراسل.

إن التغيرات السريعة والتطورات الكثيفة التي تحدث في بيئة المؤسسة جعلتها تبذل جهود عظيمة لتواكب هذه التغيرات فأصبحت تسعى جاهدة لتحسين تنافسياتها من أجل البقاء والنمو والإستمرارية وذلك بتبني أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف لتسيير نشاطها، والتي تساعد على حل أو التخلص من عدة مشاكل المتعلقة بالأساليب التقليدية بغية تحقيق كفاءة وفعالية لتسيير، ومن ثم تحقيق توازن بين زيادة الأرباح، تحسين جودة المنتج، تخفيض آجال تلبية الطلبات، تلبية رغبات الزبائن وتخفيض التكاليف وبالتالي تحسين التنافسية، لأنه بات من الضروري على المؤسسات التحكم في تكاليفها والعمل على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن حتى يمكنها من التفوق على المنافسين ومن بين الأساليب الحديثة المستخدمة في التحكم في التكاليف أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث أثبتت العديد من الدراسات والأبحاث دقة هذا الأسلوب في حساب التكاليف وتقديرها.

وإنطلاقا مما سبق نطرح إشكالية البحث في السؤال التالي:

كيف يتم تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية بإستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ؟

على ضوء إشكالية البحث يمكن إثارة العديد من التساؤلات الفرعية كما يلي:

- هل تبني المؤسسة محل الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة يساعدها على تحسين تنافسياتها؟

- هل تبحث المؤسسة محل الدراسة على سبل لتحسين التنافسية؟

ومن أجل الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات الفرعية نعتمد الفرضيات التالية:

- تبني المؤسسة محل الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة يساعدها على تحسين تنافسياتها؛

- لا تبحث المؤسسة محل الدراسة على سبل لتحسين التنافسية.

1.1. أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من أهمية الموضوع، فالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تحظى باهتمام كبير خاصة من طرف الدول المتقدمة، لذلك من المهم إبراز دور هذه الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وأهمية تطبيقها لتحسين تنافسية المؤسسة، خاصة في ظل عدم ملائمة الأساليب التقليدية التي مازالت تتبعها أغلب مؤسسات القطاع العام والخاص.

2.1. أهداف البحث:

- الدعوة إلى تحديث أساليب التكاليف بما يتلائم مع متطلبات العصر والظروف البيئية المتغيرة؛
- بيان دور أساليب محاسبة التكاليف الحديثة وأهميتها داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- محاولة الوصول إلى ضبط والقيادة الجيدة لتكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية.

3.1. منهجية الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة لموضوع الدراسة اعتمدنا المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري من الدراسة، في حين إعتمدنا في الجانب الميداني على منهج دراسة الحالة بهدف الوصول إلى فهم أعمق لمختلف جوانب الموضوع ومحاولة تجسيد الجانب النظري على الواقع العملي لمؤسسة بيسكوفروي -بسكرة.

2. الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف:

1.2. نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

1.1.2. تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): يعرف بأنه "مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية ويستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات" (رانية، 2018، صفحة 385)

2.1.2. مراحل نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): هناك سبع خطوات لتصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC نوجزها على النحو التالي:

❖ تحديد الأنشطة: يتم في هذه المرحلة تحديد جميع الأنشطة التي يقوم بها العاملون بالمؤسسة لإنتاج المنتج أو الخدمة، إذ يتم تحديد وتعيين الأنشطة في المؤسسة من بداية طلب المواد أو الخدمة وحتى الإنهاء بالأنشطة التسليم للمستهلك أو الزبون، لذلك تعد هذه المرحلة الجزء الأكثر أهمية من بين الخطوات الأخرى لأنها تتطلب أفراد كفؤين لفهم جميع الأنشطة المطلوبة لصنع المنتج. (أحمد ن.، 2012، صفحة 330)

❖ تحديد مسببات التكلفة: مسبب التكلفة هو مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة وينبغي إختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط (سعاد، 2013، صفحة 113)، كما أنه يوجد مستويين للمسببات: (وآخرون، 2007، الصفحات 342-343)

- المستوى الأول: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلووات / ساعة.

- المستوى الثاني: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلووات/ ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.

❖ تتبع التكاليف لمراكز التكلفة: من أجل تحديد الأنشطة وتكاليف أداء كل نشاط فإن نظام ABC يبين وبشكل مفصل كيفية استعمال موارد المؤسسة أن نظام ABC يخلق أحواض تكلفة صغيرة ترتبط بمختلف الأنشطة ويقصد بمجمع التكلفة مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المؤسسة والمنتجات النهائية حيث إن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة من أجل إنجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات ويتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة بكل مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه وبحيث تكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة وأن تتناسب التكاليف تناسباً طردياً مع النشاط وقد يستدعي ذلك تحليلاً إحصائياً لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين الأعمال داخل كل مجمع وبين تكلفة كل نشاط ثم يتم بعد ذلك توزيع تكاليف مجمعات التكلفة على الإنتاج أو الخدمات بحسب الأنشطة التي استخدمت في إنجازها (جاسم، 2011، الصفحات 185-187) وتتضمن مجمعات التكلفة نوعين من التكاليف هما: (جاسم، 2011، الصفحات 185-187)

- التكلفة الخاصة بكل نشاط: وهي التكلفة المرتبطة بشكل مباشر بالنشاط ومن الممكن تحديدها بدقة مثال ذلك الرواتب المباشرة.

