

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان:

النموذج الأمثل لحساب التكاليف كأداة لتحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق
-دراسة حالة مؤسسة الكاتمية للفلين -

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذ:

عبد الرزاق لعريوي

إعداد الطالبتين:

مروة عميروش

يسرى نوار

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة	إسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل	مساعد -أ-	فريد زعرات
مشرفا ومقررا	جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل	محاضر -ب-	عبد الرزاق لعريوي
عضوا مناقشا	جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل	محاضر -أ-	سارة بوسعيد

السنة الجامعية: 2023/2022

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان:

النموذج الأمثل لحساب التكاليف كأداة لتحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق
-دراسة حالة مؤسسة الكاتمية للفلين -

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذ:

عبد الرزاق لعريوي

إعداد الطالبتين:

مروة عميروش

يسرى نوار

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة	إسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل	مساعد -أ-	فريد زعرات
مشرفا ومقررا	جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل	محاضر -ب-	عبد الرزاق لعريوي
عضوا مناقشا	جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل	محاضر -أ-	سارة بوسعيد

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الشكر والعرفان

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، سبحانك لا علم إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم، ونصلي ونسلم على خير نبي سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم. بداية نتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان للأستاذ المشرف "محمد الرزاق لعريوي" الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة طيلة فترة إنجازنا لهذا البحث.

كما نتقدم بالشكر الجميل إلى إدارات مؤسسة "الكامية للقلين" إلى كل من السيد "فخر الدين كيموش"، السيد "الطيب توتة" والسيد "محمد الله برهان"، وإلى السيدة "مريم بعوش" وإلى كل موظفي المؤسسة.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى الأستاذة "معلقة بوجنانة" الأستاذة "مروة العتلي" والأستاذة "إلهام عميروش" اللواتي دعمتني خلال فترة بحثنا.

ولا ننسى أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى عمال المكتبة المركزية وكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في سبيل إنجاز هذا العمل.

يسرى مروة



الإهداء

الحمد لله ما انتهى درج وختم جهد ولا تم سعي إلا بفضله
وما تخطى العبد من عقبات وصعوبات إلا بتوفيقه ومعونته،
الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا
الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضله تعالى،
مهذاة إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأدامهما نوراً
لدربي.

إلى أمز ما املك في الوجود أبي قرة عيني بلاء حزني.

إلى أمي التي علمتني طريق النجاح.

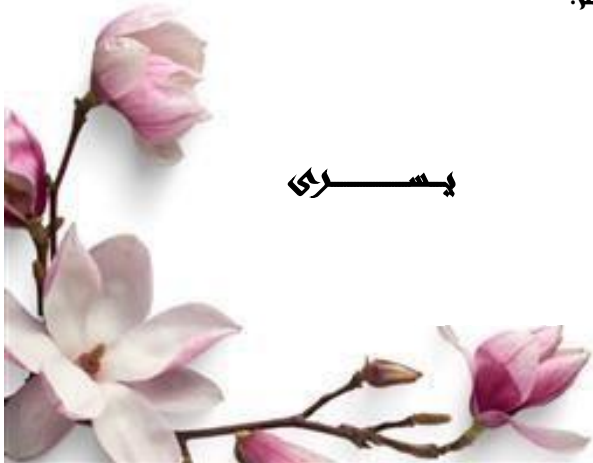
إلى من تعلقت بها روحي إلى أرق شخص في الوجود "جدتي"
أطال الله في عمرها.

إلى إخوتي الأغزاء كل باسمه "ريمه"، "حفافه"، "وامي"،
"موسى"، "حمزة" و"عبد العالي".

إلى الابتسامات التي ملأت عالمي بالبهجة "رحاب"، "زكرياء"،
"ذهبية"، "الاء".

إلى من أفخر بصدقاتهن إلى رفيقات المشوار: هرو، نسيم،
كريمة، نسرين، روهيسة، زينب رمان الله ووفقهن.

إلى كل طالب علم.



بسم



الإهداء

الحمد لله حتى يبلغ الحمد منتهاه، الحمد لله أولا وآخرا "وما توفيقي إلا
بالله"

فخر وشرفه أن أعتز بهما فوق الواجب، وأن أهدي ثمرة هذا الجهد
المتواضع

إلى من كلله الله بالصيبة والوقار..... إلى من علمني العطاء دون
انتظار أبيي العزيز.

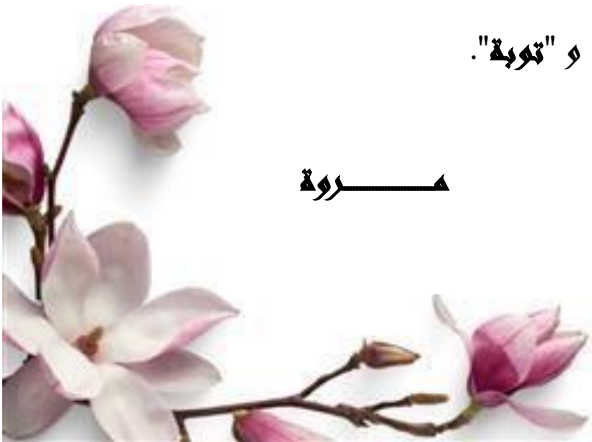
وإلى ملاكبي في الحياة..... إلى معنَى الحب وإلى معنَى الجنان أهى
الغالية، ومهما قلته لن أفيكما حقكما مقابل الجهد الذي قدمتموه في
رعايتي وتربيتي حفظكما الله وأطال في عمركما.

إلى القلوب الرقيقة والنفوس البريئة إخوتي الغاليين على قلبي
"نصر الدين"، "وصيل" و "مادل" وزوجاتهم، وإلى أختي التي كانت
وما زالت سندي ودعمي في الحياة الغالية "إلهام" وابنتها لأولوة البيت
الصغيرة "أنفال".

إلى رفيقات دربي التي رافقتني في مشواري الدراسي: بسرى،
روميمة (النية)، زينب.

إلى صديقة الطفولة "نهى" و "توبة".
وإلى كل طالب علم.

مروة



الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى عرض نماذج محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة، وأبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق المتمثلة في تخفيض التكاليف وابتكار القيمة، كما تهدف إلى إبراز النموذج المناسب لتحقيق أبعاد هذه الإستراتيجية، وفي إطار محاولة تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام منهج وصفي تحليلي وذلك لمراجعة أدبيات الدراسة بالإضافة إلى استخدام أسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي باستخدام كل من المقابلة، الملاحظة، دراسة وتحليل وثائق المؤسسة.

وقد اخترنا مؤسسة الكاتمية للفلين نموذجاً للدراسة الحالة، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن مؤسسة الكاتمية للفلين لا تعتمد على نماذج محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة في حساب التكاليف، لا تتبنى مؤسسة الكاتمية للفلين أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق كما يعتبر نموذج التكلفة المبني على أساس الأنشطة النموذج المناسب الذي يساعد على تخفيض التكاليف وابتكار القيمة.

الكلمات المفتاحية: نماذج محاسبة التكاليف، نموذج محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق، تخفيض التكاليف، إبتكار القيمة.

Abstract :

This study aims to showcase traditional and modern cost accounting models and the dimensions of the Blue Ocean strategy of cost reduction and value innovation, It also aims to highlight the appropriate model for achieving the dimensions of this strategy As part of the effort to achieve the objectives of the study, an analytical descriptive approach was used to review the literature of the study as well as the use of a case study method in the applied aspect using both the interview, observation, study and analysis of the institution's documentation.

KFI has selected a case study model, with the results of the study showing that KFI does not rely on traditional and modern cost accounting models to calculate costs. KFI does not adopt the dimensions of the Blue Ocean strategy and the activity-based cost model is the appropriate model that helps reduce costs and innovate value.

Keywords: cost accounting models, activity-based costing, Dimensions blue ocean strategy, cost reduction, value innovation.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
-	الشكر والعرفان
-	الإهداء
-	الملخص
I	الفهرس
V	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
أ	مقدمة عامة
	الفصل الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف
8	تمهيد
9	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
9	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
12	المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف
14	المطلب الثالث: مزايا محاسبة التكاليف ومخاطر عدم تطبيقها
16	المبحث الثاني: النماذج التقليدية لمحاسبة التكاليف
16	المطلب الأول: نموذج التكلفة الكلية
22	المطلب الثاني: نماذج التكاليف الجزئية
30	المبحث الثالث: نماذج محاسبة التكاليف الحديثة
30	المطلب الأول: نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة
37	المطلب الثاني: نموذج التكلفة المستهدفة
43	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: إستراتيجية المحيط الأزرق
45	تمهيد
46	المبحث الأول: ماهية إستراتيجية المحيط الأزرق
46	المطلب الأول: مفهوم إستراتيجية المحيط الأزرق

51	المطلب الثاني: تطور الفكر الإستراتيجي للمحيط الأزرق
54	المبحث الثاني: أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق صياغتها وتنفيذها
55	المطلب الأول: أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق
57	المطلب الثاني: أدوات إستراتيجية المحيط الأزرق
61	المطلب الثالث: صياغة وتنفيذ إستراتيجية المحيط الأزرق
67	المبحث الثالث: النموذج المناسب في تحقيق إستراتيجية المحيط الأزرق
67	المطلب الأول: نماذج محاسبة التكاليف في تحقيق بعد تخفيض التكاليف
73	المطلب الثاني: نماذج محاسبة التكاليف في تحقيق بعد ابتكار القيمة
77	المطلب الثالث: النموذج الذي يحقق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق
81	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية على مؤسسة "الكاتمية للفلين"
83	تمهيد
84	المبحث الأول: تقديم مؤسسة "الكاتمية للفلين"
84	المطلب الأول: تعريف وأهمية مؤسسة "الكاتمية للفلين"
86	المطلب الثاني: أهداف مؤسسة "الكاتمية للفلين" وهيكلها التنظيمي
92	المطلب الثالث: طريقة مؤسسة "الكاتمية للفلين" في حساب سعر التكلفة
96	المبحث الثاني: تطبيق نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة "الكاتمية للفين"
96	المطلب الأول: تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة
98	المطلب الثاني: تحديد أنشطة ومسببات التكلفة
101	المطلب الثالث: توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة
123	المبحث الثالث: تحليل سعر التكلفة على أساس الأنشطة
123	المطلب الأول: تجميع الأنشطة
126	المطلب الثاني: حساب سعر تكلفة المنتجين
135	المطلب الثالث: تحليل النتائج المتوصل إليها

137	خلاصة الفصل
139	الخاتمة
145	قائمة المراجع
153	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
34	أمثلة عن مسببات التكلفة	(1-1)
48	تعريف إستراتيجية المحيط الأزرق	(1-2)
54	الفرق بين إستراتيجية المحيط الأزرق والمحيط الأحمر	(2-2)
62	إطار العمل ذي المسارات الستة لمبدأ إعادة بناء حدود السوق	(3-2)
72	الاختلافات بين نماذج محاسبة التكاليف الكلية في تحقيق بعد تخفيض التكاليف	(4-2)
72	الاختلافات بين نماذج محاسبة التكاليف الجزئية في تحقيق بعد تخفيض التكاليف	(5-2)
76	الاختلافات بين نماذج محاسبة التكاليف الكلية في تحقيق بعد إبتكار القيمة	(6-2)
76	الاختلافات بين نماذج محاسبة التكاليف الجزئية في تحقيق بعد إبتكار القيمة	(7-2)
85	توزيع عمال مؤسسة "الكاتمية للفلين"	(1-3)
93	سعر تكلفة منتج حبيبات الفلين	(2-3)
94	سعر تكلفة منتج مكعبات الفلين	(3-3)
95	سعر تكلفة منتج صفائح الفلين	(4-3)
96	التكاليف المباشرة	(5-3)
97	التكاليف غير المباشرة	(6-3)
98	تحديد الأنشطة	(7-3)
99	تحديد مسببات التكلفة وعددها	(8-3)
101	توزيع تكلفة إستهلاك الوقود على الأنشطة	(9-3)
102	توزيع تكلفة إستهلاك زيوت التشحيم على الأنشطة	(10-3)
102	توزيع تكلفة منتج الصيانة على الأنشطة	(11-3)

102	توزيع تكلفة المعدات على الأنشطة	(12-3)
103	توزيع تكلفة المنتجات الكهربائية والدهن على الأنشطة	(13-3)
103	توزيع تكلفة إستهلاك قطع الغيار لعتاد الإنتاج على الأنشطة	(14-3)
104	توزيع تكلفة إستهلاك قطع الغيار المتداول على الأنشطة	(15-3)
104	توزيع تكلفة اللوازم الإستهلاكية الأخرى على الأنشطة	(16-3)
105	توزيع تكلفة إستهلاك مواد التعبئة والتغليف على الأنشطة	(17-3)
105	توزيع تكلفة الكهرباء على الأنشطة	(18-3)
107	كمية إستهلاك الكهرباء	(19-3)
109	توزيع تكلفة المواد والتوريدات غير القابلة للتخزين على الأنشطة	(20-3)
110	توزيع تكلفة الصيانة وإصلاح معدات النقل على الأنشطة	(21-3)
110	توزيع تكلفة الوثائق المتنوعة على الأنشطة	(22-3)
111	توزيع تكلفة أجور الوسطاء وأتعابهم على الأنشطة	(23-3)
111	توزيع تكلفة نقل البضائع والنقل الجماعي للأفراد على الأنشطة	(24-3)
112	توزيع تكلفة السفر، المعيشة والإقامة على الأنشطة	(25-3)
112	توزيع مصاريف الإستقبال والإطعام على الأنشطة	(26-3)
113	توزيع تكلفة نفقات المهمات على الأنشطة	(27-3)
113	توزيع تكلفة رسوم مجلس الإدارة والاجتماعات على الأنشطة	(28-3)
114	توزيع مصاريف البريد والإتصالات على الأنشطة	(29-3)
114	توزيع مصاريف الخدمات المصرفية وما يماثلها على الأنشطة	(30-3)
115	توزيع أجور الموظفين على الأنشطة	(31-3)
116	توزيع تكلفة حقوق الطابع ورسوم التسجيل على الأنشطة	(32-3)
116	توزيع تكلفة الضرائب والرسوم الأخرى على الأنشطة	(33-3)
117	توزيع تكلفة أتعاب الحضور على الأنشطة	(34-3)
117	توزيع تكلفة العقوبات والغرامات على الأنشطة	(35-3)
117	توزيع تكلفة اهتلاك مبنى الإدارة على الأنشطة	(36-3)

118	توزيع تكلفة اهتلاك مبنى المصنع على الأنشطة	(37-3)
119	توزيع تكلفة اهتلاك تجهيزات المكتب على الأنشطة	(38-3)
119	توزيع تكلفة اهتلاك وسائل النقل (السيارات) على الأنشطة	(39-3)
120	توزيع تكلفة اهتلاك وسائل النقل (الثقيلة) على الأنشطة	(40-3)
121	توزيع التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة	(41-3)
123	تكلفة الوحدة للمسبب	(42-3)
125	توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجين	(43-3)
126	تكلفة المواد الأولية المستعملة لمنتج حبيبات الفلين	(44-3)
126	تكلفة اليد العاملة لمنتج حبيبات الفلين	(45-3)
127	كمية إستهلاك الكهرباء	(46-3)
127	التكاليف المباشرة لمنتج حبيبات الفلين	(47-3)
127	سعر تكلفة منتج حبيبات الفلين	(48-3)
128	تكلفة المواد الأولية المستعملة لمنتج مكعبات الفلين	(49-3)
129	تكلفة اليد العاملة لمكعبات الفلين	(50-3)
129	كمية إستهلاك الكهرباء	(51-3)
129	التكاليف المباشرة لمنتج مكعبات الفلين	(52-3)
130	التكاليف غير المباشرة لمنتج مكعبات الفلين	(53-3)
131	سعر تكلفة منتج مكعبات الفلين	(54-3)
131	تكلفة اليد العاملة لمنتج صفائح الفلين	(55-3)
132	كمية إستهلاك الكهرباء	(56-3)
132	التكاليف المباشرة لمنتج صفائح الفلين	(57-3)
132	التكاليف غير المباشرة لمنتج صفائح الفلين	(58-3)
133	سعر تكلفة منتج صفائح الفلين	(59-3)
134	سعر تكلفة المنتجين	(60-3)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	وظائف محاسبة التكاليف	(1-1)
20	طريقة حساب التكاليف لنموذج التكلفة الكلية	(2-1)
35	خطوات نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة	(3-1)
50	أهمية إستراتيجية المحيط الأزرق	(1-2)
58	مخطط إستراتيجية المحيط الأزرق	(2-2)
60	مصفوفة إستراتيجية المحيط الأزرق	(3-2)
92	الهيكل التنظيمي لمؤسسة "الكاتمية للفلين"	(1-3)

مقدمة

في ظل التحولات العميقة التي يشهدها الإقتصاد العالمي والمتمثلة في إتساع دائرة المنافسة، التطورات التكنولوجية السريعة، وانفتاح الأسواق، وجدت المؤسسات نفسها أمام حتمية التفاعل مع البيئة المحيطة وتبني إستراتيجية جديدة تمكنها من التغلب على الظروف التي تفرضها البيئة المعاصرة، ومن بين هذه الإستراتيجيات إستراتيجية المحيط الأزرق.

تعتبر إستراتيجية المحيط الأزرق إستراتيجية حديثة في التفكير الاستراتيجي، ونتاج جهود الباحثين في مجال الإدارة الإستراتيجية، جاءت لتفادي المنافسة والدخول في أسواق جديدة وذلك من خلال الموازنة بين ابتكار القيمة المقدمة للزبون وتخفيض التكلفة.

ويمكن تخفيض التكلفة من خلال الاعتماد على ما توفره نظم محاسبة التكاليف داخل المؤسسات من نماذج تحليلية تفيد في حساب وتحديد تكلفة المنتجات والخدمات، وتمكن من دراسة السوق وتحقيق أبعاد هذه الإستراتيجية في تخفيض التكلفة وابتكار القيمة، حيث كانت في البداية نماذج محاسبة التكاليف تتمثل في نموذج التكلفة الكلية ثم المباشرة، وتليها نماذج أخرى، لكن كونها نشأت في بيئة أعمال بسيطة لا تتسم بالتعقيد لم تستطع مواكبة التطورات الحاصلة ولم تستطع تلبية احتياجات الإدارة في الحصول على المعلومات عن التكاليف، لذا ظهرت نماذج أخرى أكثر تطوراً وقدرة على إمداد الإدارة بالمعلومات حول التكلفة ودعم الابتكار داخل المؤسسة، ومن بين هذه النماذج نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة ونموذج التكلفة المستهدفة، حيث ساهم نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض التكلفة من خلال تحليل أنشطة المؤسسة وتحديد قيمة كل نشاط واستبعاد الأنشطة غير الضرورية، وابتكار القيمة من خلال دراسة السوق وجمع المعلومات غير المالية التي تنطلق منها المؤسسة لاستخراج الأفكار وتجسيدها في شكل منتجات وخدمات، أما عن نموذج التكلفة المستهدفة فيركز على التحسين المستمر للمنتجات والخدمات من أجل إضافة قيمة وتحقيق الميزة التنافسية، وتحديد سعر التكلفة انطلاقاً من دراسة السوق.

إشكالية الدراسة:

في ظل التحولات والتطورات التي تشهدها بيئة الأعمال المحلية والدولية وشدة المنافسة في الأسواق توجهت المؤسسات إلى تبني إستراتيجية المحيط الأزرق للتغلب على التحديات وتفادي المنافسة. ولتحقيق أبعاد هذه الإستراتيجية تعتمد المؤسسات على المعلومات التي توفرها نماذج محاسبة التكاليف وفي هذا السياق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو نموذج محاسبة التكاليف المناسب لتحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بمختلف جوانب الدراسة، يتم صياغة الأسئلة الفرعية

التالية:

- هل تستخدم مؤسسة "الكاتمية للفلين" نماذج محاسبة التكاليف (النماذج التقليدية والنماذج الحديثة)؟
- هل تعتمد مؤسسة "الكاتمية للفلين" أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق؟
- هل يساعد نموذج التكلفة الكلية في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق؟
- هل يساعد نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق؟
- هل يساعد نموذج التكلفة المستهدفة في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق؟

الفرضيات:

من أجل تقديم إجابة مبدئية للأسئلة الفرعية نطرح الفرضيات التالية:

- الفرضية 01:** تستخدم مؤسسة "الكاتمية للفلين" نموذج محدد في محاسبة التكاليف؛
- الفرضية 02:** تعتمد مؤسسة "الكاتمية للفلين" أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق؛
- الفرضية 03:** يساعد نموذج التكلفة الكلية في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق؛
- الفرضية 04:** يساعد نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق؛
- الفرضية 05:** يساعد نموذج التكلفة المستهدفة في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح عجز نماذج محاسبة التكاليف التقليدية على التكيف مع المتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال؛
- إبراز أهمية نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في توزيع التكاليف غير المباشرة؛
- التعريف بإستراتيجية المحيط الأزرق، تحديد على أبعادها وإبراز دورها في المؤسسة واستمرارها؛
- التعرف على النموذج الذي يساعد على تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في عدة نقاط نذكر منها ما يلي:

– من الناحية العلمية:

- قلة الدراسات التي تناولت الربط بين نماذج محاسبة التكاليف وإستراتيجية المحيط الأزرق؛
- توضيح مفهوم إستراتيجية المحيط الأزرق أهميتها وأبعادها؛
- إلقاء الضوء على نماذج محاسبة التكاليف التي تساهم في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق، وإبراز النموذج المناسب في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق.

– من الناحية العملية:

- الإطلاع على نموذج محاسبة التكاليف المستخدم من طرف مؤسسة "الكاتمية للفلين"؛
- الوقوف على واقع تبني مؤسسة "الكاتمية للفلين" لإستراتيجية المحيط الأزرق؛
- إبراز دور نموذج محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق.

أسباب إختيار الموضوع:

توجد عدة أسباب للخوض في هذه الدراسة نذكر منها ما يلي:

- الميول الشخصي لدراسة المواضيع ذات الصلة بمحاسبة التكاليف وإستراتيجية المحيط الأزرق؛
- إثراء المكتبة العربية بموضوع جديد لاسيما النقص الملاحظ في الربط بين محاسبة التكاليف وموضوع إستراتيجية المحيط الأزرق؛
- قلة الدراسات حول محاسبة التكاليف عامة وموضوع إستراتيجية المحيط الأزرق وحدثتها خاصة؛
- الرغبة في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع والتعرف عليه من الناحية النظرية والتطبيقية، وتوسيع رصيدنا المعرفي حول إستراتيجية المحيط الأزرق؛
- الأهمية التي تكتسبها محاسبة التكاليف الحديثة خاصة، في تحسين أداء المؤسسة؛
- تنبيه المسيرين داخل المؤسسة إلى دور محاسبة التكاليف كأداة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

المنهج المتبع في الدراسة:

من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة والإجابة على الفرضيات واستخلاص النتائج، سنعتمد على المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي سنعتمد على منهج دراسة حالة.

وتماشيا مع المناهج المستخدمة في الدراسة سيتم الإعتماد على الأساليب والأدوات البحثية التالية:

– المسح المكتبي من أجل تكوين القاعدة النظرية لموضوع الدراسة من خلال الإطلاع على المراجع المرتبطة بالموضوع والمتمثلة في الكتب، الأطروحات، المقالات المقدمة إلى الملتقيات ومواقع الأنترنت؛

– المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين في مؤسسة "الكاتمية للفلين"؛

– التقارير الإدارية المتحصل عليها من قبل مؤسسة "الكاتمية للفلين"؛

– الملاحظة.

حدود الدراسة:

اقتصرت الدراسة على التالي:

الحدود المكانية: سيتم إجراء الدراسة الميدانية على مؤسسة "الكاتمية للفلين" بجيجل؛

الحدود الزمانية: سيتم إنجاز هذه الدراسة لشهر فيفري 2022.

الدراسات السابقة:

لم نعثر على بحوث شبيهة للموضوع، ورغم ذلك يمكن تقديم بعض البحوث التي تعلقت بنموذج التكاليف على أساس الأنشطة وإستراتيجية المحيط الأزرق:

– دراسة درحمون هلال بعنوان المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة التكاليف والقرارات، أطروحة دكتوراه، نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، الجزائر، 2005، تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تصميم نظام المعلومات المحاسبي، وإظهار مختلف النماذج التقليدية لحساب التكاليف والحديثة وخصوصا نموذج التكلفة المبني على أساس الأنشطة وإبراز دوره في تخفيض التكاليف واتخاذ القرارات كما توصلت الدراسة إلى أن نماذج محاسبة التكاليف تتطور باستمرار وتعتمد على ثوابت تسمح بوضع فرضيات وتصورات حول وضع منتج

معين، وتحقيق أهداف المؤسسة طويلة الأجل، كما بينت الدراسة أن المؤسسات الجزائرية مازالت تجهل دور محاسبة التكاليف كأداة لتخفيض التكلفة واتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

– دراسة حسينة دخان استخدام المحيط الأزرق في تحسين جودة خدمة متعاملي الهاتف النقال، أطروحة دكتوراه، إدارة الأعمال المؤسسات، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2019، تناولت هذه الدراسة مختلف الاستراتيجيات التنافسية والإطار النظري لإستراتيجية المحيط الأزرق، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مجالات التحسين في جودة خدمة قطاع اتصالات وفق سياق وأطر عمل إستراتيجية المحيط الأزرق وتبين النتائج المتوصل إليها أن إستراتيجية المحيط الأزرق تمكن من تحسين الجودة في خدمات متعاملي الهاتف النقال في الجزائر، والتوجهات الإستراتيجية لتكلفة المؤسسة بما يمكنها من إيجاد حلول مبتكرة لبعض مشاكل الخدمة مما يساعد من رفع قيمة الزبون وابتكار قيمة للمؤسسة والزيون.

– دراسة راضية عطوي بعنوان الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه، علوم إقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2017، تناولت هذه الدراسة مختلف نماذج محاسبة التكاليف التقليدية و الحديثة التي يمكن للمؤسسة استخدامها من أجل تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح، هدفت هذه الدراسة إلى إعطاء إطار مفاهيمي شامل حول الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في تخفيض التكاليف ودعم إستراتيجية المؤسسة لتحقيق الميزة التنافسية كما تهدف إلى تحديد أهم الفرص والمعوقات التي تواجه التطبيق الفعلي لأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من قبل المؤسسات، وتبين النتائج المتوصل إليها أن المعطيات الجديدة للبيئة الاقتصادية أثرت على تصميم أنظمة التكاليف، وأجبرت المؤسسات على تبني أساليب الإدارة الإستراتيجية، لتحقيق الأرباح والتميز، وإن نماذج محاسبة التكاليف الحديثة تمكن من تخفيض التكاليف.

وتختلف دراستنا عن الدراسات السابقة في كونها أول دراسة تربط بين نماذج محاسبة التكاليف وإستراتيجية المحيط الأزرق، حيث لا توجد دراسة تجمع بين هذه الإستراتيجية ومحاسبة التكاليف.

هيكل الدراسة:

لمعالجة موضوع البحث تم تقسيمه إلى مقدمة، ثلاثة فصول يندرج تحت جزئين الجزء النظري والجزء التطبيقي والخاتمة.

يتضمن الجزء النظري فصلين، الفصل الأول تحت عنوان مدخل محاسبة التكاليف يتناول ماهية محاسبة التكاليف، نماذج محاسبة التكاليف التقليدية ونماذج محاسبة التكاليف الحديثة، أما الفصل الثاني يتضمن ثلاثة مباحث ماهية إستراتيجية المحيط الأزرق، أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق صياغتها وتنفيذها وخصص المبحث الأخير للعلاقة بين إستراتيجية المحيط الأزرق والنماذج المحاسبية لتحليل التكلفة.

أما الجزء الثاني يتمثل في الجانب التطبيقي يتضمن ثلاثة مباحث، المبحث الأول تناولنا فيه تقديم مؤسسة "الكاتمية للفلين"، المبحث الثاني تطبيق نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة "الكاتمية للفلين"، وأخيرا تحليل سعر تكلفة على أساس الأنشطة.

صعوبات الدراسة:

- لا يخلو أي بحث علمي من الصعوبات، ومن بين الصعوبات التي واجهتنا:
- قلة المراجع حول موضوع البحث؛
- صعوبة إيجاد مؤسسة مستقبلة لإجراء دراسة حالة؛
- صعوبة الحصول على بعض المعلومات الضرورية من المؤسسة؛
- صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أنشطة كون أنشطتها متداخلة ويصعب فصلها؛
- ضيق الوقت المخصص لمثل هذه الدراسات وخاصة الدراسة الميدانية.

الفصل الأول:

مدخل إلى محاسبة التكاليف

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، تهدف لقياس تكلفة الإنتاج وتلبية إحتياجات الإدارة عن طريق الإعتماد على نماذج التكاليف.

وكانت أول النماذج في حساب التكلفة هي نموذج التكاليف الكلية، ثم ظهرت بعدها النماذج الجزئية المتمثلة في نموذج التكلفة المباشرة، نموذج التكلفة المتغيرة ونموذج التحميل العقلاني. ولكل نموذج مبدأ يعمل على تحقيق أهداف وأغراض محددة. ظهرت كل هذه النماذج في ظل محيط إقتصادي يتسم بعدم التعقيد ومحدودية الإنتاج إضافة إلى أن المنافسة لم تكن قائمة بشدة بين المؤسسات.

لكن مع التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال والمتمثلة في حدة المنافسة، التطورات التكنولوجية، وانفتاح الأسواق تواجه المؤسسات الاقتصادية تحديات كبيرة، حيث أضحت المعلومات التي تقدمها الأنظمة التقليدية للتكاليف مضللة ولا تتسم بالصحة والدقة ولهذا السبب برزت الحاجة المتنامية لوجود نماذج تستطيع مسايرة هذه التغيرات وتلبية الإحتياجات المتعددة للإدارة وتتمثل هذه الأنظمة في نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة، وغيرها من الأنظمة الحديثة.

وانطلاقاً مما سبق سوف نستعرض في هذا الفصل لمحاسبة التكاليف ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: نماذج محاسبة التكاليف التقليدية.

المبحث الثالث: نماذج محاسبة التكاليف الحديثة.

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أمراً ضرورياً لإستقرار المؤسسات الإقتصادية وقدرتها على المنافسة، وتهتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة وتساعد مسيري المؤسسة في أداء مختلف الوظائف بكفاءة وإتخاذ القرارات.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

ظهرت محاسبة التكاليف نتيجة لتطور أساليب وطرق المحاسبة المالية، وتعتبر أحد الفروع المستحدثة لخدمة المتعاملين الداخليين والأطراف الخارجيين، تقوم بدراسة التكاليف، ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الإقتصادي.

الفرع الأول: نشأة محاسبة التكاليف

لقد أدى كل من التطور التكنولوجي والثورة الصناعية في القرن الثامن عشر إلى إنتقال طريقة التصنيع من طريقة يدوية بسيطة إلى طريقة آلية. وتعد العملية الإنتاجية مما أبرز أهمية دراسة كل ما يتعلق بالمنتجات وأنشطة المؤسسة بالتفصيل لتزويد الإدارة بكل ما تحتاجه من معلومات حتى تتغلب على منافسيها، كل هذه الأحداث صاحبها تطور هائل في الفكر الإقتصادي والمحاسبي الذي يسعى إلى تخفيض التكاليف من أجل تحديد السعر المناسب وزيادة الأرباح. وقد ساهمت كتابات الباحثين أيضاً في تطوير المحاسبة. حيث كتب (Eg.Smith) سنة 1899 عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه. ويرى (Solomon) أنه منذ ذلك الوقت بدأ الاهتمام بمحاسبة التكاليف الصناعية بإستخدامها وذلك لظهور صناعات هامة كصناعة الحديد والصلب، وزيادة حجم الصناعات وتعدد مشاكلها. ووصف (Solomon) نموذج التكاليف الصناعية الذي ساد عادة خلال الفترة من سنة 1875 إلى 1900 أنه إعتد على رؤساء العمال في الصناعات الهندسية لمعرفة تفاصيل وقت العمل المبذول على كل مهمة أو عملية وعلى تفاصيل الموارد المستخدمة أيضاً. وكانت المصاريف الصناعية تضاف لتكلفة الأولية بمعدل ثابت منسوباً إلى الأجر أو التكلفة الأولية لكل عملية أو أمر إنتاجي.¹

في أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير ونظام المحاسبة العامة هو المعتمد في التسجيل ومعالجة التكاليف لكن هذا النظام أصبح عاجزاً عن تلبية

¹ حنان رضوان حلوة، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص32.

احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929 وإتساع حجم المؤسسات وقد ترتب على حدوث هذه الأزمة عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج. ولكي تتمكن المؤسسة من الإستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها، تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة تكاليف متغيرة. لذلك ظهرت محاسبة التكاليف التي ارتبطت في البداية بالمحاسبة المالية ثم تم فصلها من طرف (J.H. Jung) وظهرت بعدها عدة نماذج لحساب التكاليف أولها نموذج التكلفة الكلية ثم النماذج الجزئية والتي اثبتت فيما بعد عجزها في توفير المعلومات المناسبة عن التكاليف.¹

وفي سنة 1970 تم تكوين مجلس معايير محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة، لإصدار معايير لمحاسبة التكاليف بهدف تحقيق التوحيد والتطبيق المنظم، لمبادئ محاسبة التكاليف وخلال فترة تواجده أصدر عدة معايير تحكم تحديد وتوزيع التكاليف على المنتجات وأوامر الإنتاج، وهذا أثرى محاسبة التكاليف لأنه قدم حلول لعدة مشكلات صعبة خصوصا مشكلات توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة.

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة التقليدية التي ثبتت عجزها في تحليل التكاليف غير المباشرة، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول إستخدام النظام الجديد المسمى بـ "نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)" وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في إستعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينات سنة 1963، إلى أن وصلت إلى دراسة (Kaplan et Cooper) سنة 1987. ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبق هذا النظام، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت وتم إستعمالها مثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، نظام أسعار التحويل (التنازل) ونظام إدارة الجودة.²

الفرع الثاني: تعريف محاسبة التكاليف

لدى محاسبة التكاليف مكانة هامة في تسيير المؤسسات، لهذا تم الاهتمام بها من قبل الباحثين وإعطائها عدة تعاريف، ومن بين هذه التعاريف نذكر:

¹ حنان رضوان حلوة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013، ص 31.

يقوم نظام محاسبة التكاليف على مجموعة من الإجراءات والأسس والقواعد العلمية، التي تستخدم في تجميع المعلومات وتصنيفها وتحليلها لقياس تكلفة النشاط، تحديد سعر التكلفة، تسعير المنتجات وتقديم التقارير إلى الإدارة من أجل الرقابة، التخطيط وإتخاذ القرارات.¹

تعتبر محاسبة التكاليف أداة من أدوات الإدارة الحديثة، وتقنية معالجة البيانات التكاليفية المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومصادر أخرى، تقوم بتحليلها من أجل الحصول على معلومات دقيقة عن التكاليف يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة عدة قرارات، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة.²

مما سبق نستنتج أن محاسبة التكاليف تعمل على تحديد تكلفة المنتجات وحساب سعر التكلفة الذي على أساسه يتم تحديد سعر البيع وهامش الربح، لاتخاذ وترشيد قرارات المؤسسة. من خلال ما سبق يمكن إستخلاص النقاط التالية:³

- تهتم محاسبة التكاليف بتشغيل بيانات الخاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات؛
- تختص محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة الخدمة أو السلعة في مراحلها المختلفة؛
- إستخدام المنهج العلمي في تحليل وتفسير البيانات وإعداد مخرجات النظام؛
- إن مخرجات نظام محاسبة التكاليف من تقارير ومعلومات تكاليفية تساعد في رسم الخطط والسياسات واتخاذ القرارات التي تعتبر جوهر العملية الإدارية.

مما سبق نستخلص أن محاسبة التكاليف وسيلة هامة في المؤسسة من خلالها يمكن قياس وتحليل تكلفة المنتجات، كما أنها تمد الإدارة بالمعلومات التي تفيدها في مجالات التخطيط، الرقابة وإتخاذ القرارات الإدارية.

¹ عريان عميروش، بوسيعين تسعديت، دور نظام المحاسبة التحليلية في مراقبة وتسيير المؤسسات الجزائرية، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، مجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2013، ص 148.

² نصر الدين عيساوي، المحاسبة التحليلية (تقنيات مراقبة التسيير بالاعتماد على scf)، ط1، دار رماح للنشر، الأردن، 2007، ص 5.

³ إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 20.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف

لقد تطورت محاسبة التكاليف مع تطور المؤسسات الإقتصادية، إلى أن أصبحت علما مكتمل الجوانب، يتضمن مجموعة من المبادئ والقواعد التي تحكم عمليات تسجيل وتبويب وتحليل وتحميل عناصر النفقات على أقسام المؤسسة وعلى السلع المنتجة فيها، وإعداد تقارير لتقييم الأداء، ورفعها للإدارة لكي تعتمد عليها في ممارسة وظائفها المختلفة وتحقيق أهدافها.

الفرع الأول: أهداف محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الأهداف هي:¹

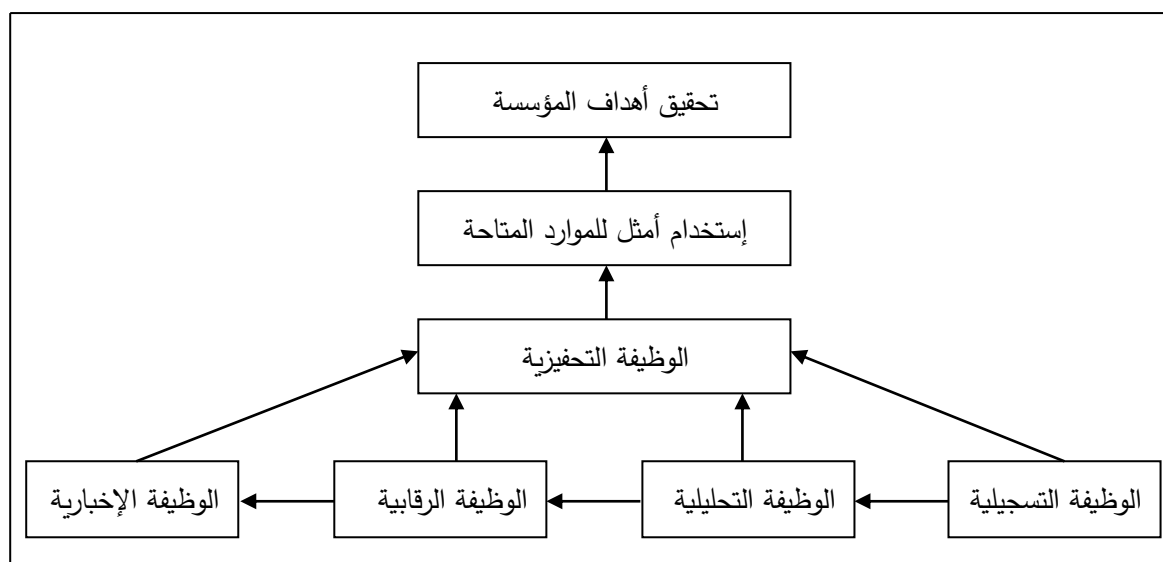
1. قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج، وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها؛
2. تحقيق رقابة فعالة على استخدام الموارد المادية والبشرية والمالية في الشركة. وهذه الرقابة تتحقق عند وضع المؤشرات والبرامج والمخطط، وأيضا أثناء العملية الإنتاجية وبعدها؛
3. رفع الفعالية وكفاءة عمل الإدارة أثناء ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة وذلك عن طريق تقديم التقارير التحليلية الدورية والفورية التي تتضمن استخدام عوامل الإنتاج والانحرافات الناتجة وأسبابها. وهذه البيانات تعتبر المادة الأولية التي تساعد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة والمفاضلة بين البدائل المختلفة وإتخاذ القرارات المناسبة؛
4. ضبط عناصر الإنفاق وترشيد استخدامها وكشف الاحتياطات الإنتاجية الداخلية وتعبئة الموارد والطاقات الإنتاجية، والاستغلال الأمثل لوقت العمل، بما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة ربحية المؤسسة؛
5. تساعد في رسم سياسات التسعير الصحيحة للمنتجات والسلع المختلفة؛
6. تعتبر أداة لمراقبة التسيير من خلال مراقبة تطورات القيم المحاسبية، مقارنة القيم المسجلة مع تحليل الانحرافات.

¹ محمد ولد عباد سيدي، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله، رسالة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص14.

الفرع الثاني: وظائف محاسبة التكاليف

لدى محاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها، وتوضح وظائف محاسبة التكاليف في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص24.

يمكن شرح وظائف محاسبة التكاليف كما يلي:¹

1. **الوظيفة التسجيلية:** تسجيل التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والإستفادة منها عند الحاجة؛
2. **الوظيفة التحليلية:** تقوم محاسبة التكاليف بمسك سجلات تحليلية، مثل السجل التحليلي للمستلزمات السلعية، والسجل التحليلي للأجور، والسجل التحليلي لعناصر النفقات الأخرى بهدف معرفة نصيب مراكز التكاليف والمنتجات المصنعة فيها من التكاليف، وبالإضافة لذلك تقوم بإعداد كشوف لبنود النفقات مركبة مثل المصروفات الصناعية غير المباشرة، والمصاريف الإدارية والمالية، والتسويقية. إن تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية يؤدي إلى زيادة الوظيفة التحليلية لمحاسبة التكاليف بشكل كبير

¹ محمد ولد عباد سيدي، مرجع سبق ذكره، ص15.

لأنها تسمح بتشكيل قوائم التكاليف المعيارية للمنتجات نصف المصنوعة والتامة الصنع في نطاق مراكز الإنتاج، وإعداد قوائم تكاليف فعلية تبين بشكل تحليلي التكلفة الفعلية؛

3. الوظيفة الرقابية: تعتبر محاسبة التكاليف أداة تحليلية تقوم بتحقيق الرقابة على استخدام الموارد المادية والبشرية والمالية في الشركة وذلك بترشيد عملية التخطيط عند إعداد الموازنات التخطيطية ووضع معايير استخدام عوامل الإنتاج وعناصر النفقات وإبراز انحرافات النفقات الفعلية عن النفقات المعيارية أثناء العملية الإنتاجية وعند انتهائها. وهذا ما يساعد الإدارة على تقييم الأداء وممارسة وظيفتها الرقابية بكفاءة عالية، وترشيد قراراتها التي يجب أن تتخذ في الوقت المناسب لمعالجة الانحرافات الحاصلة؛

4. الوظيفة الإستشارية: من مهمات محاسبة التكاليف الأساسية هي إعداد قوائم وتقارير، المتابعة الفورية والدورية وفقا لنماذج تحليلية مختلفة تتضمن عناصر النفقات، مبنية بحسب مؤشرات مختلفة بحيث تعطي تفسيرات ودلالات عن كفاءة استخدام عوامل الإنتاج من قوى عامة وآلات ومستلزمات سلعية؛

5. الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف سابقة الذكر، حيث تمثل هذه الوظيفة العامل الذي يدفع مختلف أقسام المؤسسة لتنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء وإقتصادي، وهذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

مما سبق نستنتج أن محاسبة التكاليف وسيلة هامة من وسائل مراقبة التسيير تقوم بمعالجة البيانات ورفعها للإدارة لكي تعتمد عليها في ممارسة وظائفها.

