



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

# تحليل التكاليف ودورها في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

\*دراسة حالة مؤسسة المنبع لإنتاج الحليب ومشتقاته سعيدة\*

إشراف الدكتور

- مسكين الحاج

إعداد الطالبة

• راشدي مروى

السنة الجامعية: 2017-2018



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

# تحليل التكاليف ودورها في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

\*دراسة حالة مؤسسة المنبع لإنتاج الحليب ومشتقاته سعيدة\*

- إعداد الطالبة:

• راشدي مروى

أعضاء لجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ	الرتبة	الصفة	مؤسسة الإنتماء
مسكين الحاج	دكتور	مشرفا ومقررا	جامعة سعيدة

السنة الجامعية: 2017-2018

بسم الله الرحمن الرحيم

قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما

علمتنا إنك أنت العليم الحكيم

صدق الله العظيم

## كلمة شكر

نحمد الله عز وجل القائل ( وما توفيقي إلا بالله ) ونشكره

على توفيقه لنا من أجل إتمام هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الجزيل والإخلاص إلى الأستاذ المشرف الدكتور مسكين الحاج

على ما بذله من مجهود ونصائح وتوصيات في سبيل إنجاز هذه العمل .

و إلى الأستاذة قدوري هدى سلطان التي ساعدتني في إنجاز

هذه المذكرة و لو بالكلمة الطيبة.

و إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بالموافقة على مناقشة هذه المذكرة.

كما أتقدم بالشكر إلى السيد قندوز مختار رئيس مصلحة مراقبة التسيير

بمؤسسة ملبنة المنبع -سعيدة- على الجهد الذي بذله معنا لإتمام

هذا البحث و إلى كل عمال المؤسسة.

## الإهداء

اللهم بلغ ثواب ما قرأناه بعد القبول منّا بالفضل و الإحسان هدية واصلة إلى روعي

نبيا محمد صلى الله تعالى عليه وسلم وإلى أرواح أولاده و أزواجه

و أصحابه رضوان الله تعالى عليهم أجمعين.

أهدي ثمرة صبري وجهدي إلى روح أمي الغالية رحمهما الله برحمته ، وأرجوا

من كل قارئ لهذا البحث أن يسأل لها من الله الرحمة والمغفرة، وأن يرفقها بعباده

الصالحين، ويجعلها من ورثة جنة النعيم.

كما أهديتها إلى أبي العزيز بارك الله في عمره، و جدتي حفظها الله

وإلى أختي نادية، وأخي محمد وإلى جميع الأصدقاء كما أخص بالذكر

محمد جيدل سومية، مرغاد سمية ، مغربي صابرين... وإلى كل زملائي في الدراسة

وإلى كل من علمني حرفا ولقنني علما نافعا، أساتذتي ومعلمي الأفاضل،

إلى كل من مد لي يد المساعدة من قريب أو بعيد

إلى كل هؤلاء أهدى ثمرة جهدي

راشدي مروى

صفحة	قائمة المحتويات
-	شكر وتقدير
-	الإهداء
-	قائمة الجداول والأشكال
أ	• المقدمة
الفصل الاول : مدخل الى أنظمة التكاليف	
2	• تمهيد
3	المبحث الاول : التكاليف، مفهومها وتصنيفاتها
9	المطلب الاول : عموميات حول التكلفة
16	المطلب الثاني : نظام محاسبة التكاليف وعلاقته بالأنظمة المحاسبية الأخرى
16	المطلب الثالث : نظام إدارة التكلفة، متطلباته ومراحله
18	المبحث الثاني : الطرق التقليدية لحساب وتحليل التكاليف
18	المطلب الاول: طريقة التكاليف الكلية
26	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية
45	المبحث الثالث: الطرق الحديثة لحساب وتحليل التكاليف
45	المطلب الاول : نظام التكلفة على اساس النشاط ABC
55	المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة
61	• خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية	
63	• تمهيد
64	المبحث الاول : مفاهيم عامة حول المنافسة والتنافسية
64	المطلب الاول: المنافسة
67	المطلب الثاني: التنافسية
76	المطلب الثالث : تحليل القوى التنافسية الخمس لـ Porter
80	المبحث الثاني : مدخل للميزة التنافسية
80	المطلب الاول: الميزة التنافسية
82	المطلب الثاني : أنواع الميزة التنافسية
84	المطلب الثالث: الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية

88	المبحث الثالث : استراتيجيات الميزة التنافسية ومصادرها
88	المطلب الاول : محددات ومصادر الميزة التنافسية
92	المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تنمية الميزة التنافسية ومعايير الحكم على جودتها
94	المطلب الثالث: استراتيجيات الميزة التنافسية
96	• خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة المنبع	
98	المبحث الاول : عموميات حول مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته
98	المطلب الاول : التعريف بمؤسسة المنبع
99	المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن الوحدة
102	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوحدة
109	المبحث الثاني: تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب سعر التكلفة
109	المطلب الأول: تحديد الأقسام المتجانسة وتحديد الأعباء الغير المباشرة
113	المطلب الثاني: تحديد مفاتيح التوزيع الأولي
117	المطلب الثالث: تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي وطبيعة وحدات العمل
117	المبحث الثالث: نموذج حساب التكاليف واستخراج سعر التكلفة
117	المطلب الأول: إعداد جدول التوزيع الأولي وجدول التوزيع الثانوي
122	المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف
125	المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة
128	• خلاصة الفصل
130	• الخاتمة
133	• قائمة المراجع
-	• الملاحق

## قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	صفحة
01	يوضح نقاط الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	15
02	تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة	30
03	تحديد النتيجة وفق طريقة تكاليف المتغيرة المتطورة	33
04	أمثله عن مسببات التكاليف	50
05	يوضح تحديد الأقسام الرئيسية والثانوية	110
06	يوضح تحليل وتوزيع الأعباء غير المباشرة	111
07	يوضح مفاتيح التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة	113
08	يوضح مفاتيح التوزيع الثانوي وطبيعة وحدات العمل	117
09	يوضح التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة لسنة 2012	118
10	يوضح التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة لسنة 2013	119
11	يوضح التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وتكلفة وحدة العمل لسنة 2012	120
12	يوضح التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وتكلفة وحدة العمل لسنة 2013	121
13	يوضح تكلفة الشراء المادة الأولية لسنة 2012	122
14	يوضح تكلفة إنتاج حليب البقرة لسنة 2012	122
15	يوضح تكلفة إنتاج اللبن لسنة 2012	123
16	يوضح تكلفة الشراء المادة الأولية لسنة 2013	123
17	يوضح تكلفة إنتاج حليب البقرة لسنة 2013	124
18	يوضح تكلفة إنتاج اللبن لسنة 2013	124
19	يوضح سعر تكلفة حليب البقرة لسنة 2012	125
20	يوضح سعر تكلفة اللبن لسنة 2012	125
21	يوضح سعر تكلفة حليب البقرة لسنة 2013	126
22	يوضح سعر تكلفة اللبن لسنة 2013	126



## قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	صفحة
01	يوضح العلاقة بين مصطلحات النفقة	5
02	يوضح العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف	13
03	متطلبات نظام التكاليف	17
04	مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة	20
05	حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة	24
06	المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة	57
07	أهداف التنافسية	73
08	القوى التنافسية الخمس لـ Porter	76
09	الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية	85
10	يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة	108

# مقدمة

## المقدمة

يتميز عصرنا الراهن بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض ،حيث تواجه المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن تحديات كبيرة فرضتها التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال بسبب التطورات الهائلة في التكنولوجيا ،ازدياد حدة المنافسة ،قصر دورة حياة المنتجات ،إرضاء العميل والمحافظة عليه ،الجودة والابتكار وغيرها ،وبذلك فقد تحول هدف المؤسسات في ظل ما تشهده هذه البيئة من تطورات من مجرد تحقيق الربحية الى الاستمرار والنمو وتدعيم المركز التنافسي. ما دفع بالمسيرين بالسعي وراء إيجاد طرق وأنظمة محاسبية تتضمن مجموعة من المبادئ والاستراتيجيات لتستعين بها في تحديد تكاليف الإنتاج والتكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات من أجل تمييز المنتج وجعل المؤسسات تنتج بأقل تكلفة ممكنة دون التأثير على جودته لتعزيز القدرة التنافسية،وعليه ظهرت محاسبة التكاليف باعتبارها أداة أساسية وفعالة لمراقبة التسيير وترتيب المعلومات المحصل من عليها من المحاسبة العامة ،وتهدف عموما الى تحديد نقاط القوة والضعف لإرشاد المسؤولين عند اتخاذهم القرارات.

تكتسي طرق محاسبة التكاليف أهمية بالغة للتحكم في التكاليف وتحسين فعالية التسيير ،وتنبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلتها وسلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل ،إن الهدف الأساسي والأولي لأي مؤسسة كانت هو الحصول على الأرباح وتعظيم تلك الأرباح ،فبدون تحقيق هذا الهدف فإنها لن تستطيع البقاء طويلا ،وتستطيع هذه المؤسسات تحقيق هذا الهدف عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج وبأقل سعر ،فعندما تكون المعلومات عن تكاليف المنتجات والأنشطة داخل المؤسسة محددة بشكل دقيق ،توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف والتحكم فيها ومن ثم تستطيع المنافسة في السوق مع مثيلاتها من المؤسسات الأخرى.

## الإشكالية :

وبناء على ما سبق ذكره يمكن صياغة الإشكالية العامة للدراسة على النحو التالي:

فيما تكمن أهمية تحليل التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة ؟

## المقدمة

للإجابة على هذه الإشكالية يمكن الاستعانة بالأسئلة الفرعية التالية :

- ما هي أبرز الطرق المستعملة في تحليل التكاليف؟
- ماذا نقصد بالتنافسية وما هي الميزة التنافسية؟
- ما مدى اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتحليل تكاليفها؟

### فرضيات البحث:

للإجابة عن الأسئلة المطروحة وتحقيق أهداف البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- تحليل التكاليف يساعد في التحكم في التكاليف مما يساعد على بيع المنتج بأسعار تنافسية.
- تحليل التكاليف يساعد على تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة.

### أهمية البحث وأهدافه :

تتجلى أهمية البحث من خلال توضيح الجوانب المختلفة للإطار الذي يطبق فيه نظام تحليل التكاليف كأداة مساعدة على زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة، بالإضافة الى اعتباره كنظام معلومات متكامل ومساعد على اتخاذ قرارات الإستراتيجية بالاعتماد على مختلف طرق تحليل التكلفة بما فيها الطرق الحديثة المعتمدة على تحليل الأنشطة، واستهداف التكلفة.

وعلى هذا الأساس فإن بحثنا هذا يسعى الى تحقيق الأهداف التالية :

- دراسة إدارة التكلفة وتطوراتها.
- محاولة إظهار أهمية تحليل التكاليف كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط القوة والضعف في المؤسسة، ومساعدتهم على وضع استراتيجيات تسويقية ناجعة تكسب المؤسسة قدرة تنافسية، وليس مجرد حساب التكاليف.
- دراسة الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

### حدود البحث :

تمت الدراسة النظرية حول نظام إدارة التكلفة وطرق التكاليف التقليدية والحديثة ودراسة البيئة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية. لذا قمنا بمحصر حدود الدراسة المكانية بالمؤسسة المنبع لإنتاج الحليب ومشتقاته بسعيدة ،أما بخصوص الحدود الزمنية فإن الدراسة قد امتدت من شهر مارس 2018 الى غاية شهر افريل من السنة ذاتها.

### منهج البحث :

قصد تحليل إشكالية البحث و الإجابة عن التساؤلات المطروحة ،ولالإحاطة بجوانب الموضوع وأبعاده واختبار فرضياته اعتمدنا في الجانب النظري من الدراسة على المنهج الوصفي باعتباره المنهج الملائم لتقرير الحقائق وعرض الجوانب النظرية للموضوع مع إخضاعه للدراسة الدقيقة وتحليل أبعاده ،حيث تم الاعتماد على الكتب والدوريات العربية والأجنبية المتخصصة والدراسات السابقة المنشورة ،أما الجانب التطبيقي فقد حاولنا من خلاله دراسة واقع تحليل التكاليف في مؤسسة المنبع لإنتاج الحليب ومشتقاته بسعيدة بإتباع منهج دراسة الحالة.

### الدراسات السابقة :

قصد إثراء الموضوع ،تم الإطلاع على العديد من الدراسات التي تم تناولها من قبل العديد من الباحثين ،والتي لها علاقة بموضوع بحثنا ،نذكر من أهم هذه الدراسات :

- عطوي راضية (2008) "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"،هدفت هذه الدراسة لإثبات إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لإدارة التكاليف بالنسبة للمسيرين وأنه يمكن للمؤسسة أن تكتسب ميزة تنافسية من تطبيقها لهذا الأسلوب.
- ومن بين نتائج هذه الدراسة نذكر منها :

## المقدمة

- ✓ أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية لحساب التكلفة وإنما نظام متكامل للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح يأخذ بعين الاعتبار السوق ومتطلبات العملاء و استراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها في تحديد التكلفة المستهدفة.
- أحمد محمد العفيري (2010) "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، هدفت هذه الدراسة الى تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية محليا وإقليميا والتي طرحت رؤى عديدة لمحاولة إيجاد مخرج مناسب لتطبيق الأساليب المحاسبية المناسبة في ظل إدارة الجودة الشاملة.
- وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها :
- ✓ أن الجودة أقوى العوامل الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل إستراتيجيات المنافسة التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء.
- غضاب رانية (2014) "استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية " هدفت هذه الدراسة الى استعراض مقارنة تخفيض التكلفة كأبرز مداخل تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية اعتمادا بالدرجة الأولى على التعاضد الناتج بين أنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على اساس الأنشطة والتكامل فيما بينها كمصدر للضبط المستمر للتكاليف بغرض توليد القيمة.
- ومن بين نتائج هذه الدراسة نذكر :
- ✓ يسمح استخدام التكامل بين الانظمة القائمة على أساس الأنشطة بتوسيع نطاق إنتاج المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات غير مالية أيضا مثل: القيمة التحفيزية للعملاء.
- ✓ هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية بصفة عامة والمؤسسة قيد الدراسة بصفة خاصة مثل: عدم معرفة متخذي القرارات بالنظام بتجنبهم لتحمل تكاليف التحول الى النظام الجديد، اعتقاد أن تكلفة تطبيق النظام تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.
- مسكين الحاج (2017) "الإدارة الحديثة للتكاليف ودورها في تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، هدفت هذه الدراسة الى دراسة الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة وإبراز أهمية كل نظام منها

## المقدمة

،والتركيز أكثر على نظام التكلفة المستهدفة وما يمكن أن تحققه المؤسسة الاقتصادية من مزايا تنافسية من خلال التطبيق الفعلي لهذا النظام.

من بين النتائج التي توصلت اليها هذه الدراسة :

✓ أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مازلت بعيدة عن تطبيق أغلب الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف وبالتالي فهي عاجزة عن مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة بالرغم من تغير ظروف عملها وبيئتها ،حيث يسود هذه المؤسسات عدم إدراك العوامل التي تعيق التطور في الأساليب الإدارية المتبعة.

### تقسيمات البحث :

قمنا بتقسيم البحث الى ثلاثة فصول ،حيث الفصل الأول كان بعنوان مدخل الى أنظمة التكاليف والذي احتوى على ثلاث مباحث تناولت مفهوم التكلفة وتصنيفاتها ودراسة إدارة نظام التكاليف وتطوراتها وكذا التحليل التقليدي والحديث للتكاليف.

اما الفصل الثاني فكان بعنوان الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية وقد احتوى هو الآخر على ثلاث مباحث تناول المبحث الأول مفاهيم عامة حول المنافسة والتنافسية ،اما المبحث الثاني والثالث مدخل للميز التنافسية واستراتيجياتها ومصادرها.

في حين أن الفصل الثالث فتناول الدراسة الميدانية حاولنا إسقاط ما تم في الدراسة النظرية ،حيث أجريت الدراسة على مؤسسة المنبع لإنتاج الحليب ومشتقاته ،وقد احتوى الفصل على ثلاث مباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول الى عموميا حول مؤسسة المنبع لإنتاج الحليب ومشتقاته سعيدة، أما المبحث الثاني فتناول تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب سعر التكلفة، والمبحث الثالث نموذج عن حساب التكاليف واستخراج سعر التكلفة.

# الفصل الأول

مدخل الى أنظمة التكاليف



تمهيد :

أصبحت المحاسبة عن التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً بالنسبة لأي وحدة اقتصادية، وهي فرع من فروع المحاسبة التي تقوم على تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء بالطرق التقليدية للتكاليف (طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف الجزئية) أو الطرق الحديثة للتكاليف (أهم هذه الطرق هي التكلفة على أساس النشاط ABC، التكلفة المستهدفة).

بناءً على ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مدخل إلى أنظمة التكاليف وذلك من خلال ذكر مفهومها وعلاقتها بالأنظمة الأخرى و تصنيفات التكاليف، أما في المبحث الثاني فتطرقنا إلى أنظمة التكاليف التقليدية، أما المبحث الثالث فتطرقنا إلى أهم الطرق الحديثة للتكاليف وهي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة.

## المبحث الأول: التكاليف، مفهومها وتصنيفاتها

### المطلب الأول : عموميات حول التكلفة.

#### 1. مفهوم التكلفة

يمكن تقديم عدة تعريفات للتكاليف كما يلي :

**تعريف 1 :** "التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموعة منتجات أو خدمة أو مجموعة خدمات ،مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية ،أي قبل وصولها إلى البيع<sup>1</sup>."

**تعريف 2 :** "التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة في الحاضر أو المستقبل ،أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل. إذا فهذا يعني انه لا بد من توافر عوامل ثلاثة لكي يتحقق هذا المفهوم وهي : التضحية ،الحرية في اختيار التضحية والنية أو الرغبة في الحصول على المنفعة<sup>2</sup>."

وتقسم التكاليف إلى : تكاليف مستنفدة ،تكاليف غير مستنفدة<sup>3</sup> .

فالتكاليف المستنفدة هي التضحيات الاقتصادية التي سوف تفيد الفترة المحاسبية الحالية ولا يتوقع أن تفيد فترات مقبلة ،ويتولد عنها تحقيق إيراد.

التكاليف غير المستنفدة هي التضحية التي تفيد فترات محاسبية مقبلة.

1 ناصر دادي عدون ،"المحاسبة التحليلية" ،دار المحمدية العامة ،الجزائر ،1999 ،ص 13.

2 صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون ،"في مبادئ محاسبة التكاليف" ،الدار الجامعية ،الاسكندرية، 2004 ،ص 39.

3 غسان فلاح المطارنة ،"مقدمة في محاسبة التكاليف" ،دار وائل للنشر والتوزيع ،طبعة الثانية ،الاردن، 2006 ،ص 29.

إلا أن هناك مجموعة من المصطلحات التي قد تتشابه مع مصطلح التكلفة يجب التمييز بينها وهي كالتالي :

❖ النفقة: "هي كل تضحية بموارد اقتصادية. ونظرا لان هذه الموارد الاقتصادية تتسم بالندرة بطبيعتها، فإن قيمة الموارد المضحي بها - وبالتالي حجم النفقة ذاتها - تتوقف على الندرة النسبية لهذه الموارد، وقد تكون هذه النفقة اختيارية أو إجبارية"<sup>1</sup>

❖ التكلفة: "قياس للتضحية بالموارد من اجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل"  
"هي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى حصول منفعة"<sup>2</sup>

❖ الأصل: "وهي التكلفة التي يترتب عليها منفعة، ولكن في فترة مستقبلية ويتم تصنيف هذه التكلفة باعتبارها أصل وتظهر في ميزانية المؤسسة"<sup>3</sup>

❖ المصرف: "نفقة مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع، مواد وخدمات"<sup>4</sup>

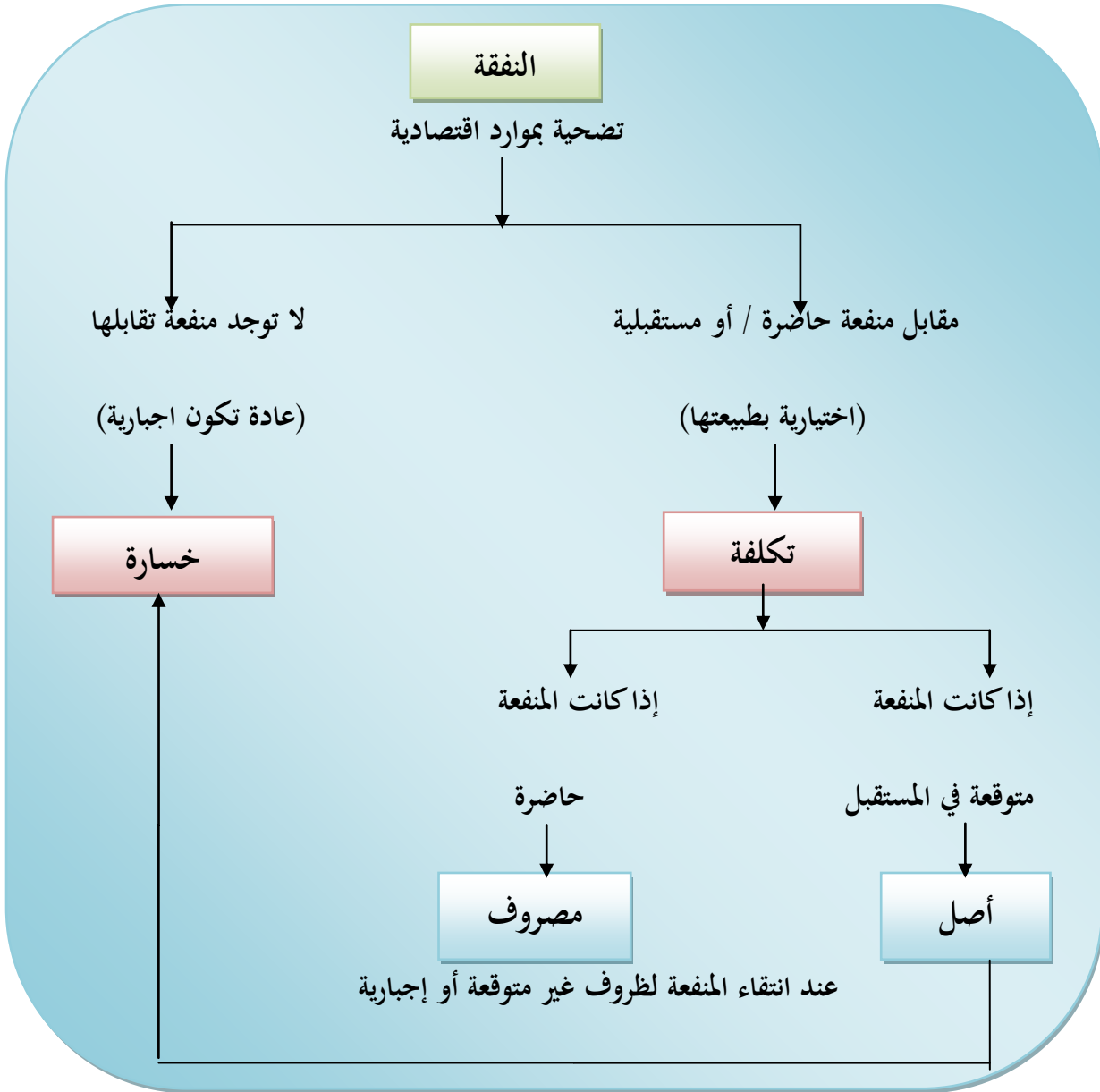
❖ العبء: "جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، وهي عادة قيم حسابية فقط، يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات"<sup>5</sup>

❖ الخسارة: "الخسارة هي تكاليف مستنفدة ولكنها لا تؤدي إلى تحقيق إيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وتتحقق في حالة ما يكون الإيراد اقل من التكاليف أو في حالة حدوث تكاليف دون تحقيق أي إيراد"<sup>6</sup>

ويمكن توضيح العلاقة بين المصطلحات السالفة الذكر في الشكل الموالي :

1 زينات محمد مجرم وآخرون، "أصول محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص 31  
2 ساحل فاتح، "دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 38  
3 زينات محمد مجرم وآخرون، نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة  
4 حابي احمد، "محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، 2011، ص 40  
5 نفس المرجع، نفس الصفحة  
6 مسكين الحاج، "الإدارة الحديثة للتكاليف ودورها في تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص ادارة اعمال، جامعة الجليلي ليايس، سيدي بلعباس، 2017، ص 60

الشكل رقم (1) : يوضح العلاقة بين مصطلحات النفقة



المصدر : إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، "محاسبة التكاليف مدخل إداري"، الدار

الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص 7

2. عناصر التكاليف

إن عناصر التكاليف في أي مشروع (شركة) بشكل عام و في الشركات الصناعية بشكل خاص تتكون من<sup>1</sup> :

1- تكلفة المواد

2- تكلفة العمل

3- الأعباء الصناعية الأخرى

✓ تكلفة المواد : و المواد تنطوي على المواد الخام والمواد الأولية. والمواد الخام تكون قد سبق و خضعت لعمليات تصنيع قبل استخدامها في الصناعة التي تستخدمها. أما المواد الأولية فهي تكون قد سبق و خضعت لعمليات تصنيع في الصناعة التي أنتجتها لتصنيع مادة أولية ملائمة للصناعة اللاحقة التي تستخدمها.

وعلى أي حال فتكلفة المواد هي كافة العناصر الملموسة الضرورية لعملية إنتاج السلعة أو الخدمة مثل المواد الخام و مواد التعبئة والتغليف و مواد النظافة والمواد و المهتمات المكتتبية... الخ.<sup>1</sup>

✓ تكلفة العمل : وتمثل في النفقات التي تدفع مقابل أعمال لازمة لعملية تحويل المواد الخام إلى سلعة مقابل تقديم خدمة أجور عمال الإنتاج أو عمال الصيانة أو مرتبات المشرفين... الخ.

✓ الأعباء الصناعية الأخرى : وتنطوي الأعباء الصناعية بصفة عامة على بعض المزايا التي يطلق عليها المواد غير المباشرة وبعض الأجور التي يطلق عليها الأجور غير المباشرة ،حيث تشمل كل ما يلزم من هدين العنصرين لتشغيل الآلات والمعدات اللازمة لإتمام العملية الصناعية الأخرى فهي تتضمن عناصر أخرى بخلاف المواد غير المباشرة و الأجور غير المباشرة مثل خدمات استخدام الآلات (استهلاك الآلات) و القوى المحركة وخدمات الصيانة وإيجار مباني المصنع... الخ.

1 محمد سامي رضى، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 50/49

### 3. تبويب التكاليف وتصنيفاتها

يمكن تصنيف التكاليف حسب طبيعتها والغرض منها إلى التقسيمات التالية :

I. التبويب حسب علاقتها بوحدة المنتج: حيث يتم تصنيفها إلى <sup>1</sup> :

❖ التكاليف المباشرة : وهي التكاليف التي يمكن أن نجد ارتباطها مع الغرض من التكلفة أو المنتج أو خط

الإنتاج، أي هي التكاليف التي يمكن تتبعها، وتتكون هذه التكاليف من العناصر التالية :

1. المواد المباشرة : وهي المواد التي يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتج وذلك لأنها من المكونات

الرئيسية للوحدات المنتجة، مثل الأخشاب، الأقمشة، الحديد.

2. الأجور المباشرة : وهي أجور العمال الذين يقومون بتصنيع المنتج مباشرة، مثل أجور تشغيل آلات الغزل

والنسيج، عمال مكائن الألبان... الخ، أما أجور العمال غير المباشرة الذين لا يعملون بصورة مباشرة في

الإنتاج مثل : أجور مدير المصنع، أجور المشرفين على الإنتاج... الخ

❖ التكاليف المباشرة : هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الإنتاج كما انه لا يمكن

تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة. ويمكن أن توصف هذه التكاليف بأنها أعباء، وهي

تتكون من :

1. المواد غير المباشرة : مثل : المسامير في صناعة الأخشاب، مواد اللف والحزم، وقود سيارات الشحن

والنقل... الخ

2. الأجور غير المباشرة : مثل : أجور العمال المساعدين، رواتب موظفي البيع أجور عمال النقل... الخ

3. المصروفات غير المباشرة : مثل : التأمين على المصنع، مصاريف الصيانة للآلات، مصاريف النظافة

الخ...

II. التبويب حسب علاقتها بحجم النشاط : تم تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى

الأقسام التالية <sup>2</sup> :

❖ التكاليف المتغيرة : وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويبقى نصيب

الوحدة الواحدة ثابتا مع تغير حجم النشاط.

1 غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 30/29

2 خالد هادي، "دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 37

❖ التكاليف الثابتة : وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط ،أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير

،لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط ،مثل مصروفات الإيجار والتأمين والإدارة.

❖ التكاليف شبه المتغيرة : هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس

الوقت ،وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض ،مثل تكاليف الماء والكهرباء ،الصيانة ... الخ.

III. التبويب حسب علاقتها بوظائف المؤسسة : أي تقسيم التكاليف طبقاً للوظائف ،ويمكن تصنيفها كما

يلي<sup>1</sup> :

- وظيفة الشراء (التموين) : أعباء التموين والشراء.

- وظيفة الإنتاج : أعباء الإنتاج في المؤسسة الصناعية.

- وظيفة التوزيع : أعباء التوزيع.

- وظيفة الإدارة : أعباء الإدارة.

- وظيفة المالية : أعباء التمويل.

IV. التبويب حسب الفترة الزمنية : تصنف التكاليف حسب اللحظة الزمنية التي قيمت فيها إلى<sup>2</sup> :

❖ التكاليف الحقيقية : وتسمى التكاليف التاريخية أو المحاسبية ،وهي التكاليف التي وقعت فعلاً وتم تسجيلها

في الدفاتر المحاسبية.

❖ التكاليف التقديرية : وتسمى كذلك التكاليف المسبقة أو المعيارية ،وتقيم مسبقاً حسب قواعد معينة

،وتهدف أساساً إلى السماح بالتعرف إلى انحرافات التكاليف الحقيقية والتي تساعد بعد تحليلها في اتخاذ

قرارات التصحيح.

V. التبويب لأغراض الرقابة : وتبويب إلى<sup>1</sup> :

❖ التكاليف القابلة للرقابة : هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها

بصورة واضحة ملموسة بواسطة احد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين وفي حدود فترة زمنية

معينو وفي إطار ظروف تشغيل محددة.

1 احمد جابي ،مرجع سابق،ص 47/48

2 خالد هادي ،مرجع سابق ،ص 38

❖ التكاليف غير القابلة للرقابة : هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى إداري معين وليست لديه سلطة للتحكم في تحقق هذه التكاليف، مثل تكاليف مراكز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز من مراكز الإنتاج فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام ومراكز الإنتاج.

## المطلب الثاني: نظام محاسبة التكاليف وعلاقته بالأنظمة محاسبية أخرى

### 1. مفهوم النظام

يعرف النظام على انه "مجموعة من الطرق والإجراءات المترابطة والمتناسقة الموجهة للقيام بوظيفة محددة أو تحقيق هدف معين"<sup>1</sup>.

ويعرف أيضا على انه "مجموعة من المكونات أو العناصر الأساسية التي تتعلق ببعضها البعض وتتجه نحو تحقيق هدف أو أهداف مشتركة"<sup>2</sup>.

وتصنف الأنظمة من حيث علاقتها بالمحيط إلى أنظمة مفتوحة وأنظمة مغلقة، فالنظام المفتوح هو ذلك النظام الذي يؤثر ويتأثر بالبيئة التي يعمل فيها، حيث تتفاعل أجزاؤه مع العناصر الأخرى خارج حدوده أي هو مجموعة العناصر الخاصة مميزة ومركبة، بحيث أن أي تغيير في إحدى عناصره يؤدي إلى ردود فعل التشوه في كل العناصر الأخرى، ومن خصائص النظام المفتوح انه يتميز بالمرونة الكافية للتأقلم مع المتغيرات البيئية المحيطة وهذا للمحافظة على استمرارية في الوجود. أما النظام المغلق هو النظام الذي لا يوجد بينه وبين البيئة المحيطة أي تفاعل، لذا فهو لا يتأثر بالتغيرات التي تحدث في الظروف البيئية<sup>3</sup>.

1 عجلية حنان، "فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص أنظمة المعلومات ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2013، ص 18

2 عيادي عبد القادر، "دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم

علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسينية بن بوعلوي، الشلف، 2008، ص 2

3 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 69/ 70



## 2. مفهوم إدارة التكاليف

عرف Drury Colin ادارة التكلفة على أنها "أفعال الإدارة الهادفة إلى تحقيق التخفيض المستمر للتكاليف وتحقيق رضا الزبون"<sup>1</sup>.

وعرفت أيضا على أنها "عبارة عن مجموعة من الأنظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط القصير الأجل والطويل الأجل فضلا عن الرقابة على التكاليف"<sup>2</sup>.

وعرف كذلك على أنها "مجموعة من الأساليب والطرق للتحكم في تحسين الأنشطة والعمليات والمنتجات والخدمات الخاصة بالمؤسسة"<sup>3</sup>.

وعليه تتمثل أهمية إدارة التكلفة في<sup>4</sup>:

- توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لإدارة المؤسسة بكفاءة.
- قياس كلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنظمة وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن بها تصور إستراتيجية المؤسسة وتحسين أدائها مستقبلا.
- تحقق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل.
- المساعدة على التحكم الجيد في التكاليف من خلال أظهار تكلفة المنتجات بصورة دقيقة.

## 3. محاسبة التكاليف

### 1.3 مفهوم محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف هي "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من اجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح

1 عبد الوهاب بن بريكة، حفصة بكر، "ادارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة"، مجلة دولية علمية محكمة - العدد الاقتصادي - جامعة الاغواط، العدد 28، 2017، ص 151

2 معاد خلف ابراهيم الجنابي، "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الاعمال"، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، بدون سنة نشر، ص 3

3 عطوي راضية، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، رسالة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص ادارة اعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008، ص 9

4 طاوش قندوسي، الاخضر خراز، "امكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية"، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة ادرا، الجزائر، العدد 2، 2014، ص 255/ 256

بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو على المستوى الإداري ، وتعتبر محاسبة التكاليف أداة ضرورية للتسيير المؤسسات<sup>1</sup>.

وتعرف أيضا "مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل التكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو خدمات أو الأنشطة المختلفة من اجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء"<sup>2</sup>.

وأیضا محاسبة التكاليف هي "وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية ، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية ، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي"<sup>3</sup>.

### 2.3 أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف باعتبار هذه المحاسبة أداة او وسيلة وليست غاية ، وهذه الأهداف هي كالتالي<sup>4</sup> :

- 1) إحكام الرقابة على التكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية.
- 2) توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية ، وذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية القومية.
- 3) توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.
- 4) تسجيل عمليات المشروع بطريقة منتظمة ودقيقة يمكن من خلالها استخراج التكاليف التفصيلية والإجمالية لأية وحدة أو مرحلة أو خدمة أو قسم.
- 5) مراقبة المصروفات جملة وتفصيلا وذلك بغية الإشراف على مجالات الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والإدارية بالمنشأة ورفع وتحسين كفايته الإنتاجية.

1 حابي احمد ، مرجع سابق ، ص 24

2 هناء بن سعيد ، "دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج" ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015 ، ص 3

3 رحال علي ، "سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1992 ، ص

4 محمد عبد الفتاح العشماوي ، "محاسبة التكاليف : المنظورين التقليدي والحديث" ، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، عمان ، الاردن ، 2011 ، ص 35 / 36

(6) دراسة نقاط القوة والضعف في السياسات الإدارية والإجراءات المتبعة.

### 3.3 وظائف محاسبة التكاليف

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة، وهي<sup>1</sup>:

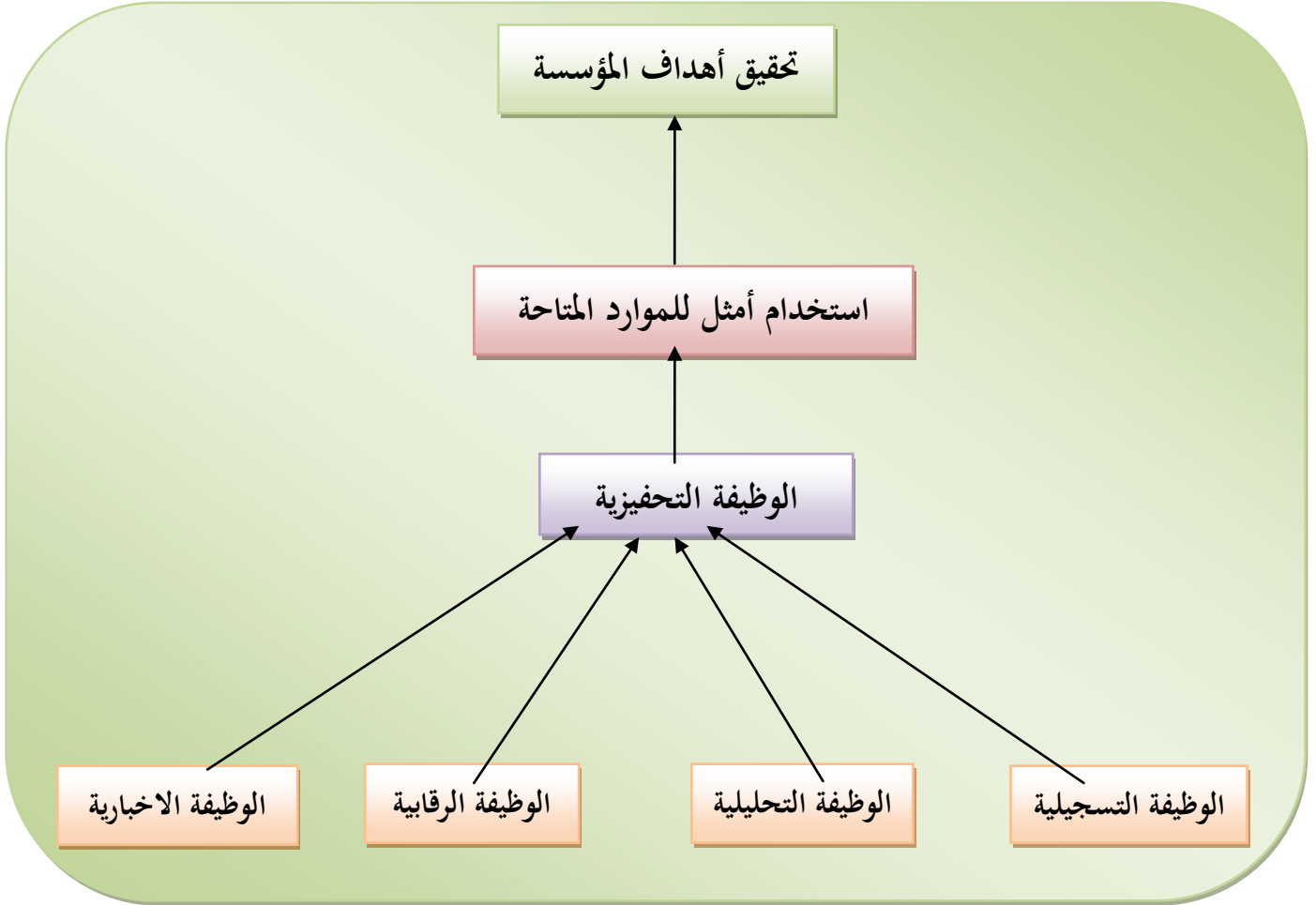
1. الوظيفة التسجيلية: حيث تقوم بتجميع البيانات عن التكاليف وتسجيلها في سجلات ودفاتر منتظمة.
  2. الوظيفة التحليلية: حيث تهتم محاسبة التكاليف بتبويب وتحليل بيانات التكاليف وعناصرها ونتائجها بما يخدم أهداف الإدارة.
  3. الوظيفة الرقابية: تهتم محاسبة التكاليف بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها لأداء مخطط له وذلك لتقليل التكلفة ورفع الكفاية الإنتاجية ومنع الضياع والفقدان.
  4. الوظيفة الإخبارية: هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث أنه من خلال تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها واتخاذ القرارات اللازمة لتصحيحها وعدم تكرارها<sup>2</sup>.
  5. الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، فهي بمثابة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن ذلك يمكن تحفيز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة بكفاءة مما يساعدها على تحقيق أهدافها المرسومة<sup>3</sup>.
- ويمكن توضيح تلك الوظائف في الشكل الموالي:

1 عامر عبد الله شقر، "محاسبة التكاليف الصناعية"، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص 18

2 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 75

3 نفس المرجع، نفس الصفحة

الشكل رقم (2) : يوضح العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف



المصدر : اسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع

عمان، الاردن، 2006، ص 24

رابعا : العلاقة بين محاسبة التكاليف والأنظمة المحاسبية الأخرى

تعتبر المحاسبة المالية احد فروع علم المحاسبة الذي يعني بقياس وتسجيل وتبويب وتلخيص وعرض وتحليل وتفسير المعلومات الاقتصادية لوحدة محاسبة معينة خلال فترة محاسبية معينة ووفقا لمبادئ وفروض وأسس محاسبية معينة<sup>1</sup>.

أما المحاسبة الإدارية فهي المحاسبة التي تهتم بإيجاد الأدوات والوسائل التي يمكن عن طريقها أن يساعد المحاسب في المشروع المستويات الإدارية المختلفة فيها على رسم السياسات واتخاذ القرارات ومراقبة تنفيذها ومتابعتها للتعرف

1 محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص 15

على مدى بلوغها أهداف التخطيط. لذلك فإن المحاسبة الإدارية هي أداة فعالة تساهم في بناء الخطة ثم هي أداة لمتابعة تنفيذ هذه الخطة بما يساعد على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد<sup>1</sup>.

### 4.3 العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، حيث أن المحاسبة المالية أول فرع علم المحاسبة ظهوراً ومن البديهي أن تكون محاسبة التكاليف استقلت عن المحاسبة المالية لعدم قدرة المحاسبة المالية على توفير المعلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاجية، وكذلك يتيح وجود نظام محاسبة تكاليف مستقل توفير معلومات ضرورية تساعد في اتخاذ القرارات والمساعدة في ترشيد تلك القرارات، إضافة إلى أن وجود هذا النظام يوفر معلومات وافية لكل مستوى إداري مما يساعد في تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية<sup>2</sup>.