- التكلفة المشتركة: وهي التكلفة التي يتم توزيعها على أكثر من هدف أو أكثر من منتج وتحتاج هذه التكلفة إلى توزيع على الأنشطة وحسب العامل الموجه لكل نشاط ويتم توزيع هذه التكلفة من خلال تحليل العلاقة بين حدوث النشاط

وتحقيق التكلفة أي يتم توزيعها على مجتمعات التكلفة ويتم تحديد مبلغ كل مركز من خلال استعمال موجهات التكلفة ويتم تخصيص التكاليف على المنتجات في مرحلتين: الأولى يتم فيها توزيع التكاليف على الأنشطة لغرض تحديد تكلفة هذه الأنشطة، والثانية يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وحسب الإستفادة من كل نشاط.

❖ **تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة:** كما أسلفنا الذكر أن نظام (ABC) يركز على فكرة أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وبالتالي فإن تكلفتها مرتبطة بتكلفة الموارد المستخدمة، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الإستهلاك، وبالتالي فإن هذه الخطوة تعني تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات طبقا لحاجة كل منها للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير مباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، وتستخدم هذا المعدل لتخفيض تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيفها حتى تصبح وحدة تامة الصنع (زوينة، 2020، صفحة 128).

❖ **حساب سعر التكلفة الذي يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتجات عن طريق إضافة كل التكاليف (المباشرة/غير المباشرة) للمنتجات (أغراض التكلفة):** كمرحلة أخيرة يتم تحديد سعر التكلفة النهائي وفقا للمعادلة أدناه: (رانية، 2018، صفحة 385)

$$\text{سعر التكلفة الوجدوي} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف الوجدوية لمسببات التكلفة}$$

2.2. التكلفة المستهدفة:

1.2.2. **تعريف التكلفة المستهدفة:** تعرف بأنها "إحدى أدوات إدارة التكلفة تهدف أساسا إلى خفض التكلفة الكلية للمنتج عبر كل مراحل دورة حياته، وذلك بمساعدة كل من أقسام البحوث والهندسة والإنتاج والتسويق والمحاسبة، وذلك وصولا إلى السعر المستهدف" (القطيني، 2012، صفحة 196)

2.2.2. **مراحل حساب التكلفة المستهدفة:** تتمثل في: (الزمالي، 2019، صفحة 181)

- **تحديد سعر البيع المستهدف:** ينظر إلى سعر البيع المستهدف على أنه أقصى سعر يكون الزبائن مستعدون لدفعه مقابل الحصول على منتجات يمكن أن تلبي حاجاتهم ورغباتهم، لذلك فإن الأمر يتطلب أن يكون الزبائن على فهم وإدراك لقيمة المنتج بالمقارنة مع ما يقدمه المنافسين من منتجات، ولتحديد سعر البيع المستهدف فعلى المؤسسة الإقتصادية إجراء بحوث ودراسات سوقية بخصوص الخصائص والجودة التي يرغبها الزبون بالتوافق مع السعر الذي يكون على إستعداد لدفعه مقابل الخصائص والجودة المذكورة وعليه، فإن سعر البيع المستهدف يتحدد من خلال القيمة المدركة للزبون تجاه منتج المؤسسة الإقتصادية، وإن هذه القيمة يتم إدراكها وفقا لما يستطيع الزبون أن يضحى به من موارد في سبيل الحصول على منتج معين يمكن أن يشبع حاجاته ورغباته دون إهمال أسعار التي يقدمها المنافسين.
- **تحديد هامش الربح المستهدف:** إن هامش الربح المستهدف هو المتغير الثاني في معادلة تحديد التكلفة المستهدفة، وينظر إلى هامش الربح المستهدف على أنه العائد المالي الذي تحتاجه المؤسسة الإقتصادية من أجل البقاء في بيئة أعمالها فضلا عن النمو والتوسع، وبذلك فإن هامش الربح المستهدف يتم تحديده من أجل ضمان تحقيق الخطط الخاصة بالأرباح طويلة الأجل في المؤسسة الإقتصادية وبالتالي، فإن تحديد هامش الربح المستهدف يجب أن يكون رقم مرن يعتمد بشكل كبير على سلوك كل من الزبائن والمنافسين بالإضافة إلى قدرة المؤسسة الإقتصادية على تلبية حاجات الزبائن ومواجهة المنافسين وذلك من أجل أن يكون هامش الربح المستهدف أقرب إلى الواقعية وبعيدا عن المبالغة.