المطلب الثالث: مزايا محاسبة التكاليف ومخاطر عدم تطبيقها

تقدم محاسبة التكاليف جملة من الميزات التي تساعد الإدارة في دراسة قراراتها وتحقيق الأرباح. وعلى الرغم من عدم إجبارية تطبيقها إلا أنها تؤثر بشكل كبير على مسار المؤسسة، وقد تواجهها عدة مخاطر عند عدم تطبيقها.

الفرع الأول: مزايا محاسبة التكاليف

تتميز محاسبة التكاليف بمجموعة من المزايا هي:¹

1. توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح وخسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات؛
2. تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي؛
3. تساعد الإدارة على إتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات؛
4. مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية؛
5. تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة؛
6. تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة؛
7. الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

الفرع الثاني: مخاطر عدم تطبيق محاسبة التكاليف

ينجم عن عدم تطبيق محاسبة التكاليف عدة مخاطر وتتمثل كما يلي:²

1. **مخاطر اقتصادية:** تتمثل المخاطر الاقتصادية في:
 - خروج المؤسسة من السوق بسبب إرتفاع أسعار منتجاتها مقارنة مع منتجات مماثلة لمؤسسة أخرى أكثر تنظيماً؛
 - تبديد أموال المؤسسة؛
2. **خروج المؤسسة من السوق له اثار اقتصادية واجتماعية:** وتتمثل هذه الآثار في:
 - تخسر العديد من العائلات دخلها ويخفّض الدخل القومي بمقدار هذه الدخول؛
 - قد لا يجد بعض الذين كانوا يعملون في المؤسسة المفلسة عملاً آخر بسبب امتلاء سوق العمل؛

¹ أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011، ص11.

² خالد هادفي، مرجع سبق ذكره، ص33-34.

– يخسر الموردون جزء من ديونهم على المؤسسة المفلسة وانخفاض حصتهم في السوق مما يؤدي غالبا إلى ركود مبيعاتهم مما يؤدي بهم إلى تسريح العمال.

3. مخاطر إدارية: إن عدم وجود محاسبة مراكز تكلفة دقيقة يؤدي إلى:

- عدم وجود توصيف للعمل على مستوى مراكز التكلفة؛
- عدم تحديد إنتاجية كل مركز إنتاج (تكلفة)؛
- عدم إمكانية مقارنة إنتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن؛
- عدم اتخاذ قرارات دقيقة.

مما سبق يمكن القول أن محاسبة التكاليف قدمت الكثير للمؤسسة في ظل البيئة الاقتصادية المعاصرة لأنها ساعدتها في تحديد تكلفة المنتجات وتوفير المعلومات اللازمة للإدارة من أجل التسيير واتخاذ مختلف القرارات، ولهذا أدركت المؤسسات أن عدم اعتماد محاسبة التكاليف داخل المؤسسة سوف ينجر عنه الكثير من المخاطر والعواقب.

المبحث الثاني: النماذج التقليدية لمحاسبة التكاليف

لقد ظهرت نماذج محاسبة التكاليف التقليدية في ظل محيط إقتصادي يتسم بعدم التعقيد والبعد التام عن مظاهر المنافسة، حيث تعتمد هذه النماذج على أسس علمية لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف لإتخاذ القرارات ولكل منها مبدأ لمعالجة التكاليف غير المباشرة.

المطلب الأول: نموذج التكلفة الكلية

يعتبر نموذج التكلفة الكلية من النماذج الأساسية في محاسبة التكاليف، حيث عرفت في بدايتها بتسمية الأقسام المتجانسة ومن ثم سميت مراكز التحميل، وتعتبر من أوائل النماذج التي إهتمت بمعالجة مشكل تحميل الأعباء غير المباشرة، ومن خلال هذا المطلب سيتم الإلمام بالجوانب الأساسية لهذا النموذج.

الفرع الأول: مفهوم نموذج التكلفة الكلية

إن نموذج التكلفة الكلية أول النماذج ظهورا في إدارة المؤسسة يعتمد على مبادئ بسيطة في تحميل التكاليف وقد تم الاهتمام به من قبل الإداريين والباحثين وقدمت له عدة تعاريف في عدة كتابات.

1. تعريف نموذج التكلفة الكلية:

يقوم نموذج التكلفة الكلية على مجموعة من الإجراءات، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتجات والأقسام المراد تحديد أسعار تكلفتها فهذه الطريقة هو التحميل الشامل لكل الأعباء على المنتجات وتصحيح بعض تقديرات المحاسبة العامة.¹

وفي السياق نفسه هو تكلفة محققة عن تجميع عناصر الاستخدامات أو أعباء النشاط لفترة التكاليف سابقة، فهو مجموع الفعلية المؤيدة بمستندات محاسبية، والتي تصرف في سبيل تحقيق إيرادات حاضرة ومستقبلية.²

2. مبادئ نموذج التكلفة الكلية:

- يقوم نموذج التكلفة الكلية على مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذا النموذج وهي:³
- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...);
 - فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛
 - لا يبقى أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛
 - تقييم المخزون السلعي من المنتجات تامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛
- الفرع الثاني: مراحل تحديد التكلفة المنتجة باستخدام نموذج التكلفة الكلية:

لتحديد تكلفة المنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية نمر بأربعة مراحل نوضحها كما يلي:

1. تحديد الأقسام:

إن عدد الأقسام تختلف من مؤسسة إلى أخرى، لأن ذلك مرتبط بطبيعة نشاطها، وبحجمها وكذلك ويتم من خلال دراسة ميدانية لكافة المصالح الموجودة داخل المؤسسة وفق الهيكل التنظيمي وهذا لتقسيم المؤسسة بطريقة تناسب العمل المحاسبي فتحدد القسم الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد والتي يمكن التمييز فيما بينها فيما يخص الأعباء، لتحمل على المنتجات بواسطة وحدات العمل الخاصة

¹ إسماعيل حجازي، سعاد معالم، مرجع سبق ذكره، ص 57.

² ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالة في المحاسبة ومالية المؤسسة، ط1، دار المحمدية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2000، ص 44.

³ أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 48.

بكل قسم رئيسي، وتشمل عموماً هذه الأقسام، الشراء، الإنتاج والتوزيع. كما تحدد الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية كقسم الصيانة، الإدارة، الطاقة، ودون أن ننسى أنه يوجد تبادل خدمات بين أقسام عديدة وهذا ما يطرح إشكال عند تحديد قيمتها (المبادلات) وتوزيعها بدقة،¹ لكن ومهما تعددت الأقسام فلا تكاد تخرج عن صنفين اثنين:²

– **المراكز التشغيلية:** وهي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية (ساعات العمل المباشر، الوحدات المنتجة، ساعات عمل الآلات...)، وهي تضم نوعين من المراكز هما المراكز الرئيسية والأقسام الثانوية.

• **المراكز الرئيسية:** تسمى مركز الاستغلال وهي تلك المراكز التي تحتوي على الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من تموين وإنتاج وتوزيع، وحيث أن هناك ضرورة لحساب تكلفتها، لتحمل فيما بعد للمنتج بواسطة وحدات العمل.

• **المراكز الثانوية (المساعدة):** تسمى مراكز الخدمات الفنية والإدارية وهي التي تقوم بعملية تخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات وتطويرها وهذه المراكز يرتبط نشاطها بالنشاط الصناعي ومن أمثلتها إدارة المصنع وإدارة التخطيط وضبط الإنتاج وإدارة الأفراد وإدارة التكاليف وإدارة التصميم.

بالتالي فإن دور هذه المراكز لا يتعدى تقديم خدمات للأقسام الرئيسية، كما يمكن أن تتبادل المراكز الثانوية خدمات فيما بينها، لذا فإنه لا يوجد من داع لقياس نشاطها.

– **المراكز الهيكلية (أو مراكز البنية):** وهي التي تكون فيها وحدات العمل نقدية، والتي يكون فيها النشاط صعب القياس مثل الإدارة العامة، وعلى عكس المراكز التشغيلية فإن المخطط المحاسبي العام لم يعط أي تقسيم لهذه المراكز.

2. توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل (الأقسام):

بعد عملية تحديد الأقسام تأتي المرحلة الثانية والتي تتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل، والتي تتم بخطوتين أساسيتين نوضحهما كما يلي:³

¹ نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة الماجستير، التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2006، ص 110.

² أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 49.

³ نفس المرجع، ص 49-50.

- **خطوة التوزيع الأولي:** يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها المجموعة السادسة من النظام المحاسبي المالي إلى أعباء حسب الوظيفة، وهذا التوزيع يكون انطلاقاً من مفاتيح التوزيع .
- **خطوة التوزيع الثانوي:** يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، ويتم تحمل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة إلى أخرى، فالهدف من التوزيع الثانوي هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتى يتم تحميلها على المنتجات؛ ويتخذ التوزيع الثانوي أشكالاً عديدة نذكر من بينها:
- **طريقة التوزيع الإجمالي:** تقوم هذه الطريقة على أساس توزيع مجموع أعباء المراكز المساعدة مرة واحدة على المراكز الإنتاجية وذلك بإتباع أساس توزيع واحد.
 - **طريقة التوزيع الانفرادي:** تقوم هذه الطريقة على توزيع تكاليف مراكز الخدمات بصورة منفردة أو مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على أساس التوزيع المناسب له، إلا أن هذه الطريقة أيضاً لا تأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين المراكز .
 - **طريقة التوزيع التنازلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع الأولي للأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية، على الأقسام الثانوية التالية له، بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، أي أن المركز يقدم خدماته فقط للمراكز التي تليه، ليصبح مجموع أعبائه معدوماً، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع إلى الوراء وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماماً الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط هو الاتجاه التنازلي .
 - **طريقة التوزيع التبادلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع مجموع الأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية على باقي الأقسام الثانوية بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، فهنا تكون الأقسام الثانوية مقدمة ومستقبلية للخدمة في نفس الوقت.

3. تحديد وحدات العمل:

بعد عملية توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل تأتي المرحلة الثالثة والتي تتم فيها تحديد وحدات العمل، والتي هي عبارة عن مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتج من الأعباء غير المباشر لمركز معين.¹

4. استخراج تكلفة وحدة العمل:

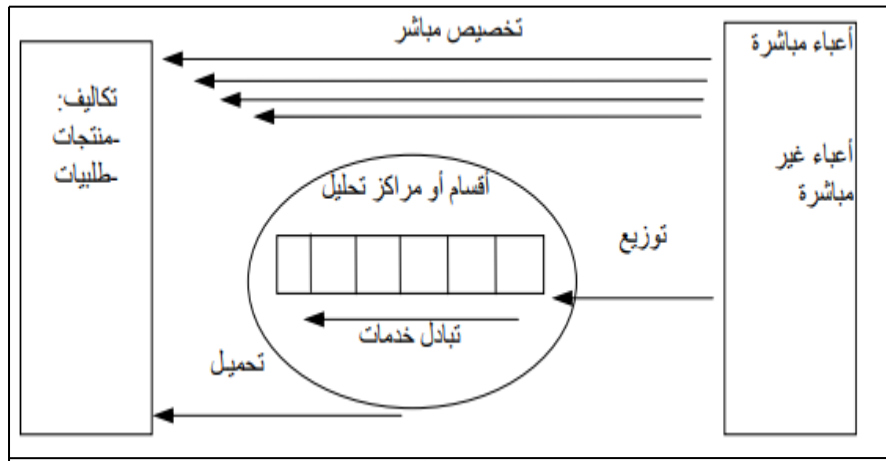
يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف، بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل لكل منتج، وفي الأخير سيتسنى تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية، والتي تساوي:²

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

ويوضح الشكل التالي حساب التكاليف بنموذج التكلفة الكلية:

الشكل رقم (1-2): طريقة حساب التكاليف لنموذج التكلفة الكلية



المصدر: عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية

الجزائرية، رسالة ماجستير، إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2008، ص51.

¹ أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص50.

² نفس المرجع، ص 50.

يوضح الشكل أعلاه طريقة حساب التكاليف لنموذج التكلفة الكلية، حيث تخصص التكاليف المباشرة إلى المنتوجات مباشرة، أما التكاليف غير المباشرة فتوزع على الأقسام أو مراكز التحليل بطريقة تقديرية، بعدها تحمل إلى المنتجات ليتم في النهاية تحديد تكلفة المنتجات وسعر التكلفة.

الفرع الثالث: تقييم نموذج التكلفة الكلية

لقد أدى نموذج التكلفة الكلية دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، إلا أنها تعرضت لعدة انتقادات وسيتم التطرق لمزايا والعيوب لهذا النموذج فيما يلي:

1. مزايا نموذج التكلفة الكلية:

- يتميز نموذج الأقسام المتجانسة بمجموعة من المزايا هي:¹
- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛
- دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛
- تحليل التكاليف لكل مركز مسئولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة.

2. عيوب نموذج التكلفة الكلية:

- لنموذج التكلفة الكلية مجموعة من العيوب هي:²
- صعوبة تحديد وحدة القياس؛
- صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة حقيقية وخاصة المؤسسات الكبرى؛
- عدم الأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط؛
- نموذج طويل عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة؛

¹ أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

² علي بن موقفي، دور نظام المعلومات المحاسبي في تفعيل مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة الصديق بن يحي جيجل، الجزائر، 2009، ص 118.

– عدم القدرة على إستعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

مما سبق نستنتج أن نموذج التكلفة الكلية من أقدم النظريات، يقوم على مبدأ تقسيم تكاليف المؤسسة إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، فالتكاليف المباشرة تحمل مباشرة على المنتج أما التكاليف غير المباشرة فتوزع على الأقسام المتجانسة ثم تحمل للمنتج بالاعتماد على مفاتيح توزيع مناسبة وهذا لتحديد سعر التكلفة. وقد واجهت المؤسسة صعوبات عند تطبيقها خاصة عند تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة وتوزيع التكاليف، والذي أدى إلى توجيه العديد من الإنتقادات لهذه الطريقة التقليدية، كما سمح بظهور طرق أخرى.

المطلب الثاني: نماذج التكاليف الجزئية.

تعتمد نماذج التكلفة الجزئية على مبدأ التحميل الجزئي للتكاليف، الذي يقوم بتحميل وحدات الإنتاج أو المبيعات بالتكاليف المرتبطة بها أو المسؤولة عن حدوثها، أما التكاليف غير المرتبطة بها أو التي لا تربطها بها علاقة مباشرة فيتم إستبعادها وتتمثل هذه النماذج في التكلفة المباشرة، التكلفة المتغيرة والتحميل العقلاني.

الفرع الأول: نموذج التكاليف المباشرة:

ظهر هذا النموذج نتيجة الإنتقادات التي وجهت لنموذج التكلفة الكلية وخاصة فيما يتعلق باعتمادها على تقديرات في توزيع بنود التكاليف غير المباشرة، بينما يقوم هذا النموذج بالتخلص من التكاليف غير المباشرة وعدم تحميلها على وحدات الإنتاج والمبيعات، وإنما تحمل إلى حساب الأرباح والخسائر وتعالج على أنها تكاليف زمنية.

1. تعريف نموذج التكاليف المباشرة:

يقوم نموذج التكاليف المباشرة بتحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف المباشرة فقط، أما التكاليف غير المباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط، لا تدخل في عملية الإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف وإنما تحمل إلى حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة، وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة

والمباغة مسؤولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط. تستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات، لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة ويمكن تحقيقها بسهولة.¹

2. خصائص نموذج التكاليف المباشرة:

- يمتاز نموذج التكاليف المباشرة بمجموعة من الخصائص وهي:²
- سهولة حساب تكلفة وحدة المنتج، وذلك أنها تعتمد على فكرة المتوسط الحسابي؛
- تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام بثمن التكلفة المباشرة أول وآخر الفترة؛
- تكلفة الوحدة لا تتأثر باختلاف مستويات الإنتاج وتبقى ثابتة مع بقاء عوامل الإنتاج والكفاءة الإنتاجية كما هي؛
- سهولة معالجة التكاليف غير المباشرة الإنتاجية، التسويقية، الإدارية والتمويلية بتحميلها إلى حساب الأرباح والخسائر دون مشقة من المحاسب.

3. حساب التكاليف وفق نموذج التكاليف المباشرة:

- يتم حساب التكاليف وفق هذا النموذج بإتباع الخطوات التالية:³
- إعداد التكلفة الأولية = مواد مباشرة + أجور مباشرة + خدمات مباشرة.
- التكلفة المباشرة للوحدات المنتجة = التكلفة الأولية + إنتاج تحت التشغيل أول الفترة - إنتاج تحت التشغيل آخر المدة.
- التكلفة المباشرة للإنتاج المباع = التكلفة المباشرة للوحدات المنتجة + إنتاج تام أول الفترة - إنتاج تحت التشغيل آخر المدة.
- تكلفة المبيعات = التكلفة المباشرة للإنتاج المباع + التكاليف التسويقية المباشرة.
- إجمالي الربح = إيرادات المبيعات - تكلفة المبيعات.
- صافي الربح = مجمل الربح - (التكاليف الصناعية غير المباشرة + التكاليف التسويقية غير المباشرة) - التكاليف الإدارية والتمويلية.

¹ جمعة الربيعي كمال حسن، سعدوني مهدي الساقى، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 52.

² غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، ط 1، دار وائل للنشر، الأردن، 2003، ص 89.

³ نفس المرجع، ص 90.

4. مزايا نموذج التكاليف المباشرة:

يتميز نموذج التكاليف المباشرة بمجموعة من المزايا هي:¹

- سهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج؛
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظراً لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة؛
- إستبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات حساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج. (الاتجاهات الحديثة في مراقبة التسيير)

5. عيوب نموذج التكلفة المباشرة:

لنموذج التكاليف المباشرة مجموعة من العيوب هي:²

- عدم حل مشكلة التكاليف غير المباشرة وإنما تهرب منها تماماً بحجة صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة؛
- التكلفة المباشرة ليست هي التكلفة الوحيدة التي يتسبب فيها الإنتاج، فبالإضافة إلى العوامل المباشرة فهناك عوامل أخرى لازمة لتهيئة إمكانيات وبيئة الإنتاجي؛
- تذبذب تكلفة المبيعات ونتائج الأعمال نتيجة لتغيرات التي تطرأ على حجم المخزون مما يؤدي إلى ترحيل الأرباح من فترة إلى أخرى؛
- لا يوفر معلومات تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات في الأجل القصير.

الفرع الثاني: نموذج التكاليف المتغيرة:

يطبق نموذج التكاليف المتغيرة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهو نموذج أمريكي يسمى بنموذج التكاليف المتغيرة (Direct costing) تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، حيث تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج.

¹ أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

² الحسن منصور فتح الرحمن، إبراهيم الصديق بابكر، محاسبة التكاليف، ط1، دار الكتاب الجامعي، السودان، 2009، ص90.

1. تعريف نموذج التكلفة المتغيرة:

يطبق هذا النموذج في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، ويقوم على مبدأ التحميل الجزئي لتكاليف الثابتة إلى وحدات الإنتاج في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية حيث تطرح التكلفة الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، ويعرف هذا النموذج على أنه "نموذج يعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة بالتكاليف المتغيرة فقط لأغراض التسيير".¹

2. أهداف نموذج التكاليف المتغيرة:

يتميز نموذج التكاليف المتغيرة بمجموعة من الأهداف هي:²

- الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة باعتبار أن التكلفة يكن التحكم فيها ولو نسبيا بحكم اعتمادها على حجم النشاط؛
- معرفة مردودية ونسبة مساهمة التكلفة المتغيرة في النتيجة التحليلية؛
- تخفيض التكلفة المتغيرة نظرا للقدرة على التحكم فيها وإمكانية التقليل منها إلى أدنى مستوى؛
- تساعد التكلفة المتغيرة المحلل على التخطيط قصير الأجل؛
- تساعد التكلفة المتغيرة على إنشاء جدول الإستغلال التفاضلي وهذا الأخير له فوائد تسييرية.

3. مبادئ نموذج التكاليف المتغيرة

يتميز نموذج التكاليف المتغيرة بمجموعة من المبادئ هي:³

- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط، هذه الأعباء هي أعباء متغيرة يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغير لكل منتج؛

¹ عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص213.

² ياسين سالم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، محاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر، 3، الجزائر، 2010، ص45.

³ بلال بوناب، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، رسالة ماجستير، محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014، ص45.

- لا توزع الأعباء الثابتة على المنتجات، ولكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة، إذن يتم استبعاد إثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوجودية، بعبارة أخرى التكاليف الثابتة ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوجودية؛
- إعداد تقديرات لحساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

4. **عتبة المردودية:** هي تساوي التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تحملتها المؤسسة مع حجم النشاط، وهنا يتحقق التعادل أي لا ربح لا خسارة، تبدأ الأرباح عند عتبة المردودية وتدعى كذلك نقطة التوازن، نقطة التعادل، نقطة الصفر، وتحسب عتبة المردودية وفق العلاقة التالية:¹

$$\text{عتبة المردودية} = \text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة} \div \text{الهامش على التكلفة المتغيرة}$$

وتحدد عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل حسب العلاقة التالية:

$$\text{كمية نقطة التعادل} = \text{التكاليف الثابتة} \div \text{الإيراد الحدي للوحدة}$$

5. مزايا نموذج التكاليف المتغيرة:

- يتميز نموذج التكلفة المتغيرة بمجموعة من المزايا هي:²
 - مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من اتخاذ القرارات في مجال:
 - تحديد سعر البيع؛
 - تحديد حجم الإنتاج؛
 - إتخاذ قرار بالإستمرار في الإنتاج أو التوقف؛
 - الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي؛
 - قياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية؛
- الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية، ضبط سلوك التكاليف، خطط الإنتاج وإعداد الموازنات لإستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء؛
- توفر الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق والفحص.

¹ عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص155.

² محمد ولد عباد سيدي، مرجع سبق ذكره، ص68.

6. عيوب نموذج التكلفة المتغيرة:

لنموذج التكلفة المتغيرة مجموعة من العيوب هي:¹

- لم يحل النموذج مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة، فما زالت مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة؛
- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة الارتباط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات؛
- إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيماً بالتكلفة المتغيرة فقط.

الفرع الثالث: نموذج التحميل العقلاني:

يرجع الفضل في ظهور نموذج التحميل العقلاني إلى (Horry Lawrence cantt) المهندس التايلوري، الذي عرض هذه الطريقة عام 1915 ويعتمد النموذج على مبدأ التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة.²

1. تعريف نموذج التحميل العقلاني:

يقوم نموذج التحميل العقلاني على تحميل المنتجات بعناصر التكاليف التي استفادت منها فعلاً، وهي تتمثل في كل عناصر التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى جزء من العناصر الثابتة التي تتناسب مع مقدار الاستفادة الفعلية التي حصل عليها النشاط من الطاقة المتاحة، فالتكاليف المتغيرة تحدث بالقدر الذي يتناسب مع حجم النشاط الفعلي، لذلك فإن كل العناصر المتغيرة مستغلة بالكامل، أما التكاليف الثابتة تحدث بحجم يتناسب مع الطاقة القصوى للمنشأة.³

2. مبدأ استعمال طريقة التحميل العقلاني:

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله إلى المنتجات، بالإضافة الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب

¹ خالد هادفي، مرجع سبق ذكره، ص 60.

² هلال درحمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، الجزائر، 2005، ص 200.

³ زكي عيد حنفي، سعيد يحيى، أساسيات محاسبة التكاليف، ط1، دار الثقافة العربية، مصر، 1998، ص 205.

الأعباء الثابتة المحملة عقليا بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلائي والنتائج يتم جمعها مع الأعباء المتغيرة، ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط.¹

ويهدف التحميل العقلائي للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة في المجلد تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة إثر حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي:²

– فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف

– تحديد معامل التحميل العقلائي للتكاليف الثابتة وفق العلاقة التالية:

$$\text{معامل التحميل العقلائي} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$$

– تحديد حجم النشاط الفعلي والعادي:

• **حجم النشاط العادي:** إن تحديد حجم العادي أكثر صعوبة من قياس حجم النشاط الفعلي فبعض المؤسسات تحدد النشاط العادي على أساس اعتبارات تاريخية، وبعضها على أساس التنبؤات، والبعض الآخر على أساس الطاقة الإنتاجية.

• **حجم النشاط الفعلي:** من الصعب قياس النشاط الفعلي بطريقة دقيقة لصعوبة إيجاد مؤشر دقيق لحسابه إلا أنه يمكن استعمال عدة عناصر تعبر عنه كوحدة عمل في الأقسام المتجانسة. حيث إن عددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الفعلي.

– حساب التكاليف الثابتة المحملة عقليا وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times \text{معامل التحميل}$$

– حساب الفرق بين التكاليف الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقليا هذا الفرق يمثل:

- إذا كانت التكاليف الفعلية أكبر من المحملة عقليا يسمى ذلك تكلفة بطالة (عجز النشاط)؛
- إذا كانت التكلفة الفعلية أقل من المحملة عقليا يسمى ربح زيادة الفعالية (فائض التكلفة).

¹ الشريف حاب الله، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009، ص40.

² بلال بوناب، مرجع سبق ذكره، ص43.

3. مزايا نموذج التحميل العقلاني:

يتميز نموذج التحميل العقلاني مجموعة من المزايا وهي:¹

- لا يستقرأ سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي؛
- حساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشاكل إرتفاع تكلفة الإنتاج أو إنخفاضه الناتج عن تغير حجم النشاط ومدى إنعكاس هذه الأخيرة على أسعار البيع؛
- تسمح للجميع بالمشاركة في إتخاذ القرارات، خاصة اثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤول حسب مسؤوليته على مستوى قسمه.

4. عيوب نموذج التحميل العقلاني:

لنموذج التحميل العقلاني مجموعة من العيوب هي:²

- صعوبة تحديد النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر؛
- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة خصوص في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة؛
- قيمة المخزونات النهائية (منتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية.

مما سبق نستنتج أن نماذج التكاليف الجزئية ظهرت عند عجز نموذج التكلفة الكلية في معالجة التكاليف غير المباشرة. وكان أول نموذج ظهر في نماذج التكلفة الجزئية هو التكلفة المباشرة ثم التكلفة المتغيرة وبعدها التحميل العقلاني حيث يسعى كل نموذج إلى تغطية نقائص النموذج الذي سبقه. وتعتبر جميع هذه الطرق تقليدية في محاسبة التكاليف.

¹ بلال بوناب، مرجع سبق ذكره، ص44.

² نفس المرجع، ص44.

المبحث الثالث: النماذج الحديثة لمحاسبة التكاليف

شغلت مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة مكانة هامة وتمتيزة في محاسبة التكاليف، حيث أن زيادة الآلية في نظم التصنيع الحديثة أدت إلى تساؤل أهمية العمل المباشر، وبالتالي أصبحت التكاليف غير المباشرة تمثل الجانب الأكبر من التكلفة. وبسبب هذه التغيرات عجزت النماذج التقليدية لقياس التكاليف على تقديم المعلومات الصحيحة والدقيقة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسات، وكنتيجة لهذه التحديات إتجهت عدة محاولات للبحث عن نماذج تكون قادرة على تزويد المسيرين بالمعلومات التي تلائم المحيط الحالي لاتخاذ القرارات والتي تعرف بالنماذج الحديثة لمحاسبة التكاليف وتتمثل في نموذج التكلفة على أساس الأنشطة ونموذج التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

ظهر نموذج التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين، من أمثال (Kaplan et Cooper) حين تسائلوا حول درجة كفاية وملائمة العملية لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، وفي هذا الوقت تمكن (Kaplan et Cooper) من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة،¹ طور بالموازاة مع متطلبات السوق حيث كان في البداية يمثل نموذج أحادي البعد بمعنى أنه كان موجها لحساب سعر التكلفة بدقة ولكن سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين يقوم بتزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات.² ولعل أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو الإنتقادات التي وجهت لمحاسبة التكاليف التقليدية والتي تتضمن:³

- زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف نتيجة إستخدام المؤسسة آلات وأجهزة متطورة؛
- زيادة حدة المنافسة في كل من السوق المحلي والعالمي؛
- زيادة المنافسة بين الشركات نتيجة العولمة وسهولة دخول منتجين جدد إلى السوق؛

¹ سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص93.

² إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سبق ذكره، ص97.

³ إسماعيل محمد صالح البدر، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية، رسالة ماجستير، إدارة أعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2017، ص14.

– زيادة وعي الإدارة بأهمية موضوع التكاليف والبيانات في مساعدة الإدارة على التخطيط، الرقابة، التقييم وإتخاذ القرارات.

الفرع الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

لقد حظي نظام التكاليف على أساس الأنشطة باهتمام الكثير من الباحثين والإداريين كونه نموذج فعال اثبت نجاعته في تحديد تكاليف المؤسسة ولهذا نجد دراسات كثيرة عنه في السنوات الأخيرة، وقد اعتمدته بعض المؤسسات كبيرة الحجم في الولايات المتحدة الأمريكية.

1. تعريف نظام محاسبة ABC:

يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط طريقة لحساب التكاليف من خلال نمذجة العلاقة بين المنتجات والتكاليف وإستخدام الأنشطة كوسيلة للربط بينهما للوصول إلى التكلفة النهائية للمنتجات، فمبدأ هذا النموذج أن الأنشطة تستهلك الموارد، والمنتجات تستهلك الموارد باستهلاكها الأنشطة.¹

وحسب (Kaplan و Cooper) نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أنه: بمثابة أداة إستراتيجية تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء الشركة، مما يساهم في إتخاذ العديد من القرارات المهمة، منها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج أو الخدمة، وقرارات توظيف الموردين.²

صمم نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة لمواجهة أوجه قصور نماذج التكاليف التقليدية، حيث يقوم بحساب تكلفة المنتج بدقة وشفافية.³ ويعتمد على مبدأ أن الأنشطة تستهلك الموارد لإنتاج منتجات.⁴ يعتبر نظام الـ ABC أداة وظيفية ودقيقة لقيامه بجمع البيانات والتحقق منها.⁵

¹ حسين يحي، إستخدام نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC) في المؤسسة الصناعية، مجلة الدراسات الإقتصادية، المجلد 22، العدد 1، الجزائر، 2022، ص 271.

² نفس المرجع، ص 272.

³ Daniel Bradtke, **Activity Based Costing**, Grin Verla, Germany, 2004, p4.

⁴ Baker Judith, **Activity Based Costing and Activity Based Management for Health Care**, An Aspen Publication, Texas, 1998, p20.

⁵ Patrick Zeuner, **Activity Based Costing**, Grin Verlag GmbH, Germany, 2007, p2.

2. خصائص نظام ABC:

- كما أن نظام ABC يتمتع بمجموعة من الخصائص هي:¹
- يساعد نظام ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكلفة بكل دقة ووضوح؛
 - يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء؛
 - يساهم نظام ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة وإتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة؛
 - يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها.

الفرع الثاني: أهمية ABC

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ظهر لتغطية العيوب في النماذج التقليدية، ولمساعدة الإدارة على التكيف مع البيئة الاقتصادية المعاصرة، وله أهمية في إتخاذ القرارات الإستراتيجية والمصيرية للمؤسسة، تظهر أهمية هذا النموذج فيما يلي:²

1. التخطيط:

- دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل، يسمح بتصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة؛

2. الرقابة على التكاليف:

- الرقابة على عناصر التكاليف على مستوى الأنشطة، مع وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط، مما يجعل قياس وتحليل الإنحرافات في ظل نظام ABC ذو دلالة أكبر ونتائج أفضل؛
- تخصيص التكلفة على العناصر الملائمة المختلفة بإستخدام موجّهات التكلفة التي ترتبط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة وبالتالي تجنب النتائج المضللة،
- التحكم في التكاليف بالتركيز على الأنشطة التي تستهلك الموارد؛
- معالجة الأنشطة وتخفيض التكاليف.

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص165.

² محمد بن سعيد، هودة سلطان قدوري، دورة حياة المؤسسة الاقتصادية وأثرها على استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مجلة دفاقر اقتصادية، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2014، ص ص 53-55.

3. قياس الأداء :

- تقييم أداء الأنشطة من خلال تحديد مدى مساهمة الأنشطة في تحقيق القيمة المنتظرة من قبل الزبائن؛
- توفير مجموعة من المقاييس غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس موجهات التكلفة والتي تشمل الوقت والجودة؛
- التعرف على الوضعية الصحيحة للمؤسسة من خلال توفير نظام ABC معلومات دقيقة عن التكلفة.

4. إتخاذ القرار:

- يوفر معلومات دقيقة عن تكاليف الأنشطة وتكاليف المنتجات وهذا ما يحقق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة؛
- توفير معلومات تساعد على إتخاذ قرارات التسعير التي تتأثر بالتكلفة، مما يسهل على إدارة المؤسسة إختيار وتطبيق سياسات سعرية ملائمة؛
- إعطاء صورة واضحة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثمة إتخاذ القرارات بشأن تطويرها أو التقليل.

الفرع الثالث: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

تتمثل خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC فيما يلي:

- 1. تحديد وتجميع الأنشطة الأساسية:** تعد هذه المرحلة من أهم المراحل حيث تقوم المؤسسة بدراسة طبيعة العمل في كل قسم ضمن وكيفية سير العملية الإنتاجية ويتم تحديد الأنشطة الأساسية والفرعية أو الثانوية.¹
- 2. تسجيل تكلفة الأنشطة:** بعد تحديد و تعيين الأنشطة و تحديد مدى تأثير كل منها على العملية الإنتاجية يتم احتساب تكاليف هذه الأنشطة، وتمثل تكلفة النشاط مجموعة التكاليف المجتمعة لهذا النشاط، ويمكن استخدام المعلومات المتاحة ضمن السجلات المحاسبية لإيجاد تكاليف الأنشطة من خلال القيام بالتقديرات اللازمة عند الحاجة، و يعتمد مدى دقة تحليل الأنشطة على قرارات الإدارة و

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 168.

مستوى المعلومات المتوفرة لديها حيث يقوم نظام ABC بتحديد و تحليل الأنشطة من بداية طلب المواد حتى مرحلة الإنتاج و استخدام الأنشطة ووضع المنتج في السوق للبيع.¹

3. **تحديد مراكز النشاط:** مركز النشاط هو قسم من مراحل الإنتاج، والذي تقوم إدارة المؤسسة من خلاله بتسجيل تكلفة الأنشطة بشكل مفصل مثل تحديد قسم أو فرع الاستلام كمركز يسمى بمركز نشاط الإستهلاك (مركز التكلفة).²

4. **إختيار مسببات التكلفة:** يعرف مسبب التكلفة على انه الخاصية لفعالية نشاط معين، وهي التي تشكل المحور الأساسي الذي يسبب التكلفة ويوجهها وإختيار مسبب التكلفة يجب الأخذ بمجموعة من المعايير بعين الإعتبار كالعلاقة السببية، المنافع المستلمة، الأهمية النسبية، العقلانية، المنفعة والتكلفة، تأثيرات السلوكية.

فمسبب التكلفة هو الوسيلة التي تربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتوجات او الخدمات فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.³ ومن أمثلة مسبب التكلفة:

الجدول رقم (1-1): أمثلة عن مسبب التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء أو عدد الطلبيات
إستهلاك المواد	عدد وصولات الإستهلاك
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	عدد مرات التشغيل
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للزبائن

المصدر: فتيحة بوجرود، حمزة هرباجي وآخرون، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب

الأنشطة (ABC)، مجلة إقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2020، ص89.

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص170.

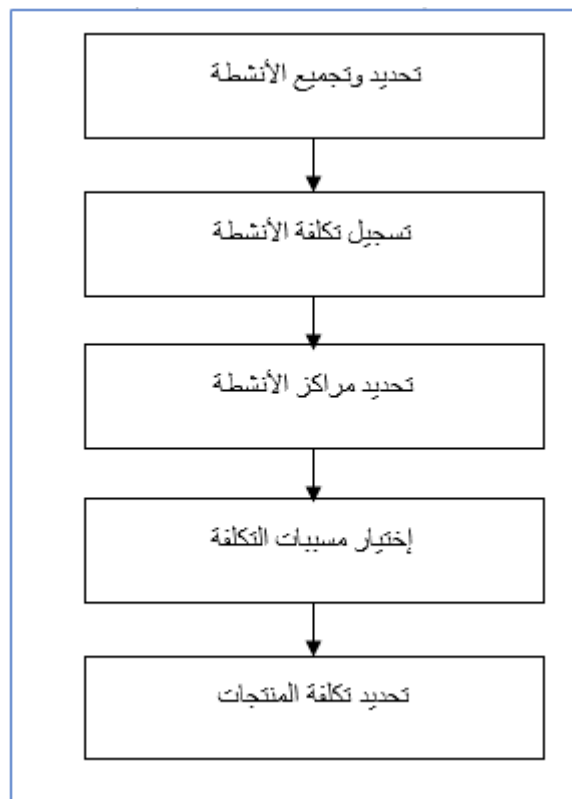
² نفس المرجع، ص171.

³ فتيحة بوجرود، حمزة هرباجي وآخرون، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC)، مجلة إقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2020، ص89.

5. **تحديد تكلفة المنتجات:** بعد تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها والعوامل التي تسببت في حدوث تكاليف كل نشاط يتم تحميل الوحدات المنتجة بتكاليف الأنشطة. ويتم ذلك من خلال تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من موجهات التكلفة وذلك بقسمة إجمالي التكاليف على عدد الوحدات، وتحديد تكلفة الوحدة الواحدة يتم تحديد نصيب الوحدات المنتجة من التكاليف. ويتم تحميل المنتجات بالتكاليف بتتبع الطلب على موارد كل نشاط على حده باستخدام مسبب تكلفة النشاط كأساس.¹

ونلخص خطوات نظام ABC في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-3): خطوات نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

يوضح الشكل المبين أعلاه خطوات تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة، حيث يقوم بتحديد وتجميع الأنشطة كخطوة أولى ثم يسجل ويحدد الأنشطة إلى أن يصل إلى تكلفة المنتجات وسعر التكلفة.

¹ محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد 1، السودان، 2019، ص 100.

الفرع الرابع: تقييم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

بالرغم من المزايا التي يحققها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة إلا أنه تعرض للعديد من الإنتقادات بسبب العوائق التي تواجه المسيرين عند تطبيقه.

1. مزايا نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يتميز نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بمجموعة من المزايا هي:¹

- يكشف عن مشاكل سوء الجودة وسوء التصميم؛
- يحسن قدرة المحلل على تقدير التدفقات النقدية؛
- خلق فرص لمصممي المنتجات على خفض التكلفة؛
- تحليل ربحية الزبائن وقنوات التوزيع والعلامات التجارية وغيرها من المجالات التي تؤثر بشكل مباشر على ربحية المؤسسة؛
- مساعدة المديرين على تحسين تخطيط التكاليف ومراقبتها؛
- يمكن المؤسسة من تحديد ربحية المنتجات وفهم مسببات التكلفة؛

2. عيوب نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة مجموعة من العيوب هي:²

- استخدام مسببات التكلفة معقدة؛
- يستغرق جمع البيانات وقتا طويلا خاصة في بداية التطبيق؛
- قد يكون تثقيف الموظفين على جميع المستويات حول تنفيذ النموذج أصعب مهمة على الإطلاق؛
- صعوبة تنفيذ إدارة النشاط.

مما سبق نستنتج أن نظام ABC جاء لتغطية العجز الموجود في الأنظمة التقليدية للتكاليف وذلك من خلال التركيز على النشاط، حيث يقوم مبدأ ABC على أن المنتجات لا تستهلك الموارد وإنما تستهلك الأنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد. كما أنه النظام يزود الإدارة بنوعين من المعلومات (مالية، وغير مالية).

¹ Metin Reyhanoglu, **Activity Based costing system : Advantages and Disadvantages**, Institute of social sciences, vol 10, Ankara, 2004, P7-8.

² Baker Judith, Op-cit, P10.

المطلب الثاني: نموذج التكلفة المستهدفة

يعد نموذج التكلفة المستهدفة من النماذج الحديثة في محاسبة التكاليف، جاء لمواكبة التطورات الحديثة، حيث يقوم هذا النموذج على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بجودة المنتجات، كما يركز على إرضاء الزبائن بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات.

الفرع الأول: مفهوم نظام التكلفة المستهدفة

تؤكد الأبحاث أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان في سنوات الستينات من القرن الماضي، بعدها ظهرت في الولايات المتحدة وأوروبا في أواخر الثمانينات من القرن الماضي، حيث حاولت العديد من المؤسسات الكبيرة تبني هذا النظام لتدعيم إدارة تكاليفها وبالتالي لرفع تنافسيتها.¹

1. أسباب ظهور نظام التكلفة المستهدفة:

وتعود أسباب ظهور التكلفة المستهدفة كما يلي:²

- إزدياد المنافسة بين المؤسسات دفع أصحابها ومدراءها إلى البحث عن نظام جديد يمكنها من البقاء والإستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا؛
- أصبحت المؤسسات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، إنما إتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة؛
- صعوبة إتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة دفع المؤسسات للبحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج؛
- في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهر نظام التكلفة المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

¹ الحاج مسكين، سميرة شهرزاد صالح، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الإبتكار والتسويق، مجلد1، العدد 3، الجزائر، 2016، ص258.

² عبد القادر عوادي، عبد القادر شيخ وآخرون، إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الدراسات الإقتصادية المعاصرة، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2019، ص74.

2. تعريف نموذج التكلفة المستهدفة:

يعد نموذج التكلفة المستهدفة أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخصص التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج. يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر مع محاولة إشباع رغبات الزبائن (Ansari et Bell).¹ وتساعد المؤسسات على إدارة إستراتيجياتها والعمل بسرعة وبهامش مريح.²

ويعرف نموذج التكلفة المستهدفة على أنه: "أداة تستخدم أثناء دورة التخطيط وتقوم بعملية المفاضلة بين التصميمات البديلة للمنتج والعملية الإنتاجية لاختيار البديل الذي يمكن من إنتاجه بتكلفة تسمح بتحقيق مستوى عالٍ من الأرباح في ضوء معطيات محددة وهي سعر السوق المقدر للمنتج وحجم المبيعات المستهدفة للمنتج."³

الفرع الثاني: خصائص وأهداف نظام التكلفة المستهدفة

يتميز نظام التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص والأهداف وتتمثل فيما يلي:

1. خصائص نظام التكلفة المستهدفة:

إن مدخل التكلفة المستهدفة يمتاز بالكثير من الخصائص أهمها:⁴

- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحقيق جميع خطوات نظام التكلفة المستهدفة؛
- التحكم في التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل إتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج؛
- مدخل لإدارة وتخطيط التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج؛
- يساعد على معرفة الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج؛
- نظام لإعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة والعمليات؛

¹ الحاج مسكين، سميرة شهرزاد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 265.