فبما أن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية، فهما متكاملتان إذ توفر كل منهما معلومات قد تحتاجها الأخرى، فمن هنا يمكن ذكر أهم أوجه الترابط من خلال النقاط التالية<sup>3</sup>:

- تعتبر محاسبة التكاليف امتداداً للمحاسبة المالية حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات التفصيلية الهامة التي تظهر في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة الإنتاج التام أي أن هناك تعاوناً منظماً بينهما في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.
- تقوم المحاسبة المالية بتزويد محاسبة التكاليف ببعض البيانات الهامة مثل المواد المشتراة أو أجور العمال المدفوعة وتكلفة الموجودات الثابتة والمصرفات الأخرى، وجميع هذه العمليات تثبت أولاً في الدفاتر المالية ثم يتم تحليلها في دفاتر التكاليف.
- سيشارك المحاسب المالي مع محاسب التكاليف في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لحاجة كل منهما لبيانات موجودة لدى الآخر.
- تقوم المحاسبة المالية بتقديم وتوفير بيانات لمحاسبة التكاليف لمساعدتها في قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، ومنها قيمة شراء الأصول الثابتة وطرق استهلاكها وتحديد الأجور... الخ

1 عامر عبد الله شقر، مرجع سابق، ص 11

2 حابي احمد، مرجع سابق، ص 33

3 عاطف الأخرص، والهنيبي إيمان وآخرون " محاسبة التكاليف الصناعية"، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 17

- لا بد من وجود نظام التكاليف يعمل جنباً إلى جنب مع المحاسبة المالية حيث لا يستطيع نظام المحاسبة المالية منفرداً أن يؤدي الغرض من إعداد الحسابات الختامية ونتائج أعمال المؤسسة.
- يتعاون كلا النوعين في تحقيق الرقابة، وذلك عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التكاليف بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية. أما نقاط الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية فيمكن تلخيصها في الجدول التالي :

الجدول رقم (1) : يوضح نقاط الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

العناصر	المحاسبة المالية (العامة)	محاسبة التكاليف (التحليلية)
من الناحية القانونية	إلزامية	اختيارية
من ناحية الأهداف	مالي	مالي، اقتصادية
من ناحية نظرة المؤسسة	إجمالية	تفصيلية
من ناحية الزمن	الماضي، الحاضر	الماضي، الحاضر والمستقبل
المستفدون	المديرية وأطراف خارجية	المسير
التوجيه	خارجي	داخلي
المدة (الدورة)	سنوية	شهرية، فصلية ...
من الناحية المحاسبية	تهتم بالقيمة فقط	تهتم بالقيمة والكمية

المصدر : بو يعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1998، ص11.

ثانيا :العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل منهما على ما يقدمه الآخر ،ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من اجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح ،إضافة إلى تقييم مخزون آخر المدة ،لكن هذه البيانات قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ،وهذا ما تحققه المحاسبة الادراية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها الإدارة العليا والتي تستند في اغلب الأحيان إلى البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية ،وهذا التطور أصبح ملموسا عند ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة ،كذلك نظام الموازنات على أساس الأنشطة<sup>1</sup>.

المطلب الثالث : نظام إدارة التكلفة ،متطلباته ومراحله

1. متطلبات نظام إدارة التكاليف

حتى تتمكن المؤسسة من بناء نظام لإدارة التكاليف يحقق لها منافسة عالمية وتحسين مستمر لا بد من توفر ثلاث متطلبات لهذا النظام وهي<sup>2</sup> :

- التزام من الإدارة العليا.
- تدخل وإشراك العاملين من جميع المستويات.
- إنشاء نظام التحسين الذاتي المستمر الذي يساهم في تحسين الأنشطة المضيفة للقيمة وتقليل الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

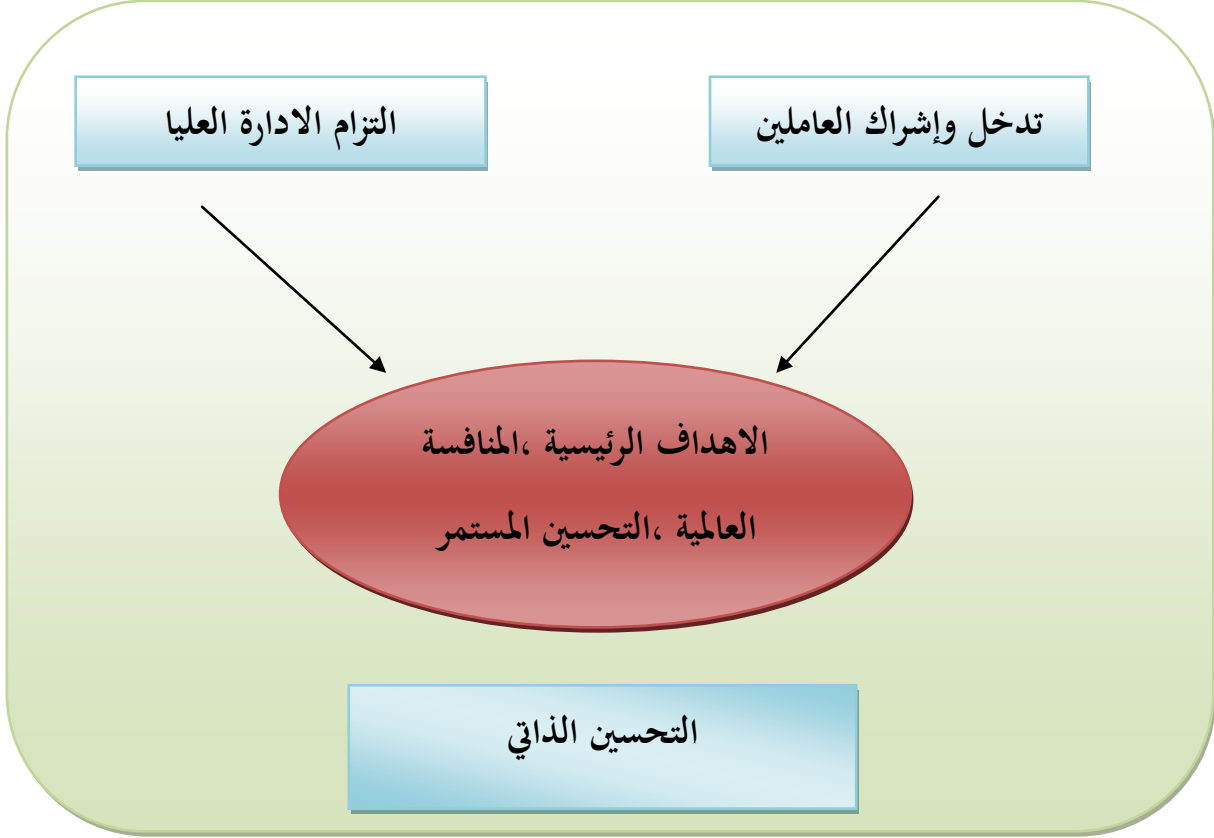
فالأنشطة المضيفة للقيمة هي الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك ،هذه الخصائص يقدرها المستهلك ويكون مستعدا لأن يدفع ثمنا مقابلها ،وأما الأنشطة غير المضيفة للقيمة

1 ياسين سامي ،"الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة "،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ،قسم العلوم التجارية ،فرع محاسبة وتدقيق ،جامعة الجزائر 3 ،2010 ،ص 38 .

2 صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون " محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية" دار الجامعة الجديدة للنشر ،الإسكندرية ، ص 327.

فهي الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج في نظر المستهلك لكن لا يعني أن كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة بالنسبة للمستهلك هي أنشطة غير ضرورية<sup>1</sup>. ويمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي :

الشكل رقم(3) : متطلبات نظام التكاليف



المصدر : صلاح الدين عبد المنعم وآخرون، مرجع سابق، ص 328

2. مراحل تطور نظام إدارة التكاليف

يمكن توضيح مراحل تطور إدارة الكلفة من خلال المراحل الأربعة الآتية<sup>2</sup>:

المرحلة الأولى : تعد نظم إدارة الكلفة في هذه المرحلة من النظم الأساسية المستخدمة في إعداد تقارير الصفقات.

المرحلة الثانية : تركز نظم إدارة الكلفة في هذه المرحلة على إعداد التقارير المالية الخارجية، ولذلك فإن الغرض منها هو إعداد تقارير مالية معول عليها.

1 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 81/ 82 .

2 حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، "تقنيات ادارة الكلفة الإستراتيجية"، مجلة ديبالي، العدد 63، 2014، ص 287



المرحلة الثالثة : تعمل نظم إدارة الكلفة في هذه المرحلة على تعقب بيانات التشغيل الرئيسية ، وإعداد معلومات كلفوية أكثر دقة وملائمة.

المرحلة الرابعة : تعد نظم إدارة الكلفة في هذه المرحلة والتي توفر المعلومات الإستراتيجية الملائمة كجزء متكامل من النظام الإداري.

ويلاحظ من المرحلتين الأولى والثانية من تطور نظام التكاليف كانتا تركزان على المعايير التي يتبعها المليون والمحاسبون والإداريون قواعد علمية في إعداد تقرير ، وانتقلت في المرحلة الثالثة بالاهتمام بعملية مراقبة التشغيل ، أما المرحلة الرابعة فإنها اعتبرت المحلل المالي جزء لا يتجزأ من الإدارة ، وليس فقط كمصدر لإعداد التقارير ، ولكنه يعد شريكا أساسيا في العمل ، ويكون له مهارة على تحديد وتلخيص وكتابة التقارير عن العوامل اللازمة لنجاح مؤسسة ما وظروف نجاح كل نشاط<sup>1</sup>.

## المبحث الثاني : الطرق التقليدية لحساب التكاليف

### المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية

#### 1. مفهوم الطريقة التكاليف الكلية ومبادئها

##### 1.1 مفهوم طريقة الأقسام المتجانسة

أوجدت طريقة الأقسام المتجانسة في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية ، وبالضبط سنة 1928 ، بفضل أعمال العقيد الفرنسي "RIMAILLINO" الذي كان ينتمي إلى منظمة تسمى باللجنة العامة للتنظيم العلمي للعمل C.E.G.O.S ، ثم طورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية من طرف اللجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية ، "حيث تم المصادقة عليها سنة 1948 من طرف لجنة التطبيع بالبرلمان الفرنسي ، وبالخطط المحاسبي العام سنة 1947 ، ثم سنة 1957 اعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة."<sup>2</sup>

#### ❖ تعريف 1 : ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينات بفرنسا وسميت فيما بعد بمراكز التحليل أو الأقسام

المتجانسة ، وقد كان لها مجال واسع في التطبيق بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من

1 اقسام عمر ، "الإمداد الشامل - مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة- "رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان ، 2010 ، ص 235.

2 ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 36

حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساسا وكذلك بالنسبة إلى سير حسابات التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج (الشراء، التخزين، الإنتاج، التوزيع)، بحيث يتم تحميل كل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة<sup>1</sup>.

❖ **تعريف 2** : تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة. فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض، في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة<sup>2</sup>.

**تعريف القسم المتجانس** : هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك، وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما<sup>3</sup> :

✓ الأقسام الرئيسية : وهي التي تجمع فيها كل الأعباء غير المباشرة ثم تحمل على التكاليف وذلك بواسطة وحدات معينة تدعى "وحدات القياس" وتمثل هذه الأقسام في :

● قسم التموين : ويسمى كذلك بقسم المشتريات أو المخزن ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة.

● قسم الإنتاج : ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات : الكمية المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.

● قسم التوزيع : النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال.

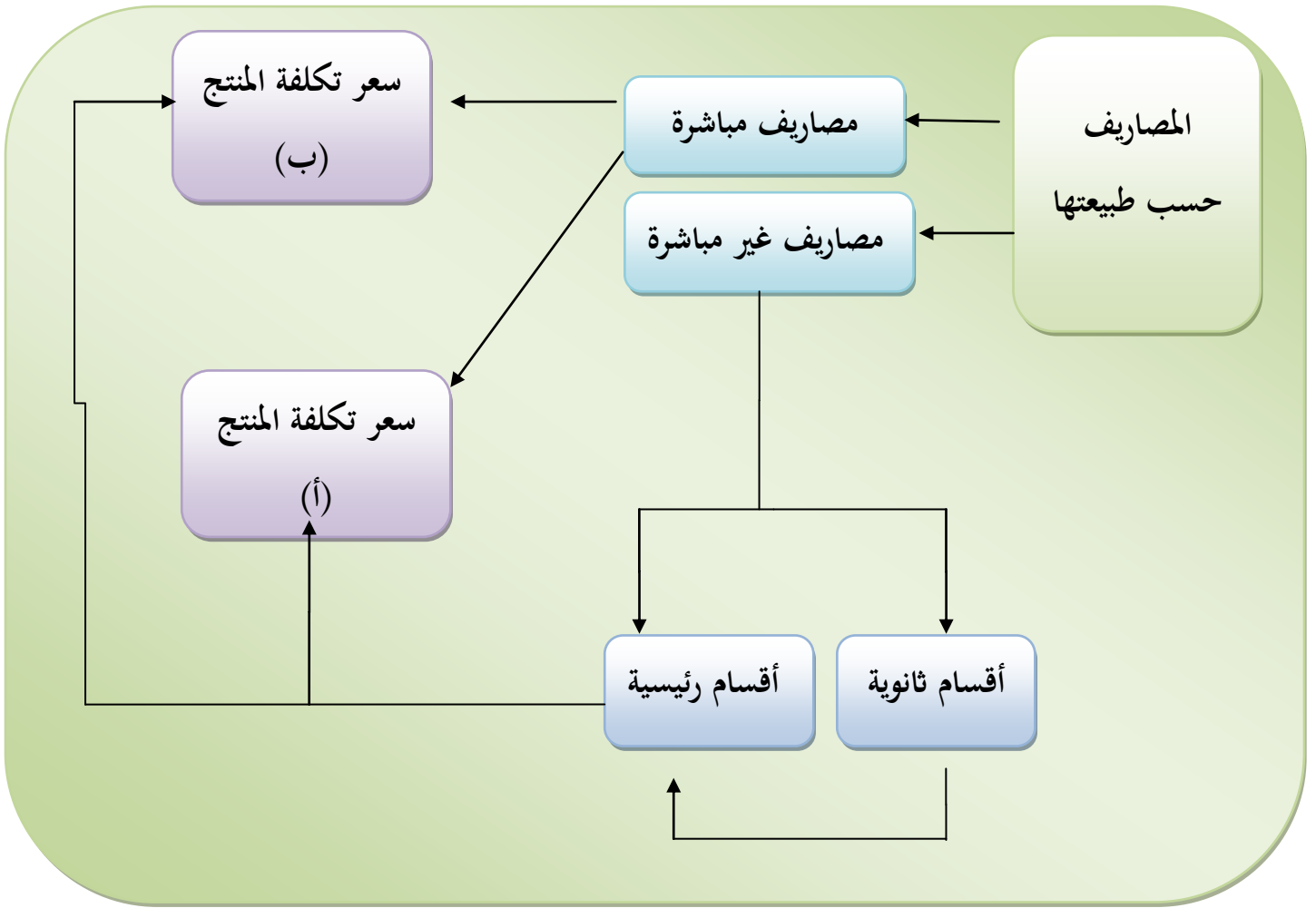
✓ الأقسام المساعدة : وهي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى مثل : الصيانة النقل والإدارة.

1 طوابية احمد، "المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2003، ص 99

2 مرابطي نوال، "اهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، 2006، ص 132

3 بوناب بلال، "دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 39

الشكل رقم (4) : مخطط تفصيلي يوضح طريقة الاقسام المتجانسة



المصدر : رجال علي ،مرجع سابق ،ص 51

## 2.1 الأسس والمبادئ

تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس يجب مراعاتها عند تطبيقها و هي كالتالي<sup>1</sup> :

**– تحديد الأقسام :** تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي ، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة ، فتحدد الأقسام الرئيسية

1 طوابية احمد ،مرجع سابق ،ص 100/99

التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد والتي يمكن التمييز بينها فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات ، وتمثل تلك الأقسام غالباً في الشراء ، الإنتاج ، التوزيع وتحديد أيضاً الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية ونجد من بينها قسم الصيانة ، الطاقة ، الإدارة ، وكثيراً ما نجد خدمات متبادلة بين عدة أقسام وهذا ما يثير صعوبة في تحديد قيمة التبادلات وتوزيعها بدقة.

- تحديد مفاتيح التوزيع : يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، كمية التموين ، قيمة الآلات ، المساحة ، عدد العمال.

- تحديد وحدة العمل : إن تحديد وحدة العمل يعد عملاً أساسياً ، فبدونها لا يمكن توزيع الأعباء الغير مباشرة فهي الأساس الذي يعتمد عليه في ذلك ، إلا أنه تثار مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة) ، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس مشتركة وقد تختلف من قسم لآخر ونجد من بينها:

- وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة، ويمكن أن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين ويتم قياسه بـ (عدد، وزن ، حجم ، مساحة ...).

- ساعات اليد العاملة.

- ساعات دوران الآلة.

- مواد أولية مستعملة في قسم معين .

- وحدة نقدية مثلاً (100 دج من رقم الأعمال ...)

## 2. الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة

بعد تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل (أقسام) وتحديد الأقسام الرئيسية والثانوية وذلك حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، بعدها تأتي عملية توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل، والتي تتم بخطوتين أساسيتين هما :

### (1) التوزيع الأولي :

ومن خلاله يتم توزيع التكاليف غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب الوظيفة، وهذا التوزيع يكون انطلاقاً من مفاتيح التوزيع أو نسب مئوية، ونميز في التوزيع الأولي مرحلتين<sup>1</sup> :

➤ تخصيص الأعباء نصف المباشرة : يمكن تصنيف الأعباء غير المباشرة إلى قسمين :

- أعباء غير مباشرة للمنتج، مباشرة لقسم معين فإنه يتم تخصيصها مباشرة لهذا القسم دون اللجوء إلى أي مؤشر.

- أعباء غير مباشرة لمراكز أو الأقسام، ولكن هناك وسيلة تسمح بتخصيص هذه الأعباء.

➤ مفاتيح التوزيع الأولي : مفتاح التوزيع الأولي يعرف كنسبة مئوية ثابتة تطبق على الأعباء لتحديد نصيب مركز ما من هذه الأعباء.

### (2) التوزيع الثانوي :

يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من 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 منها<sup>2</sup> :

➤ التوزيع الإجمالي : وهو تجميع أعباء الأقسام الثانوية ثم توزيعها على الأقسام الرئيسية<sup>3</sup>.

➤ التوزيع الانفرادي : وهو توزيع أعباء كل قسم ثانوي على حدى على الأقسام الأساسية<sup>4</sup>.

1 محمد الخطيب نمر، "اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية

، قسم علوم الاقتصادية، فرع دراسات الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2006، ص 18

2 احمد حابي، مرجع سابق، ص 49

3 محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 19

4 المرجع نفسه، ص 20

➤ التوزيع التنازلي : في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع 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.<sup>1</sup>

➤ التوزيع المتبادل : وهو التوزيع الذي يأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين الأقسام، حيث لا يتم توزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية إلا بعد تحديد قيم الخدمات المتبادلة.<sup>2</sup>

### (3) تكلفة وحدة العمل :

بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سالفاً يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.<sup>3</sup> يمكن وصف إجراءات سير هذه الطريقة اعتماداً على الأسس التي تم ذكرها أعلاه وفق ما يلي:<sup>4</sup>

- تخصيص الأعباء المباشرة لأغراض التكلفة بصفة مباشرة.
- توزيع الأعباء المباشرة على مجموع الأقسام بواسطة مفاتيح التوزيع (توزيع أولي).
- توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع الأخذ بعين الاعتبار تبادل الخدمات (توزيع ثانوي).
- التحميل عن طريق إيجاد كلفة وحدة العمل وضربها في وحدات العمل الخاصة بكل منتج زائد الأعباء المباشرة لإيجاد تكلفة الإنتاج.

فيما يلي استعراض ذلك في هذا الشكل الموالي :

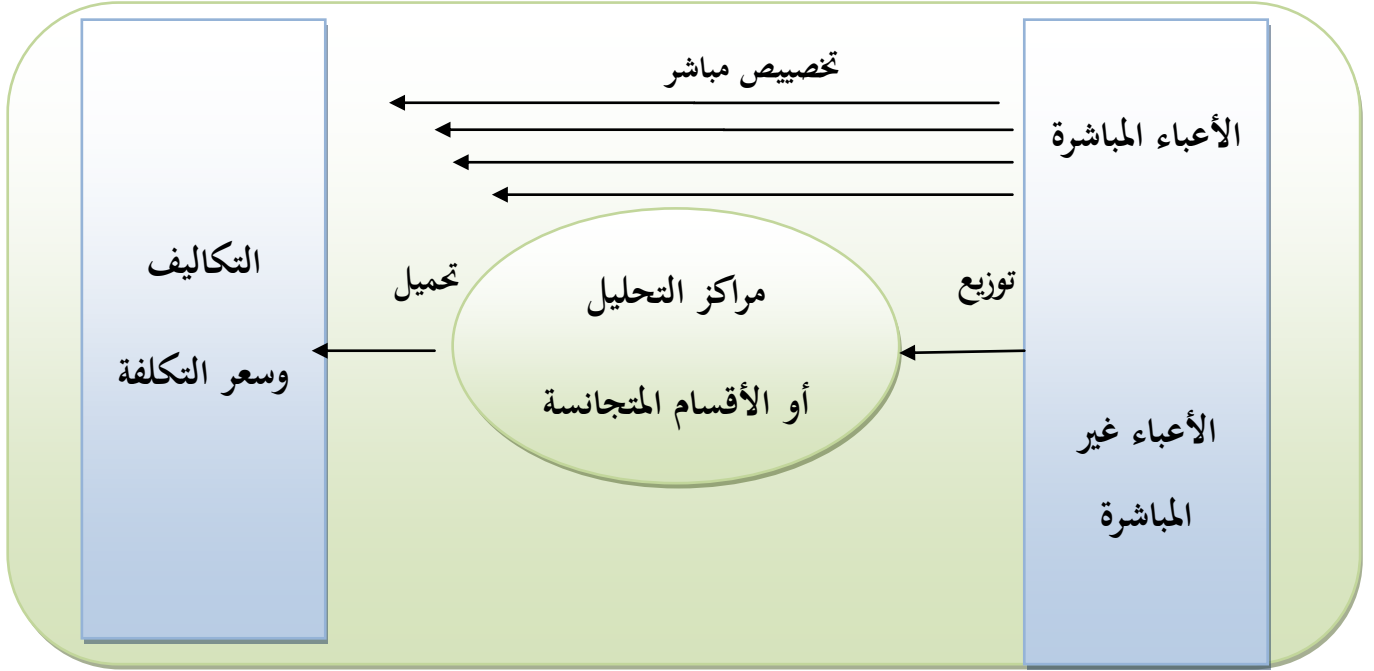
1 احمد جابي، مرجع سابق، ص 50

2 محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 20

3 طوابية احمد، مرجع سابق، ص 101

4 المرجع نفسه، ص 101

الشكل رقم (5) : حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 37.

### 3. تقييم طريقة

### 4. التكاليف الكلية

تعتبر هذه الطريقة من أول الطرق في مجال المحاسبة التحليلية وقد أدت دورا بارزا في نشاط المؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها، ورغم كل هذا كان لهذه الطريقة مجموعة من المزايا والعيوب<sup>1</sup>.

### 1.3 المزايا : لها مجموعة من الايجابيات نذكر منها<sup>2</sup>:

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.
- دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع.
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.

1 بلال بوناب، مرجع سابق، ص 41

2 مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 117

- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار، ...)

### 2.3 العيوب : رغم الايجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نذكر منها <sup>1</sup>:

- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية.
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل والى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليست له رابطة قوية دقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى وإن كان يراعى هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل واختيار وحدات العمل المناسبة.
- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل.
- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.
- أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة ولا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دور الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف <sup>2</sup>.

1 طوابية احمد، مرجع سابق، ص 102  
2 ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 57



المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية :

نتيجة للانتقادات التي عرفتها طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طرق أخرى لحساب التكاليف عرفت بالطرق الجزئية، ومن تلك الطرق :

طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف الهامشية، طريقة التكاليف المعيارية.

1. طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

يعود الفضل في ظهور هذه الطريقة إلى أبحاث Harry Lawrence Gantt المنتسب إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل، وذلك سنة 1915، حيث تقتضي هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقاً لمعامل التحميل العقلاني. وبالتالي هي طريقة معدلة لطريقة التكاليف الكلية<sup>1</sup>.

1.1 تعريف طريقة التحميل العقلاني : تعرف على أنها طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم

المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة، ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة<sup>2</sup>.

2.1 مبدأ طريقة التحميل العقلاني : تأتي طريقة التحميل العقلاني كوسيلة لتحليل التكاليف وسعر التكلفة

بفصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير، وعلى هذا الأساس تقوم بالفصل بين التكاليف<sup>3</sup>.

- التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.

- استخدام معامل التحميل العقلاني والذي يتم حسابه وفق العلاقة التالية :

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

- تحديد المقدار المراد تحميله من الأعباء الثابتة : وانطلاقاً من هذه العلاقة السابقة فإنه يتم حساب كل

من الأعباء الثابتة المحملة و فرق التحميل بحيث :

$$\text{الأعباء الثابتة المحملة} = \text{الأعباء الثابتة الإجمالية} \times \text{معامل التحميل}$$

ومنه فرق التحميل = الأعباء الثابتة الإجمالية - الأعباء الثابتة المحملة

1 ساحل فاتح، مرجع سابق، ص 71.

2 جاب الله الشريف، "دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 45

3 محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 37

أو فرق التحميل = الأعباء الثابتة × (النشاط العادي - النشاط الفعلي)  
النشاط العادي

وهذا الفرق يمثل :

- إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط).
  - إذا كانت الفعلية أقل من المحملة يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعالية).
- تحديد حجم النشاط : يمكن التمييز بين نوعين من نشاط المؤسسة وهما<sup>1</sup> :

- النشاط العادي : إن تحديد حجم النشاط العادي أكثر صعوبة من قياس حجم النشاط الفعلي فبعض المؤسسات تحدد النشاط العادي على أساس اعتبارات تاريخية، وبعضها على أساس تنبؤات، والبعض الآخر على أساس الطاقة الإنتاجية.
- النشاط الفعلي : من الصعب قياس النشاط الفعلي بطريقة دقيقة لصعوبة إيجاد مؤشر دقيق لحسابه إلا أنه يمكن استعمال عدة عناصر تعبر عنه كوحدة العمل في الأقسام المتجانسة، حيث إن عددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الفعلي.

### 3.1 تقييم طريقة التحميل العقلاني

لطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة مزايا عديدة، إذ تعتبر من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات، خاصة على المدى البعيد، كما تعمل على تحديد المسؤوليات بإزالة أثر تغير النشاط على التكلفة الوحيدة للأعباء الثابتة، وفيما يلي أهم مزايا ونقائص الطريقة.

#### (1) المزايا<sup>2</sup>:

- يسمح سعر التكلفة المحسوب بهذه الطريقة بالإطلاع على المر دودية التقنية نظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى.
- تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.

1 بلال بوناب، مرجع سابق، ص 43

2 ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 132

- تمكن من حساب تكلفة وحدة العمل في كل قسم وتحديد مسؤولية المسؤولين على أساس التكاليف المتغيرة فقط، نظرا لان التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير.
- تسمح بحساب سعر تكلفة منفصل من الأعباء الإجمالية للمؤسسة.
- تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات وهذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة.

## (2) العيوب<sup>1</sup>:

- إن من أهم المشاكل التي تواجه هذه الطريقة تتعلق في صعوبات تقييم النشاط الطبيعي فإذا حددت المؤسسة مستوى ضعيف من النشاط الطبيعي، فهذا سيؤدي إلى تحميل مبلغ جد مرتفع من التكاليف الثابتة في التكاليف الكلية، مما يثقل عبء هذه الأخيرة إذا استعملت هذه التكاليف كمعيار أساسي لإعداد أسعار البيع، فستجد المؤسسة نفسها أما مشاكل جد صعبة في السوق، أما إذا كان مستوى النشاط الطبيعي المحدد جد مرتفع فإن هذا سيؤدي إلى تحديد أسعار بيع جد ضعيفة، مما يشكل أيضا صعوبات، لأن هذا سيدفع المؤسسة إلى قبول طلبات قد تكلفها مبالغ أكبر مما كانت تتوقعه.
- تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جد معقدة على مستوى التوزيع و التحميل للأعباء مما يثقل عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى أن عملية وضعها قد تستغرق وقت طويل، وهذا ما لا يشجع المؤسسات للجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف.

## 2. طريقة التكاليف المتغيرة

ظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية تحت اسم "Direct Costing" ثم انتقلت فيما بعد إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا باسم "Marginal Costing" ثم إلى فرنسا، فالترجمة توحي إلى أنها تكاليف مباشرة أو هامشية إلا أن هذا لا يعكس معناها الحقيقي والمتمثل في

أدرجون هلال، "الحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 206

التكاليف المتغيرة، مما أدى إلى خلق نوع من الخلط في المفاهيم لكن مؤخرا تغيرت التسمية واستبدلت بـ " Variable Costing " مما أزال الغموض في التسمية<sup>1</sup>.

فهذه الطريقة تهتم بدراسة مستوى المر دودية أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني ومن غير الممكن أن نتكلم على مرد ودية مع تهميش سعر التكلفة<sup>2</sup>. إن الهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي وتحليلي<sup>3</sup>

## 1.2 تعريف طريقة التكاليف المتغيرة

هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة<sup>4</sup>.

## 2.2 مبادئ الطريقة

إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالاتي<sup>5</sup> :

- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط.
- هذه الأعباء هي أعباء متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من اجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.
- الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من اجل تحديد النتيجة.
- إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوجدوية، بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوجدوية.
- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج عتبة المر دودية بسهولة.

1Khouatra Djamel et Lextait Thierry , Comptabilité de gestion ,Edition Ellipses ,1996 ,p75

2 علي رحال، مرجع سابق، ص 70

3 ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 135 / 136

4 نفس المرجع، نفس الصفحة

5Farid Makhoulouf ,Comptabilité Analytique ,Pages Bleues ,Alger ,2006 ,p82

3.2 طرق حساب التكلفة المتغيرة

لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية وفق مبادئ التكلفة المتغيرة يمكننا التمييز بين طريقتين :  
**1.3.2 طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة** : تقوم هذه الطريقة على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، بحيث يتم الأخذ بعين الاعتبار أثناء الحساب تكاليف المنتجات التي تتغير خطياً مع مستوى الإنتاج أو حجم النشاط، ويحدد الهامش على التكاليف المتغيرة بالفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة، وللحصول على النتيجة يتم طرح الأعباء الثابتة من هذا الهامش<sup>1</sup>، ويمكن توضيح ذلك بالجدول التالي:

الجدول رقم (2) : تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

النسبة	المبالغ	البيان
100 %	×× (××)	رقم الأعمال (خارج الرسم) - التكاليف المتغيرة
	××	= هامش التكلفة المتغيرة
	(××)	- التكاليف الثابتة
	××	= نتيجة الاستغلال

المصدر : بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 180

➤ مزايا طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة<sup>2</sup>:

- تسمح هذه الطريقة بتتبع نمو التكاليف المتغيرة المرتبطة بقرارات التسيير العادي والعمل على تخفيضها.
- إمكانية تقييم مردودية كل منتج بصفة مستقلة عن المردودية الإجمالية للمؤسسة وذلك من خلال الهوامش.
- تسمح بتحديد عتبة الربحية ومختلف مؤشرات التسيير.
- تعطي معلومات مفيدة و موثوقة نسبياً للتسيير على المدى القصير في حالة استقرار الأعباء الثابتة أو نموها بشكل بطيء جداً.

1 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 100

2 درهون هلال، مرجع سابق، ص 115 / 116

- تسهل إعداد موازنات المؤسسة بالاستناد إلى مختلف فرضيات النشاط المعتمدة وذلك بفضل التركيز على مستوى التكاليف المتغيرة المفيدة لتحقيق برامج الإنتاج التقديرية.

➤ نقائص طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة<sup>1</sup> :

- النقص في تقييم المخزونات لأنه لم يتم الأخذ في الاعتبار سوى التكاليف المتغيرة في ذلك، والنظام المحاسبي يفرض تقييم المخزونات بتكلفتها الحقيقية، لذلك يجب القيام بالمعالجة المحاسبية الضرورية في نهاية الدورة التكاليفية.

- لا تزيل صعوبة توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مستوى مختلف مراكز التحليل وتحميلها للمنتجات التي تسعى المؤسسة لمعرفة هوامشها ، كذلك تكمن الصعوبة في التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة ثم التمييز بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة من جهة أخرى.

- إن التطورات الاقتصادية والاجتماعية أدت إلى ارتفاع التكاليف الثابتة ضمن كتلة التكاليف الكلية للمؤسسة ، وبالتالي تقليص الأعباء المتغيرة ، وبما أن هذه الطريقة تعني فقط بالتكاليف المتغيرة ، الأمر الذي يجعلها غير صالحة في تحديد أسعار البيع على المدى القصير .

**2.3.2 طريقة التكاليف المتطورة :** تعتبر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة مكملية للطريقة البسيطة من خلال إدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهوامش، حيث تسمح بتحسين وتدقيق الحسابات أكثر كما تبين مدى مساهمة المنتج في تغطية الأعباء الثابتة غير المباشرة.

فحسب هذه الطريقة فإن التكاليف الثابتة تقسم إلى تكاليف ثابتة مباشرة وتكاليف ثابتة غير مباشرة، وبالتالي فإن تكلفة المنتج تحمل كل التكاليف القابلة للتحميل وليس فقط التكاليف المتغيرة حيث يتم الحصول على هامش على التكاليف الخصوصية<sup>2</sup>.

1 نفس المرجع، ص 216 / 218

2 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 102

وحساب النتيجة وفق هذه الطريقة يكون كالتالي :

الجدول رقم (3): تحديد النتيجة وفق طريقة تكاليف المتغيرة المتطورة

النسبة	المبلغ	البيان
100 %	×× (××)	رقم الأعمال (خارج الرسم) - الأعباء المتغيرة
	××	= هامش على التكلفة المتغيرة
	(××)	- الأعباء الثابتة (متعلقة بمستوى النشاط)
	××	= هامش على مشاركة النشاط (التكاليف الخصوصية)
	(××)	- الأعباء الثابتة المشتركة
	××	= نتيجة الاستغلال

المصدر : بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 180

➤ مزايا طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة<sup>1</sup> :

- تسمح بتحديد عتبات الربحية حسب كل مركز مسؤولية. بالنسبة للمؤسسات ذات إنتاج متنوع.
- تبين مدى مساهمة كل منتج في تغطية الأعباء الثابتة المشتركة وفي تحقيق المردودية الإجمالية للمؤسسة.
- توفر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة عناصر جيدة لتقويم تسيير المسؤولين، من خلال قدرتهم على التأثير على الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المباشرة للنشاطات التي يديرونها.
- تمكن من تركيز الرقابة على الأعباء الثابتة غير المباشرة المشتركة فقط، لان مسؤولية تغطيتها تقع على جميع مسؤولي الأقسام.

1 هاني خالد، مرجع سابق، ص 63

- مفيدة لاتخاذ قرار الإبقاء أو التخلي عن منتج إذا كانت مساهمته في تغطية الأعباء الثابتة المشتركة ايجابية ،حتى وان كانت طريقة التكاليف الكلية ترتبه ضمن المنتجات السلبية.

### ➤ نقائص طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة<sup>1</sup> :

- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة.
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة ،والأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة.
- لا توفر معلومات مفيدة لتحديد الأسعار.

ومن أهم المؤشرات التي تستعين بها المؤسسة لتحسين التسيير واتخاذ القرار :

عتبة المردودية : هي تساوي التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تحملتها المؤسسة مع حجم نشاطها ،وهنا يتحقق التعادل أي لا ربح ولا خسارة. تبدأ الأرباح عند عتبة المردودية وتدعى كذلك نقطة التوازن ،نقطة التعادل ،نقطة الصفر<sup>2</sup>.

ويمكن أن يعبر عنها بعدة طرق منها<sup>3</sup> :

عن طريق رقم الأعمال: حيث يتم الحصول عليها بالعلاقة:

رقم الأعمال × الأعباء الثابتة

الهامش على التكلفة المتغيرة

حيث يتم تحديد رقم الأعمال الذي يسمح بتحقيق هامش على التكلفة المتغيرة مماثل لمجموع الأعباء الثابتة ،أي أن الهامش على التكلفة المتغيرة الإجمالي مساويا للأعباء الثابتة ،وبالتالي تساوي الصفر.

ويمكن تمثيل ذلك بيانيا كما يلي :

MCV : هامش على التكلفة المتغيرة

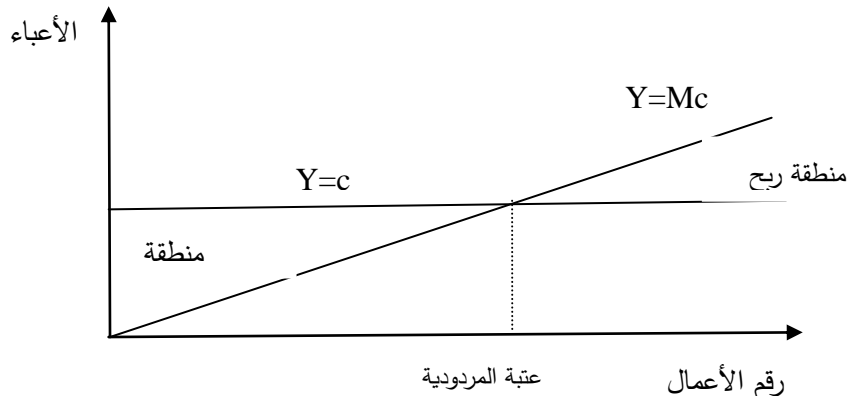
CF : التكاليف الثابتة

1درجون هلال ،مرجع سابق ،ص 223

2 عبد الكرم بوعقوب ، مرجع سابق ،ص 155

3 مسكين الحاج ،مرجع سابق ،ص 104/ 105/ 106





✓ عن طريق عدد المنتجات المباعة أو المعدة للبيع :

تحسب بالعلاقة التالية :

الأعباء الثابتة السنوية

الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوي

ويتم الحصول الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوي بالعلاقة :

الهامش على التكلفة المتغيرة

عدد الوحدات المباعة

✓ عن طريق المدة (بالأيام / بالأسابيع / بالأشهر) : تسمى نقطة الصفر أو النقطة الميتة التي تمثل

التاريخ الزمني الذي تتحقق فيه عتبة المردودية ، أي الوقت الذي تتمكن المؤسسة فيه من تغطية جميع

أعبائها ، والذي بعده تبدأ في التخطيط للحصول على الأرباح ، لذلك تسعى المؤسسة لبلوغ هذا

التاريخ في اقرب وقت ممكن .

$$\text{عتبة المردودية} \times 360 \quad \text{او} \quad \text{عتبة المردودية} \times 12$$

$$\text{نقطة الصفر} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{رقم الأعمال}}$$

رقم الأعمال

رقم الأعمال

✓ هامش الأمان : يمكن للمؤسسة استخدام بعض المؤشرات الأخرى مثل هامش الأمان من أجل قياس

درجة خطر المؤسسة اتجاه الركود الاقتصادي المحتمل ، وبحسب عندما يكون رقم الأعمال أكبر من

عتبة المردودية ، ويسمح هذا الهامش بقياس درجة خطر المؤسسة اتجاه الركود الاقتصادي المحتمل

، حيث يحسب وفق المعادلة التالية :

هامش الأمان = رقم الأعمال - عتبة المردودية

ومنه يمكن تحديد مؤشر أو نسبة الأمان : وهي نسبة هامش الأمان إلى رقم الأعمال ،فهو يسمح بتقدير هامش المناورة من جهة التأثير على سعر البيع ،فكلما كان المعامل مرتفعا كان هامش المناورة للمؤسسة أكبر ،وان هناك تحسنا في مردودية المؤسسة.

ويحسب هذا العامل بالعلاقة التالية :

$$\text{نسبة (مؤشر) الأمان} = \frac{\text{هامش الأمان}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100$$

**3. طريقة التكلفة الهامشية (الحدية)**

هذه الطريقة استعملت قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين ،وقد أطلق على مدرسة هؤلاء اسم الحديين (الهامشيين) ،باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم ،وكانت نظرية هؤلاء تدعو المنتج إلى رفع كمية إنتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها ،أي عدم تحقيق ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة ،وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج ،أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزه<sup>1</sup>.

**1.3. تعريف التكلفة الهامشية :**

**تعريف 1 :** هو تعريف كلاسيكي ينسب إلى الاقتصاديين والذي مفاده أن التكلفة الهامشية هي الفرق بين مجموع الأعباء العادية الضرورية لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لنفس الإنتاج مضافا إليه أو منقوص منه وحدة منتجة<sup>2</sup>.

**تعريف 2 :** التكلفة الهامشية هي مقدار التغير في التكلفة الكلية (الإجمالية) نتيجة لتغير الإنتاج بوحدة واحدة ،أو هي عبارة عن مشت دالة التكلفة الكلية<sup>3</sup>.

1 ناصر دادي عدون ،مرجع سابق ،ص 179

2 درحمون هلال ،مرجع سابق ،ص 227

3 عمر صخري ،"مبادئ الاقتصاد الجزئي الوجدوي"، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،1985 ،ص 80

2.3. مكونات التكاليف الهامشية :

تتكون التكاليف الهامشية من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة الإضافية والتي يجب تحملها من اجل زيادة حجم الإنتاج، وهنا يمكن حساب التكلفة الهامشية حسب حالتين<sup>1</sup> :

● الحالة الأولى : عندما لا تترتب عن كمية الإنتاج الإضافية تكاليف ثابتة، ففي هذه الحالة التكاليف الهامشية تتكون من التكاليف المتغيرة فقط أي :

$$\text{التكلفة الهامشية الوحودية} = \text{التكلفة المتغيرة الوحودية}$$

● الحالة الثانية : عندما تترتب عن كمية الإنتاج الإضافية تكاليف أو أعباء ثابتة، ففي هذه الحالة التكاليف الهامشية تتكون من الأعباء المتغيرة والثابتة، وان الأعباء الثابتة الإضافية تحمل على أساس الوحدة الإضافية أي :

$$\text{التكلفة الهامشية الوحودية} = \text{التكلفة المتغيرة الوحودية} + \text{التكاليف الثابتة الإضافية} / \text{الوحدات الإضافية}$$

المعالجة الرياضية : كما سبق القول بأن التكلفة الهامشية هي مشتقة التكاليف (الكلية) الإجمالية

لتكن التكلفة الكلية = ت(س) باعتبار س : كميات المنتجات

$$\text{التكلفة الهامشية} = \text{تأ}(س)$$

وتكون هذه التكلفة في حدها الأدنى عندما تنعدم مشتقتها الأولى :

$$\text{ت}'' = \text{س} \text{ تأ}(س) - \text{تأ}(س) / \text{س}^2 = 0$$

إذا كان س  $\neq 0$ ، تنعدم المشتقة ل : س تأ(س) = تأ(س)

$$\text{ومنه تأ}(س) = \text{تأ}(س) / \text{س}$$

وبالتالي : التكلفة المتوسطة = التكلفة الحدية

ومما سبق يمكن القول بأنه :

1 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 108/ 109

عندما تكون التكلفة الحدية (هامشية) = التكلفة الوسيطة (المتوسطة) يعني ذلك أن التكلفة في حدها الديني، وهي نقطة تقاطع منحنى التكلفة المتوسطة مع منحنى التكلفة الحدية، بحيث عندما تكون التكلفة الهامشية أصغر من التكلفة المتوسطة فإن أخذ الوحدات الجديدة بعين الاعتبار يسبب هبوط المتوسط، والعكس صحيح عندما تكون التكلفة الهامشية أكبر من التكلفة المتوسطة فإن ضم وحدات إضافية يسبب ارتفاع المتوسط ويتحقق الحجم الأمثل للإنتاج عندما تكون:

$$\text{التكلفة الحدية} = \text{السعر}$$

وعندما يكون الإيراد الهامشي = التكلفة الهامشية، ويسمى هذا المستوى من الإنتاج بالأفضلية التقنية (الإنتاجية)، أي حجم الإنتاج الذي يسمح للمؤسسة بالحصول على أقصى حد من الأرباح كما تعبر عنه العلاقات الآتية:

$$\text{الربح الإجمالي} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكلفة الإجمالية}$$

### 3.3. تقييم طريقة التكلفة الهامشية:

#### • مزايا الطريقة<sup>1</sup>:

- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية.
- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات.
- توفر فرصة للتعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.
- تفيد في قبول أو رفض طلبات الزبائن وترتيبهم حسب طلبياتهم.
- تمكن من تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقاتها مع الزبائن.