- تحديد التكلفة المستهدفة: يمكن التوصل إلى التكلفة المستهدفة من خلال الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، لذلك يجب على المؤسسة الإقتصادية العمل على تصميم منتجاتها والعمليات الخاصة بها في حدود التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها مع مراعاة القدر المقبول من الجودة إذا ما أرادت البقاء في بيئة المنافسة، ويمكن احتساب التكلفة المستهدفة من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

3.2. بطاقة الأداء المتوازن:

1.3.2. تعريف بطاقة الأداء المتوازن: وقد عرف (Kaplan and Norton) بطاقة الأداء المتوازن على أنها: "نظام متكامل لقياس الأداء من منظور إستراتيجي ويتم بموجبه ترجمة إستراتيجية توحيد الأعمال إلى أهداف إستراتيجية ومقاييس وأرباح مستهدفة وخطوات إجرائية تمهيدية شاملة." (الحدراوي، 2018، صفحة 356)

2.3.2. محاور بطاقة الأداء المتوازن: تتكون بطاقة الأداء المتوازن من 04 محاور هي: (الحدراوي، 2018، الصفحات 357-359)

- المحور المالي: يعد هذا المحور المحصلة الأهم لأنشطة المؤسسة لأنه بواسطة الأداء المالي يمكن تطوير قيمة الإستثمارات وزيادة الأرباح فمن الملاحظ أن المحور المالي يركز على كافة الجوانب الإقتصادية ويحاول إدارة الأصول للمؤسسة بصورة أكثر كفاءة وإستثمارها بصورة جيدة، فضلا عن ذلك فإن المحور المالي هو هدف مهم من حيث التوجه نحو الزبائن وذلك لأنه المصدر الرئيسي لإيرادات المؤسسة.

- محور الزبون: لهذا المحور أهمية كبيرة ذات تأثير عالي على نجاح المؤسسة في السوق بواسطة اكتساب رضا الزبائن بمنتجات ذات جودة عالية وسعر منخفض يميز المؤسسة الناجحة عن باقي المؤسسات الأقل تميزا، وأن هذا المحور يترجم رسالة المؤسسة نحو زبائنها وتحويلها إلى ميزة تعكس العوامل التي تهم الزبائن والتي تشمل الوقت والنوعية والولاء والتكلفة.

- محور العمليات الداخلية: يقصد بالعمليات الداخلية جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية التي تتميز بها المؤسسة في سبيل إرضاء الزبون وتحقيق الأهداف الإستراتيجية وتتمثل من ثلاث عمليات هي:

- الابتكار والتجديد؛
- الدورة التشغيلية؛
- خدمات ما بعد البيع.

- محور التعلم والنمو: يركز هذا المحور على التعلم التنظيمي والنمو والذي يقصد به مدى قدرة المؤسسة على إعداد البنية التحتية المناسبة والأجواء المناسبة لتطوير وتحسين عمليات التعلم وبالتالي التحسين والنمو طويل الأجل، إن المؤسسة لا تستطيع تحقيق أهداف المحاور السابقة لا سيما المستقبلية دون الإعتماد على التعلم.

4.2. سلسلة القيمة:

1.4.2. تعريف سلسلة القيمة: تعرف سلسلة القيمة بأنها "مجموعة من الأنشطة المترابطة التي تخلق قيمة والممتدة من ضمان مواد أولية أساسية إلى التسليم النهائي للسلع والخدمات" (الخفاجي، 2013، صفحة 332)

2.4.2. أنشطة سلسلة القيمة: حسب تحليل Porter فان سلسلة القيمة تصنف أنشطة المؤسسة إلى:

❖ الأنشطة الرئيسية: وهي الأنشطة التي تساهم بصفة مباشرة في عملية الإنتاج والبيع، وهي خمسة أنشطة تتمثل فيما يلي: (السايح، 2018، صفحة 52)