² ملاك قرون، سماعيل جوامع، مساهمة أداة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2022، ص 213.

³ محمود زعرب حمدي شحده، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 11، العدد 1، فلسطين، 2013، ص 48.

⁴ ياسين سالم، مرجع سبق ذكره، ص 118.

- يعمل على تحديد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفا تسعى المؤسسة بالوصول إليه؛¹
- ينمي الحافز على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تصنيع منتجات جديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة إقتصادية.²

2. أهداف نظام التكلفة المستهدفة:

يهدف نظام التكلفة المستهدفة إلى ما يلي:³

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسة قبل طرح المنتج في السوق؛
- إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تراعي احتياجات العميل؛
- تحقيق أهداف الإدارة ممن خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛
- خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المرغوب؛
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

الفرع الثالث: مبادئ وخطوات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

1. مبادئ تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

- يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ نذكر أهمها:⁴
- قيادة سعر التكلفة: لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولا بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وي طرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تقديم الخدمة بحدودها،
- التركيز على الزبون: إذ ينبغي على المؤسسة معرفة تفاصيل الزبائن وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم؛

¹ خير الدين داحو، ياسين سالمى، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة إقتصاد والتنموية، المجلد 10، العدد 3، الجزائر، 2019، ص 649.

² نفس المرجع، ص 649.

³ نفس المرجع، ص 649.

⁴ نعيمة زعرور وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 398.

- التركيز على تصميم المنتج: تعد عملية تصميم المنتج العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه أو تقديمه في حدود التكلفة المستهدفة؛
- دورة حياة التكلفة: ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة للأساليب التقليدية لحساب التكاليف تركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة فقط، لا تعطي اهتماما كافيا لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج.

2. خطوات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

- تتمثل خطوات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة فيما يلي:¹
- تطوير المنتج الذي يلبي احتياجات الزبائن المرتقبون: تتمثل هذه الخطوة بعملية التخطيط لوضع التعديلات وتغييرات التصميم لأن الزبائن لا يقدرون الخصائص والمميزات الجديدة بالإضافة للمنتج الجديد، ويفضلون بقاء المنتج بخصائصه الأساسية فقط مقابل عرضه بأقل الأسعار؛
- تحديد السعر المستهدف: يعتبر سعر البيع نقطة البداية لأنشطة التكلفة المستهدفة وتوجد عوامل عديدة تؤثر على سعر البيع مثل طبيعة المنتج وغيرها، كما يجب أن يتم تحديد سعر بيع المنافسين؛
- تحديد الربح المستهدف: يعد الحصول على سعر البيع التقديري تكون الخطوة التالية هي حساب الربح المستهدف للمنتج أي ما هو مقدر الربح التي ترغب المؤسسة في تحقيقه من المنتج المعني، ويجب أن يكون تحديد الربح المستهدف للمنتجات الجديدة مرتبطاً بأرباح المؤسسة وتطوير هذه المنتجات بتجانس مع أهداف المؤسسة؛
- حساب التكلفة المستهدفة لكل وحدة: ويتم عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المتوقع في السوق} - \text{العائد.}$$

¹ نعيمة زعرور وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 400.

الفرع الرابع: تقييم نظام التكلفة المستهدفة

لنموذج التكلفة المستهدفة العديد من المزايا التي من خلالها استطاعت المؤسسات دراسة السوق وتحديد الأسعار والتميز عن المنافسين، ورغم المزايا التي قدمها هذا النموذج لا انه لا يخلو من العيوب كونه لا ينطلق من البيانات الداخلية للمؤسسة، ويتطلب الوقت والتكلفة عند التطبيق.

1. مزايا نموذج التكلفة المستهدفة:

يتميز نموذج التكلفة المستهدفة بمجموعة من المزايا هي:¹

- تخفيض التكاليف خلال مرحلة التخطيط والتصميم لدورة حياة المنتج؛
- يخصص أكبر قدر ممكن من التكلفة الكلية لمرحلة التطوير، ويخفض التكاليف في نفس الوقت خلال مرحلة الإنتاج؛
- إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج؛
- يمكن المؤسسات من التأكد من سعر أكثر واقعية وكذلك تعزيز المنافسة بين المؤسسات لتقديم منتجات عالية الجودة بأقل سعر.

2. عيوب نموذج التكلفة المستهدفة:

لنموذج التكلفة المستهدفة مجموعة من العيوب هي:²

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.
- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده وسلبيًا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.
- يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من

¹ Jalae Hamidzera. **Advantages of Target Costing in Organisation**, International Journal of Research in Management, Issue 2, Vol 1, Iran, 2012, P 15.

² ياسين سالمى، مرجع سبق ذكره، ص 125.

- الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق، وفي هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة.
- عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالاً ومتعلقاً بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيما أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.
- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة مما سبق نموذج التكلفة المستهدفة هو من النماذج الحديثة لمحاسبة التكاليف يقوم على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات. ويهدف إلى قيادة المؤسسة من أجل تحقيق الربحية على المدى الطويل وضمان البقاء في السوق، من خلال قدرتها على دراسة البيئة الخارجية والداخلية وهذا يساعد على تزويد الإدارة بالبيانات ذات الطبيعة المالية وغير المالية لاتخاذ القرارات اللازمة.

خلاصة الفصل:

تعتبر محاسبة التكاليف عنصر أساسي في المؤسسة تعمل على تجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة ويتم ذلك بالاعتماد على نماذج معينة لتحديد التكلفة.

تتمثل نماذج حساب التكاليف في النماذج التقليدية التي تنقسم إلى نموذج التكلفة الكلية، التكلفة المباشرة، التكلفة المتغيرة ونموذج التحميل العقلاني، ركزت هذه النماذج على مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة، في ظل بيئة قليلة التكنولوجيا ومحدودية الإنتاج كما أنها تمتاز بالسهولة والوضوح في الحساب وذات تكاليف منخفضة التطبيق. ومع التطورات الحاصلة في مجال الصناعة والتطور التكنولوجي أصبحت النماذج التقليدية عاجزة عن مواكبة التغيرات، وذلك لعدم قدرتها على توفير المعلومات المتكاملة والشاملة عن التكلفة مما ترتب عنها نتائج تنعكس سلبا على تسيير المؤسسة، هذا الأمر الذي أدى إلى ظهور نماذج حديثة لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريرا دقيقا عن التكاليف والموارد المستهلكة في الإنتاج. وتتمثل في نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة ونموذج التكلفة المستهدفة.

نموذج (ABC) لا يؤدي إلى تحديد تكاليف المنتجات بدقة فحسب بل يؤثر أيضا على مختلفة مجالات المؤسسة من حيث تحديد تكلفة الأنشطة ومن ثم تحديد قيمتها داخل المؤسسة. أما نموذج التكلفة المستهدفة فيقوم على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة والنوعية للمنتجات.

الفصل الثاني:

إستراتيجية المحيط الأزرق

تمهيد:

إن العولمة وما صاحبها من تطور تكنولوجي وانفتاح الأسواق، أدى إلى اتساع دائرة المنافسة في السوق وازداد الاهتمام بالزبون كونه المؤثر الأكبر في قوى العرض وطلب، وفي ظل هذه المتغيرات أصبحت المؤسسة تبحث عن إستراتيجية جيدة تمكنها من مواكبة التطورات، وتخلصها من المنافسة.

لقد قدم الباحثين والإداريين إستراتيجية حديثة في التفكير الاستراتيجي، تهتم بالابتكار والتطوير وتقليل الكلف من خلال دراسة السوق ورغبات الزبائن، واعتماد محاسبة التكاليف للوصول إلى التحديد الدقيق للتكلفة، بما يمكن المؤسسة من خلق طلب جديد والتخلص من المنافسة، ويطلق على هذه الإستراتيجية إستراتيجية المحيط الأزرق.

ولهذا سوف نستعرض في هذا الفصل ثلاثة مباحث وذلك كما يلي:

المبحث الأول: ماهية إستراتيجية المحيط الأزرق.

المبحث الثاني: أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق صياغتها وتنفيذها.

المبحث الثالث: النموذج في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق.

المبحث الأول: ماهية إستراتيجية المحيط الأزرق

إن إستراتيجية المحيط الأزرق هي إستراتيجية حديثة في التفكير الاستراتيجي، جاءت لتوضيح الطريق أمام المؤسسة لتخلص من المنافسة الدموية في المحيطات الحمراء والمتمثلة في الصناعات الموجودة حالياً، والانتقال إلى فكرة إنشاء مساحات سوقية خالية من المنافسة، وذلك من خلال التطوير وابتكار منتجات وخدمات جديدة ومختلفة، تخلق قيمة للمؤسسة والزبون مع الحرص على دراسة تكاليف المؤسسة ومحاولة تخفيضها دون المساس بجودة المنتجات والخدمات، ومن ثم تحقيق عوائد كبيرة للمؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم إستراتيجية المحيط الأزرق

في ظل الظروف والتحديات التي تفرضها بيئة الأعمال، المؤسسة أمام خيارين إما التكيف مع أجواء المنافسة أو الخروج من السوق، مما يترتب عليه ضرورة تغيير التفكير الإستراتيجي بعيداً عن المنظور التقليدي المرتكز على المنافسة وتبني تفكير إستراتيجي حديث يركز على تفادي المنافسة ودخول أسواق جديدة، من خلال خلق طلب جديد للحفاظ على إستمرارية ونمو المؤسسة، ويتمثل هذا التفكير الاستراتيجي في إستراتيجية المحيط الأزرق.

الفرع الأول: تعريف إستراتيجية المحيط الأزرق

قبل الخوض في مفهوم إستراتيجية المحيط الأزرق ينبغي أولاً تعريف مصطلح الإستراتيجية، التي تعددت التعاريف القديمة حولها نتيجة لتعدد الدراسات في هذا المجال، ومن بين هذه التعاريف نذكر:

1. تعريف الإستراتيجية:

يعد مصطلح الإستراتيجية قديماً في التفكير الإستراتيجي، ويرجع أصل هذا المصطلح إلى الحضارة اليونانية القديمة والذي يعبر على فنون الحرب والتخطيط في المعارك، تنقسم هذه الكلمة إلى شقين "Stratos" وتعني الجيش أما الشق الثاني "Angin" وتعني القيادة.¹

عرفها قاموس Larousse أنها: " فن الجمع بين عمل القوات العسكرية من أجل تحقيق هدف حرب تحدده القوة السياسية."²

¹ أمين قطوش، أثر الشراكة الإستراتيجية على المزايا التنافسية، أطروحة دكتوراه، إدارة أعمال، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2017، ص3.

² Elise Batel, *Mieux Comprendre le Stratégie Océan Bleu*, Centre de Ressources en Economie-Gestion, Académie de Versailles, France, Mars 2014, P1.

مع مرور الوقت تم تعميم استعمال مصطلح الإستراتيجية على كل المجالات بما فيها مجال إدارة الأعمال، كم برزت حاجة المؤسسات لوضع خطة لنفس أسباب حاجة الجيش لها، للتوجيه ووضع الأهداف، تخصيص الموارد بفعالية والتنسيق من أجل اتخاذ القرارات،¹ ومن بين المصطلحات الحديثة في مجال إدارة الأعمال، مصطلح إستراتيجية المحيط الأزرق، والتي نعرفها فيما يلي:

2. تعريف إستراتيجية المحيط الأزرق:

إستراتيجية المحيط الأزرق من المصطلحات حديثة في مجال إدارة الأعمال ظهرت على يد كل من (*Kim Chan & Renée Mauborgne*)، مقتبسة من ألوان المحيطات الزرقاء الصافية تشبيهاً للأسواق الخالية من المنافسة والصناعات التي لم يتم اكتشافها، بعد عن المنافسة الدموية،² ومن خلال القراءة المتأنية للأدبيات الاقتصادية تم الحصول على عدة تعاريف لهذه الإستراتيجية والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

¹ راضية عطوي، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين

الأرباح، أطروحة الدكتوراه، العلوم الإقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2017، ص3.

* هما باحثان بارزان في موضوع الإستراتيجية قاما بتأسيس فكرة إستراتيجية المحيط الأزرق في عام 2004 وقد بنيت على فكرة إنشاء أسواق جديدة وتغيير قواعد المنافسة إلى درجة إلغائها. وفي عام 2005 قدم Kim & mauborgne كتابهما بعنوان Bleu OCEAN strategy وقد أحدث ثورة في عالم الأعمال. تم بيع أكثر من مليونين نسخة و تم ترجمته إلى أكثر من 43 لغة كما صنف بأنه أفضل 10 كتب من قبل شركة أمازون. يحتوي الكتاب على عبارة مجهود بحثي دام حوالي 20 سنة في دراسة ما يزيد عن 300 شركة في حوالي 30 صناعة.

² سمية عوينان، إستراتيجية المحيط الأزرق كأداة لتحقيق الأداء المتميز، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد6، العدد 2، الجزائر، 2021، ص331.

الجدول رقم (1-2): تعريف إستراتيجية المحيط الأزرق

التعريف	الباحث
كل الصناعات الغير موجودة حاليا، والتي تحدد من خلال فتح مساحات سوقية غير مطروقة سابقا ويخلق الطلب وفرص النمو، وتكون المنافسة أمرا غير مطروح لأن قواعد لعبة المنافسة لم تطرح بعد.	Kim & Mauborgne 2005
تعني انتقال المؤسسة من مساحة السوق الحالي إلى مساحات جديدة.	Sloan & Pollak 2006
هي إستراتيجية المؤسسة للحصول على سوق جديد والتخلص من المنافسة.	Yang 2007
هي إستراتيجية لخلق قيمة جديدة للمؤسسة والزبائن من خلال الجمع بين التمايز وخفض التكلفة.	Baxter& Lynne 2008
يرتكز نجاح المؤسسة على التحركات الإستراتيجية المستخدمة من طرف المؤسسة لخلق القيمة بدلا من المنافسة الشرسة.	Layton 2009
هي إستراتيجية عمل تحفز على خلق سوق جديد بدلا من التنافس في الصناعة الموجودة من السوق الحالي، والبحث عن الصناعات غير الموجودة اليوم، والمناطق المجهولة من السوق.	طالب فرحان، البناء 2012
هي إدراك أنماط التفكير الاستراتيجي في خلق أسواق جديدة في السوق عن المنافسة لها القدرة نمو المؤسسة.	Hanane Alhaddi 2014
إستراتيجية تضع المؤسسة في تحدي حقيقي للتحرك بعيدا عن المحيط الأحمر الذي فيه تتنافس المؤسسات وجها لوجه مع منافسين مماثلين لها في الصناعة وفي مساحات السوق الموجودة.	Venkatech 2015

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على عدة مراجع.

مما سبق يمكن القول أن إستراتيجية المحيط الأزرق هي إستراتيجية حديثة، تتمحور حول إنشاء أسواق جديدة وتبني أفكار مختلفة تتجسد في منتجات مميزة ومبتكرة، بعيد عن الصناعات الموجودة والمنافسة الدموية في المحيطات الحمراء، وذلك من خلال الاهتمام بالتطوير والابتكار، وعدم ملاحقة المنافسين وكسر قاعدة المبادلة بين التمايز والتكلفة المنخفضة، والسعي إلى خلق القيمة للمؤسسة والزبون وتخفيض التكاليف في أن واحد.

الفرع الثاني: خصائص إستراتيجية المحيط الأزرق

تتميز إستراتيجية المحيط الأزرق بمجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها من الاستراتيجيات وهذه الخصائص هي:¹

1. **قابلية الصناعة للتغيير:** تركز إستراتيجية المحيط الأزرق على إمكانية تغيير الصناعة والذي يعتبر أحد عوامل نجاح المؤسسة، يساعدها على الإبداع والتطور المستمر؛
2. **السيطرة على السوق:** تتيح إستراتيجية المحيط الأزرق فرصة سيطرة المؤسسة على السوق من خلال التميز وخفض التكاليف؛
3. **خلق الطلب:** تساهم إستراتيجية المحيط الأزرق في خلق سوق جديد من خلال خلق طلب جديد على منتجاتها؛
4. **خلق القيمة:** تسعى إستراتيجية المحيط الأزرق إلى خلق قيمة مضافة للمؤسسة.

هذه الخصائص تشكل ركائز إستراتيجية المحيط الأزرق والتي تميزها عن إستراتيجية المحيط الأحمر والمتمثلة في تقادي المنافسة، دخول أسواق جديدة وخلق قيمة للزبون.

الفرع الثالث: أهمية إستراتيجية المحيط الأزرق

لإستراتيجية المحيط الأزرق أهمية بالغة في نجاح المؤسسات خاصة في ظل بيئة اقتصادية تتسم بالتغيير والتطور السريع وعدم الاستقرار، وتكمن هذه الأهمية في:

1. وضع خطط مناسبة مبنية على تحليل السوق ومتطلباته، والتي تكون في شكل نشاطات وقرارات إدارية هادفة لبلورة الأداء لاستنباط مشروع أعمال كبير يوضح الطريق أمام المؤسسة لاكتشاف أسواق جديدة لم تلوث بزحمة المنافسة، مما يساعد على الخروج من المنافسة التقليدية، التعرف على حدود السوق المجهولة والانتقال إليها قبل المنافسين ومن ثم تحقيق الأرباح والريادة للمؤسسة؛²

¹ عيسى حيرش، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص ص 331 - 332.

² ناصر جردات، مهند سعيد عمرو، إستراتيجية المحيط الأزرق ودورها في خلق القيمة للشركات الفلسطينية العاملة في مجال تسويق الحواسيب، مجلة البقاء للبحوث والدراسات، المجلد 20، العدد 2، عمان، 2017، ص 123.

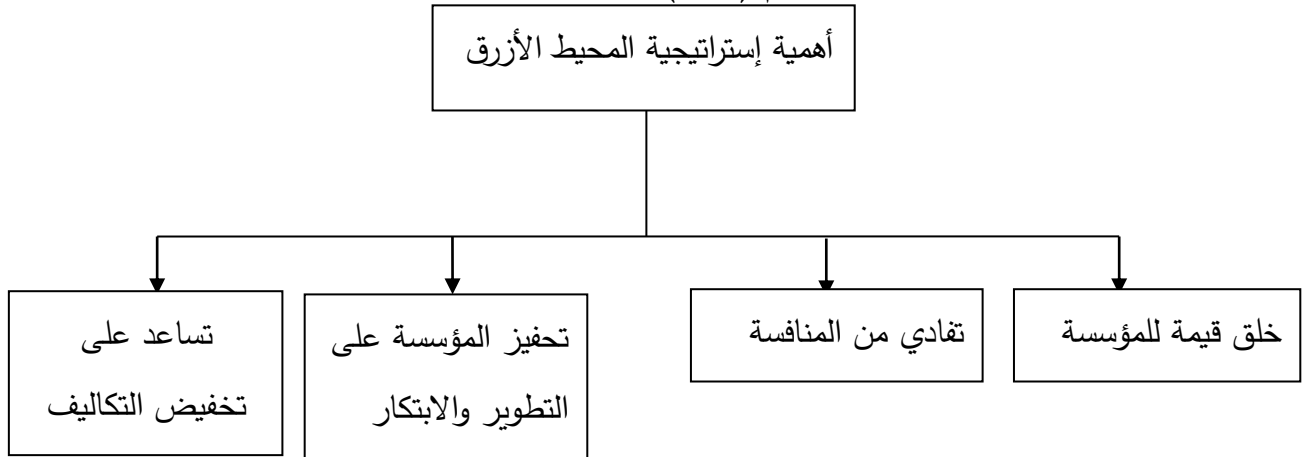
2. تساعد على مراجعة إستراتيجية المؤسسة، من خلال إعادة تقييم المؤسسة والتعرف على إمكاناتها المتاحة ودراسة البيئة الداخلية والخارجية واكتشاف الفرص واستغلالها والتعرف على التهديدات ومواجهتها ومحاولة تكيف أهداف المؤسسة مع التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال المعاصرة؛
3. تدفع بالمؤسسة إلى الاهتمام بالتطوير وتبنيها إلى ضرورة الابتكار خاصة في البيئة التكنولوجية الحديثة، وذلك من خلال إنشاء أقسام خاصة للبحث والتطوير، والاستعانة بمبتكرين يستطيعون تحويل الأفكار المختلفة والمميزة إلى منتجات وخدمات متميزة، تخلق قيمة ومنفعة لمستخدميها وموازنتها مع السعر والتكلفة، بما يمكن المؤسسة من الحصول على طلب جديد على منتجاتها أي الحصول على زبائن جدد؛¹
4. تمكن المؤسسة من تخفيض التكاليف، كونها تركز على الموازنة بين السعر والمنفعة المقدمة لزبون وتكلفة التي تتحملها المؤسسة نتيجة الابتكار والتطوير، وبما أن هذه الإستراتيجية تدرس البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة فإنها توفر معلومات تمكن المؤسسة من معرفة المنتجات والخدمات، المعايير، والأهداف التي لا تحقق قيمة للمؤسسة ولا تخلق قيمة للزبون وتزيد من تكاليفها، والاستغناء عنها يمكن من تخفيض التكاليف كما تمكن المؤسسة من التركيز على الأمور التي تخلق قيمة لها وللزبون دون زيادة التكاليف.²

ونلخص أهمية إستراتيجية المحيط الأزرق في الشكل التالي:

¹ محمد أحمد، إستراتيجية المحيط الأزرق بدل إستراتيجية المحيط الأحمر، رسالة ماجستير، تسويق، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص6.

² دنيا فاروق حسين، سكينه عمر شاكور، العلاقة التلازمية بين إستراتيجية المحيط الأزرق والديمومة التنظيمية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية، المجلد 18، العدد 59، العراق، 2022، ص403.

الشكل رقم (2-1): أهمية إستراتيجية المحيط الأزرق



المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: تطور الفكر الإستراتيجي للمحيط الأزرق

لقد تطور الفكر الاستراتيجي من إستراتيجية المحيط الأحمر إلى إستراتيجية المحيط الأزرق من خلال الانتقال من التركيز على المنافسة والمواجهة الحادة مع المنافسين إلى تبني فكرة تفادي المنافسة، حيث أصبحت المؤسسات تبحث عن أفكار ومبتكرة جديدة تمكنها من اكتشاف أسواق لم تلوث بدموية المنافسة،

الفرع الأول: من المحيط الأحمر إلى المحيط الأزرق

إستراتيجية المحيط الأحمر هي تعبير مجازي يعكس المدخل التقليدي في التفكير الاستراتيجي، والقائم على قيادة المؤسسة نحو التفكير في مقومات التنافس والتي تعتبر بمثابة المتغير المحدد للإستراتيجية، وبالتالي فإن متطلبات نجاح هذه الإستراتيجية يتأثر بشكل كبير بالمتغيرات التي تحدث في البيئة الصناعية، كما يتحدد هذا المدخل من خلال تحليل الوضع التنافسي في الصناعة الحالية، وتتبنى المؤسسات هذه الإستراتيجية بهدف تحسين الموقع التنافسي، وتحقيق الميزة التنافسية والحفاظ على استمراريتها.¹

¹ نانسي داود علي المشني، إستراتيجية المحيط الأزرق ودورها في زيادة منتجات وأسواق في قطاع الصناعات الغذائية، رسالة ماجستير، إدارة أعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011، ص20.

1. المحيط الأحمر:

يشير مصطلح المحيط الأحمر إلى الأوضاع الدامية بين المنافسين والصراع القوي بينهم للهيمنة على الأسواق من أجل البقاء، ويتمثل هذا المحيط في جميع الصناعات القائمة في الأسواق الحالية والتي تتميز بأنها محدودة.¹

دعا مايكل بورتر المؤسسات إلى تقييم قوى التنافس التي جاء بها، في صناعاتها والتي تحدد مدى جاذبية الصناعة في تحقيق الأرباح على المدى الطويل، وذلك بهدف تحديد عوامل النجاح في الصناعة، وتبني إستراتيجية التميز أو التكلفة المنخفضة الملائمة.²

إن ازدياد موجات التقدم التكنولوجي، العولمة وظهور مؤسسات كثيرة في السوق، أدى إلى وقوع المؤسسة في عدة مخاطر، وإدراكها ضعف المدخل التقليدي كونه غير كافا لتحقيق الأداء ذي القيمة والنجاح المستمر، وقد أصبح من السهل على المنافسين تقليد الإستراتيجية التنافسية في ظل التطورات التكنولوجية المتسارعة، هذه التحولات في البيئة الاقتصادية أوجبت البحث عن مدخل جديد، يمثل إستراتيجية حديثة تقيّد في التخلص من المنافسة، ويفضل جهود الباحثين في مجال الإدارة الإستراتيجية، تم التوصل إلى إستراتيجية المحيط الأزرق التي تعكس المدخل الحديث في التفكير الاستراتيجي وتوازن بين إستراتيجية التميز وإستراتيجية التكلفة المنخفضة الملائمة.

2. إستراتيجية المحيط الأزرق:

تقوم إستراتيجية المحيط الأزرق على مبدأ تنافسي من المنافسة من خلال البحث عن أسواق جديدة، وصنع التمايز من غير زيادة في كلف المنتجات والخدمات المقدمة للزبون وهذا ما يخلق قيمة مضاعفة للزبون، وقد استمدت المؤسسة الفكرية الجديدة منظور إعادة البناء في الإستراتيجية جذورها من النظريات التالية:³

- **نظرية النمو الداخلي:** أظهرت هذه النظرية أن القوى التي تؤدي إلى نمو المؤسسة الاقتصادي والابتكار، وقدرتها على تقديم سلع أو خدمات أو عمليات جديدة مصدرها من داخل المؤسسة، ويتم

¹ <https://www.blueoceanstrategy.com>, 2023/03/26, 14:45

² شوقي قبطان، زروق صدوق، تشخيص المسارات الفكرية لإستراتيجية المحيط الأزرق، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 2، الجزائر، 2021، ص243.

³ نانسي علي المشني، مرجع سبق ذكره، ص21.

هذا من خلال تطوير وإعادة بناء التقنيات في المؤسسة بواسطة الرائد المبدع الذي يبحث عن الأرباح، أي أن قوى النمو الاقتصادي للمؤسسة هي قوى داخلية، وليست قوى خارجية تتمركز في الصناعة في السوق كما هو الحال في المدخل التقليدي للإستراتيجية.

- **نظرية النمو:** استنادا إلى نظرية النمو الداخلي للمؤسسة، بينت هذه النظرية أن الابتكار يمكن أن يتضاعف ويتجدد داخل المؤسسة من خلال معرفة أنماط الابتكار المتمثلة بالتكنولوجيا، وطرق الإنتاج ذات الكفاءة والفاعلية.

ورغم الأهمية لكل من نظرية النمو الداخلي ونظرية النمو الجديد، إلا أنهما لم تتمكنتا من تحديد آلية الابتكار والنمو على المستوى الميداني كنتيجة لذلك فقد أطلق كل من كيم ومرغن المنظومة الفكرية التي تدعو إلى إعادة البناء في الإستراتيجية مستندة على نظرية النمو الجديد، وقد حددت هذه المنظومة الفكرية الجديدة كيفية انتشار المعرفة والأفكار التي تؤدي إلى النمو والابتكار داخل المؤسسة، وقد أوضحنا أن عملية الابتكار والنمو يمكن أن تحدث في كافة المؤسسات وكافة الأوقات، وذلك من خلال إعادة ترتيب وبناء المعلومات وعناصر السوق بطريقة جديدة تؤدي إلى الابتكار والتحكم في التكاليف، وأن حدود الصناعة توجد فقط في تفكير المدراء وليس لها وجود على أرض الواقع.¹

ونستخلص أنه قد تم تقسيم السوق إلى محيط أزرق و محيط أحمر حيث يتم في المحيط الأحمر تحديد حدود الصناعة و يتعارف الجميع على القواعد التنافسية للعمل، فتحاول المؤسسات أن تتفوق على المؤسسات المنافسة لتتمكن من الاستحواذ على حصة أكبر من مطالب السوق الحالية، و مع زيادة مساحات الأسواق ازدحاما، تقل فرص تحقيق الأرباح أو النمو، أما في المحيط الأزرق فإن آلية العمل يمكن تلخيصها بهذه العبارة " إن الطريقة الوحيدة للتغلب على المنافسة هي التوقف عن محاولة هزيمة المنافسين"، أي أن المحيط الأزرق يتحدد بمساحات السوق غير المطروقة، و إبتكار الطلب والفرص المتعلقة بالنمو ذو الربحية العالية.²

¹ نانسي داود علي المشني، مرجع سبق ذكره، ص 22.

² مؤيد محمد إبراهيم الغوانمة، درجة تطبيق إستراتيجية المحيط الأزرق وعلاقتها بالأداء المالي لدى شركات الصناعات الغذائية في الضفة الغربية، رسالة ماجستير، إدارة الأعمال، جامعة القدس، فلسطين، 2019، ص20.

الفرع الثاني: الفرق بين إستراتيجية المحيط الأحمر وإستراتيجية المحيط الأزرق

ويمكن إبراز أهم الفروقات بين المحيط الأحمر والأزرق في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): الفرق بين إستراتيجية المحيط الأزرق والمحيط الأحمر

إستراتيجية المحيط الأزرق	إستراتيجية المحيط الأحمر
صناعة سوق جديد لم تصله المنافسة بعد	تنافس داخل نفس مجال السوق القائم
جعل المنافسة خارج اللعبة.	التغلب على المنافسين
خلق طلب جديد لم يكن موجود من قبل	استخدام نفس الطلب القائم بالسوق
إلغاء المفاضلة بين خلق القيمة وتخفيض التكاليف	الاختيار بين خلق القيمة أو تخفيض التكاليف
توجيه كافة أنشطة المؤسسة لتحقيق التميز وتخفيض التكاليف في آن واحد	توجيه كافة أنشطة المؤسسة لتتلاءم الخيار الإستراتيجي سواء التميز أو تخفيض التكاليف

Source : Kim Chan, Rene Mauborgne, **Blue Ocean strategy: How to Create Uncontested Market Space and Make the Competition Irrelevant**, Harvard Business School Publishing Corporation, Printed in the USA, 2005, P79.

من خلال الجدول المبين أعلاه، يلاحظ أن إستراتيجية المحيط الأحمر تركز على التنافس في السوق الحالي وتسعى باستمرار على المحافظة على حصصها في ظل عاملي الطلب الموجود والبيئة شديدة المنافسة بخلاف إستراتيجية المحيط الأزرق التي تستهدف المساحات غير مكتشفة في السوق وتقوم باستبعاد المنافسة وجعلها أمرا غير مطروح. وفيما يتعلق بالتكاليف وخلق القيمة فإن المؤسسات التي تنشط في المحيطات الزرقاء.

المبحث الثاني: أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق صياغتها وتنفيذها

تقتضي الطبيعة الديناميكية للأسواق الحديثة والتطورات الهائلة في بيئة الأعمال المعاصرة، وتبني المؤسسات لإستراتيجية المحيط الأزرق، الضرورة للدراسة نشاط المؤسسة وبيئتها الخارجية وإعطاء الأولوية للابتكار والتطوير والخروج عن المألوف من أجل خلق قيمة إضافية للمؤسسة والمستهلك، وذلك بإعتماد أدوات وأطر عمل مناسبة في صياغة وتنفيذ هذه الإستراتيجية بما يحقق أبعادها والتغلب على أكبر التحديات.

المطلب الأول: أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق

إن تقنية المعلومات والتطور التكنولوجي وكذا تزايد حدة المنافسة وتنوع الأسواق، أخذ بالمؤسسات إلى أن تدرك شيئاً فشيئاً أهمية الابتكار والتطوير داخل المؤسسة، والموازنة بين القيمة التي تخلقها للزبون وتكلفة المنتجات المقدمة، وتساعد إستراتيجية المحيط الأزرق على تقديم فهم أفضل للبيئة التي تعمل فيها المؤسسة، بما يمكن من التطوير وإنشاء أسواق جديدة.

الفرع الأول: بعد إبتكار القيمة:

إن التطور التكنولوجي والتقدم السريع في تقنيات الإنتاج وانفتاح الأسواق حول العالم صاحبه ظهور صناعات كثيرة في السوق، وأصبحت المؤسسات تسعى إلى تعزيز مكانتها، بإضافة تحسينات جديدة على منتجاتها في كل مرة، لتغلب على منافسيها وهذا أدى بدوره إلى اشتداد الصراع في نفس مجال السوق وانهارت الكثير من المؤسسات وخرجت من السوق، لذا توجب عليها إعادة النظر في أهدافها الإستراتيجية وتغيير تفكيرها القائم على مبدأ المنافسة وتقليد المنافسين، وذلك من خلال الاهتمام بالابتكار والتطوير في مجال عملها لخلق طلب جديد وابتكار قيمة جديدة لها وللزبون.

1. تعريف إبتكار القيمة:

ويقصد بمصطلح ابتكار القيمة في إستراتيجية المحيط الأزرق، إيجاد أفكار مطورة قابلة للتطبيق على أرض الواقع وذلك انطلاقاً من دراسة السوق، المنافسين، ورغبات الزبائن وصولاً إلى إنتاج سلع وخدمات تحقق منفعة وتقدم قيمة لمستخدمها، ويعنى هذا مصطلح بالقدرة على خلق الطلب والعمل على إشباعه والاهتمام برغبات المستهلكين وكذلك الإبداع في إنتاج منتجات جديدة تمكن من اكتشاف أسواق مجهولة؛ وأن خلق المحيطات الزرقاء يتحقق من خلال دفع التكلفة للأسفل، مع دفع القيمة المقدمة للزبون للأعلى باستمرار مما يحقق قفزة في القيمة لكل من المستهلك والمؤسسة، ولأن القيمة بالنسبة للمؤسسة تتولد من السعر وبنية التكلفة فإن ابتكار القيمة لا يتحقق إلا بالتوازن بين المنفعة والسعر والتكلفة على نحو مناسب.¹

¹ جهيدة جيلاني، إبتكار القيمة كحجر الزاوية في إستراتيجية المحيط الأزرق، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، الجزائر، 2022، ص 289.

2. مقومات إبتكار القيمة:

تحقق المؤسسة الابتكار للقيمة من خلال وضع نظام شامل ومتكامل و الاستعانة بمبتكرين يستطيعون إيجاد أفكار مبتكرة وتجسيدها على ارض الواقع في شكل منتجات لا مثل لها في السوق، وهذا دون الخروج عن إستراتيجية التوازن بين الابتكار ومتغيرات السعر والتكلفة والفائدة، بمعنى أن المؤسسة تنتج منتجات مختلفة و ذات جودة، وهذا بالاعتماد على دراسة وتتبع البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، احتياجات ادواق الزبائن، وتمثل القيمة التي يحصل عليها الزبون في السعر والفائدة من المنتج، بينما تتمثل القيمة التي تحصل عليها المؤسسة في سعر البيع وتكلفة المنتجات المقدمة وتساعد المعلومات غير المالية التي تجمعها المؤسسة من محيطها على دراسة السوق، رغبات الزبائن والتكيف مع البيئة الاقتصادية الحديثة التي تتسم بالتطور السريع.¹

الفرع الثاني: بعد تخفيض التكلفة:

من بين الأمور التي ركزت عليها إستراتيجية المحيط الأزرق تخفيض التكاليف، كون نجاح المؤسسة في بيئة الأعمال المعاصرة يتوقف على مدى قدرتها على تطوير أساليب عملها، وابتكار منتجات وخدمات مختلفة، وتقديمها بأفضل سعر وبأقل تكلفة، وإذا كان للمؤسسة القدرة على تخفيض التكاليف فهي بذلك تتغلب على المنافسين وتخلق سوق جديد وتتفادى المنافسة.

1. تعريف مصطلح تخفيض التكلفة:

يقصد بهذا المصطلح التقليل من التكاليف إلى أقصى حد، وتصل المؤسسة إلى تخفيض التكلفة من خلال تتبع التكلفة وحصرها وتنظيمها عبر مراحل الإنتاج وعند قيامها بأنشطتها المختلفة، بهدف الحصول على المنفعة الكلية عند استخدام هذه التكلفة واستفادها.²

2. أهمية تخفيض التكاليف:

تعتبر عملية تخفيض التكاليف من أهم العوامل التي تؤدي إلى نجاح أو فشل المؤسسة، لأنها بذلك ستحقق الربح وتصل إلى الأهداف المسطرة أو تخسر أموالها وديمومتها، و من خلال التحديد الدقيق لتكاليف وتقدير مدى استفادة المنتج من عوامل الإنتاج ستضمن بقائها، ويتم ذلك بالاعتماد على نماذج

¹ جهيدة جيلاني، مرجع سبق ذكره، ص291.

² إسماعيل حجازي، معالم سعد، مرجع سبق ذكره، ص14.

تحليلية فعالة تساعد على الاستغلال الأمثل للموارد وتمد الإدارة بما تحتاجه من المعلومات الدقيقة عن التكلفة المنتجات وتكلفة الأنشطة والإجراءات داخل المؤسسة لمعرفة القيمة التي يضيفها كل نشاط والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف القيمة للمؤسسة والمنتجات التي تتطلب تكلفة عالية في الإنتاج ولا تدر عوائد للمؤسسة مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.¹

من خلال ما سبق يمكن القول أن إستراتيجية المحيط الأزرق تركز على بعدين أساسيين، هما إبتكار القيمة الذي يمكن المؤسسة من الابتكار والتطوير ومن ثم خلق قيمة ومنفعة لها وللزبون، وتدنية التكاليف من خلال الإستغلال الأمثل للموارد والتحكم في التكلفة بما يمكن من تعظيم أرباحها، والموازنة بين هذين البعدين سيمكن حتما المؤسسة من التميز، وتغادي المنافسة وإنشاء مساحات سوقية جديدة.

المطلب الثاني: أدوات إستراتيجية المحيط الأزرق

لإستراتيجية المحيط الأزرق عدة أدوات تعتمدها عند صياغة وتنفيذ هذه الإستراتيجية والتي تساعدها في التحليل والوصول إلى الأهداف المرجوة، وهذه الأدوات هي:

الفرع الأول: المخطط الاستراتيجي

من بين أهم الأدوات التي وضحتها إستراتيجية المحيط الأزرق، المخطط الإستراتيجي والذي من خلاله تتمكن المؤسسة من تحليل السوق.

1. تعريف مخطط الإستراتيجية

مخطط الإستراتيجية عبارة عن تشخيص عملي لبناء إستراتيجية محيط أزرق مقنعة، وتجسد المشهد الإستراتيجي الحالي والأفاق المستقبلية للمؤسسة كما أنه مخطط بياني يساعد المدراء على مراقبة البيئة التنافسية لتلك الصناعة، ومراقبة المنافسين، يحتوي المحور الأفقي في الرسم البياني على مجموعة العوامل الحاسمة والتي تتنافس عليها الصناعة حاليا والزبائن في القطاع، أما المحور العمودي يمثل درجة الاستثمار من قبل المؤسسات المنافسة في تلك العوامل وفي نفس القطاع.²

¹ فتحة صدوق، دور التفكير الاستراتيجي في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق، أطروحة دكتوراه، إدارة المنظمات، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2019، ص111.

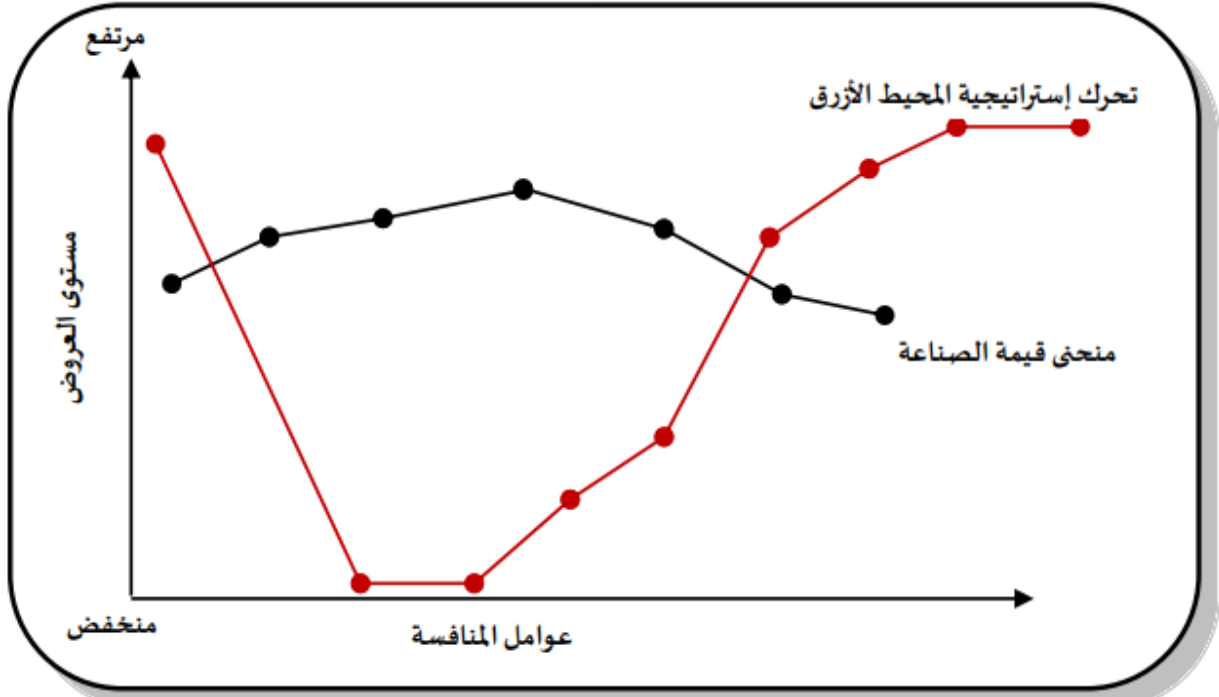
² حسينة دخان، استخدام إستراتيجية المحيط الأزرق في تحسين جودة خدمة متعاملي الهاتف النقال، أطروحة دكتوراه، إدارة أعمال المؤسسات، جامعة محمد بوضياف مسيلة، الجزائر، 2019، ص56.

2. تطبيق مخطط الإستراتيجية

يمكن تلخيص تطبيق مخطط الإستراتيجية كما يلي:¹

- عرض جميع العوامل الإستراتيجية المؤثرة في الوضع التنافسي الراهن للمؤسسة مما انه يساعد على التنبؤ بالعوامل التنافسية الإستراتيجية والمؤثرة مستقبلا في صناعة معينة؛
- رصد حالة المؤسسة وخصومها والقدرة على المقارنة بينها؛
- تحديد العوامل والسمات الأكثر اهتماما من طرف الزبون مع إمكانية الاستثمار؛
- دفع المستخدمين إلى العمل من خلال إعادة توجيه تركيزها من المنافسين إلى البدائل من العملاء إلى غير العملاء من الصناعة.

الشكل رقم (2-2): مخطط إستراتيجية المحيط الأزرق



المصدر: حسينة دخان، استخدام إستراتيجية المحيط الأزرق في تحسين جودة خدمة متعاملي الهاتف النقال، أطروحة دكتوراه، إدارة أعمال المؤسسات، جامعة محمد بوضياف مسيلة، الجزائر، 2019، ص57.