#### • عيوب الطريقة<sup>2</sup>:

- مفهوم التكلفة الهامشية مفهوم اقتصادي نادرا ما يستعمل في المؤسسات.

1 هادي خالد، مرجع سابق، ص 64/ 65

2 درهون هلال، مرجع سابق، ص 231.

- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف دالتها الإنتاجية ورغم ذلك فهي غير قادرة على رسم المنحنيات نظرا لكون المعطيات غير ثابتة دائما، فمثلا تخفيض الأسعار قد يواجه باتجاه معاكس جد عنيف من طرف المنافسين مما يتسبب باضطراب في قطاع النشاط بسبب حرب الأسعار.
- صعوبة التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية من ناحية التطبيق إلى درجة وقوع الخلط بين المفهومين في اغلب الأحيان.

#### 4. التكاليف المعيارية :

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت مركزة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة. ثم بدأت تدريجيا تشمل كل الأعباء الأخرى، كالمواد الأولية، الطاقة ومصاريف التصنيع الأخرى. ولقد تزايد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية. كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضا أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقييم الأداء<sup>1</sup>.

#### 1.4. تعريف التكاليف المعيارية :

اختلف المحاسبون في تعريف التكاليف المعيارية، فانطلق احدهم من معيار تاريخي وعرفها على أنها: "تكاليف مثلية تتخلص في رقم تستنتجه المؤسسة من سابق خبراتها" أو أنها: "خطة تكاليف محددة مسبقا على أساس علمي وفني دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو عملية، وتستخدم كأداة قياس لتحديد الفروق التي تشير إلى مستوى أداء الكفاية الإنتاجية لما تم تنفيذه فعليا ومنه فهي تساعد الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات"<sup>2</sup>

ويمكن تعريفها كذلك: "ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صور معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مر الزمن، وبالتالي يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل"<sup>3</sup>.

1 درهون هلال، مرجع سابق، ص 236.

2 جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، "محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وثبات"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 4، عمان، الاردن، 2011، ص 27

3 ساحل فاتح، مرجع سابق، ص 115

• أنواع التكاليف المعيارية :

هناك عدة أنواع من التكاليف المعيارية يمكن اعتمادها في هذه الطريقة وذلك حسب الظروف السائدة وطبيعة العمليات الإنتاجية والأهداف المرجوة من التحليل وبشكل عام يفضل الطريقة التي تتسم بالواقعية والمرونة والتي تستجيب للمواصفات التقنية والتحليل التقني الاقتصادي، وفيما يلي نستعرض تلك الأنواع<sup>1</sup> :

(أ) التكلفة النظرية (المثالية) : يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج، وتعمل الإدارة على تحقيقها إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها ويمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.

(ب) التكلفة التاريخية (المتوسطة) : متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء عادي إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.

(ت) التكلفة المعيارية المقارنة : تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها لا تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

(ث) التكلفة المعيارية المتوقعة : تتحدد في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وغالبا ما تتحدد وفق أو بناء على الموازنات المعدة في المؤسسة.

(ج) التكلفة المعيارية الجارية : تتم وفق ظروف التشغيل السائدة، تتصف بالمرونة لمراعاتها للتغيرات الحاصلة خلال الفترة.

(ح) التكلفة المعيارية التقنية : يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي.

2.4 المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المعيارية :

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ والأسس والتي يمكن حصرها فيما يلي<sup>2</sup> :

أولا : تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة، ...) والمناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة

1 طوايبيبة احمد، مرجع سابق، ص 124 / 125.

2 حابي احمد، مرجع سابق، ص 57

العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.

ثانياً : القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن تم تصحيحها.

ثالثاً : العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.

وتتكون التكاليف التقديرية أساساً من أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة، حيث أن الأعباء المباشرة تتمثل في تكلفة المواد المستعملة في العملية الإنتاجية، وتكلفة اليد العاملة المباشرة أما الأعباء غير المباشرة فهي الأعباء الأخرى، أي أعباء مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة)، وتتمثل في الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة، ومنه يمكن حساب التكلفة التقديرية بالعلاقات التالية<sup>1</sup> :

التكلفة التقديرية للمادة الأولية = التكلفة التقديرية للوحدة × الكمية التقديرية

التكلفة التقديرية لليد العاملة = المعدل التقديري لأجر الساعة × ساعات العمل التقديرية

التكلفة التقديرية للأعباء غير المباشرة = تكلفة وحدة القياس التقديرية × عدد وحدات القياس التقديرية

وبما أن التكاليف هذه، هي تكاليف معيارية فإن تحديدها يتم بمرحلتين :

- وضع المعايير التقنية التي تحدد كميات المواد واليد العاملة اللازمة لإنتاج وحدة واحدة.
- تحديد التكاليف التي تقيم على أساسها الكميات المعيارية.

1 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 114، 115.

### 3.4 حساب وتحليل الانحرافات :

بعد إتمام العمليات الإنتاجية وحدوث التكاليف الفعلية وتسجيلها تتم مقارنتها مع التكاليف المعيارية المعدة مسبقاً ضمن جداول أو موازنات وحساب الفروق وتحليلها للوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك مع تحديد المسؤوليات<sup>1</sup>.

(أ) انحرافات المواد الأولية : تنتج هذه الانحرافات نتيجة الاختلافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية، والتي قد تنتج إما عن التغير في كمية الاستهلاك أو الأسعار<sup>2</sup>.

الانحراف الإجمالي للمواد الأولية = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية × السعر المعياري

التكلفة الفعلية = الكمية الفعلية × السعر الفعلي

ومن مسببات هذا الانحراف :

● **انحراف الكمية** : يرجع سبب هذا الانحراف إلى :

- ظروف السوق.
- حجم الطلب على المنتج.
- جودة ونوعية السلعة.
- الإستراتيجية التسويقية المتبعة من طرف المؤسسة.

● **انحراف السعر** : ينشأ هذا الانحراف بسبب :

- شدة المنافسة في السوق.
- سياسة التسعير للمؤسسة.
- أهداف التسعير التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

1 يوناب بلال، مرجع سابق، ص 50

2 هادي خالد، مرجع سابق، ص 67



(ب) انحراف اليد العاملة : لقياس الانحرافات المتعلقة بالأجور أو اليد العاملة تقوم المصالح المختصة (مكتب الدراسات والطرق) بإعداد وتحديد معايير آخذة بعين الاعتبار العوامل التالية : مستويات المهارة ، الوقت اللازم لإنتاج الوحدة من المنتجات ، الأجر اللازم لوحدة المنتج<sup>1</sup> .

ويتم حساب الانحراف وفق العلاقة التالية<sup>2</sup> :

انحراف الوقت = (عدد ساعات العمل الحقيقية - عدد ساعات العمل المعيارية) × الأجر المعياري للساعة .

انحراف الأجر = (معدل الأجر للساعة المدفوع فعلا - الأجر المعياري) × عدد ساعات العمل الفعلية .

الانحراف الكلي لليد العاملة = انحراف الوقت + انحراف الأجر .

ويعود انحراف معدل الأجر إلى عوامل عدة منها<sup>3</sup> :

- ارتفاع الرواتب أو الأعباء الاجتماعية .

- عدم توفر اليد العاملة المؤهلة .

- عدم كفاية الإشراف على العمل .

(ت) انحراف الأعباء غير المباشرة : إن أسباب فروق الأعباء غير المباشرة ترتبط بعدة عوامل تتمثل في الكفاءة

الإنتاجية للعمال ، الطاقة الإنتاجية عمل أو الآلات ، ظروف العرض والطلب في السوق ، هذا الأخير

يظهر عامل الكمية في التأثير على الأعباء غير المباشرة الإجمالية والأعباء غير المباشرة لوحدة العمل أو

المنتج<sup>4</sup> .

يحسب الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة كما يلي :

الانحراف الإجمالي = التكاليف المعيارية - التكاليف الفعلية

يتم تحليل هذا الانحراف إلى الانحرافات الجزئية التالية :

1 يوناب بلال ، مرجع سابق ، ص 51

2 مسكين الحاج ، مرجع سابق ، ص 116

3 مرايطي نوال ، مرجع سابق ، ص 151

4 هادي خالد ، مرجع سابق ، ص 67 / 68

- **انحراف الموازنة :** يحدد هذا الانحراف حصة الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزانية الأعباء غير المباشرة ، بحيث تعتبر الأعباء الثابتة غير قابلة للتعديل خلال فترة التحليل.
  - **انحراف المردودية :** يسمح بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط والكميات المنتجة.
  - **انحراف النشاط :** هو عبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتجات ، وتحمل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات العمل ، أي لمستوى النشاط.
- ث) **الانحراف على المبيعات :** كما هو الحال بالنسبة للأعباء ، فإنه يمكن تحديد الانحرافات على الإيرادات والمتمثلة في مبيعات المؤسسة ، حيث يمكن تحديد انحراف إجمالي ، ثم تفصيله إلى انحرافات فرعية ، وبحسب الانحراف الإجمالي على المبيعات كما يلي <sup>1</sup> :

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{المبيعات الفعلية} - \text{المبيعات المعيارية}$$

#### 4.4. تقييم الطريقة :

سوف نقوم باستعراض مزايا وعيوب هذه الطريقة وفقا لما يلي <sup>2</sup> :

(1) المزايا : إن من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية ما يلي :

— العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.

— إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به ، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.

— تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة.

— الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها ، وهذا ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية ، والعمل على ملاحظة أي انحراف ، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

1 يوناب بلال ، مرجع سابق ، ص 51

2 سلمى ياسين ، مرجع سابق ، ص 86

(2) العيوب : إن لهذه الطريقة عدة عيوب وهي ملخصة كالآتي :

- إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.
- بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
- مراجعة المعايير يمكن إن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.
- المعلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

## المبحث الثالث : الطرق الحديثة لحساب التكاليف

المطلب الأول : نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) :

1. مفهوم ومبادئ نظام التكلفة على أساس النشاط :

### 1.1 المفهوم :

تأخذ كثير من المؤسسات عن تحسين نظمها الحالية لحساب التكاليف ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة. والذي يرمز له اختصارا ABC وهناك ما يسميه أيضا المحاسبة على أساس الأنشطة وتعد طريقة أو نظام التكلفة على أساس النشاط مدخلا لتطوير وتحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد تكلفة الأوامر أو نظم تحديد تكلفة المراحل. كما يمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف إذ يمكنها أن تتفادى عيوب المدخل التقليدي وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة، وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة<sup>1</sup>.

لقد حظي نظام ABC بتعريفات عديدة نذكر منها:

**تعريف Horngren :** نظام ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما انه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى (OtherCost Object) مثل السلع والخدمات والعملاء<sup>2</sup>.

**تعريف Raffish :** هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج<sup>3</sup>.

من خلال هذه التعاريف نحاول أن نستخلص تعريفا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، والذي هو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع

1- اسماعيل حجازي، معاليهم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، طبعة 1، عمان، الاردن، ص 98/97

2- نعيمة بجاوي، "دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية"، ورقة مقدمة ضمن ملتقى حول استراتيجيات التدريب في ظل ادارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، ايام 11/10 نوفمبر 2009، ص 4

3- وليد خالد صالح، "دور التكاليف على اساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية"، مجلة جامعة الانبار، المجلد 4، العدد 8، 2012، ص 297

وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة<sup>1</sup>.

## 2.1 المبادئ :

يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على ثلاث مبادئ أساسية هي : النشاط ،مسبب التكلفة والعمليات وتتمثل فيما يلي:

### ● النشاط :

يعرف النشاط على أنه : "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أداءه داخل المؤسسة"<sup>2</sup>

ويعرف على أنه : "مهمة أو مجموعة من المهام التي يتم القيام بها من اجل إنتاج المخرجات والتي يمكن ربطها معا لكي تشكل جزء من وجه التكلفة"<sup>3</sup>

حسب P.Lorino : الذي يعتبر أن النشاط هو كل ما يمكن وصفه بأفعال في حياة المؤسسة وهو مجموعة من المهام الأساسية<sup>4</sup> :

- المنجزة من طرف فرد أو فريق تستلزم معرفة أو مهارة خاصة.
- المتجانسة من وجهة نظر سلوك الأداء (نفس العوامل تؤثر ايجابيا أو سلبيا على أداءها)
- تسمح بتقديم مخرجات محددة ومتميزة سواء كانت مادية أو غير مادية (عقد مع مورد ،قطعة ،مخطط ،اختبار الجودة ...)
- المنجزة من أجل زبون أو عدة زبائن (داخليين او خارجيين)
- المنطلقة من مجموعة من الموارد (ساعات اليد العاملة ،ساعات عمل الآلات، متر مربع، طاقة، معطيات )

1 ياسين سالمي ،مرجع سابق ،ص 94

2 رشيدة مراوي ،"استخدام نظام محاسبة اى التكاليف على اساس الانشطة في تحقيق الميزة التنافسية" ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ، 2017 ،ص 23

3 رانية غضاب ،"استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة ،التسيير ،التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية" ،مذكرة لنيل شهادة دكتوراه ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ، 2014 ،ص 16

4 اسماعيل حجازي ،معالييم سعاد ،مرجع سبق ذكره ،ص 105

يضيف P.Lorino أن الأنشطة هي كل ما يقوم به أفراد المؤسسة يوميا ،بعد الدعاية الطبيعية لتسيير أداؤها ،كما أن للنشاط عدة أبعاد نصب اهتمامنا حولها هي التكلفة ،النوعية ،الأجل ،الحجم .

وإن تحديد الأنشطة يسمح بـ:

- ✓ تحسين تحديد سعر التكلفة.
- ✓ تسهيل الاختبار بين الاستمرار في النشاط أو تحويله للغير (Sous-traiter).
- ✓ تسهيل تنفيذ الإستراتيجية.
- ✓ تطوير سياسة تحسينية تسمح بإلغاء الأنشطة عديمة القيمة.
- ✓ تسهيل تحقيق تسيير الجودة الشاملة.
- ✓ إدماج مقاييس للأداء المالي والتشغيلي.
- ✓ تسيير العلاقات المتداخلة بين الأنشطة.

ومن خلال ما تطرقنا إليه في التعاريف السابقة يتضح أن الأنشطة تتميز بالخصائص التالية<sup>1</sup> :

- النشاط يتكون من مهمة خاصة أو مجموعة المهام المتجانسة للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي (التكاليف والأداء) بطريقة صحيحة أو متناسقة.
- يحدد النشاط مهارة فردية أو جماعية متفردة تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك ووحيد.
- تهدف الأنشطة إلى تحويل المدخلات (مادية ،معلوماتية) إلى مخرجات ذات قيمة مضافة.

ولقد صنف Cooper الأنشطة في المؤسسة إلى أربع فئات رئيسية هي :

أ. أنشطة ترتبط بوحدة المنتج : وهي الأنشطة التي يتم أداؤها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين ،وبالتالي فهي تختلف أنواع وإعداد الوحدات المنتجة ،وتكاليف هذه الأنشطة تتضمن / المواد المباشرة ،الأجور المباشرة وبعض التكاليف الأخرى التي يمكن تتبعها لوحدة المنتج<sup>2</sup>.

1 اسماعيل حجازي ،معالم سعاد ،مرجع سابق ،ص 106

2 سالم عبد الله حلس ،مرجع سابق ،ص 221

ب. أنشطة على مستوى الدفعة : وهي الأنشطة التي تم أداءها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج وبالتالي فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طردياً مع عدد الدفعات أو المجموعات المنتجة من كل منتج ومن أمثلة هذه الأنشطة : إعداد الآلات ، عمليات الأمر بالشراء ، عمليات الأمر بالإنتاج ، مناولة الموارد... الخ<sup>1</sup>

ت. أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي : وهذه النوعية من الأنشطة هي التي يتم أداؤها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات ، وبالتالي فهي أنشطة تفيد وحدات منتج واحد. ومن أمثلة هذه النوعية : نشاط تغيير مواصفات منتج معين ، نشاط إعداد اختبارات خاصة لجودة أحد المنتجات. وبالتالي فإن تكلفة تلك النوعية من الأنشطة يتم تحميلها على الإنتاج باستخدام مسببات تكلفة تتوافق مع خصائص المنتج نفسه ، وذلك مثل عدد المكونات التي يحتويها المنتج أو عدد أوامر التغييرات الهندسية اللازمة للمنتج<sup>2</sup>.

ث. أنشطة على مستوى المصنع : وهي تلك الأنشطة التي يتم القيام بها لدعم عمليات المؤسسة ككل ، لكونها تخدم التنظيم ككل ولا يمكن ربطها بالمنتجات وحدها ولهذا فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة لا يمكن تتبعها لأغراض تكلفة محددة ومن أمثلة هذه الأنشطة : الإعلان عن المؤسسة ، الإدارة العامة ، الإنارة ، الحراسة... الخ<sup>3</sup>

### • مسببات التكلفة :

يعرف مسبب التكلفة على انه :

- "العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة ، ويتمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة<sup>4</sup> . "
- "مقياس يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة<sup>5</sup>"

1 اسماعيل حجازي ، معاليم سعاد ، مرجع سابق ، ص 111 .

2 سالم عبد الله حلس ، مرجع سابق ، ص 221 .

3 اسماعيل حجازي ، مرجع سابق ، ص 111 .

4 سالم عبد الله حلس ، مرجع سابق ، ص 222 .

5 احمد صلاح عطية ، مرجع سابق ، ص 80

• "عامل يستخدم لتخصيص تكاليف النشاط على غرض التكلفة، فهو آلية لتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات وقياس لتكرار أداء النشاط والجهود المطلوبة من أجل إتمام النتيجة النهائية.<sup>1</sup>"

و تقسم مسببات التكلفة إلى ثلاث أنواع هي :

- مسببات العمليات : وتركز هذه النوعية من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.<sup>2</sup>
- مسببات الفترة المستغرقة : طبقا لهذا النوع من المسببات التكلفة تحمل الوحدات المنتجة بالنفقات المعينة بناء على الفترة اللازمة التي استغرقتها عملية الإنتاج أو عملية الاستفادة من الخدمة. كان يتم تحميل مصاريف الصيانة لكل منتج بناء على الوقت الذي يأخذه كل منتج من ساعات تشغيل الآلات الكلي. ويعتبر هذا الأسلوب أكثر دقة من الأسلوب السابق.<sup>3</sup>
- مسببات الاستعمال الفعلي : طبقا لهذا النوع يتم تحميل المنتج أو الخدمة بالتكاليف الفعلية التي أنفقت عليه. وهذا الأسلوب هو أفضل الأساليب، إلا انه يحتاج إلى تكلفة وجهد كبير لتحديد التكاليف الفعلية المنفقة على كل سلعة أو خدمة مقدمة<sup>4</sup>

1 رشيدة مراوي، مرجع سابق، ص 25

2 سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص 223

3 رشيدة مراوي، مرجع سابق، ص 26

4 نفس المرجع السابق، نفس الصفحة



الجدول رقم (4) : أمثله عن مسببات التكاليف

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

المصدر : اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 116

• العمليات :

- بناء على ما سبق يمكن أن نستخلص إلى أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يركز على<sup>1</sup> :
- البحث عن الأسباب الحقيقية للتكاليف من خلال إيجاد علاقة كاملة بين الموارد و الأنشطة والتكاليف.
  - الرؤية الشاملة للأداء بإظهار مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- وبذلك فإن هذا الامتداد للتحليل نحو العمليات التي يقود المؤسسة إلى نظرة مختلفة تماما عن المدخل التقليدي للتنظيم ،حيث يتم الانتقال من النظرة العمودية المرتكزة على المدخل الوظيفي إلى النظرة الأفقية المرتكزة على المدخل العملياتي.
- إن مصطلح العملية في الأصل هو "كلمة لاتينية تعني تتابع أحداث ما خلال فترة من الزمن."

أما في مجال الإدارة فقد أعطيت لها تعاريف عديدة نذكر منها :

- تعريف P.Lorino يرى أن العملية : "مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات والمنتظمة لتعطي منتج مادي أو غير مادي محدد وهام"
- تعريف Biosvert للعملية على أنها : "مجموعة من الأنشطة لها علاقة مشتركة وهدف محدد بدقة يمكن أن يرتبط بعميل داخلي أو خارجي."

2. الخطوات المتبعة في تطبيق نظام ABC

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي :

1.2 تحديد الأنشطة وتحليلها :

إن هذه المرحلة تعد البداية الفعلية لتصميم هذه التقنية حيث يتم دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية فيها ،إن مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ومستوى المعلومات المطلوبة بهدف الحصول على أعلى منفعة بأقل التكاليف اللازمة لتشغيل وإدارة هذا النظام

1 اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، ص 117.

وعلى العموم فإن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على تحديد وتحليل الأنشطة من بداية طلب المواد أو الخدمة مروراً بالعملية الإنتاجية وانتهاءً بالأنشطة وضع المنتج في السوق<sup>1</sup>.

يبدأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتحليل الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة معينة. أي يتم التعرف على الأنشطة وتحديدتها، حيث يتم بعدها إعداد خريطة تدفق الأنشطة يبين فيها بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدا من استلام المواد الخام إلى غاية فحص وتسويق المنتج النهائي مع مراعاة تسجيل كل شيء على هذه الخريطة الخاصة وقت القيام بكل نشاط وذلك لأنه مؤشر جيد لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج، ومن ثم تصنف الأنشطة إلى مجموعتين الأولى تضم الأنشطة التي تضيف القيمة مثل نشاط استلام المواد الخام التي لا يمكن بدونها القيام بعملية الإنتاج، فالتخلي عن أي نشاط من أنشطة هذه المجموعة يؤدي على المدى البعيد إلى تخفيض المنفعة التي يحققها للمستهلك، أما المجموعة الثانية تضم الأنشطة التي لا تضيف قيمة حيث أن هذه الأنشطة يمكن تخفيض تكلفتها دون تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك، لذلك فمن مصلحة المؤسسة إلغاؤها وإعادة ترتيب العمليات بما يضمن تنفيذ الأنشطة بأقل وقت وأقل كفاءة ممكنة<sup>2</sup>.

## 2.2 تحديد تكاليف الأنشطة

تتضمن تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة حيث تتكون هذه العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، نظم الحاسب الآلي. وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها<sup>1</sup>. وتحديد هذه التكاليف تمر بثلاثة مراحل<sup>3</sup>:

### 1. تحديد العلاقة بين الأنشطة وتكاليف الموارد :

يتم في هذه المرحلة فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس مسبب التكلفة، والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجات من النشاط، والتي تعتبر مرحلة تمهيدية لتحديد مسبب تكاليف الموارد.

1 وليد خالد صالح، مرجع سابق، ص 301

2 نادية مشاش، "اهمية نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع اداء المؤسسة"، استمارة مشاركة ضمن المنتدى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الابداع، جامعة البليدة 2، ص 9

3 احمد حاجي، مرجع سابق، ص 80/79

## 2. تحديد مسبب تكاليف الموارد :

هذه المرحلة يتم فيها تحديد مسببات تكاليف الموارد والتي تسمى بمسببات المرحلة الأولى، بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها مقياس به يتم توزيع تكاليف الموارد على مجموعات الأنشطة التي تستهلك هذه الموارد، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلووات/ساعة.

## 3. تخصيص الموارد على مجموعات الأنشطة :

بعد عملية تحديد مسببات تكاليف الموارد، والتي تعتبر من العمليات المهمة التي تعطي قدرا كبيرا من الدقة والمصدقية لمعلومات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عند تحديدها التحديد السليم، يتم تحديد مقدار كل نشاط من هذه التكاليف.

## 3.2 تحديد تكاليف المنتجات

ويتم تحديد هذه التكاليف من خلال تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات انطلاقا من تحديد العلاقة بين الأنشطة والمنتجات وتحديد مسبب الأنشطة بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات التي تستهلك هذه الأنشطة. وبعدها يحدد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة حيث أن كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة تساوي إجمالي تكاليف الأنشطة مقسما على إجمالي عدد وحدات مسببات الأنشطة، ونصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة يساوي إلى كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة ضرب مجموع ما استهلكه المنتج. أما كمرحلة أخيرة فيتم حساب تكلفة المنتجات حيث تعتبر هذه المرحلة الأخيرة في إجراءات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ويتم ذلك بجمع التكاليف المباشرة لكل منتج مع نصيب كل منتج من التكاليف<sup>1</sup>.

## 3. مزايا نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

يعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة ويمكن تلخيص أهم مزايا هذا النظام بما يلي<sup>2</sup> :

1 نادية مشاش، مرجع سابق، ص 9

2 صباح فوزي صالح، "الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص 41

- ✓ يؤثر بصورة فعالة على قرارات التسعير، ويوفر الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف، وكما يوفر مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية لقياس مسببات التكلفة.
- ✓ يعمل على زيادة النظرة الايجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة.
- ✓ الرقابة على التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف.
- ✓ إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة انحرافات الأداء الكلي بالمنظمة.
- ✓ يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة إستراتيجية للمنشأة.

المطلب الثاني : نظام التكلفة المستهدفة

1. مفهوم ومبادئ نظام التكلفة المستهدفة

1.1 المفهوم :

هناك العديد من الدراسات التي تناولت مفهوم التكلفة المستهدفة ، نذكر منها ما يلي :

تعريف Sakurai على أنها "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخصص التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين لهندسة الإنتاج ، التصميم وبحوث التسويق والمحاسبة<sup>1</sup> .

وعرفها كل من Ansari et Bell على أنها "نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر مع محاولة إشباع رغبات العميل ، وكذلك التركيز على تصميم المنتج والوظائف المترابطة للمنتج"<sup>2</sup> .

ويعرفها العفيري على أنها "الطريقة المناسبة لتحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة ، وهو ما يسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج ، كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج ويمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج"<sup>3</sup> .

من التعاريف المذكورة يمكن استخلاص ما يلي<sup>4</sup> :

- التكلفة المستهدفة هي احد أهم أنظمة إدارة التكاليف.
- تسعى التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة.
- تتحدد التكلفة المستهدفة بعاملين أساسيين هما : سعر البيع والربح المرغوب.

1 الحاج مسكين ، سميرة شهرزاد صالح ، "التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية . دراسة ميدانية ." ، مجلة الابتكار والتسويق ، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس ، الجزائر ، العدد 3 ، ص 256

2 غسان فلاح المطارنة ، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية . دراسة ميدانية ." ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، سوريا ، المجلد 24 ، العدد 2 ، 2008 ، ص 284

3 فؤاد احمد محمد العفيري ، "مدخل متكامل لادارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" ، مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، جامعة الملك سعود ، ايام 19/17 ماي 2010 ، ص 17

4 طاوش قندوسي ، الاخضر خراز ، مرجع سابق ، ص 258

2.1 المبادئ :

تقوم التكلفة المستهدفة على المبادئ التالية<sup>1</sup> :

(1) السعر يؤدي إلى التكلفة : استنادا لهذا المبدأ يضع نظام الكلفة المستهدفة أهداف تكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي. وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية :

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

(2) التركيز على العميل : أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

(3) التركيز على مرحلة التصميم : في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية. لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتوجات جديدة في السوق.

(4) فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة : ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من الشروع، الاختبار إلى النهاية. ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة، مثلا : المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

(5) تخفيض تكلفة دورة الحياة : يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء. وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

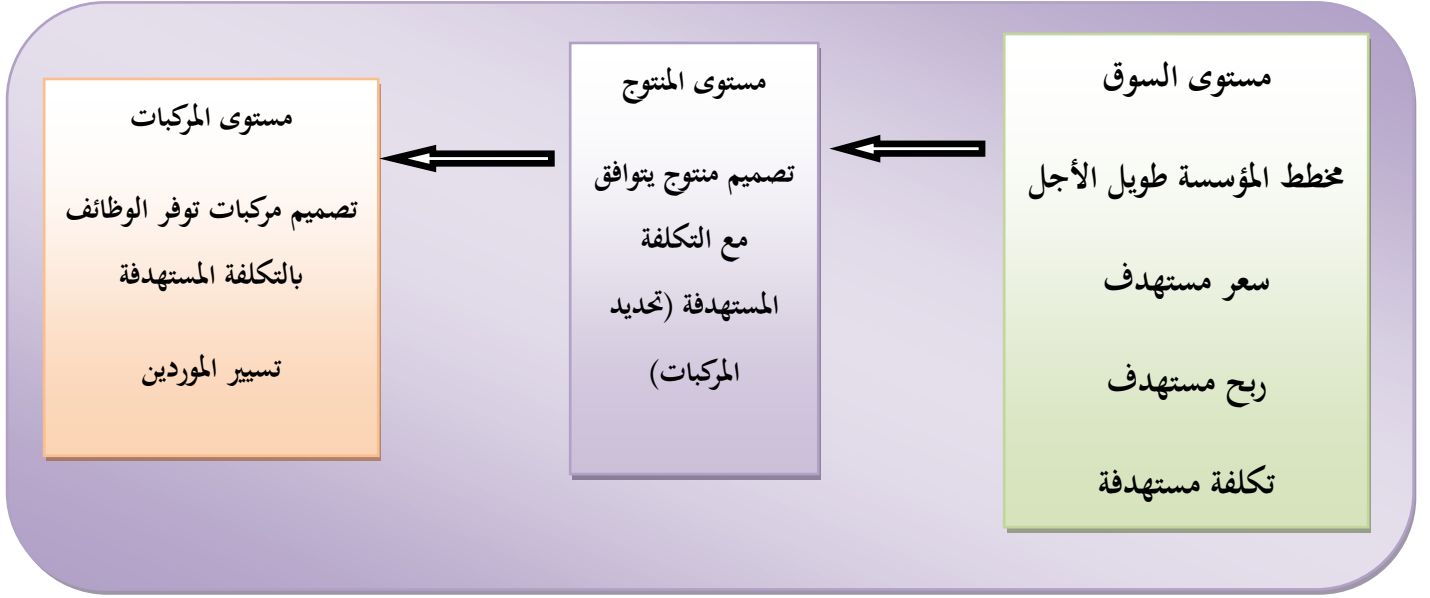
(6) إدماج سلسلة القيمة : ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

1 راضية عطوي، مرجع سابق، ص 43

2. مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

يمكن تقسيم أسلوب التكلفة المستهدفة إلى ثلاث مراحل أو مستويات وهي كالتالي<sup>1</sup> :

الشكل رقم (6) : المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة



المصدر : راضية عطوي ،مرجع سابق ،ص 43

1.2 على مستوى السوق : إن تحديد التكلفة بناء على السوق يعتبر الأساس في نجاح الشركات في دخول السوق وتحقيق الحصة السوقية المنشودة ،فالتكلفة المحددة بناء على السوق تأخذ بعين الاعتبار رغبات العملاء وحالة السوق ،ويتم تحديدها بناء على الخطوات التالية<sup>2</sup> :

- وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل.
- هيكله خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء ما أمكن.
- تحديد سعر البيع المستهدف والذي يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة ،وذلك من خلال فهم القيم التي يعطيها العملاء للمنتج ،و أي تغييرات تطرأ عليه.
- تحديد هامش الربح المستهدف.
- تحديد التكلفة المسموح بها.

1 راضية عطوي ،مرجع سابق ،ص 43

2 عمر اقسام ،مرجع سابق ،ص 310



والتكلفة المسموح بها عبارة عن الفرق بين سعر البيع (المستهدف) المستمد من السوق وهامش الربح المستهدف، إذ تتميز التكلفة المستهدفة ذكرها كوبر وسلامولدر، بما يلي :

- تنقل ضغط المنافسة من السوق إلى المصممين والموردين.
- تعكس الموقف التنافسي للشركة لأنها تعتمد على الواقعية، ولا تعتبر من المقاييس للمقارنة، والتي يمكن الاعتماد عليها في المقارنة مع المنافسين.
- لا تأخذ بعين الاعتبار قدرات المصممين والموردين على تخفيض التكلفة.

## 2.2 على مستوى المنتج : في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها مع مراعاة

مؤهلات المؤسسة التكنولوجية، لأن التكلفة المسموح بها (المستهدفة) التي تم احتسابها في المرحلة الأولى (على مستوى السوق) لم تأخذ في الحسبان إمكانيات المؤسسة أو الموردين. وهنا يتم التركيز على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية<sup>1</sup> :

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

إلا انه قد تستطيع المؤسسة في ظل كل الظروف القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها، وهنا تقوم بتحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة، وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة) لاحقاً، وتحدد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج بالمعادلة التالية<sup>2</sup> :

$$\text{التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج} = \text{التكلفة الحالية} - \text{أهداف خفض التكلفة الممكنة}$$

## 3.2 على مستوى المركبات : بعد أن يتم تحديد التكلفة على مستوى المنتج، لا بد من الانتقال إلى

المرحلة الثالثة والأخيرة من مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة، وهي مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة لمكونات المنتج، والتي تحقق هدفاً من أهداف التكلفة المستهدفة، وهو نقل ضغط المنافسة إلى الموردين

1 قندوسي طاوش، خراز الاخضر، مرجع سابق، ص 263/264

2 عمر اقسام، مرجع سابق، ص 311

،وذلك من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج، ويتم تحديدها على مستوى المكونات من خلال الخطوات التالية<sup>1</sup>:

- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج.
- تحديد التكلفة المستهدفة للمكونات التي تورده من قبل الموردين والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية.
- إدارة الموردين.

### 3. تقييم نظام التكلفة المستهدفة

كما هو الحال بالنسبة لأي نظام فان لنظام التكلفة المستهدفة مزايا ونقاط ضعف في المقابل، سنحاول فيما يلي عرض أهمها.

#### 1. المزايا :

هناك العديد من المزايا التي يمكن للمؤسسة اكتسابها من خلال تطبيقها نظام التكلفة المستهدفة نذكر منها<sup>2</sup>:

- يساهم نظام التكاليف المستهدفة في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.
- يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الربحية في آن واحد، من خلال تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العملاء وبسعر يمكن تحمله، وان تكون تلك المنتجات او الخدمات محققة لأهداف الربحية.
- يعمل أسلوب التكاليف المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم.
- يسهل أسلوب التكاليف المستهدفة العمل الجماعي، حيث يعمل على تنمية روح الفريق.

1 عمر اقسام، مرجع سابق، ص 312

2 الحاج مسكين، سميرة شهرزاد صالح، مرجع سابق، ص 266

2. نقاط الضعف :

بالرغم من تعدد المكاسب والمزايا التي يقدمها أسلوب التكاليف المستهدفة إلا أن له نقاط ضعف يمكن ذكر أهمها في ما يلي<sup>1</sup> :

- يفرض أسلوب التكاليف المستهدفة ضغوطا كبيرة على العمال من اجل بلوغ التكلفة المستهدفة.
- إن أسلوب التكاليف المستهدفة كما سبق ذكره يبدأ عمله بتحديد السعر المستهدف (سعر تنبئ) لتحديد التكلفة المستهدفة وهذا أمر في غاية الصعوبة خاصة عند تحديد سعر مستقبلي لمنتوج جديد.
- كما أن تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجيا جديدة.

1 راضية عطوي، مرجع سابق، ص 60/61

خلاصة الفصل :

يعتبر هذا الفصل تمهيدا لموضوع الدراسة حيث تم التطرق من خلاله إلى نظام إدارة التكاليف ومهامه باعتباره يمثل مجموعة من الأنظمة والأساليب التي يمارسها المديرون عند التخطيط القصير الأجل والطويل الأجل. كما تم التطرق إلى المتطلبات الأساسية لنظام إدارة التكاليف التي هي : التزام من الإدارة العليا ، تدخل وإشراك العاملين من جميع المستويات إضافة إلى إنشاء نظام التحسين الذاتي المستمر الذي يساهم في تحسين الأنشطة المضيفة للقيمة وتقليل الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

وأيضاً تم استعراض أهم الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف وتحليل النتائج ، فنجد منها من تعالج التكاليف وفق المبدأ الإجمالي كطريقة الأقسام المتجانسة ومنها من تعتمد على المبدأ الجزئي وهي طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة ، طريقة التكلفة الهامشية ، طريقة التكاليف المتغيرة ، طريقة التكاليف المعيارية.

كما تم عرض أهم الطرق الحديثة وهما نظام التكلفة على أساس النشاط ABC و نظام التكلفة

المستهدفة.

# الفصل الثاني

الميزة التنافسية للمؤسسة

الإقتصادية

### تمهيد :

لقد برزت التنافسية كحقيقة أساسية تحدد نجاح أو فشل المؤسسة، ومن هنا أصبحت هذه الأخيرة مجبرة على التحليل المحكم لبيئتها الداخلية والخارجية قصد احتلال موقع تنافسي مناسب في السوق، يؤهلها من أجل التفوق على منافسيها ضمن القطاع الذي تنشط فيه، حيث يستدعي التفوق على المنافسين اعتماد ميزة تنافسية حقيقية تمكنها من تحسين موقعها في الأسواق وتؤمن بقاءها ضمن جماعة المنافسين.

من هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

-المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المنافسة والتنافسية

- المبحث الثاني: مدخل للميزة التنافسية

- المبحث الثالث: استراتيجيات الميزة التنافسية ومصادرها

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المنافسة والتنافسيةالمطلب الأول : المنافسة1. مفهوم المنافسة :

لقد عرفت المنافسة أنها مكون أساسي من مكونات النظام التسويقي، وهي تتعلق بالمؤسسات التي تنتج نفس السلعة أو السلع الشبيهة لها وتؤثر درجة المنافسة بشكل كبير على قدرة المؤسسة وفرصتها في اختيار (السوق المستهدفة، الوسطاء، الموردين، المزيج التسويقي، مزيج المنتج<sup>1</sup>).

ويعرفها فريد النجار على أنها : تعدد المسوقين وتنافسهم لكسب العميل بالاعتماد على أساليب مختلفة كالأسعار، الجودة، المواصفات ، توقيت البيع ، أسلوب التوزيع و الخدمة ما بعد البيع وكسب الولاء السلعي وغيرها.<sup>2</sup>

كما يمكن تعريفها بأنها : المواجهة بين المتعاملين الاقتصاديين لتحديد الأسعار وتبادل السلع والخدمات ضمن شروط السوق المحددة مسبقا.<sup>3</sup>

ويتحدد مفهوم المنافسة من خلال أربعة أبعاد رئيسة هي :<sup>4</sup>

- المنافسة هي طريقة أداء في السوق.
- المنافسة تواجه مؤسسات تسعى إلى تعظيم قيمتها في نظر الجمهور مقارنة مع القيمة التجارية لأصولها.
- المنافسة تواجه مهارات و كفاءات الجماعات.
- المنافسة تحول نشاط اقتصادي - أين التبادل يجب أن يكون مسالماً - إلى ميدان تنافس أعم تتزاحم بواسطة دول متداخلة.

1 اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص 153

2 فريد النجار " المنافسة والترويج التطبيقي: آليات الشركات لتحسين المراكز التنافسية " مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية، 2000، ص11

3 بن العربي حمزة ، "مساهمة المواصفات القياسية العالمية ISO في تحقيق وتنمية الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص إدارة أعمال ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة ألكلي محمد اولحاج ، 2015، ص 135

4 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص25

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب أن تكون للمنافسة قوانين تنظمها وتضمن السير الحسن لها من خلال توفير الأمن وفرض احترام القوانين المختلفة والالتزام بها من قبل جميع الأطراف المعنية، لأن مبدأ حرية المنافسة يخول للمؤسسة الوسائل التي تراها مناسبة لاستقطاب العملاء، لكن قد تتحول إلى عمل غير مشروع نتيجة لجوء البعض من المؤسسات إلى وسائل تنافى وعادات التجارة و الشرف المهني ، لذا تتدخل الدول في تنظيم المنافسة بين المؤسسات ومنع السلوك الضار بها ضماناً لاستعمالها في الحدود المشروعة و حماية المستهلكين والاقتصاد المحلي.<sup>1</sup>

## 2. أنواع المنافسة:

يوجد نوعان من المنافسة في مجال الأعمال: منافسة مباشرة و أخرى غير مباشرة:<sup>2</sup>

### 1.2 المنافسة المباشرة :

هي تلك المنافسة التي تحدث بين المؤسسات التي تعمل في قطاع واحد، أي التي تحدث بين مؤسستين أو أكثر تعمل في الصناعة نفسها و تقدم منتجات بديلة.

فالمنافسة تختلف من قطاع إلى آخر، حيث تعرف بعض القطاعات منافسة شديدة وأخرى تعرف منافسة محدودة أو ما يسمى باحتكار القلة والبعض الآخر الاحتكار، وذلك حسب عدد المؤسسات المتدخلة في السوق وإمكانات المتدخلين.<sup>3</sup>

### 2.2 المنافسة غير المباشرة :

تتمثل في الصراع بين المؤسسات القائمة في المجتمع للحصول على الموارد المتاحة في هذا المجتمع، فالمنافسة غير المباشرة تتمثل في تلك الصراعات التي تحدث بين مختلف المؤسسات من أجل الظفر بالموارد المتاحة في البيئة بأحسن جودة وأقل تكلفة ممكنة. ويمكن تصنف المنافسة حسب هيكل السوق إلى:<sup>4</sup>

1 نفس المرجع، ص 25

2 السلام أبو فحرف " التنافسية و تغيير قواعد اللعبة " مكتبة ومطبعة الإشعاع، بيروت ، 1997 ، ص 25

3 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 25\_26

4 طلعت أسعد عبد الحميد " التسويق الفعال " دار الكتب المصرية، القاهرة، 2002، ص 73.