- الإمداد الداخلي: هو مجموعة الأنشطة المرتبطة بضمان وتخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للعملية الإنتاجية؛
- الإنتاج: مجموعة الأنشطة المرتبطة بالعملية الإنتاجية لتحويل المدخلات إلى منتجات في شكلها النهائي؛
- الإمداد الخارجي: مجموعة الأنشطة المرتبطة بجمع وتخزين وتوزيع المادي من المنتج إلى المستهلك؛
- التسويق والمبيعات: مجموعة الأنشطة المرتبطة بالتزويد بالوسائل التي يمكن من خلالها تحفيز المستهلك على شراء منتجات المؤسسة؛
- الخدمات: هي الأنشطة المرتبطة بتقديم خدمات لتدعيم والمحافظة على قيمة المنتجات، والمتمثلة أساسا في خدمات ما بعد البيع.
- ❖ الأنشطة المساعدة (الداعمة): وهي الأنشطة التي تساعد الأنشطة الرئيسية وتسمح لها بأداء أدوارها وتمثل فيما يلي:
(مراد، 2019، صفحة 778)
- البنية الأساسية للمؤسسة: وتشمل على الأنشطة التي تضمن التسلسل السليم للعمليات في المؤسسة، والتي تتمثل في الإدارة العامة، المالية، التنظيم، إدارة الجودة، المحاسبة، الشؤون القانونية، نظام المعلومات... إلخ؛
- إدارة الموارد البشرية: وتشمل أنشطة الاختيار، التعيين، التدريب، الترقية، تحديد المسار الوظيفي، التحفيز والتنبؤ بالإحتياجات من اليد العاملة لمختلف أنشطة المؤسسة؛
- التنمية والتطوير التكنولوجي: أنشطة متعلقة بتصميم المنتج وتحسين طريقة أداء الأنشطة المختلفة في حلقة سلسلة القيمة، الإجراءات والمدخلات، التكنولوجيا المطلوبة لكل نشاط داخل حلقة القيمة؛
- التمويل: الأنشطة المتعلقة بالحصول على المدخلات المطلوب شرائها سواء كانت مواد أولية أو خدمات... إلخ.

3. تنافسية المؤسسة الإقتصادية:

1.3. تعريف تنافسية المؤسسة:

تعرف التنافسية لدى المؤسسة أنها: "القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، مما يعني نجاحا مستمرا لهذه المؤسسة على الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة" (رضوان، 2011، صفحة 21)

كما تعرف بأنها: "القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالنوعية الجيدة، والسعر المناسب، وفي الوقت المناسب مما يؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى" (سعاد، 2013، صفحة 168)

من خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف تنافسية المؤسسة على أنها القدرة على كسب رضا الزبون وذلك من خلال توفير سلع وخدمات بجودة عالية وسعر مناسب وهذا يمنحها حصة سوقية مقارنة بالمؤسسات الأخرى والنفاذ إلى الأسواق الخارجية والحفاظ على مركزها التنافسي في بيئة مفتوحة ومعقدة وهذا طبعا بدون الإعتماد على أي شكل من الأشكال الدعم المقدم من الدولة.

2.3. عوامل تحسين التنافسية:

يعد الإختلاف في موارد، مهارات وإمكانات (مادية، بشرية، معنوية) المؤسسة، سببا في الحصول بعض المؤسسات على أرباح أكثر وتحقيق أداء تنافسي أعلى من غيرها، كما يصبح نجاح المؤسسة أكثر حتمية إذا كانت لديها مصادر أو موارد مناسبة وكثيرة التنافس قادرة على خلق التفوق وإعطاء ميزات فريدة للمؤسسة.

تسمى هذه المصادر أو الموارد بمجالات بناء الميزة التنافسية أو العوامل المساهمة في تحسين التنافسية وإحراز التفوق في جميع المجالات (الدين، 2013، صفحة 86)، وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:

1.2.3. التفوق بالكفاءة: الكفاءة بصفة عامة هي نسبة المخرجات على المدخلات، فكلما كانت المؤسسة أكثر كفاءة، كلما قلت المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة وبالتالي، كلما إنخفض هيكل تكلفتها كانت المؤسسة أكثر كفاءة من غيرها وتشير المدخلات إلى عوامل الإنتاج الأساسية (العمالة، الأرض، رأس المال، الإدارة والمهارة التكنولوجية)، بينما المخرجات هي عبارة عن السلع التي تنتجها المؤسسة.

تساهم كفاءة المؤسسة العالية والمتفوقة في تحسين تنافسياتها، من منظور أن الكفاءة لها أثر مباشر على التكاليف، إذ تسمح بتحقيق الإقتصاد في التكلفة، الأمر الذي يسمح للمؤسسة بامتلاك مزايا مرتكزة على عنصر التكلفة، ما يعني التفوق والتقدم على المنافسين وبالتالي تحقيق الزيادة (بسيوني، 2010، صفحة 259).

2.2.3. التفوق بالجودة: يشير التفوق بالجودة إلى قدرة المؤسسة على إنتاج منتجات أو تقديم خدمات ذات مزايا فريدة تترك إنطبعا حسنا في نفس العميل، ولقد إزدادت أهمية الجودة في بناء المزايا التنافسية بشكل كبير، خاصة وأن للجودة العالية تأثير مضاعف على تنافسية المؤسسة، فمن جهة تسمح الجودة العالية لمنتجات المؤسسة من خلال السمعة القوية للجودة والتي تمكن المؤسسة من تمييز نفسها عن منافسيها، وذلك من خلال إستحداث قيمة أكبر في عيون عملائها، وذلك بمنحها خيارا في فرض أسعار إستثنائية على منتجاتها، ومن جهة أخرى يساهم تحقيق مفهوم الجودة في المؤسسة في تحقيق الكفاءة العالية وخفض التكاليف، فالمنتج العالي الجودة لا يسمح للمؤسسة فقط بفرض أسعار عالية لمنتجاتها، ولكن يؤدي أيضا إلى خفض التكلفة الأمر الذي من شأنه أن يحسن تنافسية المؤسسة، من منظور زيادة أرباحها مقارنة بما يحققه المنافسين (بسيوني، 2010، صفحة 293).