يبين الشكل أعلاه مخطط إستراتيجية المحيط الأزرق، حيث يشير هذا المخطط أنه عندما يرتفع عرض المنتجات في السوق يصبح الزبائن يختارون الأفضل من بين هذه المنتجات والخدمات التي تحقق لهم قيمة أكبر وتلبي رغباتهم وأذواقهم وبذلك تزيد عوامل المنافسة فكل مؤسسة تعمل على تحسين منتجها

¹ حسينة دخان، مرجع سبق ذكره، ص57.

وخدماتها وتقديمها بأقل الأسعار مما يؤدي إلى خروج صناعات كثيرة من السوق فتصبح المؤسسات تبحث عن أسواق مجهولة من خلال القيام بشيء جديد مختلف وبهذا يرتفع منحنى تحرك إستراتيجية المحيط الأزرق.

الفرع الثاني: إطار العمليات الأربعة في إستراتيجية المحيط الأزرق

تمثل شبكة العمليات الأربعة الركيزة الأساسية لخلق وابتكار قيمة جديدة، وتتمثل في (الاستبعاد، التخفيض، الزيادة، والإبتكار)

1. شبكة العمليات الأربعة:

تصاغ شبكة العمليات الأربعة على شكل أسئلة لتضييق المنطلق الاستراتيجي في المحيط الحمراء، مما يخلق إمكانية إدخال تغيير كبير في صناعة المؤسسة وتشمل هذه الأسئلة:¹

- ماهي العوامل الضرورية التي تتبعها الصناعة والتي يمكن التخلص منها؟
- ماهي العوامل التي يجب زيادتها ودعمها؟
- ماهي العوامل التي يجب تخفيضها؟
- ماهي العوامل التي لم يتم تقديمها من قبل والتي يجب ابتكارها؟

من خلال الإجابة على أول سؤالين يصبح لديك القدرة على تصور طريقة تقليص التكاليف أكثر من المنافسين، وتمنحك الإجابة على آخر سؤالين القدرة على تصور القيمة المبتكرة التي يمكنك تقديمها للعملاء بهدف إيجاد أو ابتكار طلب جديد في السوق،² وهذه الأطر يمكن توضيحها في الشكل التالي:

¹ سليمة جيلالي، إستراتيجية المحيط الأزرق: نحو ابتكار القيمة للزبون والمؤسسة معا، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 6، العدد 2، الجزائر، 2021، ص292.

² سارة عبيدات، إستراتيجية المحيط الأزرق: الأدوات التحليلية وأطر العمل لابتكار القيمة وخلق أسواق جديدة، مجلة الجزائرية، المجلد 15، العدد 1، الجزائر، 2021، ص440.

الشكل رقم (2-3): مصفوفة إستراتيجية المحيط الأزرق.

الزيادة	الاستبعاد
ماهي العناصر التي يجب زيادتها في الصناعة؟	ماهي العناصر التي يجب استبعادها في الصناعة؟
الابتكار	التخفيض
ماهي العناصر التي يجب ابتكارها في الصناعة	ماهي العناصر التي يجب تخفيض في الصناعة؟

المصدر: سارة عبيدات، إستراتيجية المحيط الأزرق: الأدوات التحليلية وأطر العمل لابتكار القيمة وخلق

أسواقا جديدة، مجلة الجزائرية، المجلد 15، العدد 1، الجزائر، 2021، ص 440.

تعمل ثنائية الاستبعاد والتقليص على تخفيض تكاليف المؤسسة، أما ثنائية الابتكار والزيادة فتخلق القيمة للزبون، ويؤكد الباحث (Leavy) على أن الاستبعاد والابتكار بمثابة مؤشرين مفتاحين، لأن التقليص والزيادة في عوامل الصناعة المتنافس عليها، يكون تأثيرها أقل مقارنة باتخاذ قرارات حاسمة تتعلق باستبعاد بعض من تلك العوامل، أو ابتكار عوامل جديدة تماما، وبالتالي يجب التركيز على المؤشرات الأربعة معا. فالتركيز على الاستبعاد والتقليص فقط ما هو إلا تعبير عن إستراتيجية تخفيض التكاليف، كما أن الاقتصار على الابتكار والزيادة هو دلالة على تطبيق إستراتيجية التمايز، وكلا الإستراتيجيتين في فرضيتهما لا تمكنان المؤسسة من التخلص من المحيط الأحمر إلا إذا تم التوازن بينهما.¹

2. مدلول عناصر شبكة العمليات

سيتم توضيح معنى كل مؤشر وكما يلي:²

- **الاستبعاد:** تسعى المؤسسات إلى استبعاد العناصر التي يراها متخذ القرار غير ضرورية في عمله، وهذه العناصر من شأنها تخفيض التكاليف فيما لو استبعدت، وذلك دون التأثير على مستويات البيع والجودة؛

¹ سارة عبيدات، مرجع سبق ذكره، ص 440.

² علاء فرحان طالب، زينب مكي محمود البناء، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة مدخل معاصر، ط1، دار الحامد للنشر، الأردن، 2012، ص 25.

- **التخفيض:** في هذا المؤشر يتم التقليل من بعض إجراءات العمل التي تراها المؤسسة غير ضرورية وتسهم في تقليل التكاليف، فمثلا المبالغة في تقديم خدمات غير ضرورية مما يرفع من تكاليف المؤسسة دون تحقيق أي ربح ولهذا تدعو هذه الإستراتيجية إلى ضرورة تقليص الأعمال غير الضرورية مع تخفيض النفقات والمصروفات التي لا مبرر لها؛
- **الزيادة:** وتعني إضافة بعض الأشياء التي ستكون لها القدرة على زيادة وتحسين مستوى الجودة في المنتجات التي تقدمها للزبون، فمثلا زيادة أماكن بيع منتجات المؤسسة وطريقة العرض لهذه المنتجات أو زيادة مستوى الجودة في المنتج أو زيادة بحثها عن عوامل النجاح تلبية حاجات ورغبات الزبون؛
- **الابتكار:** يعد إحدى الصفات المميزة للمؤسسة في البيئة المتغيرة، ويعني تحويل الأفكار الإبداعية الخلاقة إلى مخرجات مفيدة، أو هو أي فكرة أو ممارسة جديدة أو تعبير جديد بالنسبة للفرد الذي يتبناها وبالتالي فإن المؤسسات الأفضل هي التي تكون قادرة على الابتكار والتجديد وخلق قيمة أسرع من منافسيها.

وفي الأخير يمكن القول، أن إستراتيجية المحيط الأزرق تعتبر الركيزة الأساسية في واقع ومستقبل المؤسسات، التي ترغب في التغيير والتطوير، وذلك كونها تمنح المؤسسة أدوات وأطر عمل تمكنها من التنبؤ، الابتكار والتجديد الذي يؤدي إلى خلق قيمة للمؤسسة والزبون، ويضمن لها النجاح والاستمرار.

المطلب الثالث: صياغة وتنفيذ إستراتيجية المحيط الأزرق

تعتبر عملية صياغة الخطة في إستراتيجية المحيط الأزرق الخطوة الأولى والمهمة كونها تمثل نقطة البداية، وتتطلب مهارات فكرية وتحليلية ويتوقف عليها نجاح أو فشل المؤسسة في التطوير والتميز، ولترجمة هذه الخطة على أرض الواقع يجب توفر سياق تنظيمي محكم، ومبادئ محددة لتتمكن المؤسسة من إدارة عملية التغيير بالشكل الصحيح والذي يضمن لها تحقيق أهدافها المنشودة.

الفرع الأول: صياغة إستراتيجية المحيط الأزرق

إن صياغة الإستراتيجية تعني تطوير خطط المؤسسة طويلة الأمد من أجل الإدارة الفعالة للتهديدات والفرص البيئية في ضوء نقاط القوة والضعف، والتي تضمن التعريف برسالة المؤسسة وتحديد الأهداف وتطوير الإستراتيجية ووضع سياسات توجيهية بلامح واضحة ودقيقة يفهمها الجميع، ويمكن للمؤسسات

القيام بتغييرات فعلية في الصناعة أو في سياسات السوق من خلال التطبيق الهادف لمبادئ إستراتيجية المحيط الأزرق، وهناك أربع مبادئ من خلالها تصاغ هذه الإستراتيجية، وهذه المبادئ هي:¹

1. مبدأ إعادة بناء حدود السوق:

إن مبدأ إعادة بناء حدود السوق يعد أول مبدأ في إستراتيجية المحيط الأزرق وذلك للانفلات من المنافسة ومن ثم إيجاد المحيط الأزرق، ويتم ذلك من خلال النظر إلى ما وراء حدود الصناعة بدلا من البحث ضمن حدود الصناعة حيث يتوجب على المؤسسات التوجه نحو الصناعات البديلة خارج المجموعة الإستراتيجية للصناعة وخارج مجموعة الزبائن الحاليين وخارج العروض التكميلية سواء أكان في المنتج أم للخدمات المقدمة وخارج الاتجاه الوظيفي والعاطفي للصناعة وأيضا خارج الوقت وكل هذا يمثل إطار العمل ذي المسارات الستة المطلوبة لإعادة بناء حدود السوق ونوضح هذه المسارات في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): إطار العمل ذي المسارات الستة لمبدأ إعادة بناء حدود السوق

البند	المنافسة	إيجاد المحيط الأزرق
الصناعة	تركز على الخصوم ضمن مجال الصناعة	تنظر الى الصناعات الشبيهة
المجموعة الإستراتيجية	تركز على الموقع التنافسي ضمن مجموعتها الإستراتيجية	تنظر بين المجموعات الإستراتيجية في الصناعة
مجموعة المشترين	تركز على تقديم خدمة أفضل لمجموعات المشترين	تعيد تحديد مجموعة المشترين في هذا المجال من الصناعة
المنظور لعرض الخدمة أو المنتج	تركز على زيادة قيمة المنتج أو الخدمة ضمن حدود صناعتها	تنظر إلى عروض المنتجات والخدمات المكملة
الاتجاه الوظيفي والعاطفي	تركز على تحسين أداء السعر ضمن الاتجاه العاطفي أو الوظيفي	تعيد النظر في الاتجاه الوظيفي والعاطفي لصناعة
الزمن	التركيز على التكيف مع التوجهات الإستراتيجية عند حدوثها	تشارك في صياغة التوجهات الخارجية مع تغيير الوقت

Source: Gaspers Vincent, **Organizational Excellence – Model Strategy**, Gramedia Pustaka, 2006, P538.

¹ علاء الدين فرحان، زينب المكي البناء، مرجع سبق ذكره، ص ص 91،75.

يمثل هذا الجدول الإطار العام للعمل ذي المسارات الستة الذي يعتمد عليها مبدأ إعادة بناء حدود السوق، والذي يمكن المؤسسة من تصور مساحة سوق جديدة وذلك بالتركيز على المنافسين، المنتجات، المشترين والأسعار وهذا يساعدها على إتخاذ القرارات، والإنقال من فكرة المنافسة إلى إيجاد محيطات زرقاء لا منافسة فيها.

2. مبدأ التركيز على الصورة الكلية لا على الأرقام:

ركز هذا المبدأ على الصورة الكلية للوصول إلى الترتيب الاستراتيجي الصحيح الأرقام، حيث أشار في أن هذا المبدأ يتمثل تركيز المؤسسات اثناء عملية التخطيط الاستراتيجي على الصورة الإجمالية للموقف في السوق بهدف اكتشاف الفرص المتاحة، والعمل على تحليل الوضع التنافسي لشركة مقارنة مع الشركات التنافسية، والاهتمام خلال المنافسة باحتياجات الزبائن والتواصل معهم بشكل مستمر من اجل تطوير الأداء، الأمر الذي يساعد المؤسسات على تحديد التغيرات الملائمة في الإستراتيجية بناء على الصورة الإجمالية لموقف السوق، وليس على أرقام تؤدي إلى ضياع الهدف الأساسي من التخطيط حيث لا يوجد لدى معظم الشركات تخطيط استراتيجي واضح ودقيق لذلك في لا تزال تتنافس مع بعضها البعض داخل مساحة السوق الموجودة سلفا والحل هو التركيز الصورة العامة وليس على الأرقام الإحصائية .

3. مبدأ الإمتداد إلى ما وراء الطلب الحالي:

يقصد به العمل على تخطي معدلات الطلب الحالية لزيادة مساحة المحيط الأزرق وتعظيم الطلب، وتحتاج المؤسسات لتخطي معدلات الطلب الحالية مما يخفف من المخاطر التي تصاحب إنشاء أسواق جديدة، ومن اجل تحقيق هذا الأمر على المؤسسات أن تتحدى ممارستين إستراتيجيتين تقليديتين، أولهما التركيز على العملاء الحاليين الآخرين، التوجه نحو تجزئة وتقسيم السوق إلى شرائح أكثر دقة وتفصيلا للتكيف مع الاختلافات الدقيقة بين الزبائن في السوق وتقديم عروض تناسب التفصيلات في كل شريحة بشكل أفضل ومحو الاختلافات بين الزبائن.

4. مبدأ السعي لسياق الاستراتيجي الصحيح:

ويتم تطبيق ذلك من خلال ترتيب الاستراتيجيات التي تتناسب مع البيئة الداخلية والخارجية وفهم الظروف المحيطة بالمنظمة وهو يساعد المدراء الاستراتيجيين على وضع القرارات المناسبة والمتوقعة للزبائن، وما يساعد في ذلك امتلاك المنظمة للموارد التي تساعدها على تنفيذ إستراتيجيتها في المكان

والزمان المناسب لتحقيق أهدافها والوصول لمتطلبات الزبائن في كل مرحلة. وتحتاج المنظمة لبناء إستراتيجية المحيط الأزرق معايير ضمن سياق: منفعة الزبون - السعر - الكلفة.

ويتبين من خلال ذلك أن العمل على صياغة الإستراتيجية التي تم تحديدها من قبل المنظمة بالترتيب سوف يساعدها على تحقيق أهدافها والوصول إلى متطلبات الزبائن.

الفرع الثاني: تنفيذ إستراتيجية المحيط الأزرق

بعد صياغة الخطة الإستراتيجية تأتي مرحلة تنفيذها وتجسيدها على أرض الواقع حتى تستفيد منها المؤسسة،¹ ويمكن توضيح تنفيذ هذه الخطة الإستراتيجية فيما يلي:

بعد اجتياز مؤشر فكرة المحيطات الزرقاء، تكون المؤسسة على استعداد لتحويل معادتها من صياغة إستراتيجية المحيط الأزرق إلى وضعها موضع التنفيذ، ويتمثل التنفيذ في ترجمة الإستراتيجية المصاغة إلى إجراءات عمل في إطار بناء نظم التخطيط وتخصيص الموارد المادية والبشرية ونظم الحوافز والهيكل التنظيمي والسياسات التنظيمية، سيتم التطرق في هذا الفرع إلى المبادئ الواجب إتباعها من أجل تنفيذ إستراتيجية المحيط الأزرق وهما: مبدأ التغلب على العقبات التنظيمية والذي يتضمن مخاطر العمل المؤسسي، ومبدأ بناء التنفيذ ضمن الإستراتيجية²، وهذه المبادئ هي:

1. مبدأ التغلب على العقبات التنظيمية

يفترض على المؤسسات التعرف على كيفية التعامل مع العقبات التنظيمية، من أجل التخفيض من مخاطرها، و يواجه تنفيذ أي إستراتيجية مجموعة من التحديات، فالمؤسسات كالأفراد، تعاني من صعوبات في ترجمة الفكرة إلى فعل، سواء في المحيط الأحمر أو في المحيط الأزرق، ولكن مقارنة بإستراتيجية المحيط الأحمر، فإن إستراتيجية المحيط الأزرق تمثل التخلص من الوضع القائم، يتعلق الأمر هنا بانتقال من التشابه في منحنيات القيمة إلى التميز وبتكلفة أقل، وهذا ما يرفع مؤشر التنفيذ، كما وتمثل اختلافا كبيرا عن الوضع الراهن وتحديات مدراء المؤسسات عالية في هذه الحالة حيث يصطدمون بأربعة عقبات في التنفيذ وهي:³

¹ فتحة صدوق، مرجع سبق ذكره، ص80.

² علاء فرحان طالب، زينب مكي محمود البناء، مرجع سبق ذكره، ص113.

³ فتحة صدوق، مرجع سبق ذكره، ص81.

- **عقبة الإدراك:** عدم إدراك الاحتياجات الخاصة لزبائن، فالطريقة إلي تتعامل بها المؤسسة مع زبائنها يعد الأساس الذي تستند عليه المؤسسة الناجحة، فإدراك حاجات ورغبات الزبائن يستحوذ على أهمية كبيرة في سياسة أي مؤسسة ويعد من أكثر المعايير فاعلية للحكم أدائها لاسيما عندما يكون توجه هذه المؤسسة نحو التميز وابتكار القيمة.

ويكون التخلص من هذه العقبة عن طريق التوصل معه، وفهم وإدراك أنواع الزبائن، وفهم السلوك الإنساني وذلك نظرا الأهمية التي يتمتع بها هذا المحور.

- **عقبة المورد:** لا يمكن أن تنشئ أي مؤسسة مهما كان نوعها أو نشاطها، بدون مورد على اختلافها سواء كانت مادية أو غير مادية، فقد أصبح بقاء المنظمة واستمرارها مرهونا بكفاءة مواردها وقدرتها على استغلالها أفضل استغلال.

ومن أجل بلوغ السياق الإستراتيجي لإستراتيجية المحيط الأزرق وجب التغلب على العقبات المتعلقة بالمورد، وذلك من خلال:

- تركيز المورد على الهدف: أي تسخير كل الموارد اللازمة من أجل بلوغ الأهداف التي سطرته المؤسسة؛
- خفض الموارد غير المهمة: وذلك من خلال التخلي عن الموارد التي ترى المؤسسة أنها ليست بحاجة إليها، أو أنها لا تخدم أهدافها ووجودها يعيق تقدمها.

- **عقبة الدافع:** تعتبر الدوافع من المؤثرات التي تلعب دورا هاما وحيويا في سلوك الأفراد، ومن خلالها يمكن خلق الرغبة لديهم في الأداء، الأمر الذي يمكن معه القول أن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها تتوقف إلى حد كبير على نجاح الإدارة في توفير القدر الكافي من الدافعية لدى الأفراد ووضع نظام فعال للحوافز التي بدورها تدفع العاملين للإنتاج.

ومن أجل التغلب على عقبة الدافع، يجب على القيادة العليا في المؤسسة أن توجد لدى موظفيها الحافز الذي يحثهم على التغيير، والتركيز على الأمور المهمة في العملية.

- **العقبات السياسية:** تعتبر السياسات إحدى المفاهيم الإدارية التي تتضمن إرشاد متخذي القرار في المؤسسة وتحكم تنفيذ الأعمال وتساهم في تنظيم العلاقات الداخلية والخارجية للمؤسسة، فهي أداة إرشادية عامة لمتخذي القرار في شتى المستويات التنظيمية، وعلى الرغم من أن السياسات تعمل

على زيادة متانة العمل وتبسيط حالة التعاون وتنمية قابلية الأفراد على أداء العمل، إلا أن هناك بعض السلبيات التي تنتج عنها فالعامل ضمن سياسة العمل يفعل مبدأ تحويل الصلاحيات بالقدر الذي يساعد في عملية صنع واتخاذ القرارات، وغياب هذا المبدأ يبطل مفعول السياسات في المؤسسة ومن اجل تبني إستراتيجية المحيط الأزرق على المؤسسة التخلص من المحبطين، وإيجاد عمال موثوق بهم وجعل المصدقين برؤى واهتمامات وأهداف وغايات المؤسسة في المقدمة.

2. مبدأ بناء التنفيذ ضمن الإستراتيجية

يستخدم أعضاء المؤسسة فكرة جديدة أو تقنية جديدة أو يسلكون سلوكا جديدا فقد تكتسب المواد والمعدات ويرغب العمال في استخدام الفكرة الجديدة، حيث أن التنفيذ خطوة هامة لعدم جدوى الخطوات السابقة من دونه وغالبا ما يكون التنفيذ للتغيير الخطوة الأصعب خلال عملية التغيير، لذلك فالتغيير في حد ذاته يمثل عملية وينبغي التعامل معه وفق هذا الإطار والمؤسسة لا يمكنها أن تتوقع قيام الموظفين بتغيير طريقة أداء عملهم التي اعتادوا عليها لسنوات طويلة بين عشية وضحاها، كونه عملية معقدة وليست بالسهلة، وإذا ما تمت إدارته بالشكل الصحيح، فإنه يعد مكسبا سواء أكان للموظفين أم للمؤسسة ككل. ولكي تتجح هذه الإستراتيجية في التنفيذ ينبغي ممارسة العدالة التنظيمية العملية أو العملية العادلة التي تعتبر من أهم نظريات السلوك الإنساني في المؤسسات.¹

إن إستراتيجية المحيط الأزرق تمكن المؤسسات من الابتكار والتغيير والوصول لكل ما هو جديد وتحقيق نجاحات غير مسبوقة، وذلك من خلال توفرها أدوات واطر عمل فعالة ومبادئ ثابتة تمكن من صياغة الخطة الإستراتيجية وتحديد كيفية تنفيذها مما يقود المؤسسة إلى الابتكار والتطوير والخروج من المنافسة.

¹ هوارى منصورى، الشراكة الصناعية ودورها في التحول إلى إستراتيجية المحيط الأزرق، مجلة التسيير والتنظيم والإستراتيجية، مجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2019، ص 64.

المبحث الثالث: النموذج المناسب في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق

إن توجه الأسواق نحو العالمية بفعل تطورات الهائلة في بيئة الأعمال، جعل المؤسسات تدرك أنها بحاجة إلى الانسجام أكثر مع محيطها الخارجي والتغلب على التحديات، وذلك من خلال رفع مستوى رضا المستهلكين، زيادة الإيرادات وتخفيض التكلفة، وتعتبر إستراتيجية المحيط الأزرق أفضل طريقة للوصول إلى الهدف وهذا من خلال الابتكار والتطوير وتخفيض التكاليف، بالاعتماد على نموذج محاسبي فعال يمكن من التحديد الدقيق لتكلفة ويدعم الابتكار والتطوير داخل المؤسسة.

المطلب الأول: نماذج محاسبة التكاليف في تحقيق بعد تخفيض التكاليف

يعد بعد تخفيض التكاليف بمثابة مفتاح لإيجاد محيطات زرقاء، وذلك من خلال إستبعاد وتقليص كل الأنشطة والأعمال غير الضرورية في العملية الإنتاجية دون التأثير على مستويات الحجم والجودة، وهذا يؤدي إلى زياد فعالية العملية الإنتاجية.

الفرع الأول: نماذج محاسبة التكاليف التقليدية في تحقيق بعد تخفيض التكاليف

إن النماذج التقليدية لمحاسبة التكاليف تختلف من حيث مبدئها في حساب التكلفة وتحاول كل النماذج تحديد التكاليف بدقة، لتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات وتدنية التكلفة، وتنقسم هذه النماذج إلى نموذج التكلفة الكلية ونماذج التكلفة جزئية.

1. نموذج التكلفة الكلية:

يقوم هذا النموذج بتقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل متجانسة ثم يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على هذه المراكز، هذه العملية تتطلب وقت طويل للوصول إلى التكلفة النهائية وهو بذلك لا يطلع المسيرين بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الإستغلال، في حين أنهم يحتاجون معلومات عن التكاليف ومعرفة سعر تكلفة منتجاتهم خلال الدورة، وخاصة في البيئة الاقتصادية الحالية، وهذا لإتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة، كما أنها لا تأخذ بعين الإعتبار تغيرات مستوى النشاط وهذا يؤثر على سعر التكلفة، وبما انه يهتم فقط بجمع التكاليف وتحليلها، وحساب سعر التكلفة فهو بذلك يقدم معلومات مالية فقط، تفيد الإدارة في التسيير واتخاذ القرارات على المدى القصير، ويتقسيمه المؤسسة إلى أقسام ومراكز تحليلية فهو يحدد تكلفة بينما المؤسسة تحتاج لمعرفة تكلفة كل نشاط، وهذا لكي تستطيع تحديد أنواع

الأنشطة التي تضيف القيمة والتي تكون مكلفة ولا تضيف القيمة، فتقوم بالاستغناء عنها أو تقليلها مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.¹

إن توزع التكاليف غير المباشرة باعتماد مفاتيح توزيع كيفية (تقديرية)، يؤدي إلى عدم تقدير مدى استفادة المنتج من استخدام عوامل الإنتاج أو عناصر التكلفة وبالتالي عدم دقة تحميل الأعباء وهذا لا يساعد الإدارة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية المهمة لأن المعلومات المقدمة تكون مظللة.²

2. نموذج التكلفة المباشرة:

تقوم طريقة التكلفة المباشرة على تحميل المنتجات النهائية بالتكاليف المباشرة فقط وإهمال التكاليف غير المباشرة والذي يعتبرها أعباء عامة تحمل على المؤسسة إلى حساب الأرباح والخسائر.

إن وجود صعوبة في تحميل التكاليف غير مباشرة على المنتجات لا يعني إهمالها ما دام أن هذه التكاليف تتوفر فيها مقومات التكلفة ولا تقل أهمية عن التكاليف المباشرة، لأنها تساهم بجزء منها في خلق المنتج وتحميل المنتج بالتكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى إظهار التكاليف على غير حقيقتها وتصبح المعلومة المتحصل عليها غير دقيقة ولا يتم اعتمادها كأساس في تحديد تكلفة الأنشطة والمنتجات ولا تساعد في إتخاذ القرارات.³

إن التكلفة المحددة بإتباع هذا النموذج لا تصلح كأساس للتخطيط كما أنها لا تصلح للرقابة الفعالة على التكاليف فلا يمكن الاعتماد على العناصر المباشرة فقط عند إعداد أي خطة، كما انه لا ينبغي الاكتفاء بمراقبة التكاليف المباشرة فقط واعتبارا العناصر غير المباشرة أعباء لأن هذا لن يؤدي إلى التحديد الدقيق لقيمة التكاليف وبالتالي فلن تتمكن المؤسسة من تحديد تكاليف أنشطتها بدقة ولن تتخذ قرارات صائبة بشأن استبعادها أو التقليل منها بغية تخفيض التكلفة.⁴

3. نموذج التكاليف المتغيرة:

يقوم هذا النموذج على مبدأ التحميل الجزئي للتكاليف، وطبق له تتحمل وحدات المنتج عناصر التكاليف المتغيرة فقط سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة أما عناصر التكاليف الأخرى والتي تمثل التكاليف الثابتة فإنها لا تحمل إلى وحدات المنتج وإنما ينظر إليها كتكاليف زمنية تحمل لحساب

¹ أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 88.

³ <https://th3accountant.com>, 03 /03/2023 ,13:33

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 94.

النتيجة،¹ حيث تمكن من متابعة التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل ومقارنتها بالأرقام المثالية والسهر على التخفيض من مبالغها، بما انه يعمل على تحديد مردودية كل منتج واستبعاد المنتج الأقل مردودية وهذا يساعد الإدارة في إتخاذ القرارات، لكن باستبعاد التكاليف الثابتة لن يتم تحديد تكلفة المنتج بدقة فهذا غير منطقي لأن الوحدة الواحدة المنتجة تستفيد من بعض عناصر التكاليف الثابتة.²

إذا تم تحميل المنتجات بالتكاليف المتغيرة فقط، لن تتمكن المؤسسة من تحديد التكلفة الخاصة بالوحدة وذلك لصعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة حيث أن بعض التكاليف تكون ثابتة ضمن حدود إنتاج معين ثم تبدأ بالتغيير لتصبح تكاليف شبه ثابتة واستبعاد أي من هذه التكاليف عند احتساب التكلفة سوف يظهر تكاليف العمل ونشاط المؤسسة بأقل من قيمتها ولا يمكن للمؤسسة أن تعتمد هذا النموذج في تخفيض تكاليفها وتحديد تكلفة أنشطتها وتحقق الربح المطلوب.³

4. نموذج التحميل العقلاني:

وفق هذا النموذج يجب تحميل الإنتاج بكل التكاليف المستغلة وتكاليف الطاقة غير المستغلة تحمل إلى حساب الأرباح والخسائر واتخاذ الإجراءات اللازمة لعدم تكرارها، ويعتبر الربح الناتج من تطبيق هذا النموذج من ناتج النشاط الإنتاجي والبيع معا، ومن ثم تعتبر هذه الطريقة مؤشر دقيقا لتقييم أداء المشروع.⁴

إن اختلاف المقدرة الإنتاجية للألات واختلاف المراحل الإنتاجية دخل المؤسسة، يؤدي إلى عدم مقدرة هذا النموذج على تحديد الطاقة المستغلة بشكل دقيق و واقعي مما يستدعي اللجوء إلى عملية التقدير في توزيع التكاليف على الوحدات وبالتالي سوف تكون المعلومات المستخرجة غير دقيقة حول تكاليف المؤسسة ولهذا فلا يمكن للإدارة الاستناد على هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة

¹ إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سبق ذكره، ص 72.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 99.

³ الحسن منصور فتح الرحمن، إبراهيم الصديق بابكر، مرجع سبق ذكره، ص 90.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 106.

⁴ نفس المرجع، ص 106.

لأن هذا سوف يؤثر على أدائها ونجاحها في المستقبل؛¹ ويتطلب هذا النموذج اللجوء إلى حسابات جدّ معقدة على مستوى التوزيع والتحميل للأعباء، مما ينقل عملية الحصول على النتائج.²

الفرع الثاني: نماذج محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق بعد تخفيض التكاليف

جاءت النماذج الحديثة لمحاسبة التكاليف لتجاوز عيوب النماذج التقليدية وعجزها على تحميل التكاليف غير المباشرة بدقة، فبظهورها مكنت المؤسسة من التحليل الدقيق لمختلف التكاليف وقادت المؤسسة إلى بر الأمان وتحقيق النجاح وبلوغ أهداف الإستراتيجية التي تتبناها، وفيما يلي عرض لمختلف النماذج الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحقيق بعد تخفيض التكلفة في إستراتيجية المحيط الأزرق.

1. نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

نجد أن نظام ABC يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية بتوفير معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكاليف ومسبباتها، لأنه يعمل على ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف وذلك بمنحهم تفهماً أعمق لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها.

إن أفضل طريقة لتخفيض التكاليف تتمثل في تغيير الطريقة التي تنفذ بها الأنشطة ومن ثم إعادة تخصيص الموارد على الأنشطة التي تضيف قيمة للزبائن بعد إلغاء الأنشطة عديمة القيمة ويمكن أن يتم تخفيض التكاليف وفقاً لنظام ABC بانتهاج الطرق التالية:³

- تقليص الوقت والجهد اللازمين للقيام بالنشاط أو المهمة، فمثلاً يمكن تقليص الوقت والجهد الخاص بنشاط تهيئة الآلات واستعمال الأدوات من خلال تحسين تدريب العمال.
- إستبعاد الأنشطة غير الضرورية، يمكن أن تكون هذه النقطة جوهر التخفيض، حيث يمكن تحليل الأنشطة والتعرف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتجات وبالتالي يتم إلغاؤها بما يعمل على تقليص التكلفة الإجمالية للمنتجات التي لم تعد تستعمل هذه الأنشطة.
- انتقاء الأنشطة ذات التكاليف المنخفضة والتي يمكن أن تؤدي نفس الغرض وبأقل تكلفة دون التأثير على الجودة.

¹ عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقتها بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه، المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009، ص32.

² نفس المرجع، ص33.

³ إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سبق ذكره، ص200.

ورغم أن تطبيق نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة مكلف، إلا أن المنفعة المحققة من تطبيقه أكبر من تكلفة اعتماده.

2. نموذج التكلفة المستهدفة:

يختلف نظام التكلفة المستهدفة عن أنظمة التقليدية كونه لا يركز على الإمكانيات الداخلية للمؤسسة فحسب بل يركز على كل العناصر المؤثرة في التكلفة، حيث ينطلق من البيئة الخارجية للمؤسسة ويبدأ بتحديد سعر البيع بناء على الدراسة المعمقة للسوق ثم يحدد الهامش وصولاً إلى سعر التكلفة، وكذلك يهتم بالعلاقة بين جميع الأطراف المكونة لهذه التكلفة.

وحسب (Kato) فإن نظام التكلفة المستهدفة يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف في أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير في المراحل التجريبية للإنتاج وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة، والتحسين المستمر لخفض التكلفة،¹ ويعد هذا النموذج مدخلاً داعماً لتخفيض التكلفة على مدار دورة حياة المنتج سواء كان المنتج جديد أو قديم لكن من عيوبه أنه لا ينطلق من البيانات الداخلية للمؤسسة الموجودة في قوائمها المالية عند تحديد وحساب التكاليف، فهو بذلك لا يستند على أساس موضوعي في تحديد التكلفة، واعتماده على دراسة السوق فقط لتحديد التكاليف أمر غير منطقي كون السوق يتغير باستمرار، ويصعب التنبؤ بهذه التغيرات، لذا يلجأ إلى التقدير في تحديد سعر البيع وسعر التكلفة.²

من خلال الجدولين التاليين نوضح أهم الاختلافات بين نماذج حساب التكاليف في تحقيق بعد تخفيض التكاليف:

¹ الحاج مسكين، سميرة شهرزاد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 263.

² الحاج مسكين، الإدارة الحديثة للتكاليف ودورها في تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، إدارة الأعمال، جامعة الجيلالي الياصب سيدي بلعباس، الجزائر، 2017، ص 185.

الجدول رقم (2-4): الاختلافات بين نماذج محاسبة التكاليف الكلية في تحقيق بعد تخفيض التكاليف

البيان	نموذج الأقسام المتجانسة	نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة	نموذج التكلفة المستهدفة
مبدأ النموذج	توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام	تقسيم المؤسسة إلى أنشطة وتوزيع التكاليف غير المباشرة على هذه الأنشطة	تحديد سعر التكلفة بناء على دراسة السوق، ويبدأ بتحديد سعر البيع وصولاً إلى تحديد تكلفة المنتجات
مدى دقة المعلومة المقدمة	نظراً لاعتماد هذا النموذج على التقديرات في توزيع التكاليف غير المباشرة، فلن يستطيع تقديم دقيقة	يمكن التحليل الدقيق لتكاليف الأنشطة من تقديم معلومات دقيقة ومفصلة عن تكلفة كل نشاط داخل المؤسسة، واتخاذ القرارات على المدى الطويل.	إنطلاق هذا النموذج من السوق لتحديد تكلفة المنتجات والخدمات، يؤثر على دقة المعلومة كون محيط السوق يتغير باستمرار ولا يمكن التنبؤ

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على عدة مراجع.

الجدول رقم (2-5): الاختلافات بين نماذج محاسبة التكاليف الجزئية في تحقيق بعد تخفيض

التكاليف

البيان	نموذج التكلفة المباشرة	نموذج التكلفة المتغيرة	نموذج التحميل العقلاني
مبدأ الطريقة	تحميل المنتج بالتكاليف المباشرة فقط	تحميل المنتجات بالتكاليف المتغيرة فقط	توزيع التكاليف غير المباشرة وتحميل التكاليف المباشرة للمنتج عقلاً
مدى دقة المعلومة المقدمة	تحميل المنتج التكاليف المباشرة فقط لا يعبر بدقة على تكلفة المنتج	تحميل المنتج التكاليف المتغيرة فقط لا يعبر بدقة على تكلفة المنتج	يساعد هذا النموذج على استغلال الموارد جيد لكن لا يمكن من تحديد الدقيق للتكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على عدة مراجع.

المطلب الثاني: نماذج محاسبة التكاليف في تحقيق بعد ابتكار القيمة

إن إبتكار القيمة للمؤسسة والزبون يمثل الطريق الذي لا مفر منه لإنشاء محيط أزرق وتقادي المنافسة، وذلك بالإتيان بالجديد وتحسين مستوى الجودة، ودراسة السوق وجمع المعلومات غير المالية، وسيتم في هذا المطلب تحليل النماذج التي جاءت بها محاسبة التكاليف لمعرفة أي النموذج الذي يساعد المؤسسة في تحقيق بعد إبتكار القيمة للوصول إلى إستراتيجية المحيط الأزرق.

الفرع الأول: نماذج محاسبة التكاليف التقليدية في تحقيق بعد ابتكار القيمة

صممت الأنظمة التقليدية من أجل مسايرة الظروف التي نشأة فيها والتي تركزت على مشكلة تخصيص التكاليف في ضوء قلة التكنولوجيا واقتصاد لا يتسم بالتعقيد، ولا تهتم المؤسسات بالابتكار كثير، وسيتم توضيح ذلك فيما يلي:¹

1. نموذج التكلفة الكلية:

يعد نموذج التكلفة الكلية أقدم نماذج محاسبة التكاليف، حيث ظهر في ظروف بيئية تتسم ببساطة التشغيل، وعدم تعقد العملية الإنتاجية، ومؤسسات تتسم بالحجم الصغير ولا تتطلب تحليل معقد لتكاليفها، وعند قيامه بتحليل وحساب التكاليف يقدم معلومات مالية فقط تفيد في التسيير الداخلي على المدى القصير، ولا يهتم بدراسة الجودة، البيئة الخارجية للمؤسسة التي تساعد في جمع المعلومات غير المالية عن ادواق الزبائن الأسواق، وما وصلت إليه التكنولوجيا، والتي تنطلق منها المؤسسة لاستلهاام الأفكار المبتكرة ومن ثم تحويلها إلى منتجات مميزة تساعد على خلق طلب جديد والتخلص من المنافسة، كما أن هذا النموذج أصبح غير قادر على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة، كونه يركز على الوظائف التقليدية للمؤسسة عند معالجة التكاليف.

2. نموذج التكاليف المباشرة:

ظهر هذا النموذج أيضا في بيئة أعمال بسيطة ولا توجد فيها منافسة، وهو نموذج بسيط يقوم بتحليل وحساب مختلف التكاليف على أساس التكاليف المباشرة فقط ويرحل التكاليف غير المباشرة إلى حساب الإيرابح والخسائر، تحليل وتسعير المنتجات، ولا يوفر سوى المعلومات المالية التي تفيد في تسيير داخل

¹ إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سبق ذكره، ص56.

المؤسسة ولا يزود الإدارة بالمعلومات غير المالية لأنه لا يهتم بتحليل السوق، رضا الزبائن وتحسين جودة المنتجات ولا يساعد المؤسسة على الابتكار والتطوير.

3. نموذج التكاليف المتغيرة:

أصبحت هذه الطريقة عاجزة عن تلبية احتياجات المؤسسة في حساب التكاليف، في ظل التطورات الحاصلة في عالم الأعمال ورغبة المؤسسات في الخروج من المنافسة الدموية وتبني الاستراتيجيات الحديثة التي تدعو إلى الابتكار والتميز، وحتى تحقق المؤسسات ذلك يجب عليها الاهتمام بكل أنواع التكاليف وتحليلها بدقة دون إهمال أي منها، عكس هذا النموذج الذي يهمل التكاليف الثابتة ويعتبرها أعباء دورة كما أن هذا النموذج لا يهتم بدراسة البيئة الخارجية للمؤسسة ولا يقدم معلومات غير مالية التي تحتاجها المؤسسة في التطوير والتحسين.

4. نموذج التحميل العقلاني للتكاليف:

يقوم هذا النموذج بتقديم طريقة علمية وعقلانية في حساب وتحليل التكلفة فقط، وذلك انطلاقاً من المعلومات المتوفرة داخل المؤسسة وهذا لمساعدتها على ترشيد استخدام مواردها والمحافظة عليها، ولا يعطي اهتمام كبير لجودة المنتجات، ولا لتحليل البيئة الخارجية للمؤسسة فهو بذلك لا يتماشى مع التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال التي انتقلت فيها المؤسسات إلى تحليل السوق والاهتمام أكثر بجودة المنتجات وخلق قيمة لزبون من أجل تقادي المنافسة.

الفرع الثاني: نماذج محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق بعد ابتكار القيمة

1. نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

يقوم هذا النموذج بتحديد أنشطة المؤسسة بدقة وعناية ثم توزيع التكاليف غير المباشرة على هذه الأنشطة ثم تحديد قيمة التكاليف وسعر التكلفة وهو من الطرق الحديثة التي واكبت التطورات الحاصلة يهتم بجودة المنتج ودراسة البيئة الخارجية للمؤسسة وهو بذلك يمكن من:

– تحسن الجودة: إذ يمكن لنظام ABC انطلاقاً من المعلومات غير المالية التي يوفرها والمتعلقة بمسببات مختلف التكاليف الخاصة بالأنشطة الوقائية والأنشطة المسببة لقصور الجودة (تكاليف الضياع والتوقفات) أن يحدد العيوب التي يمكن تكتنف المنتج والذي غالباً ما يكون مصدرها الأساسي اثناء العملية الإنتاجية، ومتابعتها من مصدرها والتحكم فيها بتصحيح الأخطاء أو القضاء على أسبابها، كما يساعد في تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالأنشطة، واستغلال الموارد أحسن

استغلال، كونه يحدد الأنشطة التي لا تضيف القيمة ولا تحسن من جودة المنتج فيتم إلغائها، وبذلك نموذج التكاليف على أساس النشاط يساعد المؤسسة على تحسين جودة المنتجات.¹

– **ابتكار القيمة:** يعد نموذج ABC نموذج متكامل وليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة، فمدخلاته تتمثل في البيانات المالية المتحصل عليها من القوائم المالية، والمعلومات غير المالية المتمثلة في مسببات التكلفة والبيانات التي تم تجميعها من البيئة الخارجية للمؤسسة، فهو يدرس السوق، أذواق الزبائن، الاهتمام بالتطورات التكنولوجية، بما يساعد المؤسسة على استغلال الفرص ومواجهة التهديدات، وإيجاد الأفكار، وتحديد المواصفات وتحويلها إلى منتجات مميزة ومبتكرة، مع إدارة العلاقة بين القيمة التي تم ابتكارها للزبون وتكلفة هذه القيمة، كما يسمح هذا النموذج للمصممين داخل المؤسسة أن يصنعوا قرارات التصميم على أساس الكلفة، وإذا وصلت المؤسسة إلى تطبيق هذه الأفكار، وخلقت قيمة لها وللزبون فإنها بالكاد تستطيع خلق طلب جديد واكتساب زبائن جدد وإنشاء مساحات سوقية خاصة بها.²

2. نموذج التكلفة المستهدفة:

يهتم هذا النموذج بتطوير المنتجات والتحسين المستمر لتكاليفها ويساعد على تحقيق التميز للمؤسسات وهو بذلك يساهم في:³

- تقديم تصاميم ومنتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض التكاليف والإسراع بتقديم المنتج للسوق كونه ينطلق من دراسة السوق إلى أن يصل إلى تكلفة المنتجات تحسينها باستمرار؛
 - زيادة رضا الزبون من خلال التركيز في عملية التصميم وعلى تحقيق قيمة مدركة للزبون؛
 - ينمي روح التعاون لدى المصممين، المهندسين، جميع العاملين والمشروع لتحقيق هدف واحد هو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة وإضافة قيمة للزبون؛
 - تساعد على تحسين الجودة للمنتج بشكل كامل كتحسين تصميم المنتج بعناية وتصنيع المنتجات لمقابلة احتياجات الزبائن المتزايدة فهو يرغب في الحصول على منتجات وخدمات محسنة باستمرار.
- يوضح الجدولين التاليين أهم الفروقات بين كل نماذج محاسبة التكاليف، في تحقيق بعد ابتكار القيمة:

¹ إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سبق ذكره، ص 200.