### 1.2.2 المنافسة الكاملة (التامة):

ترتكز على افتراض أن كل مؤسسة غير قادرة على تحديد سعر السوق<sup>1</sup>، و تتميز المنافسة التامة بوجود عدد كبير من المنتجين ينتجون سلعةً متجانسةً لعرضها في السوق وهذا يعني أن خروج أو دخول المنتج إلى السوق لن يؤثر على العرض الكلي مما يستدعي عن ذلك وجود سعر واحد في السوق، أي أن المنتجين لا يستطيعون التأثير على السعر السائد في السوق، و إنما يتحدد هذا السعر عن طريق تفاعل قوى العرض و الطلب.<sup>2</sup>

وعليه فمن مميزات المنافسة الكاملة:<sup>3</sup>

- وجود عدد كبير من المنتجين لسلعة أو خدمة معينة، يمنع سيطرة منتج (بائع) بمفرده على السوق.
- جميع المنتجات متجانسة كسلعة واحدة.
- توافر المعلومات لدى كل المعارضين والطلبين (البائعين والمشتريين) عن الأسعار السائدة في السوق.
- حرية تنقل عناصر الإنتاج.

### 2.2.2 احتكار القلة :

وهي سيطرة عدد محدود من المؤسسات على قطاع معين، أي أن السوق يسيطر عليها عدد قليل من المنتجين كل منهم له تأثير عليها.<sup>4</sup>

### 3.2.2 المنافسة الاحتكارية :

يمكن اعتبار سوق أي سلعة على أنه سوق منافسة احتكارية إذا توافر فيه الشرطان الآتيان:<sup>5</sup>

- كثرة البائعين (أو المنتجين) لتلك السلعة.
- تشابه السلع المنتجة.

1 GAGNON Dominique et autres, "L'entreprise", Gaëtan Morin éditeur, 2ème édition, Paris, 2000.P33-34.

2 عمر صخري، مرجع سابق، ص88.

3 طارق الحاج " تحليل الاقتصاد الجزئي " دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 1997، ص 327-330.

4 توفيق محمد عبد المحسن " بحوث التسويق وتحديات المنافسة الدولية " دار النهضة العربية، بيروت، 2001، ص 153

5 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 27

## 4.2.2 الاحتكار الكامل :

و يتمثل في وجود منتج واحد فقط، إذ تتميز السلعة التي ينتجها المنتج المحتكر بعدم وجود بدائل قريبة لها، مما يمكنه من التحكم في الأسعار، ومع وجود موانع قد تكون قانونية تكنولوجية مالية... الخ، تمنع المنتجين الآخرين من الدخول إلى السوق، كأن يكون المحتكر مسيطراً على مادة خام أساسية كالنفط أو إحدى المواد الأولية الأخرى، أو بسبب تسجيل براءة اختراع أو بحث علمي أو غير ذلك من توفر المؤسسة على ظروف تمكنها دون غيرها من السيطرة في مجال معين.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني : التنافسية

### 1. مفهوم التنافسية :

تعرف التنافسية المؤسسة على أنها "القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، مما يعني نجاحاً مستمراً لهذه المؤسسة على الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة"<sup>2</sup>.

وفي ما يلي ذكر لأهم التعريفات لمصطلح التنافسية حسب الأبعاد الثلاثة السابقة :

### ➤ التنافسية على مستوى الدولة :

لقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) التنافسية على مستوى الاقتصاد الوطني بأنها :  
( الدرجة التي يمكن وفقها \_ في شروط سوق حرة عادلة \_ إنتاج السلع والخدمات التي تواجه أذواق الأسواق الدولية في الوقت التي تحافظ فيه على المداخل الحقيقية لشعبها وتوسع فيها على المدى الطويل).

وقد عرف أيضا Malcolm التنافسية القومية بأنها : ( المرونة التي تمكن الأداء الاقتصادي في دولة ما من التكيف مع المتغيرات الهيكلية) وهذا التعريف يتفق مع تعريف مجلس السياسة التنافسية ل USA الذي يذهب إلى أن ( القدرة التنافسية للدولة تعني قدرة الأداء الاقتصادي في هذه الدولة على إنتاج السلع والخدمات التي

1 أبو القاسم عمر الطوبلي وآخرون " أساسيات الاقتصاد " الطبعة 6، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، ليبيا، 1993، ص 139-140.

2 رشيدة مراوي، مرجع سابق، ص 44

تمكنها من مواجهة الأسواق الدولية وتحقيق مستوى معيشي للمواطن قادر على الاستمرار والتطور على المدى البعيد).

أما Laura.D.Tyson فتعرف التنافسية على أنها القدرة على إنتاج منتجات وخدمات تنجح في اختبار المنافسة الدولية مع تمتع المواطنين بمستوى معيشة متنام ومستديم على حد سواء).

من خلال التعاريف السابقة نلخص إلى أن التنافسية على المستوى الوطني هي الدرجة التي يستطيع فيها بلد ما أن ينتج سلعا وخدمات تقابل ذوق الأسواق الدولية تحت ظروف الطلب والتغيير السريع للأسواق حتى تزيد من المداخل الحقيقية لمواطنيها وذلك لتحقيق مستوى معيشي متنام ومستديم<sup>1</sup>.

### ➤ التنافسية على مستوى القطاع :

تعرف تنافسية القطاع أو فرع النشاط الاقتصادي أنها ( قدرة مؤسسات قطاع صناعي معين في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الاعتماد على الدعم والحماية الحكومية مما يؤدي إلى تميز تلك الدولة في هذه الصناعة).

كما يطلق على فرع النشاط صفة التنافسية إذا كانت الإنتاجية الكلية للعوامل فيه متساوية لها لدى المشروعات الأجنبية المزاومة أو أعلى منها. أو إذا كان مستوى تكاليف الوحدة المتوسطة يساوي التكاليف الوحيدة المتوسطة للمزاحمين الأجانب أو يقل عنه.

وعليه فإن تنافسية القطاع تعني تحقيق فرع النشاط الاقتصادي بشكل مستديم مردودا متوسطا أو فوق المتوسط مقارنة مع فرع النشاط المماثل لإقليم آخر أو بلد آخر يتم التبادل أو يمكن أن يتم معه التبادل<sup>2</sup>.

### ➤ التنافسية على مستوى المؤسسة :

تعرف التنافسية لدى المؤسسة أنها ( القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية مما يؤدي إلى نجاح مستمر لهذه المؤسسة على الصعيد العالمي في حالة

1 اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص 166

2 نفس المرجع، ص 167

غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة. وذلك من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج المستعملة في العملية الإنتاجية).

كما أنها تعرف بأنها : (القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالتنوع الجيدة والسعر المناسب، في الوقت المناسب مما يؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى).

وبالتالي يمكن القول أن تنافسية المؤسسة هي قدرتها المستثمرة على المنافسة وتحقيق التميز على المنافسين في إرضاء العملاء وزيادة ولائهم من خلال بناء مزايا تنافسية متفوقة في الجودة، الوقت، السعر، التجديد، المرونة.

ويرى Porter أن المؤسسات التي تتنافس في الأسواق الدولية وليست الدول ويعتبر أن التنافسية الدولية هي أداة مساعدة لخلق الميزة التنافسية للمؤسسة. كما أن هناك فرق بين المنافسة والتنافسية فالمنافسة هي الشروط التي يتم وفقها الإنتاج والتسويق في بلد ما وهذه الشروط هي للمحددة للسوق المعنية بينما التنافسية هي قدرة هذا البلد على تصريف البضاعة المنتجة في الأسواق الدولية وتبقى كل من المنافسة والتنافسية العنصران الأساسيان لأي إطار تحليلي للإنتاج والتجارة الدولية. كما تعمل سياسات المنافسة و سياسات رفع القدرة التنافسية في هدف موحد هو رفع الفعالية. وأي إجراءات تهدف إلى تقوية المنافسة في الأسواق المحلية سوف تعمل على زيادة التنافسية لدى المؤسسة<sup>1</sup>.

## 2. أنواع التنافسية :

هناك عدة أنواع للتنافسية يمكن ذكرها في الآتي<sup>2</sup>:

### 1.2 تنافسية الأسعار أو التكاليف:

فهي هيكلية الأسعار والتكاليف التي تحظى بها المؤسسة فإن كانت هذه الأخيرة ذات التكلفة الأقل فإنها بذلك تتمتع بتنافسية عالية مقارنة بالمؤسسات الأخرى، والأمر ذاته ينطبق على الصعيد الدولي، فالبلد ذو التكلفة الأقل هو الذي يتمتع بتنافسية عالية بالنسبة لصادراته في الأسواق العالمية و هذا ما يؤثر على سعر الصرف.

1 نفس المرجع، ص 168.167

2 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 31\_32

وعليه يمكن القول بأن هذا النوع من التنافسية يرتبط بعاملين أساسيين هما: تكلفة الإنتاج الداخلية (تكلفة الأجرة للوحدة) وسعر الصرف.

### 2.2 التنافسية غير السعرية (خارج السعر):

وهي قدرة المؤسسة على جلب وتلبية الطلب بفضل عوامل أخرى غير الأسعار و التي تتعلق بجودة وتميز المنتج بالاعتماد على القدرة الداخلية للإنتاج والتوزيع، كما تدخل ضمن هذا النوع من التنافسية ( القدرات المالية، فعالية التسيير ، الموقع، المناخ، العادات و التقاليد وغيرها..).

### 3.2 التنافسية التكنولوجية :

يتم فيها التنافس على أساس الإنتاج عالي التقنية و الأكثر تعقيداً و الذي يستند على البحث والابتكار وتراكم المعرفة.

### 4.2 التنافسية الظرفية أو الجارية:

هي تنافسية لحظية يتم امتلاكها في المدى القصير نتيجة ظروف مواتية في السوق حيث يركز هذا النوع من التنافسية على مناخ الأعمال وعمليات المؤسسات وإستراتيجياتها وتحتوى على عناصر مثل: التزويد (الإمدادات)، التكلفة، النوعية و الحصة في السوق...

### 5.2 التنافسية المستدامة:

وهي التنافسية التي تتحقق و تمتلك لفترة طويلة من الزمن إذ تعتمد على الابتكار و رأس المال البشري و الفكري، مستوى التعليم و التأهيل، الإنتاجية مؤسسات البحث العلمي و التطوير، الوضع المؤسسي و قوى السوق، وهي العوامل التي تؤثر على التنافسية في المدى الطويل، وللإشارة فإن التنافسية كمفهوم تشمل معايير كمية (Hard data) مثل السعر و الإنتاجية ومعايير نوعية (Soft data) مثل التكوين، الإعلام، التنظيم والإبداع ... والتي تغتنم الفرص بسرعة للتغيرات البيئية.

### 3. أهمية وأهداف التنافسية:

#### 1.3 أهمية التنافسية:

تعد شدة المنافسة السمة الرئيسة للنظام الاقتصادي الحالي، وتكمن أهمية التنافسية في تعظيم استفادة الدول ما أمكن من المميزات التي يوفرها هذا النظام والتقليل من سلبياته.

وحسب تقرير التنافسية العالمية فإن قدرة الاستفادة من التنافسية للدول الصغيرة أكثر منها بالنسبة للدول الكبيرة، حيث تمنح التنافسية فرصةً لمؤسسات الدول الصغيرة للخروج من محدودية السوق الصغيرة إلى رحابة السوق العالمية.<sup>1</sup>

وسواء تم الاتفاق مع هذا القول أم لا فإنه لا بد في النهاية من مواجهة هذا النظام بصفته إحدى حتميات القرن الواحد والعشرين.

كما تكمن أهمية التنافسية في أن المؤسسات التي تمتلك قدرات تنافسية عالية تكون قادرة على القيام بمهمة الرفع من مستوى معيشة أفراد مجتمعها، ذلك أن مستوى معيشة الأفراد مرتبط بمدى نجاح المؤسسات وقدرتها على الولوج إلى الأسواق العالمية.

كما تتبع أهمية التنافسية في تعزيز قدرة الاقتصاد ومؤسسات الدولة في التعامل مع الانفتاح الاقتصادي بفعالية وكفاءة، كما تعمل كذلك على توفير البيئة التنافسية لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وتشجيع الإبداع والابتكار، مما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية ورفع مستوى الأداء وبالتالي تحسين الإطار المعيشي للأفراد في المجتمع. وأما على مستوى المؤسسة فإن التنافسية تعتبر معياراً لتحديد المؤسسات الناجحة من غيرها، لأنها تتميز بنماذج جديدة متفردة يصعب تقليدها و محاكاتها باستمرار، فالمؤسسة بها تواجه تحديات السوق والمؤسسات المنافسة، لذا تعد هدفاً أساسياً وضرورياً تسعى إليه المؤسسة لتحقيق التفوق و التميز، و بها تنمي معرفتها التنافسية وقدرتها على تلبية حاجات ومتطلبات الزبائن حاضراً ومستقبلاً.<sup>2</sup>

كما تظهر نتائج التنافسية على المؤسسات من خلال<sup>3</sup>:

- تطوير المنتجات والخدمات وتخفيض التكاليف الكلية والأسعار.
- زيادة الحصة السوقية ، وتحسين المركز التنافسي.
- تحسين ربحية المؤسسة من خلال زيادة المبيعات ، وانخفاض فترة استرداد رأس المال.

1 مسعداوي يوسف " القدرة التنافسية ومؤشراتها، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمؤسسات والحكومة " جامعة ورقلة، 8-9 مارس 2005، ص26.

2 علاء فرحان طالب وزينب مكي البناء " إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة" الطبعة الأولى، دار حامد ، الأردن 2012، ص148.

3 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 34

## 2.3 أهداف التنافسية:

تتلخص أهداف التنافسية في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- التطور والتحسين المستمر للأداء من خلال التركيز على عملية الإبداع و الابتكار التكنولوجي و تكثيفهما لخلق مزايا صعبة التقليد والمحاكاة مما يدعم التفوق على المنافسين. - تفوق المؤسسات على منافسيها من خلال تحقيق كفاءة في الأداء و تحصيل الأرباح كنتيجة مباشرة لذلك، إذ تحقق المؤسسة نشاطها وأعمالها بأقل التكاليف وفي ظل التطور التكنولوجي المسموح به، فالتنافسية تساهم في بقاء المؤسسات الأكثر كفاءة.
- الرفع من الحصة السوقية و تقوية الموقع التنافسي من خلال التجديد المستمر في المنتجات و الخدمات و تلبية تكاليفهما.
- الحصول على نمط مفيد للأرباح من خلال تمكن المؤسسات الأكثر تطوراً من تعظيم الأرباح، لأن هذه الأخيرة تعد بمثابة مكافأة المؤسسة عن تميزها وتفوقها في أدائها.
- كما تسعى السياسة التنافسية من خلال خلق بيئة مناسبة للمنافسة في الأسواق المحلية والدولية، إلى تحقيق الفعالية في توظيف الموارد و عدالة الدخول إلى الأسواق والخروج منها ويتم تحقيق تلك الأهداف عبر عدد من العناصر تتلخص فيما يلي:
- إعطاء فرصة لكل المؤسسات لتحقيق مستويات الإنتاج بأقل تكاليف ممكنة.
- توفير البيئة السوقية التي يتساوى فيها السعر والتكلفة الحدية للإنتاج.
- القضاء على الاحتكار الذي يؤدي إلى زيادة الأسعار وتقليص العرض.
- هذه الأهداف ترتبط ارتباطاً وثيقاً مع التنظيم الاقتصادي الذي يعتبر شرطاً أساسياً لتحقيق أهداف التنافسية خاصة فيما يتعلق بالكفاءة الاقتصادية ورفاهية المستهلك في إطار عمل آلية السوق.
- لكن تلك الآلية غير كافية لوحدها لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية المطلوبة خاصة في الدول النامية، الأمر الذي يتطلب تدخل الحكومات بوضع قيود تنظيمية لعمل السوق سواء كان ذلك متعلقاً بالمستهلك أو المؤسسة أو بآلية توزيع الموارد، ويمكن تلخيص أهداف التنافسية في الشكل التالي:

1 نفس المرجع، ص 34

الشكل رقم (07): أهداف التنافسية



المصدر: فريد النجار "المنافسة و الترويج التطبيقي" مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 2003، ص 157.

4. المرتكزات الأساسية للتنافسية

ترتكز التنافسية على سبعة عناصر أساسية هي:<sup>1</sup>

- تحقيق وتعظيم رضا كافة الأطراف المعنية من خلال تقديم منتجات وخدمات متميزة بالمقارنة مع منافسيها؛
- تحديد الاحتياجات الحالية والمستقبلية للعميل لتتم تلبيتها بطريقة أفضل من المنافسين.
- السرعة في اغتنام فرص تحقيق مزايا تنافسية جديدة قبل المنافسين.
- القدرة على مفاجئة الآخرين من خلال خلق ميزة تنافسية جديدة .
- استخدام سلسلة التكتيكات والطرق لخلق ميزة تنافسية مؤقتة مما يغير في قواعد لعبة المنافسة.

1 فريد النجار " إدارة الأعمال الاقتصادية والعامية، مفاتيح التنافسية والتنمية المتواصلة " مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية 1999، ص 21.



- الإعلان عن الأفعال الإستراتيجية المرغوب اتخاذها مما يسمح بتعطيل ردود أفعال المنافسين.
- تنظيم خطوات متابعة ومتناسقة للتطور الإستراتيجي مما يسمح بخلق فرص تسويقية جديدة أكبر.

## 5. مؤشرات قياس التنافسية:

### 1.5 مؤشرات التنافسية الدولية :

من أبرز الدراسات التجريبية لقياس التنافسية على المستوى الدولي مؤشر نمو التنافسية (ICC) الذي نشر في تقرير التنافسية لعام 2005 و الذي يشمل ثلاثة مؤشرات وهي مؤشر المحيط الاقتصادي ، مؤشر الهيئات العمومية ومؤشر التكنولوجيا، وتحسب هذه المؤشرات انطلاقاً من معطيات إجمالية والتي بدورها تتكون من عناصر ثانوية وفقاً للاقتصاد الذي تنتمي إليه، بحيث تعتمد على محددات الديناميكية ومقاربة النمو بالنسبة للنتائج المحلي الإجمالي للفرد، كما تقاس تنافسية الدولة انطلاقاً من تنافسية الواردات والصادرات، حيث تقاس تنافسية الواردات من خلال بالمقارنة ما بين سعر المنتجين في سوق البلد، وسعر المنافسين، وأما تنافسية الصادرات فتقاس بمقدرة البلد على الرفع والحفاظ على حصتها من صادراتها، في حين تعتمد تقارير أخرى على مؤشر جذب الاستثمار الأجنبي المباشر.<sup>1</sup>

أما المعهد الدولي للتنمية الإدارية (IIMD) فقد حدد مؤشر التنافسية العالمي بثمانية عوامل هي : هياكل وأداء الاقتصاد الوطني، الصلات مع الخارج (التدويل)، الحكومة، القطاع المالي، الموارد البشرية، البنية التحتية والإدارة، المعرفة والتكنولوجيا، حيث أن لكل من هذه العوامل عناصر، ولكل عنصر منها مؤشرات أو متغيرات بلغ عددها 314 متغيراً عام 2000، بعضها في شكل قياسات كمية مباشرة والبعض الآخر منها عبارة عن قياسات ناتجة عن مسح لأراء التنفيذيين.<sup>2</sup>

1 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 37

2 نفس المرجع، ص 37

## 2.5 مؤشرات تنافسية المؤسسة :

يمكن قياس تنافسية المؤسسة من خلال عدة مؤشرات أهمها :<sup>1</sup>

- **الربحية:** تشكل الربحية مؤشراً كافياً على التنافسية الحالية إذا كان المشروع يعظم أرباحه أي أنه لا يتنازل عن الربح لغرض رفع حصته في السوق ، كما تشكل الربحية مؤشراً ضرورياً كون حسابها يوضح أهمية النتيجة المحققة من خلال الموارد المستهلكة، فهي تساعد على الرقابة من خلال المقارنة بما تحقق وما تم تقديره، و على أساسه أيضا يتم اتخاذ قرارات عديدة منها التخلي عن مشاريع ذات تكلفة مرتفعة وربحية منخفضة وزيادة الاستثمار في المشاريع ذات الربحية المرتفعة والتي تقل فيها التكلفة.

- **تكلفة الصنع:** من أجل الوصول إلى إنتاج منتجات ذات جودة عالية وسعر مناسب يتطلب وجود تناسق بين عوامل الإنتاج كلها قصد التحكم في تكلفة الصنع لأن تكلفة الصنع المتوسطة تمثل بالقياس إلى تكلفة المنافسين مؤشراً كافياً عن التنافسية في فرع نشاط ذي إنتاج متجانس ما لم يكن ضعف التكلفة على حساب الربحية المستقبلية للمؤسسة.

- **الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج:** تعبر الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج عن العلاقة بين المخرجات (الناتج) وجميع عوامل (عناصر) الإنتاج المستخدمة للحصول على تلك المخرجات، أي أنها تقيس الفاعلية التي تحول فيها المؤسسة جميع عوامل الإنتاج إلى منتجات، وبالتالي فهي تقيس درجة نجاح المؤسسة في استغلال مواردها لإنتاج السلع والخدمات، و تحسينها يؤدي إلى تقليص مدة العمل ومن ثم تخفيض سعر التكلفة، مما يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.

- **الحصة من السوق:** تعتبر حصة المؤسسة من السوق مؤشراً على تنافسية المؤسسة، ومن الممكن أن يكون المشروع مربحاً وتستحوذ المؤسسة من خلاله على حصة كبيرة من السوق المحلية دون أن تكون لها تنافسية على المستوى الدولي، ويكون ذلك في حالة فرض الدولة قيود على التجارة الدولية من أجل حماية السوق المحلية، لذلك يجب قياس تكاليف المؤسسة مقارنة بمنافسيها على المستوى الدولي.

كما يمكن الإشارة إلى تقرير التنافسية العالمية الذي اعتبر مؤشر تنافسية المؤسسة مكملاً لمؤشر التنافسية الدولي الذي سبق الحديث عنه، حيث يصنف هذا المؤشر إلى نوعين مؤشر تنافسية وظائف وإستراتيجيات المؤسسة وتنافسية جودة محيط المؤسسة والتي تتعلق بدخول التكنولوجيا، جودة التعليم ، جودة المؤسسات العمومية، أطوار

1 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 37\_38

السوق المالي، فعالية الإطار التشريعي، حيث يعتمد هذا المؤشر على المحددات الإحصائية ومستوى الإنتاجية بالإضافة إلى اعتماد عوامل أخرى من بينها رأس المال البشري، كفاءة السوق المالي، حجم انفتاح السوق، البنى التحتية للاقتصاد

### المطلب الثالث : تحليل القوى التنافسية الخمس ل Porter

حدد M.Porter قوى التنافس في خمس قوى أساسية، تمثلت في :

\_\_ تهديدات الداخلين الجدد.

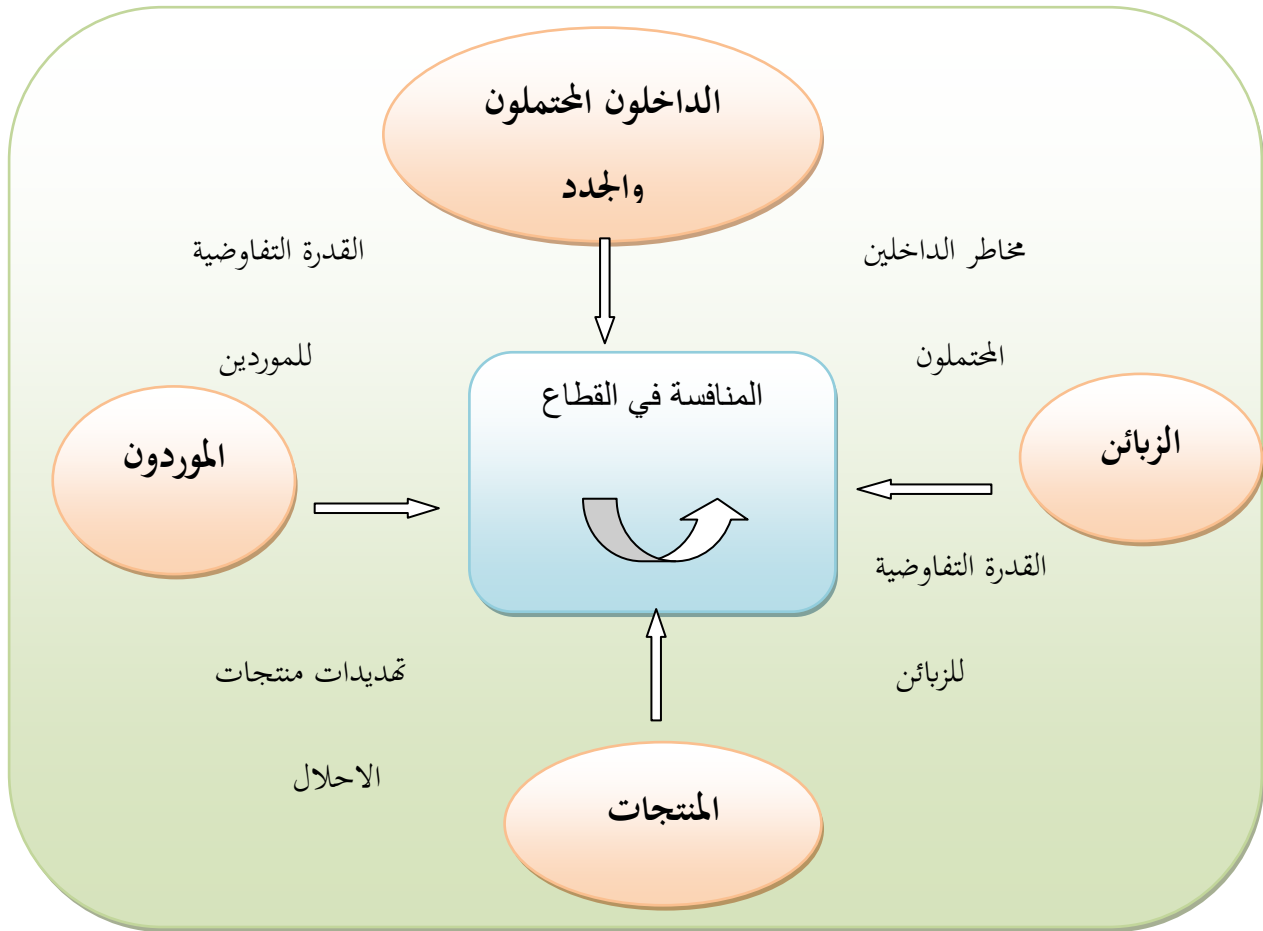
\_\_ قوة تفاوض الزبائن.

\_\_ قوة تفاوض الموردين.

\_\_ تهديدات المنتجات البديلة.

\_\_ شدة المزاومة بين مؤسسات القطاع. والشكل التالي يوضح ذلك:

### الشكل رقم(08) : القوى التنافسية الخمس ل Porter



المصدر : اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص159

✓ تهديدات الداخلين الجدد : يحمل الداخلون الجدد إلى القطاع قدرات جديدة ، حيث تكون لديهم الرغبة في اقتحام حصص السوق ، وبهذا يؤثرون في مردودية قطاع النشاط من خلال تخفيض أسعار العرض ، أو ارتفاع تكاليف المؤسسات المتواجدة سلفا في القطاع. وتحدد درجة خطورة الداخلين الجدد من خلال نوعية حواجز الدخول التي يفرضها قطاع النشاط<sup>1</sup>.

ولقد حدد الاقتصادي Jobin ثلاثة مصادر رئيسية تتعلق بعوائق الدخول وهي<sup>2</sup> :

الولاء للماركة ، مزايا التكلفة المطلقة ، وفورات الحجم الاقتصادي. ويمكن إضافة عائق رابع لهذه القائمة وهو السياسات الحكومية.

(1) الولاء للماركة : إن تفضيل المستهلكين لمنتجات المؤسسات الحالية يقلل من مخاطر التهديد المترتبة على

خول منافسين جدد ويمكن للمؤسسة أن تبني ولاء للماركة من خلال :

\_\_ الحملات الإعلانية المستمرة عن المنتج و الأسماء التجارية للمؤسسة.

\_\_ الحماية المسجلة للمنتجات.

\_\_ تطوير المنتج من خلال الأبحاث وبرامج التطوير.

\_\_ التأكيد من الجودة العالية للمنتج وخدمات ما بعد البيع.

(2) مزايا التكلفة المطلقة : إن توفر المؤسسات القائمة على ميزة التكلفة المطلقة يقلص من التهديد الناشئ

عن عمليات دخول منافسين جدد إلى قطاع معين ويمكن أن تنتج هذه المزايا عن ثلاثة مصادر رئيسية

وهي :

\_\_ عمليات الإنتاج المتفوقة الناتجة عن أثار التعلم والخبرات السابقة وبراءات الاختراع.

1 عثمان بودحوش ، "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية ، قسم

علوم التسيير ، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات ، جامعة 20 اوت 1955 ، سكيكدة ، 2007\2008 ، ص4

2 اسماعيل حجازي ، معاليم سعاد ، مرجع سابق ، ص160\_161

التحكم في مدخلات معينة تتطلبها عمليات الإنتاج مثل اليد العاملة، المواد الأولية والمعدات أو المهارات الإدارية.

إمكانية توفير موارد اخص.

### (3) وفرات الحجم الاقتصادي : تعتبر وفرات الحجم الاقتصادي من مزايا

التكلفة المصاحبة للمؤسسات ذات الحجم الكبير، وتنتج هذه الوفرات عن خفض التكلفة المتحققة عن الإنتاج على نطاق واسع لمخرجات نمطية ونسب الخصم على شراء حجم من المدخلات فضلا عن المزايا المكتسبة في مجال الإعلان. وبهذا فإن وفرات الحجم تمثل أهم عوائق الدخول لأنها تصنع الداخل المحتمل أمام خيارين :

إما الدخول بحجم إنتاج كبير وبالتالي التعرض لرد فعل قوي من طرف المؤسسات القائمة على القطاع.

إما الدخول بحجم إنتاج ضعيف مما يؤدي إلى تحمل تكاليف كبيرة ينتج عنها ارتفاع أسعار منتجاته مقارنة ببقية المنافسين.

### (4) السياسات الحكومية : إن السياسات الحكومية تعتبر من العوائق التي لا يمكن تجاهلها عند الدخول إلى

قطاع معين، كالتشريعات الحكومية، أسعار الصرف، مدى تشجيع الملكية الأجنبية، الحماية القانونية و الأجنبية، المساعدات المقدمة للمؤسسات، الرسوم الجمركية ... وغيرها.

### ✓ تهديدات المنتجات البديلة : هي تلك المنتجات التي تقدمها صناعات أخرى، والتي بإمكانها أن تلبي

حاجات المستهلكين بأسلوب يشبه الأسلوب الذي تفي به منتجات هذه الصناعة أو بأسلوب مقارب، فكلما كانت البدائل قريبة من المنتجات الأصلية، وبأسعار اقل كلما ازدادت حدة التهديد التنافسي، حيث يؤثر ذلك على سعر هذه الأخيرة، ومن ثم تتأثر مردودية القطاع. زمن اجل الحد من هذا التهديد يجب على مؤسسات القطاع تكثيف الحملات الإشهارية، وتكثيف الجهود في شتى مجالات التحسين الأخرى، كالجودة، جهود الاتصال، والمحاولات الرامية إلى ضمان انتشار واسع للمنتج<sup>1</sup>.

1 عثمان بودحوش، مرجع سابق، ص7

✓ شدة المزاومة بين مؤسسات القطاع : تمثل شدة المنافسة في الصناعة محور ومركز القوى التي تساهم في

تحديد جاذبية الصناعة ومن بين العوامل المؤثرة في تحديد درجة شدة المنافسة نجد :

نمو القطاع التنافسي : كلما زاد معدل النمو زادت فرص الربح المحتمل وغير المحدود، وببطء نمو قطاع النشاط يدعو إلى الصراع من أجل زيادة الحصص السوقية.

نصيب التكلفة الثابتة إلى إجمالي القيمة المضافة للنشاط : من خلال الاستفادة من اقتصاديات الحجم بالرفع من الطاقة الإنتاجية مما يؤدي إلى انخفاض أسعار المنتجات والربحية في فترة معينة.

مدى عمق تميز المنتج : يتم اللجوء إلى التحكيم سعري عند صعوبة التمييز بين المنتجات.

التمركز والتوازن بين المنافسين : تفضل المؤسسات الأسواق التي تتميز باحتكار القلة على الأسواق المنافسة الكاملة وذلك بسبب قلة المتغيرات التي تجعل تحديد التوجه الاستراتيجي أسهل.

مكانة العلامة بالسوق : تعبر العلامة الراسخة أساسا قويا لتمييز المنتج حيث يقوم المنافسون بتقديم منتجات مماثلة بهدف القضاء على ربحية المؤسسات المتميزة.

عوائق الخروج من السوق أو القطاع : عن طريق استخدام موارد او مهارات متخصصة جدا يضمن مكانة المؤسسة و استمراريتها بالتنافس بالرغم من ربحيتها المتناقصة وهناك الكثير من عوائق الخروج من السوق مثل : القوانين الداخلية بتسريح العمال ،اتفاقيات وعقود العمل وطرق نقضها<sup>1</sup>.

✓ القوة التفاوضية للزبائن : إن قوة مساومة الزبائن الممارسة على قطاع معين تشكل بدورها تهديدا على القطاع باعتبار أن الزبائن يسعون دائما إلى فرض أسعار منخفضة مع المفاوضة على خدمات واسعة الجودة ومناسبة الشيء الذي يؤثر سلبا على مردودية المؤسسة و جاذبيتها لأنه من الصعب الحصول على الزبائن ومن السهل فقدانهم لان الزبون يتميز دائما بعدم الوفاء للتنظيم، وبالتالي يؤثر على تنافسية التنظيم<sup>2</sup>.

1 غضاب رانية، مرجع سابق، ص 83

2 رشيدة مراوي، مرجع سابق، ص 49

✓ القوة التفاوضية للموردين : إن قوة مساومة الموردين بإمكانها أن تشكل تهديدا حقيقيا للمؤسسة فتقلص من مردوديتها عن طريق الضغط الممارس من قبل الموردين برفع الأسعار أو بتدني مستويات الجودة للمواد التي يوردونها ، كما أن التهديد يكون اشد خطورة في حالة عجز المؤسسة عن إدماج ارتفاع التكاليف في سعر الخدمة المقدمة.<sup>1</sup>

## المبحث الثاني : مدخل للميزة التنافسية

### المطلب الأول : الميزة التنافسية

#### 1. مفهوم الميزة التنافسية :

- يرى Porter أن : "الميزة التنافسية لا تختص بالدولة وإنما بالمؤسسة ، فالميزة التنافسية تنشأ أساسا من القيمة التي استطاعت مؤسسة ما أن تخلقها لزبائنها بحيث يمكن أن تأخذ شكل أسعار اقل بالنسبة لأسعار المنافسين بمنافع متساوية ، أو بتقديم منافع منفردة في المنتج تعوض بشكل واسع الزيادة السعرية المفروضة"<sup>2</sup>.
- يشير مفهوم الميزة التنافسية إلى قدرة المنظمة على صياغة وتطبيق إستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الأخرى العاملة في نفس النشاط.<sup>3</sup>
- أما البروفيسور Hugues . Silvestre فيعرفها هي "مجموعة من العناصر المدركة وذات القيمة في السوق ، والتي تضمن التميز للمؤسسة بالمقارنة مع منافسيها " ، حيث يرى أن التفرد لوحده غير كافي ما لم يقترن بادراك الزبون للقيمة التي يجب أن تعادل أو تفوق ما دفعه ثمنا للحصول على تلك الخدمات أو المنتجات<sup>4</sup>

ولكن الملاحظ على هذين التعريفين أنهما لم يتطرقا إلى الوسائل التي يمكن من خلالها بناء الميزة التنافسية.

1 نفس المرجع ، الصفحة 49

2 سليمة غدير احمد ، عيسى مهدي ، "تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية في الجزائر في ظل الانفتاح الاقتصادي الجديد" ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، العدد 3 ، 2015 ، ص 19

3 مصطفى محمود ابو بكر ، "إدارة الموارد البشرية ، مدخل لتحقيق الميزة التنافسية" ، الدار الجامعية ، 2006 ، ص 13

4 الطيب داودي ، مراد محبوب ، "تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الاستراتيجي" ، مجلة العلوم الانسانية ، العدد 12 ، جامعة محمد خضير ، بسكرة ، 2007 ، ص 41

لذلك يذهب البعض إلى أنها "تلك الميزة التي تنشأ من مجموعة الوظائف المرتبطة بتصميم وتصنيع وتطوير منتجات المؤسسة والتي يتم أدائها بطريقة أفضل من منافسيها نتيجة استخدام مجموعة من المهارات أو التكنولوجيا".

أما حسب Fahey يتطلب الأمر أن نفرق بين ما نسميه المقدر الميزة وهي "ما تنجزه المؤسسة بصورة أفضل من منافسيها" والميزة التنافسية وهي "ما يميز المؤسسة أو منتجها من وجهة نظر الزبائن"<sup>1</sup>

ولأجل فهم العلاقة بين المقدر الميزة والميزة التنافسية فإنه لا بد التطرق إلى المدخلين التاليين<sup>2</sup> :

\_\_ مدخل من الداخل إلى الخارج : تحويل المقدر الميزة إلى ميزة تنافسية فإذا كانت المؤسسة ذات مقدر استثنائية في زيادة رأس المال فعليها أن تستخدمه في توليد أو المحافظة على ميزة تنافسية ما.

\_\_ مدخل من الخارج إلى الداخل : وهنا بعد تحديد المزايا التنافسية التي ترغب بها المؤسسة يتم تحديد المقدر الميزة المطلوبة لتحقيقها.

## 2. خصائص وشروط الميزة التنافسية:

حتى تحقق المؤسسة نجاحها من خلال امتلاكها للميزة التنافسية يجب أن تتوفر في هذه الأخير جملة من الخصائص والشروط ، ومنها:<sup>3</sup>

- أنها تبنى على الاختلاف وليس على أساس التشابه.
- أنها تؤسس على المدى الطويل باعتبارها تختص بانتهاز الفرص في المستقبل.
- تكون غالبا مركزة جغرافيا.
- أنها تنبع من داخل المؤسسة.
- أنها تنعكس على كفاءة أداء المؤسسة لأنشطتها.
- أنها تؤدي إلى التأثير في المستهلكين وتحفزهم على الشراء.

1 نفس المرجع، ص 42

2 سليمان حسين البشتاوي، طلال سليمان جرير، "أهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 1، الجامعة الأردنية، 2015، ص 184

3 مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 41



وحتى تكون الميزة التنافسية فعالة ومحققة لأهداف التنافس يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

- حاسمة أي تمنح للمؤسسة الأسبقية والتفوق على المنافسين.
  - يمكن الدفاع عنها أي صعوبة تقليدها أو محاكاتها أو إلغائها من قبل المنافسين.
  - مستمرة أي إمكانية استمرارها عبر الزمن.
- ولكي تضمن هذه الشروط فعالية الميزة التنافسية يجب أن ينظر إليها مجتمعة لأن كل شرط مرهون بالآخر، حيث أن شرط الحسم مرتبط بشرط الاستمرارية، وهذا الأخير مرتبط بشرط إمكانية الدفاع عنها.
- ونشير إلى أنّ الميزة التنافسية حسب ما يراه (M. Porter) تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرائق جديدة أكثر فعالية (عملية الإبداع) من تلك المستعملة من قبل المنافسين حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : أنواع الميزة التنافسية

هناك نوعين رئيسيين من الميزة التنافسية وهما :

- التكلفة الأقل : أي قدرة الشركة على تصميم، تصنيع وتسويق منتج اقل تكلفة بالمقارنة مع الشركات المنافسة وبما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر، ولتحقيق هذه الميزة فانه لا بد من فهم الأنشطة الحرجة في حلقة أو سلسلة القيمة للمؤسسة والتي تعد مصدرا مهما لميزة التكلفة ومن ثم المراقبة المحكمة لعوامل تطور التكاليف والتي تتجسد فيما يلي:<sup>2</sup>
1. مراقبة الحجم : يمكن التوسع في كل من تشكيلة المنتجات، والحيازة على وسائل الإنتاج جديدة، التوسع في السوق أو نشاط تسويقي مكثف من تخفيض التكاليف.
  2. مراقبة التعلم : ويتم ذلك عن طريق مقارنة أساليب وتقنيات التعلم مع المعايير المطبقة في نفس القطاع.

1 M. PORTER. L'Avantage concurrentiel des nations. Inter-éditions, 1993, p. 48

1 سمية بوران، "إدارة المعرفة كمدخل للميزة التنافسية في المنظمات المعاصرة"، مركز الكتاب الأكاديمي، طبعة 1، عمان، 2016، ص 104-105

3. مراقبة الروابط : ويتم بفضل التعرف على الروابط الموجودة بين الأنشطة المنتجة للقيمة من جهة واستغلالها من جهة أخرى ، فمثلا اختيار أفضل مكونات للمنتج وبالشكل الدقيق والصحيح يسمح للمؤسسة من تخفيض تكاليف المراقبة للمنتجات التامة الصنع
  4. مراقبة الإلحاق : يتم تجميع الأنشطة المهمة والمنتجة للقيمة وذلك قصد استغلال الإمكانيات المشتركة ، أو تحويل كيفية العمل في تسيير نشاط منتج للقيمة إلى وحدات إستراتيجية تمارس أنشطة مماثلة.
  5. مراقبة الرزنامة : أي المفاضلة بين كون المؤسسة السبابة لدخول قطاع أو نشاط معين من اجل استفادتها من ميزة التكلفة الأقل بشكل متواصل بسبب موقعها الجيد في السوق أو توظيفها لأحسن المستخدمين وتعاملها مع أفضل الموردين أو انتظارها لمدة محددة قبل دخولها لهذا القطاع ، إما لكون التكنولوجيا المستعملة سريعة التغير أو بغرض دراسة سلوكيات المستهلكين وتحديد نقاط الضعف لديهم وبعدها الدخول إلى القطاع بأكبر معرفة للظروف التنافسية السائدة.
  6. مراقبة الإجراءات : يمكن للمؤسسة أن تؤدي الإجراءات ، ومع مرور الوقت يكشف تحليل التكاليف عن ضرورة إلغاء أو تغيير البعض منها والذي لا يساهم في تحقيق ميزة التكلفة الأقل أو أنها تكلف المؤسسة أكثر من اللازم ، وبالتالي فإن هذه المراقبة تسمح بتخفيض التكاليف.
  7. مراقبة التموقع : الخاص بالأنشطة ، الموردين وبالعملاء والذي من شأنه تخفيض التكاليف وذلك من خلال تأثيره على عناصر عدة منها : مستوى الأجور ، فعالية الإمداد وسهولة الوصول إلى الموردين.
  8. مراقبة العوامل الحكومية والسياسية : كالتشريعات الموضوعة لتنظيم النشاط الاقتصادي.
- تمييز المنتج : أي قدرة الشركة على تقديم منتج متميز وفريد وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى ، خصائص خاصة للمنتج ، خدمات ما بعد البيع)<sup>1</sup>. ويتم الاستناد إلى مجموعة عوامل للحصول على هذه الميزة وهي<sup>2</sup> :

1 سليمان حسين البشتاوي ، طلال سليمان جريره ، مرجع سابق ، ص 184

2 سمية بوران ، مرجع سابق ، ص 106

- . الإجراءات التقديرية : الخاصة بالنشاطات المرغوب في ممارستها ، كإجراءات خدمات ما بعد البيع .
- . تتبع خاصية التفرد من الروابط الكامنة بين الأنشطة مع الموردين ومع قنوات التوزيع الخاصة بالمؤسسة .
- . موقع أو مركز المؤسسة وكذا الموقع التي تحتلها وحداتها الإنتاجية أو مراكز التوزيع التابعة لها .
- . التكامل وذلك بواسطة ضم أنشطة جديدة منتجة للقيمة كانت تمارس من قبل المنافسين .
- . التعلم وأثار نشره التي تتجلى في تطوير الأداء إلى الأفضل بفضل المعرفة التي يملكها كافة أفراد المؤسسة .
- . إدراج وإدماج أنشطة جديدة منتجة للقيمة مما يساهم في التنسيق بين الأنشطة لزيادة تميز المؤسسة .
- . حجم النشاط الذي قد يتناسب إيجاباً أو سلباً مع عنصر التميز والتفرد الخاص بالمؤسسة .
- . الرزنامة أي أن المؤسسة تكتسب ميزة التميز لكونها السبابة في مجال نشاطها مع منافسيها في حين تحقق مؤسسة أخرى الزيادة بسبب انطلاقتها متأخرة مما يسمح لها باستخدام التكنولوجيا الأكثر تطوراً .