3.2.3. التفوق بالإستجابة للعميل: يشير التفوق بالإستجابة للعميل إلى قدرة المؤسسة على أداء مهامها بشكل أفضل من المنافسين في تحديد وإشباع إحتياجات عملائها، الأمر الذي يمنح لها إهتمام العملاء بمنتجاتها إعطاء قيمة أكبر للمؤسسة، مما يؤدي إلى خلق التميز القائم على هذا العامل فعملية تحسين المنتج و/أو تطوير المنتجات الجديدة، يجب أن تتماشى مع حاجات ورغبات العملاء وتأخذ صفات تفتقر إليها المنتجات الحالية سواء كانت منتجات المؤسسة أو منتجات المنافسين.

إن عنصر الإستجابة للعميل يعتبر أحد أهم عوامل بناء المزايا التنافسية لما له من نتائج مباشرة على الرفع من ربحية المؤسسة وتحسين صورتها وأكثر من ذلك التمكن من تحقيق هدف إرضاء العملاء وتحقيق ولائهم للمؤسسة، وبالإضافة إلى الجودة والمواثمة ووقت الإستجابة نجد أن المصادر الأخرى للإستجابة للعميل هي التصميم المتفوق والخدمة المتفوقة قبل أثناء وما بعد البيع، بالإضافة لعمليات الدعم وكل تلك العوامل تدعم مبدأ الإستجابة للعميل وتبني الفرصة للمؤسسة لتمييز نفسها عن منافسيها الآخرين (الدين، 2013، صفحة 88).

4.2.3. التفوق بالإبداع والإبتكار: الإبتكار، الإبداع والتجديد، هي مصطلحات مرتبطة ببعضها البعض إذ يعتبر الإبتكار عملية سابقة للإبداع يتعلق أساسا بالموارد البشرية (الأفراد)، لأنه عبارة عن بناء فكرة جديدة متميزة. بينما الإبداع هو تطوير فكرة نتجت من داخل المؤسسة أو تمت إستعارتها من محيطها الخارجي ووضع التنفيذ على شكل عملية سلعة أو خدمة تقدمها المؤسسة لربائتها بشرط أن تكون الفكرة جديدة للمؤسسة وقت التنفيذ.

وبصفة عامة يشير التفوق بالإبداع والإبتكار أو التفوق بالتجديد إلى قدرة المؤسسة على تقديم شيء جديد أو حديث يتعلق بإدارة المؤسسة أو المنتجات التي تنتجها فهو يشمل على كل تقدم يطرأ على أنواع المنتجات وعمليات الإنتاج ونظم الإدارة والهياكل التنظيمية والإستراتيجيات التي تعتمد عليها المؤسسة.

ويعتبر الإبداع والتجديد أحد أهم الأسس البنائية للميزة التنافسية وعلى المدى الطويل إذ بالرغم من أن كل عمليات الإبداع لا يكتب لها النجاح، إلا أن عمليات الإبداع التي تحرز نجاحا يمكن أن تشكل مصدرا رئيسا لتحسين التنافسية، لأنها تمنح المؤسسة شيئا متفردا شيئا يفتقر إليه المنافسون. ويسمح هذا التفرد للمؤسسة بتمييز نفسها، وبالتالي إختلافها وتميزها فضلا عن فرض أسعار عالية لمنتجاتها أو خفض تكاليف منتجاتها بنسبة كبيرة مقارنة بمنافسيها (الدين، 2013، صفحة 89).

3.3. وسائل تحسين تنافسية المؤسسة:

- هذه الوسائل التي يعتبرها بعض المهتمين بدراسة هذه المواضيع كمعايير أو أسس لتحسين التنافسية، كما يمكن أيضا إعتبارها مؤشرات لجودة الإدارة وتتضمن عدة مداخل تنظيمية، من أهمها: (مختار، 2014، صفحة 11)
- تبني منظومة متكاملة للإستراتيجيات التنافسية: بغرض التكيف الرشيق لنظام المؤسسة مع توقعات العملاء وتحديات المنافسة، حيث يميل العملاء لانتقاء منتجات المؤسسة من بين منتجات متنافسة بالسوق على أساس عدة إعتبارات كالجودة، التكلفة، الوقت والتميز.
 - التدريب المستمر للعاملين وفق إستراتيجية تدريب ورصد المخصصات المناسبة لذلك دون تقدير: مما يوفر رصيدا كافيا من الموارد البشرية ذات المهارة اللازمة على كل المستويات التنظيمية وفي كافة مجالات الأداء.
 - تبني أسلوب إدارة الجودة الشاملة: من خلال نشر ثقافة الجودة، كاتجاه للتحسين المستمر في عمليات المؤسسة ككل.
 - زرع وتنمية روح الفريق: ويتحقق ذلك من خلال الشعور المتبادل بالإنتماء للمجموعة، والقبول من طرف الآخرين وإستغلال ذلك في تكوين وإدارة حلقات الجودة وفرق العمل كعماد لبرنامج الجودة الشاملة.
 - الإهتمام بالبحوث والتطوير: من خلال إنشاء وحدة تنظيمية تختص بهذه الوظيفة مع تخصيص الموارد الكافية وتصميم أهداف وإستراتيجية وسياسة فاعلة بهذا الصدد. فعالم اليوم يسوده إهتمام بنتائج البحث العلمي والتطوير التقني وما نشأ عنهما من تراكم معرفي.
 - تحقيق وتعظيم القيمة المضافة: من خلال إطار تكنولوجي فاعل يضم عمالة ماهرة بقيم بناءة، وتجهيزات تقوم على درجة مناسبة من تكنولوجيا المعلومات وطرق عمل كفؤة وفاعلة.
 - إستخدام تكنولوجيا المعلومات: في مجالات دعم مثلا عملية صنع القرار، والبحوث والتطوير، والتصميم وتطوير المنتجات وجدولة العمليات والتسليم للعملاء، أو في إعادة هندسة العمليات.
 - التوجه نحو التحالف الإستراتيجي: للسعي نحو تكوين علاقة تكاملية تبادلية بهدف تعظيم الإستفادة من الموارد المشتركة في بيئة ديناميكية تنافسية لتحسين التنافسية.
 - الإختيار الموضوعي لشاغلي المناصب القيادية: فالقيادة أهم عنصر من عناصر الإدارة، وحسن إختيارها يعتبر مدخل أساسي، خاصة وان العديد من دول العالم التي تعاني من ضعف الإدارة لا تراعي الشروط الموضوعية في إختيار القادة الإداريين والعديد منها لديها خلل في أنظمة التعيين والتوظيف وعدم وضوح في مواصفات الوظيفة، وفي بعضها لا تحوي الأنظمة الداخلية سوى مواصفات فنية لشاغلي المناصب بما فهم المديرون.

4. إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤسسة بيسكوفروي - بسكرة- ودوره في تحسين التنافسية:

في هذا المحور سنحاول دراسة حالة مؤسسة بيسكوفروي -بسكرة، وسنركز في دراستنا على منتج بسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180غ.

1.4. حساب تكلفة الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة:

تستخدم المؤسسة محل الدراسة طريقة غير معروفة في مجال محاسبة التكاليف من أجل تحديد تكلفة الإنتاج وسعر تكلفة منتجاتها وذلك وفقا لما يلي:

الجدول رقم 01: تحديد سعر تكلفة البسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180غ

المكونات	الكمية	المخلفات	الكمية الإجمالية	التراكيب	سعر الوحدة	التراكيب	التكلفة الإجمالية	التكلفة الواحدة
بسكويت	896.000	ما يعادل	—	74.92%	—	—	—	—
فريشة	500.000	2.0%	510.00	55.80%	18.80	17.84%	9588.00	1.726
سكر مطحون	200.000	2.0%	204.00	22.32%	81.00	30.75%	16524.00	2.974
سمن نباتي	150.000	2.0%	153.00	16.74%	121.85	34.69%	18643.05	3.355
غلو كوز	25.000	2.0%	25.50	2.79%	85.00	4.03%	2167.50	0.390
بكرينات الصوديوم	0.500	2.0%	0.51	0.06%	49.00	0.05%	24.99	0.004
بكرينات الألمنيوم	0.500	2.0%	0.51	0.06%	46.00	0.04%	23.46	0.004
حليب مخفف كامل الدسم	10.000	2.0%	10.20	1.12%	410.00	7.78%	4182.00	0.753
ملح ناعم	4.000	2.0%	4.08	0.45%	33.00	0.25%	134.64	0.024
مستحلب ليستين	5.000	2.0%	5.10	0.56%	176.00	1.67%	897.60	0.162
بودرة فنيلىا	0.500	2.0%	0.51	0.06%	850.00	0.81%	433.50	0.078
نكهة الزبدة	0.500	2.0%	0.51	0.06%	2202.00	2.09%	1123.02	0.202
التكلفة الإجمالية	896.000	2.0%	913.92	100.00%	58.80	100.00%	53741.76	9.673
كريمة الليمون	300.000	ما يعادل	—	25.08%	—	—	—	—
كريمة الليمون	300.000	2.0%	306.00	100.00%	235.00	100.00%	71910.00	12.943
التكلفة الإجمالية	300.000	2.0%	306.00	100.00%	235.00	100.00%	71910.00	12.943
التكلفة الإجمالية للمواد الأولية(1)	—	—	1219.92	100.00%	103.00	100.00%	125651.76	22.616
تعبئة والتغليف	—	—	—	—	—	—	—	—
أكياس	5556.000	5.0%	5833.80	92.25%	3.00	43.85%	17501.40	3.150
ورق مقوى	463.000	5.0%	486.15	7.69%	45.93	55.94%	22328.87	4.019
شريط لاصق	4.000	5.0%	4.20	0.07%	20.00	0.21%	84.00	0.015
التكلفة الإجمالية	—	—	—	—	—	100%	39914.27	7.184