² عمر محمد هديب، مرجع سبق ذكره، ص 45.

³ ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعات الإلكترونية، مجلة علمية الكلية التقنية الإدارية بغداد، العراق، 2010، ص 11.

الجدول رقم (2-6): الاختلافات بين نماذج محاسبة التكاليف الكلية في تحقيق بعد إبتكار القيمة

البيان	نموذج التكلفة الكلية	نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة	نموذج التكلفة المستهدفة
أساس التحميل	ساعات العمل	مسببات التكلفة	دراسة السوق
التركيز الإداري	التركيز المالي والتوجه قصير الأجل	التركيز على عوامل النجاح الحاسمة، وجمع المعلومات المالية وغير المالية، التي تساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية على المدى الطويل	التركيز على مقاييس الأداء المالية وغير المالية، دعم القرارات الإستراتيجية
الاهتمام الأساسي	التأثير على التكلفة ومحاولة إضافة قيمة	السعي إلى تحديد تكلفة الأنشطة بدقة التوازن بين التكلفة وخلق القيمة للمؤسسة والزبون	السعي إلى تحديد السعر مسبقا ثم التحديد هامش الربح والتكلفة التي تهدف المؤسسة الحصول عليها
البيئة التي ظهرت فيها	بيئة لا تتسم بتطورات التكنولوجيا، ولا منافسة، صغر حجم المؤسسات	بيئة جد متطورة، وكبر حجم المشروعات وتعقد العملية الإنتاجية فيها، وسوق يتسم بالصراع التنافسي، وجاءت لتقديم أسس سليمة في تحميل التكاليف	

المصدر: راضية عطوي، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة الدكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2017، ص ص 93-106.

الجدول رقم (2-7): الاختلافات بين نماذج محاسبة التكاليف الجزئية في تحقيق بعد إبتكار القيمة

البيان	نموذج التكلفة المباشرة	نموذج التكلفة المتغيرة	نموذج التحميل العقلاني للتكاليف
أساس التحميل	التكاليف المباشرة	التكاليف المتغيرة	الطاقة المستغلة
التركيز الإداري	تركيز مالي قصير الأجل	تركيز مالي قصير الأجل	التركيز على عوامل النجاح قصيرة الأجل
الاهتمام الأساسي	التأثير على التكلفة	التأثر على التكلفة	التأثير على التكلفة
البيئة التي ظهرت فيها	ظهرت في بيئة لا تتسم بالتعقيد في العمليات الإنتاجية، ولا بتطورات التكنولوجيا، ولا توجد منافسة.		

المصدر: راضية عطوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 93-106.

المطلب الثالث: النموذج الذي يحقق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق

لمحاسبة التكاليف عدة نماذج تقدمها للمؤسسة، والتي تساعدها في تحليل ودراسة وتنفيذ إستراتيجيتها من خلال تخفيض التكاليف، بما يساعد على تحقيق التميز والنجاح.

الفرع الأول: المقارنة بين نموذج التكلفة على أساس النشاط والنماذج التقليدية في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق

لقد تطورت النظرة إلى نظام محاسبة التكاليف منذ ظهورها في بداية القرن العشرين من اعتبارها أداة لتحديد تكلفة المنتجات والخدمات إلى المساهمة في تحديد إستراتيجية المؤسسة، وتطورت مع التوجهات الحديثة للمؤسسات والبيئة الاقتصادية المعاصرة، ومن بين الاستراتيجيات التي توجهت إليها المؤسسات في عصرنا هذا، إستراتيجية المحيط الأزرق التي تسعى إلى دفع المؤسسات إلى التميز والنجاح وتفادي المنافسة، من خلال خلق قيمة وتخفيض التكاليف.

1. بعد تخفيض التكلفة:

عملت محاسبة التكاليف على تحقيق إستراتيجية المحيط الأزرق من خلال تخفيض تكاليف، حيث ظهرت في البداية نماذج لتحليل التكاليف تركز على التحميل الكلي لتكاليف المؤسسة المباشرة منها وغير المباشرة على المنتجات، ولكن كونها تعتمد على أساس التوزيع العشوائي لتكاليف غير المباشرة، لم تستطع تقديم معلومات دقيقة عن التكاليف الحقيقية للمؤسسة، لذا ظهر نموذج التكلفة المباشرة بفكرة عدم توزيع التكاليف غير المباشرة وتحميل المنتج بالتكاليف المباشرة فقط استجابة لأهداف المؤسسات في ذلك الوقت، وبعدها ظهر نموذج التكلفة المتغيرة الذي يقوم على أساس تحميل المنتجات بالتكاليف المتغيرة فقط، لكن من غير المنطقي عدم تحميل المنتجات بهذه التكاليف واستبعادها عند إتخاذ القرارات خاصة مع التطور التكنولوجي واعتماد المؤسسات على الآلات في الإنتاج، لذا ظهر نموذج التحميل العقلاني لتكاليف الذي يحمل المنتجات بالتكاليف على أساس الطاقة المستغلة، لكن ومع تعقد العملية الإنتاجية أصبح من الصعب تحديد الطاقة المستغلة بدقة، وعدم فهم هذه النماذج لمسبب التكلفة أظهر عجزها على تحديد الدقيق لتكلفة.

لقد تقطن المختصون في ميدان المحاسبة إلى النقص في النماذج محاسبة التكاليف التقليدية الذي حال دون التحديد الفعلي والواقعي لتكلفة، وتم التوصل في النهاية إلى نموذج يقوم على مبدأ توزيع الأعباء غير المباشرة على أساس مسبب التكلفة لكل نشاط، من خلال تتبع نشوء التكلفة وتحديد مقياس يعكس السبب الرئيسي في تكوينها داخل النشاط بما يمكن من التحديد الدقيق، الشامل

والمفصل لتكاليف المؤسسة، ثم تحليل الأنشطة وتصنيفها ما بين أنشطة مضيضة للقيمة وغير مضيضة للقيمة واستبعادها مما يساعد على تخفيض التكلفة.¹

2. بعد ابتكار القيمة:

إن عدم قدرة محاسبة التكاليف التقليدية على دراسة البيئة الخارجية وتقديم معلومات غير المالية التي تمكن المؤسسة من تحقيق هدفها في التميز وخلق القيمة، أكد عجزها على التحديد الدقيق لتكلفة ومواكبة التطورات الحاصلة كما أن نماذج محاسبة التكاليف التقليدية تقيس تكلفة الجودة عن طريق جمع البيانات للأغراض التنظيمية وليس عن طريق فقرات تكاليف الجودة، ولذلك فإن قياس التكاليف الجودة يتطلب تحليلات إضافية والتي تجدها بعض المؤسسات مكلفة جداً، بينما يوفر نموذج الـ ABC المعلومات الضرورية لتصنيف معلومات تكلفة الجودة على أساس الأنشطة، كونه يقوم بتصنيف الأنشطة على أساس فقرات تكلفة الجودة، كما يقدم معلومات غير مالية عن رضا الزبائن، جودة المنتجات من خلال تمكين المؤسسة من دراسة السوق وتكاليف التطوير والحصول على أفكار جديدة وتطبيقها مما يخلق منتجات جديدة وطلب جديد في السوق وزيادة أرباح المؤسسة على المدى المتوسط والطويل، هذا النموذج إذن يمكن المؤسسة من تخفيض التكاليف ودعم الابتكار داخل المؤسسة مما يخلق قيمة ومنفعة لها وللزبون.²

الفرع الثاني: المقارنة بين نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة ونموذج التكلفة المستهدفة في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق

لقد تطور نظام محاسبة التكاليف مع التطورات التكنولوجية وبيئة الأعمال المعاصرة، وذلك من أجل مساعد إدارة المؤسسة على فهم سلوك التكلفة وتحديدها بدقة، ومن بين النماذج الحديثة التي ظهرت نموذج التكلفة على أساس الأنشطة ونموذج التكلفة المستهدفة، والتي ساعدت على إتخاذ القرارات على المدى الطويل، وتحقيق أهداف الإستراتيجيات الحديثة التي تتبناها المؤسسات اليوم ومن بينها إستراتيجية المحيط الأزرق.

¹ حيدر على المسعودي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً، ط1، دار اليازوري للنشر، الأردن، 2010، ص72.

² نفس المرجع، ص73.

1. بعد تخفيض التكلفة:

يعد نموذج التكلفة على أساس الأنشطة من بين النماذج الحديثة التي ظهرت في بيئة الأعمال الحديثة، والتي ساعدت المؤسسة على التحكم في التكلفة وتخفيضها من خلال دراسة البيئة الداخلية للمؤسسة وتحديد مسببات التكلفة والأنشطة غير الضرورية والمكلفة واستبعادها من النشاط بما يقلل التكلفة، أما بالنسبة لنموذج التكلفة المستهدفة فهو ينطلق من السوق وليس من البيانات الداخلية للمؤسسة في تحديد تكلفة المنتجات، وبذلك فهو لا يقدم معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات فمن غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب سعر التكلفة، في ظل التغيرات الهائلة في بيئة الأعمال، وبما أن هذا النموذج قائم على الفرضيات والتنبؤ فهو ليس قياس دقيق وإنما عبارة عن أفضل تقدير حول سعر التكلفة و الجودة، وعند تطبيقه من طرف المؤسسة تصبح مجبرة على إعادة تصميم هيكل المؤسسة وهذا يتطلب وقت وجهد كبير ويزيد من تكاليف المؤسسة.¹

2. بعد ابتكار القيمة:

يوفر نموذج الـ ABC معلومات غير مالية تساعد على تحسين فعالية التسيير وجودة المنتجات، وذلك كونه يركز على دراسة السوق ورغبات الزبائن عند تحديد مواصفات المنتجات، وهذا يساعد على خلق منتجات جديدة، والتخلص من المنافسة، أما نموذج التكلفة المستهدفة من أفضل النماذج في عملية تسعير المنتجات، حيث تنطلق من سعر البيع التنافسي في السوق وتحدد هامش الربح وأخيرا سعر التكلفة الذي يتم تخفيضه من خلال التحسين المستمر للتكلفة والمنتجات، ويركز هذا النموذج على دراسة السوق والزبائن في تحسين جودة المنتجات بما يساعد المؤسسة على تحقيق الميزة التنافسية.²

وعليه ومن خلال التحليل السابق نرى أن النموذج الأقرب إلى تحقيق بعد تخفيض التكاليف وبعد ابتكار القيمة هو نموذج الـ ABC كونه النموذج الأدق من حيث تحديد وتحليل تكاليف المؤسسة التي تنقسم إلى أنشطة متداخلة ومتكاملة فيما بينها لهذا عمل هذا النموذج على تحليل هذه الأنشطة بعناية وتحديد تكلفة كل منها مما يسهل على المؤسسة معرفة الأنشطة والإجراءات والعناصر التي تزيد من

¹ أحمد ضرغام عبد الرضا، مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 92، العراق، 2019، ص 522.

² ميساء محمود محمد رابحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير، المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 12.

تكاليفها دون إضافة أي قيمة ومن ثم إزالتها أو التقليل منها مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف، كما أن لهذا النموذج دور في ابتكار وتطوير المنتجات والخدمات دخل المؤسسة كونه يهتم بدراسة السوق أذواق الزبائن ويقدم معلومات غير مالية، وهذا يساعد على خلق منتجات وخدمات مختلفة تمكن من إنشاء أسواق جديدة، وهو كذلك نموذج استطاع مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يتضح أن إستراتيجية المحيط الأزرق هي إستراتيجية حديثة في التفكير الإستراتيجي وفي عالم الأعمال المعاصر، أطلقها كل من " Kim Chan & Mauborgen من أجل مساعدة المؤسسات في التخلص من المنافسة الدموية في المحيطات الحمراء، وبتوفيرها أدوات وأطر عمل مناسبة مكنت المؤسسة من صياغة الخطط طويلة الأجل وتنفيذها وذلك انطلاقاً من دراسة السوق إلى غاية إيجاد أفكار مبتكرة وتحويلها إلى منتجات وخدمات لا مثيل لها بأقل التكاليف وخلق قيمة لها وللزبون، وإنشاء أسواق جديدة.

هذه الإستراتيجية ركزت على ضرورة تحقيق التوازن بين القيمة المقدمة للزبون والتكلفة إنتاج المنتجات، وخلق هذه القيمة، وتحدد هذه التكلفة باعتماد نموذج محاسبة التكاليف، الذي يستجيب لخصوصية هذه الإستراتيجية، ويقدم معلومات غير مالية تقيد في إتخاذ القرارات إستراتيجية.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية على

مؤسسة "الكاتمية للفلين"

تمهيد:

في ظل إنفتاح الأسواق وتزايد حدة المنافسة وما تواجهه المؤسسة من تقدم تكنولوجي في طرق الإنتاج والتغيرات الجوهرية فيها وكذلك سعي المؤسسة إلى إرضاء الزبائن من خلال إنتاج منتجات تلبي احتياجاتهم ورغباتهم وتقديم منتجات مبتكرة وبأقل التكاليف، فإنه يتعين على المؤسسة البحث عن نموذج يوفر لها معلومات التي تحتاجها للموازنة بين تخفيض التكلفة وابتكار القيمة الذي يؤدي إلى التخلص من المنافسة بما يحقق إستراتيجية المحيط الأزرق.

سنحاول في هذا الفصل تجسيد ما تم التطرق إليه نظريا من خلال الدراسة التي قمنا بها في مؤسسة "الكاتمية للفلين" حيث قدمت لنا تقارير إدارية لشهر فيفري 2022 والتي من خلالها سيتم تطبيق نموذج التكلفة المبني على أساس الأنشطة.

ولتحقيق هذا الهدف فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة "الكاتمية للفلين".

المبحث الثاني: تطبيق نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة "الكاتمية للفلين".

المبحث الثالث: تحليل سعر التكلفة على أساس الأنشطة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة "الكاتمية للفلين"

تقدم مؤسسة جيجل "الكاتمية للفلين" على أنها إحدى مؤسسات القطاع العام التي تحتل مكانة هامة في سوق الفلين على المستوى الوطني من خلال ما توفره من منتجات، وهي وحدة صناعية إنتاجية أنشئت لتحقيق أهداف اقتصادية وإجتماعية ضمن برنامج تنمية الإقتصاد الوطني والصناعات المحلية، ومن أجل التعريف بالمؤسسة كونها محل الدراسة سننطلق إلى التعريف بالمؤسسة، أهدافها والهيكل التنظيمي لها بالإضافة إلى التطرق لطريقة حسابها.

المطلب الأول: تعريف وأهمية مؤسسة "الكاتمية للفلين"**الفرع الأول: تعريف مؤسسة "الكاتمية للفلين"**

نشأت المؤسسة الوطنية للفلين (SNL) بمقتضى الأمر رقم 67 بتاريخ 1976/09/09م مقرها الجزائر العاصمة، وطبقا للإصلاحات المتعلقة بإعادة الهيكلة الإقتصادية للمؤسسات وبموجب الأمر 43/72 المؤرخ في 1983/01/02، تم إنشاء المؤسسة تحت اسم المؤسسة الوطنية للفلين والمواد العازلة المشتقة منه (ENL)، حيث تم نقل مقرها من الجزائر العاصمة إلى ولاية جيجل.

وبعد صدور القوانين 88-01/01-88/03-88/04 المؤرخة في 1988/01/12 والتي تضمنت استقلالية المؤسسة العمومية، حولت المؤسسة الوطنية للفلين والمواد العازلة إلى مؤسسة إقتصادية عمومية مستقلة، ثم حولت إلى مؤسسة عمومية في شكل شركة ذات أسهم بعقد موثق مؤرخ في 1991/03/16 حيث قدر رأس مالها بـ 20.000.00 دج مقسمة إلى 800 سهم، وفي عام 1992 تم رفع رأس مالها إلى 50.000.00 دج، وفي عام 1994 تم نقل المقر إلى ولاية عنابة نتيجة لسوء الأوضاع الأمنية وفي تاريخ 2000/06/05 بعقد موثق تمت مطابقة القانون الأساسي للمؤسسة وأنشئ مجمع صناعة الفلين (G.L.A/spa) والفروع المنبثقة عنه برأس مال يقدر بـ 50.000.00 دج، وفي 2000/07/01 بعقد موثق تم إنشاء فرع جيجل الكاتمية للفلين المؤسسة العمومية الإقتصادية في الشكل القانوني لشركة ذات أسهم برأس مال قدره 1.000.00 دج والذي يقدر حاليا بـ 351.175.00 دج، وفي 2006/03/08 وبموجب تعديل القانون الأساسي للمؤسسة أصبحت تابعة إلى المجمع "S.O.D.I.A.F".

تعتبر مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين حاليا إحدى الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية (E.N.L) سابقا حيث يوجد مقر المؤسسة بطريق بجاية -جيجل-. ويتربع على مساحة تقدر بـ 4.60 هكتار، ويتكون

من ورشتين الأولى لإنتاج الفلين والثانية لإنتاج المواد العازلة. كما تقدر المساحة المغطاة للمصنع كليا بـ 10.642 م² تتوزع كما يلي:

- ورشة إنتاج الفلين الممدد مساحتها تقدر بـ 5.374 م².
- ورشة المنتجات العازلة مساحتها تقدر بـ 1800 م².
- ورشة الصيانة مساحتها تقدر بـ 750 م².
- المخزن مساحته تقدر بـ 1.130 م².
- الإدارة وملحقاتها مساحتها تقدر بـ 786 م².

من جهة أخرى يضم المصنع مساحة مهياة وغير مغطاة تقدر بـ 8.350 م² تستعمل لتخزين المادة الأولية المتمثلة في الفلين، قدرة استيعابها تصل إلى 27.000 قنطار.

وفيما يخص عدد العمال بالمؤسسة فإنه يتناقص سنة بعد أخرى حيث بلغ عددهم سنة 1994 حوالي 178 عاملا، وأصبح سنة 1997 حوالي 151 عاملا، وسنة 2001 ما يقارب 148 عاملا ليصل سنة 2002 إلى 136 عاملا، ويرجع هذا التناقص إلى طموح المؤسسة في تخفيض عدد العمال إلى 120 عاملا في ظل الاتفاقية العامة للمؤسسة وإلى التطورات الاقتصادية في جو المنافسة وذلك بالإحالة على التقاعد وإدخال عمال مؤقتين جدد وتوفير تسهيلات للعمال الراغبين في التقاعد قبل السن القانوني للتقاعد وتقديم مكافأة لهم، إلى أن أصبح عدد العمال سنة 2018 ما يقارب 86 عاملا موزعين على مختلف المصالح مع العلم أن عدد العمال الدائمين هو 07 والباقي عبارة عن عمال مؤقتين وذوي العقود، حيث يداوم العمال بنظام عادي أي 08 ساعات يوميا.

وفيما يلي جدول يبين توزيع العمال على مختلف المصالح بالمؤسسة:

الجدول رقم (3-1): توزيع عمال مؤسسة "الكاتمية للفلين"

عدد العمال	المصالح
6	الإدارة العامة
4	مديرية الإدارة العامة
3	مديرية المحاسبة والمالية
6	مديرية التموين

7	مديرية التجارة
14	دائرة النظافة والأمن
7	مصلحة الصيانة
21	مصلحة إنتاج الفلين
13	مصلحة إنتاج المواد العازلة
5	فرع واد العنب
86	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرع الثاني: أهمية مؤسسة "الكاتمية للفلين"

ويمكن حصر الأهمية الاقتصادية للمؤسسة فيما يلي:

1. تعتبر من المؤسسات العمومية التي حافظت على نشاطها وبقيت مستمرة في الإنتاج، فهي تشكل دعماً للقطاع العمومي؛
2. المساهمة في تغطية احتياجات السوق الوطنية من مادة الفلين والمواد العازلة والسعي لتصدير أكبر كمية ممكنة من الإنتاج، مما يعني المساهمة في زيادة الصادرات على المستوى الاقتصادي الوطني وجلب العملة الصعبة وتنشيط حركة التعاملات مع الخارج؛
3. دعم القطاع الصناعي على المستوى المحلي والقمومي، واستغلال طاقات محلية خاصة من مادة الفلين التي تغطي مساحات واسعة من تراب الولاية والولايات المجاورة.

المطلب الثاني: أهداف مؤسسة "الكاتمية للفلين" وهيكلها التنظيمي

الفرع الأول: أهداف مؤسسة "الكاتمية للفلين"

تسعى المؤسسة من خلال عملها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها:

1. تسعى إلى تحقيق أكبر ربح ممكن كأى مؤسسة اقتصادية؛
2. توسيع مجال نشاطها وذلك بفتح نقاط جديدة لإنتاج وتسويق المنتجات؛
3. إتباع الطرق المتطورة في الإشهار لتسويق منتجاتها؛
4. السعي إلى تطوير العلاقات مع الدول الأجنبية من أجل تسويق منتجاتها إليها؛
5. تغطية السوق الوطنية من منتجات الفلين والمواد العازلة والتي هي في حاجة دائمة إليها.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة "الكاتمية للفلين"

يعكس الهيكل التنظيمي لهذه الوحدة طبيعة نشاطها الإنتاجي والتجاري إذ يحتوي على مديرية عامة للمؤسسة، الأمانة العامة وخمس مديريات تابعة لها، وكل مديرية تنقسم إلى أقسام فرعية تسهل عملية التسيير والتنظيم والإنتاجية، وتتمثل في:

1. الرئيس المدير العام:

يعتبر الرئيس المدير العام المسؤول الأول عن نشاط المؤسسة وله الحق في تنظيم علاقات العامة مع المتعاملين من أجل التوجيهات واتخاذ القرارات. كما يعمل على تنسيق الجهود وتوجيهها لتحقيق حاجيات السوق الوطنية في إطار عملية الاستيراد والتصدير.

2. الأمانة العامة:

تعتبر الوسيط بين المدير العام والعمال، وهي الجهاز الإداري المتخصص في أداء الأعمال المكتبية مثل إعداد المكاتبات والمراسلات والتقارير والحفظ والأرشفة بالإضافة إلى تنظيم الاجتماعات والتوجيه وتعيين أوقات استقبال المدير العام للعمال والمتعاملين الاقتصاديين المحليين والأجانب.

3. مصلحة التدقيق:

هي مصلحة مستقلة، نشاطها الأساسي القيام بعمليات التدقيق في وظائف المؤسسة وأنشطتها كما يشمل فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وجودة الأداء، إضافة إلى تحقيق أهداف المؤسسة والسهر على حسن التسيير والإجراءات وصحة التسجيل المحاسبي.

4. مصلحة النظافة والأمن:

تقوم بمساعدة العمال على تأدية مهامهم بصورة سلمية، مما يساعد في تنمية وتحسين الإنتاج، كما تعمل على تهيئة الظروف الملائمة لتأدية العمل بصورة طبيعية. ومن مهامها حماية وحراسة المؤسسة بكاملها ليلا ونهارا مع مراقبة ممتلكاتها من عتاد وأموال وآلات والسهر على نظافة المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

5. مديرية الإدارة العامة:

نشاطها الأساسي يعتمد على وجود تنسيق وتعاون بين الموارد البشرية المتنوعة، وتوجيه الأفراد وتنظيم عملهم داخل المؤسسة من أجل المساهمة في تحقيق أهداف محددة خاصة بجميع العمال. وتنقسم إلى:

– دائرة تسيير المستخدمين:

تحتل مكانة هامة في المؤسسة، حيث تعمل على تنفيذ القرارات الخاصة بالعمل وتهتم بعملية الحصول على احتياجاتها من الموارد البشرية وتطويرها وتحفيزها والحفاظ عليها بما يمكن من تحقيق الأهداف بأعلى الكفاءة والفعالية ومتابعة الإجراءات التأديبية وإعلان المستخدمين بالنصوص المتعلقة بتسيير مشوارهم المهني.

– مصلحة المستخدمين والتكوين:

مصلحة تقوم بوضع مخطط تنظيمي لدورات التكوين وتقدير النفقات التكوينية، ويتم فيها كذلك متابعة الحصص التدريبية المبرمجة كما يتم تدريب الموظفين الجدد.

– قسم الرواتب والشؤون الاجتماعية:

يختص باستلام القرارات الخاصة بالتعيينات والترقيات والمكافآت والسلف وسائر المستحقات المالية من قسم شؤون الموظفين، وإعداد التسويات المالية، كما يقوم بإعداد كشوف رواتب الموظفين الشهرية وتحويلها إلى البنوك وكذلك الإشراف على قائمة الحضور والغياب وتسهيل عملية اتصال العمال بمصالح الضمان الاجتماعي، الاشتراك في التقاعد، ملفات العطل المرضية والتوقف عن العمل.

– مصلحة المنازعات والشؤون القانونية:

تهتم بكل القضايا الخاصة بالمؤسسة، ومنه مسك ملفات قضايا ومنازعات الجماعة، وإعداد مختلف الاتفاقيات المتعلقة بانتداب المحامين أو إجراء صلح مع أطراف النزاع، وكذلك إبداء الاستشارة القانونية في كل غموض يكتنف مقتضى قانوني أو إجراء يهم المؤسسة، مع تلقي الشكاوى وإعداد التقارير.

– مصلحة الخدمات العامة:

هو أحد مصالح المديرية العامة ويسعى لتقديم الخدمات للموظفين حيث يقوم صاحب المصلحة أو عمال المصلحة بالتخطيط والإشراف والمتابعة والتنفيذ لأعمال جميع الوحدات، حيث تساعد في تحقيق أهداف المؤسسة.

6. مديرية المالية والمحاسبة:

تهتم بمسك حسابات المؤسسة بالأخذ بعين الاعتبار الترتيبات التشريعية والتنظيمية المراقبة المالية والمحاسبية، وضمان تسيير والتزامات المؤسسة على المستوى المالي وتسيير الحسابات المركزية وتسيير التدفقات المالية. وتنفرع إلى ثلاثة مصالح وهي:

- دائرة المالية والمحاسبة:

تقوم بالإشراف على جميع العمليات المحاسبية والمالية ومتابعة الحالة المالية للمؤسسة حيث تهتم بمتابعة المعالجة المحاسبية والتسجيل في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومتابعة المداخل والمصاريف المحققة من طرف المؤسسة، وتهتم بتمويل احتياجات الاستغلال ومراجعة الوثائق والسندات المحاسبية.

- مصلحة تسيير المخزون:

مهمتها تسيير المخزون بالعمل بطريقة تجعل من المخزن قادر على تلبية طلبات الزبائن أو المستعملين للمواد المخزنة وهذا في كل الأوقات، ومتابعة يومية لحاجيات المؤسسة والموظفين وتدقيق في حسابات الدفاتر المحاسبية وحساب تكاليف الإنتاج.

- مصلحة المحاسبة التحليلية:

تقوم بدراسة وتحليل وتسجيل للبيانات المتعلقة بالتكاليف، حيث تعتبر من أدوات الإدارة التي توفر البيانات اللازمة للقيام بالدراسات أو اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتجات وعمليات البيع والشراء حتى مرحلة التوزيع.

7. مديرية التجارة:

تلعب هذه المديرية دورا هاما في المؤسسة إذ تقوم بأعمال البيع والتمويل والتسويق، وتسيير الأشغال وتنقسم إلى:

- دائرة التجارة:

تقوم بمجموعة القواعد القانونية التي تحدد طبيعة وأثار الاتفاقات والعقود المبرمة بين الشركة والعاملين وكافة نشاطات تداول وتوزيع المنتجات ونشاطات الإنتاج وكذلك الخدمات والمنشآت المالية والمصرفية.

– مصلحة التصدير والتسويق:

تقوم مجموعة من العمليات والأنشطة التي تعمل على اكتشاف رغبات العملاء وتطوير المنتجات التي تشبع رغباتهم وتحقق أرباح للمؤسسة، والقيام ببيع المنتجات من دولة إلى دولة وفق نظام معترف به وقوانين ونظم تدعم الإستيراد من جانب الدول المستهلكة.

– قسم البيع والاسترجاع:

تعتبر هذه الدائرة من الدوائر الرئيسة في المؤسسة حيث تقوم بتحديد العلاقات الخارجية للمؤسسة مع الموردين والزبائن والإشراف على تنظيم ومراقبة مداخل ومخرجات المؤسسة من السلع والبضائع وتحديد أسعار البيع.

– قسم تسيير المخزون:

هي مصلحة تقوم بتسيير المخزون بطريقة تجعل من المخزن قادرا على تلبية طلبات الزبائن في أي وقت.

– نقطة البيع واد العنب:

وهو مستودع مقره في عنابة يتم فيه وضع السلع والمنتجات النهائية للمؤسسة حيث يتولى تصريف وتسويق وبيع المنتجات للزبائن.

– قسم الأشغال والمساحة:

هو قسم متخصص في أعمال وأشغال العمارات، أي يقوم فيه العمال المتخصصون في تركيب المواد العازلة على أسطح البنايات والعمارات وإعادة تهيئة المباني القديمة أو التي تحتوي على فتحات وتشققات.

8. مديرية التموين:

تلعب هذه المديرية دورا كبيرا، إذ تعمل على إيصال المواد الأولية للمؤسسة ويقوم مدير المديرية بإعداد قائمة المشتريات للمواد الأولية والتجهيزات.

– دائرة التموين:

تساهم في تحديد الحاجيات الأساسية التي يجب استيرادها وتوفيرها دائما مثل المواد الإنتاجية التي تعتبر جزءا من العمل الرئيسي للشركة وتعتبر من الوسائل المساندة للدراسات الاقتصادية التي تحدد

الحصص اللازمة لمشروع معين، وتشمل كافة المستلزمات الأولية التي تتطابق مع مواصفات المحددة والمتفق عليها من أجل تنفيذ إنتاج صناعي.

– مصلحة الحظيرة:

تحتوي على كل الوسائل المتعلقة بالنقل، المركبات وقطع الغيار وبالإضافة إلى خدمات صيانة الهياكل والمرافق والسيارات والشاحنات الخاصة بالمؤسسة.

– مصلحة المشتريات:

يتم فيها مراقبة طلبات الشراء وتنفيذها حسب المواصفات المعتمدة بطريقة فعالة من حيث السعر والجودة والنوعية ومواعيد التوريد وشروط الدفع والخدمة وإعداد التقارير الشهرية المتعلقة بطلبات الشراء.

– قسم تسيير المخزون:

وهو خاص بالتحكم في المخزون، حيث يعتبر المخزون أحد العناصر الرئيسية التي تحتاج إلى اهتمام فائق نظرا لما ذلك من أثر هام على تحديد تكلفة المنتجات وتكلفة المبيعات. وهي وظيفة مكملة لوظيفة الشراء. حيث تقوم بإنشاء وتوفير مستودعات ملائمة وتنظيمها بشكل يلبي المتطلبات وما يرتبط بها من سجلات أو نماذج ومستندات والقوى العاملة المناسبة كما ونوعا للقيام بهذه الأعمال.

9. المديرية التقنية:

يقوم فيها المدير التقني بإعداد التقارير والتوجيهات والأوامر المتعلقة بالإنتاج ومتابعة كل ما يخص أعمال الصيانة والإشراف على العمال وكذا عملية الإنتاج من بدايتها إلى نهايتها. وتنقسم إلى ثلاث دوائر:

– دائرة إنتاج الفلين:

إذ يتولاها رئيس الدائرة حيث يقوم بعملية الإنتاج وإعطاء الأوامر للعمال بالانضباط والدقة والاتساق في العمل لتسليم المنتج في وقته المحدد، إذ تقوم هذه المصلحة بإنتاج صفائح الفلين.

– دائرة الصيانة:

تهتم هذه المصلحة بإصلاح الآلات ومتابعة التجهيزات وصيانتها لاستمرار عملية الإنتاج والحفاظ عليها في أحسن حال، من أجل الدقة في العمل والحصول على نوعية جيدة واستمرارية الإنتاج.

– دائرة إنتاج المواد العازلة:

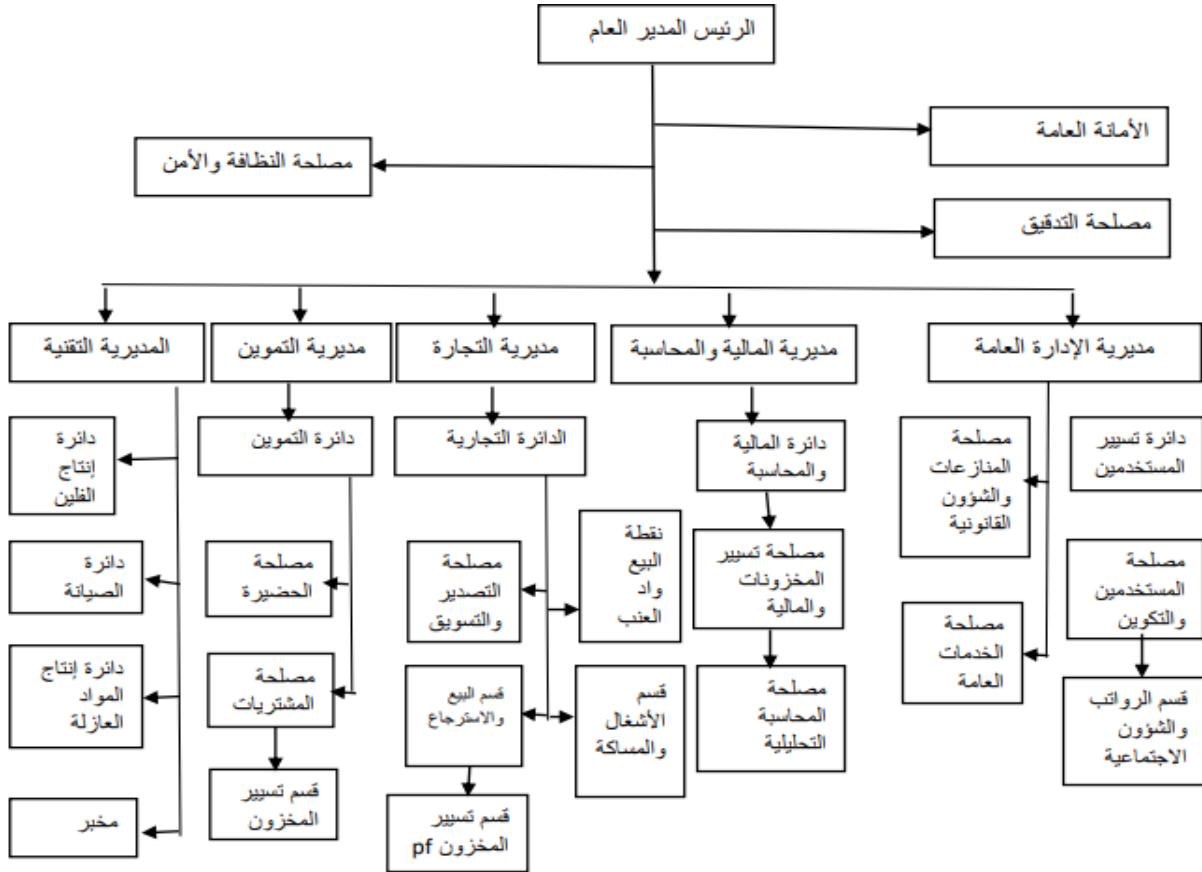
تقوم بإنتاج المواد التي تصنع خصيصا حتى تحافظ على المباني لأطول عمر ممكن لها وتتمثل في الزيت وعازل الحرارة وعازل المياه وعازل الأسقف والأساسات.

– المخبر ومراقبة النوعية:

يعتبر من المصالح الهامة في المؤسسة، وهو يعمل بالتنسيق مع مصلحة الإنتاج ويعمل على إقامة التجارب والتحليل ومراقبة المادة الأولية، إضافة إلى جودة المنتج النهائي ومطابقته للشروط والمعايير المعمول بها دوليا.

ويمكن عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة كمل يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة "الكاتمية للفلين"



المصدر: بالإعتماد على الملحق رقم (01).

المطلب الثالث: طريقة مؤسسة "الكاتمية للفلين" في حساب سعر التكلفة

تقوم المؤسسة بتحديد سعر تكلفة المنتجات (حببيات الفلين، صفائح الفلين) عن طريق تعاون مديرية المالية والمحاسبة مع مديرية التجارة والتموين، بتجميع مختلف البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف وتتبعها من لحظة إعداد طلبيات المشتريات إلى غاية تحرير فواتير البيع. وسيتم التطرق إلى طريقة حساب سعر تكلفة لكل من منتج حببيات الفلين ومنتج صفائح الفلين.

الفرع الأول: سعر تكلفة منتج حببيات الفلين

تمر عملية إنتاج حببيات الفلين من خلال ورشة رحي المادة الأولية (الفلين) لتصبح حببيات ثم يتم تعبئتها في أكياس في ورشة التعبئة والتغليف لتصير منتجا قابلا للبيع.

الجدول رقم (3-2): سعر تكلفة منتج حببيات الفلين

المبالغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
المواد الأولية			
795.420	6.000	132,57	الفلين المعاد إنتاجه
168.720	-	-	أكياس الفلين
795.420	إجمالي تكاليف المباشرة		
التكاليف غير المباشرة			
11.320,86	-	-	الكهرباء
13.976,45	-	-	الغاز
3.376,98	-	-	الماء
318.687,57	-	-	أجور الموظفين
20.900	-	-	الضرائب والرسوم
35.000	-	-	الاهتلاكات
47.605,94	-	-	التكاليف المختلفة
450.867,80	إجمالي التكاليف غير المباشرة		
1.246.287,80	التكاليف الإجمالية		
122,50	الوحدات المنتجة		
10.173,78	سعر تكلفة الوحدة		

المصدر: بالإعتماد على الملحق رقم (02).

يبين الجدول أعلاه سعر تكلفة حبيبات الفلين، حيث قامت المؤسسة بتحميل تكاليف الغاز والماء لحبيبات الفلين، إذ كان من الأصح تحميلها لصفائح الفلين لأن ورشة الطهي والضغط هي التي فقط تكون فيها تكاليف الغاز والماء.

وتتبع المؤسسة طريقة حساب سعر التكلفة بجمع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتقسيمها على الوحدات المنتجة لتصل في النهاية إلى سعر التكلفة بقيمة 10.173,78 دج.

الفرع الثاني: سعر تكلفة منتج صفائح الفلين

1. سعر تكلفة منتج مكعبات الفلين (نصف المصنع)

تمر عملية إنتاج مكعبات الفلين بورشة رحي الفلين ثم إلى ورشة الطهي والضغط لتشكيل مكعبات الفلين، وسيتم التطرق لحساب سعر تكلفتها.

الجدول رقم (3-3): سعر تكلفة منتج مكعبات الفلين

المبالغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
المواد الأولية			
3.011.205,34	3.394,82	887	الفلين المعاد إنتاجه
1.028.349,05	1.694,15	607	الفلين الملتقط
572.943,72	3.292,78	174	قطع الفلين
4.612.498,11	التكاليف المباشرة		
التكاليف غير المباشرة			
161.322,28	-	-	الكهرباء
265.552,68	-	-	الغاز
64.162,62	-	-	الماء
2.230.813,01	-	-	أجور الموظفين
188.100	-	-	الضرائب والرسوم
105.000	-	-	الاهتلاكات
501.290,54	-	-	التكاليف المختلفة
3.516.241,13	إجمالي التكاليف غير المباشرة		
8.128.739,24	التكاليف الإجمالية		
3.397	عدد الوحدات المنتجة		
2.392,92	سعر تكلفة الوحدة		

المصدر: بالإعتماد على الملحق رقم (03).

يبين الجدول أعلاه سعر تكلفة مكعبات الفلين، حيث استعملت المؤسسة في إنتاجها لمكعبات الفلين أنواع مختلفة من المواد الأولية (الفلين) بهدف تخفيض التكلفة، وتوصلت لتكلفة الوحدة بسعر 2.392,92 دج.

2. سعر تكلفة منتج صفائح الفلين (منتج تام)

بعد إنتاج مكعبات الفلين يتم في هذه المرحلة تقطيعها إلى الصفائح وتغليفها للوصول إلى منتج تام الصنع، وسيتم التطرق إلى سعر تكلفة صفائح الفلين.

الجدول رقم (3-4): سعر تكلفة منتج صفائح الفلين

المبالغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
5.868.857,43	14.771,11	397,32	تكاليف المنتج نصف المصنع (م ³)
318.687,57	-	-	أجور الموظفين (التقطيع + التغليف)
53.774,09	-	-	الكهرباء
150.000	-	-	مواد التعبئة والتغليف
6.391.319,09			التكاليف الإجمالية
397,32			عدد الوحدات المنتجة (م ³)
16.086,07			سعر تكلفة الوحدة

المصدر: بالإعتماد على الملحق رقم (04).

يبين الجدول أعلاه سعر تكلفة صفائح الفلين، حيث يتم حساب الوحدات المنتجة بالمتري مكعب. سيتم توضيح المعلومات التي في الجدول:

$$- 1 \text{ م}^3 = 6,17284 \text{ من مكعبات الفلين.}$$

$$- \text{سعر الوحدة: } 2.392,92 \times 6,1728 = 14.771,11 \text{ دج.}$$

من خلال ما سبق يتبين أن مؤسسة "الكاتمية للفلين" لا تتبع أي نموذج لمحاسبة التكاليف التقليدية أو الحديثة إذ تقوم بحساب تكاليفها إنطلاقاً من إعداد الطلبات إلى غاية تحرير فواتير البيع من خلال جمع مختلف التكاليف التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في الصنف (06) كما يشير الملحق رقم (04) وتقسيمها على عدد وحدات الإنتاج لتصل لسعر التكلفة الخاص بها.

المبحث الثاني: تطبيق نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة "الكاتمية للفلين"

يتضمن نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة دون المساس بجودة المنتج، حيث سيتم تطبيق نموذج التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة "الكاتمية للفلين"، وذلك في ظل المعلومات المقدمة لنا.

المطلب الأول: تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة

ينتج عن قيام المؤسسة بنشاطها تشكل مجموعة من التكاليف يمكن تقسيمها إلى تكاليف مباشرة تحمل مباشرة إلى المنتج المتسبب في حدوثها وتكاليف غير مباشرة توزع على أساس الأنشطة لاشتراك العديد من المنتجات في حدوثها.

الفرع الأول: تحديد التكاليف المباشرة

تتمثل التكاليف المباشرة للمؤسسة فيما يلي:

الجدول رقم (3-5): التكاليف المباشرة

النسبة	التكلفة	البيان
77,13	5.407.918,11	المواد الأولية المستعملة
15,06	1.056.130,38	اليد العاملة المباشرة
2,86	200.279,29	الكهرباء
3,99	279.529,13	الغاز
0,96	67.539,60	الماء
100	7.011.396,51	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

يبين الجدول أعلاه التكاليف المباشرة التي تتحملها المؤسسة عند إنتاج منتج حبيبات الفلين ومنتج صفائح الفلين، حيث تأخذ تكلفة المواد الأولية المستعملة حصة كبيرة من التكاليف المباشرة بنسبة 77,13% ثم تليها تكلفة اليد العاملة المباشرة بنسبة 15,06% بينما أدنى تكلفة فهي تكلفة الماء بنسبة 0,96%.