### المطلب الثالث : الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية

إن المراجعة والتحليل للعديد من الأدبيات في مجال الميزة التنافسية لم يظهر تحديداً متفقاً عليه لأسس بناء المزايا التنافسية ، حيث مازال هذا الأمر يخضع للاجتهادات الفردية والمحاولات التي نذكر منها النماذج التالية :

❖ **نموذج M.Porter** : حيث يرى صاحبه إن أسس المزايا التنافسية تتمثل أساساً في خفض معدلات

هيكل التكلفة وتمييز المنتج بطريقة تؤدي إلى خلق قيمة متفوقة للمنتج في نظر المستهلكين مما يعني استعدادهم لدفع سعر عالي وبالتالي تحقيق معدل ربحية مرتفع للمؤسسة مقارنة مع منافسيها<sup>1</sup> .

❖ **نموذج B.Petertaf et Pandian** : وهو يعتمد على الموارد والقدرات المتميزة في الإدارة

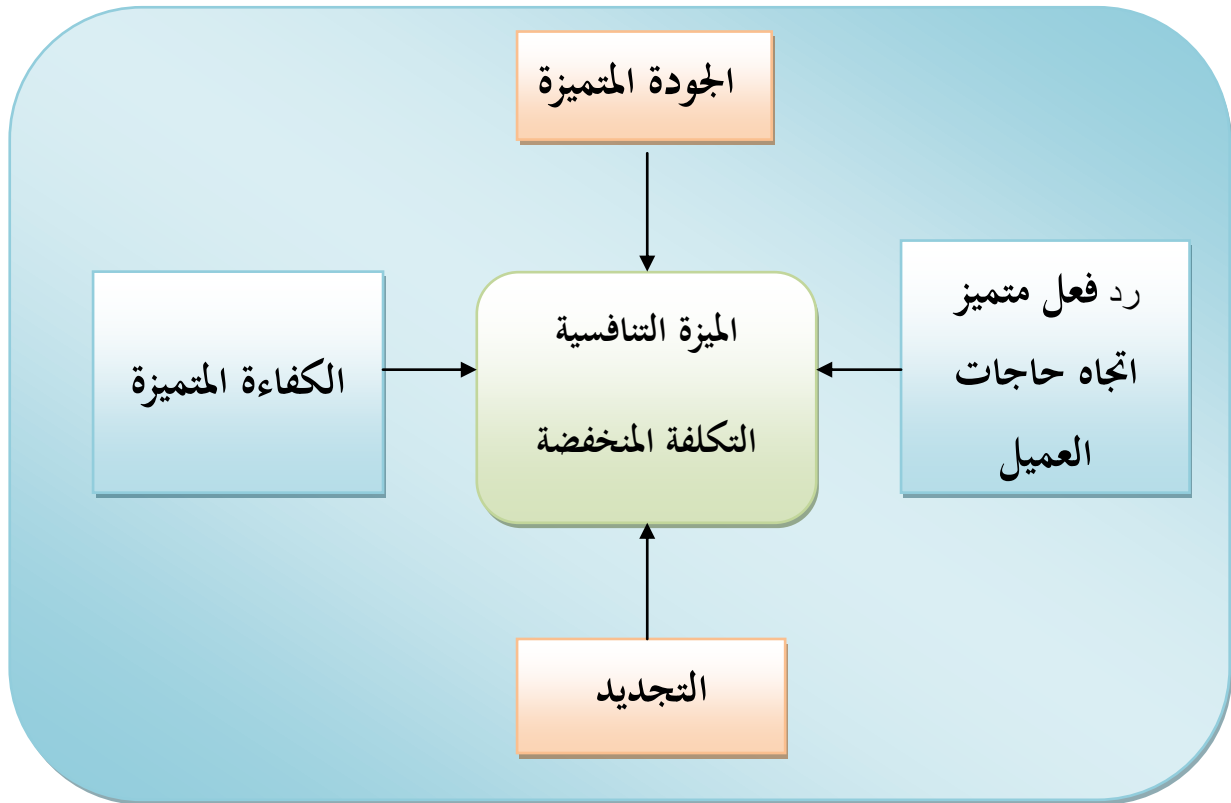
كأساس للميزة التنافسية<sup>2</sup> .

1 اسماعيل حجازي ، معاليم سعاد ، مرجع سابق ، ص 181

2 نفس المرجع ، الصفحة 181

❖ نموذج **C.Hill et G.Jones**: ويقوم هذا النموذج على أربعة عوامي أساسية لبناء المزايا التنافسية وهي : الكفاءة ، الجودة ، التجديد والاستجابة المتفوقة للعميل. وتشكل هذه الأسس الأربعة فيما بينها اطار متكاملًا نظرًا للعلاقات المتشابكة التي تضمنها ، والشكل التالي يبين هذه الأسس وعلاقتها بالميزة التنافسية<sup>1</sup>.

الشكل رقم (09) : الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية



المصدر : اسماعيل حجازي ، معاليم سعاد ، مرجع سابق ، ص 182

وفيما يلي شرح موجز لكل عامل من هذه العوامل الأربعة :

➤ **الكفاءة** : إن أبسط مقياس للكفاءة يتمثل في كمية المدخلات المستعملة في العملية الإنتاجية لإنتاج مخرجات محددة. وكلما ارتفع معدل الكفاءة في المؤسسة كلما أدى ذلك إلى تقليص تكلفة الهيكل الإنتاجي فيها. ومن بين العوامل التي ترفع من الكفاءة نذكر : اقتصاديات الحجم الكبير ، آثار التعلم

1 نفس المرجع ، الصفحة 182

،النظم الإنتاجية الحديثة كالتصنيع المرن ،نظام JAT ،الاستراتيجيات التسويقية الواضحة ،سياسات البحوث والتطوير المتميز ،تدريب العاملين ،فرق التسيير الذاتية ،الحوافز العينية. كما أن تحقيق الكفاءة يقتضي التزام واسع النطاق على مستوى المؤسسة لتحقيق التعاون بين الوظائف المختلفة فضلا عن الدور البارز الذي تلعبه الإدارة العليا في هذه العملية<sup>1</sup>.

➤ الجودة : نتيجة لزيادة حدة المنافسة الأمر الذي فرض على المؤسسات التي ترغب في البقاء والاستمرار العمل على توفير منتجات / خدمات ذات جودة عالية ،ومن ثم الاهتمام بتلبية رغبات المستهلكين والحرص على إرضائهم في الوقت الذي لم يعد فيه السعر وحده العامل المحرك لسلوك المستهلك ،حيث أصبحت القيمة التي يريد الحصول عليها والجودة الاهتمام الأول له. ونقول أن المنتج / الخدمة ذو جودة عندما يدرك المستهلكون أن هناك قيمة أكبر في صفات منتج / خدمة معين مقارنة بنفس الصفات في المنتجات / الخدمات المنافسة.

إن تأثير الجودة المرتفعة للمنتج على الميزة التنافسية ذو بعدين :

\_\_ البعد الأول : إن توفير منتجات مرتفعة الجودة يزيد من قيمتها في أعين المستهلكين. وان هذا الإدراك المدعم للقيمة يمنح للمؤسسة خيار فرض سعر أعلى لمنتجاتها.

\_\_ البعد الثاني : إن التأثير الثاني للجودة على الميزة التنافسية مصدره الكفاءة العالية التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف إلى حد كبير من خلال العمل على سلامة العملية الإنتاجية ،فعلى سبيل المثال اختصار الموظف لعامل الوقت يرفع من مستوى إنتاجيته وتخفيض تكاليف الوحدة أو المنتج.

وعليه فان المنتج عالي الجودة لا يسمح للشركة فقط بتمييز منتجاتها ولكن يؤدي إلى خفض التكلفة أيضا مما يعزز خلق القيمة للمنتج<sup>2</sup>.

1 اسماعيل حجازي ،معالي سعاد ،مرجع سابق ،ص 182/183

2 وسيلة بوزايد ،"مقاربة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" ،مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،تخصص إدارة إستراتيجية ،جامعة سطيف 1 ،2011 / 2012 ،ص 17/18

➤ التجديد : يشمل التجديد على كل تقديم يطرأ على أنواع المنتجات وعمليات الإنتاج ونظم الإدارة والهياكل التنظيمية والاستراتيجيات التي تعتمدها الشركة، فالتجديد يمنح للمؤسسة قدرة متفردة في تخفيض التكاليف وبالتالي فرض أسعار مرتفعة مقارنة بمنافسيها<sup>1</sup>.

➤ الاستجابة المتفوقة لحاجات العملاء : تتحقق الاستجابة المتفوقة لاحتياجات العميل متى كانت المؤسسة قادرة على أداء المهام بشكل أفضل من منافسيها وبالتحديد فيما يتعلق بإشباع احتياجات عملائها، مما يؤدي إلى خلق قيمة أكبر لمنتجات المؤسسة وزيادة مستوى الولاء للعلامة.

إن تحقيق الاستجابة المتفوقة للعميل يتطلب توفر ثلاثة شروط :

— التركيز على العميل من خلال التركيز على معرفة احتياجاته ورغباته.

— التركيز على إشباع احتياجات العملاء.

— التركيز على وقت الاستجابة.

كما أن تحقيق الاستجابة يتم من خلال :

— تحسين جودة المنتج، أو تطوير منتجات جديدة بها سمات وخصائص تفتقر إليها المنتجات المتواجدة في السوق.

— مواءمة السلع والخدمات مع الطلبات الفريدة للعملاء، لنأخذ على سبيل المثال قطاع السيارات أين أصبحت المؤسسات أكثر خبرة ومهارة في مواءمة السيارات مع رغبات واحتياجات الأفراد من خلال منحهم الحرية في الاختيار بين نطاق واسع من الألوان والتصميمات والبدايل.

— سرعة الاستجابة لاحتياجات العميل من خلال تقليص الوقت المستغرق بالنسبة للسلعة حتى تسليمها أو الخدمة حتى أدائها.

1 اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص 183

— بالإضافة إلى مصادر أخرى لتعزيز وتدعيم الاستجابة للعملاء من خلال التصميم المتفوق، الخدمة المتميزة، خدمات ما بعد البيع<sup>1</sup>.

وكخلاصة لما سبق يمكن القول أن الكفاءة والجودة والتجديد والاستجابة للعميل عوامل مهمة في تحقيق المزايا التنافسية إذ تشكل مع بعضها أداة مساعدة للمؤسسة على استحداث مزيدا من القيمة من خلال خفض التكاليف أو تميز منتجاتها بالمقارنة مع منافسيها الأمر الذي يسمح لها بالتفوق عليهم.

### المبحث الثالث : استراتيجيات الميزة التنافسية ومصادرها

#### المطلب الأول : محددات ومصادر الميزة التنافسية

##### 1. محددات الميزة التنافسية :

قدم بورتر أربعة محددات رئيسية حسب رأيه لها تأثير حاسم على الميزة التنافسية في إطار ما عرف بالنموذج الماسي / النظرية الماسية، وتتمثل هذه المحددات الأساسية الأربع التي يتوقف عليها تحقيق المؤسسة للميزة التنافسية في<sup>2</sup>:

— عوامل الإنتاج

— عوامل الطلب

— الصناعات المرتبطة والمساندة

— إستراتيجية وهيكل المؤسسة والمنافسة، بالإضافة إلى عنصرين اعتبرا ثانويين:

— دور الحكومة

— الصدفة

1 وسيلة بوزايد، مرجع سابق، ص 19

2 وسيلة بوزيد، مرجع سابق، ص 19

### أولاً : عوامل الإنتاج

يعتبر مفهوم عوامل الإنتاج من منظور بورتر أكثر شمولاً من المفهوم التقليدي المتداول، فهو يتضمن بالإضافة إلى عوامل الإنتاج التقليدية من موارد بشرية وطبيعية ورأسمال عوامل أخرى كالبنية التحتية وعوامل متقدمة كالمعرفة التكنولوجية والفنية والخبرات الإدارية الحديثة. وحسب بورتر فإن المنافسين يختلفون من حيث مدى وفرة عوامل الإنتاج، ملاءمتها، طرق مزجها، وكذا من حيث التكلفة، ومن ثم فبقدر ما تتوفر هذه العوامل وتنخفض تكلفتها يقدر ما تكون محققة للميزة التنافسية، لكن قد يكون ذلك غير كاف ما لم ترتبط بكفاءة استخدامها وتطويرها<sup>1</sup>.

### ثانياً : ظروف الطلب المحلي

حيث يشير هذا المحدد إلى هيكل الطلب ومعدل نموه ومدى توافقه مع الطلب العالمي، فإذا كان هيكل الطلب المحلي يتميز بارتفاع الأهمية النسبية للسلع كثيفة التكنولوجيا، فإن ذلك يحفز المؤسسات على تطوير المنتجات ورفع مستوى جودتها، مع تحقيق ميزة تنافسية لهذه المنتجات في السوق العالمية. لهذا نجد أن الضغوط المستمرة من قبل المستهلكين المحليين لطلب منتجات متميزة، يؤدي إلى توليد ضغوط مستمرة على المؤسسات، وتحفيزها على إجراء المزيد من الابتكار والتجديد لتلبية احتياجات هؤلاء المستهلكين، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تقوية وتعزيز المزايا التنافسية مقارنة بالمنافسين الآخرين<sup>2</sup>.

### ثالثاً : الصناعات المغذية والمكملة

إن الصناعات المغذية والمكملة هي سبب نجاح العديد من الصناعات، حيث تعتبر ذات ميزة تنافسية من خلال القدرة على المنافسة، لأنها تشترك مع بعضها البعض في التقنيات والمدخلات وقنوات التوزيع والعملاء، الأمر الذي يساهم في تخفيض السعر وإتاحة فرصة تبادل المعلومات والأفكار والتكنولوجيا، مما يزيد من درجة تطوير وخلق مهارات إنتاجية وإدارية أفضل<sup>3</sup>.

1 وسيلة بوزايد، مرجع سابق، ص 22/21

2 سمية بوران، مرجع سابق، ص 101

3 نفس المرجع، الصفحة 101



رابعاً : إستراتيجية المؤسسة وطبيعة المنافسة المحلية

تعتبر إستراتيجية المؤسسة عنصراً مهماً في خلق بيئة محلية ملائمة ومشجعة على المنافسة ،لهذا نجد أن التنافس بين المؤسسات المحلية يؤدي إلى إجراء المزيد من التحسينات والتطوير للمنتجات القائمة بهدف تخفيض تكاليف إنتاجها ،ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية في الأسواق الدولية<sup>1</sup>

إن المحددات الأربعة السابقة تعتبر محددات رئيسية كما أطلق عليها Porter "قطعة الماس" وتعمل عندما تتفاعل مع بعضها البعض بشكل ديناميكي ،بمعنى أن تحقيق الميزة التنافسية يبقى محكوماً بمدى تفاعل هذه العناصر بالإضافة إلى عنصري الصدفة وسياسات الحكومة كعاملين ثانويين ومساعدين<sup>2</sup> :

— دور الصدفة : مثل ظهور اختراع جديد ،أو التقلبات العالمية المفاجئة في الطلب و أسواق المال والصراف يمكن أن تخلق فجوات تسمح بحدوث تغيرات في المزايا التنافسية للدول التي لديها قدرة على تحويل هذه الصدفة إلى ميزة تنافسية<sup>3</sup>.

— دور الحكومة : ممثلاً في خلق البيئة المؤسسية والتشريعية وسياساتها المتعلقة بجذب الاستثمار وتقديم الخدمات من شأنه أن يحسن أو يعرقل الميزة التنافسية

2. مصادر الميزة التنافسية

سبق القول أن الميزة التنافسية تنبع من الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ،و هذا يعني أن توفر الموارد الضرورية لممارسة النشاط محل الاعتبار يشكل مصدراً أساسياً للميزة التنافسية ،لكن توفر الموارد غير كاف لضمان البقاء والاستمرار في العمل ،بل يتطلب هذا الأخير الاستغلال الأمثل لتلك الموارد.

يمكن حصر مصادر الميزة التنافسية في العناصر الأساسية التالية<sup>4</sup> :

1 نفس المرجع ،الصفحة 101

2 وسيلة بوزايد ،مرجع سابق ،ص 22

3 نفس المرجع ،ص 22

4 احمد مصنوعة ،"تنمية الكفاءات البشرية كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية للمنتج التأميني" ،الملتقى الدولي السابع حول "الصناعة التأمينية ،الواقع العملي وأفاق التطوير . تجارب الدول . "،جامعة حسنية بن بوعلي بالشلف ،كلية العلوم الاقتصادية ،العلوم التجارية وعلوم التسيير ،04/03 ديسمبر 2012 ،ص 5/4

(1) الجودة : تسعى المؤسسات في بيئة تنافسية إلى التسابق نحو الاستحواذ على حصص السوق ، وذلك بالاعتماد على الجودة التي تشير إلى قدرة المنتج على الوفاء بتوقعات المستهلك أو حتى تزيد من توقعات المستهلك.

(2) التكنولوجيا : لقد تزايد الاهتمام بهذا العامل ، لأنه موردا داخليا قادرا على إنشاء الميزة التنافسية ، وتقديم القيمة للزبون ، غير أن التكنولوجيا لا قيمة لها بحد ذاتها ، فهي تستمد أهميتها من الآثار التي تخلفها على الميزة.

(3) المعلومات : تدفع البيئة التنافسية المؤسسة إلى أن تكون في استماع وبقظة دائمين لهذه البيئة ، وفي هذا الإطار تلعب المعلومات دورا هاما فهي تمثل بالنسبة للمؤسسة وسيلة لتطوير وسائل الإنتاج بشكل أسرع كما تحدد الطريقة التي يستطيع بها المستخدم الوصول إلى الأهداف المشتركة.

لا يمكن الحديث عن المعلومات بمعزل عن تكنولوجيا المعلومات ، حيث أصبحت المعلومات (الحاسبات والاتصالات) أحد أهم سبل تعظيم القدرة التنافسية ، و أحد الوسائل المساعدة في خفض التكلفة وتحسين الجودة في ساحة تتزايد فيها حدة المنافسة العالمية.

(4) المعرفة : تعد الأصول الفكرية ركيزة أساسية لاستمرار نشاط المؤسسة في البيئة التنافسية المرتكزة على المعلومات و المعرفة ، فلقد زاد اهتمام تلك المؤسسات المعتمدة على الأصول الفكرية للقياس كالمعرفة باعتبارها شرطا أساسيا ضمن سياساتها الاستثمارية

تتضمن المعرفة تلك المعلومات التقنية والعلمية التي تهم المؤسسة ، حيث تستمد هذه الأخيرة معارفها من الجامعات المختصة ، المدارس العليا ، مراكز البحث ،... الخ ، كما يمكن أن تكون المؤسسة ذاتها منتجة للمعرفة من خلال حل مشاكلها التنظيمية ، أو تلك المتعلقة بالمنتجات وطرائق الإنتاج.

## المطلب الثاني : العوامل المساعدة على تنمية الميزة التنافسية ومعايير الحكم على جودتها

## (1) العوامل المساعدة على تنمية الميزة التنافسية :

تقوم المؤسسات بتنمية مزايا تنافسية جديدة من خلال إدراك أو اكتشاف سبل جديدة وأفضل للمنافسة في صناعة ما وتطبيقها على السوق، ويعد هذا التصرف في النهاية حصيلة أو ناتج الابتكار.

ويعرف الابتكار هنا بشكل واسع ليشمل كل من التحسينات والتطويرات في التكنولوجيا وتقديم أساليب أفضل لأداء الأشياء، ويتم إجراء ذلك من خلال إحداث تغييرات في المنتج تغييرات في العملية، مداخل جديدة للتسويق، أشكال جديدة للتوزيع و مفاهيم جديدة بشأن نطاق المنتجات و الأسواق، ويتحقق كل ذلك أيضا من خلال التعلم التنظيمي وإجراء بحوث والتطوير ومن العوامل المساعدة على تنمية الميزة التنافسية<sup>1</sup>:

- ظهور تكنولوجيا جديدة: يمكن للتغير التكنولوجي أن يخلق فرصاً جديدةً وأسواقاً جديدةً يتيح للمؤسسة من إبراز مزايا جديدة للتنافس في مجالات مختلفة: تصميم المنتج، طرق التسويق الإنتاج والتسليم، والخدمات المقدمة للزبون...

- ظهور حاجات جديدة للمشتري (الزبون) أو تغييرها: عندما يقوم المشترون بتنمية حاجات جديدة لديهم أو تغيير أولويات الحاجات، ففي مثل هذه الحالات يحدث تعديل في الميزة التنافسية أو ربما تنمية ميزة تنافسية جديدة.

- ظهور قطاع جديد في الصناعة: تبرز فرصة خلق ميزة جديدة عندما يظهر قطاع سوقي جديد في الصناعة أو ظهور طرق جديدة لإعادة تجميع القطاعات الحالية في السوق والفكرة ليست فقط في الوصول إلى قطاعات سوقية جديدة من المستهلكين، ولكن أيضا في إيجاد طرق جديدة لإنتاج عناصر خاصة في خط الإنتاج أو إيجاد طرق جديدة للوصول إلى مجموعة خاصة من المستهلكين.

- تغيير تكاليف المدخلات أو درجة توافرها: عادة ما تتأثر الميزة التنافسية في حالة حدوث تغيير جوهري في التكاليف المطلقة أو النسبية للمدخلات مثلا: اليد العاملة، المواد الأولية الطاقة، وسائل النقل، الاتصالات الدعاية، الإعلان أو الآلات.

1 مرسى نبيل خليل " الميزة التنافسية في مجال الأعمال " مركز الإسكندرية للكتاب الإسكندرية مصر، 1998، ص 99-100.

- حدوث تغيرات في القيود الحكومية: هناك مجموعة أخرى من المؤثرات قد تؤثر أو تغير الميزة التنافسية مثل: طبيعة القيود الحكومية في مجالات مواصفات المنتج، حملة حماية البيئة من التلوث، قيود الدخول إلى الأسواق و حواجز التجارة.

كما أنّ ابتكار طرق تفكير جديدة أساسية، واكتساب مهارات أساسية جديد أيضا يمثل أبرز مقومات المنافسة و ضمان استمراريتها.

كما تعتمد الميزة التنافسية المستدامة على اثنتين من المقومات الرئيسة:<sup>1</sup>

أولهما تكنولوجيات العمليات، أو ما يسمى بالهندسة العكسية وثانيهما التعاون المباشر مع الخصم، فالكفاءة والتنافسية التعاونية ستكون من بين شروط تحسين الأداء<sup>2</sup>

- ظهور تكنولوجيا جديدة- ظهور حاجات جديدة للزبون أو تغييرها- ظهور قطاع جديد في الصناعة- تغيير تكاليف المدخلات أو درجة توافرها- حدوث تغيرات في القيود الحكومية ..

## (2) معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية :

تتحدد نوعية ومدى جودة الميزة التنافسية بثلاثة ظروف هي:<sup>3</sup>

أولا : مصدر الميزة : يمكن ترتيب الميزة التنافسية وفق درجتين هما :

(1) مزايا تنافسية من مرتبة منخفضة : مثل : "التكلفة الأقل " لكل من قوة العمل والمواد الخام، وحيث يسهل نسبيا تقليدها ومحاكاتها من قبل المؤسسات المنافسة.

(2) مزايا تنافسية من مرتبة مرتفعة : مثل : تمييز المنتج، السمعة الطيبة، علاقة وطيدة مع العملاء.

ثانيا : عدد مصادر الميزة التي تمتلكها المؤسسة : يجب على المؤسسة أن تكون لها عدة مصادر للميزة حيث أنّها إذا اعتمدت على مصدر واحد فإنها بالضرورة يمكن لمنافسيها تحييد أو التغلب على آثار تلك الميزة، أما في حالة تعدد مصادر الميزة، فإنه يصعب على المنافس تقليدها جميعا.

1 نيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 98

2 عبد السلام أبو قحف " إدارة الأعمال الدولية " بيروت، 2001، ص 420

3 نيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 99\_100

ثالثا : درجة التحسين والتطوير والتجديد المستمر في الميزة : تتحرك المؤسسات نحو خلق مزايا جديدة وبشكل أسرع قبل قيام المؤسسات المنافسة بتقليد أو محاكاة الميزة القائمة حاليا ،لذا قد يتطلب الأمر قيام المؤسسات بتغيير المزايا القديمة وخلق مزايا تنافسية جديدة ومن مرتبة مرتفعة.

### المطلب الثالث : استراتيجيات الميزة التنافسية

للحصول على الميزة التنافسية يجب على المسيرين الإستراتيجيين انتهاج خطة عمل من أجل الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة لتحقيق الكفاءة المتميزة حتى تكتسب ميزة التنافسية في السوق وفي إطار ذلك وضع porter ثلاث إستراتيجيات تتمثل في:

#### ❖ إستراتيجية إدارة التكلفة : الهدف من إتباع هذه الإستراتيجية هو تحقيق التفوق على المنافسين بإنتاج

سلع وخدمات بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين ،حيث تهدف هذه الإستراتيجية إلى تقوية المركز التنافسي للمؤسسة و السيطرة على السوق من خلال توفير المنتج بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين ،و تتمتع المؤسسة المطبقة لهذه الإستراتيجية بميزة التكلفة المنخفضة ،كما تكون المؤسسة المطبقة لهذه الإستراتيجية قادرة على فرض سعر أقل من أسعار المنافسين ،مع حفاظها على نفس مستوى ربح المنافسين و يعود هذا لانخفاض تكاليف هذه المؤسسة نسبة إلى تكاليف منافسيها.<sup>1</sup>

#### ❖ إستراتيجية التميز:تستطيع المنظمة أن تخلق لنفسها مركزا تنافسيا مميّزا من خلال خلق درجة عالية من

التمايز لمنتجاتها عن تلك التي يقدمها المنافسون (Collier and Evans 2007 ،) إنّ هذه الإستراتيجية ،و كما هو الشأن لسابقتها تهدف إلى خلق وضعية تنافسية ملائمة في مواجهة قوى المنافسة ،و لكن بطريقة مختلفة ،و ذلك على النحو التالي:<sup>2</sup>

- على مستوى المنافسين : المنظمة تكون محصنة من تحرشات المنافسين و مناوراتهم السعرية بفضل وفاء زبائنها.

- على مستوى الزبائن: الصفات المتفردة للمنتجات هي في حدّ ذاتها عامل إضعاف لتهديد مساومة الزبائن ،خاصة في ظل انعدام المنتجات البديلة.

1 رشيدة مراوي ،مرجع سابق ،ص 57

2 احمد بن خليفة ،حمزة بعلي ،"فعالية إدارة المعرفة في تعزيز الميزة التنافسية من خلال الاستراتيجيات التنافسية" ،مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ،العدد 8 ،ديسمبر 2017 ،ص 549/548

- على مستوى الموردين: الهوامش المرتفعة التي يضمنها نجاح هذه الإستراتيجية، من شأنه أن يجعل المنظمة في وضعية تنافسية مقبولة لمفاوضتهم.

- على مستوى المنتجات البديلة: إنّ تميّز المنتجات و وفاء زبائنها و رضاهم عن أدائها، سوف يحدّ من درجة هذا التهديد، وخاصة و أنّ تهديد المنتجات البديلة لا يتحقق إلا إذا كانت تحقق نفس خصائص المنتجات المراد تعويضها و بأسعار أقل أو مماثلة لها.

❖ إستراتيجية التركيز : وتقوم هذه الإستراتيجية على أساس التركيز على جزء محدد من السوق أو منطقة جغرافية صغيرة، بدل تغطية السوق ككل للوصول إلى أفضل موقع فيه، وتبرر هذه الإستراتيجية على أساس أن المؤسسة التي تتخصص في تلبية حاجيات فئة من الزبائن تكون أكثر نجاعة من المنافسين الذين يتوجهون إلى جميع زبائن السوق، ويتم تحقيق الميزة التنافسية إما بتميز المنتج بشكل أفضل يشبع حاجيات القطاع السوقي المستهدف، أو من خلال تكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع السوقي أو بالتميز والتكلفة معا، وفي هذا القطاع السوقي على المؤسسة تطوير ميزة تنافسية مميزة عن المؤسسات المنافسة وصعبة التقليد والمحاكاة باعتمادها على التكاليف الأقل أو تمييز منتجاتها وتحقيق الميزة الناتجة عن استخدام إستراتيجية التركيز (التخصص) في الحالات التالية<sup>1</sup>:

- أ- وجود مجموعات مختلفة ومتميزة من المشترين ممن لهم حاجات مختلفة أو يستخدمون المنتج بطرق مختلفة.
- ب- عدم محاولة أي منافس آخر التخصص في نفس القطاع السوقي المستهدف
- ت- عدم كفاية موارد المؤسسة إلا بتغطية قطاع سوقي معين ومحدود .
- ث- تفاوت قطاعات الصناعة بشكل كبير من حيث الحجم ومعدل النمو و الربحية.

### خلاصة الفصل :

تشهد البيئة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية العديد من التقلبات والتطورات، ولكسب رهان هذا التحدي فإن المؤسسة مطالبة بتنظيم نفسها وتطوير قدرتها وتعبئة مواردها، بالإضافة إلى انتهاج وتبني استراتيجية تنافسية واضحة المعالم تحقق من خلالها ميزة أو مزايا تنافسية تسمح لها بالتفوق والتميز على منافسيها، وتضمن لها البقاء والاستمرار والنمو.

وقد استعرضنا في هذا الفصل بالدراسة والتحليل المفاهيم الأساسية التي لها علاقة بالميزة التنافسية حيث أن المنافسة تعكس حالة التحدي والصراع القائم بين المؤسسات ضمن قطاع النشاط، أما التنافسية فهي تتعلق بقدرات المؤسسة التي تسمح لها بالمنافسة في الأسواق، كما خلصنا إلى أن الميزة التنافسية تتمثل في السمات أو الخصائص التي تجعل المؤسسة تتفوق وتميز عن بقية منافسيها وتحقق لها أسبقية تنافسية في مجال الأعمال، كما استعرضنا المصادر التي من خلالها تحقق المؤسسة ميزة تنافسية والسبل الكفيلة بتنمية وتطوير هذه الميزة على غرار اهتمام المؤسسة بالبحث والتطوير وتشجيع الإبداع.

# الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة المنبع

لإنتاج الحليب ومشتقاته - سعيدة -



## المبحث الاول : عموميات حول مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته

### المطلب الاول : التعريف بمؤسسة انتاج الحليب ومشتقاته

أنشئت المؤسسة بأمر رقم 69-63 في 20 نوفمبر 1996 و هي في شكل مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلالية المالية، نلاحظ أن الديوان للحليب تحت سلطة وزارة الفلاحة و قد تم تقسيم هذا الديوان حسب النواحي التالية :

- الناحية الشرقية ORELAIT .
- الناحية الوسط OROLAC .
- الناحية الغربية OROLAIT .

### التعريف ب OROLAIT :

يعتبر الديوان الجهوي الغربي للحليب و مشتقاته مؤسسة عمومية اقتصادية ، و هي مختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته عن طريق وحداتها المنتشرة عبر الجهة الغربية من الوطن ، مقرها الرئيسي في مدينة وهران .

تأسست هذه المؤسسة في سنة 1948 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال يقدر ب 900000 فرنك فرنسي قديم و بطاقة إنتاجية تقدر ب 420 ألف لتر يوميا ، و هذا تحت اسم مركب حليب وهران (CLO) .

عرفت المؤسسة عدة تغيرات ، حيث سنة 1967 أصبحت تسمى بتعاونية حليب وهران ، و في عام 1970 حل محلها الديوان الوطني للحليب و مشتقاته و الذي هو مؤسسة إنتاجية و تجارية .

أما في 12-12-1981 أنشئ الديوان الغربي للحليب و مشتقاته OROLAIT في إطار إعادة تركيب المؤسسات بمرسوم رقم 81-354، و هذا الديوان كانت له مجموعة من المهام الرئيسية كمعالجة الحليب و مشتقاته.

و بعد الإصلاحات الاقتصادية دخلت المؤسسة الاستقلالية في ماي 1990 و تحرت من ناحية التسيير و التمويل و إقامة المشاريع الاستثمارية و اختيار الموردين و أصبح الديوان مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل

أسهم تنتمي لقطاع التغذية ، و مزودة برأس مال يقدر ب 40 مليون دينار جزائري و يحتوي على الوحدات التالية :

- وحدة الإنتاج بوهران .
- وحدة الإنتاج بسيدي بلعباس .
- وحدة الإنتاج بمستغانم .
- وحدة الإنتاج بسعيدة .
- وحدة الإنتاج بمعسكر .
- وحدة الإنتاج بتيارت .
- وحدة الإنتاج ببشار .
- وحدة الإنتاج بتلمسان .

#### المطلب الثاني : لمحة تاريخية عن الوحدة

وحدة سعيدة \* المنبع\* تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية كانت البداية في بنائها سنة 1984 و دخلت ميدان إنتاج في 13-2-1988 بقدرة إنتاجية تقدر ب 40000 لتر من الحليب و 10000 لتر من اللبن .

كانت هذه الوحدة تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAIT بوهران إلى غاية 30-12-1997 ،من 1-10-1997 أصبحت هذه الوحدة تسمى بوحدة المنبع للحليب و هي وحدة مستقلة رأس مالها

يقدر ب 1000000 دج و يتمثل إنتاجها في الحليب و مشتقاته كما تتسع مناطق توزيع إلى كل من  
وهران ، مشرية ، عين الصفراء، فرنده ، البيض، سيق ، المحمدية .

تنقسم الوحدة إلى ثلاثة بنايات :

1- المخزن الخاص بالمواد الأولية و مواد التغليف .

2- الورشة الخاصة بالإنتاج مقسمة إلى خمسة أقسام :

أ - ورشة إعادة التركيب .

ب - ورشة التعقيم أو البسترة .

ت - ورشة التكييف أو التعليب .

ث - قسم التنظيف .

ج - غرفة التبريد .

#### البنية الإدارية :

تشغل الوحدة 2\*8 سا يوميا بحيث أن عدد العمال الإجمالي هو 86 عاملا موزعين حسب المصالح و

ذلك كتوزيع أولي كما يلي :

- المديرية و الإدارة العامة و المراقبة و التسيير: 5 عمال .

- المحاسبة و المالية: 5 عمال .

- الإنتاج: 23 عامل.

- الصيانة: 7 عمال.

- التموين: 3 عمال .

- البيع: 17 عامل .

- مصلحة الاستقبال: هذه المصلحة يستقبل فيها حليب البقر من عند الفلاحين ،العدد : 3 عمال .

- المخبر: 2 عمال .

- الأمن: 11 عامل .

كما يوجد توزيع ثانوي لعدد عمال الوحدة و ذلك يتم كما يلي :

- منفذين: 49 عامل .

- السيطرة: 18 عامل .

- الإطارات : 9 عمال .

- الإطارات العليا : 10 عمال .

تنتج الوحدة حوالي 25000 لتر يوميا توزع كلها و هي مقسمة كالتالي :

\* 13000 لتر حليب معقم .

\* 8000 لتر حليب بقر .

\* 4000 لتر لبن .

يتم إنتاج الحليب على نوعين ، الكيس و العلبه ، و كذلك بالنسبة للبن . كما أنه تم البدء في إنتاج الزبدة \* السمن\* . ومستقبلا تحضر المؤسسة مشروع إنتاج الجبن لكن هذا المشروع تعترضه بعض العراقيل الإدارية رغم وصول التجهيزات الخاصة بالإنتاج و توفر الإمكانيات و الأرضية اللازمة لذلك .

ملاحظة :

العمل في الورشات يتم على شكل نظام أفواج و يوجد فوجين كل فوج متكون من 17 عامل مقسم إلى : 2 تقنيين و 15 منفذا و يكون العمل لمدة 8 سا يوميا لكل فوج.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للوحدة .

بالنسبة للهيكل التنظيمي للمؤسسة فهو يضم عدة مصالح تابعة لهذه الأخيرة لا يمكن الاستغناء عنها و هي مرتبة حسب الشرح التابع لها .

شرح الهيكل التنظيمي للوحدة :

و يتكون هذا الهيكل من 6 مديريات أو مصالح رئيسية تابعة لها مصالح ثانوية :

1- المديرية التقنية : و تضم هذه 4 مصالح ثانوية :

أ. مصلحة الإنتاج :

و هذه المصلحة بدورها تضم ورشتين : ورشة التحضير، ورشة التعقيم .

\* ورشة التحضير :

و يتم في هذه المرحلة تخطيط المادة الأولية \* مسحوق الحليب \* مع إضافة الماء و بعض المستلزمات الضرورية للحصول على الحليب , هذه المواد التي تستورد غالبا من الدول الاسكندنافية بالتحديد من النرويج .

\* ورشة التعقيم :

هذه المرحلة يتم تعقيم الحليب أو ما يعرف بعملية البسترة حتى يكون صالحا للاستهلاك البشري .

إضافة إلى الورشتين السابقتين هناك غرفتين للتبريد تفصلان بينهما ، الغرفة الأولى مخصصة لحزن مشتقات الحليب التي تحتاج إلى برودة شديدة و هي منتجات ذات مدة صلاحية طويلة ، أما الغرفة

الثانية فدرجة البرودة فيها متوسطة و يتم فيها تخزين المنتجات التي تكون مدة فسادها سريعة جدا كالجبين مثلا ، و تفكر المؤسسة في زيادة إنتاج بإضافة فرقة ثالثة من العمل لضمان الإنتاج على مدار الساعة .

### ب. مصلحة الصيانة :

تقوم هذه المصلحة بصيانة و إصلاح آلات و تجهيزات مستعملة في الإنتاج ، و لها علاقة أيضا مع مصلحة التموين و التوزيع عن طريق إصلاح وسائل النقل حيث تسهر هذه المصلحة على :

- ضمان المحافظة على وسائل الإنتاج .
- ضمان الصيانة والتشغيل المتواصل لكل التجهيزات المرتبطة و المشاركة في الإنتاج .
- تحقيق الأهداف المسطرة ضمن برنامج الصيانة المعدة سابقا .
- إعداد وتنسيق و مراقبة الصيانة السنوية للوحدة .

و تظم مكتبا للدراسات وورشة لعملية الصيانة المجهزة بالوسائل اللازمة لذلك .

### ت. المخبر :

يقوم باستقبال حليب المربين و إجراء تحاليلات للتأكد من مدى مطابقته للمعايير المطلوبة سواء تعلق الأمر بنسبة الماء أو درجة الحموضة و هذا عن طريق تحاليل فيزيوكيميائية ثم تحاليل بكتريولوجية للتأكد من خلوه من أي أمراض و يقوم بتحليل المواد المستوردة من الوحدات الأخرى .

### ث. مصلحة تجميع و استقبال الحليب :

دورها استقبال حليب المربين و تسييرهم إداريا حيث تعادل مساهمة المربين بالحليب الطبيعي 1 من الإنتاج الكلي و يتم تسييرهم و تنظيمهم بالتعاون مع المخبر.

2- مديرية المحاسبة و المالية : تحتوي هذه الوظيفة على المصالح التالية :

أ. مصلحة المحاسبة العامة :

والتي تعني بضبط العمليات و الحسابات المالية التجارية وفقا لأصول المحاسبة المتعارف عليها ، و بناء على الوثائق التي يحتفظ بها لغرض الإثبات و التطهير و من أهم مهامها :

- مراقبة و متابعة الصندوق و توجيه المداخل إلى البنك .

- مراقبة خزينة المؤسسة .

- تبرير نفقات و مداخل المؤسسة .

- إعداد قوائم الحسابات الختامية كالميزانية ، جدول حسابات النتائج والتي تمكن من تحليل وضعية التسيير داخل المؤسسة .

- القيام بعملية الجرد ، الترحيل إلى دفتر الأستاذ و تسجيل العمليات يوميا .

ب. المحاسبة التحليلية

و التي تم الشروع في تطبيقها نظرا للنقائص الناتجة عن المحاسبة العامة ، فبواسطة المحاسبة التحليلية يتم تصنيف التكاليف و تحليلها ، و حساب التكلفة النهائية بدقة.

3- الإدارة العامة :

وظيفتها الرئيسية هي تسيير المستخدمين و تنقسم إلى المصالح الآتية :

أ. تسيير المستخدمين :

تتم هذه المصلحة بشؤون المستخدمين و التأكد من صلاحية العاملين و تأهيلهم من كونهم في الأماكن المناسبة و من كون شروط عملهم الحسنة و مشجعة على بذل الجهد و تكريس الطاقات من أجل العمل كما أنها تسهر على ضمان حقوق و واجبات العامل في إطار ما يعرف بعلاقات العمل .

ب. مصلحة التكوين :

دورها يتمثل في إطارات المؤسسة أو إطارات أخرى غير تابعة للمؤسسة \* التكوين المهني ،  
المتربصين ... الخ \* .

ت. المصلحة الاجتماعية :

تسهر هذه الأخيرة على حل كل مشاكل العمال الاجتماعية و المهنية ، و تشرف على تلبية  
متطلبات العمل في ظروف أفضل ، كما تقوم بالتأمين على كافة العمال داخل الوحدة .

**-4** مديرية البيع :

تنقسم هذه المديرية إلى المصالح الآتية :

أ. مصلحة تسيير المبيعات :

و يتلخص دورها في الاستقبال و البيع و تسيير هذه العمليات إداريا .

ب. مصلحة البيع :

تهتم ببيع منتج الحليب و مشتقاته و تسيير موزعي الحليب سواء داخل الولاية أو خارجها.

ت. مصلحة الفوترة :

يتلخص دورها في إعداد الفواتير لكل المبيعات سواء تعلق الأمر بالحليب أو مشتقاته .