								للأغلفة (2)
29.800	165566.03	—	—	—	—	—	—	التكلفة الإجمالية (2+1)
—	—	—	—	—	—	—	—	مصاريف
9.530	—	—	—	—	—	—	—	الإهلاك
11.000	—	—	—	—	—	—	—	مصاريف المستخدمين
3.750	—	—	—	—	—	—	—	مصاريف مختلفة
24.280	—	—	—	—	—	—	—	التكلفة الإجمالية (3)
54.08	—	—	—	—	—	—	—	التكلفة الإجمالية (2+1) (3) +
62.69	—	—	—	—	—	—	—	سعر البيع
8.61	—	—	—	—	—	—	—	هامش الربح
15.92%	—	—	—	—	—	—	—	نسبة هامش الربح

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية.

إنطلاقاً من الجدول نلاحظ أسلوب المتبع من طرف المؤسسة لحساب سعر تكلفة منتج البسكويت المحشو بكريمة الليمون وزن 180غ، من خلال جمع تكلفة إستهلاك المواد الأولية ثم إضافة نصيب الوحدة الواحدة من الإهلاك ومصاريف المستخدمين ومصاريف مختلفة، وبذلك حققت المؤسسة هامش ربح يقدر بـ 8.61 دج أي بما يعادل نسبة 15.92%.

2.4. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة:

1.2.4. مراحل أسلوب التكلفة المستهدفة: من أجل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، قمنا بإتباع المراحل التالية:

- **سعر البيع المستهدف:** تتطلب عملية تحديد سعر البيع المستهدف لمنتج البسكويت بحشو كريمة الليمون معرفة أسعار بيع المنتجات المنافسة والمماثلة له، لذا ومن خلال المقابلات التي أجرتها الباحثة مع رئيس قسم التجارة لتحديد سعر البيع المستهدف على أساس أسعار المنتجات المنافسة في السوق تتراوح ما بين 60.00 - 65.00 دج، وتم إختيار سعر البيع المستهدف الذي نريد الوصول إليه هو 57.50 دج للوحدة الواحدة دون المساس بجودة المنتج، وذلك من أجل زيادة فرصها في تحقيق الأرباح، وللوصول إلى هذا السعر التنافسي يجب على المؤسسة تخفيض التكاليف، مما يسمح من تخفيض سعر بيع المنتج.

- **هامش الربح المستهدف:** بالتنسيق مع قسم التجارة فإن هامش الربح الذي ترغب المؤسسة في الوصول إليه هو 15.92% من التكلفة المستهدفة.

- **تحديد التكلفة المستهدفة:** لتحديد التكلفة المستهدفة نطبق العلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف / هامش الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة × هامش الربح المستهدف.

● التكلفة المستهدفة = 57.50 - (0.1592 × التكلفة المستهدفة) والتكلفة المستهدفة = 0.1592 التكلفة المستهدفة = 57.50

● التكلفة المستهدفة = 57.50 / (1.1592) والتكلفة المستهدفة = 49.60 دج.

2.2.4. المقارنة بين التكلفة وفق الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكلفة المستهدفة نحاول إيضاح الفرق بين تكلفة المنتج (بسكويت بحشو كريمة الليمون) وفقا لطريقة المطبقة من قبل المؤسسة محل الدراسة وأسلوب التكلفة المستهدفة وهذا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02): المقارنة بين تكلفة المنتج حسب طريقة المؤسسة محل الدراسة وأسلوب التكلفة المستهدفة

المنتج	التكلفة حسب طريقة المؤسسة	التكلفة حسب أسلوب التكلفة المستهدفة	الانحراف	نسبة الانحراف
بسكويت بحشو كريمة الليمون	54.08	049.6	4.48	8.28%

المصدر: من إعداد الباحثان.