الفرع الثاني: التكاليف غير المباشرة

تتمثل التكاليف غير المباشرة للمؤسسة فيما يلي:

الجدول رقم (3-6): التكاليف غير المباشرة

التكاليف غير المباشرة	البيان	التكاليف غير المباشرة	البيان
1.760	مصاريف الإستقبال والإطعام	122.765,58	الوقود وزيوت التشحيم
240.671	نفقات المهمات	5.266,50	منتج الصيانة
6.000	رسوم مجلس الإدارة والاجتماعات	3.746,66	المعدات
40.336,14	مصاريف البريد والاتصالات	16.585,86	منتجات كهربائية والدهن
7.240	الخدمات المصرفية وما يماثلها	43.947,60	قطع الغيار لعتاد الإنتاج
1.812.057,91	أجور الموظفين	39.446,17	قطع الغيار المتداول
4.250	حقوق الطابع ورسوم التسجيل	50.226,94	اللوازم الإستهلاكية الأخرى
3.500	الضرائب والرسوم الأخرى	350.720	التعبئة والتغليف
81.000	أتعاب الحضور	26.174,12	الكهرباء
63.360	عقوبات وغرامات	105.729,90	مواد وتوريدات غير قابلة للتخزين
4.085,95	اهتلاك مبنى الإدارة	57.300	الصيانة وإصلاح معدات النقل
33.391,31	اهتلاك مبنى المصنع	67.350	وثائق متنوعة
4.312,16	اهتلاك تجهيزات المكتب	92.976	أجور الوسطاء وأتعابهم
2.370	اهتلاك معدات النقل (السيارات)	23.240	نقل البضائع والنقل الجماعي للأفراد
80.359,90	اهتلاك معدات النقل	86.503,64	مصاريف السفر، المعيشة والإقامة
3.476.713,34	المجموع		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه التكاليف غير المباشرة التي تتحملها المؤسسة عند إنتاج منتج حبيبات الفلين ومنتج صفائح الفلين، حيث تأخذ تكلفة أجور الموظفين حصة كبيرة من التكاليف غير المباشرة بقيمة 1.812.057,91 دج ثم تليها تكلفة التعبئة والتغليف بقيمة 350.720 دج بينما أدنى تكلفة فهي مصاريف الإستقبال والإطعام بقيمة 1.760 دج.

المطلب الثاني: تحديد أنشطة ومسببات التكلفة

تعتبر تحديد الأنشطة أول خطوة في تطبيق نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة لأنها تمكن من حساب سعر التكلفة بدقة أكبر، بعدها يتم تحديد مسببات التكاليف للأنشطة.

الفرع الأول: تحديد الأنشطة

يتم تحديد الأنشطة بتجميع الأعمال في شكل أنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-7): تحديد الأنشطة

المراكز	الأنشطة
الإدارة	نشاط التسيير نشاط تنظيم العلاقات نشاط التدقيق
الإدارة العامة	نشاط تسيير المستخدمين نشاط التوظيف والتكوين نشاط المنازعات والشؤون القانونية
المالية والمحاسبة	نشاط المحاسبة نشاط تسيير المخزونات نشاط المحاسبة التحليلية
مديرية التجارة	نشاط التصدير والتسويق نشاط الفوترة والإخراجات
التموين	نشاط اعداد الطلبيات نشاط التخزين نشاط النقل
مديرية التقنية	نشاط الرحي نشاط الطهي والضغط نشاط التقطيع نشاط التعبئة والتغليف نشاط الإصلاح والصيانة
مصلحة النظافة والأمن	نشاط النظافة والأمن

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المقابلة مع رئيس كل مصلحة.

يبين الجدول أعلاه تحديد الأنشطة، حيث تعتمد المؤسسة على التنظيم الهيكلي حسب المراكز والأقسام، وقد تم تقسيم المؤسسة إلى أنشطة وتحديد 20 نشاط داخلها.

الفرع الثاني: تحديد مسببات التكلفة وعددها لكل نشاط

يمثل مسبب التكلفة مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط، وعليه سيتم تحديد مسببات التكلفة وعددها فيما يلي:

الجدول رقم (3-8): تحديد مسببات التكلفة وعددها

%صفائح الفلين تكلفة نشاط	%حبيبات الفلين تكلفة النشاط	عدد مسببات التكلفة		مسببات التكلفة	الأنشطة	المراكز
		صفائح الفلين	حبيبات الفلين			
67%	33%	02	01	عدد مرات الاجتماع	نشاط التسيير	الإدارة
67%	33%	02	01	عدد مرات الاجتماع	نشاط تنظيم العلاقات	
50%	50%	01	01	عدد مرات التدقيق	نشاط التدقيق	
95%	05%	21	01	عدد مرات مراقبة العمال	نشاط تسيير المستخدمين	الإدارة العامة
-	-	-	-	عدد مرات التوظيف والتكوين	نشاط الموظفين والتكوين	
-	-	-	-	عدد النزاعات	نشاط المنازعات والشؤون القانونية	
94%	06%	29	02	عدد الطلبيات + عدد فواتير البيع	نشاط المحاسبة	مديرية المالية والمحاسبة
75%	25%	03	01	عدد مرات مراقبة المخزونات	نشاط تسيير المخزونات	
95%	05%	21	01	عدد مرات الإنتاج	نشاط المحاسبة التحليلية	

89%	11%	08	01	عدد فواتير البيع	نشاط التصدير والتسويق	مديرية التجارة
89%	11%	08	01	عدد فواتير البيع	نشاط الفوترة والإخراجات	
95%	05%	21	01	عدد طلبيات الشراء	نشاط إعداد الطلبيات	مديرية التموين
95%	05%	21	01	عدد طلبيات الشراء	نشاط التخزين	
95%	05%	21	01	عدد مرات التنقلات	نشاط النقل	
95%	05%	21	01	عدد مرات الإنتاج	نشاط الرحي	مديرية التقنية
100%	-	21	-	عدد مرات الإنتاج	نشاط الطهي والضغط	
100%	-	21	-	عدد مرات الإنتاج	نشاط التقطيع	
95%	05%	21	01	عدد مرات الإنتاج	نشاط التعبئة والتغليف	
75%	25%	03	01	عدد مرات الصيانة	نشاط الإصلاح والصيانة	
95%	05%	21	01	عدد التدخلات	نشاط النظافة والأمن	دائرة النظافة والأمن

المصدر: من إعداد الطالبتين المقابلة مع رئيس كل مصلحة.

يبين الجدول أعلاه مسببات وحجم التكلفة، حيث تم تحديد مسبب التكلفة بناء على المقابلات مع مسؤولي المؤسسة. وتم تحديد عدد مسببات التكلفة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على منتج حبيبات الفلين ومنتج صفائح الفلين وتبيان نسبة كل منهما، باعتبارهما تكاليف يشترك فيها كلا المنتجين.

المطلب الثالث: توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة

يتم في هذه الخطوة توزيع التكاليف غير المباشرة التي تحملتها المؤسسة على كل نشاط كما يلي:

1. إستهلاك الوقود وزيوت التشحيم

تقدر تكلفة إستهلاك الوقود وزيوت التشحيم بـ 122.765,58 دج، حيث توزع تكلفة الوقود على وسائل النقل، أما تكلفة زيوت التشحيم توزع على الآلات كالتالي:

الجدول رقم (3-9): توزيع تكلفة إستهلاك الوقود على الأنشطة

الأنشطة	وسائل النقل	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
الفوترة والإخراجات	03	$6.670,49=45,94 \times 20 \div 6,6 \times 440$ $5.659,81=2 \times (45,94 \times 20 \div 2,8 \times 440)$ $12.330,30=5.659,81+6.670,49$	1.356,33	10.973,97
النقل	02	$6.670,49=45,94 \times 20 \div 6,6 \times 440$ $2.829,90=45,94 \times 20 \div 2,8 \times 440$ $9.500,39=2.829,90+6.670,49$	475,02	9.025,37
المجموع	05	21.830,69	1.831,35	19.999,34

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة إستهلاك الوقود على وسائل النقل (2 شاحنة مقطورة، 3 شاحنات)، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 1.831,35 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 19.999,34 دج، وتوضح المعلومات الواردة في الجدول كما يلي:

- متوسط المسافة التي تقطعها وسائل النقل في اليوم: 20 كيلومتر.
- متوسط المسافة في الشهر 440 كيلومتر.
- الوقود المستهلك في 20 كيلو متر: 6,6 لتر. (شاحنة مقطورة)
- الوقود المستهلك في 20 كيلو متر: 2,8 لتر. (شاحنة)
- سعر اللتر الواحد من الوقود: 45,94 دج.

تكلفة إستهلاك زيوت التشحيم: $122.765,58 - 21.830,69 = 100.934,89$ دج.

الجدول رقم (3-10): توزيع تكلفة إستهلاك زيوت التشحيم على الأنشطة

الأنشطة	الآلات	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
الرحي	32	$39.875,51=81\div 32\times 100.934,89$	1.993,78	37.881,73
الطهي والضغط	27	$33.644,96=81\div 27\times 100.934,89$	-	33.644,96
التقطيع	19	$23.676,09=81\div 19\times 100.934,89$	-	23.676,09
التعبئة والتغليف	03	$3.738,33=81\div 3\times 100.934,89$	186,92	3.551,41
المجموع	81	100.934,89	2.180,70	98.754,19

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة إستهلاك زيوت التشحيم على الآلات العملية الإنتاجية، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين البيضاء بتكلفة قيمتها 2.180,70 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 98.754,19 دج.

2. الصيانة:

تقدر تكلفة منتج الصيانة بـ 5.266,50 دج، وتحمل بشكل إجمالي على نشاط الإصلاح والصيانة.

الجدول رقم (3-11): توزيع تكلفة منتج الصيانة على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
الإصلاح والصيانة	5.266,50	1.316,62	3.949,87

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة منتج الصيانة على نشاط الإصلاح والصيانة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 1.316,62 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 3.949,87 دج.

3. المعدات:

تقدر تكلفة المعدات بـ 3.746,66 دج، وتحمل بشكل إجمالي على نشاط الإصلاح والصيانة.

الجدول (3-12): توزيع تكلفة المعدات على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
الإصلاح والصيانة	3.746,66	936,66	2.809,99

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة المعدات على نشاط الإصلاح والصيانة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 936,66 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 2.809,99 دج.

4. المنتجات الكهربائية والدهن:

تقدر تكلفة المنتجات الكهربائية والدهن بـ 16.585,86 دج وتحمل بشكل إجمالي على نشاط الإصلاح والصيانة.

الجدول رقم (3-13): توزيع تكلفة المنتجات الكهربائية والدهن على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
الإصلاح والصيانة	16.585,86	4.146,47	12.439,39

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة المنتجات الكهربائية والدهن على نشاط الإصلاح والصيانة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 4.146,47 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 12.439,39 دج.

5. إستهلاك قطع الغيار لعتاد الإنتاج:

تقدر تكلفة إستهلاك قطع الغيار لعتاد الإنتاج بـ 43.947,60 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-14): توزيع تكلفة إستهلاك قطع الغيار لعتاد الإنتاج على الأنشطة

الأنشطة	الآلات	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
الرحي	32	17.362,01=32×542,56	868,10	16.493,90
الطهي والضغط	27	14.649,12=27×542,56	-	14.649,12
التقطيع	19	10.308,64=19×542,56	-	10.308,64
التعبئة والتغليف	03	1.627,68=3×542,56	81,38	1.546,29
المجموع	81	43.947,60	949,48	42.998,59

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة إستهلاك قطع الغيار لعتاد الإنتاج على الآلات العملية الإنتاجية، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 949,48 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 42.998,59 دج. للتوضيح:

- إستهلاك قطع الغيار للآلة الواحدة: $43.947,60 \div 81 = 542,56$ دج.

6. إستهلاك قطع الغيار المتداول:

تقدر تكلفة إستهلاك قطع الغيار المتداول بـ 39.446,17 دج، وتحمل بشكل إجمالي على نشاط الإصلاح والصيانة.

الجدول رقم (3-15): توزيع تكلفة إستهلاك قطع الغيار المتداول على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
الإصلاح والصيانة	39.446,17	9.861,54	29.584,63

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05) والملحق رقم (06).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة استهلاك قطع الغيار المتداول على نشاط الإصلاح والصيانة، حيث

توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 9.861,54 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 29.584,63 دج.

7. اللوازم الإستهلاكية الأخرى:

تقدر تكلفة اللوازم الإستهلاكية الأخرى بـ 50.266,94 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-16): توزيع تكلفة اللوازم الإستهلاكية الأخرى على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
التسيير	$4.569,72 = 11 \div 50.266,94$	1.508	3.061,71
تنظيم العلاقات	$4.569,72 = 11 \div 50.266,94$	1.508	3.061,71
التدقيق	$4.569,72 = 11 \div 50.266,94$	2.284,86	2.284,86
تسيير المستخدمين	$4.569,72 = 11 \div 50.266,94$	228,49	4.341,23
المحاسبة	$4.569,72 = 11 \div 50.266,94$	274,18	4.295,54
تسيير المخزونات	$4.569,72 = 11 \div 50.266,94$	1.142,43	3.427,29
المحاسبة التحليلية	$4.569,72 = 11 \div 50.266,94$	228,48	4.341,23
التصدير والتسويق	$4.569,72 = 11 \div 50.266,94$	502,67	4.067,05
الفوترة والإخراجات	$4.569,72 = 11 \div 50.266,94$	502,67	4.067,05
إعداد الطلبات	$4.569,72 = 11 \div 50.266,94$	228,49	4.341,23
التخزين	$4.569,72 = 11 \div 50.266,94$	228,49	4.341,23
المجموع	50.266,94	8.636,76	41.630,13

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05) والملحق رقم (06).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة اللوازم الإستهلاكية الأخرى على الأنشطة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 8.636,76 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 41.630,13 دج.

8. إستهلاك مواد التعبئة والتغليف:

تقدر تكلفة إستهلاك التعبئة والتغليف بـ 350.720 دج، وتحمل بشكل إجمالي على نشاط التعبئة والتغليف.

الجدول رقم (3-17): توزيع تكلفة إستهلاك مواد التعبئة والتغليف على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
التعبئة والتغليف	350.720	17.536	333.184

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة استهلاك قطع الغيار المتداول على نشاط التعبئة والتغليف، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 17.536 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 333.184 دج.

9. الكهرباء:

تقدر تكلفة الكهرباء المستهلكة بـ 26.174,12 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-18): توزيع تكلفة الكهرباء على الأنشطة

الأنشطة	الإستهلاك	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
التسيير	452,32	1.926,88=4,26×452,32	635,87	1.291
تنظيم العلاقات	380,16	1.619,48=4,26×380,16	534,43	1.085,05
التدقيق	380,16	1.619,48=4,26×380,16	809,74	809,74
المستخدمين	380,16	1.619,48=4,26×380,16	80,97	1.538,51
المحاسبة	248,16	1.057,16=4,26×248,16	63,43	993,73
تسيير المخزونات	176	749,76=4,26×176	187,44	562,32
المحاسبة التحليلية	176	749,76=4,26×176	37,49	712,27
التصدير والتسويق	454,08	1.934,38=4,26×454,08	212,78	1.721,60

1.441,34	178,14	1.619,48=4,26×380,16	380,16	الفترة والإخراجات
2.136,82	112,46	2.249,28=4,26×528	528	إعداد الطالبات
1.189,50	62,61	1.252,10=4,26×93,92	293,92	التخزين
3.561,36	187,44	3.748,80=4,26×880	880	النقل
269,91	89,97	359,88=4,26×84,48	84,48	الإصلاح والصيانة
5.384,77	283,41	5.668,19=4,26×1.330,56	1.330,56	النظافة والأمن
22.697,92	3.476,18	26.174,12	6.114,16	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (07).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة الكهرباء على أنشطة المؤسسة، حيث نلاحظ أن نشاط النظافة والأمن يستهلك حصة كبيرة من الكهرباء بتكلفة قيمتها 5.668,19 دج، وتليها تكلفة نشاط النقل بقيمة 3.748,80 دج أما أدنى تكلفة بقيمة 359,88 دج لنشاط الإصلاح والصيانة، وتحمل تكلفة إستهلاك الكهرباء على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 3.476,18 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 22.697,92 دج. للتوضيح:

- سعر الكيلو واط الواحد = 4,26 دج.

- كمية إستهلاك الكهرباء 6.114,16 كيلو واط/الساعة.

ويمكن توضيح الجدول رقم (3-19) كما يلي:

الجدول رقم (3-19): كمية إستهلاك الكهرباء

المجموع	المدافئ	الآلات	الفاكس	الحواسيب	المصابيح	الأنشطة
452,32	$264=1,5 \times 176 \times 1$	-	$=0,41 \times 176 \times 1$ 72,16	$73,92=0,42 \times 176 \times 1$	$42,24=0,06 \times 176 \times 4$	التسيير
380,16	$264=1,5 \times 176 \times 1$	-	-	$73,92=0,42 \times 176 \times 1$	$42,24=0,06 \times 176 \times 4$	تنظيم العلاقات
380,16	$264=1,5 \times 176 \times 1$	-	-	$73,92=0,42 \times 176 \times 1$	$42,24=0,06 \times 176 \times 4$	التدقيق
380,16	$264=1,5 \times 176 \times 1$	-	-	$73,92=0,42 \times 176 \times 1$	$42,24=0,06 \times 176 \times 4$	تسيير المستخدمين
248,16	$88=3 \div 1,5 \times 176 \times 1$	-	$=0,41 \times 176 \times 1$ 72,16	$73,92=0,42 \times 176 \times 1$	$14,08=3 \div 0,06 \times 176 \times 4$	المحاسبة
176	$88=3 \div 1,5 \times 176 \times 1$	-	-	$73,92=0,42 \times 176 \times 1$	$14,08=3 \div 0,06 \times 176 \times 4$	تسيير المخزونات
176	$88=3 \div 1,5 \times 176 \times 1$	-	-	$73,92=0,42 \times 176 \times 1$	$14,08=3 \div 0,06 \times 176 \times 4$	المحاسبة التحليلية
454,08	$264=1,5 \times 176 \times 1$	-	-	$=0,42 \times 176 \times 2$ 147,84	$42,24=0,06 \times 176 \times 4$	التصدير والتسويق
380,16	$264=1,5 \times 176 \times 1$	-	-	$73,92=0,42 \times 176 \times 1$	$42,24=0,06 \times 176 \times 4$	الفوترة والإخراجات

528	$264=1,5 \times 176 \times 1$	-	-	$=0,42 \times 176 \times 3$ 221,76	$42,24=0,06 \times 176 \times 4$	إعداد الطابيات
293,92	-	-	-	$73,92=0,42 \times 176 \times 1$	$220=0,25 \times 176 \times 5$	نشاط التخزين
880	-	-	-	-	$880=0,25 \times 176 \times 20$	النقل
84,48	-	-	-	-	$84,48=0,06 \times 176 \times 8$	الإصلاح والصيانة
1.330,56	-	-	-	-	$1.320=0,25 \times 264 \times 20$ $10,56=0,06 \times 176 \times 1$ $=10,56+1.320$ 1.330,56	النظافة والامن

المصدر: من إعداد الطالبتين.

يبين الجدول أعلاه الكمية المستهلكة للكهرباء في أنشطة المؤسسة والتي تشمل كل من المصابيح، الحواسيب، الفاكس، الآلات والمدافئ، وسيتم توضيح المعطيات الواردة في الجدول فيما يلي:

- عدد ساعات العمل في شهر فيفري: 176 ساعة.

- المصابيح: تستخدم المؤسسة نوعين من المصابيح، مصابيح صغيرة ذات 60 واط ومصابيح كبيرة ذات 250 واط حيث:

1 كيلو واط = 1.000 واط إذن: 60 واط = 0,06 كيلو واط و 250 واط = 0.25 كيلو واط.

ملاحظة: في نشاط الأمن عدد ساعات الحراسة ليلا لشهر فيفري 264 ساعة.

- متوسط إستهلاك الحاسوب للكهرباء في الساعة: 0,42 كيلو واط/الساعة.

- متوسط إستهلاك الفاكس للكهرباء في الساعة: 0,41 كيلو واط/الساعة.

- متوسط إستهلاك المدفأة للكهرباء في الساعة: 1,5 كيلو واط/الساعة.

10. المواد والتوريدات الأخرى غير القابلة للتخزين:

تقدر تكلفة المواد والتوريدات غير القابلة للتخزين بـ 105.729,90 دج، وتوزع على الأنشطة كما

يلي:

الجدول رقم (3-20): توزيع تكلفة المواد والتوريدات غير القابلة للتخزين على الأنشطة

الأنشطة	الآلات	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
الرحي	32	41.769,92=32×1.305,31	2.088,49	39.681,42
الطهي والضغط	27	35.243,30=27×1.305,31	-	35.243,30
التقطيع	19	24.800,89=19×1.305,31	-	24.800,89
التعبئة والتغليف	03	3.915,93=3×1.305,31	195,80	3.720,13
المجموع	81	105.729,90	2.284,29	103.445,61

المصدر: من إعداد الطالبتين الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة المواد والتوريدات غير القابلة للتخزين على الآلات لنشاط الإنتاج، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 2.284,29 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 103.445,61 دج.

11. الصيانة وإصلاح معدات النقل:

تقدر تكلفة الصيانة وإصلاح معدات النقل بـ 57.300 دج، وتحمل بشكل إجمالي على نشاط النقل.

الجدول رقم (3-21): توزيع تكلفة الصيانة وإصلاح معدات النقل على الأنشطة

الأنشطة	وسائل النقل	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
الفوترة والإخراجات	03	$34.380=5\div 3\times 57.300$	3.781,80	30.598,20
النقل	02	$22.920=5\div 2\times 57.300$	1.146	21.774
المجموع	05	57.300	4.927,80	52.372,20

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة استهلاك الصيانة وإصلاح معدات النقل على وسائل النقل، حيث توزع

على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 4.927,80 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها

52.372,20 دج.

12. الوثائق المتنوعة:

تقدر تكلفة الوثائق المتنوعة بـ 67.350 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-22): توزيع تكلفة الوثائق المتنوعة على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
التدقيق	$7.483,33=9\div 67.350$	3.741,67	3.741,67
تسيير المستخدمين	$7.483,33=9\div 67.350$	347,17	7.109,17
المحاسبة	$7.483,33=9\div 67.350$	449	7.034,33
تسيير المخزونات	$7.483,33=9\div 67.350$	1.870,83	5.612,50
المحاسبة التحليلية	$7.483,33=9\div 67.350$	374,17	7.109,16
التصدير والتسويق	$7.483,33=9\div 67.350$	823,17	6.660,16
الفوترة والإخراجات	$7.483,33=9\div 67.350$	823,17	6.660,16
إعداد الطلبات	$7.483,33=9\div 67.350$	374,17	7.109,16
التخزين	$7.483,33=9\div 67.350$	374,17	7.109,16
المجموع	67.350	9.204,52	58.145,48

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة الوثائق المتنوعة على الأنشطة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 9.204,52 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 58.145,48 دج.

13. أجور الوسطاء وأتعابهم:

تقدر تكلفة أجور الوسطاء وأتعابهم بـ 92.976 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-23): توزيع تكلفة أجور الوسطاء وأتعابهم على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
تسيير المستخدمين	15.496=6÷92.976	774,80	14.721,20
المحاسبة	15.496=6÷92.976	929,76	14.566,24
تسيير المخزونات	15.496=6÷92.976	3.874	11.622
المحاسبة التحليلية	15.496=6÷92.976	774,80	14.721,20
التصدير والتسويق	15.496=6÷92.976	1.704,56	13.791,44
الفوترة والإخراجات	15.496=6÷92.976	1.704,56	13.791,44
المجموع	92.976	9.762,48	83.213,52

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة أجور الوسطاء وأتعابهم على الأنشطة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 9.762,48 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 83.213,52 دج.

14. نقل البضائع والنقل الجماعي للأفراد:

تقدر تكلفة نقل البضائع والنقل الجماعي للأفراد بـ 23.240 دج، وتحمل بشكل إجمالي على نشاط الفوترة والإخراجات.

الجدول رقم (3-24): توزيع تكلفة نقل البضائع والنقل الجماعي للأفراد على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
الفوترة والإخراجات	23.240	2.556,40	20.683,60

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة نقل البضائع والنقل الجماعي للأفراد على نشاط الفوترة والإخراجات، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 2.556,40 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 20.683,60 دج.

15. تكاليف السفر، المعيشة والإقامة:

تقدر تكاليف السفر، المعيشة والإقامة بـ 86.503,46 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-25): توزيع تكاليف السفر، المعيشة والإقامة على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
التسيير	43.251,73=2÷86.503,46	14.273,07	28.978,66
تسيير المستخدمين	43.251,73=2÷86.503,46	2.162,59	41.089,14
المجموع	86.503,46	16.435,66	70.067,80

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكاليف السفر، المعيشة والإقامة على الأنشطة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 16.435,66 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 70.067,80 دج.

16. مصاريف الإستقبال والإطعام:

تقدر تكلفة مصاريف الإستقبال والإطعام بـ 1.760 دج، وتحمل بشكل إجمالي على نشاط التسيير.

الجدول رقم (3-26): توزيع مصاريف الإستقبال والإطعام على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
التسيير	1.760	580,80	1.179,20

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكاليف الإستقبال والإطعام على نشاط التسيير، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 580,80 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 1.179,20 دج.

17. نفقات المهمات:

تقدر تكلفة نفقات المهمات ب 240.671 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-27): توزيع تكلفة نفقات المهمات على الأنشطة

صفائح الفلين	حبيبات الفلين	التكلفة الإجمالية	عدد العمال	الأنشطة
33.623,15	1.769,64	$35.392,79=34\div 5\times 240.671$	05	الرحي
77.864,15	-	$77.864,15=34\div 11\times 240.671$	11	الطهي والضغط
49.549,91	-	$49.549,91=34\div 7\times 240.671$	07	التقطيع
26.898,53	1.415,71	$28.314,24=34\div 4\times 240.671$	04	التعبئة وتغليف
37.162,43	12.387,48	$49.549,91=34\div 7\times 240.671$	07	الإصلاح والصيانة
225.098,17	15.572,83	240.671	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05) والملحق رقم (06).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة نفقات المهمات على العمال، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 15.572,83 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 225.098,17 دج.

18. رسوم مجلس الإدارة والاجتماعات:

تقدر تكلفة رسوم مجلس الإدارة والاجتماعات ب 6.000 دج، وتحمل بشكل إجمالي على نشاط

التسيير.

الجدول رقم (3-28): توزيع تكلفة رسوم مجلس الإدارة والاجتماعات على الأنشطة

صفائح الفلين	حبيبات الفلين	التكلفة الإجمالية	الأنشطة
4.020	1.980	6.000	التسيير

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة رسوم الإدارة والاجتماعات على نشاط التسيير، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 1.980 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 4.020 دج.

19. مصاريف البريد والاتصالات:

تقدر تكلفة مصاريف البريد والاتصالات بـ 40.336,14 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-29): توزيع مصاريف البريد والاتصالات على الأنشطة

الأنشطة	عدد الهواتف	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
التسيير	02	$13.445,38=6\div 2\times 40.336,14$	4.436,98	9.008,40
تنظيم العلاقات	02	$13.445,38=6\div 2\times 40.336,14$	4.436,98	9.008,40
التصدير والتسويق	01	$6.722,69=6\div 1\times 40.336,14$	739,50	5.983,19
النظافة والأمن	01	$6.722,69=6\div 1\times 40.336,14$	336,13	6.386,56
المجموع	06	40.336,14	9.949,59	30.386,55

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع مصاريف البريد والاتصالات على أنشطة المؤسسة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 9.949,59 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 30.386,55 دج.

20. الخدمات المصرفية وما يماثلها:

تقدر تكلفة مصاريف الخدمات المصرفية وما يماثلها بـ 7.240 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-30): توزيع مصاريف الخدمات المصرفية وما يماثلها على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
المحاسبة	$1.448=5\div 7.240$	86,88	1.361,12
تسيير المخزونات	$1.448=5\div 7.240$	362	1.086
المحاسبة التحليلية	$1.448=5\div 7.240$	72,40	1.375,60
التصدير والتسويق	$1.448=5\div 7.240$	159,28	1.288,72
الفوترة والإخراجات	$1.448=5\div 7.240$	159,28	1.288,72
المجموع	7.240	839,84	6.400,16

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع مصاريف الخدمات المصرفية على أنشطة المؤسسة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 839,84 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 6.400,16 دج.

21. أجور الموظفين:

تقدر تكلفة أجور الموظفين بـ 1.812.057,91 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-31): توزيع أجور الموظفين على الأنشطة

صفائح الفلين	حبيبات الفلين	التكلفة الإجمالية	عدد العمال	الأنشطة
107.200	52.800	160.000	01	التسيير
26.207,68	12.908,26	39.115,94	01	تنظيم العلاقات
19.557,97	19.557,97	39.115,94	01	التدقيق
111.480,43	5.867,39	$=3 \times 39.115,94$ 117.347,82	03	تسيير المستخدمين
75.200	4.800	80.000	01	محاسبة
33.750	11.250	45.000	01	تسيير المخزونات
36.100	1.900	38.000	01	محاسبة التحليلية
44.500	5.500	50.000	01	التصدير والتسويق
139.252,75	17.211,01	$=4 \times 39.115,94$ 156.463,76	04	الفوترة والإخراجات
140.820,29	7.411,59	$\times 39.115,94) + 70000$ $148.231,88 = (2$	03	إعداد الطلبات
37.160,14	1.955,80	39.115,94	01	التخزين
148.640,57	7.823,19	$=4 \times 39.115,94$ 156.463,76	04	النقل
205.358,69	68.452,90	$=7 \times 39.115,94$ 273.811,58	07	الإصلاح والصيانة
445.921,72	23.469,56	$=12 \times 39.115,94$ 469.391,28	12	النظافة والأمن
1.571.150,24	240.907,67	1.812.057,91	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة أجور الموظفين على أنشطة المؤسسة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 240.907,67 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 1.571.150,24 دج.

22. حقوق الطابع ورسوم التسجيل:

تقدر تكلفة حقوق الطابع ورسوم التسجيل بـ 4.250 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-32): توزيع تكلفة حقوق الطابع ورسوم التسجيل على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
تسيير المستخدمين	708,33=6÷4.250	35,42	672,91
التصدير والتسويق	708,33=6÷4.250	77,92	630,41
الفوترة والإخراجات	708,33=6÷4.250	77,92	630,41
إعداد الطلبات	708,33=6÷4.250	35,42	672,91
التخزين	708,33=6÷4.250	35,42	672,91
النقل	708,33=6÷4.250	35,42	672,91
المجموع	4.250	297,52	3.952,46

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة حقوق الطابع ورسوم التسجيل على أنشطة المؤسسة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 297,52 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 3.952,46 دج.

23. الضرائب والرسوم الأخرى:

تقدر تكلفة الضرائب والرسوم لشاحنات المقطورات بـ 3.500 دج عند المرور من وسط المدينة،

وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-33): توزيع تكلفة الضرائب والرسوم الأخرى على الأنشطة

الأنشطة	وسائل النقل	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
الفوترة والإخراجات	01	1.750=2÷3.500	192,50	1.557,50
النقل	01	1.750=2÷3.500	87,50	1.662,50
المجموع	02	3.500	280	3.220

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة الضرائب والرسوم الأخرى على أنشطة المؤسسة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 280 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 3.220 دج.

24. أتعاب الحضور:

تقدر تكلفة أتعاب الحضور بـ 81.000 دج، وتحمل بشكل إجمالي على نشاط التسيير.

الجدول رقم (3-34): توزيع تكلفة أتعاب الحضور على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
التسيير	81.000	26.730	54.270

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة أتعاب الحضور على نشاط التسيير، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 26.730 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 54.270 دج.

25. العقوبات والغرامات:

تقدر تكلفة العقوبات والغرامات بـ 63.360 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-35): توزيع تكلفة العقوبات والغرامات على الأنشطة

الأنشطة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
إعداد الطلبات	$21.120=3\div 63.360$	1.056	20.064
التخزين	$21.120=3\div 63.360$	1.056	20.064
النقل	$21.120=3\div 63.360$	1.056	20.064
المجموع	63.360	3.168	60.192

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (05).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة العقوبات والغرامات على أنشطة المؤسسة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 3.168 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 60.192 دج.

26. اهتلاك مبنى الإدارة:

تقدر تكلفة اهتلاك مبنى الإدارة بـ 4.085,95 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-36): توزيع تكلفة اهتلاك مبنى الإدارة على الأنشطة

الأنشطة	المساحة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
التسيير	22,50	$569,25=22,5\times 25,30$	187,85	381,40
تنظيم العلاقات	16	$404,80=16\times 25,30$	133,58	271,21
التدقيق	16	$404,80=16\times 25,30$	202,40	202,40
تسيير المستخدمين	18	$455,40=18\times 25,30$	22,77	432,63
المحاسبة	7,50	$189,75=7,50\times 25,30$	11,38	178,37

142,31	47,44	$189,75=7,50 \times 25,30$	7,50	تسيير المخزونات
180,26	9,49	$189,75=7,50 \times 25,30$	7,50	المحاسبة التحليلية
495,37	61,23	$556,60=22 \times 25,30$	22	التصدير والتسويق
360,27	44,53	$404,80=16 \times 25,30$	16	الفوترة والإخراجات
432,63	22,77	$455,40=18 \times 25,30$	18	إعداد الطلبات
252,38	13,28	$265,65=10,50 \times 25,30$	10,50	النظافة والأمن
3.329,23	756,72	4.085,95	161,50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (08).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة اهتلاك مبنى الإدارة على أنشطة المؤسسة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 756,72 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 3.329,23 دج.

27. اهتلاك مبنى المصنع:

تقدر تكلفة اهتلاك مبنى المصنع بـ 33.391,31 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-37): توزيع تكلفة اهتلاك مبنى المصنع على الأنشطة

الأنشطة	المساحة	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
التخزين	1.130	566,67	28,33	538,34
الرحي	1.791,33	$9.601,53=1.791,33 \times 5,36$	480,08	9.121,45
الطهي والضغط	1.791,33	$9.601,53=1.791,33 \times 5,36$	-	9.601,53
التقطيع	895,67	$4.800,79=895,67 \times 5,36$	-	4.800,79
التعبئة والتغليف	895,67	$4.800,79=895,67 \times 5,36$	240,04	4.560,75
الصيانة والإصلاح	750	$4.020=750 \times 5,36$	1.005	3.015
المجموع	7.254	33.391,31	1.753,45	31.637,86

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (08).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة اهتلاك مبنى المصنع على أنشطة المؤسسة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 1.753,45 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 31.637,86 دج.

28. اهتلاك تجهيزات المكتب:

تقدر تكلفة اهتلاك تجهيزات المكتب بـ 4.312,16 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-38): توزيع تكلفة اهتلاك تجهيزات المكتب على الأنشطة

الأنشطة	عدد المكاتب	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
التسيير	01	269,51	88,93	180,57
تنظيم العلاقات	01	269,51	88,93	180,57
التدقيق	01	269,51	134,75	134,75
تسيير المستخدمين	03	808,53=3×269,51	40,43	768,10
المحاسبة	01	269,51	16,17	253,34
تسيير المخزونات	01	269,51	67,38	202,13
المحاسبة التحليلية	01	269,51	13,48	256,03
التصدير والتسويق	02	539,02 =2×269,51	59,29	479,73
الفوترة والإخراجات	01	269,51	29,65	239,86
إعداد الطلبات	03	808,53=3×269,51	40,43	768,10
التخزين	01	269,51	13,48	256,03
المجموع	16	4.312,16	592,92	3.719,21

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (08).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة اهتلاك تجهيزات المكتب على أنشطة المؤسسة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 592,92 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 3.719,21 دج.

29. اهتلاك وسائل النقل (السيارات):

تقدر تكلفة اهتلاك وسائل النقل بـ 2.370 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-39): توزيع تكلفة اهتلاك وسائل النقل (السيارات) على الأنشطة

الأنشطة	عدد الوسائل	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
التسيير	01	474	156,42	317,58
تسيير المستخدمين	01	474	23,70	450,30
المحاسبة	01	474	28,44	445,56
التصدير والتسويق	01	474	52,14	421,86
إعداد الطلبات	01	474	23,70	450,30
المجموع	05	2.370	284,40	2.085,60

المصدر: من إعداد الطالبتين على الملحق رقم (08).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة اهتلاك معدات النقل على أنشطة المؤسسة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 284,40 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 2.085,60 دج.

30. اهتلاك معدات النقل (الثقيلة):

تقدر تكلفة اهتلاك وسائل النقل بـ 80.359,90 دج، وتوزع على الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-40): توزيع تكلفة اهتلاك معدات النقل (الثقيلة) على الأنشطة

الأنشطة	عدد الوسائل	التكلفة الإجمالية	حبيبات الفلين	صفائح الفلين
النقل	02	32.143,96=2×16.071,98	1.607,20	30.536,76
الفوترة والإخراجات	03	48.215,94=3×16.071,98	5.303,75	42.912,19
المجموع	05	80.359,90	6.910,95	73.448,95

المصدر: من إعداد الطالبتين على الملحق رقم (08).

يبين الجدول أعلاه توزيع تكلفة اهتلاك معدات النقل على أنشطة المؤسسة، حيث توزع على منتج حبيبات الفلين بتكلفة قيمتها 6.910,95 دج، ومنتج صفائح الفلين بتكلفة قيمتها 73.448,95 دج.

الجدول رقم (3-41): توزيع التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة

الأنشطة ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.	ت. غ. م. م. م. م.
الوقود والتشحيم	-	-	3.738,33	23.676,09	33.644,96	39.875,51	9.500,39	-	-	12.330,30	-	-	-	-	-	-	-	-
الصيانة	-	5.266,50	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
المعدات	-	3.746,66	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
م. الكهربائية	-	16.585,86	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الدهن	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ق. الغيار	-	-	1.627,68	10.308,64	14.649,12	17.362,01	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
لمتاد الإنتاج	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ق. الغيار	-	39.446,17	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
المتداول	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الزوارع الإسهلاكية الأخرى	-	-	-	-	-	-	4.569,72	4.569,72	4.569,72	4.569,72	4.569,72	4.569,72	4.569,72	-	-	4.569,72	4.569,72	4.569,72
إستهلاك التعبئة والتغليف	-	-	350,720	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الكهرباء	5.668,19	359,88	-	-	-	-	3.748,80	1.252,10	2.249,28	1.619,48	1.934,38	749,76	749,76	1.057,16	-	1.619,48	1.619,48	1.619,48
مواد وتوريدات أخرى	-	-	3.915,93	24.800,89	35.243,30	41.769,92	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
صيانة وإصلاح معدات النقل	-	-	-	-	-	-	22,920	-	-	34,380	-	-	-	-	-	-	-	-
وثائق متنوعة	-	-	-	-	-	-	-	7.483,33	7.483,33	7.483,33	7.483,33	7.483,33	7.483,33	-	-	7.483,33	7.483,33	-
أحور الوسطاء وأتعابهم	-	-	-	-	-	-	-	-	-	15.496	15.496	15.496	15.496	15.496	-	15.496	-	-
نقل البضائع والنقل	-	-	-	-	-	-	-	-	-	23.240	-	-	-	-	-	-	-	-
مصاريف السفر، المعيشة	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	43.251,73	-	43.251,73
مصاريف الإستهقال	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.760
نفقات المهمات	-	49.549,91	28.314,24	49.549,91	77.864,15	35.392,79	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
رسوم مجلس الإدارة	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6.000
مصاريف البريد والإحصالات	6.722,69	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6.722,69	-	-	-	-	-	13.445,38	13.445,38
غ. المصرفية	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.448	1.448	1.448	1.448	1.448	-	-	-	-
أحور الموظفين	469.391,28	273.811,58	-	-	-	-	156.463,76	39.115,94	148.231,88	156.463,76	50.000	38.000	45.000	80000	-	117.347,82	39.115,94	39.115,94
حقوق الطابع التسجيل	-	-	-	-	-	-	708,33	708,33	708,33	708,33	708,33	-	-	-	-	708,33	-	-
الضرائب	-	-	-	-	-	-	1.750	-	-	1.750	-	-	-	-	-	-	-	-

																				والرسوم	
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	81.000	أتعاب الحضور	
-	-	-	-	-	-	21.120	21.120	21.120	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	عقوبات غرامات	
265.65	-	-	-	-	-	-	-	455.40	404.80	556.60	189.75	189.75	189.75	-	-	455.40	404.80	404.80	569.25	اهلاك الإدارة	
-	4.020	4.800.79	4.800.79	9.601.53	9.601.53	-	566.67	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	اهلاك المصنع	
-	-	-	-	-	-	-	269.51	808.53	269.51	539.02	269.51	269.51	269.51	-	-	808.53	269.51	269.51	269.51	اهلاك تجهيزات المكتب	
-	-	-	-	-	-	-	-	474	-	474	-	-	474	-	-	474	-	-	474	اهلاك وسائل نقل	
-	-	-	-	-	-	32.143.96	-	-	48.215.94	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	اهلاك وسائل نقل	
482.048.18	392.786.56	393.116.97	113.136.32	171.003.06	144.001.76	248.355.24	75.085.60	186.100.47	308.379.17	89.932.07	68.206.07	75.206.07	110.987.47	-	-	192.214.34	53.462.78	59.424.83	313.266.47	المجموع	
عدد التخللات	عدد مرات الإنتاج	عدد مرات الإنتاج	عدد مرات الإنتاج	عدد مرات الإنتاج	عدد مرات الإنتاج	عدد مرات التفتلات	عدد طلبيات الشراء	عدد طلبيات الشراء	عدد فواتير البيع	عدد فواتير البيع	عدد مرات الإنتاج	عدد مرات مراقبة المخزون	عدد الطلبيات+فواتير البيع	عدد النزاعات	ع. مراقبة والتكوين والعمال	ع. مراقبة العمال	عدد مرات التدقيق	عدد مرات الاجتماع	عدد مرات الاجتماع	عدد مرات الاجتماع	مسبب التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين

المبحث الثالث: تحليل سعر التكلفة على أساس الأنشطة

يتم تحديد سعر تكلفة منتج حبيبات الفلين وصفائح الفلين بعد تجميع الأنشطة وتوزيعها على المنتجين ليتم بعد ذلك تحليل النتائج المتوصل لها.

المطلب الأول: تجميع الأنشطة وتوزيع التكاليف غير المباشرة على أساس عدد المسبب

يتم تجميع الأنشطة التي لها مسبب نشاط مشترك وحساب تكلفة الوحدة للمسبب، وهذا من أجل توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجين.