ث. مصلحة النزاعات القضائية :

تهتم نكل النزاعات القضائية التي تخص الوحدة سواء تعلق الأمر بالموزعين أو العمال ، فأحيانا  
يحل أحد الموزعين بالعقد الذي يربطه بالوحدة فهنا يأتي دور هذه المصلحة في متابعته قضائيا.



ج. مصلحة النقل :

المهمة الأساسية لهذه المصلحة تتمثل في توفير وسائل النقل سواء نقل المواد الأولية أو المنتجات أو قطع الغيار .

5- مديرية التموين :

تقوم بتموين الوحدة بكل مستلزمات الإنتاج من غبرة ، الحليب ، مادة دسمة ، مواد التغليف ... الخ .  
إذ تحصل على المادة الأولية الغبرة عن طريق المؤسسة الأم و هذا عبر مؤسسة أنشئت لغرض تموين الوحدات بالمواد الأولية ، حيث ترسل الوحدة الكمية المطلوبة و تقوم تلك المؤسسة بشرائها و التفاوض مع الشركات الأجنبية مباشرة ، أما فيما يخص مواد التغليف من نوع الكيس فإنها كانت تجلب من إسبانيا ثم انطلق إنتاجها محليا بمركب المدية و هي ذات جودة متوسطة و لكنها تتحسن مع مرور الوقت ، كما أنها تحصل على مادة التغليف من نوع علب ألمانيا .

كان قرار بدء إنتاج العلب قد تم على مستوى المديرية الجهوية بوهرا و هذا ضمن خطة وطنية تهدف إلى التخلص من الكيس التقليدي لكن هذا المشروع لم يكتمل و لقد عادت المؤسسة بعد مدة إلى الطريقة الأولى نظرا لعدم رواج هذه الفكرة ، و اتجهت بهذا النوع من التغليف إلى ولايات أخرى و بالأخص وهران ، و تنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين :

أ. مصلحة تسيير المخزون :

تهتم بتسيير و إدارة المدخلات و المخرجات للمواد الأولية المختلفة مواد التغليف ، مواد التنظيف ، قطع الغيار ، و بالتالي فهذه المصلحة تتعامل مع كل أقسام الوحدة .

ب. مصلحة الشراء :

تهتم بكل ما يتعلق بشراء المواد الأولية و كل مستلزمات الإنتاج .

6- مصلحة الأمن و النظافة :

( تضم مصلحة الوسائل العامة ) تقوم بمراقبة المعدات و أمن العمال كما أنها مسؤولة عن مراقبة دخول و خروج العمال و الشاحنات و تقوم بحفظ الوحدة و تنقسم بدورها إلى :

أ. مصلحة الوسائل العامة :

تسهر على توفير كل مستخدمات المكتب و مستلزمات التنظيف .



## المبحث الثاني : تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب سعر التكلفة

### المطلب الأول : تحديد الأقسام المتجانسة وتحديد الأعباء غير المباشرة

#### 1. تحديد الأقسام المتجانسة

نستطيع تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الأقسام، منها ما يكون مشتركا لمجموع المؤسسة، ومنها ما يكون متعلق بنشاط معين واحد، إذا فمراكز التحليل تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة، ويمكن تسمية قسم متجانس بمركز عمل إذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة، وبدوره مركز العمل يمكن أن يقسم إلى عدة أقسام متجانسة.

وعليه كان توزيع الأقسام كالأتي :

الأقسام الرئيسية : كما ذكرنا سابقا أن الأقسام الأساسية هي الأقسام التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات أو الخدمات المدججة ضمن دورة الاستغلال، لذا رأينا من الضروري أن تكون الأقسام الرئيسية كما يلي :

- قسم الإنتاج.
- قسم التربية الحيوانية.
- قسم التمويل.
- قسم التوزيع.

الأقسام المساعدة : وبما أن الأقسام المساعدة ليس لها علاقة مباشرة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، بل وجدت من أجل مساعدة وتسهيل مهمة الأقسام الرئيسية، إذ نجدها مجسدة في خمس أقسام وهي :

- قسم الإدارة.
- قسم الصيانة.
- قسم المخبر.
- قسم حظيرة النقل.
- قسم النظافة والأمن.

الجدول رقم (5): يوضح تحديد الأقسام الرئيسية والثانوية

الأقسام الرئيسية				الأقسام الثانوية					المبلغ الموزع	اسم الحساب
التوزيع	المجموع	التربية الحيوانية	التقنية	النظافة والأمن	حظيرة النقل	البيطرة	الصيانة	الإدارة		

المصدر : من إعداد الطالبة

2. تحديد الأعباء غير المباشرة :

الأعباء غير المباشرة هي عبارة عن الأعباء التي لا تدخل في سعر التكلفة للمنتجات بصفة مباشرة، إلا بعد توزيعها واستخراج نصيب الوحدة الواحدة، تحمل بعدها على سعر تكلفة المنتج أو الخدمة بمقدار مساهمة كل وحدة عمل في هذا المنتج.

والأعباء غير المباشرة المستهدفة التوزيع هي :

- بعض الحسابات رقم 60 مشتريات مستهلكة
- الحساب رقم 61 مواد ولوازم مستهلكة
- الحساب رقم 62 الخدمات
- الحساب رقم 63 أعباء المستخدمين
- الحساب رقم 64 الضرائب والرسوم
- الحساب رقم 65 الأعباء المالية
- الحساب رقم 66 الأعباء المختلفة
- الحساب رقم 68 الإهلاكات

الجدول رقم (6): يوضح تحليل وتوزيع الأعباء غير المباشرة

اسم الحساب	المبلغ الموزع	الإدارة	الصيانة	المخبر	النقل	حظيرة والأمن	النظافة	الإنتاج	الجيوإتية	التموين	التوزيع
CONSOMMATION DE PDR INSTALLATI			×								
consommation dautre pieces mec			×								
CONSOMMATION DE QUINCAILLERIE			×								
CONSOMMATION DE PDR AUTOMOBIL					×						
CONSOMMATION PETIT OUTILLAGE			×								
PRODUITS D'ENTRETIEN NETOYAGE							×				
PRODUITS LABORATOIRE				×							
CARBURANT ET LUBRIFIANT					×						
MATIERS DE CONSTRUCTION		×									
CONSOMMATION PNEUMATIQUES					×						
achats consommes fournt de bur		×									
FOURNITURES DE BUREAU		×									
SOUS TRAITANCE GARDIENNAGE							×				

								×		sous traitance trav amenagemen
					×					locations du mat de transport
								×		charges locatives des log du p
							×			Entretien, réparations et maintenance
×	×	×	×	×	×	×	×	×		Primes d'assurances
								×		Etudes et recherches
								×		DOCUMENTATION
								×		Personnel extérieur à l'entrep
								×		honn des trans avocat experts
								×		frais d'actes et de contentieu
								×		AUTRES HONORAIRES
								×		PUBLICITE
					×					AUTRES FRETS ET TRANSPORT
								×		Déplacements, missions et réceptions
								×		Frais postaux et de télécommunications
								×		Services bancaires et assimilés
×	×	×	×	×	×	×	×	×		Charges de personnel

									×	Impôts, taxes et versements assimilés
									×	Autres charges opérationnelles
×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur

المصدر : من إعداد الطالبة

المطلب الثاني : تحديد مفاتيح التوزيع الأولي

الجدول رقم (7): يوضح مفاتيح التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

التوزيع	التموين	التربية	الحيوانية	الإنتاج	النظافة	والأمن	حظيرة	النقل	المخبر	الصيانة	الإدارة	الجمع	المدة	اسم الحساب
										100%				CONSOMMATION DE PDR INSTALLATI
										100%				consommation dautre pieces mec
										100%				CONSOMMATION DE QUINCAILLERIE
								100%						CONSOMMATION DE PDR AUTOMOBIL
										100%				CONSOMMATION PETIT OUTILLAGE
						100%								PRODUITS D'ENTRETIEN NETOYAGE



						100				<b>PRODUITS LABORATOIRE</b>
						100				<b>CARBURANT ET LUBRIFIANT</b>
								100		<b>MATIERS DE CONSTRUCTION</b>
						100				<b>CONSOMMATION PNEUMATIQUES</b>
								100		<b>achats consommables fourniture</b>
								100		<b>FOURNITURES DE BUREAU</b>
				100						<b>SOUS TRAITANCE GARDIENNAGE</b>
								100		<b>sous traitance travaux aménagement</b>
						100				<b>locations du matériel de transport</b>
								100		<b>charges locatives des locaux du p</b>
							100			<b>Entretien, réparations et maintenance</b>
5%	5%	5%	40%	5%	20%	5%	5%	10%		<b>Primes d'assurances</b>
								100		<b>Etudes et recherches</b>

									%	
									100 %	<b>DOCUMENT ATION</b>
									100 %	<b>Personnel extérieur à l'entrep</b>
									100 %	<b>honn des trans avocat experts</b>
									100 %	<b>frais d'actes et de contentieu</b>
									100 %	<b>AUTRES HONORAIRE S</b>
									100 %	<b>PUBLICITE</b>
					100 %					<b>AUTRES FRETS ET TRANSPORT</b>
									100 %	<b>Déplacements, missions et réceptions</b>
									100 %	<b>Frais postaux et de télécommunic ations</b>
									100 %	<b>Services bancaires et assimilés</b>
20/1 33	5/1 33	6/1 33	50/1 33	13/1 33	14/1 33	2/1 33	7/1 33	16/1 33		<b>Charges de personnel</b>

									100 %	Impôts, taxes et versements assimilés
									100 %	Autres charges opérationnelle s
10%	5%	5%	40%	5%	20%	5%	5%	5%		Dotations aux amortissement s, provisions et pertes de valeur

المصدر : مصلحة المالية والمحاسبة

المطلب الثالث : تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي وطبيعة وحدات العمل

الجدول رقم (8): يوضح مفاتيح التوزيع الثانوي وطبيعة وحدات العمل

الأقسام الرئيسية				الأقسام الثانوية					البيان
التوزيع	التمويل	تربية الحيوانات	الإنتاج	النظافة والأمن	حظيرة النقل	المخبر	الصيانة	الإدارة	
×	×	×	×	×	×	×	×	×	مجموع التوزيع الأولي
25%	%40	%10	%25						الإدارة
30%	%35	10%	%25						الصيانة
20%	%35	%20	%25						المخبر
0%3	%35	5%1	%20						حظيرة النقل
25%	5%3	5%1	5%2						النظافة والأمن
×	×	×	×						مجموع التوزيع الثانوي
رقم الأعمال	كمية مستهلكة	كمية مستلمة	كمية منتجة						طبيعة وحدات العمل

المصدر : مصلحة المالية والمحاسبة

المبحث الثالث : نموذج عن حساب التكاليف واستخراج سعر التكلفة

المطلب الأول : إعداد جدول التوزيع الأولي وجدول التوزيع الثانوي

1. جدول التوزيع الأولي











المطلب الثاني : حساب مختلف التكاليف

اقتصرنا في دراستنا على منتوجين وهما حليب البقرة واللبن.

بالنسبة لسنة 2012

1. حساب تكلفة الشراء

الجدول رقم (13) : يوضح تكلفة الشراء المواد الأولية

حليب البقرة			البيان
المبلغ	ت.و	ك	
178 200 000,00	27,00	6 600 000,00	ثمن الشراء
17 642 853,10	3,96	6 600 000,00	مصاريف غير مباشرة
195 842 853,10			المجموع
195 842 853,10	29,67315956	6 600 000,00	تكلفة شراء لتر الواحد

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات

2. حساب تكلفة الإنتاج

الجدول رقم (14) : يوضح تكلفة إنتاج حليب البقرة

حليب البقرة			البيان
المبلغ	ت.و	ك	
176852031	29,67315956	5960000	استعمالات
8775000	225	39000	مواد التعبئة والتغليف
9879596,963	1,73	5700000	مصاريف غير مباشرة
195506627,9	34,29940841	5700000	تكلفة إنتاج اللتر الواحد

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات

الجدول رقم (15) : يوضح تكلفة إنتاج اللبن

اللبن			البيان
المبلغ	ت.و	ك	
9198679,464	29,67315956	310000	استعمالات
519978,7875	1,73	300000	مصاريف غير مباشرة
447420	223,71	2000	مواد التعبئة والتغليف
10166078,25	33,8869275	300000	تكلفة إنتاج اللتر الواحد

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات

بالنسبة لسنة 2013

1. حساب تكلفة الشراء

الجدول رقم (16) : يوضح تكلفة الشراء المواد الأولية

حليب البقرة			البيان
المبلغ	ت.و	ك	
253 800 000,00	27,00	9 400 000,00	ثمن الشراء
18 972 711,42	2,02	9 400 000,00	مصاريف غير مباشرة
272 772 711,42			المجموع
272 772 711,42	29,01837356	9 400 000,00	تكلفة شراء لتر الواحد

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات

2. حساب تكلفة الإنتاج

3. الجدول رقم (17) : يوضح تكلفة إنتاج حليب البقرة

حليب البقرة			البيان
المبلغ	ت.و	ك	
194423102,8	29,01837356	6700000	استعمالات
9450000	225	42000	مواد التعبئة والتغليف
10799332,87	1,64	6600000	مصاريف غير مباشرة
214672435,7	32,52612662	6600000	تكلفة إنتاج اللتر الواحد

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات

الجدول رقم (18) : يوضح تكلفة إنتاج اللبن

اللبن			البيان
المبلغ	ت.و	ك	
7167538,268	29,01837356	247000	استعمالات
404156,8515	1,64	247000	مصاريف غير مباشرة
388696,4	224,68	1730	مواد التعبئة والتغليف
7960391,52	32,22830575	247000	تكلفة إنتاج اللتر الواحد

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات

المطلب الثالث : حساب سعر التكلفة

بالنسبة لسنة 2012

1. حساب سعر تكلفة حليب البقرة

الجدول رقم (19) : يوضح سعر تكلفة حليب البقرة

حليب البقرة			البيان
المبلغ	ت.و	ك	
193551561,7	34,29940841	5643000	الإنتاج المباع
8816267,639			مصاريف غير مباشرة
202 367 829,31	35,8617454	5643000	تكلفة اللتر الواحد

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات

• النتيجة التحليلية

نتيجة تحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

نتيجة تحليلية = 251550000 - 202 367 829,31

نتيجة تحليلية = 49 182 170,69

الجدول رقم (20) : يوضح سعر تكلفة اللبن

اللبن			البيان
المبلغ	ت.و	ك	
10064417,47	33,8869275	297000	الإنتاج المباع
410058,96			مصاريف غير مباشرة
10474476,43	35,2675974	297000	تكلفة اللتر الواحد

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات

• النتيجة التحليلية

نتيجة تحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

نتيجة تحليلية = 11700000 - 10474476,43

نتيجة تحليلية = 1225523,571

بالنسبة لسنة 2013

1. حساب سعر تكلفة حليب البقرة

الجدول رقم (21) : يوضح سعر تكلفة حليب البقرة

حليب البقرة			البيان
المبلغ	ت.و	ك	
212525711,3	32,52612662	6534000	الإنتاج المباع
9823659,359	0,038982775	252000000	مصاريف غير مباشرة
222 349 370,70	34,02959454	6534000	تكلفة اللتر الواحد

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات

• النتيجة التحليلية

نتيجة تحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

نتيجة تحليلية = 294 840 000,00 - 222 349 370,70

نتيجة تحليلية = 72 490 629,30

الجدول رقم (22) : يوضح سعر تكلفة اللبن

اللبن			البيان
المبلغ	ت.و	ك	
7880787,605	32,22830575	244530	الإنتاج المباع
304065,6468	0,038982775	7800000	مصاريف غير مباشرة
8184853,251	33,47177545	244530	تكلفة اللتر الواحد

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات

• النتيجة التحليلية

نتيجة تحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

نتيجة تحليلية = 9126000 - 8184853,251

نتيجة تحليلية = 941146,7486

التعليق على النتائج :

بعد إجراء مقارنة بين السنتين 2012 و 2013 توصلنا الى :

بالنسبة لمنتوج حليب البقرة

نلاحظ أن هناك ارتفاع في النتيجة التحليلية بنسبة 19 % وهذا بسبب زيادة الكميات المباعة حيث كانت

في سنة 2012: 5643000 دج وفي سنة 2013: كانت 6534000 دج

بالنسبة لمنتوج اللبن

تبين ان هناك تراجع في النتيجة التحليلية بنسبة 13 % وهذا راجع الى تناقص الكميات المباعة حيث كانت في

سنة 2012: 297000 دج اما سنة 2013: كانت 244530 دج، وهذا بسبب ظهور المؤسسات الخاصة

المنافسة في السوق.

### خلاصة الفصل :

لقد حاولنا في هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري من الدراسة على مؤسسة ملبنة المنبع لإنتاج الحليب ومشتقاته - سعيده - من خلال تحليل وحساب التكاليف الخاصة بالمنتوجين حليب البقرة واللبن للسنتين 2012 و 2013، حيث بينت نتائج الدراسة أن هناك ارتفاع في المبيعات بالنسبة لحليب البقرة نتيجة زيادة الطلب، في حين انخفض المبيعات بالنسبة للبن بسبب ظهور المؤسسات الخاصة بالمنافسة في السوق.

نستطيع تأكيد فرضيات الدراسة حيث بينت أن نظام تحليل التكاليف له أهمية حيث أنه يساعد في التحكم في التكاليف مما يساعد على بيع المنتجات بأسعار تنافسية وبالتالي فهو يعزز القدرة التنافسية للمؤسسة.

خاتمة



جاءت هذه الدراسة في ثلاث فصول مستعرضين في الفصل الأول مدخل إلى أنظمة التكاليف حيث القينا أولاً نظرة على التكاليف وذلك بالتطرق إلى مفهومها وتصنيفاتها، و في الجزئين الثاني والثالث من الفصل الأول فخصصناه لدراسة أنظمة التكاليف وما شاهده من تطورات.

أما الفصل الثاني فقد حاولنا دراسة الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، حيث تناولنا أولاً المفاهيم المتعلقة بالمنافسة والتنافسية، ثم التطرق إلى قوى التنافس وجذور الميزة التنافسية، مع التركيز على المصادر الاستراتيجية العامة للتنافس.

و أما الفصل الثالث فقد تطرقنا لدراسة حالة في ملبنة المنبع - سعيدة - و التي كانت محاولة إسقاط ما تم التعرض إليه في الجانب النظري. حيث تم التوصل إلى النتائج التالية :

### النتائج المتعلقة بالجانب النظري :

- تعتبر محاسبة التكاليف نظاماً داخلياً فرعياً للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها.
- الطرق الكلاسيكية ( طريقة التكاليف الكلية ) لحساب التكاليف مازالت مفيدة في اتخاذ القرارات خصوصاً القصيرة الأجل رغم الانتقادات الموجهة لها، كاعتمادها على وحدات العمل في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وعدم تناسبها مع الأساليب الإنتاجية الجديدة.
- إن الطرق الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة وذات مصداقية حول التكاليف، وهذا ما يساعد المديرين و الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية.
- تعتبر المنافسة من أهم السمات الرئيسية في ظل الاقتصاد الحر من أجل البقاء والاستمرار في السوق.
- يمكن للمؤسسة أن تحقق الميزة التنافسية من خلال استغلال الأمثل لمواردها البشرية، المالية والمادية.

## الخاتمة

---

### النتائج المتعلقة بالجانب التطبيقي :

نستطيع تأكيد فرضيات الدراسة حيث بينت أن:

- نظام تحليل التكاليف له أهمية حيث أنه يساعد في التحكم في التكاليف مما يساعد على بيع المنتجات بأسعار تنافسية.

- نظام تحليل التكاليف يساعد على تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة.

# قائمة المراجع

1. الكتب :

- 1) أبو القاسم عمر الطبولي وآخرون " أساسيات الاقتصاد " الطبعة 6، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، ليبيا، 1993.
- 2) إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة" ، دار أسامة للنشر والتوزيع، طبعة 1، عمان، الأردن.
- 3) إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق" ، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 4) إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، "محاسبة التكاليف مدخل إداري"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 5) بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1998.
- 6) توفيق محمد عبد المحسن " بحوث التسويق وتحديات المنافسة الدولية " دار النهضة العربية، بيروت، 2001.
- 7) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، "محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 4، عمان، الأردن، 2011.
- 8) رحال علي، "سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 9) زينات محمد محرم وآخرون، "أصول محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 10) سمية بوران، "إدارة المعرفة كمدخل للميزة التنافسية في المنظمات المعاصرة"، مركز الكتاب الأكاديمي، طبعة 1، عمان، 2016.
- 11) صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، "في مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 12) صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون " محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية" دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية

- (13) طلعت أسعد عبد الحميد " التسويق الفعال " دار الكتب المصرية، القاهرة، 2002.
- (14) طارق الحاج " تحليل الاقتصاد الجزئي " دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 1997.
- (15) عاطف الأرخص، والهنيبي إيمان وآخرون " محاسبة التكاليف الصناعية" ، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان ، 2001.
- (16) عامر عبد الله شقر، "محاسبة التكاليف الصناعية"، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
- (17) عبد السلام أبو قحف " التنافسية و تغيير قواعد اللعبة " مكتبة ومطبعة الإشعاع، بيروت ، 1997.
- (18) عبد السلام أبو قحف " إدارة الأعمال الدولية " بيروت ، 2001 .
- (19) علاء فرحان طالب وزينب مكي البناء " إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة" الطبعة الأولى، دار حامد ، الأردن 2012.
- (20) عمر صخري ،"مبادئ الاقتصاد الجزئي الوحدوي"، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1985.
- (21) غسان فلاح المطارنة ،"مقدمة في محاسبة التكاليف" ، دار وائل للنشر والتوزيع ،الأردن ، طبعة الثانية، 2006.
- (22) فريد النجار" المنافسة والترويج التطبيقي:آليات الشركات لتحسين المراكز التنافسية " مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية، 2000.
- (23) فريد النجار" إدارة الأعمال الاقتصادية والعامية، مفاتيح التنافسية والتنمية المتواصلة " مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية 1999.
- (24) محمد عبد الفتاح العشماوي ،"محاسبة التكاليف :المنظورين التقليدي والحديث"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
- (25) محمد سامي رضى،"مبادئ محاسبة التكاليف" ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2003.
- (26) مصطفى محمود أبو بكر ،"إدارة الموارد البشرية ،مدخل لتحقيق الميزة التنافسية" ،الدار الجامعية ، 2006.
- (27) مرسي نبيل خليل " الميزة التنافسية في مجال الأعمال " مركز الإسكندرية للكتاب الإسكندرية مصر، 1998.

28) ناصر دادى عدون ،"المحاسبة التحليلية" ،دار المحمدية العامة ،الجزائر ،1999.

## 2. رسائل ومذكرات :

(1) احمد حابي ،"دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية" ،مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة الجزائر 3 ،2011.

(2) بوناب بلال ،"دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج" ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير ،تخصص محاسبة ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2014.

(3) جاب الله الشريف ،"دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية" ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير ،تخصص محاسبة ،جامعة الحاج لخضر ،باتنة ،2009.

(4) حمزة بن العربي ،"مساهمة المواصفات القياسية العالمية (ISO) في تحقيق وتنمية الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية" ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،تخصص إدارة أعمال ،جامعة أكلي محند اولحاج ،البويرة ،2014 / 2015.

(5) خالد هادي ،"دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية" ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير ،تخصص محاسبة ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2013.

(6) رشيدة مراوي ،"استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية" ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير ،تخصص فحص محاسبي ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2017.

(7) ساحل فاتح ،"دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية" ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير ،فرع إدارة الأعمال ،جامعة الجزائر ،2003.

- 8) صباح فوزي صالح، "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.
- 9) طوايبي احمد، "الحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2003.
- 10) عثمان بودحوش، "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، 2007\2008.
- 11) عجلية حنان، "فعالية نظام المعلومات الحاسوبية في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص أنظمة المعلومات ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
- 12) عطوي راضية، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، رسالة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008.
- 13) عيادي عبد القادر، "دور وأهمية نظام المعلومات الحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008.
- 14) محمد الخطيب نمر، "اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في الحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم علوم الاقتصادية، فرع دراسات الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.
- 15) مرابطي نوال، "أهمية نظام الحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2006.

16) هناء بن سعيد، "دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

17) وسيلة بوزايد، "مقاربة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة إستراتيجية، جامعة سطيف 1، 2011 / 2012.

18) ياسين سالمي، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010.

### 3. أطروحات دكتوراه :

1) أقاسم عمر، "الإمداد الشامل مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2010.

2) درحمون هلال، "المحاسبة التحليلية : نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 2006.

3) رانية غضاب، "استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

4) مسكين الحاج، "الإدارة الحديثة للتكاليف ودورها في تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجيلالي ليابس، سيدي بلعباس، 2017.



#### 4. المجالات :

- (1) احمد بن خليفة ،حمزة بعلي ،"فعالية إدارة المعرفة في تعزيز الميزة التنافسية من خلال الاستراتيجيات التنافسية" ،مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ،العدد 8 ،ديسمبر 2017.
- (2) الحاج مسكين ،سميرة شهرزاد صالح ،"التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية . دراسة ميدانية ." ،مجلة الابتكار والتسويق ،جامعة جيلالي لباس سيدي بلعباس ،الجزائر،العدد 3.
- (3) الطيب زاودي ،مراد محبوب ،"تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الاستراتيجي" ،مجلة العلوم الإنسانية ،العدد 12 ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2007.
- (4) حيدر شاكر نوري ،محمود حسن جمعة ،"تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية" ،مجلة ديابي ،العدد 63 ،2014.
- (5) سالم عبد الله حلس ،"نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات" ،مجلة الجامعة الإسلامية ،المجلد 15 ،العدد الأول ،فلسطين ،2007.
- (6) سليمان حسين البشتاوي ،طلال سليمان جريه ،"اهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" ،دراسات العلوم الإدارية ،المجلد 42 ،العدد 1 ،الجامعة الأردنية ،2015.
- (7) سليمة غدير احمد ،عيسى بهدي ،"تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية في الجزائر في ظل الانفتاح الاقتصادي الجديد" ،المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ،العدد 3 ،2015.
- (8) طاوش قندوسي ،الاخضر خراز ،"إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية" ،مجلة التكامل الاقتصادي ،جامعة أدرار ،الجزائر ،العدد 2 ،2014.
- (9) عبد العزيز الدغيم ،حسناء مخللاقي ،"دور محاسبة التكاليف المعيارية في دعم إستراتيجية التحسين المستمر والقدرة التنافسية للمنشأة" ،مجلة بحوث جامعة حلب ،العدد 65 ،2010.
- (10) عبد الوهاب بن بريكة ،حفصة بكرون ،"إدارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة" ،مجلة دولية علمية محكمة - العدد الاقتصادي - ،جامعة الاغواط ،العدد 28 ،2017.

- 11) غسان فلاح المطارنة، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية . دراسة ميدانية ." ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،سوريا ،المجلد 24 ،العدد 2 ،2008.
- 12) وليد خالد صالح، "دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية" ،مجلة جامعة الأنبار ،المجلد 4 ،العدد 8 ،2012.

#### 5. المنتقيات والندوات العلمية :

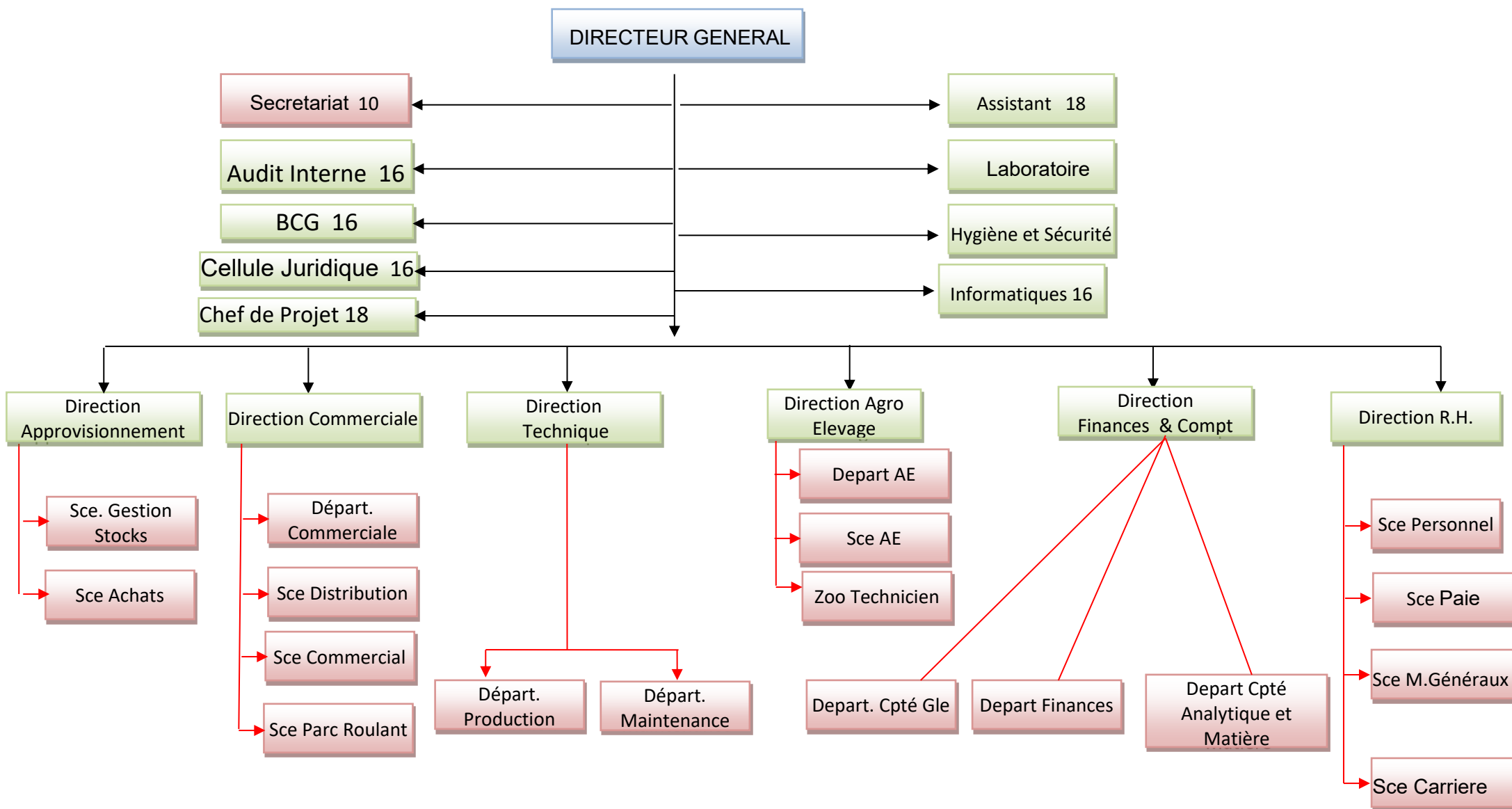
- 1) احمد مصنوعة ،"تنمية الكفاءات البشرية كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية للمنتج التأميني" ،الملتقى الدولي السابع حول "الصناعة التأمينية ،الواقع العملي وآفاق التطوير . تجارب الدول ." ،جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف ،كلية العلوم الاقتصادية ،العلوم التجارية وعلوم التسيير ،04/03 ديسمبر 2012.
- 2) فؤاد احمد محمد العفيري ،"مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" ،مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ،جامعة الملك سعود ،أيام 19/17 ماي 2010.
- 3) معاد خلف إبراهيم الجنابي ،"تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال" ،كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة الموصل ،العراق ،بدون سنة نشر.
- 4) مسعداوي يوسف " القدرة التنافسية ومؤشراتها،المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمؤسسات والحكومة " جامعة ورقلة، 8- 9 مارس 2005.
- 5) نادية مشاش ،"أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة" ،استمارة مشاركة ضمن الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع ،جامعة البليدة 2.
- 6) نعيمة يجاوي ،"دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية" ،ورقة مقدمة ضمن ملتقى حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية ،جامعة مولاي الطاهر ،سعيدة ،أيام 11/10 نوفمبر 2009.

## 6. المراجع باللغة الأجنبية :

- 1) Farid Makhoulf , "**Comptabilité Analytique**" ,Pages Bleues ,Alger ,2006.
- 2) GAGNON Dominique et autres, "**L'entreprise**", Gaëtan Morin éditeur, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2000.
- 3) Khouatra Djamel et Lextait Thierry , "**Comptabilité de gestion**" ,Edition Ellipses ,1996 .
- 4) M. PORTER. **L'Avantage concurrentiel des nations**. Inter-éditions, 1993.

ملاحق

الجدول رقم 10 يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة



الجدول رقم (9): يوضح التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة لسنة 2012

الاقسام الرئيسية			الاقسام الثانوية					اسم الحساب	
التوزيع	التمويل	التربية الحيوانية	الانتاج	النظافة والامن	حظيرة النقل	المخبر	الصيانة	الإدارة	
							1 907 043,97		CONSUMMATION DE PDR INSTALLATI
							7 400,00		consommation dautre pieces mec
							508 942,58		CONSUMMATION DE QUINCAILLERIE
					1 608 743,68				CONSUMMATION DE PDR AUTOMOBIL
							61 811,33		CONSUMMATION PETIT OUTILLAGE
			2 538 585,71						PRODUITS D'ENTRETIEN NETOYAGE
						583 185,29			PRODUITS LABORATOIRE
					3 475 416,30				CARBURANT ET LUBRIFIANT
								520 514,00	MATIERS DE CONSTRUCTION
					1 203 608,81				CONSUMMATION PNEUMATIQUES
								934 212,93	achats consommes fournt de bur
								39 487,40	FOURNITURES DE BUREAU
			2 260 415,50						SOUS TRAITANCE GARDIENNAGE
								939 189,00	sous traitance trav amenagemen
					4 207 440,00				locations du mat de transport
								465 000,00	charges locatives des log du p
							1 722 204,18		Entretien, réparations et maintenance
108 926,68	108 926,68	108 926,68	871 413,43	108 926,68	435 706,72	108 926,68	108 926,68	217 853,36	Primes d'assurances
								87 900,00	Etudes et recherches
								20 604,00	DOCUMENTATION
								223 400,00	Personnel extérieur à l'entrep
								701 197,69	honn des trans avocat experts
								12 920,00	frais d'actes et de contentieu
								137 108,71	AUTRES HONORAIRES
								1 433 091,68	PUBLICITE
					90 000,00				AUTRES FRETS ET TRANSPORT
								6 080 152,37	Déplacements, missions et réceptions
								1 104 701,80	Frais postaux et de télécommunications
								1 461 467,10	Services bancaires et assimilés
14 124 279,33	3 531 069,83	4 237 283,80	35 310 698,32	9 180 781,56	9 886 995,53	1 412 427,93	4 943 497,77	11 299 423,46	Charges de personnel
								2 579 043,27	Impôts, taxes et versements assimilés
								9 886 594,54	Autres charges opérationnelles
2 684 541,20	1 342 270,60	1 342 270,60	10 738 164,80	1 342 270,60	5 369 082,40	1 342 270,60	1 342 270,60	1 342 270,60	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur
16 917 747,21	4 982 267,11	5 688 481,08	46 920 276,56	15 430 980,05	26 276 993,44	3 446 810,50	10 602 097,10	39 486 131,91	مجموع التوزيع الاولى

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات

## الجدول رقم (10): يوضح التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة لسنة 2013

الإقسام الرئيسية			الإقسام الثانوية					اسم الحساب	
التوزيع	التموين	التربية الحيوانية	الإنتاج	النظافة والأمن	حظيرة النقل	المخبر	الصيانة		الإدارة
							4 044 012,58		CONSOMMATION DE PDR INSTALLATI
							1 600,00		consommation dautre pieces mec
							886 773,16		CONSOMMATION DE QUINCAILLERIE
					2 385 892,52				CONSOMMATION DE PDR AUTOMOBIL
							36 105,00		CONSOMMATION PETIT OUTILLAGE
				2 910 822,70					PRODUITS D'ENTRETIEN NETOYAGE
						699 109,82			PRODUITS LABORATOIRE
					4 756 121,54				CARBURANT ET LUBRIFIANT
								194 285,91	MATIERES DE CONSTRUCTION
					557 100,00				CONSOMMATION PNEUMATIQUES
								1 048 468,77	achats consommes fournt de bur
				2 518 586,60					SOUS TRAITANCE GARDIENNAGE
								332 875,00	sous traitance trav amenagemen
					523 100,00				locations du mat de transport
							2 153 983,36		ENTR REPARATIONS
							4 900,00		entretien des immobilisation e
147 233,40	147 233,40	1 177 867,16	147 233,40	588 933,58	147 233,40	147 233,40	147 233,40	294 466,79	Primes d'assurances
								9 930,00	DOCUMENTATION
								533 756,60	Personnel extérieur à l'entrep
								1 040 393,00	honn des trans avocat experts
								63 782,00	frais d'actes et de contentieu
								430 968,87	AUTRES HONORAIRES
								823 520,00	PUBLICITE
								144 000,00	AUTRES FRETS ET TRANSPORT
								49 665,00	DEPLACEMENT FRAIS DE VOYAGE
								3 734 865,39	deplacements frais de sejour e
								440 950,56	DEPLAC FRAIS SEJOUR
								1 460,00	POSTE TELECOMMUNICATION
15 992 068,55	3 998 017,14	4 797 620,57	39 980 171,39	10 394 844,56	11 194 447,99	1 599 206,86	5 597 223,99	12 793 654,84	Charges de personnel
								1 159 768,23	Impôts, taxes et versements assimilés
								12 210 722,66	Autres charges opérationnelles
2 133 595,11	1 066 797,55	1 066 797,55	8 534 380,43	1 066 797,55	4 267 190,21	1 066 797,55	1 066 797,55	1 066 797,55	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur
18 272 897,06	5 212 048,09	7 042 285,28	48 661 785,21	17 479 984,99	23 831 085,66	3 512 347,62	13 938 629,04	36 374 331,18	مجموع التوزيع الأولي

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات

1. جدول التوزيع الثانوي

الجدول رقم (11): يوضح التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وتكلفة وحدة العمل لسنة 2012

الأقسام الرئيسية				الأقسام الثانوية					
التوزيع	التموين	التربية الحيوانية	الانتاج	النظافة و الامن	حظيرة النقل	المخبر	الصيدية	الإدارة	
16 917 747,21	4 982 267,11	5 688 481,08	46 920 276,56	15 430 980,05	26 276 993,44	3 446 810,50	10 602 097,10	39 486 131,91	مجموع التوزيع الاولي
9 871 532,98	15 794 452,76	3 948 613,19	9 871 532,98						الإدارة
3 180 629,13	3 710 733,99	1 060 209,71	2 650 524,28						الصيدية
689 362,10	1 206 383,68	689 362,10	861 702,63						المخبر
7 883 080,03	9 196 926,70	3 941 540,02	5 255 386,69						حظيرة النقل
3 857 745,01	5 400 843,02	2 314 647,01	3 857 745,01						النظافة و الامن
42 400 096,46	40 291 607,26	17 642 853,10	69 417 168,13						مجموع التوزيع الثانوي
رقم الاعمال	كمية مستهلكة	كمية مستلمة	كمية منتجة						طبيعة وحدة العمل
1034000000	3 447 000,00	6 600 000,00	40 050 000,00						عدد وحدات العمل
0,04	5,83	3,96	1,73						تكلفة وحدة العمل

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات



الجدول رقم (12): يوضح التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وتكلفة وحدة العمل لسنة 2013

الإقسام الرئيسية				الإقسام الثانوية					
التوزيع	التمويل	التربية الحرفية	الإنتاج	النظافة والأمن	حظيرة النقل	المخبر	الصيانة	الإدارة	
18 272 897,06	5 212 048,09	7 042 285,28	48 661 785,21	17 479 984,99	23 831 085,66	3 512 347,62	13 938 629,04	36 374 331,18	مجموع التوزيع الاولي
9 093 582,79	14 549 732,47	3 637 433,12	9 093 582,79						الإدارة
4 181 588,71	4 878 520,16	1 393 862,90	3 484 657,26						الصيانة
702 469,52	1 229 321,67	702 469,52	878 086,91						المخبر
7 149 325,70	8 340 879,98	3 574 662,85	4 766 217,13						حظيرة النقل
4 369 996,25	6 117 994,75	2 621 997,75	4 369 996,25						النظافة والأمن
43 769 860,03	40 328 497,12	18 972 711,42	71 254 325,55						مجموع التوزيع الثانوي
رقم الاعمال	كمية مستهلكة	كمية مستلمة	كمية منتجة						طبيعة وحدة العمل
1 122 800 000,00	3 440 000,00	9 400 000,00	43 547 000,00						عدد وحدات العمل
0,038982775	11,72340033	2,018373556	1,636262557						تكلفة وحدة العمل