نلاحظ من الجدول السابق أن التكلفة وفقا لطريقة المطبقة من قبل المؤسسة محل الدراسة أكبر من التكلفة وفق طريقة التكلفة المستهدفة بـ 4.48 دج أي ما نسبته 8.28% من التكلفة الفعلية لمنتج البسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180غ. وعليه يجب على المؤسسة تخفيض التكاليف حتى تستطيع تخفيض سعر البيع وبالتالي تصل المؤسسة إلى هدفها الذي يتجلى في زيادة الحصة السوقية وضمان موقع تنافسي جيد يسمح لها بالتنافس، ولكي تستطيع المؤسسة الوصول إلى التكلفة المستهدفة عليها القيام بتطبيق أساليب التسيير الإستراتيجي للتكاليف، ومن بين هذه الأساليب نجد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة.

❖ اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى: أسلوب التكلفة المستهدفة يسمح بتخفيض التكاليف إنتاج المنتج، إذ من خلال المحاكاة المطبقة تبين لنا حسابيا أن أسلوب التكلفة المستهدفة خفض التكاليف بشكل ملحوظ، مما يساعد في تحسين تنافسية من خلال توفير منتج ذات جودة وبأقل تكلفة وهذا ما يثبت صحة الفرضية: تبني المؤسسة محل الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة يساعدها على تحسين تنافسيته؛

- الفرضية الثانية: تستخدم المؤسسة محل الدراسة طريقة غير معروفة في مجال محاسبة التكاليف من أجل تحديد تكلفة الإنتاج وسعر تكلفة منتجاتها دون الإهتمام لعملية إدارة وتخطيط تكاليفها، مما يؤثر على وضعها التنافسي وهذا ما يثبت صحة الفرضية: لا تبحث المؤسسة محل الدراسة على سبل لتحسين التنافسية.

5. خاتمة:

من خلال دراستنا النظرية والميدانية لإستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها التالية:

النتائج:

- ✓ ساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين تنافسية المؤسسة من خلال التحكم في التكاليف وكذا تحقيق الجودة المطلوبة وبالتالي تحقيق عوائد أكبر؛
- ✓ يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة قبل تصميم المنتج بدراسة السوق وإختيار السعر التنافسي لتحديد المسبق لتكلفة الإنتاج؛
- ✓ يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المرغوبة؛
- ✓ أسلوب التكلفة المستهدفة أداة مهمة تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها والتي من بينها تدعيم المركز التنافسي لها في السوق وزيادة حصتها منه.

التوصيات:

- تنمية الوعي لدى مسيري المؤسسة بأهمية تطبيق التكلفة المستهدفة لما تقدم من فرص نحو التميز؛
- العمل أكثر على القيام بتدريبات و تكوينات للإطارات بصفة خاصة والعمال بصفة عامة على كيفية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لما له من مزايا بالنسبة للمؤسسة؛
- ضرورة توسيع تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الإقتصادية لما يوفره من معلومات من شأنها تحقيق الزيادة في السوق.

6. قائمة المراجع:

1. أسماء مهدي حسين الهاشمي، غزوان محمد راهي الحدراوي، دور التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب التكاليف على أساس النشاط في تقويم الأداء دراسة تطبيقية في معمل سميت الكوفة، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 15، العدد 6 (2018).
2. ذاكر عبد الله مفلح مصاروة، عبيد خيون الخفاجي، الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني- دراسة ميدانية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23 (2013).
3. علي عبد الحسين هاني الزمالي، دور التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 9، العدد 2 (2019).
4. محمد السايح، دور آليات التشخيص الداخلي والخارجي في صياغة إستراتيجية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة* محاولة تطبيق آلية SWOT على مؤسسة SERSOU لصناعة الغذائية: فرع العجائن بولاية غرداية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 13 (2018).
5. خالد القطيني، دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 34، العدد 108 (2012).
6. شجتاني عبد العالي، غصاب رانية، تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظام التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة، مجلة الإجهاد للدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد 07، العدد 1، (2018).
7. مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الإقتصادية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2011.
8. إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
9. عربية سلوى، زايد مراد، التميز التنافسي للمؤسسة الإقتصادية باستخدام تقنية تحليل سلسلة القيمة دراسة حالة ملينة الحضنة بالمسيلة، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد 5، العدد 2 (2019).
10. محمودي قادة مختار، إستراتيجية التغيير كرهان للتنافسية بالمؤسسة (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية ENIE - سيدي بلعباس)، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التجارة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2014/2015.
11. زواو ضياء الدين، دور اليقظة الإستراتيجية في تحسين تنافسية المؤسسة دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الإقتصادية، مذكرة الماجستير، تخصص الإدارة الإستراتيجية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2013.
12. شارلزهل، جارديث جونز، ترجمة محمد سيد أحمد عبد المتعال، إسماعيل علي بسيوني، الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل، دار المريخ، 2010.
13. نضال رؤوف أحمد، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في القطاع المصرفي دراسة تطبيقية في مصرف الرشيد، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 9، 2012.
14. أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
15. رغد هاشم جاسم، مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مجلة كلية التربية، الجامعة المستنصرية، المجلد الأول، العدد الرابع، 2011.
16. زينة مخلخل، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 04، 2020.