الفرع الأول: تجميع الأنشطة

يتم جمع الأنشطة المتماثلة من حيث مسبب تكلفتها وحساب مجموع التكاليف لكل مركز تجميع، وبعد ذلك يتم حساب تكلفة الوحدة الواحدة لمسبب التكلفة من خلال العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة للمسبب} = \text{تكاليف مركز تجميع الأنشطة} \div \text{حجم المسبب}$$

الجدول رقم (3-42): تكلفة الوحدة للمسبب

تكلفة الوحدة للمسبب	عدد المسبب	تكاليف مركز تجميع الأنشطة	مركز تجميع الأنشطة	مسبب التكلفة
		313.266,47	نشاط التسيير	عدد مرات
		59.424,83	نشاط تنظيم العلاقات	الاجتماع
124.230,43	03	372.691,30	المجموع	
		53.462,78	نشاط التدقيق	عدد مرات التدقيق
26.731,39	02	53.462,78	المجموع	
		192.214,34	نشاط تسيير المستخدمين	عدد مراقبة العمال
8.737,02	22	192.214,34	المجموع	
		78.765,28	نشاط المحاسبة	عدد طلبيات
		186.100,47	نشاط إعداد الطلبيات	الشراء
		75.085,60	نشاط التخزين	
15.452,33	22	339.951,35	المجموع	
		75.206,07	نشاط تسيير المخزونات	عدد مرات مراقبة المخزونات

18.801,52	04	75.206,07	المجموع	
		32.222,16	نشاط المحاسبة	عدد فواتير البيع
		89.932,07	نشاط التصدير والتسويق	
		308.379,17	نشاط الفوترة الإخراجات	
47.837,04	09	430.533,40	المجموع	
		248.355,24	نشاط النقل	عدد التنقلات
11.288,87	22	248.355,24	المجموع	
3.100,28	22	68.206,07	نشاط المحاسبة التحليلية	عدد مرات الإنتاج
6.545,53	22	144.001,76	نشاط الرحي	
8.143	21	171.003,06	نشاط الطهي والضغط	
5.387,44	21	113.136,32	نشاط التقطيع	
17.868,95	22	393.116,97	نشاط التعبئة والتغليف	
-	-	68.206,07	المجموع	
		392.786,56	نشاط الإصلاح والصيانة	عدد مرات الصيانة
98.196,64	04	392.786,56	المجموع	
		482.048,18	نشاط النظافة والأمن	عدد التدخلات
21.911,28	22	482.048,18	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين.

بالنسبة لنشاط المحاسبة تم تحديد مسببين للتكلفة هما: عدد طلبيات الشراء وعدد فواتير البيع نظرا لتعدد الأنشطة التي يقوم بها المحاسب في المؤسسة، وفي الجدول رقم (3-43) تم الفصل بين تكلفة نشاط المحاسبة المتعلقة بإعداد الطلبيات الشراء وتكلفة نشاط محاسبة المتعلق بإعداد فواتير البيع على أساس عدد كل منهما وذلك كما يلي:

عدد طلبيات الشراء (22) + عدد فواتير البيع (09) = (31) فاتورة وطلبية.

ومنه: تكلفة نشاط المحاسبة المتعلق بإعداد طلبيات الشراء = 78.765,28 دج.

أما تكلفة نشاط المحاسبة المتعلق بإعداد فواتير البيع = 32.222,16 دج.

الفرع الثاني: حساب التكاليف غير المباشرة على أساس عدد المسبب

يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجين بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة غير مباشرة لكل منتج} = \text{تكلفة المسبب} \times \text{عدد مسببات التكلفة الخاصة بكل منتج}$$

الجدول رقم (3-43): توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجين

التكلفة		عدد مسببات التكلفة		تكلفة المسبب	مسبب التكلفة
صفائح الفلين	حبيبات الفلين	صفائح الفلين	حبيبات الفلين		
248.460,86	124.230,43	02	01	124.230,43	عدد مرات الاجتماع
26.731,39	26.731,39	01	01	26.731,39	عدد مرات التدقيق
183.477,42	8.737,02	21	01	8.737,02	عدد مرات مراقبة العمال
324.498,93	15.452,33	21	01	15.452,33	عدد طلبيات الشراء
56.404,56	18.801,52	03	01	18.801,52	عدد مراقبة المخزونات
382.696,32	47.837,04	08	01	47.837,04	عدد فواتير البيع
237.066,27	11.288,87	21	01	11.288,87	عدد التنقلات
65.105,88	3.100,28	21	01	3.100,28	عدد مرات الإنتاج
137.456,23	6.545,53	21	01	6.545,53	
171.003,06	-	21	-	8.143	
113.136,32	-	21	-	5.387,44	
375.248,02	17.868,95	21	01	17.868,95	
294.589,92	98.196,64	03	01	98.196,64	عدد مرات الصيانة
460.136,88	21.911,28	21	01	21.911,28	عدد التدخلات
3.076.012,06	400.701,28	المجموع			

المصدر: من إعداد الطالبتين.

يبين الجدول أعلاه توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجين، حيث نلاحظ أن منتج صفائح الفلين تحمل تكلفة كبيرة من التكاليف غير المباشرة بقيمة 3.076.012,12 دج مقارنة مع منتج حبيبات الفلين

الذي تحمل تكلفة قيمتها 400.701,28 دج وهذا راجع إلى أن منتج صفائح الفلين تم إنتاجه 21 مرة أما منتج حبيبات الفلين تم إنتاجه مرة واحدة.

المطلب الثاني: حساب سعر تكلفة المنتجين

بعد تطبيق كل خطوات نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة والتوصل إلى توزيع التكاليف غير المباشرة على منتج حبيبات الفلين ومنتج صفائح الفلين، سيتم حساب سعر تكلفة كل المنتجين.

الفرع الأول: حساب سعر تكلفة منتج حبيبات الفلين

تمر عملية إنتاج حبيبات الفلين بنشاط الرحي ونشاط التعبئة والتغليف، تحمل كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة لهذا المنتج.

1. التكاليف المباشرة:

تتمثل التكاليف المباشرة لمنتج حبيبات الفلين في: المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة والكهرباء. المواد الأولية المستعملة:

الجدول رقم (3-44): تكلفة المواد الأولية المستعملة لمنتج حبيبات الفلين

المواد الأولية	الكمية	تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية
الفلين المعاد إنتاجه	132,57	6.000	795.420
المجموع	-	-	795.420

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (02).

يبين الجدول أعلاه تكلفة المواد الأولية المستعملة لمنتج حبيبات الفلين، حيث نلاحظ أن المؤسسة تستعمل نوع واحد من الفلين لإنتاج حبيبات الفلين وتقدر تكلفتها 795.420 دج. اليد العاملة:

الجدول رقم (3-45): تكلفة اليد العاملة لمنتج حبيبات الفلين

المبالغ	الأنشطة
8.889,99	الرحي
7.111,99	التعبئة والتغليف
16.001,98	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الكهرباء:

الجدول رقم (3-46): كمية إستهلاك الكهرباء

المجموع	الآلات	المصابيح	الأنشطة
861,36	$852,48=3,33 \times 8 \times 32$	$2,88=0,06 \times 8 \times 6$ $6=0,25 \times 8 \times 3$ $8,88=6+2,88$	الرحي
81,92	$79,92=3,33 \times 8 \times 3$	$2=0,25 \times 8 \times 1$	التعبئة والتغليف

المصدر: من إعداد الطالبتين على الملحق رقم (07).

تكلفة إستهلاك الكهرباء: $4.018,37=4,26 \times (81,92+861,36)$ دج.

يمكن توضيح كل ما سبق من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-47): التكاليف المباشرة لمنتج حبيبات الفلين

المبالغ	البيان
795.420	المواد الأولية المستعملة
16.001,98	اليد العاملة
4.018,37	الكهرباء
815.440,35	التكاليف المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2. حساب سعر تكلفة حبيبات الفلين

بعد تحديد كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة لمنتج حبيبات الفلين، سيتم حساب سعر التكلفة للوحدة.

الجدول رقم (3-48): سعر تكلفة منتج حبيبات الفلين

المبالغ	البيان
815.440,35	التكاليف المباشرة
400.701,28	التكاليف غير المباشرة
1.216.141,63	التكلفة الكلية
122,50	عدد الوحدات المنتجة
9.927,69	سعر تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

يبين الجدول أعلاه سعر التكلفة حبيبات الفلين، حيث تم التوصل إلى سعر تكلفة للوحدة التي تقدر بـ 9.927,69 دج.

أما المؤسسة فقد توصلت إلى سعر تكلفة الوحدة لحبيبات الفلين كما يشير الملحق رقم (02) إلى تكلفة قدرها 10.173,78 دج؛ حيث أهملت المؤسسة عند حسابها لسعر تكلفة الوحدة تكلفة مواد التعبئة والتغليف التي تقدر بـ 58.465,024 دج، وجزء من التكاليف المختلفة بمقدار 403.222,31 دج وهذا أدى إلى إظهار سعر التكلفة أقل من قيمتها.

الفرع الثاني: حساب سعر تكلفة منتج صفائح الفلين

لتحديد سعر تكلفة منتج صفائح الفلين يجب أولاً حساب سعر تكلفة نصف المصنع والمتمثل في مكعبات الفلين.

1. مكعبات الفلين (نصف المصنع)

يمر منتج مكعبات الفلين على نشاط الرحي ثم نشاط الطهي والضغط، وخلال العملية الإنتاجية يتحمل تكاليف مباشرة وغير مباشرة.

التكاليف المباشرة

تتمثل التكاليف المباشرة لمنتج مكعبات الفلين في: المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة، الكهرباء، الغاز والماء.

المواد الأولية

الجدول رقم (3-49): تكلفة المواد الأولية المستعملة لمنتج مكعبات الفلين

المواد الأولية	الكمية	تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية
الفلين المعاد إنتاجه	887	3.394,82	3.011.205,34
الفلين الملتقط	607	1.694,15	1.028.349,05
قطع الفلين	174	3.292,78	572.943,72
المجموع	-	-	4.612.498,11

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (03).

يبين الجدول أعلاه تكلفة المواد الأولية المستعملة لمنتج مكعبات الفلين، حيث استعملت المؤسسة ثلاث أنواع من الفلين (المعاد إنتاجه، الملتقط والقطع) وتبلغ تكلفتهم بـ 4.612.498,11 دج.

اليد العاملة:

الجدول رقم (3-50): تكلفة اليد العاملة لمنتج مكعبات الفلين

التكلفة الإجمالية	الأنشطة
186.689,71	الرحي
430.275,34	الطهي والضغط
616.965,05	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الكهرباء:

الجدول رقم (3-51): كمية إستهلاك الكهرباء

المجموع	الآلات	المصابيح	الأنشطة
18.088,56	$17.902,08 = 3,33 \times 168 \times 32$	$60,48 = 0,06 \times 168 \times 6$ $126 = 0,25 \times 168 \times 3$	الرحي
15.435,84	$15.104,88 = 3,33 \times 168 \times 27$	$120,96 = 0,06 \times 168 \times 12$ $210 = 0,25 \times 168 \times 5$	الطهي والضغط

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (07).

تكلفة الكهرباء المستهلكة: $142.813,94 = 4,26 \times (15.435,84 + 18.088,56)$ دج.

الغاز والماء: بعد رحي المادة الأولية يتم نقلها لنشاط الطهي والضغط، ففي هذه المرحلة يستعمل فيها الغاز والماء للطهي الفلين والضغط عليه لتشكيل مكعبات الفلين، وعليه فتحمل تكلفة الغاز والماء كليا لمنتج الفلين النصف المصنع.

الغاز بتكلفة قيمتها: 279.529,13 دج، والماء بتكلفة قيمتها: 67.539,60 دج.

ويمكن توضيح كل ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-52): التكاليف المباشرة لمنتج مكعبات الفلين

المبالغ	البيان
4.612.498,11	المواد الأولية
616.965,05	اليد العاملة
142.813,94	الكهرباء
279.529,13	الغاز
67.539,60	الماء
5.719.345,83	التكاليف المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

التكاليف غير المباشرة:

لقد تم سابقا تحديد التكلفة غير المباشرة الإجمالية للمنتج النصف المصنع وتام الصنع المبينة في الجدول رقم (3-43)، وسيتم تحديد التكلفة غير المباشرة الخاصة بمنتج النصف المصنع كما يلي:

الجدول رقم (3-53): التكاليف غير المباشرة لمنتج مكعبات الفلين

المبالغ	البيان
229.354,22	عدد مرات الاجتماع
24.675,75	عدد مرات التدقيق
169.368	عدد مرات مراقبة العمال
324.498,93	عدد طلبيات الشراء
52.067,05	عدد مراقبة المخزونات
218.835,87	عدد مرات التنقلات
368.558,53	عدد مرات الإنتاج
271.935,96	عدد مرات الصيانة
424.752,35	عدد مرات التدخلات
2.084.046,66	التكاليف غير المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول رقم (3-43).

يبين الجدول أعلاه التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالمنتج النصف المصنع، حيث يتم تحديدها من خلال نسبة مساهمة المنتج النصف المصنع في التكاليف المباشرة الإجمالية إلى غاية أن يصبح المنتج تام الصنع، وسنوضح طريقة حساب هذه التكاليف كما يلي:

مجموع التكاليف المباشرة 6.195.956,16 ← 100%

التكاليف المباشرة لمكعبات الفلين 5.719.345,83 ← ؟

نسبة لحساب التكاليف الخاصة بالنصف المصنع:

$$92,31\% = 6.195.956,16 \div 100 \times 5.719.345,83$$

سعر تكلفة مكعبات الفلين:

بعد تحديد كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة لمنتج مكعبات الفلين، سيتم حساب سعر التكلفة للوحدة.

الجدول رقم (3-54): سعر تكلفة منتج مكعبات الفلين

المبالغ	البيان
5.719.345,83	التكاليف المباشرة
2.084.046,66	تكاليف غير المباشرة
7.803.392,49	التكاليف الكلية
3.397	عدد الوحدات المنتجة
2.297,14	سعر تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

يبين الجدول أعلاه سعر تكلفة مكعبات الفلين، حيث تم إنتاج 3.397 مكعب الفلين بسعر تكلفة للوحدة 2.297,14 دج.

أما المؤسسة فقد توصلت إلى سعر تكلفة الوحدة لمكعبات الفلين كما يشير الملحق رقم (03) إلى تكلفة قدرها 2.392,92 دج؛ حيث أن المؤسسة لم تحمل كليا تكاليف الغاز والماء بالرغم من أن نشاط الطهي والضغط هو الوحيد الذي يستهلك الغاز والماء، وبهذا فسعر التكلفة الوحدة يكون منخفض.

2. حساب سعر تكلفة لمنتج صفائح الفلين (تام الصنع)

التكاليف المباشرة:

تتمثل التكاليف المباشرة في اليد العاملة والكهرباء الخاصة بنشاط التقطيع ونشاط التعبئة والتغليف.

اليد العاملة:

الجدول رقم (3-55): تكلفة اليد العاملة لمنتج صفائح الفلين

التكلفة الإجمالية	الأنشطة
273.811,58	التقطيع
149.351,77	التعبئة والتغليف
423.163,35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الكهرباء:

الجدول رقم (3-56): كمية إستهلاك الكهرباء

المجموع	الآلات	المصابيح	الأنشطة
10.825,92	$10.629,36=3,33 \times 168 \times 19$	$70,56=0,06 \times 168 \times 7$ $126=0,25 \times 168 \times 3$ $196,56=126+70,56$	التقطيع
1.720,32	$1.678,32=3,33 \times 168 \times 3$	$42=0,25 \times 168 \times 1$	التعبئة والتغليف

المصدر: من إعداد الطالبتين.

تكلفة الكهرباء المستهلكة: $53.446,98=4,26 \times (1.720,32+10.825,92)$ د.ج.

ويمكن توضيح كل ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-57): التكاليف المباشرة لمنتج صفائح الفلين

المبالغ	البيان
423.163,35	اليد العاملة
53.446,98	الكهرباء
476.610,30	التكاليف المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

التكاليف غير المباشرة:

لقد تم سابقا تحديد التكلفة غير المباشرة الإجمالية للمنتج النصف المصنع وتام الصنع المبينة في

الجدول رقم (3-43)، وسيتم تحديد التكلفة غير المباشرة الخاصة بالمنتج تام الصنع كما يلي:

الجدول رقم (3-58): التكاليف غير المباشرة لمنتج صفائح الفلين

المبالغ	البيان
19.106,64	عدد مرات الاجتماع
2.055,64	عدد مرات التدقيق
14.109,42	عدد مرات مراقبة العمال
4.337,51	عدد مراقبة المخزونات
382.696,32	عدد فواتير البيع

عدد التقلات	18.230,40
عدد مرات الإنتاج	493.390,98
عدد مرات الصيانة	22.653,96
عدد التدخلات	35.384,53
التكاليف غير المباشرة	991.965,40

المصدر: من إعداد الطالبتين.

يبين الجدول أعلاه التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالمنتج تام الصنع، سنوضح طريقة حساب هذه التكاليف كما يلي:

مجموع التكاليف المباشرة: 6.195.956,16 ← 100%

التكاليف المباشرة لمكعبات الفلين: 476.610,33 ← ؟

نسبة التكاليف الخاصة بالمنتج تام الصنع:

$$7,69\% = 6.195.956,16 \div 100 \times 476.610,33$$

سعر تكلفة صفائح الفلين (منتج تام)

بعد تحديد كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة لمنتج صفائح الفلين (تام الصنع)، سيتم حساب سعر التكلفة للوحدة.

الجدول (3-59): سعر تكلفة منتج صفائح الفلين

المبالغ	سعر الوحدة	الوحدة	البيان
5.633.914,16	14.179,79	397,32	تكلفة المنتج نصف المصنع المستعمل
6.110.524,49			التكاليف المباشرة
991.965,40			التكاليف غير المباشرة
7.102.489,89			التكلفة الكلية
397,32		عدد الوحدات المنتجة (م ³)	
17.876			سعر تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

يبين الجدول أعلاه سعر تكلفة صفائح الفلين (منتج تام)، حيث يتم إنتاج 397,32 م³ صفائح الفلين

بسعر تكلفة للوحدة 17.876 دج.

- 1 مكعب = 0,162 م³.
- 1 م³ / 0,162 = 6,17284 مكعب الفلين
- تكلفة المكعب: 2.297,14 دج.
- سعر تكلفة المنتج نصف المصنع المستعمل في 1 م³ :
5.633.914,16 = 2.297,14 × 6,17284 دج.

الجدول رقم (3-60) سعر تكلفة المنجيين

سعر التكلفة للوحدة	المنتج
9.927,69	حببيبات الفلين
17.876	صفائح الفلين

بعد تطبيق خطوات نموذج التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة "الكاتمية للفلين" توصلنا إلى أن سعر تكلفة الوحدة لمنتج حببيبات الفلين بقيمة 9.927,69 دج، أما منتج صفائح الفلين بقيمة 17.876 دج، حيث أن سعر تكلفة حببيبات الفلين عند استعمال طريقة الـ ABC كانت أقل من سعر تكلفة الوحدة بطريقة حساب المؤسسة، وهذا يرجع إلى أن المؤسسة قامت بتحميل المنتج تكاليف إضافية تتمثل في الغاز والماء أما بالنسبة لمنتج صفائح الفلين فمن خلال الـ ABC سعر تكلفة الوحدة الواحدة لصفائح الفلين أكبر من طريقة حساب مؤسسة وهذا يرجع لـ:

- إهمال الكثير من التكاليف المباشرة وغير المباشرة من قبل المؤسسة؛
- اختلاف قيم التكاليف غير المباشرة واختلاف أسس التحميل؛
- عدم تتبع التكاليف بشكل دقيق؛
- عدم التمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة عكس نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة الذي يبين ذلك ويمكن من الفهم الجيد للتكلفة وتحديد مسبباتها.

المطلب الثالث: تحليل النتائج المتوصل إليها

قسم نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة المؤسسة إلى 20 نشاط، حيث تم دراسة كل نشاط بشكل مستقل، فعند تحديد دور كل نشاط في العملية الإنتاجية تبين أن:

نشاط التخزين: لا يتم توفير ظروف تخزين للمواد الأولية وهذا راجع لعدم استيعاب المخزن كمية المواد الأولية حيث أن جزء من المواد الأولية يبقى في الخارج مما ينتج عنه تلف فيها هذا يتسبب في تكاليف إضافية تتحملها؛

نشاط الرحي: لا تقوم الآلات برحي المواد الأولية بشكل جيد ويؤدي هذا إلى تكرار العملية عدة مرات مما ينتج عنه زيادة في فاتورة الكهرباء؛

نشاط التقطيع: يهدر جزء من المنتج النصف المصنع عند تقطيعه وهذا راجع إلى تقادم آلات التقطيع وعدم كفاءتها مما يسبب لنا زيادة في التكاليف؛

نشاط الإصلاح والصيانة: يأخذ هذا النشاط تكلفة معتبرة، ما نلاحظه هو حدوث أعطاب في الآلات باستمرار، وهذا راجع لعدم وجود صيانة دورية الآلات مما يتسبب في هدر في الوقت وزيادة التكاليف.

عند تطبيق نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة تم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة لكن ما نلاحظه هو عدم وجود نشاط البحث والتطوير لعدم اهتمام المؤسسة بهذا الجانب، والمؤسسة لم تخصص أي مبالغ لتطوير منتجاتها وطرق عملها، فهي لم تقم بإضافة أي تحسينات على منتجاتها ولم تبتكر أي منتج جديد.

نشاط التوظيف والتكوين: عدم وجود أي مسبب تكلفة في نشاط التوظيف والتكوين، ولقد لاحظنا قلة في خبرة اليد العاملة لإنتاج منتج ذو جودة؛

نشاط التصدير والتسويق: وجود تكاليف معتبرة في هذا النشاط بالرغم من عدم تأدية دوره في الترويج للمنتجات وعدم معرفة السوق المحلي والدولي بمنتجات المؤسسة؛

نشاط الرحي: عند القيام بعملية الرحي يتم وضع كميات كل نوع من المواد الأولية بطريقة عشوائية لكل من مادة الأولية للفلين (الملتقط، المحروق، المعاد إنتاجه).

من خلال تطبيقنا لنموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة "الكاتمية للفلين" نلاحظ أن هذا النموذج مكن من تخفيض التكلفة الخاصة بمنتج حبيبات الفلين نظرا لقدرته على تحميل التكاليف بالمسبب الرئيسي لها، كما مكن من تحديد تكلفة كل نشاط بدقة وقيمة كل منها بالنسبة للمؤسسة،

وبالتالي فإن المؤسسة لتطبيقها لبيسي سيؤدي ذلك الى قدرتها على التحكم في التكاليف ومنه تخفيض التكاليف.

كما تبين أن ABC مكن من تحديد المعلومات غير المالية للمؤسسة لتمكنها من اتخاذ قرارات لتحسين وابتكار منتجات جديدة تحقيق رضا الزبون؛ وبما أن المؤسسة لا تهتم بتطوير منتجاتها ولا تأخذ بالحسبان المعلومات غير المالية لإتخاذ تحسينات على منتجاتها. إذن فمؤسسة "الكاتمية للفلين" لا تطبق إستراتيجية المحيط الأزرق.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة "الكاتمية للفلين" بجيجل والتي تطرقنا فيها إلى تقديم المؤسسة، بعرض تعريفها، أهدافها وهيكلها التنظيمي.

وكذلك تطرقنا إلى الطريقة المتبعة من المؤسسة في تحديد سعر التكلفة لمنتجاتها، ومن خلال الدراسة لهذه الطريقة تبين ان المؤسسة لا تتبع أي نموذج من النماذج تقليدي أو حديث في تحديد سعر تكلفتها بل تتبع طريقة غير علمية كونها تهمل بعض التكاليف وتأخذ جزء من التكاليف غير المباشرة وتعتبرها مباشرة وتوزعها بطريقة تقديرية.

وبعد محاولتنا تطبيق محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في مؤسسة "الكاتمية للفلين" توصلنا أن المؤسسة لا تهتم بابتكار منتجات جديدة ولا تخفض التكاليف مما يدل على أنها لا تتبنى إستراتيجية المحيط الأزرق.

الختامة

تعتبر التغييرات في بيئة الأعمال الجديدة من العوامل التي فرضت على المؤسسة التحول في إستراتيجيتها وتبني إستراتيجية حديثة تمكن من التكيف مع بيئة الأعمال، وأفضل هذه الاستراتيجيات هي إستراتيجية المحيط الأزرق التي تحث المؤسسة على التطوير والابتكار وخفض التكاليف بهدف خلق قيمة لزبون وإنشاء أسواق جديدة.

لتمتكن المؤسسة من الوصول إلى الابتكار وخفض التكاليف معاً، يجب عليها جمع المعلومات المالية حول تكاليفها ومعلومات غير مالية حول رغبات الزبائن، المنافسين، التطورات التكنولوجية، ويمكن لمحاسبة التكاليف إمداد المؤسسة بما تحتاجه من المعلومات للوصول إلى هدفها من خلال تقديمها لنموذج جديد يستجيب لخصوصية هذه الإستراتيجية، نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، والذي يستطيع تحديد تكاليف المؤسسة بدقة بما يساعدها على تخفيض التكاليف، كما يوفر هذا النموذج معلومات غير مالية تفيد في الابتكار والتطوير وتحقيق إستراتيجية المحيط الأزرق.

ولإبراز دور نموذج محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحقيق بعد تخفيض التكاليف وبعد ابتكار القيمة تم اختيار مؤسسة "الكاتمية للفلين" من أجل إسقاط الجانب النظري عليها.

من خلال فصول البحث، تمكنا من الوصول إلى بعض النتائج التي تأكد أو تنفي ما اقترحناه من فرضيات، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

الفرضية 01: عدم صحة الفرضية كون مؤسسة "الكاتمية للفلين" لا تستخدم أي نموذج من نماذج محاسبة التكاليف فهي تقوم بحساب سعر التكلفة وذلك من خلال تحمل التكاليف المباشرة وتوزع التكاليف غير المباشرة بطريقة تقديرية، ولا تعتمد على أي مبدأ من مبادئ نماذج محاسبة التكاليف في حساب سعر التكلفة؛

الفرضية 02: عدم صحة الفرضية كون مؤسسة "الكاتمية للفلين"، لم تطور في منتجها منذ سنوات ولا تمتلك نشاط خاص بالبحث والتطوير والذي يمكنه من الوصول إلى منتجات جديدة والحفاظ على الجودة، وبما أنها تقوم بتوزيع وتحميل التكاليف بشكل تقديري فهي لن تتوصل إلى التحديد الدقيق لتكاليف منتجاتها إذن فهي لا تعتمد على أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق، في تخفيض التكاليف وابتكار القيمة.

الفرضية 03: عدم صحة الفرضية بما أن نموذج التكلفة الكلية يقوم بتوزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة عشوائية فهو لا يقدم معلومات دقيقة حول تكاليف المؤسسة ولا يساعد على تخفيض التكاليف،

إن نموذج التكلفة الكلية لا يحقق بعد تخفيض التكاليف في إستراتيجية المحيط الأزرق ولا يساعد على الابتكار وخلق القيمة كونه لا يقدم معلومات غير مالية ولا يهتم بدراسة السوق؛

الفرضية 04: تأكيد صحة الفرضية لأن نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقسيم الأنشطة إلى أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة التي يتم تقليصها أو استبعادها، بما يمكن من تخفيض التكاليف، إن هذا نموذج يحقق بعد تخفيض التكاليف في إستراتيجية المحيط الأزرق، وبتقديمه معلومات غير مالية حول أنشطة المؤسسة واهتمامه بدراسة البيئة الخارجية للمؤسسة، فهو يساعد على الابتكار والتطوير وتحقيق بعد ابتكار القيمة في إستراتيجية المحيط الأزرق؛

الفرضية 05: عدم صحة الفرضية بما أن نموذج التكلفة المستهدفة ينطلق من البيئة الخارجية للمؤسسة عند تحديد سعر التكلفة، فهو بذلك لا يعتمد أساس موضوعي في تحديد سعر التكلفة، كما انه مبني على افتراضات السوق الذي يتغير باستمرار ويصعب التنبؤ به، ورغم مساعدة هذا النموذج في دراسة السوق وتحليل البيئة الخارجية وتقديم معلومات غير مالية للمؤسسة من اجل الابتكار والتطوير، إلا أن هذا النموذج لا يحقق بعدي إستراتيجية المحيط الأزرق معا.

النتائج:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج متمثلة في:

النتائج النظرية:

- نقص نماذج محاسبة التكاليف التقليدية في تلبية احتياجات المؤسسة أدى إلى ظهور نماذج حديثة أكثر تطوراً واستجابة لاحتياجات المؤسسة في ظل بيئة اقتصادية تتسم بالتطور والتغير المستمر؛
- أصبح تركيز مؤسسات اليوم ينصب على دراسة السوق، رضا الزبائن وإنتاج منتجات جديدة، للتخلص من المنافسة وتحقيق إيرادات عالية؛
- من بين الإستراتيجيات الحديثة التي ظهرت في بيئة الأعمال، إستراتيجية المحيط الأزرق التي ساعدت المؤسسات على الموازنة بين إبتكار القيمة وتخفيض التكاليف مما يساعد على التخلص من المنافسة وتحقيق الأرباح؛

- تتطلب إستراتيجية المحيط الأزرق نموذج خاص في حساب التكاليف يستجيب لخصوصية هذه الإستراتيجية، ويستطيع توفير المعلومات اللازمة للمؤسسة لتحقيق أبعاد هذه الإستراتيجية؛
- ظهر نموذج محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، استجابة لحاجة المؤسسة إلى تحديد تكاليف أنشطتها للوصول إلى التحديد الدقيق للتكاليف وتخفيضها، وكذلك توفير معلومات غير مالية لدراسة البدائل وتمكين المصممين داخل المؤسسة من تصميم منتجات مبتكرة بأقل تكلفة، وهذا ما يدعم تحقيق إستراتيجية المحيط الأزرق، والتخلص من المنافسة.

النتائج التطبيقية:

- لا تعتمد مؤسسة "الكاتمية للفلين" على نماذج محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة وإنما تقوم بجمع كل التكاليف وتوزيعها على المنتجات بطريقة عشوائية ثم تحدد سعر التكلفة؛
- لا تتبنى مؤسسة "الكاتمية للفلين" أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق، كونها لا تعتمد نموذج محدد لحساب التكاليف والذي يمدّها بمعلومات دقيقة تساعدها على حساب تكاليفها بدقة والتقليل من التكاليف، كما أنها لم تطور من منتجاتها منذ مدة، ولا تمتلك نشاط للبحث وتطوير يساعدها على تحسين منتجاتها وابتكار منتجات جديدة؛
- إشارات مؤسسة "الكاتمية للفلين" في مصلحة المالية والمحاسبة لم يكونوا على دراية بنموذج التكلفة المبني على أساس الأنشطة، وعند دراستنا للموضوع أولوه اهتمام خاصة عندما أبرزنا لهم دوره في تحليل أنشطة المؤسسة والتحديد الدقيق لتكاليفها؛
- يساعد نموذج التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة وقيمة كل نشاط داخل المؤسسة وتخفيض التكاليف، حيث يتم إلغاء الأنشطة التي تضيف القيمة والأنشطة التي لا تضيف القيمة بما يساعد على تخفيض التكاليف وتحقيق بعد تخفيض التكاليف؛
- يقدم نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة معلومات غير مالية عن أنشطة المؤسسة كما يهتم بدراسة السوق، بما يساعد المؤسسة على التطوير والابتكار في أنشطتها ومنتجاتها.

الإقتراحات:

- من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل بها مستقبلا ونوردها مختصرة فيما يلي:

- ضرورة نشر الوعي داخل مؤسسة "الكاتمية للفلين" بأهمية نماذج محاسبة التكاليف الحديثة ودورها في تخفيض التكاليف، والوصول إلى الأهداف الإستراتيجية، من خلال إنشاء قسم خاص بالمحاسبة التحليلية؛
- ضرورة تبني مؤسسة "الكاتمية للفلين" لنموذج مناسب لمحاسبة التكاليف لتحقيق بعد تخفيض التكاليف وابتكار القيمة؛
- ضرورة تبني مؤسسة "الكاتمية للفلين" لإستراتيجية المحيط الأزرق؛
- وضع برامج تكوينية في نماذج محاسبة التكاليف الحديثة لرفع كفاءة المحاسب داخل المؤسسة، وتقاديا لتوزيع التكاليف بطريقة عشوائية؛
- يجب على المؤسسة أن تعمل على تفعيل دور نشاط التكوين في تدريب العمال والاستعانة بدوي الاختصاص، لزيادة كفاءتهم الإنتاجية وإنتاج منتجات ذات جودة؛
- إذا قامت المؤسسة بإعادة استثمار أموالها في شراء الآلات جديدة وميزان من اجل تحديد كمية المادة الأولية من كل نوع، سوف تحسین جودة المنتجات وتقليل من هدر المادة الأولية وهذا ما يساعد على الإنتاج بأحسن جودة بأقل التكاليف؛
- المؤسسة "الكاتمية للفلين" يجب أن توسع من ورشات التخزين لإستعاب كافة المادة الأولية المشتراة تقاديا لتلفها وضمان شروط التخزين للحفاظ عليها؛
- ضرورة إنشاء قسم خاص بالبحث والتطوير من اجل الوصول إلى منتجات مطورة ومبتكرة بأقل التكاليف، والتي تمكن المؤسسة من تلبية رغبات العملاء، وخلق طلب جديد يمكن من إنشاء أسواق جديدة، وتحقيق أهداف المؤسسة على المدى الطويل، والدخول في إستراتيجية المحيط الأزرق؛
- رغم إن المؤسسة ليس لها منافسين إلا مبيعاتها ضعيفة في السوق الوطني، لذا نقترح عليها توجيه اهتمامها إلى الأسواق الدولية والترويج لمنتجاتها من اجل كسب علامة تجارية وزبائن جدد.

آفاق الدراسة:

بعد دراستنا لهذا الموضوع وتوصلنا لعدة نتائج، نرى أن هذا البحث لا يزال مفتوحا بكل جوانبه نظرا لمجالاته الخصبة، حيث أظهرت هذه الدراسة مجالات واسعة تتطلب البحث في مجال محاسبة التكاليف وحول إستراتيجية المحيط الأزرق، ولهذا يمكننا اقتراح بعض المسائل التي تستحق البحث مستقبلا فيما يلي:

-
- التكامل بين نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ونموذج التكلفة المستهدفة في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق؛
 - أهمية إستراتيجية المحيط الأزرق في تطوير المؤسسات الناشئة؛
 - نموذج التكاليف المبني على أساس المواصفات في تفعيل إستراتيجية المحيط الأزرق.

قائمة المراجع

مراجع باللغة العربية

- الكتب:

1. المطارنة غسان فلاح سلامة، مقدمة في محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2003.
2. المسعودي حيدر علي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجيا، ط1، دار اليازوري للنشر، الأردن، 2010.
3. الربيعي جمعة كمال حسن، الساقى سعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
4. التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
5. التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
6. بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
7. دادى عدون ناصر وآخرون، دراسة الحالة في المحاسبة ومالية المؤسسة، ط1، دار المحمدية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2000.
8. حجازي إسماعيل، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
9. حيرش عيسى، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012.
10. حلوة حنان رضوان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
11. حنفي زكي عيد، ضو سعيد يحي، أساسيات محاسبة التكاليف، ط1، دار الثقافة العربية، مصر 1998.
12. منصور الحسن فتح الرحمن، بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، ط1، دار الكتاب الجامعي، السودان، 2009.

13. عيساوي نصر الدين، المحاسبة التحليلية (تقنيات مراقبة التسيير بالإعتماد على SCF)، ط1، دار رماح للنشر، الأردن، 2007.

14. فرحان طالب علاء، مكي زينب محمود البناء، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة مدخل معاصر، ط1، دار الحامد، الأردن، 2012.

– مذكرات التخرج:

• أطروحات دكتوراه:

1. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، الجزائر، 2005.

2. دخان حسينة، استخدام إستراتيجية المحيط الأزرق في تحسين جودة خدمة متعاملي الهاتف النقال، أطروحة دكتوراه، إدارة الأعمال المؤسسات، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2019.

3. هديب عمر محمد، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه، المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009.

4. مسكين الحاج، الإدارة الحديثة للتكاليف ودورها في تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، إدارة الأعمال، جامعة الجبالي اليايس سيدي بلعباس، الجزائر، 2017.

5. عطوي راضية، الإدارة الإستراتيجية لتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة الدكتوراه، علوم إقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2017.

6. صدوق فتيحة، دور التفكير الإستراتيجي في تحقيق أبعاد إستراتيجية المحيط الأزرق، أطروحة دكتوراه، إدارة المنظمات، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2019.

7. قطوش أمين، أثر الشراكة الإستراتيجية على المزايا التنافسية، أطروحة دكتوراه، إدارة الأعمال، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2017.

• رسائل الماجستير:

1. أحمد محمد، إستراتيجية المحيط الأزرق بدل إستراتيجية المحيط الأحمر، رسالة ماجستير، تسويق، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
2. البدر إسماعيل محمد صالح، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية، رسالة ماجستير، إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2017.
3. الحوراني يوسف موسى محمد، مدى تبني إستراتيجية المحيط الأزرق لدى شركات الصناعات الغذائية في قطاع غزة ودورها في تعزيز الميزة التنافسية، رسالة ماجستير، إدارة أعمال، جامعة غزة، فلسطين، 2017.
4. المشني نانسي داود علي، إستراتيجية المحيط الأزرق ودورها في زيادة منتجات وأسواق قطاع الصناعات الغذائية، رسالة ماجستير، إدارة أعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.
5. الغوانمة مؤيد محمد إبراهيم، تطبيق إستراتيجية المحيط الأزرق لدى شركات الصناعات الغذائية في الضفة الغربية، رسالة ماجستير، إدارة أعمال، جامعة القدس، فلسطين، 2019.
6. بودحوش عثمان، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة ماجستير، إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2008.
7. بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، رسالة ماجستير، محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014.
8. بن موقفي علي، دور نظام المعلومات المحاسبي في تفعيل التسيير، رسالة ماجستير، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة الصديق بن يحي جيجل، الجزائر، 2009.
9. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013.
10. حاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009.

11. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011.
12. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2006.
13. سيدي محمد ولد عباد، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله، رسالة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011.
14. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.
15. رابحان ميساء محمود محمد، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير، محاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2002.

– المقالات:

1. البشير إبراهيم محمد أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد1 ص95-111، السودان، 2019.
2. الركابي ناجي شايب، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة صناعات الإلكترونية، مجلة علمية الكلية التقنية الإدارة بغداد، العراق، 2010.
3. بوحروود فتيحة، هرباجي وآخرون، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC)، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 5، العدد1 ص85-104، الجزائر، 2020.
4. بن سعيد محمد، سلطان قدوري هودة، دور حياة المؤسسة الاقتصادية وأثرها على استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة دفاتر إقتصادية، المجلد5، العدد1 ص50-60، الجزائر، 2014.
5. جيلالي سليمة، إستراتيجية المحيط الأزرق: نحو ابتكار القيمة للزبون والمؤسسة معا، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد6، العدد2 ص285-299، الجزائر، 2021.

6. جيلاني جهيدة، ابتكار القيمة كجحر الزاوية لإستراتيجية المحيط الأزرق، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد17، العدد2 ص280-296، الجزائر، 2022.
7. جردات ناصر، عمرو مهند سعيد، إستراتيجية المحيط الأزرق ودورها في خلق القيمة للشركات الفلسطينية العاملة في مجال تسويق الحواسيب، مجلة البلقاء للبحوث والدراسات، المجلد20، العدد2 ص121-139، عمان، 2017.
8. داحو خير الدين، سالم ياسين، أثر إستخدام نظام تكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد10، العدد3 ص646-660، الجزائر، 2019.
9. زعور نعيمة وآخرون، التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل، المجلد1، العدد1 ص396-411، الجزائر، 2017.
10. حسين دنيا فاروق، سكيمة عمر شاكرا، العلاقة التلازمية بين إستراتيجية المحيط الأزرق والديمومة التنظيمية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية، المجلد18، العدد59 ص397-416، العراق، 2022.
11. يحي حسين، إستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الصناعية، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد22، العدد1 ص265-284، الجزائر، 2022.
12. منصور هوارى، الشراكة الصناعية ودورها في التحول إلى إستراتيجية المحيط الأزرق، مجلة التسيير والتنظيم والإستراتيجية، مجلد1، العدد1 ص55-65، الجزائر، 2019.
13. مسكين الحاج، صالح شهرزاد، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد1، العدد3 ص251-275، الجزائر، 2016.
14. عبيدات سارة، إستراتيجية المحيط الأزرق: الأدوات التحليلية وأطر العمل لابتكار القيمة وخلق أسواقا جديدة، مجلة الجزائرية، المجلد15، العدد1 ص429-452، الجزائر، 2021.
15. عوادي عبد القادر، شيخ عبد القادر وآخرون، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد4، العدد2 ص71-86، الجزائر، 2019.

16. عوينان سمية، إستراتيجية المحيط الأزرق كأداة لتحقيق الأداء المتميز، مجلة التنمية والإستشراف للبحوث والدراسات، المجلد6، العدد2 ص329-342، الجزائر، 2021.
17. عميروش عربان، تسعديت بوسبعين، دور نظام المحاسبة التحليلية في مراقبة وتسيير المؤسسات الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد1، العدد2 ص145-163، الجزائر، 2013.
18. قبطان شوقي، صدوق زروق، تشخيص المسارات الفكرية لإستراتيجية المحيط الأزرق، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد10، العدد2 ص237-256، الجزائر، 2021.
19. قرون ملاك، جومع سماعيل، مساهمة أداة التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية، مجلة البحوث علوم المالية والمحاسبة، المجلد7، العدد2 ص211-226، الجزائر، 2022.
20. شحدة محمود زعرب حمدي، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد11، العدد1 ص29-77، فلسطين، 2013.
21. ضرغام أحمد عبد الرضا، مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد22، العدد92 ص506-528، العراق، 2019.

– مواقع إلكترونية:

1. <https://www.bleuocceanstrategy.com> : 26/03/2023, 14:45.
2. <https://www.th3accountant.com> 03/03/2023, 09:00.

مراجع باللغة الأجنبية

– الكتب:

1. Brattke Daniel, **Activity Based Costing**, Grin Verlag, Germany, 2004.
2. Chan Kim, Mauborgne, **Blue Ocean Strategy : How to Creat Uncontested Market Space and Make the Competition Irrelevant**, Harvard Business School Publishing Corporation, Printed in the USA, 2005.
3. Judith Baker, **Activity Based Costing and Activity Based Management For Health Care**, An Aspen Publication, Texas, 1998.