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعطيات

# GIPLAIT SAIDA

BP 142 ZI REBAHIA SAIDA

N° D'IDENTIFICATION:098131010007932

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTU
		DEBIT
600100	CONSOMMATION PRODUIT LAITIERS	0,00
<b>600100**</b>	<b>CONSOMMATION PRODUIT LAITIERS</b>	<b>0,00</b>
600300	CONSOMMATION FORMAGE	0,00
<b>600300**</b>	<b>CONSOMMATION FORMAGE</b>	<b>0,00</b>
60090	autre consommations stocks ma	0,00
<b>60090 **</b>	<b>autre consommations stocks ma</b>	<b>0,00</b>
<b>600****</b>	<b>Achats de marchandises vendues</b>	<b>0,00</b>
601000	CONSOMMATION DE POUDRE 0/	0,00
<b>601000**</b>	<b>CONSOMMATION DE POUDRE 0/</b>	<b>0,00</b>
601001	CONSOMMATION DE POUDRE 26/	0,00
<b>601001**</b>	<b>CONSOMMATION DE POUDRE 26/</b>	<b>0,00</b>
601003	CONSOMMATION DE MGLA	0,00
<b>601003**</b>	<b>CONSOMMATION DE MGLA</b>	<b>0,00</b>
601004	CONSOMMATION DE LAIT CRU	0,00
<b>601004**</b>	<b>CONSOMMATION DE LAIT CRU</b>	<b>0,00</b>
601062	CONSOMMATION DE PDR INSTALLATI	0,00
<b>601062**</b>	<b>CONSOMMATION DE PDR INSTALLATI</b>	<b>0,00</b>
601063	consommation d'autre pieces mec	0,00
<b>601063**</b>	<b>consommation d'autre pieces mec</b>	<b>0,00</b>
601064	CONSOMMATION DE QUINCAILLERIE	0,00
<b>601064**</b>	<b>CONSOMMATION DE QUINCAILLERIE</b>	<b>0,00</b>
601065	CONSOMMATION DE PDR AUTOMOBIL	0,00
<b>601065**</b>	<b>CONSOMMATION DE PDR AUTOMOBIL</b>	<b>0,00</b>
601066	CONSOMMATION PETIT OUTILLAGE	0,00
<b>601066**</b>	<b>CONSOMMATION PETIT OUTILLAGE</b>	<b>0,00</b>
601068	PRODUITS D'ENTRETIEN NETOYAGE	0,00
<b>601068**</b>	<b>PRODUITS D'ENTRETIEN NETOYAGE</b>	<b>0,00</b>
601069	PRODUITS LABORATOIRE	0,00
<b>601069**</b>	<b>PRODUITS LABORATOIRE</b>	<b>0,00</b>
601500	CARBURANT ET LUBRIFIANT	0,00
<b>601500**</b>	<b>CARBURANT ET LUBRIFIANT</b>	<b>0,00</b>
601600	MATIERS DE CONSTRUCTION	0,00
<b>601600**</b>	<b>MATIERS DE CONSTRUCTION</b>	<b>0,00</b>
<b>601****</b>	<b>Matières premières</b>	<b>0,00</b>
602110	CONSOMMATION PNEUMATIQUES	0,00
<b>602110**</b>	<b>CONSOMMATION PNEUMATIQUES</b>	<b>0,00</b>
602112	achats consommables fourn de bur	0,00
<b>602112**</b>	<b>achats consommables fourn de bur</b>	<b>0,00</b>
602113	FOURNITURES DE BUREAU	0,00
<b>602113**</b>	<b>FOURNITURES DE BUREAU</b>	<b>0,00</b>
602200	EMBALLAGES	0,00
<b>602200**</b>	<b>EMBALLAGES</b>	<b>0,00</b>
602201	CONSOMMATION POLYTELENE EL BEN	0,00
<b>602201**</b>	<b>CONSOMMATION POLYTELENE EL BEN</b>	<b>0,00</b>
602202	ACHATS CONSOMMABLES DE POLYT LAI	0,00
<b>602202**</b>	<b>ACHATS CONSOMMABLES DE POLYT LAI</b>	<b>0,00</b>
<b>602****</b>	<b>Autres approvisionnements</b>	<b>0,00</b>
607201	achats non stockés énerg /eau	0,00
<b>607201**</b>	<b>achats non stockés énerg /eau</b>	<b>0,00</b>
<b>607****</b>	<b>Achats non stockés de matières et fourn</b>	<b>0,00</b>
608000	Frais accessoires d'achat	0,00
<b>608000**</b>	<b>Frais accessoires d'achat</b>	<b>0,00</b>
<b>608****</b>	<b>Frais accessoires d'achat</b>	<b>0,00</b>

<b>60*****</b>	<b>Achats consommés</b>	<b>0,00</b>
611000	SOUS TRAITANCE GARDIENNAGE	0,00
<b>611000**</b>	<b>SOUS TRAITANCE GARDIENNAGE</b>	<b>0,00</b>
611900	sous traitance trav amenagemen	0,00
<b>611900**</b>	<b>sous traitance trav amenagemen</b>	<b>0,00</b>
<b>611*****</b>	<b>Sous-traitance générale</b>	<b>0,00</b>
613810	locations du mat de transport	0,00
<b>613810**</b>	<b>locations du mat de transport</b>	<b>0,00</b>
<b>613*****</b>	<b>Locations</b>	<b>0,00</b>
614330	charges locatives des log du p	0,00
<b>614330**</b>	<b>charges locatives des log du p</b>	<b>0,00</b>
<b>614*****</b>	<b>Charges locatives et charges de coprop</b>	<b>0,00</b>
615000	ENTR REPARATIONS	0,00
<b>615000**</b>	<b>ENTR REPARATIONS</b>	<b>0,00</b>
615211	entretien des installat techni	0,00
<b>615211**</b>	<b>entretien des installat techni</b>	<b>0,00</b>
615219	entretien des immobilisation e	0,00
<b>615219**</b>	<b>entretien des immobilisation e</b>	<b>0,00</b>
<b>615*****</b>	<b>Entretien, réparations et maintenance</b>	<b>0,00</b>
616000	Primes d'assurances	0,00
<b>616000**</b>	<b>Primes d'assurances</b>	<b>0,00</b>
616100	prime d assurance respt civil	0,00
<b>616100**</b>	<b>prime d assurance respt civil</b>	<b>0,00</b>
616300	prime d assurance incendie	0,00
<b>616300**</b>	<b>prime d assurance incendie</b>	<b>0,00</b>
616500	primes dassurance automobile	0,00
<b>616500**</b>	<b>primes dassurance automobile</b>	<b>0,00</b>
<b>616*****</b>	<b>Primes d'assurances</b>	<b>0,00</b>
617000	Etudes et recherches	0,00
<b>617000**</b>	<b>Etudes et recherches</b>	<b>0,00</b>
<b>617*****</b>	<b>Etudes et recherches</b>	<b>0,00</b>
618000	DOCUMENTATION	0,00
<b>618000**</b>	<b>DOCUMENTATION</b>	<b>0,00</b>
<b>618*****</b>	<b>Documentation et divers</b>	<b>0,00</b>
<b>61*****</b>	<b>Services extérieurs</b>	<b>0,00</b>
621000	Personnel extérieur à l'entrep	0,00
<b>621000**</b>	<b>Personnel extérieur à l'entrep</b>	<b>0,00</b>
<b>621*****</b>	<b>Personnel extérieur à l'entreprise</b>	<b>0,00</b>
622110	honn des trans avocat experts	0,00
<b>622110**</b>	<b>honn des trans avocat experts</b>	<b>0,00</b>
622120	frais d'actes et de contentieu	0,00
<b>622120**</b>	<b>frais d'actes et de contentieu</b>	<b>0,00</b>
622190	AUTRES HONORAIRES	0,00
<b>622190**</b>	<b>AUTRES HONORAIRES</b>	<b>0,00</b>
<b>622*****</b>	<b>Rémunérations d'intermédiaires et hono</b>	<b>0,00</b>
623000	PUBLICITE	0,00
<b>623000**</b>	<b>PUBLICITE</b>	<b>0,00</b>
<b>623*****</b>	<b>Publicité, publication, relations publique</b>	<b>0,00</b>
624100	AUTRES FRETS ET TRANSPORT	0,00
<b>624100**</b>	<b>AUTRES FRETS ET TRANSPORT</b>	<b>0,00</b>
<b>624*****</b>	<b>Transports de biens et transport collecti</b>	<b>0,00</b>
625000	DEPLACEMENT FRAIS DE VOYAGE	0,00
<b>625000**</b>	<b>DEPLACEMENT FRAIS DE VOYAGE</b>	<b>0,00</b>
625020	deplacements frais de sejour e	0,00
<b>625020**</b>	<b>deplacements frais de sejour e</b>	<b>0,00</b>
<b>625*****</b>	<b>Déplacements, missions et réceptions</b>	<b>0,00</b>
626000	POSTE TELECOMMUNICATION	0,00
<b>626000**</b>	<b>POSTE TELECOMMUNICATION</b>	<b>0,00</b>
626100	TELEPHONE ET TELEGRAMME	0,00
<b>626100**</b>	<b>TELEPHONE ET TELEGRAMME</b>	<b>0,00</b>
<b>626*****</b>	<b>Frais postaux et de télécommunications</b>	<b>0,00</b>
627700	frais ouvert/modificat credits	0,00
<b>627700**</b>	<b>frais ouvert/modificat credits</b>	<b>0,00</b>
627900	commissions diverses	0,00
<b>627900**</b>	<b>commissions diverses</b>	<b>0,00</b>
<b>627*****</b>	<b>Services bancaires et assimilés</b>	<b>0,00</b>

628000	AUTRES FRAIS DIVERS	0,00
<b>628000**</b>	<b>AUTRES FRAIS DIVERS</b>	<b>0,00</b>
628100	COTISATIONS	0,00
<b>628100**</b>	<b>COTISATIONS</b>	<b>0,00</b>
<b>628****</b>	<b>Cotisations et divers</b>	<b>0,00</b>
629000	Rabais, remises, ristournes ob	0,00
<b>629000**</b>	<b>Rabais, remises, ristournes ob</b>	<b>0,00</b>
<b>629****</b>	<b>Rabais, remises, ristournes obtenus sur</b>	<b>0,00</b>
<b>62****</b>	<b>Autres services extérieurs</b>	<b>0,00</b>
631100	SALAIRE DE BASE	0,00
<b>631100**</b>	<b>SALAIRE DE BASE</b>	<b>0,00</b>
631101	PRESALAIRE APPRENTIS	0,00
<b>631101**</b>	<b>PRESALAIRE APPRENTIS</b>	<b>0,00</b>
631113	personnel de l'ANEM	0,00
<b>631113**</b>	<b>personnel de l'ANEM</b>	<b>0,00</b>
631200	HEURES SUPPLEM 50%	0,00
<b>631200**</b>	<b>HEURES SUPPLEM 50%</b>	<b>0,00</b>
631207	P R C	0,00
<b>631207**</b>	<b>P R C</b>	<b>0,00</b>
631210	HEURES SUPPLEMEN NORMALES	0,00
<b>631210**</b>	<b>HEURES SUPPLEMEN NORMALES</b>	<b>0,00</b>
631213	PRIME ASTREINTE	0,00
<b>631213**</b>	<b>PRIME ASTREINTE</b>	<b>0,00</b>
631214	PRIME DE RESTAURATION	0,00
<b>631214**</b>	<b>PRIME DE RESTAURATION</b>	<b>0,00</b>
631215	PRIME D'INVENTAIRE	0,00
<b>631215**</b>	<b>PRIME D'INVENTAIRE</b>	<b>0,00</b>
631216	PRIME VARIABLE	0,00
<b>631216**</b>	<b>PRIME VARIABLE</b>	<b>0,00</b>
631217	PRIME D'ENCOURAGEMENT	0,00
<b>631217**</b>	<b>PRIME D'ENCOURAGEMENT</b>	<b>0,00</b>
631218	prime scolarite	0,00
<b>631218**</b>	<b>prime scolarite</b>	<b>0,00</b>
631230	PRIME DE TECHNICITE	0,00
<b>631230**</b>	<b>PRIME DE TECHNICITE</b>	<b>0,00</b>
631238	P R I	0,00
<b>631238**</b>	<b>P R I</b>	<b>0,00</b>
631251	PRIME DE CAISSE	0,00
<b>631251**</b>	<b>PRIME DE CAISSE</b>	<b>0,00</b>
631260	PRIME DE PANIER	0,00
<b>631260**</b>	<b>PRIME DE PANIER</b>	<b>0,00</b>
631261	PRIME DE TRANSPORT	0,00
<b>631261**</b>	<b>PRIME DE TRANSPORT</b>	<b>0,00</b>
631262	REGULE 53 PANIER +TRANSPORT	0,00
<b>631262**</b>	<b>REGULE 53 PANIER +TRANSPORT</b>	<b>0,00</b>
631263	PRIME PERMANENCE	0,00
<b>631263**</b>	<b>PRIME PERMANENCE</b>	<b>0,00</b>
631264	prime de bilan	0,00
<b>631264**</b>	<b>prime de bilan</b>	<b>0,00</b>
631820	INDEMNITE D'INTERIM	0,00
<b>631820**</b>	<b>INDEMNITE D'INTERIM</b>	<b>0,00</b>
631830	INDEMNITE DE VEHICULE	0,00
<b>631830**</b>	<b>INDEMNITE DE VEHICULE</b>	<b>0,00</b>
<b>631****</b>	<b>Rémunération du personnel</b>	<b>0,00</b>
635000	COTISATIONS SECURITE SICALES	0,00
<b>635000**</b>	<b>COTISATIONS SECURITE SICALES</b>	<b>0,00</b>
<b>635****</b>	<b>Cotisations aux organismes sociaux</b>	<b>0,00</b>
637000	CONTRI/ AUX ACTIVITES SOCIALES	0,00
<b>637000**</b>	<b>CONTRI/ AUX ACTIVITES SOCIALES</b>	<b>0,00</b>
<b>637****</b>	<b>Autres charges sociales</b>	<b>0,00</b>
638008	INDEEMNITE NUISANCE	0,00
<b>638008**</b>	<b>INDEEMNITE NUISANCE</b>	<b>0,00</b>
638020	IND SERVICE PERMANANT IFSP	0,00
<b>638020**</b>	<b>IND SERVICE PERMANANT IFSP</b>	<b>0,00</b>
638030	IND COMPL REVENU	0,00
<b>638030**</b>	<b>IND COMPL REVENU</b>	<b>0,00</b>

638033	IND TRAVAIL POSTE TTP	0,00
<b>638033**</b>	<b>IND TRAVAIL POSTE TTP</b>	<b>0,00</b>
638037	IND RESPONSABILITE	0,00
<b>638037**</b>	<b>IND RESPONSABILITE</b>	<b>0,00</b>
638062	I F RI MAITRISE	0,00
<b>638062**</b>	<b>I F RI MAITRISE</b>	<b>0,00</b>
638063	I F RI CADRE	0,00
<b>638063**</b>	<b>I F RI CADRE</b>	<b>0,00</b>
638064	I F R I EXECUTION	0,00
<b>638064**</b>	<b>I F R I EXECUTION</b>	<b>0,00</b>
638082	IND ZONE GEOG	0,00
<b>638082**</b>	<b>IND ZONE GEOG</b>	<b>0,00</b>
638112	IND CONGE ANNUEL	0,00
<b>638112**</b>	<b>IND CONGE ANNUEL</b>	<b>0,00</b>
638113	ideminite depart de retraite	0,00
<b>638113**</b>	<b>ideminite depart de retraite</b>	<b>0,00</b>
638300	INDEMINITE EXPERIENCE IEP	0,00
<b>638300**</b>	<b>INDEMINITE EXPERIENCE IEP</b>	<b>0,00</b>
638810	SALAIRE UNIQUE	0,00
<b>638810**</b>	<b>SALAIRE UNIQUE</b>	<b>0,00</b>
<b>638****</b>	<b>Autres charges de personnel</b>	<b>0,00</b>
<b>63****</b>	<b>Charges de personnel</b>	<b>0,00</b>
641800	TAXES UNIQUES SUR LES VEHICULE	0,00
<b>641800**</b>	<b>TAXES UNIQUES SUR LES VEHICULE</b>	<b>0,00</b>
<b>641****</b>	<b>Impôts, taxes et versements assimilés s</b>	<b>0,00</b>
642000	T A P	0,00
<b>642000**</b>	<b>T A P</b>	<b>0,00</b>
<b>642****</b>	<b>Impôts et taxes non récupérables sur ch</b>	<b>0,00</b>
645200	DROIT DE TIMBRE	0,00
<b>645200**</b>	<b>DROIT DE TIMBRE</b>	<b>0,00</b>
645300	taxe speciales	0,00
<b>645300**</b>	<b>taxe speciales</b>	<b>0,00</b>
645800	taxe fonciers	0,00
<b>645800**</b>	<b>taxe fonciers</b>	<b>0,00</b>
<b>645****</b>	<b>Autres impôts et taxes (hors impôts sur</b>	<b>0,00</b>
<b>64****</b>	<b>Impôts, taxes et versements assimilés</b>	<b>0,00</b>
653000	JETONS DE PRESENCE	0,00
<b>653000**</b>	<b>JETONS DE PRESENCE</b>	<b>0,00</b>
<b>653****</b>	<b>Jetons de présence</b>	<b>0,00</b>
656010	penalite et amendes fiscales	0,00
<b>656010**</b>	<b>penalite et amendes fiscales</b>	<b>0,00</b>
656200	DONS	0,00
<b>656200**</b>	<b>DONS</b>	<b>0,00</b>
<b>656****</b>	<b>Amendes et pénalités, subventions acco</b>	<b>0,00</b>
657000	CHARGES EXCEPTIONNELLES	0,00
<b>657000**</b>	<b>CHARGES EXCEPTIONNELLES</b>	<b>0,00</b>
657400	PERTE ET CHARGES	0,00
<b>657400**</b>	<b>PERTE ET CHARGES</b>	<b>0,00</b>
657900	autre charge exp de gestion co	0,00
<b>657900**</b>	<b>autre charge exp de gestion co</b>	<b>0,00</b>
<b>657****</b>	<b>Charges exceptionnelles de gestion cou</b>	<b>0,00</b>
658900	autres frais divers	0,00
<b>658900**</b>	<b>autres frais divers</b>	<b>0,00</b>
<b>658****</b>	<b>Autres charges de gestion courante</b>	<b>0,00</b>
<b>65****</b>	<b>Autres charges opérationnelles</b>	<b>0,00</b>
681000	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	0,00
<b>681000**</b>	<b>DOTATION AUX AMORTISSEMENTS</b>	<b>0,00</b>
<b>681****</b>	<b>Dotations au amortissements, prov. et p</b>	<b>0,00</b>
685000	DOTATIONS AUX AMORT PROV ET PE	0,00
<b>685000**</b>	<b>DOTATIONS AUX AMORT PROV ET PE</b>	<b>0,00</b>
<b>685****</b>	<b>Dotations aux amortissements, provisio</b>	<b>0,00</b>
<b>68****</b>	<b>Dotations aux amortissements, provisio</b>	<b>0,00</b>
695000	Imp"ts sur les b,n,fices bas,s	0,00
<b>695000**</b>	<b>Imp"ts sur les b,n,fices bas,s</b>	<b>0,00</b>
<b>695****</b>	<b>Impôts sur les bénéfices basés sur le rés</b>	<b>0,00</b>
<b>69****</b>	<b>Impôts sur les résultats et assimilés</b>	<b>0,00</b>

6\*\*\*\*\*

CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES

0,00

TOTAL GENERAL

0,00

## BALANCE GENERALE

RE(SOLDES) CREDIT	MVM DU 01/01/12 AU 31/12/12		TOT.MVM /
	DEBIT	CREDIT	
0,00	4 263 394,35	0,00	4 263 394,35
<b>0,00</b>	<b>4 263 394,35</b>	<b>0,00</b>	<b>4 263 394,35</b>
0,00	4 838 273,89	0,00	4 838 273,89
<b>0,00</b>	<b>4 838 273,89</b>	<b>0,00</b>	<b>4 838 273,89</b>
0,00	27 195,00	0,00	27 195,00
<b>0,00</b>	<b>27 195,00</b>	<b>0,00</b>	<b>27 195,00</b>
<b>0,00</b>	<b>9 128 863,24</b>	<b>0,00</b>	<b>9 128 863,24</b>
0,00	397 544 854,84	0,00	397 544 854,84
<b>0,00</b>	<b>397 544 854,84</b>	<b>0,00</b>	<b>397 544 854,84</b>
0,00	98 806 068,25	0,00	98 806 068,25
<b>0,00</b>	<b>98 806 068,25</b>	<b>0,00</b>	<b>98 806 068,25</b>
0,00	53 839 432,62	0,00	53 839 432,62
<b>0,00</b>	<b>53 839 432,62</b>	<b>0,00</b>	<b>53 839 432,62</b>
0,00	191 372 042,00	0,00	191 372 042,00
<b>0,00</b>	<b>191 372 042,00</b>	<b>0,00</b>	<b>191 372 042,00</b>
0,00	1 907 043,97	0,00	1 907 043,97
<b>0,00</b>	<b>1 907 043,97</b>	<b>0,00</b>	<b>1 907 043,97</b>
0,00	7 400,00	0,00	7 400,00
<b>0,00</b>	<b>7 400,00</b>	<b>0,00</b>	<b>7 400,00</b>
0,00	508 942,58	0,00	508 942,58
<b>0,00</b>	<b>508 942,58</b>	<b>0,00</b>	<b>508 942,58</b>
0,00	1 608 743,68	0,00	1 608 743,68
<b>0,00</b>	<b>1 608 743,68</b>	<b>0,00</b>	<b>1 608 743,68</b>
0,00	61 811,33	0,00	61 811,33
<b>0,00</b>	<b>61 811,33</b>	<b>0,00</b>	<b>61 811,33</b>
0,00	2 538 585,71	0,00	2 538 585,71
<b>0,00</b>	<b>2 538 585,71</b>	<b>0,00</b>	<b>2 538 585,71</b>
0,00	583 185,29	0,00	583 185,29
<b>0,00</b>	<b>583 185,29</b>	<b>0,00</b>	<b>583 185,29</b>
0,00	3 475 416,30	0,00	3 475 416,30
<b>0,00</b>	<b>3 475 416,30</b>	<b>0,00</b>	<b>3 475 416,30</b>
0,00	520 514,00	0,00	520 514,00
<b>0,00</b>	<b>520 514,00</b>	<b>0,00</b>	<b>520 514,00</b>
<b>0,00</b>	<b>752 774 040,57</b>	<b>0,00</b>	<b>752 774 040,57</b>
0,00	1 203 608,81	0,00	1 203 608,81
<b>0,00</b>	<b>1 203 608,81</b>	<b>0,00</b>	<b>1 203 608,81</b>
0,00	934 212,93	0,00	934 212,93
<b>0,00</b>	<b>934 212,93</b>	<b>0,00</b>	<b>934 212,93</b>
0,00	45 887,40	6 400,00	45 887,40
<b>0,00</b>	<b>45 887,40</b>	<b>6 400,00</b>	<b>45 887,40</b>
0,00	36 818 479,55	0,00	36 818 479,55
<b>0,00</b>	<b>36 818 479,55</b>	<b>0,00</b>	<b>36 818 479,55</b>
0,00	422 833,49	0,00	422 833,49
<b>0,00</b>	<b>422 833,49</b>	<b>0,00</b>	<b>422 833,49</b>
0,00	24 707 670,97	0,00	24 707 670,97
<b>0,00</b>	<b>24 707 670,97</b>	<b>0,00</b>	<b>24 707 670,97</b>
<b>0,00</b>	<b>64 132 693,15</b>	<b>6 400,00</b>	<b>64 132 693,15</b>
0,00	12 062 729,86	0,00	12 062 729,86
<b>0,00</b>	<b>12 062 729,86</b>	<b>0,00</b>	<b>12 062 729,86</b>
<b>0,00</b>	<b>12 062 729,86</b>	<b>0,00</b>	<b>12 062 729,86</b>
0,00	16 715,88	0,00	16 715,88
<b>0,00</b>	<b>16 715,88</b>	<b>0,00</b>	<b>16 715,88</b>
<b>0,00</b>	<b>16 715,88</b>	<b>0,00</b>	<b>16 715,88</b>

0,00	838 115 042,70	6 400,00	838 115 042,70
0,00	2 260 415,50	0,00	2 260 415,50
0,00	2 260 415,50	0,00	2 260 415,50
0,00	939 189,00	0,00	939 189,00
0,00	939 189,00	0,00	939 189,00
0,00	3 199 604,50	0,00	3 199 604,50
0,00	4 207 440,00	0,00	4 207 440,00
0,00	4 207 440,00	0,00	4 207 440,00
0,00	4 207 440,00	0,00	4 207 440,00
0,00	465 000,00	0,00	465 000,00
0,00	465 000,00	0,00	465 000,00
0,00	465 000,00	0,00	465 000,00
0,00	741 672,91	0,00	741 672,91
0,00	741 672,91	0,00	741 672,91
0,00	158 994,37	0,00	158 994,37
0,00	158 994,37	0,00	158 994,37
0,00	821 536,90	0,00	821 536,90
0,00	821 536,90	0,00	821 536,90
0,00	1 722 204,18	0,00	1 722 204,18
0,00	350 400,00	0,00	350 400,00
0,00	350 400,00	0,00	350 400,00
0,00	503 395,62	0,00	503 395,62
0,00	503 395,62	0,00	503 395,62
0,00	270 707,00	0,00	270 707,00
0,00	270 707,00	0,00	270 707,00
0,00	1 054 030,96	0,00	1 054 030,96
0,00	1 054 030,96	0,00	1 054 030,96
0,00	2 178 533,58	0,00	2 178 533,58
0,00	87 900,00	0,00	87 900,00
0,00	87 900,00	0,00	87 900,00
0,00	87 900,00	0,00	87 900,00
0,00	20 604,00	0,00	20 604,00
0,00	20 604,00	0,00	20 604,00
0,00	20 604,00	0,00	20 604,00
0,00	11 881 286,26	0,00	11 881 286,26
0,00	223 400,00	0,00	223 400,00
0,00	223 400,00	0,00	223 400,00
0,00	223 400,00	0,00	223 400,00
0,00	701 197,69	0,00	701 197,69
0,00	701 197,69	0,00	701 197,69
0,00	12 920,00	0,00	12 920,00
0,00	12 920,00	0,00	12 920,00
0,00	137 108,71	0,00	137 108,71
0,00	137 108,71	0,00	137 108,71
0,00	851 226,40	0,00	851 226,40
0,00	1 433 091,68	0,00	1 433 091,68
0,00	1 433 091,68	0,00	1 433 091,68
0,00	1 433 091,68	0,00	1 433 091,68
0,00	90 000,00	0,00	90 000,00
0,00	90 000,00	0,00	90 000,00
0,00	90 000,00	0,00	90 000,00
0,00	260 859,28	0,00	260 859,28
0,00	260 859,28	0,00	260 859,28
0,00	5 819 293,09	0,00	5 819 293,09
0,00	5 819 293,09	0,00	5 819 293,09
0,00	6 080 152,37	0,00	6 080 152,37
0,00	7 524,00	0,00	7 524,00
0,00	7 524,00	0,00	7 524,00
0,00	1 141 583,36	44 405,56	1 141 583,36
0,00	1 141 583,36	44 405,56	1 141 583,36
0,00	1 149 107,36	44 405,56	1 149 107,36
0,00	119 399,51	0,00	119 399,51
0,00	119 399,51	0,00	119 399,51
0,00	1 342 067,59	0,00	1 342 067,59
0,00	1 342 067,59	0,00	1 342 067,59
0,00	1 461 467,10	0,00	1 461 467,10



0,00	5 320,00	0,00	5 320,00
<b>0,00</b>	<b>5 320,00</b>	<b>0,00</b>	<b>5 320,00</b>
0,00	50 000,00	0,00	50 000,00
<b>0,00</b>	<b>50 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>50 000,00</b>
<b>0,00</b>	<b>55 320,00</b>	<b>0,00</b>	<b>55 320,00</b>
0,00	680 000,00	0,00	680 000,00
<b>0,00</b>	<b>680 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>680 000,00</b>
<b>0,00</b>	<b>680 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>680 000,00</b>
<b>0,00</b>	<b>12 023 764,91</b>	<b>44 405,56</b>	<b>12 023 764,91</b>
0,00	27 009 429,53	344 472,56	27 009 429,53
<b>0,00</b>	<b>27 009 429,53</b>	<b>344 472,56</b>	<b>27 009 429,53</b>
0,00	23 318,18	0,00	23 318,18
<b>0,00</b>	<b>23 318,18</b>	<b>0,00</b>	<b>23 318,18</b>
0,00	1 287 310,00	0,00	1 287 310,00
<b>0,00</b>	<b>1 287 310,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1 287 310,00</b>
0,00	3 522,12	0,00	3 522,12
<b>0,00</b>	<b>3 522,12</b>	<b>0,00</b>	<b>3 522,12</b>
0,00	2 954 493,56	0,00	2 954 493,56
<b>0,00</b>	<b>2 954 493,56</b>	<b>0,00</b>	<b>2 954 493,56</b>
0,00	32 169,43	0,00	32 169,43
<b>0,00</b>	<b>32 169,43</b>	<b>0,00</b>	<b>32 169,43</b>
0,00	6 000,00	0,00	6 000,00
<b>0,00</b>	<b>6 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>6 000,00</b>
0,00	967 750,00	0,00	967 750,00
<b>0,00</b>	<b>967 750,00</b>	<b>0,00</b>	<b>967 750,00</b>
0,00	56 000,00	0,00	56 000,00
<b>0,00</b>	<b>56 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>56 000,00</b>
0,00	72 000,00	0,00	72 000,00
<b>0,00</b>	<b>72 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>72 000,00</b>
0,00	37 500,00	0,00	37 500,00
<b>0,00</b>	<b>37 500,00</b>	<b>0,00</b>	<b>37 500,00</b>
0,00	282 400,00	0,00	282 400,00
<b>0,00</b>	<b>282 400,00</b>	<b>0,00</b>	<b>282 400,00</b>
0,00	432 488,05	0,00	432 488,05
<b>0,00</b>	<b>432 488,05</b>	<b>0,00</b>	<b>432 488,05</b>
0,00	5 114 000,92	0,00	5 114 000,92
<b>0,00</b>	<b>5 114 000,92</b>	<b>0,00</b>	<b>5 114 000,92</b>
0,00	58 000,00	0,00	58 000,00
<b>0,00</b>	<b>58 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>58 000,00</b>
0,00	7 971 400,00	0,00	7 971 400,00
<b>0,00</b>	<b>7 971 400,00</b>	<b>0,00</b>	<b>7 971 400,00</b>
0,00	3 931 737,00	3 960,00	3 931 737,00
<b>0,00</b>	<b>3 931 737,00</b>	<b>3 960,00</b>	<b>3 931 737,00</b>
0,00	49 300,00	0,00	49 300,00
<b>0,00</b>	<b>49 300,00</b>	<b>0,00</b>	<b>49 300,00</b>
0,00	77 528,00	0,00	77 528,00
<b>0,00</b>	<b>77 528,00</b>	<b>0,00</b>	<b>77 528,00</b>
0,00	89 481,36	0,00	89 481,36
<b>0,00</b>	<b>89 481,36</b>	<b>0,00</b>	<b>89 481,36</b>
0,00	63 038,64	0,00	63 038,64
<b>0,00</b>	<b>63 038,64</b>	<b>0,00</b>	<b>63 038,64</b>
0,00	10 000,00	0,00	10 000,00
<b>0,00</b>	<b>10 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>10 000,00</b>
<b>0,00</b>	<b>50 528 866,79</b>	<b>348 432,56</b>	<b>50 528 866,79</b>
0,00	16 164 339,40	0,00	16 164 339,40
<b>0,00</b>	<b>16 164 339,40</b>	<b>0,00</b>	<b>16 164 339,40</b>
<b>0,00</b>	<b>16 164 339,40</b>	<b>0,00</b>	<b>16 164 339,40</b>
0,00	1 127 030,22	0,00	1 127 030,22
<b>0,00</b>	<b>1 127 030,22</b>	<b>0,00</b>	<b>1 127 030,22</b>
<b>0,00</b>	<b>1 127 030,22</b>	<b>0,00</b>	<b>1 127 030,22</b>
0,00	1 135 041,86	0,00	1 135 041,86
<b>0,00</b>	<b>1 135 041,86</b>	<b>0,00</b>	<b>1 135 041,86</b>
0,00	723 156,91	3 023,42	723 156,91
<b>0,00</b>	<b>723 156,91</b>	<b>3 023,42</b>	<b>723 156,91</b>
0,00	759 053,10	2 000,00	759 053,10
<b>0,00</b>	<b>759 053,10</b>	<b>2 000,00</b>	<b>759 053,10</b>

0,00	3 139 147,68	9 000,00	3 139 147,68
<b>0,00</b>	<b>3 139 147,68</b>	<b>9 000,00</b>	<b>3 139 147,68</b>
0,00	1 633 032,01	3 000,00	1 633 032,01
<b>0,00</b>	<b>1 633 032,01</b>	<b>3 000,00</b>	<b>1 633 032,01</b>
0,00	205 215,00	0,00	205 215,00
<b>0,00</b>	<b>205 215,00</b>	<b>0,00</b>	<b>205 215,00</b>
0,00	256 910,00	0,00	256 910,00
<b>0,00</b>	<b>256 910,00</b>	<b>0,00</b>	<b>256 910,00</b>
0,00	740 137,50	0,00	740 137,50
<b>0,00</b>	<b>740 137,50</b>	<b>0,00</b>	<b>740 137,50</b>
0,00	5 275 095,46	0,00	5 275 095,46
<b>0,00</b>	<b>5 275 095,46</b>	<b>0,00</b>	<b>5 275 095,46</b>
0,00	4 599 959,92	0,00	4 599 959,92
<b>0,00</b>	<b>4 599 959,92</b>	<b>0,00</b>	<b>4 599 959,92</b>
0,00	554 567,18	0,00	554 567,18
<b>0,00</b>	<b>554 567,18</b>	<b>0,00</b>	<b>554 567,18</b>
0,00	6 391 360,49	0,00	6 391 360,49
<b>0,00</b>	<b>6 391 360,49</b>	<b>0,00</b>	<b>6 391 360,49</b>
0,00	1 059 000,00	0,00	1 059 000,00
<b>0,00</b>	<b>1 059 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1 059 000,00</b>
<b>0,00</b>	<b>26 471 677,11</b>	<b>17 023,42</b>	<b>26 471 677,11</b>
<b>0,00</b>	<b>94 291 913,52</b>	<b>365 455,98</b>	<b>94 291 913,52</b>
0,00	161 700,00	0,00	161 700,00
<b>0,00</b>	<b>161 700,00</b>	<b>0,00</b>	<b>161 700,00</b>
<b>0,00</b>	<b>161 700,00</b>	<b>0,00</b>	<b>161 700,00</b>
0,00	595 321,28	0,00	595 321,28
<b>0,00</b>	<b>595 321,28</b>	<b>0,00</b>	<b>595 321,28</b>
<b>0,00</b>	<b>595 321,28</b>	<b>0,00</b>	<b>595 321,28</b>
0,00	62 641,01	0,00	62 641,01
<b>0,00</b>	<b>62 641,01</b>	<b>0,00</b>	<b>62 641,01</b>
0,00	1 378 007,86	0,00	1 378 007,86
<b>0,00</b>	<b>1 378 007,86</b>	<b>0,00</b>	<b>1 378 007,86</b>
0,00	381 373,12	0,00	381 373,12
<b>0,00</b>	<b>381 373,12</b>	<b>0,00</b>	<b>381 373,12</b>
<b>0,00</b>	<b>1 822 021,99</b>	<b>0,00</b>	<b>1 822 021,99</b>
<b>0,00</b>	<b>2 579 043,27</b>	<b>0,00</b>	<b>2 579 043,27</b>
0,00	310 000,00	0,00	310 000,00
<b>0,00</b>	<b>310 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>310 000,00</b>
<b>0,00</b>	<b>310 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>310 000,00</b>
0,00	124 859,04	0,00	124 859,04
<b>0,00</b>	<b>124 859,04</b>	<b>0,00</b>	<b>124 859,04</b>
0,00	236 879,92	0,00	236 879,92
<b>0,00</b>	<b>236 879,92</b>	<b>0,00</b>	<b>236 879,92</b>
<b>0,00</b>	<b>361 738,96</b>	<b>0,00</b>	<b>361 738,96</b>
0,00	0,36	0,00	0,36
<b>0,00</b>	<b>0,36</b>	<b>0,00</b>	<b>0,36</b>
0,00	7 113 393,30	0,00	7 113 393,30
<b>0,00</b>	<b>7 113 393,30</b>	<b>0,00</b>	<b>7 113 393,30</b>
0,00	2 061 726,92	0,00	2 061 726,92
<b>0,00</b>	<b>2 061 726,92</b>	<b>0,00</b>	<b>2 061 726,92</b>
<b>0,00</b>	<b>9 175 120,58</b>	<b>0,00</b>	<b>9 175 120,58</b>
0,00	39 735,00	0,00	39 735,00
<b>0,00</b>	<b>39 735,00</b>	<b>0,00</b>	<b>39 735,00</b>
<b>0,00</b>	<b>39 735,00</b>	<b>0,00</b>	<b>39 735,00</b>
<b>0,00</b>	<b>9 886 594,54</b>	<b>0,00</b>	<b>9 886 594,54</b>
0,00	17 479 302,14	0,00	17 479 302,14
<b>0,00</b>	<b>17 479 302,14</b>	<b>0,00</b>	<b>17 479 302,14</b>
<b>0,00</b>	<b>17 479 302,14</b>	<b>0,00</b>	<b>17 479 302,14</b>
0,00	9 366 109,86	0,00	9 366 109,86
<b>0,00</b>	<b>9 366 109,86</b>	<b>0,00</b>	<b>9 366 109,86</b>
<b>0,00</b>	<b>9 366 109,86</b>	<b>0,00</b>	<b>9 366 109,86</b>
<b>0,00</b>	<b>26 845 412,00</b>	<b>0,00</b>	<b>26 845 412,00</b>
0,00	16 089 051,43	0,00	16 089 051,43
<b>0,00</b>	<b>16 089 051,43</b>	<b>0,00</b>	<b>16 089 051,43</b>
<b>0,00</b>	<b>16 089 051,43</b>	<b>0,00</b>	<b>16 089 051,43</b>
<b>0,00</b>	<b>16 089 051,43</b>	<b>0,00</b>	<b>16 089 051,43</b>

0,00	1 011 712 108,63	416 261,54	1 011 712 108,63
------	------------------	------------	------------------

0,00	1 011 712 108,63	416 261,54	1 011 712 108,63
------	------------------	------------	------------------

AU 31/12/12		SOLDE AU 31/12/12	
CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT
0,00	4 263 394,35	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>4 263 394,35</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	4 838 273,89	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>4 838 273,89</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	27 195,00	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>27 195,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>9 128 863,24</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	397 544 854,84	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>397 544 854,84</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	98 806 068,25	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>98 806 068,25</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	53 839 432,62	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>53 839 432,62</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	191 372 042,00	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>191 372 042,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 907 043,97	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 907 043,97</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	7 400,00	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>7 400,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	508 942,58	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>508 942,58</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 608 743,68	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 608 743,68</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	61 811,33	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>61 811,33</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	2 538 585,71	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>2 538 585,71</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	583 185,29	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>583 185,29</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	3 475 416,30	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>3 475 416,30</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	520 514,00	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>520 514,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>752 774 040,57</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 203 608,81	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 203 608,81</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	934 212,93	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>934 212,93</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
6 400,00	39 487,40	0,00	0,00
<b>6 400,00</b>	<b>39 487,40</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	36 818 479,55	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>36 818 479,55</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	422 833,49	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>422 833,49</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	24 707 670,97	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>24 707 670,97</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>6 400,00</b>	<b>64 126 293,15</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	12 062 729,86	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>12 062 729,86</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>12 062 729,86</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	16 715,88	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>16 715,88</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>16 715,88</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

<b>6 400,00</b>	<b>838 108 642,70</b>	<b>0,00</b>
0,00	2 260 415,50	0,00
<b>0,00</b>	<b>2 260 415,50</b>	<b>0,00</b>
0,00	939 189,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>939 189,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>3 199 604,50</b>	<b>0,00</b>
0,00	4 207 440,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>4 207 440,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>4 207 440,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	465 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>465 000,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>465 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	741 672,91	0,00
<b>0,00</b>	<b>741 672,91</b>	<b>0,00</b>
0,00	158 994,37	0,00
<b>0,00</b>	<b>158 994,37</b>	<b>0,00</b>
0,00	821 536,90	0,00
<b>0,00</b>	<b>821 536,90</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>1 722 204,18</b>	<b>0,00</b>
0,00	350 400,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>350 400,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	503 395,62	0,00
<b>0,00</b>	<b>503 395,62</b>	<b>0,00</b>
0,00	270 707,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>270 707,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 054 030,96	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 054 030,96</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>2 178 533,58</b>	<b>0,00</b>
0,00	87 900,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>87 900,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>87 900,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	20 604,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>20 604,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>20 604,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>11 881 286,26</b>	<b>0,00</b>
0,00	223 400,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>223 400,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>223 400,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	701 197,69	0,00
<b>0,00</b>	<b>701 197,69</b>	<b>0,00</b>
0,00	12 920,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>12 920,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	137 108,71	0,00
<b>0,00</b>	<b>137 108,71</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>851 226,40</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 433 091,68	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 433 091,68</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>1 433 091,68</b>	<b>0,00</b>
0,00	90 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>90 000,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>90 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	260 859,28	0,00
<b>0,00</b>	<b>260 859,28</b>	<b>0,00</b>
0,00	5 819 293,09	0,00
<b>0,00</b>	<b>5 819 293,09</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>6 080 152,37</b>	<b>0,00</b>
0,00	7 524,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>7 524,00</b>	<b>0,00</b>
44 405,56	1 097 177,80	0,00
<b>44 405,56</b>	<b>1 097 177,80</b>	<b>0,00</b>
<b>44 405,56</b>	<b>1 104 701,80</b>	<b>0,00</b>
0,00	119 399,51	0,00
<b>0,00</b>	<b>119 399,51</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 342 067,59	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 342 067,59</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>1 461 467,10</b>	<b>0,00</b>

0,00	5 320,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>5 320,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	50 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>50 000,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>55 320,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	680 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>680 000,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>680 000,00</b>	<b>0,00</b>
<b>44 405,56</b>	<b>11 979 359,35</b>	<b>0,00</b>
344 472,56	26 664 956,97	0,00
<b>344 472,56</b>	<b>26 664 956,97</b>	<b>0,00</b>
0,00	23 318,18	0,00
<b>0,00</b>	<b>23 318,18</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 287 310,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 287 310,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	3 522,12	0,00
<b>0,00</b>	<b>3 522,12</b>	<b>0,00</b>
0,00	2 954 493,56	0,00
<b>0,00</b>	<b>2 954 493,56</b>	<b>0,00</b>
0,00	32 169,43	0,00
<b>0,00</b>	<b>32 169,43</b>	<b>0,00</b>
0,00	6 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>6 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	967 750,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>967 750,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	56 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>56 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	72 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>72 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	37 500,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>37 500,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	282 400,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>282 400,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	432 488,05	0,00
<b>0,00</b>	<b>432 488,05</b>	<b>0,00</b>
0,00	5 114 000,92	0,00
<b>0,00</b>	<b>5 114 000,92</b>	<b>0,00</b>
0,00	58 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>58 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	7 971 400,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>7 971 400,00</b>	<b>0,00</b>
3 960,00	3 927 777,00	0,00
<b>3 960,00</b>	<b>3 927 777,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	49 300,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>49 300,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	77 528,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>77 528,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	89 481,36	0,00
<b>0,00</b>	<b>89 481,36</b>	<b>0,00</b>
0,00	63 038,64	0,00
<b>0,00</b>	<b>63 038,64</b>	<b>0,00</b>
0,00	10 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>10 000,00</b>	<b>0,00</b>
<b>348 432,56</b>	<b>50 180 434,23</b>	<b>0,00</b>
0,00	16 164 339,40	0,00
<b>0,00</b>	<b>16 164 339,40</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>16 164 339,40</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 127 030,22	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 127 030,22</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>1 127 030,22</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 135 041,86	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 135 041,86</b>	<b>0,00</b>
3 023,42	720 133,49	0,00
<b>3 023,42</b>	<b>720 133,49</b>	<b>0,00</b>
2 000,00	757 053,10	0,00
<b>2 000,00</b>	<b>757 053,10</b>	<b>0,00</b>