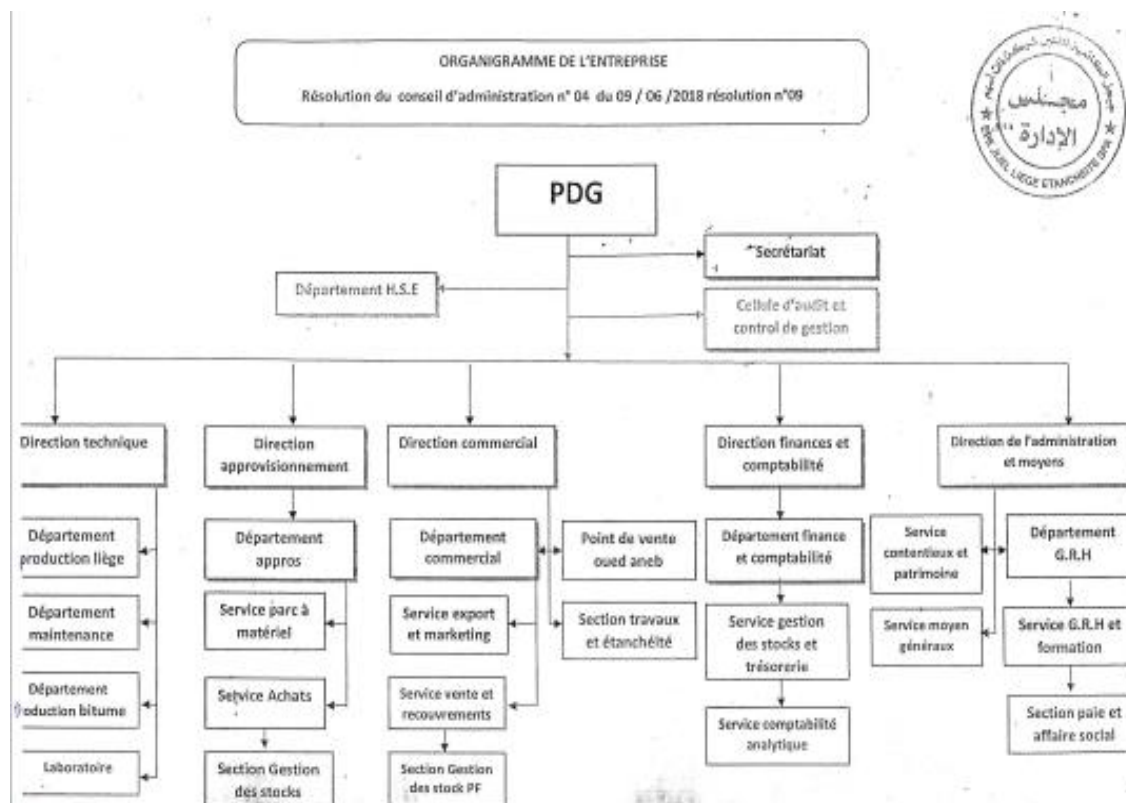
4. Vincent Gaspers, **Organizational Excellence -Model Strategy-**, Gramedia Pustaka, 2006.

– المقالات:

1. Batel Elise, **Mieux Comprendre le Stratégie Océan Bleu**, Centre de Ressources en Economie-Gestion, Académie de Versailles, Frances, Mars, 2014.
2. Hamidzera Jalae, **Advantages of Target Costing in Organisation**, International Journal of Research in Management, Issue2, Vol 1, Iran, 2012.
3. Reyhanoglu Metin, **Activity Based Costing System : Advantages and Disadvantages**, Institute of social sciences, vol 10, Ankara, 2004.
4. Zeuner Patrick, **Activity Based Costing**, Grin Verlag GmbH, Germany, 2007.

الملاحق

الملحق رقم (01): الهيكل التنظيمي




الملحق رقم (02): سعر تكلفة حبيبات الفلين

EPE JJEL LIEGE ETANCHEITE SPA
Au Capital Social de 351.175.000 DA
Fabrication Du Liege Agglomeré noir expansé pur et bandes d'étanchéité

DIRECTION DES FINANCES ET COMPTABILITE

COUT DE REVIENT GRANULE BLANC MOIS FEVRIER 2022

N° COMPT	DESIGNATION	U.M (QTX)	PRIX UNITAIRE	VALEUR CONSOMMATION	TAUX
MATIERES PREMIERES					
	DIVERS LIEGE				
601024	LIEGE REPRODUCTION	132,57	6 000,00	795 420,00	/
602610	SAC EMBALLAGE			168 720,00	/
	TOTAL DES CHARGES DIRECTES			795 420,00	
CHARGES INDIRECTES					
607	ELECT ET GAZ ET EAUX				
	ELECT	/	/	11 320,86	4,90%
	GAZ	/	/	13 976,45	5%
	EAUX	/	/	3 376,98	5%
63	FRAIS DU PERSONNEL	/	/	318 687,57	4,90%
	SALAIRE				
	IRG- A/ IRG				
	CNAS				
64	IMPOTS ET TAXE	/	/	20 900,00	5%
68	DOTATION AMORTISSEMENT	/	/	35 000,00	5%
6...	DIVERS CHARGE INDIRECTES	/	/	47 605,94	47,35%
	TOTAL DES CHARGES INDIRECTES			450 867,80	
TOTAL CHARGES (DIRECTES+ INDIRECTES)				1 246 287,80	
QUANTITE PRODUISER (QTX)				122,50	
PRIX(COUT) DE REVIENT				10 173,78	


 إظهار محاسب
 بعوش مريم

الملحق رقم (03): سعر تكلفة مكعبات الفلين

EPE JJJEL LIEGE ETANCHEITE SPA
 Au Capital Social de 351.175.000 DA
 Fabrication Du Liege Agglomeré noir expansé pur et bandes d'étanchéité

DIRECTION DES FINANCES ET COMPTABILITE

COÛT DE REVIENT BLOC AGGLOMERE NOIR (SEMI FINIS) MOIS FEVRIER 2022

N° COMPT	DESIGNATION	U.M (QTX)	PRIX UNITAIRE	VALEUR CONSOMMATION	TAUX
	MATIERES PREMIERES				
	DIVERS LIEGE				
601024	LIEGE REPRODUCTION FLAMBEE	887,00	3 394,82	3 011 205,34	/
601025	LIEGE RAMASSAGE	607,00	1 694,15	1 028 349,05	/
	LIEGE MORCEAUX	174,00	3 292,78	572 943,72	/
	TOTAL DES CHARGES DIRECTES			4 612 498,11	
	CHARGES INDIRECTES				
607	ELECT ET GAZ ET EAUX				
	ELECT	/	/	161 322,28	75%
	GAZ	/	/	265 552,68	95%
	EAUX	/	/	64 162,62	95%
63	FRAIS DU PERSONNEL	/	/	2 230 813,01	35%
	SALAIRE				
	IRG- A/IRG				
	CNAS				
64	IMPOTS ET TAXE	/	/	188 100,00	45%
68	DOTATION AMORTISSEMENT	/	/	105 000,00	10%
6...	DIVERS CHARGE INDIRECTES	/	/	501 290,54	52,65%
	TOTAL DES CHARGES INDIRECTES			3 516 241,13	
	TOTAL CHARGES (DIRECTES+ INDIRECTES)			8 128 739,24	
	QUANTITE PRODUISER (BLOC)			3 397,00	
	PRIX(COÛT) DE REVIENT			2 392,92	

إطار محاسب
 يعقوب مريم

الملحق رقم (04): سعر تكلفة صفائح الفلين

EPE JIJEL LIEGE ETANCHEITE SPA
 Au Capital Social de 351.175.000 DA
 Fabrication Du Liege Agglomeré noir expansé pur et bandes d'étanchéité

DIRECTION DES FINANCES ET COMPTABILITE

COUT DE REVIENT PRODUIT FINIS AGGLOMERE NOIR MOIS JANVIER 2022

N° COMPT	DESIGNATION	U.M (QTX)	PRIX UNITAIRE	VALEUR CONSOMMATION	TAUX
	PRODUIT FINI AGGLOMERE NOIR				
	COUT DE PRODUCTION PRODUIT SEMI FINI	397,32	14 771,11	5 868 857,43	
63	FRAIS DE PERSONNEL (SIAGE+ EMBALLAGE)			318 687,57	5%
607000	ELECTRICITE			53 774,09	25%
602610	FILM RETRACTABLE			150 000,00	83,33%
	TOTAL CHARGES (DIRECTES+ INDIRECTES)			6 391 319,09	
	TOTAL DES CHARGES			6 391 319,09	
	QUANTITE PRODUISER (M3)			397,32	
	PRIX(COUT) DE REVIENT			16 086,07	



 إدارة محاسب
 بعوش مريم

الملحق رقم (05): تكاليف المؤسسة لشهر فيفري

EPE IJEL LIEGE ETANCHEITE SPA ROUTE DE BEJAIA BP 88 IJEL IJEL		BALANCE GENERALE -copie provisoire DU 01/02/22 AU 28/02/22						PAGE:1 EDITION DU 04/05/2022 14: 2 EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22	
COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/02/22 AU 28/02/22		TOT. MVM AU 28/02/22		SOLDE AU 28/02/22	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
000000	Achats de marchandises vendues – Autres marchandises	0,00	0,00	257 506,69	0,00	763 863,34	0,00	763 863,34	
000000	Achats de marchandises vendues – Autres marchandises	0,00	0,00	257 506,69	0,00	763 863,34	0,00	763 863,34	
000000	Achats de marchandises vendues – Autres marchandises	0,00	0,00	257 506,69	0,00	763 863,34	0,00	763 863,34	
000000	Achats de marchandises vendues	0,00	0,00	257 506,69	0,00	763 863,34	0,00	763 863,34	
001002	Consommations Liège de reproduction gris	0,00	0,00	795 420,00	0,00	795 420,00	0,00	795 420,00	
001002	Consommations Liège de reproduction gris	0,00	0,00	795 420,00	0,00	795 420,00	0,00	795 420,00	
001002	Consommations Liège de reproduction flambé	0,00	0,00	3 011 206,58	0,00	4 172 957,09	0,00	4 172 957,09	
001002	Consommations Liège de reproduction flambé	0,00	0,00	3 011 206,58	0,00	4 172 957,09	0,00	4 172 957,09	
001002	Consommations Liège male gris	0,00	0,00	0,00	0,00	1 166 291,48	0,00	1 166 291,48	
001002	Consommations Liège male gris	0,00	0,00	0,00	0,00	1 166 291,48	0,00	1 166 291,48	
001002	Consommations Liège morceau et ramassage	0,00	0,00	1 601 295,99	0,00	2 877 862,26	0,00	2 877 862,26	
001002	Consommations Liège morceau et ramassage	0,00	0,00	1 601 295,99	0,00	2 877 862,26	0,00	2 877 862,26	
001002	Matières premières	0,00	0,00	5 407 922,57	0,00	9 012 530,83	0,00	9 012 530,83	
001002	Matières premières et fournitures	0,00	0,00	5 407 922,57	0,00	9 012 530,83	0,00	9 012 530,83	
002100	Autres carburant et lubrifiant	0,00	0,00	122 765,58	0,00	559 708,11	0,00	559 708,11	
002100	Autres carburant et lubrifiant	0,00	0,00	122 765,58	0,00	559 708,11	0,00	559 708,11	
002100	Consommation Carburant et lubrifiant	0,00	0,00	122 765,58	0,00	559 708,11	0,00	559 708,11	
002210	Produits d'entretien	0,00	0,00	5 266,50	0,00	7 053,10	0,00	7 053,10	
002210	Produits d'entretien	0,00	0,00	5 266,50	0,00	7 053,10	0,00	7 053,10	
002213	Quincaillerie	0,00	0,00	3 746,66	0,00	6 633,86	0,00	6 633,86	
002213	Quincaillerie	0,00	0,00	3 746,66	0,00	6 633,86	0,00	6 633,86	
002214	Produits d'électricité, plomberie, et peinture	0,00	0,00	16 585,86	0,00	42 253,61	0,00	42 253,61	
002214	Produits d'électricité, plomberie, et peinture	0,00	0,00	16 585,86	0,00	42 253,61	0,00	42 253,61	
00222	Consommation Pièces de rechange matériel de production	0,00	0,00	43 947,60	0,00	150 737,81	0,00	150 737,81	
00222	Consommation Pièces de rechange matériel de production	0,00	0,00	43 947,60	0,00	150 737,81	0,00	150 737,81	
00222	Consommation Pièces de rechange parc roulant	0,00	0,00	78 892,34	0,00	129 782,34	0,00	129 782,34	
00222	Consommation Pièces de rechange parc roulant	0,00	0,00	78 892,34	0,00	129 782,34	0,00	129 782,34	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	5 936 633,80	0,00	10 672 563,00	0,00	10 672 563,00	0,00

JIJEL LIEGE ETANCHEITE SPA		BALANCE GENERALE				PAGE:2			
ROUTE DE BEJAIA BP 88 JIJEL		-copie provisoire				EDITION DU 04/05/2022 14: 2			
JIJEL		DU 01/02/22 AU 28/02/22				EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22			
COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/02/22 AU 28/02/22		TOT.MVM AU 28/02/22		SOLDE AU 28/02/22	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0,00	0,00	5 936 633,80	0,00	10 672 563,00	0,00	10 672 563,00	0,00
60122	Consommation Pièces de rechange parc roulant	0,00	0,00	78 892,34	0,00	129 782,34	0,00	129 782,34	
60224	Petits outillages d'atelier Consommables	0,00	0,00	0,00	0,00	980,00	0,00	980,00	
60304	Petits outillages d'atelier Consommables	0,00	0,00	0,00	0,00	980,00	0,00	980,00	
60226	Autres fournitures consommables	0,00	0,00	681 416,30	0,00	827 510,19	0,00	827 510,19	
60209	Autres fournitures consommables	0,00	0,00	681 416,30	0,00	827 510,19	0,00	827 510,19	
6022	Consommation fournitures	0,00	0,00	829 855,26	0,00	1 164 950,91	0,00	1 164 950,91	
602010	Consommation emballage perdue	0,00	0,00	350 720,00	0,00	628 320,00	0,00	628 320,00	
60201	Consommation emballage perdue	0,00	0,00	350 720,00	0,00	628 320,00	0,00	628 320,00	
6020	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	350 720,00	0,00	628 320,00	0,00	628 320,00	
602	Autres approvisionnements	0,00	0,00	1 303 340,84	0,00	2 352 979,02	0,00	2 352 979,02	
607002	Fournitures non stockables (Energie, eau, gaz)	0,00	0,00	568 822,10	0,00	1 107 189,42	0,00	1 107 189,42	
60700	Fournitures non stockables (Energie, eau, gaz)	0,00	0,00	568 822,10	0,00	1 107 189,42	0,00	1 107 189,42	
6070	Achats non stockés de matières et fournitures	0,00	0,00	568 822,10	0,00	1 107 189,42	0,00	1 107 189,42	
607001	Autres matières et fournitures non stockables	0,00	0,00	105 729,90	0,00	126 119,90	0,00	126 119,90	
60700	Autres matières et fournitures non stockables	0,00	0,00	105 729,90	0,00	126 119,90	0,00	126 119,90	
6070	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	105 729,90	0,00	126 119,90	0,00	126 119,90	
607	Achats non stockés de matières et fournitures	0,00	0,00	674 552,00	0,00	1 233 309,32	0,00	1 233 309,32	
607	Achats consommés	0,00	0,00	7 643 322,10	0,00	13 362 682,51	0,00	13 362 682,51	
61302	Matériels de transport véhicules lourds	0,00	0,00	0,00	0,00	44 000,00	0,00	44 000,00	
6130	Matériels de transport véhicules lourds	0,00	0,00	0,00	0,00	44 000,00	0,00	44 000,00	
6130	Location Matériels de transport	0,00	0,00	0,00	0,00	44 000,00	0,00	44 000,00	
613	Locations	0,00	0,00	0,00	0,00	44 000,00	0,00	44 000,00	
615104	Entretien, réparation matériels de transport	0,00	0,00	57 300,00	0,00	70 000,00	0,00	70 000,00	
61510	Entretien, réparation matériels de transport	0,00	0,00	57 300,00	0,00	70 000,00	0,00	70 000,00	
6151	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	57 300,00	0,00	70 000,00	0,00	70 000,00	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	7 700 622,10	0,00	13 476 682,51	0,00	13 476 682,51	0,00

JIJEL LIEGE ETANCHEITE SPA		BALANCE GENERALE						PAGE:3	
ROUTE DE BEJAIA BP 88 JIJEL		-copie provisoire						EDITION DU 04/05/2022 14: 2	
JIJEL		DU 01/02/22 AU 28/02/22						EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22	
COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/02/22 AU 28/02/22		TOT.MVM AU 28/02/22		SOLDE AU 28/02/22	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0,00	0,00	7 700 622,10	0,00	13 476 682,51	0,00	13 476 682,51	0,00
615000	Entretien matériels de sécurité	0,00	0,00	0,00	0,00	38 055,00	0,00	38 055,00	
615000	Entretien matériels de sécurité	0,00	0,00	0,00	0,00	38 055,00	0,00	38 055,00	
615000	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00	38 055,00	0,00	38 055,00	
610000	Entretien, réparation et maintenance	0,00	0,00	0,00	0,00	38 055,00	0,00	38 055,00	
618100	Documentation générale (abonnement, revues et journaux)	0,00	0,00	57 300,00	0,00	108 055,00	0,00	108 055,00	
618100	Documentation générale (abonnement, revues et journaux)	0,00	0,00	3 000,00	0,00	14 226,02	0,00	14 226,02	
618100	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	3 000,00	0,00	14 226,02	0,00	14 226,02	
610300	Frais de colloques, séminaires, conférences	0,00	0,00	3 000,00	0,00	14 226,02	0,00	14 226,02	
610300	Frais de colloques, séminaires, conférences	0,00	0,00	61 000,00	0,00	61 000,00	0,00	61 000,00	
610300	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	61 000,00	0,00	61 000,00	0,00	61 000,00	
610000	Autres documentations divers	0,00	0,00	61 000,00	0,00	61 000,00	0,00	61 000,00	
610000	Autres documentations divers	0,00	0,00	3 350,00	0,00	5 350,00	0,00	5 350,00	
610000	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	3 350,00	0,00	5 350,00	0,00	5 350,00	
610000	Documentation divers	0,00	0,00	3 350,00	0,00	5 350,00	0,00	5 350,00	
610000	Services extérieurs	0,00	0,00	67 350,00	0,00	80 576,02	0,00	80 576,02	
622100	Rémunération des transitaires	0,00	0,00	124 650,00	0,00	232 631,02	0,00	232 631,02	
622100	Rémunération des transitaires	0,00	0,00	43 576,01	0,00	109 576,01	0,00	109 576,01	
622100	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	43 576,01	0,00	109 576,01	0,00	109 576,01	
622000	Autres rémunérations d'intermédiaires et honoraires	0,00	0,00	43 576,01	0,00	109 576,01	0,00	109 576,01	
622000	Autres rémunérations d'intermédiaires et honoraires	0,00	0,00	49 400,00	0,00	53 984,98	0,00	53 984,98	
622000	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	49 400,00	0,00	53 984,98	0,00	53 984,98	
620000	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	0,00	0,00	49 400,00	0,00	53 984,98	0,00	53 984,98	
623000	Foires et expositions	0,00	0,00	92 976,01	0,00	163 560,99	0,00	163 560,99	
623000	Foires et expositions	0,00	0,00	0,00	0,00	183 000,00	0,00	183 000,00	
623000	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00	183 000,00	0,00	183 000,00	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	7 850 948,11	0,00	13 941 874,52	0,00	13 941 874,52	0,00

SOCIÉTÉ JIJEL LIEGE ETANCHEITE SPA		BALANCE GENERALE						PAGE:4	
ROUTE DE BEJAIA BP 88 JIJEL		-copie provisoire						EDITION DU 04/05/2022 14: 2	
JIJEL		DU 01/02/22 AU 28/02/22						EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22	
COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/02/22 AU 28/02/22		TOT.MVM AU 28/02/22		SOLDE AU 28/02/22	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0,00	0,00	7 860 948,11	0,00	13 941 874,52	0,00	13 941 874,52	0,00
623	Publicité, publication, relations publiques	0,00	0,00	0,00	0,00	183 000,00	0,00	183 000,00	
624900	Autres Transports de biens et transports collectifs du personnel	0,00	0,00	23 240,00	0,00	44 549,88	0,00	44 549,88	
624900	Autres Transports de biens et transports collectifs du personnel	0,00	0,00	23 240,00	0,00	44 549,88	0,00	44 549,88	
6249	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	23 240,00	0,00	44 549,88	0,00	44 549,88	
6249	Transports de biens et transports collectifs du personnel	0,00	0,00	23 240,00	0,00	44 549,88	0,00	44 549,88	
625300	Déplacement et frais de séjour, hébergement	0,00	0,00	86 503,64	0,00	199 455,18	0,00	199 455,18	
625300	Déplacement et frais de séjour, hébergement	0,00	0,00	86 503,64	0,00	199 455,18	0,00	199 455,18	
6253	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	86 503,64	0,00	199 455,18	0,00	199 455,18	
625400	Réceptions et restaurations	0,00	0,00	1 760,00	0,00	2 435,00	0,00	2 435,00	
625400	Réceptions et restaurations	0,00	0,00	1 760,00	0,00	2 435,00	0,00	2 435,00	
6254	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	1 760,00	0,00	2 435,00	0,00	2 435,00	
625500	Frais de Missions	0,00	0,00	1 203 355,00	0,00	1 275 155,00	0,00	1 275 155,00	
625500	Frais de Missions	0,00	0,00	1 203 355,00	0,00	1 275 155,00	0,00	1 275 155,00	
6255	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	1 203 355,00	0,00	1 275 155,00	0,00	1 275 155,00	
625700	Frais de conseils et assemblées	0,00	0,00	6 000,00	0,00	6 000,00	0,00	6 000,00	
625700	Frais de conseils et assemblées	0,00	0,00	6 000,00	0,00	6 000,00	0,00	6 000,00	
6257	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	6 000,00	0,00	6 000,00	0,00	6 000,00	
6257	Déplacements, missions et réceptions	0,00	0,00	1 297 618,64	0,00	1 483 045,18	0,00	1 483 045,18	
626100	Téléphone	0,00	0,00	40 336,14	0,00	40 336,14	0,00	40 336,14	
626100	Téléphone	0,00	0,00	40 336,14	0,00	40 336,14	0,00	40 336,14	
6261	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	40 336,14	0,00	40 336,14	0,00	40 336,14	
626200	Internet	0,00	0,00	0,00	0,00	31 188,00	0,00	31 188,00	
626200	Internet	0,00	0,00	0,00	0,00	31 188,00	0,00	31 188,00	
6262	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00	31 188,00	0,00	31 188,00	
6262	Autres frais	0,00	0,00	0,00	0,00	500,00	0,00	500,00	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	9 222 142,89	0,00	15 541 483,72	0,00	15 541 483,72	0,00

SOCIETE: JIJEL LIEGE ETANCHEITE SPA		BALANCE GENERALE				PAGE:6			
ROUTE DE BEJAIA BP 88 JIJEL		-copie provisoire				EDITION DU 04/05/2022 14: 2			
JIJEL		DU 01/02/22 AU 28/02/22				EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22			
COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/02/22 AU 28/02/22		TOT.MVM AU 28/02/22		SOLDE AU 28/02/22	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0,00	0,00	13 827 310,14	744 000,00	23 513 128,17	934 975,10	22 578 153,07	0,00
631370	Prime de caisse	0,00	0,00	1 800,00	0,00	3 600,00	0,00	3 600,00	
631370*	Prime de caisse	0,00	0,00	1 800,00	0,00	3 600,00	0,00	3 600,00	
631310	Primes et gratifications	0,00	0,00	1 642 893,12	744 000,00	2 564 502,77	934 975,10	1 629 527,67	
631400	IEP	0,00	0,00	576 168,35	0,00	1 148 267,60	0,00	1 148 267,60	
631400*	IEP	0,00	0,00	576 168,35	0,00	1 148 267,60	0,00	1 148 267,60	
631401	Indemnité de nuisance	0,00	0,00	261 909,97	0,00	506 304,99	0,00	506 304,99	
631401*	Indemnité de nuisance	0,00	0,00	261 909,97	0,00	506 304,99	0,00	506 304,99	
631402	Indemnité de travail poste (ITP)	0,00	0,00	150 894,27	0,00	289 066,18	0,00	289 066,18	
631402*	Indemnité de travail poste (ITP)	0,00	0,00	150 894,27	0,00	289 066,18	0,00	289 066,18	
631403	Indemnité forfaitaire de service permanent (IFSP)	0,00	0,00	13 359,20	0,00	26 718,40	0,00	26 718,40	
631403*	Indemnité forfaitaire de service permanent (IFSP)	0,00	0,00	13 359,20	0,00	26 718,40	0,00	26 718,40	
631410	Indemnité frais de fonction (IFF)	0,00	0,00	103 494,86	0,00	207 368,77	0,00	207 368,77	
631410*	Indemnité frais de fonction (IFF)	0,00	0,00	103 494,86	0,00	207 368,77	0,00	207 368,77	
631411	Prime pénibilité	0,00	0,00	13 885,00	0,00	27 770,00	0,00	27 770,00	
631411*	Prime pénibilité	0,00	0,00	13 885,00	0,00	27 770,00	0,00	27 770,00	
631412	Indemnité de restauration	0,00	0,00	14 000,00	0,00	32 000,00	0,00	32 000,00	
631412*	Indemnité de restauration	0,00	0,00	14 000,00	0,00	32 000,00	0,00	32 000,00	
631420	Indemnité de téléphone	0,00	0,00	15 000,00	0,00	30 000,00	0,00	30 000,00	
631420*	Indemnité de téléphone	0,00	0,00	15 000,00	0,00	30 000,00	0,00	30 000,00	
331420	Indemnités d'apprentissage	0,00	0,00	56 584,44	0,00	114 553,51	0,00	114 553,51	
331420*	Indemnités d'apprentissage	0,00	0,00	56 584,44	0,00	114 553,51	0,00	114 553,51	
311420	Salaire unique	0,00	0,00	37 000,00	0,00	74 000,00	0,00	74 000,00	
311420*	Salaire unique	0,00	0,00	37 000,00	0,00	74 000,00	0,00	74 000,00	
311421	ICAF	0,00	0,00	37 200,00	0,00	75 000,00	0,00	75 000,00	
311421*	ICAF	0,00	0,00	37 200,00	0,00	75 000,00	0,00	75 000,00	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	15 108 608,23	744 000,00	28 047 777,62	934 975,10	25 112 802,52	0,00

JIJEL LIEGE ETANCHEITE SPA		BALANCE GENERALE						PAGE:7	
ROUTE DE BEJAIA BP 88 JIJEL		-copie provisoire						EDITION DU 04/05/2022 14: 2	
JIJEL		DU 01/02/22 AU 28/02/22						EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22	
COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM DU 01/02/22 AU 28/02/22		TOT.MVM AU 28/02/22		SOLDE AU 28/02/22	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0,00	0,00	15 108 606,23	744 000,00	26 047 777,62	934 975,10	25 112 802,52	0,00
6314	Indemnité et avantages divers	0,00	0,00	1 279 496,09	0,00	2 531 049,45	0,00	2 531 049,45	
631	Rémunérations du personnel	0,00	0,00	5 879 223,34	744 000,00	10 423 485,28	934 975,10	9 488 510,18	
633100	Cotisations Charges patronales CNAS 26%	0,00	0,00	1 314 404,02	243 707,84	2 265 224,93	329 857,94	1 935 366,99	
633100	Cotisations Charges patronales CNAS 26%	0,00	0,00	1 314 404,02	243 707,84	2 265 224,93	329 857,94	1 935 366,99	
6331	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	1 314 404,02	243 707,84	2 265 224,93	329 857,94	1 935 366,99	
633500	Cotisations CACOBATH 12,21%	0,00	0,00	13 775,26	0,00	27 550,52	0,00	27 550,52	
633500	Cotisations CACOBATH 12,21%	0,00	0,00	13 775,26	0,00	27 550,52	0,00	27 550,52	
6335	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	13 775,26	0,00	27 550,52	0,00	27 550,52	
633	Cotisations aux organismes sociaux	0,00	0,00	1 328 179,28	243 707,84	2 292 775,45	329 857,94	1 962 917,51	
637000	Contributions aux œuvres sociales 2%	0,00	0,00	176 376,69	22 320,00	312 704,55	28 049,25	284 655,30	
637000	Contributions aux œuvres sociales 2%	0,00	0,00	176 376,69	22 320,00	312 704,55	28 049,25	284 655,30	
6370	Autres charges sociales	0,00	0,00	176 376,69	22 320,00	312 704,55	28 049,25	284 655,30	
637	Autres charges sociales	0,00	0,00	176 376,69	22 320,00	312 704,55	28 049,25	284 655,30	
63	Charges de personnel	0,00	0,00	7 383 779,31	1 010 027,84	13 028 965,28	1 292 882,29	11 736 082,99	
642100	Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)	0,00	0,00	25 936,00	0,00	26 811,00	0,00	26 811,00	
642100	Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)	0,00	0,00	25 936,00	0,00	26 811,00	0,00	26 811,00	
6421	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	25 936,00	0,00	26 811,00	0,00	26 811,00	
64200	Droits de timbre et d'enregistrement	0,00	0,00	4 250,00	0,00	8 312,63	0,00	8 312,63	
64200	Droits de timbre et d'enregistrement	0,00	0,00	4 250,00	0,00	8 312,63	0,00	8 312,63	
642	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	4 250,00	0,00	8 312,63	0,00	8 312,63	
64	Impôts et taxes non récupérables sur chiffres d'affaires	0,00	0,00	30 186,00	0,00	35 123,63	0,00	35 123,63	
65000	Autres droits et taxes	0,00	0,00	3 500,00	0,00	11 500,00	0,00	11 500,00	
65000	Autres droits et taxes	0,00	0,00	3 500,00	0,00	11 500,00	0,00	11 500,00	
650	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	3 500,00	0,00	11 500,00	0,00	11 500,00	
65	Autres impôts et taxes (hors impôts sur le bénéfice)	0,00	0,00	3 500,00	0,00	11 500,00	0,00	11 500,00	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	16 646 848,20	1 010 027,84	28 699 881,25	1 292 882,29	27 406 998,96	0,00

SOCIETE JIJEL LIEGE ETANCHEITE SPA		BALANCE GENERALE						PAGE:8	
ROUTE DE BEJAIA BP 88 JIJEL		-copie provisoire						EDITION DU 04/05/2022 14: 2	
JIJEL		DU 01/02/22 AU 28/02/22						EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22	
COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/02/22 AU 28/02/22		TOT.MVM AU 28/02/22		SOLDE AU 28/02/22	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0,00	0,00	16 646 848,20	1 010 027,84	28 999 881,25	1 292 882,29	27 406 998,96	0,00
66	Impôts, taxes et versements assimilés	0,00	0,00	33 686,00	0,00	46 623,63	0,00	46 623,63	
653000	Jetons de présence	0,00	0,00	72 000,00	0,00	72 000,00	0,00	72 000,00	
653000	Jetons de présence	0,00	0,00	72 000,00	0,00	72 000,00	0,00	72 000,00	
653000	Jetons de présence	0,00	0,00	72 000,00	0,00	72 000,00	0,00	72 000,00	
653200	Autres Frais du Conseil d'Administration	0,00	0,00	9 000,00	0,00	9 000,00	0,00	9 000,00	
653200	Autres Frais du Conseil d'Administration	0,00	0,00	9 000,00	0,00	9 000,00	0,00	9 000,00	
6600	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	9 000,00	0,00	9 000,00	0,00	9 000,00	
653	Jetons de présence	0,00	0,00	9 000,00	0,00	9 000,00	0,00	9 000,00	
650510	Amendes et pénalités	0,00	0,00	81 000,00	0,00	81 000,00	0,00	81 000,00	
650510	Amendes et pénalités	0,00	0,00	63 360,00	0,00	225 360,00	0,00	225 360,00	
650510	Amendes et pénalités	0,00	0,00	63 360,00	0,00	225 360,00	0,00	225 360,00	
650510	Amendes et pénalités, subventions accordés dons et libéralités	0,00	0,00	63 360,00	0,00	225 360,00	0,00	225 360,00	
6500	Autres charges de gestion courante	0,00	0,00	0,00	0,00	285 258,71	0,00	285 258,71	
6500	Autres charges de gestion courante	0,00	0,00	0,00	0,00	285 258,71	0,00	285 258,71	
6500	Autres charges de gestion courante	0,00	0,00	0,00	0,00	285 258,71	0,00	285 258,71	
6500	Autres charges de gestion courante	0,00	0,00	0,00	0,00	285 258,71	0,00	285 258,71	
6500	Autres charges opérationnelles	0,00	0,00	144 360,00	0,00	591 618,71	0,00	591 618,71	
601110	Des emprunts et dettes assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00	429 333,33	0,00	429 333,33	
601110	Des emprunts et dettes assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00	429 333,33	0,00	429 333,33	
601110	Intérêts des emprunts et dettes	0,00	0,00	0,00	0,00	429 333,33	0,00	429 333,33	
601110	Charges d'intérêts	0,00	0,00	0,00	0,00	429 333,33	0,00	429 333,33	
600000	Pertes de change	0,00	0,00	0,00	0,00	43 686,67	0,00	43 686,67	
600000	Pertes de change	0,00	0,00	0,00	0,00	43 686,67	0,00	43 686,67	
600000	Pertes de change	0,00	0,00	0,00	0,00	43 686,67	0,00	43 686,67	
600000	Pertes de change	0,00	0,00	0,00	0,00	43 686,67	0,00	43 686,67	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	16 791 208,20	1 010 027,84	29 764 518,96	1 292 882,29	28 471 637,67	0,00

S.P.E. IJEL LIEGE ETANCHEITE SPA
 ROUTE DE BEJAIA BP 88 IJEL
 IJEL

BALANCE GENERALE
 -copie provisoire
 DU 01/02/22 AU 28/02/22

PAGE:9
 EDITION DU 04/05/2022 14: 2
 EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/02/22 AU 28/02/22		TOT.MVM AU 28/02/22		SOLDE AU 28/02/22	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0,00	0,00	16 791 208,20	1 010 027,84	29 764 519,96	1 292 882,29	28 471 637,67	0,00
607****	Charges financières	0,00	0,00			473 020,00	0,00	473 020,00	
6922000	Imposition différée actif	0,00	0,00	180 940,80	0,00	227 385,94	0,00	227 385,94	
692800*	Imposition différée actif	0,00	0,00	180 940,80	0,00	227 385,94	0,00	227 385,94	
69320****	Imposition différée actif	0,00	0,00	180 940,80	0,00	227 385,94	0,00	227 385,94	
692****	Imposition différée actif	0,00	0,00	180 940,80	0,00	227 385,94	0,00	227 385,94	
697****	Impôts sur les résultats et assimilés	0,00	0,00	180 940,80	0,00	227 385,94	0,00	227 385,94	
	TOTAL GENERAL	0,00	0,00	16 972 149,00	1 010 027,84	29 991 905,90	1 292 882,29	28 699 023,61	0,00

الملحق رقم (06): التكاليف المختلفة

detail de divers charges

COMPTE	MONTANT
TOTAL DE BALANCE (CLASSE 06)	15 962 121,16
ACHAT DE MARCHANDISES VENDUES	-257 506,69
CONSOMMATIONS DE LIEGE DE REPRODUCTION GRIS	-795 420,00
CONSOMMATION DE LIEGE DE REPRODUCTION FLAMBE	-3 011 206,58
CONSOMMATION DE LIEGE MORCEAU ET RAMASSAGE	-1 601 295,99
CONSOMATION EMBALAGE PERDUE FILM + SAC	-350 720,00
ELECTRICITE ET GAZ	-568 822,10
AUTRE FOURNITURES CONSOMABLES(gravier rouler)	-81 666,55
AUTRE FOURNITURES CONSOMABLES(BETON)	-180 000,00
AUTRE FOURNITURES CONSOMABLES(FEUTRE)	-354 785,60
AUTRE FOURNITURES CONSOMABLES(MONOCOUCHE)	-14 697,21
FRAIS DE PERSONNEL	-6 373 751,47
IMPOTS ET TAXE	-418 000,00
FRAIS DE MISSION 80%	-962 684,00
CONSOM PIECE DE RECHANGE PARC ROULANT	-39 446,17
TOTAL	952 118,80



الملحق رقم (07): فاتورة الكهرباء

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز
Société Algérienne de Distribution de l'Électricité et du Gaz

FOURNITURE D'ELECTRICITE HAUTE TENSION TYPE A

Capital Social : 04 000 000 000 DA **FACTURE N°:32202A00035** Février 2022

Direction de distribution : JUEL N° NF : 00009060845893 N° NIS : 90301250559301

Adresse : 2 RUE DE L'ALN JUEL N° RB SNA 00100671000030031453 N° Fax : (034) 49 04 12

N° RC 06 B 283565-3518 N° RP : 0076899000084897543 N° Tél : (034) 47 10 43

Client

Référence : 180011400042194 N° Contrat : 321244951981

N° Client : 3290042 Poste NF : 00095046 N° IS : 000018019000064 N° RC : 01B0442216

Nom Du Client : EPEVUEL LIEGE ETANCHETE SPA N° : 000018019540064 Tél : 034471940

Adresse lieux de consommation : UNITE AGGLOMERE EXPANCE Fax : 034427670

Nom & adresse du distributeur de la facture : EPEVUEL LIEGE ETANCHETE SPA UNITE AGGLO EXPANCE 18000

Type : Facture cyclique Tarif : 41 Période de consommation du : 01/02/2022 au 29/02/2022

Consommation :

Compteur	N° série	Coef. de Lecture	Index Premier Cadran		Index Second Cadran		Index Troisième Cadran	
			Ancien	Nouveau	Ancien	Nouveau	Ancien	Nouveau
Actif-T.Tarif		1.00	416 522	422 013	332 942	338 613	3 320 353	3 363 038
Reactif-S.T	031391319818	1.00	5 201 070	5 287 078				
Index Puissance		1.00		245				

Energie	Consommations			Périodes Tarifaires		
	Cadran 1	Cadran 2	Cadran 3	Croisé	Poinne	Pointe
Consom. Active	5 691,00	4 071,00	42 736,00			
P.E.C. Active	0,00	0,00	0,00	5 491,00	4 071,00	42 736,00
P.A.V Active	0,00	0,00	0,00			
Consom. Réactive	88 808,00					
P.E.C Réactive	0,00					88900,00
P.A.V Réactive	0,00					

FACTURATION

Veuillez régler par :

- Virement au compte CCP ou bancaire sus indiqué
- Chèque CCP ou bancaire adressé à notre unité

Contribution aux coûts permanents de système 202,24

Avail: Un délai de paiement de 15 jours à dater de la réception de la présente facture vous est accordé. Passé ce délai, nous serons dans l'obligation d'entamer la procédure de suspension de la fourniture d'énergie.

Energie consommée	Quantité	P.U. (cDA)	A déduire	A ajouter (DA)
Croisé	5 491,00	102,40		5 622,78
Poinne	4 071,00	872,02		3 549,90
Pointe	42 736,00	105,76		4 514,27
Facteur de Puissance (EPEVA)	127,93 %			
Majoration	40 757,00	45,53		1 855,66
Puissance Max à Disposition	688	2 395,00		1 638,50
Puissance Modulée actuelle	245	11 815,00		2 895,75
Primeur Poinne (DA)	1			38 675,36
Montant énergie HT				228 417,24
TVA énergie Taux 10%				43 019,28
Location (Comptage, Transformateur)				0,00
Entretien du poste transformateur				0,00
Frais de coupure et service				0,00
Montant prestation Hors Taxes				0,00
TVA prestation Taux 10%				0,00
Taxe d'habitation				200,00
Scénario de 76M			0,00	
Taxe sur vente de produits énergétiques 2 cDA/Kwh				1 568,94
TOTAL FACTURE				271 226,48

La présente facture est établie à la somme de : **Deux cent soixante-et-un mille deux cent cinq Dinars et quarante-six centimes**

Coupon déductible à joindre à votre correspondance DA CCP: 624

N° Client : 3290042 Facture N°:32202A00035 Référence : 180011400042194 Montant: 271 226,48 DA

JUEL, le 02/03/2022
Le Directeur de Distribution

الملحق رقم (08): تكاليف المؤسسة لعام 2021

EPE JJEL LIEGE ETANCHEITE SPA
ROUTE DE BEJAIA BP 88 JJELBALANCE GENERALE
-copie provisoire

PAGE:1

EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM DU 01/01/21 AU 31/12/21		TOT.MMAU 31/12/21		SOLDE AU 31/12/21	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
680400	Dotations aux amortissements des logiciels informatiques	0,00	0,00	16 665,00	0,00	16 665,00	0,00	16 665,00	
680****	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants	0,00	0,00	16 665,00	0,00	16 665,00	0,00	16 665,00	
681312	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur Constructions commerciales	0,00	0,00	6 800,00	0,00	6 800,00	0,00	6 800,00	
681313	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur Constructions industrielles	0,00	0,00	394 200,00	0,00	394 200,00	0,00	394 200,00	
681319	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur autres constructions	0,00	0,00	238 600,60	0,00	238 600,60	0,00	238 600,60	
681539	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur des autres matériels d'exploitation et d'ent	0,00	0,00	1 878 066,84	0,00	1 878 066,84	0,00	1 878 066,84	
681551	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur Matériels atelier et chantier	0,00	0,00	255 211,92	0,00	255 211,92	0,00	255 211,92	
681559	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur des autres matériels ateliers et chantier	0,00	0,00	1 250,00	0,00	1 250,00	0,00	1 250,00	
681569	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur des autres Outillage atelier et de chantier	0,00	0,00	436 370,23	0,00	436 370,23	0,00	436 370,23	
681591	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur Installation technique	0,00	0,00	203 955,99	0,00	203 955,99	0,00	203 955,99	
681801	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur Matériels de transport véhicules légers	0,00	0,00	28 433,57	0,00	28 433,57	0,00	28 433,57	
681802	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur Matériels de transport véhicules lourds	0,00	0,00	964 319,05	0,00	964 319,05	0,00	964 319,05	
681811	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur Mobilier de bureau	0,00	0,00	2 615,07	0,00	2 615,07	0,00	2 615,07	
681812	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur Matériel de bureau	0,00	0,00	29 157,13	0,00	29 157,13	0,00	29 157,13	
681813	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur Matériel informatique	0,00	0,00	20 334,10	0,00	20 334,10	0,00	20 334,10	
681821	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur Matériels et équipements sociaux	0,00	0,00	12 650,00	0,00	12 650,00	0,00	12 650,00	
681841	Dotations Amortissement, provisions et pertes de valeur Matériels et équipements de sécurité et ince	0,00	0,00	15 590,57	0,00	15 590,57	0,00	15 590,57	
681****	Dotations au amortissements, prov. et pertes de valeur - actifs non courants	0,00	0,00	4 487 555,07	0,00	4 487 555,07	0,00	4 487 555,07	
685363	Pertes de valeur sur produits finis	0,00	0,00	3 596 057,42	0,00	3 596 057,42	0,00	3 596 057,42	
685400	Dotations Amortissement, provisions sur Clients Administrations des Forets	0,00	0,00	1 069 530,00	0,00	1 069 530,00	0,00	1 069 530,00	
686****	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs courants	0,00	0,00	4 665 587,42	0,00	4 665 587,42	0,00	4 665 587,42	
686300	Provisions sur Pensions et Obligations Similaires IDR	0,00	0,00	1 022 068,70	0,00	1 022 068,70	0,00	1 022 068,70	
686****	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, éléments financiers	0,00	0,00	1 022 068,70	0,00	1 022 068,70	0,00	1 022 068,70	
68****	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	0,00	0,00	10 191 876,19	0,00	10 191 876,19	0,00	10 191 876,19	
	TOTAL GENERAL	0,00	0,00	10 191 876,19	0,00	10 191 876,19	0,00	10 191 876,19	0,00