9 000,00	3 130 147,68	0,00
<b>9 000,00</b>	<b>3 130 147,68</b>	<b>0,00</b>
3 000,00	1 630 032,01	0,00
<b>3 000,00</b>	<b>1 630 032,01</b>	<b>0,00</b>
0,00	205 215,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>205 215,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	256 910,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>256 910,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	740 137,50	0,00
<b>0,00</b>	<b>740 137,50</b>	<b>0,00</b>
0,00	5 275 095,46	0,00
<b>0,00</b>	<b>5 275 095,46</b>	<b>0,00</b>
0,00	4 599 959,92	0,00
<b>0,00</b>	<b>4 599 959,92</b>	<b>0,00</b>
0,00	554 567,18	0,00
<b>0,00</b>	<b>554 567,18</b>	<b>0,00</b>
0,00	6 391 360,49	0,00
<b>0,00</b>	<b>6 391 360,49</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 059 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 059 000,00</b>	<b>0,00</b>
<b>17 023,42</b>	<b>26 454 653,69</b>	<b>0,00</b>
<b>365 455,98</b>	<b>93 926 457,54</b>	<b>0,00</b>
0,00	161 700,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>161 700,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>161 700,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	595 321,28	0,00
<b>0,00</b>	<b>595 321,28</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>595 321,28</b>	<b>0,00</b>
0,00	62 641,01	0,00
<b>0,00</b>	<b>62 641,01</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 378 007,86	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 378 007,86</b>	<b>0,00</b>
0,00	381 373,12	0,00
<b>0,00</b>	<b>381 373,12</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>1 822 021,99</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>2 579 043,27</b>	<b>0,00</b>
0,00	310 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>310 000,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>310 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	124 859,04	0,00
<b>0,00</b>	<b>124 859,04</b>	<b>0,00</b>
0,00	236 879,92	0,00
<b>0,00</b>	<b>236 879,92</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>361 738,96</b>	<b>0,00</b>
0,00	0,36	0,00
<b>0,00</b>	<b>0,36</b>	<b>0,00</b>
0,00	7 113 393,30	0,00
<b>0,00</b>	<b>7 113 393,30</b>	<b>0,00</b>
0,00	2 061 726,92	0,00
<b>0,00</b>	<b>2 061 726,92</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>9 175 120,58</b>	<b>0,00</b>
0,00	39 735,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>39 735,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>39 735,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>9 886 594,54</b>	<b>0,00</b>
0,00	17 479 302,14	0,00
<b>0,00</b>	<b>17 479 302,14</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>17 479 302,14</b>	<b>0,00</b>
0,00	9 366 109,86	0,00
<b>0,00</b>	<b>9 366 109,86</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>9 366 109,86</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>26 845 412,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	16 089 051,43	0,00
<b>0,00</b>	<b>16 089 051,43</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>16 089 051,43</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>16 089 051,43</b>	<b>0,00</b>

416 261,54	1 011 295 847,09	0,00
------------	------------------	------

416 261,54	1 011 295 847,09	0,00
------------	------------------	------



# GIPLAIT SAIDA

BP 142 ZI REBAHIA SAIDA

N° D'IDENTIFICATION:098131010007932

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTU
		DEBIT
600100	CONSOMMATION PRODUIT LAITIERS	0,00
<b>600100**</b>	<b>CONSOMMATION PRODUIT LAITIERS</b>	<b>0,00</b>
60090	autre consommations stocks ma	0,00
<b>60090 **</b>	<b>autre consommations stocks ma</b>	<b>0,00</b>
601000	CONSOMMATION DE POUDRE 0/	0,00
<b>601000**</b>	<b>CONSOMMATION DE POUDRE 0/</b>	<b>0,00</b>
601001	CONSOMMATION DE POUDRE 26/	0,00
<b>601001**</b>	<b>CONSOMMATION DE POUDRE 26/</b>	<b>0,00</b>
601003	CONSOMMATION DE MGLA	0,00
<b>601003**</b>	<b>CONSOMMATION DE MGLA</b>	<b>0,00</b>
601004	CONSOMMATION DE LAIT CRU	0,00
<b>601004**</b>	<b>CONSOMMATION DE LAIT CRU</b>	<b>0,00</b>
601062	CONSOMMATION DE PDR INSTALLATI	0,00
<b>601062**</b>	<b>CONSOMMATION DE PDR INSTALLATI</b>	<b>0,00</b>
601063	consommation dautre pieces mec	0,00
<b>601063**</b>	<b>consommation dautre pieces mec</b>	<b>0,00</b>
601064	CONSOMMATION DE QUINCAILLERIE	0,00
<b>601064**</b>	<b>CONSOMMATION DE QUINCAILLERIE</b>	<b>0,00</b>
601065	CONSOMMATION DE PDR AUTOMOBIL	0,00
<b>601065**</b>	<b>CONSOMMATION DE PDR AUTOMOBIL</b>	<b>0,00</b>
601066	CONSOMMATION PETIT OUTILLAGE	0,00
<b>601066**</b>	<b>CONSOMMATION PETIT OUTILLAGE</b>	<b>0,00</b>
601068	PRODUITS D'ENTRETIEN NETOYAGE	0,00
<b>601068**</b>	<b>PRODUITS D'ENTRETIEN NETOYAGE</b>	<b>0,00</b>
601069	PRODUITS LABORATOIRE	0,00
<b>601069**</b>	<b>PRODUITS LABORATOIRE</b>	<b>0,00</b>
601500	CARBURANT ET LUBRIFIANT	0,00
<b>601500**</b>	<b>CARBURANT ET LUBRIFIANT</b>	<b>0,00</b>
601600	MATIERES DE CONSTRUCTION	0,00
<b>601600**</b>	<b>MATIERES DE CONSTRUCTION</b>	<b>0,00</b>
602110	CONSOMMATION PNEUMATIQUES	0,00
<b>602110**</b>	<b>CONSOMMATION PNEUMATIQUES</b>	<b>0,00</b>
602111	CONSOMMATION DE VETEMENTS DE T	0,00
<b>602111**</b>	<b>CONSOMMATION DE VETEMENTS DE T</b>	<b>0,00</b>
602112	achats consommables fournt de bur	0,00
<b>602112**</b>	<b>achats consommables fournt de bur</b>	<b>0,00</b>
602200	EMBALLAGES	0,00
<b>602200**</b>	<b>EMBALLAGES</b>	<b>0,00</b>
602201	CONSOMMATION POLYTELENE EL BEN	0,00
<b>602201**</b>	<b>CONSOMMATION POLYTELENE EL BEN</b>	<b>0,00</b>
602202	ACHATS CONSOMMABLES DE POLYT LAI	0,00
<b>602202**</b>	<b>ACHATS CONSOMMABLES DE POLYT LAI</b>	<b>0,00</b>
602221	ACHAT CONSOMMABLES DE PAPIER POUR	0,00
<b>602221**</b>	<b>ACHAT CONSOMMABLES DE PAPIER POUR</b>	<b>0,00</b>
602222	CONSOMMATION SAC POUHELLE	0,00
<b>602222**</b>	<b>CONSOMMATION SAC POUHELLE</b>	<b>0,00</b>

607201	achats non stockes energ /eau	0,00
<b>607201**</b>	<b>achats non stockes energ /eau</b>	<b>0,00</b>
<b>60*****</b>	<b>Achats consommés</b>	<b>0,00</b>
611000	SOUS TRAITANCE GARDIENNAGE	0,00
<b>611000**</b>	<b>SOUS TRAITANCE GARDIENNAGE</b>	<b>0,00</b>
611900	sous traitance trav amenagemen	0,00
<b>611900**</b>	<b>sous traitance trav amenagemen</b>	<b>0,00</b>
613000	LOY CHARGE LOCATIVES BATIMENTS	0,00
<b>613000**</b>	<b>LOY CHARGE LOCATIVES BATIMENTS</b>	<b>0,00</b>
613810	locations du mat de transport	0,00
<b>613810**</b>	<b>locations du mat de transport</b>	<b>0,00</b>
615000	ENTR REPARATIONS	0,00
<b>615000**</b>	<b>ENTR REPARATIONS</b>	<b>0,00</b>
615219	entretien des immobilisation e	0,00
<b>615219**</b>	<b>entretien des immobilisation e</b>	<b>0,00</b>
616000	Primes d'assurances	0,00
<b>616000**</b>	<b>Primes d'assurances</b>	<b>0,00</b>
616100	prime d assurance respt civil	0,00
<b>616100**</b>	<b>prime d assurance respt civil</b>	<b>0,00</b>
616300	prime d assurance incendie	0,00
<b>616300**</b>	<b>prime d assurance incendie</b>	<b>0,00</b>
616500	primes dassurance automobile	0,00
<b>616500**</b>	<b>primes dassurance automobile</b>	<b>0,00</b>
616600	PRIME ASSUR CAS CATASTROPHIQUE	0,00
<b>616600**</b>	<b>PRIME ASSUR CAS CATASTROPHIQUE</b>	<b>0,00</b>
616700	PRIME ASSURANCE TRANSPORT	0,00
<b>616700**</b>	<b>PRIME ASSURANCE TRANSPORT</b>	<b>0,00</b>
616800	PRIME ASSURANCE ENGENEERIG	0,00
<b>616800**</b>	<b>PRIME ASSURANCE ENGENEERIG</b>	<b>0,00</b>
618000	DOCUMENTATION	0,00
<b>618000**</b>	<b>DOCUMENTATION</b>	<b>0,00</b>
<b>61*****</b>	<b>Services extérieurs</b>	<b>0,00</b>
621000	Personnel extérieur à l'entrep	0,00
<b>621000**</b>	<b>Personnel extérieur à l'entrep</b>	<b>0,00</b>
622110	honn des trans avocat experts	0,00
<b>622110**</b>	<b>honn des trans avocat experts</b>	<b>0,00</b>
622120	frais d'actes et de contentieu	0,00
<b>622120**</b>	<b>frais d'actes et de contentieu</b>	<b>0,00</b>
622190	AUTRES HONORAIRES	0,00
<b>622190**</b>	<b>AUTRES HONORAIRES</b>	<b>0,00</b>
623000	PUBLICITE	0,00
<b>623000**</b>	<b>PUBLICITE</b>	<b>0,00</b>
624100	AUTRES FRETS ET TRANSPORT	0,00
<b>624100**</b>	<b>AUTRES FRETS ET TRANSPORT</b>	<b>0,00</b>
625000	DEPLACEMENT FRAIS DE VOYAGE	0,00
<b>625000**</b>	<b>DEPLACEMENT FRAIS DE VOYAGE</b>	<b>0,00</b>
625020	deplacements frais de sejour e	0,00
<b>625020**</b>	<b>deplacements frais de sejour e</b>	<b>0,00</b>
625100	DEPLAC FRAIS SEJOUR	0,00
<b>625100**</b>	<b>DEPLAC FRAIS SEJOUR</b>	<b>0,00</b>
626000	POSTE TELECOMMUNICATION	0,00
<b>626000**</b>	<b>POSTE TELECOMMUNICATION</b>	<b>0,00</b>
626100	TELEPHONE ET TELEGRAMME	0,00
<b>626100**</b>	<b>TELEPHONE ET TELEGRAMME</b>	<b>0,00</b>
627700	frais ouvert/modificat credits	0,00
<b>627700**</b>	<b>frais ouvert/modificat credits</b>	<b>0,00</b>
627900	commissions diverses	0,00
<b>627900**</b>	<b>commissions diverses</b>	<b>0,00</b>
628000	CONTRIBUTIONS	0,00

<b>628000**</b>	<b>CONTRIBUTIONS</b>	<b>0,00</b>
<b>62*****</b>	<b>Autres services extérieurs</b>	<b>0,00</b>
631100	SALAIRE DE BASE	0,00
<b>631100**</b>	<b>SALAIRE DE BASE</b>	<b>0,00</b>
631101	PRESALAIRE APPRENTIS	0,00
<b>631101**</b>	<b>PRESALAIRE APPRENTIS</b>	<b>0,00</b>
631113	personnel de l'ANEM	0,00
<b>631113**</b>	<b>personnel de l'ANEM</b>	<b>0,00</b>
631207	P R C	0,00
<b>631207**</b>	<b>P R C</b>	<b>0,00</b>
631210	HEURES SUPPLEMEN NORMALES	0,00
<b>631210**</b>	<b>HEURES SUPPLEMEN NORMALES</b>	<b>0,00</b>
631213	PRIME ASTREINTE	0,00
<b>631213**</b>	<b>PRIME ASTREINTE</b>	<b>0,00</b>
631214	PRIME DE RESTAURATION	0,00
<b>631214**</b>	<b>PRIME DE RESTAURATION</b>	<b>0,00</b>
631215	PRIME D'INVENTAIRE	0,00
<b>631215**</b>	<b>PRIME D'INVENTAIRE</b>	<b>0,00</b>
631218	prime scolarite	0,00
<b>631218**</b>	<b>prime scolarite</b>	<b>0,00</b>
631230	PRIME DE TECHNICITE	0,00
<b>631230**</b>	<b>PRIME DE TECHNICITE</b>	<b>0,00</b>
631238	P R I	0,00
<b>631238**</b>	<b>P R I</b>	<b>0,00</b>
631251	PRIME DE CAISSE	0,00
<b>631251**</b>	<b>PRIME DE CAISSE</b>	<b>0,00</b>
631260	PRIME DE PANIER	0,00
<b>631260**</b>	<b>PRIME DE PANIER</b>	<b>0,00</b>
631261	PRIME DE TRANSPORT	0,00
<b>631261**</b>	<b>PRIME DE TRANSPORT</b>	<b>0,00</b>
631263	PRIME PERMANENCE	0,00
<b>631263**</b>	<b>PRIME PERMANENCE</b>	<b>0,00</b>
631820	INDEMNITE D'INTERIM	0,00
<b>631820**</b>	<b>INDEMNITE D'INTERIM</b>	<b>0,00</b>
631830	INDEMNITE DE VEHICULE	0,00
<b>631830**</b>	<b>INDEMNITE DE VEHICULE</b>	<b>0,00</b>
635000	COTISATIONS SECURITE SICIALES	0,00
<b>635000**</b>	<b>COTISATIONS SECURITE SICIALES</b>	<b>0,00</b>
637000	CONTRI/ AUX ACTIVITES SOCIALES	0,00
<b>637000**</b>	<b>CONTRI/ AUX ACTIVITES SOCIALES</b>	<b>0,00</b>
638008	INDEEMNITE NUISANCE	0,00
<b>638008**</b>	<b>INDEEMNITE NUISANCE</b>	<b>0,00</b>
638020	IND SERVICE PERMANANT IFSP	0,00
<b>638020**</b>	<b>IND SERVICE PERMANANT IFSP</b>	<b>0,00</b>
638030	IND COMPL REVENU	0,00
<b>638030**</b>	<b>IND COMPL REVENU</b>	<b>0,00</b>
638033	IND TRAVAIL POSTE TTP	0,00
<b>638033**</b>	<b>IND TRAVAIL POSTE TTP</b>	<b>0,00</b>
638037	IND RESPONSABILITE	0,00
<b>638037**</b>	<b>IND RESPONSABILITE</b>	<b>0,00</b>
638062	I F RI MAITRISE	0,00
<b>638062**</b>	<b>I F RI MAITRISE</b>	<b>0,00</b>
638063	I F RI CADRE	0,00
<b>638063**</b>	<b>I F RI CADRE</b>	<b>0,00</b>
638064	I F R I EXECUTION	0,00
<b>638064**</b>	<b>I F R I EXECUTION</b>	<b>0,00</b>
638082	IND ZONE GEOG	0,00
<b>638082**</b>	<b>IND ZONE GEOG</b>	<b>0,00</b>
638112	IND CONGE ANNUEL	0,00

<b>638112**</b>	<b>IND CONGE ANNUEL</b>	<b>0,00</b>
638300	INDEMINITE EXPERIENCE IEP	0,00
<b>638300**</b>	<b>INDEMINITE EXPERIENCE IEP</b>	<b>0,00</b>
638320	IND SERVICE PERMANENT I F S P	0,00
<b>638320**</b>	<b>IND SERVICE PERMANENT I F S P</b>	<b>0,00</b>
638810	SALAIRE UNIQUE	0,00
<b>638810**</b>	<b>SALAIRE UNIQUE</b>	<b>0,00</b>
<b>63*****</b>	<b>Charges de personnel</b>	<b>0,00</b>
641800	TAXES UNIQUES SUR LES VEHICULE	0,00
<b>641800**</b>	<b>TAXES UNIQUES SUR LES VEHICULE</b>	<b>0,00</b>
642000	T A P	0,00
<b>642000**</b>	<b>T A P</b>	<b>0,00</b>
645000	DROITS ENREGISTREMENT	0,00
<b>645000**</b>	<b>DROITS ENREGISTREMENT</b>	<b>0,00</b>
645200	DROIT DE TIMBRE	0,00
<b>645200**</b>	<b>DROIT DE TIMBRE</b>	<b>0,00</b>
645300	taxe speciales	0,00
<b>645300**</b>	<b>taxe speciales</b>	<b>0,00</b>
<b>64*****</b>	<b>Impôts, taxes et versements assimilés</b>	<b>0,00</b>
653000	JETONS DE PRESENCE	0,00
<b>653000**</b>	<b>JETONS DE PRESENCE</b>	<b>0,00</b>
656010	penalite et amendes fiscales	0,00
<b>656010**</b>	<b>penalite et amendes fiscales</b>	<b>0,00</b>
656200	DONS	0,00
<b>656200**</b>	<b>DONS</b>	<b>0,00</b>
657000	CHARGES EXCEPTIONNELLES	0,00
<b>657000**</b>	<b>CHARGES EXCEPTIONNELLES</b>	<b>0,00</b>
657400	PERTE ET CHARGES	0,00
<b>657400**</b>	<b>PERTE ET CHARGES</b>	<b>0,00</b>
<b>65*****</b>	<b>Autres charges opérationnelles</b>	<b>0,00</b>
681000	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	0,00
<b>681000**</b>	<b>DOTATION AUX AMORTISSEMENTS</b>	<b>0,00</b>
685000	DOTATIONS AUX AMORT PROV ET PE	0,00
<b>685000**</b>	<b>DOTATIONS AUX AMORT PROV ET PE</b>	<b>0,00</b>
<b>68*****</b>	<b>Dotations aux amortissements, provisio</b>	<b>0,00</b>
692000	Imposition différée actif	0,00
<b>692000**</b>	<b>Imposition différée actif</b>	<b>0,00</b>
693000	Imposition diff,r,e passif	0,00
<b>693000**</b>	<b>Imposition diff,r,e passif</b>	<b>0,00</b>
695000	Imp"ts sur les b,n,fices bas,s	0,00
<b>695000**</b>	<b>Imp"ts sur les b,n,fices bas,s</b>	<b>0,00</b>
<b>69*****</b>	<b>Impôts sur les résultats et assimilés</b>	<b>0,00</b>

TOTAL GENERAL

**0,00**

EDITION DU: 24/04/2018 11:31

EXERCICE: 01/01/13 AU 31/12/13

PERIODE DU: AU

## BALANCE GENERALE

RE(SOLDES) CREDIT	MVM DU 01/01/13 AU 31/12/13		TOT.MVM /
	DEBIT	CREDIT	
0,00	9 092 412,08		9 092 412,08
<b>0,00</b>	<b>9 092 412,08</b>	<b>0,00</b>	<b>9 092 412,08</b>
0,00	29 273,00		29 273,00
<b>0,00</b>	<b>29 273,00</b>	<b>0,00</b>	<b>29 273,00</b>
0,00	388 215 928,81		388 215 928,81
<b>0,00</b>	<b>388 215 928,81</b>	<b>0,00</b>	<b>388 215 928,81</b>
0,00	124 268 236,72		124 268 236,72
<b>0,00</b>	<b>124 268 236,72</b>	<b>0,00</b>	<b>124 268 236,72</b>
0,00	44 038 990,56		44 038 990,56
<b>0,00</b>	<b>44 038 990,56</b>	<b>0,00</b>	<b>44 038 990,56</b>
0,00	290 337 484,08		290 337 484,08
<b>0,00</b>	<b>290 337 484,08</b>	<b>0,00</b>	<b>290 337 484,08</b>
0,00	4 056 724,18	12 711,60	4 056 724,18
<b>0,00</b>	<b>4 056 724,18</b>	<b>12 711,60</b>	<b>4 056 724,18</b>
0,00	1 600,00		1 600,00
<b>0,00</b>	<b>1 600,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1 600,00</b>
0,00	886 773,16		886 773,16
<b>0,00</b>	<b>886 773,16</b>	<b>0,00</b>	<b>886 773,16</b>
0,00	2 385 892,52		2 385 892,52
<b>0,00</b>	<b>2 385 892,52</b>	<b>0,00</b>	<b>2 385 892,52</b>
0,00	36 105,00		36 105,00
<b>0,00</b>	<b>36 105,00</b>	<b>0,00</b>	<b>36 105,00</b>
0,00	2 910 822,70		2 910 822,70
<b>0,00</b>	<b>2 910 822,70</b>	<b>0,00</b>	<b>2 910 822,70</b>
0,00	699 109,82		699 109,82
<b>0,00</b>	<b>699 109,82</b>	<b>0,00</b>	<b>699 109,82</b>
0,00	4 756 121,54		4 756 121,54
<b>0,00</b>	<b>4 756 121,54</b>	<b>0,00</b>	<b>4 756 121,54</b>
0,00	194 285,91		194 285,91
<b>0,00</b>	<b>194 285,91</b>	<b>0,00</b>	<b>194 285,91</b>
0,00	557 100,00		557 100,00
<b>0,00</b>	<b>557 100,00</b>	<b>0,00</b>	<b>557 100,00</b>
0,00	1 131 280,00		1 131 280,00
<b>0,00</b>	<b>1 131 280,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1 131 280,00</b>
0,00	1 048 468,77		1 048 468,77
<b>0,00</b>	<b>1 048 468,77</b>	<b>0,00</b>	<b>1 048 468,77</b>
0,00	1 860 632,63		1 860 632,63
<b>0,00</b>	<b>1 860 632,63</b>	<b>0,00</b>	<b>1 860 632,63</b>
0,00	388 699,96		388 699,96
<b>0,00</b>	<b>388 699,96</b>	<b>0,00</b>	<b>388 699,96</b>
0,00	60 683 844,65		60 683 844,65
<b>0,00</b>	<b>60 683 844,65</b>	<b>0,00</b>	<b>60 683 844,65</b>
0,00	40 104,00		40 104,00
<b>0,00</b>	<b>40 104,00</b>	<b>0,00</b>	<b>40 104,00</b>
0,00	29 900,00		29 900,00
<b>0,00</b>	<b>29 900,00</b>	<b>0,00</b>	<b>29 900,00</b>

0,00	12 638 724,14	0,00	12 638 724,14
<b>0,00</b>	<b>12 638 724,14</b>	<b>0,00</b>	<b>12 638 724,14</b>
<b>0,00</b>	<b>950 288 514,23</b>	<b>12 711,60</b>	<b>950 288 514,23</b>
0,00	2 518 586,60	0,00	2 518 586,60
<b>0,00</b>	<b>2 518 586,60</b>	<b>0,00</b>	<b>2 518 586,60</b>
0,00	332 875,00	0,00	332 875,00
<b>0,00</b>	<b>332 875,00</b>	<b>0,00</b>	<b>332 875,00</b>
0,00	216 666,66	0,00	216 666,66
<b>0,00</b>	<b>216 666,66</b>	<b>0,00</b>	<b>216 666,66</b>
0,00	523 100,00	0,00	523 100,00
<b>0,00</b>	<b>523 100,00</b>	<b>0,00</b>	<b>523 100,00</b>
0,00	2 153 983,36	0,00	2 153 983,36
<b>0,00</b>	<b>2 153 983,36</b>	<b>0,00</b>	<b>2 153 983,36</b>
0,00	4 900,00	0,00	4 900,00
<b>0,00</b>	<b>4 900,00</b>	<b>0,00</b>	<b>4 900,00</b>
0,00	388 507,25	0,00	388 507,25
<b>0,00</b>	<b>388 507,25</b>	<b>0,00</b>	<b>388 507,25</b>
0,00	887 206,67	0,00	887 206,67
<b>0,00</b>	<b>887 206,67</b>	<b>0,00</b>	<b>887 206,67</b>
0,00	446 475,23	0,00	446 475,23
<b>0,00</b>	<b>446 475,23</b>	<b>0,00</b>	<b>446 475,23</b>
0,00	959 459,10	0,00	959 459,10
<b>0,00</b>	<b>959 459,10</b>	<b>0,00</b>	<b>959 459,10</b>
0,00	140 131,65	0,00	140 131,65
<b>0,00</b>	<b>140 131,65</b>	<b>0,00</b>	<b>140 131,65</b>
0,00	56 888,10	0,00	56 888,10
<b>0,00</b>	<b>56 888,10</b>	<b>0,00</b>	<b>56 888,10</b>
0,00	66 000,00	0,00	66 000,00
<b>0,00</b>	<b>66 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>66 000,00</b>
0,00	9 930,00	0,00	9 930,00
<b>0,00</b>	<b>9 930,00</b>	<b>0,00</b>	<b>9 930,00</b>
<b>0,00</b>	<b>8 704 709,62</b>	<b>0,00</b>	<b>8 704 709,62</b>
0,00	533 756,60	0,00	533 756,60
<b>0,00</b>	<b>533 756,60</b>	<b>0,00</b>	<b>533 756,60</b>
0,00	1 040 393,00	0,00	1 040 393,00
<b>0,00</b>	<b>1 040 393,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1 040 393,00</b>
0,00	63 782,00	0,00	63 782,00
<b>0,00</b>	<b>63 782,00</b>	<b>0,00</b>	<b>63 782,00</b>
0,00	430 968,87	0,00	430 968,87
<b>0,00</b>	<b>430 968,87</b>	<b>0,00</b>	<b>430 968,87</b>
0,00	823 520,00	0,00	823 520,00
<b>0,00</b>	<b>823 520,00</b>	<b>0,00</b>	<b>823 520,00</b>
0,00	144 000,00	0,00	144 000,00
<b>0,00</b>	<b>144 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>144 000,00</b>
0,00	49 665,00	0,00	49 665,00
<b>0,00</b>	<b>49 665,00</b>	<b>0,00</b>	<b>49 665,00</b>
0,00	3 734 865,39	0,00	3 734 865,39
<b>0,00</b>	<b>3 734 865,39</b>	<b>0,00</b>	<b>3 734 865,39</b>
0,00	440 950,56	0,00	440 950,56
<b>0,00</b>	<b>440 950,56</b>	<b>0,00</b>	<b>440 950,56</b>
0,00	1 460,00	0,00	1 460,00
<b>0,00</b>	<b>1 460,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1 460,00</b>
0,00	1 324 984,58	0,00	1 324 984,58
<b>0,00</b>	<b>1 324 984,58</b>	<b>0,00</b>	<b>1 324 984,58</b>
0,00	2 925,00	0,00	2 925,00
<b>0,00</b>	<b>2 925,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2 925,00</b>
0,00	1 398 660,00	0,00	1 398 660,00
<b>0,00</b>	<b>1 398 660,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1 398 660,00</b>
0,00	410 203,00	0,00	410 203,00

0,00	410 203,00	0,00	410 203,00
0,00	10 400 134,00	0,00	10 400 134,00
0,00	29 160 175,45	394 827,32	29 160 175,45
0,00	29 160 175,45	394 827,32	29 160 175,45
0,00	448 618,18	0,00	448 618,18
0,00	448 618,18	0,00	448 618,18
0,00	230 840,00	0,00	230 840,00
0,00	230 840,00	0,00	230 840,00
0,00	3 595 805,94	14 159,17	3 595 805,94
0,00	3 595 805,94	14 159,17	3 595 805,94
0,00	76 352,10	0,00	76 352,10
0,00	76 352,10	0,00	76 352,10
0,00	5 500,00	0,00	5 500,00
0,00	5 500,00	0,00	5 500,00
0,00	117 600,00	0,00	117 600,00
0,00	117 600,00	0,00	117 600,00
0,00	88 000,00	0,00	88 000,00
0,00	88 000,00	0,00	88 000,00
0,00	310 000,00	0,00	310 000,00
0,00	310 000,00	0,00	310 000,00
0,00	542 855,23	12 001,70	542 855,23
0,00	542 855,23	12 001,70	542 855,23
0,00	5 722 944,76	31 180,07	5 722 944,76
0,00	5 722 944,76	31 180,07	5 722 944,76
0,00	53 000,00	0,00	53 000,00
0,00	53 000,00	0,00	53 000,00
0,00	9 671 200,00	0,00	9 671 200,00
0,00	9 671 200,00	0,00	9 671 200,00
0,00	4 387 890,00	0,00	4 387 890,00
0,00	4 387 890,00	0,00	4 387 890,00
0,00	114 000,00	0,00	114 000,00
0,00	114 000,00	0,00	114 000,00
0,00	336 120,60	0,00	336 120,60
0,00	336 120,60	0,00	336 120,60
0,00	60 000,00	0,00	60 000,00
0,00	60 000,00	0,00	60 000,00
0,00	20 354 226,47	0,00	20 354 226,47
0,00	20 354 226,47	0,00	20 354 226,47
0,00	1 349 770,82	0,00	1 349 770,82
0,00	1 349 770,82	0,00	1 349 770,82
0,00	1 064 400,00	0,00	1 064 400,00
0,00	1 064 400,00	0,00	1 064 400,00
0,00	945 606,58	63 254,33	945 606,58
0,00	945 606,58	63 254,33	945 606,58
0,00	897 500,00	0,00	897 500,00
0,00	897 500,00	0,00	897 500,00
0,00	3 561 414,57	34 348,18	3 561 414,57
0,00	3 561 414,57	34 348,18	3 561 414,57
0,00	2 035 076,84	256 888,23	2 035 076,84
0,00	2 035 076,84	256 888,23	2 035 076,84
0,00	308 385,00	0,00	308 385,00
0,00	308 385,00	0,00	308 385,00
0,00	218 365,00	0,00	218 365,00
0,00	218 365,00	0,00	218 365,00
0,00	798 812,50	0,00	798 812,50
0,00	798 812,50	0,00	798 812,50
0,00	6 100 930,27	27 367,69	6 100 930,27
0,00	6 100 930,27	27 367,69	6 100 930,27
0,00	6 104 523,76	0,00	6 104 523,76

0,00	6 104 523,76	0,00	6 104 523,76
0,00	7 405 623,73	38 994,96	7 405 623,73
0,00	7 405 623,73	38 994,96	7 405 623,73
0,00	4 739,74	0,00	4 739,74
0,00	4 739,74	0,00	4 739,74
0,00	1 155 000,00	5 000,00	1 155 000,00
0,00	1 155 000,00	5 000,00	1 155 000,00
0,00	107 225 277,54	878 021,65	107 225 277,54
0,00	182 700,00	0,00	182 700,00
0,00	182 700,00	0,00	182 700,00
0,00	549 997,24	0,00	549 997,24
0,00	549 997,24	0,00	549 997,24
0,00	1 160,00	0,00	1 160,00
0,00	1 160,00	0,00	1 160,00
0,00	57 637,58	1 184,92	57 637,58
0,00	57 637,58	1 184,92	57 637,58
0,00	369 477,33	19,00	369 477,33
0,00	369 477,33	19,00	369 477,33
0,00	1 160 972,15	1 203,92	1 160 972,15
0,00	380 000,00	0,00	380 000,00
0,00	380 000,00	0,00	380 000,00
0,00	6 000,00	0,00	6 000,00
0,00	6 000,00	0,00	6 000,00
0,00	1 057 000,00	525 000,00	1 057 000,00
0,00	1 057 000,00	525 000,00	1 057 000,00
0,00	1 073 759,37	0,00	1 073 759,37
0,00	1 073 759,37	0,00	1 073 759,37
0,00	10 218 963,29	0,00	10 218 963,29
0,00	10 218 963,29	0,00	10 218 963,29
0,00	12 735 722,66	525 000,00	12 735 722,66
0,00	21 335 951,80	0,00	21 335 951,80
0,00	21 335 951,80	0,00	21 335 951,80
0,00	33 967 479,07	0,00	33 967 479,07
0,00	33 967 479,07	0,00	33 967 479,07
0,00	55 303 430,87	0,00	55 303 430,87
0,00	55 303 430,87	0,00	55 303 430,87
0,00	1 508 278,71	0,00	1 508 278,71
0,00	1 508 278,71	0,00	1 508 278,71
0,00	0,00	9 929,15	0,00
0,00	0,00	9 929,15	0,00
0,00	11 166 720,09	0,00	11 166 720,09
0,00	11 166 720,09	0,00	11 166 720,09
0,00	12 674 998,80	9 929,15	12 674 998,80
0,00	1 158 493 759,87	1 426 866,32	1 158 493 759,87



AU 31/12/13		SOLDE AU 31/12/13	
CREDIT	DEBIT	CREDIT	
0,00	9 092 412,08	0,00	
<b>0,00</b>	<b>9 092 412,08</b>	<b>0,00</b>	
0,00	29 273,00	0,00	
<b>0,00</b>	<b>29 273,00</b>	<b>0,00</b>	
0,00	388 215 928,81	0,00	
<b>0,00</b>	<b>388 215 928,81</b>	<b>0,00</b>	
0,00	124 268 236,72	0,00	
<b>0,00</b>	<b>124 268 236,72</b>	<b>0,00</b>	
0,00	44 038 990,56	0,00	
<b>0,00</b>	<b>44 038 990,56</b>	<b>0,00</b>	
0,00	290 337 484,08	0,00	
<b>0,00</b>	<b>290 337 484,08</b>	<b>0,00</b>	
12 711,60	4 044 012,58	0,00	
<b>12 711,60</b>	<b>4 044 012,58</b>	<b>0,00</b>	
0,00	1 600,00	0,00	
<b>0,00</b>	<b>1 600,00</b>	<b>0,00</b>	
0,00	886 773,16	0,00	
<b>0,00</b>	<b>886 773,16</b>	<b>0,00</b>	
0,00	2 385 892,52	0,00	
<b>0,00</b>	<b>2 385 892,52</b>	<b>0,00</b>	
0,00	36 105,00	0,00	
<b>0,00</b>	<b>36 105,00</b>	<b>0,00</b>	
0,00	2 910 822,70	0,00	
<b>0,00</b>	<b>2 910 822,70</b>	<b>0,00</b>	
0,00	699 109,82	0,00	
<b>0,00</b>	<b>699 109,82</b>	<b>0,00</b>	
0,00	4 756 121,54	0,00	
<b>0,00</b>	<b>4 756 121,54</b>	<b>0,00</b>	
0,00	194 285,91	0,00	
<b>0,00</b>	<b>194 285,91</b>	<b>0,00</b>	
0,00	557 100,00	0,00	
<b>0,00</b>	<b>557 100,00</b>	<b>0,00</b>	
0,00	1 131 280,00	0,00	
<b>0,00</b>	<b>1 131 280,00</b>	<b>0,00</b>	
0,00	1 048 468,77	0,00	
<b>0,00</b>	<b>1 048 468,77</b>	<b>0,00</b>	
0,00	1 860 632,63	0,00	
<b>0,00</b>	<b>1 860 632,63</b>	<b>0,00</b>	
0,00	388 699,96	0,00	
<b>0,00</b>	<b>388 699,96</b>	<b>0,00</b>	
0,00	60 683 844,65	0,00	
<b>0,00</b>	<b>60 683 844,65</b>	<b>0,00</b>	
0,00	40 104,00	0,00	
<b>0,00</b>	<b>40 104,00</b>	<b>0,00</b>	
0,00	29 900,00	0,00	
<b>0,00</b>	<b>29 900,00</b>	<b>0,00</b>	

0,00	12 638 724,14	0,00
<b>0,00</b>	<b>12 638 724,14</b>	<b>0,00</b>
<b>12 711,60</b>	<b>950 275 802,63</b>	<b>0,00</b>
0,00	2 518 586,60	0,00
<b>0,00</b>	<b>2 518 586,60</b>	<b>0,00</b>
0,00	332 875,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>332 875,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	216 666,66	0,00
<b>0,00</b>	<b>216 666,66</b>	<b>0,00</b>
0,00	523 100,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>523 100,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	2 153 983,36	0,00
<b>0,00</b>	<b>2 153 983,36</b>	<b>0,00</b>
0,00	4 900,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>4 900,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	388 507,25	0,00
<b>0,00</b>	<b>388 507,25</b>	<b>0,00</b>
0,00	887 206,67	0,00
<b>0,00</b>	<b>887 206,67</b>	<b>0,00</b>
0,00	446 475,23	0,00
<b>0,00</b>	<b>446 475,23</b>	<b>0,00</b>
0,00	959 459,10	0,00
<b>0,00</b>	<b>959 459,10</b>	<b>0,00</b>
0,00	140 131,65	0,00
<b>0,00</b>	<b>140 131,65</b>	<b>0,00</b>
0,00	56 888,10	0,00
<b>0,00</b>	<b>56 888,10</b>	<b>0,00</b>
0,00	66 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>66 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	9 930,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>9 930,00</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>8 704 709,62</b>	<b>0,00</b>
0,00	533 756,60	0,00
<b>0,00</b>	<b>533 756,60</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 040 393,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 040 393,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	63 782,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>63 782,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	430 968,87	0,00
<b>0,00</b>	<b>430 968,87</b>	<b>0,00</b>
0,00	823 520,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>823 520,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	144 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>144 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	49 665,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>49 665,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	3 734 865,39	0,00
<b>0,00</b>	<b>3 734 865,39</b>	<b>0,00</b>
0,00	440 950,56	0,00
<b>0,00</b>	<b>440 950,56</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 460,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 460,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 324 984,58	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 324 984,58</b>	<b>0,00</b>
0,00	2 925,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>2 925,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 398 660,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 398 660,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	410 203,00	0,00

0,00	410 203,00	0,00
0,00	10 400 134,00	0,00
394 827,32	28 765 348,13	0,00
<b>394 827,32</b>	<b>28 765 348,13</b>	<b>0,00</b>
0,00	448 618,18	0,00
<b>0,00</b>	<b>448 618,18</b>	<b>0,00</b>
0,00	230 840,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>230 840,00</b>	<b>0,00</b>
14 159,17	3 581 646,77	0,00
<b>14 159,17</b>	<b>3 581 646,77</b>	<b>0,00</b>
0,00	76 352,10	0,00
<b>0,00</b>	<b>76 352,10</b>	<b>0,00</b>
0,00	5 500,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>5 500,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	117 600,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>117 600,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	88 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>88 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	310 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>310 000,00</b>	<b>0,00</b>
12 001,70	530 853,53	0,00
<b>12 001,70</b>	<b>530 853,53</b>	<b>0,00</b>
31 180,07	5 691 764,69	0,00
<b>31 180,07</b>	<b>5 691 764,69</b>	<b>0,00</b>
0,00	53 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>53 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	9 671 200,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>9 671 200,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	4 387 890,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>4 387 890,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	114 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>114 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	336 120,60	0,00
<b>0,00</b>	<b>336 120,60</b>	<b>0,00</b>
0,00	60 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>60 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	20 354 226,47	0,00
<b>0,00</b>	<b>20 354 226,47</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 349 770,82	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 349 770,82</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 064 400,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 064 400,00</b>	<b>0,00</b>
63 254,33	882 352,25	0,00
<b>63 254,33</b>	<b>882 352,25</b>	<b>0,00</b>
0,00	897 500,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>897 500,00</b>	<b>0,00</b>
34 348,18	3 527 066,39	0,00
<b>34 348,18</b>	<b>3 527 066,39</b>	<b>0,00</b>
256 888,23	1 778 188,61	0,00
<b>256 888,23</b>	<b>1 778 188,61</b>	<b>0,00</b>
0,00	308 385,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>308 385,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	218 365,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>218 365,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	798 812,50	0,00
<b>0,00</b>	<b>798 812,50</b>	<b>0,00</b>
27 367,69	6 073 562,58	0,00
<b>27 367,69</b>	<b>6 073 562,58</b>	<b>0,00</b>
0,00	6 104 523,76	0,00

<b>0,00</b>	<b>6 104 523,76</b>	<b>0,00</b>
38 994,96	7 366 628,77	0,00
<b>38 994,96</b>	<b>7 366 628,77</b>	<b>0,00</b>
0,00	4 739,74	0,00
<b>0,00</b>	<b>4 739,74</b>	<b>0,00</b>
5 000,00	1 150 000,00	0,00
<b>5 000,00</b>	<b>1 150 000,00</b>	<b>0,00</b>
<b>878 021,65</b>	<b>106 347 255,89</b>	<b>0,00</b>
0,00	182 700,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>182 700,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	549 997,24	0,00
<b>0,00</b>	<b>549 997,24</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 160,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 160,00</b>	<b>0,00</b>
1 184,92	56 452,66	0,00
<b>1 184,92</b>	<b>56 452,66</b>	<b>0,00</b>
19,00	369 458,33	0,00
<b>19,00</b>	<b>369 458,33</b>	<b>0,00</b>
<b>1 203,92</b>	<b>1 159 768,23</b>	<b>0,00</b>
0,00	380 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>380 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	6 000,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>6 000,00</b>	<b>0,00</b>
525 000,00	532 000,00	0,00
<b>525 000,00</b>	<b>532 000,00</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 073 759,37	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 073 759,37</b>	<b>0,00</b>
0,00	10 218 963,29	0,00
<b>0,00</b>	<b>10 218 963,29</b>	<b>0,00</b>
<b>525 000,00</b>	<b>12 210 722,66</b>	<b>0,00</b>
0,00	21 335 951,80	0,00
<b>0,00</b>	<b>21 335 951,80</b>	<b>0,00</b>
0,00	33 967 479,07	0,00
<b>0,00</b>	<b>33 967 479,07</b>	<b>0,00</b>
<b>0,00</b>	<b>55 303 430,87</b>	<b>0,00</b>
0,00	1 508 278,71	0,00
<b>0,00</b>	<b>1 508 278,71</b>	<b>0,00</b>
9 929,15	0,00	9 929,15
<b>9 929,15</b>	<b>0,00</b>	<b>9 929,15</b>
0,00	11 166 720,09	0,00
<b>0,00</b>	<b>11 166 720,09</b>	<b>0,00</b>
<b>9 929,15</b>	<b>12 665 069,65</b>	<b>0,00</b>
<b>1 426 866,32</b>	<b>1 157 076 822,70</b>	<b>9 929,15</b>

## ملخص :

جاءت هذه الدراسة لبيان أهمية تحليل التكاليف ودورها في تعزيز الميزة التنافسية لمؤسسة الاقتصادية ، وذلك بالتطرق لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بأنظمة التكاليف والميزة التنافسية. حيث أجريت هذه الدراسة التطبيقية في مؤسسة المنبع لإنتاج الحليب ومشتقاته - سعيده - ، باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة.

لقد خلصت نتائج الدراسة إلى تأكيد أن تحليل التكاليف يساعد في التحكم في التكاليف مما يساعد على بيع المنتجات بأسعار تنافسية ، كما أظهرت النتائج أيضا أن تحليل التكاليف يساعد على تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة.

## الكلمات المفتاحية :

- الميزة التنافسية ، إدارة التكلفة ، أنظمة التكاليف .

## **Résumé:**

Cette étude a été menée pour démontrer l'importance de l'analyse des coûts et son rôle dans l'amélioration de l'avantage concurrentiel de l'institution économique en abordant divers aspects théoriques liés aux systèmes de coûts et à l'avantage concurrentiel. L'étude a été réalisée à l'établissement Al-Manbaa pour la production de lait et de ses dérivés - Saida - en utilisant la méthode des sections homogènes.

Les résultats de l'étude ont conclu que l'analyse des coûts permet de contrôler les coûts, en aidant à vendre des produits à des prix compétitifs et que l'analyse des coûts contribue à améliorer la compétitivité de l'entreprise.

## **Mots-clés :**

- Avantage compétitif , gestion des couts , systèmes des couts .